

우리나라 기업의 原價會計制度 사용실태분석

李 昌 雨* · 鄭 道 榮**

目 次

I. 序 論	制度的 實態分析
II. 우리나라 現行 原價計算基準의 體系	IV. 現行 原價計算基準의 問題點 및 改善方向
III. 設問分析을 통한 우리나라 製造企業의 原價計算制度 조사	1. 原價計算基準의 目的
1. 標本의 選定과 企業의 一般의 狀況	2. 原價計算基準의 體系
2. 우리나라 製造企業의 原價計算	3. 原價計算基準의 內容
	V. 結 論

I. 序 論

경영활동에 있어서 인간의 생활에 필요한 재화와 용역을 생산하는 중추적인 역할을 담당하는 것은 기업이다. 기업은 각종 생산수단을 동원하여 경제가치를 창조하여 공급하고 그 대가로 이윤을 얻어 성장·발전한다. 이 경우 경제가치를 창조하기 위해서 소비되는 재화와 용역이 있게 되며, 여기서 原價의 개념이 나타나게 된다. 원가란 보다 많은 가치를 창조하기 위하여 소비되는 가치의 회생을 화폐로 평가한 금액이 되는 것이다. 원가에 대한 정보를 이용하는 사람들은 크게 외부이용자와 내부이용자로 구분할 수 있다. 외부정보이용자는 그들의 經濟의意思決定과 관련하여 在庫資產價額의 결정이나 賣出原價의 결정과 같은 문제에 관심을 가지는 반면에, 내부이용자는 이외에도 管理的意思決定과 관련한 價格決定이나 成果評價 또는 경영활동의 統制 등의 문제에 관심을 갖게 된다.

현재 우리나라에는 기업이 원가를 계산함에 있어서 준거해야 할 原價計算基準이 있다. 그러나 현행기준은 1973년 제정된 이래로 개정작업이 전혀 이루어지지 않아 내용상 많은 문제점이 있다. 또한 證券監督院에 의하여 제정된 기업회계기준과는 달리 韓國公認會計士

* 서울대학교 經營大學 教授

** 삼정회계법인 공인회계사

*** 本稿는 1993年度 證券監督院의 研究費 支授에 의한 研究論文임

會에 의해 제정되어 강제성을 가지고 있지 않아 실질적인 기준역할을 하고 있는지도 의문 시되고 있다.

이러한 점에서 볼 때 현재 우리나라 기업들이 외부보고목적과 관련하여, 또는 내부관리 목적상 어떠한 원가회계제도하에서 어떠한 원가계산방법을 사용하고 있는지에 대해 알아 보는 것은 매우 중요한 문제라고 보아진다. 본 연구는 이러한 점들을 고려하여 첫째, 設問調査를 통한 우리나라 제조기업의 원가계산방법을 파악하고, 둘째, 현행 원가계산기준의 내용과 실무에서 사용되고 있는 원가계산방법과의 차이를 파악하며, 셋째, 현행 원가계산기준의 문제점을 지적하고 그 개선점을 도출하고자 하는 목적에서 시도되었다.

본 연구에서 사용된 연구방법은 설문에 의한 조사연구이다. 설문의 구성은 각종 원가회계 교과서를 참조하여 원가계산제도의 分類體系를 구성한 후 그 체계에 따라 구체적인 처리방법을 질문하는 형식을 취했다. 설문 문항수의 제약때문에 구체적인 내용을 어느정도 대표할 수 있다고 생각되는 항목으로 축약하여 요약하였다.

본 연구의 체계는 다음과 같다. 제2장에서는 우리나라 현행 원가계산기준의 내용 및 그 체계를 간략하게 설명하고, 제3장에서는 설문조사의 방법 및 결과를 보고하고, 제4장에서는 현행기준의 문제점을 지적하며 또한 이의 개선방향을 논하였다. 마지막으로 제5장에서 결론을 맺고 있다.

Ⅱ. 우리나라 현행 原價計算基準의 體系

현행 원가계산기준은 1973년에 한국공인회계사회에 의하여 처음으로 제정되었다. 특별한 개정이나 수정작업 없이 현재까지 사용되고 있으며, 총 3장 50조로 구성되어 있고 기업이 원가계산을 실시함에 있어서 준거하여야 할 기초를 제시하는 것을 목적으로 하고 있다. 제1장은 총칙으로 기준의 목적, 용어에 대한 정의, 원가계산제도의 종류 등 기본적인 원칙적인 사항에 관하여 언급하고 있다. 제2장은 실제원가계산제도를 적용하는 경우 이와 관련된 원가계산의 절차, 원가의 비목별 계산, 원가의 부문별 계산, 원가의 제품별 계산, 총원가의 계산에 관하여 언급하고 있다. 제3장은 표준원가계산제도와 관련하여 표준원가의 계산, 원가차이의 산정과 분석, 원가차이의 회계처리에 관하여 규정하고 있다.

현행 원가계산기준 체계의 특징은 첫째, 원가계산제도를 크게는 實際原價計算制度和 標準原價計算制度로만 구분하여 규정하고 個別原價計算, 綜合原價計算, 直接原價計算 등은

실제원가계산제도 내에 포함시켜 이의 일부로서 설명하고 있다는 것과, 둘째, 원가를 계산하는 절차를 원가의 費目別 계산, 원가의 部門別 계산, 원가의 製品別 계산이라는 3단계로 구분하고 각각의 절차에 대한 구체적인 처리방법을 규정하고 있다는 것이다.

Ⅲ. 設問分析을 통한 우리나라 製造企業의 原價計算制度 조사

1. 標本의 選定과 企業의 一般的 狀況

본 연구는 우리나라 제조기업들이 현재 사용하고 있는 원가계산제도의 종류를 파악하고 각각의 경우에 나타나는 회계처리의 문제들을 어떻게 처리하는 지를 파악하여 이를 이론적인 관점과 현행 원가계산기준의 규정과 비교하여 그 개선방향을 도출하고자 하고 있다.

표본의 선정 및 설문지 발송과 회수는 證券監督院의 도움을 받았다. 표본선정시 금융업과 서비스업은 원가의 발생 및 집계방법에 있어서 일반 제조기업과는 상당한 거리가 있으므로 제외하였다. 또한 원가계산기준은 모든 제조기업에 공통적인 기준을 제공할 수 있어야 하므로 설문대상기업을 선정할 때 모든 업종이 포함되도록 하였다. 금융업과 서비스업을 제외한 제조기업 중 총 546개 회사를 선정하여 우편으로 발송한 결과 140개가 회수되어 이의 회수율은 25.6%가 되고 있다.

기업의 일반적 상황 및 원가회계기준의 이용도 조사에서는 우선 기업의 일반적인 상황을 파악하기 위하여 다음의 사항을 질문하였다. 각 회사의 연간 매출액을 조사하여 회사의 규모를 파악하고 산업의 종류를 9가지로 분류하여 각 회사가 속한 업종을 파악하였다. 또한 기업활동의 국제화정도를 파악하기 위해 수출활동의 수행여부 및 수출시 덤핑판정 경험여부를 조사하였다.

원가계산기준의 이용도를 조사하기 위해서는 원가계산기준을 알고 있는지의 여부와 어느 정도의 내용을 알고 있는지를 조사하였고 이를 실제 회계처리시 활용하는지를 조사하였다.

총 140개의 조사기업 중 138개의 기업이 응답하여 98.6%의 응답을 보이고 있는 <표 1>의 조사기업의 규모의 분포를 보면, 연간 매출액이 100억-1,000억 사이의 기업이 67개로 가장 많은 비중을 차지하고 있으며 매출액이 1,000억-5,000억 사이의 기업은 47개로 나타나고 있다. 연간 매출액이 100억 이하인 기업과 5,000억원 이상인 기업의 수는 각각 15개와 9개로 나타나서 중소기업에서 대기업에 이르기까지 모든 규모의 기업이 비교적 고르게 포함되어 있는 것으로 나타났다.

각 기업이 생산하는 제품의 종류에 대한 조사의 결과는 <표 2>에 보고되고 있는데, 화합물 및 화학제품제조업 및 전기기계제조업과 정밀기계제조업을 제외하고는 7.1~12.9%로 비교적 고른 분포를 보이고 있다.

<표 3>과 <표 4>는 우리나라 기업의 國際化程度를 파악하고 또 이 경우 발생할 수 있는 대표적인 무역분쟁 중의 하나인 덤핑문제의 발생현황을 파악하기 위한 것이다. 합리적인 원가계산기준이 존재한다면 수출과 관련된 가격협상이나 덤핑과 관련된 무역분쟁의 발생시 해당 기업의 원가계산방법에 대한 객관적 근거로 제시할 수 있으므로 상대를 설득하거나 해명하는데 도움이 될 수 있을 것이다. 즉, 내부적 측면에서 볼때 기업경영의 성과를 보다 정확하게 보고하기 위한 방법의 하나로 원가계산기준이 필요하다면, 외부적으로는 國際經濟活動에서 나타날 수 있는 원가문제에 관한 협상이나 분쟁시 발생할 수 있는 문제를 해결하는 방법의 하나로 원가계산기준을 사용할 수 있을 것이다.

<표 1> 調査企業의 規模

매출액	기업 수	비율
~ 100억	15	10.9%
100억~1,000억	67	48.6%
1,000억~5,000억	47	34.1%
5,000억 이상	9	6.5%
계	138	100%

<표 2> 생산하는 제품의 종류

업종	기업 수	비율
음식료품	14	10.0%
섬유제품	18	12.9%
목재 및 나무제품	12	8.6%
화합물, 화학제품	34	24.3%
비금속광물	7	5.0%
금속산업	10	7.1%
기계·장비	17	12.1%
정밀기계	3	2.1%
전기기계	25	17.9%
계	140	100%

〈표 3〉에 보고된 바와 같이 총 140개 기업이 응답한 가운데 127개(90.7%)의 기업이 수출을 하고 있는 것으로 나타났다. 이는 우리나라 대부분의 기업들이 직접·간접으로 국제무역활동을 수행하고 있다는 의미로 파악할 수 있으며 수출과 관련된 무역분쟁이 발생할 가능성이 상대적으로 높고 이 경우 미치는 피해 또한 클 것으로 예상할 수 있다. 수출활동을 하고 있는 127개의 기업 중 덤핑판정 경험이 있는 회사는 12개 기업으로 수출활동을 하는 기업의 9.5%로 나타났는데, 이는 무역분쟁이 드물게 일어나는 현상이 아니라는 것을 암시하고 있다고 보아진다.

다음의 〈표 5〉, 〈표 6〉 및 〈표 7〉에서는 원가계산기준의 認知度 및 活用程度를 조사하였는데, 현재의 원가계산기준이 아무런 법적 구속력이 없다는 점을 고려할 때 처음 예상했던 것보다는 훨씬 긍정적인 결과가 나왔다고 보아진다. 먼저 원가계산기준의 존재사실을 알고 있는지의 여부를 물어본 〈표 5〉의 경우 140개 기업 모두가 알고 있다고 응답해

〈표 3〉 輸出活動 遂行與否

내 용	기업 수	비율
음식료품 수출한다	14	10.0%
수출안한다	127	90.7 "
계	140	100%

〈표 4〉 덤핑판정 經驗有無

내 용	기업 수	비율
있다	12	9.5%
없다	115	90.5 "
계	127	100%

〈표 5〉 原價計算基準의 認知度

내 용	기업 수	비율
알고 있다	140	100%
모른다	0	0 "
계	140	100%

원가계산기준의 존재에 대한 인지도는 100%로 나타났다. <표 6>에서는 원가계산기준의 구체적 내용을 알고 있는지의 여부를 질문하였는데 여기서도 “대강의 내용을 알고 있다”고 대답한 경우가 81개(58%) 기업으로 가장 많이 나타났고, “잘 안다”라고 대답한 경우가 53개(38%) 기업으로 나타난 반면에 “내용은 잘 모른다”고 응답한 경우는 6개(4%) 기업에 불과하여 대부분의 기업이 원가계산기준의 내용을 어느 정도는 알고 있는 것으로 나타났다.

<표 7>에서는 각 기업이 회계처리시 실제로 원가계산기준을 참조하는지의 여부를 질문하였는데, 91개(65%) 기업이 “참조한다”라고 응답하였고 49개(35%) 기업은 참조하지 않는 것으로 나타났다. 특이한 것은 응답자의 96%가 원가계산기준의 내용을 알고 있다고 응답했음에도 불구하고 단지 65%의 기업만이 회계처리시 원가계산기준을 참조한다고 한 점이다. 이의 이유를 생각해보면 첫째, 현재의 원가계산기준이 공인회계사회에서 제정되어 강제성이 없다는 점과 둘째, 제정된지 오래되어 기업의 현실에 적합하지 않은 측면이 많을 수 있다는 점 등을 들 수 있다. 이러한 문제점을 해결하기 위해서는 원가계산기준의 내용을 보다 합리적으로 개정하고 개정의 주체 또한 強制力이 있는 기관이 되어야 할 것이다.

<표 8>에서는 현재 각 기업이 사용하고 있는 제품원가의 構成要素에 대한 명칭을 질문하였는데, 제품원가를 재료비, 노무비, 경비로 구분한 경우가 101개(72.1%) 기업으로

<표 6> 原價計算基準의 內容에 대한 知識程度

내 용	기업 수	비율
잘 안다	53	37.9%
대강 안다	81	57.9
잘 모른다	6	4.3
계	140	100%

<표 7> 原價計算基準의 活用度

내 용	기업 수	비율
참조한다	91	65%
참조하지 않는다	49	35
계	140	100%

가장 많은 것으로 나타났다. 현행 원가계산기준에 의하면 實際原價計算에서는 원가의 비목별 계산에서는 제품원가를 재료비, 노무비, 경비로 분류하여 계산한다고 설명하고 있고 원가의 제품별 계산에서는 혼용하고 있으며, 標準原價計算의 경우는 제품원가를 직접재료비, 직접노무비, 제조간접비로 분류하여 원가계산방법에 따라 제품원가의 구성을 다르게 설명하고 있다. 이와 같은 내적 통일성의 결여는 현행 원가계산기준에서 나타나고 있는 현상으로 기준의 활용을 강조하기 위해서는 우선적으로 기준의 내용을 보다 충실하게 보완할 필요가 있는 것으로 보인다.

2. 우리나라 製造企業의 原價計算制度의 實態分析

우리나라 제조기업의 원가계산제도의 실태분석은 앞에서 보고하고 있는 바와 같이 기업의 일반적 상황 및 원가회계제도의 이용도에 대한 조사를 비롯하여 현재 활용 중인 原價分類體系의 파악, 補助部門原價의 配賦方法에 대한 파악, 原價의 集計方法에 따른 원가계산방법의 분류, 원가의 測定方法에 따른 원가계산방법의 분류 및 제품원가 구성요소의 분류에 의한 원가계산방법을 파악하는 순서로 행하고자 한다.

1) 製品原價 構成要素의 명칭(용어)문제:

140개 기업을 대상으로 제품원가의 구성요소를 어떻게 분류하고 있는 지 조사한 결과, 재료비, 노무비, 경비라는 구분을 사용하는 경우가 가장 많았고(101개, 72.1%), 직접재료비, 직접노무비, 제조간접비라는 명칭을 사용하는 경우는 18개(12.9%)에 불과했다. 그러나 재료원가를 직접재료원가와 간접재료원가로 분류하는 경우는 85개(60.7%)였으며, 노무원가를 직접노무원가와 간접노무원가로 분류하는 경우도 89개(63.3%)로 나타났다.

이러한 현상은 상당수의 기업이 원가구성요소의 명칭은 재료비, 노무비, 경비라는 계정

〈표 8〉 製品原價의 構成要素 分類

분 류	기업 수	비 율
재료비, 노무비, 경비	101	72.1%
재료비, 노무비, 제조간접비	10	7.1 "
직접재료비, 직접노무비, 제조간접비	18	12.9 "
기타	11	7.9 "
계	140	100%

을 사용하지만 실질적인 내용은 직접재료비, 직접노무비를 지칭하는 경우가 많다는 것을 의미한다. 이는 우리나라 기업들은 아직도 원가회계에 있어서 사용하는 용어의 의미가 통일되지 않고 있음을 시사하는 것이다.

2) 材料原價:

재료원가와 관련해서는 재료원가를 直接材料原價와 間接材料原價로 구분하는지의 여부와, 구분하지 않는 경우 그 이유, 그리고 재료의 구입 및 유지보관비용의 처리방법에 대하여 조사하였다. 총 140개 기업 중 60.7%인 85개 기업은 재료원가를 직접재료원가와 간접재료원가로 구분하여 사용하는 반면에 55개(39.3%) 기업은 이러한 구분없이 사용하고 있는 것으로 나타났다. 직접재료원가와 간접재료원가로 구분하지 않는 경우 그 이유로는 간접재료원가의 비중이 낮기 때문이라고 응답한 경우가 38개(69.1%)로 가장 많은 비중을 차지했다. 이러한 결과는 대부분의 기업이 간접재료원가의 비중이 중요한 경우는 구분하여 정리하고 있다는 것을 의미하는 것으로 볼 수 있다. 재료의 구입비용과 관련해서는 외부구입비용의 경우는 재료원가에 가산한다고 응답한 경우가 116개(82.9%)로 가장 많은 비중을 차지했고 내부유지비용은 제조간접원가로 처리한다고 답한 경우가 98개(70%), 재료원가에 가산한다고 응답한 경우는 33개(13.6%) 기업이 되었다.

3) 勞務原價:

노무원가와 관련해서는 노무원가를 直接勞務原價와 間接勞務原價로 구분하는 지의 여부와, 구분하는 경우 그 이유, 그리고 노무원가에서 추가임금의 처리방법에 대하여 조사하였다. 총 140개 기업 중 89개(63.3%) 기업이 직접노무원가와 간접노무원가로 구분하여 정리한다고 응답하였으며, 구분하지 않는 경우 그 이유로는 51개 기업 중 29개(56.9%)가 간접노무원가의 비중이 낮기때문이라고 응답하여 재료원가의 경우와 비슷한 양상을 보였다.

직접노무원가를 계산할 때 초과근무수당과 같이 정상적인 임금에 추가하여 지급하는 부분을 처리하는 방법에 대해서는 138개의 응답기업 중 126개(91.3%)가 직접노무원가에 가산한다고 응답하였다. 이러한 유희시간급이나 초과시간급은 이론적인 관점에서 보면 제조간접원가로 처리하여야 하나, 실무에서는 직접노무원가에 가산하고 있는 것으로 나타나고 있음을 알 수 있다.

4) 製造間接原價:

제조간접원가와 관련해서는 제조간접원가가 총원가에서 차지하는 比重, 제조간접원가의 構成內容, 제조간접원가의 配賦基準에 대한 조사의 결과, 제조간접원가가 총원가에서 차

지하는 비중은 20%이하라고 답한 경우가 총 138개 기업 중에서 76개(55.1%)로 가장 많이 나타났고, 20~40%라고 답한 경우가 53개(38.4%)로 다음으로 나타나, 대부분의 기업(93.9%)은 제조간접원가의 비중이 40%이하인 것으로 나타났다.

제조간접원가의 발생내용으로는 121개 응답기업 중 기계관련원가가 가장 많다고 답한 경우가 57개(47.1%)로 가장 많이 나타났고, 간접노무원가의 비중이 가장 많다고 응답한 경우가 33개(27.3%), 간접재료원가의 비중이 가장 많다고 응답한 경우가 28개(23.1%)로 나타났다.

5) 補助部門原價의 配賦方法:

보조부문과 관련하여서는 보조부문의 수, 보조부문원가의 배부방법에 대하여 조사하였다. 아주 작은 규모의 생산조직을 제외하고는 보조부문이 존재할 것으로 예상하였는데, 조사결과 19개(13.6%) 기업을 제외하고는 보조부문이 있으며, 보조부문의 수에 있어서도 140개 기업 중 88개(62.9%)의 기업이 3개 이상의 보조부문을 가지고 있다고 응답하여 많은 기업이 여러개의 보조부문을 가지고 있는 것으로 나타났다.

보조부문원가의 처리방법으로는 총 123개 기업 중 95.1%의 기업이 보조부문원가를 제조부문으로 배부하고 그 배부기준으로는 보조부문용역의 실제사용량에 비례하여 배분한다고 답한 경우가 84개(68.3%)로 압도적으로 많았으며, 기타 다른 배부기준을 사용하는 기업은 25개(20.3%), 보조부문용역의 최대사용가능량에 비례하여 배분하는 기업이 8개(6.5%)로 나타났다.

보조부문원가의 배부에 적용하는 배부방법에 대하여는 보조부문이 있다고 응답한 121개의 기업을 기준으로 조사하였는데, 直接法을 사용하는 경우가 62개(51.2%), 段階法이 28개(23.1%), 상호배부법이 17개(14.0%), 2분배부율법이 12개(9.9%), 그리고 기타 2개(1.7%)로 나타났다. 이는 우리나라 기업들은 보조부문원가의 배부시에 直接法을 가장 많이 사용하고 있다는 것이며, 이처럼 직접법이 선호되는 이유는 배분절차가 간단하기 때문인 것으로 보인다.

6) 원가의 集計方法에 따른 原價計算制度의 分類:

원가계산제도를 원가의 집계방법에 따라 분류하면 個別原價計算制度和 綜合原價計算制度로 나눌 수 있다. 각 회사가 실제로 채택하고 있는 원가계산방법에 대한 조사결과를 보면, 총 140개 응답기업 중 94개(67.1%)가 종합원가계산을 사용하고 있으며 개별원가계산을 사용하고 있는 기업은 43개(30.7%)에 불과해 개별원가계산 보다는 종합원가계산제도를 사용하고 있는 기업이 월등하게 많은 것으로 나타나고 있다. 이는 현대기업의 상당

수가 標準價格의 제품을 大量生産한다는 특징을 가지고 있기 때문이라고 분석된다.

7) 個別原價計算制度:

개별원가계산제도와 관련해서는 공손품이 발생할 경우 이를 正常工損과 非正常工損으로 구분하는지의 여부와, 각각의 경우에 대해 공손원가의 처리방법에 대하여 조사하였다. 이론적인 관점에서 볼 때, 공손원가의 경우는 특정작업과 관련이 있는 경우는 당해 작업의 원가에 가산하고 특정작업에 직접 추적이 불가능한 경우는 제조간접원가로 처리하여야 한다. 또한 비정상공손은 발생시점에서 비용화하여야 한다.

개별원가계산을 사용하고 있는 43개의 기업을 대상으로 분석한 결과, 19개(44.2%) 기업이 공손원가를 정상공손과 비정상공손으로 구분하고 있으며, 24개(55.8%) 기업은 구분하지 않고 있음을 알 수 있었다. 정상공손의 처리방법에 대하여는 총 19개 기업 중 16개(84.2%)는 정상공손이 발생한 작업에 부담시킨다고 응답하였고, 3개(15.8%)는 제조간접원가로 처리한다고 응답하였다. 비정상공손의 처리방법에 대하여는 製造原價의 構成項目으로 처리하는 경우 - 제조간접원가로 처리한다는 기업이 9개(47.4%), 비정상공손이 발생한 작업에 부담시킨다는 기업이 4개(21.1%)-가 68.4%를 차지한 반면에, 발생시점에서 비용화하는 경우, 즉 잡손실 등으로 期間費用化한다는 기업이 6개(31.6%)로 나타나 이론과는 상당한 차이를 보이고 있다.

개별원가계산제도를 사용하고 공손발생시 이를 정상공손과 비정상공손으로 구분하지 않는다고 답한 24개 기업을 대상으로 공손원가의 처리방법에 대하여 조사한 결과, 공손이 발생한 제품에 부담시킨다고 응답한 경우가 17개(70.8%)로 가장 많이 나타났고, 제조간접원가로 처리한다고 답한 경우가 3개(12.5%), 잡손실 등으로 기간비용화 한다고 답한 경우가 3개(12.5%), 기타 1개(4.2%)로 나타났다.

8) 綜合原價計算制度

종합원가계산제도와 관련해서는 完成品換算量을 계산할 때 환산량을 계산하는 기준, 공손품의 처리방법, 副産物의 처리방법에 대하여 조사하였다. 종합원가계산에서 완성품환산량을 계산하기 위해서는 기초 및 기말재공품의 완성도에 대한 완전한 정보가 있어야 하는데, 일반적으로 완성도를 나타내는 수치들은 직접재료원가, 직접노무원가, 제조간접원가 등의 투입시점이 상이하므로 완성도의 진행속도가 같은 요소별로 분리하여 계산하여야 한다.

전체 105개 기업을 대상으로 분석한 결과, 43개(41.0%)가 직접재료원가와 가공원가의 두가지로 구분한다고 응답하여 가장 많은 비중을 차지하였고, 33개(31.4%)가 일단 직접재료원가와 가공원가의 두가지로 구분한 후 이들을 다시 세분하여 계산한다고 응답하

였으며, 구분하지 않는다는 기업이 27개(25.7%), 다른 기준을 사용한다는 기업이 2개(1.9%)로 나타났다.

공손의 처리방법과 관련해서는 79개(75.2%)의 기업이 공손이 발생할 경우 정상공손과 비정상공손으로 구분하지 않는다고 응답하였고, 26개(24.8%)의 기업은 이들을 구분하고 있는 것으로 나타났다. 이들 26개 기업들이 정상공손원가를 처리하는 방법은 13개(50%)가 완성품환산량 계산시 정상공손의 완성품환산량은 고려하지 않음으로서 결과적으로 당기제품제조원가와 기말재공품원가에 부담시킨다고 응답하였고, 10개(38.5%)는 완성품환산량의 계산시 정상공손품의 완성품환산량도 계산하여 정상공손품의 원가를 當期製品製造原價에 가산한다고 응답하였으며, 3개(11.5%)는 공손품의 완성품환산량을 계산하여 공손품의 원가를 구한 후 이를 期間費用으로 처리한다고 응답하였다.

비정상공손원가의 처리방법은 9개(34.6%)의 기업이 비정상공손품의 완성품환산량을 계산하여 이의 원가를 구한 후 이를 기간비용으로 처리한다고 응답하였고, 9개(34.6%)의 기업은 비정상공손품의 완성품환산량도 계산하여 이의 원가를 구한 후 이를 當期製品製造原價에 부담시킨다고 응답하였으며, 8개(30.8%)의 기업은 완성품환산량 계산시 비정상공손품의 완성품환산량은 고려하지 않음으로서 當期製品製造原價와 期末在工品에 부담시킨다고 응답하였다.

공손원가를 정상공손과 비정상공손으로 구분하지 않을 경우 공손원가의 처리방법은 이들을 구분하지 않는 기업 79개 중에서 46개(58.2%)의 기업이 완성품환산량 계산시 공손품의 완성품환산량은 고려하지 않음으로서 결과적으로 당기제품제조원가와 기말재공품에 부담시키고 있으며, 30개(38.0%)의 기업은 완성품환산량의 계산시 공손품의 완성품환산량도 계산하여 공손품의 원가를 당기제품제조원가에 가산시키고 있고, 2개(2.5%)의 기업은 공손품의 완성품환산량을 계산하여 공손품의 원가를 구한 후 이를 기간비용으로 처리한다고 응답하였다.

종합원가계산제도를 사용하는 기업의 副産物의 처리방법은 93개 기업 중 42개(45.2%)의 기업이 부산물 발생시 판매기준법과 비슷한 방법으로 처리하는 것으로 나타났고, 35개(37.6%)의 기업은 생산기준법으로, 16개(17.2%)의 기업은 기타의 방법으로 처리하고 있다고 하였다. 이 결과에 의하면, 부산물의 처리방법에서 생산기준법보다는 판매기준법이 더욱 선호되고 있음을 알 수 있는데 이는 일반적으로 부산물은 그 가치나 수량면에서 중요성이 낮은 경우가 많기 때문이라고 보아진다.

9) 원가의 測定方法에 따른 原價計算制度의 분류:

원가의 측정방법에 따른 원가계산방법은 앞에서 설명한 바와 같이 이론적으로는 實際原價計算, 平準化原價計算(正常原價計算), 標準原價計算의 세가지 방법이 있다. 이에 대한 분석결과, 총 140개 기업 중에서 120개(85.7%)의 기업이 실제원가계산제도를 채택하고 있다고 응답하였고 13개(10%)의 기업은 표준원가계산제도를, 그리고 7개(4.3%)의 기업이 평균원가계산제도를 사용하고 있다고 응답하였다. 즉, 우리나라에서는 아직까지도 대부분 실제원가계산제도를 사용하고 있다는 것을 보여주고 있는 결과이다.

10) 實際原價計算制度:

실제원가계산제도와 관련해서는 직접노무원가의 계산시 적용하는 실제임률에 관하여 질문하였다. 총 119개 기업 중 98개(82.4%)의 기업이 노무비를 계산하는 임률로서 완전한 실제임률을 사용하고 있는 것으로 나타났고, 14개(11.8%)의 기업은 과거자료에 근거한 평균임률을 실제임률로 사용하며, 5개(4.2%)의 기업은 豫定平均賃率을 사용하고 있다고 보고하고 있다. 이러한 현상은 실제원가계산의 경우 노무원가를 '시간 × 임률'로 계산하기 보다는 제조활동에 지출된 임금총액을 노무원가로 처리하는 경우가 많다는 것을 의미한다고 할 수 있다.

실제원가계산제도를 사용하는 경우 제조간접원가의 배부방법에 대하여 질문하였다. 표준원가제도나 평균원가제도를 사용하고 있는 경우는 언제든지 제품의 원가를 계산할 수 있다. 그러나 실제원가계산제도를 사용하는 경우는 기말이 되어 제조간접원가의 발생액이 집계되기까지는 제조간접원가의 발생액을 알 수 없으므로 제품의 원가를 계산할 수 없다는 단점이 있다. 이에 대한 분석의 결과, 118개 기업 중 90개(76.3%)의 기업은 기말까지 제조간접원가의 배부를 이연시킨 후 기말에 그 실제발생액을 집계하여 배부하는 방법을 사용하며, 25개(21.2%)의 기업만이 기중에는 豫定配賦率을 사용하고 기말에 實際原價로 수정하고 있는 것으로 나타났다.

11) 平準化原價計算制度:

평균원가계산은 제조간접원가를 豫定配賦率에 의하여 배부한다는 점을 제외하고는 실제원가와 같다. 이러한 평균원가계산의 장점은 실제원가계산하에서는 동일제품이라 하여도 조업도수준의 변화나 고정제조간접원가 발생액의 변동 등으로 인하여 제품단위당 원가가 매기간 다를 수 있지만, 평균원가계산은 매기간 일정한 배부율을 이용하여 제조간접원가를 제품에 배부하므로 단기적인 조업도의 변동이나 고정제조간접원가 발생액의 변동으로 인하여 제품단위당원가가 변하지 않는다는 것이다. 그러나 평균원가계산하에서

는 제조간접비의 실제발생액과 배부액과의 차이를 어떻게 처리할 것인가 하는 문제가 발생하게 된다. 이에 대한 조사의 결과 평균화원가계산제도를 사용하는 총 6개 기업 중 이같은 차이를 매출원가에 가감하는 기업이 2개(33.3%), 재공품, 제품 그리고 매출원가 등에 배분하는 기업이 2개(33.3%), 영업외손익 및 기타의 방법으로 처리하는 기업이 1개(16.7%)로 나타났다.

12) 標準原價計算制度:

표준원가계산제도와 관련해서는 표준원가계산제도를 사용하는 13개 기업을 대상으로 직접재료원가의 표준설정방법과 원가차이의 처리방법에 대하여 조사하였다. 표준원가계산에서 직접재료원가에 대한 표준은 數量標準과 價格標準에 의하여 결정된다. 수량표준을 설정할 경우 고려해야 할 중요한 요소 중의 하나는 표준에서 허용하는 공손 및 감손의 양이다. 효율적인 작업이 이루어진다 하더라도 어느 정도의 공손 및 감손은 피할 수 없으므로 수량표준 설정시는 이러한 요소를 반영하여야 한다. 또한 가격표준을 설정할 경우는 買入割引이나 買入附帶費用 등을 고려하여야 한다.

13개 대상기업 전체는 직접재료원가와 관련하여 가격표준 설정시 매입부대비용을 고려하는 것으로 나타났으며, 직접재료원가의 수량표준 설정시 감모손실을 고려하는지의 여부에 대한 조사에서는 7개(53.8%) 기업이 수량표준 설정시 정상적인 감모손실은 고려하고 6개(46.2%)의 기업은 감손은 고려하지 않는 것으로 나타났다.

표준원가계산제도를 사용할 경우도 평균화원가계산제도의 경우와 마찬가지로 필연적으로 원가차이가 나타나게 된다. 단, 평균화원가계산과는 달리 표준원가계산의 경우는 직접재료원가, 직접노무원가, 제조간접원가 모두에서 원가차이가 발생하게 된다. 이같은 원가차이의 처리방법에 대하여는 전체 14개 기업 중 10개(71.4%) 기업은 원가차이를 원재료, 재공품, 제품, 매출원가에 배부하는 배부법을 사용하고, 3개(21.4%) 기업은 매출원가의 조정을 통하여 이루어 진다고 응답하였다.

13) 製品原價의 計算方法에 따른 原價計算制度:

제품원가를 계산하는 방법은 固定製造原價를 製品原價에 포함시키느냐 아니면 期間費用으로 처리하느냐에 따라 전부원가계산과 직접원가계산으로 분류할 수 있고 재무회계상으로는 전부원가계산만을 인정하고 있다. 총 140개 대상기업 중 121개(86.4%) 기업은 전부원가계산제도를 사용하고, 11개(7.9%) 기업은 내부관리 목적으로는 직접원가계산제도를 사용하고 외부보고용으로는 전부원가계산제도를 사용하고 있는 것으로 나타났다. 외부보고용으로는 인정이 되지 않기 때문에 직접원가계산제도를 사용하는 기업은 없을 것이라

는 예상과는 달리 비록 소수이긴 하지만 6개(4.3%) 기업은 직접원가계산을 사용한다고 응답하였고, 2개(1.4%) 기업은 기중에는 직접원가계산제도를 사용하다가 기말에 전부원가로 수정한다고 응답하였다.

IV. 현행 原價計算基準의 問題點 및 改善方向

이곳에서는 앞의 3장에서 보고한 설문조사의 결과를 기초로 하여 우리나라 현행 원가계산기준에 대하여 기준의 목적, 체계 및 그 내용에 대하여 문제점을 지적하고 개선방향에 대하여 제안하고자 한다.

1. 原價計算基準의 目的:

현행 기준 2조에 의하면 원가계산의 목적을 다음과 같이 규정하고 있다.

- (1) 재무제표의 작성에 필요한 원가자료의 제공
- (2) 가격계산에 필요한 원가자료의 제공
- (3) 원가관리에 필요한 원가자료의 제공
- (4) 예산편성 및 예산통제에 필요한 원가정보의 제공
- (5) 경영의 기본계획 설정에 필요한 원가정보의 제공

현행기준에서 규정한 바에 따르면 원가계산기준의 목적은 원가회계 뿐만 아니라 관리회계상의 원가계산 목적까지도 포함하고 있음을 알 수 있다. 그러나 원가회계와 관리회계와는 상당한 차이가 있다. 원가회계의 주요 목적은 가능한한 정확한 원가를 계산하는 것이며, 관리회계에서는 상이한 목적에 따라 상이한 원가를 적용하게 된다. 즉, 원가회계와는 달리 관리회계는 내부의사결정의 자료로 사용하므로 기업의 특성 및 실정을 고려하여 형식에 구애받지 않고 편리한 방법으로 활용하면 되고 그 내용을 일률적으로 규정할 필요는 없는 것이다. 이러한 관점에서 본다면, 원가계산기준은 내부적인 관리적 의사결정을 위하여 필요한 것이 아니라 재고자산의 적정한 평가 및 비교가능한 재무제표의 작성을 위해 필요한 것이라고 보아야 할 것이다. 따라서, 원가계산의 목적을 보다 정확한 매출원가와 재고자산의 가액을 구하는 것으로 한정시킬 필요가 있지 않는가하는 주장이 가능하게 된다.

2. 原價計算基準의 體系:

현행원가계산기준의 체계에 의하면 원가계산제도는 크게 실제원가계산, 표준원가계산의

두가지로 구분할 수 있다. 그러나 현행 기준의 이러한 체계는 논리적으로 많은 문제점을 가지고 있다. 현행 기준의 내용을 살펴보면 실제원가계산제도는 실제개별원가계산과 여러가지 종류의 실제종합원가계산으로 구분하고 있으나, 표준원가계산제도는 단지 표준의 설정방법 및 원가차이의 처리방법에 대해서만 규정하고 있을 뿐 표준원가를 사용하여 어떤식으로 원가계산을 하라는 언급이 없다. 표준원가를 사용해서도 개별원가계산이나 종합원가계산을 할 수 있으므로 개별원가계산이나 종합원가계산이 실제원가계산제도내의 일부분은 아닌 것이다. 또한 현행 기준에 의하면 실제종합원가계산의 경우 필요하면 직접원가계산을 사용할 수 있도록 규정하고 있다. 그러나 직접원가계산은 전부원가계산에 상대되는 개념으로 실제종합원가계산 뿐만 아니라 표준원가계산이나 개별원가계산에서도 이용될 수 있다.

이러한 문제점을 해결하기 위하여 다음과 같은 주장을 할 수 있을 것이라고 생각된다. 첫째, 우선 원가를 집계하는 방법에 따라 개별원가계산과 종합원가계산으로 분류하여 원가를 집계하는 방법을 규정한다. 이 경우 필요하면 변형된 형태의 다른 원가계산방법을 추가할 수도 있을 것이다. 둘째, 제품원가를 계산하는 방법에 따라 個別原價計算과 綜合原價計算으로 분류하여 원가를 계산하는 방법을 규정한다. 단, 직접원가계산은 재무회계 목적상 인정되지 않으므로 직접원가계산제도의 운영규정보다는 직접원가계산에 의해 계산된 원가를 전부원가로 전환하는 방법에 대해서 중점적으로 언급하여야 할 것이다. 셋째, 원가를 측정하는 방법에 따라 實際原價計算, 標準原價計算, 平準化原價計算으로 구분하여 각각의 방법에 대하여 적용하는 방법을 규정한다. 단, 재무회계에서는 실제원가로 기록할 것을 요구하고 있으므로 평균화원가계산이나 표준원가계산의 경우는 원가를 계산하는 절차보다는 이 두가지 방법에 의하여 계산된 원가를 실제원가로 전환하는 방법에 대해서 중점적으로 규정하여야 할 것이다. 특히 현행 기준에는 아무런 언급이 없는 평균화원가계산제도에 대해서도 언급할 필요가 있다고 보아진다.

각 기업은 위의 세가지 기준의 조합에 의해 개별기업에 적당한 형태의 原價會計시스템을 구축할 수 있게 된다. 뿐만 아니라, 원가계산기준이 이러한 체계를 가지면 개별기업이 어떠한 원가계산제도를 가지고 있더라도 기말에는 실제전부원가에 의한 매출원가와 재고자산의 가액을 산출할 수 있게 되므로 재무회계의 목적도 충족시킬 수 있는 것이다.

3. 原價計算基準의 內容:

현행원가계산기준의 내용상 문제점은 제3장에서 설문결과를 분석하면서 함께 언급한 바

있다. 현행 원가계산기준은 공손원가의 처리방법, 부산물의 평가 및 처리방법, 표준원가 계산제도나 평준화원가계산제도 사용시 원가차이의 처리방법, 直接原價를 全部原價로 전환하는 방법 등에 대한 규정이 미흡하므로 이러한 부분의 내용을 보완할 필요가 있다고 보아진다.

V. 결 론

앞에서 우리나라 제조기업이 어떠한 원가계산제도를 사용하고 있으며 이러한 결과는 이론적인 방법 및 현행 원가계산기준과 어느 정도 차이가 있는지 알아보았다. 또한 현행 원가계산기준이 가지고 있는 문제점 및 개선방향에 대해서도 살펴보았다.

설문분석의 결과 우리나라 기업은 원가계산방법에 있어서 원가의 집계방법에 따른 분류에 의해서는 全部原價計算制度를, 그리고 원가의 측정방법에 따른 분류에 의해서는 綜合原價計算制度를 많이 사용하고 있는 것으로 나타났다. 그러나 標準原價計算制度, 平準化原價計算制度, 直接原價計算制度를 사용하는 경우도 나타나고 있어 여러가지 다양한 형태의 원가계산방법이 사용되고 있음을 알 수 있다. 각 원가계산방법에 대한 구체적인 회계 처리는 工損과 副産物의 회계처리를 제외하고는 이론적인 방법과 큰 차이는 없으나 전체적으로 보아 다양한 방법을 사용하고 있음을 알 수 있었다. 이러한 현상은 원가계산기준이 강제성이 없고 내용상 많은 문제점이 있다는 사실과 관련이 있어 보인다.

外部報告目的으로 작성되는 재무제표상의 제품원가는 財務會計에서 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계원칙에 의하여 계산하여야 한다. 원가계산기준의 존재의의는 바로 여기서 찾을 수 있다고 보아진다. 內部報告目的으로만 사용한다면 각 기업이 각자의 상황에 맞는 방법을 개발하여 사용할 수 있지만 외부보고를 위해서는 모든 기업의 원가계산 방법을 일정 테두리 내로 끌어들이 필요 있는 것이다. 따라서 앞에서 언급한 현행 원가계산기준의 문제점을 보완한다면 보다 충실한 내용의 재무제표를 작성하여 외부이해관계자의 의사결정에 보다 유용한 정보를 제공할 수 있을 것이다.

참 고 문 헌

1. 국내문헌

김병권, 원가관리를 위한 표준원가설정에 관한 연구, 서울대학교 대학원, 1971.

- 김성기, 현대원가회계, 경문사, 1994.
- 김성기, 현대관리회계, 다산출판사, 1988.
- 신유근, 한국기업의 특성과 과제, 서울대학교출판부, 1985.
- 이운원, 감·공손의 원가회계처리에 관한 소고-감손비처리 예해를 중심으로, 경영논총, 동아대경영대학원, 1978.
- 이정호, 원가계산론, 일신사, 1988.
- 이찬호, 제조환경의 변화가 원가계산시스템에 미치는 영향, 목원대학 산업경영연구소, 1991.
- 정명환, 현대관리회계, 학현사, 1992.
- 한국경제인연합회, 원가계산 실무전서, 1973.

2. 외국문헌

- Bell, J., *Accounting Control Systems: A Behavioral and Technical Integration*, New York Markus Wiener, 1983.
- Hartley, R., "Operations Research and Its Implications for the Accounting Profession", *Accounting Review*, April 1968.
- Horgren, Charles T, "Management Accounting: Where are we?" in *Management Accounting and Control*, Madison, University of Wisconsin, 1975
- Horngren, C.T. and George Foster, *Cost Accounting-A Managerial Emphasis*, 6th ed., Prentice Hall, 1987.
- Kaplan, R., *Advanced Management Accounting*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1982.