

매출수익의 인식

고 영 일
인세외계법인 이사

최근 코스닥 시총 1위 기업인 바이오 업종 관련 기업의 주가가 실적의혹 제기예 급락하고 있다. 일부 언론이 이 기업과 판매법인인 자회사와의 관계가 미심쩍다고 의혹을 제기했다. 지난해 실적을 보면 이 기업은 자회사에 1,809억원의 제품을 팔았지만 자회사의 매출은 972억원에 그쳤고, 실제 들어온 현금 은 531억원에 불과했다는 것이다.

해당 회사는 개발 중인 바이오시밀러를 자회사에, 자회사는 이를 다시 해외 제약사 등에 판매하고 있다. 해당 회사 측에 따르면 지난 2008년 해당 회사는 개발, 임상 비용을 책임지고 자회사는 제품이 각 단계에서 일관된 품질을 내고 있는 점을 증명하기 위해 생산해 낸 시험 제품들을 의무적으로 사가는 대신 전세계 판매권을 갖는 계약을 맺었다는 것이다. 임상에 실패할 위험성을 판매법인인 자회사가 감수했다는 설명이다. 회사 측은 바이오시밀러에는 제품 하나당 1,500억원 정도로 큰 자금이 필요하며 모회사와 자회사의 계약은 2008년 연구자금이 부족하고 개발 리스크가 클 당시 이뤄진 것이라고 말했다.

해당 회사 측은 임상에 실패해도 자회사는 돈을 돌려받지 못하기 때문에 해당 회사는 회계상 매출로 인식됐지만 판매법인인 자회사는 일부 해외 판매사들과 계약을 맺을 때 임상 실패시 판매 금액을 돌려

줘야 하는 계약 조건을 맺으면서 실제로 팔았음에도 불구하고 매출로 기록될 수 없는 부분이 1,000억 원, 그 중에서 미리 받은 돈 800억원 정도가 매출이 아닌 장기선수금으로 회계상 분류돼 모회사와 자회사의 매출액에서 차이가 나는 것이라고 강조했다.

매출은 거래형태, 거래대상, 거래조건, 거래환경 등에 따라 매우 다양하고 복잡하게 이루어지기 때문에 매출거래를 식별하여 수익을 정확하게 인식하는 것이 대단히 어렵고 이에 따라 매출의 과대계상, 과소계상 등의 회계부정이 일어날 위험이 매우 큰 계정이다. 재화의 판매를 중심으로 기업회계기준서에서 규정하고 있는 수익의 측정과 인식부분을 간략히 설명하고자 한다.

○ 수익의 측정

수익은 재화의 판매, 용역의 제공이나 자산의 사용에 대하여 받았거나 또는 받을 대가(이하 '판매대가'라 한다)의 공정가액으로 측정한다. 매출에누리와 할인 및 환입은 수익에서 차감한다.

대부분의 경우 판매대가는 현금 또는 현금성자산의 금액이다. 그러나 판매대가가 재화의 판매 또는 용역의 제공이후 장기간에 걸쳐 유입되는 경우에는 그 공정가액이 미래에 받을 금액의 합계액(이하 '명목가액'이라 한다)보다 작을 수 있다. 예를 들면, 무이자로 신용판매하거나, 판매대가로 표면이자율이 시장이자율보다 낮은 어음을 받는 경우에는 판매대가의 공정가액이 명목가액보다 작아진다. 이때 공정가액은 명목가액의 현재가치로 측정하며, 공정가액과 명목가액과의 차액은 현금회수기간에 걸쳐 이자수익으로 인식한다. 현재가치의 측정에 사용되는 할인율은 신용도가 비슷한 기업이 발행한 유사한 금융상품(예: 회사채)에 적용되는 시장이자율과 명목가액의 현재가치와 제공되는 재화나 용역의 현금판매가액을 일치시키는 유효이자율 중 보다 명확히 결정될 수 있는 것으로 한다.

○ 재화의 판매

재화의 판매로 인한 수익은 다음 조건이 모두 충족될 때 인식한다.

- (가) 재화의 소유에 따른 위험과 효익의 대부분이 구매자에게 이전된다.
- (나) 판매자는 판매한 재화에 대하여 소유권이 있을 때 통상적으로 행사하는 정도의 관리나 효과적인 통제를 할 수 없다.
- (다) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (라) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.

(마) 거래와 관련하여 발생했거나 발생할 거래원가와 관련 비용을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

소유에 따른 위험과 효익의 대부분이 구매자에게 이전된 시점을 결정하기 위해서는 거래상황을 분석하여야 한다. 재화의 판매에서 소유에 따른 위험과 효익의 이전은 일반적으로 법적 소유권의 이전 또는 재화의 물리적 이전과 동시에 일어난다. 그러나 경우에 따라서는 소유에 따른 위험과 효익의 이전시점이 법적 소유권의 이전시점이나 재화의 물리적 이전시점과 다를 수 있다.

판매란 재화가 이전되는 거래로서 재화판매거래에서는 수익인식에 있어 소유에 따른 위험과 효익의 이전여부가 중요한 고려사항이 된다. 일반적으로 소유에 따른 위험과 효익이 한쪽 당사자에서 다른 쪽으로 이전되었는지의 결정은 거래의 법적 형식보다는 거래의 경제적 실질에 따라 결정될 문제이다. 판매자가 수익을 인식하기 위해서는 수익인식의 일반원칙 외에 소유에 따른 위험과 효익의 대부분이 구매자에게 이전되어야 한다. 여기서 효익이란 기대 순현금흐름을 의미하고, 위험은 실제로 받게 될 순현금흐름의 변동가능성을 의미한다.

거래이후에도 판매자가 관련 재화의 소유에 따른 위험의 대부분을 부담하는 경우에는 그 거래를 아직 판매로 보지 아니하며 따라서 수익을 인식하지 않는다. 이러한 예는 다음과 같다.

- (가) 인도된 재화의 결함에 대하여 정상적인 품질보증범위를 초과하여 책임을 지는 경우
- (나) 판매대금의 회수가 구매자의 재판매에 의해 결정되는 경우
- (다) 설치조건부 판매에서 계약의 중요한 부분을 차지하는 설치가 아직 완료되지 않은 경우
- (라) 구매자가 판매계약에 따라 구매를 취소할 권리가 있고, 해당 재화의 반품가능성을 예측하기 어려운 경우

통상적으로 재화의 소유에 따른 위험과 효익은 재화의 인도시점에 판매자로부터 구매자에게로 이전된다. 그러나 구매자에게 자산을 판매하는 것이 반드시 판매자의 소유에 따른 위험의 전부 또는 대부분을 이전하는 것은 아니다. 소유에 따른 위험과 효익 대부분이 이전되지 않으면 인도시점에 수익을 인식해서는 안 된다. 이 경우에는 소유에 따른 위험과 효익이 구매자에게 충분히 이전되어 수익을 인식할 수 있는 사건이 발생할 때까지 받은 현금을 선수금으로 기록한다. 그리고 수익을 인식할 때까지 관련된 자산을 취득원가 또는 장부가액으로 평가한다.

거래이후에도 판매자가 소유에 따른 위험의 대부분을 부담하는 반품가능 판매의 경우에는, (가) 판매 가격이 사실상 확정되었고, (나) 구매자의 지급의무가 재판매여부에 영향을 받지 않으며, (다) 판매자가 재판매에 대한 사실상의 책임을 지지 않고, (라) 미래의 반품금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다는 조건들이 모두 충족되지 않는 한 수익을 인식할 수 없다. 수익을 인식하는 경우에는 반품추정액을 수익에서 차감한다.

거래이후에 판매자가 소유에 따른 위험을 일부 부담하더라도 그 위험이 별로 중요하지 않은 경우에는 해당 거래를 판매로 보아 수익을 인식한다. 예를 들면, 판매자가 판매대금의 회수를 확실히 할 목적으로 해당 재화의 법적 소유권을 계속 가지고 있더라도 소유에 따른 위험과 효익의 상당 부분이 실질적으로 구매자에게 이전되었다면 해당 거래를 판매로 보아 수익을 인식한다. 또 다른 예로, 고객이 만족하지 않는 경우에 판매대금을 반환하는 소매판매를 들 수 있다. 이러한 경우에 과거의 경험과 기타 관련 요인에 기초하여 미래의 반환금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다면, 판매시점에 수익을 인식하고 추정반환금액은 부채로 인식한다.

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 비용으로 인식한다.

현금회수가능성을 합리적으로 예측할 수 없는 경우에는 수익의 인식을 이연한다. 즉, 구매자의 대금지불 가능성을 예측하기 어렵거나 현금회수를 위하여 상당한 양의 노력을 투입하여야 하는 경우에는 수익의 인식을 이연한다. 또한 미래에 발생할 환불이나 반품을 합리적으로 예측할 수 없는 경우에도 수익의 인식을 이연하는 것이 적절하다. 이 때 유의할 것은 고객으로부터의 현금회수가능성이 불확실한 경우에 대손율을 합리적으로 추정할 수 있는가의 여부는 대손율의 높고 낮음과는 직접적으로 관

런이 없다는 점이다. 비록 대손율이 높다 하더라도 대손율을 합리적으로 추정할 수 있으면 판매시점에 수익을 인식하지만, 불확실성이 높아 대손율을 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 판매시점 이후의 현금회수시점에 수익을 인식하여야 한다.

수익과 관련 비용은 대응하여 인식한다. 즉, 특정 거래와 관련하여 발생한 수익과 비용은 동일한 회계기간에 인식한다. 일반적으로 재화의 인도 이후 예상되는 품질보증비나 기타 비용은 수익인식시점에서 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 그러나 관련된 비용을 신뢰성 있게 측정할 수 없다면 수익을 인식할 수 없다. 이 경우에 재화 판매의 대가로 이미 받은 금액은 부채로 인식한다.

구매자의 요청에 의해 재화의 인도가 지연되고 있으나, 구매자에게 소유권이 이전되어 대금이 청구된 거래는 다음 조건이 모두 충족되면 소유권이 구매자에게 이전되는 시점에 수익을 인식한다.

(가) 재화가 인도될 것이 거의 확실하다.

(나) 판매자가 해당 재화를 보유하고 있으며, 개별적으로 식별가능하고, 구매자에게 인도할 준비가 되어 있다.

(다) 재화의 인도 연기에 대하여 구매자의 공식적인 확인이 있다.

(라) 통상적인 지급조건이 적용된다.

재화가 인도된 후 최종 판매여부와 관련된 조건이 있는 경우에는 다음과 같이 처리한다.

(가) 설치 및 검사 조건부 판매의 경우:

구매자에게 재화가 인도되어 설치와 검사가 완료되었을 때 수익을 인식한다. 그러나 다음의 경우에는 구매자가 재화를 인수한 시점에 즉시 수익을 인식한다.

(1) 설치과정이 성격상 단순한 경우:

예를 들면, 공장에서 이미 검사가 완료된 텔레비전 수상기의 설치와 같이 포장의 개봉과 전원 및 안테나의 연결만이 필요한 경우

(2) 이미 결정된 계약가액을 최종적으로 확인하기 위한 목적만으로 검사가 수행되는 경우:

예를 들면, 무연탄이나 곡물 등을 인도하는 경우

(나) 구매자에게 제한적인 반품권이 부여된 경우:

반품가능성이 불확실하여 추정이 어려운 경우에는 구매자가 재화의 인수를 공식적으로 수락한 시점 또는 재화가 인도된 후 반품기간이 종료된 시점에 수익을 인식한다.

(다) 위탁판매의 경우:

위탁자는 수탁자가 해당 재화를 제3자에게 판매한 시점에 수익을 인식한다.

상품권의 발행과 관련된 수익은 상품권을 회수한 시점 즉, 재화를 인도하거나 판매한 시점에 인식하고, 상품권을 판매한 때에는 선수금으로 처리한다.

판매자가 판매와 동시에 당해 재화를 후에 재구매할 것을 약정하거나 재구매할 수 있는 콜옵션을 가지는 경우, 또는 구매자가 판매자에게 재구매를 요구할 수 있는 풋옵션을 가지는 경우가 있다. 이 때, 소유에 따른 위험과 효익이 구매자에게 실질적으로 이전되어 판매자가 수익을 인식하여야 하는지의 여부는 해당 계약의 실질적인 내용에 따라 결정한다. 법적 소유권이 이전되었다 하더라도 판매자가 소유에 따른 위험과 효익을 계속하여 보유하고 있다면 이러한 거래는 판매거래가 아니며 금융거래로 본다.

재판매를 목적으로 하는 중개상에 판매한 경우에 대해서는 일반적으로 소유에 따른 위험과 효익이 구매자에게 이전되는 시점에 수익을 인식한다. 그러나 구매자가 실질적으로는 판매자의 대리인 역할만을 하는 경우에는 당해 거래를 위탁판매로 처리한다.

정기간행물 등과 같이 그 가액이 매기간 비슷한 품목을 구독신청에 의해 판매하는 경우에는 구독기간에 걸쳐 정액법으로 수익을 인식한다. 그러나 구독신청에 의해 판매하는 품목의 가액이 기간별로 다른 경우에는 발송된 품목의 판매가액이 구독신청을 받은 모든 품목의 예상 총판매가액에서 차지하는 비율에 따라 수익을 인식한다.

할부판매의 경우에는 이자수익에 해당하는 부분을 제외한 판매가액을 재화가 인도되는 시점에 수익으로 인식한다. 판매가액은 할부금의 현재가치이며, 이자수익은 유효이자율법을 적용하여 계상한다.

부동산의 판매로부터의 수익은 다음과 같이 인식한다.

(가) 부동산의 판매수익은 법적 소유권이 구매자에게 이전되는 시점에 인식한다. 그러나 법적 소유권이 이전되기 전이라도 소유에 따른 위험과 효익이 구매자에게 실질적으로 이전되는 경우가 있다. 이 때에는 판매자가 계약 완료를 위하여 더 이상 중요한 행위를 수행할 의무가 없다면 수익을 인식할 수 있다. 법적 소유권이 이전되거나 또는 소유에 따른 위험과 효익이 구매자에게 실질적으로 이전된 이후에도 판매자가 중요한 행위를 추가로 수행할 의무가 있는 경우에는 해당 행위가 완료되는 시점에 수익을 인식한다.

(나) 경우에 따라서는 판매자가 부동산을 판매한 후에도 지속적으로 관여하기 때문에 소유에 따른 위험과 효익이 이전되지 않을 수 있다. 예를 들면 풋/콜옵션을 포함한 판매와 재구매계약, 정해진 기간

동안 판매자가 일정수준의 임대율을 보장한 약정계약이 이에 해당한다. 이러한 경우에는 관여의 성격이나 그 정도에 따라 판매거래로 회계처리하거나 금융거래 또는 리스거래 등으로 처리한다. 판매거래로 회계처리하는 경우 판매자가 지속적으로 관여하여야 한다면 수익인식을 연기하여야 한다.

(대) 판매자는 지급수단, 그리고 지급을 완료하겠다는 구매자의 확고한 의사표시에 대한 증거를 검토하여야 한다. 예를 들면, 수취한 금액(계약금 및 중도금 포함)에 비추어 볼 때 지급을 완료하겠다는 구매자의 확고한 의사표시가 확인되지 않을 경우에는 현금수취액의 한도 내에서만 수익을 인식해야 한다.

기업이 재화의 소유에 따른 위험과 효익을 가지지 않고 타인의 대리인 역할을 수행하여 재화를 판매하는 경우에는 판매가액 총액을 수익으로 계상할 수 없으며 판매수수료만을 수익으로 인식해야 한다. 다음과 같은 예가 이에 해당한다.

(가) 임대업을 영위하는 회사는 임대매장에서 발생하는 매출과는 무관하므로 임차인으로부터 수취하는 임대료만을 수익으로 인식해야 한다.

(나) 수출업무를 대행하는 종합상사는 판매를 위탁하는 회사를 대신하여 재화를 수출하는 것이므로 판매수수료만을 수익으로 계상해야 한다.

(다) 제품공급자로부터 받은 제품을 인터넷 상에서 중개판매하거나 경매하고 수수료만을 수취하는 전자쇼핑몰 운영회사는 관련 수수료만을 수익으로 인식해야 한다.

○ 기업회계기준해석 24-38 제약회사의 매출액 계상

제약업의 경우에는 회사가 생산하는 제품(의약품)의 수요자가 병원, 도매업자 및 소매업자로 대별되고 의약품 출하가격도 수요자별로 차이가 있으며 의약품 가격에 대하여는 정부가 통제를 실시하고 있다. 따라서 제약회사에서는 이러한 수요계층별 판매가격의 다양화로 인하여 내부적으로 일정한 기준가격(예정출하가격)을 설정해 두고 재고관리와 회사내부간 제품이동 및 거래명세서 작성 등에 이 기준가격을 적용하여 처리하고 있음이 일반적이다.

1. 의약품 판매시 기준가격보다 낮은 가격으로 판매한 경우의 매출액계상에 대한 회계처리는?

(가설 예)

판 매 수 량 : 10개

기 준 가 격 : @₩1,000

실제판매가격 : @₩900

(갑설) 매출액은 10,000원으로 계상하며 기준가격과 실제판매가격과의 차액 1,000원은 매출에누리

등으로 처리한다.

(을설) 매출액은 실제판매가격인 9,000원으로 계상한다. 다만, 기준가격과 실제판매가격의 차이가 중요하지 아니한 경우에는 기준가격으로 계상할 수 있으며 이 경우 동 차액은 매출에누리로 처리한다.

(병설) “갑설” 또는 “을설” 중 어느 방법을 택하여도 계속성만 유지하면 무방하다.

2. 판매시 가격할인을 하는 대신 계약수량보다 더 많은 수량(할증품)을 인도한 경우의 매출액 계상에 대한 회계처리는?

(가설 예)

계약 수량: 10개

실제인도수량: 12개

적용 단가: 1,000원

(갑설) 매출액은 12,000원으로 계상하며 계약수량과 실제인도수량과의 차액 2,000원에 대하여는 매출에누리 등으로 처리한다.

(을설) 매출액은 실제회수될 채권액인 10,000원으로 계상하며, 계약수량을 초과하여 인도한 수량(할증품)에 대하여는 그 원가를 매출원가에 산입한다.

(병설) “갑설” 또는 “을설” 중 어느 방법을 택하여도 계속성만 유지하면 무방하다.

3. 판매시에는 기준가격으로 인도한 후 사후적으로 다음과 같이 가격을 할인해 주는 경우가 있다.

① 일정기간의 거래수량 또는 거래금액에 따라 할인

② 사전에 일정율 또는 일정액의 할인범위를 정해두고 사후적으로 값을 할인

③ 매출대금의 회수조건에 따라 할인

이 경우 매출액 및 할인금액의 회계처리는?

(갑설) 기준가격으로 매출액을 계상하며 사후적인 할인금액은 매출액에서 차감한다.

(을설) 매출액은 실제 인도가격(기준가격)으로 계상하며, 사후적인 할인금액은 매출에누리로 처리한다. (단, ③의 경우에는 할인금액을 “매출할인”으로 처리)

(병설) “갑설” 또는 “을설” 중 어느 방법을 택하여도 무방하다.

《회 신》

1, 2, 3의 경우 “을설” 이 타당하다. ☺