

시멘트製造業의 原價會計制度上的 問題點

高麗大學校 經營大學院 教授
企業經營研究所 所長

趙 龜 衍

1. 總 說

우리나라의 「시멘트」製造會社는 東洋세멘트工業株式會社, 大韓洋灰工業株式會社, 韓一세멘트工業株式會社, 雙龍洋灰工業株式會社, 忠北시멘트工業株式會社, 現代建設株式會社 등 6個會社가 있다.

이들 會社의 年間 生産能力을 보면 最近 20萬屯에서 72萬屯까지로 되어 있고 昨年에는 대부분이 生産能力을 超過하며 生産했다.

「시멘트」製造業은 裝置工業이므로 施設이 大대 大資本을 필요로 하고 있다. 製造工程에 있어서도 原料의 採礦에서부터 製品의 包裝에 이르기까지 複雜하다. 規模가 크고 製造過程이 複雜하며 大量生産體制인 企業일수록 原價管理에 관한 重要性은 더욱 크다. 原價管理은 原價를 可及的 引下시키기 위한 하나의 管理技術이며 그 最終目的은 原價節減을 期함으로서 利益을 極大化하려는 것이다.

企業의 궁극목적은 利益을 追求하는 것이므로 企業의 모든 活動은 利益獲得을 위하여 計劃하고 執行되어야 하는 것이다. 前述한 바와 같이 現代企業의 利益獲得의 지름길은 原價節減에 있는 것이고 原價節減은 原價會計制度가 合理的으로 樹立되고 運用될 때에 期待할 수 있는 것

이다.

따라서 本稿에서는 「시멘트」製造業의 現行 原價會計中에서 不合理한 制度와 運用上的 잘못을 몇가지 指摘하러 한다.

2. 原價要素別 會計

(1) 材料費會計

「시멘트」製造에 필요한 材料는 크게 自家生産 材料와 國內購入材料, 輸入材料 등 3가지로 分類할 수 있다. 이들 3가지 類型의 材料는 각각 다른 會計處理를 해야 한다.

첫째, 自家生産材料는 主原料인 石灰石이 代表的인 것인데 이의 會計處理는 會社別로 각각 다르다. 즉 石灰石을 하나의 原價部門으로 設定하여 採礦에 消費된 일체의 費用을 部門費로서 處理하는 會社와 그렇지 않고 石灰石을 하나의 製造工程으로서가 아니라 原料의 調達이라는 調達活動으로 보아 石灰石臺帳을 備置하고 採礦에 所要된 費用을 原價要素別로 處理하는 會社가 있고 또한 原價要素別로가 아니고 材料費, 勞務費, 經費를 混合處理하는 會社가 있다.

石灰石의 會計處理는 前述한 바와 같이 하나의 原價部門으로 處理하든 別途의 材料臺帳에서 處理하든 관계가 없으나 石灰石의 採礦에 消費

된 原價는 반드시 原價要素別로 處理해야 한다. 물론 原價要素別로 處理하지 않고 混合處理하였다가 필요에 따라 要素別로 區分表示할 수도 있으나 이와 같은 方法은 必要以上の 時間을 浪費할 뿐만 아니라 經濟的으로도 損失이 크다.

그리고 石灰石採礦 前에 나타나는 表土 및 不良石 除去費는 시멘트 단위당으로 볼때에 管理不能費이므로 이것에 의하여 石灰石原價의 變動을 가져오게 해서는 안된다. 물론 石灰石原價의 變動原因을 究明한다면 모르거니와 그렇지 않은 경우에 이 費用을 發生한 月에 全額計上 한다면 事實上 原價의 管理的 機能을 잃게 된다. 따라서 表土 및 不良石 除去費는 되도록 每月均一한 金額이 石灰石原價에 計上되도록 하여야 할 것이다.

둘째, 國內購入材料에는 粘土, 海砂, 無燃炭, 「스틸·블」, 耐火煉瓦, 紙袋 등이 있는데 이들 材料는 購入時에 直接 들어가는 附帶費를 加算해서 入庫單價로 策定하는 것이 一般化되고 있다. 某會社는 輸入材料에 관하여는 直接費이건 間接費이건 모두 輸入附帶費로서 計上하고 있으나 國內購入材料는 그렇게 하지 않고 있다. 國內購入材料의 正確한 取得價格을 算出하기 위하여는 앞에 말한 附帶費一切를 計上하여야 한다. 물론 購買部署의 모든 費用 즉 間接附帶費를 材料에 賦課시키기란 材料의 種類가 많은만큼 어려운 일인 것이다. 그러나 그 配賦가 困難한 費用은 附帶費로서 一括 材料費에 計上하는 方法을 使用할 수 있다. 따라서 購入材料의 會計處理는 되도록 한 會社內에서는 單一한 方法을 取하는 것이 좋으므로 間接附帶費를 材料의 原價에 包含시키던 製造經費에 包含시키던 한가지 方法을 取하여야 할 것이다. 물론 筆者로서는 材料費에 加算하는 方法을 勸奨하고 싶다.

셋째, 輸入材料는 耐火煉瓦 石膏, 「크라프트」紙 등이 있으나 石膏에 관한 것을 代表的으로 들어 본다.

石膏는 輸入材料中에 가장 큰 比重을 차지하고 있으며 「시멘트」에 약 4%가 含有되어야 하는 重要한 材料이다.

그런데 石膏의 輸入에 관한 會計處理를 보면 會社에 따라 약간 差異가 있긴 하나 대부분 發

生한 附帶費要素別로 分類處理하지 않고 發生한 日字대로 混合處理하고 있다. 某會社는 送狀과는 全然 관련성이 없이 附帶費處理를 하고 있다. 이와 같이 會計處理하는 경우에는 石灰石에서와 마찬가지로 附帶費의 要素別把握이 困難하고 따라서 그 管理가 不可能하다. 그리고 某會社의 경우에는 非原價項目을 輸入原價에 計上하고 있었다.

輸入材料의 原價會計는 送狀別, 原價要素別로 分割處理하여야 한다. 그렇게 하지 않고는 石膏의 入庫單價는 물론 出庫單價를 正確히 算出할 수 없으며 「시멘트」原價 역시 正確히 算出할 수 없게 된다.

入庫單價를 豫定에 의하여 計上하거나 前述한 不正確한 方法에 의하여 計上하더라도 年間을 보면 대략 平準하게 調整되나 이것은 月別原價 計算制度自體를 無意味하게 만들뿐만 아니라 管理의 目的을 沮害하게 된다.

輸入附帶費中 間接費의 會計處理는 國內購入材料 說明時에 言及한바와 같이 되도록 輸入材料의 原價에 包含시키는 것이 좋다. 그 例로는 外資擔當部署의 人件費, 期他 事務費 등을 附帶費로서 計上하는 것이다.

그리고 通關時에 源泉徵收당하는 法人稅와 營業稅는 輸入原價에 包含시켜서는 안된다. 왜냐하면 法人稅는 본래 非原價項目이고 營業稅는 차후에 控除된 것은 물론 본래 一般管理費의 諸稅公課로 處理할 것이기 때문이다.

(2) 勞務費會計

勞務費는 대부분의 會社가 給料, 賃金, 諸手當, 雜給등으로 區分하여 處理하고 있다. 某會社는 給料과 賃金を 混合處理하여 각각 區分하기에 困難하게 하고 있다. 그리고 대부분의 會社는 退職金과 賞與金 期他手當을 諸手當으로 一括計上하고 있다.

退職金에 있어서도 어느 會社는 退職給與充當金을 計算하러 月割計上하고 있는가 하면 어느 會社는 實際發生한 退職金만을 原價에 計上하고 있다.

賞與金은 年額을 月割計上하고 있는 企業體도

있고 發生한 月에 全額計上하는 會社도 있다.

以上에서 指摘한 것은 勞務費會計上的 問題點 들로서 다음과 같이 處理함이 좋다.

첫째, 給料과 賃금은 區分하여 表示한다.

給料과 賃금은 性質上 差異가 있어 製品單位 當原價를 각각 算出함이 管理에 有益할 것이다.

둘째, 賞與金, 退職金은 區分 表示함이 좋다.

셋째, 賞與金은 年間 支給額을 12個月로 均分 하여 計上한다.

넷째, 退職金은 法人稅法 第13條에 따라 計算된 退職給與充當金を 月割計上한다.

退職給與充當金の 損金買入制度는 稅法이 企業體에 준 큰 惠擇의 하나이니만큼 活用함이 有益할 것이다. 그리고 經營政策上 退職給與充當金을 計上하지 않고 次期에 移延시키는 것은 原價管理上 理解할 수 없는 것이며, 이것은 法人稅法施行規則 第6條에서 알 수 있는 바와 같이 實質的으로 今期에 充當할 退職金이 次期로 移延되지 않는 것이다. 즉 規則 第6條의 計算公式를 보면 다음과 같이 되어 있다.

1. 事業年度가 1年인 경우

$$\text{退職給與充當金} = \left(\frac{\text{年間支給額} - \text{年間賞與金}}{\text{支給總額}} \right) \times \frac{1}{10}$$

2. 事業年度가 1年 미만인 경우

$$\text{退職給與充當金} = \left(\frac{\text{當該事業年度} - \text{當該事業年度}}{\text{支給總額} - \text{賞與金支給總額}} \right) \times \frac{1}{10}$$

위의 公式에서 알 수 있는 바와 같이 計算基準金額이 次年度로 移越되지 않으므로 退職給與充當金도 移延되지 못한다.

그리고 某會社의 退職給與充當金會計處理를 보면 充當金設定時에 Dr. 先給金 ××× Cr. 退職給與充當金 ×××로 處理하고 充當金を 原價에 算入시킬 때에는 Dr. 諸手當 ××× Cr. 先給金 ×××로 處理하고 있다. 그리고 실제 退職者가 發生할 때에는 先給金 ×××의 取消傳票를 發行하고 Dr. 退職給與充當金 ××× Cr. 現金 ×××로 處理하고 있다.

以上の 會計處理는 會計理論을 無視한 處理이다. 즉 先給金이란 原料 其他 物品代金を 미리 주었을 때(現金이 支出되었을 때) 使用되는 科目이므로 充當金を 設定할 때에는 先給金 計定을 使用할 수 없고 退職給與代充計定을 使用함이 妥當하다. 그리고 實際退職者가 發生했을 때

에 先給金의 取消傳票를 發行하는 것도 理解할 수 없는 處理이다.

따라서 退職給與充當金の 會計處理는 다음과 같이 하는 것이 現行 稅法上 가장 合理的이다.

즉 退職給與充當金を 設定할 때에는

Dr. 退職給與代充計定 ××× Cr. 退職給與充當金 ×××로 處理하고

退職給與充當金を 月割經費로 原價에 算入시킬 때에는

Dr. 退職金 ××× Cr. 退職給與代充計定 ×××로 處理한다.

그리고 實際退職者가 發生하여 退職金を 支給할 때에는

Dr. 退職給與充當金 ××× cr. 現金 ×××로 處理한다.

따라서 退職者가 發生한 후에 退職給與充當金を 月割經費로서 原價에 算入시킬 때에는 前月과 金額의 差異가 생긴다.

(3) 製造經費 會計

製造經費에는 事務用消耗品費, 印刷費, 旅費와 交通費, 圖書費, 修繕費, 交際費, 通信費, 厚生費, 減價償却費, 動力費, 慶吊費, 諸稅公課手數料, 運搬費, 保險料 등이 있다. 이들 費用의 會計處理는 대부분이 正確히 하고 있으나 몇 가지 問題가 있다.

즉 事務用消耗品費를 어느 會社는 材料費로서 處理하고 어떤 會社는 經費로서 處理하고 있어 「시멘트」의 材料原單位가 會社別로 다르게 表示된다. 이것은 材料費에 計上함이 妥當하다. 그리고 動力費, 減價償却費, 保險料, 諸稅公課 등은 期間計算을 正確히 하여야 함에도 불구하고 대부분이 動力費와 減價償却費 以外에는 發生한 月에 全額計上하고 있다. 이것은 비록 많은 金額은 아니지만 原價의 正確性을 期하기 위하여는 月割計上하여야 할 것이다.

3. 原價部門의 設定

「시멘트」製造方式은 크게 乾式, 半乾式, 濕式

등 3가지로 區分된다. 이것은 kiln에 들어가는 原料가 粉末狀態인가, 아니면 成球狀態인가 또는 「스라리」狀態인가에 따라 區分하는 것으로 製造工程에 있어서 差異가 있다. 따라서 原價部門中 製造部門의 設定에 있어서는 크게 乾式과 濕式으로 區分하여 살펴볼 수 있는데 우선 乾式方式을 取하고 있는 會社의 製造部門을 보면 대부분 原料部門, 燒成部門, 完成部門의 3部門을 設定하고 있고 濕式方法의 會社는 採石部門, 粉碎部門, 「로오·밀」部門, 浮遊選礦部門, 스라리部門, 크링카部門, 시멘트部門, 包裝部門 등 8개 部門을 設定하고 있다.

乾式製造會社의 原料部門은 濕式製造會社의 「로오·밀」, 浮遊選礦, 스라리部門과 같고, 燒成部門은 크링카部門과 같으며 完成部門은 시멘트部門과 包裝部門에 該當한다.

여기에서 주로 문제가 되는 것은 乾式製造會社의 原料部門이다.

첫째, 原料部門의 內容을 보면 粘土의 乾燥過程이 있고 石灰石, 粘土, 鐵鑛石의 粉碎過程이 包含되어 있다. 따라서 部料部門의 在工品 또는 在庫品은 乾燥된 粘土와 粉碎된 原料의 두가지 形態가 있다. 이것은 原料部門의 在工品 또는 在庫品을 어떻게 評價하느냐에 따라 原料部門의 單價가 달라지고 동시에 燒成部門에의 對替額이 決定되므로 重要한 문제가 아닐 수 없다. 따라서 可及的 原料部門을 細分하는 것이 좋지 않을까 한다.

둘째, 完成部門이 「시멘트·밀」部門과 包裝部門을 包含하고 있는 것이다. 「시멘트·밀」과 包裝은 完全히 獨立된 하나의 工程이고, 在庫에 있어서도 「시멘트·밀」部門에서는 發生하지만 包裝部門에서는 發生하지 않는다. 따라서 이와 같이 異質의인 두가지 工程을 하나의 部門으로 設定함으로써 다음과 같은 矛盾을 가져오게 된다.

① 未包裝「시멘트」가 實質적으로 完成部門의 在庫品으로 存在하나 在庫가 없는 것으로 計算된다.

② 實質적으로 包裝에 使用되지 않은 紙袋가 消費된 것으로 看做되어 「시멘트·밀」을 거친 모든 「시멘트」는 包裝이 된 것으로 把握된다. 그러나 實質적으로는 未包裝시멘트가 存在한다.

③ 따라서 完成部門의 原價는 發生되지 않은 費用이 計上되어 發生主義 會計處理에 違背된다.

④ 未包裝 시멘트가 次期에 實際 包裝되어 搬出될 때에는 아무런 原價會計處理가 나타나지 않는다.

⑤ 시멘트 1袋를 包裝하는데 實際 所要된 包裝費가 얼마인지 알 수가 없다. 왜냐하면 包裝部門에서 發生한 一切의 費用을 「시멘트·밀」部門費와 混合處理했고 또한 이것을 實際 包裝數量이 아닌 包裝豫定量으로 除하여 算出했기 때문이다.

⑥ 따라서 시멘트生産이 需要期와 非需要期에 一定하다면 完成部門의 原價는 其原價에 變動이 없다 하더라도 包裝費때문에 變動된다는 矛盾을 가져온다. 즉 非需要期에는 包裝部門에서는 減價償却費와 紙袋代金以外에는 發生하지 않으므로 「시멘트·밀」部門費가 變하지 않는 한 完成部門의 單價는 낮을 것이고 反對로 需要期에는 包裝部門에서 많은 費用이 實質적으로 所要되므로 完成部門의 單價는 높게 나올 것이다. 따라서 包裝費가 袋當原價에서 차지 하는 比率은 需要期와 非需要期에 있어서 많은 差異가 있는 것으로 나타난다.

이상에서 指摘한 點은 原價의 正確性은 물론 期間損益의 正確性까지 손상하게 되므로 完成部門은 「시멘트·밀」部門과 包裝部門으로 細分하는 것이 妥當하다.

4. 補助部門費의 配賦基準

(1) 配賦基準

「시멘트」製造業의 補助部門으로는 起重機部門 發電部門, 修繕部門, 水道部門, 檢査部門, 工場管理部門 등이 있는데 이중에 工場管理部門을 除外하고는 모두가 配賦基準이 뚜렷해서 問題될 것이 없다.

그러나 工場管理部門費는 어떤 基準에 의하여 配賦할 것인지 問題가 된다. 어떤 會社는 工場管理部門을 部門別 生産量基準에 의하여 製造部

門에 直接配賦하고 어떤 會社는 部門別機械作業時間에 의하여 製造部門에 配賦하고, 어떤 會社는 工場管理部門을 材料部, 營業部, 事業部로 區分하여 각각 製造部門의 材料消費量과 勞務費基準에 의하여 配賦하고 있다.

위에서 말한 方法들은 너무 單純하거나 또는 複雜하여 工場管理部門費의 配賦가 正確·簡便하게 이루어지고 있지 않다. 이제 새로운 配賦基準을 提示하면 製造部門別 機械作業時間에 製造部門固有費를 均한 加重平均에 의한 것이다. 이 方法은 機械作業時間과 部門固有費인 材料費 勞務費(工員數), 經費發生額 등이 綜合적으로 勘案된 基準이므로 前述한 어느 方法보다도 正確하고 簡便하기 때문이다.

5. 部門會計方法

製造原價를 部門別로 計算하기 위하여는 部門會計를 행하여야 한다. 그러나 現行會計制度를 보면 原價部門은 起票時에 전혀 考慮하지 않고 月末에 한번씩 總體的으로 部門間的 對替로 行하는데 이것 역시 原價部門을 하나의 計定科目으로 錯覺하고 있는 것 같다. 原價部門은 하나의 費用의 發生場所別 分類單位에 그치는 것이고 計定科目은 아니다. 물론 計定科目으로 使用할 수도 있으나 이렇게 하자면 製造費 또는 勞

務費, 經費란 原價要素가 計定科目이 되지 못한다. 이 두가지가 동시에 計定科目으로 存立할 수는 없기 때문이다.

따라서 部門會計는 다음과 같이 行함이 妥當하다. 즉 原料部門에 材料가 投入되었다면 이때의 起票는 計定科目에는 材料 또는 製造費가 되고 다만 摘要欄에는 原料部門의 材料費라 적는다. 이것은 總計定元帳上에는 製造費 또는 材料計定에 轉記되고 補助簿인 原料部門元帳의 材料計定에 또한 轉記된다. 原價部門會計는 이렇게 하여 이루어지는 것이므로 原價部門을 總計定元帳科目으로 設定하지도 않고 計定科目으로 使用하는 것은 不合理하다. 따라서 部門間的 對替는 起票로서는 行하여 지지 않고 計算으로서만 이루어진다(다만 原價部門을 計定科目으로 두었을 때에는 그렇지 않다).

以上에서 몇가지 問題點을 살펴보았으나 이것이 部分的인 것에 지나지 않는다. 따라서 여기에서 指摘한 問題點 以外에도 原價節減을 可할 수 있는 기틀을 마련한다는 의미에서 좀더 研究하여 合理的인 原價會計制度로 樹立하여야 할 것이다.

여기서 더욱 바람직한 것은 「시멘트」製造業의 統一會計制度를 立案하여 實施함으로써 會社間的 比較, 期間比較, 政策樹立資料의 提供에 寄與하도록 했으면 하는 것이다.

