# K-IFRS 제정·개정 교육

## -고객과의 계약에서 생기는 수익 –

2017. 11. 14.

양정아 수석연구원
이춘호 책임연구원
홍성철 선임연구원

KAI

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

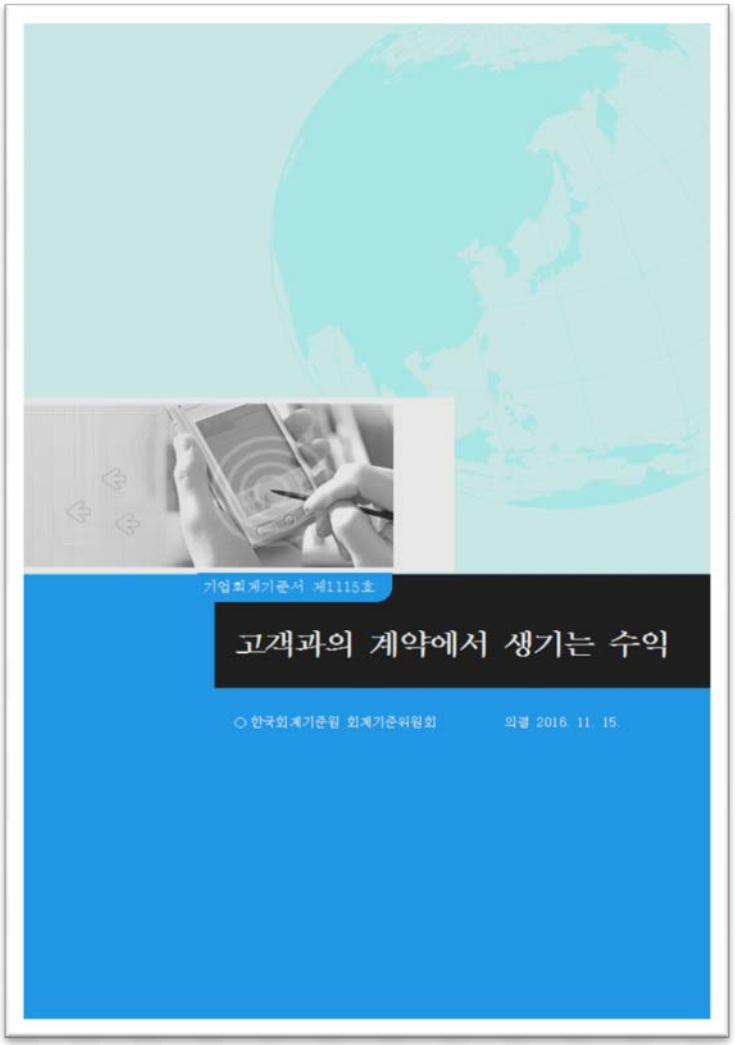
I

Korea Accounting Institute

# K-IFRS 1115

# 개관

# 1. 제정 배경



제1018호 수익

제1011호 건설계약

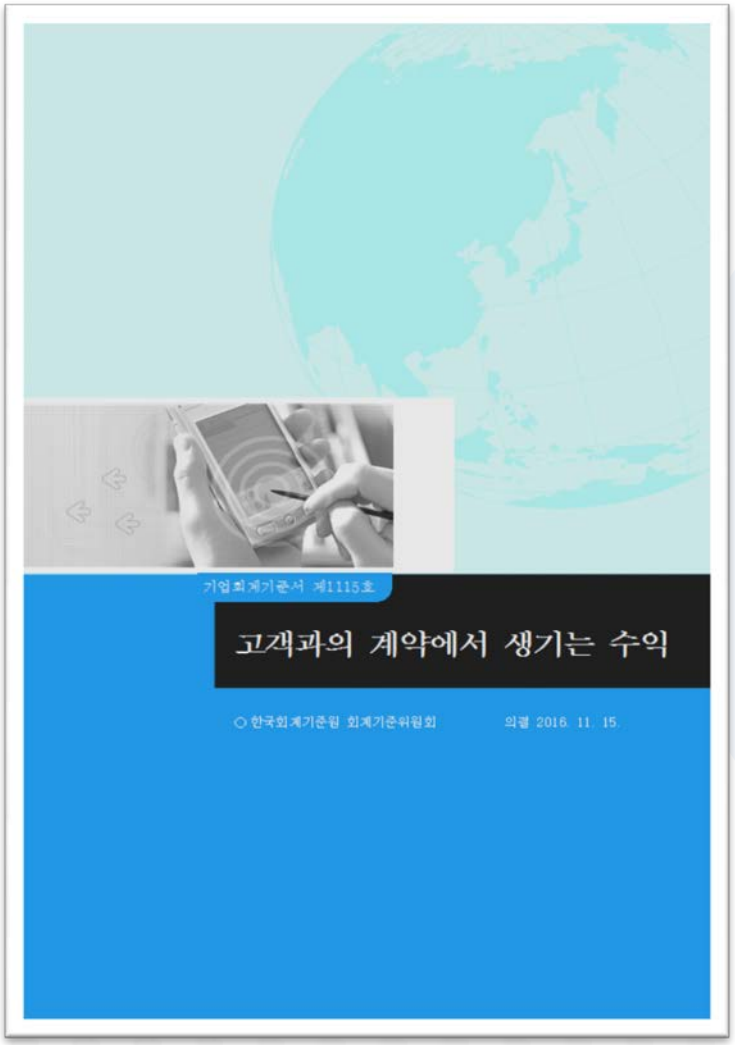
제2113호 고객충성제도

제2115호 부동산 건설약정

제2118호 고객으로부터의 자산이전

제2031호 수익: 광고용역의 교환거래

# 1. 제정 배경_계속




- **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 강화**로 인식된 수익에 대한 **이해도 제고**

- **2018년 1월 1일부터 의무 적용**

# 2. 목적과 핵심원칙

**목적**

고객과의 계약에서 생기는 **수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성**에 대한 **유용한 정보**를 보고하기 위하여 적용할 원칙을 정함

**핵심 원칙**

기업이 고객에게 **약속한 재화나 용역의 이전**을 나타내도록 (to depict), 해당 재화나 용역의 대가로 기업이 받을 **권리**를 갖게 될 것으로 예상하는 **대가**를 반영한 금액으로 **수익 인식**

# 2. 목적과 핵심원칙

**언제?**

기업이 고객에게 **재화나 용역(자산)을 이전**하여*
**수행의무**를 **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

**다음을 제외한 고객과의 모든 계약에 적용**

**제1017호 리스계약**

**제1104호 보험계약**

**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 산출물**인 재화나 용역을 대가와 교환하여 획득하기로 기업과 계약한 당사자

**계약**

둘 이상의 당사자들 사이에 **집행 가능한**(enforceable) **권리와 의무**가 생기게 하는 약정

❶ 특성이 비슷한 계약들의 **포트폴리오에 적용**

제1115호 ➡ ➡

❷ 포트폴리오 내의 **개별 계약에 적용**

제1115호 ➡ + + ➡

※ ❶과 ❷가 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않으면, ❶ 적용 가능

II

Korea Accounting Institute

# K-IFRS 1115

# 수익 인식 5단계 모형

# 수익인식의 5단계

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ***고객과의 계약식별*** | 수행의무 식별 | 거래가격 산정 | 거래가격 배분 | 수익 인식 |

# [1단계] 고객과의 계약 식별: 제1115호 적용 조건 (문단 9)

**계약 개시시점**에 5가지 기준을 **모두 충족하는 계약**에 **제1115호**를 적용

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 충족하지 않는 경우: 충족 여부를 지속적으로 검토

# 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

예 ↓

2 구별되는 재화나 용역이 추가되고, 추가되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하여 계약가격이 조정되는가?

아니오 → 3 아직 이전하지 않은 재화나 용역이 계약변경 전 이전한 재화나 용역과 구별되는가?

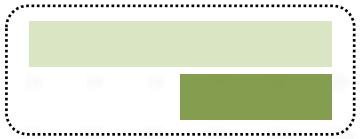
예 ↓

별도 계약

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

예 → 기존 계약 종료, 새로운 계약 체결

아니오 → 기존 계약의 일부 (계약 변경일에 계약변경 누적효과 일괄 조정)



# [2단계] 수행의무 식별

고객과의 계약식별 | *수행의무 식별* | 거래가격 산정 | 거래가격 배분 | 수익 인식

# [2단계] 수행의무 식별: 수행의무란?

다음 중 하나를 **고객에게 이전**하기로 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 구별됨

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

## 2 약속이 계약상 구별됨

- 고객에게 재화나 용역을 이전하는 약속을 계약 내의 약속과 별도로 식별해 낼 수 있음

※ **약속의 성격**을 **판단**하는 것이 목적

① 각 재화나 용역을 **개별적으로 이전**하는지

② 약속된 재화나 용역을 투입한 **결합품목을 이전**하는지

### 효익을 얻을 수 있는 경우의 예

✓ 재화나 용역을 **사용**

✓ 폐물 가치보다 큰 금액으로 **매각**

✓ 그 밖에 경제적 효익이 생기게 하는 방법으로 보유

### 둘 이상의 약속을 별도로 식별할 수 없는 예

✓ 해당 재화나 용역과, 다른 재화나 용역을 **통합**하는 유의적인 용역 제공(**결합산출물**을 위한 **투입물**로 사용)

✓ 해당 재화나 용역은 다른 재화나 용역을(에 의해) 유의적으로 **변형**하(되)거나 **고객 맞춤화** 함(됨)

✓ **상호의존도나 상호관련성**이 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

고객에게 이전하는 방식이 같음

일련의 구별되는 재화 · 용역: 실질적으로 서로 같음

1 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 기준 충족 (5단계)

&

2 수행의무의 진행률을 같은 방법을 사용하여 측정

하나의 수행의무

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

# [3단계] 거래가격 산정

고객과의 계약식별 | 수행의무 식별 | ***거래가격 산정*** | 거래가격 배분 | 수익 인식

# [3단계] 거래가격 산정

고객에게 약속한 재화나 용역을 **이전**하고 그 **대가**로 기업이 받을 **권리**를 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 가능성이 가장 높은 금액** 중 하나로 추정 → **추정치의 제약**

**유의적인 금융요소**

- 재화나 용역의 **이전시점**과 대가 **지급시점**의 차이 → 기업이나 고객에 **금융혜택** 제공
- 재화나 용역을 이전할 때, 고객이 그 대금을 **현금으로 결제**했다면 지급하였을 가격을 반영하는 금액으로 수익 인식
- **실무적 간편법**: 시점 차이가 **1년 이내로** 예상되면 조정하지 않을 수 있음

**비현금대가**

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

**고객에게 지급할 대가**

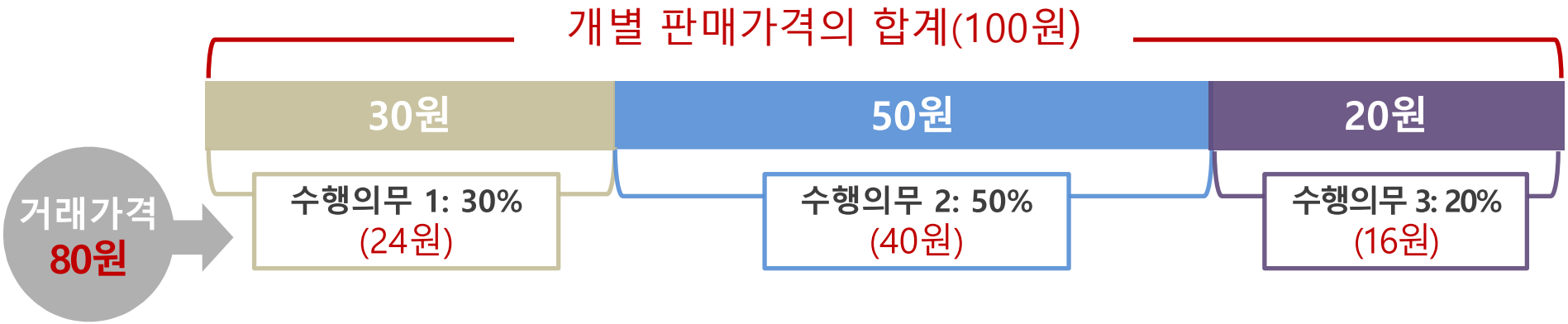
- **거래가격에서 차감**
- 고객(고객의 고객)에게 지급 또는 지급할 것으로 예상하는 현금/공제/쿠폰/상품권

# [4단계] 거래가격 배분

고객과의 계약식별 수행의무 식별 거래가격 산정 ***거래가격 배분*** 수익 인식

# [4단계] 거래가격 배분

**거래가격**을 **각 수행의무**의 **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] 수익 인식

고객과의 계약식별 | 수행의무 식별 | 거래가격 산정 | 거래가격 배분 | *수익 인식*

# [5단계] 수익 인식

- 고객에게 약속한 **재화나 용역(자산)을 이전**하여 **수행의무를 이행할 때**(기간에 걸쳐 이행**하는 대로**) **수익 인식**
- 고객이 자산을 **통제할 때**(기간에 걸쳐 통제**하게 되는 대로**) 자산이 이전됨

# [5단계] 수익 인식: 통제의 의미

자산을 **사용**하도록 **지시**하고 자산의 **나머지 효익의 대부분**을 **획득**할 수 있는 **능력**

※ 통제의 이전시기에 대한 판단은 고객의 관점에서 우선 평가

**통제**

**사용 지시**

고객이 자신의 활동에 자산을 **활용**하거나,
다른 기업의 활동에 자산을 활용할 수 있게 **허용**하거나,
다른 기업이 자산을 활용하는 것을 **제한**하는 것

**효익**

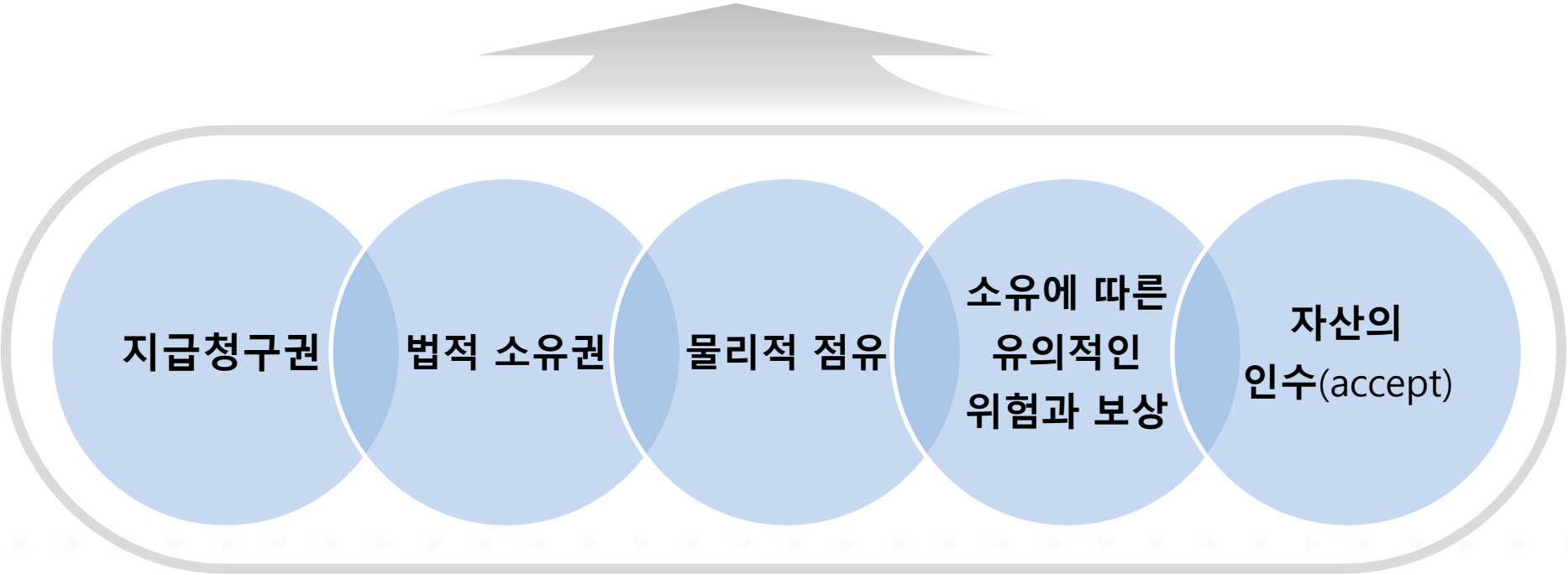
재화나 용역에서 생기는 효익은 **잠재적 현금흐름**을 의미
→ **현금유입의 증가, 현금유출의 감소**

- ✓ 재화를 생산하고 용역을 제공하기 위해 자산을 사용
- ✓ 다른 자산의 가치를 높이기 위해 자산을 사용
- ✓ 부채를 결제하거나 비용을 줄이기 위해 자산을 사용
- ✓ 자산의 매각 · 교환 · 담보제공 · 보유

# [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: 수익 인식시점 판단 (계약 개시 시점)

**1**

**고객**은 기업이 수행하는 대로 그 수행에서 제공되는 **효익을 동시에 얻고 소비**함

※ 예: 청소용역, 케이블TV 용역

**2**

기업이 **자산을 만들거나 자산의 가치를 높이는 대로, 고객이 통제**하는 자산을, 기업이 (수행하여) 만들거나 그 자산의 가치를 높임

※ 예: 고객 소유지에 건설하는 건물

**3**

① 기업이 수행하여 만든 **자산**이 **기업**에 **대체용도가 없음**

② 지금까지 수행 완료한 부분에 대해 **집행 가능한 지급청구권**이 **기업**에 있음

**※ 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**

# [5단계] 수익 인식: 진행기준 요건 3

**3**

① 기업이 수행하여 만든 **자산**이 **기업**에 **대체용도가 없음**

&

② 지금까지 **수행 완료**한 부분에 대해 **집행 가능한 지급청구권**이 **기업**에 있음

**자산을 다른 용도로 쉽게 전환**

- **계약상 제약**
- **실무상 제한**

- **고객 사유로** 고객이 **계약 중도 종료 시** 적어도 수행 완료분에 대한 **보상 금액**(판매가격 근사치, 예: 발생원가+적정이윤)을 받을 권리가 **계약기간 내내** 기업에 있음

or

- **고객이 종료할 권리 없이 계약을 종료하려 할 때 기업이** 약속한 재화/용역을 계속 이전할 **권리**를 갖고 그 대가를 지급하도록 고객에게 요구할 수 있음

※ 지급청구권 존재 여부, 집행 가능성 판단:
계약과 관련 법률(판례 포함)까지 참고하여 판단

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

- 재화나 용역의 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 **수행 정도**를 나타냄
- 각 **수행의무**에는 **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<br>- 달성한 결과에 대한 평가<br>- 도달한 단계<br>- 생산한 단위나 인도한 단위 | (장점) 기업의 수행 정도를 가장 충실히 나타냄<br>(단점)<br>- 산출물 직접 관찰 어려움<br>- 정보 획득 어려움 |
| 투입법 | 수행의무 이행 위해 사용한 투입물 ÷ 예상 총 투입물 | - 소비한 자원<br>- 사용한 노동시간<br>- 발생한 원가<br>- 경과한 시간<br>- 사용한 기계시간 | (장점) 투입물을 수행기간에 걸쳐 균등하게 소비 → 정액법으로 수익인식 가능<br>(단점) 고객에 이전한 통제와 투입물 → 직접적인 관계 없을 수 있음 |

- **진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만** 기간에 걸쳐 이행되는 수행의무 수익 인식
- **수행의무의 결과를 합리적으로 측정 못하나 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**
선박계약 수익인식

**사례 11** 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 다음에 추가 제품 30개를 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

### 별도 계약 체결

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

## 계약변경 Case 2

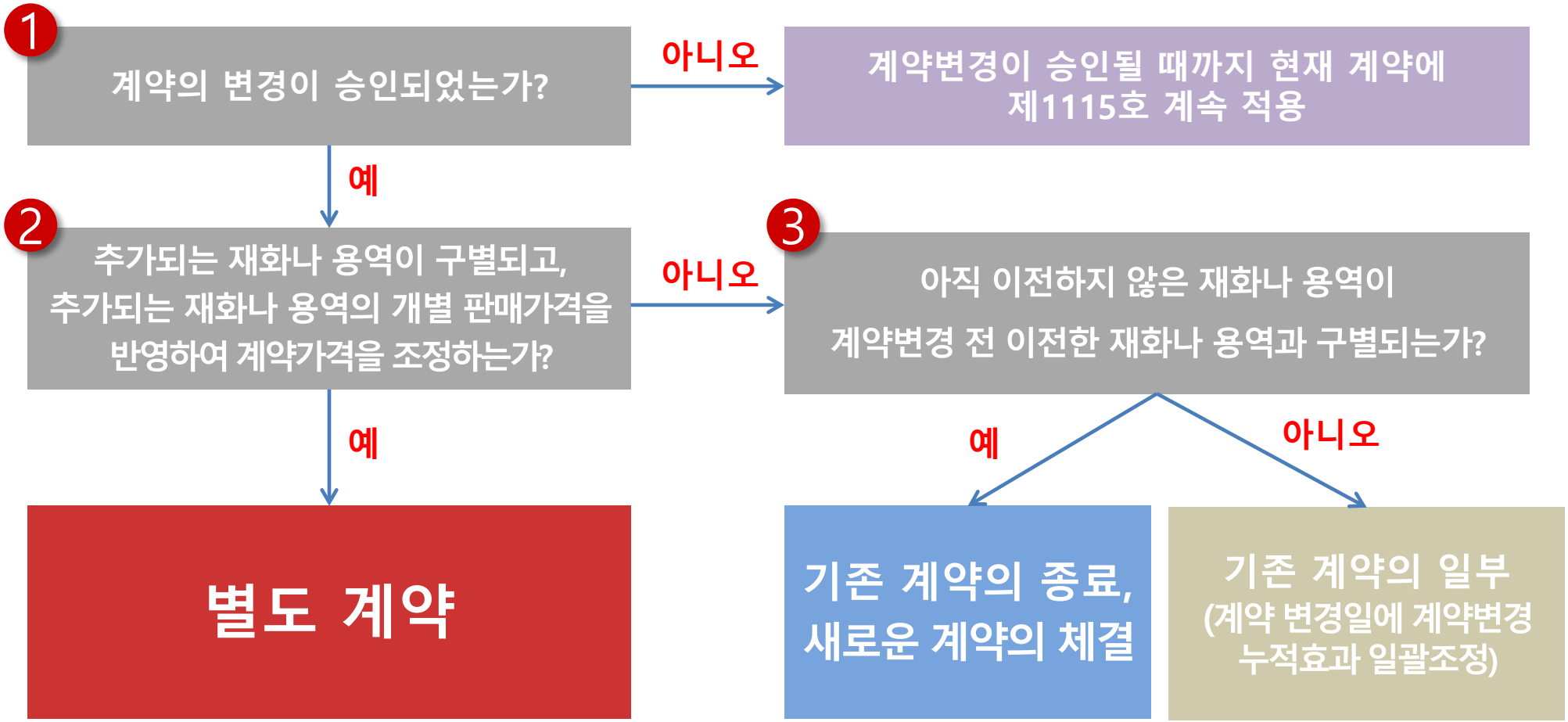
**추가 제품 30개 가격=1,500 [2,400(30X@80) – 900(60X@15)]**

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

### 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


1
계약의 변경이 승인되었는가?
아니오
계약변경이 승인될 때까지 현재 계약에 제1115호 계속 적용
예
2
추가되는 재화나 용역이 구별되고, 추가되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하여 계약가격을 조정하는가?
아니오
3
아직 이전하지 않은 재화나 용역이 계약변경 전 이전한 재화나 용역과 구별되는가?
예
별도 계약
예
아니오
기존 계약의 종료, 새로운 계약의 체결
기존 계약의 일부 (계약 변경일에 계약변경 누적효과 일괄조정)

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

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

**장비 판매•설치 계약**

장비 | 설치 용역

## 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

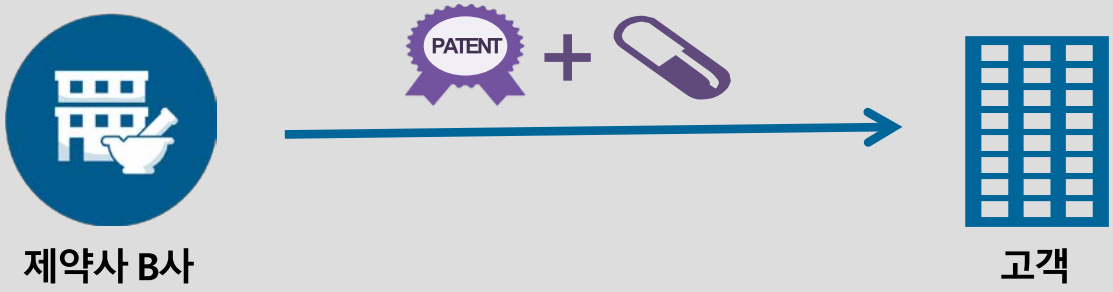
- 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역 제공이 아니며,
- 유의적으로 고객 맞춤화/변형하지 않으며,
- 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지 않다 (별개 이전 약속 이행 가능)

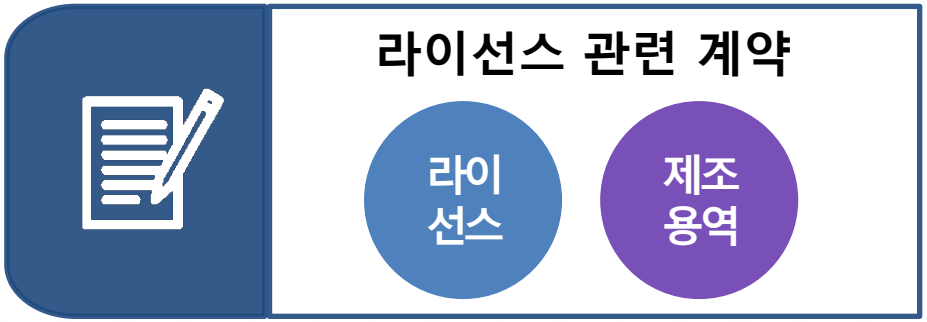
**2가지 수행의무: ① 장비판매, ② 설치용역**

# [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



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

## 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 x 6%) |
| X2.12.31. | 이자비용 | 254 | 계약부채 | 254 | 이자비용 인식 (254 = 4,240 x 6%) |
| X3.1.1. | 계약부채 | 4,494 | 수익 | 4,494 | 자산 이전하고 수익 인식 |

# [3단계] 거래가격 산정: 5. 유의적인 금융요소 2 (수익 정착지원 TF)

- **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 차이**와 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

# [3단계] 거래가격 산정: 5. 유의적인 금융요소 2 (수익 정착지원 TF)_계속

**(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 있**다는 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 x7.12.1.에 고객(유통업자 E사)과 계약을 체결하고, 제품 1,000개(@100)를 이전(통제 이전)
- 고객은 제품을 판매할 때 S사에 지급할 의무가 생기며, 제품 획득 후 90일 이내 제품을 판매함
- 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 x 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 | 예상원가·이윤 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

기업이 수행하여 만든 자산이 기업에 대체용도가 없나?

특수 자산
용도 전환이 실무상 제한됨

예

기업이 수행을 완료한 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있나?

누적 지급액(최대 60%)이 기업이 수행을 완료한 부분을 계약 기간 내내 보상할 수는 없음

아니오

한 시점에 이행하는 수행의무

현행 기준서 적용결과와 동일?

# [5단계] 수익을 인식: 9. 선분양 아파트 수익 인식 (수익 정착지원 TF)

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

## 1. 대체용도 없음

- 다른 용도로 전환할 수 있는 능력에 주는 영향 검토. 계약 종료 가능성은 고려하지 않음(1115.B6)
- **계약상 제약**이 실질적임 (1115.B7)
- **실무상 제한**(전환 시 유의적 경제적 손실) 있음(1115.B8)

## 2. 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 (1115.37·B9)
- 고객이 종료할 권리 없이 계약을 종료하려 할 때 계약/법률에 따라 **기업이 재화를 계속 이전할 권리**를 갖고 그 **대가 지급을 고객에게 요구**할 수 있는 경우 (1115.B11)
- 지급청구권과 그 집행 가능성을 판단하기 위해 **계약 조건**과 관련 **법률이나 판례**를 참고 (1115.B12)

※ **아파트 표준공급계약서**: 1차 중도금 납부 후 고객이 계약 해제 요구 시 기업이 거부하고 계약을 유지할 수 있음

→ **①1차 중도급 납부 전 기간, ②1차 중도급 납부 후 기간**으로 구분하여 분석

# [5단계] 수익을 인식: 9. 선분양 아파트 수익 인식 (수익 정착지원 TF)_계속

## ① 지급청구권: 1차 중도금 납부 전

① 고객이 1차 중도금을 계속 납부하지 않으면 계약 해제 권한이 여전히 고객에게 있고, 위약금(10%)보다 공사진척도가 커질 수 있음

② 다음 금액이 1차 중도금 납부 시점까지의 수행완료 부분에 대한 충분한 보상금액 (공사원가+적정이윤)에 해당하다면 지급 청구권이 존재한다고 봄
(a) 해제 위약금, (b) 해제 위약금과 미완성공사
* 계약 해제에 따른 그 밖의 손해액(예: 다른 수분양자를 찾기 위한 비용)이 중요하지 않다고 가정

③ 해제 위약금이 1차 중도금 납부 시점의 공사 진척도를 초과하더라도 지급 청구권이 존재하지 않음 (위약금의 지급은 보상에 대한 지급청구권에 해당하지 않는다고 판단. 해제 위약금이 공사진척도를 초과할 때에도 차액을 고객에게 돌려주지 않기 때문)

**(TF 논의) 질의회신연석회의에서 결론을 내리기로 함**

- ①과 같이 극히 드문 사례를 일반화하여 지급청구권을 판단하는 것은 부적절
- ②와 ③으로 의견이 나누어짐
- ②에 해당한다면 해제 위약금과 수행완료 부분을 비교해야 한다는 의견이 다수

## ② 지급청구권: 1차 중도금 납부 후

※ **(가정)** 중도금 납부 후 고객이 계약 해제 요구 시 기업이 거부하고 계약을 유지할 수 있는 선택권이 집행 가능함 (법률검토 필요 사항)

① 기업이 계약에 따라 전체 지급청구권을 행사할 수 있는 선택을 할 수 있으므로, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있음

② 계약 해제 시 받을 수 있는 금액(회수 자산의 공정가치 + 위약금)이 지금까지 수행한 대가(발생원가+적정이윤)를 받을 수 있는 정도가 되어야 지급청구권이 있음

③ 기업이 계약 해제에 동의해 주면 재화를 회수하는 데(결국 제삼자인 다른 고객에게서 회수) 지급청구권이 있다고 볼 수 있을지 의문

**(TF 논의)**

- ②와 같이 금액 비교를 할 필요가 없다는 점에는 동의
- ① 에 해당한다는 의견이 더 많았으나 ③ 의 견해도 존재
- 법률 검토(기업의 선택권이 집행 가능한지)에 대한 판단이 중요하다는 의견

## 선박건조계약 내용

- **전 건조과정(설계, 자재구매, 제작 등)에서 고객(또는 품질검사기관)이 선박건조와 관련된 모든 장비, 재공품, 원재료 등을 관리·감독**
  → 고객 등의 동의 없이 다른 용도로 전환 어려움
- **외형상 동일 선종의 선형이라도 투입 노선의 해양 환경, 선주사·용선사, 관련 국가 정책 및 규제에 맞추어 자재, 엔진, 내장재, 도장재 등 투입**
  → 선박 건조중/완료후 재판매: 유의적 추가 원가 소요, 당초 계약가격보다 유의적 낮은 가격 판매 (시장 거래가 활발하지 않음)
- **Buyer's Default 관련 조항: 고객의 default 발생 시 기업은 이미 받은 대금을 발생원가와 합리적 이익을 보전하기 위해 사용할 수 있고, 선박 건조를 완료하거나 완료하지 않은 상태로 제삼자에게 판매 가능**
  ❶ 선박 판매 시 '판매 관련 비용 + 이자' 먼저 충당
  ❷ 완료 후 판매: '계약금액 + 상호 합의한 추가작업 원가 + 이자' 충당
  완료 전 판매: '그 시점까지 부담한 원가(노무비·재료비 등) + 선박 완료를 가정하면 받았을 합리적인 이익 + 관련 이자' 충당 가능
  - 판매대금이 ❶과 ❷에 충당하고 남으면 잔액을 고객에게 지급, 부족하면 고객은 그 부족액을 기업의 요구에 따라 지급하여야 함

# [5단계] 수익을 인식: 10. 선박계약 수익 인식 (수익 정착지원 TF)_계속

? ● 선박계약에 진행기준을 적용하여 수익을 인식할 수 있는가?
(집행가능한 지급청구권이 존재하는가?)

## 1. 대체용도 없음

- 다른 용도로 전환할 수 있는 능력에 주는 영향 검토. 계약 종료 가능성은 고려하지 않음(1115.B6)
- **계약상 제약**이 실질적임 (1115.B7)
- **실무상 제한**(전환 시 유의적 경제적 손실) 있음(1115.B8)

## 2. 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 (1115.37·B9)
- 고객이 종료할 권리 없이 계약을 종료하려 할 때 계약/법률에 따라 **기업이 재화를 계속 이전할 권리**를 갖고 그 **대가 지급을 고객에게 요구**할 수 있는 경우 (1115.B11)
- 지급청구권과 그 집행 가능성을 판단하기 위해 **계약 조건**과 관련 **법률이나 판례**를 참고 (1115.B12)

# [5단계] 수익을 인식: 10. 선박계약 수익 인식 (수익 정착지원 TF)_계속

- **(대체 용도) 기업에 대체 용도 없음**(실무상 제한과(이나) 계약상 제약 존재)
- **(1) (지급 청구권 있음)**
  - (1-1) 고객의 default 상태에서 기업이 **해제**를 선택 시 회수하는 금액이 지금까지 이전된 재화의 **판매가격에 가까운 금액**에 해당한다면 집행 가능한 지급 청구권 존재함
  - (1-2) 기업이 **해제**를 선택할 수 있으므로 기업이 **재화를 계속 이전할 권리**를 갖고 그 **대가 지급을 고객에게 요구**할 수 있는 경우에 해당함 (건설업 이슈 결론 참조 가능. (1-1) 검토 불필요)
- **(2) (지급 청구권 없음)** 기업의 재량으로 건설 중인 선박을 제삼자에게 판매하는 것은 해당 **선박에 대한 통제가 고객에게 이전되지 않았음**을 나타냄 (건설업 이슈 결론 참조 가능)

**(TF 논의)**

- 기업에 **대체 용도가 없다**는 점에는 모두 동의
- 추가 검토(예: 기업의 해제 선택 권리가 집행 가능한지 검토) 없이도 지급청구권이 있을 것이라는 의견과 건설업 이슈 결론을 참조한다는 의견으로 나누어짐

# 공통: 11 포트폴리오 회계처리 (수익 정착지원 TF)

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

제1115호를 특성이 비슷한 계약들의 **포트폴리오**에 적용한 경우와 포트폴리오 내의 **개별 계약별로** 적용한 경우, **재무제표에 미치는 영향**이 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**

# 공통: 11 포트폴리오 회계처리 (수익 정착지원 TF) _ 계속

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 예상**한다면, 포트폴리오 접근법을 사용할 수 있음

기업은 중요하게 다르지 않을 것이라고 판단을 내린 **합리적인 근거**를 **설명**할 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 1115에 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) |
|---|---|
| 실사를 위한 외부 법률 수수료 | 15,000 |
| 제안서 제출 비용 | 25,000 |
| **영업사원 수수료** | 10,000 |

| [플랫폼 제작 원가] | 금액(원) |
|---|---|
| 하드웨어 | 120,000 |
| 소프트웨어 | 90,000 |
| **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**

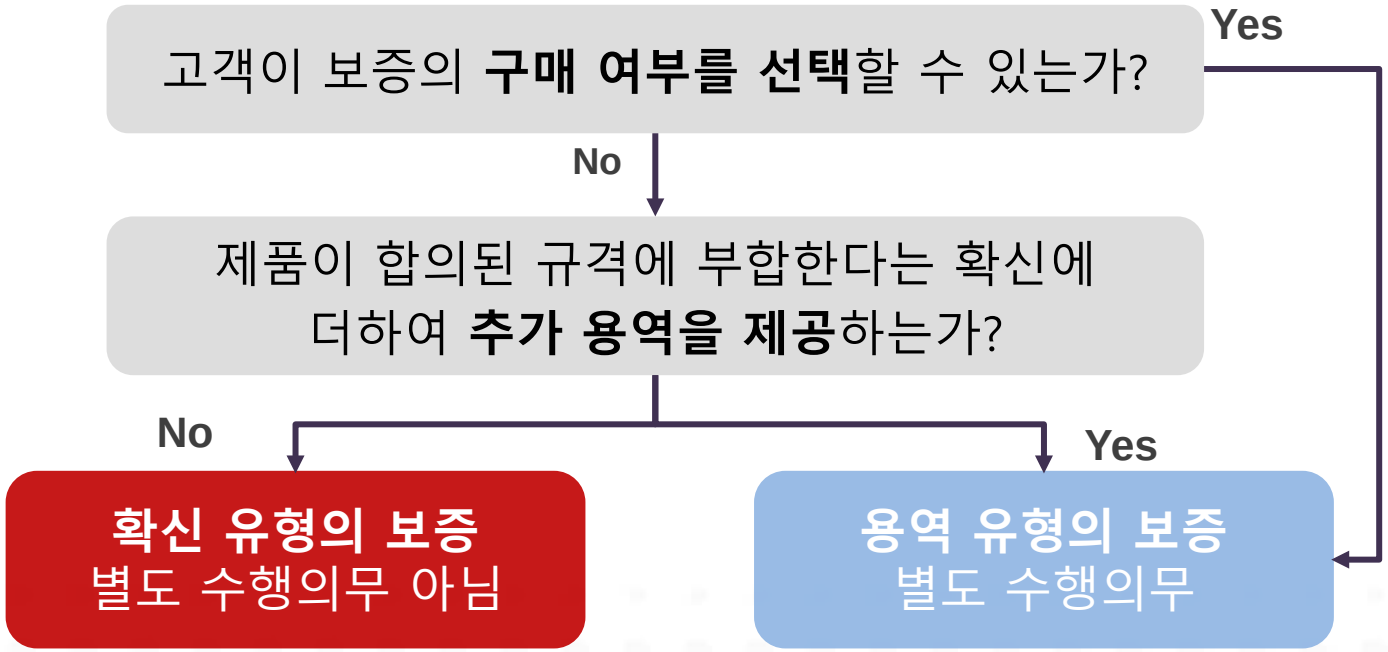
- 하드웨어는 유형자산(1016), 소프트웨어는 무형자산(1038) 기준서 적용 대상
- **데이터센터 설계, 이전, 시험원가**가 다른 기준서의 적용범위에 해당하지 않는다면 **K-IFRS 1115에 따라 계약이행원가 자산화**

**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 3년간** 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 용**역을 제공하는 보증임

**품질보증도 별도 수행의무로 구분**

# 3. 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

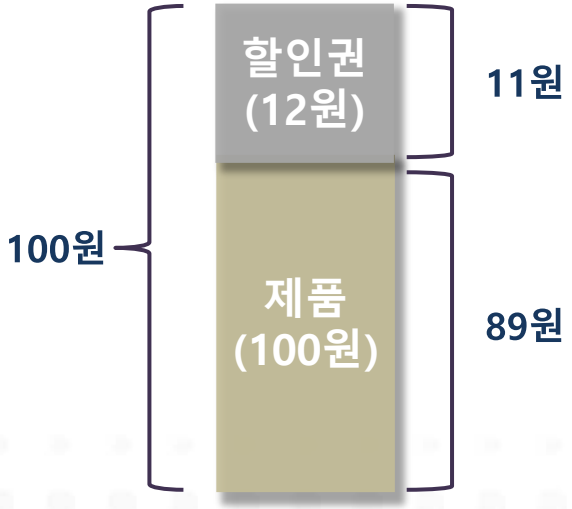
- **무료나 할인된 가격**으로 추가 재화 · 용역을 취득할 수 있는 선택권(판매인센티브, 고객보상점수, 계약갱신 선택권, 미래 구매 시 할인 등)
  - ✓ 추가 재화나 용역 취득 선택권이 **계약 체결 없이는 받을 수 없는 중요한 권리**를 고객에게 제공한다면 **수행의무**
  - ✓ 재화나 용역의 **개별 판매가격을 반영하는 가격**으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권이 있다면 **기업이 고객에게 마케팅 제안**

- **상대적 개별 판매가격에 기초**하여 거래가격을 수행의무에 배분하되, 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면 이를 추정(**고객이 선택권을 행사하지 않고도 받을 수 있는 할인액**과 **선택권이 행사될 가능성**에 대해 조정)

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

- A사는 제품을 100원에 판매하면서, 구매일부터 30일 이내에 제품을 구매하면 **판매가격의 40%를 할인**해주는 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 제공**한다고 판단한다.
- A사는 제품의 판매 계약에서 이 할인권을 **수행의무**로 회계처리한다.

## 할인권의 개별 판매가격 추정




**30% x 80% x 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 | • 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는 대가(금액) (반품 예상 금액은 제외됨)<br>• 변동대가 추정치 제약 규정 적용 |
| **환불부채** | • **반품 예상 금액 = 받은 금액 – 수익인식 금액** |
| 자산 | • 제품을 회수할 기업의 권리<br>• 반품 예상 제품의 장부금액 – 예상 회수원가 |

**환불부채와 자산금액은 보고기간말마다 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 이전하기로 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 본인**임(고객에게 **이전**되기 전에 정해진 **재화·용역 통제**)을 판단하기 위한 지표 (계약에 따라 다른 지표가 더 설득력 있는 증거를 제공할 수 있음)

| *K-IFRS 1115* | *K-IFRS 1018* |
|---|---|
| 정해진 **재화·용역 제공 약속을 이행할 주된 책임**이 기업에 있음 (수용할 수 있게 할 책임 포함) | 기업은 **재화나 용역 제공이나 주문의 이행에 대하여 주된 책임** 부담 |
| 정해진 재화·용역이 고객에게 이전되기 전, 통제가 고객에게 이전된 후에 **재고위험**이 기업에 있음 | 고객이 주문하기 전후나 인도 중에 또는 반환 시점에 기업이 **재고위험** 부담 |
| 정해진 재화·용역의 **가격결정 재량**이 기업에 있음 | 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 개발**하고, M사는 규격을 제작업체 F사에 전달, **F사가 장비를 제작**하고 고객에게 **직접 인도**하도록 주선.
- 장비가 인도될 때 **M사는 합의된 가격을** (고객이 대금을 지급하지 않더라도) **F사에 지급해야 한다.**
- **결함 해소는 F사에 요구**해야 하나, **규격 오류**에서 생긴 수정 책임은 M사에 있다

**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 결정**하고 항공사는 관여하지 않는다.
- T사는 항공사가 제공한 용역에 대한 불만을 해결하도록 고객을 돕지만 용역에 대한 불만 해소를 포함하여 **항공권에 관련된 의무 이행의 책임은 항공**사에 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: 현행 기준

## 수익인식 시점: 기간? 일시?

### 현행 기준 - 라이선스

- 보통 **계약의 실질**에 따라 인식
- **실무적**으로는 **정액기준**으로 **인식**할 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 사용**하도록 허용하는 **해지불능계약**에 따라 **일정한 사용료나 환급불능 보증금**을 받는 대가로 권리를 양도하는 것은 **실질적인 판매**임. 이 경우 **판매시점**에 수익을 인식

# 6. 지적재산 라이선스: 약속의 성격 고려

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

**사용권 Right to use**

**라이선스 부여 시점**에 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 **활동**의 긍정적/부정적 **영향에 직접 노출**

+

3 그 활동이 재화·용역을 고객에게 이전하는 결과를 가져오지 않음

위 조건을 충족하지 못하는 라이선스는 **사용권**

1 기업의 **활동**이 지적재산에 **유의적인 영향**을 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 ㈜MU는 ㈜나이스가 한국에서 판매하는 티셔츠, 모자, 머그컵, 타월 등의 품목에 스포츠 팀의 이름과 로고를 **3년**간 제한없이 사용할 수 있는 권리를 ㈜나이스에 제공하고 300원의 대가를 받기로 하였음
- ㈜ MU는 상표 독점사용권 부여 이후 재화나 용역을 제공할 **추가 의무는 전혀 없음**

| 현행 기준 | IFRS 1115 |
| --- | --- |
| | 고객이 권리를 갖는 지적재산이 전체 라이선스 기간에 걸쳐 변동되므로 고객에게 부여한 권한이 **접근권**에 해당.<br>3년간 수익 인식 |

# 6. 지적재산 라이선스: 사례(IE281 – IE288 수정)

- A사가 개발 완료한 약품제조 원천기술을 B사가 30년 동안 사용하도록 하고, 반환하지 않는 일시금(Upfront 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.

| 현행 기준 | K-IFRS 1115 |
| --- | --- |
| | 고객이 권리를 갖는 지적재산이 전체 라이선스 기간에 걸쳐 변동되는 것이 아니므로 고객에게 부여한 권한이 **사용권**에 해당.<br>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 |
| 판매가격 ≤ 재매입가격 | 재매입가격 > 예상 시장가치 | 금융약정 |
| | 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 **통제**의 이전 여부를 판단
  → 제거 시점이 달라질 수 있음
- **재매입약정**이 있다면 그 영향을 고려해야 함
- 매각대가를 **'거래가격'**으로 측정
  → **변동대가**가 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

**(순)계약자산**
**의무 < 권리**

**권리와 의무**

**(순)계약부채**
**의무 > 권리**

# 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 이전**한다. 고객은 실제로, **3월 1일에 대가를 지급**하였다.

**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

(단위: 원)

| 부문 | 소비재 | 운송 | 에너지 | 합계 |
|---|---|---|---|---|
| 주요 지리적 시장 | | | | |
| 북아메리카 | 990 | 2,250 | 5,250 | 8,490 |
| 유럽 | 300 | 750 | 1,000 | 2,050 |
| 아시아 | 700 | 260 | – | 960 |
| | 1,990 | 3,260 | 6,250 | 11,500 |
| 주요 제품/용역 라인 | | | | |
| 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 |
| | 1,990 | 3,260 | 6,250 | 11,500 |
| 수익 인식시기 | | | | |
| 한 시점에 이전되는 재화 | 1,990 | 3,260 | 1,000 | 6,250 |
| 기간에 걸쳐 이전되는 용역 | – | – | 5,250 | 5,250 |
| | 1,990 | 3,260 | 6,250 | 11,500 |

# 10. 공시: 그 밖의 공시사항

| | |
|---|---|
| **계약잔액** | • 수취채권·계약자산·계약부채의 기초잔액과 기말잔액<br>• 수행의무의 이행시기와 일반적인 지급시기에 대한 설명<br>• 계약자산·계약부채 잔액의 유의적인 변동 |
| **수행의무** | • 수행의무를 일반적으로 이행하는 시기<br>• 유의적인 지급조건<br>• 이전하기로 약속한 재화용역의 특성<br>• 반품의무, 환불의무, 보증 등의 의무<br>• 이행되지 않은 수행의무에 배분된 거래가격과 예상 수익인식시기 |
| **유의적인 판단** | • 수행의무 이행시기, 거래가격과 배분금액 결정할 때에 사용한 판단<br>• 진행률 측정 방법과 선택 이유<br>• 통제의 이전시점 판단 근거<br>• 거래가격 산정, 변동대가 추정치 제약 여부, 거래가격 배분, 반환의무 등의 측정에 사용한 방법, 투입변수, 가정 |
| **계약체결원가**<br>**계약이행원가** | • 해당 원가 산정 시 내린 판단, 상각금액 산정에 사용한 방법<br>• 인식한 자산의 범주별 잔액<br>• 기간 중 인식한 상각금액과 손상차손 금액 |

# 11. 경과 규정

| 소급 대안 | 적용 방법 |
|---|---|
| **비교F/S 소급 적용** | 비교 표시 기간의 **모든 계약 소급 재작성**<br>(실무적 간편법을 **사용하지 않은** 경우) |
| | **실무적 간편법**: 복수 선택 가능<br>• 같은 회계기간에 개시되어 완료된 계약, **표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약**은 재작성하지 않음<br>• 변동대가가 있는 완료된 계약은 계약 완료일 거래가격을 사용<br>• **표시된 가장 이른 기간 시작 전에 변경된 계약은 변동대가 관련 내용 (문단20~21)에 따라 소급 재작성 하지 않음**<br>• 비교기간 공시 경감(나머지 수행에 배분된 거래가격, 수익인식 예상시기) |
| **최초적용일 누적효과 인식** | • 최초 적용 누적효과를 **최초 적용일**이 포함되는 회계연도의 **이익잉여금 (또는 적절하다면 다른 자본 요소)의 기초 잔액을 조정**하여 인식<br>• 최초 적용일(2018.1.1) 현재 **완료되지 않은 계약**에만 K-IFRS 제1115호를 **소급적용**<br>• **계약 변경** 관련 **실무적 간편법 허용** |

# 11. 경과 규정

## 비교F/S 소급적용

| 구 분 | 2017년(비교 보고기간) | 2018년 |
|---|---|---|
| F/S 적용기준 | • 실무적 간편법 X → K-IFRS 제1115호<br>• 실무적 간편법 O<br>→ 현행기준 + 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 | 현행 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 |

한국회계기준원 Korea Accounting Institute KAI

# 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.