

방산물자 원가계산체계 개선방안 (2)



李昌垣
해군 대위

방위산업과 연계된 군수조달시장은 쌍방 독점의 형태를 가진다. 민수품에 비해 고도의 특수한 기술이 요구되는 경우가 많기 때문에 설비에 대한 높은 투자비용이 소요되게 된다.

수요자인 정부의 목표는 고품질의 방산제품을 적시에 그리고 적절한 가격으로 확보하는 것 이면에는 방산업체를 장기적으로 보호·육성해야 하는 의무도 가지고 있다. 이의 상충되는 목표를 효과적으로 조화함으로써 원가계산체계를 개선하여 적절한 원가산정이 방산업체와 정부 모두에게 가장 최선의 해결책이 될 수 있다. -필자 주-

방산물자 원가계산체계 실태 분석

● 기구 및 법규 분야

* 원가계산기준에 대한 검토·심의
기구의 부재

우 리 방산조달의 경우 정부가 방산원가에 대한 규정을 제정하는 동시에 집행을 시행하는 특성상 정부와 방산업체간의 상호 의견의 차이를 보이고 대립되는 경우가 발생할 수 있다.

또한 현행 원가계산기준은 방산업체가 제출한

제비율 자료에 대한 조정과정을 거치게 되어 있다. 이러한 과정의 목적은 기업의 원가조작을 방지하고 투명성과 공정성을 확보하기 위하여 필수적인 항목이라 할 수 있다.

그러나 기업이 계상한 원가의 검토 과정에서 충분한 합의를 거치지 아니하고 일률적인 비율의 적용에 대한 신뢰성 및 합리성의 문제가 있다는 점이 업체측에 의해서 제기되고 있고 논란의 대상이 되기도 한다.

이러한 문제의 발생원인은 우선 현행 원가계산 기준이 경직적이고 융통성을 발휘하지 못하도록 되어 있다는 점과, 규정의 제정 실체와 규정의 적

용 실체 그리고 방산물자의 수요자가 사실상 동일함으로 인해서 규정의 제정 및 적용에 있어 극히 보수적인 입장을 고수하고 있다.

*** 관련규정의 비용인정 범위 축소**

방산 특조법에 의한 방산원가계산 규정을 별도로 제정한 것은 방위산업을 보호하고 육성하기 위함인데 갈수록 규정이 엄격하게 개정되어 비용인정을 받지 못하는 경우가 많은 문제점이 있다.

이를 자세히 살펴보면, 첫째, 비용절감과 기술개발을 적극적으로 추진한 업체는 보상을 받아야 하나 오히려 불이익을 받고 있다.

예를 들어 수입부품 국산화시 절차 및 비용증

명이 복잡, 노무공수 감소시 향후 계약에 감소된 공수가 사용되고 이윤액은 유인요소에 의해 결정되기보다 투자액 및 발생비용에 비례하여 결정되는 등의 문제점을 안고 있다.



둘째, 일반 기업 회계 기준에 비해 불리한 경우가 많다. 예를 들어 재료비의 경우 실발생 감손율, 환율보다는 하향화된 표준율 적용, 노무비의 경우 필수 인력 유희화가 인정되지 않는다.

원가계산요원은 합리적인 원가분석보다는 감사를 의식하여 규정의 엄격한 준수에만 치중하고 있는 경향이 있는데 이는 조달본부 원가계산 실무자는 자신이 계산한 원가에 대하여 100% 책임을 지도록 되어 있기 때문에 각종 감사를 대비하여 실 발생원가를 직접 확인하고 규정의 하한선을 주로 적용하는 경향이 있다.

● 원가계산제도 분야

* 실발생 중심의 원가 산정

원가의 상당부분 큰 비중을 차지하고 있는 직접비에 대해서 방산업체의 원가계산시스템 등을 통하여 산정한 원가가 활용되지 못하고 실발생 비용 확인을 위주로 산정하고 있다.

재료비의 경우는 구매승인서, 불출증, 세금계산서, 수입면장, 수입부대경비발생자료 등을 통해서, 노무비는 실적급임금대장, 일별/공정별 투입공수 등을 통해서, 제조경비는 감가상각비 대장(장부, 현황확인)을 통해서 항목별 실제 발생 비용을 확인하는 실발생 원가중심으로 산정하고 있다.

이는 우리 방산업체의 원가계산시스템이 아직도 비효율적인 요소가 상존하고 과거의 원가계산 방식에서 탈피하지 못하고 있다는 것이다.

* 사전원가산정의 미흡

현재 방산업체와 정부의 계약형태 가운데 대형 방산업체의 경우에는 시제계약의 대부분이 일반 개산계약·수의계약의 형태로 진행되고 있다.

일반개산계약·수의계약 방식에서 사전원가는 계약행정의 형식에 불과하여 주어진 예산에 짜맞추기식이 될 가능성이 있다.

국방조달 계약담당자가 예정가격을 산정함에 있어 방산업체의 사전원가 산정자료가 결정적인 역할을 할 수 있으나 재료비의 경우 소요사양 결정지연, 환율변동, 노무비의 경우 노무공수확정 및 연봉제 확대 등에 따른 임금상승률 예측 곤란, 제조경비의 경우 신규사업 수행에 따른 신규설비 투자에 대한 정부와의 사전협의 필요, 간접비의 경우 간접노무비, 간접경비, 일반관리비, 투하자본이윤율이 업체별 경영실적에 따라 변화 가능성과 산출에 따른 적용시점의 상이 등으로 인하여 사전원가를 산정하는 것이 미흡한 실정이다.

* 직접노무비 비중 과다

우리 나라의 원가계산제도는 전체적으로 직접노무비에 의존한 구조이고, 6:4의 가중치를 적용한 과거 2년간의 실적치를 기준으로 배분율을 산정하고 있으며, 직접비와 간접비의 구분이 대단히 중요한 역할을 하고 있다는 특성은 앞에서 살펴보았다.

이는 비록 각 기업이 사용하고 있는 배분기준에 따른 과거 2년간의 실적치를 이용한다고 하더라도 현재의 제비를 제도는 직접노무비를 기초로 하고 있으며, 이윤제도의 보상을 역시 직접노무비는 경비 또는 재료비에 비해 월등히 높다.

이에 따른 현재의 제조 공정은 점차 직접노무비의 비중이 감소되고 제조간접비의 비중이 증가하는 추세임에도 불구하고 전체적인 원가계산제도가 직접노무비에 많은 영향을 받게 함으로써 계약자로 하여금 보다 발전되고 기계화된 공정이 아닌 직접노동 중심의 원시적인 공정에 초점을 맞추도록 하는 유인이 발생할 수 있다.

가령 계속적으로 간접노무비 또는 제조경비의 비중이 증가하는 기업이 존재한다면 과거 2년간의 실적치에 의존하므로 과거의 낮은 간접노무비 및 제조경비율을 적용 받게됨으로써 해당 기업은 계속적으로 실제회사가 지출한 원가보다

방산 매출액 및 가동률 현황⁵⁾

(단위 : 억원)

구 분	1994년	1995년	1996년	1997년	1998년	1999년
방산 매출액	22,011	25,480	30,132	34,402	33,875	31,211
가동률 (%)	56	56	56	57	53	51

낮은 원가를 기준으로 보상될 가능성을 가지고 있다.

***제비율에 의한 원가 왜곡**

수년간 다양한 형태로 지적되고 있는 제비율제도를 통한 간접비 및 일반관리비 산정은 원가를 왜곡시킬 수 있는 소지가 많다.

또한 방산업체의 간접노무비, 간접경비, 일반관리비 등은 직접비에 비례하여 발생한다는 것보다는 업체별로 조직구조에 따라 고정비의 성격으로 발생하고 있으나 직접비에 비례하여 산정됨으로써 제품의 원가를 왜곡시킬 수 있다.

방산계약은 단기계약도 있지만 대부분의 계약이 장기계약으로 수행되고 있는데 사업완료 2년 전의 회사경영 실적 제비율이 전체 계약건에 적용되기 때문에 간접비 배분에 따른 원가왜곡의 유희를 제공할 수 있다.

이런 사항과 관련하여 방산업체들은 제비율에 따른 원가왜곡의 문제점을 지적하였는데, 첫째, 과거 재무자료에 의한 현행원가 산출, 둘째, 계약종료 2년전의 경영실적의 제비율을 전체 계약건에 적용, 셋째, 고정비 성격의 간접비를 직접비에 비례하여 계상 등으로 원가계산에 있어서 제비율에 의한 원가왜곡의 가능성이 있다.

***일정한 기준의 제비율 계산**

과거 2개년의 실적치를 기준으로 제비율을 계

산하는 것은 가동률과 연도별 원가구조가 일정할 경우에는 원가계산에 있어서 아무런 문제도 발생시키지 아니한다. 그러나 이러한 가정은 비현실적이다. 우선 최근 방산업체가 공통적으로 당면하고 있는 문제는 가동률의 감소이다.

가동률의 감소시 상대적으로 변동성이 강한 직접제조원가의 상대적 비중은 줄고 고정성이 강한 간접제조원가의 보상이 주종을 이루는 현 체계하에서 가동률의 감소는 불리한 영향을 미친다.

즉 당해연도의 가동률 변동에 무관하게 과거 2년간의 실적에 의해 보상금액이 왜곡되는 문제가 발생할 수 있다. 따라서 이러한 문제를 해결하고 최소화하기 위해서는 방산업체에서 현행 원가계산시스템을 개선하여 직접원가화가 가능한 비용들은 직접원가화 하고 간접원가에 대한 산정을 개선함으로써 가능하다.

반면 정부에서는 직접원가의 의존도를 줄이고 간접원가의 경우도 합당한 배분기준이 사용된 경우 인정하는 형태로 융통성이 있는 환경으로 업체의 가동률 저하 현실을 반영할 수 있다.

***일반관리비율의 상한**

방산물자 원가계산에서의 일반관리비는 과거 2개년의 실적치를 적용하되 제조원가의 일정 비율로 제한되도록 되어 있다.

이는 고정비 성격이 강하며 생산과 직접적인

일반관리비율의 분야별 상한선⁷⁾

구 분	조함 공사	화학, 섬유, 고무, 의복, 가죽 분야	조립금속	기타 물품 제조구매
상한율 (%)	6	8	7	8

상장기업 제조업 평균 일반관리비율(1999년 기준)¹⁵⁾

(단위 : %)

업종 구분	운송장비	기계장비	의복·모피	화합물·화학제품	섬유제품	조립금속	기타물품
평균 비율	7.7	13.7	28.1	27.8	9.2	20.6	17.6

연관이 없는 일반관리비에 대해 상한은 일종의 통제 효과를 가지는 것이 사실이다.

그러나 최근 기업 환경이 급격한 변화를 겪고 있으며 이로 인해 기업의 원가·비용 구조 역시 변화하고 있음을 고려할 때, 일반관리비율의 상한이 일정한 비율로 고정되어 있기보다는 동종 업체들의 실제 발생 일반관리비를 고려하여 매년 조정되는 것이 바람직할 것으로 생각된다.

즉, 제조현장에서의 제조원가는 경제환경의 변화에 따라 생산자동화, 생산성향상 등 원가절감 노력으로 감소추세에 있으나 일반관리비는 사무 자동화부문의 인원절감 및 인건비 상승 등의 한계에 따라 증가하는 추세이다.

특히, 중소기업의 경우 회사 운영상 필수적으로 소요되는 일반관리비는 높게 발생되고 있으나 일반관리비율 상한 적용에 따라 중소기업체에서 실발생 비용을 보상받지 못하고 있다고 판단된다.

위의 표에서 일반상장기업의 평균 일반관리비율은 방산업체의 일반관리비율에 비해 현저히 높다는 것을 제시해 준다. 물론 상장기업의 일반관리비 항목 중에 방산업체에서는 원가성을 인정받지 못하는 항목이 포함되어 있을 가능성이 있다.

또한 방산업체의 경우 수요자가 하나로 정해져 있기 때문에 유통비용 등이 상대적으로 적게 발생할 수 있다. 따라서 일반업체와 같은 수준의 일반관리비 적용을 요구하는 것은 무리이다.

그러나 현저한 차이를 고려할 때 일반관리비율의 상한은 면밀한 분석을 통해 재검토되어야 한다.

● 이윤산정체계 분야

* 이윤율 상한의 문제

이윤율 상한의 효과를 명확히 규정하기는 어려우나 이윤율 상한은 기업의 연구개발 유인, 원가 절감 유인, 신규설비 투자 유인을 제공하기 위하여 제정된 각종 보상을 효과를 실질적으로 배제하는 결과를 산출하게 되는 것은 분명하다고 판단된다.

예를 들면 원가절감보상계약을 체결하여 원가 절감을 수행하고, 신규설비투자를 진행하며, 연구개발을 통한 국산화를 실현한 기업이 이윤율 상한에 의하여 기업의 노력에 의한 성과 이윤을 제한 받을 경우에는 원가절감노력 및 설비투자, 국산화를 실현하지 아니한 기업과 동일한 이윤율을 적용 받게 될 것은 자명하다.

특히 투하자본 보상액의 비중이 전체 이윤율의 대부분을 차지하게 된다면 이윤율 상한으로 인하여 다른 유인제도의 효과는 거의 나타나지 않는다.

* 총이윤율에 포함된 투하자본 이윤율

기업의 설비투자에 대한 이자비용을 보상함으로써 기업의 설비투자 유인을 증대시키는 목적이 있다.

비록 방산물자에서 의미하는 이윤은 영업이익을 의미하기에 기업의 지급이자 전액이 반드시 보상되어야 하는 것은 아니지만, 총이윤율에 포함하여 계상하는 보상방식은 전체 이윤의 구성에서 투하자본보상액이 상당한 비중을 차지하게 되므로 각 기업에게 신규설비투자 유인을 제공하지 못하며, 첨단산업 분야의 육성에도 기여하지 못

한다는 점은 분명하다고 하겠다.

또한 방산업체의 경영개선, 원가절감, 품질관리, 연구개발 및 기술인력 향상 등의 개선노력을 유인하기 위해서 설정된 노력보상기준의 실효성이 약해진다.

* 일률적 비율의 적용

현행 기준의 종합평가법의 목적은 계약자의 다양한 특성을 고려하여 노력을 보상하는 것이다. 그러나 현재의 종합평가기준법은 다음과 같은 문제점을 가지고 있다.

예를 들어 이윤제도에서 품질경영노력을 계약수행 노력으로 평가하는 기준은 경비와 일반관리비 금액에 일괄적으로 8%를 적용하고 있다. 이와 같은 방식이 기업의 품질경영 노력을 올바르게 평가하고 있다고 보기는 힘들다.

오히려 '방산물자 원가계산에 관한 규칙'에서는 자체시험 검사비로의 계상요건을 방산물자의 성능시험을 위하여 특별히 요구되는 경우로 한정함으로써 불량률 감소, 성능향상 등을 위한 기업의 자체노력, 기술인력에 대한 투자요인을 적절히 제공하지 못하고 있다.

또한 비율을 고정시킴으로써 질적 평가가 아닌 단순한 양적 평가만을 수행하고 있는 것이 문제이다.

최근 기업의 경영개선 노력에 대한 평가 방법에는 재무적인 단순 수치 이외에도 다양한 비재무적 질적인 평가요소들이 도입되고 있으며, 미국의 ASPM의 경우 기업 노력의 질적인 요소를 고려하여 적용 보상률을 일정 범위로 규정함으로써 질적인 평가가 개입될 여지를 남겨 두고 있다.

물론 이러한 질적 평가의 개입은 객관성의 결여와 부정의 소지가 있게 된다. 또한 ASPM에서도 가중지침목표가 달성된다는 측정 가능한 증거를 갖는다는 것은 기대되어지지 않고 다만 달성의 지표를 지적할 수 있어야 한다는 것이 언급되

고 있다.

그러나 이것은 계약자의 노력을 개별적으로 반영할 수 있도록 하는 제도적 장치가 마련되어야 한다. (다음호에 계속)

참 고 자 료

- 1) 국방부, 「방위산업에 관한 특별 조치법」, 1998. 12. 31.
- 2) 국방부, 「방위산업에 관한 계약사무 처리 규칙」, 2000. 2. 10.
- 3) 국방부, 「방산물자의 원가계산에 관한 규칙」, 2000. 2. 10.
- 4) 국방부, 〈국방백서〉, 1999~2000.
- 5) 국방부, 「국방 군수 조달체계 개혁 방안」, 2000. 2.
- 6) 국방부조달본부, 「국방조달 원가실무」, 2001. 7.
- 7) 국방부조달본부, 「방산물자 제비율 산정실무」, 2001. 5.
- 8) 국방부조달본부, 「외국원가관리제도」, 1986.
- 9) 국방부조달본부, 「'01적용 방산물자 제비율 산정자료」, 2000.
- 10) 국방정보본부, 〈2000년 일본 방위백서〉, 2001.
- 11) 김명대, 「방위산업 경영실태 분석」, 국방大 교재, 2001. 2.
- 12) 김일운 외, 「전략적 원가관리」, 비봉출판사, 1997.
- 13) 김용두 외, 「방산업체 원가계산에 활동기준원가시스템 도입방안」, 미래경영연구원, 1999. 12.
- 14) 신성식, 「원가회계」, 양서원, 1994. 4.
- 15) 안태식, 「방산업체 적정원가 보상 대책」, 한국방위산업 진흥회, 2000.
- 16) 이경태, 「시장경쟁 원리 도입에 대비한 원가관리 개선 방안」에 관한 연구, 한국방위산업진흥회, 1999.
- 17) 재정경제부, 「국가를 당사자로 하는 계약에 관한 법률」, 1997. 12. 13.
- 18) 최성민 외, 「방위산업 육성기금 활성화 방안」, 한국국방연구원, 1999. 12.
- 19) 한국방위산업진흥회, 「외국의 계약가격 결정방법 해설」, 1995. 9.
- 20) Anthony. A. Atkinson의 3, Management Accounting, 1998.
- 21) Lockheed Martin Corporation, PRICE H Reference Manual, 1998.
- 22) www.acq.oscd.mil