

활동기준원가에 의한 다단계공헌손익계산서

강 희 수*

목 차

- | | |
|-------------------------|--------------------|
| I. 서 론 | IV. 다단계공헌손익계산서의 효익 |
| II. 연구배경 | V. 요약과 결론 |
| III. 공헌이익수준과 다단계공헌손익계산서 | |

I. 서 론

본 논문은 활동기준원가계산을 사용하여 다단계공헌손익계산서를 작성하는 것이다. 그 손익계산서에서는 4개의 수준에서 공헌이익을 계산하였다. : 즉 제품수준, 제품라인수준, 영업수준 그리고 설비수준이다. 관련 활동수준에 추적되어지는 고정원가는 구별된 공헌이익을 산출하기 위하여 적절한 수준에서 차감되어진다. 이러한 정보는 경영자에게 다른 수준의 수익성 분석을 돕는다. 그리고 재무업적에 관한 고정간접비의 다른 범주의 영향을 측정하도록 경영자를 돕는다. 다단계 공헌손익계산서는 준비시간, 제품계획과 재료의 증가된 능률, 그리고 선진 제조시스템의 채택을 강조한다. 전통적인 의사결정(예 : 제조 또는 구입 의사결정, 그리고 제품을 삭제할 것인지의 의사결정)의 원가 그리고 절감을 보다 분명하게 되어질 것이다.

지난 20여년에 걸쳐 관리회계환경에는 상당한 변화가 발생하였다. 세계적인 경쟁, 전략적인 경영에서의 선진화, 전략적인 제조시스템의 채택들은 관리회계담당자에게 보다 정확한 제품원가와 경영자의 계획을 돕고, 고정간접원가의 증가된 부담을 통제하기 위한 다른 원가자료를 요구하게 되었다. 그러므로 관리회계담당자는 활동기준원가계산(ABC)을 개발함에 의해서 그리고 경쟁적인 업적을 측정하기 위한 정보(비재무 그리고 외부적 정보를 포함하는 것)를 제공하는 것에 의해서 응답되었다.

ABC는 전략적 그리고 영업의사결정 모두를 위해서 제품수익성과 부문업적을 보다 정확하게 그리고 포괄적으로 측정하여 그 정보를 경영자에게 제공되어지는 것이다.

* 제주대학교 경상대학 회계학과 교수

II. 연구배경

1. 단위원가 그리고 공헌이익분석

원가분석의 두 가지 전통적인 분석은 단위원가와 공헌이익이다. 단위원가는 제조되어지는 제품에서 발생된 원가를 측정하기 위한 모델이다. 직접원가는 직접 제품에 부담되어지며, 간접원가는 공장전체 배분기준(예 : 직접재료비, 직접노무비, 직접기계시간, 또는 그것에 관하여 몇 가지를 조합한 것)을 사용하여 배분되어진다. 이와 같이 전통적인 분석은 제품원가분석을 벗어나지 않는다. 제품, 상표, 제품라인, 또는 설비의 공헌에 관한 정보는 경영의사결정에 관련이 있음에도 불구하고, 전통적인 모델로부터 필요한 정보를 얻을 수가 없다. 이러한 시스템으로부터 결과된 제품원가는 조직에서 제품의 다양성 그리고 복잡성이 존재하는 범위가 되면, 원가가 왜곡되어진다.¹⁾

공헌이익분석은 경영자의 분석을 돕기 위해서 그리고 영업의사결정문제를 해결하기 위한 의사결정 도구로서 주로 개발되어졌다. 원가는 조업도 기준 원가행태에 따라서 변동 그리고 고정으로 분류되어진다. 또한 원가는 분석되어진 문제 그리고 고려되어진 의사결정을 위해서 관련성 그리고 통제가능성이라는 말로 분류되어질 수도 있다.

관련원가는 의사결정상황에서 여러 개의 대체안 가운데 하나의 대체안을 결정하는 결과로서 제거(전체 또는 부분) 되어질 수 있는 원가들이다.²⁾ 원가는 만약 원가계층이 원가를 승인할 권한을 갖고 있다면³⁾, 그러한 특수한 관리계층에서 통제가능으로 고려되어진다. 관련 그리고 통제가능 범위에서 확장된 원가행태는 다음과 같은 단기의사결정을 위해서 경영자에게 관련정보를 제공할 수 있도록 한다.

- 가격계산
- 손익분기점
- 원가 조업도, 이익분석
- 제품배합
- 제품을 삭제 또는 추가
- 제조 또는 구입분석
- 기업단위의 부문업적 평가

1) Robin Cooper & Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems : Text, Cases, and Reading, (Engle-Wood Cliffs, NJ : Prentice Hall, 1991) : 269-272.

2) Rays H. Garrison, George R. Chesley, & Raymond G., Carrol, and Decision Making, (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1993) : 669.

3) ibid 53.

다단계 공헌 활동기준손익계산서는 공헌이익 모델의 질을 높이지는 않지만, 단위원가모델 본래의 원가왜곡을 회피한다.

고정간접원가의 배분은 이와 같은 단기분석에서는 시도하지도 않을 뿐만 아니라 필요하지도 않다. 판매가격에서 제품변동원가를 차감하게 되는 제품공헌이익은 이 모델의 출발점이다.

2. 활동기준원가계산

활동기준원가계산은 단위원가계산과 공헌이익분석 양쪽 모두 특히 공헌이익모델에서 단위원가모델과 단기지향으로부터 왜곡된 제품원가에 대한 함정들을 위한 해답으로서 개발되어졌다.

활동에 의해서 소비되어진 자원측정의 시스템으로서, ABC는 각각의 활동에 의해서 요구되어진 활동에 기초한 제품, 제품라인, 그리고 설비에 대한 고정간접원가를 추적한다.

고정간접비가 다양하게 발생되어지는 원인의 조사는 조직적 자원을 위한 추정되어지는 제품 수요에 도달하기 위해서 적절한 원가동인을 통해 시도되어진다. 원가동인은 제품원가가 제품에 의해서 소비되어진 총자원을 추정하기 위한 수단들이다.

또한 단위원가와 공헌이익모델은 전부 그리고 변동손익계산서, 그리고 아직 개발되어있지 아니한 활동기준손익계산서를 반영하고 있다. 본 연구에서는 다단계공헌이익 양식으로 활동기준손익계산서를 소개하는 것이다. 다단계공헌손익계산서는 공헌이익 모델의 내용 또는 질을 높이는 것은 아니지만, 단위원가모델 고유의 원가왜곡을 회피한다.

3. 제조 그리고 마케팅원가계층

ABC는 원가할당과 누적의 계층적 시스템이다. 제조에서, 흔히 4가지 활동유형이 있다.

- 단위수준
- 배치수준
- 제품유지
- 설비유지활동⁴⁾

단위수준활동들은 제품단위가 생산되어질 때마다 수행되어진다. 이들 원가는 직접재료비, 직접노무비, 기계작업시간 그리고 에너지를 포함한다. 배치수준활동들은 제품의 묶음이 생산되어질 때마다

4) Robert S. Kaplan, John K. Shank, Charles T. Horngren, Germain Boer, Michael Robinson, "Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost Management: The New Paradigm," *Journal of Management Accounting Research* (Fall 1990): 8.

수행되어진다. 이들 활동들은 준비, 재료이동, 구매주문, 검사를 포함한다.

공정엔지니어링, 제품특수화, 엔지니어링 변경 통보와 같은 활동들을 포함하는 제품유지 활동들은 생산되어야 할 개별제품들을 가능하게 하기 위해서 수행되어진다.

설비유지활동들은 제품을 생산할 수 있는 공장을 제공하기 위해서 필요하다. 그러나 이들 활동들(공장관리, 빌딩유지 그리고 안전과 조경)은 개별제품의 수량이나 배합과 관련이 없다.

마케팅 목적을 위해서, 비용은 다음과 같은 범주로 분류되어진다.

- 개별주문
- 고 객
- 경 로
- 제 품
- 브 랜 드
- 제품라인
- 설비유지마케팅원가

4. 다른 공헌수준에서 할당되는 원가

ABC는 자원소비의 모델로서 시작되었지만, 요구되어진 관련활동에 기초한 다른 공헌수준에서의 원가할당 시스템이 고려되어질 것이다. 할당된 원가는 원가와 원가동인간에 인과 관계 때문에 관련성이 있다. 고정간접원가는 원가동인이 다양하게 이들 계층에 영향을 미치기 때문에 유지되어지는 활동에 따라서 고정간접원가는 이와 같이 변동가능성이 있는 것으로, 그리고 보다 정교하게 통제 가능한 것으로 고려하게 된다.

인과관계 그리고 변동가능성 때문에, 공헌의 다른 유형 그리고 계층별로 고정간접원가가 계산되어진다.

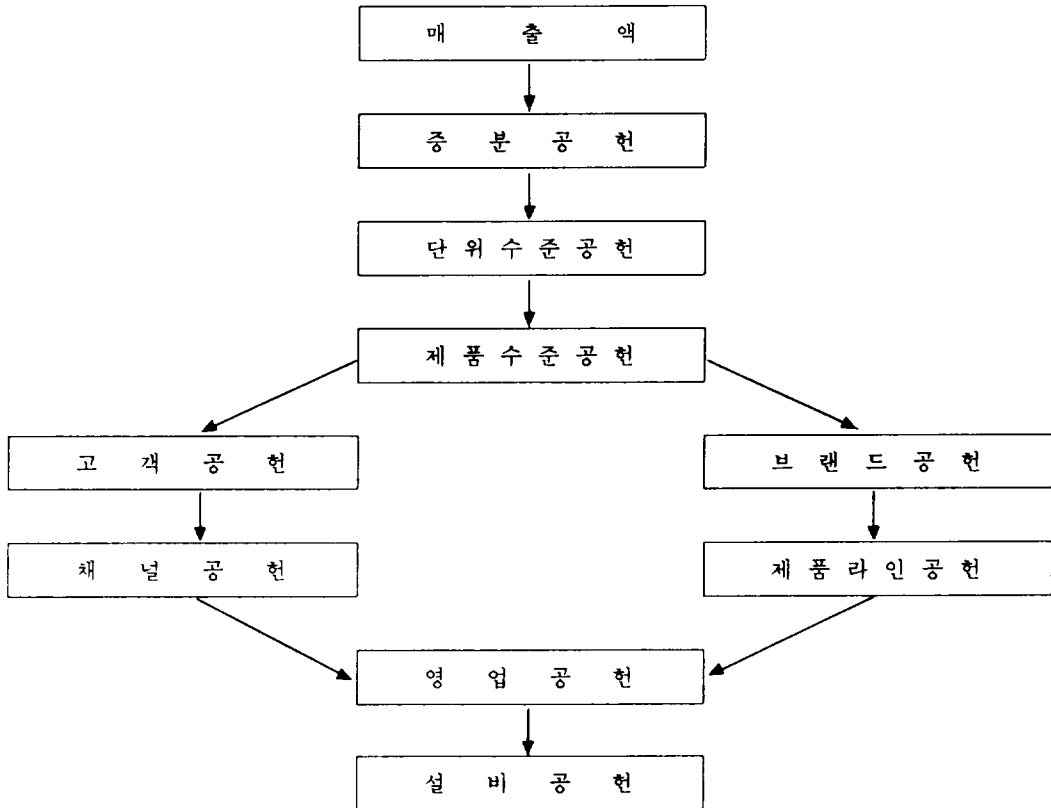
본 논문에서 다루고 있는 다단계공헌손익계산서는 여러 단계에서 고정간접비배분에 초점을 두고 있다. 각 단계에서 관련활동의 원가들은 원가와 수익성분석을 위해서 의미 있는 공헌 수준을 계산하기 위해서 차감되어진다. 도표1은 공헌수준의 명세를 나타내고 있다.

4가지 공헌수준(예: 제품, 제품라인, 영업 그리고 설비)에 추가해서 다른 수준 또는 유형별 공헌이익이 계산되어질 것이다. 고객 또는 유통채널공헌과 마찬가지로 전체인위 또는 지점 공헌과 같은 수준들은 활동기준손익계산서 안에서 계산되어질 것이다. 고객이나 유통채널과 마찬가지로 브랜드 또는 제품라인의 활동원가 모두는 영업공헌을 계산하기 위해서 차감되어진다.

Ⅲ. 공헌이익수준과 다단계공헌손익계산서

공헌수준간의 관계는 다음 도표1과 같이 요약할 수 있다.

도표 1. 공헌수준간의 관계



1. 중분 공헌이익

맨 처음 단계로 전통적인 공헌이익(여기서는 중분공헌이익으로 불러짐)이 계산되어진다.

그것은 총수익에서 생산된 단위와 관련된 모든 중분변동원가를 차감하는 것으로 정의되어진다. 변동원가는 생산된 단위의 수량에 의존하는 생산, 판매관리원가를 포함한다. 이러한 이익은 판매수준의 변동과 관련된 중분원가와 중분수익에 관한 통찰력을 얻을 수 있다.

중분공헌이익 다음에, 고정간접원가는 그들 자신이 공헌이익을 갖는 4단계의 손익계산서에 부담시키게 된다.

- 제 품
- 제품라인
- 영 업
- 설비공헌

2. 제품수준공헌

공헌이익계산서의 맨 처음 단계는 활동기준이 단위, 배치, 그리고 제품인 원가를 차감하는 것이다. 이들 모든 원가들은 전통적으로 간접원가로 고려되어지지만, 그들은 **관련활동**, **활동동인** 그리고 **원가동인**과 관련되어진 경영의사결정에 따라서 다양하다.

1) 단위기준원가

대부분의 단위기준원가는 직접재료비, 노무비, 에너지비 등과 같이 일반적으로 단기 변동비로 불리던 원가를 지칭한다 그러나 이들 원가 속에는 기계가동시간에 비례하여 소비되는 자원 비용이 포함된다. 기계시간을 원가동인으로 하여 직접 부과될 수 있는 비용으로는 시설원가 (예: 기계감가상각비), 기계수선유지비 및 소모품비 등을 들 수 있다.

2) 배치기준원가

배치기준원가는 배치제품이 가공, 구매, 제조, 판매되어지는 때마다 발생되어지는 원가를 포함한 다. 이들 원가는 배치수에 따라 직접적으로 다양하게 한다. 처리되어지는 배치수가 많으면 많을수록 더욱 많은 자원이 요구되어지고 소비되어진다. 배치기준활동들의 수요는 배치에서 생산된 또는 구입된 또는 주문된 수에 따라 다양하지 않다. 배치기준원가는 다음 원가들을 포함한다.

- 기계작업 준비(set-up)
- 구매주문
- 제품계획
- 자재이동
- 최초 검사

많은 배치기준활동들은 비부가가치를 고려해야 한다. 만약 생산 공정이 단지 부가가치활동으로 보여진다면, 목표는 검사, 준비, 이동과 취급, 대기 그리고 저장, 그리고 다른 배치 기준활동들을 최소화하여야 할 것이다. 왜냐하면, 이러한 활동들은 고객의 필요에 따라 제품을 변경하지 않기 때문이다. 이와 같은 활동들의 원가를 제거하기 위해서 많은 회사들은 제품인도와 낮은 총재조원가를

위한 준비시간을 개선하기 위해서 적시생산방식(JIT) 그리고 총체적 품질관리(TQM) 시스템을 수행하고 있다.

3) 제품기준원가

제품유지활동들은 생산 그리고 판매되어질 수 있는 특수한 제품을 위해서 존재한다. 또한 이들 활동들이 특수한 제품에 추적될 수 있을지라도, 생산과 마케팅에 사용되어진 자원의 수요는 생산 또는 판매량이나 또는 관련 배치수와 독립적이다.

제품기준원가의 예를 들면 다음과 같다.

- 각 제품의 정확한 원재료 청구나 각 제품의 경로를 유지하기 위하여 디자인되어진 엔지니어링 그리고 정보시스템 자원
- 제품 디자인 그리고 활동을 강화하기 위해서 발생한 원가
- 제품유지활동으로부터 결과되어진 특수한 제품의 판매, 광고, 촉진 원가

이들 활동과 그들과 관련된 자원의 소비는 제품기준이다. 그리고 판매주문의 수, 주문단위의 수와 다르지 않다.

기업 수익을 위한 제품의 공헌은 증분공헌이익에서 단위기준, 배치기준, 제품기준을 차감함에 의해서 계산되어진다. 상세한 제품원가분석은 도표2에서와 같이 수익성을 위한 각 제품의 공헌을 나타내게된다.

평균제품단위원가는 총증분원가, 단위기준, 비치기준, 그리고 제품기준원가를 생산량으로 나눔에 의해서 계산되어진다.

더욱이, 구조적 또는 제품공헌의 자세한 명세가 계산되어진다. 단위공헌은 매출액으로부터 단위기준원가를 차감함에 의해서 계산되어진다. 추가적으로, 배치공헌은 단위공헌에서 배치기준원가를 차감함에 의해서 계산되어진다. 결과적으로, 제품공헌은 배치공헌으로부터 제품기준원가를 차감함에 의해서 계산되어진다.

3. 제품라인공헌

제품라인은 통상적으로 이들 각각은 하나의 제품그룹을 포함하는, 몇 가지 브랜드를 포함한다. 각 제품라인의 공헌은 기업 수익성에 공헌하는 라인에서 생산되기 위해서 나타나는 제품공헌으로부터 브랜드 또는 제품라인을 유지하기 위해서 발생되어지는 활동원가를 차감 함에 의해서 결정되어질 수 있다.

브랜드 그리고 제품라인 활동은 시장이나 공장에서 각 제품라인을 지원하기 위해서 행해진다. 이들은 생산된 제품수량이나 제품 배치와는 독립적이다.

1) 브랜드기준원가

브랜드기준활동들은 특별한 브랜드(예, 하나의 브랜드 아래 팔린 관련된 제품의 그룹)는 특수한 브랜드를 유지하기 위해서 존재한다. 이들 원가는 브랜드 이름 아래서 개별제품의 조업도 또는 개별제품의 배합과 독립적이다. 동시에 이들 원가는 브랜드유지원가로 지정되어지며 다음과 같다.

- 브랜드를 유지하고 개발하기 위한 연구, 개발활동
- 특수한 브랜드와 관련된 광고, 촉진, 그리고 기술 개발

2) 제품라인원가

제품라인은 관련제품 브랜드그룹이다. Kellogg's cereal은 몇 가지 유형의 시어리얼이 포함되어 있다. 게다가, Kellogg's는 기업에 의해서 제조되어지고 촉진되어지는 몇 가지 식품의 브랜드중 하나이다. 이러한 시어리얼 브랜드의 그룹은 제품라인을 포함한다.

제품라인의 범주에 포함되는 활동들의 예는 다음과 같다.

- 제품라인의 생산작업에 의해서 행해진 활동
- 제품라인 관련 연구개발
- 제품라인 관련 기술개발

이들 활동의 원가는 특수한 제품 또는 브랜드보다는 라인 안에서 모든 제품을 지원하기 위해서 발생되어지므로 제품라인 원가로 고려되어진다.

도표 3. 제품라인공헌

	제품라인 (1)	제품라인 (2)	계
제품공헌	₩470,000	₩735,000	₩1,205,000
(-) 브랜드유지원가			
(예: 광고와 촉진브랜드, 시장조사-브랜드	55,000	175,000	230,000
연구개발-브랜드			
브랜드공헌	₩415,000	₩560,000	₩975,000
(-) 제품라인유지원가			
(예: 시장조사제품라인, 연구개발제품라인, 판매와 마케팅제품라인, 기술개발제품라인)	25,000	130,000	155,000
(-) 초과조업도원가	5,000	10,000	15,000
제품공헌	<u>₩385,000</u>	<u>₩420,000</u>	<u>₩805,000</u>

3 초과조업도원가⁵⁾

잉여조업도원가(초과조업도)는 활동기준 손익계산서에서 특수한 역할을 한다. 실제기계이용 시간은 제품수준에 할당되어진다. 초과 조업도원가(예, 회사가 생산하지 아니한 제품원가)는 사용목적 그리고 기계특수화 수준에 따라서 부담되어진다.

이와 같이 최고점 또는 계절적인 수요에 의해 발생하는 초과조업도는 서비스가 의도하는 수준에 할당되어진다(예, 제품, 제품라인 또는 설비). 단일 제품 또는 하나의 생산라인에 공헌하기 위해서 특수화되어진 기계의 초과 조업도는 알맞은 수준에서 할당되어야 한다.

계절적 또는 최고 수요를 만나는 것을 의미하지 않은 그리고 교차해서 사용할 수 있는 기계는 설비유지수준에서 할당되어지는 초과조업도를 가져야 할 것이다.

도표 3에서와 같이, 제품라인공헌은 제품라인활동원가를 보상하기 위한 각 라인에서 여러 가지 제품의 능력에 초점이 두어지고 있다. 그리고 기업의 수익성에 공헌을 한다.

손익계산서를 보충하게 되는 각 제품라인의 자세한 공헌이익은 수익성을 위한 공헌이라는 말로 각 라인의 상태를 나타낸다. 준계층(sublevel) 분석은 제품라인유지원가, 기타원가 그리고 기업의 수익성을 향해 브랜드공헌에 초점이 주어진다.

4. 영업공헌

영업공헌은 개별제품에 직접적으로 관련이 되어있지 않은 마케팅과 판매비를 차감하여 계산되어진다. 활동기준은 제품, 브랜드, 또는 제품라인 보다는 고객과 유통채널이다. 어떤 경우에는 특수한 제품에 이들 원가를 할당하는 것이 가능하다. 만약 그렇다면, 특수한 고객에 봉사하는 원가 또는 특수한 유통경로를 사용하는 것은 이전의 공헌수준에서 브랜드 또는 제품라인에 부담시킬 수 있다. 이들 판매비 및 마케팅원가는 영업단위(예: 작업 생산과 매출배합에도 불구하고 생산 판매할 수 있는 공장이나 마케팅조직을 유지하는 것)를 유지하기 위해서 할당되어진다. 다음절에서 이들 원가에 대해 더 자세하게 설명하게 된다.

1) 고객기준원가

고객계정(예, 고객정보시스템 또는 고객마케팅 그리고 판매전화활동에 관한 정보를 공급하는 것)을 유지하기 위해서 행해진 활동들은 고객에 의한 원가지향이다. 이와 같은 원가들은 고객에 따라서 다양하다. 그러나 이들은 배치수준에서 계산되어진 개별적인 고객주문을 위해서 직접적으로 관련되어진 실제조업도와 매출배합과 독립적이다.

5) Cooper & Kaplan, 165-170.

2) 채널기준원가

유통채널을 운영하거나 유지하기 위해서 수행된 활동들은, 포함된 제품에도 불구하고 채널에 가장 잘 할당되어지므로 채널기준원가를 나타내게 된다.

이들 원가(예: 광고, 촉진, 그리고 목록 원가)는 수량이나 개별제품의 배합과 주문과 독립적이다. 이들 원가는 또한 채널 안에서 고객판매에서 독립적이다. 만약 채널이 하나의 제품이나 제품라인을 위해서 주로 사용되어진다면, 그 원가는 제품수준 또는 제품라인수준에 할당되어질 것임을 주의해야 한다. 제품영업의 공헌을 찾아내기 위해서 고객원가와 채널관련활동 원가 양쪽 모두가 도표 4에 나타나 있는 바와 같이 제품라인공헌으로부터 차감되어야 한다.

다른 형태의 공헌(예: 고객 그리고 유통채널)을 계산함에 의해 영업공헌에 도달하게 된다.

고객공헌은 고객에 의해서 주문되어진 제품의 공헌으로 부터 모든 고객관련 활동원가를 차감함에 의해서 계산되어진다. 제품단위공헌은 총제품공헌을 생산된 단위수로 나눔에 의해서 계산되어진다. 총제품공헌이 그 제품에 속한 매출액에서 단위수준, 배치수준, 그리고 제품유지원가를 차감함에 의해서 계산되어진다(도표 5). 채널공헌은, 유통채널수익성을 측정하는 것처럼, 채널안에서의 총고객 공헌에서 채널유지활동원가를 차감함에 의해서 계산되어진다(도표 6).

영업공헌을 결정하기 위해서, 고객과 채널공헌을 계산하는데서 포함되어지지 않았던 브랜드와 제품라인기준원가 양쪽 모두를 차감하는 것이 필요하다(도표 7). 영업공헌은 설비유지 원가에 대한 공헌의 형식으로 모든 제품의 통합 수익성 그리고 기업(또는 지점)의 수익성을 측정한다. 즉, 그것은 실제제품영업의 총공헌을 나타낸다.

도표 4. 영 업 공 헌

제품라인공헌	₩805,000
(-) 고객유지원가	165,000
(예, 고객관리, 판매 - 전화)	
(-) 채널유지원가	
(예, 목록, 광고 와 촉진채널, 시장 조사채널, 채널지원관리)	205,000
영업공헌	₩435,000

도표 5. 고 객 공 헌

	고객1	고객2	채널 계
제품단위공헌*	₩50,000	₩140,000	₩190,000
(-) 고객유지원가	10,000	35,000	
고객공헌	₩40,000	₩105,000	₩145,000

* 고객에 의해서 주문된 제품

	도표 6. 채널 공헌			
	채널1	채널2	채널3	계
고객공헌	₩145,000	₩595,000	₩300,000	₩1,040,000
고객공헌				
(-) 채널유지원가	45,000	95,000	65,000	205,000
채널공헌	₩100,000	₩500,000	₩235,000	₩835,000

	도표 7. 영업 공헌
채널공헌	₩835,000
(-) 브랜드유지원가(도표3 참조)	230,000
(-) 제품라인유지원가(도표3 참조)	155,000
(-) 초과조업도원가	15,000
영업공헌(도표4의 결과와 같음)	₩435,000

5. 설비공헌

설비공헌(또는 기업단위나 지점의 공헌)은 영업공헌이익(도표8)으로 부터 모든 설비유지 원가를 차감한 후의 순공헌이다.

설비유지활동은 영업, 판매, 그리고 마케팅 센터로서 영업단위를 유지하기 위해서 수행되어진다. 이들 활동들은 제품배합, 배치 그리고 생산 그리고 판매된 제품라인과는 독립적이다. 이것은 생산, 마케팅, 그리고 관리활동을 포함하게 된다.

1) 생산설비원가

생산설비원가를 발생시키는 대부분의 활동들은 관리(예: 공장관리, 매장과 세금관련 관리회계)이다. 생산설비원가는 또한 사무실 관리, 유지 그리고 설비와 관련된 광열과 같은 전체 공장에 대해 수행된 서비스를 포함한다.

유희조업도의 원가는 또한 유희조업도가 최대 정점이나 제품라인 가운데 내부교체가 가능한 것을 포함하지 않는다.

2) 마케팅 설비원가

마케팅 설비원가는 설비의 판매와 마케팅 조업도를 유지하기 위해서 수행된 활동으로부터 유래되어진다. 이들 원가는 개별제품의 수량과 배합, 그리고 고객의 주문과 배합에 대해서 독립적이다. 이들 활동에 대한 예를 들면 다음 사항들을 포함한다.

- 회사 전반적인 시장조사
 - 판매와 마케팅노력을 지원하기 위한 설비수준에서 판매와 마케팅관리
- 일반적으로, 이들 판매와 마케팅활동들은 고객이나 유통경로에 직접적으로 추적되어지지 않는다.

3) 경영설비원가

생산 그리고 판매된 제품배합이 독립적인 전체설비의 일반관리활동은 관리설비활동으로 분류되어지고 있다. 이것은 일반 설비관리, 공공관계(PR), 그리고 법률부문으로서 이와 같은 활동의 원가를 포함한다.

IV. 다단계공헌손익계산서의 효익

도표 9에서는 두 개의 제품라인, 2가지의 제품을 갖고 있는 어느 회사의 다단계 활동기준손익계산서를 가정한 것이다. 전통적인 증분공헌이익(단위변동원가에 기초한) 이후에, 이전에 논의된 4가지 계층의 공헌(예: 제품, 제품라인, 영업 그리고 설비)들이 관련원가를 차감함에 의해 계산되어지고 있다. 이러한 단계적인 공헌손익계산서는 제품을 위해서 필요한 활동에 대한 원가를 추적한다. 그것은 보다 정확한 원가자료를 그리고 경영의사결정을 위해서 중요한 정보를 제공한다. 공헌이익은 제품단위, 제품, 제품라인, 영업, 그리고 설비에 대해서 손익계산서에서 계산되어진다.

도표 8. 설 비 공 헌

영업공헌	₩435,000
(-) 생산시설유지원가	
(예: 공장관리, 안전, 사무소의 관리, 건물유지)	80,000
(-) 마케팅 설비유지원가	
(예: 일반관리와 경영, 인사 그리고 회계)	65,000
(-) 관리 설비유지원가	
(예: 일반판매와 마케팅관리, 시장 연구 - 회사 wide)	110,000
설비공헌	<u>₩180,000</u>

1. 수익성 분석

활동기준손익계산서는 수익성분석명세서이다. 지원되는 명세서와 함께, 그것은 생산, 마케팅, 그리고 전체적인 원가 관점으로부터 여러 개의 수준에서 개별적인 그리고 전체적인 공헌을 제공한다.

단위기준 공헌은 각 제품 그리고 모든 제품 그리고 브랜드, 제품라인을 위해서 계산되어질 것이다. 주문(주문된 제품단위는 주문기준활동원가를 차감한다), 고객 그리고 유통채널을 위해서 추가적인 수익성 분석이 되어질 것이다. 이러한 쉽게 이용 가능한 정보는 제품배합 그리고 제품평가, 상호, 그리고 제품라인에 관한 경영 의사결정과 관련이 있다. 단위 그리고 배치기준원가에 관한 자료는 자가제조 또는 구입 의사결정에 이용 가능하다. 이들 원가 중 어떤 것은 계약, 감시, 검사 그리고 재료 또는 제품검수의 요구와 합치되는 것이 필요하다. 또한 이와 같은 것들은 현재의 손익계산서로부터 얻어진다.

2. 감손과 초과조업도

활동기준손익계산서는 감손, 개선된 업적 그리고 초과조업도문제를 조사하는 것에 대해 기초를 제공한다. 생산공정과 관련된 예외적인 활동과 관련된 배치원가는 비부가가치활동의 결과이다. 그리고 이것은 원가최소화를 위한 기본적인 목표가 된다. 이러한 초점은 수익성을 개선하기 위해서 제품 또는 제품라인의 삭제를 고려하기 전에 검사, 보관, 재료취급 그리고 이동, 제품개선을 위한 준비원가를 절감하여야 한다.

활동기준손익계산서에서 초과조업도원가에 대한 분명한 인식은 초과조업의 이유 그리고 영업결과에 관한 영향을 분석하도록 한다. 더욱 중요한 것은 초과조업도의 대체적 사용(예로서 임대 그리고 조업도 시설을 증가 그리고 수요를 촉진하기 위한 판매가격 인하)의 시도를 유도한다. 추가해서, 설비 또는 건물의 판매가능성에 대해 주의 깊게 살피게 된다.

3. 고정간접비 관리

활동기준고정간접비는 또한 고정간접비자원의 관리를 위한 유용한 정보를 제공한다.

이것은 어떤 관리계층에서 통제되어질 수 있는 제품활동과 원가동인에 관한 자료를 제공하기 위해서 디자인되어졌다. 자원은 의사결정의 다른 세트에 대한 이들 활동변화를 수행하기 위해서 요구되어진다. 이 계산서는 생산계획 그리고 재료취급, 그리고 단순한 제품디자인(예: 부품수의 감소에 의한 또는 공통적인 부품의 증가에 의한)에서의 능률이 증가되어지는, 준비시간에서의 변동과 관련된 원가절감을 쉽게 나타낸다.

이와 같은 의사결정을 위한 현재, 추정된 그리고 미래원가자료는 실제 또는 계획된 손익계산서 자료를 분석함에 의해서 쉽게 획득되어질 수 있다. 다른 가능한 시스템들, JIT, TQM 컴퓨터통합 생산, 유연생산시스템과 같은 것들은 각 배치수준, 제품유지 그리고 제품라인 유지원가를 반영한 원가절감을 갖는다. 요약하면, 계획, 통제, 활동을 줄이기 위해서 디자인 된 시스템 소개 그리고 어떤 제품 또는 제품라인의 자원소비는 활동기준계산서에 반영되어질 것이다.

도표 9 단계활동기준공헌손익계산서

	제품라인 (1)			제품라인 (1)			계
	제품A	제품B	계	제품C	제품D	계	
제품수익	₩650,000	₩400,000	₩1,050,000	₩850,000	₩600,000	₩1,450,000	₩2,500,000
(-) 변동단위기준원가	200,000	135,000	335,000	200,000	265,000	465,000	800,000
증분공헌	₩450,000	₩265,000	₩715,000	₩650,000	₩335,000	₩985,000	₩1,700,000
(-) 배치와 제품기준원가	160,000	62,000	222,000	140,000	80,000	220,000	442,000
(-) 초과조업도원가	20,000	3,000	23,000	10,000	20,000	30,000	53,000
제품공헌 : I	₩270,000	₩200,000	₩470,000	₩500,000	₩235,000	₩735,000	₩1,205,000
(-) 브랜드유지원가			55,000			175,000	230,000
브랜드원가			₩415,000			₩560,000	₩975,000
(-) 제품라인유지원가			25,000			130,000	155,000
(-) 초과라인유지원가			5,000			10,000	15,000
: 제품라인							
제품라인공헌 : II			₩365,000			₩420,000	₩805,000
(-) 고객 그리고							370,000
채널 유지원가							₩435,000
영업공헌 : III							
(-) 생산, 마케팅,							200,000
관리시설유지원가							
(-) 초과조업도원가: 설비							55,000
설비공헌 : IV							₩180,000

V. 요약과 결론

ABC시스템에 관한 이전의 논의는 그리고 이들의 의사결정을 위한 효익은 공헌이익손익계산서의 질을 높일 수 있는 활동기준손익계산서를 포함하지 않았다. 본 논문은 고정원가 범주가 활동에 기초해서 추적되어질 수 있는 그리고 관련공헌수준(예로서 제품수준, 제품라인수준, 영업 또는 설비수준)에 도달하기 위해서 차감되어지는 다단계손익계산서를 개발하는 것이다.

활동기준손익계산서는 제조 또는 구매, 제품 또는 생산라인의 취소 또는 유지와 같은 전통적인 경영 의사결정을 위한 관련정보를 제공한다. 또한 활동기준손익계산서는 다단계공헌수준을 통해서 생산단위, 제품, 제품라인, 고객, 채널, 영업의 수익성을 나타낸다.

마지막으로 활동기준손익계산서(적절한 공헌수준에서)는 제조 그리고 채택된 선진제조기술로부터 얻은 원가와 절감액을 나타낸다.

참 고 문 헌

1. Robin Cooper & Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems : Text, Cases, and Reading, (Engle - Wood Cliffs, NJ : Prentice Hall, 1991) : 269-272.
2. Rays H. Garrison, George R. Chesley, & Raymond G., Carrol, and Decision Making, (Homewood, II : Richard D. Irwin, 1993) : 669.
3. ibid 53.
4. Robert S. Kaplan, John K. Shank, Charles T Horngren, Germain Boer, Michael Robinson, "Contribution Margin Analysis; No Longer Relevant/Strategic Cost Management : The New Paradigm," Journal of Management Accounting Research (Fall 1990) : 8.
5. Cooper & Kaplan, 165-170.