

감리지적사례 FSS/2106-02 : 예정원가 오류로 인한 매출원가 과소계상

- 쟁점 분야: 매출원가
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1011호
- 결정일: 2020년
- 회계결산일: 2016.1.1.~2017.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 ‘회사’)는 기업회계기준서 제1011호(건설계약)¹⁾에 따라 계약수익과 계약원가에 대해 보고기간 말 현재의 진행률을 기준으로 수익과 비용을 인식함에 있어서, 영위하는 사업의 성격을 고려하여 설계용역의 진척단계를 진행률로 산정하는 ‘산출법’을 사용하였다.

누적 발생 원가를 예정원가로 나눈 비율을 진행률로 사용하는 ‘투입법’과는 달리, 산출법에서는 회계 상 인식해야 할 원가(‘예정원가X진행률’)와 실제 발생원가가 다를 수 있다. 회사는 이러한 회계 상 원가와 실제 발생원가의 차이에 대해 시스템에서 자동으로 생성되는 조정분개를 통해 장부에 반영하여 왔다.

투입법과 산출법 비교(舊K-IFRS 제1011호)

구분	투입법	산출법
진행률	$\frac{\text{누적 발생원가}}{\text{예정원가}}$	$\frac{\text{누적 기성산출물}}{\text{총계약산출물}}$
수익 인식	계약수익 X 진행률	계약수익 X 진행률
원가 인식	$\text{예정원가} \times \text{진행률}$ $= \cancel{\text{예정원가}} \times \frac{\text{누적 발생원가}}{\cancel{\text{예정원가}}}$ $= \text{누적 발생원가}$	예정원가 X 진행률

진행률에 따라 수익과 비용을 인식하는 경우, 계약수익이나 예정원가에 큰 변동이 발생하지 않는 한 원가율이 일정하게 유지된다. 실제, 회사의 2013년부터 2015년까지의 원가율은 67~68%수준으로 안정적이었다. 그러나 2016년에는 사업 담당자의 예정원가 착오 입력 등으로 인하여 예정원가가 누적 발생원가에 미달하는 사업들이 다수 발생하였고, 그 결과 매출원가가 과소계상되어 원가율이 61%로 하락하였다. 특히, 예정원가 산정 오류가 집중적으로 발생한 특정 사업부의 원가율은 2015년 67%에서 2016년 39%로 급락하였다.

1) 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익)가 제1011호(건설계약) 등의 기준서를 대체함 (2018.11.14. 회계기준위원회 의결)

2. 회계기준 위반 지적내용

회사는 예정원가를 산출법에 따른 진행률만큼 비용으로 인식하는 과정에서 예정원가가 누적 발생원가에 미달하는 등의 예정원가 오류 사업이 다수 발생함에 따라 매출원가를 과소계상하였다.

3. 지적근거 및 판단 내용

① 기업회계기준서 제1011호(건설계약) 문단 22에 따르면 건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 경우, 건설계약과 관련한 계약수익과 계약원가는 보고기간 말 현재 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식한다.

② 상기 회계기준 등을 고려하여 금융감독원은 회사의 2016년 원가율이 전기에 비해 큰 폭으로 하락한 것과 관련, 계약수익 또는 예정원가가 결산에 적절히 반영되어 있는지 확인이 필요하다고 판단하였다. 이후 사업별 계약수익, 예정원가, 발생원가 진행률 등이 모두 망라된 회사의 진행매출 총괄표를 징구하여 검토하는 과정에서 예정원가가 누적발생원가에 미달하는 사업들이 다수 발견되었다. 이러한 예정원가 오류는 일부 사업 담당자의 착오 입력 등으로 인해 발생하였고, 회계팀은 총괄표 상의 예정원가 특이사항을 검토하도록 결산체크리스트에서 규정하고 있음에도 관련 절차를 소홀히 한 것으로 확인되었다.

4. 감사절차 미흡사항

① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행) 및 500(감사증거) 등에 따르면, 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시 되게 하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하여야 하며, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 상황에 적합한 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다.

② 감사인은 진행매출 총괄표에 대한 재계산 검증을 수행하는 과정에서 누적 발생원가가 예정원가를 초과하는 사업들이 총괄표에 다수 표시되어 있었음에도 이를 간과하였다. 전기 대비 예정원가 변동의 적정성을 테스트하는 절차에서는 당초 예정원가 변동이 '수행 중요성(Performance Materiality)'을 초과하는 사업을 검토하기로 계획하였으나, 기준 금액을 수행 중요성보다 큰 금액으로 잘못 입력하거나 진행 중인 사업을 모집단에서 누락하는 등의 사유로 인해 주요 예정원가 오류 사업들이 테스트 대상에 포함되지 않았다.

또한, 누적 발생원가가 예정원가를 초과하는 사업이 검토 대상으로 추출되기도 하였으나, 감사인은 동 사업의 예정원가 변동에 대해 특이사항이 없다고 조서에 기록하고

마무리하였다. 참고로 전기 대비 예정원가 감소금액 상위 5개 사업이 모두 예정원가보다 누적 발생원가가 큰 오류 사업이었고, 동 사업에서 발생한 매출원가 과소계상금액이 지적금액의 대부분을 차지하였다.

5. 시사점

수주산업에서 빈번하게 발생하는 예정원가의 변경은 추정과 관련된 사항이므로 검증하기가 쉽지 않은 반면에 당기손익에 미치는 영향은 매우 크다. 감사인은 예정원가 변경이 큰 사업에 대해 사업부 담당자 및 상위권자의 검토와 승인이 적절하게 이뤄졌는지 확인하고, 질문 및 문서검증 등을 통해 변경 사유가 타당한지 검토해야 한다.

일반적인 예정원가의 변경 사유는 추가 역무(Change Order)로 인한 계약수익의 변동, 공사 지연, 주요 재료비 상승 등이 있다. 사업이 장기간 진행되면서 예기치 않은 사유로 인해 예정원가가 증가하는 경우가 일반적이므로 본 사례와 같이 계약수익의 변동이 없음에도 예정원가가 감소하는 경우에는 더욱 주의를 기울일 필요가 있다.