

FSS/2206-02 : 대리점 임의반출을 통한 매출액 및 매출원가 과대계상

■ 쟁점 분야 : 매출 및 매출원가

■ 관련 기준 : 舊 기업회계기준서 제1018호, 기업회계기준서 제1115호

■ 결정일 : 2021년

■ 회계결산일 : 2011.1.1.~2019.6.30.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 의료용품 제조업을 영위하는 회사이다. 회사는 일부 국내·외 대리점에 대하여 과도한 물량의 제품을 임의반출하고, 동 대리점으로 제품을 반출하는 시점에 수익을 인식하였다. 그러나 이들 대리점과의 거래는 회사가 실거래처로부터 직접 주문을 접수하여 납품처·품목·수량 등을 지정하여 대리점으로 하여금 판매하도록 하고, 대리점은 회사의 동 납품지시에 따라 실거래처로 제품을 납품하는 구조였다. 또한, 대리점의 미판매분에 대해서는 여전히 회사가 책임을 부담하였다.

2. 회계기준 위반 지적내용

동 거래의 실질은 대리점이 회사의 지시에 따라 중간유통(물류대행) 역할만을 수행했으므로 회사는 제품이 최종 수요처에 판매된 경우에만 수익을 인식해야 함에도 실제 주문량을 초과하는 과도한 물량을 지속적으로 대리점으로 임의반출하고 이를 매출로 전부 인식함으로써 매출액, 매출원가 및 관련 자산 등을 과대계상하였다.

3. 지적근거 및 판단 내용

① 舊 기업회계기준서 제1018호(수익) 문단 14에 따르면 재화의 판매로 인한 수익은 재화의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 구매자에게 이전되고, 판매자는 판매된 재화의 소유권과 결부된 통상적 수준의 지속적인 관리상 관여를 하지 않을 뿐만 아니라 효과적인 통제를 하지도 아니하는 등 일정 조건이 충족될 때 인식한다. 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익) 문단 31, B77에 따르면 자산은 고객이 그 자산을 통제할 때 이전되며, 인도된 제품이 위탁물로 보유된다면 제품을 다른 당사자에게 인도할 때 수익을 인식하지 않는다.

② 회사는 대리점으로 과도한 물량의 제품을 임의반출하고 동 시점에 수익을 인식하였으나, 거래의 실질을 보면 회사가 최종 수요처와 매매조건 등을 직접 협상하고 주문접수 등도 직접 수행하는 등 본건 대리점들에게는 사실상 물류대행 역할만을 수행하도록 하였으므로 대리점이 제품을 최종 수요처에 판매할 때 수익을 인식해야 한다.

4. 감사절차 미흡사항

① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행), 500(감사증거)에 따르면 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시되게 하는 원인을 제공하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행해야 하며, 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 입수해야 한다.

② 감사인은 매출 관련 세금계산서·수출신고필증 등에 대한 샘플링테스트, 채권채무조회 등 일부 감사절차는 수행하였으나, 수익인식의 적정성 및 거래의 실질을 확인하기 위해 중요 거래처에 대한 매출 및 대금회수 구조 파악, 거래조건 확인 및 제품반품사유 검토 등의 추가적인 감사절차를 수행하지 않았고, 특히 회사의 최대거래처가 신규대리점으로 변경되었고 이에 대한 매출채권 잔액이 과다함에도 거래처 변경 원인 및 매출구조 파악, 대금회수 지연 사유 파악 등을 위한 감사절차를 수행하지 아니하는 등 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

회사 및 감사인은 재화의 소유에 따른 위험과 보상의 이전, 자산에 대한 통제 등을 고려하여 거래의 성격에 따라 인도 시점의 수익 인식 여부를 검토하고 정확한 수익 인식 시점을 파악하여 회계처리기준 위반이 발생하지 않도록 유의해야 한다. 세금계산서 등 확인 및 채권채무조회는 채권잔액 확인을 위한 기본절차이긴 하지만, 거래의 실질을 확인하는 것이 아니므로 감사인은 수익인식의 적정성 및 거래의 실질 확인을 위해 중요 거래처에 대한 개별 계약서 검토 등을 통해 매출구조 파악 및 거래조건 확인 등 추가적인 감사절차를 수행해야 한다. 특히, 회사의 최대거래처가 신규대리점으로 변경되었고 동 거래처에 대한 대금회수가 지연되는 경우 일반 거래처보다 높은 의구심을 가지고 매출거래의 적정성 등을 파악할 필요가 있다.