

21세기 원가 및 관리회계의 발전방향

The Development Directions of Cost & Management Accounting in the 21 Century

김복구(세무회계과) · 이선표(경인여자대학)

Bok-Ku Kim(Dept. of Tax & Accounting) · Seon-Pyo Lee(Kyungin Women's College)

Key Words : 비즈니스 프로세스 리엔지니어링(business process re-engineering), 의사결정지원시스템(decision support system), 전략적 관리회계(strategic management accounting), 제품수명주기분석(product life cycle analysis), 가치사슬분석(value chain analysis), 전략적 위치매김 분석(strategic positioning analysis), 원가동인분석(cost driver analysis), 활동기준원가분석(activity-based cost analysis), 목표원가계산(target costing), 적시생산체제(just-in-time production system)

ABSTRACT : In the 21st century, management accounting is facing a great deal of challenges. Change is inevitable. However, it is to be welcomed, not feared. The waves of change that have brought modern organizations to the junction between their past and future include ; the onslaught of global competition, increasingly demanding customers and shareholders, rapid advances in technology.

In the successful companies of the 21st century, costs will not reign supreme value. Accordingly, the focus of management accounting needs to move from cost to value creation. Planning and performance management must start with the needs of the customer. In addition, management accounting systems must move from transaction-heavy inspection and reconciliation engines to lean and vital providers of business insight. On the other hand, the primary role of the management accountants must move from a collector to a team member and a change agent.

To conclude, this paper suggests such issues as ;

(1) Management accounting of the 21st century must support the creation of value for customers by linking measures to value-stream goals, highlighting obstacles to work flow, making waste visible, and relentlessly driving continuous improvement.

(2) Change is needed in the methods, the approach, and the functions of management accountants if they are to remain relevant and useful.

1. 문제의 제기 및 연구의 목적

최근 전통적인 관리회계¹⁾에 대한 비판과 더불어 관리회계에 대한 새로운 문제제기와 환경변화에 따른 새로운 사고방식의 필요성이 많은 문제점을 던져주고 있다. 과거 30년간에 걸쳐 사용되어 왔던 전통적 관리회계에 대한 변화의 주요 내용은 첫째, 관리회계의 기본개념에 변화가 이루어지고 있으며, 경영자에게 변화가 필요한 이유는 무엇인가? 둘째, 관리회계 담당자들이 환경변화에 대한 적응에서 선구적 역할을 하고 있다는 증거는 무엇인가? 셋째, 지난 30년간 실시해온 실무가 지지를 받지 못하고 있다는 증거는 과연 무엇인가? 에 관한 것이다(천도정,

1) 전통적 의미에서 관리회계는 원가대상에 대한 원가계산을 다루는 원가회계 영역과 경영자의 경영계획 및 통제 그리고 경영의사결정을 위한 회계정보의 가공기법을 다루는 관리회계 영역으로 구분할 수 있다. 그러나 현대적 의미에서 두 영역의 구분실익은 없으며, 다만 그 차이는 강조하는 영역이 각 분야 별로 다르다는 것이다. 즉, 원가회계는 원가자료의 산정, 평가 및 원가파악을 강조하고, 관리회계는 내부계획 및 통제 그리고 특수한 의사결정을 위한 원가자료의 사용을 강조하고 있을 뿐이다. 따라서 본 논문에서 사용되고 있는 “관리회계”라는 용어는 원가회계와 관리회계의 내용을 모두 포괄하고 있다.

2001).

이러한 의문에 답하기 위하여 관리회계의 역할에 대한 변화의 한 방향으로 경영전략의 중요성과 더불어 전략적 관리회계(strategic management accounting)라는 개념이 대두되고 있다. 전통적 관리회계는 직접노동이 많이 투입된 표준화된 제품의 대량생산에 적합하게 개발된 원가계산기법과 경영통제절차를 사용함으로써 현대조직의 계획수립과 통제 의사결정에는 더 이상 적합하지 않을 수 있으며, 또한 단기업적을 유도하고 평가하는 가장 중요한 기준으로 이익수치를 사용하는 것에 따른 문제점도 나타나고 있다(박경희, 1992).

이처럼 전통적 관리회계가 단기적인 관점에서 기업의 수익성 개선 문제를 중요하게 생각하였던 것에 비하여, 21세기 관리회계²⁾는 장기적인 관점에서 기업전체의 경쟁력을 높이는 문제에 주된 관심을 두고 경영전략과 혁신, 비즈니스 프로세스 리엔지니어링(business process re-engineering), 의사결정지원시스템(decision support system) 등을 지원하도록 회계인식 영역을 확대하여야 할 것이다.

이는 21세기의 관리회계가 기업의 경영전략과의 조화를 통하여 경영목적을 달성할 수 있도록 사업구조조정이나 리스트럭처링을 실천할 수 있는 정보 제공뿐만 아니라 제품가격결정, 경쟁제품에 대한 합리적인 대응방안 모색 등과 같은 경영관리를 위한 전략적 지원수단으로 활용될 수 있어야 함을 의미한다. 즉, 관리회계가 기업의 효율적인 경영전략을 체계적으로 지원하기 위해서는 재무회계나 회계감사 그리고 세무 업무보다는 제품 및 비즈니스 프로세스 기술이나 시스템, 마케팅, 경영전략 그리고 새로운 시스템의 수행과 관련한 조직적이고 행동적인 분야에 많은 노력을 집중해야 할 필요성이 있다는 것이다.

따라서 21세기 관리회계에서는 앞에서 서술한 여러 목적을 달성하기 위하여 전통적 관리회계에 제품수명주기원가계산(product life cycle costing)³⁾, 가치사슬분석(value chain analysis)⁴⁾, 전략적 위치 매김 분석(strategic positioning analysis)⁵⁾, 원가동인분석(cost driver analysis)⁶⁾, 활동기준원가계산(activity-based costing)⁷⁾, 목표원가계산(target costing)⁸⁾, 적시생산시스템

2) 본 논문에서 사용되고 있는 “21세기의 관리회계”라는 용어는 “전략적 관리회계”를 포함하여 미래에 추구해야 할 관리회계의 주요 이슈를 포함한 포괄적인 의미로 해석한다.

3) 제품수명주기원가계산(life cycle costing)은 제품의 수명주기 전체에 걸쳐 발생원가 원가 즉, 연구개발에서부터 제품의 처분에 이르기까지 발생하는 모든 원가를 측정하고 분석하기 위한 원가계산방법을 말한다. 이 원가계산은 설비나 제품 등의 자산에서 최대의 가치를 찾을 목적으로 대체적인 자본지출계획을 비교 또는 평가하기 위하여 사용된다.

4) 가치사슬분석(value chain analysis)은 원재료의 구입에서부터 제품이 최종소비자에게 인도되는 단계까지의 기업내·외부의 모든 과정에서 발생하는 부가가치(value added)의 창출활동을 파악하는 전략적 관리기법을 말한다.

5) 전략적 위치 매김 분석(strategic positioning analysis)은 기업이 선택하는 전략에 따라 원가관리가 기업에서 어떤 역할을 할 것인가에 대한 분석을 말한다. 즉, 기업이 어떤 전략을 선택하느냐에 따라 원가분석의 역할이 달라지게 되며, 모든 기업에서 원가정보가 중요하게 인식되고 있지만 각기 다른 전략은 서로 다른 원가측면을 필요로 한다는 것이다. 이에 대하여 Porter(1980)는 기본적 전략의 선택과 관련하여 기업이 낮은 원가가 발생하는 제품을 생산하여 경쟁하려는 원가우위전략(cost leadership)과 우수한 품질의 제품을 생산하여 경쟁하려는 제품차별화전략(product differentiation)으로 구분하여 전략적 위치 매김이 원가분석의 역할에 얼마나 중대한 영향을 미치는가를 분석하였다. 예를 들어, 완전히 성숙된 산업분야에서 원가우위전략을 따르는 기업은 목표원가(target cost)가 매우 중요한 관리도구가 되며, 빠르게 성장하는 산업에서 제품차별화전략을 따르는 기업은 제조원가가 상대적으로 중요하지 않게 된다는 것이다.

6) 원가동인분석(cost driver analysis)은 조업도가 원가에 영향을 미치는 유일한 요소라는 전통적인 관점이 아닌 원가를 움직이는 원인은 다양하게 상호관련을 맺고 있는 요인이라고 생각하여(Shank, 1989), 주어진 상황에서 원가동인 집합의 복잡한 상호역할을 분석하여 원가의 움직임을 파악하는 방법을 말한다.

7) 활동기준원가계산(activity-based costing)은 “활동이 자원을 소비하고, 제품이 활동을 소비 한다”는 것을 전제로 제조과정에서 발생한 원가를 활동별로 집계하고, 집계된 원가를 각 활동의 대표적인 원가동

(just-in-time production system)⁹⁾ 등의 새로운 관리회계기법을 도입하여 환경변화에 능동적으로 대응할 수 있는 전략적 관리회계 개념이 강조되고 있다.

이런 관점에서 볼 때 21세기 관리회계는 여러 관리회계 기법의 연구 및 이의 실행을 통하여 기업의 조직이나 구성원들로 하여금 경영목적과 부합되는 지원자로서의 역할을 수행해야 하며, 바로 이 점이 21세기에 관리회계가 나아가야 할 바람직한 방향이라 생각된다. 즉, 기업 전체적인 관점에서 현상을 분석하고 해결방안을 강구하는 과정에서 끊임없이 조정 및 중재 역할을 수행해야 하는 관리회계는 변화하는 경영환경에 신속하게 대응함으로써 변화의 주체가 될 수 있는 임무를 수행하여야 할 것이다. 이는 변화하는 새로운 환경에서 목적적합성(relevance)을 갖기 위해서 종래의 관리회계시스템이 대폭 수정되어야 함을 의미한다.

이에 따라 본 연구에서는 변화하는 환경에서 관리회계 및 관리회계 담당자의 역할 그리고 구체적으로 기업의 경영목적을 달성할 수 있도록 전략적 지원업무를 수행해야 하는 관리회계의 발전방향에 대한 그간의 부분적인 연구를 종합적으로 검토함으로써, 관리회계 연구가와 관리회계 실무를 담당하고 있는 기업실무가 그리고 더 나아가 기업의 최고경영자들에게 21세기의 관리회계가 나아가야 할 바를 제시하는 것을 연구의 목적으로 한다.

2. 변화하는 환경에서 관리회계 및 관리회계 담당자의 역할

2.1 변화하는 환경에서 관리회계의 역할

관리회계는 단순히 제품원가계산을 위한 원가계산에서부터 원가정보를 통한 의사결정회계, 기업의 경쟁력 강화를 위한 원가정보의 활용을 모색하려는 전략적 관리회계로 변화·발전하고 있다. 전통적인 관리회계에서는 현 상태를 주어진 조건으로 보고 현 상태에서 효율적인 관리를 추구하였지만, 21세기에 추구하는 전략적 관리회계는 현 상태의 문제점을 파악해서 그 문제점을 근원적으로 치유하려는 점에서 차이가 있다.

따라서 국경을 초월한 기업간의 치열한 경쟁에서 살아남기 위하여 각 기업은 자신의 경쟁력의 원천을 파악해서 그것을 유지·발전시켜야 하며, 또한 자신이 가지고 있지 못한 경쟁우위 요소는 빨리 모방하여 자기기업에 적용할 수 있어야 할 것이다.

전략적 관리회계 개념을 경쟁우위 확보전략에 활용하는 방안은 다음과 같이 3가지로 분류할 수 있다(유관희, 2000; McNair, 2000).

첫째, 협력업체와의 관계개선을 통하여 자사와 협력회사의 원가절감을 동시에 달성하고자 하는 전략으로, 이를 공생경영, 파트너십 경영전략이라고도 한다.

둘째, 활동과 공정분석을 통하여 비부가가치(non-value-added) 요소를 제거함으로써 원가절감을 꾀하려는 전략으로, 이를 리엔지니어링이라고도 한다.

셋째, 관리회계 기법자체를 개선하여 원가우위를 확보하려는 전략으로, 원가파괴, 가격파괴라는 구호만이 아니라 철저한 원가절감을 달성하는 것을 현실적인 목표로 정하는 것이다.

인을 기준으로 배부하여 제품원가를 계산하는 원가계산제도를 말한다.

8) 목표원가계산(target costing)은 제품기획단계에서 기업이 적정한 목표이익을 달성하면서 경쟁우위를 차지하게 하여주는 장기추정원가(estimated long-run cost)를 미리 계산하는 것을 말한다. 이러한 목표 원가계산을 제품기획단계에서 계산함으로써 전사적으로 원가의식을 고취시키고 각 부문의 연계성을 높이는 효과를 증진시킬 수 있게 된다.

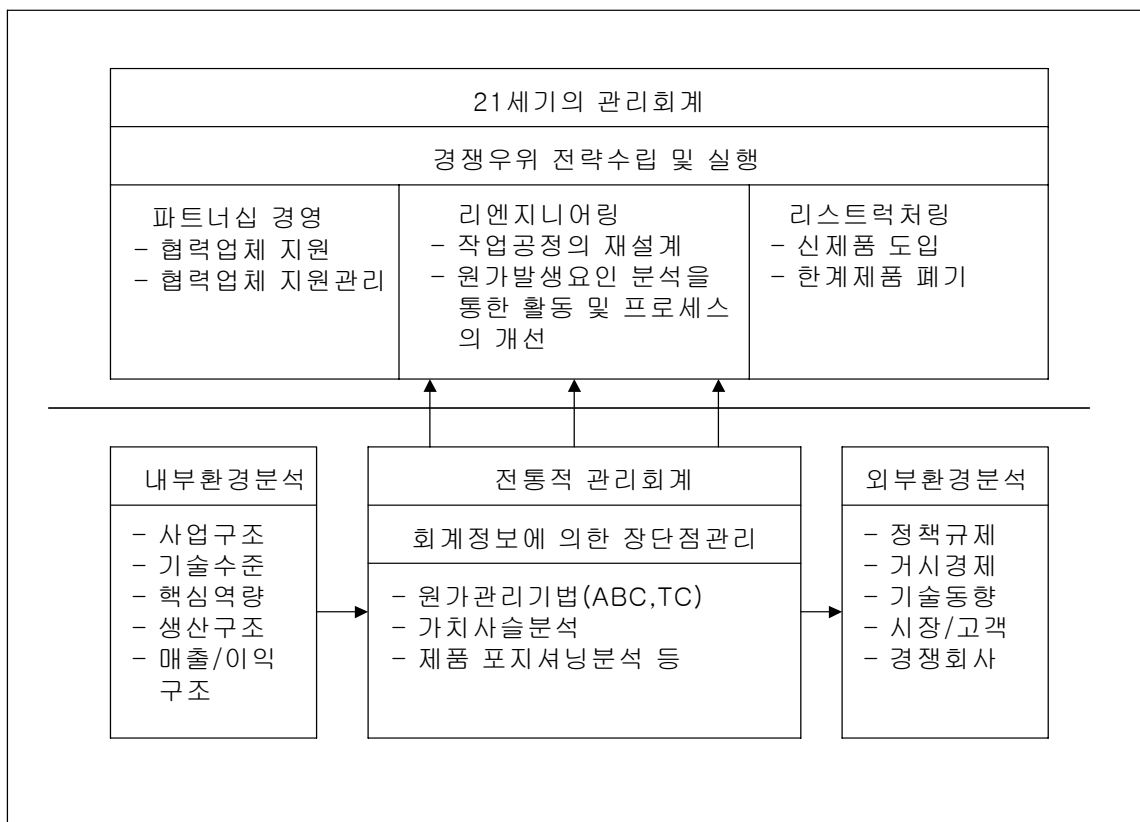
9) 적시생산시스템(just-in-time production system)은 생산 및 재고관리에서 무재고(zero inventory)를 추구하는 시스템으로, 간판시스템(kanban system)이라고도 한다. 이는 원재료나 부품의 적시 및 적량구입, 적시 및 적량투입, 적시 및 적량생산, 적시판매를 통해 불필요한 재고보유에 따른 낭비를 제거하여 원가를 절감하려는 시스템을 말한다.

관리회계가 이러한 경쟁우위 확보전략에 활용되기 위해서는 변화하는 환경에서 기업내·외부에 관련된 통합정보를 활용하고, 또한 새로운 경영환경에 적절히 대응할 수 있는 저변을 마련하고 프로세스 개선을 위한 지속적인 노력을 충실히 수행하여야 할 것이다.

2.1.1 정보의 통합 활용

21세기의 관리회계는 급격히 변화하는 기업의 외부환경에 효율적으로 대응할 수 있는 전략적인 정보를 지속적으로 제공해 주는 역할을 수행하여야 한다. (그림 1)과 같이 전통적 관리회계는 내·외부의 환경 분석을 통해 내부관리용 기초정보를 제공해 주는 기능을 수행하였지만, 21세기의 관리회계는 정보 분석기능을 넘어서 경쟁우위 확보를 위한 전략의 수립과 실행을 위한 정보의 통합 및 활용까지를 포함하여야 할 것이다.

(그림 1) 21세기 관리회계의 활용영역



자료 : 유관희, 2000, 전략경영을 위한 원가관리회계, 박영사, p.361.

즉, 21세기 관리회계는 협력업체 지원 및 관리를 위한 파트너십 경영, 작업공정의 재설계 및 프로세스 개선을 위한 리엔지니어링 그리고 신제품 도입 및 폐기결정을 위한 리스트럭처링 등의 경영혁신 전략수립 및 실행에 기업의 내·외부 환경 분석을 통한 통합정보를 적절히 활용할 수 있어야 할 것이다.

2.1.2 지속적인 프로세스의 개선

관리회계의 중요성이 부각되지 않았던 시기에는 생산, 판매, 설계부문 등은 제각기 제품원가와 관련된 다른 목적의 다양한 수치를 나름대로 분석하여 활용하였기 때문에 그로 인한 업무 중복으로 상당한 수준의 낭비가 발생하였다. 그러나 21세기 관리회계에서는 모든 부서와 업무

에서 발생하는 회계정보를 하나의 데이터베이스로 통합하여 관리하고, 최고경영자는 물론 다양한 정보이용자가 실시간(real time)으로 필요한 정보를 활용할 수 있도록 함으로써, 새로운 경영환경에 적절하게 대응할 수 있는 저변을 마련하고, 프로세스의 개선을 위해 지속적으로 노력해야 한다. 이는 관리회계 담당자가 수행해야 할 새로운 역할과 일치하는 것으로, 바람직한 미래 관리회계 담당자의 기본자질 중의 하나로 정보 활용에 기초한 경영전반에 대한 사고가 꼽히고 있는 것도 이런 연유에서 비롯된 것이라고 볼 수 있다.

따라서 21세기 관리회계에서는 기업생존에 필수적이고 지속적인 프로세스의 개선(continuous process improvement)과 동시에 프로세스 개선 프로그램이 단순히 활동중심이 아닌 고객중심의 결과 지향적으로 운영되어야 할 필요성이 강조되고 있는 것이다.

2.2 관리회계 담당자의 역할변화

2.2.1 정보취득과 활용 및 관리부문과 엔지니어링의 연결역할

전통적인 원가계산 및 관리회계시스템이 새로운 환경에서 경영목적을 달성하기 위한 경영전략을 지원하는 전략적 관리회계로 발전되면서 동시에 관리회계 담당자의 역할 또한 많은 변화를 가져오고 있다.

우선 관리회계 담당자는 기업 전체의 성과에 영향을 미칠 수 있는 시스템의 구축 및 운용에서 새로운 역할을 수행할 수 있어야 할 것이다. 그리고 무엇보다도 생산관리목적의 정보를 실시간(real time)으로 집계하여 생산현장에서 기업전체 성과에 영향을 미칠 문제를 적절히 해결할 수 있도록 피드백(feed back) 정보의 창출을 주도하는 역할을 수행해야 한다.

변화하는 새로운 환경에서 관리회계 담당자로부터 기대할 수 있는 주요 역할에 대하여 Johansson(1986)은 현재 사용하는 재료의 변경이 기업전체에 미치는 효과를 시뮬레이트 하고, 원가자료를 최신 자료로 데이터베이스화하고, 생산기술변화가 원가에 미치는 정도(즉, 기술과 원가의 관계)를 파악하고, 재고를 온라인 또는 데이터베이스로 통제하고, 당초 예상과 실적의 차이 발생시 그 차이의 원인을 파악하는 것 등으로 제시하고 있다.

또한 관리회계 담당자는 생산부문의 혁신이 중요해지고 있는 현재의 환경에서 기업 전체적인 관점에서 혁신을 평가하고 지속적으로 바람직한 방향으로 조정해 나갈 필요가 있다. 이와 관련하여 생산기술자와의 협력을 통해 새로운 원가절감방안을 끊임없이 추구하는 것이 관리회계 담당자의 새로운 임무가 되고 있다. 특히 전략적 관리회계의 발전에 의한 기업경쟁력을 유지하기 위해 기업들은 관리자의 생산 공장 파견으로 현장감각을 유지하거나, 관리부서 직원들의 공장방문 횟수를 늘리거나, 엔지니어링 전공자의 신규채용 비율을 높이거나, 또는 공장 내의 컨트롤러(controller)에게 강한 라인권한을 부여함으로써 현장의 작업과 스택기능이 보다 긴밀하게 연계될 수 있도록 다각적인 조치를 취하고 있다.

2.2.2 전략수행 및 조정자로서의 역할

한편 변화하는 환경에서 관리회계 담당자에게 다음과 같은 역할의 변화도 시사되고 있다.

첫째, 원재료의 구매, 제품생산 및 판매에 관한 정보를 관리회계 담당자가 가지고 있으므로 관리회계 담당자는 이들 부문의 행동을 조정하는 역할을 수행하게 될 것이다.

둘째, 관리회계 담당자는 종업원들이 남보다 빨리 변화를 모색할 수 있도록 적절한 정보를 취합하여 적시에 공급할 필요가 있다. 이는 정보의 통합적 활용과 일맥상통하는 것으로 활동정보 회계(activity information accounting)가 최근에 많은 관심이 대두되고 있다.

셋째, 미래의 경영자는 과거와 같이 통제나 지휘를 수행하는 것이 아니라 모든 것이 원활하게 움직이도록 촉진하고 새로운 방법을 모색하는 능력이 있는 사람이 책임자가 될 것이다. 즉,

종업원들의 작업을 포함한 일상적인 행동을 조정해야 하는 책임이 관리회계 담당자들에게 요구되고 있다.

이처럼 전략수행 및 조정자로서의 역할을 충실히 수행하기 위해 관리회계 담당자는 전략의 수립과 실행과정에 참여하여 전략적 목적이나 수행가능성에 대한 도구를 제공해야 하고, 과거의 수치로부터 현재 조직의 중요한 관리정보시스템을 설계하는 설계자가 되어야 한다.

이를 위해서는 고객가치를 창출하기 위해 필요한 새로운 프로세스에 초점을 두어야 한다. 따라서 21세기 경쟁적 환경에서 관리회계 담당자는 고객가치를 창출할 수 있는 제품 및 서비스를 생산하기 위한 효율적인 업무 프로세스를 만들어내고, 이에 의해 생산된 제품이나 서비스를 원하는 목표고객에게 효율적으로 마케팅하고, 판매하며, 배송하는 역할을 담당해야 할 것이다.

즉, “고객가치”의 창조라는 목표를 추구하는 기업에서는 업무통제¹⁰⁾ 목적으로 회계를 활용하는 대신 기업목표달성을 위한 전략실행의 성과측정 및 상이한 부서간의 조정역할을 강조하는 경영통제¹¹⁾ 목적으로 회계정보를 활용할 필요가 있다. 따라서 관리회계 담당자는 전략적 사고가 모든 종업원에게 확산될 수 있도록 하는 하향식 정보전달 및 동기부여뿐만 아니라 적절히 마련된 전략적 원가정보를 최고경영자에게 적시에 제공함으로써 기업에게 유리한 제품선택 등 주요 경쟁전략을 수정 또는 수립하도록 하는 안내자 역할을 담당할 필요가 있다. 이를 위해 전문스탯으로서의 관리회계 담당자는 기업의 중요한 전략적 마인드 및 실천방식을 여러 수준의 관리자들이 인식할 수 있도록 내부적인 혁신의 리더 역할을 수행해야 하고, 끊임없는 혁신을 추구하여 때로는 과감한 변화를 추구하여야 할 것이다.

3. 21세기 원가 및 관리회계의 발전방향

3.1 미래지향적 관리회계시스템의 구축필요

환경변화에 따른 관리회계 및 관리회계 담당자의 역할변화에 따라, 구체적으로 21세기에 관리회계 담당자는 기업의 비즈니스 협력자로서 그리고 기업 활동의 방향과 범위의 결정에서 보다 비중 있는 역할을 수행하여야 할 것이다. 또한 관리회계시스템은 경영자로 하여금 비즈니스 프로세스의 중요한 동인에 대한 재무 분석을 실시할 수 있도록 유연하게 설계되어야 할 것이다. 그리하여 회계의 중심기능은 외부의 권력자에 대해 기업내부와 외부의 요구사항을 충족시켜 줄 수 있는 자료의 집합을 정의하고, 유지할 수 있도록 되어야 할 것이며, 관리회계는 더 이상 과거의 시각으로 미래로 향하는 것이 아닌 수평적인 사고를 가지고 미래에서 과거를 돌아보는 시스템으로 구축되어야 할 것이다.

3.1.1 관리회계 목적의 변화 및 지속적인 변화에의 대응

과거의 관리회계는 결산기의 회계수치(특히 원가정보에 있어서)를 어떻게 마감하고 보고하는가에 초점을 두었으나 이제는 “어떻게 재무적인 회계정보를 기업의 의사결정을 위해 더 유용하게 사용할 것인가”에 초점을 두고, 단기보다는 장기목표의 달성에 주력하여 이 요구를 충족시키기 위한 노력을 하게 되었다.

따라서 관리회계는 지식의 증가와 외부사업 환경의 변화로 지속적인 대응 및 개선의 차원으로

10) 업무통제는 특정과업을 효과적 또는 능률적으로 수행하는 과정을 말한다.

11) 경영통제는 경영자가 조직의 전략을 수행하는데 조직의 다른 구성원에게 영향을 주는 과정을 말한다(Anthony, 1988). 그리고 전략적 통제시스템은 경영자가 조직의 목표를 달성하는 과정에서 조직전략의 적합성을 평가하도록 지원하는 시스템으로 정의할 수 있다(Lorange, Scovy Morton & Goshal, 1986). 이러한 정의는 경영통제시스템이 기업전략을 수행하는데 도구가 되며, 또한 전략의 형성은 상위의 경영자가 전략을 결정하여 조직의 하위 경영자에게 상의하달식으로 전달한다는 가정에 기초하고 있다.

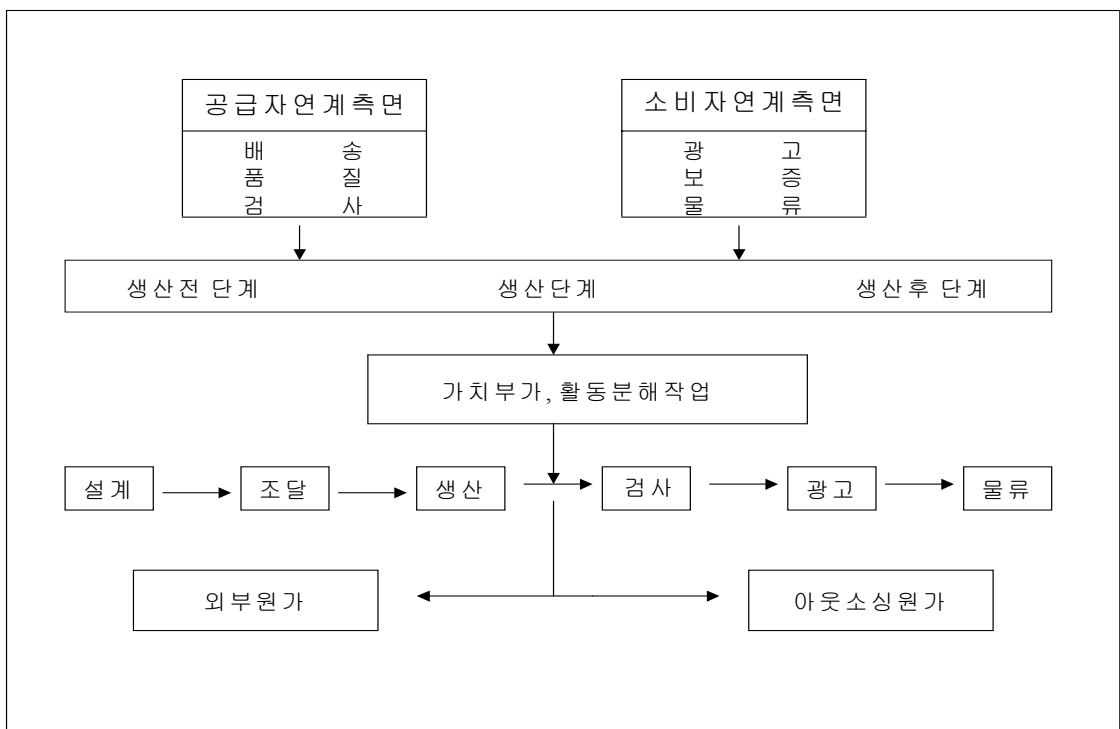
로 바뀌고 있다(Sharman, 2000). 즉, 이제까지 관리회계는 내부적이고 정적인 재무보고를 위해 기술되어 왔으나 이는 변화하는 환경에 매우 부적절한 것이 되었고, 앞으로 21세기에는 이런 부적절은 더욱 심화될 것이다.

이에 따라 미래에는 어떤 활동이 아웃소싱 되어야 하며, 어떻게 다른 기업과 제휴를 하느냐에 대한 결정이 경영자의 중요한 책임이 될 것이다. 또한 경영자는 외부 협력업체와의 계획이나 지속적인 관계의 모니터링에 도움이 되는 재무정보를 찾으려 할 것이며, 근본적인 원가동인(cost drivers)을 인식하고, 원가의 발생부분이 기업내부가 아닌 외부기능에 있다는 것을 인식하게 될 것이다. 따라서 이러한 활동에 대응할 수 있게끔 관리회계의 목적도 변화하여야 한다.

(그림 2)의 가치사슬 분석도는 관리회계가 앞으로 수행해야 할 새로운 역할에 대해서 외부 공급업자와 고객 그리고 내부원가와 외부의 아웃소싱 원가로 구분하여, 이를 원가동인과 함께 보여주고 있다. 그러나 여기서 주목해야 할 점은 이러한 역할의 변화에도 불구하고 정확하고 시의적절한 수익과 원가에 대한 보고를 통하여 특별한 목적의 결정을 위한 정보를 제공하는 것이 여전히 관리회계의 근원적인 부분이라는 것이다.

전략적 관리회계의 도구로 유용하게 사용될 수 있는 분석도구의 하나인 가치사슬분석에서, 가치사슬(value chain)은 “어떤 종류의 사업을 수행하는 기업이든지 특정기업의 부품공급을 위한 기본적 원재료에서부터 최종소비자에게 인도되는 마지막 제품단계에 이르기까지 모든 과정에서 가치의 창출활동(value-creating activities)에 대한 일련의 연계활동집합”으로 정의할 수 있다(Porter, 1985). 즉, 부가가치 창출활동의 전체적인 사슬 중에서 기업을 하나의 부분으로 보고, 기업내부보다는 기업외부에 초점을 두고 원가절감과 차별화를 동시에 수행하기 위해서는 각 가치 활동에 대한 원가동인, 수익과 자산 및 각각의 가치 활동간의 상호의존성에 대한 이해가 전제되어야 한다고 보는 분석방법이다.

(그림 2) 가치사슬 분석도



자료 : Chalos, Peter, "1995, "Costing Control and Strategic Analysis in Outsourcing Decisions," Journal of Cost Management. p.23 일부수정.

3.1.2 성공적인 관리회계시스템 구축을 위한 핵심요소

기업의 경쟁력 우위 확보에 필요한 전략수립에 도움을 주는 관리회계시스템이 성공적으로 구축되기 위해서는 다음과 같은 요소가 강조되어야 한다(유관희, 2000).

첫째, 내부관리에 국한된 부분최적화보다는 외부환경을 고려한 전체 최적화 방안을 모색할 수 있는 회계정보가 수집되고 분석될 수 있어야 한다. 최근 선진기업들은 부품공급업체, 협력업체, 생산기술자와 관리직 사이의 정보흐름을 개선하여 동시적이고 전사적인 원가절감을 꾀하고 있다. 이러한 노력은 전체적인 관점에서 최적화 노력이 중요함을 시사하고 있는 것이다.

둘째, 고객이나 공급자 등의 외부 환경요인을 분석하는 기능과 내부 전략수립기능의 연계가 관리회계 정보를 통해 이루어질 수 있어야 한다. 지금까지 기업회계는 외부보고 목적의 재무회계를 중심으로 발전하여 왔다. 그러나 미래의 글로벌 경쟁시대에는 기술, 시장상황, 경쟁상황이 매우 빠르고 민감하게 변화한다. 따라서 외부 지향적인 요소를 고려한 환경관련 정보를 수집 및 분석하여 내부의 경영자에게 적시에 제공해 줄 수 있는 회계정보시스템을 구축하는 것이 필요할 것이다.

셋째, 생산과 회계를 통합할 수 있는 시스템적 사고가 필요하다. 생산 및 판매와 회계는 동시적인 업무 또는 본질적으로는 동일한 업무로 간주되어야 하므로, 생산과 관리회계가 하나의 데이터베이스로 구성되어 관리회계가 제공해 주는 시장 및 경쟁자 정보가 생산 및 판매전략 수립과정에 즉시 반영되고 피드백 될 수 있어야 한다.

따라서 관리회계시스템은 상급관리자에게 제조원가, 차이분석, 이익의 많고 적음 등에 관한 자료를 제공하는 것뿐만 아니라 기업의 장기적인 전략에 따라 장기 경쟁력을 축적하고, 그에 따라 종업원들이 행동하도록 동기를 부여하는데 활용할 수 있어야 할 것이다.

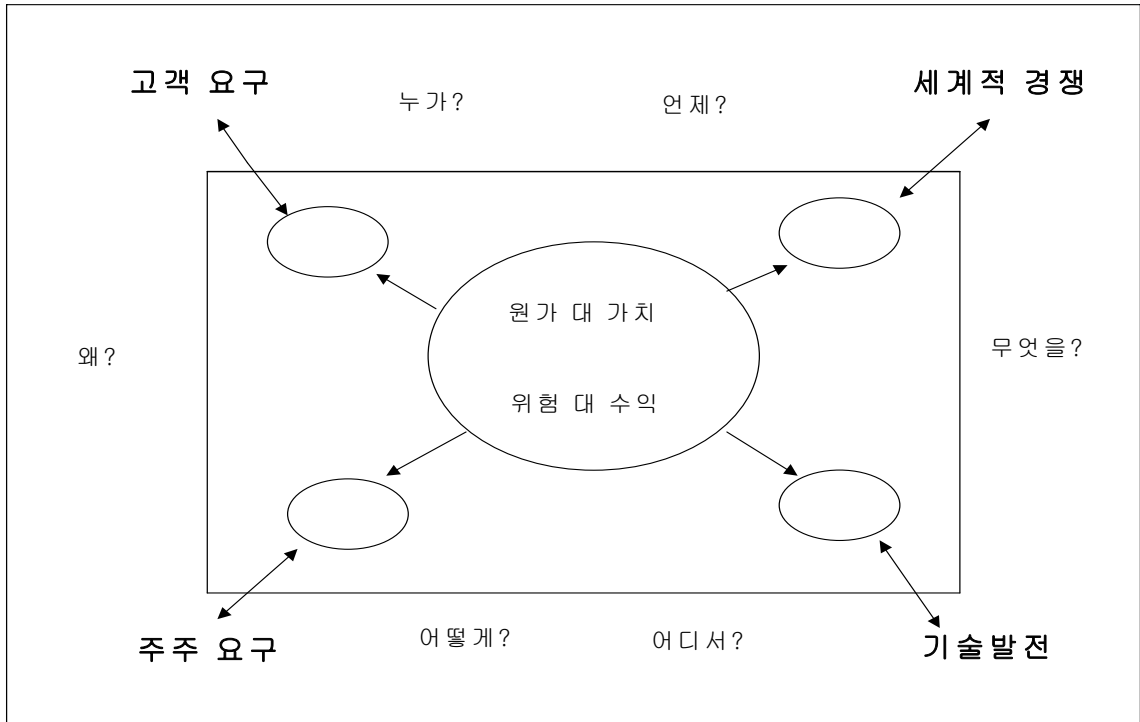
이제 기업의 생존 및 발전은 더 이상 저임금에 기초한 저가격에 있지 않으며, 고품질의 제품을 높은 가격에 팔 수 있어야 한다. 일본 기업들의 성공의 숨은 비밀이 관리회계의 전략적 활용에 있다는 사실을 많은 사람들이 공감하고 있다. 관리회계가 원가를 계산하고, 통제하고, 그 실적을 토대로 성과 평가하는 역할만을 수행한다면, 그 기업의 종업원은 원가를 낮추기 위해서만 노력할 것이다. 그러나 앞으로 21세기에는 기업의 경쟁력과 성공이 원가만을 절감한다고 이루어지는 것이 아님은 너무나 분명해졌다. 즉, 고객관리, 경영전략지원, 의사결정지원, 마케팅 전략에의 활용이 없는 저차원의 관리회계수준에서 고품질의 제품은 물론 성공전략이 나올 수 없으므로, 관리회계의 전략적 활용은 기업이 경쟁에서 살아남기 위한 전제조건으로 반드시 관심을 가져야 할 분야가 되고 있다.

3.2 21세기 원가관리의 변화

21세기 원가관리는 치열한 경쟁, 고객 및 주주들의 요구사항 증가, 급격한 기술발전 등의 외부 환경변화에 따라 심각한 도전에 직면해 있다. 이에 따라 원가관리는 더 이상 전통적인 관점인 총계정원장에 모아진 원가자료에 의하여 실현될 수 없게 되었다. 즉, 경영활동의 모든 측면에서 발생한 자료 및 정보 중에서 “활동원가가 무엇인가?, 기업이 새로운 고객요구를 어떻게 충족시킬 수 있는가?, 언제 어디서 새로운 제품이 출시되기 시작하는가?, 누가 비대한 조직의 결과에 대하여 책임을 지는가?, 조업도가 증가할 때 이익달성이 왜 어려워지고 있는가?” 와 같은 질문에 답할 수 있는 자료 및 정보를 경영자가 요구하게 되었다(McNair, 2000, p.28).

이처럼 21세기 원가관리는 과거와 같은 기업내부에 대한 변화요구보다는 (그림 3)과 같은 주주 및 고객요구의 증가, 세계적인 경쟁, 기술발전 등의 기업외부 환경의 급격한 변화에 영향을 받고 있는 실정이다.

(그림 3) 21세기 원가관리의 변화



자료 : McNair, Cj, "Defining and Shaping the Future of Cost Management," 2000, *Journal of cost management*, Vol. 14, No. 5, p.30.

따라서 21세기 원가관리는 전통적 원가관리와 비교해 볼 때 (표 1)과 같이 몇 가지 측면에서 큰 변화를 보이고 있다. (표 1)을 통하여 볼 때, 전통적 원가관리에서는 기업내부의 부가가치활동이 원가에 미치는 영향을 파악하고, 효율성을 추구하기 위하여 원가추정을 실시하며, 재무 및 회계학적 방법에 규제를 받고 있다. 그러나 21세기 원가관리에서는 주로 기업외부에 초점을 두고 기업을 둘러싼 전체 가치사슬에서 발생하는 활동에 대한 원가-가치관계의 분석을 실시하며, 원가추정은 효과성을 파악하는 것을 목적으로 하며, 마케팅, 경제학 등 타학문의 주요기법을 채용하여 활용하고 있다.

또한 전통적 원가관리는 단일 조업도에 의하여 원가가 변화하는 원가행태를 기록하며, 원가관리 담당자는 주로 기록유지자로서의 역할을 수행한다. 그러나 21세기 원가관리에서는 각 가치활동에 독특한 복수의 원가동인을 활용하여 원가관리 담당자는 기록유지, 주의환기, 문제해결기능 뿐만 아니라 기업의 전략적 위치 매김을 분석하는 분석가 및 컨설턴트의 역할을 수행하게 된다.

따라서 전통적인 원가관리에서는 경영자가 기업 전체적인 관점에서 원가절감을 시도하고, 경영활동에 대한 반응자/추종자/위험회피자로서 역할을 수행함으로써, 전략적 원가관리를 제대로 실시하지 못하고 있다. 그러나 21세기 원가관리에서는 경영자가 공급자와 소비자의 연계관계 즉, 가치사슬 관점에서 원가절감을 시도하고, 기업활동에 대한 사전행동자/리더/위험선호자로서 기업이 속한 가치사슬의 연계를 통한 원가 및 차별화를 시도하는 전략적 원가관리를 시도하고 있다는 점이 다르다고 할 수 있다.

(표 1) 전통적 원가관리와 21세기 원가관리의 비교

주요변화	전통적 원가관리	21세기 원가관리
지배적인 초점	내부 지향적	외부 지향적
주요 규율	재무와 회계학적 방법론	마케팅과 경제학 등 타학문의 기법
주요 관점 및 관심사항	부가가치활동에 대한 원가영향	공급자에서부터 최종소비자에 이르는 연계된 전체활동에 대한 원가-가치 관계
원가추정의 역할	효율성	효과성
원가분석방법	주로 기업내부에 초점을 맞추며 제품, 소비자, 기능별 부가가치가 중요개념이 됨	주로 기업외부에 초점을 맞추며 기업이 구성하는 전체 가치사슬의 각 단계별로 부가가치뿐만 아니라 다양한 개념을 중요시 함
원가분석의 목적 및 원가담당자 역할	기록유지, 주의환기, 문제해결을 강조하는 기록유지자	3가지 기본목적 외에 변화하는 기업의 전략적 포지셔닝 등을 분석을 실시하는 분석가 및 컨설턴트
원가형태	원가는 기본적으로 생산량의 함수(변동원가, 고정원가, 혼합원가 등)	원가는 경쟁을 위한 구조의 전략적 선택과 전략을 실행하는 경영기술의 함수
원가동인의 개념	단일 원가동인(예 : 조업도)	- 복수의 원가동인 · 구조적 원가동인 (규모, 범위, 경험, 기술, 복잡성) · 각 가치활동에 독특한 원가동인 적용
원가절감 사고	광범위한 원가절감	- 각 가치활동을 규제하는 원가동인의 함수로서 원가절감 - 공급자 및 소비자의 연계파악, 절감을 위한 소비
관리자 책임	추종자, 반응자, 위험회피자	리더, 사전행동자, 위험선호자
전략적 원가관리에 대한 시사점	거의없음	- 개별활동수준에서 원가동인을 파악하고 경쟁자보다 효과적으로 동인을 통제하거나 가치사슬의 재구축을 통하여 원가 또는 차별화의 이점을 개발 - 각 가치활동에 대한 다음의 결정 · 자가생산 및 외부구매 · 전방 및 후방통합 · 고객과위 및 공급업자 과위를 계량화하여 평가하고 고객 및 공급업자와의 연계 모색

자료 : Shank, J. K. and V. Govindarajan, 1992, "Strategic Cost Management," *Management Accounting*, pp.5-21 일부수정.

McNair, Cj, 2000, "Defining and Shaping the Future of Cost Management," *Journal of cost management*, Vol. 14, No. 5, p.31 일부수정.

특히 21세기에 추구하고자 하는 전략적 관리회계는 가치사슬, 전략적 위치 매김 그리고 원가동인에 대하여 전통적 관리회계와 비교하여 볼 때, 실질적인 차이를 나타내고 있다. 즉, 패러다임의 변화에 따라 다음과 같은 3가지 기본적인 의문에 대한 견해가 매우 상이하다(천도정, 2001).

첫째, 원가를 분석하는 가장 유용한 방법이 무엇인가에 대한 패러다임의 차이이다. 전통적인 관리회계는 기업내부에 초점을 두고 제품, 고객 및 기능별로 원가분석을 실시하고 있으며, 주요개념을 부가가치에 두고 있다. 한편 전략적 관리회계에서는 기업외부에 초점을 두고 기업이 속해있는 전체적인 가치사슬의 각 단계에서 원가분석을 실시하고 있으며, 부가가치는 위험할 정도로 좁은 의미만을 갖는 개념이라는 것을 강조한다.

둘째, 원가분석의 목적이 무엇인가에 대한 패러다임의 차이이다. 전통적인 관리회계에서는

기업의 전략과는 관계없는 성과기록, 주의환기 및 문제해결을 위해 원가분석을 실시하고 있다. 한편 전략적 관리회계에서는 전통적 원가관리에서 원가분석을 하는 3가지 주요 목적 이외에 관리회계시스템의 설계는 기본적으로 기업의 전략적 위치 즉, 원가우위전략(cost leadership strategy)이나 제품차별화전략(product differentiation strategy)에 따라 변경되어야 한다는 것이다.

셋째, 원가의 움직임을 어떻게 이해하여야 하는가에 대한 것이다. 전통적인 관리회계에서는 원가가 조업도(volume)의 함수라고 가정하고 원가를 고정원가, 변동원가, 계단원가, 혼합원가로 구분하고 있다. 한편 전략적 관리회계에서는 원가가 경쟁상태와 관리능력에 따라 기업이 선택한 전략의 함수이며, 원가를 발생시키는 원인인 원가동인(cost driver)을 구조적 원가동인(structural cost driver)¹²⁾과 실행적 원가동인(executional cost driver)¹³⁾으로 구분하여 원가의 움직임을 설명하고 있다(Riley, 1987).

구조적 원가동인 중에서 규모, 범위 및 경험은 과거에 경제학자 및 전략담당자들이 주로 관심을 가져 왔으며, 그 중에서 경험은 관리회계 담당자들이 관심을 갖는 동인이라고 할 수 있다. 기술은 중요한 동인임에도 불구하고 관리회계 담당자들이 거의 고려하지 않고 무시하여 왔으나 최근 컴퓨터의 영향으로 인한 기술혁신의 속도가 빨라짐에 따라 기술선택에 따른 원가분석도 중요한 요인으로 고려할 필요성이 증가하고 있다. 복잡성은 최근 회계담당자들이 가장 많은 관심을 갖는 주요한 원가동인인데, Kaplan(1987), Cooper(1986a, 1986b, 1986c) 및 Shank와 Govindarajan(1988) 등에 의하여 제시된 활동기준원가계산(activity-based costing)은 복잡성을 원가결정요소의 동인으로 하여 잠재적 중요성을 보여주는 대표적인 예라고 할 수 있다.

실행적 원가동인을 운영하려면 특수한 원가분석이 필요하나 전략전문가들에 의하면 전략 원가분석분야에서 구조적 원가동인에 의한 분석으로부터 얻을 수 있는 사고방식이 너무 진부화되었기 때문에 새로운 환경에 빠른 속도로 적응하기 위해서는 실행적 원가동인의 중요성이 강조되어야 함을 지적하고 있다.

3.3 21세기 관리회계의 발전방향

21세기에 추구해야 할 원가관리에 대한 주요내용을 살펴볼 때, 21세기 관리회계는 측정치와

12) 구조적 원가동인(structural cost driver)은 제품원가를 발생시키는 기업이 선택한 변수를 의미하는데, 기본적인 경제구조와 관련하여 다음과 같은 5가지 전략적 선택이 존재할 수 있다.

- ① 규모(scale) : 기업 활동을 위하여 필요한 투자규모가 얼마인가에 관련된 원가동인
- ② 범위(scope) : 수직적 통합의 정도
- ③ 경험(experience) : 기업이 과거에 해왔던 작업을 얼마나 반복하고 있는가에 대한 원가동인
- ④ 기술(technology) : 기업 가치사슬의 각 단계에서 이용하고 있는 기술수준
- ⑤ 복잡성(complexity) : 고객에게 제공하고 있는 제품이나 서비스가 얼마나 광범위한가에 따른 원가동인

13) 실행적 원가동인(executional cost driver)은 성공적으로 업무를 수행하기 위하여 중심이 되는 기업의 원가위치(cost position)를 결정해 주는 원가동인을 의미한다. 구조적 원가동인은 성과와 비례하지 않지만 실행적 원가동인은 원가의 발생과 비례하는 동인을 의미한다. 즉, 구조적 원가동인은 보다 많다고 좋은 것은 아니나 실행적 원가동인은 많을수록 좋은 동인이라고 할 수 있으며, 그 예로는 다음과 같은 것들이 있다.

- ① 종업원의 참여 : 지속적인 개선작업에 참여
- ② 전사적 품질관리 : 제품과 공정의 품질에 대한 신뢰도
- ③ 설비의 이용도 : 공장건설에 있어 규모의 선택
- ④ 설비의 배치 : 효율적인 설비의 배치
- ⑤ 제품의 특징 : 디자인이나 설계의 유효성
- ⑥ 공급자나 고객과의 연결 관계의 이용 : 각 기업고유의 가치사슬

가치흐름 목표를 연계시키고, 작업흐름의 장애요인을 부각시키고, 낭비요인을 가시화시키고, 지속적인 개선을 통하여 고객의 가치창조를 지원할 수 있도록 관리회계 담당자의 방법론, 접근법, 기능 등에 변화가 필요할 것이다(Maskell & Baggaley, 2000). 즉, 관리회계의 초점이 원가에서 가치창조로 변화하여야 하며, 계획과 성과관리는 고객요구에 부응할 수 있는 것에 초점을 맞추어야 한다.

따라서 관리회계 담당자의 역할은 재무자료의 수집 및 공시자에서 팀의 구성원이면서 변화의 대리인으로 바뀌어야 하며, 관리회계시스템은 많은 거래에 대한 조사와 조정을 통하여 실질적인 사업전망을 제공할 수 있어야 한다. 이러한 관점에서 볼 때, 전략적인 경영혁신을 달성하기 위하여 21세기 관리회계는 다음과 같은 방향으로 발전하여야 할 것이다(Maskell & Baggaley, 2000).

3.3.1 고객가치 이해 및 가치창조지원

전통적인 관리회계는 주로 원가계획과 추적을 통한 조직의 통제, 자원의 충분한 이용, 재고자산 평가와 전부원가계산을 통하여 기업의 재무계정을 관리회계와 통합, 실제원가와 사전에 결정된 표준원가의 비교를 통한 효율성 최적화 등의 문제를 강조해왔다.

그러나 21세기 기업에서 관리회계의 필수적 역할은 고객가치창조를 지원하는 것이다. 이는 가치창조가 고객에서부터 시작되므로 고객의 요구에 초점을 맞추어 제품, 서비스, 기타 부가가치의 제공이 이루어져야 함을 의미한다. 따라서 고객이 자신의 미래요구를 인식하지 못할지라도, 기업은 이를 예견하고, 혁신적인 제품, 서비스, 공정 등을 통해 새로운 가치를 창조하여야 할 것이다.

기업이 고객가치에 초점을 맞춘다면, 그 가치를 인식하고 평가하는 방법이 있어야 한다. 이는 기업이 제공하는 가치가 고객과 종업원의 이익 및 가치창조를 강화시키고, 낭비를 감소시키는데 적용될 수 있는 방법을 명확히 해야 함을 의미한다.

3.3.2 기업목표와 측정치의 연계

기업이 사용하는 성과평가시스템은 종업원의 성과와 동기부여에 중요한 영향을 미친다. 관리회계 담당자의 주요 직무의 하나가 성과평가인데, 이를 잘 수행하기 위하여 관리회계시스템은 기업의 전략적 목표를 기업의 모든 수준을 통해 사용되는 측정치에 명확히 연계시킬 수 있도록 개발되어야 한다(Sharman, 2000).

많은 기업에서 기업의 전략과 상충되게 종업원을 인도하는 성과평가(특히 재무성과측정)를 하고 있는 실정이다. 그러한 예로는 낙후된 제조방법을 사용하면서도, 전통적인 차이분석과 표준원가계산을 사용하는 기업이 해당할 것이다. 이러한 기업에서는 재무적 측정이 수행되지만, 이러한 측정치들은 기업목표 달성을 위한 주요기회를 잃어버리게 할 수 있다. 또한 일부 기업의 경우 전통적 원가회계방법을 사용하면서 업무통제를 위한 새로운 성과측정치를 개발하려고 하지만, 이를 위해서도 원가회계 자료뿐만이 아닌 업무통제를 위한 자료산출을 위해 두 개의 회계시스템을 유지할 수밖에 없는데, 이것은 낭비를 발생시킬 뿐만 아니라 갈등과 혼란을 가져오고, 또한 기업을 그릇된 방향으로 인도하게 할 수 있다.

하나의 성과평가시스템은 기업의 전략, 목표, 목적을 조직의 모든 수준에서 사용하는 측정치로 직접 전환시킬 수 있도록 개발되어야 한다. 그러기 위해서 성과평가시스템은 기업전략의 결과뿐만 아니라 전략의 성공을 이끌어내는 사업의 요소를 가시화하고, 성공의 장애요인을 명확히 정의하고, 또한 이러한 문제를 측정하고 분석하는 방법을 제공할 수 있어야 한다.

3.3.3 작업흐름의 장애요인 부각 및 낭비요인의 가시화

작업흐름이 원활하지 못하면 가치는 더 이상 창조되지 않고 낭비가 발생하므로, 조직이 가치창조활동을 하려면 작업흐름이 기업의 가치흐름과 공정을 방해되지 않도록 하여야 한다. 이를

위하여 기업의 관리회계시스템은 작업흐름의 장애요인을 명확히 정의하여 적시성있게 보여줄 수 있어야 한다. 즉, 작업흐름의 장애요인이 정의되어야 하고, 그 장애요인이 시간, 비용, 품질에 미치는 영향을 파악할 수 있어야 한다. 또한 관리회계시스템은 낭비의 근본적인 원인을 찾아내고, 이러한 장애요인이 기업의 전략과 기술적 목표에 어떤 영향을 미치는지를 보여줄 수 있는 방법도 가져야 한다.

관리회계시스템은 기업의 생산설비 능력을 깊이 있게 분석할 수 있어야 한다. 단지 원가와 차이를 추적하고 보고하는 것은 고객가치가 강조된 기업에서 조직이 직면한 실질적 문제를 파악하지 못하게 한다. 따라서 관리회계시스템은 가치흐름과 공정을 통해 사용 가능한 생산능력과 제약요인에 대한 사업적 시각을 제공할 수 있어야 한다.

작업흐름의 장애요인에 관련된 핵심사항은 낭비요인의 확인과 분석이다. 전통적 관리회계시스템은 표준원가와 예산을 통해 낭비요인을 고의적으로 은폐한다. 그러나 21세기 조직에 필요한 관리회계시스템은 낭비요인을 명확하게 규정하고 규제할 수 있어야 한다. 즉, 낭비요인의 근본원인이 확인되어야 하고, 그것이 기업의 전략과 기술적 목표에 미치는 영향이 평가되어야 하는데, 낭비요인은 품질뿐만 아니라 시간적인 측면에서도 재무적 수치로 파악될 수 있어야 한다.

3.3.4 지속적인 개선을 위한 동기유발

관리회계의 가장 중요한 목적은 경영관리에서 지속적인 개선을 이루는 것이다. 관리회계시스템은 측정, 분석, 분류, 공정문제에 대한 조사뿐만 아니라 원가, 시간, 품질, 낭비, 재고자산, 고객서비스, 만족 등의 문제들을 정의하고 중요성과 근본원인에 대한 지침을 제공할 수 있어야 한다. 또한 관리회계시스템에서 수행된 측정 자료는 유용한 형식으로 적절한 정보를 생성하여, 적절한 시간 내에 팀 구성원이 접근가능하게 함으로써 지속적 개선 팀의 활동을 능동적으로 지원할 수 있어야 한다.

관리회계 정보의 대부분은 요약 및 분류되어 각 분야에 제공되는데, 이러한 정보는 분석, 요약, 도식화할 수 있도록 자료 저장소나 웹 사이트 안에 보관되어 전략적 성과목표를 달성하기 위해 설계된 개선프로젝트를 입안하는데 사용될 것이다. 또한 관리회계시스템은 기업의 전략 및 세부 성과측정, 공정내의 원가 및 낭비, 여러 프로젝트의 결합효과에 대한 각 프로젝트의 영향을 평가할 수 있는 간단하고 표준적인 방법을 가져야 할 것이다. 그리고 지속적 공정개선은 재료명세서, 생산일정, 작업표준 등에 발생하는 표준치의 변화를 고려하여야 한다.

3.3.5 가치창조자

전통적 관리에서 가치창조 회계 관점에서의 전환을 위해서는 관리회계 담당자 업무의 모든 측면에서 변화가 요구된다. 즉, 사업에 대한 예산관리, 재무계획 그리고 차이분석 등에서 사전 반응자가 될 수 있도록 관리회계 담당자의 방법론에 대한 변화가 요구되고 있다.

사업에 대한 재무계획과 통제를 위한 업무는 매출, 업무계획, 균형잡힌 성과측정, 원가배부를 줄일 수 있는 단순하며 요약된 직접원가 등의 방법을 사용하여 업무계획과 사업통제가 통합되어야 한다. 또한 보다 광범위한 사업통제를 하기 위하여 고객에 대한 가치창조를 이해하고, 전체 가치흐름을 통해 함축적 의미를 이끌어 낼 수 있는 목표원가계산이 필요하다. 그리고 기업은 현재와 미래의 고객욕구를 나타내는데 초점을 맞춘 가치흐름단위로 조직화 되어야 한다. 따라서 관리회계 담당자의 역할은 가치창조 사업기능에 통합되어야 할 것이며, 또한 재무스팀은 가치창조 팀의 주요 구성원이 되어야 할 것이다. 결론적으로 회계, 통제, 성과측정 정보는 지속적인 개선과정을 지원하기 위하여 설계되어야 하므로 관리회계 담당자는 조직의 폭넓은 범위에 대한 변화의 대리인이 될 것이다.

4. 결론 및 요약

본 연구에서는 21세기 관리회계 및 관리회계 담당자의 역할 그리고 21세기 원가 및 관리회계가 지향해야 할 바람직한 발전방향에 대한 기존의 부분적인 연구를 종합적으로 비교·검토하여 보았다.

기업을 둘러싸고 있는 경영환경의 변화와 제품생산방식 등의 변화는 기존의 관리회계시스템에 많은 변화를 요구하게 되었고, 이에 따라 기업의 궁극적인 경영목적을 달성하기 위해 수립하는 경영전략에서 관리회계 담당자가 차지하는 비중이 더욱 커지고 있다. 즉, 업무통제시스템, ABC 등의 새로운 관리회계도구 등은 관리회계 담당자가 조직의 부가가치 팀의 일부가 되게 하고, 전략형성과 수립과정에 참여하고, 전략적 의도를 관리적 측정치로 전환하고, 단순한 과거의 기록자에서 벗어나 조직의 중요한 관리정보시스템의 설계자가 되도록 함으로써, 관리회계시스템이 현재의 프로세스를 증진시키는데 초점을 둘 수 있는 역할을 수행하는 것을 가능하게 하고 있다.

그러나 훌륭한 관리회계시스템도 21세기의 경쟁적 환경에서 성공을 보장할 수 있는 것은 아니다. 따라서 기업은 고객에 의해서 가치가 부여되는 제품과 서비스의 설계, 효율적인 공정을 통한 고품질의 제품생산, 목표고객에게 제품과 서비스를 효과적으로 판매하는 등의 활동을 위해 지속적으로 노력하여야 한다.

이제 회계는 더 이상 사후적인 회계수치의 보고가 아닌 기업의 생존과 경쟁우위 및 고객가치 창출을 위해 정보화되고, 이를 이용하여 전략적 의사결정을 내릴 수 있도록 하는 역할을 수행할 필요성이 절실히 요구되고 있는 것이다.

결론적으로, 21세기의 관리회계는 측정치와 가치흐름 목표를 연계시키고, 작업흐름의 장애요인을 부각시키고, 낭비요인을 가시화시키고, 지속적인 개선을 통하여 고객의 가치창조를 지원할 수 있도록 관리회계 담당자의 방법론, 접근법, 기능 등에 변화가 필요할 것이다. 즉, 관리회계의 초점이 원가에서 가치창조로 변화되어야 하며, 계획과 성과관리는 고객요구에 부응할 수 있도록 초점을 맞추어야 한다. 따라서 관리회계 담당자의 역할은 정보취득과 활용, 관리부문과 엔지니어링의 연결, 전략수행 및 조정자로서의 역할 그리고 재무자료의 수집 및 공시자에서 팀의 구성원이면서 변화의 대리인으로 바뀌어야 하며, 또한 관리회계시스템은 정보를 통합하고, 지속적으로 프로세스를 개선하여 많은 거래에 대한 조사와 조정을 통하여 실질적인 사업전망을 제공할 수 있어야 할 것이다.

이러한 21세기에 관리회계가 나아가야 할 바람직한 발전방향을 종합적으로 검토한 본 연구 결과의 적절한 활용은 관리회계 연구가나 관리회계를 담당하고 있는 기업실무자들에게 ABC, ERP, SCM, CRM 등의 새로운 관리회계기법을 활용한 기업 환경변화에의 적절한 대응이 경영관리의 효율성을 증진시킨다는 사실을 인식시키고, 더 나아가 기업 경영자들에게 신규사업에의 진입, 신제품 및 신시장의 개발, 사업구조의 재편성 등의 기업의 전략적 의사결정에서 기업 내·외부에 관련된 통합된 관리회계 정보의 효과적인 활용이 기업생존과 직결되어 있다는 새로운 사실을 인식시킬 수 있는 충분한 계기가 될 수 있을 것이다.

참고문헌

- (1) 박영희 편역, 1992. 10, 관리회계의 새로운 모색 : 전략적 회계, 대영사.
- (2) 서강관리회계연구회, 2001. 3, 디지털시대의 경영관리기법, 박영사.

- (3) 유관희 편저, 2002. 2, 전략경영을 위한 원가관리회계, 박영사.
- (4) 천도정 편저, 2001. 7, 전략적 원가관리와 경영통제, 신영사.
- (5) 津森信也, 2001, EVA 가치창조경영, 중앙경제사.
- (6) Anthony, R. N., 1988, *The Management Control Function*, Boston: Harvard Business School Press.
- (7) Chalos, Peter, 1995, "Costing Control and Strategic Analysis in Outsourcing Decisions," *Journal of Cost Management*, pp.19-45.
- (8) Cokins, Gary, 2001, *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*, John Wiley & Sons, Inc..
- (9) Cooper, Robin, 1986a, *Cases in Product Costing-An Overview*, Cambridge, MA: Harvard Business School.
- (10) Cooper, Robin, 1986b, *Mueller Lemkuhl Case*, Cambridge, MA: Harvard Business School.
- (11) Cooper, Robin, 1986c, *Schrader Bellows Cases*, Cambridge, MA: Harvard Business School.
- (12) Dent, Jeremy F., 1990, "Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No 1/2, pp.3-25.
- (13) Jahansson, H. J., 1986, "The Effect of Zero Inventories on Cost," *Cost Accounting for the '90s*(National Association of Accountants).
- (14) Kaplan, Robert S., 1984, "The Evolution of Management Accounting," *The Accounting Review*, Vol IX No. 3, pp.390-418.
- (15) Kaplan, Robert S., 1987, *John Deere Cases*. Cambridge, MA: Harvard Business Review School.
- (16) Maskell, Brian and Bruce Baggaley, 2000, "The Future of Management Accounting," *Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 5, pp.24-27.
- (17) McNair, Cj, 2000, "Defining and Shaping the Future of Cost Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 5, pp.28-32.
- (18) Porter, Michael, E, 1985, *Competitive Advantage*, New York: The Free Press.
- (19) Riley, Daniel, 1987, *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies, in Manufacturing issues*, New York: Booz, Allen, and Hamilton.
- (20) Schneiderman A., 1988, "Setting Quality Goals," *Quality Progress*, p.51-63.
- (21) Schneiderman, Arthur M., 2000, "Managing System Profit," *Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 5, pp.33-39.
- (22) Shank, John K. and Vijay Govindarajan, 1992, "Strategic Cost Management and Value Chain," *Journal of Cost Management*, Vol. 5, No. 4, pp.5-21.
- (23) Shank, John K. and Vijay Govindarajan, 1988, "Transaction-Based Costing for the Complex Product Line: A Field Study," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 2, pp.31-38.
- (24) Sharman, Paul, 2000, "Cost and Performance Management in the Age of Global Change," *Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 5, pp.40-44.
- (25) Turney, Peter B.B., 2000, "The State of 21st Century Cost Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 14, No. 5, pp.45-47.