

▣ 연구논문

활동기준경영시스템 구축을 위한 ABC의 확장

Expansion of Activity-Based Costing for Activity-Based Management System

이 상 보*

Lee, Sang Bo

정 민 용**

Chung, Min Yong

Abstract

Due to change in management environment and paradigms, companies need to the open management system that provides information for real-time costing, customer satisfaction, decision making support, responsibility management etc. We are not ready to implement this system yet. But we must introduce a new management system, i.e., ABMS(Activity-Based Management System) on the basis of the ABC(Activity-Based Costing) by development of production/information technique.

This paper realizes foundational concepts of Activity and ABC, reestablishes the concept of ABC correctly and expands ABC for ABMS. Thus this paper is useful for ABMS modeling, leading competitors, total productivity improvement and strategic management for the best quality and service.

1. 서 론

우리는 많은 경영환경의 변화를 인식하고 더욱 빠르고 다양한 패러다임 변화를 생각하며 21C를 시작하여야 한다. 경쟁력의 원천은 새로운 패러다임의 모색과 결부된다. 인간이 탐구할 대상이 「물질」에서 「정보」로 옮겨가는 대전환인 것이다. 농경사회가 자연에서, 산업사회가 자본에서 가치를 창출했다면 정보화사회는 정신과 지식에서 가치를 창조한다. 이 가치창출의 한도는 무한하며, 시장도 무제한으로 만들어진다. 이것은 서로 경쟁하는 상쟁(相爭)에서 공생(共生)을 넘어 상생(相生)으로의 전환이며, 직렬사회에서 병렬사회로의 전환이다. 병렬사회의 인간형은 입체인간이다. 선과 면만을 파악해선 생존이 불가능하다. 즉, 카오스(Chaos)적인 환경이 다중선택(Multi-option)을 요구하기 때문이다. 세상을 완전히 뒤바꾸고 있는 새로운 패러다임은 과거와의 단절을 요구하고 있다는 대목에서 「진화」나 「부흥」과는 대비된다. 낡은 틀의 일부를 수정·보완하는 차원을 넘어선다. 수십 년간 성공적이라고 믿어 왔던 관행과 인식을 폐기시키라고 강요한다. 그래서 새로운 패러다임은 연장선이 아니며 「신(新)」이라는 글자 하나를 덧붙인 신산업사회가 아니다. 16C 프톨레마이우스의 천동설이 코페르니쿠스의 지동설로 뒤집힐 때에 버금가는 역사적 변곡점이다.

이러한 패러다임 변화는 관리회계시스템에서도 마찬가지다. 1920년대의 제조환경을 바탕으로 한 전통적 원가회계는 다품종 소량 생산체제 및 변종 변량 생산체제에서의 제품믹스, 제품수명

* 건국대학교 산업공학과 박사과정

** 건국대학교 산업공학과

주기(PLC)의 단축, 고객요구의 다변화, 요구수준의 다양화, 판매경로의 복잡·다양화, 피라미드형에서 네트워크형으로의 조직변화 등의 경영환경의 변화에서 이제 더 이상 제품의 정확한 원가정보나 경영 및 제품에 대한 여러 가지 유용한 정보를 기존의 의사결정지원시스템으로서 제공하는데 한계가 있다. 그래서 1980년대 이후 기업은 기존의 경영패러다임의 변화를 인식하고 원가대상의 다양화, 전략적 원가관리, 관리회계의 모색이 가속되어 왔다. 부문관리에서 기업전체로, 기업내부의 원가절감에서 고객만족을 위한 총체적인 기업의사결정에 유용한 원가정보시스템으로, 분권화 되고 통제 불가능한 조직에 적합한 유연한 시스템으로, 그리고 조직의 부문관리자의 업적을 측정하고 평가하여 책임경영을 달성하는 시스템으로 전개되어 왔다. 그러나 우리 기업은 아직 이러한 시스템을 도입하는데는 기초자료의 부족, 고정관념 등으로 많은 어려움이 있으나 최근 들어 생산기술 및 정보기술의 발전과 더불어 새로운 관리회계시스템도입에 대한 필요성의 인식이 증대되어 새로운 시스템을 절실히 요구하고 있다.

기업의 생존과 관련된 새로운 관리회계시스템으로 최근에 대두되고 있는 활동기준원가(ABC ; Activity-Based Costing), 활동기준경영(ABM ; Activity-Based Management) 및 활동기준예산(ABB ; Activity-Based Budgeting)등의 체계와 시스템이 그것이다. 따라서 본 연구는 우선 활동(Activity)과 ABC의 기본 개념을 살펴보고 ABMS 구축을 위한 ABC의 개념을 재정립 및 확장한다. 이에 따른 연구분야는 ABC의 구성요소인 자원모듈(Resource Module), 활동모듈(Activity Module), 원가대상모듈(Cost-object Module) 중에서 활동모듈을 중심으로 한다.

2. 활동과 활동기준원가의 이해

2.1 활동의 개념

활동이란 기업목표를 달성하기 위하여 필요한 과정, 작업 및 행동을 말한다. 활동의 주요한 기능은 주어진 자원(Resource)을 특정한 산출물로 전환시키는 것이다. 이러한 활동을 제대로 이해하기 위해서는 “경영관리상 원가는 그 자체가 스스로 발생하는 것이 아니라 무엇인가에 의해서 야기된다”는 사실을 이해한다는 것이 중요하다. 이러한 활동이 갖는 구체적인 개념을 정리하면 다음과 같다[9].

첫째, 변화되는 제조회경을 수용하여 경영자의 측면에서 보다 의미 있는 원가의 산정이 가능하게 하기 위하여 원가를 발생시키는 원인분석이 필수적인데 활동의 개념은 이러한 측면에서 원가동인(Cost Driver)과 밀접한 관계가 있다.

둘째, 활동의 개념은 활동으로 인한 원가와 성과를 결정하는 것이 중요한데 이러한 활동별 원가, 성과의 정보는 기업이 수행하고 즉각적인 변화가 가능하다.

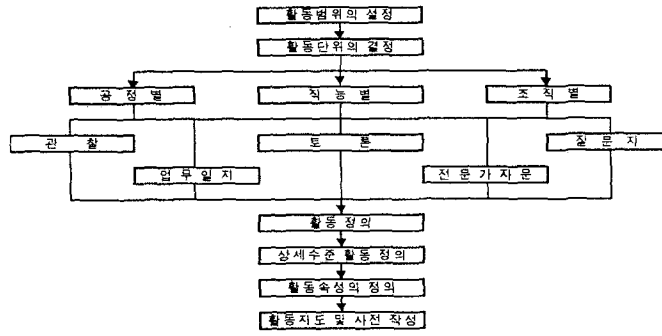
셋째, 활동의 개념은 가치창출과 연관해서 불 때 가치를 창출하지 못하는 활동을 구분함으로써 비능률요소의 파악이 가능하고 이를 제거할 수 있는 근거를 제시한다.

넷째, 활동에 기초하여 산정된 원가정보는 실제로 이용자 측면에서 불 때 이해가 용이하다. 활동은 실제로 수행하고 있는 것이며 활동별로 원가가 추적되므로 상대적으로 쉽게 이해가 된다.

2.2 활동 분석

활동은 원가배부과정에 유용하게 활용될 수 있도록 논리적이고 일관성 있게 정의되어야 하고 기업전체의 업무내용을 정확하게 설명할 수 있어야 한다. 활동 분석은 기업이 수행하는 활동에 대하여 일련의 체계적인 정보를 제공하는 의사소통의 도구이다. 우선 활동의 범위를 운용

단위(Operational Unit)를 고려하여 그룹, 사업부, 공장, 부문 등으로 설정하고 활동단위를 결정한다. 활동단위는 공정(Process)별, 직능(Function)별, 조직(Organization ; Department)별 등이 있다. 또한 조직도, 공장·설비 배치도, 업무일지 및 토론 등을 통하여 활동을 정의하고 정의한 활동의 속성을 정한다. 그리고 활동지도 및 활동사전을 작성한다. 따라서 활동분석의 과정은 <그림 1>과 같다[3].



<그림 1> 활동분석의 과정

2.3 활동의 특성 및 속성

활동의 특성은 활동센터(Activity Center), 하위활동센터(Sub-activity Center) 및 최하위활동(개별활동 ; Individual Activity)을 정의하는 성질을 가지고 데이터와 관련성이 있다. 이러한 특성은 사용자가 임의로 정의하여 사용할 수 있다. 예를 들면 활동명, 코드, 참조번호 등이 있고, 단가 또는 단위당원가와 같은 활동에 속하는 원가를 나타내는 경우도 있다. 또한 특정 활동에 관한 정보의 내용인 배부기준명, 배부기준량, 배부기준원가 등도 특성에 속한다.

활동의 속성은 여러 가지 이유로 활동센터, 하위활동센터 및 개별활동을 구체적으로 정의하는 것으로 활동에 추가되는 꼬리표와 같다. 활동의 속성은 문자속성(부가가치 속성, 품질비용 속성, 물류비 속성 등)과 숫자속성이 있고, 숫자속성에는 계산속성이 포함되며 재무적인 요소(원가)와 비재무적인 요소(성과측정, 전임노동력 환산량 등)가 있다. 속성도 특성과 마찬가지로 사용자가 임의로 정의하여 사용할 수 있다. 이러한 속성을 사용함으로써 계층구조상의 정보를 선택적으로 추출한다. 특히 이 비재무정보는 ABMS 구축을 위한 근간이 되는 정보로써 BPR(Business Process Reengineering), ECR(Efficient Consumer Response), SCM(Supply Chain Management)과 같은 다른 경영혁신 프로그램을 지원한다. 따라서 활동의 특성과 속성을 정리하면 <그림 2>와 같다.

문자속성						
활동	참조번호	배부기준	계층적구조	부가가치	품질비용	물류비
개별활동 A	AD00	매출기준	설비수준	부가가치 (VA)	예방비용	수송비
활동중심점	AD11	경수비용	제품수준	비부가가치 (NVA)	내부	고관리비
개별활동 C	TR00	발달비율	배치수준		심대	포장비
활동중심점		부품수	단위수준		비용	하역비
...					외부	물류정보비
개별활동 Z	SM29	시용연비율			보전비용	일만관리비
...						...

숫자속성			
활동	배부기준량	원가	성과측정
개별활동 A	25.00	325.60	상자수
활동중심점	35.40	583.64	상품수
개별활동 C	45.89	284.12	시간
활동중심점	25.31	648.23	이동횟수
...			...
개별활동 Z	88.98	986.32	경수

<그림 2> 활동의 특성과 속성

2.4 활동기준 원가시스템

2.4.1 활동기준원가의 정의

활동은 자원을 소비하여 원가를 발생시키고, 제품은 활동을 소비한다는 것을 전제조건[12, 15]으로 하는 ABC는 원가흐름의 패러다임을 「원가중심」에서 「활동중심」으로 바꾸어 놓은 새로운 관리회계시스템이다. 다시 말하면 ABC란 「전통적인 원가계산과는 달리 「활동」에 기초하여 원가를 제품별로 추적·부과하며 효율적인 원가관리를 추구하는 새로운 회계실무」로 보다 구체적으로 말하면 「기업의 목표를 달성하기 위하여 수행하고 있는 제반 활동별로 그 성과를 측정하고 관련되는 원가를 추적함으로써 보다 정확한 원가정보를 산출하고 전사적인 관점에서 비능률요소를 제거할 수 있는 정보를 체계적으로 산출할 수 있는 관리회계시스템」이라고 정의 내릴 수 있다[6].

2.4.2 활동기준원가의 구조

(1) 원가배부구조

원가배부구조에 있어서 전통적 원가 시스템은 자원을 소비함으로써 발생하는 원가들을 단위 기준을 사용하여 원가중심점(Cost Pool)으로 배부하고 원가중심점(노무비, 재료비, 경비)에서 원가대상(제품)에 2단계 배부하고 있다. 따라서 제품들은 제품단위 수에 비례하여 자원을 모두 소비하지 않기 때문에 단위기준만으로 산출된 제품원가는 왜곡되며, 설령 전통적 원가시스템이 아무리 많은 배부기준을 사용하고 있다 할지라도 그 모두가 직접비인 단위기준이기 때문에 자원의 소모율이 상이한 제품에 대한 제품원가를 정확히 산출할 수가 없다. 그러나 활동기준원가의 배부패러다임은 활동기준으로 변화하였으나 기존의 연구들은 활동중심점(Activity Pool)으로 배부하였거나 활동중심점인지 개별활동인지 명확하지 않다[6, 15, 17]. 따라서 본 연구는 대개 활동중심점으로 배부하는 것을 활동의 분류에서 최하위활동인 개별활동으로 배부한다. 전통적 원가 시스템과 활동기준원가시스템의 원가배부구조의 비교는 <표 1>과 같다.

<표 1> 원가배부구조의 비교

구 분	전통적 원가 시스템	활동기준원가 시스템	
		기존 활동기준원가	본 연구
구 조			
단 계	2단계		
배부기준	제품단위기준	활동기준	
원가대상	제품	제품, 고객, 경로, 서비스, 부서 등	
원 가 풀	하나 또는 소수	다수	

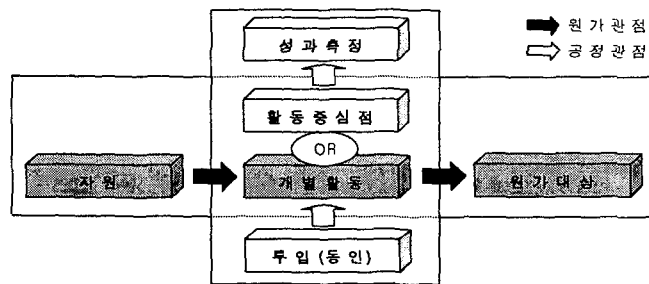
(2) 개념적 구조

ABC의 구조는 원가관점과 공정관점으로 각 활동에 대한 보다 구체적인 정보를 제공하는 2차원 개념으로 확대하여 정보의 흐름을 표현한 모델을 제시하였다[11].

원가관점은 '원가흐름의 관점'으로 원가파악을 활동기준원가의 핵심개념인 「자원은 활동에 의해, 활동은 원가대상(제품, 서비스)에 의해 소비된다.」는 관점이다, 즉 원가흐름의 관점인 자원 → 활동(개별활동) → 원가대상으로의 배부개념이며 재무적인 요소이므로 자원=활동=원가대상(외부원가 제외)의 등식이 성립한다. 그러나 대부분 기존 연구들은 이 관점의 중심이 되는 「활동」에 대한 개념을 확장하지는 않았다[5, 6, 11]. 확장하더라도 자원 → 활동 → 묶음단위 활동(Activity Pool) → 원가대상[3]으로 확장하여 마치 묶음단위활동에서 배부되는 것처럼 보

이는데, 이것은 배부계층의 수준이 일정하지 않아 배부규칙을 규정하는데 혼란이 예상된다. 또한 공정관점은 '투입정보흐름의 관점'으로 투입정보(입력)와 성과측정(출력)관계를 나타내는 시스템적 관점이며 원가대상의 성과평가에 필요한 정보를 제공한다. 이 관점은 비재무적인 요소가 많으므로 정보취득의 유연성을 위하여 투입계층을 활동의 특성과 속성에 따라 활동중심점 혹은 개별활동으로 한다.

따라서 확장한 ABC의 2차원 개념적 구조는 <그림 3>과 같으며 원가관점의 배부계층은 개별활동, 공정관점의 투입계층은 활동중심점 혹은 개별활동으로 「활동」의 개념을 확장한다. 이것은 컴퓨터 기술의 발전으로 가능하므로 중요한 것은 개별활동의 수가 아니라 어떻게 분산 처리하느냐 하는 것이다.



<그림 3> 확장한 ABC의 2차원 개념적 구조

2.4.3 활동기준원가의 특징

ABC의 특징은 전통적 원가회계와의 차이점에서 찾을 수 있는데 다음과 같은 5가지 정도로 요약할 수 있다[6].

- 첫째, ABC에서는 제품이 소비한 제반활동에 따른 직접비와 간접비가 직접 추적이 이루어지므로 제품에 배부되는 간접원가의 양이 전통적 원가회계에 비해서 상대적으로 축소되고 있다. 소비된 제반활동의 직접 추적은 직접원가와 간접원가를 구분 짓는 기준에 의미가 있는 것이 아니라, 제품과 활동 사이에 인과관계를 규명하고 그에 따라 원가배부가 이루어진다는 것에 있다.
- 둘째, ABC에서는 전통적 원가회계에서의 단일 배부기준이 야기시키는 원가왜곡을 줄이기 위해 배부기준을 복수화하여 보다 정확한 제품원가를 산출한다.
- 셋째, ABC는 제조 및 지원활동의 결정에 더 큰 비중을 두며, 제품원가계산은 2차적인 원가목표가 된다. ABC시스템 도입 초기에는 경영자들이 ABC시스템을 단순히 제품원가를 보다 정확하게 산출해내는 방법으로만 간주하였으나, 이제 ABC는 경영자들에게 보다 높은 이익을 창출할 수 있는 활동을 선택하는데 있어 매우 유용한 지침이 되고 있고, ABC활동 방법은 공장에서만뿐만 아니라 기업의 모든 활동기능에 걸쳐서 폭넓게 적용될 수 있는 것으로 인식되어가고 있다. 특히 ABC는 비재무적인 성과척도에 의한 업적평가가 가능하여 비재무적인 요소의 생산성·효율을 높이는데 필요한 정보를 제공한다.
- 넷째, ABC에서의 활동수량은 제품이 소비한 제반활동의 발생빈도에 바탕을 두며, 활동수량의 변동이 제품원가에 미치는 영향을 즉각적으로 파악할 수 있는 신속성과 적시성의 장점이 있다.
- 다섯, 전통적 회계시스템은 제품의 기획, 연구개발, 현장지원, 수선판매후 서비스, 폐기 등과 같은 수명주기상의 각 활동들을 대부분 기간비용으로 처리하고 있는데 반해 ABC시스템에서는 수명주기원가가 활동을 야기시킨 해당제품에 수명기간동안 배부된다. 따라서 상이한 수명주기 단계에서 계층별 가격전략과 제품원가의 조화를 높이고 공정과 제품의 설계

변경이 원가에 미치는 영향을 측정할 수 있으며 기업의 장기적 수익성에 관한 정보를 제공할 수 있다.

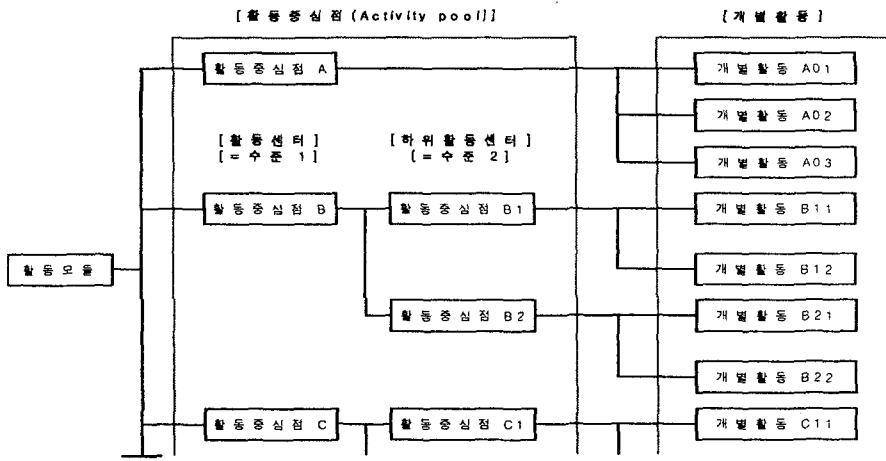
3. 활동기준원가(ABC)의 확장

3.1 활동모듈

활동기준원가시스템은 자원모듈, 활동모듈, 원가대상모듈의 세 가지 모듈로 구성되어 있다. 그 중 활동모듈은 원가대상모듈과 자원모듈을 연결하는 가교적 역할을 하며, 기업의 업무와 발생하는 거래(去來)를 나타내는 가장 실질적인 요소이다. 활동모듈은 기업의 형태, 업종, 관리수준 등에 의하여 활동의 분류형태와 수준은 다양하다. 단지 경영환경의 변화에 따라 변한다.

활동의 분류형태는 활동단위의 설정방법에 따라 활동단위(공정, 직능, 조직 등)중 하나를 선정하여 분류하는 단일형과 [수준 1]은 프로세스, [수준 2]는 조직, [수준 3]에는 직능 등을 선정하여 분류하는 복합형으로 나눌 수 있다. 또한 활동간(활동중심점과 활동중심점, 활동중심점과 하위활동중심점 등)의 관계는 분류면에서는 동질계층적(Hierarchical)이지만, 기능면에서는 이질계층적(Heterarchical)이어야 한다. 이것은 컴퓨팅과 통신기술의 발전으로 가능하다.

활동의 수준은 기업이 활동을 분류할 때 개별활동까지의 수준(단계)을 나타내는 것이다. 이 수준은 회사의 규모, 업종, 조직력, 관행 등을 고려하여 결정하며 너무 세분화한다고 제품원가의 정확성이 향상되는 것은 아니다. 그러나 회사의 여건만 주어진다면 BPR, ECR, SCM 등의 종합경영혁신활동을 추진하려면 활동의 수준을 세분화하는 것이 유리하다. 활동을 세분할 때는 활동의 통합성, 측정가능성, 측정비용 등을 고려하며 세분수준을 결정함에 있어서 정확한 원가계산관리는 [수준 5]까지, BPR, ECR, SCM 등의 관리는 [수준 8 ~10]까지 세분한다. 조직을 비롯한 경영환경의 변화, 고객의 요구수준의 변화로 생산제품의 변경 및 공정의 개선 등이 발생하면 활동(개별활동 또는 활동중심점)을 즉시 변경하여 시스템의 유용성과 정보의 적시성을 확보한다. 따라서 활동모듈을 나타내면 <그림 4>과 같다.

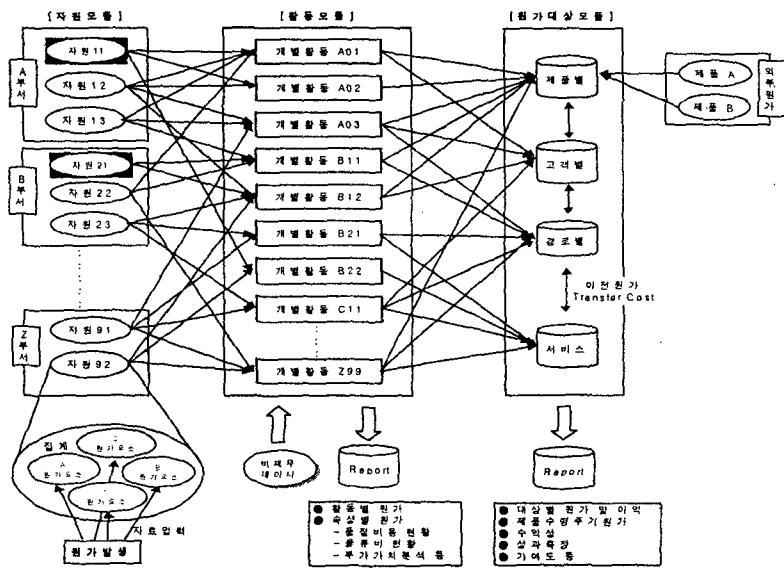


<그림 4> 활동모듈

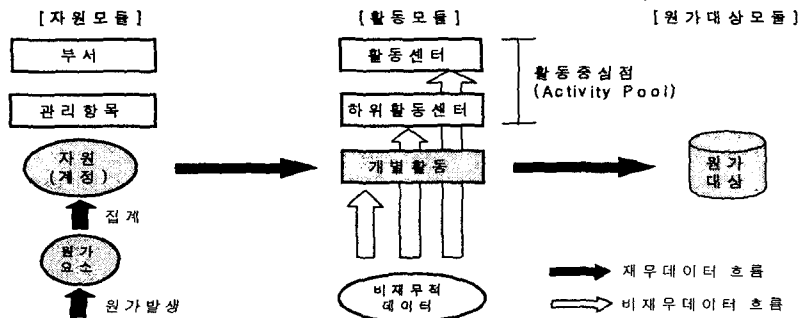
또한 원가는 자원모듈의 부서별 발생한 자원에서 활동모듈의 개별활동으로 배부기준에 의하여 배부를 받으며 그 원가는 또 다시 원가대상모듈의 원가대상으로 일정한 배부기준에 의하여 배부되어 정확한 제품 및 고객별 원가계산은 물론 고객만족경영의 중요한 의사결정 정보를 제

공한다. 특히 자원모듈에서는 원가요소로 입력되어 자원으로 집계된다. 예를 들면, 자원계정이 출장비이고 원가요소는 국내출장비, 해외출장비 등이라면 원가는 원가요소(국내출장비, 해외출장비 등)로 입력되어 자원계정(출장비)에 집계된다. 여기서 자원계정은 집계기능만 부여하여 원가를 직접 입력할 수 없도록 한다. 그리고 원가대상모듈의 원가대상별 원가는 개별활동으로부터 배부된 직·간접원가, 외부원가 및 원가대상간의 이전원가(Transfer Cost)로 구성하며, 활동모듈과 원가대상모듈에 축적된 정보는 기업경영의 의사결정에 필요한 적시정보로써 유용하게 사용된다.

따라서 확장한 ABC의 원가는 기업의 경영활동에서 발생한 자원(원가)이 활동별로 축적되고, 그 활동별로 축적된 원가는 다시 원가대상(제품별, 고객별, 경로별 및 서비스별 등)에 축적되어 기업경영에 필요한 전략적 의사결정과 고객만족경영을 실현하기 위하여 기존의 ABC정보인 정확한 원가정보(재무정보)뿐만 아니라 개별활동이나 활동중심점에서 다양하게 정의한 활동의 속성으로 비재무정보까지 제공한다. 이 확장한 ABC를 활용하여 재무정보와 비재무정보를 결합한 ABMS를 구축한다. 원가발생에 따른 확장한 ABC의 원가 및 정보 흐름도는 <그림 5>와 같고, 계층구조는 <그림 6>과 같다.



<그림 5> 확장한 ABC의 원가 및 정보 흐름도



<그림 6> 확장한 ABC의 계층구조

3.2 자원모듈 - 활동모듈

자원모듈과 활동모듈의 관계는 자원의 흐름으로 설명할 수 있다. 활동은 자원을 소비하여 원가가 발생하므로 기업에서 발생하는 원가는 자원모듈에서 활동모듈로 배부되는 관계로 인식하고 있다. 이 배부과정에서 자원동인(Resource Driver), 배부기준, 배부기준량, 배부비율 등을 필요로 한다. 이것은 재무회계를 기반으로 한 관리회계시스템을 구현하는 한계성이 있을 수 있다. 최근에는 프로세스를 분석하여 활동내역이 설정되면 그 활동에 소비되는 자원을 집계하는 활동정보회계(AIA ; Activity Information Accounting)의 방법도 개발되었다[4]. 본 연구는 전자를 중심으로 연구하였으나 후자의 방법론을 정립하는 연구의 필요성도 인식하고 있다. 자원과 활동의 관계는 불가분의 관계이며 기업경영상 자원의 소비는 활동을 통해 발생되므로 활동 분석의 관점이 중요함을 인식하여야 한다. 다음의 <표 2>과 같은 매트릭스 시트를 이용하여 자원-활동의 배부관계를 표시하고 배부비율을 결정한다.

<표 2> 자원 - 활동 관계 및 배부비율

○ : 배부

자원모듈			활동모듈										합계	
			활동센터			활동센터								개별활동 Z99
			개별활동 A01	개별활동 A02	개별활동 A03	Sub활동센터		Sub활동센터			개별활동 C11			
부서	코드	자원(계정)	...	개별활동 B11	개별활동 B12	...	개별활동 B21	개별활동 B22				
A 부서	AS0211	자원 11	○	○										
	AS0212	자원 12	○				○							
	AS0213	자원 13	○				○							
	AS0214	자원 14							○				○	
	AS0215	자원 15								○				○
B 부서	BC0721	자원 21						○	○				○	○
	BC0722	자원 22	○					○						○
	BC0723	자원 23							○			○		
	CD0531	자원 31				○			○				○	○

단위 : 배부비율 (%)

자원모듈			활동모듈										합계	
			활동센터			활동센터								개별활동 Z99
			개별활동 A01	개별활동 A02	개별활동 A03	Sub활동센터		Sub활동센터			개별활동 C11			
부서	코드	자원(계정)	...	개별활동 B11	개별활동 B12	...	개별활동 B21	개별활동 B22				
A 부서	AS0211	자원 11	25	25					25				25	100
	AS0212	자원 12	30		30		40							100
	AS0213	자원 13	20		50		30							100
	AS0214	자원 14				20			30				50	100
	AS0215	자원 15				10				60			30	100
B 부서	BC0721	자원 21						25	25				25	100
	BC0722	자원 22	20				50						30	100
	BC0723	자원 23						30		20		50		100
	CD0531	자원 31				30			20			10	40	100

3.3 활동모듈 - 원가대상모듈

활동모듈-원가대상모듈의 관계도 자원모듈-활동모듈의 관계와 마찬가지로 원가의 흐름으로 설명한다. 고객지향 및 고객만족경영과 다양한 원가대상에 대한 정확한 의사결정정보를 적시에 제공하기 위하여 자원에서 축적된 정보를 원가대상으로 배부를 하여야 한다. 이것은 활동의 중요한 역할이다. 이 과정에서도 활동동인(Activity Driver), 배부기준, 배부기준량, 배부비율 등을 결정하며 배부기준은 여러 개의 활동동인에서 가장 영향력을 행사하는 것을 배부기준으로 선정한다. 따라서 활동 - 원가대상의 배부관계 및 배부비율을 <표 3>와 같이 예시될 수 있다.

<표 3> 활동 - 원가대상 관계 및 배부비율

활동모듈											원가대상모듈			
활동센터				Sub활동센터				활동센터			개별활동 Z99	세부대상	코드	원가대상
개별활동 A01	개별활동 A02	개별활동 A03	개별활동 B11	개별활동 B12	개별활동 B21	개별활동 B22	개별활동 C11	개별활동 Z99						
○	○	○	○	○	○			○	○		A 제품	PO1001	제품	
○	○	○	○	○	○						B 제품	PO1002		
○	○	○	○	○	○						C 제품	PO1003		
○	○	○	○	○	○						D 제품	PO1004		
○	○	○	○	○	○						E 제품	PO1005		
○	○	○	○	○	○						Z 제품	PO1009	고객	
○	○	○	○	○	○			○			a 고객	CO1001		
○	○	○	○	○	○			○			b 고객	CO1002		
○	○	○	○	○	○						c 고객	CO1003		
											xx 경로	WO1001	경로	

활동모듈											원가대상모듈			
활동센터				Sub활동센터				활동센터			개별활동 Z99	세부대상	코드	원가대상
개별활동 A01	개별활동 A02	개별활동 A03	개별활동 B11	개별활동 B12	개별활동 B21	개별활동 B22	개별활동 C11	개별활동 Z99						
5	1.5	1.0	5	5				2.0	4.0		A 제품	PO1001	제품	
2.5	1.0		5	1.5	1.0			3.0	2.0		B 제품	PO1002		
1.0	5	1.0	1.5	2.5	5			1.5	2.0	1.0	C 제품	PO1003		
5	2.0	5	5	1.0	1.0				1.0	1.0	D 제품	PO1004		
	2.0	5	2	2.0	1.0			1.5	1.5		E 제품	PO1005		
2.0	1.5	1.0	3	5	1.5				1.5	1.0	Z 제품	PO1009	고객	
5		1.5	1.0		2.5			2.0			a 고객	CO1001		
1.0		1.0			2.0			3.0			b 고객	CO1002		
2.0		2.0	1.0					2.0			c 고객	CO1003		
			1.0											
		2.5	1.0	2.5			2.0			1.0	xx 경로	WO1001	경로	
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	O 서비스	SO1009	서비스	
1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00			상계	

3.4 동인(Driver)과 배부기준 설정

배부기준은 자원모듈에서 활동모듈, 활동모듈에서 원가대상모듈로 배부할 때 사용되는 기준이다. 배부기준을 설정하려면 우선 동인을 설정하는데 자원모듈에서 자원별 자원동인, 활동모듈에서 개별활동 및 활동중심점의 활동동인을 설정한다. 자원별, 활동별 동인은 여러 개의 동인이 있다. 동인(자원동인, 활동동인)은 구체적인 측정치가 있어야 하고 자료를 쉽게 획득되어야 한다. 이들 중 가장 영향력이 있는 하나의 동인을 배부기준으로 설정한다. 활동기준원가에서 요구되는 동인의 수는 원가정보의 정확성과 제품믹스의 복잡성에 달려 있다. 즉 원가정보의 정확성수준이 높을수록, 다양한 제품들이 서로 다른 비율의 활동을 소비하므로 제품이 다양할수록 더 많은 동인의 수를 요구한다. 그러나 적시성 및 비용 등을 고려하여 동인수(Driver Number)를 적정하게 설정하여야 한다. 동인의 수 및 배부기준의 설정은 그 기업의 관리수준과 밀접한 관계가 있다. 이것은 물론 기업마다 다르며 천차만별이다. 또한 각각의 자원 및 활동에 대하여 여러 개의 동인을 설정하는 것은 그 동인들의 발생요인을 동인별로 일정한 기간단위별로 분석하여 배부기준 설정, 원가예측 및 관리, 업무개선 등에 활용하는 중요한 요소이기 때문이다.

4. 결 론

1980년 이후 대두된 활동기준원가도 어느 정도는 조업도에 의해 자의적으로 배부하여야 한다는 점과 활동들의 정보를 측정하는데 소요되는 측정원가가 높다는 한계성이 있음에도 불구하고 새로운 개념의 시스템임은 틀림없다. 그러나 이러한 시스템은 외부환경의 변화에 유연하게 적용할 수 있는 특징을 갖고 있지만, 시스템 스스로가 자동으로 변경되는 것이 아니라 인간에 의해 재편성되는 것이다. 혁신적인 비용절감, 사용자 지향 시스템 기능, 공급자 종속의 탈파

등 기존의 문제점을 해결할 수 있으나, 상대적인 관리 및 통제에의 어려움과 고도의 설계 및 구축 기술이 요한다는 것이다. 따라서 본 연구는 기존의 연구들에서 명확하게 정립하지 않은 ABC의 배부계층(개별활동) 및 투입계층(활동중심점 혹은 개별활동)을 재정립하였고, 활동중심점들의 기능적 제어구조는 이질계층적으로 구성하여 정보의 독립성, 효율성 및 계산량을 고려하였으며 활동간(활동중심점과 활동중심점, 활동중심점과 하위활동중심점 등)의 관계를 정립하여 ABMS의 모델을 제시하였다. 또한 활동의 속성은 Cooper가 제시한 활동의 계층적 구조[14]에 국한하지 않고 확장하여 속성을 활동의 부가가치, 품질비용, 물류비 등을 정의하여 재무적 정보뿐만 아니라 비재무정보를 활용한 경영정보시스템으로서 ABMS의 위상을 제고하였다.

기업은 정확한 원가정보의 적시제공, 전략적 의사결정, 다양한 원가대상의 수익성 및 성과측정 관리, 제품수명주기수익성관리, BPR, ECR, SCM 등의 경영활동을 통하여 진정한 ABM을 실현하기 위해서는 기존의 ABC를 확장하여 ABMS를 구축하여야 한다. 이것은 고객만족(감동) 경영, 책임경영 및 자율경영의 필수조건이기 때문이다. 그러므로 본 연구의 ABC를 확장한 아키텍처(Architecture)는 앞으로 ABMS 구축에 있어서 매우 유용하게 활용될 것이다.

[참고문헌]

- [1] 남명수, 21세기 초우량기업의 조건 ABM전략, (주)유나이티드컨설팅그룹, 1993.
- [2] 남명수, 이동우 공역, James A. Brimson, John Antos. 공저, 21세기 활동기준경영, 도서출판 진화, 1996.
- [3] 박인선, "활동기준 제품수명주기수익성분석을 활용한 신제품의사결정지원시스템 구축에 관한 연구 : A자동차회사를 중심으로", 박사학위논문, 중앙대학교 대학원 회계학과, 1998.
- [4] 박진휘, "신조직과 활동기준원가(ABC)가 연계된 정보시스템에 관한 연구", 석사학위논문, 경희대학교 대학원 경영학과, p5, 1996.
- [5] 이정호, 홍승범 공역, 관리회계, 경문사, 1997.
- [6] 한정민, "제조환경의 변화에 따른 관리회계시스템의 구축방안", 석사학위논문, 서울대학교 대학원 경영학과, p21, 1996.
- [7] 徐賢珍, "ABC(活動基準原價計算)에 의한 物流原價計算", 한국로지스틱스학회, 제2권 제1호, pp.143 ~ 162, 1994.
- [8] Gerald Aiyathurai, W. W. Cooper and K. K. Sinha, "Note on Activity Accounting", *Accounting Horizons*, Dec., 1991.
- [9] James A. Brimson, *Activity Accounting : An Activity-Based Costing Approach*, John Willy & Sons, pp.69 ~ 77, 1991.
- [10] John K. Shank, "Strategic Cost Management : New Wine or Just New Bottles?", *Journal of Management Accounting Research*, 1989.
- [11] Norm Raffish, "How Much Does that Product Really Cost?", *Management Accounting*, 72(9), p.38, March, 1991.
- [12] Peter B. Turney, *Using Activity Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence*, Warren, Gorham & Lamont, p.47, 1990.
- [13] _____, "Activity Based Management," *Management Accounting*, Jan., 1992.
- [14] Robin Cooper, "Cost Classification in Unit-Based Manufacturing Cost System," *Journal of Cost Management*, p.6, Fall, 1990.
- [15] Robin Cooper, Robert S. Kaplan. *The Design of Cost Management System*, Prantice-Hall, p.269, 1991.
- [16] Robin Cooper, Robert S. Kaplan, L. S. Maisel, E. Morrissey & O. M. Oehm, "From ABC to ABM : Does activity-based management follow from an activity-based costing project?", *Management Accounting*, Nov., 1992.
- [17] Robin Cooper, *The Two Stage Procedure in Cost Accounting : Part One, The Design of CMS*, Prentice Hall, pp.147 ~ 156, 1991.