



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2009년 8월
석사학위 논문

활동기준원가계산의 사례연구

- M사 사례를 중심으로 -

조선대학교 대학원

회 계 학 과

임 현 미

활동기준원가계산의 사례연구

- M사 사례를 중심으로 -

A Study on Activity-Based Costing System

2009년 8월 25일

조선대학교 대학원

회계학과

임현미

활동기준원가계산의 사례연구

- M사 사례를 중심으로 -

지도교수 조 승 제

이 논문을 회계학 석사학위신청 논문으로 제출함

2009년 4월

조선대학교 대학원

회 계 학 과

임 현 미

임현미의 석사학위논문을 인준함

위원장 김 안 규 (인)

위 원 조 승 제 (인)

위 원 박 길 영 (인)

2009년 5월

조선대학교 대학원

< 목 차 >

<Abstract>-----	v
제1장서론 -----	1
제1절 연구의 배경 및 목적-----	1
제2절 연구방법 및 구성 -----	2
제2장 활동기준원가계산에 대한 이론적 고찰 -----	3
제1절 활동기준원가계산의 일반적 고찰 -----	3
1. 활동기준원가의 등장 -----	3
2. 활동원가계산의 개발배경-----	5
제2절 활동원가계산에 관한 선행연구-----	8
제3절 활동기준원가계산의 개념과 특징 -----	15
1. 활동기준원가계산의 의의-----	15
2. 활동기준원가계산의 구성요소-----	16
3. 활동기준원가 계산절차 -----	20
제4절 활동기준원가계산 효익과 한계 -----	24
1. 전통적 원가계산과 활동기준원가계산의 비교 -----	24
2. 활동기준원가의 효익 -----	26
3. 활동기준원가의 한계-----	27
제3장 M社의 활동기준원가 시스템 도입사례-----	29
제1절 M社의 회사개요 -----	29
1. 규모 및 현황 -----	29
2. 조직 및 공정도 -----	30

제2절 M社의 현행 전통원가 시스템 문제점-----	35
1. 현행 원가 시스템-----	35
2. 제조원가 비율-----	35
제3절 M社의 S사업장 활동기준계산 시스템 적용분석---	39
1. 활동과 원가동인의 설정-----	39
2. 도입 전후 차이분석 -----	40
3. 한계점-----	41
제4절 활동기준원가계산 적용 후 효과 및 문제점-----	41
1. 활동기준원가계산의 도입효과 -----	41
2. 활동기준원가계산의 문제점 -----	41
제4장 결론 및 한계점 -----	42
<參考文獻>-----	44

<표 차 례>

<표 2-1> 직접재료원가 비율 -----	3
<표 2-2> Metal Foundry사의 활동과 동인표 -----	19
<표 2-3> 전통적원가계산제도와 활동원가계산제도의 차이--	25
<표 3-1> 경영현황-----	29
<표 3-2> 현행원가 계산표 -----	36
<표 3-3> 계정별 배부기준표 -----	37
<표 3-4> 제조원가구성비율 -----	38
<표 3-5> 활동과 원가동인 -----	39

<그 립 차 례>

<그림 2-2> 전통적원가계산과 활동원가계산 -----	16
<그림 2-3> 활동기준원가계산의 체계와 구성요소 -----	17
<그림 2-4> 활동기준원가 계산절차 -----	22
<그림 3-1> 조직도 -----	31
<그림 3-2> 제조공정도 -----	32

ABSTRACT

A Study on Activity-Based Costing System

Lim Hyun-Mi

Advisor : Prof. Jo Seung-Je Ph.D.

Department of Accounting

Graduate School of Chosun University

These days, businesses are introducing systematic changes due to opening and are introducing and applying new technologies to enhance productivity and strengthen competitiveness. These changes in production environment furnished changes in cost structure and accordingly the management accounting system has become to require changes.

This study is to select M manufacturing company as a case to apply ABC system designing and establishment processes through field studies thereby applying the activity based cost calculation system and then compare the result with that of conventional cost calculation methods and further sub-divide cost sectors thereby totaling costs by activity in order to examine the causal relationships of costs incurred thereby inducing more reasonable overhead cost allocation so that the activity cost system can be applied to calculate costs accurately and then review the characteristics of cost calculation methods.

The conventional cost calculation system of M company was allocating manufacturing overhead costs to products on the basis of costs in the proportions of direct material costs and outsource processing costs and this did not reflect the processes of products and natures of products thus cost distortion phenomena occurred. Therefore, although it is important to directly allocate raw material costs, direct labor costs, direct manufacturing costs etc to products, the

costs of products differ depending on the criteria for allocation of manufacturing overhead costs and the management accounting system that has emerged as a solution for this problem calculates costs based on activities and this traces costs of products based on activities using activity based cost calculation methods to allocate manufacturing overhead costs in appropriate methods in order to overcome the limitation of conventional cost calculation methods such as the phenomenon of cost distortion etc.

There was a limitation in applying the activity cost calculation to the S business place of M company. With the management system of outsource processing, outsource processing costs accounted for more than 40% of manufacturing costs and this fact made it difficult to calculate costs applying the activity cost system.

제1장 서론

제1절 연구의 배경 및 목적

기업경영을 하기 위해서는 수많은 의사결정을 해야하고, 그런 결정을 잘 하기 위해서는 무엇보다도 기업환경 분석과 진단이 필요하게 된다. 현재까지도 기업이 추구하는 목적은 이익창출, 기업가치의 극대화이다. 그러나 이에 반하여 기업환경과 시스템은 변화하고 있으며, 이에 맞추어 기업은 환경적 대응 전략이 필요하게 되었다. 점차 시장에서의 고객욕구는 다양화·되고 제품수명주기의 단축되고 있으며, 국내 뿐만아니라 국제적으로도 빠른 환경변화가 일어나고 있다. 이젠 기업들은 경영관리를 통한 기업내부적인 경쟁력의 향상 없이는 국제적인 생존경쟁에서 더 이상 살아남기 어렵게 되었다.

오늘날 기업들은 경쟁적인 환경에서 살아남기 위하여 기업들 스스로가 대외적인 성장뿐만 아니라 효율적인 내부관리를 통하여 기업의 내실을 키우는 것이 중요한 과제가 되었으며, 이러한 부분에서 제품원가를 보다 정확히 구하기 위한 방법으로 활동기준원가계산(Activity-Based Costing, ABC) 시스템을 적용하였다.

원가계산이라는 문제는 오늘날 기업들이 지니고 있는 공통적인 과제이며, 현재 기업들은 전통적인 원가계산방식에서 나타나는 원가대상에 대한 원가배분기준의 문제점들을 해결하기 위하여 많은 노력을 기울이고 있으며, 전통적인 원가계산 방식에선 나타나는 문제점들을 해결하기위해 원가동인을 찾아 배분기준 적용하는 ABC시스템을 도입하고 있다.

활동기준원가계산의 가장 핵심이 되는 활동과 원가동인의 분석 선정과정이며 이 과정을 잘 수행하여 그 상관관계를 높이면 높일수록 원가정보의 정확한 신뢰성을 높일 수 있으며, 제품을 생산하기 위하여 투입된 비용을 파악함으로써 보다 정확한 원가계산정보를 산정하는데 있다.

제2절 연구방법 및 구성

기업의 내부관리 시스템의 신뢰성을 높여 주기위해 환경변화에 다양한 정보를 적절히 반영하는 시스템을 도입하고 있다. 기업의 원가계산 및 경영관리시스템은 경영자의 계획 및 통제의 의사결정에 유용한 정보를 제공하도록 설계되고 운영되어야 한다. 따라서 경영자를 둘러싼 의사결정의 환경이 상당히 변화하게 되면 새롭고 다양한 정보에 대한 요구를 적절히 수용하기 위해 관리회계시스템의 변화를 요구하게 된다.

본 연구는 이에 M사가 전통적인 원가정보시스템에서 활동기준원가계산시스템을 적용하여 원가부분을 보다 세분화하여 활동별로 원가를 집계함으로써 원가발생의 인과관계를 파악한 보다 합리적인 간접비 배분 원인을 찾아 정확한 원가계산이 이루어지는 근거를 제시하는 것이다.

M사는 타이어금형을 제조하여 판매하는 MOLD회사이다. 타이어의 특징상 무늬, 크기가 다양하여 고객들의 주문생산방식으로 제품이 제작하여 판매하는 형식이다. 내수와 수출을 하므로 경제적 환경적 변화에 원가가 매우 민감한 부분을 차지하고 있어, 동종업체들과 경쟁우위를 확보하기 위해서는 보다 정확한 원가정보가 필요하게 되었으며, 경영의사결정에 보다 정확한 원가정보가 요구되어 지고있다.

제조기업 사례연구를 통하여 ABC 구축과정과 ABC시스템에 의한 산출된 원가정보와 전통적인 원가시스템의 원가정보를 비교하여 M사의 원가관리시스템으로 ABC 시스템을 적용하여 분석한 원가정보의 신뢰성을 제공하여 정보이용자들의 전략적 의사결정에 유용한 정보를 제공하는데 목적을 두고 있다

본 논문 총 4장으로 구성되어있다. 제 1장 서론으로 연구의 배경 및 방법을 제시하며, 제 2장은 활동기준원가의 이론적 내용과 3장에서는 M사의 현행 원가계산 시스템을 살펴보며 M사의 원가계산 분석하여 ABC 적용한 원가계산을 알아보고 전통적 원가계산 정보와 비교하여 차이점을 밝혔으며, 4장 결론 및 한계점에서 지금까지의 연구내용을 요약하고 결론에 대한 내용을 기술하였다.

제2장 활동기준원가계산에 대한 이론적 고찰

제1절 활동기준원가계산의 일반적 고찰

1. 활동기준원가의 등장

오늘날 기업과 관리회계를 둘러싸고 있는 환경은 개방화와 세계화가 진전됨에 따라 오늘날을 기업은 생산성을 높이고 경쟁력을 강화하기 위하여 전사적 품질관리(Total Quality Control : TQC)와 적시생산(Just In Time : JIT) 방식 및 컴퓨터를 이용한 설계, 컴퓨터를 이용한 제조 신기술을 도입 적용하고 있다. 이와 같은, 생산 환경의 변화는 기존의 원가구조를 심각하게 변화시켰으며, 관리회계시스템도 그에 대응하여 변화하지 않으면 안되게 되었다. 그러나 대부분의 기업들은 생산, 판매에 있어서의 혁신에는 대단한 관심을 갖고서 긴급한 처방과 신속한 변화를 일의키는 반면에 회계시스템의 변화에 필요성은 제대로 인식하지 못한 채 전통적인 원가관리시스템을 고수하고 있다. 따라서 제품라인의 확대, 생산 기술의 변화 및 전반적인 경제조건 변화 및 정보처리기술의 진보에도 불구하고 관리회계의 혁신이 이루어지지 않았기 때문에 생산과정의 가치증식을 반영하고 경영의 효율성을 제고시킨다는 본래의 목적에 대하여 전통적 관리회계의 적합성 상실이 지적되고 있다.

최근 들어 제품의 생산이 점점 기계화됨에 따라 고정설비에 대한 투자가 가속화되고 제품원가 중 제조간접원가의 비중이 아래와 같이 과거보다 훨씬 커졌다.

<표 2-1> 직접재료원가 비율

	과거	현재
직접재료원가	30%*	30%
직접노무원가	30~40%	5~10%
제조간접원가	30~40%	60~65%
제품원가	100%	100%

* 제품원가를 구성하고 있는 직접재료원가의 비율을 나타낸 것이다. 다른 항목의 비율도 마찬가지이다.

이렇게 비중이 커진 제조간접원가를 단순한 전통적 원가배부기준을 가지고 제품에 배부하여서는 정확한 원가계산에 도달할 수 없다. 최근의 연구¹⁾들은 전통적인 평균 원가 배부율이 제품원가를 심각하게 왜곡하는 원인이 된다는 것을 보여준다. 이러한 제품원가의 왜곡을 막기 위해 전통적 원가 배부기준보다 더 세분화한 원가집적 대상(cost pool)을 구성하여 보다 정확한 원가계산을 하는 것이 활동기준원가계산이다.

전통적인 원가시스템은 제조직접비의 경우에는 최종적인 원가대상에 원가를 직접 부과하고 직접 생산과 관련 없는 보조부문의 원가 즉 제조간접비는 직접노무비나 직접재료비와 같은 배부기준을 사용하여 원가대상에 배부하는 방식을 사용하고 있다. 전통적인 원가시스템에서는 직접비로 분류되는 부분에 있어서는 최종적인 원가대상에 원가를 직접 부과함으로써 별다른 문제점은 없지만 직접 생산과 관련없는 보조부문의 원가인 간접비를 배부함에 있어서 문제점이 중요하게 대두된다. 보조부문은 제품을 생산하는 제조부서를 지원하기 위한 부서이며, 제조를 위하여 반드시 필요한 부서이므로 제품의 원가에 산정하는데 포함되어야한다. 이와같은 간접적인 부문의 원가를 최종적인 제품의 원가에 포함시키는 과정에서 원가를 배부하여야 하며 이러한 간접적인 원가의 배부과정을 Cooper와 Kaplan²⁾은 다음과 같이 여섯 단계를 거치는 것으로 말하고 있다.

첫 단계로 원가대상이 소비하는 모든 간접적인 자원을 파악하고 다음으로 각각의 자원들이 배부되는 적절한 기준을 설정하고, 세 번째로 배부율을 추정한다. 여기서 배부의 기준은 일반적으로 직접노동시간이나 인원수, 면적과 같은 기준이 사용되고있다. 네 번째로 원가대상의 총 소비량을 추정하고, 총 소비량을 각각의 자원별로 배부율을 곱하여 자원별 소모액을 구한 다음 마지막으로 원가대상별로 각각의 간접원가에 대한 소모액을 합한다. 이렇게 계산된 간접원가를 원가대상별 직접원가와 합하여 총원가를 산정한다.

결과적으로 전통적 원가계산시스템은 경영자의 의사결정을 위한 지표로서 활용되기보다는 제품 제조원가의 산정과 재고자산의 평가를 위한 재무적인 관점을 중

1) W.Cooper and R.Kanplan, 1998, "How Cost Accounting Systematically Distors Product Costs".

2) Robin Cooper and Robert S. Kaplan, 1999, "The Design of Cost Management System:Text and Cases, Prentice Hall, pp.58~59.

요시되는 방법으로 기업환경의 변화에 따른 제품, 공정, 고객 등 다양한 원가대상에 대한 정확한 원가정보를 제공하는데 미흡하였다. 산업화로 인한 간접비의 증가와 원가의 복잡성 증가 및 다양한 원가정보의 필요성이 증대된 현대에서는 전통적인 원가계산시스템의 원가산정 체계에서 발생하는 구조적인 문제점들은 더욱더 해결하기 힘든 과제로 나타나게 되었다. 이러한 과정에서 원가산정에 있어서 활동을 원가대상의 중심점으로 삼는 활동원가시스템의 도입이 고려되었고 이에 따라 1990년대 중반 이후 국내의 여러 기업들에서 활동원가시스템의 도입이 증가되는 추세에 있다.³⁾

2. 활동원가계산의 개발배경

ABC란 용어는 1986년도 하버드 비즈니스 스쿨(Harvard Business School)에서 개발한 사례에서 특별한 관심을 받기 시작하였으며 ABC를 현재와 같은 개념으로 정착시킨 사람은 Cooper와 Kaplan이다. 특히 Cooper는 4편의 연속논문을 통하여 ABC개념, 전통적 원가계산시스템의 한계 및 원인 그리고 활동의 수준 등에 대한 개념을 정립하였다. 또한 Turney는 단순하나 원가계산 개념의 ABC를 기업의 지속적인 개선의 일환으로 ABM(Activity Based Management)으로 확장하는데 기여하였다. ABC는 1992년도부터 실무적으로 도입되기 시작하였으며, 미국, 유럽, 아시아와 호주 등의 많은 기업들은 이미 ABC시스템을 시행하고 있다. ABC가 실무적으로 인정받게 된 중요한 이유는 경영자들이 기존 원가시스템에 대하여 큰 불만을 가졌기 때문이며 ABC는 더 정확한 활동원가와 제품원가 및 고객원가를 산출할 수 있는 시스템으로 원가관리의 중요한 돌파구를 마련하였다. 이제 제조업뿐만 아니라 다른 산업에서도 사용을 하며, ABC방법은 그 개념이 확대되어 활동기준관리로 발전되어 경영관리 혁신으로 이용되고 있다. 단순한 원가계산과 원가통제가 아니라 기업 환경 변화에 적응하는 경영혁신의 하나로 받아들여지고 있는 실정이다.⁴⁾

3) 주순제, 2002, “활동원가의 업종별 적용 및 관리도구로서의 활용방안에 관한연구”, 한양대학교대학원 박사학위 논문, p.13.

4) 이정민, 2004, “부동산 개발업 및 건설업의 생존경영을 위한 활동기준원가에 관한 연구”, 건국대학교 박사학위 논문, pp.87-88.

앞에서 언급한 바와 같이 활동기준원가계산은 정확한 제품원가산정을 위해 개발되었는데, 활동기준원가계산이 개발된 배경을 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

1) 기술의 발전으로 공장이 자동화되면서 제조간접비의 비중이 증가하고 제조간접비의 발생도 생산활동의 복잡성 및 다양성 정도에 따라 영향을 받게 됨에 따라 전통적으로 사용하여 오던 직접노동시간, 기계시간 등 조업도에 근거한 배부기준에 의하여 제조간접비를 제품에 배부하는 방법으로 제품원가를 정확하게 산정하기 어렵게 되었다.

2) 다품종소량생산체제를 적용하는 회사들의 경우 개별제품의 수익성을 정확하게 파악하는 것이 매우 중요해졌다. 즉 최근의 기업들은 개성을 중시하는 소비자의 다양한 욕구를 충족시키기 위해 다품종소량생산체제로 전환하게 되었는데, 이러한 상황에서는 좀 더 수익성이 좋은 제품에 기업의 역량을 집중해야 할 필요성이 증대되었고 이를 위해서는 개별제품의 수익성을 정확하게 파악하는 것이 매우 중요하게 되었다.

3) 활동기준원가계산을 적용하기 위해서는 방대한 정보를 수집해야하는데, 정보기술의 발전으로 인한 컴퓨터통합시스템의 도입으로 활동기준원가계산에 필요한 방대한 정보를 적은 비용으로 수집하여 이용하는 것이 가능하게 되었다.

4) 경영관리 목적상 원가개념이 확대되어 전통적 원가계산으로 제품의 수익성을 정확하게 파악하기 어렵게 되었다. 즉 종전에는 제품의 제조과정이 기업활동의 대부분을 차지하였으므로 제품의 제조과정에 초점을 맞추어 단지 제조원가만으로 제품원가를 계산하여 왔으나, 최근에는 제조원가뿐만 아니라, 연구개발, 제품설계, 마케팅, 유통, 고객서비스 등의 원가가 큰 비중을 차지하게 되어 원가개념이 확대되었다. 따라서 종전처럼 제조원가만으로 제품의 수익성을 판단할 경우 제품라인의 추가 또는 폐지 등에 대하여 잘못된 의사결정을 초래할 수 있다.

전통적 원가계산 방법 자체가 문제가 있는 것은 아니다. 전통적 원가계산 방법도 당시의 경영환경이나 생산여건 하에서는 문제가 없었다. 하지만 경영환경이 변화하였고 이러한 경영환경 하에서 적절한 원가정보를 제공하지 못함으로써 한계에 봉착했던 것이다. 전통적 원가계산 방법이 전술한 경영환경의 변화에 대응하지 못한

문제점을 살펴보면 다음과 같다.

첫 번째로는 제조간접비의 증가에 대응하는 배부 방식의 변화에 따르지 않고 종전의 부적절한 배부기준을 적용함에 따라 적절한 원가정보를 제공하지 못했다는 점이다. 제조 간접비의 배부는 종전의 생산체제 및 간접비 규모에서는 별다른 문제가 되지 않았다. 하지만 제조 직접비의 비중이 줄어들고 다양한 제품을 생산하는 현재의 생산환경 하에서는 상대적으로 커져버린 제조 간접비를 어떻게 배부할 것이냐에 따라 제품 제조원가에 지대한 영향을 미치게 되었다. 하지만 전통적 원가배부 방식에서는 주로 생산량이라 조업시간과 같은 단순한 배부기준으로 간접비를 배부함에 따라 제품의 제조원가를 왜곡함으로써 해서 적절한 원가정보를 제공하지 못했다.

두 번째로는 올바른 성과측정을 위한 정보를 제공하지 못했다는 점이다. 이는 전통적 원가계산이 원가계산에 대한 결과를 제공하지만, 그 발생 원인에 대한 정보는 제공하지 못하기 때문이다. 즉 전통적 원가계산에서는 예산과 실적 대비를 통해서 어떤 결과가 발생 했는지는 제공하지만, 왜 그러한 차이가 발생했는지는 알 수가 없다. 그러한 결과를 가져온 원인에 대한 분석이 되지 않으면 결과에 대한 처방이 오히려 역효과를 낼 수도 있다.

이와 같은 문제들은 특정한 기업이나 산업에서만 발생하는 것이 아니라 전통적인 원가시스템을 사용하고 있는 기업들에 있어서는 공통적으로 발생하는 문제점 들이며, 많은 기업들이 이러한 문제점으로 인하여 의사결정 정보로 활용하기 힘든 문제를 해결하고자 노력해왔다. 그러나 전통적 원가시스템의 원가산정 체제에서 발생하는 구조적인 문제점들은 산업화로 인한 간접원가의 비중 증가, 원가의 복잡성 증가 및 다양한 원가대상에 대한 원가정보의 중요성이 증대된 현대에 있어서 더더욱 해결하기 힘든 과제로 남게된다.⁵⁾

5) 박준호·주순제, 2002, "ABC원가의 업종별 적용방안에 대한 연구", 관리회계연구 2(2).

제2절 활동원가계산에 관한 선행연구

ABC에 대한 기존연구는 대부분 활동기준원가를 실제 도입하고 있는 제조기업에 대한 사례연구를 통해 이루어졌다. 이러한 연구는 ABC를 도입한 기업을 대상으로 ABC를 도입하는 과정이나 도입결과 전통적인 방법과 어떠한 차이가 있는가를 파악한다. 관리회계에서 현장연구의 중요성이 강조되면서 ABC에 대한 기존의 연구는 대부분 ABC를 실제 도입하고 있는 기업에 대한 사례를 통해 이루어졌다.

1) 국외연구

Shield(1995)⁶⁾는 ABC의 성공에 영향을 미치는 주요요인을 실증적으로 연구하였다. 이미 ABC를 도입하고 있는 143개 기업을 대상으로 설문지 자료를 수집하였다. 우선 ABC의 성공을 측정하는 종속변수로서 ABC 성공정도와 ABC도입으로 인한 경제적인 이익을 7점정도 측정하였다. 그리고 독립변수를 조직 및 행동적 변수 11개와 기술적변수 6개를 측정하였다. 총 17개의 독립변수를 요인분석에 의하여 5개의 요인과 종속변수 사이의 관계를 회귀분석 하였다. 분석결과 조직 및 행동적 변수는 ABC의 성공에 영향을 미쳤으나 기술적 변수는 영향을 미치지 못하였다. 이러한 연구결과는 ABC를 성공적으로 도입 운영하려면 기술적인 측면보다는 조직 미치 행동적인 측면을 잘 관리해야한다는 것을 나타내고 있다.

Gosselin(1997)⁷⁾은 캐나다의 제조업 중 전략적 사업단위 161개를 대상으로 우편 설문을 통하여 ABC의 도입과 실행단계에 전략과 조직구조가 어떠한 영향을 미치는 가를 검증하는 연구를 수행하였다. 연구결과 사업단위가 ABC를 도입하려는데 대하여 전략이 영향을 미치는 것으로 나타났다. 예상했던 것처럼 고도의 수직적 차별화가 이루어진 조직은 ABC의 도입과 긍정적인 상관관계를 나타내었다. 또한 집중화와 공식화는 ABC를 도입 한 후 ABC를 실행하는 조직과 상관관계가 있었다. 이 연구는 ABC의 개념적으로는 장점이 있지만 실제로 이를 실행하는 기업들의 숫

6) M. D. Shield, 1995, "A Behavioral Model for Implementing Cost Management System".

7) M. Gosselin, 1997, "The Effects of Strategy and Organizational Structure", The Adoption and Implementing of Activity Based Costing.

자가 미미하게 나타나는 소위 “ABC패러독스”를 설명하는 통찰력을 제공해주었다.

Cooper(1992)는 제조업, 금융업 그리고 물류업을 영위하는데 9개 기업에 대하여 제조원가 이외의 원가에 ABC를 도입한 사례연구를 실시하였다. 사례연구 대상기업들은 처음에는 일부원가만을 대상으로 ABC를 도입하다가 점차 제조원가, 유통원가와 일반관리비를 포함한 모든원가를 대상으로 ABC를 확정하였다. 또한 개인 컴퓨터용 소프트웨어를 사용하며 ABC를 도입하며 ABC에서 필요한 자료는 기존기업의 자료에서 쉽게 얻을 수 있어 도입에 따른 애로는 크지 않았다. 그리고 ABC를 재무시스템과는 별개로 운영하여 회계시스템의 일부로 여기기보다는 경영정보시스템의 일부로 ABC를 취급하고 있었다. 또한 관련 담당자나 경영자가 변화에 필요한 사고전환을 하지 아니한 점이 ABC원가정보가 충분히 활용되고 있지 못한 원인으로 제시되었다.

ABC의 연구는 주로 사례연구를 통하여 이루어져 왔다. 이러한 사례연구는 ABC연구의 초기단계에서 ABC개념을 정립하고 이를 기업들이 도입하도록하여 ABC의 확산에 크게 기여하였으며 다음 연구의 출발점이 되었다.

Fetal Fundry(1992)⁸⁾ 사는 직접노동시간을 기준으로 제조간접비를 배부하는 전통적인 원가계산시스템을 사용하고 있었다. 그러나 새로운 자동 공정인 mold-pour라인을 도입하면서 제조간접비의 증가와 더불어 과연 적정한 원가시스템을 사용하고 있는지에 대한 적절한 배부와 원가에 대한 통제를 위해 ABC를 도입하게 되었다. 대부분의 금속회사가 그런 것처럼 Metal Foundry사도 고도의 노동 기술로 노무비의 증가와 자동화가 증가되는 산업환경에 처해 있었다. Metal Foundry사의 제품은 생산공정에 의해 용해금속으로부터 금속주물제품과 다양한 주물기법을 이용한 주형제품(MOLD)를 생산한다. Metal Foundry사는 제조간접비 배부기준을 단일 기준으로 사용한다는 문제점과 주문비용과 특별서비스와 관련된 비용을 제품에 반영하지 않는 잘못된 수익성이 산출되었다. Metal Foundry사는 1차 원가동인에 의해 지원활동으로 원가를 집계하고 2차 원가동인에 의해 운영활동을 재량적활동, 직접활동, 특별활동으로 구분한 후 가 활동에 집계된 원가를 기초로 제품원가를 계산하고

8) Impenenting Activity-Based Cost Management Moving from Analysis to Action, Robin Cooper, Robert S Kaplan, Lawrence S Maisel, Eileen Morrissey, Ronald M Oehm, 1992 Institute of Management Accountants Montale, New Jersey, pp.99~120.

있다. Metal Foundry사가 사용한 직접활동과 원가동인의 예는 <표 2-1>과 같다.

<표 2-2> Metal Foundry사의 활동과 동인표

활동	원가동인
주문활동	주문횟수
용해활동(melt)	무게, 가동시간, 가열정도
코아활동(core)	복잡성 동인, 코아의 수
주형활동(mold)	복잡성 동인, 주형제품의 수
쇳물 주입활동(pour)	무게 주형제품의 수
쇳물 식히기 활동(blast)	주물제품의 수
연마활동(grind)	복잡성 동인, 주물제품의 수
조사활동	복잡성 동인, 주물제품의 수
선적활동	주문 횟수, 주물제품의 수
저장활동	점유면적

Metal Foundry사의 경우는 위를 바탕으로 활동에 의해 수행된 사용비율을 측정함으로써 원가를 계산하고 통제하였다.

2) 국내연구

조승제(1995)⁹⁾의 연구는 국내 대기업의 한 자회사로 광주지역에서 전자제품을 생산하는 A기업을 사례기업으로 선정하였다. 전자제품을 생산하는 A기업의 3가지 제품군을 대상으로 51개의 제품 모델을 표본으로 ABC로 배부한 간접비와 전통원가계산으로 배부한 간접비와의 차이인 왜곡도를 조사하는 연구이다. 즉 부품검사파트, 국내부품의 구매파트, 자재관리파트를 중심으로 한 활동방법에 의거 재배부하여 계산하므로써 이들 파트의 간접비를 전통적 방법에 의한 금액과 상호비교하였다. 3개의 파트에 대해 전체활동수를 12개로 제한하였고 총부품수, 내자부품수, 외자부품수, 표준작업시간, 생산량, 매출액, 등을 원가동인으로 분류하여 각 활동별로 비용을 집계하였다. 그 결과 전통적인 방법에 의한 것과 활동기준에 의한 자원원가

9) 조승제, 1996, “활동기준원가계산제도의 분석적 고찰”, 세종대학교, 박사학위논문.

배부에 따른 제품의 원가왜곡도가 심하게 나타남을 알 수 있었다.

A 제품군은 주로 간접비가 과소 배부되어 있었고 C제품군을 과대 배부되는 현상을 보여주고 있었다. 이로 인해 A사의 제품군에 대한 의사결정이 잘못 이루어지고 있었음을 시사해주고 있다. 왜곡도가 가장 상관계수가 높은 원가동인은 생산량이고 표준작업시간, 매출액 등의 일반적인 조업도 수준과 원가의 왜곡도의 상관관계가 높은 것을 보여주고 있다. 이 사례연구는 왜곡도가 부품의 수와는 관계가 약하다는 것을 나타내는 것으로 간접비의 배부기준을 전통적인 조업도가 기준에 벗어나 활동의 발생을 야기시키는 인과관계가 높은 동인들의 기준에 의하여 배부하여야 한다는 것을 시사해주고 있다.

신홍철은 ABC를 국내에 처음 도입한 아남산업(주)의 ABC시스템 도입전과 후를 비교 연구를 통하여 제조간접비 발생동인 및 보고되는 제품원가 차이를 가장 잘 설명하는 활동동인에 관한 파악을 통해 기존 연구에서 도출된 몇 가지 ABC 관련 원칙이 국내기업에도 적용되는지를 살펴보는 문헌연구와 실증연구를 하였다.¹⁰⁾ 조사결과를 과거 작업시간이나 생산량 등 단일 수량 기준으로 행한 제조간접비 배분이 상당한 제품원가를 왜곡시켰다는 사실과 10여 개의 활동집합을 이용한 ABC 시스템이 상당히 유용한 결과를 제공하고 있음을 확인하였다.

최덕규(1997)¹¹⁾는 주물제조업에 활동기준원가계산을 도입하여 적용하였는데 직접비를 제품별로 직접 귀속시켰으며 개별비는 활동중심별로 직접 귀속시켜 활동중심별로 직접 인식하였으며, 원가중심점 원가는 원가중심별로 인식한 후 다시 활동중심점별로 배부하였고, 공통비는 원가중심범과 활동중심점에 공통으로 배부하였는데 주물제조업체들이 활동기준원가시스템을 도입하여 정확하고 쉽게 원가계산을 할 수 있도록 하였다.

이미자(1997)¹²⁾는 국내와 외국의 ABC도입사례를 설명하면서 ABC를 도입하였을 경우에 의사결정에 어떤 영향을 미치는가에 대하여 연구하였다. 국내의 ABC도입

10) 신홍철, 1992, "우리나라 기업의 제조간접비 발생동인 및 제조간접비 배분실태에 관한 연구", 회계학연구(한국회계학회) 20(1), pp.131-157.

11) 최덕규, 1997, "주물제조기업의 ABC시스템 설계" 회계저널 6(1), pp.203~225.

12) 이미자, 1997, "활동기준원가계산시스템이 경영의사결정에 미치는 영향에 관한 연구", 서울시립대학교 경영학석사학위 논문.

사례로는 아남산업을 예로 들었다. 아남산업이 ABC를 도입하게 된 이유는 반도체 산업은 지식집약형 산업이고 장치산업으로서 막대한 설비유지가 필요하며 국제화의 성격이 강하기 때문에 어느 산업보다 더 극심한 경쟁환경에 처해있기 때문이다. 그러므로 더욱더 정확한 제품원가와 신뢰성있는 원가정보의 필요에 의해 ABC가 도입되었다. ABC도입 전 아남산업의 원가회계제도하에서는 간접비를 단일 배부기준인 노동시간을 이용하여 제품에 배부하였기 때문에 특별부품이 필요하거나 lot크기가 작고 소량생산제품 일때는 원가가 과소 계산되고 대량생산 제품일때는 원가가 과대계산되는 등 제품원가에 왜곡이 많았다. ABC도입이후 아남산업의 최대효과는 종전에 비해 각 제품에 대한 정확한 원가를 산정하여 경영의사결정에 유용한 정보를 제공하였고, 정확한 제품원가를 토대로 각 생산부서나, 판매부서의 성과를 측정하거나 고객에게 가격제시 할 때는 물론 여러 측면에서 신뢰를 쌓을 수 있었다. 그리고 수익성 분석이 보다 정확히 이루어짐으로써 수익성이 높은 제품의 판매를 적극 장려하게 할 수 있었다.

이상권과 유성재(1996)¹³⁾는 활동기준원각시스템의 개념적 모델을 개발하고 다품종 소량생산기업에서의 적용결과를 지시하고 있는데 본 연구에서 제시한 ABC모델을 이용한 결과 다품종 소량생산 기업에 있어서 활동기준원가계산은 전통적인 원가계산 방법보다 기업특성과 원가형태를 잘 반영하고 있고 다양한 종류의 원가정보를 산출할 수 있도록 설계되어 있어 각 조직계층의 전략적 의사결정에 적합한 정보를 제공할 수 있음을 보여주고 있다.

김학범(1998)¹⁴⁾은 다품종 주문생산기업에서의 ABC모형을 전형적인 다품종소량생산 방식에 따라 주문생산을 하고 있는 실제 중소기업을 사례로하여 제품별/고객별 원가계산과 수익성 분석에 적합한 활동기준원가계산 모형을 설계하였다. 제조부분에 있어서 선행연구를 분석해보면 ABC를 사용하여 전통적원가계산과 비교한 결과 이상권,최덕규,조승제는 원가를 각 활동동인을 파악하여 계산한 ABC방법이 정확한 원가계산을 할 수 있어서 ABC원가를 계산하는데 있어서 더 효율적이라 하였다. 이미자,김학범의 연구를 앞의 연구자들보다 좀 더 발전하였는데 ABC를 이용하

13) 이상권· 유성재, 1996, “다품종 소량생산 기업에서의 ABC시스템 모델”, 회계학 연구 21(3), pp.1~33.

14) 김학범, 1998, “다품종 주문생산기업에서의 ABC모형 사례연구”, 회계저널 7, pp.281~304.

여 더욱 정확한 원가를 계산할 수 있었고 그 결과 경영의 의사결정에 중요한 정보를 제공할 수 있게 되었다. 그리고 제품의 수익성 분석도 정확하게 이루어 질수 있어서 수익성 향상을 가져오게 되었다. ABC도입 및 성공요인에 대한 연구결과를 요약해보면 ABC의 효과적인 도입과 성공을 위해서는 기업의 구성원가운데 새로운 원가시스템인 ABC를 도입하는 것에 대한 저항이 있고, 이를 줄이기 위해서 종업원에 대학 교육이나 충분한 의사소통이 필요할 뿐 아니라 ABC를 설계할 때 보다 많은 조직 구성원을 참여시켜야 하며, 특히 최고 경영자의 지원이 중요한 요소로 작용하고 있다는 점등이 강조되었다.

김준길(2006)¹⁵⁾은 최근에 패스트푸드시스템에 대하여 원가절감에 대한 분석을 하였다. 그러나 결과는 반대로 기존 전통적 원가계산이 인건비 절감에 효율적이라는 결과가 나왔다. 이는 두가지로 해석할 수 있다. 첫째로 ABC시스템에서의 활동의 원가대상에 배분하는 기준에 문제가 있을 수 있다. 활동동인은 제품이나 고객과 같은 원가대상을 산출하는데 활동이 어떻게 사용되는가를 측정한다. 활동동인이 활동의 사용을 얼마만큼 정확하게 측정하는가에 따라 원가대상의 원가계산 정확성 여부가 결정된다. 활동동인에 대한 정확성을 높일 수 있으나 측정비용이 많이 들고 시스템을 복잡하게 만들어 이해가능성을 떨어뜨릴 수 있는 것이다. 둘째는 사례기업이 인건비 관리부문에 ABC시스템으로 적용하기에는 근본적으로 원가동인을 분류하기 힘든 사례라는 것이다. 시스템의 가장변수로 작용하는 원가동인이 분류하기 힘든 변수를 갖는다면 부적합한 사례에 적용한다고 효과가 발생하지 않을 수 있는 것이다. 인건비가 아닌 다른부분, 즉 활동이 많은 부분을 비교분석했다면 차이를 보였을 거라는 추산은 가능하다.

백대기(2006)¹⁶⁾ 활동기준원가계산 시스템 구축과정에 있어 중용한 것이 현행의 원가계산 방식에 크게 벗어나지 않는 시스템을 구축하는 것이었다. 활동을 분석하고 활동에 대한 자료의 취합에 따른 또 다른 업무의 부담, 새로운 개념의 원가의식의 인식 등 새롭게 구축되는 원가회계 시스템을 현재 사용하는 수준 내에서 구축해야만 활동기준원가계산 도입이 성공적인 결과를 가져올 것이기 때문에, 시스템

15) 김준길, 2006, “활동기준원가계산의 제품별 원가계산에 관한 연구”, 한양대학교 석사학위 논문.

16) 백대기, 2006, “제조기업의 활동기준원가계산 도입 사례-K사를 중심으로”, 충북대학교 석사학위 논문.

구축에 있어 활동의 수집 및 원가동인의 자동화에 초점을 두고 현재의 시스템을 통하여 원가동인을 자동으로 적용할 수 있도록 구축하였고, 기존에 수행되어 지고 있는 작업지시서 및 업무일지, 자재소요량 내역서 등을 프로그램화하여 활동기준원가 시스템에서 원가동인의 source 데이터로 사용할 수 있도록 구축하였다.

사례연구 대상 사업장은 인건비와 제조경비가 약 60%를 차지하고 있어 전통적 원가계산 시스템 하에서 제품 제조원가에 미치는 영향은 매우 크게 나타난 것으로 나타난다. 생산 활동에 직접 귀속이 안되는 인건비를 분석한 결과 7종의 제품 중에서 1종 제품을 제외한 나머지 6종에 대한 제조원가가 크게는 114%에서 적게는 21.1%까지 배부의 왜곡현상을 발견 할 수 있었으며, 이러한 직접추적이 불가능하나 공통비용의 영향이 완성제품의 제조원가에 미치는 영향은 $\pm 30\%$ 까지 제조원가의 차이를 나타냈다. 이렇게 산출된 원가정보는 생산부서나 판매부서의 신뢰성을 확보 할 수 있게 되어 생산부서에서는 판매부서의 공급에 대한 능동적 대처가 가능해질 수 있었다. 즉 제품별 수익성 분석이 보다 정확하게 이루어짐으로써 수익성이 높은 제품의 판매를 적극 장려할 수 있게 되었고, 사례기업의 경우 공급량 부족에 의한 생산 제품의 우선순위 결정과 공급량 부족에 대한 설비투자와 같은 장기적 의사결정의 향상을 가져왔다.

이경태·이상철¹⁷⁾의 연구에서는 대한페인트의 ABC 시스템 도입에 있어 수평적인 팀 구성 및 조직구성원의 참여 그리고 의사소통을 통한 문제해결과 같은 그룹 프로세스를 활용하는 것이 시스템 도입에 따르는 제반 문제점들을 해결하고 궁극적으로 효과적인 시스템을 구축하는데 기여한다는 점을 사례연구를 통해 살펴보았다. 사례연구를 통하여 ABC시스템 도입의 전 과정에 걸쳐 그룹 프로세스가 활용되었음을 파악하였으며 특히 활동분석을 위한 자료수집과 검증과정을 중심으로 그룹 프로세스 활용에 대한 세무적인 고찰이 이루어졌다.

연구결과로 ABC시스템의 성패를 평가하는 활동분석 단계의 핵심은 그룹 프로세스를 활용한 상향식 접근과정이 얼마나 잘 이루어지는가에 의해 결정된다는 것이다. 수평적 팀 구성 및 조직구성원의 참여 그리고 의사소통을 통한 문제해결과 같

17) 이경태·이상철, 1997, “효과적인 활동기준원가시스템과 그룹 프로세스의 중요성 : 사례중심으로”, 연세대학교 경영연구소, 34(2).

은 그룹 프로세스 변수들이 기업 수익성 증대와 여러 가지 비재무적 성과에 긍정적인 영향을 미친다는 사실을 알 수 있다.

제3절 활동기준원가계산의 개념과 특징

1. 활동기준원가계산의 의의

기술의 발전으로 기업의 제조환경이 과거의 노동집약적인 생산방식에서 탈피하여 공장자동화로 인한 자본집약적인 생산방식으로 변해감에 따라 제조원가에서 직접노동비가 차지하는 비중이 점차 감소하고 제조간접비가 차지하는 비중이 점차 증가하고 있다. 또한 제조간접비의 발생도 단순히 생산량에 비례하지 않고 생산활동의 복잡성 및 다양성 정도에 따라 영향을 받고있다. 따라서 보다 정확한 제품원가를 계산하기 위해서는 제조간접비를 어떻게 배부할 것인지가 중요한 문제로 대두되었는데, 이러한 필요성에 의해 개별원가계산을 발전시켜 개발한 원가계산방법이 활동기준원가계산이다.

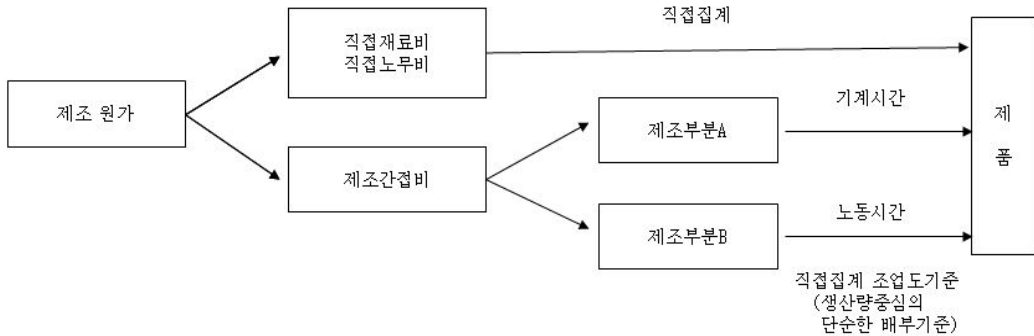
활동원가계산이란 보다 정확한 원가계산을 위해 기업의 기능을 여러 가지 활동들로 구분한 다음, 활동을 기본적인 원가집계 대상으로 삼아 활동별로 원가를 집계하고 이를 토대로 활동별로 집계한 원가를 다시 이들 활동별로 적절한 배부기준을 적용하여 제품에 배부하는 원가계산방법이다. 즉, 기업이 제품을 생산하는 과정에서 수행하는 구체적인 활동들이 자원을 소비하여 원가를 발생시키고, 제품은 이러한 활동을 소비함으로써 생산된다는 점에서 보다 정확한 원가계산을 수행하고자 하는 것이다.

활동원가계산은 이처럼 정확한 제품원가계산의 필요성과 기존의 전통적인 원가계산이 갖는 각종 한계점을 극복하기 위해 1980년대 중반부터 미국의 Cooper와 Kaplan을 중심으로 논의되기 시작하여 현재는 미국뿐만 아니라 국내에서도 활발하게 도입되어 다양한 목적으로 활용 되고 있다.

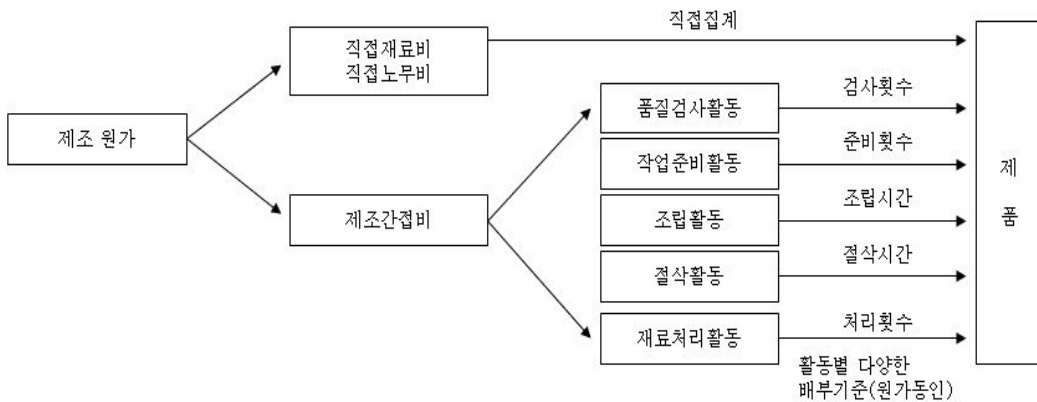
참고로 전통적 원가계산과 활동원가계산의 절차를 간단하게 비교하면 다음과 같다.

<그림2-2> 전통적 원가계산과 활동기준원가계산¹⁸⁾

[전통적 원가계산]



[활동기준원가계산]



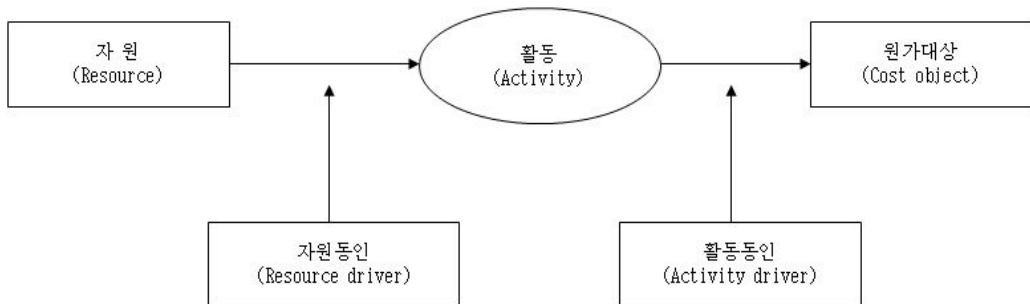
2. 활동기준원가 계산의 구성요소

활동기준원가계산을 구성하고 있는 5대 요소는 자원(Resource), 활동(Activity), 원가대상(Cost object), 자원동인(Resource driver), 활동동인(Activity driver)이다.

18) 소상엽·이승준·엄윤, 2008, 「원가.관리회계」,웅지. p.113

<그림2-3>은 이들 5대 요소간의 상호관계를 설명하고 있으며, 활동기준원가 계산의 기본 체계라고 할 수 있다¹⁹⁾

<그림 2-3> 활동기준원가계산의 기본체계와 구성 요소



1) 자원

자원은 활동을 수행하기 위하여 사용되거나 소비되는 경제요소이며 인적자원과 물적자원으로 구분되며, 기업에서 운영하고 있는 자원은 원가계산 및 회계처리를 위해 회폐액으로 환산된다. 예를 들어 인적자원에 대한 투입분은 급여나 상여, 또는 복리후생비, 교육훈련비 등과 같은 계정과목과 금액의 형태로 투입된 자원을 측정하는 것이며, 물적자원의 투입은 자산을 사용한 것이라면, 감가상각비나 자산의 소멸로 인한 비용의 형태로 측정되며, 기업의 일반적인 재무제표 중 손익계산서에 나타나는 항목 중 총비용이 원가계산을 위해 투입된 자원의 측정치로서 역할을 수행한다.

2)활동

활동의 개념은 조직이 조직의 목적을 달성하기 위해 무엇을 어떤 자원(시간, 공간, 인력, 설비, 재료 등)으로 어떻게 수행하는가를 설명하는 개념이다.

활동의 주요한 기능은 주어진 자원을 특정한 산출물로 전화시키는 것이다, 이러한 활동은 전사적인 원가관리에서 중요한 역할을 한다. 즉 “활동” 관리에 의한 원가관

19) 김성진, 2000, 「Activity Based Cost Management」, 경영베스트, pp.58-68.

주순제, 2005, 「세상에서 가장 재미있는 원가이야기」,원앤원북스, pp.136~140.

리는 활동기준원가계산, 활동분석, 성과측정, 투자의사결정에 영향을 미쳐 책임회계, 제품가격결정, 원가절감에 기여하게 된다.²⁰⁾

활동기준원가 계산과 관련하여 활동이 갖는 구체적 의미는 다음과 같이 몇가지로 요약될 수 있다.²¹⁾

첫째, 변화되는 제조 환경을 반영하여 경영자의 측면에서 보다 의미있는 원가의 산정이 가능하게 하기 위해서는 원가를 발생시키는 원인분석이 필수적인데 활동의 개념은 이러한 측면에서 원가를 발생시키는 요인(Cost driver)과 밀접하게 관련되어 있다.

둘째, 활동의 개념은 활동으로 인한 원가와 성과를 결정하는 것이 중요한데 이러한 활동별 원가/성과 정보는 기업이 수행하고 있는 활동을 기업내부 및 외부의 다른 대안과 비교하기에 용이하고 즉각적인 변화가 가능하다.

셋째, 활동의 개념은 가치창출과 연관해서 볼 때 가치를 창출하지 못하는 활동을 구분하게 함으로써 비능률 요소의 파악이 가능하고 이를 제거할 수 있는 근거를 제시한다.

넷째, 활동에 기초하여 산정된 원가정보는 실제로 이용자 측면에서 볼때 이해가 용이하다. 즉 기존의 원가보고서는 사용하는 용어가 회계용어이고 제품별로 원가시스템에 의한 배분된 원가정보이므로 구체적으로 원가배분의 논리를 모르고 원가정보이용자의 측면에서 생소한 반면, 활동원가는 실제로 수행하고 있는 활동별로 원가가 추적되므로 상대적으로 쉽게 이해된다는 것이다.

3) 원가대상

원가대상(Cost object)이란 최종적으로 원가를 산정하고자 하는 측정대상을 말한다. 가장 공통적으로 설정되는 원가대상은 제품 또는 서비스이다. 원가 정보의 종류나 형태를 말할 때 바로 이 원가대상이 무엇인지를 의미하게 된다. 예를 들어 제품별 수익성 분석을 하고자 할 때는 제품을 원가대상으로 설정하여 원가계산을 하여야 하며 유통경로별 수익성 정보를 산정하기 위해서는 유통경로를 원가대상으로 하여 원가계산을 하여야 하는 것이다. 따라서 원가시스템을 구축할 때 중요하게 고

20) Micheal R Ostrenga, 1990, "Activities : The Focal Point of Total Cost Management", Management Accounting, February. p.48.

21) James A. Brimson, 1991, "Activity Accounting(John Willy & Sons, Inc)", pp.69~77.

려하여야 할 요소가 바로 원가이다. 원가계산시스템 상에 어떤 원가대상을 설정하느냐에 따라 원가정보의 종류가 결정되고 원가계산을 위한 설계에 영향을 미치기 때문이다.

4) 원가동인과 활동동인²²⁾

원가동인은 활동원가에 영향을 미치는 원가유발요인으로 기업에 존재하고 있는 모든 활동은 복수의 원가동인을 가진다. 원가동인분석은 원가동인이 활동원가에 미치는 영향을 파악하고 이를 계량화하는 절차를 말한다.

원가동인은 활동의 원가, 품질, 적시성을 개선하기 위한 지속적인 개선활동 과정에서 유용한 자료가 되며, 원가동인은 계량화가 불가능한 것이든 가능한 것이든 상관없으며 활동별로 가능한 한 많은 원가동인을 파악하여 개선활동을 위하여 우선 순위를 정하여 실행할 수 있다.

원가동인은 활동의 산출물뿐만 아니라 입력자료나 활동 수행과정 등 활동 전반에 걸쳐 활동원가의 증가요인을 파악한 것이다. 이들 원가동인은 활동동인과는 구분되는 것이며 활동동인은 ABC시스템에서 활동의 산출물 또는 원가대상과의 인과 관계를 파악하여 설정되는 원가 할당의 기준이다. 이러한 측면에서 보면 활동동인은 원가동인의 일부를 구성하는 요소가 될 수 있음을 알 수 있다.

22) 김성진, 2000, 「활동기준원가관리」, 경영베스트, pp.140~141, pp.166~167.

3. 활동기준원가 계산절차

1) 활동의 구분²³⁾

활동기준원가계산을 적용하기 위해서는 먼저 활동기준원가계산의 기본적인 원가 집계대상인 활동을 명확히 이행하는 것이 선행되어야 할 것이다. 여기서 활동이란 원가를 발생시키는 기본적인 분석단위이며 기업의 제품생산과정에서 자원을 소비하는 구체적인 사건(event)이라 거래를 말하는 것으로 제품설계, 재료처리, 작업준비, 부품조립, 품질검사 등을 그 예로 들 수 있다.

일반적으로 활동기준원가계산에서의 활동은 그 수준에 따라 단위수준활동, 묶음수준활동, 제품수준활동, 설비수준활동 4가지로 구분되며, 이를 원가계층(cost hierachy)이라한다. 이와 같이 활동은 그 수준에 따라 구분되며 각 활동별로 원가동인을 식별하여 정확한 원가계산을 하는데 유용하게 사용된다.

① 단위수준활동(unit-level activity)

단위수준활동이란 제품 한 단위가 생산될 때마다 수행되는 활동으로서 제품생산량에 비례하여 이루어지는 활동을 말한다. 기계작업(밀링, 절삭)활동, 직접노동(조립)활동, 품질검사(전수검사)활동 등이 이에 해당한다. 이러한 단위수준활동과 관련된 원가는 제품의 생산수량에 비례하여 원가가 발생한다.

② 묶음수준활동(batch-level activity)

묶음수준활동이란 한 묶음의 제품을 처리하거나 생산할 때마다 수행하는 활동으로서 제품의 수량과 관계없이 묶음단위로 이루어지는 활동을 말한다. 예컨대 10개의 생산 lot나 100개의 생산 lot나 동일한 활동량을 요구할 때 그 활동은 묶음 수준활동으로 간주된다. 구매주문활동, 품질검사(표본검사)활동, 작업준비활동 등이 이에 해당한다. 이러한 묶음수준활동과 관련된 원가는 제품의 생산수량에 비례하여 원가가 발생하는 것이 아니라 처리된 묶음수에 비례하여 원가가 발생한다.

③ 제품수준활동(product-level activity)

23) 송상엽외, 2008, 「원가관리회계」,웅지, pp.144~115.

방기환, 1994, “중소기업의 활동기준원가시스템 도입에 관한 사례연구”, 성균관대학교, 석사학위논문, pp.4~6.

제품수준활동은 기업이 생산하는 제품라인을 유지하기 위하여 수행하는 활동을 말한다. 제품개발활동, 제품개량활동, 설계변경활동 등이 이에 해당한다. 이러한 제품수준 활동과 관련된 원가는 제품의 생산수량이나 처리된 묶음수레 비례하여 원가가 발생하는 것이 아니라 제품종류의 수에 비례하여 원가가 발생한다.

④ 설비수준활동(facility-level activity)

설비수준활동이란 공장의 일반적인 제조공정을 유지하고 관리하기 위하여 수행하는 활동을 말한다. 공장의 전체적 관리를 위해 필요한 법률적인 요건 충족을 위한 활동, 안전유지를 위한 안전강화활동, 공장의 조경이나 환경미화활동 등이 이에 해당한다. 이러한 설비 수준활동과 관련된 원가는 제품의 생산량, 처리된 묶음수, 제품의 종류와 무관하게 전체제조공정을 유지하는 차원에서 발생한다. 따라서 개별 제품의 수익성 파악을 위한 자료로는 이용되지 않는 것이 일반적이다.

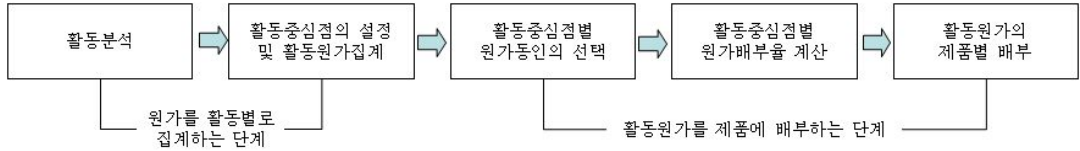
위 4가지 원가계층 중 단위수준활동은 제품을 생산하기 위한 직접적인 활동이지만, 묶음수준활동, 제품수준활동, 설비수준활동은 제품을 생산하기 위한 직접적인 활동이 아니므로 이들을 비단위 수준활동 이라고도 한다.

2) 활동기준원가계산

활동기준원가계산(activity based costing)은 기업이 제품을 생산하는 과정에서 소비한 원가를 기업이 생산과정에서 수행한 구체적인 활동별로 집계하고 이를 토대로 활동별로 집계된 원가를 다시 개별제품과의 인과관계를 충실히 반영할 수 있는 적절한 배부기준(원가동인)을 적용하여 제품에 배부하는 원가계산방법이다. 따라서 활동기준원가계산을 적용하기 위해서는 일반적으로 다음과 같이 다섯 단계를 거치게 된다.²⁴⁾

24) 송상엽외, 2008, 「원가관리회계」,웅지, pp.116~117.

<그림 2-4> 활동기준원가계산절차



원가배분(cost allocation)²⁵⁾이란 공통적으로 발생한 원가를 집계하여 합리적인 원가 배부기준에 따라 원가대상에 배부하는 과정을 말한다. 여기서 원가대상(cost object)이란 개별적으로 원가를 측정할 필요가 있는 항목이나 활동을 의미하는데, 부문, 제품, 활동, 프로젝트 등을 그 예로 들 수 있다. 원가 배분을 하는 목적은 여러 가지가 있으나 크게 다음과 같이 네 가지로 구분할 수 있다.

첫째, 외부보고를 위하여 재고자산을 평가하고 매출원가를 계산하는 목적이다. 원가회계의 가장 기본적인 목적은 외부공표용 재무제표를 작성하는 것으로 제조 활동과 관련하여 발생한 원가를 재공품, 제품 및 매출원가에 배분하여야 한다. 이 목적을 위한 원가배분시에는 일반적으로 인정된 회계원칙을 따라야 한다.

둘째, 경영자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 목적이다. 경영자가 제품의 판매가격결정이나 신제품의 개발여부를 결정하고자 할 때에는 제품의 제조원가 이외에도 연구개발, 마케팅, 고객서비스 등 관련된 원가를 통합적으로 고려해야 하는데 이를 위해서 관련된 원가를 배분한다.

셋째, 부문책임자나 종업원들의 성과평가를 위한 목적이다. 부문책임자나 종업원들의 성과평가를 위해서는 이들이 원가를 얼마나 효율적으로 통제하였는지 알아야 하는데 이를 위해서 관련된 원가를 각 부분이나 활동별로 배분한다.

넷째, 계약금액의 결정을 위한 목적이다. 최저입찰가격을 결정하거나 원가보상계약을 체결하는 경우에 원가를 보상받고 적절한 이익이 보상되도록 계약금액이 결

25) 원가배분의 하위개념으로 원가배부(cost application)가 있는데, 이는 집계한 원가를 최종적으로 제품에 할당하는 것을 말한다. 즉 제품을 원가대상으로 하는 원가배분을 원가배부라고 한다. 그러나 일반적으로 원가배분과 원가배부를 혼용하여 사용한다. 송상엽외, 2008, 「원가관리회계」, 응지, pp.134~136

정되어야 하는데 이를 위해서 관련된 원가를 배분한다.

(1) 활동분석(activity analysis)

활동기준원가계산을 적용하려면 먼저 활동분석을 실시하여야한다. 활동분석이란 제품을 생산하거나 서비스를 제공하는데 필요한 활동들을 구분하고 분석하는 것을 말하여 공정가치분석(process value analysis)이라고도 한다.

활동분석을 통해서 기업이 제품생산과 서비스 제공을 위해 수행하는 다양한 활동들을 분석하고 나면 이러한 활동들을 다시 부가가치활동과 비부가가치활동으로 구분한다. 여기서 부가가치활동이란 기업이 생산하는 제품의 가치를 증가시키는데 기여하는 활동을 말하고 비부가가치활동이란 제품가치 증대에 전혀 기여하지 못하고 자원만 낭비하는 활동을 말한다. 이처럼 활동분석이란 제품원가계산을 위해 기업이수행하는 활동을 파악하는 것 뿐만 아니라 이러한 활동들을 다시 부가가치활동과 비부가가치활동으로 구분하여 적절한 활동관리를 통한 원가절감방안을 모색하고자 하는 노력으로 정의될 수 있다.

(2) 활동중심점의 설정 및 활동원가집계

활동분석을 마치고 나면 파악된 활동별로 해당 활동을 수행하는 데에 소비된 자원(원가)을 집계해야하는데, 이때 원가를 집계하는 단위를 활동중심점이라고 한다. 즉 활동중심점(activity center)이란 관련활동의 원가를 별도로 분리하여 집계하는 원가 집계단위라고 말할 수 있다. 이 경우 활동중심점은 기업이 수행하는 구분된 개별활동별로 각각 설정할 수도 있으며 관련된 활동들을 하나의 활동중심점으로 통합하여 설정할 수도 있다. 그러나 기업이 제품을 생산하기 위하여 수행하는 활동은 매우 많이 때문에 이를 모두 독립적인 활동중심점으로 하여 원가를 집계하게되면 과도한 비용이 지출되므로 관련된 활동들을 하나의 활동중심점으로 통합하여 원가를 집계하는 것이 일반적이다.

(3) 활동중심점별 원가동인의 선택

활동중심점별로 원가를 집계한 후에는 집계된 원가를 개별작업이나 제품에 배부하기 위한 원가동인(cost driver)을 선택한다. 원가동인은 활동의 소비(consumption of activity)를 직접적으로 나타낼 수 있도록 인과관계가 높은 것이어야 하며, 원가동인과 관련된 자료를 쉽게 측정할 수 있는 것이어야 한다. 또한 원가동인을 측정하

고자 할 때는 어느 수준까지 측정할 것인가를 고려하여야 한다. 예를 들어 작업준비 활동의 원가동인을 측정하고자 하는 경우 각 개별제품의 작업준비횟수당 투입되는 시간과 노력이 다르다면 작업준비횟수보다는 작업준비시간이 좀 더 인과관계를 정확히 반영한 원가동인이 될 수 있을 것이다.

(4) 활동중심점별 원가배부율의 계산

활동중심점별로 원가를 집계하고 활동중심점별로 원가동인이 결정되었으면 다음과 같이 활동중심점별 원가배부율을 계산한다.

$$\text{활동중심점별 원가배부율} = \text{활동중심점별 원가} / \text{활동중심점별 원가동인량}$$

(5) 활동원가의 제품별 배부

활동중심점별로 원가배부율이 결정되었으면 각 제품이 사용한 활동중심점별 원가동인소비량에 (4)에서 계산한 활동중심점별 원가배부율을 곱하여 활동원가를 개별제품에 배부한다.

$$\text{각 제품에 배부되는 원가} = \text{각 제품의 활동중심점별 원가동인소비량} * \text{활동중심점별 원가배부율}$$

제4절 활동기준원가계산 효익과 한계

1. 전통적 원가계산과 활동기준원가계산의 비교

전통적 원가 시스템이라 함은 일반적인 제조원가명세서를 산출하기 위한 일련의 원가계산방식을 말하는 것으로 원가의 구성요소를 재료비, 노무비, 및 제조경비로 나타내는 방식이다. 이는 경영자의 의사결정을 위한 지표로서 활용되기 보다는 제품의 원가산정과 재고평가를 위한 재무적 관점이 더 중시되는 방법이라고 할 수 있다.²⁶⁾

이렇게 재무적 관점에서 출발한 원가계산의 기본 모델은 재고자산을 평가하기 위한 2단계로 이루어진다. 첫 번째 단계는 회계기간 동안에 발생한 비용을 제조비용

26) R. S. Kaplan. and Anthony A. Atkinson, 1998, "Advanced Management Accounting", Prentice Hall. pp.64~65.

과 판매, 일반관리비로 구분하는 것이고, 두 번째 단계로는 이러한 제조비용을 제품별로 배부하는 것이다. 이때 재료비, 직접 인건비 등의 생산 직접비용은 직접 제품에 배부되지만, 생산 간접비용의 경우에는 해당 제품에 직접 귀속될 수 없으므로 일정 단위로 집계한 후 각 제품의 생산량, 작업시간 등의 배부기준을 통해 일정 비율로 각 제품에 배부하게 된다.

그런데 과거의 생산방식은 제품의 생산량에 따라서 간접비의 증감이 수반되었다. 생산공정의 자동화 비율이 낮고, 직접 생산부서의 인원이 간접부서에 비해서 절대적으로 다수였기 때문이다. 따라서 전통적 원가시스템이 제품원가 계산에 있어서 정확도를 유지할 수 있었던 것은 생산간접비용이 제품 생산량 증감과 직접 연동이 되어 있기 때문에 제품 생산량과 같은 배부기준에 의해서 간접비 배부를 하더라도 문제가 없었기 때문이다.

그러나 다국적 기업의 출현, 세계화의 가속등 경영환경의 변화와 함께 원가회계에도 영향을 주는 기업환경에도 변화가 있어왔다.

활동기준원가계산은 제조간접비의 추적가능성을 향상시켜 보다 정확한 원가자료를 산출해 내는 것이 주요한 장점이며, 이러한 장점 때문에 다품종 소량생산을 주로 하고 있는 기업으로서 원가요소 중에서 제조간접비가 차지하는 비중이 큰 기업에 적합하다. 표[2-3] 전통적원가계산제도와 활동기준원가계산제도를 비교 설명한 것이다.

<표2-3> 전통적 원가계산제도와 활동기준원가계산제도의 차이

	전통적 원가계산제도	활동기준원가계산제도
원가집합 (cost pool)의 수	공장전체 또는 각부문에 대하여 하나 또는 소수의 간접 원가집합이 존재함	활동분야들이 많이 때문에 많은 간접 원가집합이 존재함
배부기준과 원가요인 (cost factor)	원가집합의 배부기준이 원가요인일 수도 있고 아닐 수도 있음	원가집합의 배부기준이 원가요인일 가능성이 매우높음
배부기준의 성격	원가집합의 배부기준은 주로	원가집합의 배부기준은 주로

	직접노무비나 직접재료비 등의 재무적인 측정치임	부품의 수, 품질검사시간, 작업준비횟수 등의 비재무적인 측정치임
--	---------------------------	-------------------------------------

반면에 활동기준원가계산제조에서는 이러한 전통적 원가계산과 활동기준원가계산은 결국 제조간접비 배부방법이 차이가 남에 따라 원가계산의 결과가 달라지게 되는데 이러한 차이점을 정리하면 다음과 같다.²⁷⁾

첫째, 전통적 원가계산은 제품이 직접 자원을 소비하여 생산원가로 보지만, 활동기준원가계산은 기업이 제조과정에서 수행하는 개별활동들이 자원을 소비하게 되고 구체적으로 개별제품은 이러한 활동들을 소비함으로써 생산된다고 본다.

둘째, 전통적 원가계산은 제조간접비를 공장전체 혹은 제조부문별로 집계하고 공장전체 혹은 제조부문별로 상이한 배부기준을 적용하여 제품에 배부하지만, 활동기준원가계산은 제조간접비를 기업이 수행하는 구체적인 활동별로 집계하고 활동별로 다른 배부기준을 적용하여 제품에 배부한다.

셋째, 전통적 원가계산은 단순한 재무적인 배부기준(조업도)을 사용하지만, 활동기준원가계산은 비재무적인 다양한 원가동인을 배부기준으로 사용하므로 보다 정확한 원가배분이 가능하다.

넷째, 전통적 원가계산은 제품이라 부문 등 제한된 원가대상에 원가를 배부하지만, 활동기준원가계산은 경영자의 의사결정목적에 따라 제품, 서비스, 유통경로, 고객 등 다양한 원가대상에 원가를 배부할 수 있다.

2. 활동기준원가계산의 효익

활동기준원가계산은 전통적 원가계산이 갖는 원가왜곡 문제를 해결하기 위해 등장한 원가계산방법으로 효익을 가지고 있다.

첫째, 제조간접비를 활동별로 구분하여 집계하고 각 활동별로 제품, 작업별로 추적할 수 있는 원가동인을 배부기준으로 사용하여 제조간접비를 배부하므로 정확한

27) 손상엽외, 2008, 「원가관리회계」, 웅지, pp.130~131.

원가계산을 할 수 있다.

둘째, 활동을 기준으로 원가계산을 수행하므로 제품구성이 변하더라도 신속적인 원가계산이 가능하며, 보다 정확한 원가정보를 이용할 수 있으므로 제품의 가격결정, 수익성 분석 및 판매전략수립 등과 같은 전략적 의사결정에 더 유리하게 대처할 수 있다.

셋째, 공정가치분석을 통해 비부가가치활동을 제거하거나 부가가치활동을 효율적으로 수행함으로써 불필요한 원가(비부가가치원가)를 최소화할 정보를 제공함으로써 기업의 원가통제에 유용한 정보를 제공한다.

넷째, 비재무적 측정치를 이용하여 성과평가를 수행함으로써 생산현장관리자와 의사소통을 원활하게 할 수 있으며 따라서 회사전체의 효율성 향상을 가져올 수 있다. 즉 종전에는 원가나 이익 등의 재무적인 측정치에 의존하여 성과평가를 하였으나, 활동기준원가계산에서는 부품의 수, 품질검사시간, 작업준비횟수 등의 비재무적 측정치에 의존하여 성과평가가 이루어지므로 현장관리자가 이해하고 받아들이기가 용이하다는 것이다.

다섯째, 복수의 원가대상에 대한 원가측정이 용이하다. 활동기준원가관리시스템에서는 고객, 시장, 유통경로 등 다양한 원가대상에 대한 원가측정이 가능하다. 또한 고객별, 시장별, 유통경로별 수익성 분석이나 장기적 추세분석 등이 가능하게 된다.²⁸⁾

3. 활동기준원가계산의 한계

활동기준원가계산은 기업의 원가계산과 경영관리의 여러가지면에서 효익을 가져다 주기도 하지만 한계점도 가지고 있다.

첫째, 활동을 명확히 정의하고 구분하는 기준이 존재하지 않기 때문에 관리자의 주관적인 판단에 의존할 수밖에 없으며, 활동분석을 실시하고 다양한 활동중심점별로 활동원가를 측정하는데에 시간과 비용이 과다하게 소요된다.

28) 최정수, 2000, “ABC를 적용한 원가관리회계시스템 개선에 관한연구 : J사를 중심으로”, 중앙대학교경영학석사학위논문.

둘째, 활동기준원가계산에서도 공장냉난방비, 공장감가상각비 등의 설비수준원가는 그 원가동인을 파악하기 어려우므로 기계시간이나 노동시간 등의 원가동인으로 설명할수 없는 부분이 존재하게 되며 인위적인 배부기준이 적용될 수도 있다.

셋째, 활동기준원가계산하에 원가절감안을 모색하다 보면 활동원가를 유발시키는 원가동인을 감소시키는데 주력하게 되는데 , 이것이 오히려 회사 전체의 재무적 성과에 악영향을 미칠 수 있다. 예를 들어 작업준비원가의 원가동인이 작업준비횟수일 때 작업준비원가를 절감시키려면 작업준비횟수를 줄여야 하는데 이 과정에서 묶음의 크기를 증가시킬 경우 불필요한 생산과잉의 문제가 나타날 수도 있다.

제3장 M사의 활동기준원가 시스템 도입 사례

제1절 M사의 회사개요

1. 규모 및 현황

M社は 광주시 광산구에 본사를 두고 그 외 2개의 국내업체와 3개의 해외법인을 두고 있는 전통적인 굴뚝 산업인 제조업으로 1981년 4월 17에 설립하여 현재 금형산업에 있어서 업체 최고의 위치를 차지하고 있다. 1999년 IMF를 기회로 수출액 증대로 큰 성장을 이루었으며, 총매출액의 수출 80%, 국내 20%를 차지하고 있다. 또 하나의 변화는 현장직원들을 상주업체 형식으로 전환하여, 외주가공형태 바뀌어 관리직만 본사소속을 두는 형태로 변경하였다. 각 상주업체 소사장제로 변경하여 임대차 계약을 작성한 후 각 팀별로 사업자 등록을 한 후 소사장제를 실시하여 매월 외주인건비를 지급하는 생산형태이다.

M사의 S사업장 재무제표 상의 경영현황을 보면 다음 <표 3-1>과 같다.

<표 3-1> 경영현황

<손익계산서>

단위:백만원

계 정 과 목	1998년	1999년	~	2007년	2008년
	금액	금액		금액	금액
매 출 액	6,983	9,494		30,850	41,800
매 출 원 가	5,268	6,641		23,097	28,795
매 출 총 이 익	1,715	2,853		7,753	13,005
판매비와관리비	869	1,520		3,367	4,021
당 기 순 이 익	303	912		3,390	2,473

<대차대조표>

단위:백만원

계 정 과 목	1998년	1999년	~	2007년	2008년
	금액	금액		금액	금액
자산	6,812	8,347		33,036	55,408
부채	4,684	5,154		18,841	37,231
자본	2,128	3,193		14,195	18,177

<인원현황>

인원	1998년	1999년	~	2007년	2008년
	200	25		40	45

M社가 속한 산업의 특성을 보면 타이어금형으로 자동차 산업의 발전과 연관되어 있어 수요 등의 자동차 시장의 디자인변화에 맞추어 꾸준히 변화를 있어 금형제품의 수요가 다양해지면서 주문생산방식에 의해 만들어지고 있다. 금형은 타이어를 찍는 틀로서 차종별로 타이어 디자인이 다르며, 성격상으로는 금형이 소모품의 성격을 띄고 있어 금형수요는 점차 늘어나고 있는 추세이다. 금형산업의 원료는 과거엔 수입의 의존도가 높았으나 점차 국내 원료의 품질향상으로 국산화 비중을 증대하였다. 그러나 재료의 특성상 원재료의 수입품이 있어 환율 등의 영향을 받기도 하며, 자동차 산업의 흐름에 많은 영향을 받는 구조이기도하다.

1999년 원가경쟁력 확보를 위해 현장직원들을 협력업체로 변경하여, 높은 인건비에 대한 원가절감을 위해 외주가공형태로 변화를 주었으며, 원가는 공정별로 단가를 정하여 원가관리에 초점을 두기 시작하여 현재까지 그 시스템을 유지하고 있다. 현장을 제외한 나머지부분은 본부체제로 본사 소속 직원을 두고 있다.

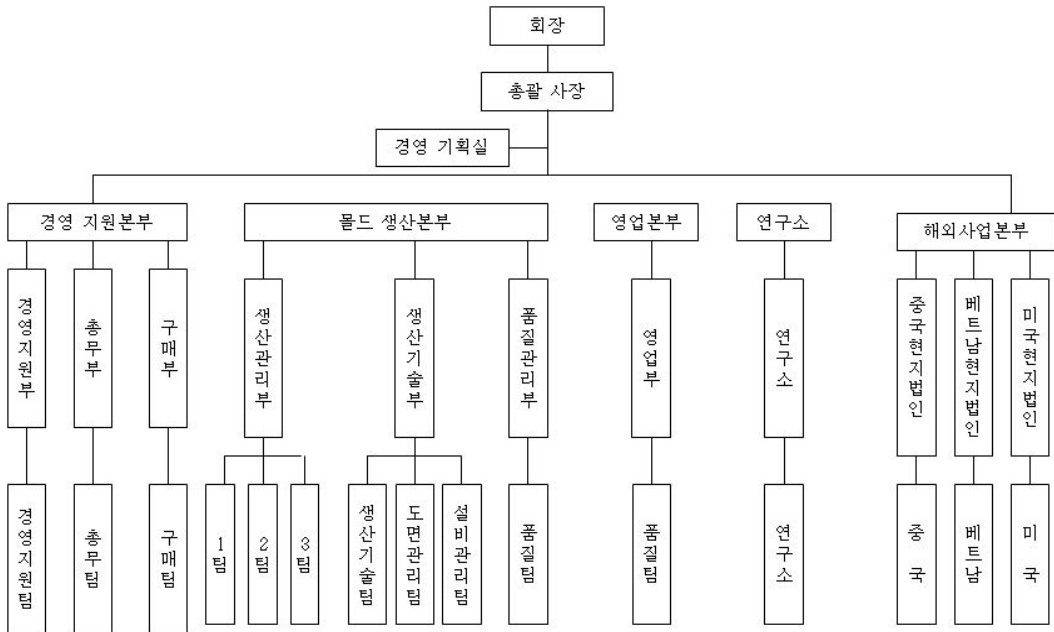
2. 조직 및 공정도

가. 조직도

M사는 경영지원본부, 몰드사업본부, 영업본부, 연구소, 해외사업본부별로 나누어져 각각의 하부 조직을 지니고 있다.

생산본부에서 사내 외주가공업체 관리 및 생산일정을 관리하고 있으며, 영업본부는 국내 및 해외업체 관리, 연수소는 공정 자동화 및 개발제품, 해외사업본부는 현지에도 공장을 가지고 있어, a/s 및 제품생산도 가능하다.

< 그림 3-1 > 조직도



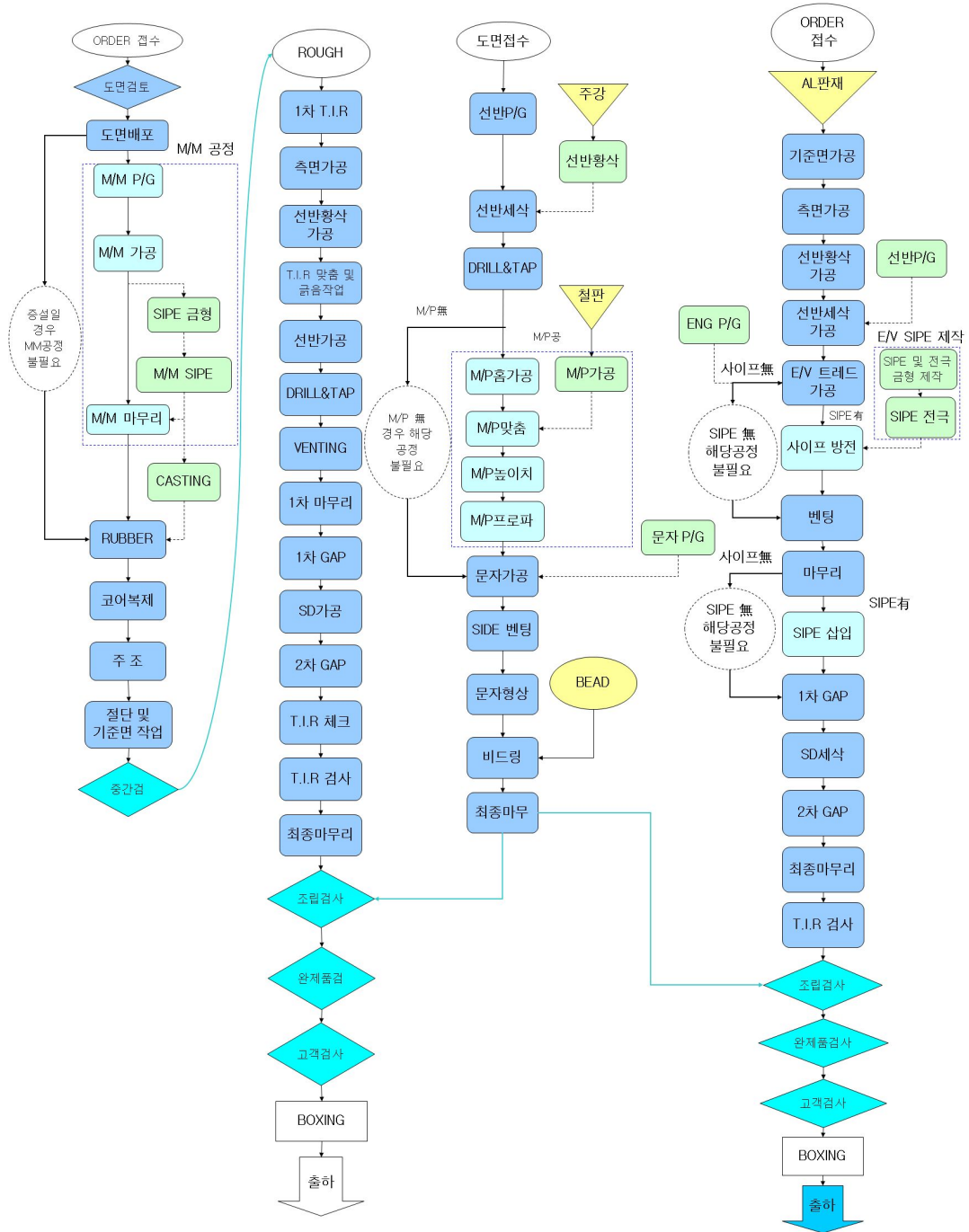
나. 공정도

M사의 제품생산을 위한 일반적인 공정 흐름을 살펴보면 다음과 같다.

크게 공정을 나누어 보면 ORDER접수, 프로그램, 주조, 가공, 마무리, 조립, 검사, 출하이며, 주조, 가공, 마무리, 조립공정까지 외주업체가 담당하고 있으며, 공정별 난이도별 단가 책정이 되어있다.

상세 공정도의 흐름은 다음의 <그림 3-2>과 같다.

<그림 3-2> 제조 공정도



<그림 3-2>의 제조 용어를 아래와 같이 정리해 보았다.

- ① Master Model(M/M) : 수지를 이용하여 타이어 모양으로 제작한 몰드
- ② Tread Indicator Reading(T.I.R) : tire가 얼마나 완전한 구 형태인가를 측정하는 척도.
- ③ SIDE : 타이어의 Shoulder부(트레드의 바깥쪽 가장자리)와 Bead부 사이 타이어의 종류, 규격, 구조, 패턴, 제조회사, 상표명 등 여러 가지 문자가 표시 됨.
- ④ CASTING : 용해된 금속을 주형속에 넣고 응고시켜서 원하는 모양으로 만든 금속제품. M/M 을 이용하여 러버작업을 하고 이것에 석고를 부어 타이어 형상을 만든 다음 이것에 용해된 알루미늄을 부어 제작하는 금형.
- ⑤ ENGRAVING : 알루미늄이나 스틸에 직접 가공하여 제작하는 금형.
- ⑥ Sipe : groove와 같은 tread형상의 일부로 제동 성능을 좋게하거나 옆 미끄럼의 방지의 효과를 올려줌.
- ⑦ Tread : 직접 노면과 접촉하는 부분의 두꺼운 고무층.
여러 가지 패턴 형상이나 sipe를 이용하여 제동성, 가속성 등 tire의 제반성능을 발휘하는 부분.
- ⑧ 굽음율 : T.I.R 이 SPEC대비 공차에서 벗어나는 경우 T.I.R을 맞춰주기 위해서 TREAD 표면을 굽어내는 작업을 하게됨. 이때 굽어내는 양을 굽음량이라고 하며, 굽음량이 높을수록 많이 굽어내는것을 뜻함.
- ⑨ 기준면가공 : 러프 캐스팅의 최초 가공면
- ⑩ 드릴 : 벤팅작업에 사용되는 길이가 긴 틀.
- ⑪ 밀링 황삭 : TIR 측정시 table의 seg를 셋팅 지그에 조립하기위해 러프 캐스팅을 세워 놓은 상태에서 상·하면을 가공하는 것.
- ⑫ 비드링 자리치기: 사이드판의 비드 부분을 가공하여 비드링과 맞추기위한 작업
- ⑬ 수직선반 : 스피들이 수직방향으로 이동
- ⑭ 수평선반 : 스피들이 수평방향으로 이동.
- ⑮ VENT : 타이어 제작시 고무를 타이어 금형에 넣고 열과 압력을 가해서 타이어 형태를 잡는데 이때 금형과 고무 사이에 공기가 있으면 타이어의 형태가

제대로 나오지 않으므로 공기가 빠져나갈 수 있도록 구멍을 뚫어 공기가 빠져 나가게 함.

- ⑩ 방전 : SIPE가 심어질 곳의 자리를 만드는 작업
- ⑪ 황삭 : 선반 세삭을 하기 위한 준비단계
E/V 가공 초기 단계로 절삭면을 거칠게 가공하는 과정. 정밀도 보다는 중삭, 정삭전의 절삭량을 줄여주기 위한 단계임.
- ⑫ 측면가공 : 지그와 몰드의 센터를 일치시켜 측면 가공함.
- ⑬ 비드링 자리치기 : 사이드판과 비드링이 맞게 조립하기위함.
- ⑭ 문자가공 : 문자각인기계로 사이트판에 문자가공함.
- ⑮ GAP : 알미늄을 재료로 한 금형 가류시 열팽창으로 인한 열변형을 방지하기 위해 seg의 한 옆 측면을 더 깎아내는 작업.
- ⑯ Master Plate(MP)가공 : side판의 문자부분에 위치하는 것으로 해당문자를 교체하여 타이어를 생산하고자 하는 부품임.
- ⑰ Master Plate(MP)높이치기 : 정해진 위치에 주어진 사이즈의 Plate를 삽입하고 프로파일면과 동일한 높이가 되도록 프로파일면을 매끄럽게 가공.
- ⑱ 비드링 : 타이어 상·하 bead부에 위치한 몰드 구성상의 ring부품을 말함.
몰드로부터 타이어의 인출을 도와주며, 타이어 비드부의 폭을 결정지어주는 역할을 함.

전체적인 흐름을 보면 영업에서 ORDER접수가 되면 도면관리팀에서 도면 검토가 이루어지며 이때 문의사항이 발생하게 되면 고객측에 문의 후 프로그램이 작성되며 생산본부에서 생산계획 후 각 상주업체로 물량 배분이 되어 공정이 시작하게 된다.

먼저 상주업체 공정별 특징을 보면 주요 공정은 공정별로 각 한 팀씩이 있으며 가공 공정은 똑같은 공정팀이 2팀~3이 있다. 상주업체가 사용하고 있는 기계설비, 공장 등은 본사 소유이며, 원자재 또한 품질 등 관리가 필요한 항목은 본사 구매팀에서 구입하고 있으며, 상주업체에서 필요한 소모성 공구는 외주가공비에 포함한 단가에 산입되어 있다.

주조 공정에서 시작하여 완성된 반제품을 선반가공 즉 기계가공 공정을 통하여 작업 후 세밀하게 필요한 공정은 수작업을 즉 마무리를 통하여 이루어진 후 조립 후 본사 소속 품질팀에서 검사 후 고객에게 레포트를 작성하여 보낸 후 완료되면 포장하여 완제품으로 출하를 하게 된다.

제2절 M사의 현행 전통원가시스템 문제점

1. 현행 원가계산시스템

활동기준원가를 도입 전 M社의 원가회계시스템은 노무비, 외주가공비, 원재료비, 감가상각비, 제조경비, 운송료, 포장비로 나누어 관리하였으며, 배부 기준은 외주가공비와 원재료, 운송료, 포장비는 직접비로, 노무비, 제조경비, 감가상각비등 제조간접비는 외주가공비와 원재료비를 가치적기준으로 하여 제품에 배부하였다. 현재 금형제품은 공정은 절반 정도 자동화로 이루어져 설비원가에 즉 감가상각비 차지하는 비중이 크다. 그러나 현행 원가시스템은 제품별 공정별 감가상각비를 구분하지 않고 모든 제품에 일괄 배부하여 제품에 대한 원가가 실제원가와 달리 크게 배부되거나 이와 반대로 작게 배부되는 현상이 나타나게 되었다. 이러한 원가시스템에 의해 산출된 원가정보는 제품원가를 왜곡하여, 경영자가 원하는 원가정보의 정확성에 관한 신뢰성을 떨어뜨리게 되었다.

이와 더불어 현행 주문생산 제품별 원가정보와 거래처별 원가정보를 고려하여 어떠한 제품이 수익이 많이 나는지, 어떠한 거래처가 회사에 중요한 고객인지를 알 수가 없어 무조건 영업본부에서는 주문을 받는 상황이 되어 원가계산 시스템의 정비가 필요하게 되었다.

현행 M사는 매월마감을 하여 모든 각 제품의 제조원가를 산출하고 있다. 제품의 종류나 규격이 다양하여 개별적인 생산형태로 적용되는 원가계산방법이다. 원가계산방법을 보면 <표 3-2>과 같다.

<표 3-2> 현행원가계산표

계정 제품	재료비	외주가공	노무비 (생산본부)	감가상각	제경비	운반비	포장비	제품별 원 가
A	600	1,400	118	196	588	200	100	3,202
B	1,100	1,200	135	225	676	200	100	3,637
C	700	1,200	112	186	559	200	100	3,057
D	800	900	100	167	500	200	100	2,767
E	1,000	1,300	135	225	676	200	100	3,637
계정합계	4,200	6,000	600	1,000	3,000	1,000	500	16,300

직업비는 재료비와 외주가공비, 운반비, 포장비로 구분하며, 노무비와, 감가상각비, 제경비는 제조간접비로 구분된다.

직접재료비는 원재료 품목별 출고단가에 각 소요량을 출고전표 기준하여 결정되며, 외주가공비는 공정별로 단가기준하여 산출되면, 노무비, 감가상각비, 제경비는 재료비와 외주가공비를 기준으로 하여, 총비용을 재료비와 외주가공비 기준하여 다음과 같은 수식으로 계산하여 비용을 산출하여 각 제품에 배분한다.

$$*A\text{제품노무비} = \frac{\text{노무비 총액}}{(\text{재료비 총액} + \text{외주가공비 총액}) + (A\text{재료비} + B\text{ 외주가공비})}$$

이유는 금형 제품이 재료비와 외주가공비가 높을수록 제품이 커 재료비와 외주가공비가 높으며, 이에 따라 가공시간등이 오래걸려 간접경비도 그만큼 높아지게 된다는 이론으로 산출된 식이다.

운반비는 제품별로 항공운임과 해운운임이 산출되며, 포장비 또한 제품별로 산출하여 배분되고 있다. 표로 보면 <3-3>와 같다.

<표 3-3> 계정별 배부기준표

제조원가	계정과목	원가배부기준	정보수집
	(A)재료비	직접비	입출고전표
	(B)외주가공비	직접비	제품 공정 단가표
	노무비	A,B기준배분	생산본부 급여
	감가상각비	A,B기준배분	기계장치 감가상각비
	제조경비	A,B기준배분	제조원가 명세서
	운반비	직접비	운임청구서
	포장비	직접비	포장비용

위와 같이 현행 시스템의 제품 제조원가 계산에 있어 문제점을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 제조간접비의 배부방식에 따른 원가의 왜곡 현상이다. 현행 시스템에 서는 제조간접비의 배부기준이 외주가공비, 원재료이며 직접비 배부율에 따라서 제조 간접비가 배부되는 시스템이었다. 이에 감가상각비와 제조경비는 외주가공비와 원 재료비가 높으면, 감가상각비와 제조경비도 높게 책정되는 결과를 가져와 제조원가의 왜곡이 발생하였다.

둘째, 인건비의 배부문제이다. 현장은 외주가공형태로 외주가공비로 직접배분이 가능하나 관리직 직원의 급료 배부는 외주가공비와 원재료의 가치적 기준으로 배 부되어 이 또한 원가 왜곡이 발생하였다.

셋째, 경비중에서도 출장여비, 접대비, 커미션등 고객사 즉 제품별로 배부가 가 능하나 현재는 공통경비로 배부하여왔다.

제조경비와 판매비와 관리비등 활동분석을 통하여 구체적인 활동별로 집계하고 이 를 토대로 활동별로 집계된 원가를 다시 개별제품과의 인과관계를 충실히 반영할 수있는 적절한 배부기준을 작성하여 각 제품별 원가를 산출하는 원가계산방법이 필요하게 되었다.

2. 제조원가 비율

타이어금형 제품제조공정은 자동화와 수작업 혼합 공정으로 외주가공비와 원재료가 제조원가에 차지하는 비율이 다소 크다. 외주가공비가 약 40% 이상으로 제조원가에 부담되는 비용이 높 나타나고 있으며, 감가상각비등 공통비용도 높으며, 수출 비중이 높아 납기문제 등으로 인한 항공운송비도 높게 나타나고 있다.

아래 <표 3-4> 제조원가 구성비율이다.

<표 3-4> 제조원가구성비율

(단위:백만원)

구 분		2006년		2007년		2008년	
		금액	구성비	금액	구성비	금액	구성비
재 료 비		4,957	29.70%	7,913	33.73%	9,633	33.28%
노 무 비		827	4.96%	833	3.55%	1,056	3.65%
경비	외주가공비	7,187	43.06%	10,194	43.45%	10,068	34.79%
	복리후생비	364	2.18%	367	1.56%	327	1.13%
감가상각비		1,215	7.28%	1,684	7.18%	3,012	10.41%
소모품비		360	2.16%	570	2.43%	811	2.80%
전 력 비		190	1.14%	196	0.84%	326	1.13%
포장 비		360	2.16%	424	1.81%	488	1.69%
운반 비		794	4.76%	1,065	4.54%	1,977	6.83%
기 타		435	2.61%	216	0.92%	1,244	4.30%
총 계		16,689	100.00%	23,462	100.00%	28,942	100.00%

제3절 M社の S사업장 활동기준계산 시스템 적용분석

1. 활동과 원가동인의 설정

2008년 3월 ERP 도입과 더불어 ABC활동원가계산 제도를 원가계산시스템 분석이 시작되었다. 분석을 위하여 기존 회계시스템의 자료를 이용할 수 있으며 총계정원장과 급여 정보를 집계하는 시스템이다. 총계정원장은 활동별 보다는 비용항목별로 구성되어 있고 재무보고 목적의 재무제표를 작성할 수 있도록 구성되어 있으므로 ABC 시스템에서 유용한 자료로 활용되려면 총계정원장을 재분류하여야한다. 이는 관련 계정과목을 서로 묶고, 제품원가와 관련이 없는 비용항목을 조정하는 것을 포함한다.

일반관리비를 포함한 간접제조경비까지 계정별로 분석을 시작하였으며, 그동안 제조 간접비로 구분되어 일괄 각 제품원가로 배부된 계정을 구분해보았다.

S사업장의 집계된 제조비용의 배부기준을 설정하는데 현재 사용하고 있는 시스템에서 제공되는 자료를 근간으로 가능하면 모든 제조비용이 각각의 원가동인들에 대하여 자동으로 배부될 수 있어야할 각각의 제조원가 담당자 또는 의사결정자들에 의한 제조원가 조작이나 수작업에 의한 오류를 제거하고, 월말 마감작업 시간의 단축으로 보다 빠른 의사결정자들에게 정보를 제공할 수 있으며, 사후 관리까지 할 수 있는 정보를 제공하는 것을 목표로 진행하였다. <표 3-5>는 활동들과 원가동인을 정리하여 보았다.

< 표 3-5> 활동과 원가동인

제조원가	계정과목	활 동	원가동인	내용
	재료비		직접계산	
	외주가공비		직접계산	
	노무비	생산관리	생산량	
	감가상각비	생산관련	기계별	
	복리후생비	부서별활동	인원수	

	운반비		운반건수	
	포장비		직접계산	
	기타경비	생산활동	작업시간	

월별 발생하는 제조간접비용을 계정별로 집계하여 직접비 또는 간접비화하여 각각 부서별로 배부하여, 공통비가 집계된 지원부서의 비용을 각 활동에 배부한다. 각 지원 부서에 집계된 비용과 각 활동에 집계된 비용을 배부하는 과정으로 지원 부서에 집계된 비용은 부서별 활동에 대하여 각각의 원가동인에 따라 배부하며, 총 계정원장에 집계된 각 계정별 비용을 활동으로 배부하는 과정이다.

2. 도입 전후 차이분석

사례연구 대상기업의 기존의 원가계산 방식은 개별원가계산 방식이었으며, 세부 제품별로 간접경비 배부기준이 없어 제조 원가의 왜곡성이 있어 각 개별제품의 생산 및 판매 방향에 대한 전략적 의사 결정에 어려움이 있었다. 그러나 활동기준원가 계산 제도의 적용이 어려웠으나 간접경비의 제조원가에 원가가 더 구체적인 분류로 반영됨에 따라 좀 더 정확한 제품제조원가가 계산될 수 있었다.

전통적 원가계산방식이 원가 왜곡현상 등 한계가 있어 이 한계를 극복하기 위하여 활동기준원가계산방식을 이용하여 활동에 기초한 원가를 제품에 추적하여 제조 간접비를 적절한 방법으로 배부하는 것이었으나 사례기업은 활동별로 원가동인을 분석하였을 때 도입 전과 도입 후를 비교해 보면 각 제품별 제조원가 더 높아 졌음을 알 수 있다.

활동별로 원가동인을 분석하였을 때 제품별 원가에서 왜곡 되었던 간접비를 추적하여 산출하여 원가에 반영 할 수 있었다.

3. 한계점

M사의 S사업장에 ABC시스템을 적용하는 점에는 다음과 같은 한계점이 있었다. 제조원가의 40%이상을 차지하는 외주가공비의 단가 분석에 어려움이 있어 현재로서는 그 외 제조간접비 활동분석은 전통적원가계산시스템에서 좀 더 상세적으로 분류되는 계산방식으로 적용 할 수밖에 없었다.

제4절 활동기준원가계산 도입효과 및 문제점

1. 활동기준원가계산의 도입효과

첫째, 기존의 원가계산 시스템보다 정확한 원가계산을 할 수 있게 되었다. M社와 같이 제조간접경비를 활동기준계산 시스템을 적용하여 인과관계를 추적하여 원가대상에 배분함으로써 보다 정확한 원가계산을 할 수 있었으며, 제조원가의 신뢰성을 확보할 수 있었다.

둘째, 활동기준원가계산 시스템에서 제공하는 제품원가를 토대로 각 본부별로 성과를 측정하거나 가격제시등 여러 측면에서 신뢰를 쌓을 수 있게 되었다. 도입 전 원가계산 시스템에 대한 본부별 의사결정에 대한 대답이 있었다. 그러나 활동별로 인과관계를 분석한 후 본부별로 관리 해야할 항목을 체크할 수 있는 정보를 제공하였으며, 이에 원가절감 항목이 무엇인지 관리항목이 되어 절감 노력을 구체화 할 수 있다. 또한 앞으로 도입될 예산관리제도에 대한 기준을 정립하는데 기준을 제시 하기도 하였다.

2. 활동기준원가계산의 문제점

활동기준원가계산 시스템을 채택한다고 해서 완벽한 원가계산이라고는 할 수 없다. 첫째, 원가시스템이 특정 의사결정에 목적 접합한 원가를 적절히 구분해 내지 못할 수 있기 때문이다.

둘째, 원가동인을 이용한 일부원가 배분이 여전히 제품 원가 계산의 왜곡을 가져올 수도 있다.

셋째, 원가의 배부기준이 권한 있는 의사결정자에 따라서 배부기준이 바뀔에 따라 과거의 제품제조원가와 현재의 제품제조원가와 차이로 보일 수도 있게된다. 활동기준원가계산에 의한 제품원가 계산이 결코 완벽할 수 없음을 주로 강조한 것이지만 원가관리 및 효과측면에서도 한계점을 지닌다. 만약 비부가가치적 활동을 제거함에 성공한다해도 반드시 자동적으로 재무회계상 비용감소를 가져오는 것은 아니기 때문이다.

제품원가 비중이 높은 재료비와 외주가공비는 제품별 원가계산이 가능하여 그에 비해 비율이 낮은 간접경비의 원가 배분에만 치중하였다.

제4장 결론 및 한계점

제품 종류의 다양성, 시장의 변화, 고객욕구의 다양성, 생산기술 및 생산설비의 자동화 등의 영향으로 다품종 소량 생산방식으로 전환함에 따라 전통적인 원가시스템은 유용성을 상실하고 ABC 시스템이 도입되기 시작하였다. 본 연구는 M사의 S사에 국한된 것이며, 활동기준원가계산의 사례연구를 통해 제조간접비가 제품별 원가 미치는 영향을 알 수 있었다.

ABC 시스템은 전통적 원가계산 제도에서 왜곡되었던 원가를 원가동인을 찾아 배부함으로써 각종 경영의사결정을 지원하고 또한 비부가가치활동을 줄이고 부가가치가 높은 활동을 강화시킬 수 있다. 또한 제품별, 고객별, 사업장별 수익성 분석 및 평가시스템으로써 사업경영전략에 활용되고 있다. 즉 단순한 재무적인 관점에서 수동적으로 행해지던 원가시스템을 정확한 원가 및 성과측정에 의하여 기업가치 증대를 위한 기업전략의 효과적인 수단으로 활용하고 있는 것이다.

지금까지 본 연구에서는 ABC에 관한 이론적 고찰과 국내기업에서의 ABC시스템의 도입과 효과를 살펴보았다. M社の ABC 도입 사례에서 살펴본 바와 같이 ABC는 다음과 같은 효과를 가져왔다.

첫째, 제조간접비의 배부기준을 단일의 배부기준을 탈피하여 활동중심으로 배부

함으로써 좀 더 합리적인 원가를 산출할 수 있었고, 간접비를 최대한 직접 추적하여 직접원가로 분류하였다.

둘째, 세부 제품별 제조원가의 산출로 합리성과 정확성 측면에서 원가에 대한 신뢰성이 높아짐에 따라 가격결정 등의 의사결정에 대한 유용성이 기대되었다.

셋째, ABC 시스템의 구축과 함께 원가의식 제고에 크게 기여 하였고, 각 세부별로 제조원가에 대해 관리해야할 대상과 정보에 대한 기준을 주었다.

넷째, 2009년부터 활동에 대한 적용할 예산관리 시스템의 다양한 활동을 수행하는데 발생하는 활동원가로서 예산을 수립하고, 집행하는 의사결정을 보다 올바르게 할수 있는 기초를 다져주었다.

M社의 S사업장의 사례연구를 통한 결과 본 연구는 다음과 같은 한계점이 있다.

첫째, 본 연구에서 분석한 사례기업은 방법상 한계로 조사시 조사자나 정보제공자의 편이나 주관적 판단이 개입될 수 있었다는 점이다.

둘째, 사례기업의 제품의 높은 원가를 차지하고있는 외주가공비에 대한 원가분석에 대한 자료가 없기에 일부 자료만으로 연구 되었다고 볼 수 있으므로 원가계산의 정확성을 높이는 데는 한계가 있었다. 전통적 배분기준에서 좀 더 연관성 있는 인과관계를 통한 계정 분석을 통하였을 뿐 ABC 시스템을 적용하는 데는 한계가 있었다.

원가관리의 궁극적 목적은 기업의 비전과 전략 달성을 위한 제반 의사 결정 과정에서 이들 의사 결정 유형별로 목적 적합한 원가정보를 제공하여 정보이용자로서 하여금 올바른 의사결정을 할 수 있도록 하는데 있다. 원가관리는 모든 조직구성원들이 참여하는 기업 전체적 활동이며, 지속적인 개선활동을 통해 발생 원인을 파악하고 원가를 측정·분석하여 정보이용자에게 제공함으로써 정보이용자가 올바른 의사결정을 할 수 있도록 지원해야한다.²⁹⁾

앞으로 ABC 도입 이후 발생하는 효과나 문제점을 좀 더 상세한 분석한 자료가 필요할 것이다.

29) 김성진,2000 「기업가치 극대화를 위한 활동기준원가관리」,경영베스트, pp.29~31, pp45.

참 고 문 헌

(국내문헌)

- 김성진, 2000, 「기업가치 극대화를 위한 활동기준원가관리」, 경영베스트.
- 김성진, 2000, 「Activity Based Cost Management」, 경영베스트.
- 김성진, 2000, 「활동기준원가관리」, 경영베스트.
- 김호근, 2007, "ABC시스템을 적용한 원가관리시스템의 개선에 관한연구".
- 김학범, 1998, "다품종 주문생산기업에서의 ABC모형-사례연구", 회계저널, 제7권.
- 김준길, 2006, "활동기준원가계산의 제품별 원가계산에 관한 연구", 한양대학교 경영학 석사학위 논문.
- 명재선, 2006 "활동원가계산의 사례연구 한양대학교", 산업경영대학원.
- 박준호·주순제, 2002, "ABC원가의 업종별 적용방안에 대한 연구", 관리회계연구, 2(2).
- 방기환, 1994, "중소기업의 활동기준원가시스템 도입에 관한 사례연구", 성균관대학교, 석사학위논문.
- 백대기, 2006, "제조기업의 활동기준원가계산 도입 사례-K사를 중심으로", 충북대학교 석사학위 논문.
- 송상엽 외 2人, 2008, 「원가.관리회계」.웅지.
- 신홍철, 1992, "우리나라 기업의 제조간접비 발생동인 및 제조간접비 배분실태에 관한 연구", 회계학연구(한국회계학회) 20(1)
- 이정민, 2004, "부동산 개발업 및 건설업의 생존경영을 위한 활동기준원가에 관한 연구", 건국대학교 박사학위 논문.
- 윤준철, 2006, "제조기업의 활동기준원가계산 도입사례", 충북대학교 경영대학원 석사.
- 이경태·이상철, 1997, "효과적인 활동기준원가시스템과 그룹 프로세스의 중요성 : 사례중심으로", 연세대학교 경영연구소
- 이미자, 1997, "활동기준원가계산시스템이 경영의사결정에 미치는 영향에 관한 연구", 서울시

립대학교 경영학석사학위논문.

이상권·유성재, 1996, “다품종 소량생산 기업에서의 ABC시스템 모델”, 회계학연구, 21(3).

조승제, 1996, “활동기준원가계산제도의 분석적 고찰”, 세종대학교 경영학 박사학위 논문.

주순제, 2002, “활동원가의 업종별 적용 및 관리도구로서의 활용방안에 관한연구”, 한양대학교대학원 박사학위 논문.

주순제, 2005, 「세상에서 가장 재미있는 원가이야기」, 원앤원북스.

최덕규, 1997, “주물제조기업의 ABC시스템 설계”, 회계저널1.

최정수, 2000, “ABC를 적용한 원가관리회계시스템 개선에 관한연구 : J사를 중심으로”, 중앙대학교경영학석사학위논문.

(외국문헌)

- Brimson, James A., 1991, 「*Activity Accounting : An Activity-Based Costing Approach*」, New York : John Willy & Sons, Inc.
- Cooper, Robin, Robert S. Kaplan and et. al., 1992, 「*Implementing Activity-Based Cost Management: Moving From Analysis To Action*」, Montvale : IMA
- Cooper, Robin and Kaplan, Robert S., 1991, 「*The Design of Cost Management System*」, Text and Cases, Prentice Hall.
- Cooper, R and R. S. Kaplan, 1998, 「*How Cost Accounting Distort Product Costs.*」, Management Accounting.
- Gosselin, M., 1997, "The Effects of Strategy and Organizational Structure", The Adoption and Implementing of Activity Based Costing,
- Kaplan. Robert S., and Anthony A. Atkinson, 1998, 「*Advanced Management Accounting*」, Prentice Hall.
- Ostrenga, Micheal R., 1990, "Activities : The Focal Point of Total Cost Management, Management Accounting, February.

저작물 이용 허락서

학 과	회계학과	학 번	20077030	과 정	석사
성 명	한글 : 임 현 미 한문 : 林 賢 美 영문 : Lim Hyunmi				
주 소	광주 광산구 신촌동 중도 다이아빌 810				
연락처	E-MAIL : rice0824@hotmail.com				
논문제목	한글 : 활동기준원가계산이 사례연구 -M社 사례를 중심으로- 영어 : A Study on Activity - Based Costing System				

본인이 저작한 위의 저작물에 대하여 다음과 같은 조건아래 조선대학교가 저작물을 이용할 수 있도록 허락하고 동의합니다.

- 다 음 -

1. 저작물의 DB구축 및 인터넷을 포함한 정보통신망에의 공개를 위한 저작물의 복제, 기억장치에의 저장, 전송 등을 허락함
2. 위의 목적을 위하여 필요한 범위 내에서의 편집·형식상의 변경을 허락함. 다만, 저작물의 내용변경은 금지함.
3. 배포·전송된 저작물의 영리적 목적을 위한 복제, 저장, 전송 등은 금지함.
4. 저작물에 대한 이용기간은 5년으로 하고, 기간종료 3개월 이내에 별도의 의사 표시가 없을 경우에는 저작물의 이용기간을 계속 연장함.
5. 해당 저작물의 저작권을 타인에게 양도하거나 또는 출판을 허락을 하였을 경우에는 1개월 이내에 대학에 이를 통보함.
6. 조선대학교는 저작물의 이용허락 이후 해당 저작물로 인하여 발생하는 타인에 의한 권리 침해에 대하여 일체의 법적 책임을 지지 않음
7. 소속대학의 협정기관에 저작물의 제공 및 인터넷 등 정보통신망을 이용한 저작물의 전송·출력을 허락함.

동의여부 : 동의(o) 반대()

2009 년 8 월

저작자: 임 현 미 (서명 또는 인)

조선대학교 총장 귀하

