

FSS/2512-09 : 개발비 등 과대계상

- **쟁점 분야** : 개발비 등 과대계상
- **관련 기준** : 기업회계기준서 제1038호(무형자산)
- **결정일** : 2025년
- **회계결산일** : 2014.1.1.~2019.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 유·무선통신 장비를 제조·판매하는 업체로 x0년부터 스마트폰 OLED 디스플레이 패널 장비를 제조하는 OLED사업부를 신설하고 신제품 X 개발에 착수하였다. 회사는 x4년부터 x8년 6월까지 OLED사업부에서 발생한 모든 지출을 내부적으로 창출한 무형자산 인식요건(6가지)를 충족하였다고 판단하여 개발비로 인식하였다.

내부 창출 무형자산 인식 요건(기준서 제1038호)

- ① 무형자산을 완성할 수 있는 **기술적 실현가능성**
- ② 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 **기업의 의도**
- ③ 무형자산을 **사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력**
- ④ 무형자산이 **미래경제적효익**을 창출하는 방법(무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재 또는 내부적으로 사용시 그 유용성을 제시 가능)
- ⑤ 개발을 완료하고 판매·사용하는데 필요한 **기술적·재정적 자원** 등의 **입수가능성**
- ⑥ 개발과정에서 발생한 **관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력**

이로 인해 x1년부터 x3년까지 3년 연속 영업손실 발생하던 상황에서 x4년 영업이익으로 전환됨에 따라, x4년 관리종목 지정 및 x5년 상장폐지 위기에서 벗어나게 되었다.

개발비의 비용 및 자산 인식 여부에 따른 영업이익(손실) 발생 현황

| 구분 | x1년 | x2년 | x3년 | x4년 | x5년 | x6년 | x7년 | x8년 | x9년 |
|---------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 비용 인식 시 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 | 손실 |
| 자산 인식 시 | 손실 | 손실 | 손실 | 이익 | 손실 | 손실 | 이익 | 손실 | 손실 |

2. 회계기준 위반 지적 내용

신제품 X의 연구단계 및 개발단계의 구분을 명확하게 하지 않고, 내부창출 무형자산 인식요건*을 충족하지 못하였음에도 x4년부터 x8년 6월까지 OLED사업부에서 발생한 모든 지출을 개발비로 인식함으로써, 자기자본 및 당기순이익을 과대계상하였다.

※ 내부창출 무형자산 인식 요건 충족 여부 검토

- ① **(기술적 실현 가능성)** 기존에 없던 신기술로 기술 구현의 난이도가 매우 높으나, 회사는 신제품을 완성까지 이르게 하는 기술적 실현 가능성에 대한 '객관적인 증빙'을 제시하지 못하였다.
- ② **(지출의 신뢰성 있는 측정)** 회사는 연구단계 및 개발단계를 구분하지 못하고 관관비 및 경비성 지출, 명백한 비효율로 인한 손실, 신제품 개발과 관계없는 인건비도 모두 무형자산 원가에 포함시키는 등 개발과정에서 발생한 지출을 신뢰성 있게 측정하지 못하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1038호(무형자산)에 문단 53에 따르면, 무형자산을 창출하기 위한 내부 프로젝트를 연구단계와 개발단계로 구분할 수 없는 경우에는 그 프로젝트에서 발생한 지출은 모두 '연구단계'에서 발생한 것으로 보도록 하고 있다.
- ② 기업회계기준서 제1038호(무형자산)에 문단 57에 따르면, 다음 사항(6가지)을 '모두' 제시할 수 있는 경우에만 개발활동에서 발생한 무형자산을 인식할 수 있다고 제시하고 있다.

- (1) 무형자산을 사용하거나 판매하기 위해 그 자산을 완성할 수 있는 기술적 실현가능성
- (2) 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 기업의 의도
- (3) 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력
- (4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다.
- (5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매하거나 사용하는 데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

- ③ 기업회계기준서 제1038호(무형자산)에 문단 67에 따르면, 내부적으로 창출한 무형자산 원가에 포함하지 아니하는 항목을 아래와 같이 제시하고 있다.

- (1) 판매비, 관리비 및 기타 일반경비 지출. 다만, 자산을 의도한 용도로 사용할 수 있도록 준비하는 데 직접 관련된 경우는 제외한다.
- (2) 자산이 계획된 성과를 달성하기 전에 발생한 명백한 비효율로 인한 손실과 초기 영업손실
- (3) 자산을 운용하는 직원의 교육훈련과 관련된 지출

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 회사가 미래 경제적 효익을 창출할 수 있는 최소한의 목표 수익(=1-불량률)을 달성하지 못하고 있음을 알고 있었으나, 회사의 낙관적인 주장을 인정하고 객관적인 감사증거를 확보하지 못한 채, 기술적 실현 가능성을 충족하였다고 판단하였다.
- ③ 감사인은 신제품 X 개발 프로세스에 대한 전반적인 이해가 부족하여 연구개발 및 개발단계를 파악하지 못하고 무형자산 금액에 판매비와 관리비 및 경비성 지출 등이 포함되었음을 발견하였지만 감사범위를 확대하지 않고 감사를 종결하였다.

5. 시사점

회사가 개발활동에서 발생한 지출을 자산화하기 위해서는 내부적으로 창출한 무형 자산의 인식 조건(6가지)을 뒷받침할 객관적이고 구체적인 근거를 제시할 수 있어야 한다.

감사인은 회사가 주장하는 내용에 대해 전문가적 의구심을 가지고 합리적인 확신을 얻을 수 없는 상황에서는 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있도록 감사절차를 강화할 필요가 있다.