

용역매출의 수익인식

고영일
인세회계법인 이사

최근 회계기준을 위반한 코스닥상장사인 모 바이오 업체가 20억원의 과징금 폭탄을 맞았다. 20억원은 증권선물위원회가 사업보고서 부실 기재를 이유로 부과 가능한 최대 금액이다. 해당 업체 측은 그러나 "줄기세포 배양·보관은 신사업인 만큼 새로운 회계기준이 마련돼야 한다"며 반발하고 있다.

감독당국과 해당 업체가 의견차를 보이는 것은 용역매출 인식 방법이다. 예를 들어 줄기세포를 3년간 350만원에 보관하기로 한 경우 해당 업체는 "사업 초기에 영업 및 주요 기술적 비용이 집중 사용된다"며 계약을 체결한 시점에 350만원을 전부 매출로 잡았다. 감독당국은 이에 대해 기업회계기준에 의하면 줄기세포 보관용역 제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 없어 발생한 비용 범위 내에서 회수가 가능한 금액만을 수익으로 인식해야 함에도, 줄기세포를 채취하는 단계에서 용역제공 거래의 대부분이 완료된 것처럼 수익을 인식하는 방법으로 보관 용역매출 등을 과대계상한 것이라고 지적하고 있다.

줄기세포 추가 배양 서비스와 관련해서도 의견이 갈렸다. 줄기세포 추가 배양 서비스는 기존에 보관 중이던 줄기세포를 미용·건강 등 시술을 목적으로 줄기세포 수를 늘리는 작업을 말한다.

감독당국은 보관중인 줄기세포를 추가 배양하여 고객에게 인도하는 용역판매 계약을 체결하고 판매대금을 수령하였으나, 실제로는 추가배양이 이루어지지 않는 등 용역이 제공되지 않았음에도 판매금액 전액을 수익으로 인식하는 방법으로 추가배양 용역매출 등을 과대계상하였다고 지적했다. 반면 해당업체는 "이는 건설업에 적용되는 회계 방식"이라며 "채취, 배양, 보관 등의 일련의 절차에 따라 소요되는 기술 및 비용 등에 대한 합리적인 측정기준이 마련되고 이에 따라 수익을 인식할 수 있는 회계기준이 필요하다"고 맞서고 있다.

용역제공 거래는 제품 또는 상품 등 재화의 판매거래로 인한 수익인식에 비하여 개별거래의 성격과 내용이 독특하고 복잡한 경우가 많기 때문에 수익인식 기준의 적용, 해석에 있어 회계감독당국과 기업 간에 견해 차이가 존재할 가능성이 높다.

기업회계기준에서 정하고 있는 용역제공으로 인한 수익인식에 대하여 소개하고자 한다.

용역의 제공으로 인한 수익은 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 진행기준에 따라 인식한다. 다음 조건이 모두 충족되는 경우에는 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 있다고 본다.

- (가) 거래 전체의 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (나) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.
- (다) 진행률을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (라) 이미 발생한 원가 및 거래의 완료를 위하여 투입하여야 할 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

기술용역이나 운송용역, 의료·법률·회계용역 등의 용역제공거래에서는 재화판매거래와는 달리 소유에 따른 위험과 효익의 이전여부를 고려할 필요가 없다. 용역제공거래에서는 용역의 생산과 동시에 고객에게 제공되며, 그 대금과 기타 거래조건은 사전에 약정된다. 따라서 용역제공거래에서의 수익 인식은 일반적으로 진행기준에 따라 이루어진다.

진행기준을 적용하기 위해서는 진행률을 추정해야 하므로 상당한 불확실성이 따르게 되고, 주관적인 요소가 개입되어 신뢰성 있는 회계정보를 제공하기가 어려운 측면이 있다. 그러나 진행기준에 따른 수익인식은 수익가득과정 전체에 걸쳐 연속적으로 수익이 가득된다는 견해와 일치할 뿐 아니라 거래가 발생하는 기간에 거래의 영향을 보고함으로써 발생기준 회계의 목적을 달성할 수 있다. 또한 진행기준에 의한 이익은 특정 회계기간에 발생한 기업활동의 성과를 나타내므로 적시성 있는 목적적합한 회계정보를 제공할 수 있다.

용역제공거래에서는 수익금액과 고객(거래처)이 이미 정해져 있기 때문에 생산 그 자체가 수익가득과정에서의 결정적인 사건에 해당되며, 생산활동에 따라 수익을 인식하고 동시에 관련 비용을 결정할 수 있다. 따라서 진행률을 합리적으로 측정할 수 있다면 용역제공거래의 진행정도에 따라 수익을 인식하는 것이 타당하다.

1년 내에 완료되는 용역제공거래에서는 수익인식을 위한 진행률의 추정에 상당한 시간과 비용이 소요되더라도 불구하고 이를 적용함으로써 얻는 효익이 그다지 크지 않다는 반론이 있을 수 있다. 그러나 논리적 관점에서 보면 모든 용역거래는 진행기준을 적용하여 수익을 인식하는 것이 타당하고, 기업의 임의적 선택의 여지를 차단하기 위해 장단기 구분없이 모든 용역제공거래의 수익인식에 진행기준을 적용한다.

수익은 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 시점에 인식한다. 이는 수익금액이 반드시 확정되어야 함을 의미하는 것은 아니며, 합리적인 근거에 의해 추정 가능한 경우에는 정보로서의 신뢰성을 가질 수 있기 때문에 수익을 인식한다. 그러나 추정을 위한 합리적인 근거가 부족하여 신뢰성을 현저히 저해하는 경우에는 수익을 인식하지 않는다.

수익은 거래와 관련된 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높은 경우에만 인식한다. 따라서 판매대가를 받을 것이 불확실한 경우에는 불확실성이 해소되는 시점까지 수익을 인식하지 않는다. 그러나 이미 수익으로 인식한 금액에 대해서는 추후에 회수가능성이 불확실해지는 경우에도 수익금액을 조정하지 아니하고 회수불가능하다고 추정되는 금액을 대손비용으로 인식한다.

■ 기업회계기준해석 21-20 장기기술용역대가의 지불에 대한 회계처리

국내 A사는 미국의 P사와 신형 대형민항기엔진의 공동개발 및 생산에 참여하는 장기기술용역계약을 체결하였는 바, 그 계약내용을 보면

- (가) A사는 P사가 개발한 민간항공기 신형엔진의 생산 및 판매에 공동 참여하기로 하고
- (나) P사는 이를 위하여 A사에 항공기엔진의 설계도면, 생산기술 및 기타 사업관리(판매 포함)에 관한 일체의 용역을 제공하며(용역제공기간 : 17년간)
- (다) A사는 전체 항공기엔진의 100분의 1에 해당하는 부품을 국내에서 독점 생산하여 P 사에 판매하는 권리와 의무를 가짐과 동시에
- (라) A사는 이에 대한 대가로서 1,600만불을 5년간 분할 지급하며
- (마) 만일 P사가 동 계약을 불이행하는 경우에는 A사가 지급한 용역대가를 전액 반환하도록 되어 있는 경우

1. A사가 지급하는 용역대가의 회계처리 과목은?

(갑설) 장기선급비용으로 처리한다.

이유 : 본건 용역대가는 생산판매권 획득을 위하여 상대방이 지출한 비용을 분담하는 개념이므로 (인가조건상 외국용역 발주승인임) 용역대가의 선지급으로 보아 장기선급비용으로 처리한다.

(을설) 기타의 무형자산으로 한다.

이유 : 계약의 내용이 형식상으로는 제트엔진공동개발사업에 참여하는 것으로 되어 있으나 실질적으로는 A사가 P사로부터 개발된 엔진의 부품생산을 위한 설계도면을 인수받아 이를 국내에서 독점적으로 사용하며, P사로부터 기술지도 및 판매보장(매출액 순이익률 : 18%)을 받게 되고, 상대방의 귀책사유로 인한 계약불이행의 경우에는 지급한 대가를 환 불받는 조건이기 때문이다.

2. 질의1에 대한 자산금액의 기간배분 방법은?

(갑설) 계약기간(17년)에 걸쳐 정액법으로 상각한다.

(을설) 계약기간동안 당초 계약상의 연도별 추정매출액에 안분하여 상각한다.

(병설) 5년 또는 10년에 균등상각한다.

《회 신》

1: “을설”이 타당하다.

2: 생산개시연도부터 계약만료연도까지의 기간에 정액법 또는 생산량비례법 중 합리적인 방법에 의하여 상각한다. ☺