

감리지적사례 FSS/2008-06 : 공사수익 및 공사원가 인식 오류

- 쟁점분야 : 매출/매출원가
- 관련기준 : 기업회계기준서 제1011호
- 결정일 : 2017년
- 회계결산일 : 2017.12.31.

1. 회사의 회계처리

① 조선업을 영위하는 D사(이하 ‘회사’)는 선박 건조 계약을 수주한 후, 선박 프로젝트별 진행률(총공사예정원가 대비 발생원가의 비율)에 따라 수익을 인식하고 있었다. 회사는 X1년부터 X8년까지 회사 전체의 목표 영업이익을 달성하기 위하여 일부 프로젝트에 대해 수차례 진행률 시뮬레이션을 수행하였다. 그 후, 그 결과를 바탕으로 총공사예정원가 등에 영향을 미치는 변수 등을 수정하는 방식으로 공사 진행률을 조작하였다.

② 회사는 X8년 수익으로 인식할 총 계약금액을 산정함에 있어, 선주사가 공식적으로 지급거절한 계약금액 증액분을 총 계약금액에 포함하여 계약수익을 과대인식했다.

③ 회사는 공사기간이 추가로 소요될 것으로 예상되는 선박에 대하여, 선주로부터 물품 인도 연장 및 이에 따른 지연 배상금 지급요청을 받고 이를 수용하였다. 그러나 회사는 X5년부터 X7년도 총 계약금액에서 지연 배상금을 차감하지 않음으로써 계약수익을 과대인식하였다.

2. 회계기준 위반 지적내용

① 회사는 실행예산(총공사예정원가)을 임의로 축소하여 공사 진행률을 과대 산정하는 방법으로 X1년부터 X8년까지 매출(매출원가) 등을 과대(과소)계상하여 당기순이익 및 자기자본을 과대 계상하였다.

② 또한, 회사는 X5년부터 X7년까지 선박의 납기지연으로 인한 지연배상금을 계약수익에서 차감하지 않고, X8년에는 회수 가능성이 낮은 계약금액 증액분을 부당하게 계약수익에 가산하는 방법으로 당기순이익 및 자기자본을 과대 계상하였다.

3. 지적근거 및 판단 내용

① 기업회계기준서 제 1011호(건설계약) 문단 30, 31에 따르면, 계약의 진행률은 실제 공사의 진행률을 신뢰성 있게 반영하는 방법을 사용한다. 여기서 진행률을 발생원가 기준으로 결정하는 경우, 실제로 발생한 계약원가만 진행률에 포함한다.

그러나 회사는 변수를 임의로 조작하거나 부당한 가정을 사용하여, 총 계약원가를 부당하게 축소하였으며, 이를 통해 진행률을 과대 측정하였다.

② 동 기준서 문단 13에 따르면, 공사변경이 있을 경우, 다음의 두 요건을 충족한다면, 계약수익은 증가하거나 감소할 수 있다. (1) 발주자가 공사변경과 변경에 따른 수익금액을 승인할 가능성이 높다. (2) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

선주사가 공식적으로 거절한 계약금액 증액분은 발주자가 승인할 가능성이 높지 않아 공사변경에 해당하지 않는 공사임에도 불구하고, 회사는 부당하게 계약변경으로 판단하여, 증액분을 계약금액에 가산하여 수익을 인식하였다.

③ 또한, 동 기준서 문단 12에 따르면, 건설 사업자가 자신의 귀책사유로 완공시기가 지연됨에 따라 위약금을 부담하는 경우, 계약수익은 수정되어야 한다.

그러나 회사는 지연배상금의 발생 사실을 인지한 상태에서, 이를 계약금액에서 차감하지 않고 수익을 인식하였다.

4. 감사절차 미흡사항

① 회계감사기준 500(감사증거)에 따르면 감사인은 감사의견 형성의 기초가 될 합리적인 감사결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 확보하여야 한다. 감사인은 실물자산이나 문서의 검사, 관찰, 질문과 조회, 계산 및 분석적 절차 중 하나 이상의 절차를 적용하여 감사증거를 수집하여야 한다.

그러나 회사의 외부감사인은 계약금액 증액 관련 문서에 명시되어 있는 'Rejected' 문구를 간과하는 등 감사증거의 확인에 소홀하였다. 또한, 감사인은 회사가 인도 지연과 관련하여 지속적으로 지연배상금이 발생하는 상황이었음에도, 회사에 질문 외의 추가 감사절차를 취하지 않았다.

② 회계감사기준 540(공정가치 등 회계추정치와 관련 공시에 대한 감사)에 따르면 감사인은 회계추정치를 감사함에 있어서 (1) 경영자의 추정절차에 대한 검토 및 시사 (2) 경영자의 추정치와 독립적인 추정치와 비교 (3) 대차대조표일 후 발생한 사건을 검토하여 회계 추정치의 타당성을 확인하는 등의 절차를 수행하여야 한다.

그러나 회사의 외부 감사인은 경영자의 주장을 입증할 수 있는 충분하고 적합한 감사증거를 입수하지 않고, 실행예산(회계 추정치)과 관련하여 회계감사기준에서 요구하는 필수절차를 소홀히 수행하였으며, 회사의 실행예산 조작을 고의로 묵인하기도 하였다.

5. 시사점

감사인은 공사 진행률을 산정하기 위하여 사용된 기초 자료의 유효성을 검증해야 한다.

회계 부서에서 제공한 공사 진행률 산정자료만으로는 공사 진행률 산정의 부정확성, 부정이나 오류의 존재 가능성에 대해 검증하기 어려울 수 있다. 특히, 진행률 산정은 회계 부서가 타 부서에서 받은 총공사예정원가 등 기초자료를 기반으로 하는 만큼, 감사인은 관련 부서와 적극적으로 커뮤니케이션하고, 필요시 현장 답사를 통하여 진행률 산정에 사용된 기초 자료의 유효성과 가정의 합리성을 검증해야 한다.