



K-IFRS 제정·개정 교육

-고객과의 계약에서 생기는 수익-

2018. 4. 26.

이춘호 책임연구원
홍현선 책임연구원



We bring the finest expertise and insight to our work.
We maintain our independence and fairness.
We are transparent in our decision-making process.
We pursue honesty and integrity.
We trust, communicate openly and cooperate with each other.

이 내용은 강의를 목적으로 강사 개인의 식견과 견해에 기초하여 작성되었으며, 한국회계기준원 또는 회계기준위원회의 공식 입장과 다를 수 있습니다.

CONTENTS

Korea Accounting Institute

1 개관

2 수익 인식 5단계 모형

3 수익 인식 5단계 모형 적용사례

4 그 밖의 적용지침

I

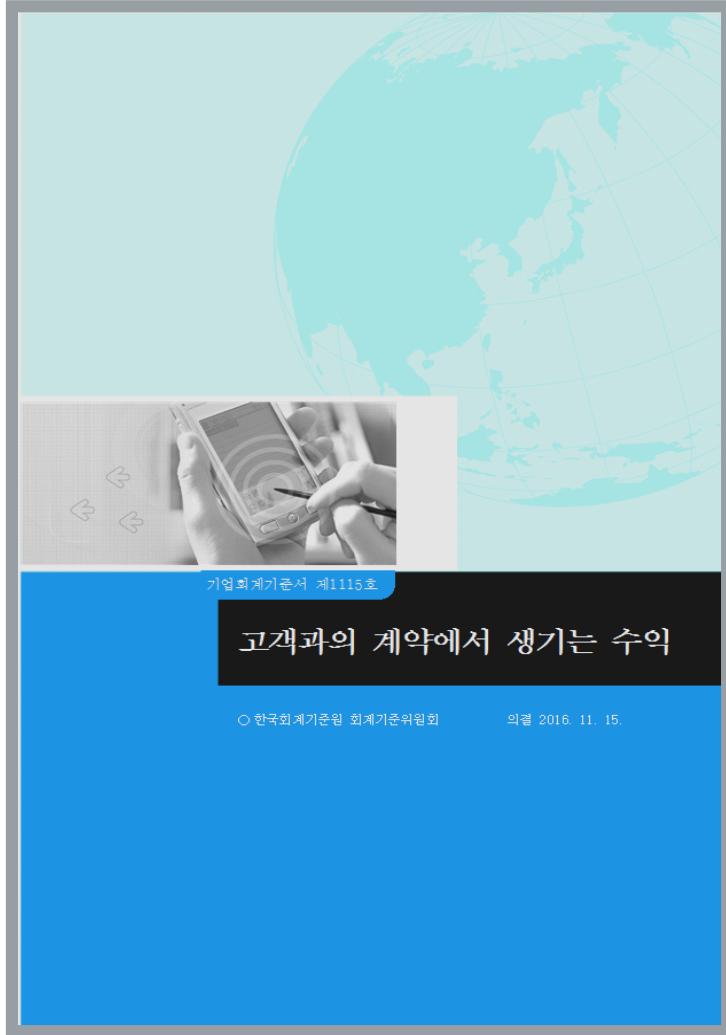
Korea Accounting Institute

K-IFRS 1115

개관



1. 제정 배경



- 

제1018호 수익
- 

제1011호 건설계약
- 

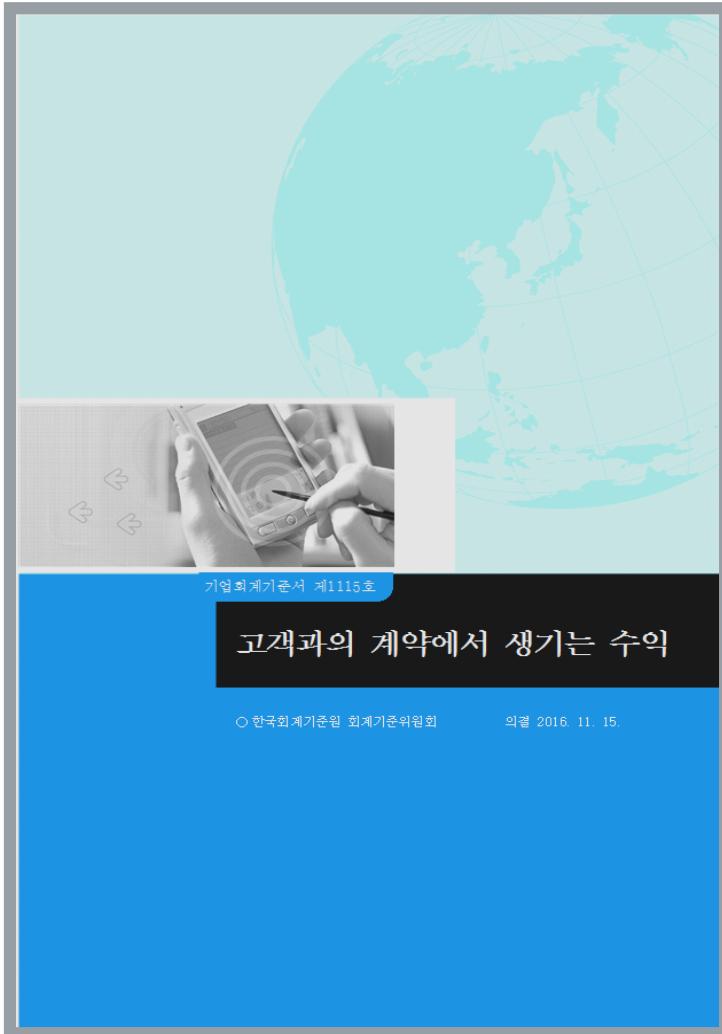
제2113호 고객충성제도
- 

제2115호 부동산 건설약정
- 

제2118호 고객으로부터의 자산이전
- 

제2031호 수익: 광고용역의 교환거래

1. 제정 배경



- 현행 수익 기준서는 제한된 지침만을 제공
→ 복잡한 거래에 적용하기 어려움
- 기준서 제1115호 제정 목적
 - 수익인식의 확고한 체계 제공
→ 실무적 다양성과 기준간 비일관성 제거
→ 기업간, 산업간, 국가간 비교 가능성 제고
 - 공시 강화로 인식된 수익에 대한 이해도 제고
- 2018년 1월 1일부터 의무 적용

2. 목적과 핵심원칙

목적

고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 보고하기 위하여 적용할 원칙을 정함

핵심 원칙

기업이 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전을 나타내도록 해당 재화나 용역의 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 반영한 금액으로 수익 인식

2. 목적과 핵심원칙

언제?

기업이 고객에게 재화나 용역(자산)을 이전하여*
수행의무를 이행할 때(하는 대로) 수익을 인식

* 자산의 이전 – 고객이 자산을 통제할 때(하게 되는 대로)

어떻게?

고객에게 이전된 재화나 용역에 배분된 거래가격을
수익으로 인식

4. 적용범위

제1017호
리스계약

제1104호
보험계약

다음을 제외한
고객과의 모든
계약에 적용

제1109호, 제1110호,
제1027호, 제1028호
적용범위 포함 금융상품
또는 그 밖의 권리·의무

비화폐성 교환
(예) 유류교환계약

5. 제1115호 적용대상

계약 상대방이 고객인 경우에만 기준서 제1115호를 적용

고객



기업의 통상적인 활동의
산출물인 재화나 용역을
대가와 교환하여 획득하기로
기업과 계약한 당사자

계약



둘 이상의 당사자들 사이에
집행 가능한(enforceable)
권리와 의무가 생기게 하는
약정

※ ①과 ②가 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않으면, ① 적용 가능

1

특성이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용

제1115호



2

포트폴리오 내의 개별 계약에 적용

제1115호



II

Korea Accounting Institute

K-IFRS 1115

수익 인식 5단계 모형



수익인식의 5단계



1단계



[1단계] 고객과의 계약 식별: 제1115호 적용 조건 (문단 9)

- 1 거래당사자들이 (서면, 구두, 사업 관행에 따라) **계약을 승인**하고 각자의 **의무** 수행을 확약
- 2 이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 **권리** 식별 가능
- 3 이전할 재화나 용역의 **지급조건**을 식별 가능
- 4 계약에 **상업적 실질**이 있음 (미래 현금흐름의 위험, 시기, 금액 변동 예상)
- 5 고객에게 이전할 재화나 용역에 대한 **대가의 회수가능성**이 높음



- ▶ 계약 개시시점에 5가지 기준을 모두 충족하는 계약에 제1115호를 적용
- ▶ 충족하지 않는 경우: 충족 여부를 지속적으로 검토

[1단계] 고객과의 계약 식별 : 문단 9 조건 충족하지 않는 경우



기업이 고객에게서 대가를 받음



- ✓ 재화·용역 이전 의무 X
- ✓ 약속한 대가를 모두(대부분) 받았음
- ✓ 대가가 고객에게 환불 X



아니오

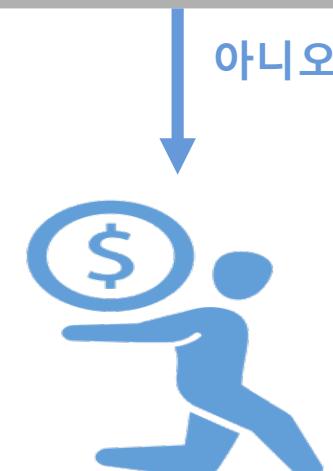
- ✓ 계약이 종료되었고 고객에게 받은 대가가 환불되지 않나?

예



수익인식

예



아니오

부채인식

[1단계] 계약변경

(정의) 계약 당사자들이 승인한, ①계약의 범위나 ②계약가격 (또는 ①, ② 모두)의 변경

1

계약의 변경이 승인되었는가?

아니오

계약변경이 승인될 때까지
현재 계약에 제1115호 계속 적용

2

추가되는 재화나 용역이 구별되고,
추가되는 재화나 용역의 개별 판매가격을
반영하여 계약가격을 조정하는가?

예

아니오

3

아직 이전하지 않은 재화나 용역이
계약변경 전 이전한 재화나 용역과 구별되는가?

별도 계약

예

예

아니오

기존 계약 종료,
새로운 계약 체결

기존 계약의 일부
(계약 변경일에 계약변경
누적효과 일괄 조정)

2단계



[2단계] 수행의무 식별: 수행의무란?

다음 중 하나를 고객에게 이전하기로 하는 각 약속

1. 구별되는 재화 · 용역(묶음)
2. 실질적으로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화 · 용역



[2단계] 수행의무 식별: 1. 구별되는 재화나 용역

두 조건을 모두 충족하면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별됨

1 재화나 용역이 구별될 수 있음

- 고객이 재화나 용역 그 자체에서 **효익**을 얻거나,
- 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 재화나 용역에서 **효익**을 얻음

효익을 얻을 수 있는 경우의 예

- ✓ 재화나 용역을 사용
- ✓ 폐물 가치보다 큰 금액으로 매각
- ✓ 그 밖에 경제적 효익이 생기게 하는 방법으로 보유

2 재화나 용역을 이전하는 약속이 계약상 구별됨

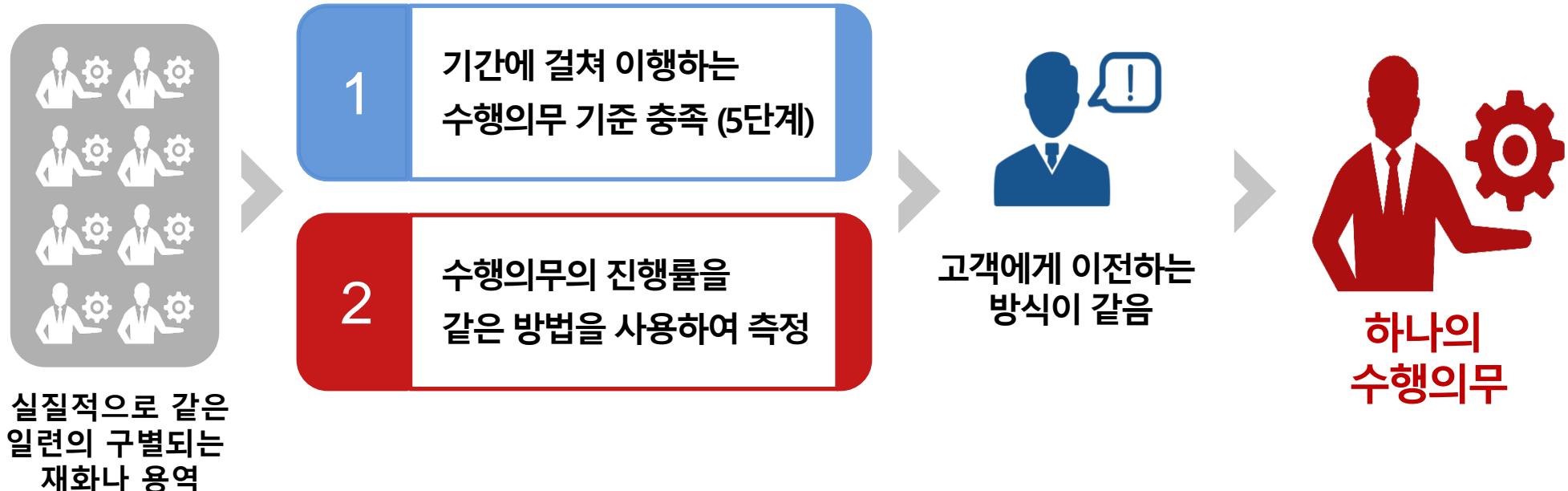
- 고객에게 재화나 용역을 이전하는 약속을 계약 내의 약속과 별도로 식별해 낼 수 있음
※ **약속의 성격을 판단하는 것이 목적**
 - 각 재화나 용역을 **개별적으로 이전하는지**
 - 약속된 재화나 용역을 투입한 **결합품목을 이전하는지**

둘 이상의 약속을 별도로 식별할 수 없는 예

- ✓ 해당 재화나 용역과, 다른 재화나 용역을 **통합하는 유의적인 용역 제공(결합산출물을 위한 투입물로 사용)**
- ✓ 해당 재화나 용역은 다른 재화나 용역을(에 의해) 유의적으로 **변형하(되)거나 고객 맞춤화 함(됨)**
- ✓ **상호의존도나 상호관련성이 매우 높음:**
둘 이상의 재화나 용역이 서로 유의적으로 영향을 주고 받음
(예: 각 재화나 용역을 별개로 이전하여 그 약속을 이행할 수 없음)

[2단계] 수행의무 식별: 2. 일련의 구별되는 재화나 용역

실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역 → 하나의 수행의무



- ▶ 청소 계약, 거래처리 계약, 전력 인도 계약 등과 같은 하나의 계약에서 너무 많은 수의 동일한 수행의무가 식별되지 않도록 함

3단계



[3단계] 거래가격 산정

고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액 (다만, 제삼자를 대신해서 회수한 금액(예: VAT)은 제외)

※ 거래가격을 산정할 때 고려하여야 할 요소



변동대가

- ✓ 변동대가 추정치의 제약



유의적인 금융요소

- ✓ 선수금에 대해서도 화폐의 시간가치 반영



비현금대가

- ✓ 공정가치 측정



고객에게 지급할 대가

- ✓ 거래가격에서 차감

[3단계] 거래가격 산정: 고려요소

변동대가

- 계약에서 약속된 대가는 다음 항목으로 인해 변동될 수 있음
: 할인, 리베이트, 환불, 공제, 가격인하, 장려금, 성과보너스, 위약금,
 대가를 받을 기업의 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우(반품권)
• ① 기댓값, ② 가능성성이 가장 높은 금액 중 하나로 추정 → 추정치의 제약

유의적인 금융요소

- 재화나 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 차이 → 기업이나 고객에 금융혜택 제공
- 재화나 용역을 이전할 때, 고객이 그 대금을 현금으로 결제했다면
 지급하였을 가격을 반영하는 금액으로 수익 인식
- 실무적 간편법: 시점 차이가 1년 이내로 예상되면 조정하지 않을 수 있음

비현금대가

- 공정가치로 측정
- 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우: 고객에게 약속한 재화나 용역의 개별
 판매가격을 참조하여 간접적으로 측정

고객에게 지급할 대가

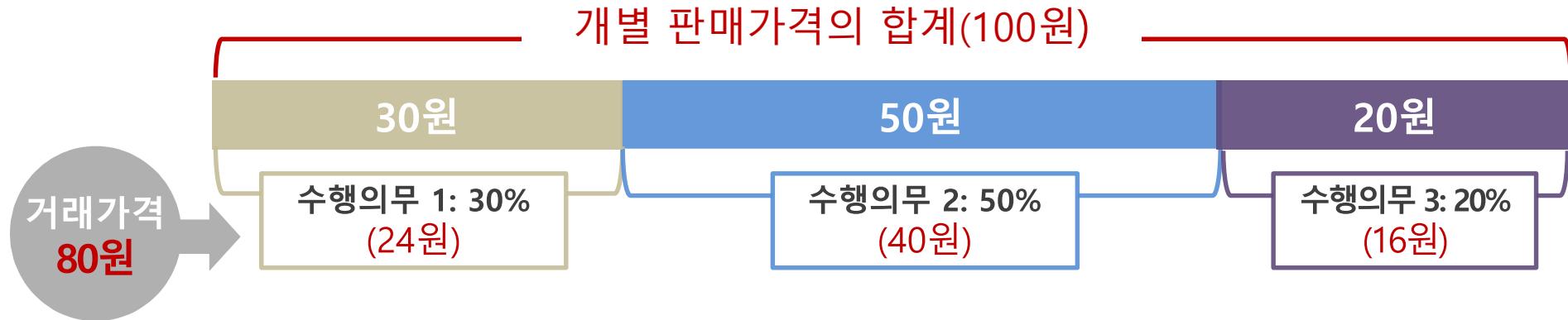
- 거래가격에서 차감
- 고객(고객의 고객)에게 지급 또는 지급할 것으로 예상하는 현금/공제/쿠폰/상품권

4단계



[4단계] 거래가격 배분

거래가격을 각 수행의무의 상대적 개별 판매가격 기준으로 배분



※ 개별 판매가격?

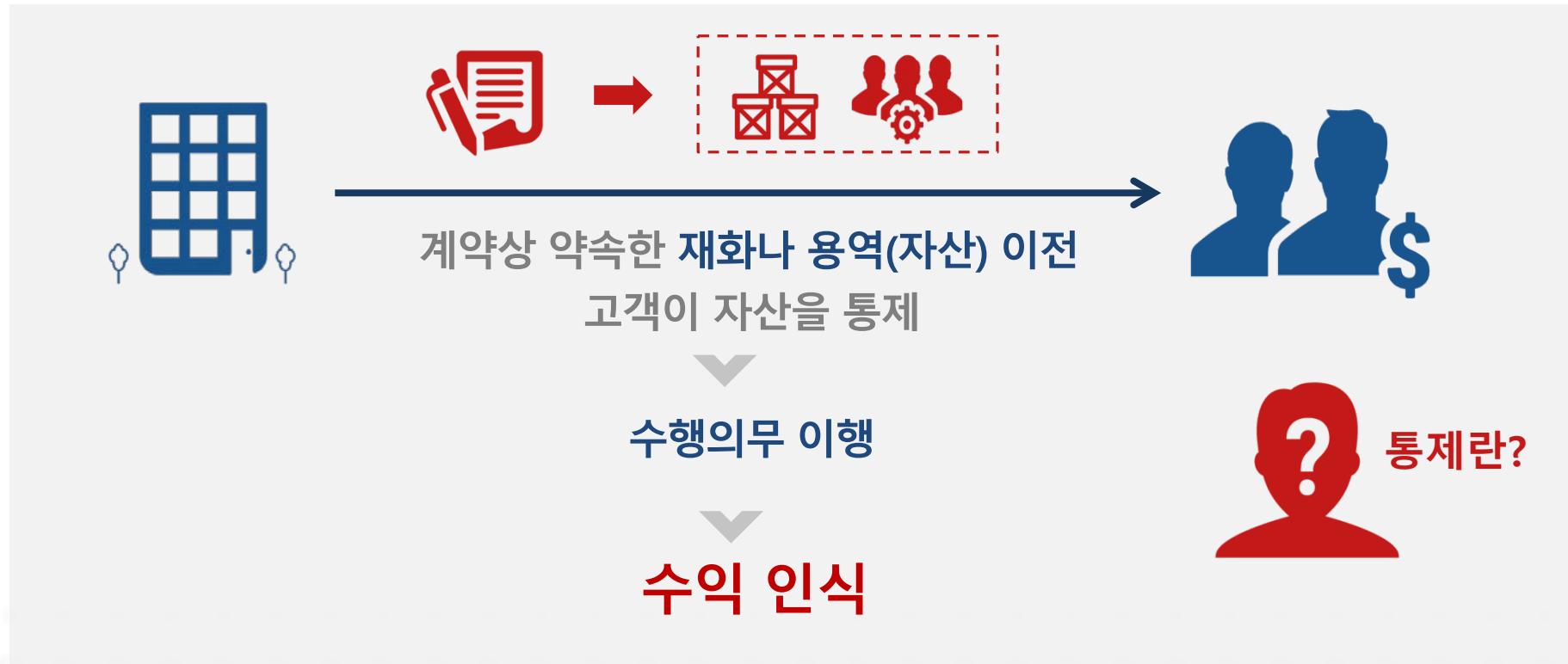
- 기업이 약속한 재화나 용역을 고객에게 **별도로 판매할 경우의 가격**
- 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 판매하는, **관측 가능한 가격**으로 산정
- 관측 가능한 가격이 없는 경우, 개별 판매가격을 **추정**
 - ① 시장평가 조정 접근법, ② 예상원가 · 이윤 가산 접근법,
 - ③ 잔여접근법(서로 다른 고객들에게 광범위한 금액으로 판매, 판매가격이 불확실)

5단계



[5단계] 수익 인식

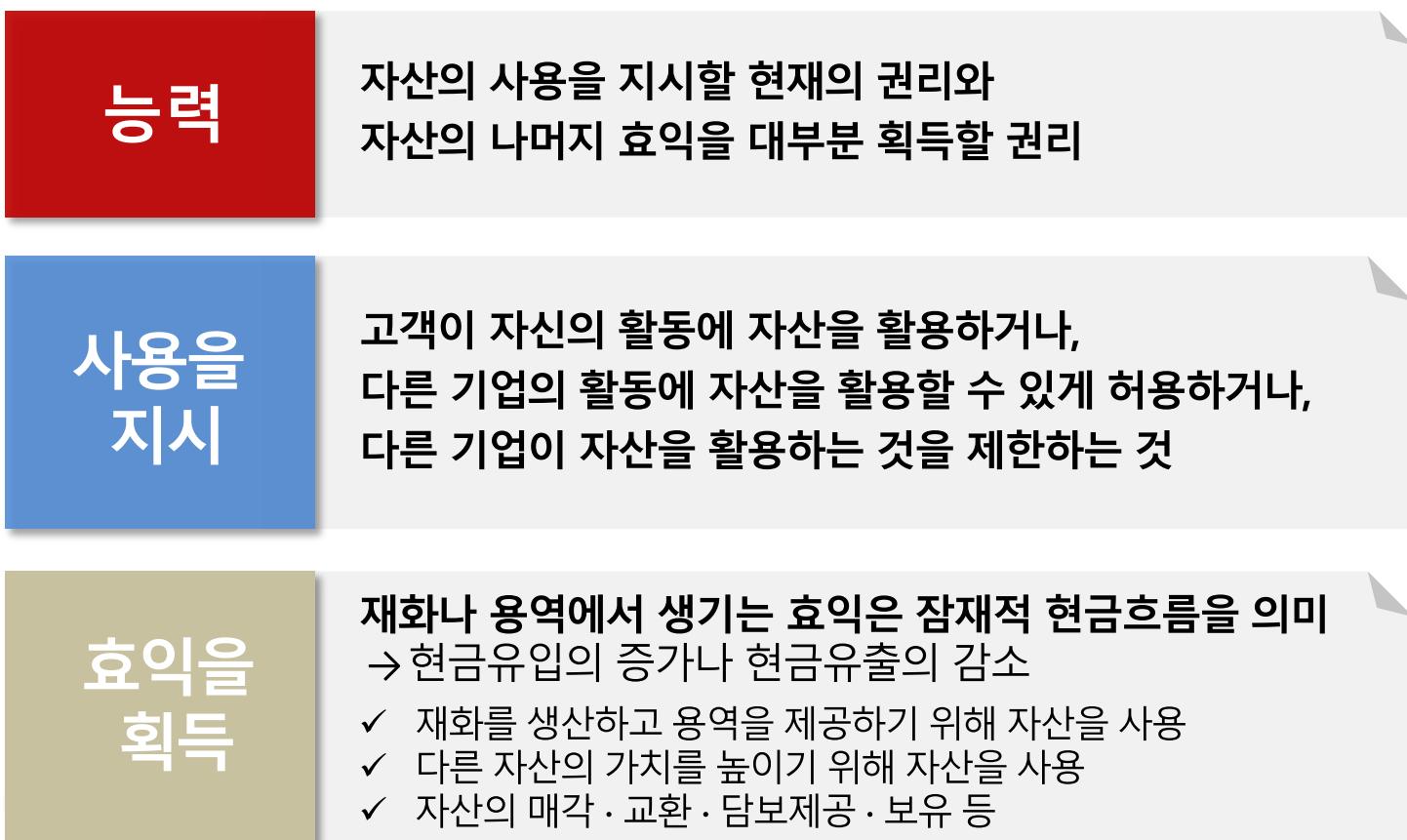
- 고객에게 약속한 재화나 용역(자산)을 이전하여 수행의무를 이행할 때(기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익 인식
- 고객이 자산을 통제할 때(기간에 걸쳐 통제하게 되는 대로) 자산이 이전됨



[5단계] 수익 인식 : 통제의 의미

자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력

※ 통제의 이전시점에 대한 판단은 고객의 관점에서 우선 평가



[5단계] 수익 인식: 수익 인식시점 판단 (계약 개시 시점)

※ 계약 개시시점에 판단

- 1 ~ 3 중 하나 충족: 기간에 걸쳐 수행의무를 이행(자산 통제를 고객에게 이전)
→ 진행률 측정
- 1 ~ 3 모두 충족 못함: 한 시점에 수행의무를 이행(자산 통제를 고객에게 이전)
→ 통제가 이전되는 특정 시점 판단

1

고객은 기업이 수행하는 대로 그 수행에서 제공되는 효익을 동시에 얻고 소비함

※ 예: 청소용역, 케이블TV 용역

2

기업이 자산을 만들거나 자산의 가치를 높이는 대로, 고객이 통제하는 자산을, 기업이 (수행하여) 만들거나 그 자산의 가치를 높임

※ 예: 고객 소유지에 제작하는 자산

3

- ① 기업이 수행하여 만든 자산이 기업에 대체용도가 없음
- ② 지금까지 수행 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있음

[5단계] 수익 인식 : 진행기준 요건 (3-① 자산의 대체 용도)

자산을 다른 용도로 쉽게 전환할 수 있는 능력에 계약상 제약과 실무상 제한이 미치는 영향을 고려

계약상 제약

- 기업이 자산을 다른 용도(예: 다른 고객에게 판매)로 전환하려해도 고객이 약속된 자산에 대한 권리를 집행할 수 있는 경우 : **계약상 제약이 실질적**
- 추가원가를 유의적으로 들이지 않고, 계약을 위반하지 않으면서 다른 고객에게 이전할 수 있는 다른 자산과 대체 가능 : **계약상 제약이 실질적 X**

실무상 제한

- 다른 용도로 자산 전환 시 경제적 손실 유의적으로 발생 : **실무상 제한**
- 자산을 재작업하면 유의적인 원가가 들거나 유의적인 손실을 보아야만 자산을 판매 (예: 고객 특유의 규격, 위치) : **실무상 제한**

[5단계] 수익 인식 : 진행기준 요건 (3-②) 집행가능한 지급청구권)

기업이 집행가능한 지급청구권을 가지기 위해서 충족해야 하는 조건은?

1. 문단 37, 문단 9

고객의 사유로 계약 종료시 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 **보상금액**(*)을 받을 권리가 **계약기간 내내** 존재 (1115.37.B9)

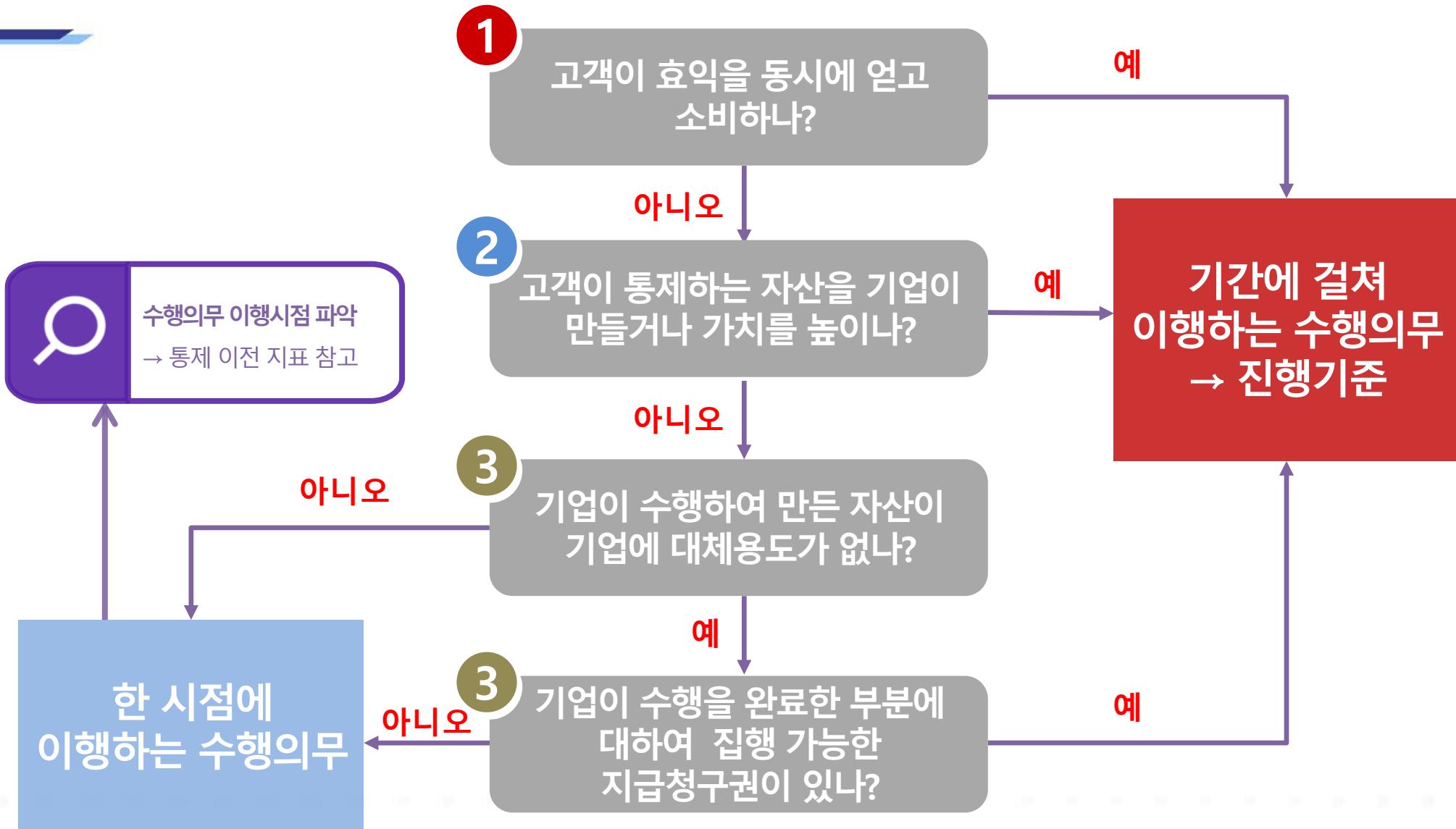
* 판매가격 근사치, 예: 원가+적정이윤

2. 문단 B11

고객이 종료할 권리없이 계약을 종료하려 할 때 계약/법률에 따라 기업이 **재화를 계속 이전할 권리**를 갖고 그 **대가 지급을 고객에게 요구**할 수 있음

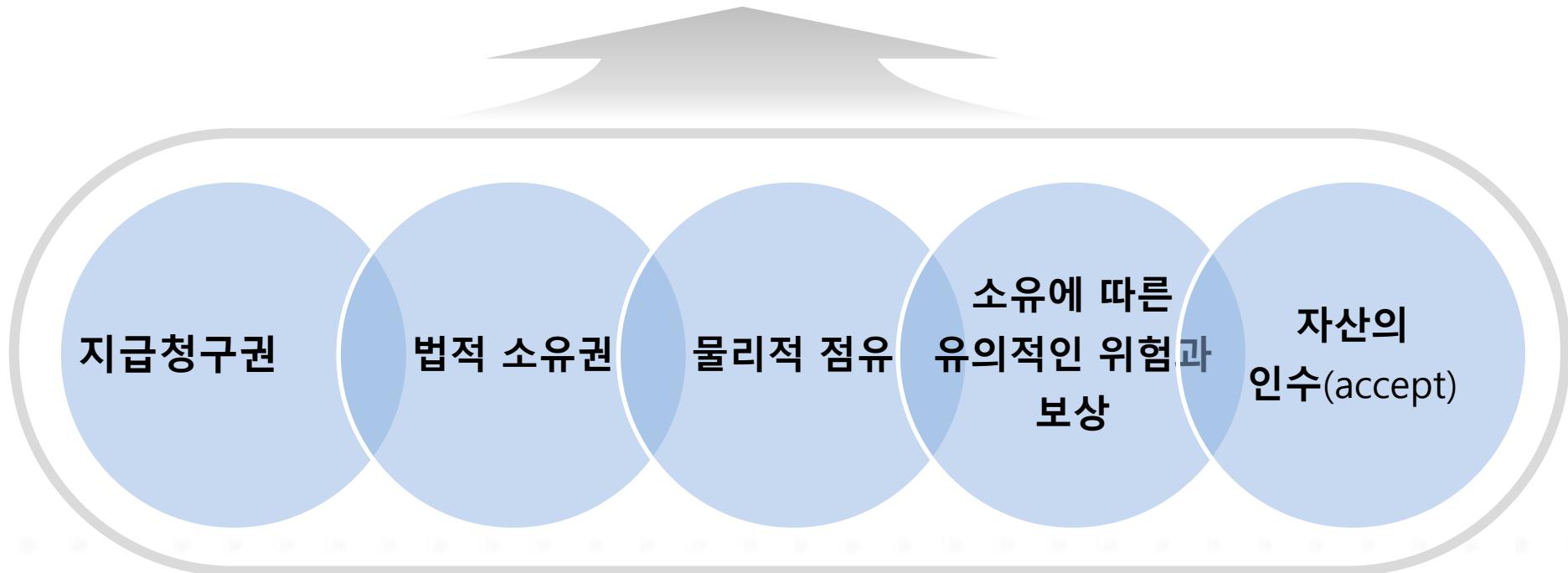
▶ 지급청구권과 그 집행가능성을 판단하기 위해 계약 조건과 관련법률이나 판례를 참고해야 함

[5단계] 수익 인식 : 판단 과정



[5단계] 수익 인식: 한 시점에 이행하는 수행의무

- 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하지 않으면, 한 시점에 수행의무를 이행
- 수행의무 이행 시점(고객이 자산을 통제하는 시점, 수익 인식 시점)을 판단하기 위해 5가지 지표 참고
※ 통제의 이전 여부에 대한 판단이 아래 지표에 한정되는 것은 아님)



[5단계] 수익 인식: 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 (진행률 측정)

- 재화나 용역의 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 수행 정도를 나타냄
- 각 수행의무에는 하나의 진행률 측정 방법 적용

구분	내용	예	장단점
산출법	지금까지 이전한 재화· 용역이 고객에게 주는 가치를 직접 측정 → 잔여분 가치와 비교	- 수행을 완료한 정도를 조사 - 달성한 결과에 대한 평가 - 도달한 단계 - 생산한 단위나 인도한 단위	(장점) 기업의 수행 정도를 가장 충실히 나타냄 (단점) - 산출물 직접 관찰 어려움 - 정보 획득 어려움
투입법	수행의무 이행 위해 사용한 투입물 \div 예상 총 투입물	- 소비한 자원 - 사용한 노동시간 - 발생한 원가 - 경과한 시간 - 사용한 기계시간	(장점) 투입물을 수행기간에 걸쳐 균등하게 소비 \rightarrow 정액법으로 수익인식 가능 (단점) 고객에 이전한 통제와 투입물 \rightarrow 직접적인 관계 없을 수 있음

- ▶ 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만 기간에 걸쳐 이행되는 수행의무 수익 인식
- ▶ 수행의무의 결과를 합리적으로 측정 못하거나 수행의무 이행할 때 드는 원가는 회수 예상
: 발생원가 범위에서 수익 인식

III

Korea Accounting Institute

K-IFRS 1115 수익 인식 5단계 모형 적용사례



적용사례 개관



고객과의 계약식별

사례 1
계약 변경

수행의무 식별

사례 2 - 3
구별되는 재화와 용역

거래가격 산정

사례 4 -5
유의적인 금융요소
사례 6
변동대가 추정치 제약

거래가격 배분

사례 7
배분방법론

수익 인식

사례 8
수익인식 시점
사례 9
선분양 APT 수익인식

사례 10 포트폴리오 회계처리

[1단계] 고객과의 계약 식별: 1. 계약변경 (IE18 – IE24)

- 기업은 제품 120개를 고객에게 12,000원(@100)에 판매하기로 약속
- 제품은 6개월간 이전 (각 제품의 통제는 한 시점에 이전)
- 제품 60개의 통제를 이전한 다음, 추가 **제품 30개**(총 120개→150개)를 더 납품하기로 계약변경

계약변경 Case 1

추가 제품 30개 가격 = 2,850원 (@95)

- 계약변경시점의 개별 판매가격 반영
- 추가되는 제품(30개)은 원래 제품(120개)과 구별됨

계약변경 Case 2

추가 제품 30개 가격=1,500 [2,400(30X@80) – 900(60X@15)]

- 계약변경시점의 개별 판매가격을 미반영
- 계약변경 전에 이전한 60개 제품 결함 보상
- 미이전 제품(90개)이 계약변경 전에 이전한 제품과 구별

별도 계약 체결

- $120X@100 = 12,000$ (기존 계약 수익)
- $30X@95 = 2,850$ (별도 계약 수익)

기존 계약 종료, 새로운 계약 체결

- $60X@100 - 900 = 5,100$ (기존계약 수익)
- $60X@100 + 30X@80 = 8,400(@93.33)$
(새로운 계약의 수익)

[참고] 계약변경 회계처리

(정의) 계약 당사자들이 승인한, ①계약의 범위나 ②계약가격 (또는 ①, ② 모두)의 변경

1

계약의 변경이 승인되었는가?

아니오

계약변경이 승인될 때까지
현재 계약에 제1115호 계속 적용

2

추가되는 재화나 용역이 구별되고,
추가되는 재화나 용역의 개별 판매가격을
반영하여 계약가격을 조정하는가?

예

아니오

3

아직 이전하지 않은 재화나 용역이
계약변경 전 이전한 재화나 용역과 구별되는가?

예

별도 계약

예

기존 계약 종료,
새로운 계약 체결

아니오

기존 계약의 일부
(계약 변경일에 계약변경
누적효과 일괄 조정)

[2단계] 수행의무 식별: 2. 구별되는 재화나 용역 (IE58A – IE58D)

A사는 장비를 판매하면서 설치용역을 제공하는 계약을 체결. 그 장비는 고객맞춤화나 변형없이 가동 가능. 설치는 복잡하지 않고 대체 용역제공자도 수행할 수 있음



1 재화·용역이 구별될 수 있나? YES

- 장비 자체에서(사용, 재판매) 또는 쉽게 구할 수 있는 다른 자원(대체 용역제공자의 설치용역)과 함께하여 효익을 얻을 수 있음
- 이미 확보한 자원(장비)와 함께하여 설치용역에서 효익을 얻을 수 있음

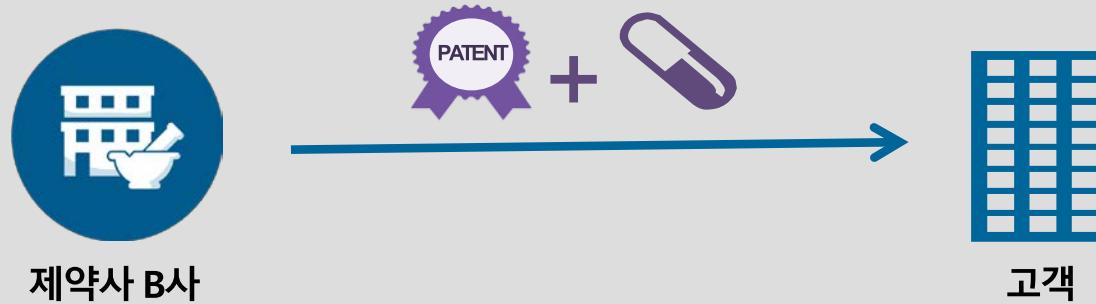
2 약속을 별도로 식별할 수 있나? YES

- 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역 제공이 아니며,
- 유의적으로 고객 맞춤화/변형하지 않으며,
- 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지 않다 (별개 이전 약속 이행 가능)

2가지 수행의무: ① 장비판매, ② 설치용역

[2단계] 수행의무 식별: 3. 구별되는 재화나 용역 (IE281 – IE288)

- 제약사 B사는 승인된 제약화합물 X에 대한 특허권을 고객에게 10년 동안 라이선스함
- B사는 고객에게 X에 대한 제조용역도 제공하기로 약속함
- 약의 제조과정이 **특수하지 않아** 몇몇 다른 기업이 약을 제조할 수 있음
→ 라이선스는 제조용역과 별도로 구매할 수 있음



1 재화·용역이 구별될 수 있나? YES

- 쉽게 구할 수 있는 자원(다른 기업의 제조용역)과 함께 하여 라이선스에서 효익을 얻을 수 있음
- 계약 개시 시점에 고객에게 이전되는 라이선스와 함께하여 제조용역에서 효익을 얻을 수 있음

2 약속을 별도로 식별할 수 있나? YES

- 두 품목을 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공하지 않음
- 라이선스와 제조용역이 서로 유의적으로 변형되거나 고객 맞춤화되지 않음
- 라이선스와 제조용역이 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지 않음

2개의 수행의무: ① 라이선스, ② 제조 용역



약의 제조과정이 매우 특수해서
B사만이 이 약을 제조할 수 있다면?

[3단계] 거래가격 산정: 4. 유의적인 금융요소 1 (IE148 – IE151)

- A사는 고객에게 자산을 판매하는 계약을 x1.1.1. 체결
- 자산은 2년 경과 후(x3.1.1.)에 고객에게 이전(수행의무는 한 시점에 이행)
- 고객은 ①과 ② 중 하나의 대금결제 방법을 선택할 수 있음 → ② 선택
 - ① 2년 후 고객이 자산을 통제할 때 5,000원 지급, ② 계약에 서명할 때 4,000원 지급
- ※ 계약에 유의적인 금융요소가 있다고 판단
(시장의 일반적인 이자율, 대가 지급시점과 자산 이전시점 사이의 기간 고려)
- 거래의 내재이자율(11.8%)가 아니라 기업의 증분차입이자율(6%)를 이자율로 선택

일자	차변		대변		내역
	계정명	금액	계정명	금액	
X1.1.1.	현금	4,000	계약부채	4,000	계약 개시시점
X1.12.31.	이자비용	240	계약부채	240	이자비용 인식 ($240 = 4,000 \times 6\%$)
X2.12.31.	이자비용	254	계약부채	254	이자비용 인식 ($254 = 4,240 \times 6\%$)
X3.1.1.	계약부채	4,494	수익	4,494	자산 이전하고 수익 인식



- 진행기준을 적용하는 다음과 같은 장기계약에도 유의적인 금융요소를 반영하여 수익을 인식해야 하는지?

※ 건설기간 3년, 계약금액 중 10%는 계약금, 90%는 완성시점에 받기로 함

유의적인 금융요소를 반영하여 대가 조정(현금판매가격으로 수익인식)

실무적 간편법: 재화 이전시점과 대가 지급시점의 차이가 1년 이내로 예상된다면
금융요소의 영향을 반영하지 않을 수 있음

금융요소 포함여부, 유의적인지 평가 : 관련 사실과 상황 고려

- 약속한 대가와 현금판매가격의 차이
- 재화의 이전시점과 대가 지급시점의 차이와
관련 시장의 일반적 이자율의 결합 효과

유의적인 금융요소 없는 경우

- 대가 선급, 재화 이전시점은 고객의 재량
- 대가의 상당 금액이 변동 가능. 대가의
금액과 시기는 통제 불가능한 미래 사건의
발생 여부에 따라 달라짐
- 대가와 현금판매가격의 차이는 금융제공 외의
사유로 생김



(TF 논의) 약속한 대가와 현금판매가격 간의 차이가 유의적이라면 **계약에 유의적인 금융요소가 있음** (유의적 금융요소가 없는 경우에 해당한다는 근거를 찾지 못함)

- 선수금이 1차 연도에 귀속되고 기간 간격이 1년 이내라면 그 부분은 **실무적 간편법을 적용할 수 있다는 의견이 다수**
- 어느 시점의 가격을 현금판매가격으로 보아야 할지 판단하기 어려울 수 있음
- 진행기준을 적용할 때 유의적 금융요소를 반영하는 방법론에 대한 연구가 필요

[3단계] 거래가격 산정: 6. 변동대가 추정치의 제약 (IE116 – IE123)

- S사는 x7.12.1에 고객(유통업자 E사)과 계약을 체결하고, 제품 1,000개(@100)를 이전(통제 이전)
- 고객은 제품을 최종 고객에게 판매할 때 S사에 지급하며, 보통 제품 획득 후 90일 이내 제품을 판매
- S사가 비슷한 제품을 판매한 과거 경험: 진부화 위험↑, 가격 결정의 변동성↑
- 과거에 비슷한 제품에 부여한 가격할인: 20% ~ 60%
- 현행 시장정보: 제품 유통 위해 가격을 15% ~ 50% 낮출 필요성 암시

변동대가 추정

- 기댓값 방법을 사용하여 변동대가를 추정 (40% 할인 제공)
→ 변동대가 추정치 = $100,000 \times 60\% = 60,000$

추정치의 제약

- 대가가 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인(진부화 위험)에 매우 민감
- 제품을 유통시키려면 폭넓은 가격할인을 제공해야 할 것으로 예상
→ 수익 60,000 인식하면 변동대가 관련 불확실성이 해소될 때 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높지 않음

제품이 고객에게 이전될 때 50,000 수익 인식 (50% 할인 적용)

[4단계] 거래가격 배분 : 7. 배분방법론 (IE164 – IE 166)

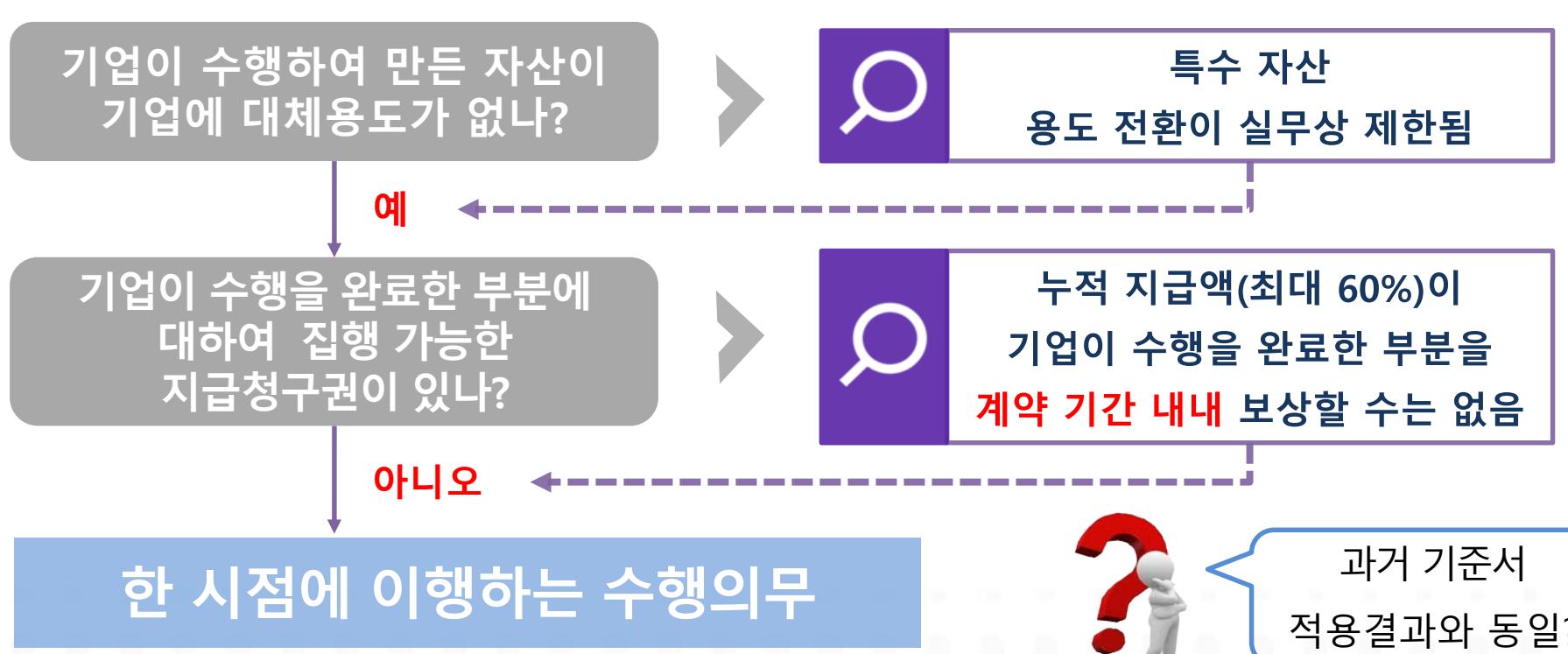
회사는 제품 A, B, C를 함께 판매하였으며, 총 거래가격은 100원임

- 제품 A의 개별 판매가격은 50원으로 관측 가능하나, 제품 B와 C는 개별 판매하지 않음
- 경쟁사는 제품 B와 매우 비슷한 제품을 25원에 판매하고 있음
- 제품 C는 동일/유사 제품의 시장가격을 확인할 수 없으나, C의 생산원가에 적절한 이윤을 더한 금액은 75원으로 추정

	개별 판매가격	%	거래가격 배분	적용방법	
제품 A	50	33%	33	직접 관측	
제품 B	25	17%	17	시장평가 조정접근법	합리적으로 구할 수 있는 모든 정보 이용
제품 C	75	50%	50	예상원가이윤 가산접근법	
합계	150	100%	100		

[5단계] 수익을 인식: 8. 수익 인식 시점 (IE77 – IE80)

- 회사는 고객이 요구하는 설계에 따라 특수장비를 건설하는 계약을 체결.
- 계약시점에 계약금 10%, 건설기간 중에 정기적으로 50%, 건설완료 후 검사 통과 40% 지급
- 지급된 금액은 환불되지 않으며, 고객이 계약을 종료할 경우에는 받은 금액은 환불하지 않으나 기업이 추가로 보상받는 조건은 없음



[5단계] 수익을 인식: 9. 선분양 아파트 수익 인식



- 선분양 아파트 공사에 진행기준을 적용하여 수익을 인식할 수 있는가?
(집행가능한 지급청구권이 존재하는가?)

집행가능한 지급청구권 있음

- 고객의 사유로 계약 종료 시 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 **보상금액**(판매가격 근사치, 예: 원가+적정이윤)을 받을 권리가 **계약기간 내내** 존재 (1115.B9)
- 고객이 종료할 권리 없이 계약을 종료하려 할 때 계약/법률에 따라 **기업이 재화를 계속 이전할 권리를 갖고 그 대가 지급을 고객에게 요구할 수 있는 경우** (1115.B11)
- 지급청구권과 그 집행 가능성을 판단하기 위해 **계약 조건과 관련 법률이나 판례를 참고** (1115.B12)

고객의 계약종료권한 O 고객의 계약종료권한 X



수행완료
부분

VS



보상



기업의 권리
(계속적 재화용역 이전,
대가 지급요구)



지급청구권 요건 충족



- 아파트 단지 계약의 전부나 일부를 하나의 회계단위로 볼 수 있는가?

제1115호를 특성이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용한 경우와 포트폴리오 내의 개별 계약별로 적용한 경우, 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않다고 합리적으로 예상된다면 포트폴리오에 제1115호를 적용할 수 있음

IASB의 의도 (결론도출근거 문단 BC69)

계약별로 제1115호를 적용할 때 겪는 실무적 어려움을 고려하여 포트폴리오 접근법을 규정
포트폴리오의 규모와 구성을 판단할 때, 개별 계약 적용 결과와 포트폴리오 적용 결과가 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상해야 하나, 각 결과를 계량적으로 평가하려는 의도는 아니었음



- ① **포트폴리오(아파트 단지의 계약 전부나 일부)를 회계단위로 볼 수 있음**
개별 계약별 진행률의 평균치는 포트폴리오 진행률과 유사할 것임(예: 세대별 면적기준으로 공사원가를 배부한 금액을 개별 계약별 공사원가의 대용치로 간주)
- ② **개별 계약을 회계단위로 보아야 함**
재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않다고 볼 수 없음
(예: 인테리어 등 마감재 원가는 개별 계약의 특성에 따라 달라짐)



(TF 논의) 개별 계약에 적용한 결과와 포트폴리오에 적용한 결과가 **중요하게** (materially) **다르지 않을 것**이라고 **합리적으로 예상한다면, 포트폴리오 접근법을 사용할 수 있음**

기업은 중요하게 다르지 않을 것이라고 판단을 내린 **합리적인 근거를 설명할 수 있어야 한다는 의견이 다수**
(다만, 계량적 분석결과를 반드시 제시할 필요는 없음)

IV

Korea Accounting Institute

K-IFRS 1115

그 밖의 적용지침



1. 계약원가: 증분원가와 이행원가

계약체결 증분원가

- 고객과 **계약을 체결**하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가 (예: 판매수수료)
- 계약체결 증분원가가 **회수 예상** → **자산** 인식 (상각기간 1년 이내 실무적 간편법)
- 계약 체결 여부와 무관하게 든 계약체결 원가는 비용으로 인식

계약이행원가

- 계약을 이행하는 데 드는 원가가 **다른 기준서**(예: 재고자산, 유형자산, 무형자산) 적용 범위에 포함되면 그 기준서 적용
- 그 밖의 경우, **K-IFRS 1115**에 따라 다음을 모두 충족하면 **자산화**
 - ✓ 원가가 계약(예상 계약 포함)에 직접 관련*됨
 - * 예: 직접노무원가, 직접재료원가, 직접 관련 원가 배분액
 - ✓ 원가가 미래 수행의무를 이행하기 위해 사용할 자원을 창출하거나 가치를 높임
 - ✓ 원가가 회수될 것으로 예상

1. 계약원가: 상각과 손상

자산의 상각

- 계약체결 증분원가와 계약이행원가는 관련된 재화 · 용역을 고객에게 이전하는 것과 같은 체계적 기준으로 상각
- 재화나 용역을 이전하는 예상 시기가 달라지면 상각방식 수정(추정의 변경)

자산의 손상

자산과 관련된 재화 · 용역의 대가로
기업이 받을 것으로 예상하는 나머지 금액

재화 · 용역에 직접 관련되나
아직 비용으로 인식되지 않은 원가

→ 자산 장부금액이 차액을 초과하는 정도까지 손상차손을 당기손익에 인식

1. 계약원가: 사례(IE189 – IE196)

- F사는 공개입찰을 통하여 새로운 고객에게 5년간 데이터 관리용역을 제공하는 계약 체결
- F사는 용역을 제공하기 위하여 고객의 시스템에 접근하는 플랫폼을 제작함
- 이 플랫폼은 고객에게 이전되지는 않으나, 고객에게 용역을 제공하기 위하여 사용될 것임
- 계약 체결과정에서 생긴 원가와 플랫폼의 제작 원가는 다음과 같이 구성됨
- F사는 이 고객이 5년 계약 종료 후에도 1년 단위로 2번 계약을 갱신할 것으로 예상함

[계약체결 원가]	금액(원)	[플랫폼 제작 원가]	금액(원)
실사를 위한 외부 법률 수수료	15,000	하드웨어	120,000
제안서 제출 비용	25,000	소프트웨어	90,000
영업사원 수수료 (계약서명 시 발생)	10,000	데이터센터 설계, 이전, 시험원가	100,000

- 실사 외부 법률수수료, 제안서 제출비용은 계약을 체결하지 않았더라도 발생
- 계약체결 증분원가에 해당하는 영업사원 수수료(10,000원)만 자산화 가능

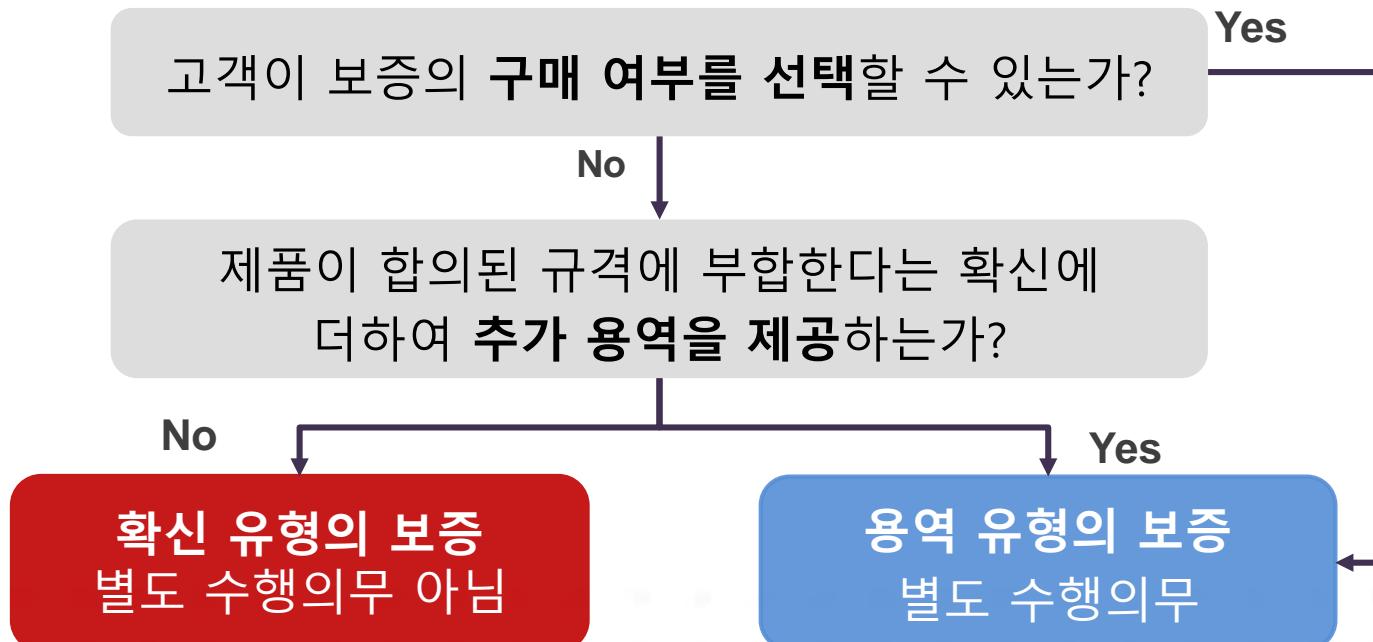
- 하드웨어는 유형자산(1016), 소프트웨어는 무형자산(1038) 기준서 적용 대상
- 데이터센터 설계, 이전, 시험원가가 다른 기준서의 적용 범위에 해당하지 않는다면 K-IFRS 1115에 따라 계약이행원가 자산화

→ 용역 제공 예상기간 7년(5+1+1년)에 걸쳐 체계적 기준으로 상각

2. 보증

보증이 별도 수행의무인지를 판단하기 위한 고려요소

- **법률**에서 요구하는지? (결함이 있는 제품의 구매위험에서 고객 보호 목적)
- **보증기간** (길수록 별도 수행의무일 가능성이 높음)
- 기업이 수행하기로 약속한 **업무의 특성**



2. 보증: 사례(IE223 – IE229 수정)

- B사는 **기계장치**를 판매하면서 **품질보증**을 제공한다.
- **법률**에 따르면 제품이 **구매일부터 1년간** 정상 작동할 것이라고 보장해야 한다.
- B사는 **구매일부터 10년간** 무상수리를 제공해오고 있다.

이전하는 재화/용역

기계장치

- 고객이 기계장치 자체에서 효익을 얻을 수 있음
- 기계장치를 보통 별도로 판매

품질보증

- **법률**에서 요구하는 것 보다 긴 **기간 보증**을 제공
- 제품이 합의된 규격에 따른다는 보장에 추가되므로 **별도 용역**을 제공하는 보증임

→ 품질보증도 별도 수행의무로 구분

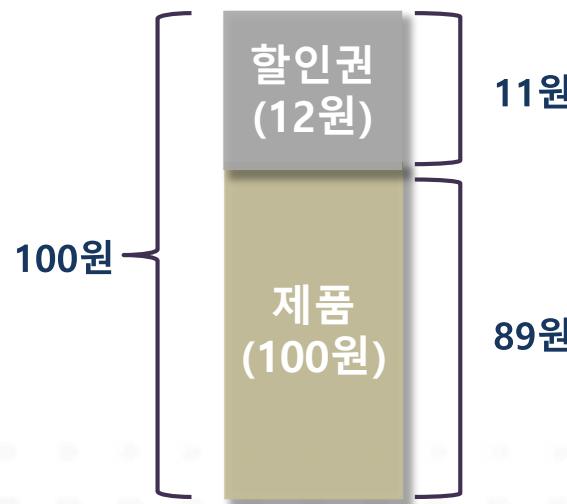
3. 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

- 무료나 할인된 가격으로 추가 재화 · 용역을 취득할 수 있는 선택권(판매인센티브, 고객보상점수, 계약갱신 선택권, 미래 구매 시 할인 등)
 - ✓ 추가 재화나 용역 취득 선택권이 계약 체결 없이는 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공한다면 수행의무
 - ✓ 재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하는 가격으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권이 있다면 기업이 고객에게 마케팅 제안
- 상대적 개별 판매가격에 기초하여 거래가격을 수행의무에 배분하되, 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면 이를 추정(고객이 선택권을 행사하지 않고도 받을 수 있는 할인액과 선택권이 행사될 가능성에 대해 조정)

3. 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권: 사례(IE250 – IE253)

- A사는 제품을 100원에 판매하면서, 구매일부터 30일 이내에 제품을 구매하면 **판매가격의 40%를 할인해주는 쿠폰을 제공하였다.**
- A사는 판촉활동의 일환으로 **30일간 모든 제품을 10% 할인하여 판매할 계획이다.** 10% 할인은 40% 할인권에 추가하여 사용할 수 없다.
- 제품을 구매하고 쿠폰을 받은 고객은 다른 고객들의 할인율(10%)보다 **30% 높은 할인**을 받을 수 있고, 이 할인권은 **중요한 권리를 제공한다고 판단한다.**
- A사는 제품의 판매 계약에서 이 할인권을 **수행의무**로 회계처리한다.

할인권의 개별 판매가격 추정



$$30\% \times 80\% \times 50원 = 12원$$

- 고객의 **80%**가 이 할인권을 사용하고, 추가로 **평균 50원**의 제품을 구매할 것으로 추정함
- 고객이 할인권을 사용하거나, 할인권이 소멸할 때 수익을 인식

4. 반품권이 있는 판매

재화 제공 의무

반품기간에
재화를 다시 받고 환불할 의무

* 별도 수행의무로 보지 않고 부채만 인식

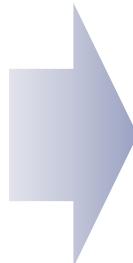
항목	측정
수익	<ul style="list-style-type: none">받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는 대가(금액) (반품 예상 금액은 제외됨)변동대가 추정치 제약 규정 적용
환불부채	<ul style="list-style-type: none">반품 예상 금액 = 받은 금액 – 수익인식 금액
자산	<ul style="list-style-type: none">제품을 회수할 기업의 권리반품 예상 제품의 장부금액 – 예상 회수원가

환불부채와 자산금액은
보고기간마다 재측정

- ✓ 환불부채의 조정금액은 수익에 반영
- ✓ 자산의 조정금액은 비용에 반영

4. 반품권이 있는 판매: 사례(IE135 – IE140 수정)

- 제품의 판매가격은 100원이고, 원가는 80원이며, 고객은 계약에 따라 90일 이내에 제품을 반품할 수 있다.
- 반품권과 관련된 과거 증거가 부족하여 제품에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 기업은 이미 인식한 누적수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓지 못한다.



고객에게 제품 이전시점

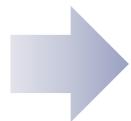
(차) 반환제품 회수권	80	(대) 재고자산	80
--------------	----	----------	----

반품권 소멸시점

(차) 수취채권	100	(대) 수익	100
(차) 매출원가	80	(대) 반환제품 회수권	80

4. 반품권이 있는 판매: 사례(IE205 – IE207 일부 수정)

- 기업은 제품을 개당 **150원에 이전**하기로 2019년 1월 1일 고객과 계약을 체결
- 고객이 1년 이내에 제품을 **10,000개 이상 구매할** 경우에는 계약에 따라 개당 가격을 소급하여 **125원으로 낮추어야 한다.**
- 계약 개시시점에 고객이 제품을 임계치인 10,000개 이상 구입할 것이라고 추정
- 제품 100개를 처음 운송할 때의 회계처리



(차) 수취채권	15,000	(대) 수익	12,500
		환불부채(계약부채)	2,500

- 가격 감액을 소급 적용하기 전까지 기업은 개당 150원 대가를 받을 무조건적 권리가 있음
- 환불부채는 **기업이 받았거나 받을 대가 중 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 금액으로 측정**. 제품 개당 25원의 환불금(수량기준 리베이트)

5. 본인 대 대리인 고려사항

- 고객에게 재화·용역 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우, **약속의 성격** (**본인**: 정해진 재화와 용역 자체를 제공하는 수행의무, **대리인**: 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무) **판단** (모두 고려)
 - ✓ 고객에게 제공될 정해진 재화·용역 식별
 - ✓ 고객에게 이전되기 전에 기업이 정해진 재화·용역 각각을 통제하는지 판단
- **고객에게 이전되기 전**에 기업이 그 정해진 재화·용역 각각을 **통제**하면 기업이 **본인**, 통제하지 못하면 **대리인**. **본인**인 기업은 다음 중 어느 하나를 **통제**
 - ✓ 다른 당사자에게서 받은 재화나 다른 자산 (이후 고객에게 이전)
 - ✓ 다른 당사자가 수행할 용역에 대한 권리 (용역 제공 지시 능력)
 - ✓ 다른 당사자에게서 받은 재화나 용역(투입물, 이후 다른 재화나 용역과 결합)

5. 본인 대 대리인 고려사항

- **기업이 본인임**(고객에게 이전되기 전에 정해진 **재화·용역 통제**)을 판단하기 위한 지표 (계약에 따라 다른 지표가 더 설득력 있는 증거를 제공할 수 있음)

K-IFRS 1115

정해진 재화·용역 제공 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있음 (수용할 수 있게 할 책임 포함)

정해진 재화·용역이 고객에게 이전되기 전, 통제가 고객에게 이전된 후에 **재고위험**이 기업에 있음

정해진 재화·용역의 **가격결정 재량**이 기업에 있음

—

K-IFRS 1018

기업은 재화나 용역 제공이나 주문의 이행에 대하여 주된 책임 부담

고객이 주문하기 전후나 인도 중에 또는 반환 시점에 기업이 **재고위험** 부담

기업이 직접·간접 **가격결정권한**을 갖고 있음

기업이 고객의 **신용위험**을 부담

5. 본인 대 대리인 고려사항: 사례(IE234 – IE238)

- M사는 특별한 규격의 장비 공급 계약을 체결. **M사와 고객은 장비의 규격을 개발하고, M사는 규격을 제작업체 F사에 전달, F사가 장비를 제작하고 고객에게 직접 인도하도록 주선.**
- 장비가 인도될 때 **M사는 합의된 가격을** (고객이 대금을 지급하지 않더라도) **F사에 지급해야 함**
- 결함 해소는 F사에 요구해야 하나, **규격 오류**에서 생긴 수정 책임은 M사에 있음



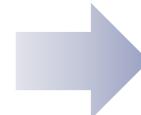
M사는 본인

특수 장비가 고객에게 이전되기 전에
M사가 통제

- 하도급계약으로 장비를 제작하지만, **장비의 설계와 제작은 별도로 식별할 수 없음.**
- 특수 장비 생산에 필요한 **유의적인 통합용역 제공**
- **결합산출물(특수 장비)의 투입물**로 공급자의 **제작용역 사용 지시**
- F사는 특수 장비 **사용을 지시할 능력**이 없고, M사가 계약 대가를 받을 권리를 갖게 되므로 M사가 특수 장비에서 **나머지 효익**을 얻음

5. 본인 대 대리인 고려사항: 사례(IE239 – IE243)

- T사(여행사)는 항공사가 고객에게 직접 판매하는 가격보다 낮은 요금으로 항공권 대량 구매 합의, 항공권을 고객에게 재판매. **재판매 여부에 관계없이 항공권 구매대금은 지급해야 하며, 재판매가격은 T사가 결정하고 항공사는 관여하지 않는다.**
- T사는 항공사가 제공한 용역에 대한 불만을 해결하도록 고객을 돋지만 용역에 대한 불만 해소를 포함하여 **항공권에 관련된 의무 이행의 책임은 항공사에 있다.**



T사는 본인!

특정 비행기 탑승 권리가 고객에게
이전되기 전에 T가 통제

- 그 **권리(항공권 형태)를 지시할 능력이 있음**(계약 이행에 해당 항공권 사용 여부 결정), 권리에서 생기는 나머지 효익을 얻을 능력(재판매, 스스로 사용)
- **재고위험** (고객과 계약 체결 전 항공권 획득 확약)
- **재판매 가격 결정 재량**

6. 지적재산 라이선스: 과거 기준

수익인식 시점: 기간? 일시?



과거 기준 - 라이선스

- 보통 계약의 실질에 따라 인식
- 실무적으로는 정액기준으로 인식할 수 있음
예를 들어, 라이선스 사용자가 특정기간 동안 특정기술을 사용할 권리를 갖는 경우에는 **약정기간 동안** 정액기준으로 수익을 인식
- 라이선스 제공자가 라이선스 제공 이후에 수행할 추가적인 의무가 없으며 사용자에게 라이선스를 자유롭게 사용하도록 허용하는 **해지불능계약**에 따라 **일정한 사용료나 환급불능 보증금**을 받는 대가로 권리를 양도하는 것은 **실질적인 판매임**. 이 경우 판매시점에 수익을 인식

6. 지적재산 라이선스: 약속의 성격 고려

별도 수행의무인 라이선스가 한 시점에 이전되는지, 기간에 걸쳐 이전되는지 판단할 때 라이선스를 부여하는 **약속의 성격**(고객에게 제공하는 권리) 고려

사용권 Right to use

라이선스 부여 시점에 존재하는
지적재산을 사용할 권리



한 시점에 이행되는 수행의무
고객에게 라이선스를 이전하는 시점에
수익 인식

접근권 Right to access

라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는
기업의 지적재산에 접근할 권리



기간에 걸쳐 이행되는 수행의무
수행의무 완료까지 진행률을 측정하여
기간에 걸쳐 수익 인식

6. 지적재산 라이선스: 접근권의 요건

1

지적재산에 유의적으로
영향을 미치는 활동을
기업이 할 것을
계약에서 요구하거나
고객이 합리적으로 예상

2

고객은 기업 활동의
긍정적/부정적 영향에
직접 노출

3

그 활동이 재화·용역을
고객에게 이전하는
결과를 가져오지 않음

+

+

위 조건을 충족하지 못하는 라이선스는 **사용권**

1

기업의 활동이 지적재산에 유의적인 영향을 미치는 경우

- ✓ 활동이 지적재산의 **형식**(예: 디자인, 콘텐츠)이나 **기능성**(예: 기능, 업무 수행 능력)을 유의적으로 바꿀 것으로 예상
- ✓ 지적재산에서 생기는 **효익을 얻을 고객의 능력**이 실질적으로 그 활동에서 생기거나 그 활동에 달려있음 (예: 상표에서 생기는 효익)

6. 지적재산 라이선스

접근권/사용권 판단 시 고려하지 않는 요소

- **시간, 지역, 사용 제약** - 라이선스의 속성을 결정 (수행의무 이행시기를 정하는 것이 아님)
- **지적재산 특허권의 무단사용을 금지하는 보증** – 특허권 보호행위는 이전된 라이선스가 규격을 충족한다는 확신을 제공하고 지적재산의 가치를 보호 (수행의무가 아님)

판매/사용 기준 로열티

- 판매/사용 기준으로 지급되는 로열티(지적재산 라이선스에만 관련, 지배적인 항목인 경우)는, 다음 중 나중 사건이 일어날 때 수익 인식
 - ✓ 후속 판매나 사용
 - ✓ 판매/사용 기준 로열티가 배분된 수행의무가 이행

6. 지적재산 라이선스: 사례(IE276 – IE277 수정)

소프트웨어 개발자는 2년 동안 소프트웨어 라이선스를 이전, 소프트웨어 갱신(비특정)을 제공하는 계약을 체결. 라이선스는 별도 판매, 소프트웨어는 갱신 없이도 가동 가능

소프트웨어 갱신은 추가 용역을 이전하는 결과



두 가지 수행의무

라이선스의 접근권/사용권 검토 시
갱신 약속은 고려하지 않음

SW
라이선스

SW
갱신

라이선스 기간에 소프트웨어의 기능성을 바꿀 활동을 수행할 의무가 없음
소프트웨어에서 효익을 얻을 고객의 능력은 기업의 계속적 활동에서 생기지 않음
(SW가 갱신 없이 기능 유지 가능)



라이선스는 한 시점에 이행하는 수행의무 (사용권)

6. 지적재산 라이선스: 사례(IE309 – IE313 수정)

- 유럽 유명 축구팀인 (주)MU는 (주)나이스가 한국에서 판매하는 티셔츠, 모자, 머그컵, 태월 등의 품목에 스포츠 팀의 이름과 로고를 **3년간** 제한없이 사용할 수 있는 권리를 (주)나이스에 제공하고 300원의 대가를 받기로 하였음
- (주) MU는 상표 독점사용권 부여 이후 재화나 용역을 제공할 **추가 의무는 전혀 없음**

과거 기준



K-IFRS 1115

고객이 권리를 갖는 지적재산이 전체 라이선스 기간에 걸쳐 변동되므로 고객에게 부여한 권한이 **접근권**에 해당.
3년간 수익 인식

6. 지적재산 라이선스: 사례(IE281 – IE288 수정)

- A사가 개발 완료한 약품제조 원천기술을 B사가 30년 동안 사용하도록 하고, 반환하지 않는 일시금(Ufront Fee) 400원과 향후 발생하는 B사 제품 매출의 7.5%에 해당하는 변동 대가를 수취하는 '독점 생산 및 판매권 계약'을 체결하였다.
- 후속적으로 A사가 제공할 추가적인 제품이나 용역이 없으며, B사 매출액에 대한 신뢰성 있는 추정은 불가능하다.

과거 기준



K-IFRS 1115

고객이 권리를 갖는 지적재산이 전체 라이선스 기간에 걸쳐 변동되는 것이 아니므로 고객에게 부여한 권한이 **사용권**에 해당.
고정대가(400원)를 일시에 수익인식

7. 재매입약정

기업의 선도/콜옵션

→ 고객은 자산을 통제하지 못함

판매가격과 재매입가격*

회계처리

판매가격 > 재매입가격

리스

판매가격 ≤ 재매입가격

금융약정

고객의 풋옵션

판매가격과 재매입가격*

옵션 행사의 경제적 유인

회계처리

판매가격 > 재매입가격

유의적임

리스

유의적이지 않음

반품권이 있는 판매

재매입가격 > 예상 시장가치

금융약정

판매가격 ≤ 재매입가격

재매입가격 ≤ 예상 시장가치

반품권이 있는 판매

유의적이지 않음

* 비교 시 화폐의 시간가치 고려

8. 유형자산 등 매각

- 유형자산, 무형자산, 투자부동산 등 매각 시
→ 수익 기준서의 제거 요건과 측정기준 적용
- 위험과 효익의 이전 여부가 아니라 통제의 이전 여부를 판단
→ 제거 시점이 달라질 수 있음
- 재매입약정이 있다면 그 영향을 고려해야 함
- 매각대가를 ‘거래가격’으로 측정
→ 변동대가가 포함되어 있다면 처분손익이 달라질 수 있음

9. 표시

- **(계약부채)** 고객에게서 받은 대가(받을 무조건적 권리가 있는 경우)에 대해 고객에게 재화/용역을 이전해야 하는 기업의 의무
- **(계약자산)** 기업이 고객에게 이전한 재화/용역에 대해 대가를 받을 기업의 권리 (수취채권을 제외하고 표시)
- **(수취채권)** 대가를 받을 무조건적인 권리
 - * 무조건: 시간만 지나면 대가를 지급받기로 한 때가 됨



9. 표시: 사례(IE198 – IE199)

기업은 2019년 1월 1일에 제품을 이전하는 계약을 체결. 계약에 따라 고객은 1월 31일에 대가 1,000원을 미리 지급해야 하며, 기업은 제품을 3월 31일에 이전한다. 고객은 실제로, 3월 1일에 대가를 지급하였다.

취소 가능 계약



3월 1일(지급일) 현금 회수

(차) 현금 1,000원 (대) 계약부채 1,000원

3월 31일(제품 인도일) 수행의무를 이행

(차) 계약부채 1,000원 (대) 수익 1,000원

취소 불능 계약



1월 31일(지급기일) 무조건적인 권리

(차) 수취채권 1,000원 (대) 계약부채 1,000원

3월 1일(지급일) 현금 회수

(차) 현금 1,000원 (대) 수취채권 1,000원

3월 31일(제품 인도일) 수행의무를 이행

(차) 계약부채 1,000원 (대) 수익 1,000원

10. 공시: 수익의 세분화

- 경제적 요소가 수익/ 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는지 나타내도록 수익을 범주별 구분 (K-IFRS 1108 영업부문과는 다른 범주)
- 범주의 예: 재화/용역의 유형(주요 제품계열), 국가나 지역, 시장/고객 유형, 계약 유형, 계약 기간, 재화/용역 이전시기 판매망

부문	소비재	운송	에너지	(단위: 원) 합계
<u>주요 지리적 시장</u>				
북아메리카	990	2,250	5,250	8,490
유럽	300	750	1,000	2,050
아시아	700	260	–	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>주요 제품/용역 라인</u>				
사무실 비품	600	–	–	600
장치	990	–	–	990
의류	400	–	–	400
모터사이클	–	500	–	500
자동차	–	2,760	–	2,760
태양광패널	–	–	1,000	1,000
발전소	–	–	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>
<u>수익 인식시기</u>				
한 시점에 이전되는 재화	1,990	3,260	1,000	6,250
기간에 걸쳐 이전되는 용역	–	–	5,250	5,250
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>

10. 공시: 그 밖의 공시사항

계약잔액	<ul style="list-style-type: none">수취채권·계약자산·계약부채의 기초잔액과 기말잔액수행의무의 이행시기와 일반적인 지급시기에 대한 설명계약자산·계약부채 잔액의 유의적인 변동
수행의무	<ul style="list-style-type: none">수행의무를 일반적으로 이행하는 시기유의적인 지급조건이전하기로 약속한 재화용역의 특성반품의무, 환불의무, 보증 등의 의무이행되지 않은 수행의무에 배분된 거래가격과 예상 수익인식시기
유의적인 판단	<ul style="list-style-type: none">수행의무 이행시기, 거래가격과 배분금액 결정할 때에 사용한 판단진행률 측정 방법과 선택 이유통제의 이전시점 판단 근거거래가격 산정, 변동대가 추정치 제약 여부, 거래가격 배분, 반환의무 등의 측정에 사용한 방법, 투입변수, 가정
계약체결원가 계약이행원가	<ul style="list-style-type: none">해당 원가 산정 시 내린 판단, 상각금액 산정에 사용한 방법인식한 자산의 범주별 잔액기간 중 인식한 상각금액과 손상차손 금액

11. 경과 규정

소급 대안	적용 방법
비교F/S 소급 적용	<p>비교 표시 기간의 모든 계약 소급 재작성 (실무적 간편법을 사용하지 않은 경우)</p> <p>실무적 간편법: 복수 선택 가능</p> <ul style="list-style-type: none">같은 회계기간에 개시되어 완료된 계약, 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약은 재작성하지 않음변동대가가 있는 완료된 계약은 계약 완료일 거래가격을 사용표시된 가장 이른 기간 시작 전에 변경된 계약은 변동대가 관련 내용 (문단20~21)에 따라 소급 재작성 하지 않음비교기간 공시 경감(나머지 수행에 배분된 거래가격, 수익인식 예상시기)
최초적용일 누적효과 인식	<ul style="list-style-type: none">최초 적용 누적효과를 최초 적용일이 포함되는 회계연도의 이익잉여금 (또는 적절하다면 다른 자본 요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식최초 적용일(2018.1.1) 현재 완료되지 않은 계약에만 K-IFRS 제1115호를 소급적용계약 변경 관련 실무적 간편법 허용

11. 경과 규정

비교F/S 소급적용

구 분	2017년(비교 보고기간)	2018년
F/S 적용기준	<ul style="list-style-type: none"> 실무적 간편법 X → K-IFRS 제1115호 실무적 간편법 O → 과거기준 + K-IFRS 제1115호 	K-IFRS 제1115호
회계정책 변경 영향 공시	K-IFRS 제1008호 문단28의 요구사항 중 문단28(6)에서 요구하는 양적 정보 만을 표시(재무제표 각 항목별 조정금액, 주당이익 조정금액)	K-IFRS 제1008호 문단28의 요구사항 중 문단28(6)에서 요구하는 양적 정보만의 표시 여부를 선택 가능

최초적용일 누적효과 인식

구 분	2017년(비교 보고기간)	2018년
F/S 적용기준	과거 기준	K-IFRS 제1115호
회계정책 변경 영향 공시	N/A	변경 전의 기준과 비교하여 K-IFRS 제1115호를 적용하면서 영향을 받는 각 재무제표 항목 금액 과 유의적인 변동이 생긴 이유 를 설명

Thank You

Korea Accounting Institute

We bring the finest expertise and insight to our work.

We maintain our independence and fairness.

We are transparent in our decision-making process.

We pursue honesty and integrity.

We trust, communicate openly and cooperate with each other.

