



# Aerospace & Defense 회계·세무 Guidebook

January 2026





## 인사말

전통적으로 우리나라의 방위산업은 지정학적 특수성으로 인해 국방·안보 측면에서 강조되는 사업이었습니다. 국내의 유일 수요자였던 정부는, 방위 산업육성이라는 국가목표 달성을 위해 “실발생비용 보전”이라는 대전제 하에서 1974년 부터 방산원가 제도를 구체화해왔습니다. 따라서, 국민적 동의 하에 방위산업이 지속적으로 발전하기 위해서는 실발생비용의 기초가 되는 “회계투명성” 확보는 무엇보다 중요한 선행과제라고 할 수 있습니다.

최근 방위산업은 국방·안보 측면 외에도 고용창출 및 중소기업 육성을 위한 산업·경제적 측면, 4차산업혁명과 첨단기술에 기반한 과학·기술적 측면에서 중요성이 더욱 강조되고 있습니다. 특히, 우크라이나와 이스라엘 전쟁 등으로 인해 고조된 글로벌 긴장과 트럼프 2기 행정부 이후 급변하는 세계질서 속에서 전 세계는 방위를 국가 최우선 과제로 설정하고 있습니다. 각국은 국방 예산을 확대하고, 전장 환경의 변화에 대응하기 위해 첨단 기술 혁신과 전력 현대화를 가속화하고 있습니다. 이로 인해 항공, 방위, 우주 분야의 제품 및 서비스 수요는 지속적으로 신기록을 경신하고 있습니다. PwC도 5대 Mega Trends(기후변화 Climate change, 기술 혁신 Technological disruption, 인구통계학적 변화 Demographic shifts, 세계질서 변화 Fracturing world, 사회 분열 Social instability)를 정의하고, 이 중 ‘세계질서 변화’의 영향을 가장 크게 받는 산업 중 하나로 “방위산업”을 주목한 바 있습니다.



이러한 환경 변화 속에서 우리나라의 방위산업은 품질, 납기 등의 강점을 내세워 빠르게 수출산업으로 변신하고 있으며, 정부도 “글로벌 방위산업 4대 강국 달성”을 목표로 설정하고 정책적 지원을 제시하고 있습니다. 우리나라의 방위산업이 수출산업으로 지속가능한 성장(Sustainable Growth)을 달성하기 위해서는 Global Standards를 준수하며 방산 내부통제 정립, 투명한 원가계산 및 검증체계 수립, 보안, 윤리준수등 경영관리적 측면도 정비해 가야 합니다.

이에, 삼일PwC와 PwC컨설팅은 우리나라 A&D(Aerospace & Defense) 산업의 변화와 발전을 지원하기 위해 “PwC Korea 방위산업센터”를 발족하고 다양한 노력을 기울이고 있습니다. 그 일환으로 “Aerospace & Defense 회계·세무 Guidebook”을 발간하게 되었습니다. “회계파트”는 한국채택국제회계기준(K-IFRS)에 근거하여 방위산업체가 체계개발부터 양산에 이르기까지 예상되는 다양한 이슈에 대해 관련근거와 함께 해답을 제시하고 있으며, “세무파트”는 정부가 방위산업 육성을 위해 제공하는 각종 세액공제의 소개부터 각종 이슈의 처리방안을 반영하고 있습니다. 아울러, 최근 방위산업의 수출이 강조됨을 고려하여 “관세, 전략물자 수출통제 및 자율준수무역거래자제도(CP, Compliance Program)”의 내용도 포함하고 있습니다.

이번 Guidebook 발간이 방위산업 관련 종사자 여러분의 업무에 도움이 되기를 바라며, “글로벌 방위산업 4대 강국 달성”을 위한 방위산업체와 정부의 노력이 실현될 수 있도록 PwC Korea 방위산업센터도 최선을 다하도록 하겠습니다.

감사합니다.

PwC Korea 방위산업센터

# Contents

---

<b>01 회계 (1) 매출</b>	<b>04</b>
1.1 수행의무 식별 - 복수의 수행의무 존재 시 수행의무의 구분	05
1.2 수행의무 식별 - 절충교역 존재 시 수행의무 식별 여부 및 거래가격 산정	07
1.3 거래가격 산정 - 개산계약에서 계약가격 변동이 예상되는 경우의 거래가격 산정	09
1.4 거래가격 산정 - 지체상금이 예상되는 경우의 거래가격 산정	11
1.5 수익인식 시점 (내수 양산)	12
1.6 수익인식 시점 (내수 개발)	13
1.7 수익인식 시점 (수출)	14
1.8 글로벌 방산회사 수익인식 시점	15
1.9 진행률 측정 시 고려되는 총예정원가의 산정 및 업데이트	17
1.10 계약체결 전 투입된 원가에 대한 회계처리	18
1.11 계약체결 과정에서 발생한 Agent Fee 등에 대한 회계처리	19
1.12 계약에 포함된 Stamp Fee 등의 회계처리	20
<b>02 회계 (2) 유무형자산</b>	<b>21</b>
2.1 연구 및 개발단계의 구분	22
2.2 공동투자 개발비 (체계개발)	23
2.3 자체투자 개발비	24
2.4 손실부담계약인 연구개발계약	25
2.5 해외 기술료 회계처리	27
2.6 개발비 내용연수	28
2.7 개발비 손상	29
2.8 전용 유형자산 내용연수	31
2.9 전용 유형자산 손상	32

---

<b>03 회계 (3) 공시</b>	<b>34</b>
3.1 수주잔고	35
3.2 계약자산·부채 관련 공시사항	36
3.3 중요계약 및 계약변동 관련 공시 방안	37
<b>04 세무</b>	<b>39</b>
4.1 신성장·원천기술 연구개발비 세액공제	40
4.2 법인세법상 개발비 관련 세무처리	45
4.3 계약가격(도급금액) 변동	47
4.4 지체상금	48
4.5 해외기술 사용료의 국내원천징수(소득구분)	49
4.6 계약체결증분원가	52
<b>05 관세 및 수출통제 등</b>	<b>54</b>
5.1 수출입품목 HS Code	55
5.2 철강·알루미늄 파생상품 관세	56
5.3 국내 전략물자 수출통제	57
5.4 전략물자 자율준수무역거래자제도(CP)	58
5.5 미국 수출통제제도(EAR/ITAR)	59
<b>Contacts</b>	<b>60</b>

# 01

## 회계 (1) 매출



# 1.1 수행의무 식별 - 복수의 수행의무 존재 시 수행의무의 구분

## Background



### ● Case 1. 핵심기술개발 계약

방산회사인 (주)ABC는 국방과학연구소에 핵심기술개발을 제공하기로 하였다. 해당 핵심기술개발의 경우 기초연구, 응용연구, 시험개발의 단계를 거쳐 수행함에 따라 다양한 납품 품목이 존재하며, 이러한 계약 내 품목은 상호의존도나 상호관련성이 높다.

### ● Case 2. 무기체계양산 계약

방산회사인 (주)ABC는 방위사업청과 무기체계양산 계약을 체결하였다. 다만, 해당 무기체계양산의 경우, 주 장비 외에 주 장비 운용을 위해 필수불가결한 요소인 설치기술지원, 기술교범, 교육훈련 등을 포함하고 있다. 또한, 주 장비와 연관성은 존재하나 향후 고장 등에 대비한 동시조달수리부속, 일반/특수 공구 및 소모성 물자를 제공하고 있다.

## Question



해당 계약에서 식별되는 (주)ABC의 수행의무는 무엇인가?

## Relevant guidance



### K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 구별되는 재화나 용역

27 다음 기준서를 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내에 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

29 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속이 문단 27(2)에 따라 별도로 식별되는지를 파악할 때, 그 목적은 계약상 그 약속의 성격이 각 재화나 용역을 개별적으로 이전하는 것인지, 아니면 약속된 재화나 용역을 투입한 결합 품목(들)을 이전하는 것인지를 판단하는 것이다. 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는(이 통합으로 고객이 계약한 결합산출물(들)에 해당하는 재화나 용역의 묶음이 됨) 유의적인 용역을 제공한다. 다시 말해서, 기업은 고객이 특정한 결합산출물(들)을 생산하거나 인도하기 위한 투입물로서 그 재화나 용역을 사용하고 있지 않다. 결합산출물(들)은 둘 이상의 단계, 구성요소, 단위를 포함할 수 있다.

- (2) 하나 이상의 해당 재화나 용역은 그 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역을 유의적으로 변형 또는 고객 맞춤화하거나, 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. 다시 말해서 각 재화나 용역은 그 계약에서 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 유의적으로 영향을 받는다. 예를 들면 어떤 경우에는 기업이 각 재화나 용역을 별개로 이전하여 그 약속을 이행할 수 없을 것이기 때문에 둘 이상의 재화나 용역은 서로 유의적으로 영향을 주고받는다.

## Solution



### ● Case 1

해당 계약의 경우 핵심기술개발을 제공하며 다양한 납품 품목이 존재한다. 다만, 하나의 핵심기술 개발을 통하여 제공하는 다양한 납품 품목은 대부분 하나의 기술개발 시제품을 구성하는 품목이다. 또한 시제품 시험을 통한 설계변경으로 시제품은 지속적으로 수정되므로 설계용역단계의 납품 품목과 시제품제작의 납품 품목은 상호관련성이 높다고 판단되어 별도의 수행의무로 구분하지 않으며, 단일의 수행의무로 판단한다.

### ● Case 2

해당 계약의 경우 주 장비의 납품과 더불어 주 장비 운용을 위한 설치기술지원, 기술교범, 교육훈련 등을 포함하고 있으며 이러한 품목은 독립적으로 구매하는 것이 어렵고 주 장비 운용을 위해 필수불가결한 요소라는 점을 고려할 때, 고객이 재화와 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 없으므로 별도의 수행의무로 구분하지 않으며, 단일의 수행의무로 판단한다.

다만, 주 장비와 연관성은 존재하나 향후 고장 등에 대비하여 구매하는 동시조달수리부속, 일반/특수 공구 및 소모성 물자는 주 장비 운용을 위한 필수불가결한 요소가 아니고, 고객이 재화와 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있고 계약상 구별된다고 판단되므로 주 장비 제공 의무와는 별개의 수행의무로 구분한다.

## 1.2 수행의무 식별 - 절충교역 존재 시 수행의무 식별 여부 및 거래가격 산정

### Background



#### • Case 1

방산회사인 (주)ABC는 무기체계양산 수출계약을 체결하였다. 부속계약서에는 기술이전(Transfer of Technology)을 기술하고 있는 별도의 절충교역(off-set) 항목을 포함하고 있다.

#### • Case 2

방산회사인 (주)ABC는 무기체계양산 수출계약을 체결하였다. 부속계약서에는 상세 절충교역 수행의무가 특정되지는 않았지만, 이를 수행하지 않는 경우 총 계약금액의 15%를 할인하는 수정계약 체결을 기술하고 있는 별도의 절충교역(off-set) 항목을 포함하고 있다.

### Question



해당 계약에서 식별되는 절충교역의무에 대하여 어떻게 회계처리해야 하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

##### 고객에게 지급할 대가

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함).

##### 개별 판매가격에 기초한 배분

79 재화나 용역의 개별 판매가격을 적절하게 추정하는 방법에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 시장평가 조정 접근법 - 기업이 재화나 용역을 판매하는 시장을 평가하여 그 시장에서 고객이 그 재화나 용역에 대해 지급하려는 가격을 추정할 수 있다. 비슷한 재화나 용역에 대한 경쟁자의 가격을 참조하고 그 가격에 기업의 원가와 이윤을 반영하기 위해 필요한 조정을 하는 방법을 포함할 수도 있다.
- (2) 예상원가 이윤 가산 접근법 - 수행의무를 이행하기 위한 예상원가를 예측하고 여기에 그 재화나 용역에 대한 적절한 이윤을 더할 수 있다.

- (3) 잔여접근법 - 재화나 용역의 개별 판매가격은 총 거래가격에서 계약에서 약속한 그 밖의 재화나 용역의 관측 가능한 개별 판매가격의 합계를 차감하여 추정할 수 있다. 그러나 잔여접근법은 다음 기준 중 어느 하나를 충족하는 경우에만, 문단 78에 따라 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 사용할 수 있다.
- (가) 같은 재화나 용역을 서로 다른 고객들에게 (동시에 또는 가까운 시기에) 광범위한 금액으로 판매한다(과거 거래나 그 밖의 관측 가능한 증거로 하나의 대표적인 개별 판매가격을 분간할 수 없어 판매가격이 매우 다양하다).
- (나) 재화나 용역의 가격을 아직 정하지 않았고 과거에 그 재화나 용역을 따로 판매한 적이 없다(판매가격이 불확실하다).

## Solution



### ● Case 1

해당 계약의 경우 무기체계양산 개발과 더불어 기술이전(Transfer of Technology) 제공의 수행의 무가 존재한다. 다만, (주)ABC가 제공하는 기술이전(Transfer of Technology)은 주계약의 무기체계 양산과는 계약상 구별되며 무기체계양산 품목 사용을 위한 필수불가결한 요소가 아닌 점을 고려하여 기술이전(Transfer of Technology) 제공 의무를 별개의 수행의무로 구분하여 회계처리한다.

또한, 별도의 수행의무에 대해 배부되는 거래가격은 문단 79을 고려하여 합리적인 방법으로 배부한다. 많은 경우에서 방산계약의 거래가격이 개산계약 또는 원가에 이윤 가산을 통해 설정되는 것을 고려하여 예상원가 이윤 가산 접근법을 적용한다.

### ● Case 2

해당 계약의 경우 상세 절충교역 수행의무가 특정되지는 않았지만, 이를 수행하지 않는 경우 총 계약금액의 15%를 할인하는 수정계약 체결을 계약서에 포함하고 있다. 총 계약금액의 15% 할인은 문단26의 약속한 재화나 용역에 해당하지 않으며, (주)ABC가 고객에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금이므로 고객에게 지급할 대가에 해당한다. 따라서 동 계약에 따른 상세 절충교육 수행의무가 특정되지 않거나 이행되지 않는 등의 사유로 총 계약금액의 15%를 조정하는 수정계약을 체결할 것이 높다고 판단되면, 이를 고객에게 지급할 대가로 보아 수익에서 차감한다.

## 1.3 거래가격 산정 - 개산계약에서 계약가격 변동이 예상되는 경우의 거래가격 산정

### Background



방산회사인 (주)ABC는 국방과학연구소에 핵심기술개발을 제공하기로 하였다. 다만, 계약시점 투입 원가의 불확실성을 고려하여 계약금액을 확정하지 않고 종료 시점 실제 발생원가를 기초로 계약금액을 확정하기로 하는 계약하는 개산계약을 체결하였다.

계약의 진행 과정에서 당초 계약 대비 재료비, 노무비 등의 투입이 증가되어 계약가격 변동이 예상되는 경우 어떻게 회계처리해야 하는가?

### Question



개산계약의 계약가격 변동이 예상되는 경우, 계약변경으로 판단할지 또는 변동대가로 판단해야 하는지? 그리고 이에 따라 어떻게 회계처리해야 하는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 계약변경

18 계약변경이란 계약 당사자들이 승인한 계약의 범위나 계약가격(또는 둘 다)의 변경을 말한다. 몇몇 산업과 국가(법적 관할구역)에서는 계약변경을 주문변경(change order), (공사)변경(variation), 수정이라고 표현하기도 한다. 계약 당사자가 집행 가능한 권리와 의무를 새로 설정하거나 기존의 집행 가능한 권리와 의무를 변경하기로 승인할 때 계약변경이 존재한다. 계약변경은 서면으로, 구두 합의로, 기업의 사업 관행에서 암묵적으로 승인될 수 있다. 계약 당사자들이 계약변경을 승인하지 않았다면, 계약변경의 승인을 받을 때까지는 기존 계약에 이 기준서를 계속 적용한다.

#### 변동대가

53 변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다.

- (1) 기댓값 - 기댓값은 가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한(probability-weighted) 금액의 합이다. 기업에 특성이 비슷한 계약이 많은 경우에 기댓값은 변동대가(금액)의 적절한 추정치일 수 있다.
- (2) 가능성이 가장 높은 금액 - 가능성이 가장 높은 금액은 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액(계약에서 가능성이 가장 높은 단일 결과치)이다. 계약에서 가능한 결과치가 두 가지뿐일 경우(예: 기업이 성과보너스를 획득하거나 획득하지 못하는 경우)에는 가능성이 가장 높은 금액이 변동대가의 적절한 추정치가 될 수 있다.

57 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높을지를 평가할 때는 수익의 환원 가능성 및 크기를 모두 고려한다. 수익 환원 가능성을 높이거나 그 크기를 크게 할 수 있는 요인에는 다음 항목이 포함되나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 대가(금액)가 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에 매우 민감하다. 그 요인에는 시장의 변동성, 제삼자의 판단이나 행동, 날씨 상황, 약속한 재화나 용역의 높은 진부화 위험이 포함될 수 있다.
- (2) 대가(금액)에 대한 불확실성이 장기간 해소되지 않을 것으로 예상된다.
- (3) 비슷한 유형의 계약에 대한 기업의 경험(또는 그 밖의 증거)이 제한적이거나, 그 경험(또는 그 밖의 증거)은 제한된 예측치만 제공한다.
- (4) 폭넓게 가격할인(price concessions)을 제공하거나, 비슷한 상황에 있는 비슷한 계약의 지급조건을 변경하는 관행이 있다.
- (5) 계약에서 생길 수 있는 대가가 다수이고 그 범위도 넓다.

## Solution



회사가 체결한 개산계약의 경우 계약시점 투입원가의 불확실성을 고려하여 계약금액이 확정되지 않은 것으로 문단18에 따른 기존 권리와 의무가 확정 후 변경되는 것이 아님에 따라 계약변경이 아닌 변동대가로 판단한다.

변동대가의 경우 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 부분까지만 수익으로 인식해야 한다. 따라서 많은 경우 회사 내부적으로 Policy를 정해서 기준서에서 요구하는 조건을 만족시키는 시점에 수익을 인식하고 있다. 예를 들어 진행률이 75% 이상 경과되어 기존에 발생한 원가 및 잔여 작업과 기간을 고려할 때 변경될 총계약수익을 거의 확실하게 추정할 수 있다고 판단되는 시점에 내부적인 승인 절차를 거쳐 총계약수익을 변경하는 방법을 채택할 수 있다.

## 1.4 거래가격 산정 - 지체상금이 예상되는 경우의 거래가격 산정

### Background



방산회사인 (주)ABC는 방위사업청과 무기체계양산 계약을 체결하였다. (주)ABC는 부체계업체인 방산회사 (주)DEF의 장비를 납품받아 체계종합 과정을 통하여 최종 납품을 수행하고 있으나, (주)DEF의 장비의 납품이 늦어져 방위사업청에 대한 최종 납품이 늦어질 것으로 예상하고 있다.

추가로 회사와 (주)DEF와 납품 계약상 납품기한이 지체되는 경우 지체상금의 일부를 청구할 수 있는 조항이 존재한다.

### Question



(주)ABC는 지체상금에 대하여 어떻게 회계처리해야 하는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 변동대가

50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다.

51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions) 장려금(incentive), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다.

예를 들면 반품권을 부여하거나 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다.

### Solution



일반적으로 회사의 귀책사유로 발생하는 지체상금은 매출할인 등과 같이 매출에서 차감하여 인식한다. K-IFRS 15호 문단 50에 따르면 고객과의 계약에서 약속한 대가에 할인 등의 변동대가가 포함되는 경우, 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정해야 함에 따라 지체상금은 매출에서 차감하여 인식한다.

이 때 주의해야 할 점은 지체상금은 변동대가에 해당하므로 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 부분까지만 수익으로 인식해야 한다는 것이다. 따라서 추정한 지체상금이 계약금액에 지체일수와 일별 지체상금율을 곱한 금액보다 작다면 명확한 근거가 필요하다. 예를 들어 지체일수 중 특정 기간은 회사의 귀책사유가 아님을 명백히 입증가능해야 할 것이다.

추가로 지체의 사유가 (주)DEF의 납품 지연에 기인하였고 계약상 지체상금의 일부를 청구할 수 있으므로 이는 매출원가에서 차감한다.

추가로 방위사업법 및 국가계약법은 해당사업(ex: 연구개발, 양산 등)에 따라 지체상금의 상한 및 설정율을 별도로 규정하고 있으므로 지체상금 설정 시 이를 고려한다.

## 1.5 수익인식 시점 (내수 양산)

### Background



방산회사인 (주)ABC는 대한민국 방위사업청과 무기체계 납품(양산) 계약을 체결하였다. 해당 무기체계는 고객맞춤화로 인하여 납품이 되지 않을 경우 별도의 대체 용도가 없다.

계약은 방위사업청(“발주기관”)의 표준계약에 따라 이루어졌으며, 계약일반조건에 따라 발주기관의 사정변경에 의한 계약의 해제 또는 해지 시 발주기관은 해제 또는 해지일로부터 14일 이내에 기성부분 또는 기납부분에 대한 대가 등을 지급하여야 한다.

### Question



(주)ABC는 무기체계 납품(양산) 계약에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식해야 하는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

#### 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

### Solution



계약에 따라 고객의 계약 해제 또는 해지 시 기성 부분에 대한 대가를 지급받을 수 있으나, 방위사업청과의 계약에는 “기성”부분이 무엇을 의미하는지, 또한 “대가”가 원가 및 이윤을 모두 포함하는지에 대한 명확한 정의가 되어 있지 않다.

따라서 아래와 같은 두 가지 판단이 모두 가능하다.

1. “기성”은 일반적으로 이미 완성한 부분으로 해석할 수 있고, 표준계약서 상 기성부분에 대한 대가를 지급하는 경우 계약문서에 해당하는 산출내역서의 단가에 의해 계산한다고 되어 있는 바, 산출내역서 상 단가는 이윤을 포함하기 때문에 계약 해제 또는 해지 시 받는 “대가”도 이윤을 포함하는 것으로 해석 가능하다. 따라서 계약 해제 또는 해지 시 기성부분에 대한 대가를 지급받는다는 것에 대하여 K-IFRS 1115호 문단 35에서 언급하는 집행 가능한 지급청구권이 있는 것으로 판단하고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.
2. 계약서 상 계약 해제 또는 해지 시 고객으로부터 지급받는 “기성”과 “대가”의 정의가 되어 있지 않기 때문에 회사가 집행가능한 지급청구권을 보유하고는 명확하지 않다. 따라서 무기체계를 고객에게 인도하여 수행의무의 이행이 완료되는 시점에 수익을 인식한다.

## 1.6 수익인식 시점 (내수 개발)

### Background



방산회사인 (주)ABC는 대한민국 국방과학연구소와 무기체계 개발 계약을 체결하였다.

계약은 국방과학연구소(“발주기관”)의 표준계약에 따라 이루어졌으며, 본 계약과 관련되어 연구 개발한 일체의 기술 및 지식 재산권에 대한 소유권과 사용권은 국가(발주기관)에 귀속된다.

해당 계약도 [1.5] 수익인식 시점 (내수 양산)에서 논의된 Case와 같이 발주기관의 계약 해제 또는 해지 시 기성부분에 대한 대가를 지급받는다.

### Question



(주)ABC는 무기체계 개발 계약에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식해야 하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

##### 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

**35** 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

### Solution



기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 이 때, 아래와 같은 두 가지 판단이 모두 가능하다.

1. 개발된 기술 및 지식재산권에 대한 소유권과 사용권이 발주기관에게 귀속되므로 회사는 회사가 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객(발주기관)이 통제하는 자산(시제품)을 만든다. 따라서 IFRS 1115호 문단 35 (2)에서 언급하는 조건을 만족시키는 것으로 판단하고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.
2. [1.5] 수익인식 시점 (내수 양산)에는 논의된 것과 동일하게 “기성”은 일반적으로 이미 완성한 부분으로 해석할 수 있고, 표준계약서 상 기성부분에 대한 대가를 지급하는 경우 계약문서에 해당하는 산출내역서의 단가에 의해 계산한다고 되어 있는 바, 산출내역서 상 단가는 이윤을 포함하기 때문에 계약 해제 또는 해지 시 받는 “대가”도 이윤을 포함하는 것으로 해석 가능하다. 따라서 계약 해제 또는 해지 시 기성부분에 대한 대가를 지급받는다는 것에 대하여 K-IFRS 1115호 문단 35 (3)에서 언급하는 집행 가능한 지급청구권이 있는 것으로 판단하고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

## 1.7 수익인식 시점 (수출)

### Background



방산회사인 (주)ABC는 외국의 정부기관(“발주기관”)과 무기체계 납품 계약을 체결하였다.

계약서상 계약의 임의해지가 가능하며, 이 때 회사는 계약해지일로부터 30일 이내에 완성되었으나 납품되지 않은 제품, 생산중인 항목, 구매하여 보관중인 원재료 리스트(“a list of Work in Progress”)를 제출하여야 하며, 발주기관은 리스트에 포함된 항목들을 인수(Take over)할 의무를 갖는다.

### Question



(주)ABC는 무기체계 납품 계약에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식해야 하는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

#### 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

### Solution



기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 계약 해지 당시까지 완성된 제품, 재공품, 원재료를 모두 발주기관이 인수하므로 회사는 회사가 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객(발주기관)이 통제하는 자산을 만드는 것으로 판단할 수 있다.

다만 수출계약의 경우 국내와 같이 표준화된 계약서를 사용하는 것이 아니고 계약마다 조건이 모두 다르기 때문에 각 계약 별로 면밀한 검토를 통하여 IFRS 1115호 문단 35에서 언급하는 조건을 만족시키는지 판단해야 한다. 예를 들어 특정 계약의 경우는 계약 해지 시 이미 인도된 재화와 용역에 대하여만 대가를 지급한다고 명시되어 있어 이러한 경우에는 기간에 걸쳐 수익을 인식할 수 없다.

## 1.8 글로벌 방산회사 수익인식 시점

### Background



국내 방산회사들의 수익인식 시점과 관련된 회계처리가 상이하다. 특히 양산매출의 경우 특정 회사는 기간에 걸쳐 수익을 인식하고 다른 회사는 특정 시점(수행의무의 이행을 완료하는 시점)에 수익을 인식한다.

### Question



글로벌 방산회사들은 양산매출에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식하고 있는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

## Solution



매출 기준 10대 A&D(Aerospace&Defense) 회사에 대하여 조사해 보았을 때 대부분의 글로벌 A&D 회사들이 방산매출에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 이를 표로 정리하면 아래와 같다.

순서	이름	수익인식기준
1	Boeing	Long-term contracts: 진행기준
2	Airbus	Military aircraft, space systems and services: 진행기준
3	RTX	Defense business: 진행기준
4	Lockheed Martin	Long-term contracts: 진행기준
5	General Dynamics	Defense Segments: 진행기준
6	Northrop Grumman	Long-term contracts: 진행기준
7	GE Aerospace	aerospace equipment and long-term construction projects: 진행기준
8	BAE systems	진행기준
9	Safran	한 시점
10	Rolls Royce	Defense division: 진행기준

글로벌 A&D 회사들은 수익인식 시점에 대한 근거를 주석으로 공시하고 있다. Lockheed Martin이 공시한 사례는 다음과 같으며, 이러한 사례를 참고하여 회사의 수익인식 시점을 판단하면 많은 도움이 될 것이다.

Substantially all of our revenue is recognized over time as we perform under the contract because control of the work in process transfers continuously to the customer. For most contracts with the U.S. Government and FMS contracts, this continuous transfer of control of the work in process to the customer is supported by clauses in the contract that give the customer ownership of work in process and allow the customer to unilaterally terminate the contract for convenience and pay us for costs incurred plus a reasonable profit. For most non-U.S. government contracts, primarily international direct commercial contracts, continuous transfer of control to our customer is supported because we deliver products that do not have an alternative use to us and if our customer were to terminate the contract for reasons other than our non-performance we would have the right to recover damages which would include, among other potential damages, the right to payment for our work performed to date plus a reasonable profit.

## 1.9 진행률 측정 시 고려되는 총예정원가의 산정 및 업데이트

### Background



방산회사인 (주)ABC는 방위사업청과 무기체계 납품 계약을 체결하였고, 기간에 걸쳐 수익을 인식하고 있다.

방위산업 프로젝트는 개발 기간이 길고, 기술 변화, 원자재 가격 변동, 정책 및 규제 변화 등 다양한 요인에 의해 총예정원가가 지속적으로 변동할 수 있다.

### Question



(주)ABC는 프로젝트 착수시점에 산정한 총예정원가를 업데이트해야 하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 1115 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

##### 수행의무의 진행률을 측정함

39 문단 35~37에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 각각에 대해, 그 수행의무 완료까지의 진행률(이하 '수행의무의 진행률'이라 한다)을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 진행률을 측정하는 목적은 고객에게 약속한 재화나 용역에 대한 통제를 이전기업의 수행의무 이행하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내기 위한 것이다.

40 기간에 걸쳐 이행하는 각 수행의무에는 하나의 진행률 측정방법을 적용하며 비슷한 상황에서의 비슷한 수행의무에는 그 방법을 일관되게 적용한다. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률은 보고기간 말마다 다시 측정한다.

#### K-IFRS 1008 '회계정책, 회계추정치의 변경 및 오류'

##### 회계추정치 변경

34 회계추정치의 근거가 되었던 상황의 변화, 새로운 정보의 획득, 새로운 상황의 전개나 추가 경험의 축적이 있는 경우에 회계추정치 변경이 필요할 수 있다. 성격상 회계추정치 변경은 과거기간과 연관되지 않으며 오류수정으로 보지 아니한다.

### Solution



총예정원가를 주기적으로 재검토하고 수정함으로써, 실제 발생 가능한 원가를 보다 정확하게 반영할 수 있으며, 프로젝트에서 발생하는 잠재적 리스크를 사전에 식별하여 이에 대한 대책을 마련할 수 있다. 총예정원가는 프로젝트 착수시점에 계약 범위, 성능요건, 예상 납기 일정, 구매 및 하도급 계획을 기반으로 최초 총예정원가 산정 후 "계약 조건·실행환경·기술적 요건 등의 변동으로 추정 의 근거가 달라질 때마다" 재측정하며, 최소한 모든 보고기간 말마다 재검토해야 한다.

- ① 정기점검: 분기별 또는 반기별 발생원가와 예정원가 차이 분석 후 필요 시 조정
- ② 주요 사건(설계 변경, 환율 급변, 자재 단가 인상, 고객 요구변경) 발생 시 업데이트
- ③ 보고기간 말: 모든 가정(공수, 노무단가, 오버헤드 배부율 등) 재검토 후 필요 시 조정

또한 상기와 같이 업데이트된 총예정원가를 계약 금액과 비교하여, 계약금액을 초과하는 원가가 투입될 것으로 예상되는 시점에 예상손실에 대한 총당부채를 인식한다.

## 1.10 계약체결 전 투입된 원가에 대한 회계처리

### Background



방산회사인 (주)ABC는 방위사업청과 무기체계 납품 계약을 체결하였다. 해당 납품 계약은 단일의 수행의무로 인식되며, 기간에 걸쳐 수익으로 인식한다. 회사는 방위사업청과의 납품 기한을 맞추기 위하여 일부 자재조달과 생산시설 구축 등을 납품 계약 체결 전에 이행하였다.

### Question



고객과의 계약체결 이전에 투입한 계약이행원가(노무비, 재료비, 설계비 등)에 대하여 어떻게 회계처리 하는지?

### Relevant guidance



K-IFRS 1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 수행의무의 진행률을 측정함

95 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기업회계기준서의 적용범위(예: 기업회계기준서 제1002호 '재고자산', 제1016호 '유형자산', 제1038호 '무형자산')에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식한다.

- (1) 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련된다(예: 기존 계약의 갱신에 따라 제공할 용역에 관련되는 원가, 아직 승인되지 않은 특정 계약에 따라 이전할 자산의 설계원가).
- (2) 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다.
- (3) 원가는 회수될 것으로 예상된다.

K-IFRS 1008 '회계정책, 회계추정치의 변경 및 오류'

#### 계약이행원가

98 다음 원가는 발생시점에 비용으로 인식한다.

- (1) 일반관리원가 (계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가가 아닌 경우에는 문단 97에 따라 그러한 원가를 평가한다)
- (2) 계약을 이행하는 과정에서 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가로서 계약가격에 반영되지 않은 원가
- (3) 이미 이행한 (또는 부분적으로 이미 이행한) 계약상 수행의무와 관련된 원가(과거의 수행 정도와 관련된 원가)
- (4) 이행하지 않은 수행의무와 관련된 원가인지 이미 이행한(또는 부분적으로 이미 이행한) 수행의무와 관련된 원가인지 구별할 수 없는 원가

### Solution



계약체결 이전 발생하는 투입비용도 ① 특정계약에 직접 관련되고, ② 미래 수행의무 이행 시 사용할 자원을 창출하거나 가치를 높이며, ③ 회수 가능성이 있다는 세 요건을 모두 충족할 때 자산으로 계상하고, 계약이 체결된 이후에 원가로 처리할 수 있다.

계약체결 이전에 투입된 원가에 대하여 위와 같은 요건을 만족시킨다는 것을 입증하기 위해, 많은 경우 고객으로부터 원가의 사전투입을 요청하는 공문을 입수하여 문서화한다.

## 1.11 계약체결 과정에서 발생한 Agent Fee 등에 대한 회계처리

### Background



방산회사인 (주)ABC는 해외 정부와의 무기체계 납품 계약을 체결하는 과정에서 에이전트를 활용하였다.

방위산업은 국가 안보 및 전략적 중요성이 높은 분야로, 계약 체결 과정이 복잡하고 이해당사자가 다양하다. 특히, 대규모 해외 거래나 정부 간 프로젝트에서는 현지 법규, 문화, 정책 변화 등 다양한 요인을 효과적으로 파악하고 대응하기 위해 에이전트(중개인)를 활용하는 것이 일반적이다. 에이전트는 사업기회 발굴, 계약 협상 지원, 정부 기관 또는 구매처와의 소통 중개, 현지 사정에 맞는 전략 수립 등에서 중요한 역할을 담당하며, 이러한 활동에 대한 대가로 에이전트 수수료가 발생한다.

### Question



고객과의 계약체결 과정에서 “계약을 따내기 위해” 발생한 Agent Fee, 수주관련 인센티브, 판매수수료 등 투입 비용에 대하여 어떻게 회계처리 하는지?

### Relevant guidance



K-IFRS 1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

#### 계약체결 증분원가

91 고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식한다.

92 계약체결 증분원가는 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가이다(예: 판매수수료).

93 계약 체결 여부와 무관하게 드는 계약체결원가는 계약 체결 여부와 관계없이 고객에게 그 원가를 명백히 청구할 수 있는 경우가 아니라면 발생시점에 비용으로 인식한다.

94 계약체결 증분원가를 자산으로 인식하더라도 상각기간이 1년 이하라면 그 계약체결 증분원가는 발생시점에 비용으로 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

#### 상각과 손상

99 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산은 그 자산과 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다. 그 자산은 구체적으로 식별된 예상 계약에 따라 이전할 재화나 용역에 관련될 수 있다(문단 95(1)에서 규정).

### Solution



Agent Fee 등 발생원가가 “계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 비용(증분원가)”에 해당하고, 향후 계약으로부터 회수될 것으로 예상된다면 자산으로 인식한다. 자산으로 인식한 Agent Fee 등 해당금액은 수익 인식 패턴(예: 기간에 걸쳐 인식)에 맞춰 상각한다. 다만, 요건을 충족하지 못하거나 1년 미만 실무적 간편법을 적용하는 경우에는 발생 즉시 비용으로 처리한다.

## 1.12 계약에 포함된 Stamp Fee 등의 회계처리

### Background



방산회사인 (주)ABC는 해외국가의 국방부와 방위산업 제품 공급 계약을 체결하였으며, 계약금액의 0.2%를 고객인 해외국가 국방부에게 인지세(Stamp fee)로 납부하는 조건이 계약상 포함되어 있다. 계약발효조건은 신용장(Letter of Credit) 개설 및 고객의 계약금 지급이며, 인지세 지급조건은 신용장 개설 전으로, 계약금 수급이나 진행매출이 발생하기 전에 인지세를 먼저 납부해야 한다.

### Question



(주)ABC는 해당 Stamp Fee를 어떻게 회계 처리해야 하는가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 고객에게 지급할 대가

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리 한다.

### Solution



회사가 해외국가 국방부에게 지급하는 인지세는, 다른 반증이 없다면, "고객에게 지급할 대가"로 보고, 이를 거래가격에서 차감해 수익을 인식해야 한다. 고객에게 지급하는 현금은 구별되는 재화·용역에 대한 대가가 아닌 이상 "고객에게 지급할 대가"로 보며, 이를 거래가격에서 차감해 수익을 인식하도록 요구된다.

또한 이러한 대가를 선지급하는 경우, 수익 차감 시점은 "관련 재화·용역을 고객에게 이전해 수익을 인식할 때"와 "기업이 지급을 약속(계약·관행 포함)하는 때" 중 나중에 발생하는 사건 기준으로 한다.

따라서, 인지세 납부 시점에 납부 금액을 선급금(또는 기타자산)으로 인식하고, 수익인식 시점(기간에 걸쳐 인식하는 수익은 진행률만큼)에 선급금을 차감하고 해당 금액만큼 수익을 차감하도록 회계처리 한다.

# 02

## 회계 (2) 유무형자산



## 2.1 연구 및 개발단계의 구분

### Background



방산기업인 (주)ABC는 방위사업청, 국방과학기술연구소 및 국방기술품질원 등 다양한 국내의 수요기관과 약정을 맺어 연구개발활동을 수행하고 각 활동의 성격별로 지출액을 회계처리하고 있다.

### Question



(주)ABC는 국내 수요기관과의 약정과 관련하여 내부적으로 창출한 무형자산이 인식기준을 충족하는지 평가하기 위해 연구단계와 개발단계를 어떻게 구분할 것인가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1038호 '무형자산'

##### 연구단계

54 연구(또는 내부 프로젝트의 연구단계)에서 발생하는 무형자산을 인식하지 않는다. 연구(또는 내부 프로젝트의 연구단계)에 대한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.

55 내부 프로젝트의 연구단계에서는 미래경제적효익을 창출할 무형자산이 존재한다는 것을 제시할 수 없기 때문에, 내부 프로젝트의 연구단계에서 발생한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.

56 연구활동의 예는 다음과 같다.

- (1) 새로운 지식을 얻고자 하는 활동
- (2) 연구결과나 기타 지식을 탐색, 평가, 최종 선택, 응용하는 활동
- (3) 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대한 여러 가지 대체안을 탐색하는 활동
- (4) 새롭거나 개선된 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대한 여러 가지 대체안을 제안, 설계, 평가, 최종 선택하는 활동

### 개발단계

58 개발단계는 연구단계보다 훨씬 더 진전되어 있는 상태이기 때문에 어떤 경우에는 내부프로젝트의 개발단계에서는 무형자산을 식별할 수 있으며, 그 무형자산이 미래경제적효익을 창출할 것임을 제시할 수 있다.

59 개발활동의 예는 다음과 같다.

- (1) 생산이나 사용 전의 시제품과 모형을 설계, 제작, 시험하는 활동
- (2) 새로운 기술과 관련된 공구, 지그, 주형, 금형 등을 설계하는 활동
- (3) 상업적 생산 목적으로 실현가능한 경제적 규모가 아닌 시험공장을 설계, 건설, 가동하는 활동
- (4) 신규 또는 개선된 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대하여 최종적으로 선정된 안을 설계, 제작, 시험하는 활동

### Solution



국내 수요기관은 국방과학기술혁신 촉진법 등에 근거하여 연구개발사업을 수행한다. 관계법 및 법령에서 정의하는 무기체계의 연구개발사업의 단계는 다음과 같이 구분한다.

1. 탐색개발단계: 무기체계의 핵심부분에 대한 기술을 개발하고, 기술의 완성도 및 적용 가능성을 확인하여 체계개발단계로 진행할 수 있는지를 판단하는 단계
2. 체계개발단계: 무기체계를 설계하고, 시제품을 생산하여 시험평가를 거쳐 양산에 필요한 국방규격을 완성하는 단계
3. 양산단계: 체계개발단계를 거쳐 개발된 무기체계를 양산하는 단계

이 중 체계개발단계는 양산의 바로 직전단계로 최종 시제품을 만드는 활동이라 볼 수 있고 체계개발이 완료되면 양산으로 이어지는 비율은 높은 편으로 실무적으로 이 체계개발단계를 기준서상 개발단계로 판단한다.

## 2.2 공동투자 개발비 (체계개발)

### Background



(주)ABC는 방위사업청과 복합화력 무기체계와 관련하여 체계개발협력 약정을 체결하였다. 해당 사업은 공동개발 투자 건으로 약정 상 협업금액은 정부출연금과 업체투자로 구분되어 있다. 회사는 업체투자분의 경우 향후 체계 개발 이후 양산 시 계약금액에 포함하여 보전받을 것으로 예상한다.

### Question



(주)ABC는 체계개발협력 약정을 위해 지출하는 투자비를 무형자산(개발비)으로 자본화 할 수 있는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1038호 '무형자산'

##### 개발단계

57 다음 기준을 모두 충족하는 경우 개발원가를 무형자산으로 자본화한다.

- (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 사용하는데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

### Solution



K-IFRS 제1038호 문단 57에서는 동 문단의 조건을 모두 충족한 경우에만 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에서 발생한 무형자산을 인식하도록 하고 있다.

다른 조건이 없을 경우, 일반적으로 체계개발단계에서 이루어지는 개발활동에 대한 지출액은 무형자산으로 자산화할 수 있다. 체계개발은 양산사업의 바로 직전단계로 무기체계를 설계하고 시험평가하여 시제품을 제작하는 활동으로 탐색개발을 거친 이후 양산직전 단계에 이루어져 기술적 실현 가능성이 높고 동 개발단계에서 발생한 원가의 경우 향후 양산 시 수요기관으로부터 보전 받아 미래경제적효익을 창출할 수 있기 때문이다.

다만, 최근 국내 수요기관과의 연구개발관련 약정이 다양해짐에 따라 개발비 자산화와 관련하여 각 약정별로 문단 57의 요건을 만족하는지 개별적 접근이 필요하다. 많은 경우 업체에서 부담하는 개발비에 대하여 향후 양산 시 보전받는 것에 대하여 고객으로부터 문서화된 약정서를 입수하며, 이러한 경우 기준서의 요건을 만족시키는데 대하여 입증 가능할 것이다.

## 2.3 자체투자 개발비

### Background



(주)ABC는 국내 수요기관과의 협약에 따른 것이 아닌 자체적으로 무기체계의 선행개발을 수행하고 있다. 개발 성공 시, 해외의 경우 유럽이나 중동을 중심으로 잠재수요가 있을 것으로 판단하였고 국내의 경우 육군 및 해병대에서 신규 소요 반영여부를 검토 중에 있다. 다만, 해당 프로젝트의 개략적인 사업성분석은 수행하였으나, 구체적인 수주계획이나 개발활동의 직접적인 결과로 예상되는 매출은 현재 제시할 수는 없는 상황이다. 한편, 개발계획 상 기술적으로 다양한 위험요인이 존재하고 기술의 완성도 및 적용가능성은 낮은 상황이다.

### Question



(주)ABC는 선행개발을 위해 지출하는 연구개발비를 무형자산(개발비)으로 자본화 할 수 있는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1038호 '무형자산'

#### 개발단계

57 다음 기준을 모두 충족하는 경우 개발원가를 무형자산으로 자본화한다.

- (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

### Solution



해당 개발 프로젝트의 경우 기술적 실현가능성이 낮고 미래경제적효익을 창출하는 방법을 제시하지 하지 못하기 때문에 연구개발비의 자본화는 적절하지 않을 수 있다. 경영진은 개발을 완료할 수 있는 기술적 실현가능성, 산출물을 통해 미래 경제적 효익의 유입 가능성을 제시할 수 있는지 등의 사실관계에 근거하여 개발원가의 자본화 여부에 대한 판단을 내려야한다.

## 2.4 손실부담계약인 연구개발계약

### Background



(주)ABC는 국내 수요기관과 무기체계의 시제품을 개발하는 계약을 체결하고 이와 관련하여 기간에 걸쳐 수익을 인식하고 있다. 해당 개발이 성공한 후 회사는 국내 수요기관과 수의계약의 형태로 양산계약을 체결할 예정이다. 해당계약의 경우 의무이행에 따른 총 예정원가가 계약금액을 초과하는 상황이나 향후 개발과제 종료 이후 이어지는 양산계약에서 관련 손실금액은 과거 사업경험 상 보전받을 수 있을 것으로 예상된다. 이에 회사는 손실계약과 관련하여 매출액을 초과하여 지출하는 비용을 개발비로 자산화 하였다.

### Question



(주)ABC는 손실계약과 관련한 비용을 무형자산(개발비)으로 자본화 할 수 있는가? 자본화가 가능하다면, 해당자산에 어떠한 기준서를 적용해야하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1038호 '무형자산'

##### 개발단계

57 다음 기준을 모두 충족하는 경우 개발원가를 무형자산으로 자본화한다.

- (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

#### K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

##### 계약이행원가

95 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기업회계기준서의 적용범위(예: 기업회계기준서 제1002호 '재고자산', 제1016호 '유형자산', 제1038호 '무형자산')에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식한다.

- (1) 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련된다(예: 기존 계약의 갱신에 따라 제공할 영역에 관련되는 원가, 아직 승인되지 않은 특정 계약에 따라 이전할 자산의 설계원가).
- (2) 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다.
- (3) 원가는 회수될 것으로 예상된다.

## Solution



동 상황에 대하여 아래와 같은 두 가지 판단이 가능하다.

### 1. 자본화 가능

양산직전단계의 체계개발활동의 경우 업체가 무기체계 개발에 성공한 후 방산물자와 방위산업체로 지정을 받고 이에 따라 양산수의계약을 체결하는 경우, 업체 투자금액은 '방산원가대상물자의 원가계산에 관한 규칙'에 따라 양산연구개발의 원가에 포함되어 보전 받는다. 따라서 해당 프로젝트에서 발생하는 손실액(개발비)은 미래경제적효익을 창출할 수 있다고 판단되고 제1038호 문단57의 다른 요건을 만족한다고 가정할 경우, 무형자산(개발비)으로 자본화할 수 있다. 한편, 위와 같이 고객과의 계약을 이행할 때 발생한 원가가 제1038호의 무형자산의 정의와 인식요건을 충족한다면, 제1115호가 아닌 해당 기준서를 먼저 적용한다. 회사는 총예정원가 중 계약금액까지는 프로젝트 수행의무 이행을 위한 원가로, 계약금액을 초과하는 원가는 개발비로 판단한다.

### 2. 자본화 불가

개발비를 무형자산으로 자본화하기 위해서는 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다. 그러나 체계개발활동을 진행하면서 발생한 비용을 계약에 따른 수행의무 이행을 위한 비용과 개발활동을 위한 비용으로 구분하기 위한 객관적인 기준을 갖추기 어렵다. 즉 개발비는 개발활동과 관련하여 발생된 것으로 집행 시점부터 별도로 식별되어 집계되어야 하나, 회사가 수행하는 활동을 계약에 따른 프로젝트 활동과 회사의 개발활동으로 구별할 수 없다.

회사는 해당 판단에 대하여 근거를 갖추고, 유사한 상황에 대하여 일관되게 적용을 해야 한다.

## 2.5 해외 기술료 회계처리

### Background



방산회사인 (주)ABC는 B회사의 특정 기술을 3년간 사용하기로 약정하고 90억 원을 지불하였다. 회사는 지불액 중 12개월 내 도래분은 선급비용(유동자산), 12개월 후 도래분은 장기선급비용(비유동자산)으로 인식하였다. 해당 자산은 3년간 안분하여 당기비용(예: 특허사용료)로 인식된다. 회사는 90억 원의 지불액을 현금흐름표에 영업현금흐름으로 분류하였다.

### Question



A회사가 상기 약정을 선급비용으로 판단한 회계처리는 적절한가? (선급비용 vs 무형자산)

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1038호 '무형자산'

#### 인식과 측정

21 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 무형자산을 인식한다.

- (1) 자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높다.
- (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

### 개별 취득

25 일반적으로 무형자산을 개별 취득하기 위하여 지급하는 가격은 그 자산이 갖는 기대 미래경제적효익이 기업에 유입될 확률에 대한 기대를 반영할 것이다. 즉, 기업은 유입의 시기와 금액이 불확실하더라도 미래경제적효익의 유입이 있을 것으로 기대한다. 따라서 개별 취득하는 무형자산은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준을 항상 충족하는 것으로 본다.

26 개별 취득하는 무형자산의 원가는 일반적으로 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 특히 현금이나 기타 화폐성자산으로 구입대가를 지급하는 경우에는 좀 더 신뢰성 있게 원가를 측정할 수 있다.

### Solution



적절하지 않다. 상기 약정은 무형자산의 정의를 충족하므로 무형자산으로 회계처리 필요하다.

상기 거래는 약정에 따라 식별가능, 통제가능하며, 미래의 경제적 효익을 발생시키는 계약으로 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있으므로, 무형자산의 정의 및 인식요건을 모두 충족한다.

따라서, 취득일에 한 회계기간을 초과하여 사용할 것으로 예상되는 경우 전액 비유동자산의 무형자산으로 인식하고, 현금흐름표상 취득금액은 영업현금흐름이 아닌 투자현금흐름으로 분류되어야 한다.

단, 기술사용 등의 계약에서 해당 권리의 제공 외에, 향후 추가적인 특허나 기술 등을 제공하기로 약정하거나 향후 기술지원 등의 용역 제공이 포함된다면, 이러한 재화나 용역을 제공받기 이전에 지급한 부분은 선급금/선급비용으로 인식할 지를 검토해야 한다.

## 2.6 개발비 내용연수

### Background



방산회사인 ㈜ABC는 방위산업 관련 무기체계 생산에 사용되는 통합 시스템 개발비를 자본화 하였다. 해당 제품의 Life cycle은 일반적으로 10~15년이며, 해당 제품은 국방 정책, 기술 발전, 정부 조달 계획 등에 따라 주기적으로 개량형 또는 차세대 모델로 교체된다. 새로운 무기체계가 도입되는 경우 기존 제품의 양산은 중단되고, 유지·보수 단계로 전환되며 이후에는 신규 모델 중심으로 생산이 이루어진다.

### Question



자산화 된 개발비(내용연수에 대한 지속적인 재평가 포함)의 내용연수를 결정함에 있어 경영진이 고려해야 할 요소는 무엇인가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1038호 '무형자산'

#### 상각기간과 상각방법

97 무형자산의 상각대상금액은 내용연수 동안 체계적인 방법으로 배분하여야 한다.

#### 내용연수

88~96 내용 연수는 기업이 자산을 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간으로 정의되며, 경제적요소 및 법적 요소를 모두 고려하여 결정된다.

#### 상각기간과 상각방법의 검토

104 내용연수가 유한한 무형자산의 상각기간과 상각방법은 적어도 매 회계연도 말에 검토한다.

### Solution



경영진은 무형자산의 내용연수를 결정할 때 산업 특유의 조달 구조와 기술 변화 속도를 포함한 산업 전반에 걸쳐 다양한 요인을 고려해야 하며, 내용연수에 대해 주기적인 검토가 필요하다. 주요 고려 요소는 다음과 같다.

- 관련 제품의 Life cycle
- 무기체계의 기술적 진부화 가능성 및 개량 주기
- 경제적 효익의 예상 발생기간(유지·보수 계약 포함)
- 관련 법규 및 규제 요건

## 2.7 개발비 손상

### Background



방산회사인 (주)ABC는 다수의 내부적으로 창출한 개발비를 무형자산으로 인식하고 있으며, 개발이 완료된 개발비는 추정 내용연수에 걸쳐 상각하고 있다.

### Question



경영진이 고려해야 할 개발비 손상징후는 무엇인가? 그리고 개발비 손상을 어떤 방법으로 인식하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1036호 '자산손상'

#### 손상되었을 수 있는 자산의 식별

9 보고기간 말마다 자산손상징후가 있는지를 검토한다.

10 다음의 경우에는 자산손상 징후가 있는지에 관계없이 회수가능액과 장부금액을 비교하여 손상검사를 한다.

- (1) 내용연수가 비한정인 무형자산이나 아직 사용할 수 없는 무형자산은 일 년에 한 번은 손상검사를 한다.
- (2) 사업결합으로 취득한 영업권은 일 년에 한 번은 손상검사를 한다.

12 자산손상 징후가 있는지를 검토할 때는 외부 정보원천과 내부정보원천의 징후를 고려한다.

#### 손상차손의 인식과 측정

59 자산의 회수가능액이 장부금액에 못 미치는 경우에 자산의 장부금액을 회수가능액으로 감액한다. 해당 감소금액은 손상차손이다.

## Solution



아직 사용 가능 상태(상업적 사용 또는 판매 가능 상태)가 아닌 개발비(무형자산)는 내용연수가 비한정인 무형자산과 동일하게 매 보고기간 말마다 최소 연 1회, 징후가 없더라도 반드시 손상검사를 수행한다.

이미 사용 중(상각을 시작한) 개발비라 하더라도, 매 보고기간 말에 내부·외부 정보에 비추어 손상징후가 있는지를 먼저 파악하고(예: 기술적 실패, 시장 축소, 프로젝트 중단 등), 징후가 확인되면 손상검사를 실시한다. 일반적으로 방위산업을 영위하는 기업과 관련된 구체적인 손상징후의 예시는 다음과 같으며 이에 한정되지 않는다.

- 경쟁 업체의 유사 무기체계 또는 기술 출시 여부
- 첨단 방위 기술의 발전 속도(예: AI 기반 무기체계, 드론 기술)
- 정부 조달 계획 변경 또는 국방 예산 축소
- 예측보다 저조한 수주 실적 또는 낮은 계약 단가
- 국제 규제 환경 변화(수출통제, 방산 관련 법규 개정 등)
- 소송 및 국제 분쟁(특허권, 기술 이전 관련)

개발비가 자체적으로 현금유입을 창출하지 못하고 다른 자산과 결합해 현금흐름을 창출한다면, 해당 개발비는 관련 현금창출단위 단위로 묶어 손상검사를 수행한다.

회수가능액은 '공정가치-처분부대원가'와 '사용가치' 중 더 높은 금액이다.

- 공정가치는 일반적으로 시장거래 또는 유사거래를 참고해 산정하며, 적절한 처분부대원가를 차감한다.
- 사용가치는 해당 개발비(또는 CGU)가 창출할 것으로 예상되는 미래현금흐름을 현재가치로 할인하여 계산한다(합리적이고 적용가능한 가정, 세후 현금흐름·세후 할인을 일관 사용).

회수가능액이 장부금액보다 낮으면 그 차액을 손상차손으로 인식하여 장부금액을 회수가능액으로 감액한다. 손상차손은 손익계산서 '기타비용'(또는 해당 무형자산이 속한 기능별 비용)으로 인식한다.

## 2.8 전용 유형자산 내용연수

### Background



방산회사인 (주)ABC는 방위산업 프로젝트 수행을 위해 특정 무기체계 개발 및 생산에만 사용되는 전용 기계장치와 공구를 보유하고 있다. 이러한 전용자산은 관련 프로젝트 종료 후 타 프로젝트에서 재사용 가능 여부에 따라 회수 가능액에 불확실성이 존재한다. 특히 방위산업 특성상 프로젝트는 정부 조달 계획, 국방 예산, 국제 정세 등에 따라 종료 시점과 후속 프로젝트 여부가 달라질 수 있다.

### Question



방위산업 프로젝트에 사용되는 전용 유형자산의 내용연수를 산정할 때, 경영진이 고려해야 할 핵심 요소는 무엇인가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1016호 '유형자산'

#### 감가상각대상금액과 감가상각기간

56 유형자산의 미래경제적효익은 주로 사용함으로써 소비하는 것이 일반적이다. 그러나 자산을 사용하지 않더라도 기술적 또는 상업적 진부화와 마모 또는 손상 등의 다른 요인으로 인하여 자산에서 얻을 것으로 예상하였던 경제적효익이 감소될 수 있다.

57 유형자산의 내용연수는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정된다. 유형자산은 기업의 자산관리정책에 따라 특정기간이 경과되거나 자산에 내재하는 미래경제적 효익의 특정부분이 소비되면 처분할 수 있다. 이 경우 내용연수는 일반적 상황에서의 경제적 내용연수보다 짧을 수 있으므로 유사한 자산에 대한 기업의 경험에 비추어 해당 유형자산의 내용연수를 추정하여야 한다.

### 감가상각방법

61 유형자산의 감가상각방법은 적어도 매 회계연도 말에 재검토한다. 자산에 내재된 미래경제적효익의 예상되는 소비형태가 유의적으로 달라졌다면, 달라진 소비형태를 반영하기 위하여 감가상각방법을 변경한다. 그러한 변경은 기업회계기준서 제1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리 한다.

### Solution



경영진은 전용 유형자산의 내용연수를 결정할 때 다음과 같은 방위산업 특유의 요인을 종합적으로 고려해야 한다.

- 프로젝트 종료 후 재사용 가능성(타 무기체계 적용 여부)
- 기술 진부화 가능성(첨단 방위 기술 발전 속도)
- 경제적 효익의 예상 발생기간(유지·보수 계약 포함)
- 관련 법규 및 계약 조건

## 2.9 전용 유형자산 손상

### Background



방위회사인 ㈜ABC는 방위산업 프로젝트 수행을 위해 특정 무기체계 개발 및 생산에만 사용되는 전용 기계장치와 공구를 보유하고 있다. 이러한 전용자산은 프로젝트 종료 후 재사용 가능성이 낮거나, 정부 조달 계획 변경, 국방 예산 축소, 기술 진부화 등으로 인해 회수가능액이 장부 금액보다 낮아질 위험이 있다. 따라서 손상징후 파악 및 손상인식 여부는 경영진의 중요한 판단 영역이다.

### Question



방위산업 프로젝트에 사용되는 전용 유형자산의 손상징후를 파악하고 손상인식을 수행할 때, 경영진이 고려해야 할 핵심 요소는 무엇인가? 그리고 전용 유형자산의 손상을 어떤 방법으로 인식하는가?

### Relevant guidance



#### K-IFRS 제1036호 '자산손상'

#### 손상되었을 수 있는 자산의 식별

9 보고기간 말마다 자산손상징후가 있는지를 검토한다.

12 자산손상 징후가 있는지를 검토할 때는 외부 정보원천과 내부정보원천의 징후를 고려한다.

#### 회수가능액의 측정

18 이 기준서에서는 회수가능액을 자산 또는 현금창출단위의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 자산의 사용가치 중 더 많은 금액으로 정의한다.

21 자산의 사용가치가 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 중요하게 초과한다고 볼 이유가 없다면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 자산의 회수가능액으로 사용할 수 있다.

22 개별 자산의 현금유입이 다른 자산이나 자산집단에서의 현금유입과 거의 독립적으로 창출된다면 회수가능액은 개별 자산별로 산정한다. 독립적으로 창출되지 않는다면 해당 자산이 속한 현금창출단위별로 회수가능액을 산정한다.

## Solution



보고기간 말마다 외부·내부 손상징후를 검토해야 하며, 다음 사항을 고려할 수 있다.

- 전용 대상 프로젝트의 종료
- 예측보다 저조한 수주 실적 또는 낮은 계약 단가
- 정부 조달 계획 변경 및 국방 예산 축소
- 국제 규제 강화 및 수출통제 변화

자산이 현재 프로젝트 외에 다른 프로젝트·시장·고객에게 이전되어 현금흐름을 창출할 실질적 가능성이 있는지 검토한다. 대체 사용이 현실적으로 가능하고 그 현금유입이 기존 프로젝트와 독립적이라면, 자산 단위 또는 새로운 CGU에서 회수가능액을 추정한다. 반대로 대체 사용이 불가능하거나 현금유입을 독립적으로 식별할 수 없다면, 기존 프로젝트 CGU에 포함하여 평가한다.

손상징후가 있고, 대체 사용을 고려한 후에도 회수가능액을 추정해야 한다면, 공정가치-처분부대원가와 사용가치 중 큰 금액을 산정한다. 대체 활용 가능성이 높다면 공정가치-처분부대원가 측정 시 매각 시나리오를 반영할 수 있다. 대체 활용 가능성이 낮고 중고 시장 정보가 부족하다면 사용가치 추정이 중심이 된다. 사용가치가 공정가치를 현저히 초과할 것 같지 않은 경우에는 공정가치-처분부대원가만으로도 회수가능액을 삼을 수 있다.

회수가능액이 장부금액보다 낮으면 차액을 손상차손으로 인식한다. 손상차손은 자산별·CGU별로 배분하며, 영업권이 포함되면 영업권부터 차감한다.

회수가능액 재 추정 시 대체 활용 계획의 실행 여부, 시장 환경 변화 등을 업데이트하고 회수가능액 증가가 단순 할인율 변화가 아닌 '대체 활용 가능성 실현' 등 추정치의 실질적 개선에 기인한 경우에 한해 손상차손 환입이 허용된다.

# 03

## 회계 (3) 공시



## 3.1 수주잔고

### Background



방산기업인 (주)ABC는 방위사업청 등 다양한 국내외의 방산 수요기관과 납품계약을 체결하고 관련 수익을 회계처리하고 있다. (주)ABC는 해외 방산 수요기관 DEF와 납품계약(3년)을 체결하고 있고 이 계약을 진행기준에 따라 수익인식하고 있다.

### Question



(주)ABC가 해외 방산 수요기관 DEF와 체결한 납품계약 100 중 (주)ABC는 진행률에 따라 20을 당기에 수익인식하고 80에 대하여는 이후 회계기간(2년차 40, 3년차 40)에 수익인식할 예정이다. (주)ABC는 이후 회계기간에 수익인식할 80에 대하여 어떻게 공시할것인가?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

나머지 수행의무에 배분된 거래가격

120 나머지 수행의무에 대해서는 다음 정보를 공시한다.

- (1) 보고기간 종료일 현재, 이행되지 않은(또는 부분적으로 이행되지 않은) 수행의무에 배분된 거래가격 총액
- (2) 문단 120(1)에 따라 공시하는 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명. 이러한 설명은 다음 중 어느 하나의 방법으로 공시한다.
  - (가) 나머지 수행의무의 존속 기간에 가장 적절한 기간 범위를 사용한 양적 기준에 따른 방법[참조: 적용사례 사례 42 계약 B, C]
  - (나) 질적 정보를 사용한 방법[참조: 적용사례 사례 43]

121 다음 조건 중 어느 하나를 충족한다면 문단 120의 수행의무에 대한 정보를 공시하지 않는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

- (1) 수행의무가 최초 예상 존속 기간이 1년 이내인 계약의 일부이다.
- (2) 수행의무의 이행으로 생기는 수익을 문단 B16에 따라 인식한다.[참조: 적용사례 사례 42 계약 A]

122 문단 121의 실무적 간편법을 적용하고 있는지와 고객과의 계약에서 생기는 대가를 거래가격에 포함하지 않아 문단 120에 따라 공시하는 정보에 포함되지 않는지를 질적으로 설명한다. 예를 들면 변동대가 추정치 중 제약받는 금액은 거래가격 추정치에는 포함되지 않을 것이다(문단 56-58 참조).

### Solution



(주)ABC는 해외 방산 수요기관과 3년의 장기 납품계약을 체결하고 있으므로 실무적 간편법을 적용할 수 없다. 따라서 K-IFRS 제1115호 문단 120에 따라서 다음의 금액과 내용을 주석에 공시해야 한다.

보고기간말 현재 이 계약에서 인식할 것으로 예상되는 수익: 80

- 2년차 인식한 금액: 40
- 3년차 인식할 금액: 40

또한 질적으로 공시가 필요한 사항이 있는 경우 (ex. 성과보너스 등) 이를 주석공시해야 한다.

## 3.2 계약자산·부채 관련 공시사항

### Background



방산기업인 (주)ABC는 방위사업청 등 다양한 국내외의 방산 수요기관과 납품계약을 체결하고 관련 수익을 회계처리하고 있다.

### Question



(주)ABC는 수익인식한 국내외 방산 수요기관과 체결한 납품계약과 관련한 계약자산과 계약부채에 대하여 어떠한 내용을 공시해야 하는지?

### Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

#### 계약 잔액

116 다음 정보를 모두 공시한다.

- (1) 고객과의 계약에서 생기는 수취채권·계약자산·계약부채의 기초 잔액과 기말 잔액. 다만 구분하여 표시하거나 별도로 공시한 경우는 제외한다.
- (2) 보고기간 초의 계약부채 잔액 중 해당 보고기간에 인식한 수익
- (3) 과거 보고기간에 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무에 대해 해당 보고기간에 인식한 수익(예: 거래가격의 변동)

117 수행의무의 이행시기(문단 119(1) 참조)가 일반적인 지급시기(문단 119(2) 참조)와 어떻게 관련되는지를 그리고 그 요소들이 계약자산 잔액과 계약부채 잔액에 미치는 영향을 설명한다. 이 설명은 질적 정보를 사용하여 할 수도 있다.

118 해당 보고기간에 생긴 계약자산 잔액과 계약부채 잔액의 유의적인 변동을 설명한다. 이 설명에는 질적 정보와 양적 정보를 포함한다. 계약자산 잔액과 계약부채 잔액 변동의 예에는 다음이 포함된다.

- (1) 사업결합에 따른 변동
- (2) 계약자산이나 계약부채에 영향을 미치는 수익의 누적효과 일괄조정. 이에겐 진행률 측정치의 변경, 거래가격 추정치의 변경(변동대가의 추정치가 제약되는지에 대한 평가의 변경 포함), 계약변경에 따른 조정이 포함된다.
- (3) 계약자산의 손상
- (4) 대가를 받을 권리가 무조건적이 되는(계약자산이 수취채권으로 재분류되는) 일정의 변동
- (5) 수행의무를 이행하는(계약부채에서 수익으로 인식되는) 기간의 변동

### Solution



K-IFRS 제1115호에 따라서 수취채권과 계약자산 및 계약부채의 기초잔액과 기말잔액을 구분하여 공시해야 한다. 또한, 기초 계약부채 중 당기에 수익인식한 금액은 별도 표시해야 하며 거래가격 변동 등에 따라 과거 이행한 수행의무에 대해 당기 보고기간에 인식한 수익금액이 있다면 이를 별도 구분해서 공시해야 한다.

수행의무의 이행시기와 일반적인 지급시기가 어떻게 관련되며 그 요소들이 계약자산과 계약부채에 미치는 영향에 대한 설명도 주석으로 공시해야 한다.

또한, 보고기간에 발생한 계약자산과 계약부채의 유의적인 변동도 설명해야 하며 이러한 내용에는 다음의 사항을 포함하여 고려해야 한다.

- (1) 사업결합
- (2) 계약자산이나 계약부채에 영향을 미치는 수익의 누적효과 일괄조정
- (3) 계약자산의 손상
- (4) 계약자산이 수취채권으로 재분류되는 일정의 변동
- (5) 수행의무를 이행하는 기간의 변동

### 3.3 중요계약 및 계약변동 관련 공시 방안

#### Background



방산기업인 (주)ABC는 방위사업청 등 다양한 국내외의 방산 수요기관과 납품계약을 체결하고 관련 수익을 회계처리하고 있다. (주)ABC는 이러한 납품계약에 대하여 발생원가투입법에 따라 진행기준으로 수익을 인식하고 있다.

#### Question



(주)ABC는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출대상법인으로 발생원가 투입법을 적용하여 진행기준에 따라 수익인식한 국내외 방산 수요기관과 체결한 납품계약에 대하여 K-IFRS에 따라서 어떠한 사항을 추가 공시해야 하며 유의할 사항은 무엇인가?

#### Relevant guidance



##### K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'

##### 원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시

**한129.1** 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정(이하 '발생원가 투입법')에 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 고객과의 계약에 대한 거래가격(문단 47 및 용어의 정의에 따른 거래가격을 의미하며, 문단 73에 따라 수행의 무에 배분된 금액이 아니다.)이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약(고객과 체결한 개별 계약 또는 문단 17에 따른 계약을 말한다. 이하 같다)별로 다음을 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 주석으로 공시한다. 다만 하나의 계약에 발생원가 투입법을 사용하지 않은 거래가격이 포함된 경우에는 이를 구분하여 발생원가 투입법을 사용한 부분에 대하여만 다음을 주석으로 공시하고, 실무상 구분이 어려운 경우에는 구분하지 않을 수 있다.

- (1) 계약을 구별할 수 있는 명칭
- (2) 계약일
- (3) 계약상 완성기한 또는 납품기한
- (4) 진행률
- (5) 계약자산과 손실충당금
- (6) 수취채권과 손실충당금

한편, 공시 대상에 포함된 계약은 이후에 공시 대상 조건을 충족하지 못하더라도 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 계속 공시한다.

**한129.2** 문단 한129.1에도 불구하고 문단 한129.1 (2)~(6)에 따른 공시 사항 중 다음 어느 하나의 경우에 해당하는 사항은 공시하지 않을 수 있다.

- (1) 관련 법령에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하는 경우
- (2) 계약에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하고, 계약당사자가 문단 한129.1에 따른 공시를 동의하지 않아 같은 문단에 따른 공시 항목 중 일부나 전부를 공시하면 기업에 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우

**한129.3** 문단 한129.2에 따라 문단 한129.1에서 요구하는 공시를 하지 않는 경우에는 생략한 사항별로 다음을 공시하고, 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)의 공시를 생략한 경우에는 해당 사항이 포함된 영업부문(기업회계기준서 제 1108호에서 정의함)에 대하여 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)을 공시한다.

- (1) 계약별 공시를 생략한 사실과 사유(객관적인 근거를 제시하여야 함)
- (2) 다른 방법으로 공시하거나 공개하지 않았다는 사실
- (3) 문단 한129.2를 적용한다는 사실을 상법에 따른 감사위원회(감사위원회가 없는 경우에는 감사)에 보고 여부

**한129.4** 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정에 사용하는 계약의 경우에는 다음을 영업부문별로 구분하여 주석으로 공시한다.

- (1) 회계추정 변경에 따른 공사손익 변동금액, 오류 수정에 따른 공사손익 변동금액
- (2) 회계추정 변경에 따른 추정총계약원가의 변동금액, 오류 수정에 따른 추정총계약원가의 변동금액

**한129.5** 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출대상법인이 아닌 경우에는 문단 한129.1부터 한129.4까지의 공시를 하지 않을 수 있다.

## Solution



K-IFRS 제1115호 문단 한129.1에 따라서 거래가격(수행의무 구분 전 계약금액)이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약에 대하여 다음의 내용을 공시해야 한다.

- (1) 계약을 구별할 수 있는 명칭
- (2) 계약일
- (3) 계약상 완성기한 또는 납품기한
- (4) 진행률
- (5) 계약자산과 손실총당금
- (6) 수취채권과 손실총당금

이러한 공시를 적용함에 있어서 다음의 사항을 유의해야 한다.

- (1) 공시대상 계약은 수행의무 배분 전 총계약금액 기준으로 계약금액이 직전 회계연도 총매출액이 5% 이상인 계약이다.
- (2) 특정계약에 대하여 한번 공시에 포함되면 이후 공시기준을 충족하지 않더라도 계약완료시점까지 계속 공시한다.
- (3) 법령에 의해 또는 계약상 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우 공시하지 않고 그 사유 등을 기재할 수 있다. 특히 방위산업의 경우 고객과의 계약에 따라 계약내용을 공시하지 않는 경우가 발생할 수 있으니 이 경우 그러한 사실을 감사위원회에 보고하고 계약별 공시를 생략한 사실과 사유 그리고 다른 방법으로 공시하거나 공개하지 않았다는 사실을 공시한다.

또한, 발생원가 기준으로 투입법을 진행률 측정에 사용하는 계약의 경우에는 회계추정의 변경에 따른 공사손익 변동금액, 추정 총계약원가의 변동금액과 오류 수정에 따른 공사손익 변동금액, 추정 총계약원가의 변동금액을 구분하여 공시해야 한다.

# 04

## 세무



## 4.1 신성장·원천기술 연구개발비 세액공제

### (1) 개요

기업의 주체적인 기술 혁신과 국가의 미래 성장력 제고를 위해 도입된 신성장·원천기술에 대한 연구개발비 세액공제 제도는 각 항목에 대한 공제율 및 해당 기술 등에 대한 조정을 거치면서 현재에 이르고 있다. 이하에서는 방위산업분야에서 적용받을 수 있는 신성장·원천기술에 대한 연구개발비에 대하여 정리하였다.

### (2) 신성장·원천기술에 대한 연구개발비

#### 1) 신성장원천기술의 범위

신성장·원천기술연구개발비란 연구·인력개발비 중 미래 유망성 및 산업 경쟁력 등을 고려하여 지원할 필요성이 있다고 인정되는 기술로서 조세특례제한법 시행령 별표 7에서 규정하고 있다.

이중 방위산업관련 기술은 2024년 2월 조특법 시행령 개정 시 처음으로 신성장·원천기술의 범위에 열거되어 2024 사업연도부터 신성장·원천기술 연구개발비 세액공제 적용대상에 포함되었다.

14. 방위산업	가. 방산장비	1) 추진체계 기술: 유무인 항공기, 기동장비, 유도무기, 함정 등에 장착하는 터보제트엔진, 터보샤프트엔진, 터보프롭엔진, 터보팬엔진, 왕복엔진의 완제엔진, 부체계(엔진제어, 연료, 윤활, 기어박스 등), 구성품(팬, 압축기, 연소기, 터빈, 배기노즐 등), 소재(내열·경량합금, 복합재, 고온코팅 등) 등을 설계·제작·조립·인증·시험평가하는 기술
		2) 군사위성체계 기술: 군사용 위성체계 중 감시정찰 및 통신위성의 위성체계(전력체계, 자세제어체계, 위성탑재컴퓨터, 송수신체계, 구조체 등), 구성품(위성통신송수신 안테나, 광학장비, 영상레이더, 항법체계 등), 관련 소재, 지상장비, 발사체(고체연료) 등을 설계·제작·조립·인증·시험평가하는 기술
		3) 방위산업물자등(「방위산업 발전 및 지원에 관한 법률」 제2조제1항제1호에 따른 방위산업물자등을 말한다. 이하 이 목에서 같다)의 수출 및 공급망 안정화를 위한 기술: 방위산업물자등의 수출 또는 그 소재·부품·장비의 자체개발을 목적으로 해당 방위산업물자등 또는 그 소재·부품·장비의 개조, 개발, 형상변경, 성능개량, 양산을 위한 설계·제작·조립·인증·시험평가 기술
	나. 전투지원	1) 유무인복합체계 기술: 유무인복합체계에 필요한 환경인식기술, 위치추정기술, 자율임무 수행기술, 유무인협업기술, 무선통신기술, 네트워크 보안기술, 의사결정지원기술, 원격통제기술 등을 활용하여 유무인복합체계를 설계·제작·조립하는 기술

## 2) 신성장·원천기술연구개발비의 범위

신성장·원천기술연구개발비의 범위는 다음과 같다.

- ① 연구소 또는 전담부서에서 신성장·원천기술의 연구개발업무에 종사하는 연구원 및 연구개발업무를 직접 지원하는 사람에 대한 인건비
- ② 신성장·원천기술 연구개발업무를 위한 견본품, 부품, 원재료와 시약류 구입비 및 소프트웨어·서체·음원·이미지의 대여·구입비
- ③ 신성장·원천기술 연구개발업무를 위한 연구·시험용 시설의 임차 또는 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용
- ④ 클라우드컴퓨팅서비스의 이용에 필요한 비용
- ⑤ 해당 기업이 그 종업원 또는 종업원 외의 자에 대한 직무발명 보상금 지급으로 발생한 금액
- ⑥ 기술정보비(기술자문비를 포함한다) 또는 도입기술의 소화개발비로서 기획재정부령으로 정하는 비용
- ⑦ 중소기업이 「과학기술분야 정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」에 따라 설립된 한국생산기술연구원과 「산업기술혁신 촉진법」에 따라 설립된 전문생산기술연구소의 기술지도 또는 「중소기업진흥에 관한 법률」에 따른 기술지도를 받음에 따라 발생한 비용
- ⑧ 중소기업에 대한 공업 및 상품디자인 개발지도를 위하여 발생한 비용
- ⑨ 중소기업이 「산업재산 정보의 관리 및 활용 촉진에 관한 법률」 제17조 제1항에 따라 지정된 산업재산진단기관의 특허 조사·분석을 받음에 따라 발생한 비용
- ⑩ 기획재정부령으로 정하는 기관에 신성장·원천기술연구개발업무를 위탁(재위탁을 포함한다)함에 따라 발생하는 비용(전사적 기업자원 관리설비, 판매시점 정보관리 시스템 설비 등 기업의 사업운영·관리·지원 활동과 관련된 시스템 개발을 위한 위탁비용은 제외한다) 및 이들 기관과의 공동연구개발을 수행함에 따라 발생하는 비용

## 3) 신성장·원천기술연구개발비 세액공제율

해당 과세연도의 신성장·원천기술 연구개발비에 곱하는 세액공제율은 '가+나'로 구성된다.

가. 기업유형에 따른 비율(중소기업: 30%, 이외 기업: 20%)

나.  $\text{MIN} ((\text{신성장·원천기술 연구개발비}) / (\text{해당 과세연도의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액}) \times 3, 10\%$

### (3) 구분경리

신성장·원천기술에 대한 세액공제를 적용받으려는 내국인은 신성장·원천기술 연구개발비, 일반 연구·인력개발비를 각각 별개의 회계로 구분경리가 필요하다. 이 경우 신성장·원천기술과 일반 연구·인력개발비에 공통되는 비용이 있는 경우에는 다음의 구분에 따라 계산하여 구분경리하여야 한다.

#### 가. 인건비의 공통비용

- 1) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 미만인 경우: 전체 인건비를 신성장·원천기술개발업무 근무시간, 국가전략기술개발업무 근무시간 및 일반연구개발업무 근무시간으로 각각 안분한 비용. 이 경우 국가전략기술연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 이하인 사람의 국가전략기술연구개발업무 근무시간은 신성장·원천기술개발업무 근무시간으로 본다.
- 2) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 이상인 경우: 전액 일반연구개발비

#### 나. 위탁·공동연구개발비의 공통비용

일반연구·인력개발비와 신성장·원천기술연구개발비의 공통비용: 전액 일반연구·인력개발비

#### 다. 가, 나 항목 이외의 공통비용

- ① 가, 나 항목 이외의 공통 비용 × (자체 신성장·원천기술연구개발 관련 인건비) / (자체 신성장·원천기술연구개발 관련 인건비+ 자체 일반연구개발 관련 인건비)
- ② 일반연구·인력개발비: 가, 나 항목 이외의 공통비용에서 ①의 비용을 제외한 비용

#### (4) 신성장·원천기술의 사업화를 위한 시설에 대한 투자세액공제

##### 1) 개요

신성장·원천기술 연구개발비세액공제와는 별개로 신성장·원천기술의 사업화를 위한 시설에 대해 투자하는 경우 별도의 투자세액공제를 적용할 수 있다. 투자세액공제의 대상이 되는 사업화 시설은 조세특례제한법 시행규칙 별표6에서 열거하고 있으며, 해당 설비 중 연구개발세액공제기술심의위원회의 심의를 거쳐 기획재정부장관과 산업통상부장관이 공동으로 인정하는 시설에 대하여 투자세액공제를 적용할 수 있다.

14. 방위산업	가. 방산장비	1) 추진체계 기술	유무인 항공기, 기동장비, 유도무기, 함정 등에 장착하는 터보제트엔진, 터보사프트엔진, 터보프롭엔진, 터보팬엔진, 왕복엔진의 완제엔진, 부체계(엔진제어, 연료, 윤활, 기어박스 등), 구성품(팬, 압축기, 연소기, 터빈, 배기노즐 등), 소재(내열·경량합금, 복합재, 고온코팅 등) 등을 설계·제작·조립·인증·시험평가하는 시설
		2) 군사위성체계 기술	군사용 위성체계 중 감시정찰 및 통신위성의 위성체계(전력체계, 자세제어체계, 위성탑재컴퓨터, 송수신체계, 구조체 등), 구성품(위성통신송수신 안테나, 광학장비, 영상레이더, 항법체계 등), 관련 소재, 지상장비, 발사체(고체연료) 등을 설계·제작·조립·인증·시험평가하는 시설
		3) 방위산업물자등(「방위산업 발전 및 지원에 관한 법률」 제2조제1항제1호에 따른 방위산업물자등을 말한다. 이하 이 목에서 같다)의 수출 및 공급망 안정화를 위한 기술	방위산업물자등의 수출 또는 그 소재·부품·장비의 자체개발을 목적으로 해당 방위산업물자등 또는 그 소재·부품·장비의 개조, 개발, 형상변경, 성능개량, 양산을 위한 설계·제작·조립·인증·시험평가 시설
	나. 전투지원	유무인복합체계 기술	유무인복합체계에 필요한 환경인식기술, 위치추정기술, 자율임무 수행기술, 유무인협업기술, 무선통신기술, 네트워크 보안기술, 의사결정지원기술, 원격통제기술 등을 활용하여 유무인복합체계를 설계·제작·조립하는 시설

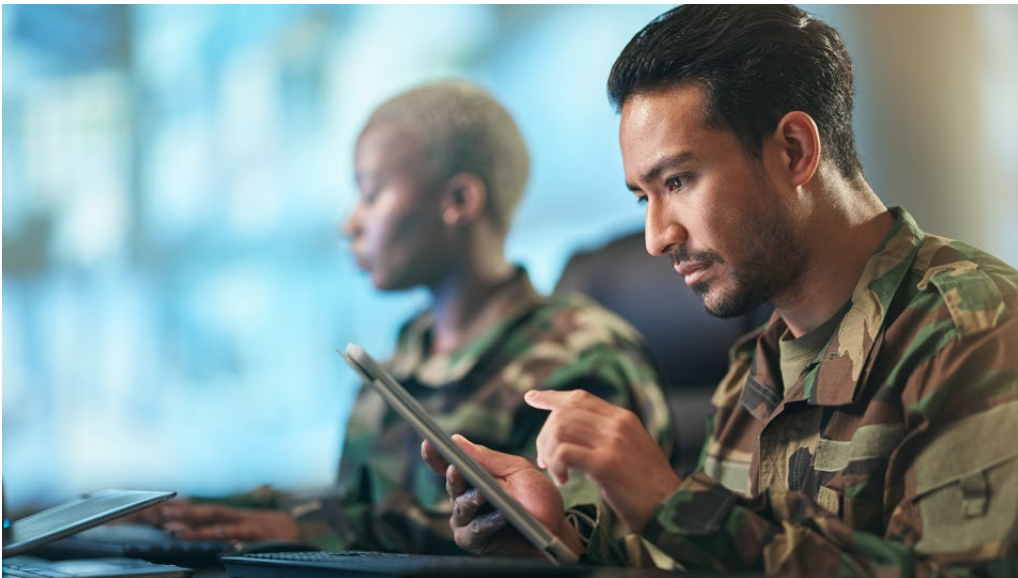
## 2) 신성장·원천기술의 사업화를 위한 시설에 대한 투자세액공제 공제율

- ① 기본공제율: 3%(중견기업 6%, 중소기업 12%)
- ② 추가공제율: 해당 과세연도에 투자한 금액이 해당 과세연도의 직전 3년간 연평균 투자 또는 취득금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액의 10%  
(추가공제한도: 기본공제금액의 2배)

## 3) 다른 목적으로 전용되는 설비에 대한 사후관리

한편, 신성장·원천기술의 사업화시설 투자완료일이 속하는 과세연도의 다음 3개 과세연도의 종료일까지의 기간 내에 해당 시설에서 생산된 모든 제품의 총생산량에서 신성장·원천기술을 사용하여 생산한 제품 생산량의 비율이 50%이하인 경우 과거 공제받은 세액상당액과 이자상당액을 법인세로 추가 납부하여야 한다.

이는 신성장·원천기술 사업화시설 투자세액공제를 적용받은 설비를 다른 목적으로 전용하여 제도의 취지에 맞지 않게 시설이 운영되는 것을 방지하고 하는 규정인 바, 해당 투자세액공제 적용 시 주의를 요한다.



## 4.2 법인세법상 개발비 관련 세무처리

### (1) 개발비의 감가상각

법인세법은 건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 유형자산 및 무형자산을 감가상각 대상 자산으로 규정하고 있으며, 이 중 개발비는 다음 요건을 충족한 경우에만 감가상각대상으로 인정한다. 따라서 아래 요건을 충족하지 못하는 경우에는 개발비를 무형자산으로 인정하지 않는다.

개발비를 감가상각대상 자산으로 인정받기 위한 요건: 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것(「산업기술연구조합 육성법」에 따른 산업기술연구조합의 조합원이 해당 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)

한편, 법인세법상 감가상각대상 자산들에 대하여 계산한 감가상각비는 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 방법에 의하여 계산한 금액(이하 “상각범위액”)을 한도로 손금에 산입할 수 있다. 이때, 개발비에 대한 상각범위액은 일반적인 감가상각대상 자산들과는 달리 ‘관련 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년의 범위에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매 사업연도별 경과월수에 비례하여 상각하는 방법’에 따라 계산된다.

개발비의 내용연수와 관련된 유권해석에 따르면, 개발비에 대한 내용연수는 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내의 기간내에서 연단위로 선택하여 당해 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능하게 된 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준의 신고기한까지 신고하여야 하는 것이며, 신고하지 아니한 경우에는 같은 법 시행령 제26조 제4항 제4호의 규정에 따라 5년을 적용하여야 한다.

## (2) 개발비 자산 인식 요건에 대한 법인세법 개정(2021년)

개발비의 자산 인식 요건은 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 바목에 규정되어 있으며, 2021년에 개정되어, 2021.1.1.이후에 개시하는 사업연도부터 개정된 법령이 적용되고 있다.

### 개발비 자산인식요건 법인세법 개정내용

(구)법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】	(현)법인세법 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】
<p>바. 개발비 : 상업적인 생산 또는 사용전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것 (「산업기술연구조합 육성법」에 의한 산업기술연구조합의 조합원이 동 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)</p>	<p>(2021.02.17 대통령령 제31443호)</p> <p>바. 개발비: 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것 (「산업기술연구조합 육성법」에 따른 산업기술연구조합의 조합원이 해당 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)</p>

즉, 개정 전에는 법인이 장부상 개발비를 자산으로 계상한 경우에 법인세법상 자산 인식이 가능하였으나, 개정 후에는 법인이 장부상 개발비를 자산으로 계상하지 않았다 하더라도, 기업회계기준에 따른 개발비의 요건을 충족한다면 법인세법상 자산으로 인식하여야 한다.

#### 대법원2019두58346, 2022.07.28 (개정 전 법인세법 적용사례)

법인이 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음에 명백한 비용을 개발비로 회계처리하지 않고 영업비용으로 회계처리하였다는 특별한 사정이 존재하지 않는 이상, 과세관청이 함부로 이를 감가상각자산인 개발비로 취급하는 것은 허용될 수 없다고 전제하였다. 그런 다음 원심은, 이 사건 인건비가 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음이 명백하지 않다는 이유로, 이 사건 인건비 중 감가상각 한도초과액에 해당하는 부분을 손금에 산입하지 않은 제3처분사유가 위법하다고 판단하였다.

## (3) 개발완료 전 취소된 개발비의 손금산입

다만, 법인이 위 감가상각대상 자산 요건을 충족하여 개발비를 무형자산으로 계상하였으나 관련된 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점이 도래하기 전에 개발이 취소된 경우에는 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입한다.

- ① 해당 개발로부터 상업적인 생산 또는 사용을 위한 해당 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 개선한 결과를 식별할 수 없을 것
- ② 해당 개발비를 전액 손비로 계상하였을 것

## 4.3 계약가격(도급금액) 변동

### (1) 개요

방위산업의 계약구조에서 도급금액의 산정방식은 크게 확정매출계약과 개산매출계약으로 구분할 수 있다.

- ① 확정매출계약: 최초 계약시점에 도급금액 확정
- ② 개산매출계약: 총발생비용에 마진율을 가산하여 도급금액을 산정하는 방식으로 실제 도급금액은 공사중간시점 혹은 공사완료시점에 확정

이때 개산매출계약의 경우 각 시점별로 도급금액을 다음과 같이 반영하여 회계상 매출인식

(A) 최초계약 시	계약서상 예정총공무원가에 사전약정된 마진율을 가산하여 도급금액을 양자가 정하고, 해당 도급금액에 대해 진행매출인식
(B) 공사진행시	실제 원가변동요인을 고려하여 예정총공무원가를 추정하여 도급금액 재조정하여 진행매출인식
(C) 확정시점 (공사완료시점 or 중간시점)	최초 계약시점의 도급금액과 확정시점에 국방부 및 방사청과 합의한 도급금액의 차이를 정산하게 됨

### (2) 세무처리에 대한 검토

공사진행과정 (B)에서 원가변동요인을 고려하여 회계결산상 기존의 도급금액을 재조정하여 진행매출을 인식하는 것은 도급금액의 임의변경에 해당한다고 판단할 수 있으며, 계약상 도급금액의 변경등이 반영되지 않는 한 이러한 도급금액의 변경은 법인세법상 인정되지 않는 도급금액의 변경에 해당한다고 볼 수 있다.

#### 법인세법 기본통칙 40-71...13 【잠정거래가액과 확정거래가액과의 차액의 귀속시기】

정부에 물품을 공급함에 있어서 그 가액을 사후에 확정하는 조건으로 물품을 공급한 법인이 잠정가액을 기준으로 해당 사업연도의 소득금액을 계산하여 신고한 후에 그 가액이 확정된 경우의 정산차액은 그 가액이 확정된 날이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다.

따라서 공사완료시점 혹은 공사진행중인 기간 중 도급금액이 변경이 계약상 확정되는 등의 사정이 발생하기 전까지는 기존의 계약상 도급금액(잠정거래가액)으로 세무상 진행매출액을 인식해야 한다는 점에 주의를 요한다.

## 4.4 지체상금

### (1) 개요

국가와의 계약으로 이행되는 방위사업에서는 여러가지 원인으로 인하여 지체상금이 발생할 수 있다. 방위사업을 영위하는 기업은 계약을 이행하는 과정에서 지체가 발생할 경우를 예상하여 이에 대해 총당금을 설정하는 회계처리를 수행하고 있는데, 이때 예상지체상금을 반영하는 회계처리는 아래의 2가지 방안이 실무적으로 확인된다.

<b>(A) 지체상금총당부채 설정</b>	부채계정 설정 후 실제 지급 시 상계
<b>(B) 예상지체상금을 도급금액에 반영</b>	예상지체상금이 반영된 도급금액에 진행율을 적용함에 따라 예상지체상금이 진행율에 따라 비용인식되고, 향후 실제 지체상금 확정금액은 완성품 인도시점에 수취하여야 할 채권과 상계

### (2) 세무처리에 대한 검토

지체상금의 경우 지체가 확정되어 지체상금이 지급되는 시점에 손금산입 반영되어야 하는 바, 각 회계처리 방식별 법인세법상 처리는 다음과 같다.

- 1) 지체상금총당부채를 설정(A)하는 경우 일반적인 총당부채 세무조정방식에 따라 총당부채 설정 시 손금불산입 처리하고 실제 지급 시 손금산입으로 추인하여 지급시점에 실제 지급된 지체상금만큼 손금 반영
- 2) 예상지체상금을 도급금액에 반영(B)하는 경우 이는 도급금액의 임의감액에 해당하므로 예상지체상금을 반영하기 전 도급금액을 적용한 진행매출액과 회계상 진행매출액간의 차이를 익금산입 조정하여야 하며, 지체상금이 실제 지급되는 시점에 별도의 손금산입 조정 반영

지체상금은 손금불산입하는 벌금 등에 해당하지 않으므로 상기와 같이 처리하여 권리의무확정주의에 따라 그 지급의무가 확정되었을 때 손금산입될 수 있도록 처리되어야 할 것이다.

#### 법인세법 집행기준 21-0-3 [지체상금 등의 처리]

다음의 손비는 손금불산입하는 벌금 등에 해당되지 아니한다.

1. 사계약상의 의무불이행으로 인하여 부담하는 지체상금(정부와 납품계약으로 인한 지체상금을 포함하며 구상권 행사가 가능한 지체상금을 제외한다)

## 4.5 해외기술 사용료의 국내원천징수(소득구분)

### (1) 개요

방위산업은 국내외의 다양한 기술이 접목된 방산물자를 생산하는 산업이다. 따라서 그 과정에서 외국법인에게 기술사용료를 지급하게 되며 이때 해당 기술사용료가 외국법인의 국내원천소득에 해당하게 된다면 이는 지급하는 입장에서 원천징수 대상이 되기 때문에 주의를 요한다.

### (2) 기술사용료의 법인세법상 소득구분

법인세법 제93조에서는 외국법인의 국내원천소득 구분과 관련하여 권리 등을 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리 등을 양도함으로써 발생하는 소득을 사용료소득으로 규정하고 있다. 그러나 기술사용료는 그 명목상 단순히 기술사용의 대가로 제공되는 경우도 있지만, 기술이전을 위한 인적용역과 함께 제공되는 복합적인 거래의 대가로 지급되는 경우가 많다.

따라서 이러한 경우에는 인적용역소득과 사용료소득, 소프트웨어 대가와 사용료소득을 구분하여 원천징수대상인지 여부에 대하여 판단하여야 한다.

#### 법인세법 제93조 【외국법인의 국내원천소득】

외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

6. 국내원천 인적용역소득: 국내에서 대통령령으로 정하는 인적용역을 제공함으로써 발생하는 소득(국외에서 제공하는 인적용역 중 대통령령으로 정하는 인적용역을 제공함으로써 발생하는 소득이 조세조약에 따라 국내에서 발생하는 것으로 간주되는 소득을 포함한다). 이 경우 그 인적용역을 제공받는 자가 인적용역의 제공과 관련하여 항공료 등 대통령령으로 정하는 비용을 부담하는 경우에는 그 비용을 제외한 금액을 말한다.

8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·영업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다.

가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리

나. 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우

다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리(특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다)

**법인세법 집행기준 93-132-6【노하우와 독립적 인적용역 구분】**

**1. 노하우와 인적용역 개념**

<b>노하우</b>	지적재산권의 목적물이 될 수 있는지 여부와 관계없이 제품 또는 공정의 산업적 재생산을 위하여 필요한 모든 비공개 기술정보로서 해당 정보를 제공하기 전에 이미 존재하는 것을 말한다.
<b>인적용역</b>	기술자가 정형화된 전문직업적 용역이나 정형화되지는 않았으나 그 용역의 성질이 동종의 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문지식이나 기능을 활용하여 수행하는 용역은 인적용역에 해당된다.
<b>구분기준</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비밀보호규정이 있거나 제3자에게 공개되지 못하게 하는 특별한 장치가 있는지 여부</li> <li>• 기술용역제공대가가 당해 용역수행에 투입되는 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 상당히 초과하는지 여부</li> <li>• 사용자가 제공된 정보 또는 노하우를 적용함에 있어 제공자가 특별한 역할을 수행하도록 요구되는지 여부</li> <li>• 사용자가 제공된 정보 또는 노하우를 적용함에 있어는 제공자가 그 적용결과를 보증하는지 여부</li> </ul>

**2. 노하우와 인적용역이 혼합되어 있는 경우 소득구분**

<b>주된 부분에 포함</b>	계약상 제공하는 정보 또는 노하우와 기술지원용역 중 어느 부분은 해당 계약의 주된 부분을 구성하고 있고, 다른 부분은 부수적이며 보조적인 부분으로 구성되어 있는 경우에는 해당 계약상의 전체 지급대가를 그 계약의 주된 부분의 소득으로 한다.
<b>구분계산</b>	상기 이외의 경우에는 전체 지급대가를 계약상 제공하는 정보 또는 노하우의 대가의 크기, 작업 시간, 주당임금 등을 기초로 하거나 기타 합리적인 기준에 의하여 정보 또는 노하우의 대가와 기술지원 용역의 대가를 구분하여 계산한다.

## 법인세법 집행기준 93-132-11 [사용료소득과 인적용역소득의 구분 기준]

구분	사용료소득	인적용역소득
① 개념	무형의 가치	신체를 통해 제공되는 노무, 기능 및 기술
② 원천지기준	사용지국 또는 지급지국	수행지국
③ 소득성격	창출된 가치에 대한 대가	서비스에 대한 대가
④ 제공자의 결과보증여부	결과에 대한 보증의무 없음	일정기간동안 용역 결과에 대해 보증의무 있음
⑤ 대가지급방법	해당 대가가 제공된 기술이나 공업소유권을 사용한 회수, 기간, 생산 또는 사용에 의한 이익에 대응해서 산정됨	당해 용역에 대한 대가가 당해 용역 제공을 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 실제 가액
	창출된 가치를 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급됨	
⑥ 설계용역대가의 경우	불특정인을 위하여 작성된 설계도면을 사용하고 지급하는 반복 사용 또는 복제권리의 대가	설계사가 제공하는 용역과 같이 정형화된 전문 직업적용역(그 성질이 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문적인 지식 또는 특별한 기능을 활용하여 용역을 제공함)
	공개되지 않은 기술적 정보 즉 know-how가 포함된 도면	
	설계용역이 공개되지 않은 기술적 정보를 전수하는 경우와 같이 know-how를 제공하는 것일 경우에는, 설계도면의 납품을 통해서 이루어지더라도 사용료에 해당됨	
⑦ 기타기술용역	특허권 등이나 know-how제공에 필연적으로 부수되는 용역대가	용역제공에 따른 인적·물적 비용으로 실제로 소요된 비용
⑧ 인적용역대와 사용료가 혼합된 경우	인적용역 부분이 보조적이며 그 금액이 크지 않은 경우에는 전체를 사용료로 봄	인적용역 부분이 합리적으로 구분가능하고 그 인적용역 부분이 사용료의 보조적이지 아니며 금액이 큼
⑨ 기계장치의 도입에 따른 설치, 제작, 조립운전을 위한 부수적인 도면		기계장치에 부수되는 단순한 설계도면은 인적용역임(단, 계약서상 기계 대가에 설치 및 조립, 도면, 시운전을 위한 비용이 포함된 경우에는 기계가액으로 봄)

따라서 방위산업을 영위하는 과정에서 해외의 여러 기술을 도입하면서 외국법인으로부터 기술이전교육 등을 받게 되는 경우 인적용역의 대가와 사용료소득의 대가를 적절히 구분하여 원천징수대상을 선별하는 검토가 필요할 것이다.

## 4.6 계약체결증분원가

### (1) 개요

계약체결증분원가란 고객과의 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 발생하지 않았을 원가를 말하는 것으로, 과거에는 이를 단순 비용으로 인식하여 왔으나, IFRS15 도입 이후에는 향후 발생이 예상되는 계약체결증분원가를 자산으로 인식하고 이를 계약기간 등에 따라 안분하여 비용으로 인식하고 있다.

방위산업에서 계약체결증분원가는 산업의 특성상 불가피하게 발생하는 Agent fee에 적용되는 경우가 있다. Agent fee는 방산물자의 해외수출 시 수출대상 국가에서 활동하는 Agent에게 지급되는 판매수수료 성격의 비용으로 수출대금의 일정비율을 지급대상으로 하고 있는 경우가 대부분이다. 이러한 Agent fee는 계약체결을 위한 비용으로 계약체결증분원가 회계처리의 적용대상이 된다고 볼 수 있다.

### (2) 계약체결증분원가에 대한 세무처리 방안

계약체결증분원가의 회계처리는 예상비용에 대해 자산과 부채가 동시에 계상된다는 특징을 가지고 있는데, 법인세법상 이러한 자산과 부채가 각각 익금과 손금으로 인정될 수 있는지가 쟁점이 될 수 있다.

앞서 언급한 바와 같이 계약체결증분원가는 향후 발생할 예상비용을 자산과 부채로 계상한 것인데, 이는 향후 예상비용을 회계상 계상한 것으로 권리의무확정주의에 따라 법인세법상 인정될 수 없는 자산·부채인 것으로 판단된다. 특히 방위산업에서 발생하는 계약체결증분원가의 경우 실제로 수출이 성사되고 계약의 이행이 완료되어 납품대가의 수취까지 이루어진 후 실제 지급되는 경우가 대부분이므로 해당 자산·부채의 계상시점에는 법인세법상 손익귀속시기가 도래했다고 보기 어려운 측면이 있다.

법인세법상 유권해석에서도 판매수수료의 경우 그 용역의 제공이 완료되어 수수료의 지급의무가 확정되는 시점을 손익귀속시기로 보고 있으므로 아직 지급이 확정되지 않은 계약체결증분원가에 대해서는 자산·부채를 각각 부인하는 세무조정이 필요할 것으로 판단된다.

**서면인터넷방문상담2팀-242, 2007.02.05**

여신전문금융업을 영위하는 내국법인이 리스알선용역을 제공하는 판매사원에게 판매실적에 따라 지급하는 리스계약 판매수수료는 「법인세법 시행령」 제69조의 규정에 의하여 그 용역의 제공이 완료되어 당해 수수료의 지급의무가 확정된 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것임.

**서면인터넷방문상담2팀-2036, 2005.12.12**

법인이 제공받은 용역에 대한 대가를 지급하는 경우의 손금귀속 사업연도는 용역제공이 완료되어 그 대가가 확정되는 때를 기준으로 하는 것으로 귀 질의의 경우와 같이 분양관련 판매수수료의 지급시기를 분양수입금액이 분할로 입금되는 때에 일정률의 금액을 지급하기로 약정한 경우의 손금귀속 시기는 약정에 의하여 각각의 대가를 지급하여야할 의무가 확정되는 때를 기준으로 하여야 하는 것임.

**법인46012-3548, 1994.12.26**

법인이 제품의 수출과 관련하여 사전약정에 의하여 제품의 거래수량, 거래금액에 따라 수출을 알선한 국외거주자에게 지급하는 수출알선수수료는 그 지급할 금액이 확정된 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것

# 05

## 관세 및 수출통제 등



## 5.1 수출입품목 HS Code

### Background



국내 방위산업기업이 해외로 군용 전자장비를 수출하려고 한다. 해당 장비는 군사 목적에 특화된 기능을 갖고 있으며, 일부 부품은 상용품과 유사하다. 기업은 HS Code를 적용하여 통관을 준비 중이다.

### Question



- 군용 전자장비가 HS Code상 무기류(93류)로 분류되어야 하는지, 아니면 전자기기(85류)로 분류 가능한지?
- 부품 중 상용품과 동일한 사양이 포함된 경우, 전체 장비를 군수품으로 분류해야 하는지?
- HS Code 분류에 따라 관세율·수출입 규제·통관 절차가 달라질 수 있는데, 어떤 기준으로 판단해야 하는지?

### Relevant guidance



- HS Code 규정: 「HS협약」 및 「관세법」
- 군수품 관련 규정: 「군수품관리법」
- 이중용도 품목: 「대외무역법」 및 「전략물자수출입고시」

### Solution



첫째, 기능과 최종 용도를 우선적으로 고려하여야 한다. HS Code 분류의 기본 원칙은 제품이 가진 본질적 특성과 최종 용도에 있으므로, 해당 제품이 설계 단계부터 군사적 목적으로 제작되었고 그 용도가 명확하다면 일반 기계류가 아닌 제93류(무기 및 총포탄과 그 부분품·부속품)로 분류될 가능성이 높다.

둘째, 완제품과 부품의 분류 기준을 구분하여야 한다. 군용 장비 완제품은 군수품으로 분류되지만, 그 안에 들어가는 부품은 상황에 따라 달라질 수 있다. 범용성이 있는 상용 부품을 별도로 수출할 때는 군용 HS Code가 아닌 일반 상용 HS Code를 적용할 수 있으므로, 개별 물품 수출 시에는 부품별 특성을 개별적으로 검토하여야 한다.

셋째, '사전 품목분류 신청' 제도를 적극 활용하는 것이 바람직하다. 기업 자체 판단만으로 HS Code를 결정했다가 추후 세관으로부터 품목분류 오류로 지적될 경우를 방지하기 위해 해당 국가 관세당국에 사전 심사(Advance Ruling)를 요청하여 공식적인 HS Code를 확정 받는 것이 가장 안전한 방법이다.

넷째, 이중용도품목 및 해외 규정을 병행 검토하여야 한다. HS Code가 일반 상품군으로 분류되었다고 해서 방심해서는 안 된다. 민간과 군용으로 모두 사용 가능한 '이중용도(Dual-use)' 품목의 경우 HS Code와는 별개로 미국의 전략물자수출입고시 등에서 정하고 있는 통제대상인지, 미국의 ITAR 또는 EAR과 같은 수출통제 규정의 대상에도 해당될 수 있으므로 반드시 점검하여야 한다.

마지막으로, 결정 프로세스를 내부 매뉴얼로 문서화하여야 한다. 특정 HS Code를 선택하게 된 논리적 근거와 판단 과정을 기록으로 남겨두는 것이 중요하며, 내부 관리 매뉴얼을 구축하고 관련 근거 자료를 문서화해두면 향후 발생할 수 있는 관세조사나 관련 당국 대응 시 소명 자료로 활용할 수 있다.

## 5.2 철강·알루미늄 파생상품 관세

### Background



국내 기업이 미국으로 철강·알루미늄 파생상품(예: 압출재, 코일, 판재)을 수출하려고 한다. 해당 제품은 특정 가공을 거친 후 자동차 부품 제조용으로 사용된다. 기업은 HS Code를 적용하여 관세율을 산출하고자 한다.

### Question



- HS Code 분류에 따라 Section 232 추가관세 적용 여부가 달라질 수 있는데, 어떤 기준으로 판단해야 하는지?
- 동일 제품이 가공 정도에 따라 HS Code가 달라질 경우, 관세율 산출 시 어떤 근거를 적용해야 하는지?

### Relevant guidance



- HS Code 규정: 「HS협약」 및 각국 관세법
- 미국 Section 232 규제: 철강(HTS Chapter 72, 73) 및 알루미늄(HTS Chapter 76) 파생상품에 대해 추가 관세(50%) 적용

### Solution



첫째, 제품의 성질과 특성에 따라 HS Code를 판단하여야 한다.

예를 들어, 알루미늄을 단순히 뽑아낸 상태인 압출재는 원재료(제7604호 등)로 분류되지만, 이를 절단·가공하여 자동차의 특정 부품 형상을 갖추었다면 자동차 부품(제8708호 등)으로 분류될 가능성도 있으므로 가공 정도에 따른 HS Code를 고려하여야 한다.

둘째, 미국 무역확장법 제232조(Section 232) 적용 여부를 확인하여야 한다.

미국은 특정 알루미늄 및 철강 제품에 대해 232조에 따른 추가 관세를 부과하므로, 미국의 HTSUS 별 Section 232를 대조하여 관세 리스크를 검토해야 한다.

마지막으로, 결정 프로세스를 내부 매뉴얼로 문서화하여 관리하여야 한다.

특정 제품의 논리적 근거, 가공 공정 데이터, 그리고 미국 세관의 유사 판례 등을 기록으로 남겨두어 향후 미국 당국의 관세조사나 소명 요구가 있을 때 법적 근거로서 활용할 수 있다.

## 5.3 국내 전략물자 수출통제

### Background



A사는 국내에서 전자제어 장치를 해외로 수출하려고 한다. 이 때 수출하고자 하는 품목이 군사 목적으로도 활용될 수 있는 이중용도품목에 해당되는지 여부를 판단 중이다.

### Question



- A사의 HS Code가 전략물자 수출통제 대상인지 여부?
- 해당 품목이 상용 전자기기에서 전략물자로 전환될 경우, 추가 수출 허가 및 자율준수무역거래자(CP) 준수 의무가 발생하는지?
- HS Code 기준이 전략물자 판정과 연계되는데, HS 적용이 잘못되면 어떤 리스크가 있는가?

### Relevant guidance



- HS Code 규정: 「HS협약」 및 「관세법」
- 군수품 관련 규정: 「군수품관리법」
- 이중용도 품목: 「대외무역법」 및 「전략물자수출입고시」

### Solution



무역안보관리원 등에서 제공하는 HS Code-통제번호(전략물자 판정번호) 연계표를 활용하여 해당 품목이 전략물자로 지정되어 있을 가능성을 사전에 검토할 수 있다. 그러나 ECCN은 HS Code에 따라 확정되는 것이 아니라 물품별로 판단하여야 하므로 주의가 필요하다.

판정 결과 전략물자에 해당한다면 관련 부처의 수출허가를 취득하고 수출 시 전략물자 신고 요건을 충족하여야 하므로 각 단계별 증빙 서류를 보관해야 한다.

전략물자 수출이 잦은 기업이라면 자율준수무역거래자제도 즉 CP(Compliance Program) 인증을 받는 것이 유리하며, 매건 개별 허가를 받는 대신 일정 기간 동안의 물량을 한꺼번에 허가 받는 일괄허가 혜택 등을 활용해 업무 효율성을 제고할 수 있다.

## 5.4 전략물자 자율준수무역거래자제도(CP)

### Background



국내 방위산업기업 B사는 전략물자(이중용도 품목 포함)를 정기적으로 수출하고 있다. 최근 산업통상자원부로부터 CP(자율준수무역거래자) 인증을 받으면 허가 절차 간소화 및 행정 부담 완화가 가능하다는 안내를 받았다. 기업은 CP 인증 필요성과 준비 절차를 검토 중이다.

### Question



- CP 인증을 받으면 전략물자 수출허가 절차가 어떻게 달라지는가?
- CP 인증을 위해 기업이 반드시 갖추어야 할 내부 관리체계는 무엇인가?
- 인증 준비 과정에서 가장 큰 리스크는 무엇이며, 이를 어떻게 최소화할 수 있는가?

### Relevant guidance



- KOSTI(무역안보관리원) CP 심사 기준: 「대외무역법」 및 「전략물자수출입고시」

### Solution



기업이 전략물자를 반복적으로 수출하거나 효율적인 공급망 관리가 필요한 경우, CP 인증은 경쟁력이 될 수 있다. CP 인증을 획득하면 행정적 복잡함 허가 심사 기간이 단축되고 각종 증빙 서류 제출 등 행정 부담이 완화되어 급변하는 글로벌 통상 환경에 신속하게 대응할 수 있는 기반이 마련된다.

이러한 혜택을 누리기 위해서는 전략물자 관리 내부 규정 및 교육 프로그램 운영 등 관련 규정에서 정하고 있는 요건을 갖추어야 한다.

성공적인 인증 취득과 리스크 관리를 위해서는 체계적인 준비가 필요하다. 실제 인증 심사에 앞서 자체적인 모의 점검을 통해 발생 가능한 오류를 사전에 파악해야 하며, 이때 전략물자수출입고시 및 KOSTI에서 제공하는 체크리스트를 적극 활용하여야 한다. 내부 전문 인력이 부족하다면 외부 전문기관의 컨설팅을 병행하여 시스템의 완성도를 높이는 전략도 고려할 수 있다.

## 5.5 미국 수출통제제도(EAR/ITAR)

### Background



국내 방위산업기업 C사는 미국에서 제조한 군용 전자부품을 한국으로 수입하고, 일부는 제3국으로 재수출할 계획이다. 해당 품목은 군사 목적에 사용되며, 일부는 이중용도 기능을 포함한다. 기업은 미국 수출통제 규정(EAR, ITAR)에 따른 의무를 검토 중이다.

### Question



- 해당 부품이 ITAR 대상인지, EAR 대상인지 어떻게 판정할 것인가?
- EAR 대상일 경우 ECCN 확인 및 BIS 라이선스 필요 여부는?
- 제3국 재수출 시 미국 허가를 받지 않으면 어떤 리스크가 발생하는가?

### Relevant guidance



- ITAR(International Traffic in Arms Regulations): 미국 국무부 관할, 군수품 및 방산 관련 품목(USML 리스트) 규제
- EAR(Export Administration Regulations): 미국 상무부 관할, 상업용 기술 규제

### Solution



미국산 부품이나 기술을 취급할 때는 먼저 해당 물품이 ITAR 대상인지, EAR 대상인지 명확히 판정해야 한다. 이를 위해 미국 군용물자목록(USML)을 검토하여 ITAR 적용 여부를 확인하고, 해당하지 않는다면 상무부 통제목록(CCL)을 통해 ECCN(수출통제번호)을 확인한다.

판정 결과에 따른 라이선스 검토는 매우 엄격하게 이루어져야 한다. ITAR 대상인 경우 국무부의 허가가 필수이며, EAR 대상인 경우 ECCN과 최종 목적지 국가, 최종 사용자 및 용도를 종합적으로 고려하여 라이선스 필요 여부를 결정한다.

특히 미국의 수출통제 규정은 물품이 미국을 떠난 이후에도 적용되는 '재수출(Re-export) 규정'을 포함한다. 따라서 한국에서 제3국으로 물품을 다시 보낼 때도 해당 물품이 미국 규정의 적용 대상이라면 반드시 미국 정부의 사전 허가를 확보해야 하며, 이를 누락할 경우 과징금, 형사 처벌, 미국 기업과의 거래 금지(블랙리스트 등재) 등 치명적 리스크가 발생할 수 있다.

이러한 리스크를 최소화하기 위해 기업 내부에 수출통제 준수 프로그램(ECP, 우리나라의 CP에 해당)을 구축하고, 사전 판정과 허가 없이는 선적을 금지하는 엄격한 내부 통제 절차를 마련해야 한다. 또한 모든 판정 근거와 허가 서류를 철저히 문서화하고, 실무 직원을 대상으로 지속적인 교육을 실시하여야 한다.

# Contacts

## 방위산업센터 Leader

### Leader

김태성 Partner  
02-709-0221  
tai-seong.kim@pwc.com

### Co-Leader

신민용 Partner  
02-3781-9154  
min-yong.shin@pwc.com

## 방위산업센터 전문가

### Assurance

이준우 Partner  
Assurance Leader  
02-3781-1722  
joon-woo.lee@pwc.com

나상희 Partner  
Global Coordinator  
02-3781-9207  
sang-hee.rha@pwc.com

김병욱 Partner  
02-709-0950  
byung-wook.kim@pwc.com

김재현 Partner  
02-3781-9431  
jae-hun.kim@pwc.com

이흥수 Partner  
02-709-6453  
heung-su.lee@pwc.com

장윤경 Partner  
02-709-0293  
yungyung.chang@pwc.com

한재상 Partner  
02-3781-0102  
jaesang.han@pwc.com

한현식 Partner  
02-3781-1708  
hyun-sik.han@pwc.com

김근주 Director  
02-3781-2559  
keun-joo.kim@pwc.com

이재형 Director  
02-709-8356  
jae-hyung\_1.lee@pwc.com

### Tax

한지용 Partner  
Tax Leader  
02-709-8529  
ji-yong.han@pwc.com

소주현 Partner  
관세 및 글로벌통상  
02-709-8248  
so.juhyun@pwc.com

김현준 Director  
관세 및 글로벌통상  
02-3781-9161  
hyun-jun\_1.kim@pwc.com

허영훈 Director  
02-3781-1554  
young-hoon.heo@pwc.com

## 방위산업센터 전문가

### Deals

**홍석형** Partner  
Deals Leader  
02-3781-9432  
seok-hyoung.hong@pwc.com

**문상철** Partner  
02-3781-3138  
sang-chul\_1.moon@pwc.com

### ESG

**이보화** Partner  
Sustainability Team  
02-3781-0124  
bo-hwa.lee@pwc.com

### Public Sector

**김병일** Partner  
02-709-7079  
byoung-il.kim@pwc.com

**이정규** Partner  
02-3781-0129  
jake.lee@pwc.com

### PwC Consulting

**정경인** Partner  
Consulting Leader  
02-709-0408  
kyungin.jung@pwc.com

**이주형** Partner  
Strategy&  
02-3781-1478  
tommy.lee@pwc.com

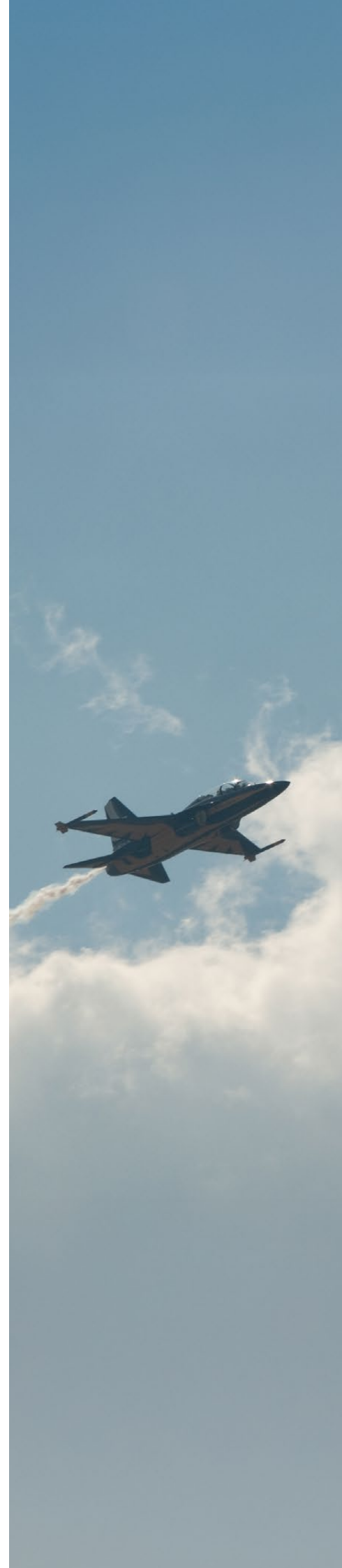
**김태형** Partner  
Risk & Cyber  
02-709-0583  
taehyung2.kim@pwc.com



**PwC Korea**  
방위산업센터 홈페이지  
Aerospace & Defense



**PwC Korea**  
방위산업센터 교육 플랫폼  
Knowledge sharing site





PwC Korea의 간행물은 일반적인 정보제공 및 지식전달을 위하여 제작된 것으로, 구체적인 회계이슈나 세무이슈 등에 대한 삼일회계법인의 의견이 아님을 유념하여 주시기 바랍니다. 본 간행물의 정보를 이용하여 문제가 발생하는 경우 삼일회계법인은 어떠한 법적 책임도 지지 아니하며, 본 간행물의 정보와 관련하여 의사결정이 필요한 경우에는, 반드시 삼일회계법인 전문가의 자문 또는 조언을 받으시기 바랍니다.

S/N: 2601A-RP-003

© 2026 PwC Korea. All rights reserved. PwC refers to the Korea group of member firms and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.