

활동기준원가회계시스템구축을 위한 활동분석 방법에 관한 연구

-서비스업을 대상으로 하며 기존 기업자료를 이용한 활동분석-

김 준 석¹⁾ 박 상 민²⁾ 남 호 기³⁾ 박주식⁴⁾

요 약

대량생산체제를 위주로 했던 산업혁명 초기에는 원가계산방식이 비교적 수월하였다. 생산에 투입된 비용을 그대로 생산량으로 나누기만 하면 되었고 이 수치를 그대로 원가라고 간주하여도 기업이 존속하는데는 아무 영향이 없었다. 물론 이 때에도 간접비라는 것은 존재하였으나 그 비중이 미미했기에 이를 무시하여도 되었던 것이다. 그러나 그 때와 달리 지금은 기업환경은 다품종 소량생산, 고객 주문 생산 등의 다양한 형태로 변화되어 왔으며 유연생산시스템, 적시생산시스템 등과 같은 새로운 경영기법 및 생산관리 기법이 발달함에 따라 그간 무시되어 왔던 간접비가 오히려 직접비보다도 많아지는 현상이 생기게 되었다. 그래서 증가하는 간접비를 효과적으로 제품이나 서비스에 배부하여야 하는 필요성에서 연구가 시작되었고 그 결과로서 나온 원가계산방법이 활동기준원가계산시스템이다. 우리 나라에는 90년대 초반에 도입되어 여러기업이 시스템을 구축한 상태이며 이에 대한 사례를 연구한 논문도 발표되었다. 활동기준원가계산시스템이 기존의 원가계산시스템보다 더 정교하다는 것은 많은 이미 많은 연구들에서 입증되었지만 그래도 실제 시스템의 구축에 있어서는 아직도 많은 연구과제가 남아있다. 본 연구는 시스템의 구축과정에서 핵심과정으로써 반드시 거쳐야 하는 활동분석단계에 관심을 두고 활동분석과정을 가능한 적은 비용으로 빠르게 수행하기 위한 방법을 모색하였다. 그 방법으로 선택한 것이 기존의 기업보유자료를 이용하여 활동분석을 수행하는 것으로 비록 활동분석데이터의 신뢰성에는 조금 부족한 면이 있을 수 있으나 기업보유자료가 활동분석과 개연성이 있음을 제시하고자 하였다.

1. 서 론

1.1 연구의 배경

현재에도 많은 서비스기업들은 제조업중심의 전통적인 원가계산 시스템을 그대로 사용한다거나 이를 적절하게 수정, 변경하여 사용하고 있으며 이로 인해 서비스기업들은 자신들이 제공하는 서비스원가에 대한 정보를 신뢰할 수 없고 원가관리상의 체계를 확립하는데 어려움을 겪고 있다. 이에 더하여 시장상황은 과거 생산은 수요를 부르는

-
- 1) 시립인천대학교 산업공학과 석사과정
 - 2) 시립인천대학교 산업공학과 교수
 - 3) 시립인천대학교 산업공학과 교수
 - 4) 명지대학교 산업공학과

생산자 중심의 환경에서 고객만족과 무한 경쟁, 변화에 대한 민첩한 대응이 사업의 성패를 좌우하는 소비자중심의 환경으로 변화하였다.

이러한 경영환경의 변화와 그간의 문제점에 대한 새로운 인식이 필요해지면서 그 대안으로 인식되어온 것이 활동기준원가계산(Activity-Based Costing: ABC)이다. ABC는 기존의 원가계산제도와는 달리 원가에 대한 인식에 있어서 그 본질을 달리하는 방법이다. ABC는 제품이나 서비스가 직접 원가를 소비하는 것이 아니라 활동이 자원(원가)을 소비하고 제품이나 서비스는 이러한 활동을 소비한다는 철학을 기반으로 한다. 따라서 원가의 배분에 있어서 제품이나 서비스를 만들어내는 활동을 먼저 파악하고 이러한 활동의 자원 소비량을 측정 한 후 활동과 제품 또는 서비스와의 인과 관계 및 추적가능성을 고려하여 종전의 방법보다는 보다 합리적인 원가의 계산, 가격의 결정, 수익성의 분석을 가능하게 함과 동시에 활동분석을 토대로 기업의 제반 낭비적인 요소와 비 부가가치 활동을 제거할 수 있다는 점에서 현재까지도 활발한 연구가 진행 중에 있다.

1.2 연구의 목적 및 범위

본 연구의 목표는 빠르고 경제적인 활동기준원가시스템의 구축에 있어 기존 방법과는 다른 활동분석의 방법을 제시하고 전체적인 시스템구축의 절차를 정리하는 것이다. 많은 문헌들에서 공통적으로 활동기준원가회계시스템 구축에 있어 문제점으로 지적하는 부분이 바로 시스템구축 시 과도한 비용 및 시간이 든다는 점을 들고 있다. 활동기준원가회계의 가장 핵심이 되는 부분이 활동과 원가동인의 분석과 선정과정이며 이 과정을 잘 수행하여 그 상관관계를 높이면 높일수록 원가정보의 정확성과 신뢰성을 높일 수는 있다. 그러나 이에 부수적으로 따라오는 약점이 높은 상관관계의 활동과 원가동인을 선정하는 과정에 들어가는 높은 비용이라는 점이다. 따라서, 경제의 효율성이라는 명제에 맞추어 시스템의 구축비용과 원가정보의 정확성을 최적화 하는 것에 대한 생각을 아니 할 수가 없다.

따라서, 본 논문은 활동기준 원가회계 시스템을 서비스기업에 구축함에 있어 기존에 기업이 가지고 있는 인프라라고 할 수 있는 각종 문서와 기존 원가시스템을 이용하여 활동의 분석과 원가동인의 선정을 적은 비용으로 이루어낼 수 있는 방법을 논의하는 것을 목적으로 하며 그 도구로서 기업이 가지고 있는 직무명세서와 직무기술서를 이용하고자 한다.

본 논문이 이용하고자 하는 직무명세서와 직무기술서는 ABC를 구축하고자 할 경우 그 선행절차로서 활동분석을 하는 과정에 매우 효과적으로 이용될 수 있는 1차자료이다. 그 이유는 직무명세서와 직무기술서를 만들어내는 과정인 직무분석과정이 실제 ABC시스템의 구축에 이용되는 활동분석의 과정과 매우 흡사한 과정을 거치며 이에 포함되는 정보 역시 활동분석의 결과 얻게 되는 정보와 그 형태가 매우 유사하기 때문이다. 이에 본 논문은 활동분석의 효과적인 방법으로서 직무명세서와 직무기술서를 이용함에 있어 직무기술서와 직무명세서에 포함되는 정보를 살펴봄으로써 그 타당성을 주장하고자 한다.

2. 활동기준원가계산의 핵심

2.1 활동분석의 의의

활동기준원가계산과 활동기준경영관리가 활동을 정보의 핵심으로 간주하여 원가관리에 관한 정보를 만들어내는 점을 고려해 보면 활동분석이 시스템을 구축하는데 가장 중요한 절차라고 할 수 있을 것이다. 활동분석(Activity Analysis)이란 조직 내에서 수행되고 있는 활동을 파악하고 활동특성정보를 정의하는 절차를 말한다.

ABC와 ABM의 원가관리 정보는 공통적으로 활동을 원천으로 하여 생성되므로 활동분석의 적정성 여부가 시스템의 원가정보의 적정성을 좌우하게 된다. 따라서 시스템에서 얻고자 하는 원가정보의 종류와 수준은 활동분석단계에서 모두 반영되어야만 한다.

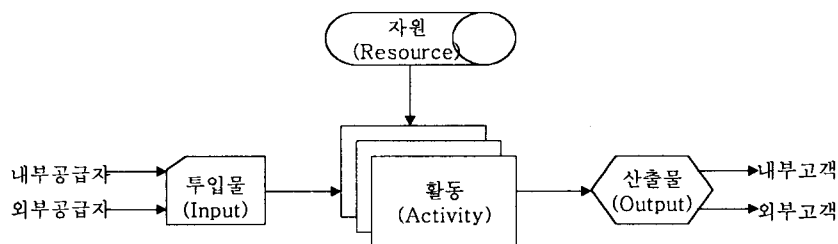
2.2 활동의 개념

활동(Activity)이란 기업내의 각 집단이 기업목표의 달성을 위하여 수행하는 일체의 반복적인 과업으로 정의된다. 다시 말하면 활동이란 조직의 특정목적 달성을 위하여 자원과 정보를 소비하는 일련의 작업단위로써 제품이나 서비스의 설계에서부터 제조가 완료될 때까지 발생하는 모든 활동들로서 설계활동, 작업준비활동, 재료처리활동, 절삭활동, 조립활동, 품질관리활동 등이 해당된다.

이러한 활동은 실제 분석에서 동사와 명사를 필요로 하는 문장으로 명명되며 선택적으로 기타 수식어구가 추가되기도 한다. 동사는 활동의 본질을 가장 잘 나타내는 것으로 표현하여야 하며 명사는 활동의 목적을 나타낸다.

특정 활동을 수행하기 위하여 여러 가지 행위들이 필요하다. 활동분석을 효율적이고 효과적으로 달성하기 위하여 활동을 구성하는 하위단위에 대하여 이해함으로써 활동을 적정하게 정의할 수 있다.

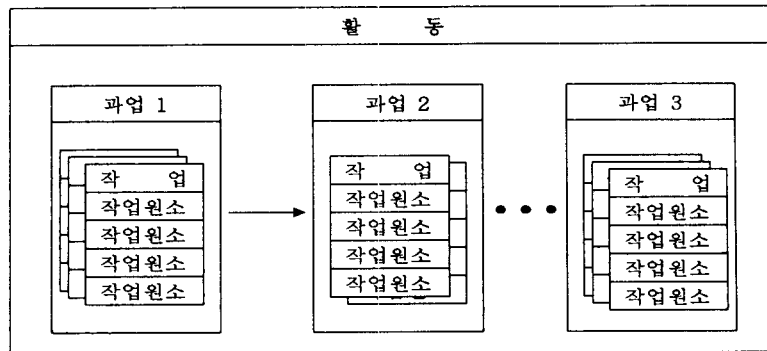
과업(Task)는 활동의 수행방법 즉, 활동산출물의 생산방법과 단계를 기술하고 있는 활동의 기본요소이다. 따라서 과업은 활동의 목적을 효율적이고 효과적으로 달성할 수 있는 수행절차와 내용을 구체적으로 기술하고 있어야 한다.



<그림 1> 활동의 기본모형

활동은 하나 이상의 과업으로 구성되고 과업은 하나 이상의 작업으로 구성되며 작

업은 여러 개의 작업 원소(요소)가 수행됨으로써 완성된다.



<그림 2> 활동의 계층구조

작업(Operation)은 과업의 절차와 내용에 따라 수행되어야 하는 일의 최소 구분단위이다. 따라서, 작업은 과업 완성을 위한 계획과 통제단위이다.

작업원소(Operation element)는 작업을 완성하기 위한 구분된 행위단위를 말한다.

활동을 정의하는 사람에 따라서 과업단위를 활동이라고 정의할 수도 있고 작업이나 작업원소단위를 활동으로 정의하는 경우도 있다. 따라서 활동분석 과정에서 활동을 얼마나 자세하게 정의할 것인가 하는 활동의 상세수준은 활동을 분석하는 목적과 조직의 규모에 따라 다르게 결정된다.

활동분석의 목적을 과업을 수행하는 방법의 개선에 둔다면 활동분석은 과업 단위까지 세분하여 실시하여야 한다. 즉 활동기준경영관리가 프로세스개선이나 리엔지니어링을 지원하기 위한 목적이라면 활동을 상세한 수준으로 하여야만 한다.

이와는 반대로 활동원가를 원가대상으로 할당할 목적으로 활동분석을 한다면 활동을 상세하게 정의할 필요는 없으며 여러 개의 활동을 통합한 수준에서 활동원가집합을 정의하여도 무방한 경우가 있다.

3. 기존 기업자료를 이용한 활동분석과정

3.1 활동분석 방법에 대한 고찰

활동기준원가관리시스템을 구축하는데 있어서 가장 중요한 절차는 활동을 정의하고 활동과 관련된 필요 데이터를 정확하게 파악하고 수집하는 일이다. 데이터 수집은 기업에 존재하고 있는 활동과 프로세스를 정의한 후 활동과 관련된 모든 요소에 대하여 조사하는 절차이다. 활동관련 요소들은 계량화가 가능한 재무적 정보뿐만 아니라 비계량적 정보도 포함된다. 즉, 활동, 활동원가 산정을 위한 자원동인, 활동원가를 할당하기 위한 활동동인, 원가동인, 성과 측정치, 산출물, 산출물측정치, 투입물, 내부/외부 고객, 내부/외부공급자, 부가가치/비부가가치 등에 대하여 활동별로 조사를 실시하는 절차이다.

A. 인터뷰법

활동분석방법 중 가장 널리 사용되는 기법으로서 기능조직상의 부서단위로 부서장, 또는 부서원들과 인터뷰(Interview)를 통하여 자료를 수집하는 방법이다. 이 방법을 적용할 때 우선적으로 부서장과의 인터뷰를 통하여 당해 부서의 전반적 이해를 한 후 부서원들과 세부적 활동정보를 수집하게 된다.

B. 질문서 이용법

질문서에 의한 자료수집 방법은 자료수집이 비교적 용이하고 신속하게 수행될 수 있는 방법이다. 일반적으로 질문서는 관리자나 관리부문에 있는 구성원에 대하여 수행하는 것이 효과적이다. 왜냐하면 관리자나 관리부문의 구성원들은 문서작업에 익숙하므로 질문서에 대한 답변이 비교적 용이하기 때문이다. 질문서 방법을 적용하기 위해서는 질문서 대상자를 상대로 활동기준원가관리에 대한 기본 개념과 질문서를 작성하는 취지의 질문서 작성방법에 대한 교육이 반드시 필요하다.

C. 그룹토의법

이 방법은 기업의 분야별 전문가들로 구성된 집단인 핵심그룹을 통하여 각 분야별 활동, 프로세스, 활동관련 자료를 수집하는 방법이다. 핵심그룹에 속한 분야별 전문가들은 각 분야별로 업무에 대한 지식을 가장 많이 가지고 있으므로 활동데이터 분석을 효과적이고 효율적으로 수행할 수 있다. 물론 핵심 그룹토의를 실시하기 전에 그룹 구성원들이 활동기준원가관리시스템에 대하여 충분히 이해할 수 있도록 교육을 실시하여야 한다.

이 밖에도 관찰법은 현장의 업무활동을 육안으로 관찰하면서 활동데이터를 수집하는 방법이며 비부가가치 여부를 파악하거나 원가동인을 파악할 때 세부적 입증이나 실질을 알아보기 위하여 적용될 수 있는 보조적 기법이다. 그러나 한정된 일부에 대하여만 관찰이 가능하므로 전반적 흐름이나 조직 전체에 대한 유기적 관계를 파악하지 못할 가능성이 있다.

또 산업공학적 방법으로 작업측정법이 있는데 이는 일종의 시간연구기법으로 활동이 소비하는 시간에 대하여 측정함으로써 조직 구성원 또는 부서의 활동별 시간 소비량을 측정하여 활동원가 산정을 위한 기본 데이터를 수집하는데 유효한 방법이다. 이 방법은 자료수집을 위한 시간소요가 크고 반복적인 활동에 대하여만 유효하다는 단점이 있다. 즉 비반복적이고 창조적 활동은 작업측정이 의미가 없으므로 다른 방법이 적용되어야 한다.

3.2 기존 기업자료의 이용가능성 및 이용가능 자료에 대한 고찰

본 논문이 주장하는 바가 ABC시스템의 구축을 경제적으로 수행함과 동시에 빠른 ABC시스템을 구축하여 신제품이나 신서비스의 원가관련 의사결정을 신속히 한다는 것이기에 기존 기업 자료의 이용은 충분히 고려하여 볼 만한 것이다.

많은 사례 연구 논문들이 ABC의 기업적용에 있어 전통적인 방법의 활동분석과 원가동인의 산정을 거쳐 시스템을 구축하기 때문에 실제 기업의 협조 및 업무에 많은 지장을 초래하면서 기업적용을 이루어 왔다. 그런데 기존의 기업 조직구조나 회계 시스템은 정확한 활동원가의 산정에 별로 영향을 끼치지 않으므로 ABC시스템의 구축을 기

존의 기업자료를 바탕으로 수행할 수 있을 것이다.

비교적 잘 관리되는 기업의 경우는 반드시 그에 맞는 관리도구가 있기 마련이다. 또 기업이라 하는 것이 만들어지면서부터 기본적인 관리도구들도 함께 만들어지는데 이러한 것들 중에 기본이 되는 자료가 직무기술서, 직무명세, 업무분장표, 조직도, 공정 흐름도, 계정과목표, 작업기록부, 시간기록부, 작업일지 등이 있다. 이 중 가장 근간이 될 수 있는 것이 조직구성원의 자질과 책무 등을 명시한 직무기술서와 직무명세표가 있으며 책임 및 권한의 한계를 정해 놓은 업무분장표가 있다.

또한 본 논문이 서비스 기업을 대상으로 한정된 것은 서비스 기업의 경우 활동기 준원가계산시스템을 적용할 경우 제품이나 서비스는 활동을 소비하고 활동은 자원을 소비한다는 ABC의 기본철학에 활동은 조직구성원의 행동에 의해 산출되고 조직구성원의 행동은 기업의 자원을 소비하게 된다는 확장된 개념을 이용하여 활동분석 및 원가동인의 선정을 수행할 수 있을 것이라는 이유에서이다.

3.3 직무기술서와 직무명세를 활용한 활동분석과정

A. 자료 수집단계

기업에서 존재하고 보유하고 있는 모든 자료를 대상으로 한다. 기업은 존속하고 있는 한 계속해서 새로운 문서를 만들어내고 또 처음부터 관리를 목적으로 가지고 있는 고유의 자료가 있다. 관리용 문서를 비롯해서 일일 작업기록표, 작업일지, 조직도, 공정이나 서비스 흐름도 등과 같은 기록용 문서 모두 수집대상이 되며 수집된 자료는 다음단계의 활동분석의 목적 단계의 수행 결과에 맞춰 선별하게 되며 가장 결정적으로 이용할 수 있는 자료는 역시 직무 기술서와 직무 명세가 쓰이게 된다.

B. 활동분석의 목표 및 범위 설정단계

앞서 활동의 개념을 설명하면서 활동의 계층을 설명하였는데 이 활동의 계층은 활동을 어느 정도의 수준까지 그 의미를 둘 것인가를 결정하는데 이용된다. 그리고 이러한 활동의 수준은 그 목표에 의해 결정되곤 하는데 활동분석의 목적이 과업의 수행개선이라면 활동의 수준은 과업 수준으로 맞추어 지며 직무명세서나 직무기술서에서 활동을 추출할 경우 직무요약의 분석을 과업수준 정도로 표현하게 한다.

직무분석의 결과로 나오는 것이 직무기술서인데 직무 기술의 내용은 직무확인정보, 직무요약, MTEWA기술, 재료, 기법과 방법, 지침과 통제, 과제/행동의 기술, 맥락, 보조정보 등의 항목으로 구성되어 있다.

C. 프로세스의 정의단계

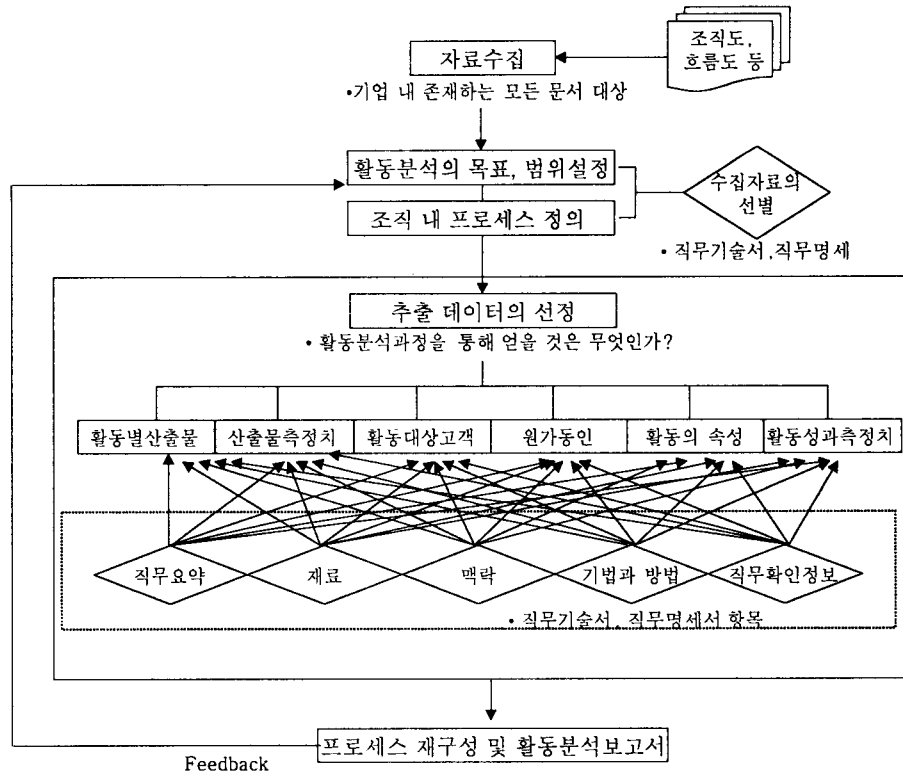
활동분석의 목표와 범위 설정 단계와 동시에 수행하는 단계로 조직 내 존재하는 프로세스를 정의하는 단계이다. 이를 위해 사용될 수 있는 기존 자료는 공정이나 서비스 흐름도와 조직도, 그리고 업무분장표가 사용될 수 있다.

D. 추출데이터의 선정

활동분석 과정을 통해 얻을 데이터가 무엇인가를 결정하여야 한다. 보통 활동분석의 결과로는 앞선 단계에서 프로세스와 활동을 정의하고 난 후 활동별 산출물, 산출물 측정치, 활동의 고객규명, 원가동인, 활동의 성과측정치 설정, 활동의 속성정의 등을 추

출하게 되는데 이러한 것들은 앞서 설명한 직무기술서와 명세서의 기록항목들과 연계하여 추출하게 된다.

직무기술의 양식이 회사마다 다르기는 하지만 그에 포함되는 내용이 ABC를 위한 활동분석과정과 흡사하므로 이러한 자료는 충분히 활동분석의 자료로 쓰일 수 있다.



<그림 3> 기존자료를 이용한 활동분석절차

4. 결 론

오늘날 서비스기업이나 제조기업은 모두 새로운 서비스나 특정한 일회성 서비스의 원가의 추정, 또 새로운 분야로 기업의 영역을 넓히기 위해 수익성의 분석이나 제공서비스의 원가추정, 사업의 포기를 결정하는 의사결정, 투자분석이나 해외조달 등과 같은 다양한 경영목적에 충족시키기 위해 원가정보를 이용하고 있다. 이는 원가정보시스템이 과거 그저 제품이나 서비스를 제공하는데 얼마만큼의 돈이 들었는가만을 나타내는 단계는 지났다는 것을 의미하며 이제는 기업의 의사결정을 지원하는 도우미로서의 원가시스템을 설계하여야 하는 것을 의미하는 것이다. 따라서 원가정보시스템을 설계하는데 있어 시시각각으로 변하는 기업주변의 환경을 무시할 수 없으며 이에 따라 원가정보 시스템도 빈번히 재구축하는 과정을 겪을 것이다. 이런 경우 물론 전략적인 원가시스템으로 ABC를 도입하는 기업의 경우는 사뭇 다르지만 그렇지 않은 경우라면 ABC시스템의 경제적인 구축을 통해 앞서 열거한 경영목적등을 충족시키는 것이 더 나올 수도 있다. 기업 내 프로세스와 활동의 분석을 다양하게 여러번 반복하여 분석해

냄으로써 기업 내 비교의 자료로 사용하기 위한 경우에는 기존의 기업자료를 이용하여 가장 시간과 비용이 많이 드는 활동분석의 과정을 저렴하고 신속히 수행할 수 있으며 기업이 순수한 서비스만을 제공하는 기업이나 행정기관의 경우에는 활동분석의 정확성 역시 보장하는 방법이 될 수 있다.

본 논문은 ABC시스템의 구축절차에 있어 활동분석의 방법에 대하여 논의 한 것이다. 기존의 활동분석 방법에 대비하여 기업의 관리도구 중 하나인 직무명세나 업무분장과 같은 기초자료를 이용하여 시스템을 저렴하고 신속히 구축할 수 있다는 하나의 가능성을 제시한 것으로 비록 많은 제한사항이 뒤따르기는 하지만 충분히 고려할 수 있다는 점과 활동분석의 플로우차트와 개연성을 제시했다는 점에서 본 논문의 논의상 가치를 둘 수 있겠다.

향후 이러한 방법으로 실제 서비스 기업의 활동분석을 실시하고 기존의 방법들과 비교하여 그 정밀성을 논의하는 것이 필요할 것이며 이를 역으로 제조업에 적용하여 실제 제품의 원가를 추정해 보는 것도 앞으로 수행해야 할 연구과제일 것이다.

또한, ABC의 구축 효과 중의 무시할 수 없는 것 중의 하나가 부가가치활동과 비부가가치 활동의 선별 제거 기능이 있는데 이 또한 기존 기업자료를 활용한 반복되는 활동분석의 과정에서 비부가가치 활동의 선별을 할 수 있는가에 대한 의문을 갖고 추진해 볼 만한 연구대상이다.

참고 문헌

- 김성진, 기업가치극대화를 위한 활동기준원가관리, 경영베스트, 2000
- 김순기·이건영, 한국의 원가관리, 1995
- 김진영, S기업의 활동기준원가계산 시스템 적용에 관한 사례연구, 창원대학교 석사학위 논문, 2000. 7
- 권철주, 서비스기업 원가관리에 있어 활동기준원가계산 활용에 관한 연구-J기업을 중심으로, 서강대학교 경영대학원 석사학위논문, 1997. 6
- 남명수, 21세기 초우량기업의 조건 ABM전략, 유나이티드컨설팅그룹, 1994
- 민한기·김준석, 활동기준회계와 활동기준관리의 개념적 고찰, 한국회계학회, 회계학연구, 1993. 창간호
- 삼일회계법인, 서비스기업의 성공조건, 김영사, 1993
- 신홍철, 변화하는 제조 및 경영환경하에서의 새로운 원가관리회계 이슈에 관한 연구의 개관, 한국회계학회, 회계학연구, 1993. 7
- 신홍철, 우리 나라 기업의 제조간접비 발생동인 및 제조간접비 배분실태에 관한 연구-A사를 중심으로, 한국회계학회, 회계학연구, 1995. 3
- 심태섭, 활동기준회계제도 도입여부가 원가회계 정보이용자의 만족도와 기업성과에 미치는 영향에 관한 연구, 연세대학교 박사학위논문, 1994
- 이경태·이상철, 효과적인 활동기준원가계산 시스템과 그룹 프로세스의 중요성:사례를 중심으로, 연세대학교 경영연구소, 1997. 특별호
- 이동찬·유성재, 활동기준원가관리시스템과 기업내부고객의 만족도, 1999년도 동계 한

- 국경영학회 발표논문, 1999. 2
- 이상수, 활동기준원가회계의 연구에 대한 고찰, 한국경영학회, 경영학연구, 1995. 2
- 이상철, 활동기준원가회계시스템 도입에 관한 현장연구, 연세대학교 석사학위논문, 1995
- 이재운, 제조간접비에 영향을 미치는 구조적 요인에 관한 연구, 연세대학교 석사학위논문, 1996
- 이주원, 활동기준원가회계의 국내도입 사례에 관한 연구-아남산업(주) 경우를 중심으로, 이화여자대학교 석사학위논문, 1993
- 이학석, 활동기준원가계산시스템에서 활동간의 대체가 가능한 경우의 원가차이 분석, 전북대학교 석사학위논문, 1996. 8
- 오경수, 원가관리회계, 웅지경영아카데미, 1999
- 요시키와 다케오 외, 성공기업을 위한 전략경영기법 ABC회계혁명, 신흥철, 배병한 역, 21세기북스, 1996
- 유관희, 전략경영을 위한 원가관리회계, 박영사, 1998
- 유만희, 활동기준원가회계시스템의 정보유용성에 관한 연구, 연세대학교 경영대학원 석사학위논문, 1998. 7
- 음태웅, 전산화된 활동기준원가회계시스템 구축에 관한 사례연구, 건국대학교 경영대학원 석사학위논문, 1993
- 장금주, 제조간접비에 영향을 미치는 원가동인에 대한 연구, 연세대학교 석사학위논문, 1997
- James A. Brimson, Activity-Based Management 21세기 활동기준 경영, 남명수, 이동우 공역, 진화, 1996
- 최순규, 활동기준원가계산제도에 관한 연구-A사의 사례를 중심으로, 서강대학교 경영대학원 석사학위논문, 1993
- 한국산업관계연구원, 서비스의 원가관리, 원가정보, 1994. 3