

석 사 학 위 논 문

호텔기업 식음료부문의 활동기준  
원가계산에 관한 연구

지도교수 강 희 수

제주대학교 경영대학원

회계학과 회계학전공

고 영 섭

석 사 학 위 논 문

호텔기업 식음료부문의 활동기준  
원가계산에 관한 연구

지도교수 강 희 수

제주대학교 경영대학원

회계학과 회계학전공

고 영 섭

2004년 6 월

호텔기업 식음료부문의 활동기준원가계산에  
관한 연구

지도교수 강 희 수

이 논문을 경영학 석사학위 논문으로 제출함

2004년 6월 일

제주대학교 경영대학원  
회계학과 회계학전공

고 영 섭

고영섭의 경영학 석사학위 논문을 인준함

2004년 6월 일

심 사 위 원 장 (인)

심 사 위 원 (인)

심 사 위 원 (인)

## < 목 차 >

제 1 장 서론.....	1
제 1 절 문제의 제기 .....	1
제 2 절 연구의 목적 및 방법.....	2
제 3 절 연구의 구성범위.....	4
제 2 장 ABC의 이론적 배경.....	5
제 1 절 ABC의 새로운 방향.....	5
1. ABC의 출현 .....	5
2. 기업환경의 변화 .....	6
3. 변화와 기업환경 하에서의 기업생존.....	7
제 2 절 ABC의 의의와 구조.....	9
1. ABC의 의의 .....	9
2. ABC의 구조 .....	11
3. 전통적 원가계산과 ABC의 비교 .....	14
4. ABC의 도입 배경 .....	19
5. ABC의 기본요소 .....	21
제 3 절 ABC의 도입효과 및 고려사항.....	25
1. ABC의 도입효과 .....	25
2. ABC의 도입의 고려사항 .....	28

제 3 장 ABC의 호텔기업적용 및 선행연구.....	33
제 1 절 계산의 절차.....	33
제 2 절 ABC의 실행절차.....	35
1. 활동의 분석.....	35
2. 원가동인의 분석 .....	37
3. 활동의 관리 .....	39
제 4 장 S호텔 식음료 부분의 ABC 분석 .....	41
제 1 절 식음료 부분의 ABC 분석.....	41
1. 식음료 부분의 의의.....	45
2. 식음료 부분의 조직과 역할 .....	46
3. 식음료 원가계산과 관리방법 .....	49
제 2 절 S호텔 식음료 부분의 ABC 사례 분석.....	54
1. ABC시스템의 설계과정.....	54
2. ABC 분석에 의한 표준원가 설정.....	59
3. 전통적 원가계산 방식과 ABC와 비교분석.....	62
4. 수익성 분석 .....	68
5. 원가 분석.....	69
6. 공헌이익 분석 .....	71
제 5 장 결 론.....	73
참 고 문 헌 .....	75
ABSTRACT.....	77

## < 표 목차 >

< 표 2-1 >	전통적 원가계산과 ABC의 비교 .....	17
< 표 2-2 >	제조간접비 단일기준 배부시 문제점.....	19
< 표 4-1 >	각 업장별 식음료의 계산공식 .....	50
< 표 4-2 >	손익계산서.....	54
< 표 4-3 >	제조원가 명세서 .....	56
< 표 4-4 >	ABC의 활동분석표 .....	58
< 표 4-5 >	전통적 원가계산의 업장별 분석표 .....	63
< 표 4-6 >	ABC의 업장별 분석표 .....	65
< 표 4-7 >	전통적 원가계산의 원가 비교 .....	67
< 표 4-8 >	ABC의 업장별 원가 비교 .....	68
< 표 4-9 >	업장별 순위 비교 .....	69
< 표 4-10>	ABC의 업장별 공헌이익 비교표 .....	72

## < 그림 목차 >

< 그림 2-1 >	호텔기업의 전통적인 간접비용 배부구조 .....	12
< 그림 2-2 >	ABC의 구조 .....	13
< 그림 2-3 >	ABC의 기본체계와 구성요소.....	22
< 그림 3-1 >	호텔기업의 ABC응용.....	35
< 그림 4-1 >	일반적인 호텔의 식음료 부문 조직도.....	48
< 그림 4-2 >	ABC절차 .....	52

# 제 1 장 서 론

## 제 1 절 문제의 제기

21세기는 관광, 금융, 정보·통신산업 등 서비스산업이 경제성장을 주도할 것으로 기대된다. 이들 서비스산업 중 관광산업은 숙박, 교통, 케이터링, 레크레이션과 서비스 부문을 포괄하고 있으며 세계 최대의 국경 없는 산업이자 고용창출 효과가 큰 산업이다, 그런데 관광산업은 그 특성상 외부환경 변화, 즉 정치·경제적인 변화에 민감한 산업이기 때문에 관광산업의 영업활동은 외부환경 여건에 의해 많은 영향을 받는다. 특히 호텔산업은 그 나라의 정치·경제, 사회 그리고 문화적인 배경에 따라 영업활동에 많은 영향을 받게되는데, 우리나라의 경우 1990년대 중반 경 호텔산업을 사치 향락산업으로 규정하여 국내 호텔 이용객을 위축시켜 호텔산업 영업활동이 심각할 정도로 위축된 사례가 있다.

관광산업은 21세기 주도할 고부가가치 산업이다. 관광은 환경 및 첨단 정보·통신산업과 21세기를 주도하는 대표적 고부가가치 성장산업의 하나가 될 것으로 전망된다. 이러한 관광산업은 우리나라에서도 연간 35억 달러 이상의 외화획득을 하는 산업으로서 1990년에는 수출업 중 자동차, 선박산업 보다도 그 비중이 더 큰 외화획득산업으로 성장하였다. 고도성장 전망에 따라 세계 각 국은 자국의 관광산업을 보다 발전시키고 타국과의 외래관광객 유치 경쟁에서 우위를 차지하기 위한 정책개발에 다각도로 노력하고 있는 추세이다. 이에 따라 우리나라도 외래 관광객 유치에 힘을 기울이고 있으며 관광객유치는 외화위기 극복에 큰 몫을 담당할 것이다. 호텔산업이 국제 경쟁력을 확보하기 위해서는 더 높은 수준의 서비스 품질을 제공해야 한다.

그러나 아직 우리나라의 호텔산업은 국제관광 환경변화에 능동적으로 대처하지 못하고 있고, 평가되고 있다.

우리나라의 호텔기업은 21세기를 맞아 새로운 변화의 물결을 맞이할 것으로 보인다.

우선 고객의 욕구변화와 경제상황의 변화, 정보기술의 발전, 글로벌화되는 호텔 외부환경 등 많은 변화가 예상되는 가운데 호텔기업은 불확실한 외부환경과 호텔기업을 위협하는 각종 어려움 앞에 놓여 있다.

경기침체의 장기화에 따른 매출부진, 정보화의 진전, 활발한 아웃소싱 및 제휴 전략, 호텔업종간의 확대되고 있는 성장의 격차와 대 고객 서비스의 다각화 등의 호텔기업이 처한 어려운 상황은, 21세기의 호텔기업이 빠르게 변화하는 환경에 얼마나 잘 대처하는가에 따라서 성장의 기회로 작용하게 될 것이다. 따라서 호텔기업이 이러한 환경변화에 대해 미래 지향적인 전략을 마련하고 사업구조와 호텔 수익성 개선방안을 마련하느냐의 여부가 성장을 위한 앞으로의 중요한 과제가 될 것으로 예상된다.

## 제 2 절 연구의 목적 및 방법

본 연구는 호텔기업이 21세기 급속하게 변화하고 있는 기업환경에 효과적으로 적응하고, 계속적으로 성장하기 위한 방법을 경영 합리화에 근거하여 연구하고 있다. 그리고 경쟁 우위를 확보할 수 있는 방법인 효율적 원가절감의 측면에서 분석하고자 한다.

특히 원가절감을 통한 경쟁전략의 방법으로써 최근에 제조업 및 서비스 산업에서 많이 이용되고 있는 활동기준원가계산(Activity-Based Costing) 이하 "ABC"라 한다. 시스템이 호텔기업으로써의 도입 가능성과 유용성



을 살펴보고자 한다. 따라서 우리나라 호텔의 경우 식음료부문 요금 산정과 원가분석 재무수치에 의한 전통적(원가요소별) 방법이 적용되고 있는 실정에 비추어 볼 때, 최근에 급속히 변화된 기업에 ABC에 의한 원가관리 시스템이 의사결정에 적합한 정보를 제공할 것으로 기대 된다.

호텔기업의 ABC 시스템 적용 가능성과 유용성은 파악하기 위하여 선행 연구를 문헌을 통하여 검토 정리하였다. 또한 ABC 분석의 실행 절차로 활동단위와 원가를 파악하기 위하여 제주지역 1급 호텔 중 S호텔을 사례를 선정하여 조사하였다.

전통적으로 호텔기업은 기본적인 수익의 원천이 되는 영업부문, 즉 객실 부문, 식음료부문, 기타부문(전화, 세탁, 헬스 등)이 영업부문을 보조하기 위한 보조부문(인사, 구매, 재무, 유지관리 등)으로 구성되어 있다. 보조부문은 영업부문에 필요한 보조적 서비스를 제공하는 부문으로써 이를 서비스부문이라고 한다. 영업부문은 수익뿐만 아니라 수익을 획득하기 위한 비용의 발생하여도 책임을 지는 이익 중심점(profit center)형태로 운영되고 있기 때문에 각 영업부문의 수익과 비용의 분석은 필수적이라고 할 수 있다.

Horngreen et al.(1994)에 따르면 원가추정과 원가예측은 구별되어야 한다.

원가추정은 과거의 원가발생과 원가동인의 관계를 측정하는 것인 반면 원가추정예측은 미래에 발생할 원가와 원가동인의 관계를 예측하는 것이다.

과거의 원가형태가 어떠했는가에 대한 명확한 지식은 경영자들로 하여금 보다 더 정확한 미래의 원가를 예측하고 배분하는데 도움을 주게된다.

따라서 경영자들은 미래의 원가를 예측하기 위해서 원가추정등식을 이용하게 된다. 그리고 각 업장별 (객실, 식음료, 부대업장) 매출액 대 지출경비(인건비, 경비, 수도 광열비, 재료비)등을 보기 쉽고 이해하기 쉽게 업장

별로 원가를 배분하여 가장 합리적인 수치를 적용하여 분석함으로써 현 호텔 기업이 가고 있는 위치를 알 수 있다.

본 연구 자료는 직접 근무하는 S호텔의 자료를 수집하여 ABC에 의한 원가정보를 산출하였으며 산출된 ABC에 의한 분석 방법을 통하여 식음료 부문을 중심으로 각 업장별 원가 및 수익성, 공헌이익을 규명하고자 하였다.

### 제 3 절 연구의 범위

본 연구는 급속히 변화하고 있는 기업 환경에 대하여 경쟁우위를 확보할 수 있는 방법으로 ABC를 이용하여 원가절감 방안을 모색하여 식음료에 원가관리(Food and Beverage cost control)에 관한 사항을 중점적으로 목표를 극대화시킬 수 있는 방법들을 구체적으로 제시하는데 있다.

본 연구 내용 제1장은 문제의 제기, 연구 목적과 방법, 연구의 범위, 제2장에서는 ABC의 이론적 배경 새로운 기업 환경에서 ABC 시스템의 개념과 구조 도입 배경, 기본요소들을 살펴보고, 이를 토대로 전통적 원가계산 방법과 ABC의 방법 비교 검토하여 이를 실행하기 위한 절차를 유도하고 있다. 그리고 기존 문헌을 통하여 ABC 시스템에 제조업 및 서비스 분야에서 적용되어 왔던 최근까지의 연구 동향을 살펴보았다.

제3장에서는 ABC 호텔기업의 적용 및 선행연구를 통하여 식음료 가격 산정 방법 토대로 정리하였다.

제4장은 S호텔 식음료부문의 ABC 분석을 사례를 중심으로 분석방법들을 검토하여 전통적 원가와 ABC 방법을 통하여 기존의 문제점들을 발견하였다. 이를 도입시 유용한 정보를 얻는 효과를 기대할 수 있었다.

마지막으로 제5장에서는 결론으로써 본 연구의 한계점과 향후 연구방향을 제시하였다.

## 제 2 장 ABC의 이론적 배경

### 제 1 절 ABC의 새로운 방향

#### 1. ABC의 출현

새로운 제조환경에 적합한 원가계산제도의 하나는 ABC이다. ABC은 활동회계(activity based accounting: ABA), 활동성원가회계 또는 활동중심원가회계라고도 한다. 1980년대 중반 이후 활동기준원가회계가 많은 이들의 관심을 끌고 있지만 이는 최근에 새로이 개발된 개념은 아니다. 1930년대 미국의 공황을 타개하기 위한 사업의 하나였던 테네시강유역개발사업(TVA)의 원가계산과 관련하여 콜러(E. Kohler)가 그 아이디어를 제시한바 있으며<sup>1)</sup> 1970년대 스토버스(G. Staubus)는 활동기준원가회계를 포괄적으로 소개하고 있다.<sup>2)</sup> 최근에 들어서야 활동기준원가회계가 주목을 받고 있는 것은 일본기업의 세계시장 장악 및 서구기업, 특히 미국기업의 경쟁력 약화와 무관하지 않다.

일본기업의 놀라운 성장에 자극을 받은 서구세계는 여러 방면에서 자국기업의 회복책을 강구하고 있다. 한편에서는 일본기업의 경영방식을 모방하면서, 다른 한편에서는 새로운 경영방식의 개발에 노력을 경주하고 있다.

이러한 상황하에서 회계학계의 일각과 업계에는 전통적인 원가계산제도의 결함을 경쟁력 약화의 원인으로 분석하고 이에 대한 해결책으로 활동중심원가회계제도의 채택을 주장하고 있다.

따라서 최근의 활동기준원가회계는 정확한 원가계산이라는 단순한 목적 배후에 원가정보의 전략적 활동이라는 사고를 동반하고 있다. 이러한 사고

---

1) Eric Kohler 는 그의 Dictionary for Accounts 제 1판 (1952)에서 이미 활동기준원가회계의 기본적인 개념들을 정리하고 있다.

2) George J. Staubus, Activity Costing and Input- Output Accounting, 1971.

는 기업의 경영을 활동의 연속 구조로 파악하여 가치창출활동의 효율을 극대화하고 가치창출불능활동 제거함으로써 경쟁우위를 확보할 수 있다는 점에 착안하고 있다.

회계학 분야에서는 전략회계를 발전시키고 있으며, 활동기준회계는 전략회계의 기초적인 과정으로 파악할 수 있다. 즉 활동기준회계는 정확한 원가계산 뿐만 아니라 투자관리, 성과평가, 원가관리 등 종합적인 관리시스템으로 이해되고 있다.

## 2. 기업 환경의 변화

오늘날 기업환경은 전 세계적인 기업간의 치열한 국제 경쟁, 급격한 기술 정보와 변화 속에서 앞으로는 창의적인 기업경영방식이 경쟁력의 향상에 대처하는데 절실하게 요청되는 어려운 현실에 직면하고 있다. 대부분 기업들의 다시 생산 측면은 기업활동의 핵심적인 요소로 인식하게 되었으며 제품과 서비스에 대한 적극적인 관심을 가지고 상대적으로 저렴한 가격을 이용하여 경쟁상의 우위(competitive advantage)를 확보하고자 불필요한 낭비 제거를 통한 원가절감에 많은 투자를 하고 있다.

이와 같은 노력 중 하나는 출현한 혁신적인 원가측정방식이 바로 ABC 시스템이다. ABC는 1980년 이후 기업들의 중대한 환경변화를 겪으면서 출현했다.

제조업 중심으로 한 공장자동화로 인해 기업의 생산형태가 변했으며 컴퓨터의 도입으로 업무의 형태, 방식 또한 이전과는 비교할 수 없을 정도로 바뀌었다.

제조간접비의 비용이 상대적으로 커졌으며 고객욕구가 빠르게 변화하면서 소품종다량생산에서 다품종소량생산 시대로 이전하자 새로운 패러다임의 원가계산방식의 요구된 것이다.

기업의 설비는 자동화 및 기술 집약적 생산환경으로 인하여 직접노무비 부문의 감소를 초래하며 과거의 생산환경 하에서는 대부분의 산업이 노동 집약적 산업으로서 이러한 산업환경을 토대로 전통적 원가계산방식에서 채택하고 있는 간접비의 배부기준인 직접비 또는 직접노무시간은 유효할 수 있었다. 그러나 과학과 기술의 발달로 생산부문이 자동화되어 기술 집약적 산업으로 전이되어 감에 따라 제조업의 총제조비용 중 직접노무비가 차지하는 것 중에 평균 10%내외로 그 중요성이 매우 감소하고 있다. 이러한 직접노무비 또는 직접노무비시간을 기본적인 제조간접비 배부기준으로 적용하고 있는 전통적 원가계산방법으로부터 산출되는 원가정보는 적정성이 저하될 수밖에 없고 결국 원가정보의 신뢰성저하를 초래하여 유효한 원가 관리가 불가능 한다. 따라서 원가정보이용자들의 진정한 원가정보에 대해 대두되고 새로운 경영환경의 특성에 부합하는 원가계산시스템이 필요하게 되었다. 따라서 기업들은 미래의 생존과 성장을 보장받기 위해서는 현재의 기업환경에 대한 현상들에 관한 발생 원인들을 면밀하게 분석하여야 할 것이다.

그러나 기업들은 과거에도 주요한 경영환경의 변화를 경험하였고, 과거의 사회적 패러다임(paradigms)에 일부는 오늘날 아직도 그 유용성을 유지시키고 있는 경우도 있다. 따라서 기업들은 과거에 최근의 변화된 정도 및 수준을 체계적으로 검토하였던 것처럼 예측하기 어려운 미래의 변화에 대하여 깊은 주의와 관심을 집중시켜야 할 것이다.

### 3. 변화된 기업환경 하에서의 기업생존

기업이 생존하고 발전하기 위해서는 기업의 제품가치가 가격보다 약하며 가격은 원가보다 커야하는 기업의 생존부등식(가치<가격>원가)이 유지되어야 한다.(윤석철, 1992)

기업의 생존부등식이 유지되지 못하는 현상은 바로 기업경영에 대한 새로운 도전이며, 깨어진 부등호를 원상으로 회복시키고자 하는 기업의 노력을 혁신(Innovation)이라 수 있다. 따라서 기업의 경영자는 기업의 생존을 위해 이와 같은 기본 명제를 전제로 기업의 핵심역량(core competence )<sup>3)</sup>에 관심을 갖고 그 증대를 위해 최선의 노력을 경주해야 한다.(김일운외 5인, 1997)

생존부등식의 첫 번째인 제품 (value)은 소비시장의 고객이 결정된다. 따라서 경영자는 가치 있는 제품을 찾아내는 한편, 현재 영업중인 제품의 가치변화를 면밀하게 분석해야한다. 제품의 가격(price)은 제품에 대한 고객 수요와 생산자 공급의 원리에 따라서 제품시장의 독과점적인 경우에는 생산기업이 가격결정에 절대적인 영향을 미치게되어 생산기업은 주어진 가격수준을 받아들일 수 밖 없다. 즉 완전경쟁시장하에서 생산기업은 주어진 가격수준이 원가보다 커지도록 원가절감에 최선을 경주할 수 밖에 없는 것이다.

제품의 원가(cost)는 소비자시장, 노동시장, 원재료/설비시장, 자본시장 등에서 다양한 이해관계자들에 의해서 결정된다. 즉 재료가격은 중간재시장에서 결정되며 임금은 기본적으로 노동시간의 여건에 따라 달라진다. 감각상각비와 전력비 등 많은 제조간접원가 항목들도 시장가격에 의해서 결정된다. 또는 기업이 갖게되는 시간 흐름에 따른 가치변화를 나타내는 내부수익률은 자본시장에서 결정된다. 따라서 기업의 생존 및 발전을 위해서 기업의 경영자와 중간관리자는 고객을 만족시킬 수 있는 가치 있는 제품을 찾아 내는 전략적인 역할과 최소한 자원을 최대한 효율적으로 활용하는 생산성 향상에 의한 원가절감 역할을 수행해야 한다.

---

3) 핵심역량이란 특정기업이 경쟁기업에 비하여 항상 더 잘할 수 있는 상태적인 경쟁능력을 말한다. 또한 경쟁기업에 비하여 훨씬 우월한 지위, 즉 강쟁우위를 가져다 주는 기업의 능력이라 할 수 있다.

경영자는 제품개발 단계에서 가격과 원가 결정되면 그 대부분을 수용해야 하기 때문에 시장요구와 기업자원에 대한 분석도 제품설계 및 개발단계에서 미리 실시해야 한다. 결국, 기업의 성패는 제품설계 및 개발단계에서 판가름이 난다고 볼 수 있다.<sup>4)</sup> 따라서, 경영자들은 제품설계 및 개발단계에서부터 원가관리를 해야 될 필요성을 인식하고, 그것에 대해 지대한 관심을 기울이고 있다. 결국 앞으로 기업이 소유하고 있거나 소유하게 될 제품설계 및 개발단계에서의 원가관리 능력은 기업의 발전 여부는 물론이고 생존자체를 결정 짓는 중대한 핵심요인 (critical factor)이 되는 것이다.

## 제 2 절 ABC의 의의와 구조

### 1. ABC의 의의

ABC(activity based costing)이란 기업 내에서 수행되고 있는 활동을 기준으로 하여 자원(resource)과 활동(activity), 활동과 원가대상(cost object)의 소모관계를 상호간의 인과관계(causal relationship)에 근거하여 규명함으로써 자원, 활동, 원가대상의 원가와 성과(performance)를 측정하는 원가계산기법을 말한다.

ABC의 기본적 산출물은 제품/서비스별 원가(product/service cost)와 활동원가로서 활동기준경영관리를 위한 기초정보가 된다. ABC 방법이 전통적 원가계산방법과 근본적으로 다른 요소는 활동이다. 즉 ABC의 기본 원칙은 활동 자원을 소비하고 원가대상은 활동을 소비한다는 것이므로 원가대상이 자원을 직접적으로 소비한다고 가정하고 있는 전통적 원가계산방법과는 다른 개념으로 보아야 한다.

---

4) 카토유타카는 기업에서 설계도가 일단 그려지면 제품원가가 보통 확정되게 되며, 제품에 따라서는 거의 100%확정되는 경우도 있다고 하면서 제품계획 단계에서의 원가결정 중요성을 기존의 연구들을 근거로 제시하고 있다.

부문이나 제품은 활동을 수요하는 2차적 분석단위라고 할 수 있다. 활동의 일반적인 예로는 구매활동, 설비재조정활동, 기계가동활동, 재고보관활동, 예약활동, 판촉활동, 판매활동 등을 들 수 있다. ABC제도를 실제로 적용하는 과정에서 활동을 몇 개로 분류할 것인가는 상당히 어렵고 중요한 문제로 지적되고 있다.

ABC는 기본적인 원가대상을 활동으로 설정함에 따라 원가대상을 제품을 중심으로 하는 전통적인 원가계산과는 다음과 같이 차이를 보인다.

첫째, 원가의 분류방식이 상이하다. 전통적인 원가계산에서는 원가를 요소별로 분류하여 재료원가, 노무원가, 제조간접원가로 구분한다. 그러나 ABC는 원가를 개별적인 ABC로 구분된다. 즉 전통적인 원가계산에서의 제조간접원가는 활동에 따라 독립적인 원가범주로 구분된다. 또한 활동에 따라 원가를 세분하기 때문에 전통적 원가계산에서 제품에의 추적가능성에 따라 직접원가와 간접원가로 구분하였던 원가분류는 무의미해지고 원칙적으로 모든 원가는 직접원가이다.

둘째, ABC는 장기적인 관점을 취한다. 전통적 원가계산에서는 단기의 조업도 변화와 원가수준과의 변동원가와 고정원가로 분류하고 있으나, ABC에서는 조업도의 변동이 아니라 활동의 관점에서 원가를 파악하므로 모든 원가는 원칙적으로 활동수준에 의하여 변화하는 변동원가이다.

셋째, 제조간접원가의 배부기준이 상이하다. 전통적 원가계산에서는 제조간접원가의 배부시 작업시간, 재료원가 등 생산량과 관계된 단일 혹은 소수의 기준만을 이용함으로써 제조간접비의 배분과정을 정교화 한다. 활동별 고유의 배부기준을 ABC에서 원가동인(cost driver)이라고 한다.



## 2. ABC의 구조

### (1) 호텔기업의 전통적 원가계산 구조

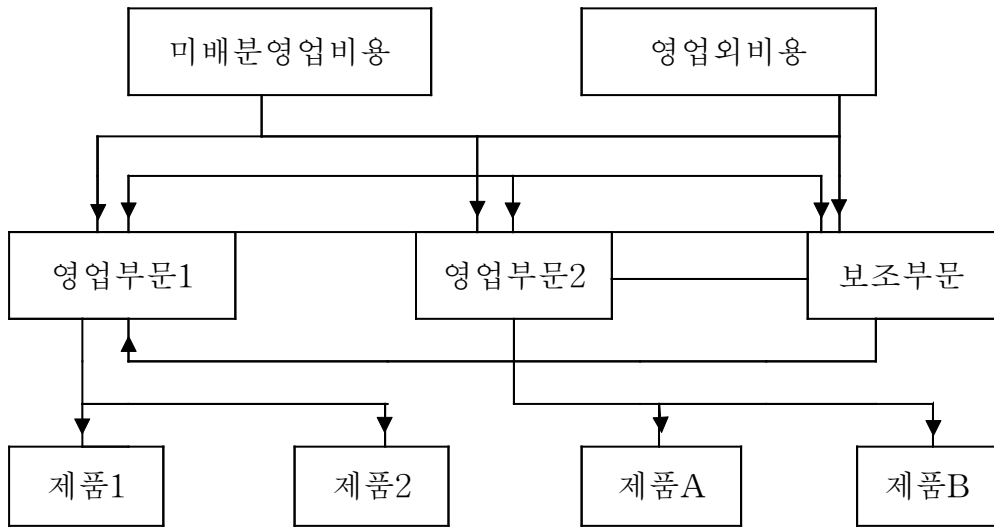
기본적으로 호텔기업은 수익창출 활동을 수행하는 객실부문, 식음료부문, 연회장부문 등의 영업부문(operating department)과 영업부문을 지원하기 위하여 보조적인 서비스를 제공하는 운송부문, 영선부문, 마케팅부문, 일반관리부문 등 보조부문(service department)으로 구성된다. 손익계산서 영업부문 개별비를 파악하여 영업부문별 손익을 계산하고 보조부문비인 미배분영업비용이나 영업외 비용은 일괄차감하여 호텔기업 전체의 손익을 계산한다. 한편 호텔기업의 회계기준인 USAH (Uniform System of Accounts for Hotels)에서는 보조부문비인 미배분 영업비용(undistributed operating expenses)과 영업외비용(fixed charges)을 예시한 기준을 이용하여 영업부문에 배부한 후의 영업부문별 손익계산서의 결과를 보충적인 정보로 제시하도록 하고 있다.<sup>5)</sup> 즉 부문별 계산의 과정을 거쳐서 간접비용인 미배분 비용과 영업부문에 배부하도록 요구한다.

전통적인 원가계산에 의한 호텔기업의 간접비용(overhead expenses)의 영업부문에의 배부과정을 보면 <그림2-1>과 같다.

---

5) Hotel Association of New York City, Inc.. Uniform System of Accounts for Hotels, Eighth Revised Edition(1986, pp.135-137

<그림2-1> 호텔기업의 전통적인 간접비용 배부구조



<그림 2-1>과 같은 호텔기업의 전통적인 간접비용 배부 시스템을 바탕으로 한 전통적인 원가계산의 특징을 요약하면 다음과 같다. 6)

첫째, 모든 원가는 영업부문 및 보조부문 등 원가중심점(cost center)에의 직접적인 추적가능성에 따라 직접원가와 간접원가로 구분한다.

둘째, 간접원가의 영업부문별 배부는 직접법(direct method), 단계법(step method), 상호배분법(reciprocal method)또는 공식법(formula method )등을 이용한다.

셋째, 영업부문별로 직접 추적된 직접원가와 간접원가의 배부액을 바탕으로 개별 제품에 배부하고 제품별 원가를 계산한다.

넷째. 이러한 과정은 간접원가의 배부, 영업부문별 집계원가의 제품별 배부 등 배분의 임의성으로 인하여 제품원가의 계산에 왜곡 초래한다.

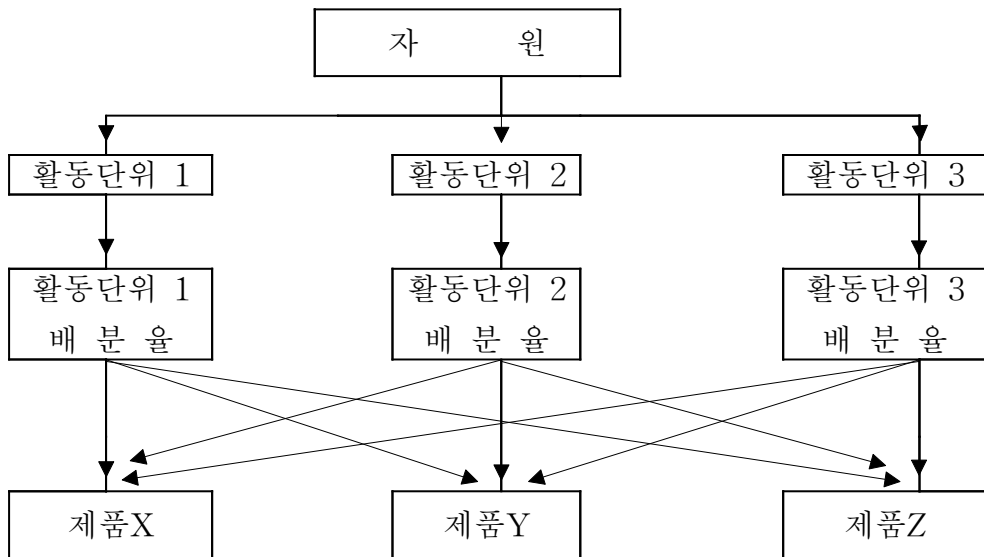
6) 원가와 비용은 구별된다. 원가계산의 목적으로는×××원가라는 용어의 사용이 타당하다.

그러나 USAH에서는 영업부문별 배부시 간접비용(overhead expenses)이라는 용어를 사용하고 있고, 실무적으로도 양자를 구분하지 않고 혼용하고 있다.

(2) 호텔기업의 ABC 구조

ABC는 공정별원가계산(process costing)이나 개별원가계산(job-order costing)과 결합하여 사용될 수 있다. 특히 ABC은 공정별 원가계산과 아주 흡사하다. 공정별 원가계산시의 공정을 보다 세분화된 활동으로 구분하고 세분화된 활동별로 간접비의 배부를 한 후 제품별 원가계산을 수행하는 것이 ABC이다. ABC의 기본적인 구조를 보면 <그림 2-2>와 같다.

< 그림 2-2 > ABC의 구조



자료: J. Haedicke and D. Feil, " In A Dod Environment : Hughes Aircraft Sets the Standard for ABC", Management Accounting(Feb. 1991), p.33.

ABC은 크게 두 가지 단계로 나누어진다. 첫 단계는 활동을 수행하는데 필요한 자원을 파악하고 이를 원가로 측정하는 것이다. 두 번째 단계는 활동별로 제품이 소비하거나 수요한 만큼의 활동에 비례하여 각 제품에 배분한다. 이때 각각의 활동원가의 사용 정도를 파악하기 위한 측정기준이 필

요한데 이를 원가동인(cost driver)이라 한다. ABC의 보다 구체적인 실행절차는 다음과 같다.

첫 번째, 활동을 분석한다. 활동의 분석은 활동의 원가와 성과를 보다 정확히 측정하기 위한 기초가 된다. 활동의 분석은 기업의 영업과정을 개별 세부활동으로 나누어 분석함으로써 활동이 어떤 자원을 사용하는지, 기업의 목표를 달성하는데 얼마나 기여하는지를 파악하도록 해준다.

두 번째, 개별활동의 원가를 결정한다. 활동별 원가는 개별활동을 수행하는데 필요한 모든 자원의 원가를 추적함으로써 얻을 수 있다.

세 번째, 활동원가의 원가동인을 결정한다. 원가동인은 활동원가를 가장 직접적으로 변동시키는 활동이다. 제품별 원가계산을 위해서는 소비된 활동의 수량을 파악하여야 하는데 이는 원가동인의 단위로 측정된다.

네 번째, 활동원가를 활동기준량으로 나누어 활동의 단위당 원가를 계산한다.

다섯 번째, 제품의 원가를 계산한다. 원가동인에 의하여 개별 제품이 소비한 활동의 수량을 측정하고 이에 활동의 단위당원가를 곱하여 개별 제품의 원가를 계산한다.

### 3. 전통적 원가계산과 ABC의 비교

#### (1) 전통적 원가관리시스템의 개념과 문제점

원가계산이란 급부와 관련한, 즉 제품의 생산에 소비된 경제적 자원을 측정하는 것이다. 이때 소비된 자원은 노무비, 재료비 기계가동관련비용, 에너지 및 각종 서비스 등이며, 이러한 자원들은 생산된 제품의 수량에 비례하여 소비되기도 하지만 경우에 따라서는 생산 수량과 무관하게 발생할 수도 있다.

전통적 원가계산은 개별원가계산이든 종합원가이든 공통적으로 원가중심별로 원가를 집계하고 여기에 집계된 원가를 생산수량이나 직접 작업시(혹은 기계가동시간) 기준에 의해서 제품별로 배부하는 원가계산방식으로써, 원가는 제품별로 생산수량이나 작업시간에 비례한다는 가정을 전제하고 있다. 그러나 기업의 제조활동은 매우 다양하여 모든 활동이 반드시 제품의 생산수량이나 직접 작업시간에 비례하여 발생하는 것은 아니다. 따라서 전통적 원가계산의 문제점을 극복하기 위해서 제품의 생산과정을 활동단위로 나누고 활동단위별로 원가를 집계한 후 원가동인을 기준으로 활동단위원가를 제품별로 배부하는 원가방식인 활동기준원가계산이 필요하게 된 것이다.

전통적 원가계산모형과 활동기준원가계산모형을 비교하면 다음과 같은 특징 있다.

첫째, 전통적 원가계산에서의 제1단계에서는 모든 제조간접비를 제조부문별로 상호배부법이나, 계단식배부법, 직접배부법 등을 이용하여 집합한다. 즉 간접원가를 원가중심점으로 할당하고, 그리고 제2단계에서는 제조부문에 집계된 제조간접비를 직접노무시간, 직접노무비, 기계작업시간, 직접재료비와 같은 생산량기준요인(unit-based drivers)을 이용하여 제품에 배부하는 것이다. 한편, ABC에서는 보조부문원가를 우선 기계의 준비, 그 활동들의 원가는 그 활동에 대한 제품에 대한 제품의 수요에 기초하여 제품에 할당되는 것이다.

둘째, 제1단계에서 원가를 집계하는데 이용하는 원가중심점의 성격이나, 원가중심점에서 제품으로 원가를 할당하는 방법이 전혀 상이하다. 제1단계에서 원가를 집계하는 원가중심점은 전통적 원가계산에서는 부문임에 대하여 ABC에서는 활동이라고 하는 점이다. ABC는 부문이 아니라 활동에 원가를 집계함으로써 원가통제 보다 적절한 정보를 제공할 수 있다. 즉 부문

내의 다량 활동을 타 부문의 활동과 비교하거나 통합할 수 있을 것이다.

예를 들면 품질을 유지하기 위한 총원가는 많은 원가를 포함하고 있다. 그것은 구매부문의 검사비, 제조부문의 조사비, 판매부문의 고객서비스 합계일 것이다. 그러나 품질에 관한 회사 전체의 원가는 활동별로 상세히 기록하고 있는 경우에 비로소 얻어진다.

셋째, 제2단계에서는 ABC이 활동원가를 산출량에 할당하는데 이용하는 원가동인이 구조적으로 상이하다는 것이다. 전통적 원가계산은 생산량에 비례하여 자원이 이용되고 있지 않은 생산지원활동이 급증하고 있음에도 불구하고, 그러한 활동의 원가도 생산량에 기초하여 제품에 배부하고 있기 때문에 매우 부정확하고 왜곡된 제품원가를 계산하게 된다. 이에 대하여 ABC 시스템은 개개의 산출량의 각 활동에 대한 수요를 표시하는 활동원가요인에 기초하여 제2단계의 계산을 하는 것이다.

<표2-1>은 전통적 원가계산과 ABC의 비교로서 전통적 원가계산의 과정을 요약하면 첫째, 원가중심점별로 원가를 집계하고, 둘째, 제조부문에 집계된 원가를 직접 작업시간을 기준으로 제품별로 배부하는 것이며 ABC는 그가 제공하는 정보가 자원을 소비하는 여러 가지 활동에 연결되어 있기 때문에 전통적 원가정보에 비하여 정확하며, 또한 전통적 원가계산에 의해 제공되는 정보보다 미래의 원가를 효과적으로 추정하게 하고 경영자의 의사결정을 보다 효과적으로 할 수 있게 해준다고 할 수 있다.

<표 2-1 > 전통적 원가계산과 ABC의 비교

내 용	전통적원가계산	활동기준원가계산
제품 원가 계산	<ul style="list-style-type: none"> <li>부정확한 제품원가</li> <li>생산량에만 근거하여 제품원가를 고정비, 변동비로 구분</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>비교적 정확한 제품원가</li> <li>제품원가를 생산량에 비례하여 발생하는 원가와 다른 요인(활동)에 비례하여 발생하는 원가로 구분</li> </ul>
제품 원가의 추정	<ul style="list-style-type: none"> <li>제품원가의 부정확성이 반영됨</li> <li>생산량의 변화에만 기초를 두고 원가추정이 이루어짐</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>비교적 정확한 과거의 원가에 기초를 두고 원가가 추정됨</li> <li>원가를 발생시키는 모든 요소에 예상되는 변화를 반영하여 원가추정이 이루어짐</li> </ul>
제품 관련 의사결정에 미치는 영향	<ul style="list-style-type: none"> <li>의사결정을 오도할 가능성이 높음</li> <li>단기의 의사결정을 위한 분석에만 한정됨</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>의사결정이 오도될 가능성이 낮음</li> <li>장기의 전략적 의사결정을 위한 분석에 이용됨</li> </ul>

(2) 전통적 원가관리시스템의 문제점

전통적 원가관리시스템은 경영의사결정을 위한 적절한 정보를 제공하는데 실패했다는 비판을 면치 못하고 있다. 이의 문제점을 열거하면 다음과 같다.

첫째, 원가관리의 초점이 주로 제조과정에 맞추어져 있다. 그러나 실제원가의 대부분은 개발·설계단계 등 제품수명 초기단계에서 결정되어 진다고 할 수 있으므로 제조과정에 맞춘 원가관리는 비합리적이다. 특히 다품종과 수명이 짧은 상태에서는 더욱 그러하다. 따라서 경영자들에게 유의

한 정보를 제공하지 못한다.

둘째, 단기적 이익의 지나친 강조는 조직 구성원들로 하여금 역기능적 행동을 유발시킨다. 가령 재고를 많이 쌓아두면 고정 제조간접비의 일부가 재고자산으로 흡수되므로 결국 매출원가를 감소로 그 만큼 이익이 증가 된다.

결국 이익의 증대를 위해서는 재고자산을 부풀려야 하는데 과잉재고는 전략목표를 달성하는데 해로울 뿐이다.

셋째, 전통적 원가관리시스템은 그 시각을 외부보다는 내부에 두고 있다. 따라서 고객가치 및 시장경쟁 요건 등의 외부가가치를 등한시하게 된다. 즉 고객에게 만족을 주지 못하는 기업의 활동은 모두 비능률적인 것이며 낭비이므로 이와 관련된 정보를 파악하여야 한다.

넷째, 지나치게 재무적인 측면만을 강조하다 보니 비재무적 측정치를 제시해 줄 수 없으므로 기업의 전략적 제조목표와 일치하지 않을 수 있다. 불량률, 시장점유율, 검사횟수 등 비재무적 측정치의 중요성이 점점 크게 부각되고 있다. 따라서 경영자들은 재무적측정치와 비재무적측정치간에 균형 있는 조화를 이룰 수 있어야 한다.

다섯째, 개별제품의 원가배부에 있어서 단일기준으로 배부함에 따라 소비된 자원을 측정하는 데는 부정확하다. 가령, 자동화된 환경에서 생산되는 다양한 제품들의 제조간접비 배부기준으로 직접 노무시간을 동일하게 적용한다면 상대적으로 작업시간이 많이 투입되는 제품군은 제조간접비를 작게 사용하고 있음에도 불구하고 제조간접비 부담이 늘어나게 될 것이다.

### (3) 제조간접비 배부시의 문제점

제조간접비 단일기준 배부시의 문제점은 < 표2-2 >과 같다



<표 2-2> 제조간접비 단일기준 배부시 문제점

배 부 기 준	사 용 시 문 제 점
직 접 재 료 비	. 재료비가 크면 제조간접비도 많이 배부 받아 원가 왜곡 . 재료비는 외부환경에 따라 변함으로 내부노력이 미반영
직 접 원 가	. 고 임금자는 제조간접비도 많이 발생시킨다는 개념 . 임금격차가 크거나 설비상태에 따라 차이가 크다
직접노무시간	. 설비관련비용은 대부분 간접비이므로 기계화, 자동화에 대한 사항이 반영되지 않는다
기계가동시간	. 제품별 직접노무시간 산출이 용이하지 않고 기계관련 비용이 반영되지 않는다 . 관리의 중점이 노무시간 통제에만 주의를 기울여 실제비용이 큰 설비를 소홀히 할 수 있다
생 산 수 량	. 모든 제품이 같은 기계에서 같은 공수가 투입되지 않으므로 다품종 생산에서는 어렵다

이상에서 살펴본 것처럼 전통적 원가관리시스템은 정보이용자들의 기대 수준에 크게 못 미치는 기능을 수행해 왔다. 또한 재무적인 수치에 의해서만 조직의 업적을 평가하는 방법을 사용함으로써 장기적인 경쟁능력을 상실하는 경우를 제공하기도 하였다.

#### 4. ABC의 도입 배경

새로운 경영관리 하에서 ABC에 대한 도입은 전통적 원가계산시스템의 제조간접비가 조업도에 의해서가 아니라 제품의 다양성과 복잡성에 따라 발생한다는 인식으로 거래에 따른 업무량을 기준으로 계산한 제품원가와 기존시스템의 조업도기준에 의하여 계산한 것과 비교하여 기존시스템의 원가왜곡을 지적하였다. 따라서 전통적인 원가회계가 생산량과 관련된 배부 기준을 사용하여 간접원가를 배부하기 때문에 발생하는 제품원가의 왜곡현

상을 제거할 수 있는 것이다.

오늘날 활동기준원가회계가 도입하는 배경도 다음과 같다.

첫째, 제품가격의 결정, 자본투자의 결정, 예산의 결정과 관련하여 잘못된 의사결정의 결과로 초래되는 손실이 점점 더 커지고 있다.

둘째, 보고되고 있는 제품원가의 정확도가 감소하고 있다. 우선 생산공정의 개선과 자동화 등의 영향으로 기업의 원가구조가 감소하고 있다.

특히 간접원가가 제품원가에서 차지하는 비중이 급격히 증가하고 있다. 따라서 직접노동시간이나 직접재료원가에 기초하여 간접원가를 배부하는 전통적인 원가시스템은 제품원가를 왜곡하고 있다.

셋째, 측정비용이 감소하고 있다. 정보와 통신기술의 발달로 정보가 전산화되어 다양한 정보를 정확·신속하고도 저렴하게 확보할 수 있게 되었다. 또한 정보처리시설의 발달로 계산비용이 지속적으로 하락하고 있다. 이에 따라 재무보고 목적의 회계시스템과는 별도로 정확한 원가와 전략적 적합성을 갖춘 정보를 제공할 수 있는 시스템을 도입하고 유지하는 것이 가능해졌다.

넷째, 기존의 원가회계시스템은 원가를 절감하고자 하는 노력에 영향을 미치지 못하였다. ABC는 간접원가를 발생시키는 개인의 행동에 영향을 미치기 때문에 ABC를 통해 개인의 행동을 관리함으로써 간접원가를 관리할 수 있다.

ABC에서는 비재무적인 단위인 활동별로 시간·횟수 등의 정보가 제공될 수 있는데 이는 전통적인 시스템에서는 불가능한 정보이다.

제품이 다양하고 복잡하면, 소량의 특수제품을 생산 판매하기 위해서는 특별한 수주처리, 생산의 일정계획, 특수부품의 조달, 기계가공의 준비, 특별한 감독, 제품검사, 운송 등 필요하게 되며 생산 판매를 지원하는 보조부문의 서비스활동 필요성이 급속히 증대하게 된다. 이와 같이 증대된 고정

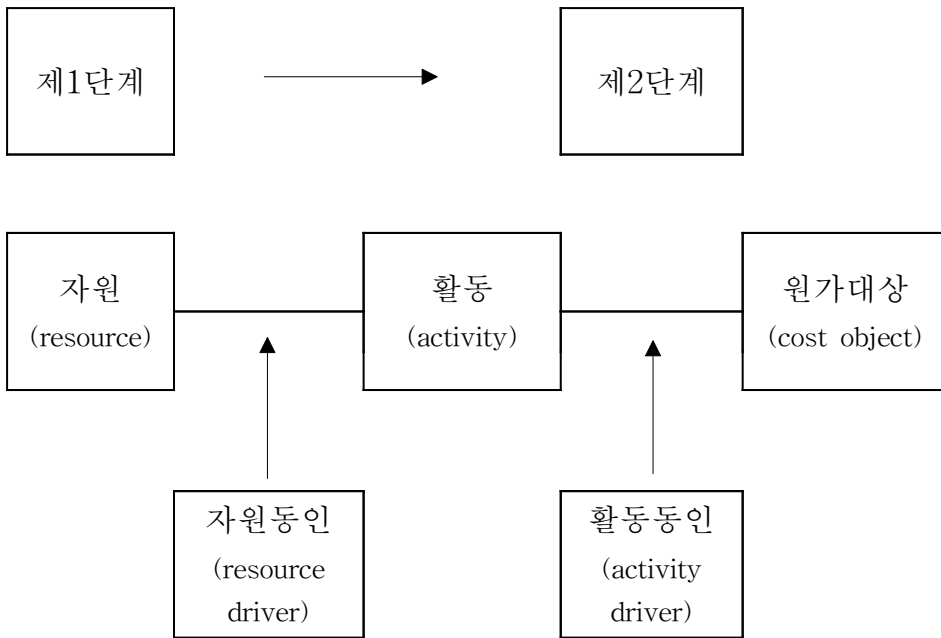
원가를 제품에 배부할 경우에는 생산량, 직접작업시간 등의 조업도관련기준을 사용하기 때문에 대량의 표준제품이나 소량의 특수제품도 제품 또는 직접 작업시간 단위당에는 동일한 금액의 고정원가가 배부된다. 그 결과 제품의 수익성이 애매해지며, 많은 제품이 실제로 수익성이 없는 제품임을 인식하지 못하고 주문을 받는 기업의 많다. 이러한 결함은 극복하기 위하여 생산·판매에 대한 자원활동 원가를 생산량 관련기준으로 제품을 배부하지 않고, 주문처리비, 재료취급비, 작업준비비, 감독비, 운송비 등 자원활동을 풀(pool)화하여 각각의 원가를 그 자원활동을 측정하는 물량적도, 즉, 원가동인 (cost driver)에 기초하여 각 제품으로 배부하는 원가계산방식이 ABC인 것이다.

## 5. ABC의 기본요소

ABC을 구성하고 있는 5대 요소는 자원(resource), 활동(activity), 원가대상(cost object), 자원동인(resource driver), 활동동인(activity driver)이다.

<그림 2-3>은 이들 5대 요소간의 상호관계를 설명하고 있는 바, ABC의 기본 체계라고 할 수 있다. 이 ABC의 기본 체계는 CAM-1에 의해 정의된 것이며 ABC의 개념적 설명을 위하여 가장 널리 사용되고 있는 모형이다

<그림 2-3> ABC의 기본체계와 구성요소



(1) 활동

활동(activity)은 원가관리 시스템의 기초를 구성하고 있다.

활동이란 조직 목적을 달성하기 위하여 수행하는 일련의 과정을 의미한다.

활동은 제품을 생산하기 실제적인 자원들을 소비하는 과정이다.

활동의 주요 기능은 자원을(예. 재료비, 노무비, 기술 등)을 제품으로 전환시키는 고정이다.

활동의 기능들은 일반적 목적(예, 재료의 조달 및 보관, 품질)과 관련되어 있는 활동들이 집계(aggregation)로 설명된다. 대부분의 기업들은 기능적으로 조직되어 있으나 기능들과 관련된 활동들의 일련 과정은 기능에 주요 책임이 있는 조직 단위 보다 훨씬 광범위하다. 예를 들면, 품질관리 활동들은 품질부문으로 할당(assign)된 것이다. 아직까지는 많은 기타의 품질

관리 활동들(예를 들면, 비품설비에 대한 품질관리계획, 공정검사, 재작업, 고객서비스 등)이 다른 부문에서 발생되고 있다. 일반 목적들과 관련되어 있지 않은 기능들의 활동들간에 상호의존적인 필요가 없다. 기업 경영은 교환하는 산출문제에 의하여 관련된 네트워크(network)이며, 상호의존적인 관계를 가지고 있다. 특정 사건은 공정에서 첫 번째, 활동을 발생시키며, 두 번째, 제품 및 정보 흐름을 유발시키고 있으므로 활동은 상호 관련되어 있다.

세 번째, 제품 및 정보 흐름은 활동들의 상호작용에 의하여 발생되고 있다.

네 번째, 제품 및 정보 흐름에 대한 교환으로 다른 활동간에 서로 한계가 구분되며, 활동들간에 밀접한 인과관계가 형성되기도 한다.

다섯 번째, 활동들은 활동을 수행하며 제품을 창출하는데 필요한 정보의 구성요소로 정의된다.

## (2) 자원

자원(resources)은 활동을 수행하기 위하여 사용되거나 소비되는 경제요소이다. 총계정원장(GL : General Ledger) 상의 각각의 계정과목이라고 생각하면 된다. 결국, 자원(resource)은 원가(cost)라고 할 수 있다.

원재료, 노무비, 임금, 소모품비, 감가상각비 등 화폐가치로 나타내기 위해 사용하는 것을 나타낸다.

이론적으로는 기업의 총계정원장상에 기록되는 모든 항목이 원가계산에 포함되어야하나 ABC 시스템 하에서 실무적으로 활동의 수행과 직접적 관계가 없는 이자 비용과 법인세 등은 ABC 원가계산에서 제외되는 것이 통례이다.

### (3) 원가 대상

원가대상(cost object)이란 최종적으로 원가를 선정하고자 하는 측정대상을 말한다. 가장 공통적으로 설정되는 원가대상은 제품 또는 서비스이다. 원가 정보의 종류나 형태를 말할 때 바로 이 원가대상이 무엇인지를 의미하게 된다.

전 산업에 걸쳐 공통적이고 기본적으로 설정하는 원가대상은 제품 서비스 및 고객이나 원가정보의 필요성에 따라 유통경로, 판매지역, 내수/수출 등 다양하게 설정할 수 있는 바, 원가시스템 설계시 우연적으로 결정하여야 할 요소임을 분명히 하여야 한다. 이를 결정하기 위하여 기업이 지향하고 있는 전략과 경영방침이라 원가정보 이용자의 정보요구 파악이 선행되어야 하며, 원가시스템 설계에 있어서 첫 번째 단계로서 수행되어야 한다.

### (4) 원가동인

원가동인은 자원동인과 활동동인으로 크게 구별된다.

자원동인이란 활동에 의하여 소비되는 자원의 양을 측정하기 위한 기준으로 정의되며, 자원을 활동별로 할당(assignment)하여 활동원가를 산출하기 위한 것으로서 소비된 자원, 즉 원가와 활동과의 인과관계에 의해 결정된다.

활동동인(activity driver)이란 원가대상에 의해 소비되는 활동의 양을 측정하기 위한 기준으로서 활동원가를 원가대상으로 할당하기 위해 사용된다. 이는 자원동인이 자원을 활동으로 할당하는 기준인 것과 같은 맥락으로 이해된다.

## 제 3 절 ABC 도입 효과와 고려사항

### 1. ABC 도입 효과

ABC 시스템의 도입으로 의사결정에 유용한 원가정보의 제공, 적절한 성과 측정 및 동기부여, 경영자 의사결정에 필요한 원가절감 및 경영개선 등을 기대할 수 있다.

#### (1) 의사결정에 유용한 원가정보의 제공

ABC시스템은 전통적 원가관리 시스템에서 이용되고 있는 임의적 간접비 배부 방법보다는 활동별로 생성된 비용을 제품, 공정, 영업 활동에 직접 부과하는 방법을 선택함으로써 보다 정확하고 적합한 원가의 산출이 가능하도록 한다. 또한 제품별로 원가내역 이외에 제품의 라이프사이클(life cycle)원가, 제품원가, 그리고 기능별(관리, 물류, 구매 등) 원가 산출이 가능하므로 전사적인 의사결정에 대한 효율성을 극대화할 수 있다.

#### (2) 적절한 성과측정 및 동기부여

ABC 도입 결정이 이루어진 뒤, ABC 시스템으로부터의 효과를 극대화하기 위하여 종전의 재무적인 측정치와는 성격이 다른 비재무적인 측정치의 활동을 통해 과연 기업의 운영성과가 개선되고 있는가를 지속적으로 파악할 필요가 있다. 특히 ABC의 도입 목적은 단순히 제품원가의 정확성 제고만을 의미하는 것이 아니라 기업성공에 필수적인 활동에 기초를 두고 활동분석을 통하여 원가관리 필요하다. ABC하에서의 성과측정은 측정 자체보다는 성과관리 과정에 토대를 두어야 한다. 구체적으로 바람직한 성과측정치의 선택은 다음과 같은 사실을 충분히 고려하여 이루어져야 할 것이다.

① 성과측정치는 활동 원가에 대한 통제가 어느 정도 이루어지고 있는가를 측정할 수 있다.

원가동인은 총원가와 작업능률에 중요한 영향을 미칠 수 있는 경영상의 여러 가지 측면을 추적한다. 따라서 총원가의 관리는 관련활동을 적절히 관리하고 통제함으로써 비로소 효과적으로 달성할 수 있다. 원가동인과 관계되는 성과측정치에 토대를 두는 것은 곧 기업의 성과측정치라고 할 수 있는 당기순이익의 개선을 가져 올 것이다.

② 대부분의 원가동인이 제품디자인과 제조작업분야에 관련되어 있기 때문에 관련된 성과측정치의 대다수가 비재무적인 성격을 가지고 있다.

성과측정의 목적이 주로 당기순이익을 개선하고자 하는 것이 일반적이지만 궁극적으로는 당기순이익의 증가를 가져 올 비재무적 측면을 고려하는 것이 또한 매우 중요하다.

③ 성과측정치를 영구적인 것으로 간주해서는 안 된다. 사용되고 있는 기존의 성과측정치가 성과를 측정함에 있어 영원한 해결책으로 생각해서는 안 된다. 성과측정치는 새로운 전략 대상의 확대 또는 성공요인의 증대와 같은 변화에 대응할 수 있도록 정기적으로 검토되어야 한다.

④ 성과측정치는 이해하기 쉬어야 한다. 성과측정의 주목적이 종업원의 행동에 영향을 미침으로써 기업의 목적달성에 기여하도록 하는 것임을 감안할 때, 성과측정치의 의미나 해석에 있어서 모호함이 없도록 해야 한다.

⑤ 성과측정치의 수는 가급적 적어야 하며, 적절한 시기에 보고되어야 한다. 너무 많은 측정치를 사용하게 되면 각 측정치가 적합한 행동을 유도할 수 있는 영향력이 약화되기 마련이다. 평가목적 또한 기준별로 4-6개의 측정치가 바람직하다. 또한 성과측정의 결과는 수시로 보고되어야 한다.



성과측정에 대한보고는 시간별, 일별 또는 주제별로 다르게 이루어질 수 있다. 그러나 측정의 의미를 모호하게 하거나 왜곡할 수 있는 단시간의 변동을 허용해서는 안 될 것이다.

⑥ 성과측정의 결과는 가시적이어야 한다. 긍정적이며 실질적인 행동은 성과측정이 가시화됨으로써 강화된다. 성과측정의 결과는 작업장의 모든 사람들이 제대로 접하고 이해할 수 있도록 명확하게 전달되어야 한다. 따라서 기업의 원가-성과의 유발요인, 즉 동인을 계량화하고 규명할 필요가 있는 것이다.

⑦ 성과측정치에 대한 경영진의 전폭적인 지지가 필요하며, 성과측정치는 종업원 평가과정과 명백한 관련을 가지고 있어야 한다. 성과측정치는 모든 관리자들이 동일한 측정치를 전폭적으로 지지한다는 것이 공식적으로 표명되어야 한다.

⑧ 성과측정치는 종업원 평가과정과 명백한 관련을 맺어야한다. 종업원을 어떻게 평가하는가는 종업원의 행동에 커다란 영향을 미친다. 따라서 성과측정치의 역할을 높이기 위해서는 종업원의 성과평가과정과 성과 측정치를 명확히 관계시킬 필요가 있다. 종업원의 성과는 기업의 목적, 목표달성에의 기여도 및 성과측정치에 어느 정도 헌신적인가를 고려하여 평가되어야 한다.

결과적으로 기업 전략과 관련하여 전략적 계획은 성과조정 및 측정에 보다 체계적인 접근 방식을 필요로 한다. 중요한 경영목적이 식별되고, 평가되고 전략적 계획상 중요도에 비추어 순위가 정해지는 것과 마찬가지로 성과측정치 또한 평가될 필요가 있다. 즉 성과 측정은 기업목적(goal)과 목표(objectives)가 양립할 수 있어야 하며 그러한 목적을 달성하기 위해 요구되는 내외적인 요인을 모두 고려하여야 한다. 성과측정은 제조나 경영관리의 모든 수준에서도 업무활동과 경영계획의 사이에 교량역할을 하여야 한

다. 따라서 전략적 계획은 다양한 수준의 제조 및 보고 책임에 걸쳐 적용될 수 있는 형식으로 표명되어야 한다.

### (3) 경영의사결정에 필요한 원가절감 및 경영개선

ABC를 이용하여 기업은 경쟁 기업에서 수행하는 활동과의 비교분석을 통해 경쟁적 우위를 확보할 수 있으며, 또한 ABC 시스템은 문제가 발생하고 있는 부분을 찾아내어 그 원인을 밝혀주기 때문에 구체적인 해결 방안을 용이하게 마련할 수 있도록 도와 준다. 즉 문제가 되고 있는 활동 부문에서 발생하는 모든 이익과 비용을 완벽하게 분석하고 결과에 따라 고객과의 계약을 수정하거나 제품의 판매가격을 변경하고 생산롯트(lot)의 크기를 조정하는 결정도 내릴 수 있게 된다. 또한, ABC 시스템을 통하여 원가절감 부분의 구체적인 제시가 가능해 짐에 따라 이를 토대로 원가절감 실행 계획의 수립과 구체적인 원가절감이 행하여지게 되며, 원가 발생을 유발하는 원가동인을 찾아 활동 단위당 비용을 계산하여 이를 감소시키거나 활동 발생량 자체를 감소시켜 원가절감의 노력을 구체화 할 수 있다. 나아가 활동별 목표 원가를 설정하여 이를 실제 원가와 비교, 분석함으로써 원가절감의 노력을 지속적으로 수행하게 된다.

## 2. ABC 도입시 고려사항

ABC 시스템이 생산량을 기준으로 제조간접비를 배부하는 전통적 원가 계산 시스템보다 더욱 정확하고 우월한 방법이라 하더라도 올바른 원가 동인을 찾지 못한다면 그 우위는 쉽게 사라질 것이다. 왜냐하면, ABC 시스템에서의 원가는 다음과 같은 두 가지 가정 하에서 용이하기 때문이다.

첫째, 각 원가 집합(pool)속의 원가들은 동질적(homogeneity) 활동들에 의

해 움직인다. 여기에서 동질성의 의미는 각 원가집합 속의 원가들은 활동에 대해 엄격한 비례성(proportionality)을 갖고 있다. 여기에서 비례성의 의미는 원가집합의 모든 원가들은 활동 수준의 변화에 비례하여 변화하는 것을 의미한다.

따라서 ABC를 도입할 때에는 개별 기업이 처해 있는 경영 환경을 충분히 고려한 후 실시해야 하며 초기 단계부터 너무 복잡한 시스템을 설계하는 것보다는 회사 실정에 맞는 제도부터 시작하여 그 제도가 안정됨에 따라 복잡성을 추가하는 것이 바람직할 것이다. 또한, ABC 시스템을 전사적으로 실시하는 것보다 노하우(know-how) 및 각종 원가관련 정보의 축적이 풍부한 분야부터 우선적으로 적용하여 ABC 도입에 따른 효과를 극대화하여야 할 것이다. 따라서 간접비의 비중이 큰 주요 제조 사업부를 우선적으로 적용하고, 그 결과를 기초로 하여 다른 제조 사업부로 확산하는 방법을 선택하는 것이 타당하다.

제조업의 전통적 표준원가 시스템은 정확한 제품원가의 측정 아니라 재고 자산의 평가를 위하여 설계되었다. 대체적으로 표준원가는 제품의 설계, 생산, 판매 및 운반에서 발생하는 자원 등과 아무런 관련성이 없다. 표준원가 시스템 하에서 정상 이윤을 나타내고 있는 제품이 실제 실무상에서는 손실이 발생할 수도 있다. 마찬가지로 판매 배분 비용에 대한 주의 깊은 분석을 통하여 이전에는 손익분기점 분석에서는 제품 라인이 설계로는 기업에 높은 이익을 보장할 수 있다는 사실을 보여주었다. 매우 왜곡된 제품원가는 경영자들에게 높은 이익을 달성할 수 있다는 사실을 강조하여 과도한 가격을 책정하도록 유도하여 복잡하고 불리한 생산라인을 증가시켜 궁극적으로는 경쟁력을 상실하게 하는 전략을 선택하게 할 수도 있다.

기업에서는 불가피하게 취약한 전략을 유지하게 되는 경우도 있다. 시장점유율과 이익의 감소가 여러 기간에 걸쳐 지속되고 있는 경우, 경영

자들은 일정 기간이 경과된 이후에 비로소 왜곡된 제품원가로 인하여 취약한 제품 배합과 가격 의사결정에 어떤 영향을 주었는지를 감지하게 될 것이다. 원가 분석가들은 생산, 지원, 영업 및 판매부문 경영자들과 면담을 통하여 제품에 대한 기업의 자원에 대한 수요량을 파악하고 있어야 한다.

이러한 측면에서 원가 분석가들은 자원에서 어떤 작업의 발생되고 있으며, 작업 수행시 소요 원가, 그리고 개별 제품에 필요한 조업도를 파악하고 있어야 한다.

최고 경영자는 원가를 의식할 수 있는 문화를 개발하여야 한다. 원가를 의식하는 문화에서 지향하고 있는 목표는 혁신을 통한 품질, 시간 및 원가의 지속적인 개선 전략을 의미한다. 이러한 목표들이 달성 가능할 때, 조직에서 지속적인 개선 전략을 유지할 수 있는 주요 요소들로 관심을 집중시킬 수 있는 재설계(redesign)에 대한 지원이 가능해진다.

원가를 의식하는 문화에 대한 정교한 검증은 종사자들이 장기의 원가를 감소시키면서, 단기 위험에 크게 의존하지 않는 행동들을 유발할 수 있도록 동기부여가 제공되어 있는지에 달려 있다. 예를 들면, 종사자들이 보다 위험 선호적이고 보상 부유적인 직업으로 전환이 가능하다고 신뢰할 수 있기 때문에 본인의 작업을 제거할 수 있을 정도로 충분히 혁신적(innovate)이어야 한다는 것이다. 따라서 원가 문화를 조정할 수 있는 다음과 같은 8가지의 방법들이 제시될 수 있다.

① 최고 경영자는 기업의 성공을 위하여 종사자들에게 원가절감의 중요성을 매일 주지시켜야 한다.

② 최고 품질을 가지고 있는 종사자들을 고용하여야 한다. 그러므로 높은 품질을 가지고 있는 장기간 동안의 원가가 낮은 품질을 가지고 있는 원가보다 상대적으로 적기 때문, 이러한 종사들은 높은 품질을 보장할 수 있는

활용 및 제품 개발할 수 있다.

③ 종사자들에게 참여, 책임, 단순하면서도 기능적인 단체 의식을 통하여 권한을 위양하여야 한다.

④ 종사자들에게 기술, 업무 및 혁신을 증대시키고 확장시키기 위하여 제공되고 있는 교육, 훈련, 재훈련 및 종합적 훈련 수준을 증가시켜야 한다.

⑤ 종사자들에 현행의 패러다임(paradigms), 즉 조직내에서의 최적화보다는 극복 가능한 동기가 부여되어야 한다.

⑥ 조직에서 수직적인 의견 교환보다는 수평적인 형태를 가지고 있어야 한다. 예를 들면, 사무적 업무의 충돌에 대한 제거, 기업 생존을 위한 종사자들의 의견 전체를 몇 개의 주제별로 요약, 잡다한 규정, 정책 및 표준 영업절차들의 축소 및 지속적인 피드백(feedback)과정을 통한 성과측정을 들 수 있다.

⑦ 원가절감의 효과들을 종사자들의 보상과 연관시켜야 한다. 원가절감에 대한 예로는 생산성 및 능률의 향상으로 인한 이익 증가, 목표원가(target costs)의 달성, 그리고 이전 원가에 대한 개선 등 있다.

⑧ 종사들 모두에게 경쟁자들의 원가, 조직성과 및 다른 부문 성과에 대한 지속적인 피드백 과정을 제공하여 주어야 한다.

제품원가는 대개 변동원가로 구성되어 있다. 변동성의 원천은 생산 품목에 대한 물리적 조업도와 관계가 있다. 이러한 원가들은 생산단가 다양화하거나 광범위 함, 다제품적인 환경하에서 대응 측정치를 가지고 있다.

그러나 특히 제조간접비 지원 및 판매 부문에서 발생되고 있는 기타 원가는 제품라인에서 다양성과 복잡성의 특성을 가지면서 광범위하게 분포되어 있다. 이러한 원가의 변동성은 생산, 조달 업무 또는 배분 과정에서 다음 단계를 시작하는 거래 범위에 의하여 충분히 설명이 가능하다.

개별 제품 또는 제품 라인의 제조 및 판매에 소요되는 장기 변동원가를

포함하고 있는 포괄적 제품원가 시스템에서는 제품 라인의 가격결정, 도입 유지 여부 및 리엔지니어링(reengineering)<sup>7)</sup>에 대한 관리적 의사결정에 있어서 매우 기초적인 정보를 제공하고 있다.

---

7) 리엔지니어링이란 비용, 품질, 서비스, 속도와 같은 핵심적인 성과에서 극적인 향상을 달성하기 위하여 기업 업무과정을 기본적으로 다시 생각하고 근본적으로 설계하는 것으로 정의되고 있다. (안중호, 박찬구 공저, 리엔지니어링 기업혁명, 서울 김영사. p.51-52)

## 제 3 장 ABC의 호텔기업적용 및 선행연구

### 제 1 절 원가계산의 절차

호텔기업의 원가계산 또는 손익계산은 전통적인 원가계산의 과정인 원가 요소별계산 → 부문별계산 → 제품별계산을 거치게 된다. 특히 제조기업이 제품별계산에 초점을 맞추는 반면에, 호텔기업은 부문별계산을 중시한다.

전통적인 호텔기업의 원가계산과정에 ABC를 이용하는 경우 그 구체적인 절차는 다음과 같이 요약할 수 있다.

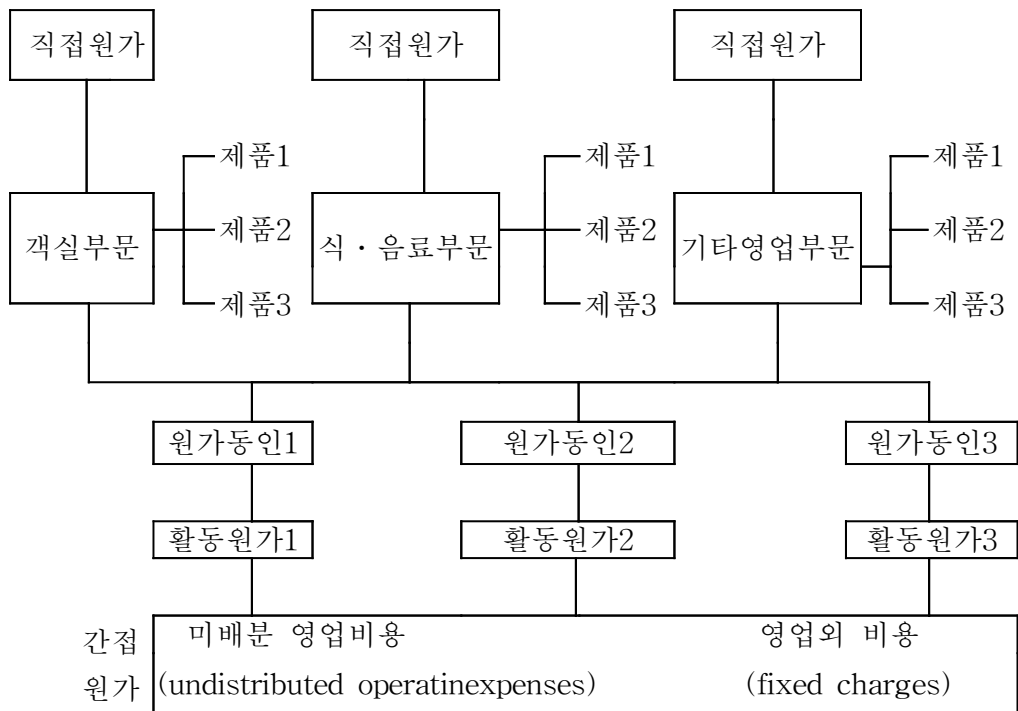
- ① 영업부문별 직접원가를 파악한다. 이는 영업부문별로 직접재료비, 직접노무비, 직접경비 등 직접원가의 정확한 자료를 수집하는 것이다.
- ② 영업부문의 입장에서 간접원가인 미배분 영업비용과 영업외 비용을 구분 파악한다. 미배분 영업비용은 보조부문별로 파악하기도 한다.
- ③ 미배분 영업비용과 영업외 비용 등 간접원가를 활동별로 분석하고 개별활동원가를 분석한다. 이때 활동원가의 분석은 미배분 영업비용만을 대상으로 할 수도 있다. 그러나 USAH상의 영업외 비용(fixed charges)으로 분석되는 항목들에 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)상의 영업비용들이 포함되기 때문에 영업외 비용도 활동원가 분석의 대상으로 삼는 것이 보다 합리적이다.
- ④ 활동원가의 원가동인을 결정한 후 간접원가를 영업부문별 또는 제품별로 배분한다.

기본적인 ABC를 간략히 요약하면, 우선 원가를 기능별 활동원가풀(functional activity cost pool)로 집계한 후, 활동원가를 개별적 원가동인을 이용하여 제품별로 배분한다. 그러나 호텔기업의 경우 생산·판매하는

서비스(이는 제품으로 봄) 및 상품이 다양하고 활동과 개별 제품과의 상관성을 파악하기 어렵기 때문에 활동원가의 제품별 배부의 과정만을 거치는 것도 바람직하다<sup>8)</sup>. 즉 ABC이 제품별 계산의 정확성 확보보다는 영업부문별 원가계산의 정확성을 바탕으로 부문별 업적평가의 보다 정확한 원가정보를 제공할 수 있도록 하고, 활동별 원가의 계획과 통제 등 원가관리활동을 위하여 원가정보를 활용하도록 하는 것이다.

앞서 설명한 ABC에 의한 호텔기업의 원가계산과정을 도시하면 <그림 3-1>과 같다. <그림3-1>은 간접비용을 영업부문별로 배분하는 과정을 기본으로 한 것이다.

<그림3-1> 호텔기업의 ABC 응용



8) T. J. Brignall, I. Fitzgerald, R. Johnston and R. Silvestro, "Product Costing in Service Organizations" Management Accounting Research, Vol. 2(1991), p.245



## 제 2 절 ABC의 실행절차

### 1. 활동의 분석

활동의 분석은 ABC의 출발점이다. 활동(activity)은 어떤 기능의 목적을 수행하기 위하여 필요로 하는 행위이며, 기능(function)을 보다 세분화한 것이다. 활동은 다시 작업(task)으로 구분된다. 또한 활동은 원가발생의 근본이다. ABC에 의한 원가정보의 산출시 중요한 것은 활동별 원가의 구분뿐만 아니라 활동을 가치활동과 비가치활동으로 나눈다.

가치활동(value activity)은 본원적활동과 자원활동으로 나누어진다. 호텔 영업부문의 활동은 본원적 활동(primary activity)이며, 이는 호텔서비스의 창출, 판매 등과 직접적으로 관련된 활동이다. 반면에 보조부문의 활동은 자원활동(support activity)이며, 이는 영업부문활동을 지원하는 보조적인 활동이다. 활동분석을 위해서는 가치사슬(value chain)을 파악하여야한다.

가치사슬이란 기업의 제품과 서비스에 가치를 부과하는 일련의 전체 경영기능이다.<sup>9)</sup> 가치사슬의 파악은 각각의 가치활동을 다시 보다 세분된 활동으로의 구분을 가능하게 한다.

활동분석은 특히 중요한 것은 비가치활동과 가치활동의 구분된다. 비가치활동(non value added activity)은 소비자의 입장에서 전혀 가치를 증대시키지 못하는 활동이며, 이는 낭비(waste)로 간주된다. 즉 비가치활동은 서비스나 제품의 속성을 유지하면서도 배제될 수 있는 활동이다. 반면에 가치활동은 필수 불가결하거나 조직기능에 필수적인 활동이다. 예를 들어, 식음료 서비스를 생산 판매하는 경우 주기시간(cycle time)은 공정시간

---

9) C. T. Horngren and G. Foster, Cost accounting : A Managerial Emphasis, 7th edition, Prentice-Hall(1991),p,113

(process time), 검사시간(inspection time), 이동시간(move time), 대기시간(queue time), 저장시간(storage time)으로 구분할 수 있다. 이때 진정한 가치 증대시간은 공정시간 뿐이다. 따라서 공정시간을 제외한 나머지는 모두 비가치활동이며 낭비시간이다.

활동분석의 목적은 ABC방법에 의한 보다 정확한 원가계산 뿐만 아니라 활동의 성과를 보다 개선할 수 있는 원가정보를 산출하는 것이다. 가치사슬의 입장에서 활동분석시 고려해야 할 지침을 살펴보면 다음과 같다.<sup>10)</sup>

- ① 필수적이 아닌 활동의 파악
- ② 의미 있는 활동의 분석
- ③ 현재 활동과 최선의 실행 방법과의 비교
- ④ 활동들간의 연결점 검토

호텔기업의 보조적인 서비스 제공 활동은 우선 기능(function)별로 구매, 판매, 마케팅, 영선, 회계 등의 구분을 한 후 각 기능별로 세부활동을 분석하게 된다. 예를 들면, 식음재료 구매기능은 제품(식단)계획, menu분석, 식음재료의 주문, 검수, 반입, 보관, 불출, 조리준비 등의 활동으로 나눌 수 있다. 또한 회계기능은 일별계산 및 보고, 외상채권관리, 외상채무관리, 현금관리, 장부기장, 세무처리, 급여관리 등의 활동으로 나눌 수 있다.

일반적으로 활동에 대한 분석은 제품단위수준, 배치수준, 제품수준, 설비수준으로 구분할 수 있다. 호텔기업의 경우는 부문별계산을 전제로 하기 때문에 설비수준에 따라 활동을 분석하고 이를 토대로 제품수준에 따라 활동을 하는 것이 합리적이다.

---

10) Peter B, B, Turney, "Activity-Based Management" Accounting(Jan. 1992),pp,22-23

## 2. 원가동인의 분석

원가동인(cost driver)은 관련된 원가대상(cost object)의 총원가에 변화를 야기시키는 모든 요인을 말한다. 원가동인은 총원가를 증가시키는 어떠한 요인도 포함될 수 있으며, 전통적인 간접원가 배부기준으로 가장 많이 이용되는 원가동인은 생산량, 작업시간, 매출액 등의 조업도이다. 원가동인은 원가요인이며, 이는 필수적이 아닌 활동을 행하게 그런 활동을 유발시키는 원인사항으로 파악할 수도 있다. 원가동인의 분류는 다양하나 ABC에 실제적 이용 측면에서 보면 다음 두 가지로 나눌 수 있다.

첫째, 제품의 생산수량과 직접 비례하는 것으로 조업도를 나타는 전통적인 원가배부기준들이다. 제품의 생산수량과는 직접적인 비례성이 존재하지 않는 것이다.

둘째는 去來基準原價動因과 努力基準原價動因으로 나누어 볼 수 있다.<sup>11)</sup> 거래기준 원가동인은 구매주문의 횟수, 설비의 설치 횟수 등과 같이 어떤 행위의 유무나 회수를 기준으로 하며, 노력기준원가동인은 거래기준원가동인에 투입된 시간이나 거리, 중량 등을 기준으로 한다.

원가동인의 변동에 따라 활동원가가 변화하는 가에 따라 활동원가는 고정원가와 변동원가로 구분된다. 고정원가는 원가동인의 변화에도 불구하고 변화하지 않는 원가이며, 변동원가는 원가동인의 변화에 따라 비례적으로 변화하는 원가이다. 전통적인 원가계산에서는 변동원가와 고정원가의 구분을 단기간의 생산량의 변화를 기준으로 하기 때문에 많은 원가가 고정원가로 분류된다. 그러나 ABC에서는 활동의 속성을 원가동인으로 파악함에 따라 대부분의 원가는 변동원가로 분류된다.

---

11) 朱挺大, 活動中心原價計算에 基礎한 戰略的 原價分析에 관한 연구, 서울대학교 대학원 석사학위논문(1992)

ABC에서는 생산량, 매출액 또는 작업시간 등의 소수의 일괄적인 배부기준을 이용하는 것이 아니라 활동의 내용에 따라 상이한 다수의 배부기준을 이용한다.

원가동인은 활동원가 집계(activity cost pool)별로 집계된 원가를 영업부문 또는 제품에 배분할 때 배부기준으로 이용되는 ABC상의 핵심적인 요소이다. 따라서 어느 정도의 원가동인을 이용하며, 어떠한 유형의 원가동인을 선택하는가는 ABC제도 설계시의 가장 핵심적인 문제이다. 많은 원가동인의 이용은 산출하는 원가정보의 정밀도를 증가시키나, 어떠한 원인으로 원가의 변동이 발생하는가를 정확히 판단하는 것은 그리 쉬운 작업이 아니라, 또한 수많은 활동에 각각의 원가동인을 사용하는 것보다는 유사한 활동을 묶어서 하나의 원가동인을 사용하는 것이 원가효익 대응측면에서 바람직할 수도 있다. 원가동인의 정보를 얻는 것이 그리 쉬운 일로 판단되지는 않지만, 실무적으로 데이터베이스(database)를 이용한다면 거의 모든 원가동인 정보를 얻을 수 있었다.<sup>12)</sup>

### 3. 활동관리

활동유형별로 자원을 소비하는 모습이 다른데 제품생산에 초점을 맞추어 활동유형별을 다음과 같다.

#### (1) 설비유지활동(facility- sustaining activities)

설비유지활동은 공장 전체의 설비를 유지하기 위한 활동으로서, 공장관리, 건물 및 토지의 유지관리 그리고 냉난방, 전기 등의 공급 활동이며, 공

---

12) Hot Association of New York City. Ine. Uniform System of Accounts for Hotels, Eight Revised Edition(1998), pp,82-88

장 전체수준에서 그 활동량이 정해진다고 하겠다.

(2) 제품유지활동(product- sustaining activity)

제품유지활동은 회사로 하여금 특정제품을 생산할 수 있는 능력을 제공하는 활동이며, 제품설계, 공정기술, 기술변경통지(engineering change notices), 제품개선 등의 활동이며 제품종류의 수에 비례하여 그 활동이 정해진다고 하겠다.

(3) 생산횟수 비례활동(batch-level activity)

생산횟수 비례활동은 생산의 횟수에 비례하여 그 수준이 정해지는 활동으로서, 작업준비, 재료운반, 부품검사 등의 활동이며, 생산이 이루어질 때마다 발생하므로 생산횟수가 많으면 그만큼 많은 활동이 이루어진다.

(4) 생산량 비례활동(unit-level activity)

생산량 비례활동은 생산량에 비례하여 그 수준이 정해지는 활동으로서, 제품에 구멍을 뚫거나 제품표면에 기계처리를 하는 활동 등이다. 생산량 비례활동은 개별제품을 위하여 이루어지므로 생산량에 비례하여 그 활동량이 정해진다.

전통의 원가계산에서는 제조비용이 생산량에만 비례하여 발생한다고 보아 생산량 비례활동을 관리하는 데에 초점이 맞추어 졌다. 산업공학의 방법은 지난 수십 년 동안 노동, 재료, 기계시간 등의 효율성을 높이기 위해 사용되었다. 그러나 최근에는 생산횟수 비례활동과 제품유지활동에서 그 개선의 기회가 훨씬 큰 것으로 인식되고 있다.

기업의 활동에서 낭비를 제거하고 고객의 효익을 높이기 위한 활동관리 절차는 다음과 같다.

- ① 조직 전반에 걸친 업무(활동)의 흐름을 도식화한다.
- ② 각 활동에 포함된 고객가치의 원천을 식별한다.
- ③ 고객가치를 창출하지 못하는 비부가가치 활동을 제거한다.
- ④ 지연, 과다 또는 파손 등 낭비의 원인을 식별하고, 그러한 낭비요소를 측정할 수 있는 지표를 개발한다.

## 제 4 장 S호텔 식음료 부문의 ABC 분석

### 제 1 절 식음료 부문의 ABC 분석

현대 호텔기업은 고객에게 숙박시설과 음식 그리고 서비스를 제공하는 것 외에 안락한 생활을 위한 편안함도 제공하여야 한다. 또한 사회 변화에 따른 생활·문화양식의 변화로 현대 호텔기업의 기능이 사회·문화적인 측면에서 크게 확대 변화되었고 호텔 고객이 느끼는 편익이 다양한 부대시설을 필요로 한다.<sup>13)</sup>

고도 사업의 발전에 따른 소득 수준 향상, 여가 시간의 지속적 확대, 인간다운 삶의 추구 등을 감안해 볼 때 오늘날 관광이야말로 현대인의 정신적 풍요로움을 이루어 줄 수 있는 활동으로 인식되어지고 있다.

1960년대 국가경제 개발정책의 일환으로 시작된 우리나라의 관광호텔산업은 세계적인 관광 붐과 고부가가치로 인한 적극적인 정부의 관광진흥정책 그리고 국내·외 관광객의 급속한 증가에 힘입어 빠른 성장을 이루었다. 그러나 규모와 경영의 체계를 확립한 몇몇 특급 호텔을 제외하고는 우리나라 대부분의 관광호텔은 아직도 많은 문제를 내포한 채 경영의 합리화가 그 어느 때보다도 필요한 실정이다.

국내의 경우 호텔산업은 88서울 올림픽 이후 침체 국면이 계속되어왔다. 호텔의 수적팽창에 따른 과잉경쟁과 콘도의 공급과잉, 또한 2002년부터는 펜션날립으로 인한 경영난, 물가상승에 따른 재료비와 인건비의 압박 그리고 지가상승, 건축비상승 등은 재투자 신규투자는 생각할 수도 없고 오히려 원가절감의 대책에 부심하게 되었다.

---

13) 이선희, 관광마케팅개론, 서울 대왕사, 1993.p.425

1992년 말 뜨거운 감자로 부상되었던 “92 관광적자”의 큰 원인은 세계적인 불황과 국내의 높은 물가로 인한 외래관광객의 감소 그리고 정부의 각종 규제조치 등으로 분석<sup>14)</sup>되고 있다. 특히 호텔 총매출액에서 큰 부분을 차지하는 객실매출수입을 외래 관광객에게 대부분 의존하는 특급호텔의 경우, 경기활성화 대책으로서 원가절감의 노력과 함께 기발한 테마파티개발을 통한 연회의 활성화, 브랜드를 활용한 식당체인점의 확대 등, 식음료 부문, 연회장 부문에서 그 해결책을 찾으려는 경향이 없지 않다. 1997년 하반기부터 본격화된 한국의 경제 위기는 결국 IMF(International Monetary Fund : 국제통화기금)로부터 긴급자금지원을 받게 됨으로써 한국경제는 소위 “IMF 관리체제”로 들어갔으며, 결국 이 같은 IMF 사태는 우리 경제에 상당한 영향을 미쳐 왔다. 그에 따라 1998년은 우리나라의 사회·경제적 측면에서 큰 변화를 경험하고 기업 경영에 있어서도 중요한 전환점이 된 해였다. 당시 IMF 지원금융으로 외환위기는 모면했으나 금융부문, 실물경제, 외환위기간의 연쇄적 악순환은 지속될 전망 속에 각 기업은 생존을 위해 경영체질 개선 노력을 경주하여 왔다. 대부분의 기업에서 이러한 경영체질 개선 노력은 마케팅의 활동의 증가보다는 초래한 구조조정, 광고선전비의 삭감 등이 1차적인 결과였다. 또한 연회매출을 포함한 식음료 매출의 급락, 식음료 재료비 상승, 자본시장의 경색 등으로 파격적인 가격공세를 펴거나 저가메뉴출시 등의 방안을 적극적으로 활용하기도 하였다.

호텔기업은 따뜻한 서비스의 제공과 이익의 창출이라는 기업의 본연에 의무가 있다. 호텔 상품은 무형적인 서비스와 유형적인 서비스가 합쳐되어 판매되는 상품으로서 환대산업(hospitality business)의 특수한 성격을 가지고 있으며, 다른 산업에 비하여 다음과 같은 독특한 환경을 지니고 있다.

---

14) 송서인, 한국관광호텔업육성을 위한 정책개발에 관한 연구, 한양대학원 박사학위 논문, 1992. pp.211-300



첫째, 인적 서비스에 대한 의존도가 매우 높다. 호텔의 상품은 식음료, 객실, 기타 서비스를 제공하는 산업이지만, 호텔에 대한 고객의 태도를 결정하는 것은 고객이 받는 서비스이다. 호텔은 특히 종사자의 기만성, 판단력, 융통성 등으로 자기 직무에 대한 정확하고 전문적인 지식과 정보가 원활히 이행되어야 부가적 서비스의 질적 수준이 향상되는 것이다.<sup>15)</sup> 그러므로 현대 물질 문명의 발달은 모든 산업들이 기계화, 자동화되어 가고 있으나, 인건비 문제로 많은 기업들이 부담을 안고 경영의 어려움에 당면하고 있는 현실들을 기계화나 자동화는 경영 합리화 측면에서 볼 때, 제약을 받게 되며 인적 서비스의 의존도가 타 업종에 비하여 크다고 볼 수 있다.

둘째, 고정자산에 대한 비중이 높다. 일반적으로 기업들은 건물, 기계, 설비시설과 같은 고정자산보다 제품 또는 상품과 같은 유동 자산의 비중이 높은 편이나, 호텔기업에 있어서는 고정자산인 건물, 시설 등의 비중이 투자 금액의 70%-80% 정도를 차지하고 있다.<sup>16)</sup>

셋째, 상대적으로 진부화(노화우)의 정도가 빠르다. 호텔의 건물, 객실, 비품 등에 대한 설비 자산은 타 업종에 비하여 쉽게 파손되고, 유형의 속도(fashioncycle)가 빠르므로 경제적 가치가 급속히 상실된다. 따라서 일반적으로 기업에 대한 설비 자산들은 자체적인 효용이 장기적인 성격을 가지는데 비하여, 호텔기업에서는 설비 자산 자체가 상품성을 띠고 있으므로 고객들의 욕구를 장기간 지속시키지 못한다.

넷째, 호텔기업의 높은 고정비 지출은 경영난의 난점을 추가한다. 일반적

---

15) 오정환, 호텔경영학원론, 서울 기문사, 1995.p.93

16) 총자산에서 고정 자산에 대한 비중이 호텔업은 66.71%, 분석하고자 하는 A호텔은 83.56%를 차지하고 있다.(자료: 한국기업평가,1993년)

으로 기업의 지출을 고정비와 변동비로 구분할 때 호텔기업은 다른 기업에 비해 높은 고정비를 감수해야 할 숙명을 지니고 있다. 연료비, 전기료, 인건비 등 “퍼블릭 스페이스”와 관련된 모든 경비는 호텔의 경영난으로 가져오는 것이다. 많은 객실 중 한 사람의 고객을 위해서라도 보일러실을 가동하여야만 것이다.

다섯째, 호텔수입의 불안정성이 다른 기업에 비해 더욱 심하다. 호텔 기업은 여행객을 그 주대상으로 발전된 기업임에 비추어, 계절적인 영향에 크게 좌우되는 여행현상과 정비례하여 고객의 증가와 감소를 가져옴으로써 기업운영에 불안정성을 피할 수 없는 것이다.

근래 휴가시기의 조절과 교통수단의 발달 그리고 지역 사회의 새로운 소득층의 호텔 이용 등으로 인해 종전과 같은 심한 호텔수입의 불안정성은 다소 해소하게 되었으나 리조트 호텔은 아직도 이러한 어려움에서 벗어나지 못하고 있는 형편이다.

여섯째, 호텔의 제품은 저장할 수 없다. 일반 제품은 오늘 팔지 못하면 내일 판매할 기회를 바라며 저장할 수 있다. 그러나 호텔의 객실은 그 날 팔지 못하면 그 날의 그 객실은 영구히 다시 팔 수 없는 특성을 갖고 있다.

마지막으로 환경상의 특성이다. 호텔기업 경영은 일반 기업환경의 영향은 물론 사회, 경제, 문화, 자연환경에까지도 영향을 받는다. 때로는 환경변화에 따라 호텔의 유형이 변화기도 한다. 이러한 의미에서 급속히 변화하는 기업환경에 대응하여 1980년대 후반 이후 새로운 원가계산 방법의 하나로 주목받고 있는 활동기준에 근거한 원가계산 방법을 도입하기로 한다.

이러한 절차로서 S호텔의 사례를 중심으로 ABC에 의한 원가정보가 전통적인 원가계산보다 어떠한 의미에서 유용한 정보를 제공될 수 있는지를 살

펴보기로 한다.

## 1. 식음료 부문의 의의

호텔상품은 크게 객실상품, 식음료상품, 부대시설상품, 서비스상품 등 4 종류의 상품을 구매 판매하여 영업이익을 창출한다고 볼 수 있다.

최근 호텔영업은 그 수입원을 객실판매보다 식음료 판매에 더 치중하는 경향이 짙어지고 있으며 식음료 판매수익이 더 많은 실정이다.

일반적으로 식음료 사업이라함은 “한 기업이 이윤을 목적으로 일정한 장소에서 음식 및 음료를 판매함과 동시에 인적 서비스를 고객에게 음식 및 음료를 판매하는 장소이다<sup>17)</sup>라고 할 수 있다.

특히, 식음료 상품의 종류는 매우 다양한데, 이에 호텔 식음료 상품의 종류를 크게 두 가지로 식료, 음료로 분류하여 설명할 수 있다.

식료상품이란 다시 시간적 분류와 내용적 분류에 의해 분리할 수 있는데, 시간적 분류에 의한 종류에는 아침식사(breakfast), 브런치(brunch), 점심식사(luncheon), 티 타임(tea time), 저녁식사(dinner), 서(supper)로 분류가 가능하고, 내용적 분류에 의한 종류에는 정식요리(table d'hote), 일품요리(A La Carte), 뷔페(Buffet), 연회(Banquet)등의 종류로 분류가 가능하다.<sup>18)</sup>

여기서 식음료 부문의 정의를 내보면 식사나 음료를 판매하여 수익을 올리면서 다종 다양한 영업을 하는 것을 의미하는데 <sup>19)</sup>숙련된 서비스 종사원들에 의해 판매가 가능한 식사(음식)나 음료 및 과자류, 케익류, 빙과류 등

---

17) 김재민. 신현주, 현대호텔경영론, 대왕사, 1992, p.173

18) 상계서, PP.190-194

19) Donald E. Lundberg. The Hotel and Restaurant Business (chicago, Illinois: cahners Book Co.. 1971)

을 통틀어 호텔 식음료 부문이라고 정의할 수 있다.

이러한 식음료 부문은 다음과 같은 다양한 서비스의 기능을 수행한다.<sup>20)</sup> 인간의 생리적 욕구를 충족시킴으로써 소모된 에너지와 기력을 회복시켜주며, 식당에서 친지를 만나고 가족 모임과 행사를 개최함으로써 사교와 만남의 장소로 제공되며, 여행이나 활동 중에 잠시 들려서 쉬는 장소로서의 기능을 수행하며, 식당은 그 지방 고유의 음료 문화를 창조, 계승, 생산기능을 수행하며, 조리·가공기능으로 요리를 만들어서 제조 생산하는 제조업의 기능을 가지며, 만들어진 식사 또는 요리를 상품으로 하여 최종 소비자인 고객에게 판매하고 서비스를 제공한다.

## 2. 식음료 부문의 조직과 역할

R. Hall은 “삶과 죽음 사이의 공간은 조직으로 채워지며 우리는 이를 회피할 수 없다.”<sup>21)</sup> 그의 조직론 서두에서 피력하고 있다. 이는 현대사회를 조직사회, 현대인을 조직인이라고 하듯이, 조직과 인간의 불가분적 관계를 강조한 것으로서, 인간은 조직을 자아실현의 장 또는 욕구 충족의 수단으로 간주하며 조직은 인간을 통해 조직 목표를 달성하고자 하는 것이다. 다른 말로 해서 인간은 조직을 형성시키는 자연인 동시에 자기가 형성시킨 조직으로부터 구속받는 자라고 볼 수 있다.

인간은 조직 속에서 삶을 영위해 간다. 인간이 속해 있는 조직은 작게는 집단으로부터 크게는 사회에 이르기까지 매우 다양하다.<sup>22)</sup>

경영조직의 특성은 경영과 조직이 하나로 구성된 생존체로서 상호의존적

---

20) 이정자. 호텔식음료 원가관리. 형성출판사, 1993. P.18

21) Richard H. Hal. Organizations: Structure and Process (N.J, :Prentice Hall Inc..1982). P.3

22) 박강수, 경영학 원본, 세경사, 1992, p.581

인 관계에 있기 때문에 경영없는 조직활동은 존재할 수 없고 조직없는 경영은 무의미하다라고 할 수 있다.

조직이란 일반적으로 어떤 목적을 달성하기 위해 1인이 해야 할 일을 타인과 협력해서 하는 것이 효율적일 경우 형성된다.<sup>23)</sup>

그러므로 목적달성에 필요한 기능을 정비하고 그 담당자에게 책임과 권한을 부여함으로써 직무를 분담하는 것이다. 호텔 식음료 부문, 즉 레스토랑의 경우 각 레스토랑의 형태에 따른 경영목적의 달성에 필요한 각 직원의 직무를 규정하는 일과 일정한 권한과 책임을 할당하여 직무의 상호관계를 정하여 업무의 능률을 높이고 경영활동을 촉진시키는데 그 의미가 있다.

1970년대 이전에 있어서 호텔의 식음료 영업은 단지 투숙객의 식사제공을 위한 부대시설로만 인식되었기 때문에 식음료 사업의 경영목표는 “손익분기점의 유지 혹은 최소의 손실”<sup>24)</sup>에 있다.

따라서 호텔경영의 중심은 객실부문에 있었고, 식음료 부문의 조직은 기능적으로 미분화한 상태에 있었다.

호텔의 경영조직은 상이한 여건에도 불구하고 전통적으로 객실부문, 식음료부문, 관리부문으로 구성된다. 그러나 호텔산업이 대형화, 국제화, 초고급화함에 따라 호텔의 조직도 전문적 기능을 갖춘 다양한 조직으로 세분화되고 있는데 그 주된 분야는 다음과 같다.<sup>25)</sup>

현관부문, 현관서비스부문, 객실정비부문, 식당부문, 바부문, 연회부문, 주방부문, 회계부문, 기술부문, 관리부문, 부대사업부문, 특히 식음료부문은 호텔의 규모에 따라 대개 3-6개의 과로 나누어 영업의 효율성을 기하고 있

---

23) 김충호, 호텔인사관리, 형성출판사, 1986, p.32

24) Gerald W. Lattin의 2명, Modern Hotel & Motel Management. W. H. Freeman & Company, 1977. p.24

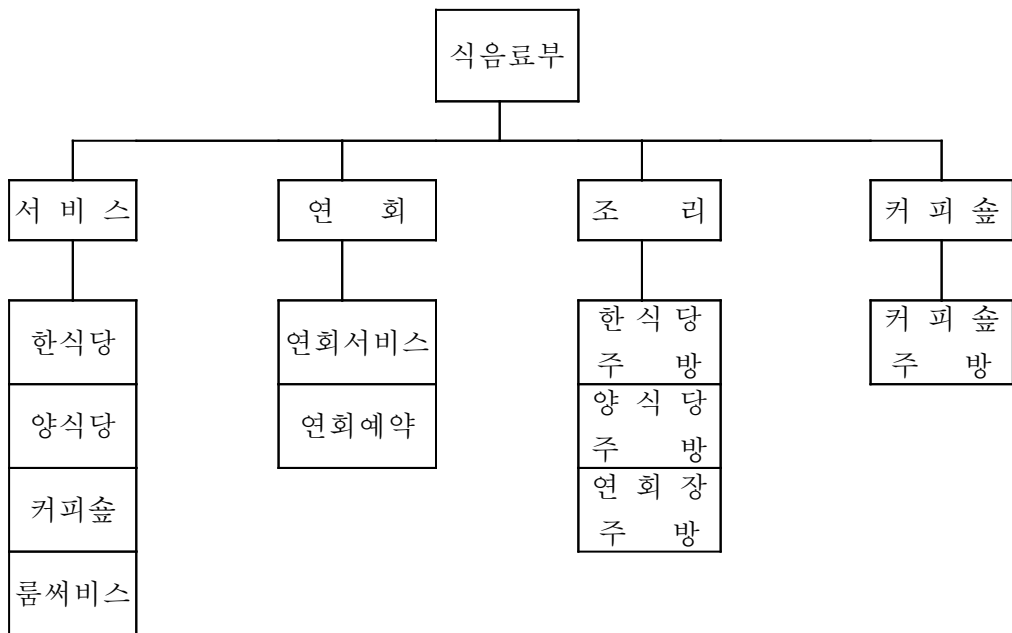
25) 신현주, 호텔경영 입문, 대왕사, 1992. p.87

는데, 호텔 식음료 부문에 조직은 크게 서비스 부서와 조리 부서로 나눌 수 있고 서비스 부서는 식당, 주방, 연회의 세부분으로 크게 나눌 수 있다. 그러나 그 규모나 형태 운영방법에 따라 조직은 달라지기도 한다.

식음료 부문의 조직원칙은 음식 및 음료를 가장 효율적인 접객원의 서비스로서 가장 유효하게 고객에게 제공할 수 있는 조직이 되어야 한다.

식음료 부문의 일반적인 조직도는 <그림 4-1>과 같다.

<그림 4-1> 일반적인 호텔의 식음료 부문 조직도



자료 : 논자가 구성함

### 3. 식음료 원가계산과 관리방법

호텔기업들은 실제원가계산방법을 사용하고 있다. 이 방법에서 호텔의 식음료 원가는 일별 또는 월별로 집계된다. 일별로 원가계산은 목적은 일별 영업의 실적을 사전에 설정된 목표에 일치 또는 그 이상이 되도록 하기 위한 일종의 비교 분석에 있다. 만약 문제가 생기면 그 문제를 찾아내어 필요한 조치를 내려야 한다.

호텔의 전체 식음료와 음료의 원가를 계산하기 위해서는 먼저 각 업장의 식음료 원가에 대한 정보가 있어야 한다. 원가계산을 위해서는 원가계산에 필요한 정보를 취합하는 절차와 방법, 그리고 취합된 원가에 대한 정보를 계산하는 공식<표 4-1>과 같다. 업장별 원가가 계산되면 이를 종합하여 전체적인 식음료 원가를 계산하게 된다.

우리나라 호텔기업에서 표준원가시스템은 1968년도에 처음 도입되었으며, 그 후 이 시스템이 계속 실시되고 있으나, 아직도 사후 원가계산제도에 서 탈피하지 못하고 있는 호텔이 많이 있다. 표준원가시스템의 운영 과정에서 가장 중요한 문제는 정확한 표준원가의 설정이며, 표준원가와 실제원가의 차이를 최소화하는 것이다.

<표 4-1> 각 업장별 식음료 계산공식

기초재고액
+ 당기식료구매액
= 판매가능 식음료 총계
- 기말재고액
= 전체 식음료 소비액
+ 쿠킹에 사용된 음료의 총액
+ 타업장에서 공급받은 식료(대체)
= 식음료 총매출원가
- 바에 공급한 식료(대체)
- 타업장에 공급한 식료(대체)
= 식음료 매출원가
- 각종 크레딧(credits)
=식음료 매출원가(당기식음료매출원가)

전통적인 원가 및 관리회계에서는 원가를 절감하고 통제에 있어 원가관리의 주요 초점을 제조과정에 맞추고 있다. 그러나 실제 제조과정에서 원가를 절감시킬 수 있는 폭은 그리 크지 않으며, 대부분의 원가절감 가능성은 원재료의 구입이나 제품수명주기의 초기단계인 제품설계 및 개발과정에서 결정되어 진다. 원가관리의 중요성은 점차 제조활동에서 제조 이전 활동이나 제조 이후 활동으로 옮겨가고 있는 경향이 있다. 그 중에는 ABC, 품질원가계산, 전략적 원가관리, 목표원가계산 등이 있다. 이들 새로운 방법 중에서 호텔기업에서는 특히 ABC와 목표원가계산의 유용성이 입증되고 있다.

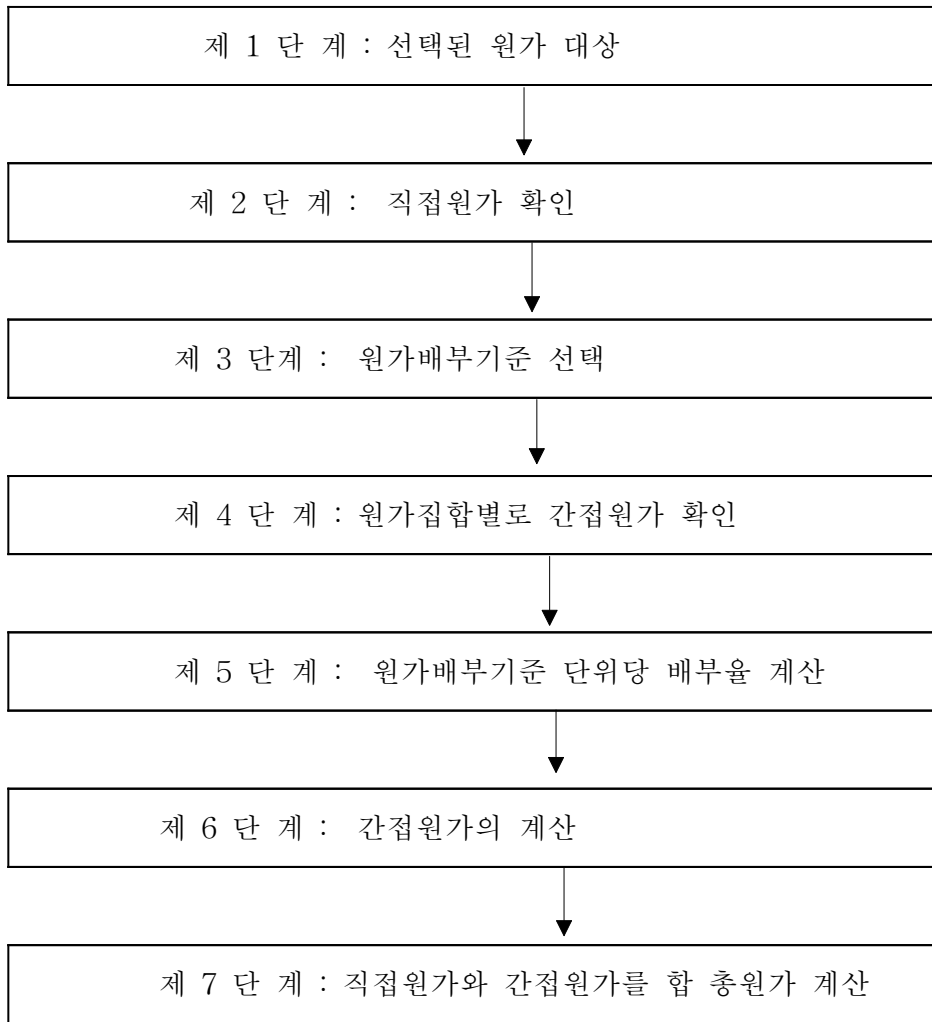
기업은 최소한 자원을 소모하여 제품을 생산하며, 이러한 자원 소모액은 각 제품의 원가에 반영된다. 그러나 전통적인 원가회계에서는 제조간접비



를 직접노동시간, 기계시간 등과 같은 소수의 조업도 기준에 따라 각 제품에 배부함으로써 최종적으로 산출되는 원가를 왜곡 보고할 수 있으며, 이러한 정보는 경영자들의 의사결정을 오도할 수 있다는 문제점들이 지적되었다. 이러한 문제들을 극복하기 위해 개발된 것이 바로 ABC시스템이다. 이 시스템에서 경영자는 직접적으로 원가를 통제할 수 있는 것이 아니라 단지 원가를 발생시키는 활동을 통제할 수 있을 뿐이라고 생각한다.

따라서 이 시스템은 원가를 발생시키는 활동을 파악하여 이를 통제함으로써 더욱 정확한 제품원가계산 뿐만 아니라 자원의 낭비요소 제거, 정보의 적시성 제고 등 기업활동을 보다 가치 있도록 유도한다는 장점을 가지고 있다. ABC는 <그림 4-2>에 제시된 것처럼 다음과 같은 7단계를 거쳐 수행된다.

< 그림 4-2 > ABC 절차



제 1 단계 : 원가대상(cost object) 이란 원가 측정되는 대상을 말한다. 예를 들면, 제품, 기계, 서비스 혹은 공정 등.

제 2 단계 : 직접원가란 주어진 원가대상과 관련된 원가로서, 경제적으로 실행가능성이 있는(효율적)방법에 의해서 그 원가대상으로 추적될 수 있는 원가. 예를 들면 캔과 병의 원가는 Pepsi 음료의 직접원가이다.

제 3 단계 : 하나의 원가대상에 대하여 하나의 간접원가 혹은 한 집단의 간접원가를 체계적으로 연결시키기 위한 공통분모 이용되는 하나의 요소이다.

제 4 단계 : 각각의 원가배부기준 관련된 원가집합별로 간접원가 나타내는 것을 말한다.

제 5 단계 : 각 원가집합 내의 간접원가총액을 원가배부기준의 총수량으로 나눈다.

제 6 단계 : 제품에 배부되는 간접원가 계산 각 제품별로 각각의 활동에 사용된 원가배부기준의 총수량에 다 원가배부기준율을 곱한 것을 말한다.

제 7 단계 : 원가대상별로 모든 직접원가와 간접원가를 합하여 총원가를 계산하여 간접원가와 직접원가를 더한 것을 말한다.

## 제 2 절 S호텔 식음료부문의 ABC사례 분석

### 1. ABC시스템의 설계과정

급변하는 시장의 경쟁환경과 지속적인 기술발전 속에서 오늘날 기업들의 살아남기 위해서는 경영상태를 정확하게 파악하고 여러 환경변화를 빠르게 예측해야 한다. 그래서 원가관리시스템의 목적은 조직의 중요한 활동을 수행함에 있어서 소비된 자원을 측정하는 것이다.

또한 전략적 결정을 내리거나 계획하고 통제하는 일상의 작업 같은 내부적인 요구나 외부적인 요구에 맞는 회계정보제공할 수 있는 것이어야 한다.

이러한 목적을 달성하기 위해서 ABC시스템 도입시에는 활동분석 단계를 거치게 되는데, S호텔의 근거 자료는 2002년도 재무회계 < 표 4-2 손익계산서>와 <표 4-3 제조원가명세서>는 다음과 같다.

#### <표 4-2 > 손익계산서

제8기 2002년1월 1일부터 2002년 12월31일까지 (단위: 원)

과 목	제 8 기	
	금 액	
I. 매출액		1,620,026,114
객실수입	1,149,178,202	
한식당수입	277,470,419	
양식당수입	36,987,702	
연회장수입	48,398,214	
커피숍수입	62,823,352	
미니바수입	45,168,225	
II. 매출원가		956,132,752
제품매출원가		956,132,752
당기제품제조원가	956,132,752	
III. 매출총이익		663,893,362
IV. 판매비와 관리비		347,776,124

직 원 급 여	70,196,570	
상 여 금	4,477,310	
퇴 직 급 여	2,931,090	
복 리 후 생 비	28,129,092	
여 비 교 통 비	9,038,960	
접 대 비	13,114,300	
통 신 비	14,576,001	
수 도 광 열 비	5,898,491	
세 금 과 공 과	24,667,999	
감 가 상 각 비	108,732,710	
수 선 비	218,291	
보 험 료	4,145,915	
차 량 유 지 비	6,715,993	
운 반 비	2,123,182	
교 육 훈 련 비	161,000	
도 서 인 쇄 비	4,228,441	
사 무 용 품 비	867,950	
소 모 품 비	2,777,269	
지 급 수 수 료	32,063,050	
광 고 선 전 비	909,090	
잡 비	788,400	
경 조 사 비	1,820,000	
의 료 용 품 비	63,500	
출 장 비	8,437,520	
협 회 비	694,000	
V. 영 업 이 익		316,117,236
VI. 영 업 외 수 익		6,633,097
이 자 수 입	505,557	
수 입 수 수 료	774,750	
유형자산처분이익	99,000	
신용카드공제액	5,000,000	
잡 이 익	253,790	
VII. 영 업 외 비 용		68,960,792
이 자 비 용	57,077,390	
기 부 금	4,340,000	
유가증권처분손실	6,079,549	
잡 손 실	1,463,853	
VIII. 경 상 이 익		253,789,543
IX. 소득세차감전이익		253,789,543
X. 당 기 순 이 익		253,789,543

< 표 4-3 > 제조원가명세서

(단위: 원)

과 목	제 8기 (당)기	
	금	액
I. 원 재 료 비		133,363,066
기초 원재료 재 고 액	14,256,630	
당기 원재료 매 입 액	125,488,411	
기말 원재료 재 고 액	6,381,975	
II. 노 무 비		431,685,620
급 여	391,253,890	
상 여 금	4,695,310	
잡 금	2,730,000	
퇴 직 급 여	33,006,420	
III. 경 비		391,084,066
복 리 후 생 비	52,810,739	
여 비 교 통 비	2,033,830	
가 스 수 도 료	8,185,717	
전 력 비	50,213,374	
세 금 과 공 과 금	24,455,480	
접 대 비	178,870	
감 가 상 각 비	95,992,963	
수 선 비	27,156,647	
보 험 료	5,451,240	
차 량 유 지 비	3,193,217	
도 서 인 쇄 비	997,500	
소 모 품 비	30,647,169	
지 급 수 수 료	16,467,811	
세 탁 비	22,550,454	
연 료 비	50,749,055	
IV. 당 기 총 제 조 비 용		956,132,752
V. 기 초 재 공 품 재 고 액		0
VI. 합 계		956,132,752
VII. 기 말 재 공 품 재 고 액		0
VIII. 타 계 정 으 로 대 체 액		0
IX. 당 기 제 품 제 조 원 가		956,132,752

< 표 4-2 > 손익계산서 와 < 표 4-3 >제조원가명세서를 통하여 < 표 4-4 > ABC의 활동 분석표 작성하였다.

식음료 부문의 활동 부문은 식음료생산·판매 부문으로 구분하고, 다시 13개(간접비 부문)활동 부문으로 재분류하였으며, 원가동인은 46개의 활동으로 구분하였다.

특히, 일부 원가동인에 대하여는 분류상 유사한 항목들을 1차적인 원가동인으로 구분하는 대신 유사한 방향을 가지는 원가동인들로 집계하여 원가집합을 형성, 2차적인 대응 동인으로 구분하였다.

예를 들면, 급여 및 잡급은 종사자와 임시고용직을 하나의 원가집합으로 하여 구성하였다. 이러한 활동 부문과 원가동인을 살펴보면 < 표 4-4 > ABC의 활동 분석표와 같다.

<표 4-4 > ABC의 활동 분석표

활 동	세 부 활 동	원 가 동 인
급여 및 잡급		인 원 수
상 여 금		인 원 수
복리후생비	직 원 식 대	인 원 수
	건 강 보험료	인 원 수
	야 식 비	인 원 수
	직원숙소관리비	인 원 수
	명 찰	인 원 수
	유 니 폼	인 원 수
접 대 비	관 측	인 원 수
전 력 비	전 기 료	면 적(m <sup>2</sup> ) /시간
감 가상각비	건 물	면적(m <sup>2</sup> )/내용년수
보 험 료	고 용 보 험	인 원 수
	산 재 보 험	인 원 수
세 금과공과	국 민 연 금	인 원 수
	시설환경부담금	면 적(m <sup>2</sup> )
	차량환경부담금	차량수/KM
	도로 사용료	면 적(m <sup>2</sup> )
도서 인쇄비	신문 구독료	부 수
	현수막 제작	횃 수
	각종서식인쇄비	횃 수
세 탁 비	린 덴 류	업장수 /수량
차량유지비	차 량 수 송	업장수/시간/KM
가스.수도료	상 수 도	업 장 수/m <sup>3</sup>
	LPG 가 스	업 장 수/m <sup>3</sup>
연 료 비	보일러 등 류	면적(m <sup>2</sup> )/업장수
수 선 비	객실.비품.가전제품	횃 수
소 모 품비	화장지.비품외	횃 수
지급수수료	E/V 유지비	면적(m <sup>2</sup> )/업장수
	전기안전 유지비	면적(m <sup>2</sup> )/업장수
	방 역 비	면적(m <sup>2</sup> )/업장수
	폐기물수수료	면적(m <sup>2</sup> )/업장수

자료 : 논자 작성



## 2. ABC 분석에 의한 표준원가 설정

< 표 4-3 >제조원가명세서에 근거하여 < 표 4-4 활동 분석표 > 통하여 ABC 시스템을 S호텔의 표준원가를 계산하기 위하여 활동단위들을 분석하였으며, 내부통제자료를 가지고 보완하였다. 또한, 원가담당자는 표준원가 시스템 및 차이분석을 실시하여 관리하고 있었다.

그리고 ABC를 통한 성과측정을 분석기 위하여 표준원가의 기준 연도 2002년으로 하였는데 이러한 자료를 작성한 분석표는 <표4-4>과 같이 표시되어 있다. 급여 및 잡급, 상여금, 복리후생비 등의 구성되는 노무비가 각 활동 부문의 원가에서 거의 대부분의 비중을 차지하고 있음을 알 수 있다.

이 같은 사실은 호텔기업 자체가 서비스 업종을 가지고 있는 독특한 특성인 직접노무비에 대한 비중이 매우 높다는 사실을 입증하고 있는데, 동종의 서비스 업종에서도 특히 호텔기업에서의 직접노무비 비중은 매우 크다.

이러한 의미에서 호텔업은 객실 부문, 특히 식음료 부문은 엄격한 원가 통제를 통한 성과측정보다는 호텔 종사자들의 활동을 조직의 목표에 적극적으로 활용될 수 있는 적절한 동기부여(incentives)를 제공되어야 할 것이다. 또한 종사자의接客 태도, 서비스에 대한 고객의 만족 및 품질의 우수성이 호텔 기업의 성공 요인으로 주요하게 작용하고 있는 것으로 밝혀졌다.<sup>26)</sup>그러나 우리나라 호텔 종사자들의 직무 만족도는 직무 만족의 외재적 요인보다는 내재적 요인에서 더욱 만족하고 있는 것으로 밝혀졌다. 결과적으로 호텔 종사자들은 종사자 스스로의 동기 요인(내적인 요인으로 도덕성, 책임성, 동료 관계, 업무 수행의 만족 등을 수행하고 판단되고 있으나,

---

26) 원용희, 호텔사업경영론, 서울: 대명사, 1987.P.168

호텔측에서 제공한다고 볼 수 있는 여러 가지 외적 요인(예를 들면, 상사의 지식 능력, 직장에서의 능력 인정, 안전성, 상사와 부하의 관계 등)에 있어서는 그렇게 만족하지 못하고 있어서 어느 정도 불만을 가지고 있음을 알 수 있다.

호텔 경영자는 종사자들에 대한 외적 요인을 적극적으로 만족시켜 줄 필요가 있다고 본다.<sup>27)</sup>

한식당 부문에서의 원가 항목들은 노무비 이외에 간접비 지급수수료의 구성비가 높게 나타났으며, 양식당, 연회장, 커피숍, 미니바 부문의 세부 활동에서의 원가동인에서는 총제조원가 중에서 거의 대부분을 노무비가 차지하고 있는 것으로 볼 수가 있다. 따라서 노무비 비중의 커서 종사자들의 근무 의욕에 대한 동기 부여를 통하여 조직의 목표를 극대화하는 방향으로 나아가야 할 것이다.

한식당 부문의 재료비는 노무비 이외에 제조간접비로는 전력비, 수도료, 세금과공과, 지급수수료 등이 구성되어 있다.

양식당 부문의 재료비외 보험료, 가스·수도 등으로 구성되었다.

연회장 부문에서는 노무비 이외에 전력비, 세탁비, 지급수수료, 차량수송 등이 구성되어 있는데, 세탁비는 세탁횟수의 원가동인에 의해 변동비적인 성격을 가지고 있다.

커피숍 부문은 노무비외에 전력비, 수도료, 수선비 등이 구성되어 있다.

S호텔에서 제조간접비인 가스·수도비와 전력비가 차지하는 다른 간접비보다 높아 그 원가절감 방안으로 2003년도에는 절수기와 절전형 조명기구로 교체 계획을 세우고 있으며, 수도와 전기에 대한 원가절감이 홍보를 통하여 종사자들의 통제에 대하여 주의가 요청된다.

---

27) 윤동구, 김왕상, 최철수, 관광호텔 종사원의 직무만족과 이직성향에 관한 연구, 김충호박사 화갑기념논문집 제8호 한국관광산업학회, 1994, p.496

미니빠 부분의 간접비가 제일 적게 소요되는 원가동인들로 구성되었으며, 특히 원가에 대한 통제가 상당히 까다로우며, 대부분의 경비는 고정비적인 성격을 가지고 있다. 특히 원가관리와 통제가 주의 깊게 이루어져야 할 것이다.

식음료 부문에서는 비용들이 여러 가지의 원가동인들로 구성되어 있어 조직의 내부의사결정 목적으로 활용은 매우 적합하고 있으며 대부분이 변동비라서 분석이 용이한 특성이 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 각 부문에서의 활동에 기준 한 ABC 분석의 원가 정보의 제공 및 성과 측정은 조직의 문제점을 각 업장별로 해부하고 규명하여 기업의 내부의사결정 목적에 유용한 정보를 제공하여 주고 있다. 또한, 실무에 대한 분석에 있어서 여러 가지의 제약 요건들로 인하여 연구의 많은 한계점들을 내포하게 된 점을 비추어 볼 때, 보편적이고 개괄적인 개념의 설명보다는 호텔 산업의 고유한 특성에 적합한 효율적인 원가 기법들이 활발히 개발될 필요성이 있다고 생각한다.

### 3. 전통적 원가계산 방식과 ABC와의 비교 분석

국내·외적으로 치열한 경쟁, 소비자의 다양한 제품선호, 제품수명 주기의 단축 및 정보·통신기술의 발달로 인한 최근의 기업환경 하에서 재무회계 자료에 근거하고 있는 전통적 원가계산 방법은 내부 의사결정을 통한 기업 목표의 달성에 필요한 목적 적합한 정보로서 기능을 상실하고 있다.

기업의 경쟁환경 변화에서 비롯된 생산환경의 변화는 기업의 의사결정에 잘못된 기본 정보를 제공할 수 있으므로 새로운 환경에 맞는 원가관리시스템이 필요하다.

직접비의 원가구성 비율이 상대적으로 높아서 간접비가 정밀하게 제품에 배부되지 않아도 그 정보가 잘못된 원가정보라고 할 수 없었던 때에는 전통적 원가계산이 효율성을 유지할 수 있으나 간접비의 원가구성 비율이 상대적으로 커지고 원재료비 및 노무비의 원가구성비율이 상대적으로 낮아진 현재의 생산환경에서 전통적 원가계산에 의한 원가정보는 기업의 의사결정을 기업의 이익에 반하는 방향으로 유도할 수 있게 되어 실제 여러 사례에서 경우가 실증되고 있다.

< 표 4-5 >에서 같이 전통적인 원가계산 방법들을 항목별로 살펴보고 위에서 검토된 활동 단위에 근거한 < 표 4-6 >ABC 업장별 분석표와 비교하여 분석하기로 한다.

식음료 부문의 원가를 나타내고 있는 < 표 4-5 >의 작성하는데는 재무자료에 의하여 산출된 것이므로 제조간접원가 배부기준은 매출액 비율에 따라 총제조원가를 각 업장별로 배부하였다. 최근의 기업환경하에서는 적절한 식음료 부문의 가격 산정, 조직의 성과측정 및 원가통제에 효율적으로 대처하지 못한다는 한계를 가지고 있다. 즉 재무회계 자료에 근거하고 있는 원가 정보는 실제 원가를 표시하고 있으므로 원가의 비능률적인 요소

들을 포함하고 있다.

이러한 실제 원가를 표준 원가로서 적용할 경우, 조직의 내부의사결정 목적에 적합한 정보로 제공되지 못하고 오히려 잘못된 방향으로 왜곡될 가능성이 존재한다.

< 표 4-5 > 전통적 원가계산의 업장별 분석표 ( 단위 : 원 )

구 분		객 실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠	소 계
매출액	매 출	1,149,178,202	277,470,419	36,987,702	48,398,214	62,823,352	45,168,225	1,620,026,114
직 접 원 가	원재료비		99,795,403	4,797,129	10,971,501	5,845,356	11,953,677	133,363,066
	급 여	220,362,920	102,099,300	15,600,000	20,392,500	20,808,000	12,027,170	391,253,890
	상여금	379,460	1,654,170	1,093,500	156,660	494,920	916,600	4,695,310
	잡 급	620,000	400,000		330,000	1,380,000		2,730,000
	퇴직급여	23,083,610	5,541,870	664,580	1,217,330	1,434,850	1,064,180	33,006,420
	여비교통비	1,997,830	36,000					2,033,830
	복리후생비	36,051,970	7,398,098	2,752,833	2,704,588	2,804,648	1,098,602	52,810,739
	소 계	282,459,790	216,924,841	24,908,042	35,772,579	32,767,774	27,060,229	619,893,255

제 조 간 접 원 가	접대비							178,870
	가스수도 비							8,185,717
	전력비							50,213,374
	세금과공 과							24,455,480
	감가상각 비							95,992,963
	수선비							27,156,647
	보험료							5,451,240
	차량유지 비							3,193,217
	도서인쇄 비							997,500
	소모 품비							30,647,169
	지급수수 료							16,467,811
	세탁비							22,550,454
	연료비							50,749,055
소계	238,528,299	57,564,202	7,666,261	10,053,561	13,046,092	9,381,082	336,239,497	
당기총제조원가	520,988,089	274,489,043	32,574,303	45,826,140	45,813,866	36,441,311	956,132,752	
매출총이익	628,190,113	2,981,376	4,413,399	2,572,074	17,009,486	8,726,914	663,893,362	
매출총이익률(%)	54.66	1.07	11.93	5.31	27.08	19.32	40.98	
순위	1	6	4	5	2	3		

< 표 4-6 > ABC의 업장별 분석표

(단위 : 원)

구분	객실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠	소계	
매출액	매출	1,149,178,202	277,470,419	36,987,702	48,398,214	62,823,352	45,168,225	1,620,026,114
직접원가	원재료비		99,795,403	4,797,129	10,971,501	5,845,356	11,953,677	133,363,066
	급여	220,326,920	102,099,300	15,600,000	20,392,500	20,808,000	12,027,170	391,253,890
	상여금	379,460	1,654,170	1,093,500	156,660	494,920	916,600	4,695,310
	잡급	620,000	400,000		330,000	1,380,000		2,730,000
	퇴직급여	23,083,610	5,541,870	664,580	1,217,330	1,434,850	1,064,180	33,006,420
	여비교비	1,997,830	36,000					2,033,830
	복리후생비	36,051,970	7,398,098	2,752,833	2,704,588	2,804,648	1,098,602	52,810,739
소계	282,459,790	216,924,841	24,908,042	35,772,579	32,767,774	27,060,229	619,893,255	
제조간접원가	접대비	29,812	29,812	29,812	29,812	29,811	29,811	178,870
	가스수도비	3,435,007	1,405,765	1,402,658	1,402,658	539,628		8,185,717
	전력비	36,789,854	4,415,373	2,063,248	2,803,923	3,069,282	1,071,694	50,213,374
	세금과공과	17,157,876	3,359,275	1,143,738	1,139,973	1,392,980	242,014	24,455,480
	감가상각비	84,981,699	5,363,674	2,131,937	2,002,842	1,310,559	202,252	95,992,963
	수선비	26,809,647			300,000	47,000		27,156,647
	보험료	3,679,587	817,686	272,562	272,562	272,562	136,281	5,451,240
	차량유지비	2,571,300	104,877	104,336	412,704			3,193,217
	도서인쇄비	166,252	166,252	166,250	166,250	166,248	166,248	997,500
	소모품비	30,056,059	303,010	65,155	109,900	85,530	27,515	30,647,169
	지급수수료	10,689,905	2,442,731	815,239	938,466	983,800	331,746	16,467,811
	세탁비	21,467,454	297,600	244,200	541,200			22,550,454
	연료비	49,113,604	408,863	408,863	408,863	408,863		50,749,055
소계	286,948,056	19,114,918	8,847,998	10,529,153	8,306,263	2,207,561	336,239,947	
당기총제조원가	569,407,846	236,039,759	33,756,040	46,301,732	41,074,037	29,267,790	956,132,752	
매출이익	579,770,356	41,430,660	3,231,662	2,096,482	21,749,315	15,900,435	663,893,362	
매출총이익률(%)	50.45	14.93	8.74	4.33	34.62	35.20	40.98	
순위	1	4	5	6	3	2		

결과적으로 경영자들의 의사결정을 흐리게 할 경우에는 왜곡된 결정을 유도할 수 있고, 급속히 기업환경의 변화는 경쟁 사회에서 이로 인하여 기업의 생존이 위협받을 수 있기 때문이다.

여기서 < 표 4-5 >을 보면 실제 원가에 근거로 개괄적이고 포괄적인 정보를 나타내지만, < 표 4-6 >에서는 각 활동 단위별로 활동들을 분석하여 집계된 실질적인 구체적으로 정보를 제공하고 있다. < 표4-6 >의 분석이 가능하게 된 것은 정보 기술의 발달에 의한 정보처리 능력이 급속히 발달하게 되었다.

이러한 정보를 수집하는데 저렴한 비용으로 정확한 정보를 획득할 수 있을 것이다. 이로써 많은 제조간접원가들이 직접원가로 추적하게될 수 있는 실무적인 환경이 조성되었기 때문이다.



<표 4-7> 전통적 원가계산의 업장별 원가 비교

구 분		객 실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠	소 계
직접재료 원가비율	%	-	36.36 (35.96)	14.73 (12.97)	23.94 (22.66)	12.76 (9.30)	32.80 (26.46)	13.95 (8.23)
직접노무 원가비율	%	54.22	42.67	61.74	54.12	58.76	41.45	50.89
제조간접 원가비율	%	45.78	20.97	23.53	21.94	28.48	25.74	35.16
총 계	%	100	100	100	100	100	100	100
총제조가 비 율	%	54.49	58.71	3.41	4.79	4.79	3.81	100

( ) : 매출액 대 재료비의 비율

1) “<표 4-5 >에서 매출액 대 재료비 계산 예”

$$\frac{99,796,403(\text{재료비})}{277,470,419(\text{매출액})} \times 100 = 35.96\%$$

277,470,419(매출액)

2) “<표 4-5 >에서 총제조원가 대 재료비 예”

$$\frac{99,795,403(\text{재료비})}{274,489,043(\text{총제조원가})} \times 100 = 36.36\%$$

274,489,043(총제조원가)

<표 4-8> ABC의 업장별 원가 비교

구 분		객 실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠	소 계
직접원재 료 비율	%	-	42.28	14.21	23.70	14.23	40.84	13.95
직접노무 원가비율	%	49.61	49.62	59.58	53.56	65.55	51.61	50.89
제조간접 원가비율	%	50.39	8.10	26.21	22.74	20.22	7.54	35.16
총 계	%	100	100	100	100	100	100	100
총제조가 비 율	%	59.57	24.69	3.53	4.85	4.30	3.06	100

#### 4. 수익성 분석

<표 4-5>과 <표 4-6>에 나타내주고 있는 결과를 보면 <표4-9> 각 업장별 수익성 분석 결과는 전통적 원가계산방법과 ABC의 방법에서 순위가 바뀌는 것을 볼 수 있다.

수익성 분석은 전통적 원가방법에서는 <표4-5>에 나타난 바와 같다. 매출총이익율 1순위는 당연히 객실 부문의 54.66%, 2순위 커피숍 27.08%, 3순위 미니빠 19.32%, 4순위 양식당 11.93%, 5순위 연회장 5.31%, 6순위 한식당 1.07% 순위로 분석되었다. 그러나 ABC방법을 이용하여 각 업장별 수익성을 분석하였을 때는 <표 4-6>에서와 같이 1순위 객실 부문 50.45%, 2순위 미니빠 35.20%, 3순위 커피숍 34.62%, 4순위 한식당 14.93%, 5순위 양식당 8.74%, 6순위 연회장 4.33%순위로 이익을 창출하고 있는 것을 알

수 있다.

식음료 부문에서 커피숍의 이익률이 제일 수치가 높게 나타나 커피숍의 영업을 중점적으로 활성화하는 방안을 모색할 필요가 있다고 본다.

<표 4-9 > 업장별 순위 비교

구 분		객 실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠
전통적	순 위	1	6	4	5	2	3
ABC	순 위	1	4	5	6	3	2

## 5. 원가분석

전통적 원가계산과 활동기준원가계산 방법에 의해 발생된 총제조원가를 비교하면 <표 4-7 >와 <표 4-8 >과 같다.

식음료 부문의 총제조원가비율은 한식당인 경우 전통적 원가계산에서는 58.71% 그리고 활동기준원가계산에서는 24.69%로 모두 원가구성비가 1순위로 다른 업장보다는 높다는 것을 알 수 있다. 그러나 한식당은 전통적 원가계산에서의 총제조원가에 대한 직접재료원가의 구성비는 36.36%이며 활동기준원가계산에서는 42.28%로서 그 차이는 비교 차이는 5.92%으로 ABC에 의한 경우가 재료비 부문에서 적은 것으로 나타나고 있다.

한식당은 매출액에 대한 재료비 구성비가 35.96%로 제일 높고, 커피숍은 9.30%로 <표 4-7>에서처럼 재료비가 적게 나타났다.

<표4-6> 활동기준원가계산에 의하면 커피숍은 식음료 부문에서 매출총이익율이 가장 높은 업장이고, <표4-8> 총제조원가 중에서 재료비가 차지하는 비중은 14.23 %에 나타나고 있다. 이렇게 재료비가 차지하는 비율이 적은 것은 차와 음료는 기호식품의 원인으로 분석된다. <표4-7>에서 제조간접원가의 비율은 전통적 원가계산에서는 28.48%를 차지하고 있으나, <표4-8> ABC에서는 20.22%로 상당한 원가배부의 차이를 볼 수 있다.

<표4-5> 전통적 원가계산에서는 배부기준을 매출액을 기준으로 광범위한 평균에 의해 배부되어 있으므로 이는 정교한 원가배부방법이라 할 수가 없다. 그러나 활동기준원가계산에서는 각 활동별 원가동인을 적용하여 배부하였으므로 전통적 원가계산 방법보다 정교한 배부가 되어 있다고 볼 수 있다. <표4-7>은 제조간접원가가 비중이 높은 업장은 커피숍인데, 그 원인을 분석하면 수도광열비 중에서도 전력비가 차지하는 비중 높다는 것을 알 수가 있는데 전기사용시간과 조명기구 등이 원인이 되어 원가절감으로 절전형 조명기구로 교체 중에 있다.

<표 4-7 >와 <표 4-8 >에서 제조간접원가를 가장 많이 차지하는 비중이 전통적 원가계산방법과 ABC의 방법을 분석했을 때 ABC의 방법이 전통적 원가계산방법보다는 제조간접원가 감소를 보이고 있다. 그래서 전통적 원가계산방법에서는 이러한 경제적 현상을 무시하고 단순히 모든 간접활동의 원가를 배부함으로써 원가의 왜곡을 초래하며 간접활동의 증가가 클수록 원가의 왜곡 정도는 커질 수 밖에 없다. 그러나 ABC방법을 적용하게 되면 제품간접활동에 대하여도 인과관계에 근거한 활동동인을 적용하여 간접비를 할당하고 있으므로 제품의 종류가 증가한다고 하더라도 원가의 왜곡 가능성은 현저히 감소한다.

어떤 원가계산방법을 채택하느냐에 따라 원가의 왜곡 정도가 달라지는 것을 <표 4-7 >와 <표4-8 >을 통하여 알 수가 있다.

결과적으로 제품의 종류가 다양하고 그 복잡할 경우 전통적 원가계산방법을 채택하는 경우에는 개별제품 원가정보 왜곡 가능성은 증가하는 것을 알 수가 있으며 ABC방법은 제품의 종류가 다양화 증가에 불구하고 개별 제품에 대한 진정한 원가정보를 제공할 수 있으므로 ABC는 의사결정을 위한 유용하고 신뢰성 있는 정보라고 할 수 있다.

## 6. 공헌이익 분석

ABC의 방법 <표 4-10>에서는 공헌이익을 객실 부문의 제일 높게 분석되었으며, 식음료 부문에서는 커피숍 업장의 42.76%로 공헌이익을 제일 높았으나, 매출총이익율에서도 순위는 변동이 없다. 그러나 < 표4-10 >는 순위 변화가 있다.

전통적 원가계산방법에서는 매출액 비율로 변동원가와 고정원가를 각 업장별로 동일한 방법으로 배부율을 적용함으로써 매출액 원가를 동일하게 산출하는 오류를 초래하게 되는 것을 볼 수가 있다.

ABC의 방법에서 활동원가는 각 업장별로 다르게 때문에 매출총이익율과 공헌이익율도 다르게 나타나 순위도 바뀌 것을 <표4-10> 같이 분석되었다.

<표 4-10 > ABC 업장별의 공헌이익 비교

(단위 : 원)

항 목	객 실	한식당	양식당	연회장	커피숍	미니빠	계
매 출 액	1,149,178,202	277,470,419	36,987,702	48,398,214	62,823,352	45,168,225	1,620,026,114
변동 원가	389,380,908	244,719,794	28,282,317	40,536,691	35,956,960	29,724,435	768,601,105
공헌 이익	759,797,294	32,750,625	8,705,385	7,861,523	26,866,392	15,443,790	851,425,009
고 정 원가	154,810,127	15,321,063	5,474,321	5,765,453	4,077,305	2,083,378	187,531,647
매출총이익	604,987,167	17,429,562	3,231,064	2,096,070	22,789,087	13,360,412	663,893,362
매출총이익율	52.65	6.28	8.74	4.33	36.27	29.58	40.98
공헌이익율	66.12	11.80	23.54	16.24	42.76	34.19	52.56
순 위	1	6	4	5	2	3	-

결론적으로 ABC의 방법 호텔기업에 적용할 때 식음료 부문에서 수행되는 활동을 발생 형태에 따라 각 업장의 활동별로 활동동인을 구분 적용함으로써 전통적 원가계산방법의 원가 왜곡 현상을 최소화하고 진정한 원가 정보를 산정할 수 있다.

## 제 5 장 결 론

현대의 호텔기업은 과거의 단순한 숙박시설을 넘어서 규모가 대형화되고 전문화되어 그 기능 다양화하고 있다.

최근 호텔산업은 첨단 기술의 도입, 예약 및 마케팅컨소시엄의 활용 등이 지적되며 경영혁신과 전문화의 경영전략을 통하여 경쟁이 치열하는 기업환경을 극복해야 하는 상황에 처하게되었다.

국내·외적으로 원유가 상승, 원재료 및 건축비 상승, 인건비 상승 등이 호텔 경영을 악화시키는 요인이 되고 있다. 이렇게 급속히 환경의 변화에 대처하기 위해서 과거에 적용한 원가관리시스템은 현실에 맞게 적용하여 기업환경에 적합한 새로운 시스템의 전환이 이루어지지 않은 한 경영의 효율성을 달성할 수 가 없을 것이다. 이러한 문제들 감안한 90년대 들어 기업환경의 변화에 대처하기 위해서 원가관리시스템으로 제조업은 물론 서비스 산업에도 자주 이용되고 있는 ABC의 방법을 호텔 기업에 적용하여 도입 가능성을 분석하여 왔다.

S호텔 사례를 중심으로 ABC시스템을 분석한 결과가 다음과 같다.

첫째, 개별적인 활동 부문에 대하여 ABC시스템은 전통적 원가방법보다 구체적인 정보를 제시할 수 있었다.

둘째, 식음료 부문의 총제조원가에서는 직접원가인 노무비가 50.89% 차지하고 있어 그 비중이 다른 업종과는 너무 높게 분석됐다. 이러한 노무비 비중이 높은 원인으로는 호텔업의 특성상 서비스 산업이므로 노무비 비중이 높을 수 밖에 없다. 그래서 호텔 종사자들의 교육과 자기개발혁신을 통하여 전문화되고 있는 환경 변화에 대처할 수 있을 것이다.

셋째, 제조간접원가는 전통적 원가방법에서 원가 배분을 통하여 이루어고 있기 때문에 각 업장별로 효율성 측정할 수 없으며, ABC 시스템에서는 활동별로 원가를 분석하고 있으므로 각 업장별 성과의 효율성과 문제점을 구체적으로 파악 할 수 있다는 점이다.

넷째, 식음료 가격 산정에 있어서 전통적 방법보다는 ABC 방법을 이용한 원가관련정보가 가격산정에 있어서 보다 유용한 정보를 제공하게 될 것이다. 나아가서 활동기준관리를 지속적인 원가절감을 통하여 시도할 수 있을 것이다.

다섯째, 예산관리를 통한 관리시스템의 유용성이 기대된다. 다양한 활동을 수행하는데 발생하는 활동원가로써 예산을 수립 집행할 수 있어서 경영자의 합리적인 의사결정을 지원할 수 있을 것이다.

여섯째, 식음료 부문의 가격 산정에 있어서 경영자 의사결정에 유용한 원가정보를 제공할 수 있을 것으로 본다.

일곱째, 제조간접비 비중이 높은 기업이 ABC의 방법을 채택할 수 있었으나, 사례에서처럼 직접원가가 높은 기업도 최근에는 회계시스템이 전산화로 분석이 가능하게되어 ABC의 방법을 도입하는데 합리적인 원가관리와 의사결정에 유용한 정보를 제공할 수 있을 것이다.

본 연구의 한계점으로는 다음과 같다.

첫째, 전통적 원가시스템에서 탈피하여 ABC의 방법을 도입하는 것이 호텔기업 경영자의 의사결정에 어떠한 영향을 미칠 수 있는지

둘째, 활동동인의 수를 결정하는데 영향을 미칠 수 있는 요인들을 판단하기 위한 실증적 연구가 뒤 따라야할 것으로 사례된다.



## < 참고문헌 >

### 1. 서적

- 박성배 · 홍정화 · 유희경 공저, 「원가회계」, 박영사, 1994.  
안일준 · 유희경. 정영기 공저, 「현대 원가회계」, 박영사, 1997  
윤진호 · 배익수 공저, 「원가관리회계」, 삼영사, 1998  
김명희, 「최신원가회계」, 박영사, 2000  
유정남, 「호텔경영론」, 지문사, 2003  
나정기, 「최신 호텔식음료원가관리 실무」, 백산출판사, 2000  
김성진, 「기업가치 극대화를 위한 활동기준원가관리」, 경영베스트, 2000  
백태영, 「원가관리회계」, 신영사, 2002

### 2. 논문

- 임영찬, 「관광호텔의 활동기준원가에 관한 연구」, 경기대학교 대학원 박사학위논문, 1995  
최주선, 「부산지역 특급호텔 식음료부문의 수지개선 방안에 관한 연구」, 동아대학교 경영대학원 석사논문, 1996  
이현희, 「호텔식음료관리SYSTEM상의 원가통제에 관한 이론적 고찰」, 계명대학교 무역대학원 석사논문, 1994  
조승제, 「활동기준원가계산제도의 분석적 고찰」, 세종대학교 대학원 박사학위논문, 1995  
곽명숙, 「국내기업의 ABC도입 사례에 관한 연구」 “L사를 중심으로”, 홍익대학교 대학원 석사논문, 2003  
권길흠, 「호텔기업의 효율적인 원가배분에 관한 연구」, 경주대학교 대학원 석사논문, 2003

- 김영민, 「활동기준원가계산의 도입 및 활용 “S사의 사례를 중심으로」”,  
서울시립대학교 대학원 석사논문, 2003
- 하상택, 활동기준원가계산에 관한 연구」, 동의대학교 대학원 석사논문,  
2000
- 강기원, 「호텔식음료부문의 원가절감 방안」 “식음료원가관리를 중심으로”,  
경원대학교 대학원 석사논문, 1994
- 박인신, 「활동기준 제품수명주기 수익성 분석을 활용한 신제품 의사결정  
지원시스템 구축에 관한 연구」 “ A자동차회사를 중심으로”,  
중앙대학교 대학원 박사학위논문, 1998

## ABSTRACT

A Study of Activity Based Costing sector Food and Beverage in Deluxe Hotels

Young Seop Ko

Department of Accounting

Graduate school of Business Administration

Cheju National University

Supervised by Professor Hee Soo Kang

A modern hotel company exceeds historic passes over lodging facility which past is simple and the size becomes large scale and it is professionalized and the function diversification it is doing.

Recently the hotel industry was indicated and the application back of introduction, reservation and the marketing consortium of up-to-date technique management strategy of management renovation and professionalization it led and The competition does vehemence it was placed in the situation must overcome a thin enterprise environment and.

Inside and outside of the country the petroleum rises, is becoming a cause to whom the unit material and building cost rise and the labor cost rise back deteriorate hotel management. From the hazard which it disposes like this quickly in change of environment the prime cost civil official system which it applies in past will rightly apply in actuality and it will be suitable in enterprise environment and will not be it will not be able to attain the efficient characteristic of one management

where the conversion of new system does not become accomplished.

Like this problems consideration 90's from the hazard which it disposes in change of listening to enterprise environment with prime cost civil official system the manufacturing industry applied the ABC method which is frequently used even in of course service industry an introduction possibility and at the hotel enterprise and it analyzed it came.

The results that analyzed an ABC system with a S hotel reward to the center are as follows.

first, the ABC system was able to present concrete information than a traditional cost way on an individual action section.

secondly, the labor cost that is the cost is occupying it in 50.89% in the total manufacturing cost of a food and beverage sector directly, and the specific gravity is high, and labor cost specific gravity is besides several with because these labor cost specific gravity is a service industry on a hotel business this characteristic by the high cause.

With afterwords it is same with the critical point of the research which it sees.

First, It reach from traditional prime cost system and there probably is a possibility what kind of effect going mad to the decision making of the hotel enterprise manager that it introduces the method of the ABC.

Secondly, The place effect which decides the possibility of activity agent judge factors who are the possibility of going mad the actual proof research for after appreciates with the fact that must follow.