

감리지적 사례 FSS/2008-07 : 공사수익 및 공사원가 인식 오류

- 쟁점 분야: 건설계약
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1001호, 제1011호
- 결정일: 2016년
- 회계결산일: '08.1.1.~'12.12.31.

1. 회사의 회계처리

S사(이하 ‘회사’)는 상선 등 선박을 건조하는 조선사업을 영위하는 업체로서 총공사 예정원가 및 발생원가를 사용하여 진행률을 산출한 후 동 비율에 따라 매출을 인식하고 있었다. 회사는 X1년 결산 결과 영업손실이 발생하자, 다음과 같은 회계처리를 통해 진행률을 과대산정하는 등의 방식으로 매출을 과대계상하고, 매출원가 등을 과소계상하였다.

① 회사는 허위 예산자료를 만들고, 이를 기초로 총공사예정원가를 축소·조작하여 진행률을 과대산정하였다. ② 진행률이 100%에 도달한 선박에서 추가로 원가가 발생하는 경우 이를 타 선박으로 대체시켜 대체받은 선박의 진행률을 과대계상하였다.

회사의 회계처리별 매출인식 프로세스

구분	매출 인식 프로세스
①	$\left[\text{진행률} = \left(\frac{\text{발생원가}}{\text{총공사예정원가} \downarrow^{(1)}} \right) \right] \uparrow^{(2)} \times \text{건설계약금액} = \text{매출} \uparrow^{(3)}$
②	$\left[\text{진행률} = \left(\frac{\text{발생원가} \uparrow^{(1)}}{\text{총공사예정원가}} \right) \right] \uparrow^{(2)} \times \text{건설계약금액} = \text{매출} \uparrow^{(3)}$

③ 또한, 선박의 제조원가를 매출원가로 인식하지 않고, 해외로부터 매입한 재고자산 등으로 부당대체하여 자산으로 인식하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 총공사예정원가를 축소·조작하고, 선박별 발생원가를 사실과 다르게 임의 대체하는 방법으로 매출액 및 매출채권을 과대계상하였다. 또한, 선박의 제조원가를 재고자산 등으로 부당대체하여 매출원가를 과소계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 제1011호(건설계약) 문단22에 따르면 건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 경우, 건설계약과 관련한 계약수익과 계약원가는 보고기간말 현재 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식해야 한다.
- ② 제1001호(재무제표 표시) 문단15에 따르면 재무제표는 기업의 재무상태 및 재무성과 등을 공정하게 표시해야 하고, 이를 위해서는 ‘개념체계’에서 정한 자산, 부채, 수익 및 비용에 대한 정의와 인식요건에 따라 거래, 그 밖의 사건 등을 충실히 표현해야 한다.
- ③ 금융감독원은 회사가 총공사예정원가, 선박별 발생원가 등을 조작하여 허위의 진행률에 따라 매출, 매출원가를 인식한 것은 기준서에서 요구하는 보고기간말 현재 계약활동의 진행률에 따른 수익과 비용을 인식했다고 보기 어렵다고 판단하였다.
- ④ 또한, 선박의 제조원가를 재고자산 등으로 부당대체한 것은 개념체계에 따른 자산의 정의를 충족했다고 볼 수 없는 바, 상기 기준서에서 명시하고 있는 재무제표에 대한 공정한 표시라고 볼 수 없다고 판단하였다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 감사기준서 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행) 문단 15, 감사기준서 500(감사증거) 문단 6에 따르면 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시되게 하는 원인을 제공하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행해야 하며, 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 입수해야 한다.
- ② 동 사례의 경우 외부감사인은 실제 발생한 원가가 총공사예정원가를 초과하는 상황이 지속되고 있음에도, 총공사예정원가의 감소원인에 대한 회사의 설명을 듣는 등의 형식적인 감사절차만 수행하고, 회사의 소명이나 제시된 계약내용이 총공사 예정원가 감소에 부합한 설명 또는 자료인지를 확인하기 위한 감사절차를 수행하지 않았다.
- ③ 선박별 발생원가 검토에 있어서도 감사인은 회사의 총 제조원가에 대한 분석적 검토만 수행하였을 뿐, 전표 검토 등 선박별 발생원가 배부·집계의 적정성에 대한 충분한 입증감사절차를 실시하지 않았다. 또한, 회사에 요청한 미착품목록을 제출받지 못하였음에도 미제출사유의 타당성을 검토하지 않는 등 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

총공사예정원가 및 발생원가에 대한 회사의 설명이나 분석적 검토만으로는 진행률의 적정성을 확인하기는 어렵다. 그러므로 감사인은 총공사예정원가 기초자료의 적정성을 면밀히 검토하고, 건조예산서 등을 징수하여 총공사예정원가 축소를 통한 진행률 조작을 점검해야 한다. 선박별 발생원가의 경우 선박의 제조원가 발생내역을 샘플링하여 전표를 추출하고, 동 전표에 대한 증빙을 면밀히 검토하는 등의 감사절차를 수행하여야 한다.