

생산환경의 변화에 따른 관리회계 시스템의 문제점

安 奇 明*

〈目 次〉

- | | |
|------------------------------------|-------------------------------|
| I. 연구필요성과 연구목적 | IV. 새로운 관리회계시스템 |
| II. 생산환경의 변화 | 1. 관리회계시스템과 재무회계
시스템의 분리 |
| 1. 생산기능의 중요성 | 2. 활동별 원가과약 |
| 2. 생산신축성의 확보와 신생산
기술의 도입 | 3. 새로운 업적평가치들의 제공 |
| 3. 생산환경의 변화와 기업성공
의 핵심적인 요인의 변화 | 4. 제품의 수명주기별 보고 |
| III. 전통적인 관리회계시스템의
문제점 | V. 쟁점: 새로운 관리회계시스템
의 실현가능성 |
| 1. 전통적인 관리회계시스템의
특징 | 1. 새로운 관리회계시스템의 설
치원가 |
| 2. 전통적인 관리회계시스템의
문제점 | 2. 새로운 관리회계시스템의 효용 |
| | VI. 결 론 |
| | 참고문헌 |

I. 연구필요성과 연구목적

오늘날 제조기업의 생산환경은 급격하게 변동하고 있다. 생산환경의 변동요인은 과거보다

* 본 대학교 해운경영학과 조교수 경영학박사(경영학)

훨씬 다양해진 고객의 욕구, 기업간의 경쟁의 심화 등이다¹⁾. 이러한 환경 속에서 기업들이 경쟁력을 강화하기 위해서는 전통적인 표준화된 제품의 대량생산시스템에서 다양한 제품으로의 변화가 필요하며 이를 위하여 생산의 신속성확보가 무엇보다도 시급한 과제가 되고 있다. 따라서 기업들은 적시생산시스템(JIT), 자재소요관리(MRP) 등의 새로운 관리철학을 도입하는 동시에 로봇트라든가 컴퓨터수치제어설비 등을 통한 공장자동화를 서두르고 있는 현실이다. 이러한 생산환경의 변화와 기업의 대응노력으로 인하여 상대적으로 직접원가의 비중이 간접원가의 비중보다 엄청나게 줄어들게 되었고 노동력보다는 설비에 의존하므로 자본의 집약도가 증가되었다.

기업이 직면하고 있는 환경의 변화(치열한 경쟁, 정보처리기술의 발전, 소비자욕구의 다양성)로 핵심성공요인(첨단생산기술의 도입정도, 제품수명주기의 단축)이 변화하고 단순한 원가우위전략보다는 고품질, 다양한 제품에 부응하는 전략의 변화에 따라 이에 적합한 원가/관리회계정보의 필요성은 더욱 더 증대되고 있다.

즉, 기업이 직면하고 있는 환경이 변화하면, 기업은 생존을 위해 조직을 개편하여 조직효율성의 극대화(생산성향상을 위한 원가절감노력 등)을 추구하여야 하는데, 이를 지원하는 원가/관리회계시스템은 정체되어 적합성을 상실하고 있다. 과거와는 달리 현대 제조기업은 고객을 위한 가치를 창조하여야만 생존할 수가 있다. 즉, 고품질, 다양한 제품의 생산, 납기 준수 등을 위한 생산시스템의 구축과 비가치활동의 제거로 가치창출활동을 위한 조직체계가 정비되어야 한다. 그러나, 이를 지원하는 원가/관리회계시스템의 개편에는 대부분의 경영자들이 인식하지 못하고 있다는 점이 경쟁력을 강화하여 체질을 개선하는데 저해요인이 되고 있다. 생산환경의 변화는 경영자에게 필요한 정보를 변화시켰으며 정보의 형태도 이전과는 달라지게 되었다. 그러한 점에서 경영자에게 유용한 정보제공을 목적으로 하는 관리회계시스템도 전통적인 형태에서 탈피해야 할 것이다. 그러나 오늘날 기업들의 관리회계시스템을 보면 1920년대 혹은 1930 년대의 미국에서 개발된 시스템을 그대로 유지하고 있는 실정이다. 따라서 오늘날의 관리회계시스템은 생산환경에 부적합하다는 비판이 거세게 일고 있다. 즉, 오늘날의 관리회계시스템은 필요한 정보를 제대로 전달하지 못할 뿐만 아니라 전달하고 있는 정보조차도 왜곡되었다는 지적이다. 때문에 관리회계시스템은 경영자의 의사결정에 도움을 줄 수 없을 뿐만 아니라 오히려 경영자의 의사결정을 잘못된 방향으로 이끌고 있다는 것이다²⁾. 따라서 이러한 관리회계시스템은 있는 것보다 차라리 없는 편이 나을지도

1) 마키노 노보루는 '제조업은 영원하다' (1991)에서 제조업의 국가내에서의 중요성을 강조하면서 제조업이 살아남는 조건으로 기업혁신, 기술혁신, 경영혁신을 제시하고 있다. 오늘날과 같이 급변하는 환경속에서 제조기업이 생존하기 위해서는 기업이 직면하고 있는 환경을 체계적으로 분석하고 경쟁적 우위를 확보하기 위한 전략을 수립, 집행, 통제하는 것을 그 어느 때보다 필요시 되고 있다.

2) Johnson, H.T. and R.S.Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

모른다는 주장도 있는 실정이다.

그러나 생산환경의 변화에 따른 관리회계시스템의 문제점에 대한 지금까지의 연구는 아직까지는 초기의 단계에 머무르고 있다. 구체적으로 지금의 관리회계시스템을 대체할만한 시스템을 명확하게 제시하지 못하고 있고 새로운 관리회계시스템이 원가 - 효익적인 면에서 실행가능성이 있는가도 보여주지 못하고 있다. 그리고 논의자체가 매우 산발적으로 이루어지고 있어 연구 자체에 많은 중복이 있는 실정이다. 따라서 본 연구에서는 지금까지 논의된 관리회계시스템의 문제점들을 체계적으로 정리함과 동시에 지금까지의 연구들이 간과하고 있었던 새로운 시스템의 실행가능성에 대해서 논의해보고자 한다. 이러한 연구는 차후에 본격적으로 이루어지게 될 실증적인 연구에 미력하나마 도움이 되리라고 생각한다.

II. 생산환경의 변화

1. 생산기능의 중요성

오늘날 기업의 환경은 과거와 비교도 할 수 없을 만큼 빠른 속도로 변화하고 있다. 과거의 정적이며 안정적이었던 환경이 이제는 동적이고 불안정하고 불확실한 소용돌이치는 환경으로 바뀌었다. 이러한 기업환경의 변화를 가져온 요인에는 여러가지가 있지만 주로 기술의 발전, 노동조합의 압력이나 환경규제등의 외부로부터의 압력증가, 고객욕구의 다양화 등을 들 수 있다.(Johnson and Kaplan, 1987)

이러한 환경의 변화속에서 기업이 다른 기업과의 경쟁에서 우위를 점할 수 있기 위하여 일차적으로 관심을 쏟아야 할 분야가 바로 생산의 문제이다. 생산을 중시한 일본기업과 생산의 문제보다는 재무관리적인 문제에 관심을 기울인 미국기업과의 오늘날 경쟁력을 비교해보더라도 생산문제가 오늘날 기업경영의 일차적인 관심사가 되어야 함을 쉽게 알 수 있다. 생산기능이야말로 기업의 생존과 성장 및 이익을 위한 경쟁무기이며 기업의 이정표인 것이다.(Skinner, 1969)

2. 생산신축성의 확보와 신생산기술의 도입

다양하고 수시로 변하는 고객의 욕구를 충족시키고 새롭게 등장하는 경쟁기업과 경쟁하기 위해서는 다양한 제품개발, 높은 품질, 그리고 원가절감 등이 동시에 필요하다. 제조기업은

그 나라의 산업전체를 주도해 나갈 뿐만 아니라 국민경제의 기반이다. 특히 우리나라와 같이 국민경제의 수출의존도가 높은 나라는 더욱 더 그렇다. 우리 경제가 전적으로 수출에 의존하여 성장해 왔기 때문에, 수출부진은 국민경제전체에 심각한 영향을 미친다는 것은 누구나 아는 사실이며 이러한 수출을 제조기업이 전적으로 맡고 있기 때문에 오늘날과 같은 극심한 환경변화속에서도 제조기업을 회생시켜 대외경쟁력을 강화시켜야 하는 것은 주지의 사실이다.

제조기업의 경쟁력 강화방안으로 정부의 단기적이고 단순한 금융, 세제상의 지원과 임금 상승으로 인한 원가부담을 경감하기 위한 총액임금제 실시을 들 수가 있는데, 이는 급변하는 환경변화에 적응력이 취약한 제조기업의 단기적인 도산을 방지할 수는 있지만, 장기적으로 제조기업의 경쟁력을 강화시키는 방안이라고는 볼 수가 없으며, 근본적인 경쟁력을 증진시키기 위해서는 환경변화에 신속적으로 대응할 수 있는 신생산기술의 도입과 적용 및 경영자의 눈이 될 수 있는 관리회계시스템의 개선이 필요시되고 있다.

과거의 개념으로볼때 다양한 제품을 개발하고 높은 품질을 유지하면서 동시에 원가를 절감한다는 것은 양립할 수 없는 것이었다. 기업은 분명히 품질이면 품질, 낮은 원가면 낮은 원가식의 한가지 목표만을 달성할 수 있는 것으로 생각되었다. 그러나 오늘날 기업이 경쟁력을 갖추기 위해서는 이러한 전통적으로 상충적인 목표라고 생각되었던 것들을 달성해야만 한다. 이러한 목표들을 달성하기 위해서는 바로 기업이 경직되지 않고 탄력적으로 환경에 대응할 수 있는 신속성을 확보해야 한다. 이와 같은 필요성은 바로 소위 신생산기술(Advanced Manufacturing Technology:AMT)³⁾의 급격한 도입을 유발시켰다.

(표 1) 신생산기술의 분류

공학적 기술	제조기술	사업기술
컴퓨터 지원설계(CAD)	수치제어기계(CNC, DNC)	제조자원계획(MRP II)
컴퓨터지원공정계획(CAE)	탄력적생산시스템(FMS)	집단관리기법(GT)
컴퓨터지원공학(CAPP)	자동저장/인출시스템	적시생산(JIT)
	자동운반시스템	
	로봇트	

3. 생산환경의 변화와 기업성공의 핵심적인 요인의 변화

신생산기술의 도입은 기업의 운영시스템을 변화시켰으며 결과적으로 기업의 핵심적인 성공요인(Critical Success Factor:CSF)를 변화시켰다.(표 참조) 신생산기술을 성공적으로

3) 신흥철, 관리회계의 혁신, 경문사, 1993년. PP 26-47.

도입하는 길이 기업의 가장 핵심적인 성공요인이 된다고 할때 기업의 새로운 핵심적인 성공요인은 신생산기술의 핵심적인 성공요인과 같을 것이다. 신생산기술의 성공적인 도입에 대해서는 여러 학자들이 지금까지 여러 요인들을 지적해왔다. 이러한 요인들의 예를 들면, 생산하드웨어와 엔지니어링과 공장관리의 통합이라든가(Hayes and Jaikumar, 1988), 사용자와 공급자의 결합된 노력(Ettlie, 1986), 하부기능부서간의 기능적인 통합(Discali, 1984) 등이 있다. 기업성공의 핵심적인 요인이 신생산기술의 도입으로 바뀌게 되었다는 지적은 관리회계에 있어서 시사하는 바가 크다. 관리회계시스템은 경영자에게 유용한 정보를 제공해주는 것이 목적이라고 할때 경영자의 의사결정에 유용한 정보가 바뀌었다는 것이다.

(표 2) 신생산기술의 도입으로 인한 생산시스템의 변화

과거의 기술	신생산기술
규모의 경제 경험곡선 과업전문화 표준화 신축성과 다양성은 비경제적	범위의 경제 변칙적인 제품수명주기 다양한 작업의 수행 다양화 신축성과 다양성이 유리
운영시스템의 특성:	
집중화 대규모공장 균형된 라인 표준화된 제품설계 낮은 변화율과 높은 안정성 완충재고 원할한 흐름 흐름시스템	분권화 분산된 능력 신축성 주문제품 혁신과 반응 수요에 따른 생산 빠른 전환능력 배치시스템의 흐름시스템화

Ⅲ. 전통적인 관리회계시스템의 문제점

1. 전통적인 관리회계시스템의 특징

오늘날의 관리회계시스템은 1920년대와 1930년대에 확립되었다. 당시 미국에서 등장하기 시작한 듀 폰이나 제네럴 일렉트릭 같은 거대기업들은 이러한 관리회계시스템의 확립에 커

다란 기여를 하였다.(Kaplan, 1984) 당시에 확립된 관리회계시스템은 오늘날에도 거의 변화되지 않은채 그대로 활용되고 있다. 전통적인 관리회계시스템의 첫번째 특징은 1930년대 부터 정립된 재무회계시스템의 일부로서 거의 재무회계적인 사고방식의 영향을 받고 있다는 점이다. 이와 같은 현상이 일어난 것은 당시의 정보처리능력상 재무회계와 관리회계를 별도로 유지하는 것이 불가능하였기 때문이라고 볼 수 있다. 재무회계의 사고방식에 지배를 받게 되었으므로 관리회계시스템의 주기능은 손익계산서상의 매출원가를 계산하고 대차대조표의 재고자산의 원가를 계산하는 것이다. 특히 제품원가계산을 위하여 제조간접원가를 직접원가에 비례하여 배부하는 방법을 이용한다. 또한 재무회계식의 사고방식에 의하여 정확한 수익비용대응이 이루어지지 않는 원가들을 제품으로 배부하지 않고 바로 당기비용으로 처리하기 때문에 관리회계시스템에서는 이러한 기간비용을 전혀 고려할 필요가 없다. 그러나 과거의 생산환경을 보면 직접원가가 간접원가보다 비중이 훨씬 컸으며 기간비용이 고정적이고 중요하지 않았기 때문에 재무보고를 위한 관리회계시스템에서 제공하는 정보가 경영자의 의사결정에 도움을 줄 수 있었다.

전통적인 관리회계시스템의 두번째 특징은 고정원가와 변동원가의 개념을 이용하여 각 제품의 수익성을 판단한다는 것이다. 생산량에 따라서 고정적인 원가를 찾아내고 생산량에 비례적으로 변동하는 원가를 구분함으로써 생산된 제품의 공헌이익을 산출하고자 한다. 이러한 개념아래에서는 개별 제품에 부담되는 단위당 고정원가를 최소화하기 위하여 가능한 한 생산량을 최대로 늘리는 것이 유리하다.

전통적인 관리회계시스템의 세번째 특징은 단기적인 업적 평가위주의 재무적 정보만을 제공한다는 것이다. 즉, 당기에 발생한 제조원가를 계산하고 이를 제품으로 배부하여 제품의 원가를 측정한다. 그리고 조직에 이익중심점과 원가중심점을 확립하는 책임회계제도를 도입한다. 과거의 생산환경으로 볼때, 원가구조가 단순했기 때문에 각 이익중심점이나 원가중심점의 업적평가는 그다지 어려운 문제가 아니었다. 또한 표준화된 제품을 대량으로 생산하는 환경아래서는 제품의 수명주기가 매우 길어서 임의로 설정한 회계기간별로 업적을 평가하는 것이 타당성을 가질 수 있었다.

2. 전통적인 관리회계시스템의 문제점

전통적인 관리회계시스템은 과거의 생산환경에는 적합하였다. 그러나 생산환경은 급격하게 변동하였다. 그리고 과거의 성공요인은 오늘날의 성공요인이 아니다⁴⁾. 따라서 경영자가

4) Johnson, H.T., "Professors, Customer, and Value: A Global Perspective to Management Accounting Education," *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organization* (ed.) by P.B.B.Turney (AAA, 1990), pp.7-20.

필요한 정보도 분명히 과거와는 달라졌다. 그럼에도 불구하고 관리회계시스템은 과거와 달라지지 않았다. 한마디로 오늘날의 관리회계시스템은 오늘날의 생산환경에 적합하도록 변화되어야 함에도 불구하고 과거의 관리회계시스템이 유지됨으로써 많은 문제점을 야기시키고 있다.

최근의 세계적인 대기업의 핵심적인 성공요인과 전략방향을 요약하면 다음과 같다.

- ▶ **핵심성공요인** : 저원가, 고품질, 다양한 제품, 신속한 신제품개발 및 도입
- ▶ **과업활동의 통합화** : 부문별 능률향상/ 역기능적 행동의 최소화 / 조직전체의 효과성 극대화
- ▶ **조직내의 모든 하부단위를 연결**
- ▶ **지속적인 개선 (continuous improvement)** : 낭비와 비가치활동을 최소화하고 모든 분야에서 완벽을 기하도록 끈임없이 개선하는 것 / 업무의 단순화, 자동화 및 통합화
- ▶ **소비자를 만족시키는 제품 및 서비스의 제공** : 경쟁전략의 틀내에서 시장기회 (제품과 서비스)을 선정 / 시장기회의 개발과 낮은 원가의 제품생산의 조화 / 고객지향적으로 내부활동을 활성화
- ▶ **정확한 원가배분** : 정확한 제품원가 → 제품설계개선, 제품배합 및 영업활동상 낭비 제거의 결정에 필수적임 / 자원에 대한 상세하고, 정확한 정보가 적시에 제공되어야 함

가. 재무적인 정보만을 제공

전통적인 관리회계시스템이 현재의 생산환경아래에서 야기시키는 첫번째 문제점은 비재무적 정보를 제공하지 못하고 있다는 점이다. 실제 경영의사결정에 비재무적인 정보가 필요함에도 불구하고 전통적인 관리회계시스템은 재무적인 정보만을 제공하고 있다. 오늘날의 생산환경을 보면 재무적인 정보보다는 오히려 비재무적인 정보가 더욱 필요한 실정인데도 불구하고 전통적인 관리회계시스템에서는 재무적인 정보만을 고집하기 때문에 경영자의 의사결정에 유용한 정보를 전달하고 있지 못하다.

이와 같은 문제는 회계시스템이 갖고 있는 한계로 규정지을 수도 있다. 회계시스템은 본질적으로 재무적인 정보만을 다루도록 한계가 지워졌다는 것이다. 그러나 이러한 역사적인 고정관념은 재무회계적인 사고방식으로부터 비롯된 것일 수도 있다. 경영자의 의사결정의 효과가 궁극적으로 재무적인 성과로 나타나리라는 것은 당연하다. 문제는 경영자가 의사결정을 내리는 시점과 재무적인 성과가 재무보고상 가시화되는 시점과는 상당한 차이가 난다는 점이다. 과거의 기업환경에서는 이러한 시간간격이 짧았기 때문에 경영자의 의사결정의 효

과가 단시일내에 재무적인 성과로 연결될 수 있었을지도 모르지만 현재의 생산환경하에서는 시간간격은 상당히 길어지고 있다. 이렇게 된 것은 지금까지 노동력에 의존했던 많은 부분이 자동화된 설비로 대체되는 새로운 생산환경아래에서는 자연히 투자의 규모가 커지고 효과가 장기간 지속되기 때문이다. 따라서 재무적인 효과를 이용하여 부문의 업적을 평가하는 것은 생산환경을 보아서 부적합하다.

재무적인 정보가 갖는 한계는 업적평가로만 한정되지는 않는다. 전통적인 회계시스템은 취득원가주의를 고수하고 있다. 재무회계시스템의 일부로 간주되고 있는 전통적인 관리회계시스템도 취득원가주의가 채택되고 있다. 취득원가는 신뢰성이 있는 정보일지는 모르지만 분명히 과거의 원가이며 미래의 예측력은 상당히 떨어진다. 간혹 전통적인 관리회계시스템에서 미래의 재무적 정보를 제공하기도 한다. 예를 들면 현재가치법을 이용하기 위해서는 반드시 미래의 현금흐름을 예측해야 할 것이다. 하지만 이럴 경우 재무정보는 그 정확도가 급격하게 감소한다. 거의 정확성이 없다고 해도 좋을 것이다. 결국 어떤 경우라고 하더라도 재무적 정보만을 제공할 경우 관리회계시스템은 현재의 생산환경에서 볼때 문제점을 일으킬 수 밖에 없다.

나. 제품원가계산의 부정확

전통적인 관리회계시스템이 일으키는 두번째 문제점은 간접원가를 지나치게 단순한 방법으로 제품원가에 배부하고 있어 정확한 원가계산을 할 수 없다는 것이다. 즉, 단일한 배부기준(예를 들면 직접노동비)을 사용하여 수많은 간접원가를 제품에 배부하고 있다. 제조간접비의 배부는 보통 두단계로 이루어지는데 첫번째 단계는 발생한 제조간접비를 모두 한꺼번에 합친 후에 각 원가중심점별로 배부한다. 원가중심점별로 배부할때만 해도 여러 가지 배부기준을 사용할 수도 있다. 일단 원가중심점별로 배부된 제조간접비는 다시 제품별로 배부되는데, 이때는 직접노동비라든가 직접노동시간과 같은 단일한 배부기준을 이용하여 배부된다.

단순한 배부방법을 이용하기 때문에 결과적으로 개별제품마다 원가발생요인을 정확하게 추적하지 못하고 있다. 제조간접비를 유발시키는 원인은 너무나도 다양하다. 더우기 직접노동시간이나 생산량에 비례하여 발생하는 것으로 보기는 더욱 어렵다. 이렇게 다양한 발생요인이 있는 제조간접비를 하나의 계정으로만 파악하여 일괄적으로 어떤 배부기준을 배부하면 이로부터 계산된 제품원가가 부정확할 것은 당연한 일이다.

이러한 결과로서 경영자의 제품에 대한 의사결정을 잘못된 방향으로 이끌고 있다. 단순한 배부기준을 이용하게 되면 실제 제조간접원가를 발생시키고 있는 제품이 아닌 배부기준을 많이 이용하는 제품이나 부문의 간접원가를 지나치게 많이 배부받는다. 만일 직접노동비를 간접원가의 배부기준으로 이용하게 되면 직접노동을 많이 이용하지는 않지만 빈번한 모델의

교체라든가 많은 작업준비시간으로 인하여 간접원가를 유발시키는 제품에서 간접원가의 유
 발요인이 없지만 직접노동을 많이 필요로 하는 제품으로 원가가 이전된다. 이로부터 경영자
 는 직접노무시간이 많이 소요되는 제품은 수익성이 없는 것으로 판단하며, 계속적으로 새로
 운 제품라인을 추가시킴으로써 수익성을 개선하려고 한다. 그러나 새로운 제품이 추가된다
 는 것은 보다 많은 간접원가가 발생한다는 것을 의미한다. 이러한 경우라면 전통적인 관리
 회계시스템은 의사결정에 도움이 없는 정도가 아니라 의사결정에 해로운 정보를 제공하는
 셈이다.

과거의 생산환경을 보면 간접원가의 종류가 많지도 않았으며 금액 또한 많지 않았다. 더우
 기 기업의 정보처리능력이 부족하였다. 따라서 될 수 있는대로 단순한 방법을 이용하여 제품
 원가를 계산하는 것이 원가 - 효익 분석상 유리하다고 판단하였을 것이다. 하지만 현재의 생
 산환경아래에서는 오히려 직접원가보다는 간접원가의 비중이 훨씬 커졌다⁵⁾. 비중이 보다
 큰 간접원가를 단순히 추적하기가 어렵다는 이유만으로 비중이 훨씬 적은 직접원가를 기준
 으로 배부하는 것은 모순이다.

다. 제품원가정보만을 제공

전통적인 관리회계시스템이 일으키는 세번째 문제점은 비원가정보를 소홀히 다룬다는 것
 이다. 전통적인 관리회계시스템은 재무회계의 손익계산서상의 제품원가를 계산하는데 집중
 하고 있기 때문에 실제 기업의 부가가치를 창출하는 많은 활동들, 예를 들면 소비자에 대한
 서비스제공원가라든가, 유통경로를 선택하고 유지하는데 따르는 원가가 실제 얼마나 수익창
 출에 공헌하고 있는가를 전혀 보여주지 못하고 있다.

생산활동과 마케팅이나 유통활동등은 분명히 기업의 가치를 창출하는 하나의 사슬로 연결
 되어 있다.(Porter, 1985) 그럼에도 불구하고 기업의 관리회계시스템이 제품의 원가를 계산
 하는 역할만을 담당하고 있다. 이는 수익비용대응개념에 뿌리박은 재무회계적인 사고방식에
 서 비롯된 일이다. 재무회계에서는 수익과 직접적으로 대응되지 않는 비용들을 모두 기간비
 용으로 보고 있다. 따라서 생산활동이외의 기업활동으로 인하여 발생한 원가들은 모두 발생
 한 즉시 비용으로 처리되고 있다.

수익과 직접적으로 대응시키기가 곤란한 원가를 바로 비용으로 처리함으로써 경영자들은
 자신들의 업적이 좋지 않다고 판단되었을때는 가장 먼저 이러한 기간비용을 줄이게 된다. 물론
 기간비용을 줄이게 되면 단기적으로는 당기순이익이 증가되어 업적이 향상될 수 있다. 그
 러나 이와 같은 의사결정은 장기적으로 기업에 치명적인 어려움을 안겨 준다. 미국의 기업들

5) 자동화가 진행된 기업의 경우 직접원가는 총원가의 8-12 % 정도만을 차지하고 있으며 직접원가를 기준
 으로 간접원가를 배부할때 배부율이 400 % 이상이 될때도 있다.

이 생산활동보다는 단기적인 재무활동에 치우친 결과를 보면 좋은 교훈을 얻을 수 있을 것이다.(Johnson and Kaplan, 1987)

IV. 새로운 관리회계시스템

전통적인 관리회계시스템의 문제점이 대두됨에 따라 관심을 가져야 할 것은 전통적인 관리회계시스템을 대체할 만한 새로운 관리회계시스템을 설계하는 것이다. 새로운 관리회계시스템은 전통적인 관리회계시스템이 가지고 있는 문제점을 해결할 수 있어야 한다. 지금까지의 연구들을 보면 이러한 문제점들을 해결할 수 있기 위해서는 다음과 같은 것들이 필요함을 알 수 있다.

1. 관리회계시스템과 재무회계시스템의 분리

무엇보다도 재무회계시스템에 종속되어 있는 관리회계시스템을 재무회계시스템에서 독립시켜야 한다. 전통적인 관리회계시스템이 가지고 있는 대부분의 문제점은 주로 재무회계적인 사고방식을 관리회계시스템에 그대로 적용시켰기 때문임을 알 수 있다. 따라서 관리회계시스템은 나름대로의 독자적인 영역을 가지고 독립적으로 정보를 산출할 수 있어야 한다.

재무회계에서는 본질적으로 목적적합성보다는 신뢰성을 강조한다. 어차피 목적적합성과 신뢰성이 서로 양립할 수 없는 상충적인 속성이라고 한다면 관리회계에서는 신뢰성보다는 목적적합성있는 정보를 제공할 수 있어야 한다.

2. 활동별 원가파악

관리회계시스템은 기업이 생산활동으로 인하여 발생하는 원가를 정확하게 추적할 수 있어야 한다. 이렇게 함으로써 경영자가 수익성이 있는 활동과 수익성이 없는 활동을 구분할 수 있으며 수익성이 없는 활동들을 제거시킴으로써 기업의 경쟁력을 강화시킬 수 있다. 오늘날의 기업환경으로 볼때 소비자에게 가치를 가져다 주지 않는 활동들에 대해서 기업이 보상받을 수는 없다. 따라서 기업이 경쟁력을 강화하기 위해서는 소비자에게 가치를 창출하지 못하는 기업의 활동을 제거시킴과 동시에 가치를 창출할 수 있는 새로운 활동을 찾는 것이다. 이러한 목표를 달성하기 위한 기본적인 업무는 작업활동성과를 정확하게 파악하는 것이다. 이는 다음의 세가지 차원에서 활용될 수 있다.(Johnson, 1990)

첫번째 활용차원은 작업활동별로 원가를 측정함으로써 정확하게 제품원가를 계산할 수 있다는 것이다(Activity Based Product Costing). 지금까지는 원가의 형태별로 간접원가를 구분했다. 따라서 구체적인 어떤 작업활동에 의하여 간접원가가 발생되는지를 알 수 없었고 제품이나 각 부문별로 정확한 간접원가를 측정하지 않고 단순히 파악이 쉬운 직접원가를 이용하여 배부하는데 그쳤다. 그러나 세부적인 작업활동별로 어떤 원가들이 얼마나 발생하고 있는지를 파악한다면 제품별로 혹은 부문별로 어떤 작업활동이 필요한지를 추적해서 정확한 원가를 계산하는 것이 가능해진다.

두번째의 활용차원은 가치를 창출하는 작업활동과 가치를 창출할 수 있는 작업활동을 구분할 수 있다(Activity Cost Accounting). 지금까지는 간접원가를 유발시키는 여러 작업활동들을 모두 일정 기간동안 고정적인 것으로 보아 왔다. 따라서 기업은 가능한 많은 제품라인을 설정하고 제품의 생산량을 증가시킴으로써 제품단위당 부담되는 간접원가를 줄이고자 하였다. 그러나 작업활동별로 원가를 파악하면 이제 간접원가는 더 이상 고정원가로 간주될 필요가 없다. 작업활동에 의하여 간접원가가 유발되기 때문에 가치가 없다고 판단되는 작업활동을 과감하게 제거할 수 있고 과거에 행했던 것처럼 주먹구구식으로 간접원가를 절감하는 것이 아니라 효과적으로 간접원가를 절감할 수 있게 된다.

세번째의 활용차원은 두번째의 활용차원에서 한걸음 나아가서 앞으로 기업의 가치창출에 도움을 줄 수 없는 작업활동들을 제거할 수 있다. 또한 하나의 작업활동을 제거함으로써 원가를 절감하는 것에 그치지 않고 작업활동내에서도 불필요한 부분을 제거시킴으로써 효율을 극대화시킬 수 있다(Activity Management).

3. 새로운 업적평가치들의 제공⁶⁾

가. 핵심적인 성공요인의 변화

생산환경의 변화는 기업의 핵심적인 성공요인의 변화를 가져왔다. 과거 기업의 핵심적인 성공요인은 효율성의 극대화였다. 주어진 환경안에서 인력과 기계설비를 최대한 가동시키는 것이었다. 그러나 새로운 생산환경하에서 기업의 핵심적인 요인은 바뀌었다. 이제는 효율의 극대화가 아닌 효과의 극대화가 되어야 한다. 오늘날의 생산환경아래에서 다양한 고객의 욕구를 충족시킴으로써 경쟁력을 강화하기 위해서는 투자의 효과를 극대화해야 하고 이는 기업이 생산의 신속성을 확보해야 함을 의미한다. 따라서 오늘날의 관리회계시스템은 기업의 핵심적인 성공요인을 보여줄 수 있는 정보를 제공하여야 한다. 경영자가 핵심적인 성공요인

6) *Measures for Manufacturing Excellence*, edited by R.S.Kaplan, Harvard Business School Press (Boston, 1990).

을 알고 있어야 하부부분의 업적을 평가할 수 있고 장기적인 기업의 전략을 수립할 수 있을 것이다. 이러한 핵심적인 성공요인을 보여주는 정보는 재무적인 측정치들이 아닌 비재무적인 측정치들이 될 것이다.

나. 장기적인 성과예측의 필요성

과거의 생산환경하에서는 투자의 재무적인 효과가 단기간내에 나타났다. 그러나 새로운 생산환경하에서는 투자의 재무적인 효과가 상당한 기간에 걸쳐서 서서히 나타난다. 그러므로 재무적인 측정치를 단기의사결정에 이용했을때는 역효과가 나타난다. 그렇다면 새로운 관리회계시스템에서는 재무적인 측정치보다는 장기적인 성과를 예측해줄 수 있는 새로운 측정치들을 찾아야 한다. 역시 이러한 측정치들은 재무적이라기 보다는 비재무적인 측정치들일 것이다.

다. 필요한 비재무적인 측정치

경영자가 의사결정을 내리고 의사결정의 새로운 측정치로서 관리회계시스템에서 제공해야 할 비재무적인 정보가 무엇인가에 대해서는 많은 연구에서 서로 다양한 측정치들을 제시하고 있다(Goldhar and Jelineck, 1985; Skinner, 1985; Vollman) 이러한 정보들은 제품납기수준, 공정전환능력, 품질 등의 비재무적인 정보들이다. 그리고 이러한 비재무적인 정보들은 단순히 한꺼번에 제공되기 보다는 제품의 수명주기⁷⁾ 나 기업이 사용하고 있는 전략에 따라 선별적으로 이용해야 한다는 주장⁸⁾ 도 있다(Gupta and Govindarajan, 1984; Roth, 1989).

4. 제품의 수명주기별 보고

새로운 생산환경의 주요한 특징 중의 하나는 제품의 수명주기가 매우 짧아졌다는 것이다. 과거에는 제품의 수명주기가 길었고 수명주기 중에서 상대적으로 성숙기의 비중이 컸다. 성숙기의 비중이 컸다는 사실은 제품원가가 기업의 총활동원가 중에 차지하는 비중이 가장 크다는 것을 의미한다. 따라서 전통적인 관리회계시스템에서 제품원가 위주의 정보를 임의의 회계기간에 제공하더라도 경영자가 의사결정을 내리는데 유용했을지도 모른다. 그러나 최근의 동향을 보면 수명주기가 짧을뿐만 아니라 활동원가가 도입초기단계에 집중적으로 발

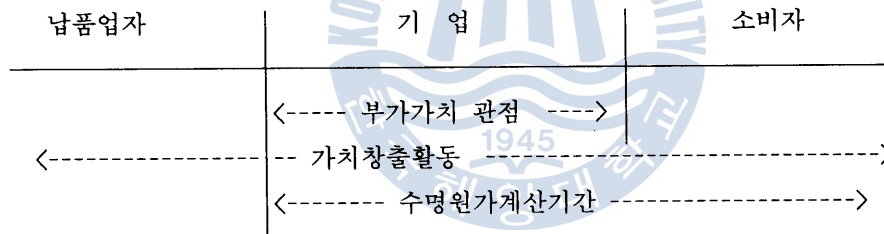
7) 제품의 도입초기에는 생산성과에 대한 비재무적인 측정치가 유용하지만 제품의 성숙시에는 재무적인 측정치가 유용하다.

8) 많은 학자들이 기업전략을 구분하고 있지만 일반적으로는 원가중심전략, 기술위주의 전략, 시장중심전략으로 구분될 수 있고 생산성과는 이러한 전략의 유형에 따라 다르게 측정되어야 한다는 것이다.

생하고 있다. 도입초기에 발생하는 제품계획에 따른 원가, 제품설계비, 시장조사비 등은 전통적인 재무회계에서 모두 기간비용으로 구분하고 있는 원가들이다. 따라서 전통적인 관리회계시스템에서 전혀 추적하지 않았었다. 때문에 오늘날 전통적인 관리회계시스템에서 제공하는 정보에 의존한 제품의사결정은 오도되기 쉽다. 이러한 문제점을 해결할 수 있는 것은 제품의 도입초기부터 제품이 폐기될때까지의 모든 원가를 제품별로 집계하여 평가하는 제품의 수명주기별 정보제공이 바람직하다(Brimson, 1986)

특히, Kaplan은 재무회계 영향으로 단기적인 측정 및 평가를 중시하고 환경변화에 경직화된 회계시스템이 실질적으로 전략경영에 아무런 도움을 주지 못했다고 역설하면서, 전략적 원가관리유형으로 가치사슬분석 (Value Chain Analysis)에 의거한 수명원가계산과 경쟁우위전략 (Strategic Positioning) 분석에 의한 원가유발요인의 측정에 의한 원가관리를 강조하고 있다.

가치사슬분석이란 기업활동만이 가치를 창조하는 것이 아니라 부품납품업자에서부터 제품을 소비자에게 인도하는 다음과 같은 일련의 모든 과정이 가치창출활동이며 기업은 이러한 가치창출활동의 일부로 간주하고 발생된 원가를 분석하는 것이다.



수명원가계산 (Product Life Cycle Costing)은 일본기업들이 경쟁력평가지 많이 쓰이는 도구로서 제조원가 뿐만 아니라 소비자의 다양한 욕구를 충족시키기 위해 드는 제품설계비용, 애프터서비비용 등을 고려하는 것으로 실질적인 제품수익성 향상, 효과적인 시장차별화와 제품선정정책 결정에 유익한 원가계산방식으로 수명원가의 최소화는 강력한 경쟁무기로 인식되고 있다.

또한 경쟁우위전략 (Strategic Positioning) 분석이란 경쟁전략에 따라 경영자의 경영관리초점이 달라지므로 경쟁전략방안에 따라 원가분석의 역할이 다르다는 것을 인식하여 경쟁전략에 따라 고려해야 할 원가의 범위, 내용을 달리 적용하는 것을 말한다. 가령, 성과평가지 표준원가의 역할, 제조원가통제상 변동예산의 역할, 가격결정에서 원가의 중요성, 목표예산달성도는 산업내에서 원가우위전략을 채택시에는 매우 중요하지만 차별화전략에는 별로 의미가 없다. 반면에 마케팅원가분석의 중요성과 경쟁자의 원가분석의 중요성은 차별화전

략에서는 매우 중요하지만 원가우위전략에서는 별로 의미가 없다.

이처럼, 경쟁전략의 선택에 따라 고려해야 할 원가의 범위, 내용이 달라지므로 원가유발요인을 단순히 조업도의 함수로 보는 전통회계는 문제가 있으며, 전략선택에 따른 작업활동에 의거하여 이해하여야 한다.

전략적 원가관리의 의미를 요약하며 제조기업이 불확실한 환경변화에 적절히 적응하기 위해, 첫째로, 원가분석초점을 기존의 원가/관리회계 파라다임과는 달리 기업내의 제조원가 뿐만 아니라 가치창출활동사슬로 보며, 둘째로 원가분석목적은 단순히 회계처리, 원가계산, 경영자의 주의환기, 문제해결 등에 있는 것이 아니라 경쟁우위전략에 따라 원가회계시스템을 수정하는 것이며, 세째로 원가행태규명도 단순히 조업도의 함수가 아니라 구조적 및 경영관리기술요인에 의거하는 것으로 재무요인분석뿐만 아니라 가치사슬분석, 경쟁우위전략, 원가유발요인분석에 의하는 것을 말한다.

(표 3) 전략적 원가관리에 의한 주요 원가유발요인

범	주	원 가 유발요인 항목
구조적 유발요인 (Structural Cost Driver)		투자규모, 수직적 통합정도, 경험축적정도 생산기술, 제품라인의 복잡성 정도
관리상 유발요인 (Executorial Cost Driver)		원가절감을 위한 종업원 참여호응정도 제품품질향상을 위한 노력 및 성취정도 생산설비활용도, 작업장배치 효율성정도 제품설계의 효과성정도 납품업자와 소비자와의 가치사슬활용정도

V. 쟁점: 새로운 관리회계시스템의 실현가능성

관리회계시스템이 문제점을 가지고 있다는 것은 거의 반론의 여지가 없다. 물론 관리회계시스템의 문제점이 새롭게 등장한 것은 아니었다. 기존의 원가회계교과서들이나 재무회계분야의 교과서들에서도 표현하는 용어는 다를지라도 비슷한 의미의 문제점들을 지적하고 있다. 그러나 쟁점은 과연 관리회계시스템이 문제가 무엇인가에 대한 것은 아니다. 전통적인 관리회계시스템의 대체적인 시스템으로 제시된 새로운 관리회계시스템이 과연 현실적으로 가능한 것인가가 논의되어야 한다.

실제로 새로운 관리회계시스템이 구체화되어 현실로 나타나기까지는 여러 장애물들이 도사리고 있으며 이러한 난관은 새로운 관리회계시스템이 정착되기 위하여 반드시 해결되어야 할 과제이다. 새로운 관리회계시스템이 현실에서 모습을 나타내기 위해서는 당연히 새로운 관리회계시스템을 설치하는 원가를 보상받을 수 있는 효익을 경영자에게 제공해야 한다.

1. 새로운 관리회계시스템의 설치원가

새로운 관리회계시스템은 엄청난 양의 정보를 순간적으로 처리할 수 있는 능력이 확보되어야만 가능하다. 현실적으로 이러한 정보처리시스템을 기업에 설치하는데는 상당한 원가가 투입되어야 할 것이다. 물론 신생산기술이 도입되어 정착되어서 궁극적으로 완전한 컴퓨터통합생산(Computer Integrate Manufacturing: CIM)이 이루어진다면 컴퓨터 생산을 위한 정보가 바로 관리회계시스템에서 제공하는 정보가 될 수 있다(Johnson and Kaplan, 1987). 이렇게 된다면 새로운 관리회계시스템을 도입함으로써 추가적으로 발생하는 원가는 매우 적을 수 있다. 하지만 새로운 관리회계시스템을 가동하는 직접원가는 적을지라도 간접원가는 상상외로 커질 수 있다. 시스템을 이용하기 위한 교육훈련비, 시스템을 계속적으로 유지하고 생산환경의 변화에 따라 수정하기 위한 비용 등의 유형적인 원가이외에도 조직의 변화, 구성원의 변화 등의 무형적인 원가들은 지금으로서는 정확하게 예측할 수는 없지만 새로운 관리회계시스템이 등장하는데 장애물이 될 것임에 틀림없다.

2. 새로운 관리회계시스템의 효용

가. 의사결정자의 정보과부하

새로운 관리회계시스템이 가져 오는 효익은 경영자의 의사결정에 유용한 정보를 제공함으로써 기업의 성과를 높인다는 데에 있다. 그러나 만일 새로운 관리회계시스템에서 제공하는 많은 정보는 오히려 경영자의 의사결정에 방해가 될 수 있다. 1960년대와 1970년대 활발한 논의가 있었던 회계의 사상적 접근방법(Event Approach)⁹⁾이 지금와서 자취를 감춘 이유도 많은 양의 정보제공은 오히려 정보과부하(Information Overload)현상을 초래하여 의사결정의 성과를 낮출 수 있는 가능성이 있다는 것이 발견되었기 때문이다. 경영자들은 관리회계시스템의 문제를 잘알고 나름대로 조절을 하여 최적에 가까운 의사결정을 내리고 있을지도 모른다. 그러한 경우라면 새로운 관리회계시스템에서 제공하는 많은 정보들은 가치가 없

9) 사상적 접근방법은 재무제표의 정보가 지나치게 요약되어 있어 의사결정자에게 도움을 줄 수 없기 때문에 가능한 본래의 원자료를 그대로 제공하자는 것이다.

을 것이다.

나. 생산환경의 차이

새로운 관리회계시스템을 주장하게 된 근본적인 이유는 생산환경이 변했음에도 불구하고 관리회계시스템은 과거의 형태를 그대로 유지하고 있음으로서 많은 문제점들이 발견되었기 때문이다. 그러나 생산환경은 작게는 기업마다, 크게는 국가마다 다르다. 신생산기술의 개념은 업종이나 국가를 초월하여 적용되는 것이지만 신생산기술이 도입되어 결과적으로 나타나는 형태는 기업마다 틀리다. 예를 들어 호텔과 같은 서비스업종과 전자업종에서 신생산기술의 도입으로 나타나는 구체적인 생산환경은 다를 것이다. 마찬가지로 국가간에도 생산환경은 다르다. 한국은 일본이나 미국보다 신생산기술이 널리 이용되고 있지 못하다. 한국, 일본, 미국의 경영자들은 고정원가와 변동원가를 구분도 달리 하고 있으며 간접원가의 배부기준도 서로 다르게 적용하고 있다(Song and Kim, 1990)¹⁰⁾ 만일 생산환경이 다르다면 이에 따라 새로운 관리회계시스템은 달라져야 한다. 즉, 지금까지 논의된 새로운 관리회계시스템이 일반적으로 적용되기는 아직 이른 감이 있다.

다. 회계시스템의 비중

실제로 경영자들은 의사결정을 내릴때 회계정보에 의존하지 않을지도 모른다. 지금까지 관리회계시스템의 문제점과 새로운 관리회계시스템에 대하여 논의하였지만 만일 경영자들이 회계시스템을 중요하게 생각하지 않고 있다면 모든 논의는 무용한 것이 될 것이다. 결국 새로운 관리회계시스템에서 유용한 정보를 제공한다고 하더라도 의사결정자인 경영자가 이용하지 않는다면 새로운 관리회계시스템은 효익을 발생시키지 못한다.

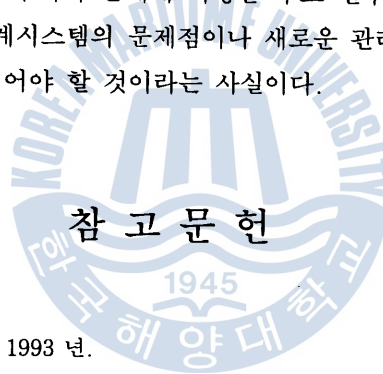
VI. 결 론

지금까지 생산환경의 변화와 전통적인 관리회계시스템이 가져온 문제점에 대하여 논의하였다. 그리고 새로운 관리회계시스템을 제안하고 이의 실현가능성을 논의하였다. 지금까지 논의된 문제에 대해서는 앞으로의 많은 추가적인 연구가 반드시 필요할 것이다. 지금까지 관리회계의 연구는 주로 선험적 사유과정(A prior reasoning)이나 모델링, 시뮬레이션에 의하

10) 한국, 미국, 일본의 3 개국을 비교해본 결과 예상과는 달리 우리나라의 경영자는 오히려 일본기업의 경영자보다 미국기업의 경영자들과 가까운 생각을 갖고 있음을 알 수 있다.

여 연구되어왔다(Kleimstein and Maher, 1983)¹¹⁾. 그러나 이와 같은 연구가 이루어진 배경을 보면 오늘날 많은 실무자들이 느끼고 있는 문제에 바탕을 둔 것이 아니고 과거에 제기된 문제이거나 회계학이외의 다른 분야에서 제기된 문제를 바탕으로 한 것이다. 명확한 실태 조사없이 행해진 연구들은 결국 연구를 위한 연구일 수 밖에 없다. 앞으로 우리가 관리회계시스템이 나아가야 할 방향에 대하여 논의를 계속하기 위해서는 바로 현장에서 어떤 식으로 실무가 진행되는가를 관찰하고 문제가 무엇인지를 명확하게 파악해야 한다. 구체적으로는 설문에 의한 실태조사 및 현장실험이나 사례연구 등이 모델링, 시뮬레이션이나 실험실실험 혹은 수학을 이용한 선행적 사유과정에 앞서 진행되어야 할 것이다(Kaplan, 1986).

지금까지 논의된 문제점이라든가 해결책들은 대개의 경우, 미국의 연구들을 바탕으로 한다. 전통적인 관리회계시스템이 갖는 문제점이라든가 앞으로 새로운 관리회계시스템을 어떤 식으로 설계해야 할 것인가의 문제는 상당히 현실적인 문제이다. 미국의 현실과 우리나라의 현실은 분명히 틀리다¹²⁾. 우리는 우리의 문제에 바탕을 두고 연구를 해야 한다. 그러나 분명히 전제되어야 할 것은 관리회계시스템의 문제점이나 새로운 관리회계시스템에 대한 논의는 어떤 방식으로든지 계속 연구되어야 할 것이라는 사실이다.



- 신흥철, 관리회계의 혁신, 경문사, 1993 년.
- Brimson, J.A., "How Advanced Manufacturing Technologies Are Reshaping Cost Management," *Management Accounting* (July 1986), pp.25-29.
- Ettlle, J.E., "Implementing Manufacturing Technologies: Lessons from Experience," In D.D.Davis and Associates (ed), *Managing Technological Innovation: Organizational Strategies for Implementing Advanced Manufacturing Technology*, San Francisco: Jossey-Bass Inc., 1988, pp.72-104.
- Discali, R.L., "Functional Integration is Key to Factory of Future," *Industrial Engineering* (September 1984), pp.62-66.
- Goldhar, J.D. and M.Jelineck, "Computer Intergrated Flexible Manufacturing : Organizational Economic and Strategic Implications," *Interfaces* (May-June 1985), pp.94-105.

11) 이는 소위 회계학분야의 주요학술지로 분류될 수 있는 Journal of Accounting Research, Accounting Review, Accounting Organization and Society, ABACUS, AAA Research Studies 의 5개 학술지에 1926년부터 1983년까지 게재된 600여 편의 논문을 대상으로 실태조사를 하였다.

12) 우리나라의 기업은 본격적으로 신생산기술이 도입되지 않았으며 미국의 기업들에 비하여 노동력예의 의존도가 클 것이다.

- Gupta, A.K., and V.Govindarajan, "Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation," *Academy of Management Journal*, vol.27, No.1, 1984, pp.25-41.
- Hayes, R.H. and R.Jaikumar, "Manufacturing Crisis : New Technologies, Obsolete Organizations," *Harvard Business Review* (September -October 1988), pp.77-85.
- Johnson, H.T. and R.S.Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.
- Johnson, H.T., "Professors, Customer, and Value: A Global Perspective to Management Accounting Education," *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organization* (ed.) by P.B.B.Turney (AAA, 1990), pp.7-20.
- Kaplan, R.S., "The Evolution of Management Accounting," *The Accounting Review* (July 1984), pp. 390-418.
- Kaplan, R., "The Role for Empirical Research in Management Accounting," *Accounting, Organization and Society*, vol.11, No.4/5, (1986), pp.429- 45
- Klemstine, C.F., and M.W.Maher, *Management Accounting Research:1926-1983*, (AAA: Management Accounting Section, 1983)
- Porter, M.E., *Competitive Advantages: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985.
- Skinner, W., "Manufacturing - Missing Link in Corporate Strategy," *Harnard Business Review* (May-June 1969), pp.136-145.
- Song, J. and I.W.Kim, "U.S., Korea, and Japan:Accounting Practices in Three Countries," *Management Accounting* (August 1990), pp.26-30.
- Roth, A.V., "Linking Manufacturing Strategy and Performance: An Empirical Investigation," *Working Paper, Boston University*, January 1989.
- Vollman, T.E., "Changing Manufacturing Performance Measures," *Working Paper, Boston University*, February 1988.