

2024년 상반기 회계심사·감리 주요 지적사례

2024. 9.



금 융 감 독 원

목 차

I. 매출·매출원가	1
1. FSS/2409-01 매출 및 매출원가 허위계상	
2. FSS/2409-02 종속회사의 밀어내기 매출을 통한 매출(연결) 허위 계상 등	
II. 종속·관계기업투자주식	6
1. FSS/2409-03 종속기업투자주식 손상차손 미인식	
2. FSS/2409-04 종속기업투자주식 및 영업권 손상차손 미인식	
3. FSS/2409-05 종속기업투자주식 지분법 평가 오류	
4. FSS/2409-06 관계기업투자주식 추가 취득시 취득원가 오류	
III. 채고·유형자산	15
1. FSS/2409-07 채고자산 허위계상 및 감사인의 독립성 의무 위반	
2. FSS/2409-08 채고자산 및 유형자산 허위계상	
IV. 기타 자산·부채	20
1. FSS/2409-09 퇴직급여충당부채 과대계상	
2. FSS/2409-10 횡령 은폐를 위한 매출채권 허위계상	
3. FSS/2409-11 무형자산(개발비) 과대계상	
4. FSS/2409-12 비상장주식 공정가치 평가 오류	
V. 주식 미기재 등	28
1. FSS/2409-13 특수관계자 여부 및 거래내역 주식 미기재	
(참고) 既 공개목록	30

FSS/2409-01 : 매출 및 매출원가 허위계상

- 쟁점 분야: 매출 및 매출원가
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2021.4.1.~2023.3.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 코넥스 상장기업으로 코스닥 이전상장을 추진하던 중 정부의 방역 완화 방침으로 P제품(코로나 관련 특수상품)의 판매가 급감하여 재고 물량이 과다하게 쌓이자, 실적 조작의 유인이 발생하였다.

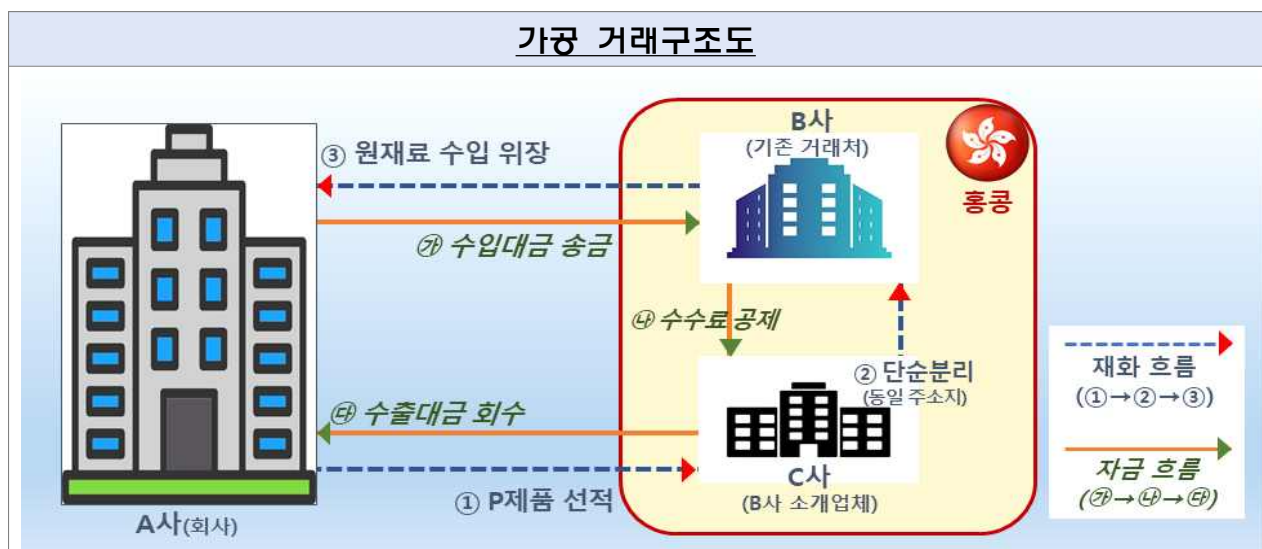
이에 따라 회사는 홍콩에 소재한 기존 거래업체에 P제품을 보낸 후 단순 분리하여 다시 들여왔음에도 마치 신규 거래처에 정상적으로 P제품을 수출하고 이와는 별도로 새로운 원재료를 수입한 것처럼 가공의 외관을 형성할 것을 계획하였다.

즉, 회사는 홍콩에 소재한 기존 주력 거래처(B사)와 공모하여 B사로부터 소개받은 업체(C사*)에 P제품을 수출하고, B사로부터 다른 용도의 새로운 원재료(P-1, P-2)를 매입한 것처럼 외관을 형성하고,

* B사와 동일 주소지를 사용하고 실제 영업활동이 없는 특수관계 업체로 추정

수출입대금이 원활하게 유통되는 것으로 위장하기 위해 B사에 원재료 수입대금을 先 지급하고 동 자금을 넘겨받은 C사로부터 명목상 P제품의 수출대금*을 즉시 회수하였다.

* 사전에 협의한 수수료(1%) 차감



2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 매출 및 당기순이익을 부풀리기 위해 제품을 정상적으로 판매하고 원재료를 신규로 매입한 것처럼 가공의 외관을 형성하여 허위의 매출 및 매출원가를 계상하였다. 또한, 감사인에게 허위로 작성된 공급계약서, 금융거래 증빙 및 재고수불부 등을 제출하여 외부감사를 방해하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1001호(재무제표 표시) 문단15에 따르면 수익에 대한 정의와 인식요건에 따라 거래, 그 밖의 사건과 상황의 효과를 충실하게 표현하여야 한다.
- ② 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익) 문단31에 따르면 재화를 이전하여 수행의무를 이행할 때 수익을 인식한다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행) 문단15 및 회계감사기준 500(감사증거) 문단9에 따르면 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시되게 하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하여야 하며, 기업이 생산한 정보를 이용할 때 해당 정보가 감사인의 목적을 위해 충분히 신뢰할 수 있는지 평가하여야 한다.
- ② 회사가 코스닥 이전상장을 추진하고, 코로나19 진정국면에서 해외 신규업체에 대한 비정상적인 대량거래가 발생한 상황에서 감사인은 전문가적 의구심을 가지고 충분하고 적절한 감사증거를 수집하여야 함에도 단순히 수출신고서류 및 입금증빙만을 확인하였을 뿐 해외매출 선적서류 등을 통한 수출입 품목의 세부정보 비교, 대금 지급 조건 및 수출입 상대방의 관계 확인 등의 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

상장예정법인의 경우 원활한 상장 심사 및 상장시 고평가를 받기 위해 매출 및 당기순이익 조작의 분식회계 유인이 항상 존재함에 유의하여야 한다.

본 사례와 같이 거래처와 공모를 통해 조직적으로 이루어지는 가공매출은 형식적인 서류들이 모두 구비되어 있다는 점에서 감사인은 회사가 제시한 증빙이나 진술에 의존하는 대신, 사전 협의자료 등을 통해 거래全过程를 정밀하게 추적하고 다른 증빙 서류와의 대사를 통해 보다 높은 증거력을 확보하는 등 강화된 감사 절차를 적용할 필요가 있다.

FSS/2409-02 : 종속회사의 밀어내기 매출을 통한 매출(연결) 허위 계상 등

- 쟁점 분야: 매출 및 매출원가
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1115호(고객과의 계약에서 생기는 수익)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2017.1.1.~2020.12.31.

1. 회사의 회계처리

- ① A사(이하 '회사')는 정보보호체계 구축 및 콘텐츠 보안사업 등을 주요 사업으로 하는 코스닥 상장 업체로, 회사의 대표이사 및 재무담당임원은 종속회사 B사(이하 '종속회사')의 대표이사 및 재무담당임원 직을 겸직함에 따라 종속회사의 IPO를 통한 회사의 자본이득 실현을 위해 종속회사에 일명 '밀어내기 매출'을 지시하였다.

그동안 종속회사는 영업인력이 부족한 회사의 영업력 확대를 위해 기술지원 등이 가능한 업체 중 회사가 선정한 업체*(이하 '협력업체')를 통해 제품을 판매하여 왔으며, 협력업체를 통한 제품 판매시 협력업체로부터 최종 소비자와의 계약내용을 첨부한 발주서(계약서 첨부)를 제출받아 매출을 인식하여 왔다.

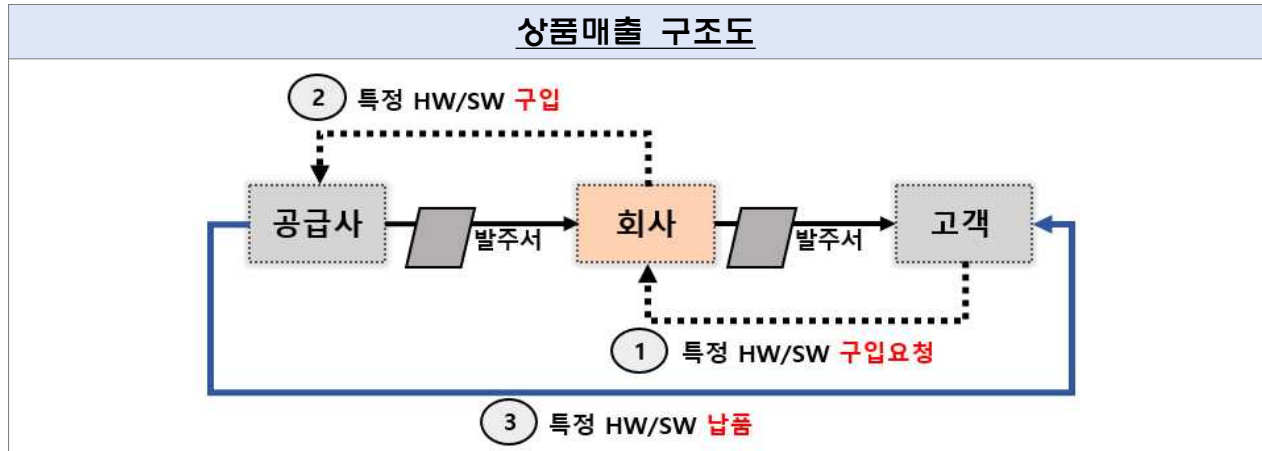
그러나 종속회사의 영업부서는 회사로부터 '밀어내기 매출'을 지시받은 이후 협력업체와 담합하여 최종 소비자가 없음에도 연말에 집중적으로 허위의 발주서를 제출받아 세금계산서를 발행하는 등 '밀어내기 매출'을 실행하여 매출을 과대 계상(x1~x3년)하였다.

이러한 '밀어내기 매출'은 영업부서에서 협력업체가 실제 계약한 건을 과거 밀어내기 매출과 상계하는 방법 등으로 정리하고, 이를 영업본부장 및 대표이사 앞 보고하였다.

- ② 또한, 회사는 고객사가 회사 제품 사용에 필요한 '상품'을 요구하는 경우 이를 구입하여 제공하면서 상품매출로 회계처리하였다.

상품매출 회계처리 과정에서 회사는 약속이행의 주된 책임을 부담하지 않고*, 최종소비자가 상품 구입을 취소하는 경우 상품의 공급처로 반품하는 것이 가능한 등 재고위험을 부담하지 않으며, 가격결정권을 보유하고 있다고도 보기 어려움에도 불구하고 '상품매출'을 순액이 아닌 총액으로 인식하였다.(x1~x4년)

* 상품종류 등은 고객사가 결정하고, 계약서 체결 없이 발주서만으로 상품매출이 이루어지며, 상품매출 취소시 회사는 공급사와의 공급약정을 취소



2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 '밀어내기 매출'을 통해 종속회사 재무제표 상 매출을 허위 계상하고, 동 재무제표를 사용하여 연결 재무제표를 작성함으로써 연결당기순이익 및 연결자기자본을 과대·과소계상하였고, 재고위험 등을 부담하지 않는 상품매출과 매출원가를 총액으로 인식함으로써 연결 및 별도재무제표 상 매출액 및 매출원가를 과대계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1110호(연결재무제표)의 문단 19 및 B86에 따르면 지배기업은 비슷한 상황에서 발생한 거래와 그 밖의 사건에 동일한 회계정책을 적용하여 연결재무제표를 작성해야 하고, 지배기업과 종속회사의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 같은 항목별로 합산해야 하며, 연결실체를 구성하는 기업이 비슷한 상황에서 발생한 비슷한 거래와 사건에 연결재무제표에서 채택한 회계정책과 다른 회계정책을 사용한 경우에는 연결실체의 회계정책과 일치하도록 그 재무제표를 적절히 수정하여 연결재무제표를 작성해야 한다.
- ② 기업회계기준서 제1001호(재무제표 표시)에 문단15에 따르면 재무제표는 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름을 공정하게 표시해야 한다. 공정한 표시를 위해서는 '개념체계'에서 정한 자산, 부채, 수익 및 비용에 대한 정의와 인식요건에 따라 거래, 그 밖의 사건과 상황의 효과를 충실하게 표현해야 한다.
- ③ 기업회계기준서 제1115호(수익)에 B15에 따르면, 회사가 본인으로서 거래를 수행하기 위하여는 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있고, 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있어야 하며, 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있어야 한다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① (종속회사의 제품매출 과대계상) x1년 감사인은 그룹 재무제표 감사인으로서 요구되는 합리적인 수준의 업무와 종속회사의 부문감사인과 의사소통을 수행한 점이 인정되어 지적하지 아니하였다. x2년부터 x4년의 경우 동일 감사인이 회사와 종속회사에 대한 외부감사를 수행하였는데, 회사가 협력업체들과 공모하여 매출 관련 증빙 서류를 제출하였는 등 외관상 정상적인 거래로 위장함에 따라 “다른 감사절차에 의하여도 위법가능성을 전혀 의심할 수 없거나, 회사의 진술에 의하지 아니하고는 당해 위법사실을 알 수 없는 사항”에 해당한다고 판단되므로 지적하지 아니하였다.
- ② (회사의 상품매출 및 매출원가 과대계상) 감사인은 고객이 요청하는 상품의 종류를 고객이 직접 결정한다는 점, 상품매출이 취소되는 경우 회사가 공급사와의 공급약정을 취소한다는 점 등을 파악하지 못하였는 등 상품매출의 본인-대리인 여부에 대한 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

감사인은 IT 솔루션 판매 특유의 영업환경, 재무상황 및 상장예정계획 등 회사의 회계 부정 및 오류의 가능성이 높은 경우 회사가 제시한 증빙이나 진술에 대한 면밀한 검증과 심도 있는 분석적 검토 등을 통해 이상 항목의 유무를 확인하는 등 강화된 감사절차를 적용하여야 한다.

특히, 협력업체를 통한 매출의 경우 일반적인 감사증거에 추가하여 최종소비자에게 재화 등의 공급이 완료되었는지 확인할 수 있는 추가적인 감사증거를 확보하고, 상품매출 관련하여 회사가 본인으로서 거래를 수행하는 것이 기업회계기준서상 타당한지 여부에 대해 계약서 및 거래 실질 등을 파악하여 검토하는 절차를 수행할 필요가 있다.

FSS/2409-03 : 종속기업투자주식 손상차손 미인식

- 쟁점 분야 : 종속기업투자주식
- 관련 기준 : 기업회계기준서 제1036호(자산손상)
- 결정일 : 2024년
- 회계결산일 : 2018.1.1.~2019.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 광학필터 등을 제조하는 코스닥 상장업체로 3년 연속 영업손실을 기록함에 따라 추가 영업손실 기록시 관리종목으로 지정될 상황에 놓이자, 해외 자회사 등과의 '자금순환 거래'를 통해 마치 장기 미회수 매출채권이 정상적으로 회수된 것처럼 외관을 형성하여 대손충당금을 환입할 것을 기획하였다.

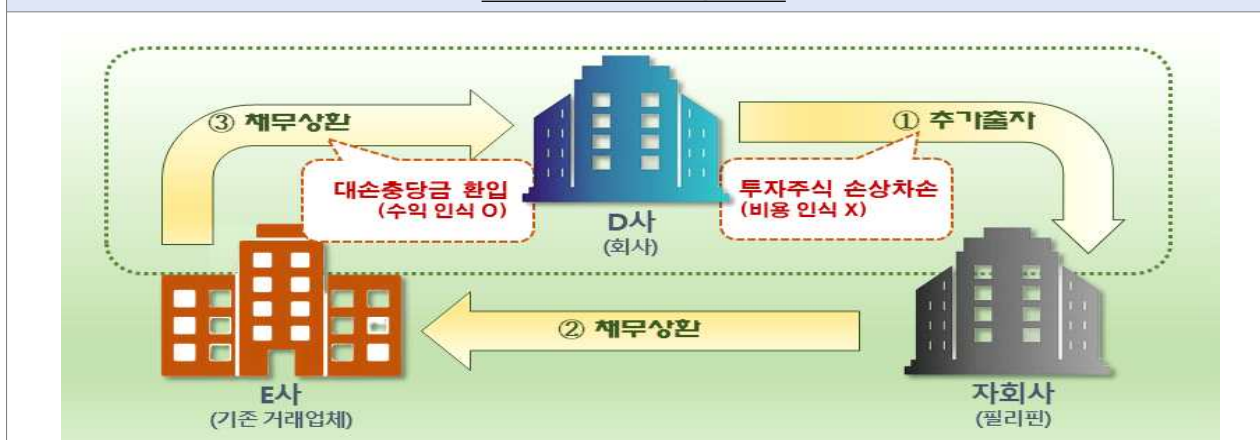
이에 따라 회사는 x3년중 해외 자회사로 일정 자금을 송금한 직후 거래처 B사*(이하 '거래처') 등을 거쳐 다시 회사로 유입시켰다.

* 회사(자회사 포함)와 채권·채무를 모두 보유

동 자금순환 거래의 대상은 회사가 이미 손상차손을 인식한 해외 자회사임에도, 회사는 자금순환 거래의 은폐 등을 위해 x3년 및 x4년 별도채무제표 작성시 자회사에 대한 유상증자를 가장하여 종속기업투자주식(원가법)으로 처리하고 동 자금에 대해 별도의 손상차손을 인식하지 아니하였다.

즉, 회사는 영업이익 확보를 위한 자금순환 거래를 위해 손상 사유가 지속되고 있는 해외 자회사에 대한 유상증자를 실시한 후 종속기업투자주식에 대한 손상차손은 인식하지 않은 반면, 대손충당금 환입을 통한 영업수익 인식으로 손익을 조정하였다.

자금순환 거래구조도



2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 4년 연속 영업손실 기록 등에 따른 관리종목 지정 회피를 위해 이미 손상 사유가 발생한 종속기업에 추가로 출자하고 동 출자자금으로 종속회사 등이 회사에 대한 장기 미회수 매출채권을 상환토록 하여 영업수익(대손충당금 환입)을 인식하는 방식으로 자금순환 거래를 실행하였다.

회사가 출자한 종속기업들은 x1년 이후 지속적으로 완전 자본잠식을 기록하고 있는 등 기인식 손상 사유가 해소되지 않았을 뿐 아니라 자금순환 거래로 인해 종속기업들의 생산능력·현금창출능력 등 경제적 실질이 변경되지 않았음에도 회사는 x3년 및 x4년 재무제표 작성시 동 자회사에 대한 추가 출자지분인 종속기업투자주식에 대해 손상차손을 인식하지 않음으로써 당기순이익 및 자기자본을 과대 또는 과소 계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1036호(자산손상)의 문단 8 및 12에 따르면 자산의 사용 범위나 사용 방법에서 기업에 불리한 영향을 미치는 유의적 변화가 회계기간 중에 일어났거나 가까운 미래에 일어날 것으로 예상되는 경우 손상 징후를 검토하여야 하며, 현금흐름은 경영진이 승인한 최근 재무예산 예측에 기초하여 측정하여야 한다.
- ② 기업회계기준서 제1036호(자산손상)의 문단 18 및 31에 따르면 회수가능액을 자산 또는 현금창출단위의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 자산의 사용가치 중 더 많은 금액으로 정의하며, 자산의 사용가치를 추정할 때는 다음의 단계를 모두 거치는 바, 자산의 계속 사용과 최종 처분에서 얻을 것으로 예상되는 미래현금 유입과 미래현금유출을 추정하여야 한다.
- ③ 기업회계기준서 제1036호(자산손상)의 문단 33에 따르면 자산의 회수가능액이 장부 금액에 못 미치는 경우에 자산의 장부금액을 회수가능액으로 감액한다. 해당 감소 금액은 손상차손이다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행) 문단15 및 회계감사기준 500(감사증거) 문단6에 따라 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 함에도 불구하고,

회사의 감사인은 x3년 및 x4년 회사의 종속기업 투자주식에 대한 손상차손 인식 여부를 검토하는 과정에서 해외 자회사 폐쇄·축소 계획 확인 등을 위한 추가적인 감사절차를 수행하지 않았고 완전자본잠식으로 투자지분이 이미 전액 손상되어 있는 자회사에 대한 손상사유 해소 여부 등에 대한 검토를 미 실시하였다.

5. 시사점

감사인은 회사가 종속기업이나 관계기업에 유상증자를 실행하는 경우, 자금순환 등 다른 동기 여부를 확인하기 위해 계정과목에 따른 일반적인 감사절차 이외에 회사의 거래 동기, 거래 실질 등을 파악할 필요가 있고,

회사의 거래 동기에 유의적인 감사 위험이 존재한다고 평가되는 경우 종속(관계)기업 투자주식에 대해 일반적인 감사절차 뿐 아니라 구체적인 사실관계 입증 등을 위한 추가적인 감사절차를 수행할 필요가 있다.

FSS/2409-04 : 종속기업투자주식 및 영업권 손상차손 미인식

- **쟁점 분야**: 종속기업투자주식
- **관련 기준**: 기업회계기준서 제1036호(자산손상)
- **결정일**: 2024년
- **회계결산일**: 2019.1.1.~2019.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 의료용기기를 제조하는 코스닥 상장업체로 사업 다각화 목적으로 x3년중 미국 소재 B사(이하 '종속회사')의 지분을 취득하여 별도재무제표상 종속기업투자주식으로 계상하여 원가법을 적용하고 이전 대가와 식별 가능한 자산·부채의 차이를 연결재무제표상 영업권으로 인식하였다. 회사는 x6년 종속회사와 제조 기술 지원 협약을 체결하고 종속회사가 제조·판매하여 온 제품을 직접 생산하기 시작함에 따라 x6년 이후 종속회사의 매출 구성은 회사에 대한 기술지원 용역 매출이 대부분을 차지하게 되었다.

이후 종속회사의 재무상황이 악화됨에 따라 회사는 종속회사에 대한 대여금을 x9년 중 출자전환하였으며, 출자전환 후 추가적인 자금 지원이 어렵다고 판단하여 완전자본잠식 상태인 종속회사의 청산을 결의(x9년)하였다.

회사는 x9년 재무제표 작성시 종속회사가 완전자본잠식 상태로서 청산 결의되었을 뿐 아니라 x9년 4분기 이후로는 회사에 대한 기술지원 용역이 종료되면서 사실상 매출이 전무하였음에도 불구하고, 종속기업투자주식의 손상징후가 없다고 판단하고 회수가능액에 대한 합리적 추정 없이 손상차손을 인식하지 아니하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 별도재무제표상 원가법을 적용한 종속기업투자주식 및 연결재무제표상 관련 영업권에 대하여 손상징후가 있음에도 손상평가를 소홀히 하여 종속기업투자주식 및 관련 영업권을 과대계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

기업회계기준서 제1036호(자산손상) 문단 8에 따르면, 자산의 장부금액이 회수가능액을 초과할 때 자산은 손상된 것이며, 동 기준서 문단 12~14는 자산손상을 시사하는 몇 가지 징후에 대하여 설명하고 있다. 만약 이러한 징후 중에서 어느 하나라도 있으면

정식으로 회수가능액을 추정하여야 한다. 또한, 동 기준서 문단 59에 따르면 자산의 회수가능액이 장부금액에 못 미치는 경우 자산의 장부금액을 회수가능액으로 감액해야 한다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행) 및 500(감사증거) 등에 따르면, 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시 되게하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하여야 하며 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 상황에 적합한 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다.
- ② 감사인은 종속기업투자주식 및 영업권의 손상징후를 인식하였음에도, 종속회사 제품 재고가 존재하며 지속적으로 판매되고 있다는 회사의 설명만을 신뢰하여 회수가능성에 대한 합리적 추정 없이 손상차손을 계상하지 않은 회사의 회계처리를 충분히 검토하지 않았는 등 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

종속기업투자주식에 대해 원가법을 적용할 경우 감사인은 매 보고기간마다 기업회계기준서상 손상징후가 발생하였는지를 자세히 살펴야 하고, 질문만으로는 중요한 왜곡표시가 없다는 것에 대한 충분한 증거가 제공되지 않음에 유의하며 재무제표에 대한 경영진의 중요한 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수할 수 있도록 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다.

FSS/2409-05 : 종속기업투자주식 지분법 평가 오류

- **쟁점 분야** : 종속기업투자주식
- **관련 기준** : 기업회계기준서 제1027호(별도 재무제표), 기업회계기준서 제1028호(관계기업과 공동기업에 대한 투자)
- **결정일** : 2024년
- **회계결산일** : 2018.1.1.~2021.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 x1년 B사(이하 '종속회사')에 대한 지분을 취득하여 별도재무제표 작성시 지분법으로 평가하고 있었다.

회사는 x4년중 종속회사가 실시한 유상증자에 참여하지 않음에 따라 회사의 유효지분율이 감소(종속회사에 대한 지배력과는 무관)하였으나, 유상증자 대금 유입으로 종속회사에 대한 순자산 지분 평가액이 크게 증가한 결과 지분변동 차액이 발생하였다.

이후 x7년중 종속회사가 보유하고 있던 자기주식을 처분하여 회사의 유효지분율이 변동(종속회사에 대한 지배력과는 무관)하였으나, 자기주식 처분 대금 유입으로 종속회사에 대한 순자산 지분 평가액이 크게 증가하여 지분변동 차액이 재차 발생하였다.

회사는 상기 유상증자 미참여(x4년중) 및 종속회사의 자기주식 처분(x7년중) 등에 따른 지분변동 차액을 주주간 자본 거래로 판단하여 별도 재무제표 작성시 당기 순이익이 아닌 지분법자본변동으로 계상하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

별도재무제표는 연결실체의 투자성과가 아닌 개별기업의 투자성과에 초점을 두고 있고, 투자자의 유효지분율 하락은 투자지분 처분과 경제적 실질이 동일하므로 유효지분 하락에 따른 투자차액은 당기순이익으로 인식하여야 함에도 회사는 이를 지분법 자본변동으로 인식함에 따라 당기순이익을 과소계상 하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1027호(별도재무제표) 문단BC10에 따르면, 비록 지분법이 연결로 얻을 수 있는 정보와 유사한 당기순이익을 이용자에게 제공하더라도, IASB는 그러한 정보가 투자자의 연결 또는 개별 재무제표에 반영되어 있으므로 별도재무제표의 이용자에게 제공할 필요는 없다고 언급하였다. 별도재무제표는 투자자산으로서 자산의 성과에 초점을 두고 있다.

- ② 기업회계기준서 제1028호(관계기업과 공동기업에 대한 투자) 문단25에 따르면, 관계기업이나 공동기업에 대한 투자자의 소유지분이 감소하지만 그 투자자산이 각각 관계기업 또는 공동기업에 대한 투자로 계속 분류된다면, 기업은 이전에 기타포괄손익으로 인식했던 손익이 관련 자산이나 부채의 처분에 따라 당기손익으로 재분류되는 경우라면, 그 손익 중 소유지분의 감소와 관련된 비례적 부분을 당기손익으로 재분류한다.

4. 시사점

회사는 종속회사의 지분 거래로 회사의 종속회사에 대한 지배력과는 무관하게 유효 지분율이 감소함에 따라 지분변동 차액이 발생한 경우 이는 투자지분 처분과 경제적 실질이 동일하고 별도재무제표가 투자자산으로서 자산의 성과에 초점을 두고 있는 점을 고려하여, 관련 지분변동 차액을 지분법을 적용하고 있는 별도재무제표에 당기 손익으로 인식하여야 한다.

FSS/2409-06 : 관계기업투자주식 추가 취득시 취득원가 오류

- 쟁점 분야 : 관계기업투자주식
- 관련 기준 : 기업회계기준서 제1028호(관계기업과 공동기업에 대한 투자)
- 결정일 : 2024년
- 회계결산일 : 2018.1.1.~2021.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 x1년중 관계회사인 B사(이하 '관계회사')가 발행한 전환사채를 인수하여 이를 당기손익-공정가치 측정 금융자산(FVPL)으로 분류하였다.

이후 x4년중 회사는 해당 전환사채의 전환권을 행사하여 관계회사의 지분을 추가로 취득하였고 전환사채의 전환 전 장부가액*을 추가 취득한 관계기업투자주식**으로 인식하고 별도의 처분손익은 인식하지 않았다.

* 최종 공정가치 평가일 : 직전 사업연도 종료일

** 전환권 행사 이후에도 관계회사에 대한 지분율은 50% 미만으로 관계회사로서의 지위는 그대로 유지

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 추가로 취득한 관계기업투자주식의 취득원가 산정시 지급한 대가(본 사례에서는 전환사채)의 공정가치를 사용하여야 함에도 전환사채의 장부금액을 그대로 사용하여 관계기업투자주식과 자기자본을 과소계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1028호(관계기업 및 공동기업 투자)에서는 관계기업투자주식을 취득할 때 취득원가를 어떻게 산정하는지에 대해 구체적으로 규정하고 있지 않기 때문에 제1008호(회계정책, 회계추정치 변경과 오류) 문단 10~11에 따라 개념체계나 유사한 거래의 회계기준을 준용하여 회계처리하여야 한다.
- ② 재무보고를 위한 개념체계 6.5(역사적원가)에 의하면 역사적원가는 자산 취득 등에 발생한 원가의 가치로, 자산을 취득하기 위하여 지급한 대가와 거래원가를 포함한다.
- ③ 또한 기업회계기준서 제1016호(유형자산) 문단 6과 24등에 의하면 취득원가는 일반적으로 제공한 자산의 공정가치로 측정한다.
- ④ 금융감독원은 상기 회계기준 등을 고려하여, 추가 취득한 관계기업투자주식의 취득원가는 지급한 대가의 공정가치로 측정하는 것이 적절하다고 판단하였다.

4. 시사점

회사는 관계기업투자주식을 취득할 때 비현금대가를 지급한 경우 비현금대가의 공정가치를 평가하여 관계기업투자주식의 취득원가를 산정해야 한다.

또한 기준서에서 명확하게 규정하고 있지 않은 거래나 사건에 대해 경영진은 개념 체계 및 다른 유사한 거래의 회계기준 등을 참고하여 적절한 회계정책을 개발해야 한다.

FSS/2409-07 : 재고자산 허위계상 및 감사인의 독립성 의무 위반

- 쟁점 분야: 재고자산
- 관련 기준: 일반기업회계기준 제7장(재고자산)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2014.1.1.~2021.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 의약품 도매업을 영위하는 비상장법인으로 재고관리 등을 위해 외부 상용프로그램을 도입하여 사용하는 한편, 재고 관련 결산업무는 기장대리 회계사무소에 의뢰하여 수행하였다.

회사는 원활한 금융회사 대출 실행 및 세무조사 회피 등을 위해 내부적으로 목표 당기순이익을 설정함에 따라, 재고자산의 수량 등을 조작하여 재고자산을 허위 계상하고 유효기간 경과 또는 반품 등으로 회수가능액이 장부가액에 중요하게 미달하는 재고자산에 대하여 손상차손을 인식하지 않는 방법으로 이익을 조작하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 재무제표상 목표 당기순이익 달성을 위해 기말 재고자산명세를 증액 조작하고, 재고자산의 손상을 인식하지 않는 등의 방법으로 재고자산을 허위로 과대계상하였다.

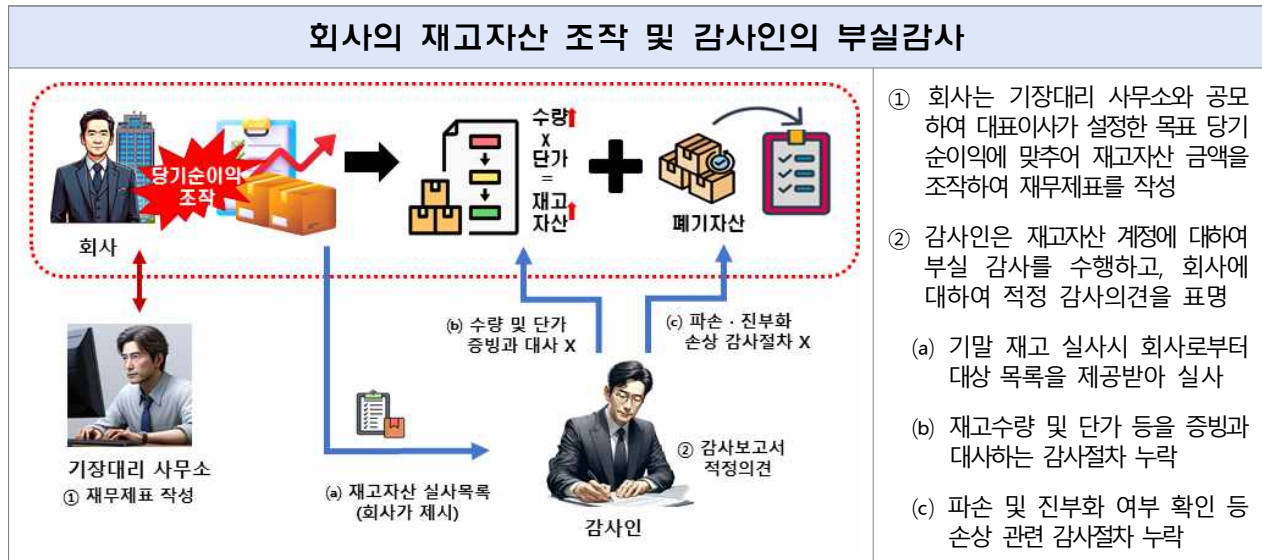
3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 일반기업회계기준 재무회계개념체계 문단 90 및 140에 따르면 자산은 과거 거래의 결과로서 미래의 경제적 효익이 유입될 가능성이 매우 높을 때 인식해야 하며, 일반기업회계기준 제2장 재무제표의 작성과 표시 I 문단 2.7에 따르면 재무제표는 경제적 사실과 거래의 실질을 반영하여 공정하게 표시하여야 한다.
- ② 일반기업회계기준 제7장 재고자산 문단 7.16 및 7.19에 따르면 재고자산의 시가가 손상 등으로 취득원가보다 하락한 경우 저가법을 적용하여 재고자산의 장부금액을 결정하고, 시가는 매 회계기말에 추정해야 한다.

4. 감사절차 미흡사항

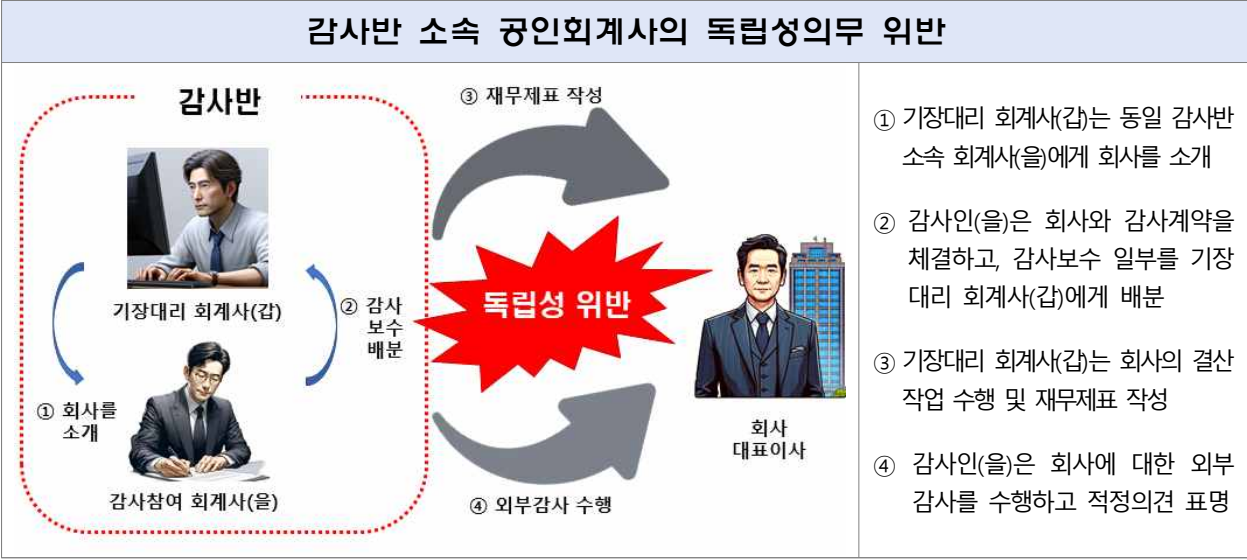
- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사의 수행) 및 500(감사증거) 등에 따르면, 감사인은 재무제표를 중요하게 왜곡표시 되게 하는 상황이 존재할 수 있음을 인식하고, 전문가적 의구심을 가지고 감사를 계획하고 수행하여야 하며, 충분하고 적합한 감사증거를 입수하기 위하여 상황에 적합한 감사절차를 설계하고 수행하여야 한다.

- ② 감사인은 재고자산 실사시 실사대상 재고자산을 직접 선정하지 않고 회사로부터 재고자산 실사 목록을 제공받아 실사를 수행하였으며, 파손·진부화 재고자산의 손상 관련 검토 및 확인 등 재고자산에 대한 감사절차를 소홀히 하였다.



5. 독립성 의무 위반

- ① 주식회사 등의 외부감사에 대한 법률 제6조 제6항에 따르면 회사의 감사인 및 그 감사인에 소속된 공인회계사는 해당 회사의 재무제표를 대표이사와 회계담당 임원을 대신하여 작성해서는 아니 되며, 해당 회사는 감사인 및 그 감사인에 소속된 공인회계사에게 이러한 행위를 요구해서는 아니 된다.
- ② 기장대리 공인회계사(갑)는 회사의 기장대리 업무를 수행하는 동안, 동일 감사반 소속 공인회계사(을)에게 외부감사업무를 소개하여 동일 감사반 소속 공인회계사(갑)와 감사인(을)은 회사에 대해 각각 기장대리 및 외부감사업무를 수행하여 외부감사법상 독립성 의무를 위반하였다.
- ③ 회사 및 감사인은 동일 감사반 소속의 다른 공인회계사(갑)가 회사의 재무제표 작성 업무를 수행한다는 사실을 알면서도 매년 감사 계약을 체결하고 감사 업무를 수행하면서, 독립성 의무 위반을 해소하기 위해 감사계약 해지 등의 노력을 전혀 기울이지 않았다.



6. 시사점

- ① (회계처리 위반 관련) 감사인은 회사가 회계 부정을 저지를 가능성에 대하여 전문가적 의구심을 가지고 감사업무에 임하여야 한다. 감사인은 재고자산 실사 목록 등을 직접 선정하고, 재고자산 수량 등이 증빙과 일치하는지 확인하여야 하며, 진부화 재고 여부 등을 확인하여 재고자산평가손실의 적정성을 검토하여야 한다.
- ② (독립성 의무 위반 관련) 감사인은 감사계약 체결시 동 감사반 소속 공인회계사가 회사의 재무제표 대리작성 업무를 수행하는지, 이해관계가 없는지를 확인하여야 하고, 감사업무 중 이러한 사실이 발견되면 즉시 계약을 해지하여 독립성의무 위반 행위가 발생하지 않도록 주의하여야 한다.

FSS/2409-08 : 재고자산 및 유형자산 허위계상

- 쟁점 분야: 재고자산 및 유형자산
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1002호(재고자산) 및 제1016호(유형자산)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2018.1.1.~2020.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 방송 및 무선 통신장비 제조업을 영위하는 비상장법인으로 경쟁력 부족에 따른 수익성 악화로 자본잠식상태가 지속되는 등 재무상황이 어려워지자 목표실적 달성을 위해, 판매된 재고자산의 매출원가를 의도적으로 인식하지 않고 장부상 유형자산으로 대체하거나 재고자산으로 기록하였다.

실물없는 재고자산 발생경위			
[매입시] : 재고자산 입고처리 수행			
(차변) 재고자산	xxx억원	(대변) 매입채무 등	xxx억원
[매출시] : 재고자산 출고처리 누락			
(차변) 매출채권 등	xxx억원	(대변) 매출	xxx억원
(차변) 매출원가	xxx억원	(대변) 재고자산	xxx억원

즉, 회사는 x1년 이후 재고자산의 출고처리를 누락하는 방법으로 매출원가는 과소, 재고자산은 과대 계상하여 왔으며 매월 별도로 '원가조정' 명목으로 차이금액을 순차적으로 해소하였다.

회사는 x4년중 자체적으로 전수 재고실사를 수행한 결과, 수 년간 누적된 재고자산의 장부가액과 실물 간 차이를 파악하였으나 일시에 매출원가로 조정하는 경우 손익에 미치는 영향이 크므로 이를 내용연수 동안 비용(감가상각) 처리가 가능한 유형자산으로 부당하게 대체하고, 미해소금액은 가공의 재고자산으로 보유하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 재고자산 판매시 관련 매출 인식 시점에 매출원가를 인식해야 함에도 이를 가공의 유형자산 및 재고자산으로 허위 계상하는 등의 방식으로 기간손익을 조작함으로써 당기순이익 및 자기자본을 과대(과소)계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1002호(재고자산) 문단 34에 따르면 재고자산의 판매시, 관련된 수익을 인식하는 기간에 재고자산의 장부금액을 비용으로 인식해야 하고,
- 기업회계기준서 제1016호(유형자산) 문단6에 따르면 유형자산은 재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 목적으로 보유하는 물리적 형태가 있는 자산으로서 한 회계기간을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산이다.
- ② 금융감독원은 상기 회계기준 등을 고려하여, 회사가 계상한 재고자산 및 유형자산이 비용 인식을 부당하게 이연하기 위하여 인식한 가공의 자산으로 자산의 인식요건을 충족하지 않는 것으로 판단하였다

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 500(감사증거) 및 505(외부조회) 등에 따르면 감사인은 감사의견의 근거가 되는 합리적인 결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 입수해야 한다. 만약 조회에 대한 회신의 신뢰성에 의문을 제기하는 요소를 식별하였다면 추가적인 감사증거를 입수하여야 하고, 불일치사항이 왜곡표시를 나타내는 것인지 여부를 결정하기 위하여 해당사항을 조사하여야 한다.
- ② 감사인은 재고자산의 실재성을 확인하기 위하여 모든 보관처를 대상으로 전수조회 절차를 수행하였으나 회신내역에 포함된 특이사항에 대하여 추가 증빙 확인, 조회처에 재확인 등과 같은 필수감사절차를 수행하지 않고 단순히 조회서의 회수사실에만 근거하여 회신결과를 '일치함'으로 간주하였고,

재고자산을 유형자산으로 대체한 금액의 적정성을 확인하기 위하여 대체목적 및 관련 증빙을 확인하기로 계획하였음에도, 충분한 전문가적 주의를 기울이지 않고 회사의 거짓설명을 그대로 수용하는 등 재고자산에 대한 감사절차를 소홀히 하였다.

5. 시사점

감사인은 자산의 실재성 확인을 위하여 모든 조회처를 대상으로 외부조회절차를 수행하기로 계획한 경우 단순히 회수여부 뿐만 아니라 회신내역에 기재된 특이사항을 충분히 검토한 후 감사증거로 활용해야 한다. 또한, 회사가 정당한 사유 없이 재고자산을 유형자산으로 대체하였다면 유형자산의 회계처리방식(감가상각)을 악용하여 비용인식을 이연할 목적으로 대체한 것은 아닌지에 대하여 해당 거래의 발생배경 및 관련 증빙을 보다 면밀하게 검토해야 한다.

FSS/2409-09 : 퇴직급여충당부채 과대계상

- 쟁점 분야 : 퇴직급여충당부채
- 관련 기준 : 기업회계기준서 개념체계
- 결정일 : 2024년
- 회계결산일 : 2020.1.1.~2022.12.31.

1. 회사의 회계처리

회사는 정보통신장비 등의 전원공급장치 제조업을 영위하는 비상장법인으로 회사의 재무건전성 개선을 위해 x1년말 일부 임원으로 하여금 본인에 대한 퇴직금의 추가 계상을 포기하는 확인서를 작성하여 추후 일정 기간 동안 퇴직급여충당부채를 추가 계상하지 않기로 합의하였다.

이후 실제로 회사는 x1~x6년 재무제표상 해당 임원에 대한 퇴직급여충당부채를 추가로 계상하지 아니하였고, 외부감사 과정에서도 확인서 제시 및 당사자 면담 등을 통해 동 회계처리를 인정받았다.

회사는 x7년 외부감사 과정에서 지정감사인으로부터 퇴직급여충당부채 추가 미계상 사유에 대한 설명 및 관련 증빙 제출을 요청받았으나 회사는 지정감사인이 퇴직금 지급대상자가 회사의 대주주(회장)이라는 점을 감안하는 경우 합의서의 효력을 인정하지 않을 것으로 판단하여 합의서 등을 감사인에게 제출하지 않은 결과, 대상 임원에 대한 퇴직급여충당부채 계상을 권고받았다.

이에 따라 회사는 x7년 감사보고서상 비교표시되는 x6년 재무제표 작성시 x1년 이후 인식하지 않았던 충당부채를 일시에 인식하였고, 이후 x7~x9년 해당 임원에 대한 퇴직급여충당부채를 추가로 계상하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 당사자와 지급하지 않기로 합의하여 회사의 경제적 자원이 이전될 의무가 없는 임원에 대한 퇴직급여충당부채를 지정감사인의 권고를 따르는 외형을 이용하여 소급하여 일시에 인식함으로써 자기자본을 과소계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 개념체계의 문단 4.27에 따르면 회사의 부채가 존재하기 위해서는 다음의 기업에게 경제적자원을 이전할 의무가 있고 의무는 과거사건의 결과로 존재하는 현재의무이다.

4. 감사절차 미흡사항

감사인인 회사의 퇴직급여충부채 계상 관련 감사 시 회사로부터 제시받은 감사증거에 따라 기업회계기준 및 회계감사기준에 따라 적절한 조치를 수행하였다고 판단되어, 지적하지 아니하였다.

5. 시사점

감사인인 회사 재무제표상 대표이사 등 회사의 특수관계인과의 약정에 따른 부채나 자산이 계상되어 있는 경우 기업회계기준서상 해당 자산과 부채가 기준서가 요구하는 조건들을 구비하였는지 여부를 판단하는 감사절차를 추가적으로 수행하여야 한다.

회사와 특수관계인간 별도의 계약을 체결하는 경우 관련 자산·부채에 대한 감사시 감사기준이 요구하는 충분하고 적합한 감사증거가 추가로 필요할 수 있으며, 계약의 내용과 당사자의 서명·날인이 기재된 문서나 당사자에 대한 인터뷰 등이 이에 해당할 수 있다.

FSS/2409-10 : 횡령 은폐를 위한 매출채권 허위계상

- 쟁점 분야: 매출채권
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1001호(재무제표 표시)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2016.1.1.~2020.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 화섬원사 제조업을 영위하는 비상장법인으로 회사의 회계 담당 직원(이하 '직원 갑')은 15년 이상 자금·회계업무를 동시에 담당하였다.

직원 갑은 법인 계좌의 입·출금 내역과 회계장부상 입·출금 기록을 대사하는 절차가 형식적으로 이루어지고, 상급자 승인 없이 본인이 직접 회계장부에 전표를 작성하고 입력할 수 있다는 점에 착안하여 거액의 자금 횡령을 계획하였다. 직원 갑은 대표 이사의 결재 없이 은행으로부터 회사 명의의 무역금융차입을 실행하고 차입금이 법인 계좌에 입금되면 이를 본인 개인 계좌로 이체하는 방법으로 약 11년동안 400여회에 걸쳐 약 350억원을 횡령하였다.

직원 갑은 본인의 횡령 사실을 은폐하기 위해 매년말 회사의 여유자금으로 차입금 일부를 상환하는 등의 방식을 통해 연말 회계장부와 차입금 잔액이 일치되도록 하고, 현금부족액은 최근 거래가 없는 거래처에 대한 매출채권으로 허위 계상하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 직원 갑이 장기간 회사 자금을 횡령한 후 이를 은폐하기 위해 횡령 상당액을 매출채권에 허위계상하였으므로, 관련 자산을 불법행위미수금으로 계상하고 회수되지 않은 금액은 대손충당금으로 반영하여야 함에도 이를 회계처리하지 않아 당기순이익 및 자기자본을 과대계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1001호(재무제표 표시) 문단 15에 따르면, 재무제표는 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름을 공정하게 표시해야 하고, 공정한 표시를 위해서는 '개념체계'에서 정한 자산, 부채, 비용에 대한 정의와 인식요건에 따라 거래, 그 밖의 사건과 상황의 효과를 충실하게 표현해야 한다.

- ② 금융감독원은 상기 회계기준 등을 고려하여, 회사의 직원이 횡령을 은폐하기 위해 매출채권을 허위계상함으로써, 횡령액에 상당하는 횡령손실이 과소계상됨에 따라 회사의 당기순이익 및 자기자본이 과대계상되었다고 판단하였다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 505(외부조회)에 따르면 감사인은 외부조회 절차시 수신인의 주소에 대하여 그 타당성을 테스트하여야 하며, 미회신 조회서에 대하여 재무제표일 후 현금회수, 보고기간말에 근접하여 발생한 매출거래에 대한 조사 등 대체적 감사절차를 수행하여야 한다.
- ② 감사인은 매출채권 실재성 확인을 위한 외부조회와 관련하여 회계감사기준에서 요구하는 수준의 절차를 준수하였어야 함에도, 회사가 제시한 거래처 주소의 적정성 여부를 확인하지 아니하였고, 조회서 회신이 저조하여 추가 조회서 발송시 감사인이 직접 발송과 회수를 수행해야 했음에도 이를 회사에 요청하여 직원 갑이 조회서를 직접 발송 및 회수하여 감사인에게 전달하였으나, 감사인은 촉박한 감사일정을 사유로 추가 확인 없이 감사절차를 종결하였다.

또한, 감사인은 미회신 거래처의 매출 발생 여부 및 채권회수에 대한 검토 등 대체적 감사절차를 수행하였다면, 매출채권이 허위계상되었다는 사실을 알 수 있었으나 대체적 감사절차를 수행하지 않았다.

5. 시사점

회사는 자금·회계업무를 분리하여 장기간 동일인이 수행하지 않도록 방지할 필요가 있고, 전표 입력시 적절한 승인권자의 승인이 이루어질 수 있도록 통제절차를 마련하여야 하며 현금실사 및 통장 잔액조회를 정기적으로 점검 및 수시로 실시하여 직원의 횡령 동기를 사전에 차단하여야 한다.

또한, 감사인은 회사의 채권에 대한 독립적인 외부조회서 절차 실시 및 비정상적인 분개 입력 여부 등 확인을 위해 회계감사기준에서 규정한 감사절차를 충실하게 수행할 필요가 있다.

FSS/2409-11 : 무형자산(개발비) 과대계상

- **쟁점 분야**: 무형자산(개발비)
- **관련 기준**: 일반기업회계기준 제11장(무형자산)
- **결정일**: 2024년
- **회계결산일**: 2021.1.1.~2021.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 자동차 자율주행 관련 부품의 제조를 영위하는 비상장법인으로 자율주행을 위한 교통체계 인프라 구축 및 운전자지원시스템 등 관련 제품 및 기술의 연구개발과 관련하여 개발비를 지출하였다.

회사는 정부과제 및 고객 요구 사양에 따라 제품 및 기술을 개발하고 동 결과물을 사용·판매하고 있어, 회사의 개발활동이 무형자산 인식 요건을 충족하는 것으로 판단하였다.

한편, 회사는 연구단계와 개발단계를 구분하지 않고 연구개발부서에서 발생한 인건비 총액을 개발비(무형자산)로 계상하였다. 또한, 회사는 연구원별 실제 업무투입시간을 측정하여 합리적 기준에 따라 각 제품군에 배분하여야 함에도 전체 인건비를 임의로 산정한 비율에 따라 각 제품군에 배분하여 자산화하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 제품기술의 연구개발과 관련하여 개발비를 지출하였으며, 동 개발비는 무형자산 인식을 위한 기술적 실현가능성, 미래의 경제적 효익 및 기술적·금전적 자원확보 요건 등은 충족하나 '원가의 신뢰성 있는 측정' 요건을 충족하지 못함에 따라 비용처리가 불가피하였다.

회사는 개발비 자산화 인식요건을 충족하지 못하여 비용으로 처리하여야 할 금액을 개발비(자산)로 계상하여 자기자본 및 당기순이익을 과대계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

일반기업회계기준 제11장(무형자산) 문단 11.7과 18 및 20에 따르면 무형자산을 창출하기 위한 내부 프로젝트를 연구단계와 개발단계로 구분하고, 연구단계와 개발단계를 구분할 수 없는 경우에는 그 프로젝트에서 발생한 지출을 모두 연구단계에서 발생한

것으로 보아 비용으로 인식하여야 한다. 또한, 개발단계에서 발생한 지출은 무형자산 인식요건(신뢰성 있는 측정 등)을 모두 충족한 경우에만 무형자산으로 인식하여야 한다.

4. 시사점

회사는 내부적으로 창출한 무형자산(개발비)이 인식기준에 부합하는지 평가하기 위하여 무형자산 창출과정을 연구단계와 개발단계로 구분하기 위한 내부 정책을 수립하여야 하며, 개발단계에서 발생한 지출을 신뢰성 있게 측정하기 위한 구체적인 프로세스와 통제를 구축하여야 한다.

FSS/2409-12 : 비상장주식 공정가치 평가 오류

- 쟁점 분야: 공정가치
- 관련 기준: 기업회계기준서 제1113호(공정가치 측정)
- 결정일: 2024년
- 회계결산일: 2021.1.1.~2021.12.31.

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 x1~x3년 중 미국 소재 스타트업 기업인 B사(이하 '해외법인')의 주식을 취득하고 공시가격 등 관측가능한 투입변수를 찾지 못하여 수준3의 공정가치 평가방법인 이익접근법에 따라 공정가치를 주당 \$3로 산정하여 x5년중 재무제표에 반영하였다.

이후 x5년말 전후 국내외 벤처펀드가 자금을 투자하는 과정에서, 실제 주당 \$20의 가격으로 증자 및 주식 매매가 진행되었다.

그러나 회사와 감사인은 x5년말 전후 해외법인 주식 거래는 ① 어느 시장에도 공시되는 가격이 아니고, ② 거래 당사자가 해외법인의 특수관계자인 대주주 등으로 제한되는 등 활성시장의 거래로 볼 수 없다는 판단에 따라,

거래 가격인 주당 \$20를 공정가치로 이용할 수 없다고 보고 x5년말 재무제표상 B사 주식을 계속 주당 \$3로 평가하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 B사 주식 평가시 최근 거래가격인 주당 \$20이 아니라 이익접근법에 따라 산정한 주당 \$3로 평가하여 자산 및 자기자본을 과소계상하였다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1113호(공정가치 측정)에 문단9에 따르면 공정가치는 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격이며, '투자대상이 비상장 주식인 경우의 공정가치 평가 가이드라인' 문단4에 따르면 초기기업에 대한 새로운 투자자를 포함하는 정상적인 자금조달 거래는 일반적으로 공정가치 측정에 사용된 투입변수에 대한 시장참여자의 가정을 뒷받침하는 신뢰성 있는 증거로 볼 수 있다.

- ② 금융감독원은 x5년말 전후로 국내외 벤처펀드가 B사에 자금을 투자한 거래는 창업 초기 기업에 대한 추가 자금조달 거래에 해당하는 관측 가능한 거래로서 공정가치 측정의 근거가 될 수 있는 정상거래가 아니라고 단정하기 어려우므로, B사 주식을 주당 \$20로 평가하는 것이 타당하다고 판단하였다.

4. 시사점

특정 거래가 공정가치 평가시 고려할 수 있는 정상거래인지 판단하기 위해서는 기업회계기준서에 따라 거래의 특성을 면밀히 검토해야 한다. 단순히 이전 평가액과 차이가 크고, 거래가격이 시장에 공시되지 않는 가격이라는 점만으로 해당 거래가 정상거래가 아니라고 단정할 경우 재무제표의 왜곡표시가 발생할 수 있다.

FSS/2409-13 : 특수관계자 여부 및 거래내역 주식 미기재

- **쟁점 분야 : 특수관계자 공시**
- **관련 기준 : 기업회계기준서 제1024호(특수관계자 공시)**
- **결정일 : 2024년**
- **회계결산일 : 2018.1.1.~2019.12.31.**

1. 회사의 회계처리

A사(이하 '회사')는 소프트웨어의 공급 및 개발을 영위하는 코넥스 상장기업으로, 회사의 대표이사(최대주주)는 싱가포르에 가상화폐 공개(ICO, Initial Coin Offering)를 위한 비영리법인 B사를 설립하고 이사장으로 취임하였다. 회사의 대표이사(최대주주)는 B사의 대표이사를 겸임하는 등 회사는 B사와 특수관계가 성립하였다.

회사는 B사를 대상으로 회사가 직접 개발한 코인 시스템의 공급 및 마케팅 용역을 공급하고 매출을 인식하였는데, 이를 재무제표 주식상 특수관계자 거래 공시에 누락하였다.

2. 회계기준 위반 지적 내용

회사는 특수관계자인 B사에 대한 특수관계 여부 및 기중 거래 내역을 재무제표상 주식에 기재하지 않았다.

3. 지적 근거 및 판단 내용

- ① 기업회계기준서 제1024호(특수관계자 공시) 문단9에 따르면 보고기업의 주요경영진 일원에 의해 지배(공동지배 포함)되는 기업은 해당 기업과 특수관계에 있다.
- ② 금융감독원은 상기 회계처리기준 등을 고려하여, 회사의 주요경영진이 B사를 지배하고 있으므로 B사는 회사와 특수 관계에 있다고 판단하였다.

4. 감사절차 미흡사항

- ① 회계감사기준 200(독립된 감사인의 전반적인 목적 및 감사기준에 따른 감사수행) 문단15 및 회계감사기준 500(감사증거) 문단6 등에 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 특수관계자 거래에 유의적 위험이 존재한다고 판단하였으나, 관련 통제에 대한 이해 없이 형식적으로 평가하였고, 이사회 의사록을 형식적으로 검토한 결과 회사의 대표이사가 B사의 이사장으로 취임하였다는 사실을 파악하지 못하였으며,

회사와 B사 사이에 발생한 특이매출 거래구조 및 거래처의 특수성 등에 대하여 전문가적 의구심을 가지고 특수관계 해당여부를 확인하기 위한 추가적인 감사 절차를 실시하였어야 함에도 이를 소홀히 하였다.

5. 시사점

감사인은 특수관계자 거래에 대한 검토시 회사가 감사인에게 제시한 특수관계자만을 기준으로 검토해서는 아니되며, 회사의 특수관계자 거래공시에 대한 전반적인 통제 절차 등을 충분히 이해하고, 그 과정에서 고의적으로 특수관계자를 누락할 가능성에 대하여 전문가적인 의구심을 가지고 감사절차를 수행할 필요가 있다.

※ 既 공개목록

공개번호	제목	쟁점분야	관련기준서	결정연도
FSS/1912-1	재고자산평가손실 과소계상	재고자산 평가손실	기업회계기준서 제1002호	2018
FSS/1912-2	재고자산평가충당금 과소계상	재고자산 평가손실	기업회계기준서 제1002호	2019
FSS/1912-3	재고자산 과대계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2019
FSS/1912-4	관계기업투자주식 과대계상	관계기업 투자주식	기업회계기준서 제1001호, 제1028호	2018
FSS/1912-5	종속기업투자주식 과대계상	종속기업 투자주식	기업회계기준서 제1036호	2018
FSS/1912-6	종속기업투자주식 과대계상	종속기업 투자주식 손상차손	기업회계기준서 제1036호	2018
FSS/1912-7	지분법투자주식 과소계상	지분법 회계처리	기업회계기준서 제1028호	2019
FSS/1912-8	대여금에 대한 대손충당금 과소계상	소송채권	기업회계기준서 제1039호	2018
FSS/1912-9	미수금 및 재고자산에 대한 충당금 미계상 등	충당금 인식	기업회계기준서 제1002호 舊기업회계기준서 제1039호	2019
FSS/1912-10	종속회사 매출채권에 대한 대손충당금 과소계상	매출채권 대손충당금	기업회계기준서 제1039호	2019
FSS/1912-11	무형자산 과대계상	무형자산	기업회계기준서 제1038호	2019
FSS/1912-12	무형자산(개발비) 과대계상	무형자산	기업회계기준서 제1038호	2018
FSS/1912-13	개발비 과대계상 등	개발비 인식요건	舊기업회계기준서 제3호 기업회계기준서 제1038호	2018
FSS/1912-14	개발비 손상차손 미인식	개발비 손상	기업회계기준서 제1038호, 제1036호	2019
FSS/1912-15	종속기업의 전환우선주 발행관련 오류	종속기업의 전환우선주	기업회계기준서 제1038호, 제1036호	2019
FSS/1912-16	매도가능증권 과대계상	매도가능증권	기업회계기준서 제1039호	2018
FSS/1912-17	선급금 과대계상	선급금	재무회계개념체계	2018
FSS/1912-18	이연법인세자산(이월결손금) 과대계상	이연법인세	기업회계기준서 제1012호	2018
FSS/1912-19	매각예정자산 손상차손 과소계상	매각예정자산 손상차손	기업회계기준서 제1105호, 제1113호	2018
FSS/1912-20	담보제공자산 주식 미기재	주식 미기재	기업회계기준서 제1016호, 제1107호	2019
FSS/1912-21	특수관계자 거래 주식 기재 누락	특수관계자거래	기업회계기준서 제1024호	2018
FSS/1912-22	수익인식 오류	수익인식시기	일반기업회계기준 제16장	2019
FSS/1912-23	자금대여를 통한 허위매출 계상	허위매출계상	기업회계기준서 제1018호 재무회계개념체계	2018
FSS/1912-24	매출채권 과대 및 재고자산 과소계상 등	수익 인식	舊기업회계기준서 제1018호	2018
FSS/1912-25	연결범위 오류	연결범위	기업회계기준서 제1011호 舊기업회계기준서 제1027호, 제1031호	2018
FSS/1912-26	전환사채 등 유동성 분류 오류	유동성 분류	기업회계기준서 제1001호	2019
FSS/1912-27	전환사채 유동성 분류	전환사채	기업회계기준서 제1001호	2019
FSS/1912-28	영업활동현금흐름 과소·과대계상	영업활동 현금흐름	기업회계기준서 제1007호	2019

공개번호	제목	쟁점분야	관련기준서	결정연도
FSS/1912-29	매각예정비유동자산의 계정분류 오류	매각예정 비유동자산	기업회계기준서 제1105호	2019
FSS/2008-01	매출 및 매출원가 과대계상 등	매출매출원가	기업회계기준서 제1018호	2019
FSS/2008-02	매출 과대 및 매출원가 과소계상	총예정원가 과소계상	기업회계기준서 제1011호	2017
FSS/2008-03	매출 및 매출원가 기간귀속 오류	매출	기업회계기준서 제1018호	2017
FSS/2008-04	매출채권 및 차입금 과소계상	매출채권	기업회계기준서 제1002호	2017
FSS/2008-05	공사 관련 매출 및 매출원가 과소계상	매출매출원가	기업회계기준서 제1101호	2017
FSS/2008-06	공사수익·원가 인식 오류	매출매출원가	기업회계기준서 제1011호	2017
FSS/2008-07	공사수익·원가 인식 오류	건설계약	기업회계기준서 제1001호, 제1011호	2016
FSS/2008-08	공사수익·원가 등 과대·과소 계상	공사수익원가	기업회계기준서 제1011호, 제1039호	2016
FSS/2008-09	공사수익 과대계상	공사수익	기업회계기준서 제1011호	2016
FSS/2008-10	수익(매출) 기간귀속 오류	수익기간귀속	일반기업회계기준 제16장	2017
FSS/2008-11	공사수익 오류	공사수익 인식	기업회계기준서 제1011호	2016
FSS/2008-12	공사진행률 산정 오류	수익인식	기업회계기준서 제1011호	2017
FSS/2008-13	재고자산 허위계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2017
FSS/2008-14	지분법적용투자주식 과소계상	지분법	일반기업회계기준 제8장	2017
FSS/2008-15	종속기업투자주식(영업권) 과대계상	종속기업투자 주식(영업권)	기업회계기준서 제1036호	2016
FSS/2008-16	매도가능금융자산 손상차손 미인식	매도가능금융 자산 손상	기업회계기준서 제1039호	2017
FSS/2008-17	파생상품형가손실 과소계상	파생상품	기업회계기준서 제1039호	2017
FSS/2008-18	파생금융부채 미계상	파생금융부채	기업회계기준서 제1039호	2020
FSS/2008-19	파생상품평가이익 과소계상	파생상품	기업회계기준서 제1039호	2016
FSS/2008-20	유형자산(건설중인자산) 및 미수금 허위계상	유형자산 및 미수금	재무회계개념체계	2018
FSS/2008-21	비업무용 부동산 과대계상	비업무용부 동산 손상	일반기업회계기준 제20장	2016
FSS/2008-22	골프회원권 손상차손 미인식	골프회원권	일반기업회계기준 제20장	2015
FSS/2008-23	장기성 매출채권에 대한 대손충당금 과소계상	대손충당금	기업회계기준서 제1039호, 제1008호	2017
FSS/2008-24	소송관련 충당부채 과소계상	충당부채	기업회계기준서 제1037호	2016
FSS/2008-25	저축은행의 대출채권 대손충당금 설정 오류	저축은행 대손충당금	일반기업회계기준 제6장	2015
FSS/2008-26	대여금 계정분류 오류	대여금	일반기업회계기준 제16장	2017
FSS/2008-27	지급수수료/차입금 과소계상	지급수수료	기업회계기준서 제1001호	2017
FSS/2008-28	유형자산 주식 과소기재	주식 미기재	기업회계기준서 제1016호	2016
FSS/2008-29	유무형자산 권리제한 사실 미기재	주식 미기재	기업회계기준서 제1016호, 제1038호	2017
FSS/2008-30	유형자산 담보제공사실 등 주식 기재 오류	주식기재 오류	기업회계기준서 제1016호	2017
FSS/2008-31	연결 매출·매출원가 과대계상	연결재무제표	舊기업회계기준서 제1027호	2015
FSS/2008-32	연결대상 종속회사 누락	연결범위	舊기업회계기준서 제1027호	2015
FSS/2008-33	전환상환우선주 계정 오류	전환상환우선주	기업회계기준서 제1039호	2017
FSS/2008-34	자회사 회계처리 위반에 따른 연결재무제표 자본 과대계상	연결재무제표	舊기업회계기준서 제1027호	2017
FSS/2106-01	매출·매출원가 허위계상	매출매출원가	기업회계기준서 제1018호	2020

공개번호	제목	쟁점분야	관련기준서	결정연도
FSS/2106-02	예정원가 오류로 인한 매출원가 과소계상	매출원가	기업회계기준서 제1011호	2020
FSS/2106-03	매출 허위계상	매출	기업회계기준서 제1018호	2020
FSS/2106-04	수익인식(총액 순액) 오류	매출매출원가	기업회계기준서 제1018호	2020
FSS/2106-05	종속기업투자주식 손상차손 미계상	종속기업 투자주식	기업회계기준서 제1036호	2020
FSS/2106-06	종속기업투자주식 손상차손 과소계상	종속기업 투자주식	기업회계기준서 제1036호	2020
FSS/2106-07	관계기업투자주식 손상차손 미계상	관계기업 투자주식	기업회계기준서 제1028호, 제1036호	2020
FSS/2106-08	유형자산 허위계상	유형자산	기업회계기준서 제1001호, 제1016호	2020
FSS/2106-09	선급금 허위계상	선급금	기업회계기준서 제1001호, 1036호	2020
FSS/2106-10	대여금 허위계상	대여금	기업회계기준서 제1001호	2020
FSS/2106-11	파생금융자산 과소계상 등	파생상품자산	기업회계기준서 제1039호	2020
FSS/2106-12	파생금융부채 미계상	파생상품부채	기업회계기준서 제1039호	2020
FSS/2106-13	매출채권 허위계상	매출채권	기업회계기준서 제1032호, 제1039호	2020
FSS/2106-14	종속기업 영업이익 과소·과대계상	연결재무제표	기업회계기준서 제1001호	2020
FSS/2106-15	특수관계자 거래 주식미기재	특수관계자 거래	기업회계기준서 제1024호	2020
FSS/2206-01	매출 및 매출원가 허위계상	매출매출원가	기업회계기준서 제1018호	2021
FSS/2206-02	대리점 임의반출을 통한 매출액 및 매출원가 과대계상	매출매출원가	舊 기업회계기준서 제1018호 기업회계기준서 제1115호	2021
FSS/2206-03	진행률 산정 오류로 인한 매출 과대계상	수익인식	舊 기업회계기준서 제1011호, 제1018호	2021
FSS/2206-04	매출 허위계상 등	매출매출원가	기업회계기준서 제1018호	2021
FSS/2206-05	관계기업투자주식 과대계상	관계기업 투자주식	기업회계기준서 제1028호	2021
FSS/2206-06	지분법적용투자주식 과대계상	지분법적용 투자주식	舊 기업회계기준서 제15호	2021
FSS/2206-07	재고자산 과대계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2021
FSS/2206-08	유형자산 허위계상	유형자산	일반기업회계기준 제2장	2021
FSS/2206-09	사업결합 관련 무형자산 과대계상	사업결합 무형자산	기업회계기준서 제1038호	2021
FSS/2206-10	내재파생상품 분리 및 파생상품부채 평가 누락	내재파생상품 파생상품부채	일반기업회계기준 제6장	2021
FSS/2206-11	매출채권에 대한 대손충당금 과소계상	매출채권 대손충당금	일반기업회계기준 제6장	2021
FSS/2206-12	퇴직급여충당부채 과소계상	퇴직급여 충당부채	기업회계기준서 제1019호	2021
FSS/2206-13	연결재무제표 작성범위 오류	연결재무 제표 작성	기업회계기준서 제1111호	2021
FSS/2206-14	종속회사 회계기준 위반사항을 연결재무제표에 반영	연결재무 제표 작성	기업회계기준서 제1001호	2021
FSS/2206-15	특수관계자거래 주식 미기재	특수관계자거래	기업회계기준서 제1024호	2021

공개번호	제목	쟁점분야	관련기준서	결정연도
FSS/2311-01	위탁가맹점 관련 매출액 과소계상	매출 및 판매관리비	일반기업회계기준 제16장	2022
FSS/2311-02	매출 조기인식을 통한 매출액 과대계상	매출 매출원가	舊 기업회계기준서 제1018호 기업회계기준서 제1115호	2022
FSS/2311-03	유상사급 관련 매출액 과대계상	매출 매출원가 연결재무제표	기업회계기준서 제1115호, 제1001호, 제1110호	2022
FSS/2311-04	종속기업투자주식 과대계상	종속기업 투자주식	기업회계기준서 제1036호	2022
FSS/2311-05	종속기업투자주식 과대계상	종속기업 투자주식	舊 기업회계기준서 제1039호 기업회계기준서 제1036호	2022
FSS/2311-06	종속기업투자주식(영업권) 과대계상	종속기업 투자주식	기업회계기준서 제1036호	2022
FSS/2311-07	기타포괄손익-공정가치 측정 금융자산 평가오류	금융자산 공정가치	기업회계기준서 제1109호, 제1113호	2022
FSS/2311-08	재고자산평가손실 미계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2022
FSS/2311-09	재고자산평가손실 과소계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2022
FSS/2311-10	유형자산 등 허위계상	유형자산 매출원가	일반기업회계기준 제10장	2022
FSS/2311-11	종속기업투자주식 관련 이연법인세부채 미계상	이연법인세	기업회계기준서 제1012호	2022
FSS/2311-12	관계기업투자주식 관련 이연법인세부채 과소계상	이연법인세	기업회계기준서 제1012호	2022
FSS/2311-13	전환사채 유동성분류 오류	전환사채 유동성분류	기업회계기준서 제1001호	2022
FSS/2311-14	기타채무(관광전수금) 과소계상	기타채무 (관광전수금)	기업회계기준서 제1018호, 제1115호, 제1032호	2022
FSS/2311-15	매출채권에 대한 손실충당금 과소·과대계상	매출채권 손실충당금	기업회계기준서 제1109호	2022
FSS/2311-16	특수관계자 거래 주식 미기재	특수관계자 거래	기업회계기준서 제1024호	2022
FSS/2311-17	횡령손실 미인식 및 특수관계자 거래 주식 미기재	횡령손실 특수관계자 거래	기업회계기준서 제1001호, 제1024호	2022
FSS/2311-18	종속기업의 법인세비용 과소계상에 따른 연결재무제표 작성 오류	연결재무제표 법인세	기업회계기준서 제1001호, 제1110호, 제1012호	2022
FSS/2405-01	미지급장려금 과소계상에 따른 매출 과대계상	매출, 매출채권 판매장려금	기업회계기준서 제1115호, 제1001호	2023
FSS/2405-02	매출 및 매출원가 허위계상	매출, 매출원가	일반기업회계기준 제16장	2023
FSS/2405-03	공사수익 및 공사미수금 과대계상	매출, 매출채권 대손상각	일반기업회계기준 제16장, 제5장	2023
FSS/2405-04	매출 및 매출원가 허위계상	매출, 매출원가	기업회계기준서 제1115호	2023
FSS/2405-05	수익인식기준 적용 오류	수익인식시점	기업회계기준서 제1115호	2023
FSS/2405-06	매출 기간귀속 오류	수익인식시점	기업회계기준서 제1115호	2023
FSS/2405-07	재고자산 과대계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2023
FSS/2405-08	재고자산 과대계상	재고자산	기업회계기준서 제1002호	2023
FSS/2405-09	파생상품 등 허위계상	파생상품자산	기업회계기준서 제1001호	2023

공개번호	제목	쟁점분야	관련기준서	결정연도
FSS/2405-10	횡령 은폐를 위한 가공의 자산 계상	하위계약 하위 외주공비 선금 하위계상	기업회계기준서 제1001호	2023
FSS/2405-11	전용실사권무형자산의 비용계상 오류	개별취득 무형자산	기업회계기준서 제1038호	2023
FSS/2405-12	이연법인세부채 과소 계상	이연법인세부채	기업회계기준서 제1012호	2023
FSS/2405-13	금융상품 계정분류 오류	금융상품	기업회계기준서 제1109호	2023
FSS/2405-14	특수관계자 거래내역 주석 미기재	특수관계자 공시	기업회계기준서 제1024호	2023