쉽게이하나는新수익회계기준

K-IFRS 제1115호, 고객과의 계약에서 생기는 수익



발간사(책을 내면서)

2011년 우리나라의 상장기업과 금융회사 등이 IFRS를 처음 적용하여 재무제표를 공시하고, 연결중심의 공시체계로 전환하는 등 투자환경이 크게 바뀐지도 7년이 지났습니다. 이후에도 국제회계기준위원회(IASB)는 IFRS기준서를 지속적으로 개정해 오고 있는 바, 2014년 5월에는 현행 수익회계 기준서와 해석서를 전면 대체하는 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 제정하였습니다.

국내에서도 2015년 11월 K-IFRS 제1115호가 제정되어 국내기업들도 2018년 부터 동 기준서를 적용해야 합니다. 수익회계기준서는 "매출" 항목과 관련되어 있어 기업에 미치는 영향이 매우 클 수 있으므로, 기업과 외부감사인 등의 철저한 준비가 필요합니다.

이에 금융감독원은 기업들의 차질 없는 新기준 도입 지원을 위해 다양한 정착 지원활동을 수행해 오고 있으며, 특히 新수익회계기준에 대한 이해를 돕기 위하여 본 책자를 발간하게 되었습니다. 본 책자는 新수익회계기준의 개요, 정착지원활동 경과, 도입에 따른 주요 변화, 기준서의 주요 내용, 주요이슈사항과 적용사례, 주석공시 모범사례 등 新수익회계기준 도입과 관련된 주요 사항을 모두 포함하였습니다.

아무쪼록 본 책자가 新수익회계기준 도입을 준비하는 상장법인, 외부감사인 등 모든 분들에게 유용하고 활용도 높은 안내서가 되기를 바라며, 新수익회계 기준서가 성공적으로 정착됨으로써 글로벌 자본시장에서 우리나라 기업의 신인도가 한층 향상되는 계기가 되기를 기대합니다.

끝으로 본 책자의 출간을 위해 노력한 회계제도실 윤동인 실장과 국제회계 기준팀 윤정숙 팀장, 손회원·김진화 선임조사역 및 이지선 조사역에게 깊은 감사를 드립니다. 아울러 바쁘신 중에도 본 책자를 검토해 주신 송민섭, 박성종 자문교수님과 김동길 회계사, 김인영 회계사, 이중호 회계사님께도 감사의 말씀을 드립니다.

금융감독원 전문심의위원 박 권추

자료의 활용에 관한 안내

본 책자는 독자의 新수익회계기준(K-IFRS 제1115호)에 대한 이해 증진과 도입 준비를 지원하기 위하여 작성되었습니다.

新수익회계기준 도입에 따른 영향은 업종, 기업의 특성 등에 따라 각 기업 별로 차이가 있고, 모든 요소가 종합적으로 고려되지 않았을 수 있으므로 실제 적용시의 결과와 다를 수 있습니다. 본 책자에 新수익회계기준 관련 내용을 충실히 포함하고자 노력하였으나, 특정 상황에 기초한 전문가적 판단이 필요한 부분이 있을 수 있습니다.

아울러, 본 책자에 게재된 내용은 향후 국제회계기준 및 관련 법규의 제·개정 등으로 달라질 수 있습니다. 따라서 실제 업무 수행 시에는 관련 내용에 대한 변경 여부 등을 확인한 후 처리하시기 바라며, 필요한 경우 금융감독원 회계포탈홈페이지(http://acct.fss.or.kr) 등을 통하여 안내사항을 확인하거나 금융감독원회계제도실 국제회계기준팀에 문의하시기 바랍니다.

국제회계기준 관련 주요 용어 목록

국문명칭	약 자	영문명칭
국제회계기준(서)	IFRS	International Financial Reporting Standards
한국채택국제회계기준	K-IFRS	Korean International Financial Reporting Standards
국제회계기준위원회	IASB	International Accounting Standards Board
국제회계기준해석위원회	IFRS Interpretation Committee	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee
국제회계기준해석서	IFRIC Interpretation	International Financial Reporting Interpretations Committee Interpretation

Contents

발 간 사 자료의 활용에 관한 안내

제1장	新	수익회계기준(K-IFRS 제1115호) 개요	······• 7
	1.	K-IFRS 제1115호란?	.8
	2.	도입 준비 및 정착지원 활동 경과	•10
제2장	도	입에 따른 주요 변화	13
	1.	5단계 수익인식모형의 도입	•14
	2.	회계처리지침 구체화	•17
	3.	공시 강화	•19
제3장	新	수익회계기준 주요 내용	21
	1.	적용 범위	•22
	2.	수익인식 5단계 접근법	•23
		가. (1단계) 계약식별	•23
		나. (2단계) 수행의무 식별	•28
		다. (3단계) 거래가격 산정	•32
		라. (4단계) 거래가격을 수행의무에 배분	•39
		마. (5단계) 수행의무 이행 시 수익 인식	•45
	3.	표시·공시	•56
		가. 표시	•56
		나. 공시	•60

제4장 경과 규정	·····• 65
1. 소급적용	•66
2. 최초 적용일 누적효과 인식	•69
제5장 주요 이슈사항 및 적용사례	·····• 71
1. 유의적인 금융요소(화폐의 시간가치 반영)	•72
2. 변동대가	.78
3. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	•84
4. 반품권이 있는 판매	•90
5. 보증	•95
6. 본인 대 대리인	•98
7. 라이선스	•103
8. 계약원가의 자산화	•109
제6장 주석공시 모범사례	···• 113
1. 주석공시 모범사례 마련 배경	•114
2. 주석공시 모범사례 주요 내용	·115
3. 주석공시 모범사례	·116

>>> 쉽게 이해하는 新수익회계기준

제 1 장 新수익회계기준 (K-IFRS 제1115호) 개요

- 1. K-IFRS 제1115호란?
- 2. 도입 준비 및 정착지원 활동 경과



新수익회계기준(K-IFRS 제1115호) 개요

1. K-IFRS 제1115호란?

Key Point

- ◎ 한국채택국제회계기준(이하 'K-IFRS') 제1115호는 국제회계기준위원회¹⁾(이하 'IASB')가 제정한 국제회계기준(이하 'IFRS') 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 채택하여 제정되었다.
- ◎ 상장법인 등 K-IFRS 적용기업은 2018년 1월 1일부터 K-IFRS 제1115호를 의무적용해야 한다
- ◎ K-IFRS 제1115호는 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 재무제표 이용자들에게 보고하기 위한 기준을 정하고 있다.

가. K-IFRS 제1115호의 제정 및 도입

2014년 5월 IASB는 현행 수익회계 기준서²⁾와 해석서³⁾를 전면 대체하는 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익(Revenue from Contracts with Customers)'을 제정하였다.

IFRS 15는 IASB와 미국재무회계기준위원회⁴⁾(이하 'FASB')가 현행 수익 인식 규정의 불일치와 취약점을 제거하고 수익인식 실무의 비교 가능성을

¹⁾ International Accounting Standards Board

²⁾ IAS 11(K-IFRS 제1011호) '건설계약', IAS 18(K-IFRS 제1018호) '수익'

³⁾ IFRIC 13(K-IFRS 제2113호) '고객충성제도', IFRIC 15(K-IFRS 제2115호) '부동산건설약정', IFRIC 18(K-IFRS 제2118호) '고객으로부터의 자산 이전', SIC 31(K-IFRS 제2031호) '수익: 광고용역의 교화거래'

⁴⁾ Financial Accounting Standards Board(미국의 회계기준 제정기구)

제고하며, 재무제표 이용자들에게 더 유용한 정보를 제공하기 위하여 진행해 온 공동 프로젝트의 결과물로서, 광범위한 거래와 산업에 적용되는 하나의 통합된 수익회계기준서이다.

2011년부터 IFRS를 전면도입한 우리나라에서도 IFRS 15를 채택하여 2015년 11월 K-IFRS 제1115호가 제정되었다. 이에 따라 상장법인 등 K-IFRS 적용 기업은 2018년 1월 1일부터 이를 의무적용해야 하며 조기 적용이 가능하다.



나. K-IFRS 제1115호의 개요

K-IFRS 제1115호는 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 재무제표 이용자들에게 보고하기 위하여 적용할 원칙을 정한다. 이를 위한 핵심 원칙은 다음과 같다.

💙 K-IFRS 제1115호의 핵심 원칙

고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리가 예상되는 금액으로 수익을 인식

핵심 원칙에 따라 수익을 인식하기 위해서는 다음 장에서 설명할 '5단계 수익인식모형5'을 적용해야 한다. 또한, 재무제표 이용자가 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 이해하는 데 도움을 줄 수 있도록 공시요구사항에 따라 충분한 정보를 공시해야 한다.

^{5) 1}단계(고객과의 계약 식별) → 2단계(수행의무 식별) → 3단계(거래가격 산정) → 4단계(거래 가격을 계약 내 수행의무에 배분) → 5단계(수행의무 이행 시 수익 인식)

新수익회계기준

2. 도입 준비 및 정착지원 활동 경과

Key Point

- ◎ 기업들은 K-IFRS 제1115호의 시행일 이전에 도입 준비 상황과 주요 영향에 대한 정보를 주석 공시해야 한다
- ◎ 금융감독원은 상장법인 등이 K-IFRS 제1115호 도입을 철저히 준비할 수 있도록 K-IFRS 제·개정 설명회 개최, 주석공시 모범사례 미련·배포, 보도자료 배포, 업종별 간담회 개최 등을 통하여 정착지원활동을 수행해 오고 있다.

가. 도입 준비 상황 및 주요 영향 주석 공시

기업들은 K-IFRS 제1008호(회계정책, 회계추정의 변경 및 오류)이에 따라 K-IFRS 제1115호(이하 '新수익회계기준'과 동일)의 시행일 이전에 新수익회계기준에 대한 도입 준비 상황과 주요 영향에 대한 정보를 주석 공시해야 한다.

금융감독원은 기업들이 주석 공시 의무에 대하여 인지하고, 2016년 재무제표 및 2017년 재무제표(분·반기 재무제표 포함) 주석 작성 시 참고할 수 있도록 2017년 1월 「주석공시 모범사례"」를 마련하여 배포하였다

「주석공시 모범사례」에서는 新수익회계기준 시행에 따라 달라지는 회계 정책의 주요 내용을 요약 정리하여 기재한 뒤, 기업의 新수익회계기준 도입 준비 상황과 각 상황별⁸⁾로 기업이 알 수 있는 주요 영향 정보를 공시하도록 안내하였다.

^{6) (}K-IFRS 제1008호 문단 30) 제정·공표되었으나 시행일이 도래하지 않아 적용하지 아니한 새로운 한국채택국제회계기준이 있는 경우 다음의 사항을 공시한다.

⁽¹⁾ 제정·공표되었으나 적용일이 도래하지 않아 적용하지 아니하였다는 사실

⁽²⁾ 새로운 한국채택국제회계기준이 최초로 적용되는 회계기간의 재무제표에 미칠 수 있는 영향을 평가하는 데 관련된 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보

^{7) &#}x27;新 IFRS 시행 준비, 금감원 모범사례를 활용하세요' (17.1.3., 금융감독원 보도자료) 및 본 책자 〈제6장·주석공시 모범사례〉참조

⁸⁾ 재무영향분석 여부를 기준으로 도입 준비 상황을 미실시, 예비적 분석 실시, 구체적 분석 실시의 3가지로 부류

나. K-IFRS 제1115호 정착지원 활동 경과

금융감독원은 상장법인 등이 K-IFRS 제1115호 도입을 철저히 준비할 수 있도록 2014년부터 다양한 정착지원활동을 수행해 오고 있다. K-IFRS 제·개정 설명회 개최, 보도자료 배포, 상장법인과 회계법인 등에 대한 안내공문》 발송 등을 통하여 新수익회계기준 내용 및 도입준비 필요사항을 지속적으로 전파하였으며, 건설·조선·유통·제약 등 주요 업종에 대한 업종별 실무자 간담회와 회계법인 대상 간담회를 실시하여 애로사항을 청취하고 관련 회계이슈를 파악해 왔다.

또한, 회계기준원과 함께「IFRS 15 정착지원 T/F¹⁰⁾」를 설치하고 정기적으로 T/F 회의를 개최하여 新수익회계기준 도입시 예상되는 수익인식 이슈에 대하여 논의해 오고 있다.

금융감독원은 2017년 10월 新수익회계기준 내용 및 실무영향 등에 대하여 설명회를 개최하였으며, 앞으로도 新수익회계기준 안내책자 발간 등 교육·홍보 활동을 지속적으로 수행할 예정이다.

〈 新수익회계기준 관련 정착지원활동 경과 〉

구 분	주 요 내 용			
설명회 개최(9회)	□ K-IFRS 제·개정 설명회('14년 2회, '15년 2회, '16년 2회, '17년 3회)			
	□ IFRS 관계자 간담회(15.11월)			
간담회 실시(7회)	 건설업계 실무자 긴담회(2회, '16.12월, '17.3월) 			
	□ 조선·유통·제약업계 실무자 긴담회(3회, '17.5월~6월)			
	□ 회계법인 간담회('17.4월)			
정착지원 T/F(11회)	□ T/F회의 개최('16년 4회, '17년 7회)			
보도자료 배포(8회)	□ 기준서 및 준비 관련사항 등(15년 1회, 16년 4회, 17년 3회)			
안내공문 발송(3회)	□ 新수익회계기준 내용 및 유의사항 등 안내(17년 2회)			
주석공시 모범사례	□ 도입 준비 상황 및 주요 영향에 대한 주석공시 모범사례 미련·배포			
마련·배포	('17.1월)			

⁹⁾ 한국상장회사협의회, 코스닥협회, 한국공인회계사회 등이 전파에 협조

¹⁰⁾ 기업의 K-IFRS 제1115호 도입준비를 지원하기 위해 회계기준원에 설치 구성: 위원[9인, 교수(위원장), 금융감독원, 기업(3사), 회계법인(4사)], 간사[회계기준원] 참관인[한국상장회사협의회, 코스닥협회, 대한건설협회 2인, 한국공인회계사회 등]

>>> 쉽게 이해하는 新수익회계기준

제2장 도입에 따른 주요 변화

- 1. 5단계 수익인식모형의 도입
- 2. 회계처리지침 구체화
- 3. 공시 강화



도입에 따른 주요 변화

1. 5단계 수익인식모형의 도입

Key Point

◎ 거래 유형별로 수익인식기준을 각각 제시하고 있는 현행 수익회계기준서와 달리, K-IFRS 제1115호는 모든 유형의 계약에 공통으로 적용되는 5단계 수익인식모형을 제시한다.

현행 수익회계기준서는 재화의 판매, 용역의 제공, 이자, 로열티, 배당수익 등 거래의 유형별로 수익인식기준을 제시하고 있어 복잡한 거래에는 적용하기 어렵다.

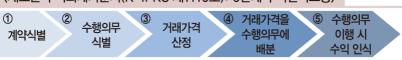
〈현행 수익회계기준서: 거래 유형별 수익인식기준〉

 재화의 판매
 용역의 제공
 건설계약

 이자수익
 로열티수익
 배당수익

반면, 새로운 수익회계기준서는 고객과의 모든 유형의 계약에 적용되는 5단계 수익인식모형¹¹⁾을 제시하여 광범위한 거래와 산업에 적용되는 포괄적인 단일의 수익인식모형을 도입함으로써, 재무제표의 비교가능성과 수익인식의 일관성을 제고하였다.

〈새로운 수익회계기준서(K-IFRS 제1115호): 5단계 수익인식모형〉



^{11) 5}단계 수익인식모형의 상세 내용은 'Ⅲ. K-IFRS 제1115호의 주요 내용' 참조

▶ 수익인식 5단계 적용 사례

- □ 고객에게 기계장치를 이전하면서 기계 설치용역, 일정 기간 동안 기술지원 용역을 제공할 것을 약속하는 계약을 체결한 경우 다음의 5단계를 거쳐 수익을 인식함
- ① 고객과의 계약을 식별 당사자들이 상업적 실질이 있는 계약을 승인하고, 이전할 재화나 용역과 관련된 당사자의 권리 및 지급조건을 식별할 수 있으며, 대가의 회수가능성이 높은지 등 고객과의 계약이 K-IFRS 제1115호 적용범위에 포함되는지를 식별
- ② 수행의무를 식별 고객과의 계약은 다음의 세 가지 약속으로 구성
 - (1) 기계장치 판매
 - (2) 설치용역
 - (3) 기술지원 (1)~(3) 약속이 각각 구별된다면 별개의 수행의무로 보아 회계처리
- ③ 거래가격을 산정 고객으로부터 받을 것으로 예상되는 대가를 산정하며, 할인, 환불, 장려금 등 약속한 대가의 변동 가능성을 고려
- ④ 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분 ③에서 산정한 거래가격(2,000만원으로 가정)을 ②에서 식별한 각 수행의무의 개별 판매가격에 비례하여 배분

수행의무	개별 판매가격(만원)	거래가격의 배분(만원)
(1) 기계장치 판매	1,500	1,000
(2) 설치용역	600	400
(3) 기술지원	900	600
계	3,000	2,000

⑤ 수행의무를 이행할 때(또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식 수행의무를 이행할 때 ④에서 배분된 거래가격을 수익으로 인식 (기계판매시 1,000만원, 설치시 400만원, 기술지원 기간에 걸쳐 600만원 인식)

5단계 수익인식모형에 따르면, K-IFRS 제1115호 적용 범위에 해당하는 고객과의 계약을 식별(1단계)한 이후, 해당 계약에 포함된 수행의무(고객에게 재화나 용역을 이전하는 약속)를 식별(2단계)한다.

新수익회계기준 -

다음으로 약속한 재화나 용역의 이전 대가로 받을 권리가 예상되는 금액으로 거래가격을 산정(3단계)하며, 계약에서 약속한 각 구별되는 재화나용역의 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약 내 수행의무에 거래가격을 배분(4단계)한다.

마지막으로, 기업이 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전하여 수행의무를 이행할 때(또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수행의무에 배분된 금액을 수익 으로 인식(5단계)한다.

수익 관련 회계처리의 핵심이 되는 적용 범위, 수익 인식 금액 및 시기의 측면에서 현행 수익회계기준서와 새로운 수익회계기준서의 주요 차이점을 비교하면 다음과 같다.

〈 현행 수익회계기준서 vs. 새로운 수익회계기준서 비교 〉

구분	현행 수익회계기준서	새로운 수익회계기준서
적용 범위	■ 거래나 사건*에서 발생하는 수익 * 재화의 판매, 용역의 제공, 건설계약, 이자·로열티·배당수익을 창출하는 기업자산에 대한 타인의 사용 ** 리스계약, 보험계약, 금융자산·부채의 공정가치 변동 등에서 발생하는 수익은 제외	대가와 교환하기로 그 기업과 계약한 당사자
수익 금액	■ 받았거나 받을 대가의 공정가치* * 시장참여자 간 정상거래에서 자산 매도 시 받거나 부채 이전 시 지급 하게 될 가격	■ 수행의무에 배분된 거래가격* * 약속한 재화나 용역의 이전 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상 하는 금액
수익 인식 시기	[거래 유형별로 규정] 재화의 판매: 소유에 따른 유의적인 위험과 보상 이전 시 용역의 제공·건설 계약: 요건 충족 시 진행기준 이자수익: 유효이자율법 로열티수익: 발생기준 배당수익: 배당 받을 권리 확정 시	[모든 유형의 계약에 적용] ■ 고객이 재화나 용역을 통제하게 될 때 (기업의 수행의무 이행 시)* * 통제 이전 지표의 예 : 지급청구권, 법적 소유권, 물리적 점유, 유의적인 위험과 보상, 자산 인수 등

2. 회계처리지침 구체화

Key Point

◎ 새로운 수익회계기준서는 유의적인 금융요소, 반품권이 있는 판매, 지적재산 라이선스 등 현행 수익회계기준서에는 명확한 지침이 없거나 지침이 구체적이지 않은 거래에 대하여 상세한 지침을 제공하고 있다.

현행 수익회계기준서는 기업이 수익을 인식하기 위하여 채택한 회계정책, 주요 수익항목별 금액 등 제한된 공시만을 요구하고 있어, 재무제표 이용 자가 기업의 수익을 재무상태와 연관지어 이해하기 어려웠다.

그러나 새로운 수익회계기준서는 5단계 수익인식모형의 핵심 원칙 하에서 유의적인 금융요소, 반품권이 있는 판매, 지적재산 라이선스, 변동대가 추정, 계약원가의 자산화 등 현행 수익회계기준서에는 지침이 없거나 지침이 구체적이지 않은 거래에 대하여 상세한 지침을 제공하고 있다.

기준서에 첨부되어 있는 적용사례에서도 가상의 상황을 가정한 63개의 다양한 사례를 제공하여 기업이 고객과 맺은 계약의 고유한 특성에 따라 K-IFRS 제1115호의 요구사항의 일부를 어떻게 적용할 수 있는지에 대하여 설명하고 있다.

〈 새로운 수익회계기준서에 추가된 규정·지침 사례(일부) 〉

	회계기준서 새로운 수익회계기준서	구분 현행 수익회계기준
요구(K-IFRS 제1018호 문단 11)하나, 차이로 인하여 유의적인 선불거래에 대하여는 별도 규정이 효익이 제공되는 경우, 거래기	의 시간가치 반영을 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 018호 문단 11)하나, 차이로 인하여 유의적인 금융 하여는 별도 규정이 효익이 제공되는 경우, 거래가격은 화폐의 시간가치를 반영하여 산정	금융요소 (후불거래), 화폐의 시간: 요구(K-IFRS 제1018호 등 선불거래에 대하여는 팀

구분	현행 수익회계기준서	새로운 수익회계기준서
반품권이 있는 판매	■ 미래의 반환금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다면, 판매시점에 수익을 인식하고 추정반환금액은 부채로 인식하도록 요구(K-IFRS 제1018호 문단 17)하나, 구체적인 회계처리 방법은 명시하지 않음	되는 금액은 수익으로 인식하고,
지적재산라이선스	 라이선스 수익의 회계처리에 대한 상세한 지침을 제공하지 않음 수익의 일시 인식 요건이 매우 엄격 	■ 고객에게 부여한 라이선스의 성격에 따라 구분(문단 B52~B63B) - 접근권*: 라이선스 기간에 걸쳐 수익 인식 - 사용권**: 라이선스 부여 시점에 수익 인식 * 기업의 지적재산에 접근할 권리 ** 기업의 지적재산을 사용할 권리
거래가격 산정 - 변동대가	■ 수익 금액은 받았거나 받을 대가의 공정가치로 측정한다고 규정(K-IFRS 제1018호 문단 10)하나, 변동대가에 대한 구체적인 회계처리 방법을 명시 하지 않음	댓값, ②가능성이 가장 높은 금액 중
계약원가 자산화	■ K-IFRS 제1011호(건설계약)에서 건설계약 관련 계약원가 회계처리에 대해 일부 규정하고 있으나, 이외의 계약원가 또는 계약이행원가 등에 대해서는 명확한 규정이 없음	■ 계약체결 증분원가* 및 계약이행 원가** 등 계약 관련 원가의 자산 인식 요건, 상각 및 손상 회계처리 등에 대한 구체적인 지침 제시 (문단 91~104) * 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가 ** 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가 (다른 기준서 적용범위에 포함되지 않는 경우)

3. 공시 강화

Key Point

◎ 현행 수익회계기준서는 수익과 관련하여 제한된 공시만을 요구하고 있으나, 새로운 수익회계기준서는 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대하여 포괄적인 질적・양적 정보의 공시를 요구한다.

현행 수익회계기준서는 기업이 수익을 인식하기 위하여 채택한 회계정책, 주요 수익항목별 금액 등 제한된 공시만을 요구하고 있어, 재무제표 이용자가 기업의 수익을 재무상태와 연관지어 이해하기 어려웠다.

반면, 새로운 수익회계기준서에서는 재무제표 이용자가 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 이해할 수 있도록 전반적 공시 목적을 규정하는 한편, 포괄적인 질적·양적 정보가 충분히 공시될 수 있도록 공시 요구사항을 개선하였다.

이러한 공시 요구사항의 목적을 이루기 위해, 새로운 수익회계기준서에서는 고객과의 계약으로 인식한 범주별 수익금액, 계약 잔액(수취채권, 계약자산, 계약부채)의 유의적인 변동에 대한 질적·양적 정보, 기업의 수행의무에 대한 정보 등에 대한 공시를 요구한다. 또한 고객과의 계약에 K-IFRS 제1115호를 적용할 때 내린 유의적인 판단과 그 판단의 변경, 자산으로 인식한 계약체결 중분위가와 계약이행위가 등에 대해서도 공시 요구사항을 규정하고 있다

한편, 2015년 12월 건설계약의 공시를 보완하기 위해 마련된 원가 기준투입법 적용 계약에 대한 추가 공시사항은 새로운 수익회계기준서(문단한1291~한1295)에서도 현행 수익회계기준서와 동일하게 규정하고 있다

〈 현행 수익회계기준서 vs. 새로운 수익회계기준서 공시 요구사항 비교 〉

구분	현행 수익회계기준서	새로운 수익회계기준서
공시 요구사항 의 목적	■ 별도로 규정하지 않음	■ 재무제표이용자가 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 이해할 수 있도록 충분한 정보를 공시하는 것 (문단 110)
주요 공시 요구사항	 ● 수익을 인식하기 위하여 채택한 회계정책(용역제공거래의 진행률 결정방법 포함)(K-IFRS 제1018호 문단 35) ● 당기에 인식한 주요 수익 항목별 금액(K-IFRS 제1018호 문단 35) ● 주요 수익항목별 금액 중 재화나 용역의 교환으로 발생한 수익금액 (K-IFRS 제1018호 문단 35) ● 건설계약(K-IFRS 제1011호 문단 39~45) - 미청구공사·초과청구공사 총액 - 당기 인식 계약수익금액, 계약수익 및 계약 진행률의 결정방법 - 진행 중인 계약 관련 사항 	 수익의 구분: 고객과의 계약으로 인식한 수익을 범주별로 구분 계약 잔액: 수취채권, 계약자산, 계약부채의 기초 및 기말 잔액, 계약 잔액의 유의적인 변동에 대한 설명 수행의무: 기업이 수행의무를 일반 적으로 이행하는 시기, 유의적인 지급조건, 나머지 수행의무에 배분된 거래가격 등 고객과의 계약에 K-IFRS 제1115호를 적용할 때 내린 유의적인 판단과

제3장 新수익회계기준 주요 내용

- 1. 적용 범위
- 2. 수익인식 5단계 접근법
- 3. 표시·공시



新수익회계기준 주요 내용

1. 적용범위

Key Point

◎ 新수익회계기준서는 거래 상대방이 '고객'인 '계약에만 적용하기 때문에 기업은 회계처리하고자 하는 계약이 우선 이 기준서의 적용대상에 해당하는지를 판단 해야 한다

'고객'은 '기업의 통상적인 활동의 산출물인 재화나 용역을 대가와 교환하여 획득하기로 계약한 당사자'를 의미한다. 기업의 통상적인 활동의 산출물을 취득하기 위해서가 아니라 어떤 활동이나 과정(협업 또는 동업)을 통해 그 활동에서 생기는 위험과 효익을 공유하는 계약상대방은 '고객'이 아니다

한편, 이 기준서는 다음을 제외한 고객과의 모든 계약에 적용한다.

- (1) K-IFRS 제1017호 '리스'의 적용범위에 포함되는 리스계약
- (2) K-IFRS 제1104호 '보험계약'의 적용범위에 포함되는 보험계약
- (3) K-IFRS 제1109호 '금융상품', 제1110호 '연결재무제표', 제1111호 '공동약정', 제1027호 '별도재무제표', 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'의 적용범위에 포함되는 금융상품과 그 밖의 계약상 권리 또는 의무
- (4) 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환

이 기준서는 원칙적으로 고객과의 개별 계약에 대한 회계처리를 규정하고 있다. 그러나 특성이 비슷한 다수의 계약의 경우에는 '개별 계약에 대한 각각의 회계처리'와 '개별 계약들의 포트폴리오에 대한 회계처리'의 결과가 중요하게 다르지 않다고 합리적으로 예상한다면, 포트폴리오에 이 기준서를 적용하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

2. 수익인식 5단계 접근법

Key Point

◎ 기업은 고객과의 계약 및 수행의무를 식별하고, 거래가격을 산정하여 각 수행의무에 배분하며, 수행의무 이행시 수익을 인식하는 다섯 단계를 거쳐 수익을 인식한다.

가. (1단계) 계약식별



(1) 계약을 식별

수익인식의 첫 번째 단계로서 다음 기준을 모두 충족하는 계약에 대해서만 이 기준서의 적용범위에 포함되는 고객과의 계약으로 회계처리한다.

(가) 계약 당사자들이 계약을 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 확약한다.

계약 당사자들이 계약을 승인하지 않았다면, 계약의 집행 가능성에 대하여 확인할 수 없으므로 서면·구두·암묵적(사업관행 등) 합의가 필요하다.

新수익회계기준 -

(나) 이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별할 수 있다.

각 당사자의 권리를 식별할 수 없다면, 재화나 용역의 이전을 판단할 수 없으므로 수익을 인식하기 위하여는 당사자의 권리를 식별할 수 있어야 한다.

(다) 이전할 재화나 용역의 지급조건을 식별할 수 있다.

기업이 약속한 재화나 용역의 대가로 받는 지급조건을 식별할 수 있어야 거래가격을 산정할 수 있다.

(라) 계약에 상업적 실질이 있다.

비화폐성 교환을 포함한 고객과의 계약의 결과로 기업의 미래 현금흐름의 위험, 시기, 금액이 변동될 것으로 예상되는 경우 상업적 실질이 있다.

(마) 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 대가의 회수 가능성이 높다.

기업은 대가를 지급할 수 있는 고객의 능력과 지급할 고객의 의도만을 고려하여 대가의 회수 가능성이 높은지를 판단한다.

(2) 계약의 결합

복수의 계약이 하나의 계약과 경제적 실질이 유사한 경우에는 둘 이상의 계약을 하나의 계약으로 회계처리 한다.

다음 중 하나 이상을 충족하면 같은 고객(또는 그 고객의 특수관계자)과 동시에 또는 가까운 시기에 체결한 둘 이상의 계약을 결합하여 단일 계약 으로 회계처리 한다.

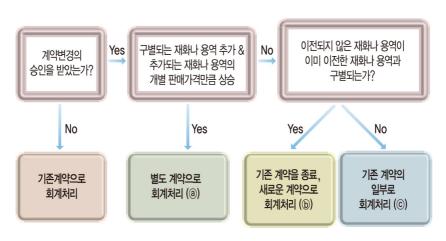
- (개) 복수의 계약을 하나의 상업적 목적으로 일괄 협상한다.
- (내) 한 계약에서 지불하는 대가는 다른 계약의 가격이나 수행에 따라 달라진다.
- (다) 복수의 계약에서 약속한 재화나 용역이 단일 수행의무에 해당한다.

(3) 계약변경¹²⁾

계약변경이란 당사자들이 승인한 계약의 범위나 계약가격의 변경을 의미하며, 계약 당사자의 권리와 의무를 새로 설정하거나 기존의 권리와 의무를 변경하기로 승인할 때 계약변경이 존재한다.

계약변경은 서면, 구두합의, 사업 관행에서 암묵적으로 승인될 수 있다. 계약 당사자들이 계약변경을 승인하지 않았다면, 계약변경의 승인을 받을 때까지는 기존 계약으로 회계처리한다.

〈 계약변경 회계처리 요약 〉



¹²⁾ 주문변경(change order) 또는 공사변경(variation), 수정이라고 표현하기도 함

新수익회계기준

(가) 계약변경을 별도 계약으로 회계처리(p.25 그림 @)

구별되는 재화나 용역이 추가되고, 계약가격이 추가된 재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하여 조정되는 경우, 즉, 계약변경이 새로운 계약을 체결 하는 것과 실질적인 차이가 없다면 계약변경을 별도의 계약으로 회계처리 하다.

다음 두 조건을 모두 충족하는 경우에 계약변경은 별도 계약으로 회계 처리한다.

- ① 구별되는 약속한 재화나 용역이 추가되어 계약의 범위가 확장된다.
- ② 계약가격이 추가로 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격에 특정 계약 상황을 반영하여 적절히 조정한 대가(금액)만큼 상승한다.

(나) 계약변경이 별도 계약이 아닌 경우

계약변경이 별도 계약으로 회계처리하는 계약변경이 아니라면, 계약변경 일에 아직 이전되지 않은 나머지 재화나 용역을 다음 중 하나에 해당하는 방법으로 회계처리한다.

- ① 기존 계약을 종료하고 새로운 계약을 체결한 것처럼 회계처리(p.25 그림 ⓑ)
 - : 나머지 재화나 용역이 계약변경일이나 그 전에 이전한 재화나 용역과 구별 되는 경우에 적용
- ② 기존 계약의 일부인 것처럼 회계처리(p.25 그림 ©)
 - : 나머지 재화나 용역이 구별되지 않아서 계약변경일에 부분적으로 이행된 단일 수행의무의 일부를 구성하는 경우에 적용

사례1) 계약변경 - 재화(K-IFRS 제1115호 적용사례 5)

상황

① 기업은 제품 120개를 고객에게 개당 100원에, 6개월에 걸쳐 이전하기로 약속함. 기업은 각 제품에 대한 통제를 한 시점에 이전함. 기업이 제품 60개에 대한 통제를 고객에게 이전한 다음에, 추가로 제품 30개(즉, 총 150개의 동일한 제품)를 고객에게 납품하기로 계약을 변경하였음

(경우A) 추가 제품의 가격이 개별 판매가격을 반영하는 경우(별도의 계약) 추가되는 제품 30개의 가격은 개당 95원이며, 이 가격은 계약변경 시점의 개별판매가격을 반영하여 책정되고, 추가제품은 원래 제품과 구별됨

(경우B) 추가 제품의 가격이 개별 판매가격을 반영하지 않는 경우(새로운 계약) 추가 제품 30개를 개당 80원(총 2,400원)에 거래하기로 합의하였으나, 이미 이전한 제품 60개에 사소한 결함이 있었던 사실이 발견되어 기업은 이에 대한 보상으로 개당 15원씩의 공제를 약속함. 즉, 추가 30개 구매금액에서 900원(60개X15원)을 공제하기로 합의하고, 추가 30개의 가격을 1,500원 (2,400원-900원), 즉 개당 50원으로 결정

판단 〉〉〉

- (경우A) K-IFRS 제1115호 문단 20에 따라 제품 30개를 추가하는 계약변경은 기존 계약의 회계처리에 영향을 미치지 않는, 사실상 별도의 새로운 계약임
 - ⇒ 따라서 기업은 원래 계약의 제품 120개에 개당 100원씩 수익을 인식하고, 새로운 계약의 제품 30개에 개당 95원씩의 수익을 인식함
- (경우B) 추가 제품 30개에 대한 협상가격이 추가 제품의 개별 판매가격을 반영하지 않았고, 이미 이전한 60개와는 구별된다고 판단하여 원래 계약이 종료되고 새로운 계약이 체결된 것으로 회계처리
 - ⇒ 기인식한 수익 6,000원에서 900원의 수익을 차감(기존 계약의 종료)

쉽게 이해하는

新수익회계기준

나머지 제품 90개(60개+30개) 판매에 대하여는 개별 판매가격 93.33*원을 적용하여 수익을 인식.(새로운 계약의 체결)

* (미이전 제품 60개X100원 + 추가 제품 30개X80원)/90개=93.33

나. (2단계) 수행의무 식별



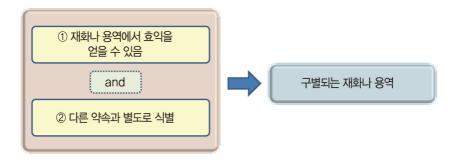
1단계에서 고객과의 계약을 식별했다면, 그 계약 개시시점에 고객에게 다음 중 어느 하나를 이전하기로 한 각 약속을 하나의 수행의무로 식별한다.

- (1) 구별되는 재화나 용역(또는 그 묶음)
- (2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역

(1) □ 구별되는 재화나 용역

이전되는 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있고, 재화나 용역을 이전 하기로 하는 약속을 계약 내 다른 약속과 식별할 수 있어야 고객에게 약속한 재화나 용역이 구별되는 것이다.

다음 기준을 모두 충족하는 경우 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별 되는 것이다.



- ① 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다.
- ② 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 한 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다.

(2) 일련의 구별되는 재화나 용역

일련의 구별되는 재화나 용역이 다음 기준을 모두 충족하는 경우 고객에게 이전하는 방식이 같다고 보아 일련의 구별되는 재화나 용역을 하나의 수행의무로 식별하다.

- 가) 각 구별되는 재화나 용역이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준(본 책자 p.45~48)을 충족
- 나) 각 구별되는 재회나 용역을 고객에게 이전하는 수행의무의 진행률을 같은 방법 으로 측정

사례2)

수행의무의 식별: 재화와 용역이 구별되지 않음 (K-IFRS 제1115호 적용사례 10)

상황

- 기업은 고객에게 병원을 건설해 주는 계약을 체결함. 기업은 그 프로젝트 전체를 책임지고 있으며, 계약에서 엔지니어링, 부지 정리, 기초공사, 조달, 구조물 건설, 배관·배선, 장비 설치, 마무리 등을 포함한 여러 가지 약속한 대화와 용역이 식별됨
- 판단 >>> ① 약속된 재화와 용역에서 효익을 얻을 수 있는지, ② 다른 약속과 별도로 식별가능한지를 판단하여 재화나 용역이 구별되는지 여부를 판단
 - ① (효익) 기업이나 경쟁기업은 약속된 재화와 용역의 상당 부분을 보통 (regularly) 다른 고객에게 별도로 판매하며, 고객은 개별적인 재화나 용역의 사용, 소비, 판매, 보유로 경제적 효익을 창출할 수 있음. 따라서 고객은 그 재화와 용역 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있음
 - ② (별도로 식별) 재화와 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 없음. 고객과 체결한 계약에 따라 재화와 용역(투입물)을 통합하여 병원(결합산출물)을 건설하는 유의적인 용역을 제공하게 된다는 사실이 이를 입증함
 - ⇒ ①의 요건은 충족하나, ②의 요건을 충족하지 못하므로 약속한 재화와 용역은 구별되지 않음. 따라서 기업은 이 계약의 모든 재화와 용역을 단일 수행의무로 회계처리 함

사례3)

수행의무의 식별: 구별되는 재화나 용역 (K-IFRS 제1115호 적용사례 11)

상황

 ⊙ 기업(소프트웨어 개발자)은 2년 동안 소프트웨어 라이선스를 이전하고, 설치 용역을 수행하며, 특정되지 않은 소프트웨어 갱신(업데이트)과 기술지원 (온라인과 전화)을 제공하는 계약을 고객과 체결

기업은 라이선스, 설치용역, 기술지원을 별도로 판매함. 설치용역은 이용자유형에 맞추어 웹 스크린을 변경하는 것을 포함하며, 설치용역은 일상적으로 다른 기업이 수행하는데 소프트웨어를 유의적으로 변형하지 않음. 소프트웨어는 갱신과 기술지원이 없어도 가동되는 상태임

- 판단 >>> ① 약속된 재화와 용역에서 효익을 얻을 수 있는지, ② 다른 약속과 별도로 식별가능한지를 판단하여 재화나 용역이 구별되는지 여부를 판단
 - ① (효익) 소프트웨어는 갱신과 기술지원 용역보다 먼저 인도되고 갱신과 기술지원이 없어도 가동될 수 있음. 고객은 계약 개시시점에 이전되는 소프트웨어 라이선스와 함께하여 갱신에서 효익을 얻을 수 있음. 기업은 고객이 각 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 재화와 용역과 함께하여 효익을 얻을 수 있다고 판단
 - ② (별도로 식별) 설치용역은 다른 공급자가 제공할 수도 있기 때문에 소프트웨어 라이선스를 사용하거나 그 라이선스에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않음. 또한 소프트웨어 갱신은 라이선스 기간에 소프트웨어 라이선스를 사용하고 그 라이선스에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않음

쉽게 이해하는 新수익회계기준

약속한 재화와 용역 중 어떤 것도 서로 유의적으로 변형하거나 고객 맞춤화하지 않고, 기업이 소프트웨어와 용역을 하나의 결합산출물로 통합 하는 유의적인 용역을 제공하지 않는다고 판단

마지막으로 기업은 소프트웨어와 용역이 서로 유의적으로 영향을 미치지 않고, 따라서 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다고 결론을 내림

- ⇒ 기업은 계약에서 다음의 재화나 용역에 대해 네 가지의 수행의무를 식별함
 - (1) 소프트웨어 라이선스
 - (2) 설치용역
 - (3) 소프트웨어 갱신
 - (4) 기술지원

다. (3단계) 거래가격 산정



3단계에서 산정되는 거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이다. 거래가격은 기업이 계약상 수행의무에 배분하는 금액이고 최종적으로 수익으로 인식하는 금액이기 때문에 3단계 거래가격의 산정은 수익인식모형에서 중요한 단계이다.

거래가격은 고정된 금액일 수도 있으나, 어떤 경우에는 변동대가를 포함 하거나 현금 외의 형태로 지급될 수 있다. 거래가격을 산정할 때 다음 (1)~(5)의 다섯 가지 사항이 미치는 영향을 모두 고려한다.

(1) 변동대가

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

대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 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 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 수 있다.

변동대가는 ①기댓값과 ②가능성이 가장 높은 금액 중 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다. 이는 '자유로운 선택'을 의미하는 것은 아니며, 어느 방법이 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 수 있는지를 고려하여 그 방법을 비슷한 종류의 계약에 일관되게 적용해야 한다.

각 보고기간 말의 상황과 보고기간의 상황 변동을 충실하게 표현하기 위하여 보고기간 말마다 변동대가 추정치의 제약을 포함하여 추정 거래 가격을 새로 수정해야 한다.

변동대가(금액)의 추정 방법

변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정

① 기댓값

가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한(probability-weighted) 금액의 합으로서 기업에 특성이 비슷한 계약이 많은 경우에 기댓값은 변동대가(금액)의 적절한 추정치일 수 있음

쉽게 이해하는

新수익회계기준

② 가능성이 가장 높은 금액 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액(계약에서 가능성이 가장 높은 단일 결과치)으로서 계약에서 가능한 결과치가 두 가지뿐일 경우에는 가능성이 가장 높은 금액이 변동대가의 적절한 추정치가 될 수 있음

사례4) 변동대가 추정 방법

상황

● 상반기 매출액 추정금액에 따라 기업이 받을 권리가 달라지는 경우, 변동 대가를 얼마로 보는 것이 적절한지? (변동대가 추정치의 제약은 고려하지 않는 것으로 가정)

	상황1	상황2	상황3	상황4
매출액 추정금액	800	1,000	1,200	1,500
확률	20%	30%	40%	10%

▶ 변동대가(금액)의 추정 방법

- (1) 기댓값 : 1,090 (=800×20%+1,000×30%+1,200×40%+1,500×10%)
- (2) 가능성이 가장 높은 금액: 1,200

(2) 변동대가 추정치의 제약

변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 인식된 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은 (highly probable) 정도까지만 변동대가 추정치*의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

* 기댓값 또는 가능성이 가장 높은 금액 중 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정

사례5)

변동대가 추정치의 제약(대량할인 장려금) (K-IFRS 제1115호 적용사례 24)

상황

● 기업은 제품 A를 개당 100원에 판매하기로 20X8년 1월 1일에 고객과 계약을 체결함. 고객이 제품 A를 1년 동안 1,000개 넘게 구매하면 개당 가격을 90원으로 소급하여 낮추기로 계약에서 정하였고, 이에 따라 계약상 대가는 변동될 수 있음

(20X8년 3월 31일)

20X8년 3월 31일로 종료되는 1분기에, 기업은 고객에게 제품 A를 75개 판매함. 기업은 고객이 20X8년에 대량 할인을 받을 수 있는 1,000개를 초과하여 구매하지는 않을 것이라고 추정

(20X8년 6월 30일)

고객은 20X8년 5월에 다른 회사를 취득하고, 20X8년 6월 30일로 종료되는 2분기에 기업은 추가로 제품 A 500개를 고객에게 판매함. 새로운 사실에 기초하여, 기업은 고객이 20X8년에 1,000개를 초과하여 구매할 것이고, 따라서 개당 가격을 소급하여 90원으로 낮춰줄 것을 요구할 것으로 추정함

① 20X8년 3월 31일(1분기) 수익인식

- 기업은 이 제품과 구매 양상에 경험이 많다고 판단하여 불확실성이 해소될 때(총 구매량이 알려질 때), 이미 인식한 누적 수익 금액(개당 100원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 봄 ⇒ 20X8년 3월 31일 1분기에 7,500원(75개×개당 100원)을 수익으로 인식

② 20X8년 6월 30일(2분기) 수익인식

- 500개 판매액 45,000원(500개×개당 90원)에서 20x8년 1분기 판매량과 관련된 수익금액 중 거래가격 변동분 750원(75개×가격감소분 10원)을 차감하여 수익을 인식함
 - ⇒ 기업은 20X8년 6월 30일 2분기에 44,250원*을 수익으로 인식 * 45,000(500개×90원) - 750(75개×10원) = 44,250

新수익회계기준

(3) 계약에 있는 유의적인 금융요소

금융지원 약속이 계약에 분명하게 기재되어 있든지 아니면 그 약속이 계약 당사자들이 합의한 지급조건에서 암시되는지에 관계없이, 유의적인 금융요소가 있을 수 있다. 고객에게 재화나 용역을 이전하면서 계약 당사자들 간에 합의한 지급시기 때문에 유의적인 금융 효익이 고객이나 기업에 제공되는 경우에는 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영하여 약속된 대가를 조정한다.

계약에 있는 유의적인 금융요소와 관련된 자세한 사항은 본 책자 p.72~77을 참고한다.

(4) 비현금 대가

고객으로부터 비현금 대가를 받기로 한 경우, 거래가격은 비현금 대가의 공정가치로 측정한다.

비현금 대가의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는, 그 대가와 교환하여 고객(또는 고객층)에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매 가격을 참조하여 간접적으로 그 대가를 측정한다.

비현금 대가의 공정가치는 미래 사건의 발생 여부에 따라 변동될 수 있고 대가의 형태 때문에 변동될 수 있다. 고객이 약속한 비현금 대가의 공정 가치가 대가의 형태만이 아닌 이유로 변동된다면(예: 공정가치가 기업의 수행 정도에 따라 달라질 수 있음) 비현금 대가의 공정가치 측정시 변동대가 추정치의 제약에 관한 기준(본 책자 p.33~35 참조)을 적용한다.

사례6) 비현금대가(K-IFRS 제1115호 적용사례 31)

-- 상황

- ① 기업은 고객과 1년간 일주일 단위로 용역을 제공하는 계약을 체결함. 20X1년 1월 1일에 계약에 서명하고 즉시 업무를 시작함. 기업은 실질적 으로 서로 같고 이전하는 방식이 같은 일련의 구별되는 용역*을 기업이 제공하기 때문에 용역이 단일 수행의무라고 봄
 - * 용역이 기간에 걸쳐 고객에게 이전되고 진행률 측정에 같은 방법(시간기준 진행률)을 사용용역의 대가로, 고객은 일주일 단위의 용역당 자신의 보통주 100주(총5,200주)를 약속함. 계약상 일주일 단위로 용역이 성공적으로 완료될 때보통주가 지급됨

판단 >>> 수익인식 시 비현금대가의 고려

- 기업은 매주 용역이 완료되는 대로 수행의무의 진행률을 측정함. 거래 가격과 인식할 수익 금액을 산정하기 위해, 매주 용역이 완료됨에 따라 받는 100주의 공정가치를 측정하고, 받았거나 받을 주식의 후속적인 공정가치 변동을 수익에 반영하지 않음

(5) 고객에게 지급할 대가

고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액과 고객이 기업에 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다.

고객에게 지급할 대가는 구별되는 재화나 용역을 고객이 기업에 이전하는 대가로 지급하는 것이 아니라면, 거래가격(즉, 수익)에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 변동대가 (변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함)와 관련된 기준(본 책자 p.33~35 참조)에 따라 거래가격을 추정한다.

고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.

- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역의 이전과 관련한 수익을 인식할 때
- (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속할 때

사례7) 고객에게 지급할 대가(K-IFRS 제1115호 적용사례 32)

상황

● 기업(소비재 제조업자)은 국제적인 대형 소매체인점인 고객에게 1년 동안 자화를 판매하기로 계약을 체결함. 고객은 1년 동안 적어도 15백만원어치의 제품을 사기로 약속함. 계약에서는 기업이 계약 개시시점에 환불되지 않는 1.5백만원을 고객에게 지급하도록 되어 있음. 이 1.5백만원은 고객이 기업의 제품을 판매대에 올리는 데 필요한 변경에 대해 고객에게 보상하는 것임

판단 >>> 수익인식 시 고객에게 지급할 대가의 고려

- 기업은 고객의 판매대에 대하여 어떠한 권리도 통제하지 못하기 때문에 1.5백만원을 구별되는 재화나 용역을 기업에 이전하는 대가로 고객에게 지급한 것이 아니라고 봄. 따라서 1.5백만원의 지급액을 거래가격의 차감액이라고 판단함

기업은 지급할 대가를 기업이 재화를 이전하여 수익을 인식할 때 거래가격에서 차감하여 회계처리 하기로 함. 이에 따라 기업이 고객에게 재화를 이전하는 대로, 기업은 각 제품의 거래가격을 10%(1.5백만원 ÷ 15백만원)씩 차감함

⇒ 기업은 고객에게 재화를 이전하는 첫 번째 달에 1.8백만원(송장금액 2백만원에서 고객에게 지급할 대가 0.2백만원 차감)을 수익으로 인식함

라. (4단계) 거래가격을 수행의무에 배분



거래가격을 배분하는 목적은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액으로 각 수행의무(또는 구별되는 재화와 용역)에 배분하기 위함이다.

거래가격은 고객에게 제공되는 재화나 용역의 상대적 개별 판매가격을 기준으로 각 수행의무에 배분한다.

(1) 개별 판매가격에 기초한 배분

거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여, 계약개시시점에 계약상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분한다

개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격이다. 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격이다. 재화나 용역의 계약상 표시가격이나 정가는 그 재화나 용역의 개별 판매가격일 수 있지만, 개별 판매가격으로 간주되어서는 안 된다.

개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면 개별 판매가격을 추정한다. 이때에는 합리적인 범위에서 구할 수 있는 모든 정보(시장조건, 기업 특유 요소, 고객이나 고객층에 대한 정보 포함)를 고려해야 하며 관측 가능한 투입변수들을 최대한 사용하고 비슷한 상황에서는 추정방법을 일관되게 적용하다

재화나 용역의 개별 판매가격을 적절하게 추정하는 방법

아래 방법이 포함되나 이에 한정되지는 않음

- ① 시장평가 조정 접근법
 - 기업이 재화나 용역을 판매하는 시장을 평가하여 그 시장에서 고객이 그 재화나 용역에 대하여 지급하려는 가격을 추정*
 - * 비슷한 재화나 용역에 대한 경쟁자의 가격을 참조하여 그 가격에 기업의 원가와 이윤을 반영
- ② 예상원가 이윤 기산 접근법

수행의무를 이행하기 위한 예상원가를 예측하고 여기에 그 재화나 용역에 대한 적절한 이윤을 더하여 산정

- ③ 잔여접근법
 - 재화나 용역의 개별 판매가격은 총 거래가격에서 계약에서 약속한 그 밖의 재화나 용역의 관측 가능한 개별 판매가격의 합계를 차감하여 추정 다음 기준 중 어느 하나를 충족하는 경우(개별 판매가격을 직접 관측할 수 없는 경우)에만, 잔여접근법을 사용할 수 있음
 - (개) 같은 재화나 용역을 서로 다른 고객들에게 (동시에 또는 가까운 시기에) 광범위한 금액으로 판매(즉, 과거 거래나 그 밖의 관측 가능한 증거로 하나의 대표적인 개별 판매가격을 분간할 수 없어 판매가격이 매우 다양
 - (L) 재화나 용역의 가격을 아직 정하지 않았고 과거에 그 재화나 용역을 따로 판매한 적이 없음(즉, 판매가격이 불확실)

(2) 할인액의 배분

계약에서 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 합계가 계약에서 약속한 대가를 초과하면, 고객은 재화나 용역의 묶음을 구매하면서 할인을 받은 것이다. 할인액 전체가 계약상 하나 이상의 일부 수행의무에만 관련된다는 관측 가능한 증거가 있는 경우 외에는 할인액을 계약상 모든 수행의무에 비례하여 배분하다

할인액을 모든 수행의무에 배분하지 않는 경우

다음 기준을 모두 충족시에 할인액 전체를 계약상 하나 또는 그 이상의 일부 수행의무들에만 배분

- ① 계약상 각각 구별되는 재화나 용역(또는 구별되는 재화나 용역의 각 묶음)을 보통(regularly) 따로 판매
- ② ①의 재화나 용역 중 일부를 묶고 그 묶음 내의 재화나 용역의 개별 판매 가격보다 할인하여 그 묶음을 보통(regularly) 따로 판매
- ③ ②에서 기술한 재화나 용역의 각 묶음의 할인액이 계약의 할인액과 실질적으로 같고, 각 묶음의 재화나 용역을 분석하면 계약의 전체 할인액이 귀속되는 수행의무(들)에 대한 관측 가능한 증거를 제공

사례8) 할인액의 배분(K-IFRS 제1115호 적용사례 34)

- 상황

● 기업이 판매하는 제품 A, B, C 에 대한 개별 판매가격은 다음과 같으며, 보통(regularly) 제품 B와 제품 C를 함께 60원에 판매함

제품	개별 판매가격(단위: 원)
A	40
В	55
С	45
 합계	140

기업은 100원과 교환하여 제품 A, B, C를 판매하기로 고객과 계약을 체결함. 기업은 서로 다른 시점에 각 제품에 대한 수행의무를 이행할 것임

판단 >>> 할인액 전체를 일부 수행의무들에만 배분

- 계약에서는 거래 전체에 40원의 할인액을 포함하고 있고, 이는 상대적 개별 판매가격을 사용하여 거래가격에 배분할 때 세 가지 수행의무모두에 비례적으로 배분될 것임(기업회계기준서 제1115호 문단 81에 따름). 그러나 기업이 보통 제품 B와 C를 함께 60원에, 제품 A를 40원에 판매하고 있기 때문에, 제품 B와 C를 이전하는 약속에 전체 할인액을 배분하여야 한다는 증거가 있음

〈같은 시점에 제품 B와 C에 대한 통제를 이전하는 경우〉

- 기업은 실무적으로 그 제품의 이전을 단일 수행의무로 회계처리할 수 있음. 즉 제품 B와 C를 고객에게 동시에 이전할 때 단일 수행의무에 거래가격 60원을 배분하여 수익으로 인식할 수 있음

〈서로 다른 시점에 제품 B와 C에 대한 통제를 이전하는 경우〉

- 60원은 제품 B(개별 판매가격 55원)와 제품 C(개별 판매가격 45원)를 이전하기로 한 약속에 개별적으로 배분

(단위: 원)

제품	배분된 거래가격
제품 B	33 (55원 ÷ 총 개별 판매가격 100원 × 60원)
제품 C	27 (45원 ÷ 총 개별 판매가격 100원 × 60원)
합계	60

(3) 변동대가의 배분

변동대가는 계약 전체에 기인할 수 있고, 다음과 같이 계약의 특정부분에 기인할 수도 있다.

- ① 계약상 하나 이상 또는 일부 수행의무 (예: 약속한 재화나 용역을 특정 기간 내에 이전하는지에 따라 보너스가 결정되는 경우)
- ② 단일 수행의무의 일부를 구성하는 일련의 구별되는 재화나 용역*에서, 약속한 하나 이상 또는 일부 구별되는 재화나 용역(예: 2년간의 청소용역 계약에서 두 번째 해의 약속된 대가가 특정 물가지수의 변동에 기초하여 상승할 경우)
 - * 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'

변동대가가 계약 전체에 기인한 경우라면 변동대가는 일반적으로 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에 포함된 모든 수행의무에 배분된다.

반면 변동대가가 계약의 특정 부분과 관련되는 경우 다음 기준을 모두 충족한다면, 변동금액(과 후속 변동액)을 전부 하나의 수행의무에 배분하거나 단일 수행의무의 일부를 구성하는 구별되는 재화나 용역에 배분하다.

- ① 수행의무를 이행하거나 구별되는 재화나 용역을 이전하는 기업의 노력(또는 그에 따른 특정 성과)과 변동 지급조건이 명백하게 관련되어 있음
- ② 계약상 모든 수행의무와 지급조건을 고려할 때, 변동대가(금액)를 전부 그 수행의무나 구별되는 재화 또는 용역에 배분하는 것이 거래가격을 수행 의무에 배분하는 목적에 맞음

사례9) 변동대가의 배분(K-IFRS 제1115호 적용사례 35)

상황

● 기업은 두 가지 지적재산 라이선스(라이선스 X와 Y)에 대해 고객과 계약을 체결하였고, 이는 한 시점에 각각 이행되는 두 가지 수행의무를 나타낸다고 판단함. 라이선스 X와 Y의 개별 판매가격은 각각 800원과 1,000원임 계약에 표시된 라이선스 X의 가격은 고정금액 800원이고, 라이선스 Y의 대가는 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품을 미래에 판매한 금액의 3%임. 배분 목적상, 기업은 판매기준 로열티(변동대가)가 1,000원이라고 추정함 기업은 계약 개시시점에 라이선스 Y를 이전하고 한 달 후에 라이선스 X를 이전함

판단 >>> 변동대가를 하나의 수행의무에 모두 배분

- 기업은 변동대가(판매기준 로열티) 모두를 라이선스 Y에 배분하여야 한다고 보았고, 그 근거는 다음과 같음

- ① 변동 지급액이 라이선스 Y를 이전하는 수행의무의 산출물(향후 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품 판매)과 특정적으로 관련됨
- ② 예상 로열티 금액 1,000원 모두를 라이선스 Y에 배분하는 것이 거래 가격의 배분 목적에 부합. 이는 판매기준 로열티에 대한 추정치 (1,000원)가 라이선스 Y의 개별 판매가격에 가깝고 고정금액 800원은 라이선스 X의 개별 판매가격에 가깝기 때문임.

기업은 라이선스 X에 800원을 배분함. 이는 라이선스 Y에 모든 변동대가 외의 고정대가의 일부를 배분하면 거래가격의 배분 목적을 이루지 못할 것이라고 판단하였기 때문임

⇒ 라이선스 Y에 배분된 대가가 판매기준 로열티의 형태이기 때문에 라이선스 Y의 이전시점에 수익을 인식하지 않고, (문단 B63에 따라) 후속적으로 판매될 때 판매기준 로열티 수익을 인식함 라이선스 X를 이전할 때, 라이선스 X에 배분된 800원을 수익으로 인식함

(4) 거래가격의 변동

계약을 개시한 이후 거래가격은 여러 가지 이유로 변동될 수 있다. 거래 가격의 후속 변동은 계약 개시시점과 같은 기준으로 계약상 수행의무에 배분한다. 계약을 개시한 후의 개별 판매가격 변동을 반영하기 위해 거래 가격을 다시 배분하지는 않는다. 이행된 수행의무에 배분되는 금액은 거래 가격이 변동되는 기간에 수익으로 인식하거나 수익에서 차감한다.

계약변경의 결과로 생기는 거래가격의 변동은 본 책자 p.25~28의 계약 변경 회계처리를 참조하되, 계약변경 후에 생기는 거래가격 변동은 다음과 같이 처리한다.

① 거래가격 변동이 계약변경 전에 약속했던 변동대가(금액) 때문이고 그 정도까지는 계약변경을 기존 계약을 종료하고 새로운 계약을

체결한 것처럼 회계처리(문단 21(1) 참조)한다면, 계약변경 전에 계약에서 식별된 수행의무에 거래가격 변동액을 배분한다.

② 계약변경을 별도 계약(문단 20 참조)으로 회계처리하지 않는 다른 모든 경우에 거래가격 변동액은 변경된 계약상 수행의무*에 배분한다. * 계약변경 직후 이행되지 않은 수행의무나 부분적으로 이행되지 않은 수행의무

마. (5단계) 수행의무 이행 시 수익 인식



기업은 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전하여 수행의무를 이행할 때 (또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식하며, 인식하는 수익금액은 이행한 수행의무에 배분된 금액이다. 이 경우 자산은 고객이 그 자산을 통제할 때(또는 기간에 걸쳐 통제하게 되는 대로) 이전된다.

자산에 대한 통제는 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 말하며, 통제에는 다른 기업이 자산의 사용을 지시하고 그 자산에서 효익을 획득하지 못하게 하는 능력이 포함 된다.

(1) 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

다음 중 하나를 충족하면, 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전 (기간에 걸쳐 수행의무를 이행)하는 것이므로 기간에 걸쳐 수익을 인식(진행기준을 적용)한다.

- (개) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비
- (내) 기업이 수행하여 자산이 만들어지거나 자산의 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높임
- (H) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고, 지금 까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있음

(가) 기업이 수행하는 대로 효익을 동시에 얻고 소비

어떤 유형의 수행의무는 기업이 수행하는 대로 그 수행의 효익을 고객이 얻고 동시에 소비하는 지를 쉽게 파악할 수 있다. 예를 들면, 청소 용역처럼 일상적이거나 반복적인 용역들은 기업의 수행에서 고객이 효익을 얻고 동시에 소비하는 것에 해당할 것이다.

기업이 수행하는 대로 그 수행의 효익을 고객이 동시에 얻고 소비하는지를 쉽게 파악할 수 없는 경우에는, 다른 기업이 고객에게 나머지 수행의무를 이행한다고 가정할 때 기업이 지금까지 완료한 업무를 다른 기업이 실질적 으로 다시 수행할 필요가 없을 것이라고 판단한다면 그 수행의무는 기간에 걸쳐 이행하는 것에 해당한다.

(나) 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산

기업이 자산을 만들거나 그 가치를 높이는 대로 고객이 그 자산을 통제하는지를 판단할 때의 '통제'의 의미는 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 말한다. 예를 들면, 고객의소유지에서 제작하는 자산은 일반적으로 만들어지거나 가치가 높아지는 대로고객이 통제하는 자산에 해당한다.

(다) 대체 용도가 없고, 집행 가능한 지급청구권이 있음

1) 기업 자체에는 대체 용도가 없음

자산이 그 기업 자체에 대체 용도가 있는지를 판단할 때, 그 자산을 다른 용도(예: 다른 고객에게 판매)로 쉽게 전환하는 데에 계약상 제약이 있거나 실무상 제한이 있다면 그 자산은 그 기업에는 대체 용도가 없는 것이다. 자산이 기업에 대체 용도가 있는지는 계약 개시시점에 판단한다.

① 계약상 제약

자산을 다른 용도로 전환할 수 있는 기업의 능력을 계약에서 제약한다는 것은 그 자산이 실질적으로 그 기업에 대체 용도가 없음을 뜻한다. 기업이 자산을 다른 용도로 전환하려고 해도 고객이 약속된 그 자산에 대한 권리를 집행할 수 있다면 이는 계약상 제약이 실질적임을 나타낸다.

② 실무상 제한

다른 용도로 자산을 전환할 때 경제적 손실이 유의적으로 생긴다면, 다른 용도로 자산을 전환하는 기업의 능력에 실무상 제한이 있는 것이다. 경제적 손실이 유의적으로 생기는 이유는 자산의 재작업에 유의적으로 원가가 들거나 유의적으로 손실을 보아야만 자산을 판매할 수 있기 때문일 수 있다. 예를 들면 고객 특유의 규격으로 설계되거나, 먼 지역에 위치하여 자산을 다시 전환하려면 실무적으로 제한이 있을 수 있다.

2) 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행가능한 지급청구권이 있음

기업이 약속대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료하는 경우에는 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 보상하는 금액을 받을 권리가 계약 기간에는 언제든지 있다면, 기업에는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는 것이다.

기업이 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권을 가진다는 것은 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나용역의 판매가격에 가까운 금액(예: 수행의무의 이행에 든 원가의 회수금액에 적정한 이윤을 더한 금액)을 받을 권리가 기업에 있음을 의미한다.

고객이 그 시점에 계약을 종료할 권리 없이 계약을 종료하려는 행동을 한다고 해도(고객이 약속한 대로 의무를 수행하지 못한 경우 포함), 계약(이나 다른 법률)에 따라 기업은 계약상 약속한 재화나 용역을 고객에게 계속 이전할 수 있는 권리를 가질 수 있고 그 재화나 용역과 교환하여 약속한 대가를 지급하도록 고객에게 요구할 수도 있다. 이 상황에서 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는 것이다. 기업은 계약에 따라 자신의 의무를 계속 수행할 수 있는 권리가 있고, 고객에게 그의 의무를 수행(약속한 대가의 지급을 포함)할 것을 요구할 수 있기 때문이다.

지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는지와 그 권리를 집행할 수 있는지를 판단하기 위해, 계약 조건과 그 계약 조건을 보충하거나 무효화할 수 있는 법률이나 판례도 참고한다.

사례10)

수행의무가 한 시점에 이행되는지 또는 기간에 걸쳐 이행되는지의 판단(K-IFRS 제1115호 적용사례 17)

공통상황

● 기업은 공동주택단지를 개발하고 있으며, 고객은 건설 중인 특정 단위에 대해 기업과 구속력 있는 판매계약을 체결함. 각 단위는 평면도도 비슷하고 크기도 비슷하지만, 각 단위의 그 밖의 속성(예: 공동주택단지 내에서 각 단위의 위치)은 서로 다름

▶ 경우 A의 추가상황

● 고객은 계약을 체결하면서 계약금을 지급하고, 계약금은 계약에 따라 그 단위의 건설을 완료하지 못하는 경우에만 환불됨. 거래가격의 나머지는 고객이 그 단위를 물리적으로 점유를 하게 되는 때인 계약의 완료 시점에 지급됨. 그 단위가 완성되기 전에 고객이 계약을 이행하지 못한다면 기업은 그 계약금만을 차지할 권리가 있음

경우 A의 판단 >>> 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 없음

- 계약 개시시점에 기업은 그 단위를 건설하고 고객에게 이전하기로 하는 약속이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단하기 위하여 K-IFRS 제1115호 문단 35(3)을 적용함. 기업은 그 단위의 건설을 완료할 때까지 고객이 지급한 계약금에 대해서만 권리가 있기 때문에, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 없다고 판단함. 기업이 특정 시점까지 완료된 작업에 대해 지급청구권이 없기 때문에, 기업의 수행의무는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 아님. 그 대신에 기업은 그 단위의 판매를 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리 함

🛂 경우 B의 추가상황

○ 고객은 계약을 체결하면서 환불되지 않는 계약금을 지급하고, 그 단위가 건설되는 동안에 기성금을 지급할 예정임. 계약에는 기업이 다른 고객에게 그 단위를 넘기지 못하게 하는 실질적인 조건이 있음. 그리고 고객은 기업이 약속한 대로 이행하지 못하는 경우가 아니라면 계약을 종료할 권한이 없음. 고객이 지급기한에 기성금을 지급하지 못하여 의무를 이행하지 못하면 기업이 그 단위의 건설을 완료할 경우에 계약에 따라 약속된 대가 전부를 받을 권리를 갖게 될 것임. 법원은 기업이 계약상 의무를 이행하였다면 고객에게 의무 수행을 요구할 권리가 개발업자에게 있다고 과거 비슷한 권리에 대해 판결한 사례가 있음

경우 B의 판단 >>> 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있음

- 계약 개시시점에 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단하기 위하여 K-IFRS 제1115호 문단 35(3)를 적용함. 계약에서 그 특정 단위를 다른 고객에게 이전하지 못하도록 했기 때문에, 수행으로 창출한 자산 (단위)은 기업에 대체 용도가 없다고 판단함. 기업이 다른 고객에게 자산을 넘길 수 있는지를 파악할 때 계약 종료의 가능성을 고려하지 않음

기업은 K-IFRS 제1115호 문단 37과 B9~B13에 따라 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권도 있음. 이는 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업이 약속한 대로 계속 수행하면 계약에 따라 약속된 대가 전부에 대해 집행할 수 있는 권리가 있기 때문임

그러므로 계약의 조건과 법적 관할구역 내의 실무는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있음을 나타냄. 따라서 K-IFRS 제1115호 문단 35(3)의 기준이 충족되고, 기업은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 있음

● 〈경우 B〉와 같은 사실이 〈경우 C〉에 적용됨. 다만 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업은 계약에서 요구하는 대로 고객이 변제하도록 요구 하거나 계약을 취소하면서 그 대가로 건설 중인 자산과 계약가격의 일부인 위약금을 받을 권리를 갖게될 수 있음

경우 C의 판단》》》 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있음

- 기업이 계약을 취소(이 경우에는 부분적으로 완성된 자산에 대한 통제를 기업에 이전하고 기재된 대로 위약금을 지급하는 것으로 고객의 의무가 제한될 수 있음)할 수 있을지라도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있음. 이는 기업은 계약에 따라 전체 지급청구권을 집행하는 선택을 할 수 있기 때문임. 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업이 계약 취소를 선택할 수 있다는 사실은, 계약에서 요구하는 대로고객의 계속 수행을(약속된 대가의 지급) 요구하는 기업의 권리가 집행가능한 것이라면, 이 판단(K-IFRS 제1115호 문단 B11 참조)에 영향을 미치지 않음

(2) 한 시점에 이행하는 수행의무

수행의무가 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면, 그 수행의무는 한 시점에 이행되는 것이다. 고객이 약속된 자산을 통제하고 기업이 수행의무를 이행하는 시점을 판단하기 위해서는 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력, 즉 통제에 관한 요구사항을 참고하며, 다음의 (沙心)를 포함한 통제 이전의 지표를 고려하여야 한다.

(가) 기업은 자산에 대해 현재 지급청구권이 있음

고객이 자산에 대해 지급할 현재의무가 있다면, 이는 고객이 교환되는 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력을 갖게 되었음을 나타낼 수 있다.

(나) 고객에게 자산의 법적 소유권이 있음

법적 소유권은 계약 당사자 중 누가 '자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있는지' 또는 '그 효익에 다른 기업이 접근하지 못하게 하는 능력이 있는지'를 나타낼 수 있다.

(다) 기업이 자산의 물리적 점유를 이전

고객이 자산을 물리적으로 점유한다면 고객이 해당 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있음을 나타낼 수 있으나,

물리적 점유는 자산에 대한 통제와 일치하지 않을 수 있다. 예를 들면 일부 재매입약정이나 위탁약정에서는 고객이나 수탁자가 기업이 통제하는 자산을 물리적으로 점유할 수 있고, 반대로 일부 미인도청구약정에서는 고객이 통제하는 자산을 기업이 물리적으로 점유할 수 있다.

(라) 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있음

자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 이전되었다는 것은 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 약속된 자산의 소유에 따른 위험과 보상을 평가할 때에는, 그 자산을 이전해야 하는 수행의무에 더하여 별도의 수행의무를 생기게 할 위험은 고려하지 않는다.

(마) 고객이 자산을 인수하였음

고객이 자산을 인수한 것은 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다.

(3) 진행률 측정

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 각각에 대하여, 그 수행의무 완료까지의 진행률을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 기간에 걸쳐 이행하는 각 수행의무에는 하나의 진행률 측정방법을 적용하며 비슷한 상황에서의 비슷한 수행의무에는 그 방법을 일관되게 적용해야 한다. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률은 보고기간 말마다 다시 측정한다.

(가) 진행률 측정방법

적절한 진행률 측정방법에는 산출법과 투입법이 포함된다. 적절한 진행률 측정방법을 결정할 때에는 고객에게 이전하기로 약속한 재화나 용역의 특성을 고려한다.

① 산출법

계약에서 약속한 재화나 용역의 나머지 부분의 가치와 비교하여 지금까지 이전한 재화나 용역이 고객에게 주는 가치를 직접 측정*하여 수익을 인식한다. 진행률을 측정하기 위하여 산출법을 적용할지를 판단할 때, 선택한산출물이 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내는지를 고려한다.

* 지금까지 수행을 완료한 정도를 조사, 달성한 결과에 대한 평가, 도달한 단계, 경과한 시간, 생산한 단위나 인도한 단위와 같은 방법이 포함됨

기업이 지금까지 수행을 완료한 정도가 고객에게 주는 가치에 직접 상응하는 금액을 고객에게서 받을 권리가 있다면*, 기업은 청구권이 있는 금액으로 수익을 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

* 예: 기업이 제공한 용역 시간당 고정금액을 청구할 수 있는 용역계약

② 투입법

투입법은 해당 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물*에 기초하여 수익을 인식하는 것이다.

* 예: 소비한 자원, 사용한 노동시간, 발생원가, 경과한 시간, 사용한 기계시간 등

기업의 투입물과 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 것 사이에 직접적인 관계가 없을 수 있기 때문에 진행률을 측정하는 목적에 따라, 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향은 투입법에서 제외한다.

(나) 합리적인 진행률 측정

수행의무의 진행률을 합리적으로 추정할 수 있는 경우에만, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대한 수익을 인식한다. 즉, 진행률 측정시 신뢰할 수 있는 정보가 부족하다면 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 없을 것이다.

어떤 상황(예: 계약 초기 단계)에서는 수행의무의 산출물을 합리적으로 측정할 수 없으나, 수행의무를 이행할 때 드는 원가는 회수될 것으로 예상한다. 그 상황에서는 수행의무의 산출물을 합리적으로 측정할 수 있을 때까지 발생원가의 범위에서만 수익을 인식한다.

(4) 통제의 이전 판단시 재매입약정의 고려

고객이 자산을 통제하는지를 판단할 때, 그 자산을 재매입하는 약정을 고려한다. 재매입약정은 자산을 판매하고, 그 자산을 다시 사기로 약속 하거나 다시 살 수 있는 선택권을 갖는 계약으로 일반적으로 선도계약, 콜옵션 및 풋옵션 등 세 가지 형태로 나타난다.

(가) 선도계약 및 콜옵션

기업이 자산을 다시 사야 하는 의무(선도계약)나 다시 살 수 있는 권리 (콜옵션)가 있다면 고객은 자산을 통제하지 못한다. 따라서 그 계약을 다음 중 어느 하나로 회계처리한다.

재매입가격과 판매가격의 관계	회계처리
재매입가격 < 판매가격	리스
 재매입가격 ≥ 판매가격	금융약정 ¹³⁾

(나) 풋옵션

고객이 요청하면 기업이 자산을 다시 사야 하는 의무(풋옵션)가 있는 경우에는 계약 개시시점에 고객이 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적 인지를 고려하여 다음과 같이 회계처리한다.

¹³⁾ 재매입약정이 금융약정이라면, 기업은 자산을 계속 인식하고 고객에게서 받은 대가는 금융 부채로 인식한다. 고객에게서 받은 대가(금액)와 고객에게 지급해야 하는 대가(금액)의 차이를 이자로 인식하고, 해당되는 경우에는 처리원가나 보유원가(예:보험)로 인식한다 (K-IFRS 제1115호 문단 B68).

옵션 조건	판단 기준		회계처리
재매입가격 고객이 옵션(권리)을 〈 판매가격 행사할 경제적 유인	고객이 옵션(권리)을	유의적임①	리스
	유의적이지 않음	반품권이 있는 판매②	
재매입가격 〉 예상 시장가치 재매입가격 ≥ 판매가격 & 고객이 옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적이지 않음		금융약정(차입)	
		반품권이 있는 판매(2)	

- 주 : ① 재매입 가격이 해당 자산의 시장가치보다 유의적으로 높을 것으로 예상된다면, 이는 고객이 풋옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적임을 나타냄
 - ② 반품되지 않을 것으로 예상하는 제품에 대하여 예상 대가를 수익으로 인식하며, 변동대가의 추정치 제약에 관한 규정을 적용

사례11) 재매입약정(콜옵션)(K-IFRS 제1115호 적용사례 62)

상황

① 기업은 20X7년 1월 1일에 유형자산을 1백만원에 판매하기로 고객과 계약을 체결함. 계약에는 20X7년 12월 31일 이전에 그 자산을 1.1백만원에 다시 살 권리를 기업에 부여하는 콜옵션이 포함됨

판단 >>> 콜옵션 계약(문단 B66 (2)) : 금융약정으로 회계처리

- 기업이 자산을 다시 살 권리가 있으므로 고객에게는 그 자산의 사용을 통제하고 나머지 효익의 대부분을 얻을 수 있는 능력이 제한되기 때문에 자산에 대한 통제는 20X7년 1월 1일에 고객에게 이전되지 않음. 행사가격(재매입가격)이 원래 판매가격보다 높기 때문에 기업은 그 거래를 금융약정으로 회계처리 함. 이에 따라 기업은 자산을 제거하지 않고 받은 현금을 금융부채로 인식하고, 행사가격(1.1백만원)과 받은 현금 (1백만원)의 차이를 이자비용으로 인식하고 동액만큼 부채를 증가시킨

쉽게 이해하는

新수익회계기준

회계처리

(차) 현금 1백만원 (대) 금융부채 1.1백만원 이자비용 0.1백만원

20X7년 12월 31일에 옵션이 행사되지 않은 채로 소멸하면 기업은 부채를 제거하고 1.1백만원을 수익으로 인식함

회계처리

(차) 금융부채 1.1백만원 (대) 수익 1.1백만원

3. 표시·공시

가. 표시

Key Point

◎ 계약 당사자 중 어느 한 편이 계약을 수행했을 때, 기업의 수행 정도와 고객의 지급과의 관계에 따라 그 계약을 계약자산이나 계약부채로 재무 상태표에 표시한다. 대가를 받을 무조건적인 권리는 수취채권으로 구분하여 표시한다.

(1) 계약부채

고객에게 재화나 용역을 이전하기 전에 고객이 대가를 지급하거나 기업이 대가를 받을 무조건적인 권리(수취채권)를 갖고 있는 경우에 그 계약을 계약부채로 표시한다. 계약부채는 고객에게서 받은 대가(또는 지급받을 권리가 있는 대가)에 상응하여 재화나 용역을 이전하여야 하는 기업의 의무이다.

사례12) 계약부채와 수취채권(K-IFRS 제1115호 적용사례 38)

 ○ 기업은 20X9년 3월 31일에 고객에게 제품을 이전하는 취소 가능 계약을 20X9년 1월 1일에 체결함. 계약에 따라 고객은 20X9년 1월 31일에 대가 1,000원을 미리 지급하여야 함. 고객은 20X9년 3월 1일에 대가를 지급하고, 기업은 20X9년 3월 31일에 제품을 이전

회계처리

- ① 기업은 20X9년 3월 1일에 현금 1,000원을 받음(현금은 수행에 앞서 지급)
 - (차) 현금 1,000원 (대) 계약부채 1,000원
- ② 기업은 20X9년 3월 31일에 수행의무를 이행 (차) 계약부채 1,000원 (대) 수익 1,000원

▲ 상황 B : 취소할 수 없는 계약

⊙ 계약을 취소할 수 없다는 점을 제외하고는 상황 A와 시실관계가 같음

회계처리

- ① 20X9년 1월 31일이 대가(금액)의 지급기일임(이는 기업이 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖기 때문에 수취채권으로 인식하는 시점임)
 - (차) 수취채권 1,000원 (대) 계약부채 1,000원
- ② 기업은 20X9년 3월 1일에 현금 1,000원을 받음
 - (차) 현금 1,000원 (대) 수취채권 1,000원

쉽게 이해하는

新수익회계기준

③ 기업은 20X9년 3월 31일에 수행의무를 이행 (차) 계약부채 1,000원 (대) 수익 1,000원

기업이 20X9년 1월 31일(대가 지급기일) 전에 송장을 발행한다면 기업은 대가를 받을 무조건적인 권리를 아직 갖지 못하기 때문에 재무상태표에 총액 기준으로 수취채권과 계약부채를 표시하지 않을 것임

(2) 계약자산

고객이 대가를 지급하기 전이나 지급기일 전에 고객에게 재화나 용역의 이전을 수행하는 경우에, 그 계약에 대하여 수취채권으로 표시한 금액을 제외하고 계약자산으로 표시한다. 계약자산은 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대해 그 대가를 받을 권리를 나타낸다.

계약자산의 손상여부는 K-IFRS 제1109호에 따라 평가하고, 계약자산의 손상은 K-IFRS 제1109호의 적용범위에 포함하는 금융자산과 같은 기준으로 측정·표시·공시한다.

사례13) 계약자산(K-IFRS 제1115호 적용사례 39)

상황

● 기업은 고객에게 제품 A와 B를 이전하고 그 대가로 1,000원을 받기로 하는 계약을 20X8년 1월 1일에 체결함. 계약에서는 제품 A를 먼저 인도 하도록 요구하고, 제품 A의 인도 대가는 제품 B의 인도를 조건으로 한다고 기재되어 있음. 다시 말하면, 대가 1,000원은 기업이 고객에게 제품 A와 B 모두를 이전한 다음에만 받을 권리가 생김. 따라서 기업은 제품 A와 제품 B 모두를 고객에게 이전할 때까지 대가를 받을 무조건적인 권리(수취채권)가 없음

회계처리

- 기업은 제품 A와 B를 이전하기로 한 약속을 수행의무로 식별하고, 제품의 상대적 개별 판매가격에 기초하여 제품 A에 대한 수행의무에 400원을, 제품 B에 대한 수행의무에 600원을 배분함. 기업은 제품에 대한 통제를 고객에게 이정할 때 각 수행의무에 대한 수익을 인식
 - ① 기업은 제품 A를 이전하는 수행의무를 이행 (차) 계약자산 400원 (대) 수익 400원
 - ② 기업은 제품 B를 이전하는 수행의무를 이행하고, 대가를 받을 무조건 적인 권리를 인식
 - (차) 수취채권 1,000원 (대) 계약자산 400원 수익 600원

(3) 수취채권

기업이 대가를 받을 무조건적인 권리는 수취채권으로 표시한다. 시간만 지나면 대가를 지급받기로 한 때가 되는 경우에 그 대가를 받을 권리는 무조건적이다. 수취채권은 K-IFRS 제1109호에 따라 회계처리한다.

사례14) 수취채권(K-IFRS 제1115호 적용사례 40)

상황

| ⊙ 기업은 개당 150원에 제품을 이전하기로 하는 계약을 20X9년 1월 1일에 | □ 고객과 체결함. 고객이 1년 이내에 제품을 1백만 개 이상 구매할 경우에는 □ 계약에 따라 개당 가격을 소급하여 125원으로 낮추어야 함

제품에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 대가를 지급받을 권리가 생기므로 기업은 가격 감액을 소급 적용(제품 1백만 개를 운송한 후)하기 전까지 개당 150원의 대가를 받을 무조건적 권리(수취채권)가 있음

판단 >>>

- 거래가격을 산정할 때, 기업은 계약 개시시점에 고객이 기준점인 제품 1백만 개 조건을 충족할 것이므로 개당 125원으로 거래가격을 추정함

회계처리

- 기업은 제품 100개를 고객에게 처음 운송할 때 다음과 같이 인식 (차) 수취채권 15,000원¹⁾ (대) 수익 12,500원²⁾ 환불부채(계약부채) 2,500원
 - 1) 개당 150원 × 제품 100
 - 2) 개당 거래가격 125원 × 제품 100

환불부채는 제품 한 개 당 25원의 환불금을 나타냄. 이는 수량기준 리베이트(기업이 받을 무조건적인 권리가 있는 계약 표시가격 150원과 추정 거래가격 125원의 차이)로서 고객에게 제공될 것으로 예상하는 금액임

나. 공시

Key Point

◎ 공시 요구사항의 목적은 재무제표이용자가 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 이해할 수 있도록 충분한 정보를 공시하기 위함이다.

공시 목적을 이루기 위해 아래 (1)~(3) 모두에 대한 질적 정보와 양적 정보를 공시한다.

(1) 고객과의 계약

보고기간의 ① 고객과의 계약으로 인식한 수익금액과 ② 고객과의 계약에서 생기는 수취채권이나 계약자산에 대하여 인식한 손상차손 금액 모두를 공시한다.

(가) 수익의 구분

경제적 요소가 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는지를 나타내도록, 고객과의 계약에서 인식한 수익을 범주별¹⁴⁾로 구분한다.

(나) 계약잔액

다음의 정보를 모두 공시

- ① 고객과의 계약에서 생기는 수취채권, 계약자산, 계약부채의 기초 잔액과 기말 잔액
- 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)

해당 보고기간에 생긴 계약자산 잔액과 계약부채 잔액의 유의적인 변동을 설명하되, 이 설명에는 질적 정보와 양적 정보를 포함한다.

(다) 수행의무

다음에 대한 서술을 모두 포함하여 수행의무에 대한 정보를 공시한다.

① 기업이 수행의무를 일반적으로 이행하는 시기 (예: 선적시점, 인도시점, 용역 제공이 진행되는 시기, 용역 완료시점)

¹⁴⁾ 수익 구분에 대한 범주 선정시 K-IFRS 제1115호 문단 B87~B89의 지침을 적용한다.

- ② 유의적인 지급조건
 - (예: 일반적인 지급기일이 언제인지, 계약에 유의적인 금융요소가 있는지, 변동대가인지, 변동대가의 추정치가 일반적으로 제약되는지)
- ③ 기업이 이전하기로 약속한 재화나 용역의 특성
- ④ 반품의무, 환불의무 그 밖에 이와 비슷한 의무
- (5) 보증의 유형과 이와 관련된 의무

(라) 나머지 수행의무에 배분된 거래가격15)

나머지 수행의무에 대해서는 다음 정보를 공시한다.

- ① 보고기간 종료일 현재, 이행되지 않은(또는 부분적으로 이행되지 않은) 수행의무에 배분된 거래가격 총액
- ② ①에 따라 공시하는 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명

(2) K-IFRS 제1115호를 적용하면서 내린 유의적인 판단

(가) 수행의무의 이행 시기 판단

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대하여 ① 수익인식에 사용한 방법과 ② 사용한 방법이 재화나 용역의 이전을 충실히 나타내는 이유를 모두 공시 하다

한 시점에 이행하는 수행의무에 대하여 약속한 재화와 용역을 고객이 언제 통제하는지를 검토하면서 내린 유의적인 판단을 공시한다.

(나) 거래가격과 수행의무에 배분하는 금액 산정

다음 모두에 대하여 각각 사용한 방법, 투입변수와 가정에 대한 정보를 공시한다

¹⁵⁾ 이에 대한 상세한 지침은 K-IFRS 제1115호 문단 120~122를 참고한다.

- ① 거래가격의 산정 변동대가의 추정, 화폐의 시간가치 영향을 고려한 대가의 조정, 비현금 대가의 측정을 포함
- ② 변동대가의 추정치가 제약되는지의 평가
- ③ 거래가격의 배분 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 추정, 계약의 특정 부분에 할인액과 변동대가 배분을 포함
- ④ 반환의무, 환불의무, 그 밖에 이와 비슷한 의무의 측정

(3) 고객과의 계약을 체결하거나 이행하는 데 든 원가 중에서 인식한 자산

고객과의 계약을 체결하거나 이행하는 데 든 원가 중에서 인식한 자산과 관련하여 다음을 모두 공시한다.

- ① 계약체결원가나 계약이행원가를 산정하면서 내린 판단
- ② 각 보고기간의 상각금액을 산정하기 위해 사용한 방법
- ③ 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산의 기말 잔액을 주요 범주별*로 구분한 기말 잔액
- ④ 보고기간에 인식한 상각금액과 손상차손 금액 * 예) 계약체결원가, 계약전원가, 준비원가

(실무적 간편법) 유의적인 금융요소나 계약체결 증분원가에 대하여 실무적 가편법을 사용하기로 한 경우에는 그 사실을 공시한다. >>> 쉽게 이해하는 新수익회계기준

제4장 경과 규정

- 1. 소급적용
- 2. 최초 적용일 누적효과 인식



경과 규정

K-IFRS 제1115호는 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용하되, 조기 적용이 가능하다. 조기 적용 시 그 사실을 공시한다.

기업이 K-IFRS 제1115호를 처음으로 적용하는 경우 경과 규정에 따라 i) 소급적용 또는 ii) 최초 적용일 누적효과 인식 방법 중 하나를 선택하여 사용할 수 있다. 이 장에서는 K-IFRS 제1115호 적용시 선택 가능한 경과 규정 및 각 방법에 따라 적용 가능한 실무적 간편법 등에 대하여 알아본다.

1. 소급적용

Key Point

◎ 소급적용 방법을 사용하는 경우, K-IFRS 제1115호를 처음부터 적용한 것처럼 표시하는 각 과거 보고기간에 소급하여 적용하되, 실무적 간편법을 사용할 수 있다.

소급적용 방법을 사용하는 기업은 K-IFRS 제1008호(회계정책, 회계추정의 변경 및 오류)에 따라 표시하는 각 과거 보고기간에 K-IFRS 제1115호를 소급하여 적용하다.

이 경우, 비교표시되는 가장 이른 과거기간의 영향 받는 자본의 각 구성 요소의 기초 금액과 비교 공시되는 각 과거기간의 기타 대응금액을 새로운 회계정책이 처음부터 적용된 것처럼 조정한다.

예를 들어, K-IFRS 제1115호의 최초 적용일¹⁶⁾이 2018년 1월 1일이며, 회계기간이 1월 1일부터 12월 31일까지인 기업이 소급적용 방법을 선택하는 경우에는 새로운 수익회계기준서가 처음부터 적용된 것처럼 비교표시되는 가장 이른 과거기간인 2017년의 이익잉여금(또는 적절하다면 다른 자본 요소) 기초 금액에 K-IFRS 제1115호의 최초 적용 누적효과를 조정하여 인식하다

또한, 소급적용 방법을 사용하는 기업은 다음의 실무적 간편법 중 하나 이상을 사용할 수 있다.

소급적용 방법에서 사용 가능한 실무적 간편법

- ① 다음 중 하나에 해당하는 완료된 계약의 재작성 불필요
 - i) 같은 회계연도에 개시되어 완료된 계약(C5(1)개)
 - ii) 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약(C5(1)山)
- ② 변동대가 있는 완료된 계약의 비교 보고기간 변동대가 추정 불필요(계약 완료일 거래가격 사용 가능)(C5(2))
- ③ 표시되는 가장 이른 기간 초 이전의 계약 변경은 소급 재작성 불필요(C5(3))
 - 대신, 이행·미이행 수행의무의 식별 시와 거래가격의 산정 시 및 이행· 미이행 수행의무에 거래가격 배분 시 이러한 모든 계약 변경의 총 영향 반영
- ④ 최초 적용일 전에 표시되는 모든 보고기간에 대하여 나머지 수행의무에 배분된 거래가격 및 수익 인식 예상 시기에 대한 공시 불필요(C5(4))

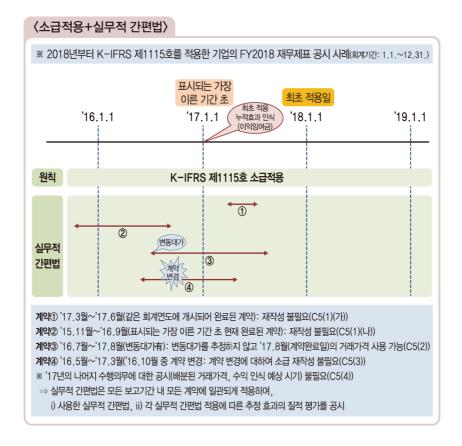
기업이 사용한 실무적 간편법은 표시되는 모든 보고기간 내의 모든 계약에 일관되게 적용하며, i) 사용한 실무적 간편법, ii) (가능성이 어느 정도 있는 범위에서) 각 실무적 간편법 적용에 따른 추정 효과의 질적 평가에 대한 정보를 모두 공시해야 한다.

한편, K-IFRS 제1115호를 처음으로 적용하는 경우 소급적용 방법을 사용하는 경우에만, 최초 적용일의 직전 회계연도에 대해 실무적으로 적용할수 있는 범위까지 당기 및 비교표시된 각 과거기간의 다음 항목에 대한 양적 정보만을 표시한다.

¹⁶⁾ K-IFRS 제1115호를 처음 적용하는 보고기간의 시작일

- ① 회계정책 변경의 영향을 받는 재무제표의 각 항목별 조정금액
- ② 기업회계기준서 제1033호 '주당이익'이 적용되는 경우, 기본주당 이익과 희석주당이익의 조정금액

2018년부터 K-IFRS 제1115호를 최초로 적용하는 기업이 사용 가능한 실무적 간편법과 함께 소급적용 방법을 사용하는 경우, 2018 회계연도 (회계기간: 1.1.~12.31.)에 대한 적용 사례는 다음과 같다.



2. 최초 적용일 누적효과 인식

Key Point

◎ K-IFRS 제1115호의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일에 인식하도록 소급하여 적용하되, 일부 실무적 간편법을 사용할 수 있다.

최초 적용일 누적효과 인식 방법을 사용하는 기업은 K-IFRS 제1115호의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일이 포함되는 회계연도의 이익잉여금(또는 적절하다면 다른 자본 요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식한다. 이 경우, 최초 적용일에 완료되지 않은 계약에만 K-IFRS 제1115호를 소급하여 적용 하는 것을 선택할 수 있다.

최초 적용일 누적효과 인식 방법을 사용하는 기업은 다음 중 어느 하나에 해당하는 계약 변경에도 p.67의 ③에서 기술하는 실무적 간편법을 사용할 수 있다.

- ① 표시되는 가장 이른 기간이 시작되기 전에 이루어진 모든 계약 변경
- ② 최초 적용일 전에 이루어진 모든 계약 변경

최초 적용일 누적효과 인식 방법에서 사용 가능한 실무적 간편법

- ⊙ 계약 변경에 대해 소급 재작성 불필요(C5(3))
 - 대신, 이행·미이행 수행의무의 식별 시와 거래가격의 산정 시 및 이행· 미이행 수행의무에 거래가격 배분 시 이러한 모든 계약 변경의 총 영향 반영

실무적 간편법은 모든 계약에 일관되게 적용하며, i) 사용한 실무적 간편법 ii) (가능성이 어느 정도 있는 범위에서) 각 실무적 간편법 적용에 따른 추정 효과의 질적 평가에 대한 정보를 모두 공시해야 한다.

한편, 최초 적용일 누적효과 인식 방법을 사용하여 새로운 수익회계기준서를 처음으로 적용하는 경우, 최초 적용일이 포함된 보고기간에 i) 현행 수익 회계기준서(해석서 포함)와 비교하여 새로운 수익회계기준서를 적용하면서 해당 보고기간에 영향을 받는 각 재무제표 항목 금액과 ii) i)에서 식별한 유의적인 변동이 생긴 이유에 대하여 추가 공시한다.

2018년부터 K-IFRS 제1115호를 최초로 적용하는 기업이 사용 가능한 실무적 간편법과 함께 최초 적용일 누적효과 인식 방법을 사용하는 경우, 2018 회계연도(회계기간:1.1,~12.31.)에 대한 적용 사례는 다음과 같다.

〈최초 적용일 누적효과 인식 + 실무적 간편법〉 ※ 2018년부터 K-IFRS 제1115호를 적용한 기업의 FY2018 재무제표 공시 사례(회계기간: 1 1 ~12 31) 표시되는 가장 최초 적용일 이른 기간 초 최초 적용 17.1.1 16.1.1 '18.1.1 19.1.1 누적효과 인식 (이익잉여금). 현행 수익 기준서 적용 원칙 K-IFRS 제1115호 적용 '18.1.1.에 완료되지 않은 계약에만 1115호 소급적용 선택 가능 1 실무적 간편법 계약(1) '16 2월~'18 2월(표시되는 가장 이른 기간 초 이전 계약 변경): 계약 변경에 대하여 소급 재작성 불필요 (C7A(1), C5(3)) 계약② '17 2월~'18 3월(최초 적용일 이전 계약 변경): 계약 변경에 대하여 소급 재작성 불필요(C7A(2), C5(3)) ⇒ 실무적 간편법은 모든 보고기간 내 모든 계약에 일관되게 적용하며. i) 사용한 실무적 간편법, ii) 각 실무적 간편법 적용에 따른 추정 효과의 질적 평가를 공시 ※ 현행 수익 기준서와 비교하여 새로운 수익 기준서 적용에 따라 영향 받는 각 재무제표 항목 금액 및 변동 이유 공시

제5장 주요 이슈사항 및 적용사례

- 1. 유의적인 금융요소(화폐의 시간가치 반영)
- 2. 변동대가
- 3. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무
- 4. 반품권이 있는 판매
- 5. 보증
- 6. 본인 대 대리인
- 7. 라이선스
- 8. 계약원가의 자산화



주요 이슈사항 및 적용사례

이 장에서는 K-IFRS 제1115호를 적용할 경우, 현행 수익회계기준서와 비교 하여 달라질 수 있거나 고려해야 할 주요 이슈사항과 관련 적용사례에 대해 살펴본다. 본 장에서 예시된 내용 이외에도 새로운 수익회계기준서의 적용 으로 인하여 달라지는 부분이 있을 수 있으므로, 기업들은 각각의 계약에 대하여 수익회계기준 변경에 따른 영향이 있는지를 충분히 검토할 필요가 있다.

1. 유의적인 금융요소(화폐의 시간가치 반영)

Key Point

◎ 재화나 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 차이로 인하여 유의적인 금융 효과가 발생하는 경우, 거래가격은 화폐의 시간가치를 반영하여 산정한다.

현행 수익회계기준서는 판매대가의 유입이 이연되는 경우(후불거래)에 대하여 화폐의 시간가치를 반영¹⁷⁾하도록 규정하고 있으나, 선불거래에 대하여는 별도의 규정이 없다.

반면, 새로운 수익회계기준서는 선불거래, 후불거래 등 재화나 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 차이로 인하여 유의적인 금융효과가 발생하는 경우, 거래가격은 화폐의 시간가치를 반영하여 현금판매가격으로 수익을 인식하도록 하고 있다.

^{17) (}K-IFRS 제1018호 문단 11) 대부분의 경우 판매대기는 현금이나 현금성자산의 형태가 된다. 따라서 수익금액은 받았거나 받을 현금이나 현금성자산의 금액이 된다. 그러나 현금이나 현금성자산의 유입이 이연되는 경우, 대가의 공정가치는 받았거나 받을 현금의 명목금액보다 작을 수 있다. 예를 들어, 무이자로 신용판매하거나 표면이자율이 시장이자율보다 낮은 어음을 판매대가로 받는 경우이다. 대금지급약정이 실질적으로 자금대여거래에 해당하는 경우, 그 대가의 공정가치는 미래 총수취액을 내재이자율로 할인하여 결정한다.(중략)

가. 관련 기준 내용

재화나 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 차이로 인하여 금융효과가 발생하는 경우, 다음의 단계에 따라 계약에 있는 유의적인 금융요소를 반영 하여 거래가격을 산정한다

<1단계> 유의적인 금융요소의 유·무 판단

- ※ 다음 (1), (2)를 포함한 모든 관련 시실과 상황을 고려하여 금융요소 포함 여부 및 그 금융요소가 계약에 유의적인지를 평가
 - (1) 약속한 재화나 용역에 대하여 약속한 대가와 현금판매가격의 차이



- (2) 다음 ①과 ②의 결합효과
 - ① 약속한 재화나 용역의 이전 시점과 대가 지급 시점 사이의 예상기간
 - ② 관련 시장의 일반적인 이자율



- ※ 다만, 다음 요인 중 하나라도 존재한다면 유의적인 금융요소가 없음(문단 62)
- (1) 고객이 대기를 선급하였으나, 재회나 용역의 이전 시점은 고객 재량에 따름
 - (2) 약속한 대가 중 상당한 금액이 변동 가능하며, 그 금액 및 시기는 고객이나 기업이 실질적으로 통제할 수 없는 미래 시건의 발생 여부에 따라 달라짐 (예: 대가가 판매기준 로열티인 경우)
 - (3) 약속한 대기와 현금판매기격 간의 차이가 고객이나 기업에 대한 금융제공 외의 이유로 발생하며 그 금액 차이는 그 이유에 따라 달라짐 (예: 일부 지급액을 보류하여 기업이 계약상 의무를 적절히 완료하지 못할 경우에 고객을 보호)

<2단계> 유의적인 금융요소를 반영하여 약속한 대가 조정

- ※ 계약 개시시점에 기업과 고객이 별도 금융거래를 한다면 반영하게 될 할인율을 사용하여 약속한 대가를 조정
- (1) 할인율 산정 : 다음을 고려하여 기업과 고객 간 별도 금융거래의 이자율 반영
 - ① 고객이나 기업이 제공하는 담보나 보증
 - ② 금융을 제공받는 당사자의 신용 특성
 - ③ 재화·용역의 이전 시점에 지급할 현금판매가격(명목금액)을 할인하는 이자율



- ⇒ 계약 개시 후에는 상황(이자율, 고객의 신용위험 등)이 달라져도 할인율을 수정하지 않음
- (2) 유의적인 금융요소를 반영하여 약속한 대기를 조정
 - : 재화·용역의 이전 시점에 고객이 재화·용역 대금을 현금으로 결제했다면 지급하였을 현금판매가격으로 수익 인식
- (3) 포괄손익계산서에 '금융효과'와 '고객과의 계약에서 생기는 수익' 구분 표시
- ※ (실무적 간편법) 계약 개시시점에 약속한 재화나 용역의 이전 시점과 고객의 대가 지급 시점 간의 기간을 1년 이내로 예상한다면, 유의적인 금융요소를 반영하여 약속한 대기를 조정하지 않는 실무적 간편법 사용 가능



즉, 계약에 유의적인 금융요소가 포함되는지를 우선 판단하고, 유의적인 금융요소가 있다면 이를 반영하여 약속한 대가를 조정함으로써, 고객이 재화나 용역의 이전 시점에 결제했다면 지급하였을 현금판매가격으로 수익을 인식한다

다만, 계약 개시시점에 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그 대가를 지급하는 시점 간의 기간이 1년 이내일 것으로 예상하는 경우, 수익금액을 조정하지 않는 실무적 간편법을 사용할 수 있다.

나, 실무 적용 이슈

고객에게 재화나 용역을 이전하면서 계약 당사자들 간에 합의한 지급 시기 차이로 인해 유의적인 금융 효익이 고객이나 기업에 제공되는 경우, 기업은 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영하여 약속된 대가를 조정하여 수익을 인식한다. 금융지원 약속이 분명하게 기재되어 있든지 아니면 그 약속이 계약 당사자들이 합의한 지급조건에서 암시되는지에 관계없이 유의적인 금융요소가 있을 수 있다.

따라서 계약에 유의적인 금융요소가 있는 경우, 실무적 간편법을 사용할수 있는 경우가 아니라면 '고객과의 계약에서 생기는 수익'으로 인식하는 금액은 실제로 받은 대가와 다르다. 재화나 용역의 이전이 이루어지기 전에 대가를 지급받는 선불거래의 경우, 이자비용 인식으로 '고객과의 계약에서 생기는 수익'이 실제로 수취한 대가보다 더 커진다. 반면, 재화나 용역의 이전이 이루어진 이후에 대가를 지급 받는 후불거래의 경우, 실제로 대가로 받은 금액의 일부가 이자수익으로 인식되므로 '고객과의 계약에서 생기는 수익' 인식 금액은 실제로 수취한 대가보다 작을 것이다.



다. 적용 사례

사례15)

장기 계약에 대한 지급청구권 보류 (K-IFRS 제1115호 적용사례 27)

- 상황

- ⊙ 기업은 건물을 건설하기로 하고 3년의 계약기간 동안 기업의 수행 단계별 지급 일정을 포함하여 계약을 체결함
 - 수행의무는 기간에 걸쳐 이행될 것이고, 단계별 지급 일정은 예상되는 기업의 수행 정도에 부합하도록 정함
 - 계약에는 약정기간 내내 고객이 단계별 지급액 중 특정 비율을 보류(유보) 하고, 건물이 완성될 때만 기업에 지급하는 조건을 두고 있음

판단 >>> 유의적인 금융요소 포함 여부(문단 62) : 포함되지 않음

- 단계별 지급액은 기업의 수행 정도에 부합하며 계약에서는 금융 제공 외의 사유로 금액을 유보하도록 요구함. 각 단계별 지급액의 특정 비율을 보류(유보)하는 것은 건설업자가 계약상 의무를 적절히 완료하지 못할 경우에 고객을 보호하기 위한 것임
 - ⇒ 기업은 계약에 유의적인 금융요소가 포함되지 않는다고 결론

사례16) 선수금과 할인율 평가(K-IFRS 제1115호 적용사례 29)

상황

- , | ⊙ 기업은 자산을 판매하기로 고객과 계약을 체결함
 - 자산에 대한 통제는 2년 경과 후 고객에게 이전될 것임(수행의무는 한 시점에 이행)
 - 계약에 따르면 두 가지 지급 방법(2년 경과 후에 고객이 지산을 통제할 때 5,000원을 지급하거나 계약에 서명할 때 4,000원 지급) 중에서 선택할 수 있음
- 고객은 계약에 서명할 때 4,000원을 지급하기로 선택함

판단 1 >>> 유의적인 금융요소 포함 여부(문단 61) : 포함되어 있음

- 기업은 시장의 일반적인 이자율뿐만 아니라 고객이 자산에 대해 지급 하는 시점과 기업이 고객에게 자산을 이전하는 시점 사이의 기간 때문에, 계약에 유의적인 금융요소가 포함되어 있다고 결론

판단 2 >>> 할인율 산정(문단 64) : 기업의 증분차입이자율

- 거래의 내재이자율은 11.8%이고, 이는 두 가지 대체 지급 선택권을 경제적으로 동등하게 하기 위해 필요한 이자율임. 그러나 기업은 약속된 대가를 조정하기 위해 사용해야 할 이자율을 증분차입이자율인 6%로 판단

회계처리 각 시점별 기업의 회계처리는 다음과 같음

- ① 계약 개시시점: 받은 4,000원을 계약부채로 인식 (차) 현금 4,000 (대) 계약부채 4,000
- ② 계약 개시시점부터 자산을 이전할 2년 동안 약속된 대가를 조정하고 (문단 65), 2년 동안 4,000원에 대한 이자를 6%씩 인식하여 계약 부채를 증액
 - 1년 후 : (차) 이자비용 240* (대) 계약부채 240
 - 2년 후 : (차) 이자비용 254** (대) 계약부채 254
 - * 4,000×0.06=240
 - ** 4,240×0.06=254
- ③ 자산 이전 시: 자산 이전에 대해 수익을 인식
 - (차) 계약부채 4,494 (대) 수익 4,494

2. 변동대가

Key Point

◎ 대가가 변동될 수 있는 경우, ①기댓값과 ②가능성이 가장 높은 금액 중 더 잘 예측하는 방법으로 변동대가를 추정한다. 나중에 관련된 불확실성이 해소될 때, 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도 까지만 추정된 변동대가를 거래가격에 포함한다.

현행 수익회계기준서는 수익금액은 받았거나 받을 대가의 공정가치로 측정¹⁸⁾하며, 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높은 경우에만 인식¹⁹⁾한다고 규정하고 있으나, 변동대가에 대한 구체적 회계처리 지침은 없다.

반면, 새로운 수익회계기준서는 거래가격에 변동대가가 포함된 경우에 대한 상세한 지침을 제시하여, 변동대가의 추정과 그 추정치의 제약에 관한 요구사항을 규정하고 있다.

가, 관련 기준 내용

계약에서 약속한 대가는 할인, 환불, 가격할인, 장려금, 성과보너스 등으로 인해 변동될 수 있다. 대가에 변동금액이 포함된 경우, 다음의 단계에 따라 변동대가를 추정하되, 그 추정치의 제약에 대한 요구사항을 고려하여 거래 가격에 포함해야 한다

^{18) (}K-IFRS 제1018호 문단 10) 수익금액은 일반적으로 판매자와 구매자 또는 자산의 사용자 간의 합의에 따라 결정되며, 판매자에 의해 제공된 매매할인 및 수량리베이트를 고려하여 받았거나 받을 대가의 공정가치로 측정한다.

^{19) (}K-IFRS 제1018호 문단 18) 수익금액은 수익은 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높은 경우에만 인식한다. 판매대가를 수취하거나 불확실성이 해소되기 전까지 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높지 않을 수도 있다. (중략)

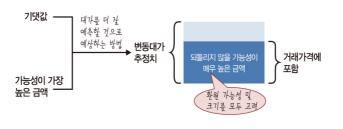
<1단계> 변동대가의 추정

- ※ 다음 (1), (2) 중 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정
- (1) 기댓값
 - 가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한 금액의 합
- (2) 가능성이 가장 높은 금액
 - 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액



<2단계> 변동대가 추정치의 제약 고려

- ※ 변동대가 추정치 중 나중에 화원하지 않을 최소금액만을 거래가격에 포함
 - 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만, 1단계에서 추정된 변동대가의 일부나 전부를 거래가격에 포함
 - ⇒ 수익의 환원 가능성 및 크기를 모두 고려하여 되돌리지 않을 가능성을 평가



※ 수익의 환원 가능성 및 크기를 크게 할 수 있는 요인의 예

- ① 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인*에 대한 높은 민감성
 - * 시장의 변동성, 제3자의 판단이나 행동, 날씨, 재화·용역의 진부화 위험 등
- ② 불확실성 해소 기간의 장기화
- ③ 비슷한 계약에 대한 제한적인 경험과 예측치
- ④ 폭넓은 가격할인 제공 또는 비슷한 계약의 지급조건 변경 관행
- ⑤ 발생 가능한 대가의 다양성 및 넓은 범위

즉, 기댓값과 가능성이 가장 높은 금액 중 기업이 받을 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 변동대가를 추정하되, 나중에 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 그 추정치를 거래가격에 포함하다

이후 변동대가와 관련된 불확실성이 해소될 때까지 각 보고기간 말마다 추정 거래가격을 새로 수정한다. 이 경우 거래가격의 변동은 본 책자 p.44~45(문단 87~90)를 적용한다.

한편, 계약에서 약속한 변동대가는 계약 전체에 기인할 수도 있고, 일부수행의무 등 계약의 특정 부분에 기인할 수도 있다. 이 경우 다음 기준을 모두 충족하면 변동금액을 전부 하나의 수행의무에 배분하거나 단일 수행의무의 일부를 구성하는 구별되는 재화나 용역에 배분한다.

- ① 수행의무를 이행하거나 구별되는 재화나 용역을 이전하는 기업의 노력과 변동 지급조건이 명백하게 관련되어 있음
- ② 계약상 모든 수행의무와 지급조건을 고려할 때, 변동대가를 전부 그 수행의무나 구별되는 재화 또는 용역에 배분하는 것이 거래가격 배분 목적에 맞음

변동대가의 배분과 관련한 상세 내용은 본 책자 p.42~44(문단 84~86)를 적용한다.

나, 실무 적용 이슈

거래가격은 고객이 지급하는 고정된 금액일 수도 있으나, 어떤 경우에는 할인, 환불, 성과보너스 등의 변동대가를 포함할 수 있다. 대가의 변동 가능성이 계약 조건에 명시되어 있지 않더라도, 기업이 대가를 받을 권리가미래 사건의 발생 여부에 달려있거나, 기업의 사업 관행이나 경영방침 등에근거하여 기업이 가격할인을 제공할 것이라고 예상되는 상황 등에서도 약속한 대가는 변동될 수 있다.

그러나 현행 기준서는 변동대가에 대하여 구체적인 지침을 제시하지 않으므로, 현행 기준서 하에서 변동대가가 포함된 계약에 대하여 측정한 수익금액은 새로운 수익회계기준서에 따라 추정한 변동대가(기댓값 또는 가능성이 가장 높은 금액)와는 추정 방법 및 그 크기, 인식 시점이 다를 수 있다.

또한, 현행 기준서 하에서 경제적효익의 유입 가능성이 높지 않다고 판단하여 인식하지 않았던 수익금액에는 나중에 환원하지 않을 가능성이 매우 높아 새로운 수익 회계기준서에 따라 거래가격에 포함해야 하는 변동대가의 일부가 포함되어 있을 수 있다. 반대로, 경제적효익의 유입 가능성이 높다고 판단하여 인식한 수익금액에도 나중에 환원할 가능성이 높아 새로운 수익회계기준서 적용 시에는 거래가격에 포함할 수 없는 변동대가의 일부가 포함되어 있을 수 있다.

변동대가의 추정 및 그 제약을 고려하여 거래가격을 산정한 이후에도, 관련된 불확실성이 해소될 때까지 각 보고기간 말마다 보고기간의 상황 변동을 충실하게 표현하기 위하여 추정 거래가격을 새로 수정해야 한다.

다. 적용 사례

사례17) 가격할인(K-IFRS 제1115호 적용사례 23)

상황

- ⊙ 기업: 제품 판매자, 고객: 유통업자
- 20X7년 12월 1일 기업은 고객(유통업자)과 계약을 체결하고, 계약 개시 시점에 제품 1,000개 및 제품에 대한 통제를 이전(총 대가: 개당 가격 100원×제품 1,000개=100,000원)
- 고객(유통업자)의 지급의무는 최종 고객에게 제품을 판매할 때 발생(고객 (유통업자)은 보통 제품 획득일로부터 90일 이내에 제품을 판매)
- 기업은 고객(유통업자)에게 가격할인을 부여할 것으로 예상(계약의 대가는 변동될 수 있음)

(경우A) 변동대가 추정치에 제약이 없는 경우

- 기업은 비슷한 제품을 판매한 경험이 상당히 있음
 - ⇒ 과거에 이러한 제품에 대해 판매가격의 약 20%의 가격할인을 부여 하였으며, 여러 해 동안 20%보다 유의적으로 큰 가격할인을 부여한 적이 없음. 현행 시장정보는 가격을 20% 낮춘다면 유통망을 통해 유통 시키기에 충분할 것임을 암시

(경우B) 변동대가 추정치에 제약이 있는 경우

- 기업은 비슷한 제품을 판매한 경험이 있음
 - → 진부화 위험이 높고, 가격 결정의 변동성이 매우 높았으며, 기업이 부여한 가격할인은 판매가격의 20%~60%로 그 범위가 넓었음. 현행 시장정보도 제품 유통을 위해 가격을 15%~50%로 낮추는 것이 필요할 수 있음을 암시

판단 >>>

(경우A) 20X7년 12월 1일 제품이 이전될 때 80,000원을 수익으로 인식

- ① 변동대가의 추정(문단 53) : 80,000원(기댓값 방법 사용)
 - 변동대가 추정 시 기댓값 방법이 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상함. 기댓값 방법을 사용하면 거래가격이 80,000원이 될 것으로 추정함
 - ⇒ 변동대가 추정치: 80,000원(80원×1,000개)
- ② 변동대가 추정치의 제약 고려(문단 56) : 거래가격에 80,000원 전부를 포함
 - 기업은 이 제품에 대해 상당한 과거 경험과 추정치를 뒷받침하는 현행 시장정보가 있다고 판단함. 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에서 생기는 일부 불확실성이 있을지라도, 현행 시장 추정치에 기초하여 단기간에 해소될 것으로 예상함
 - ⇒ 불확실성이 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액(80,000원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론
 - (경우B) 변동대가의 추정치(60,000원) 중 나중에 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도(50,000원)까지만 거래가격에 포함함
- ① 변동대가의 추정(문단 53) : 60.000원(기댓값 방법 사용)
 - 변동대가 추정 시 기댓값 방법이 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상함. 기댓값 방법을 사용하면 기업은 40% 할인을 제공할 것으로 추정함
 - ⇒ 변동대가 추정치: 60,000원(60원×1,000개)
- ② 변동대가 추정치의 제약 고려(문단 56) : 거래가격에 50,000원까지만 포함
 - 기업은 다음과 같은 판단에 따라 제품이 이전될 때 수익으로 50,000원을 인식하고, 불확실성이 해소될 때까지 보고일마다 거래가격 추정치를 다시 평가함

- (②-1) 대가가 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인(진부화 위험)에 매우 민감하며, 제품을 유통시키려면 넓은 범위의 가격할인을 제공 하여야 함
 - ⇒ 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 없으므로 추정치 60,000원(40% 할인)을 거래가격에 포함할 수 없음
- 《②-2》비록 기업의 과거 가격할인이 20%~60%의 범위에 있었더라도, 현재 시장정보는 15%~50%의 가격할인이 필요할 것임을 암시함
 - ⇒ 기업은 거래가격에 50,000원(100원×50%할인×1,000개)을 포함. 이에 따른 금액으로 수익을 인식하는 경우에는 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론

3. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

Key Point

◎ 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 기준 충족여부를 검토하여 재화나 용역에 대한 통제가 기간에 걸쳐 고객에게 이전되는지, 한 시점에 이전되는지를 판단한다.

가. 관련 기준 내용

다음 세 가지 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전(기간에 걸쳐 수행의무를 이행)하는 것이므로 기간에 걸쳐 수익을 인식(진행기준을 적용)한다.

(1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비함

청소용역 등 일상적이거나 반복적인 용역들은 기업이 수행하는 대로 그 수행의 효익을 고객이 얻고 동시에 소비함

또 다른 예로 기업이 고객에게 1년 동안 매월 급여처리 용역을 제공하기로 한 경우, 기업이 급여 거래 처리 용역을 제공할 때 고객은 바로 효익을 동시에 얻고 소비하게 된다. 기업이 지금까지 제공한 급여처리 용역을 다른 기업이 다시 수행할 필요가 없다는 사실은 기업이 수행하는 대로 고객이 기업의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비한다는 것을 보여준다.

(2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산 (예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높임

고객의 토지에 기업이 건설하는 건설계약의 경우 고객은 일반적으로 기업의 수행에서 생기는 모든 재공품을 통제하므로 고객은 기업이 제공하는 재화나 용역의 효익을 얻고 있고, 이에 따라 수행의무는 기간에 걸쳐 이행 된다.

이때 '통제'란 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 말한다. 통제 이전 여부 판단시 다음을 포함한 통제 이전의 지표를 고려하여야 하며, 각 지표에 대한 세부 설명은 본 책자 p.51~52의 내용을 참고한다.

- (개) 기업은 자산에 대해 현재 지급청구권이 있음
- (내) 고객에게 자산의 법적 소유권이 있음
- (대 기업이 자산의 물리적 점유를 이전하였음
- (라) 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있음
- (마) 고객이 자산을 인수하였음

(3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있음

(가) 기업 자체에는 대체용도가 없음

자산이 그 기업 자체에 대체 용도가 있는지를 판단할 때, 그 자산을 다른 용도(예: 다른 고객에게 판매)로 쉽게 전환하는 데에 계약상 제약이 있거나 실무상 제한이 있다면 그 자산은 그 기업에는 대체 용도가 없는 것이다. 자산이 기업에 대체 용도가 있는지는 계약 개시시점에 판단한다.

① 계약상 제약

자산을 다른 용도로 전환할 수 있는 기업의 능력을 계약에서 제약한다는 것은 그 자산이 실질적으로 그 기업에 대체 용도가 없음을 뜻한다. 기업이 자산을 다른 용도로 전환하려고 해도 고객이 약속된 그 자산에 대한 권리를 집행할 수 있다면 이는 계약상 제약이 실질적임을 나타낸다.

② 실무상 제한

다른 용도로 자산을 전환할 때 경제적 손실이 유의적으로 생긴다면, 다른 용도로 자산을 전환하는 기업의 능력에 실무상 제한이 있는 것이다. 경제적 손실이 유의적으로 생기는 이유는 자산의 재작업에 유의적으로 원가가 들거나 유의적으로 손실을 보아야만 자산을 판매할 수 있기 때문일 수 있다. 예를 들면 고객 특유의 규격으로 설계되거나, 먼 지역에 위치하여 자산을 다시 전환하려면 실무적으로 제한이 있을 수 있다.

(나) 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행가능한 지급청구권이 있음

기업이 약속대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료하는 경우에는 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 보상하는 금액을 받을 권리가 계약 기간에는 언제든지 있다면, 기업에는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는 것이다.

기업이 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권을 가진다는 것은 기업이 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나 용역의 판매가격에 가까운 금액(예: 수행의무의 이행에 든 원가의 회수금액에 적정한 이윤을 더한 금액)을 받을 권리가 기업에 있음을 의미하다.

고객이 그 시점에 계약을 종료할 권리 없이 계약을 종료하려는 행동을 한다고 해도(고객이 약속한 대로 의무를 수행하지 못한 경우 포함), 계약 (이나 다른 법률)에 따라 기업은 계약상 약속한 재화나 용역을 고객에게 계속 이전할 수 있는 권리를 가질 수 있고 그 재화나 용역과 교환하여 약속한 대가를 지급하도록 고객에게 요구할 수도 있다. 이 상황에서 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는 것이다. 기업은 계약에 따라 자신의 의무를 계속 수행할 수 있는 권리가 있고, 고객에게 그의 의무를 수행(약속한 대가의 지급을 포함)할 것을 요구할 수 있기 때문이다.

지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는지와 그 권리를 집행할 수 있는지를 판단하기 위해, 계약 조건과 그 계약 조건을 보충하거나 무효화할 수 있는 법률이나 판례도 참고한다.

나. 실무 적용 이슈

건설과 선박건조 등 장기간에 걸쳐 진행되는 재화의 제조 또는 용역의 제공 분야에서 '진행기준' 적용과 관련한 이슈가 있을 수 있다.

새로운 수익회계기준은 진행기준과 관련하여 현행 수익회계기준서에서 다루지 않은 새로운 개념들을 기술하고 있으므로 기업들은 진행기준 적용 요건 충족 여부, 진행률 산정방법 등에 대한 충분한 검토가 필요하다.

본 책자에서는 최근 이슈가 되고 있는 아파트 자체분양공사의 진행기준 적용과 관련한 내용을 소개한다.

상황

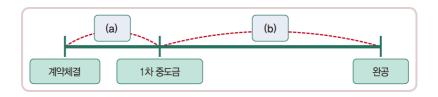
○ (아파트 자체분양공사) 공정위 고시 아파트 표준공급계약서에 따라, 1회 중도금 납부 이전에는 고객(수분양자)이 위약금(총계약금액의 10%)을 지급하고 계약을 해제할 수 있으며, 1회 중도금 납부 이후에는 고객은 건설사의 동의 없이 계약 해제 불가

이러한 경우 건설시의 수익인식 시점은?

(가) 대체용도

아파트 표준공급계약서에 따라 기업은 건설중인 아파트를 임의로 다른 고객에게 판매하는 등 다른 용도로 쉽게 전환할 수 없다. 이에 따라 계약상 제약이 실질적인 것으로 판단되므로 대체용도가 없다고 본다

(나) 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행가능한 지급청구권



① 고객이 계약을 종료할 수 있는 기간

(a)기간 중에는 아파트 표준공급계약서에 따라 고객은 위약금(총계약금액의 10%)을 내고 계약을 해제할 수 있다.

이러한 상황에서 고객이 계약을 해제하는 경우 기업에 지금까지 공사를 수행한 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있는지와 관련해서는 위약금으로 1차 중도금 납부 시점까지 수행한 공사에 대한 보상이 가능 하다면 지급청구권이 있다는 것이 다수 의견이다.

② 고객이 계약을 종료할 수 없는 기간

(b)기간 중에는 아파트 표준공급계약서에 따라 고객은 기업의 동의 없이 계약을 해제할 수 없다.

기업은 고객의 사유로 고객이 계약해제를 요청하더라도 계약을 해제하지 않고 아파트 건설을 계속 수행하고, 고객에게 약속된 금액의 지급을 요구할 권리를 보유하므로 지급청구권이 있다는 것이 다수 의견이다.

다만, 고객의 사유로 계약해제를 요청하는 경우 기업이 이를 수용하기로 선택한 사업관행이 그 법적 환경에서 권리를 집행할 수 없게 되는 결과를 가져왔는지에 대한 판례 등이 있다면 지급청구권 유무에 대한 판단이 달라질 수 있다.

그러나 기업이 비슷한 계약에서 자신의 지급청구권 포기를 선택할 수 있더라도 고객과의 계약에서 지금까지 수행분에 대한 지급청구권을 여전히 집행할 수 있다면, 지급청구권을 계속 갖는 것이다.

다. 적용 사례

본 책자 p.48~51의 '사례 10' 참조

4. 반품권이 있는 판매

Key Point

◎ 반품권이 있는 판매의 경우, 반품될 것으로 예상되는 금액 및 그 원가를 환불부채와 자산(반환제품회수권)으로 각각 총액으로 표시한다.

현행 수익회계기준서는 반품권이 있는 판매의 경우, 미래의 반환금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다면 추정반환금액을 부채로 인식²⁰⁾ 하도록 규정 하고 있으나, 이에 대한 구체적 회계처리 지침은 없다.

반면, 새로운 수익회계기준서는 반품될 것으로 예상되는 금액 및 그원가를 환불부채와 자산(반환제품회수권)으로 각각 총액 표시하도록 하고있다. 따라서 현행 기준서 하에서 매출총이익에 상당하는 순액으로 반품충당부채를 표시하였다면 새로운 수익회계기준서 적용시 자산과 부채의 금액이각각 증가할 수 있다. 다만, 반품 예상 금액이 현행 및 새로운 기준서하에서 동일하다면 손익에 미치는 영향은 동일할 것이다.

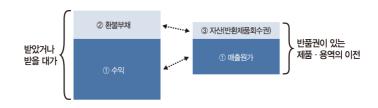
가. 관련 기준 내용

반품권이 있는 제품(또는 환불 대상 용역)의 이전으로 받은 대가의 일부나 전부를 고객에게 환불할 것으로 예상하는 경우, 다음과 같이 받을 권리가 예상되는 대가에 대해서만 수익으로 인식하고, 반품 예상 제품에 대하여 환불부채와 자산을 각각 인식하다

^{20) (}K-IFRS 제1018호 문단 17) 판매자가 부담하는 소유에 따른 위험이 중요하지 않은 경우에는 해당 거래를 판매로 보아 수익을 인식한다. 예를 들어, 판매자가 판매대금의 회수를 확실히 할 목적만으로 해당 재화의 법적 소유권을 계속 가지고 있더라도 소유에 따른 중요한 위험과 보상이 이전되었다면 해당 거래를 판매로 보아 수익을 인식한다. 또 다른 예로 고객이 만족하지 않는 경우에 판매대금을 반환하는 소매판매를 들 수 있는데, 그경우 과거의 경험과 기타 관련 요인에 기초하여 미래의 반환금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다면, 판매시점에 수익을 인식하고 추정반환금액은 부채로 인식한다.

▶ 반품권이 있는 판매 회계처리

- ※ 다음 사항을 모두 인식(문단 B21)
- ① **수익**: 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 수익으로 인식 ⇒ 반품 예상 제품에 대해서는 수익을 인식하지 않음
- ② 화불부채: 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 대가를 환불부채로 인식
- ③ 자산(반환제품회수권): 고객에게서 제품을 회수할 권리를 자산*으로 인식 (이에 상응하는 매출원가를 조정)
 - * 제품의 이전 장부금액에서 회수에 예상되는 원가를 차감하여 최초 측정



 \Rightarrow 보고기간 말마다 예상되는 반품의 변동에 따라 환불부채와 자산의 측정치 재평가

환불부채는 기업이 받았거나 받을 대가 중에서 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 금액으로 측정하며, 이후 보고기간 말마다 상황의 변동을 반영하여 새로 수정하고 이에 따라 생기는 조정액을 수익 또는 수익의 차감으로 인식하다.

환불부채를 결제할 때 고객에게서 제품을 회수할 기업의 권리에 대해 인식하는 자산(반환제품회수권)은 제품의 이전 장부금액에서 그 제품 회수에 예상되는 원가(반품된 제품의 잠재적 가치 감소 포함)를 차감하여 최초 측정한다. 이후 보고기간 말마다 반품될 제품에 대한 예상의 변동을 반영 하여 자산의 측정치를 새로 수정한다. 이 자산은 환불부채와는 구분하여 표시한다.

다만, 고객이 한 제품을 유형, 품질, 조건 및 가격이 같은 다른 제품과 교환하는 경우에는 반품으로 보지 않으며, 고객이 결함이 있는 제품을 정상 제품으로 교환할 수 있는 계약은 보증에 대한 지침(문단 B28~B33)에 따라 평가하다

나. 실무 적용 이슈

기업이 고객에게 제품에 대한 통제를 이전하면서, 제품 불만족 등의다양한 이유로 제품을 반품할 권리와 함께 지급된 대가의 전부나 일부를 환불하거나, 갚아야 할 금액에 대한 공제 또는 다른 제품으로 교환 등의권리를 고객에게 부여하는 경우, 반품권이 있는 판매로 회계처리한다.

이 경우 환불부채와 자산(반환제품회수권)을 각각 총액으로 인식해야 하므로, 현행 기준에서 매출총이익에 상당하는 순액으로 반품충당부채를 표시하였다면 새로운 수익회계기준에서는 자산과 부채의 금액이 각각 증가 할 수 있다.

만약 반품 예상 금액이 현행 기준과 새로운 기준 하에서 동일하다면 손익에 미치는 영향은 동일할 것이다. 다만, 변동대가 추정치의 제약 등을 포함한 거래가격의 산정 관련 요구사항에 따라 새로운 기준 적용시 수익 및 환불부채, 반환제품회수권의 측정 및 그 손익 효과가 달라질 수 있다.

또한, 이후 매 보고기간 말마다 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액, 반품 예상액 등 상황의 변동을 반영하여 거래가격과 수익 인식 금액, 환불부채와 자산의 측정치를 새로 평가하여 수정 인식해야 한다.

다. 적용 사례

사례18) 반품권이 있는 판매(K-IFRS 제1115호 적용사례 22)

상황

- ⊙ 기업은 고객들과 100건의 계약을 체결함
 - 각 계약은 제품 1개당 100원에 판매하는 것을 포함(총 제품 100개 × 100원 = 총 대가 10,000원)하며, 각 제품의 원가는 60원임
 - 제품에 대한 통제가 이전될 때 현금을 받음
 - 기업의 사업 관행은 고객이 사용하지 않은 제품을 30일 이내에 반품하면 전액을 환불받을 수 있도록 허용함

판단 1 >>> 개별 계약 vs. 계약들의 포트폴리오 판단(문단 4) : 계약들의 포트폴리오에 적용

- 기업은 新수익회계기준을 계약 포트폴리오에 적용한 경우와 포트폴리오 내의 개별 계약에 적용한 경우의 재무제표 영향이 중요하게 다르지 않다고 합리적으로 예상함
 - ⇒ 100건의 계약 포트폴리오에 대하여 新수익회계기준을 적용하기로 함

판단 2 >>> 변동대가 추정(문단 53) : 기댓값 방법 사용

- 계약에서 고객에게 제품의 반품을 허용하고 있으므로, 고객에게서 받은 대가는 변동될 수 있음. 기업은 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 기댓값 방법(문단 53(1))을 사용하여 변동 대가를 추정하기로 결정함
 - ⇒ 기업은 기댓값 방법을 사용하여 97개의 제품이 반환되지 않을 것 으로 추정함

판단 3 >>> 변동대가 추정치의 제약(문단 56~58) : 기댓값 방법 사용

- 기업은 변동대가 추정치의 제약에 관한 본 책자 p.33~35(문단 56~58)의 요구사항을 참고하여 변동대가의 추정 금액 9,700원(100원 × 반품되지 않을 것으로 예상하는 제품 97개)이 거래가격에 포함될 수 있는지를 판단함
- 기업은 수익의 환원 가능성을 높이거나 그 크기를 크게 할 수 있는 요인들을 고려함. 비록 반품은 기업의 영향력이 미치지 못하지만 이 제품과 고객층의 반품 추정에는 경험이 상당히 있다고 판단함. 또한 불확실성은 단기간(30일 반품기간)에 해소될 것임
 - ⇒ 기업은 불확실성이 해소될 때(반품기간이 종료될 때) 이미 인식한 누적 수익 금액(9,700원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론

외계처리 수익, 환불부채 및 자산을 인식(문단 55, B21)

- 기업은 제품 100개에 대한 통제 이전 시점에 반품될 것으로 예상하는 제품 3개에 대한 수익은 인식하지 않음
- 제품의 회수원가는 중요하지 않을 것이라고 추정하고 반품된 제품은 다시 판매하여 이익을 남길 수 있다고 예상함
 - ⇒ 기업은 다음을 모두 인식
 - ① 수익 9,700원 (100원×반품될 것으로 예상하지 않는 제품 97개)
 - ② 환불부채 300원 (100원×반품될 것으로 예상하는 제품 3개)
 - ③ 자산 180원 (60원×환불부채를 정산할 때 고객에게서 회수할 권리가 있는 제품 3개)
- (참고) 현행 기준서 하에서 반품충당부채를 순액으로 표시한 경우의 회계 처리와의 비교(거래대가 및 반품 예상액 등 제반 측정치는 동일한 것으로 가정)

반품충당부채를 순액으로 표시한 경우*				新수익회계기준			
(차) 현금	10,000	(대) 매 출 매출원가 반품충당부채	9,700** 180*** 120****	(차) 현금	10,000	(대) 매출 9,7(환불부채 30	00 00*
(차) 매출원가	6,000	(대) 재고자산	6,000	(차) 매출원가 반환제품회수권	5,820** 180***	(대) 재고자산 6,00	00

- * 현행 기준상 세부 회계처리지침이 없어 대부분 * 3개×100원=300원 반품충당부채를 순액으로 표시하나, 총액으로 표 ** 97개×60원=5,820원 시하는 경우도 있음 *** 3개×60워=180워
- ** 97개×100원=9,700원
- *** 3개×60원=180원
- **** 3개×(100원-60원)=120원
- ※ 손익영향: 9,700-(6,000-180)=3,880
- ※ 손익영향: 9,700-5,820=3,880

5. 보증

Key Point

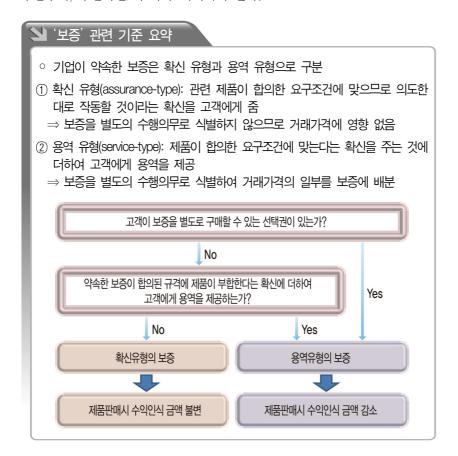
◎ 기업이 약속한 보증을 확신유형과 용역유형으로 구분하여 약속의 성격에 따라 회계처리한다. 확신유형의 경우 보증을 별도의 수행의무로 식별하지 않으나, 용역유형의 경우 보증을 별도의 수행의무로 식별하여 거래가격의 일부를 보증에 배분한다.

가, 관련 기준 내용

기업은 제품(재화나 용역)의 판매와 관련하여 계약, 법률, 기업의 사업 관행에 따라 고객에게 보증을 제공하는 것이 일반적이다. 보증의 특성은 산업과 계약에 따라 상당히 다를 수 있다. 어떤 보증은 제품이 합의된 규격에 부합하므로 고객이 의도한 대로 작동할 것이라는 확신을 고객에게 주고, 다른 보증은 이러한 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공한다.

고객이 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권을 가지고 있다면, 그 보증은 구별되는 용역이다. 기업이 계약에서 약속한 제품의 기술에 더하여 고객에게 용역을 제공하기로 약속한 것이기 때문이다. 이런 경우 기업은 약속한 보증을 수행의무로 회계처리하고, 그 수행의무에 거래가격의 일부를 배분한다

고객에게 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 없는 경우에는, 약속한 보증이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것이 아니라면, 이러한 보증은 기업회계기준서 제1037호(충당부채, 우발부채, 우발자산)에 따라 회계처리 한다.



나, 실무 적용 이슈

자동차 제조업, 전자제품 제조업 등 고객에게 제품에 대한 품질보증을 제공하는 산업의 경우에는 새로운 수익회계기준에서 규정하는 "보증"의 종류, 회계처리 등에 대하여 검토가 필요하다.

기업이 고객에게 제공하는 보증이 별도의 용역을 제공하는 용역유형의 보증에 해당하는 경우 수익의 일부를 보증에 배분하여 용역이 제공되는 기간 동안 이연하여 인식한다.

현행 실무는 일반적으로 예상되는 보증비용을 충당부채로 인식하므로 기업이 제공하는 보증이 용역유형에 해당하는 경우 새로운 기준 적용시 제품판매 시점의 수익금액이 감소할 가능성이 있다.

다. 적용 사례

사례19)

확신유형 및 용역유형 보증 회계처리 (K-IFRS 제1115호 적용사례 44 수정)

-- 상황

○ 기업은 재회를 판매하면서 고객에게 일괄적으로 1년 동안 제품이 약속한 대로 작동할 것이라고 보장. 한편 기업은 추가 비용을 지불하는 고객에게 1년 이후 추가로 2년 동안 보증을 제공

판단 >>> 고객에게 제공되는 두 가지 보증의 성격이 다르다고 판단

- 고객에게 제품이 1년 동안 의도한 대로 작동될 것이라고 보장 하는 것은 제품이 합의된 규격에 부합하므로 당사자들이 의도한 대로 작동할 것이라는 확신을 고객에게 주는 것이므로 확신유형의 보증에 해당

쉽게 이해하는

新수익회계기준

- ⇒ 기업은 최초 1년간 보증을 별도의 수행의무로 회계처리하지 않고 K-IFRS 제1037호에 따라 예상되는 보증비용을 충당부채 등으로 계상
- 고객이 별도로 구매할 수 있는 추가 2년 동안의 보증은 기업이 계약에서 약속한 제품의 기술에 더하여 고객에게 추가적인 용역을 제공하기로 약속한 것이기 때문에 구별되는 용역이고, 별도의 수행의무인 용역유형의 보증에 해당
 - ⇒ 기업은 추가 2년간 보증을 별도의 수행의무로 보아 거래가격의 일부를 배분하고, 추가보증 기간 2년에 걸쳐 수익을 인식

6. 본인 대 대리인

Key Point

◎ 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는 경우 기업은 본인이며, 거래금액 총액을 수익으로 인식한다. 반면, 기업이 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 대리인에 해당하는 경우 기업은 주선의 대가로 받는 보수나 수수료를 수익으로 인식한다.

가. 관련 기준 내용

고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우 기업은 고객과의 약속의 성격을 판단해야 한다. 약속이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인), 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)에 따라 수익인식 시점, 금액 등이 달라질 수 있다.

고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제한다면 기업은 본인이며, 기업의 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로)이전되는 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는 대가 총액을 수익으로 인식한다.

기업이 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 대리인에 해당하는 경우 기업은 재화나 용역의 제공을 주선하고 그 대가로 받을 보수나수수료 금액을 수익으로 인식한다. 이는 다른 당사자가 제공하기로 하는 재화나 용역과 교환하여 받은 대가 가운데 그 당사자에게 지급한 후에 남는 순액일 수 있다.

고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제함 (즉, 본인에 해당)을 나타내는 지표에는 다음 사항이 포함된다.

- (1) 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있음
- (2) 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 기업에 있음
- (3) 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있음

위의 지표들은 재화나 용역의 특성과 계약 조건에 따라 통제 여부의 판단에 더 적합하거나 덜 적합할 수 있으며, 계약에 따라 다른 지표들이 더 설득력 있는 증거를 제공할 수 있다

※ 본인 對 대리인 판단지표 비교(본인임을 나타내는 지표)

	현행 수익회계기준	新수익회계기준
(1) 약속 이행의 주된 책임을 부담	0	0
(2) 재고위험을 부담	0	0
(3) 가격결정 권한을 보유	0	0
(4) 고객의 신용위험을 부담	0	삭제*

^{*} 현행 기준에서 "신용위험 부담"을 주요 지표로 하여 '본인'으로 판단한 경우, 新기준 적용시 '대리인'에 해당할 수 있음

나. 실무 적용 이슈

본인 대 대리인 이슈는 일반적으로 유통 관련 기업에 발생할 수 있으므로 백화점, 마트, 대리점, 인터넷 쇼핑몰 등을 운영하는 기업은 개별 계약에서 기업이 고객과의 약속을 이행하는 주된 책임을 부담하는지, 재고위험을 부담 하는지, 가격결정 권한을 보유하는지 등의 판단지표를 검토하여 본인인지 대리인인지를 판단해야 한다. 고객에게 재화나 용역을 이전하기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 기업은 본인이다.

다. 적용 사례

사례20)

재화와 용역 제공을 주선(기업이 대리인) (K-IFRS 제1115호 적용사례 45)

상황

● 기업은 다양한 공급자들이 고객(소비자)에게 재화를 직접 인도하는 형태의 인터넷 쇼핑몰을 운영하면서 공급자와의 계약에 따라 고객(소비자)이 쇼핑몰을 통해 재화를 구매할 때 판매가격의 10%를 수수료로 받을 권리를 갖게 됨. 기업의 웹사이트 쇼핑몰은 공급자가 정한 가격으로 공급자와 고객(소비자) 간의 지급을 용이하게 함. 기업은 고객(소비자)에게 제품이 공급되도록 주선한 후에는 고객(소비자)에 대한 의무가 더 이상 없음

판단 >>> 고객(소비자)에게 제공될 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악함

- 고객(소비자)에게 제공되는 재화는 공급자가 제공하는 재화이며, 그이외에 기업이 고객(소비자)에게 약속하는 재화나 용역은 없다고 봄. 기업은 고객(소비자)에게 이전되는 재화를 다른 고객(소비자)에게 넘길 수 없고, 공급자가 그 재화를 고객(소비자)에게 이전되는 저희 막을 수 없는 등 기업은 어느 시점에도 고객에게 이전되는 재화의 사용을

지시할 능력이 없음. 따라서 소비자에게 정해진 재화가 이전되기 전에 기업은 그 재화를 통제하지 않음

이러한 결론에 이르는 과정의 일부로 기업은 본인임을 나타내는 지표를 검토함. 이러한 지표를 근거로 기업이 소비자에게 이전되기 전에 그 재화를 통제하지 않는다고 판단함

- (1) 고객에게 재화를 이전하기로 하는 약속 이행의 주된 책임은 공급자에게 있음. 기업은 공급자가 소비자에게 그 재화를 공급할 의무가 없을 뿐만 아니라 재화를 수용할 수 있게 할 책임도 없음
- (2) 재화가 고객에게 이전되기 전후 어느 시점에도 기업은 재고위험을 부담하지 않음
- (3) 기업은 공급자의 재화 가격을 결정할 재량이 없으며, 판매가격은 공급자가 결정
 - ⇒ 기업은 대리인이고 자신의 수행의무는 공급자가 재화를 공급하도록 주선하는 것임. 이에 따라, 공급자가 소비자에게 재화를 공급하도록 주선하기로 한 약속을 이행할 때(소비가자 재화를 구매할 때), 권리를 갖게 되는 수수료 금액을 수익으로 인식함

사례21)

재화나 용역의 제공을 약속(기업이 본인) (K-IFRS 제1115호 적용사례 47)

상황

① 기업은 항공권을 고객에게 직접 판매하기 위하여 주요 항공사와 협상하여 특정 수량의 항공권을 구매하기로 합의하고, 그 항공권의 재판매 여부에 관계없이 대금을 지급해야 함. 기업은 고객에게 판매할 항공권의 가격을 정하고, 고객이 항공권을 구매할 때 항공권을 판매하고 대가를 회수함 기업은 항공사가 제공한 용역에 대한 불만을 해결하도록 고객을 돕지만, 고객의 불만 해소를 포함한 항공권과 관련된 의무를 이행할 책임은 항공사에 있음

- 판단 >>> 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악함
 - 기업은 항공사로부터 구매하기로 약정한 각 항공권으로 고객 1인에게 이전할 특정의 탑승권을 기업이 통제한다고 결론 내림. 따라서 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역이 기업이 통제하는 그 권리라고 결론을 내림

기업이 그 정해진 권리를 고객에게 이전하기 전에 기업이 각 탑승에 대한 권리를 통제함. 기업이 고객과의 계약을 이행하기 위하여 그 항공권을 사용할지를 결정하고, 그렇게 했다면 어떤 계약을 이행할지를 결정함으로써 그 권리의 사용을 지시할 능력이 있기 때문임. 기업은 그 항공권을 재판매하여 그 판매에서 생기는 모든 대금을 얻거나, 아니면 그 대신에 그 항공권을 스스로 사용함으로써 그 권리에서 생기는 나머지 효익을 얻을 능력을 가짐

기업은 항공권을 구매하는 고객과 계약을 체결하기 전에 기업이 항공사에서 그 항공권을 획득하기로 약정하였기 때문에 기업은 그 항공권에 대하여 재고위험을 부담함. 기업은 고객이 그 정해진 항공권에 대하여 지급할 가격도 정함

⇒ 기업은 고객과의 거래에서 본인이라고 판단하고, 고객에게 항공권을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 되는 총액으로 수익을 인식함

7. 라이선스

Key Point

◎ 고객에게 부여한 라이선스가 '접근권'이면 라이선스 기간에 걸쳐 수익을 인식하고, '사용권'이라면 라이선스를 부여하는 시점에 수익을 인식한다.

현행 수익회계기준서는 로열티수익에 대하여 관련된 약정의 실질을 반영 하여 발생기준에 따라 인식²¹⁾하도록 규정하고 있을 뿐, 라이선스 수익에 대한 상세한 지침을 제공하지 않고 있다.

반면, 새로운 수익회계기준서는 라이선스를 부여하는 약속의 성격이 고객에게 접근권과 사용권 중 어떤 것을 제공하는 지에 따라 라이선스 수익의 인식시점에 대한 보다 상세한 지침을 제시하고 있다.

가. 관련 기준 내용

소프트웨어나 음악, 특허권 등에 대한 라이선스는 기업의 지적재산에 대한 고객의 권리를 정한다. 만약, 고객과의 계약에서 라이선스를 부여하는 약속이 그 밖에 약속한 재화나 용역과 구별되지 않는다면, 이를 단일 수행의무로 회계처리 한다. 이 경우 약속한 라이선스를 포함한 수행의무가기간에 걸쳐 이행되는지, 한 시점에 이행되는지를 판단하기 위해 본 책자 p.45~52를 적용한다.

^{21) (}K-IFRS 제1018호 문단 30(2)) 로열티수익은 관련된 약정의 실질을 반영하여 발생기준에 따라 인식하다.

⁽K-IFRS 제1018호 문단 33) 로열티수익은 약정조건에 따라 발생하므로 일반적으로 그 약정 조건을 반영하여 인식한다. 그러나, 약정의 실질을 고려할 때 다른 체계적이고 합리적인 기준을 적용하는 것이 보다 적절한 경우에는 그 기준을 적용한다.

라이선스를 부여하는 약속이 계약에서 그 밖에 약속한 재화나 용역과 구별되는 별도의 수행의무라면, 다음과 같이 그 라이선스가 고객에게 한 시점에 이전되는지 아니면 기간에 걸쳐 이전되는지를 판단한다. 이를 판단할 때, 라이선스를 부여하는 약속의 성격이 고객에게 접근권과 사용권중 어떤 것을 제공하는 것인지를 고려한다

▶ 라이선스 부여 약속의 성격(접근권 vs 사용권) 판단 ※ 다음을 모두 충족하는 경우, 라이선스 부여 약속은 '접근권'을 제공(문단 B58) ① 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 기업이 할 것을 계약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상 ② 라이선스로 부여한 권리 때문에 고객은 ①의 기업 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출 ③ ①의 활동이 행해짐에 따라 고객에게 재화나 용역이 이전되지 않음 ② 영향 직접 노출 기업 ① 유의적 활동 지적재산 접근권 고객 ③ 재화 · 용역의 이전 X ⇒ (1~③의 기준을 충족하지 못하면, 라이선스 부여 약속은 '사용권'을 제공 ※ 다만, 접근권 vs. 사용권 판단시 다음의 요소는 고려하지 않음(문단 B62) (1) 시간 제약, 지리적 지역 제약, 사용 제약 (2) 기업이 지적재산에 유효한 특허권 보유 및 이 특허권의 무단사용을 금지

라이선스 부여 약속이 접근권이라면, 기업이 약속을 수행하는 대로 고객이 수행에서 생기는 효익을 동시에 얻고 소비하므로, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리한다.

하는 보증을 제공

라이선스 부여 약속이 사용권이라면, 라이선스를 이전하는 시점에 고객이라이선스의 사용을 지시할 수 있고 라이선스에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있으므로, 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다.

▶ 접근권과 사용권 회계처리

- 접근권: 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는 기업의 지적재산에 접근할 권리
 ⇒ 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리
- 사용권 : 라이선스를 부여하는 시점에 존재하는 기업의 지적재산을 사용할 권리
 - ⇒ 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리

한편, 지적재산 라이선스를 제공하는 대가로 약속된 판매기준 또는 사용 기준 로열티의 수익은 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 인식한다.

- ① 후속 판매나 사용 시
- ② 판매기준 또는 사용기준 로열티(일부 또는 전부)가 배분된 수행의무를 이행할 때(또는 일부 이행 시)

나. 실무 적용 이슈

기업이 고객에게 지적재산에 대한 라이선스를 부여하는 약속이 그 밖에 약속한 재화나 용역과 구별되는 별도의 수행의무라면, 그 라이선스 부여 약속이 접근권인지 또는 사용권인지에 따라 라이선스 수익의 인식 시점이 달라진다.

만약 사용권에 해당하는 라이선스 부여 약속에 대해 현행 기준서 하에서라이선스 기간에 걸쳐 수익을 인식했거나, 혹은 반대로 접근권에 해당하는라이선스 부여 약속에 대해 현행 기준서 하에서 일시에 수익을 인식한 경우, 새로운 수익회계기준서 적용 시각 기간별 손익 효과는 달라질 수 있다.

한편, 새로운 기준에 따라 라이선스 부여 약속이 접근권에 해당한다면, 본 책자 p.52~54에 따라 그 진행률을 측정하는 적절한 방법을 다시 선택 해야 한다. 그리고 라이선스 부여 약속이 사용권에 해당한다면, 본 책자 p.51~52의 통제 이전의 지표를 적용하여 고객에게 라이선스를 이전하는 시점을 판단해야 하며 이는 라이선스 기간의 개시 시점과는 다를 수 있다.

다. 적용 사례

사례22) 지적재산 접근권(K-IFRS 제1115호 적용사례 58)

상황

- ⊙ 기업 : 연재만화 창작자, 고객: 유람선 운영자
 - 기업은 세 가지 연재만화 작품 속 캐릭터의 이미지와 이름을 고객에게 4년 동안 사용하도록 라이선스 함(대가: 매년 1백만원)
 - 각 연재만화와 관련된 주요 캐릭터들이 있으나, 새롭게 창작된 캐릭터가 자주 등장하고 그 캐릭터의 이미지는 시간에 따라 발전함
 - 고객은 합당한 지침 내에서 쇼나 퍼레이드와 같은 다양한 방법으로 기업의 캐릭터를 사용할 수 있으며, 계약에 따라 캐릭터의 가장 최신 이미지를 사용하여야 함

판단 1 >>> 재화와 용역의 구별(문단 27) : 라이선스 부여 약속

- 라이선스를 부여하는 약속 외에 다른 수행의무는 없음. 라이선스와 관련된 추가 활동은 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 일부이므로 고객에게 재화나 용역을 직접 이전하지는 않음

판단 2 >>> 라이선스 부여 약속의 성격 파악(문단 B58) : 접근권

- 다음의 요건을 모두 충족하므로, 라이선스를 이전하는 약속의 성격은 접근권임. 따라서 기업은 약속된 라이선스를 기간에 걸쳐 이행하는 수행 의무로 회계처리
- ① 고객에게 권리가 있는 지적재산(캐릭터)에 유의적으로 영향을 미칠 활동을 기업이 할 것이라고 고객이 합리적으로 예상함
 - : 기업의 활동(캐릭터 개발)이 고객이 권리를 가지는 지적재산(캐릭터)의 형식을 바꿈. 또한 고객이 권리를 가지는 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력은 실질적으로 기업의 계속적인 활동(연재만화 발표)에서 생기거나 그 활동에 따라 달라짐
- ② 계약에 따라 고객이 최근 캐릭터를 사용하여야 하므로, 고객은 기업 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출됨
- ③ 라이선스에서 부여한 권리를 통해 고객이 그 활동에서 효익을 얻을 수 있을지라도, 그 활동이 행해짐에 따라 고객에게 재화나 용역을 이전하는 것은 아님

판단 3 >>> 수행의무의 진행률 측정방법 판단(문단 39~45) : 시간 기준

- 계약에 따라 고정된 기간에 라이선스 캐릭터를 제한 없이 사용할 수 있기 때문에, 기업은 시간기준으로 수행의무의 진행률을 측정하는 것이 가장 적절하다고 판단함

사례23) 지적재산 사용권(K-IFRS 제1115호 적용사례 59)

상황

- 기업(음반회사)은 유명 오케스트라의 클래식 교향곡 1975년 녹음판을 고객에게 라이선스 함(대가: 매달 1만원)
 - 고객은 A국가에서 2년 동안 텔레비전·라디오·온라인 광고를 포함한 모든 상업적 매체에서 녹음된 교향곡을 사용할 권리가 있음
 - 계약에 따르면 기업이 제공해야 하는 그 밖의 어떠한 재화나 용역도 없으며, 계약은 취소할 수 없음

판단 1 >>> 재화와 용역의 구별(문단 27) : 라이선스 부여 약속

- 라이선스를 부여하는 약속 외에 다른 수행의무는 없음. 라이선스 기간 (2년), 지리적 범위(A국가에서만 녹음판을 사용할 고객의 권리), 녹음판에 대해 정해진 허용 용도(상업적)는 모두 계약에서 약속된 라이선스의 속성이라고 판단함

판단 2 >>> 라이선스 부여 약속의 성격 파악(문단 B58) : 사용권

- 기업은 라이선스 된 녹음판을 변경해야 하는 어떠한 계약상 의무나 암묵적 의무가 없음. 라이선스 되는 녹음판은 유의적인 개별 기능성 (음악을 들려줄 능력)이 있으므로 녹음판에서 효익을 얻을 고객의 능력은 실질적으로 기업의 계속적인 활동에서 생기지 않음
- 따라서 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 기업이 할 것을 계약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상할 수 없으므로, 라이선스를 이전하는 약속의 성격은 사용권임. 따라서 기업은 고객이 라이선스 된 지적재산의 사용을 지시할 수 있고 그 지적재산에서 나머지 효익의 대부분을 얻을 수 있는 한 시점에 모든 수익을 인식함

판단 3 >>> 유의적인 금융요소 포함 여부 판단(문단 60~65)

- 기업의 업무 수행(라이선스 기간이 시작될 때)과 고객의 2년에 걸친 월납(취소 불가능) 사이의 기간 간격 때문에 기업은 유의적인 금융 요소가 있는지를 판단하기 위하여 본 책자 p.72~77을 참고함

8. 계약원가의 자산화

Key Point

◎ 계약체결 증분원기와 계약이행원가는 일정 기준을 충족하는 경우 자산으로 인식하고, 체계적 기준으로 상각한다.

가, 관련 기준 내용

(1) 계약체결 증분원가

계약체결 중분원가란 판매실적에 따른 수수료 등 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가이다. 계약 체결 중분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식하고, 인식한 자산은 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다. 다만 상각기간이 1년 이하라면 그 계약체결 중분원가는 발생시점에 비용으로 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

한편 계약 체결 여부와 무관하게 드는 원가는 고객에게 그 원가를 명백히 청구할 수 있는 경우가 아니라면 발생시점에 비용으로 인식하다

(2) 계약이행원가

고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 K-IFRS의 적용범위에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식하고, 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다.

- ① 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련됨 (예: 기존 계약의 갱신에 따라 제공할 용역 관련 원가, 아직 승인되지 않은 특정 계약에 따라 이전할 자산의 설계원가)
- ② 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자워을 창출하거나 가치를 높임
- ③ 원가는 회수될 것으로 예상됨

나. 실무 적용 이슈

영업사원에게 판매 실적에 따른 성과급을 제공하는 등 계약이 체결됨에 따라 지출하는 원가, 즉 계약체결 증분원가가 존재하는 경우 또는 계약을 이행하기 위하여 드는 원가 등이 있는 경우 지출한 금액의 성격을 고려하여 자산화 여부의 필요성을 살펴보아야 한다.

다. 적용 사례

사례24) 계약체결 증분원가 (K-IFRS 제1115호 적용사례 36)

상황

○ 기업은 새로운 고객과 컨설팅 용역 제공 계약을 체결하는 과정에서 다음과 같은 원가가 들었고, 경쟁입찰에서 이겨 계약을 수주하였음

① 외부 법률자문 수수료(제안서 작성과 관련)	15,000
② 제안서 제출을 위한 교통비	25,000
③ 영업사원 수수료(계약실적에 따라 지급)	10,000
총 발생원가	50,000

판단 >>> 기업은 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가로서 회수될 것으로 예상되는 워가는 자산으로 인식

- 외부 법률자문 수수료 및 제안서 제출을 위한 교통비는 계약 체결 여부와 무관하게 발생한 원가이므로 계약체결 증분원가에 해당하지 않아 비용으로 인식
- 영업사원 수수료는 계약이 체결되어야 지출되는 원가로서 계약체결 중분원가에 해당
 - ⇒ 기업은 ③영업사원 수수료가 회수될 것으로 예상한다면 자산으로 인식하고, ①과 ②는 발생한 시점에 비용으로 인식

사례25) 자산이 되는 원가 (K-IFRS 제1115호 적용사례 37)

상황

⊙ 기업은 5년 동안 고객의 정보센터를 관리하는 용역계약을 체결하고, 용역을 제공하기 전에 고객의 시스템에 접근하는 기술플랫폼을 기업 내부에서 사용 하기 위해 설계하고 구축함 이 플랫폼은 고객에게 이전하지 않으나 고객 1 에게 용역을 제공하기 위해 사용할 예정. 기술플랫폼을 설치하기 위하여 들인 최초 원가는 다음과 같음

① 설계용역	40,000
② 하드웨어	120,000
③ 소프트웨어	90,000
④ 데이터센터 이전 및 테스트	100,000
총 발생원가	350,000

- 파단 >>> 최초 설치원가는 주로 계약을 이행하기 위한 활동과 관련되나 고객 에게 재화나 용역을 이전하지는 않음 기업은 계약을 이행하기 위해 들인 원가의 성격을 분석
 - 하드웨어(2) 원가는 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라, 소프트웨어(③) 원가는 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'에 따라 회계처리
 - 데이터센터 설계((1))·이전·테스트((4)) 원가는 계약에 직접 관련되고, 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높이는데 기여하며, 회수될 것으로 예상된다면 자산으로 인식
 - ⇒ 기업은 자산의 요건을 충족한 이행원가를 자산으로 인식하고. 체계적 기준에 따라 상각

제6장 주석공시 모범사례

- 1. 주석공시 모범사례 마련 배경
- 2. 주석공시 모범사례 주요 내용
- 3. 주석공시 모범사례



주석공시 모범사례

1. 주석공시 모범사례 마련 배경

□ 금융감독원은 상장법인 등이 '18년 시행을 앞둔 新수익회계기준의 도입 준비를 철저히 할 수 있도록 주석공시 모범사례를 마련·배포('17.1월)

▶ 관련 기준: K-IFRS 제1008호 『회계정책, 회계추정의 변경 및 오류』

- (문단 30) 제정·공표되었으나 시행일이 도래하지 않아 적용하지 아니한 새로운 한국채택국제회계기준이 있는 경우 다음의 사항을 공시한다.
 - (1) 제정·공표되었으나 적용일이 도래하지 않아 적용하지 아니하였다는 사실
 - (2) 새로운 한국채택국제회계기준이 최초로 적용되는 회계기간의 재무 제표에 미칠 수 있는 영향을 평가하는 데 관련된 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보
- (문단 31) 문단 30을 준수함에 있어 다음 사항의 공시를 고려한다.
 - (1) 새로운 한국채택국제회계기준의 명칭
 - (2) 회계정책 변경이나 예정된 회계정책 변경의 성격
 - (3) 새로운 한국채택국제회계기준의 의무 적용일
 - (4) 새로운 한국채택국제회계기준의 최초 적용 예정일
 - (5) 다음 중 하나의 사항
 - (개) 새로운 한국채택국제회계기준의 최초 적용이 재무제표에 미칠 것으로 예상되는 영향에 관한 내용
 - (L) 그러한 영향을 알 수 없거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우, 그러한 효과에 관한 기술

2. 주석공시 모범사례 주요 내용

가. 회계정책 변경사항 핵심 내용 기재

□ '18년부터 달라지는 회계정책의 주요 내용을 요약·정리하여 기술함 으로써, 재무제표이용자들이 기업이 자체적으로 점검한 회계정책 변경 사항의 주요 특성을 쉽게 파악할 수 있도록 함

나. 새로운 기준의 도입 준비상황과 주요 영향 정보 공시

- □ 기업의 新 기준서 도입 준비상황*을 기술하고, 상황별**로 기업이 알 수 있는 주요 영향 정보를 공시하여, 투자자 등이 동일·유사업종을 영위하는 기업별 준비상황을 비교하며 기업의 성실한 준비를 독려할 수 있도록 함
 - * 도입 준비 절차
 - ① 재무영향분석 및 회계정책 수립 \rightarrow ② 회계시스템 구축 \rightarrow ③ 시스템 안정화
 - ** 재무영향분석 여부를 기준으로 도입 준비상황을 분류
 - ① (상황 1: '16년) 미실시 \to ② (상황 2: '16~'17년) 예비적 분석 실시 \to
 - ③ (상황 3: '17년) 구체적 분석 실시

① 재무영향분석 미실시 기업

- 도입 준비가 미진하다는 사실 등을 설명하고, 회계기준 변경의 영향을 받는 주요 계정 잔액을 공시
- 도입 준비가 미진하여 예비영향평가를 하지 않았더라도 알 수 있는 정보를 재무제표이용자에게 최대한 제공

② 예비적·구체적 재무영향분석 실시 기업

- 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보를 구체적으로 공시
- 재무제표이용자가 新 기준서 도입 시 재무제표에 미치는 영향을 기업별로 평가하는 데 목적적합한 정보 제공

3. 주석공시 모범사례

🛂 주석공시 모범사례의 성격

- 기업의 주석공시 작성 편의를 도모하고 재무정보이용자의 이해가능성을 제고하고자 참고목적으로 제시하는 것으로 해당 기업회계기준서에서 정한 모든 공시사항을 포함하고 있지 않으므로, 기업은 모범사례에서 제시된 사항 이외에 추가로 기재하여야 할 사항이 있는지 검토하여야 함
- 모범사례가 제시하는 양식 및 기재범위는 기업의 합리적 판단에 따라 조정 될 수 있음
 - 기업은 재무제표에 대한 주석 작성 시 재무정보이용자의 정보이용 효익과 영위하는 업종의 특성 등 기업의 실정을 고려하여 공시사항을 추가하거나 변경·축소하여 사용할 필요가 있음

가. 중요한 회계정책

201X년 XX월 XX일 현재 제정·공표되었으나 시행일이 도래하지 않아 적용하지 아니한 새로운 한국채택국제회계기준은 다음과 같습니다.

(1) K-IFRS 제1115호 『고객과의 계약에서 생기는 수익』

2015년 11월 6일 제정된 기업회계기준서 제1115호 『고객과의 계약에서 생기는 수익』은 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용 하되 조기 적용할 수도 있습니다. 동 기준서는 현행 기업회계기준서 제1018호 『수익』, 제1011호 『건설계약』, 기업회계기해석서 제2031호 『수익: 광고용역의 교환거래』, 제2113호 『고객충성제도』, 제2115호 『부동산건설약정』, 제2118호 『고객으로부터의 자산이전』을 대체할 예정입니다. 연결회사는 기업회계기준서 제1115호를 2018년 1월 1일 이후 시작되는 회계연도부터 적용하되, 기업회계기준서 제1008호 『회계정책, 회계추정의 변경 및 오류』에따라 비교 표시되는 과거 보고기간에 대해서도 소급하여 적용하고, 2017년 1월 1일 현재 완료된 계약 등에 대해서는 재무제표를 재작성하지 않는 실무적 간편법을 적용할 예정입니다.

현행 기업회계기준서 제1018호 등에서는 재화의 판매, 용역의 제공, 이자수익, 로열티수익, 배당수익, 건설계약과 같은 거래 유형별로 수익인식 기준을 제시하지만, 새로운 기업회계기준서 제1115호에 따르면 모든 유형의계약에 5단계 수익인식모형(① 계약 식별 \rightarrow ② 수행의무 식별 \rightarrow ③ 거래 가격 산정 \rightarrow ④ 거래가격을 수행의무에 배분 \rightarrow ⑤ 수행의무 이행 시 수익인식)을 적용하여 수익을 인식합니다.

상황 1 『재무영향분석 미실시 기업』의 추가 기재사항

201X년 XX월 XX일 현재 연결회사는 기업회계기준서 제1115호의 도입과 관련 하여 내부통제절차의 정비 또는 회계처리시스템 변경 작업에 착수하지 못하였고, 동 기준서를 적용할 경우 재무제표에 미칠 수 있는 영향을 분석하지 못했습니다. 연결회사는 201X년 X분기까지 기업회계기준서 제1115호의 도입에 따른 재무 영향을 분석하여 그 결과를 201X년 X분기 재무제표 주석에 공시할 예정입니다. 동 기준서의 주요 사항별로 연결회사의 재무제표에 미칠 수 있는 일반적인 영향은 다음과 같습니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 기업회계기준서 제1115호 도입 준비를 위하여 201X년 XX월 XX일 현재 회계, 전산 부서 소속직원으로 구성되고 필요 시 실무 부서의 도움을 받는 TF팀을 구성하였습니다

연결회사는 201X년 X분기까지 기업회계기준서 제1115호의 도입에 따른 재무영향을 구체적으로 분석하여 그 결과를 201X년 X분기 재무제표 주석에 공시할 예정입니다.

□ 연결회사는 201X년 XX월 XX일 현재 상황 및 입수 가능한 정보에 기초하여 기업회계기준서 제1115호 적용 시 201X년 재무제표에 미치는 잠재적인 영향을 □ 예비 평가하였고, 그 결과는 다음과 같습니다. 201X년 XX월 XX일 기준 예비 □ 영향평가 결과는 향후 연결회사가 이용할 수 있는 추가 정보 등에 따라 변경될 □ 수 있습니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 201X년 X월부터 별도의 TF팀을 구성하여 기업회계기준서 제1115호 도입을 준비하였고, 회계법인 및 전산전문가의 도움을 받아 연결회사의 수익 구조를 분석하여 관련 내부관리 프로세스를 정비하고 회계처리시스템을 구축 하였습니다. 기업회계기준서 제1115호는 회계처리뿐만 아니라 제품판매 전략, 영업행태를 비롯한 전반적인 사업 관행에도 영향을 줄 것으로 판단되므로 임직원을 대상으로 새로운 기준서 도입에 따른 변화에 관한 교육을 실시하고 있고, 도입 추진 계획과 진행상황을 경영진에게 주기적으로 보고하고 있습니다

연결회시는 동 기준서의 최초 적용에 따른 영향을 평가하기 위하여 201X년 XX월 XX일 현재 상황 및 입수 기능한 정보에 기초하여 201X년 재무제표에 미치는 재무적 영향을 추정한 결과는 다음과 같습니다.

〈 (연결)재무상태표 〉

(단위: 백만원)

계정과목	현행 회계기준에 따른 금액(A)	K-IFRS 제1115호에 따른 금액(B)	증감(B-A)
•••	×××	XXX	×××
유동자산 합계	×××	XXX	×××
•••	×××	XXX	×××
비유동자산합계	×××	XXX	×××
자산총계	×××	XXX	×××
	×××	XXX	×××
유동부채 합계	×××	XXX	×××
•••	×××	XXX	×××
비유동부채 합계	×××	XXX	×××
부채총계	×××	XXX	×××
 자 본 금	×××	XXX	×××
•••	×××	XXX	×××
자본총계	×××	×××	×××

〈 (연결)포괄손익계산서 〉

(단위: 백만원)

계정과목	현행 회계기준에 따른 금액(A)	K-IFRS 제1115호에 따른 금액(B)	증감(B-A)
매출액	×××	×××	XXX
•••	×××	XXX	XXX
영업이익	×××	×××	XXX
	×××	×××	XXX
당기순이익	XXX	XXX	×××

〈 (연결)현금흐름표 〉

기업회계기준서 제1115호를 도입하더라도 연결회사의 현금흐름에 미치는 영향은 중요하지 않을 것으로 예상합니다.

기업회계기준서 제1115호의 주요 사항별로 연결회사의 재무제표에 미칠 것으로 예상되는 재무적 영향은 다음과 같습니다.

(가) 수행의무의 식별

연결회사는 고객에게 컨설팅, 시스템 구축·운영·유지·보수 등 IT서비스 전반에 걸친 토탈 솔루션을 제공하는 사업을 영위하고 있고, 201X 회계연도 중 IT서비스 부문 수익은 ㅇㅇㅇ백만원으로 연결회사 총 수익의 약 ㅇㅇ%에 해당합니다.

기업회계기준서 제1115호 적용 시 고객과의 IT 통합 계약에서 (1) 소프트웨어 판매, (2) 설치용역, (3) 소프트웨어 업데이트 및 (4) 유지보수 등과 같이 기술지원으로 구별되는 수행의무를 식별합니다. 각각의 수행의무를 한시점에 이행하는지, 기간에 걸쳐 이행하는지에 따라 연결실체의 수익인식시점이 변경될 수 있습니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 계약기간 동안 고객에게 소프트웨어 업데이트 및 유지보수 용역을 제공할 의무가 있으므로 이러한 수행의무에 배분된 거래가격을 용역을 제공하는 기간에 걸쳐 수익으로 인식할 예정입니다.

연결회사는 수행의무의 분리에 따른 재무적 영향을 구체적으로 분석하지는 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 연결회사의 수익이 증기(감소)하고, △△이 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 계약기간 동안 고객에게 소프트웨어 업데이트 및 유지보수 용역을 제공할 의무가 있으므로 이러한 수행의무에 배분된 거래가격을 용역을 제공하는 기간에 걸쳐 수익으로 인식할 예정입니다.

| 201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 수행의무 분리에 따라 | 연결회사의 | T서비스 부문 수익이 ㅇㅇㅇ백만원 증가(감소)하고, △△이 ㅇㅇㅇ | 백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(나) 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무: 주문 제작 장비

연결회사의 기계 사업부문은 고객이 주문한 특수기계를 제작하여 판매하고 있고, 일반적으로 2년의 제작 기간이 소요됩니다. 연결회사는 투입원가를 기준으로 산정한 진행률에 따라 수익을 안분하여 인식하고, 201X회계연도 중 인식한 관련 사업부문의 수익은 ㅇㅇㅇ백만원으로 연결회사총 수익의 ㅇㅇ%에 해당합니다

기업회계기준서 제1115호에 따르면 기업이 의무를 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체용도가 없고, 지금까지 의무수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있어야 진행기준을 적용하여 수익을 인식 할 수 있습니다

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

인결회사는 주문 제작 장비의 수익인식 시점과 관련한 재무적 영향을 구체적 으로 분석하지 못했습니다. 다만, 법률전문가에게 의뢰하여 계약 조건을 분석한 결과, 연결회사가 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급 청구권이 없다고 판단됩니다. 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 기업회계 기준서 제1115호 적용 시 연결회사의 수익이 증가(감소)하고, △△이 감소(증가) 할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

□ 연결회사는 내부 법무팀의 의견을 참고하여 계약 조건을 분석한 결과, 지금 □ 까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 없다고 판단됩니다. □ 201X 회계연도를 기준으로 재무영항을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 □ 적용 시 주문 제작 장비와 관련하여 연결회사의 수익이 ○○○백만원 증가 □ (감소)하고, △△이 ○○○백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(다) 투입법을 이용한 진행률 측정

연결회사의 플랜트 사업부문은 특수장비의 구매, 설치를 포함한 플랜트 공사계약을 체결하고, 3년 이상의 장기간에 걸쳐 공사를 진행합니다. 201X 회계연도 중 플랜트 공사계약에서 발생한 수익은 ㅇㅇㅇ백만원으로 연결회사총 수익의 ㅇㅇ%에 해당합니다.

연결회사는 외부 업체에 특수장비의 제작을 의뢰하여 납품받은 장비를 설치하며, 특수장비 원가는 총공사예정원가의 약 ○○%를 차지합니다. 특수장비 공급과 건설용역의 제공은 구별되지 않는 하나의 수행의무입니다.

기업회계기준서 제1115호에 따르면 계약 개시 시점에 재화가 구별되지 않고, 고객이 재화와 관련된 용역을 제공받기 전에 그 재화를 유의적으로 통제할 것으로 예상되며, 이전되는 재화의 원가가 수행의무를 완전히 이행하기 위해 예상되는 총 원가와 비교하여 유의적인데다, 기업이 제삼자에게서 재화를 조달받고 그 재화의 설계와 생산에 유의적으로 관여하지 않는다고 예상한다면, 수행의무를 이행하기 위해 사용한 재화의 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하는 방법이 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 있습니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

| 연결회사는 플랜트 건설계약의 수익인식 시점과 관련한 재무적 영향을 구체적 | 으로 분석하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 | 기업회계기준서 제1115호 적용 시 특수장비 원가가 진행률 산정에 포함되지 | 않고, 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하게 되므로 연결회사의 수익이 | 증가(감소)하고, △△이 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 연결회사는 기업회계 기준서 제1115호 적용 시 특수장비 원가가 진행률 산정에 포함되지 않고, 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하게 되므로 연결회사의 수익이 ㅇㅇㅇ 백만원 증가(감소)하고, △△이 ㅇㅇㅇ백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(라) 변동대가

연결회사의 의류사업 부문은 고객에게 의류를 공급하는 계약에서 반품을 허용하기 때문에 고객에게서 받은 대가가 변동될 수 있습니다. 201X 회계 연도 의류사업 부문의 수익은 ○○○백만원으로 연결회사 총 수익의 ○○%에 해당합니다

기업회계기준서 제1115호 적용 시 연결회사는 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 기댓값 방법을 사용하여 변동 대가를 추정하고, 반품기한이 경과할 때 이미 인식한 누적 수익금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 금액까지만 변동대가를 거래 가격에 포함하여 수익을 인식합니다. 기업이 받았거나 받을 대가 중에서 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 금액은 환불부채로 계상합니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

면결회사는 변동대가 규정에 따른 재무적 영향을 구체적으로 분석하지 못 했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 연결회사의 수익이 증가(감소)하고, △△이 감소(증가)할 건으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

| 201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 | | 적용 시 변동대가 규정에 따라 연결회사의 의류사업 부문 수익이 ○○○백만원 | | 증가(감소)하고, △△이 ○○○백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(마) 거래가격의 배분

연결회사는 기업회계기준서 제1115호 적용 시 하나의 계약에서 식별된 여러 수행의무에 상대적 개별 판매가격을 기초로 거래가격을 배분합니다. 연결회사는 각 수행의무의 개별 판매가격을 추정하기 위하여 '시장평가 조정 접근법'을 사용하며, 예외적으로 일부 거래에 대해서는 예상원가를 예측하고 적절한 이윤을 더하는 '예상원가 이윤 가산 접근법'을 사용할 예정입니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

□ 연결회사는 상대적 개별 판매가격을 기초로 거래가격을 배분함에 따른 재무적 □ 영향을 구체적으로 분석하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향 □ 평가 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 연결회사의 수익이 증가(감소)하고, □ △△이 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

· 201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 · 적용 시 연결회사는 계약체결 증분원가의 자산화에 따라 수익이 ○○○백만원 · 증가(감소)하고, △△이 ○○○백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(바) 계약체결 증분원가

연결회사는 종업원의 IT통합 공급 계약 체결 실적에 따라 영업수수료를 지급하고 있고, 201X 회계연도 중 인식한 영업수수료는 총 ㅇㅇㅇ백만원입니다. 이러한 수수료는 고객과 계약을 체결하려고 들인 원가로, 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가입니다.

기업회계기준서 제1115호에 따르면 이러한 계약체결 중분원기는 자산으로 인식하고, 계약 기간에 걸쳐 상각합니다. 다만, 연결회사는 상각기간이 1년 이하인 경우 계약체결 중분원가를 발생시점에 비용으로 인식하는 실무적 간편법을 적용할 예정입니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 계약체결 증분원가의 자산화에 따른 재무적 영향을 구체적으로 분석 하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 비용으로 인식하던 금액의 일부를 자산으로 인식하여 일정 기간에 걸쳐 상각하므로 연결회사의 □□이 증가(감소)하고, △△가 감소(증가) 할 것으로 예상합니다.

상황 3 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

| 201X 회계연도를 기준으로 재무영항을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 | | 적용 시 연결회사는 계약체결 증분원가의 자산화에 따라 □□이 ㅇㅇㅇ백만원 | | 증가(감소)하고, △△가 ㅇㅇㅇ백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(사) 보증

연결회사 가전사업 부문의 201X 회계연도 수익은 ㅇㅇㅇ백만원으로 총 수익의 ㅇㅇ%에 해당합니다. 연결회사는 고객과 제품 판매계약 체결 당시 소비자보호법에서 요구하는 법정 보증기간이 경과한 후에도 제품의 품질에 대한 보증을 제공하는데, 고객에게는 추가 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 있으므로 기업회계기준서 제1115호에 따라 그 보증은 구별되는 용역입니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

연결회사는 고객에게 약속한 보증을 별도의 수행의무로 회계처리하고, 그 수행의무에 거래가격의 일부를 배분할 예정이나, 보증의무 구별에 따른 재무적의 영향을 구체적으로 분석하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향의 평가 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 보증에 거래가격의 일부를 배분의하여 그 수행의무 이행 시 수익을 인식하므로 연결회사의 수익이 증가(감소)하고, △△이 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

201X 회계연도를 기준으로 재무영항을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 연결회사는 고객에게 약속한 보증을 별도의 수행의무로 회계처리하고, 그 수행의무에 거래가격의 일부를 배분함에 따라 수익이 ○○○백만원 증가 (감소)하고, △△이 ○○○백만원 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

(아) 본인 대 대리인

연결회사의 마케팅 사업부는 고객과 맺은 계약에 따라 제품 구매 및 물류서비스를 제공합니다. 연결회사는 동 거래를 할 때 '본인'에 해당하고, 연결회사 총 수익의 ㅇㅇ%에 해당하는 ㅇㅇㅇ백만원을 201X 회계연도 수익으로 인식하였습니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

면결회사는 기업회계기준서 제1115호 적용 시 본인 대 대리인 판단에 차이가 발생할 수 있다고 예상하나, 재무적 영향은 구체적으로 분석하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 종전에 총액으로 인식하던 금액의 일부만 수익으로 인식하게 되어 연결회사의 수익이 감소(증가)하고, △△이 증가(감소)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

| 201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 | | 적용 시 연결회사는 총액으로 인식하던 금액의 일부만 수익으로 인식하게 되어 | | 수익이 ㅇㅇㅇ백만원 감소(증가)하고, △△이 ㅇㅇㅇ백만원 증가(감소)할 것으로 | | 예상합니다.

(자) 라이선싱: 사용권

연결회사의 엔터테인먼트 부문은 고객과의 계약에 따라 영화 및 음반라이선스를 제공하고 있고, 라이선스 제공 의무 외에 계약상 고객에게이전할 다른 재화나 용역은 없습니다. 201X 회계연도에 인식한 영화 및음반라이선스 수익은 ㅇㅇㅇ백만원으로 연결회사 총 매출액의 ㅇㅇ%에해당합니다

기업회계기준서 제1115호 적용 시 위 라이선스 계약은 라이선스를 부여한 시점에 존재하는 지적재산을 사용할 권리에 해당하는데, 이는 라이선스를 이전하는 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시할 수 있고 라이선스에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있음을 의미합니다. 연결회사는 기업회계기준서 제1115호 적용 시에도 현행 회계기준과 동일하게 영화 및음반 사용권을 제공하는 약속을 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리할 예정입니다.

(차) 라이선싱: 접근권

연결회사는 엔터테인먼트 부문에서 보유한 만화영화 주인공 캐릭터를 고객에게 일정기간 사용하도록 라이선스하고, 라이선스에 대한 대가를 수령하고 있습니다. 연결회사는 캐릭터를 계속하여 업그레이드 하면서, 만화영화를 TV, 인터넷 포털 등 다양한 매체를 통하여 방영하고, 캐릭터를이용한 홍보활동을 합니다. 201X 회계연도에 인식한 캐릭터 라이선스 수익은 ○○○백만원으로 연결회사 총 수익의 ○○%에 해당합니다.

캐릭터 라이선스 약속의 성격은 고객에게 라이선스 기간 동안 연결회사의 지적재산에 접근할 수 있도록 하는 것이므로 기업회계기준서 제1115호에 따르면 약속된 라이선스를 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리합니다. 연결회사는 라이선스 기간 기준으로 수행의무의 진행률을 측정하는 것이 바람직하다고 판단하고 있습니다.

상황 2 『예비적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

□ 연결회사는 만화영화 캐릭터 라이선스 수익과 관련한 재무적 영향을 구체적 □ 으로 분석하지 못했습니다. 다만, 201X 회계연도 기준 예비영향평가 결과 기업 □ 회계기준서 제1115호 적용 시 라이선스 수익 인식과 관련하여 연결회사의 □ 수익이 증가(감소)하고, △△가 감소(증가)할 것으로 예상합니다.

상황 3 『구체적 재무영향분석 실시 기업』의 추가 기재사항

201X 회계연도를 기준으로 재무영향을 분석한 결과 기업회계기준서 제1115호 적용 시 연결회사는 만화영화 캐릭터 라이선스 수익 인식과 관련하여 수익이 ○○○백만원 증가(감소)하고, △△가 ○○○백만원 감소(증가)할 것으로 예상 합니다.

쉽게 이해하는

新수익회계기준

- | 발행일 | 2017년 12월
- | 발행인 | 최흥식
- | 발행처 | 금융감독원 회계제도실
- Ⅰ주 소 Ⅰ 서울시 영등포구 여의대로 38
- |전 화 | 02-3145-5114
- |팩 스| 02-3145-7769
- |홈페이지 | http://acct.fss.or.kr
- | 편집·인쇄 | 서광인쇄공사 02-2269-6383