

FSS/2505-03 : 매출 및 매출원가 과대계상

- 쟁점 분야: 매출 및 매출원가
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1115호(수익)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2018.4.1.~2020.3.31.

1. 회사의 회계처리

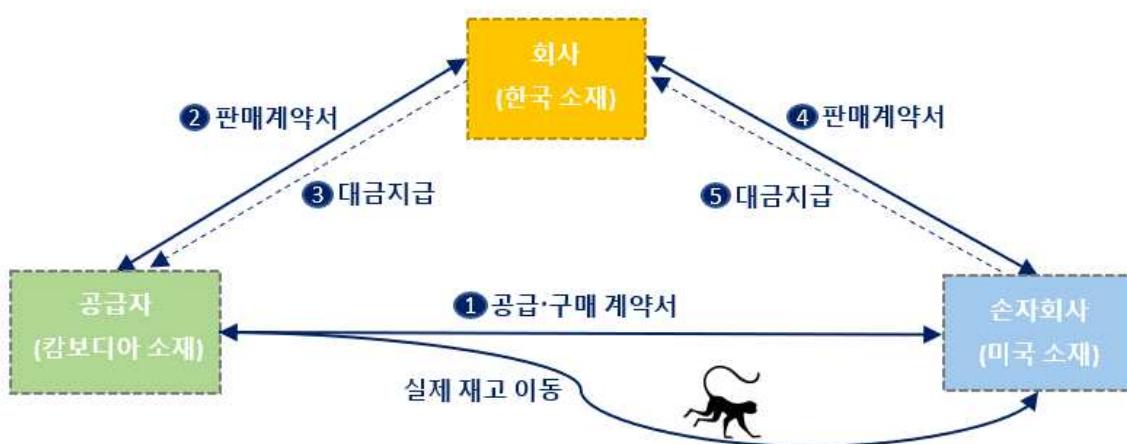
A사(이하 '회사')는 실험동물(영장류, 쥐, 비글 등) 생산 및 판매를 주요 사업으로 영위하는 회사로, 신시장 개척을 위해 x7.6월 미국에 진출하여 자회사(이하 'B사')를 설립하였고, x7.9월에는 B사가 미국 내 영장류센터(검역 및 미국내 판매 전담, 이하 'C사')를 인수(회사의 손자회사가 됨)하였다.

영장류는 캄보디아의 공급업체(이하 '거래처')로부터 매입하여 미국 내 공급을 하는 구조로, 검역과 통관 등에 통상 2개월 정도 소요됨에 따라 C사 인수가 완료되기 전인 x7.7월에 C사와 거래처는 영장류 공급구매계약을 미리 체결하였다.

다만 영장류 구매대금 지급의 경우 x7.7월 당시에는 C사가 인수 진행중인 회사로 계좌를 개설할 수 없게 되자, 회사는 C사 대신 거래처로부터 판매계약서 형태의 인보이스(이하 '판매계약서')를 받아 영장류 매입금액을 대납하고, 회사는 C사에 동 금액을 재청구하는 3자 거래구조가 생성되었다.

인수절차가 완료된 이후에는 C사 본인 명의의 계좌개설을 통해 C사와 거래처 간에 직접 대금 거래가 가능했음에도 회사는 동 3자 거래구조를 지속하며 각각의 판매계약서상 발행금액만큼 매출과 매출원가를 과대계상하였다.

3자 거래 구조도



2. 회계기준 위반 지적 내용

회사가 대리인에 해당하여 영장류 매출을 순액으로 인식하여야 함에도 총액으로 인식함으로써 매출 및 매출원가를 과대계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익) 문단 33은 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 자산에 대한 ‘통제’로 정의하고, 문단 B34~B38은 본인 및 대리인 판단시 고려할 사항을 제시하고 있다.
- ② 문단 B34에 따라 기업은 고객에게 약속한 정해진 각 재화나 용역에 대하여 본인인지 대리인인지를 판단하여야 하며, 문단 B35, B36에 따라 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하면 본인이고, 다른 당사자가 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것이면 대리인에 해당한다.
- ③ 문단 B37은 기업의 재화나 용역에 대한 통제지표로 1)주된 책임, 2)재고위험, 3) 가격결정권을 제시하고 있다.
- ④ 금융감독원은 상기 회계기준 등을 고려하여, 영장류 매출에 대한 기업회계기준 제1115호 문단 B37에 따른 통제지표의 충족 여부를 검토한 결과, 회사는 3가지 통제지표 중 한 개도 충족하지 못하는 것으로 판단하였다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행)에 따르면 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시되게 하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고 전문가적 의구심을 가지고 감사업무를 계획하고 수행하여야 하고, 회계 감사기준 500(감사증거)에 따라 감사의견 형성의 기초가 될 합리적인 감사결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 확보하여야 하며, 회계감사기준 230(감사문서)에 따라 감사인이 수행한 감사 절차, 입수한 관련 감사증거 및 감사인이 도달한 결론에 관한 기록을 충분하게 작성하여 이전에 감사에 관여되지 아니한 숙련된 감사인이 충분히 이해할 수 있도록 하여야 한다.
- ② 감사인은 회사에 대해 장기간 계속감사를 수행하는 과정에서 전문가적 의구심 없이 수익 인식에 대한 부정위험 평가를 수행하지 않거나 합리적 근거 없이 부정 위험이 낮다고 결론 내렸으며 그러한 결론에 도달하게 된 충분하고 적합한 감사 증거를 확보하여 문서화한 사실이 없으며, 기업회계기준서 제1115호 5단계 수익 인식 모형에 따라 회사가 수행한 수익 회계처리의 타당성을 검토하는 질문, 검사 등 감사절차를 수행하여야 함에도 이를 수행한 사실이 없으며 이로 인해 회사의 회계처리 위반사실을 발견하지 못하였다.

5. 시사점

회사는 재화나 용역에 대하여 기업회계기준서에 따라 본인, 대리인 여부를 정확히 판단하여 매출 및 매출원가를 인식하여야 한다. 특히 3자 거래구조로 이루어지는 매출의 경우, 회사가 대리인에 해당할 가능성을 고려하여 매출을 순액으로 인식하여야 하는지 검토하여야 한다.

감사인은 매출 및 매출원가 등 회사의 회계 부정 및 오류의 가능성이 높은 계정과목을 감사하는 경우 회사가 제시한 증빙이나 진술에 대한 면밀한 검증과 심도 있는 분석적 검토 등을 통해 이상 항목의 유무를 확인하는 등 강화된 감사절차를 적용하여야 한다. 특히, 특수관계자를 통한 매출 및 새로운 유형의 매출일 경우 현업부서와의 인터뷰, 계약서·인보이스 등의 입수를 통해 거래의 실질을 이해하여야 하며 충분하고 적합한 감사증거 확보 및 수행한 감사절차를 문서화해야 한다. 또한, 3자 거래구조의 경우 회사가 본인으로서 수익을 인식하는 것이 타당한지 여부에 대해 기업회계기준서상 명시된 통제지표 등에 부합한지 면밀히 검토하는 절차를 수행할 필요가 있다.