# K-IFRS 제정·개정 교육

## -고객과의 계약에서 생기는 수익 –

2017. 6.21.

한봉희 아주대학교 교수
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.

한국회계기준원 Korea Accounting Institute KAI

# CONTENTS

Korea Accounting Institute


1 개관

2 수익 인식 5단계 모형 적용사례

3 그 밖의 적용지침

I

Korea Accounting Institute

# K-IFRS 1115
# 개관

# I. 제정 배경

**- IASB는 FASB와 함께**

a) 과거 흩어져 있는 수익 기준들의 비일관성과 약점을 제거하고
(IAS 18 수익, SIC 31 수익: 광고용역의 교환거래, IAS 11 건설계약,
IFRIC 15 부동산건설약정, IFRIC 13 고객충성제도,
IFRIC 18 고객으로부터의 자산 이전)

b) 거래들과 산업들에 폭넓게 적용할 수 있는

**통합적인 수익 인식의 틀(framework) 마련**
→ 경제적으로 유사한 거래에 동일한 회계처리가 적용되도록
→ 과거 기준으로 다루기 어려운 복잡한 거래에도 적용 가능하도록

**- K-IFRS 1115는 2018/1/1부터 시행하나 조기적용 가능**

# II. 적용 범위

수익 인식의 주 대상인 재화 판매나 용역 제공은 고객과의 계약의 틀에서 이루어짐

→ **K-IFRS 1115는 고객과의 모든 계약에 적용**
(단, 리스계약, 보험계약, 금융상품 관련 계약 제외)

※ 계약: 집행 가능한(enforceable) 권리와 의무가 생기게 하는 합의
(서면, 구두, 사업관행)

# III. 수익인식 시점: 언제?

(a) **수행의무**들을 **식별**하고,

(b) 식별된 수행의무 별로 **고객이 자산을 통제하게 된 시점**에 수익 인식

**<u>과거 전통적인 수익인식 원칙</u>**

수익이 가득 되고(earned) 실현가능성이 높을 때(realizable) 수익 인식
수행의무 식별 절차를 규정하고 있지 않음

; 가득 시점 ≈ 유의적 위험과 보상의 이전 시점
→ 논리적으로 수행의무 식별과 어울리지 않는 개념임

[예] 재화 판매하면서 향후 1년간 무상 보수유지 하여 주기로 계약하였다면,
유의적 위험과 보상이 이전된 시점은?
→ 판매 시점? 아니면 1년이 지난 시점?
아니면 재화 판매와 보수유지를 구분하여 별도로?(IAS 18, para 13)

# III. 수익인식 시점: 언제?

**K-IFRS 1115**

재화/용역의 **통제를 이전**함으로써 **수행의무**를 **이행**하였을 때 수익 인식
; 대금의 높은 회수가능성은 전제 조건임
참고) 통제 시점을 기준으로 함으로써 수익과 자산 인식의 일관성이 유지됨.

- 자산의 **통제**(control): 사용을 지시하고 남은 효익의 대부분을 차지할 수 있는 능력

- **통제의 이전 지표**: 기업의 지급청구권(고객의 지급의무),
법적소유권의 이전,
위험과 보상의 이전,
물리적 점유,
고객의 수락(acceptance)

# III. 수익인식 시점: 언제?

**K-IFRS 15 적용의 [예]**

㈜포항CNC가 한 자동화 설비를 ₩20억에 제조·판매하면서 고객 회사에 무상으로 이를 설치해주고 직원 두 명을 파견하여 추후 한 달간 설비작동법에 대해 교육을 시켜주기로 하였다면, 언제 어떻게 수익을 인식할 것인가?

- 자동화 설비의 판매, 설치, 교육 각각을 별도의 수행의무로 식별한 후, 자동화 설비는 설비의 통제가 이전된 시점, 설치는 설치완료 시점, 교육은 교육이 제공됨에 따라 (₩20억을 배분해서) 수익인식

# III. 수익인식 시점: 언제?

<u>기간에 걸친 수익인식</u>: **통제가 연속적으로 이전됨에 따라 수익 인식**,
서비스와 장기WIP

① 기업이 수행의무를 이행함에 따라 동시적으로 고객이 그 효익을 받아 소비하는 경우,

예) **용역제공**; 고객이 자산을 받자(통제하게 되자)마자 소비한다고 봄

② 기업이 수행의무를 이행함에 따라 고객의 자산이 창출되거나 가치가 제고되는 경우,

예) **도급공사**; 고객이 WIP를 점유하므로, 공사가 수행됨에 따라 연속적으로 통제가 고객에게 넘어간다고 봄

# III. 수익인식 시점: 언제?

③ 기업이 수행의무를 이행함에 따라 창출된 자산의 **대체용도가 없고** (no alternative use), 계약기간 내내 수행 완료된 부분에 대해 **집행가능한 지급청구권**(enforceable right to payment)이 있는 경우,

예) **자체분양공사**

- 대체용도가 없어야지만 WIP가 궁극적으로 해당 고객에게 귀속된다고 할 수 있음. 대체용도가 없는지는 고객맞춤화 정도와 다른 고객에게 판매하지 못하게 하는 실질적인 계약상 제약 있는지로 판단
- 기업이 수행한 부분에 대해 지급청구권이 있지 않는 한(위약금을 받고 고객의 해지를 받아들인다 하더라도), 고객에게 통제가 넘어갔다고 볼 수 없음

# III. 수익인식 시점: 언제?

**<u>기간에 걸친 수익인식의 측정</u>**: **진행률**(progress)에 따라

① **산출법**(output method)

- 공정달성도(milestone reached) 등에 기초하여 현재까지 완성된(이전된) 재화/용역 output의 가치를 직접 측정한 후, 앞으로 완성할 재화/용역의 가치와 상대적으로 비교하여 진행률 산정

- 개념적으로 바람직하나, 가치의 관찰이 어렵거나 가치에 대한 정보를 얻는 비용이 클 수 있음

# III. 수익인식 시점: 언제?

② **투입법**(input method)

- Input이 완성된(이전된) output의 재화/용역의 가치와 직접 관련성이 없다는 단점이 있으나, Input(원가, 작업시간, 자원 투입량 등)에 기초하여 진행률을 낮은 비용에 합리적으로 측정할 수 있는 경우 적절

- Input으로 통상 원가가 이용되며, 투입원가 대 총 예상원가의 비율로 측정

- 발생한 원가가 수행 정도와 관련이 없거나 이를 왜곡시키는 경우 진행률 계산에서 제외하여야 함
  → **완성품 구입**(uninstalled materials), 예로 도급건물공사에서 엘리베이터를 구입해 온 경우 그 원가는 공사수행 정도와 무관하므로 진행률 계산에서 제외. 엘리베이터는 구입원가만 수익으로 인식
  → **비효율적 원가지출**(inefficiencies)과 **낭비**(wasted materials) ; 수행 정도를 왜곡시키므로 진행률 계산에서 제외. 비용 처리

[참고] **라이선스 Fee (Licensing Fee)**

- **접근권**(right to access): 라이선스 기간 동안 수익인식(dynamic)
  vs **사용권**(right to use): 라이선스 부여시점 수익인식(static)
- 기업이 지속적으로 해당 지적재산을 유의적으로 바꾸는 활동을 하고,
  고객의 효익이 그 활동으로부터 영향을 받는다면 접근권, 아니면 사용권

[예] Chicago Cubs 구단의 Franchise Licensing
; 상표/로고가 붙은 상품 판매 → 접근권
[예] 글로벌제약사의 특허 있는 신약 제조 및 판매 Licensing → 사용권

※ 판매기준/사용기준 로열티(sales-based/usage-based royalties)
: 후속 판매나 사용이 이루어짐에 따라 수익으로 인식,
변동금액 수익인식의 예외

# IV. 수익인식 절차(5단계)

고객과의 계약 식별 → 계약 내 수행의무들(performance obligations) 식별

→ 거래가격(받을 권리 있는 대가 금액) 산정

→ 각 수행의무에 거래가격 배분
(allocated transaction price approach)

→ 각 수행의무 이행 시(또는 이행하는 대로)
수익 인식

# V. 수행의무 식별: 어떻게?

- 수행의무: 고객에게 재화/용역을 이전하기로 한 약속

- **distinct한 재화/용역 별로** 또는 재화/용역의 묶음(불가분한 경우) 별로 수행의무 식별

- 연속적으로 동일한 재화/용역들을 같은 패턴으로 이전하는 경우 (예, 반복적인 서비스) 하나의 수행의무로 식별

# V. 수행의무 식별: 어떻게?

- 고객에게 이전하기로 약속한 재화/용역이 **distinct한지에 대한 판단**:

a) (고객) 해당 재화/용역 그 자체에서 효익을 얻을 수 있음
& b) (기업) 해당 재화/용역 제공 약속이 계약내의 다른 약속과 구별됨

※ 둘 이상의 재화/용역이 **불가분의 관계**에 있다면 하나의 결합품으로 보아야 하므로 **distinct한 것이 아님**:
a) 관련, 자체적으로 효익을 얻을 수 없는 예; 재화/용역과 라이선스
b) 관련, 별도로 구별해 낼 수 없는 결합된 약속의 예
① 복수의 재화/용역이 통합되어 하나의 산출물 이전; 건설계약,
② 고객맞춤화를 위한 추가 재화/용역 투입
; 고객시스템에 맞게 software interfacing하여 설치,
③ 둘 이상의 재화/용역이 상호의존도나 상호관련성 높음
; 디자인과 제조

# V. 수행의무 식별: 어떻게?

[예] 통신사: 단말기(재화)와 통신(서비스)

[예] software license 이전과 설치용역(installation service)

1) 설치용역이 일상적인 작업이며 소프트웨어를 유의적으로 변형시키지 않는 경우
→ software license 이전과 설치용역은 각각 별도의 수행의무임

2) 고객 시스템과의 interface를 위해 설치 시 유의적으로 고객 맞춤화가 이루어지는 경우
→ software license 이전과 설치용역은 하나의 수행의무임

# V. 수행의무 식별: 어떻게?

[예] 고객 요청에 따라 기계와 부품을 제작하여 검수 완료 후, 고객이 기계는 바로 인수, 부품은 기업 창고에 맡겨 놓고 추후 일정 기간 동안 인수

→ 기계, 부품, 보관용역이 각각 별도의 수행의무
→ 기계와 부품은 인수/검수완료 시점, 보관용역은 보관 기간 동안 수익 인식

[예] 미래 재화/용역 구입에 대한 (추가적인 유의한) 할인 옵션 (염가 갱신옵션, (고객충성) 포인트 부여 포함)

→ 별도의 수행의무로 파악
→ 미래에 그 재화/용역이 이전될 때(또는 옵션이 소멸할 때) 이에 대한 해당 분만큼 수익 인식

# V. 수행의무 식별: 어떻게?

[예] 제품 보증(warranties)

1) 판매된 제품이 사양에 맞게 제조되었다는 확신을 고객에게 주는 기본적인 품질 보증(확신유형 보증; assurance-type warranty)
→ 제품 판매와 구별되지 않는 수행의무임
→ IAS 37(충당부채, 우발부채, 우발자산)에 따라 보증비용을 (매출에 대응하여) 비용 처리

2) 기본적인 품질 보증을 넘어선 추가의 보증서비스 (서비스유형 보증; service-type warranty)
→ 제품 판매와 구별되는 별도의 수행의무임
→ 이에 대한 해당 분을 제품 매출에서 차감하여 이연시킨 후 차후 서비스가 제공됨에 따라 수익으로 인식

# VI. 수익인식 금액 측정: 얼마나?

- **수행의무 별로 계약의 거래가격을 배분한** 금액만큼 인식
  (an allocated transaction price approach)

  a) 재화/용역들의 상대적인 개별판매가격(stand-alone selling prices)을 기준으로 배분

  b) 개별판매가격이 불분명하다면 추정
  (시장상황, 원가 등 고려, 또는 잔여접근법)

# VI. 수익인식 금액 측정: 얼마나?

- **거래가격**: 받을 권리가 있는 것으로 예상하는 금액

a) 순액: 고객에게 지급할 대가(credit, 쿠폰, 포인트 등) 차감,
예상 반품액 차감,
대리인일 경우 재화/용역 이전을 주선한 대가로 받게 되는 fee나 코미션만

b) 현가: 이자가 있는 경우, 단 1년 이내 제외 가능(간편법)

c) 기대값(또는 가장 가능한 값): 변동금액(할인, 리베이트, 환불, 페널티/보너스)의 경우, 단 환원될 가능성 높은 부분은 불인식

d) 비현금 대가는 공정가치로

# II

Korea Accounting Institute

# K-IFRS 1115
# 수익 인식 5단계 모형
# 적용사례

# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

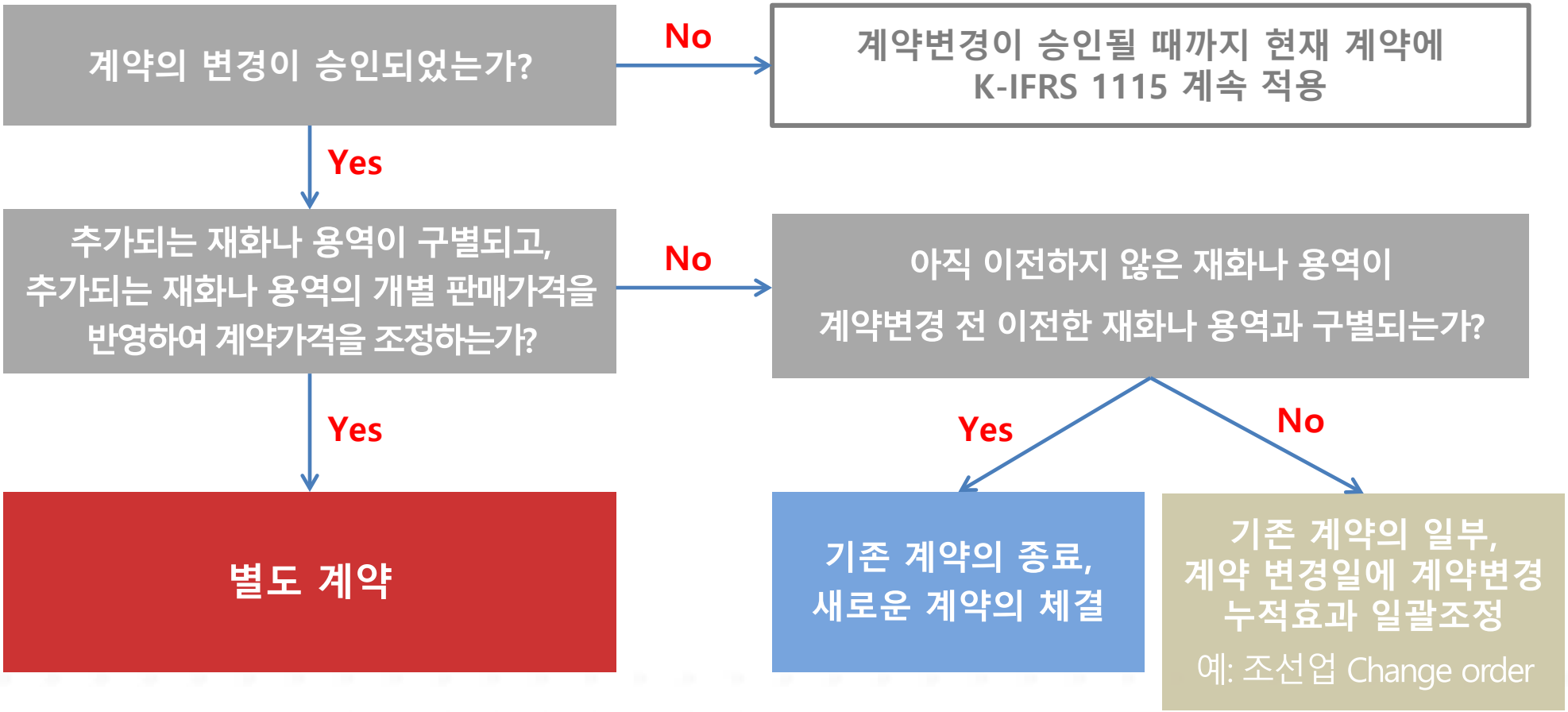
3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

# [1단계] 고객과의 계약 식별 : 계약변경

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



# [1단계] 고객과의 계약 식별 : 사례 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

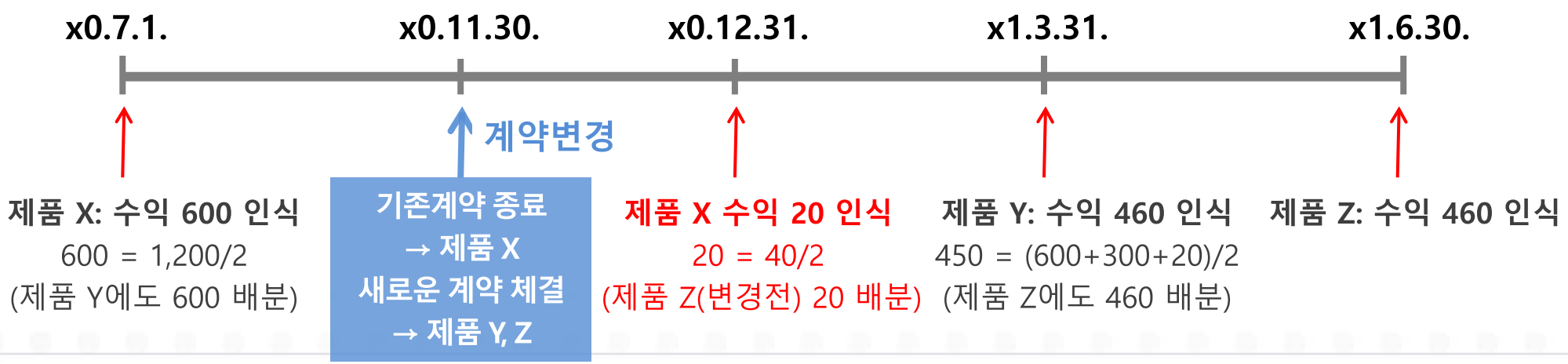
**기존 계약 종료, 새로운 계약 체결**

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

# [1단계] 고객과의 계약 식별 : 사례 2. 계약변경 (IE25 – IE32)

1. **(x0.7.1.) A기업은 구별되는 제품 2개(X, Y)를 고객에게 이전하기로 약속**
   - 제품 X : 계약 개시 시점에 이전, 제품 Y : x1.3.31.에 이전
   - 거래가격 : 1,200원 (고정대가 1,000원, 변동대가 200원*)

     * 불확실성이 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성 매우 높음
   - 제품 X, Y의 개별 판매가격은 같음
2. **(x0.11.30.) 구별되는 제품 Z를 x1.6.30.에 추가적으로 고객에게 이전하기로 계약변경**
   - 거래가격을 고정대가 300원만큼 증액 (제품 Z의 개별 판매가격을 반영하지 않음)
   - 제품 Z의 개별판매가격은 X, Y의 개별 판매가격과 같음
3. **(x0.12.31.) 제품 X, Y에 대한 변동대가를 200원에서 240원*으로 수정**



# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

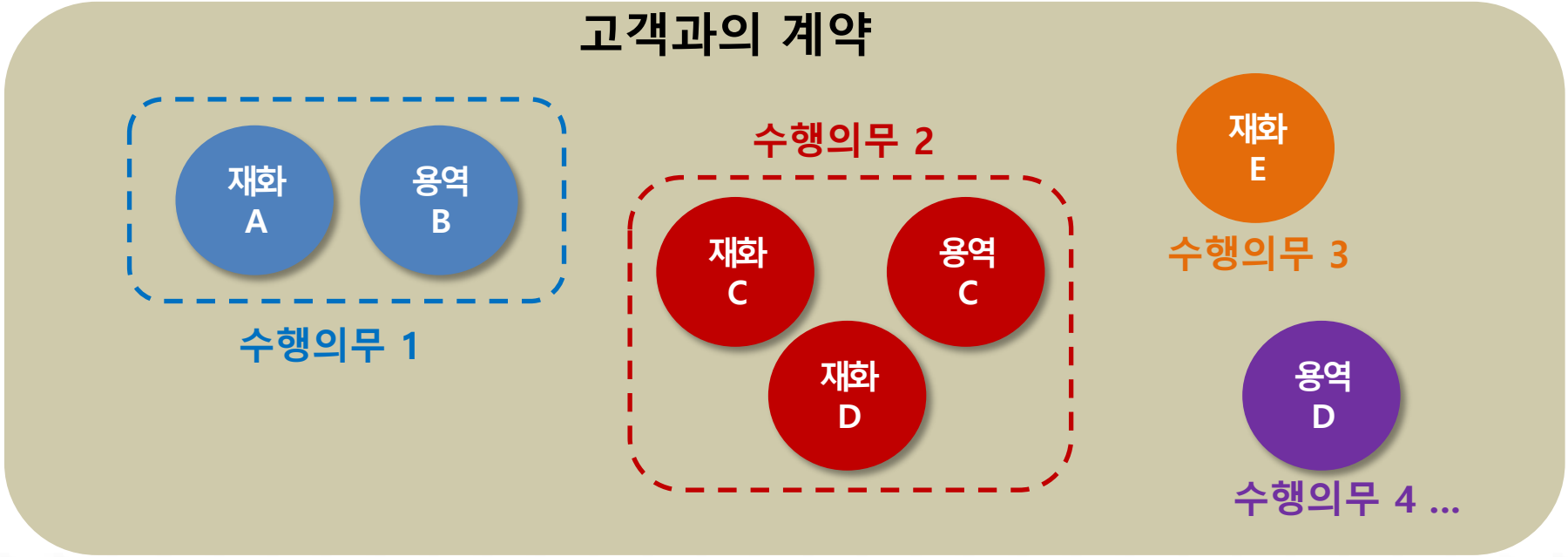
5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

# [2단계] 수행의무를 식별 : 수행의무란?

다음 중 하나를 고객에게 이전하기로 하는 각 약속

- 구별되는 재화 · 용역(묶음)
- 실질적으로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화 · 용역

➡ 수익인식을 위한 회계단위 (Unit of Account)



# [2단계] 수행의무를 식별 : 구별되는 재화나 용역

▪ 두 조건을 모두 충족하면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별됨

**1. 재화나 용역이 구별될 수 있음**

- **고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나,**
- **고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께 하여 재화나 용역에서 효익을 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 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있음**

**※ 약속의 성격을 판단하는 것이 목적**

① 각 재화나 용역을 **개별적**으로 이전하는지 아니면,
② 약속된 재화나 용역을 투입한 **결합품목**을 이전하는지

- 둘 이상의 약속을 별도로 식별할 수 없는 예
  - ✓ 해당 재화나 용역과, 다른 재화나 용역을 통합하는 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)
  - ✓ **상호의존도**나 **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] 수행의무를 식별 : 사례 3. "구별되는 재화나 용역" (IE45 – IE48)

• 고객을 위하여 병원을 건설하는 계약에서 식별되는 수행의무는?

**병원건설계약**

자재 | 기초 공사 | 엔지니어링 | 구조물 건설 | 배관 • 배선 | 장비 설치

**1. 재화 · 용역이 구별될 수 있는가? *Yes***

재화나 용역 그 자체 또는
쉽게 구할 수 다른 자원과 함께 하여,
효익을 얻을 수 있음

**2. 약속을 별도로 식별할 수 있는가? *No***

재화나 용역(투입물)을 통합하는
유의적인 용역을 제공함
→ 결합산출물: 병원

→ **하나의 수행의무**

# [2단계] 수행의무를 식별 : 사례 4 "구별되는 재화나 용역" (IE59 – IE65A)

- 제조업자 L사는 최종 고객에게 재판매하는 유통업자 H사(L사의 고객)에게 제품을 판매
- 유통업자와의 계약에서 L사는 최종 고객에게 무료로 유지보수용역을 제공하기로 약속함
- L사는 유통업자가 유지보수용역을 수행하도록 유통업자에게 외주하고, L사를 대신하여 제공되는 그 용역에 대해 합의한 금액을 유통업자에게 지급함

**제품 판매 관련 계약**

**1. 재화 · 용역이 구별될 수 있는가? *Yes***

- 고객이 제품 그 자체에서 효익을 얻을 수 있음
  : 기업은 보통 제품을 개별적으로 판매
- 고객이 이미 L사에서 획득한 자원(제품)과 함께하여 유지보수용역에서 효익 얻을 수 있음

**2. 재화 · 용역이 구별될 수 있는가? *Yes***

- L사가 유의적인 통합용역 제공하고 있지 않음
  : 추가적인 기능성이나 통합 기능성이 발생 X
- 제품과 용역 모두 서로 변형하거나 고객 맞춤화하지 않음
- 제품과 용역 모두 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지 않음

# [2단계] 수행의무를 식별 : 사례 4. "구별되는 재화나 용역" (IE59 – IE65A)_계속

- 제조업자 L사는 최종 고객에게 재판매하는 유통업자 H사(L사의 고객)에게 제품을 판매
- 유통업자와의 계약에서 L사는 최종 고객에게 무료로 유지보수용역을 제공하기로 약속함
- L사는 유통업자가 유지보수용역을 수행하도록 유통업자에게 외주하고, L사를 대신하여 제공되는 그 용역에 대해 합의한 금액을 유통업자에게 지급함

**제품 판매 관련 계약**

제품

유지보수 용역

**2개의 수행의무 : ① 제품, ② 유지보수용역**

계약에 유지보수용역이 명시되지 않았지만, L사가 사업관행으로 H사에 무료로 유지보수용역을 제공해 왔다면?

# [2단계] 수행의무를 식별 : 사례 5. "구별되는 재화나 용역" (IE281 – IE286)

- 제약사 B사는 승인된 제약화합물 X에 대한 특허권을 고객에게 10년 동안 라이선스함
- B사는 고객에게 X에 대한 제조용역을 제공할 것을 약속함
- 약의 제조과정이 특수하지 않아 몇몇 다른 기업이 약을 제조할 수 있음

→ 라이선스는 제조용역과 별도로 구매할 수 있음

**라이선스 관련 계약**

라이선스 | 제조 용역

**1. 재화 · 용역이 구별될 수 있는가? *Yes***

- B사의 제조용역이 아닌 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. 재화 · 용역이 구별될 수 있는가? *Yes***

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

# [2단계] 수행의무를 식별 : 사례 5. "구별되는 재화나 용역" (IE281 – IE286)_계속

- 제약사 B사는 승인된 제약화합물 X에 대한 특허권을 고객에게 10년 동안 라이선스함
- B사는 고객에게 X에 대한 제조용역을 제공할 것을 약속함
- 약의 제조과정이 특수하지 않아 몇몇 다른 기업이 약을 제조할 수 있음

→ 라이선스는 제조용역과 별도로 구매할 수 있음

**라이선스 관련 계약**

라이선스 | 제조 용역

**2개의 수행의무 : ① 라이선스, ② 제조 용역**

약의 제조과정이 매우 특수해서

B사만이 이 약을 제조할 수 있다면?

# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

# [3단계] 거래가격의 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**

| | |
|---|---|
| **변동대가** | • 계약에서 약속된 대가는 다음 항목으로 인해 변동될 수 있음<br>: 할인, 리베이트, 환불, 공제, 가격인하, 장려금, 성과보너스, 위약금, 대가를 받을 기업의 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우(반품권)<br>• ① 기댓값, ② 가능성이 가장 높은 금액 중 하나로 추정 → 추정치의 제약 |
| **유의적인 금융요소** | • 재화나 용역의 이전 시점과 대가 지급 시점의 차이 → 기업이나 고객에 금융혜택 제공<br>• 재화나 용역을 이전할 때, 고객이 그 대금을 현금으로 결제했다면 지급하였을 가격을 반영하는 금액으로 수익 인식 → 거래가격을 조정<br>• 실무적 간편법: 시점 차이가 1년 이내로 예상되면 조정하지 않을 수 있음 |
| **비현금대가** | • 공정가치로 측정<br>• 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우: 고객에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 참조하여 간접적으로 측정 |
| **고객에게 지급할 대가** | • 거래가격에서 차감<br>• 고객(고객의 고객)에게 지급 또는 지급할 것으로 예상하는 현금 금액/공제/쿠폰/상품권<br>• 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역에 대한 대가로 지급되는 것이 아님 |

# [3단계] 거래가격의 산정 : 사례 6. 변동대가 추정 (IE105 – IE108)

특수기계 1대 제조 납품 계약 체결. 거래가격이 다음과 같이 구성되는 경우 변동대가의 추정

- **확정대가**: 2.5백만원
- **장려금 또는 위약금**: 20x1년 12월 31일 전에 자산이 완성 → 전날부터 만원씩 대가 증가
  20x1년 12월 31일 까지 자산 미완성 → 다음날부터 매일 만원씩 대가 감소
- **장려금**: 제3자가 자산 검사 후 특정 평점을 받으면, 15만원에 대한 권리를 가짐

| 확정대가 | 장려금 또는 위약금 | 장려금 |
|---|---|---|
| ↓ | ↓ | ↓ |
| **2.5백만원** | **기댓값**<br>(- 만원/일, + 만원/일)<br>→ 다양한 경우의 수 | **가장 가능성이 높은 금액**<br>(0원, 15만원) |

**변동대가 추정치의 제약을 고려하여 거래가격에 포함할 금액을 산정**

# [3단계] 거래가격의 산정 : 사례 7. 변동대가 추정치의 제약 (IE116 – IE123)

- S사는 x7.12.1.에 고객(유통업자 E사)과 계약을 체결하고, 제품 1,000개(@10)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

**변동대가 추정치 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 가능성 매우 높지 않음

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

# [3단계] 거래가격의 산정 : 사례 8. 유의적인 금융요소 (IE148 – IE151)

- A사는 고객에게 자산을 판매하는 계약을 x1.1.1. 체결
- 자산은 2년 경과 후(x3.1.1.)에 고객에게 이전(수행의무 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 금융요소 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 |

# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

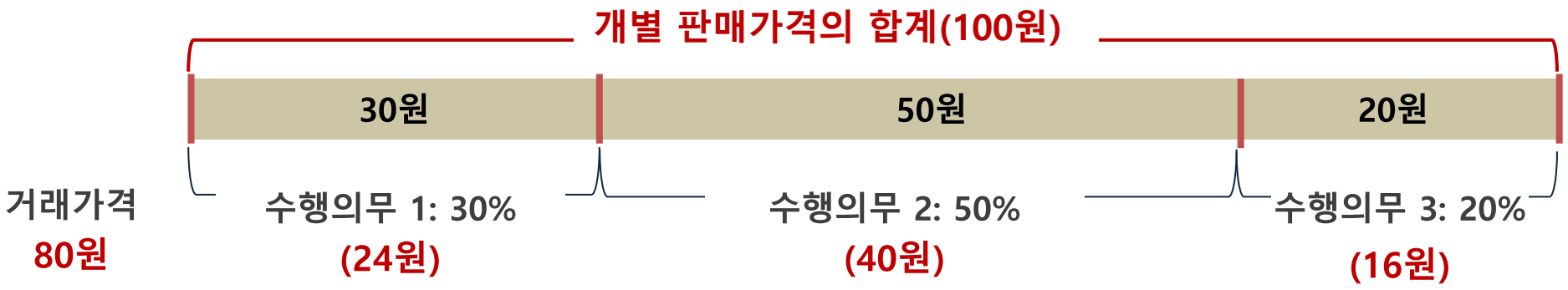
3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

# [4단계] 거래가격의 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)

# [4단계] 거래가격의 배분 : 사례 9. 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** | | |

# 수익인식의 5단계

1단계
- 고객과의 계약 식별

2단계
- 수행의무를 식별

3단계
- 거래가격을 산정

4단계
- 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분

5단계
- 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

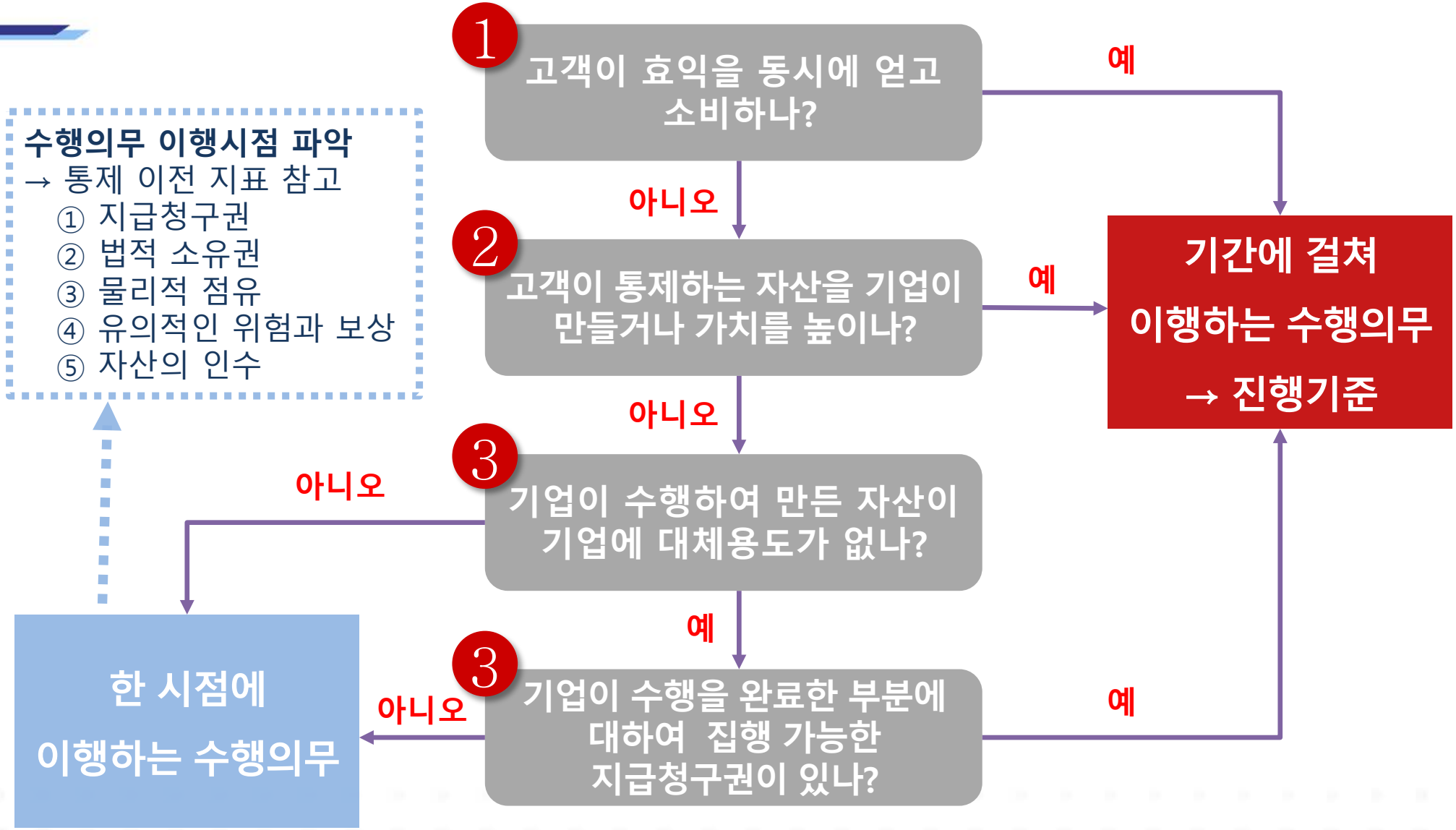
# [5단계] 수익을 인식

- 고객에게 약속한 재화나 용역, 즉 자산을 이전하여 수행의무를 이행할 때 또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로 수익을 인식
- 고객이 자산을 통제할 때(기간에 걸쳐 통제하게 되는 대로) 자산이 이전됨

**자산에 대한 통제란?**

- **자산**을 **사용**하도록 **지시**하고 자산의 **나머지 효익의 대부분을 획득**할 수 있는 **능력**
- 자산의 효익(잠재적 현금흐름 유입, 유출 감소)을 획득할 수 있는 방법
  - ✓ 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] 수익을 인식 : 판단 과정



# [5단계] 수익을 인식 : 사례 10. 기간에 걸쳐 수행하는 이행의무 (IE77 – IE80)

- 회사는 **고객이 요구하는 설계**에 따라 **특수장비**를 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**

3 기업이 수행하여 만든 자산이 기업에 대체용도가 없나?

→ **특수 자산 용도 전환이 실무상 제한됨**

예

3 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 : 사례 11. 기간에 걸쳐 수행하는 이행의무 (IE81 – IE90)

- 건설회사인 Z사는 공동주택단지를 개발하고 있음
- 각 단위는 **평면도와 크기가 비슷**하지만, 단지 내에서의 **위치, 층 등의 속성은 다름**
- 개발 중에 기업은 건설 중인 특정 단위를 판매하는 계약을 체결함
- 고객은 계약 체결시점에 환불되지 않는 계약금을, 건설기간 중에 중도금을 지급함
- 계약에는 **기업이 그 단위를 다른 고객에게 이전하지 못하게** 하는 조건이 있음
- 고객은 기업이 약속한 대로 이행하지 못하는 경우가 아니라면 **계약을 종료할 권한이 없음**
- 고객이 지급기한에 **중도금을 지급하지 못하는 경우,** 기업은 ①, ② **중 하나 선택 가능함**

  ① 그 단위의 **건설을 완료하고,** 계약에 따라 **약속된 대가를 지급**할 것을 **고객에게 요구**

  ② **계약을 취소**하면서 그 **대가**로 **건설중인 자산과 위약금**을 **받을 권리**를 갖게 됨

# [5단계] 수익을 인식 : 사례 11. 기간에 걸쳐 수행하는 이행의무 (IE81 – IE90)_계속

3

기업이 수행하여 만든 자산이 기업에 대체용도가 없나?

→ 다른 고객에게 이전하지 못하게 하는 계약상 제약이 있음

예

3

기업이 수행을 완료한 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있나?

→ 기업이 계약에 따라 전체 지급청구권 집행을 선택할 수 있음

예

**기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 → 진행기준**

아파트 자체분양 공사에 진행기준 적용가능?

# III

Korea Accounting Institute

# K-IFRS 1115
# 그 밖의 적용지침

# 1. 계약원가 자산화

## 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 자산화**
  - ✓ 원가가 계약(예상 계약 포함)에 직접 관련됨(예: 직접노무원가, 직접재료원가, 직접 관련 원가 배분액 등)
  - ✓ 원가가 미래 수행의무를 이행하기 위해 사용할 자원을 창출하거나 가치를 높임,
  - ✓ 원가가 회수될 것으로 예상

# 1. 계약원가의 자산화

**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 |

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

| [플랫폼 제작 원가] | 금액(원) |
|---|---|
| 하드웨어 | 120,000 |
| 소프트웨어 | 90,000 |
| **데이터센터 설계, 이전, 시험원가** | 100,000 |

- 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**

# 1. 계약원가의 자산화

## 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**

−

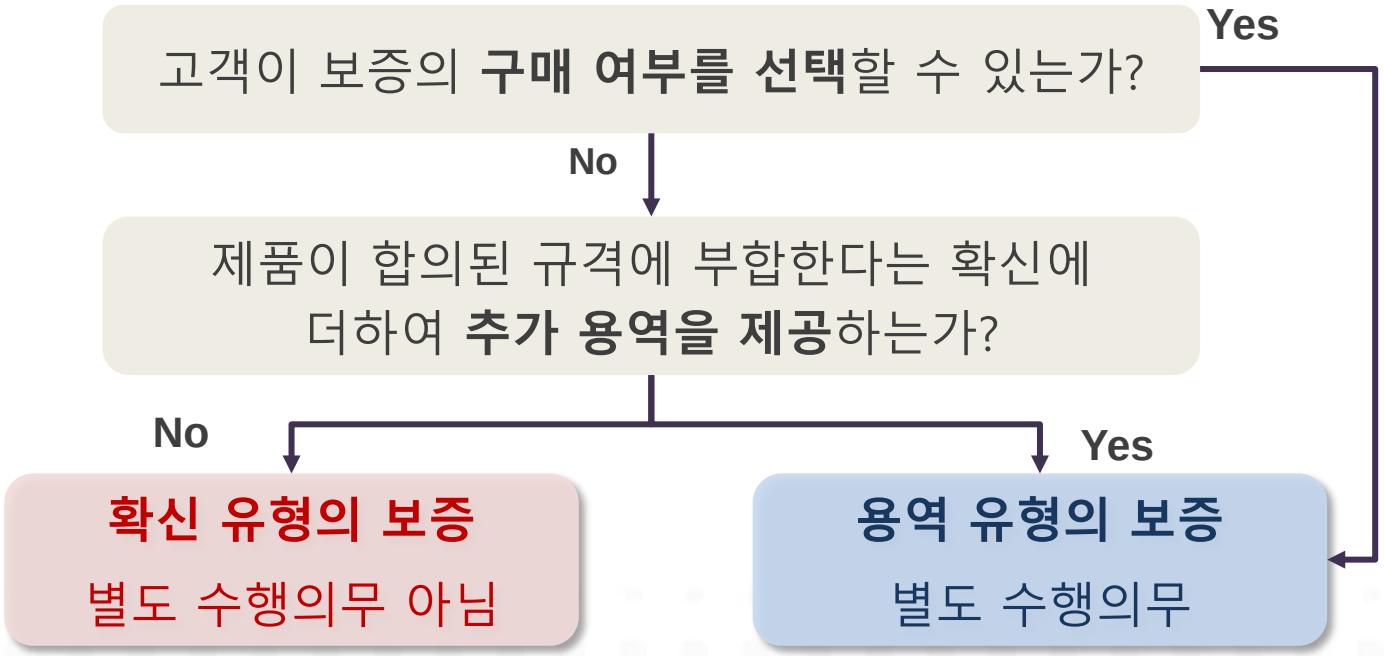
재화 · 용역에 직접 관련되나 **아직 비용으로 인식되지 않은 원가**

**자산 장부금액이 차액을 초과하는 정도까지 손상차손을 당기손익에 인식**

## 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 : 수행의무 식별

**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 용역**을 제공하는 보증임

**품질보증도 별도 수행의무로 구분**

# 3. 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

## 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 권리**를 고객에게 제공한다면 수행의무

**사례** **IE250 – IE253**

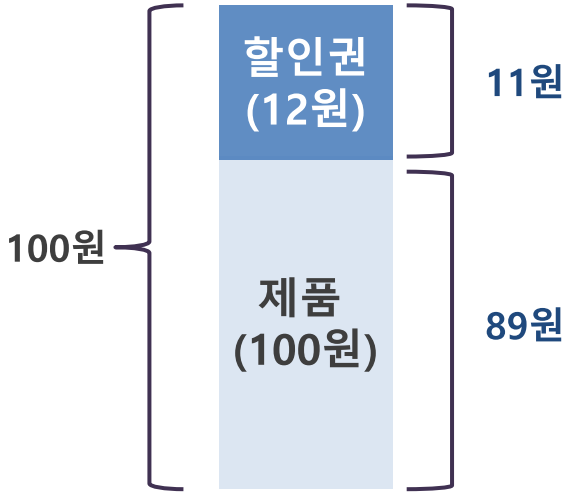
- A사는 제품을 100원에 판매하면서, 구매일부터 30일 이내에 제품을 구매하면 **판매가격의 40%를 할인**해주는 쿠폰을 제공하였다.
- A사는 판촉활동의 일환으로 **30일간 모든 제품을 10% 할인하여 판매할** 계획이다. 10% 할인은 40% 할인권에 추가하여 사용할 수 없다.

# 3. 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

**사례, 계속** **IE250 – IE253**

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 50원의** 제품을 구매할 것으로 추정함

고객이 할인권을 사용하거나, 할인권이 소멸할 때 수익을 인식

# 4. 반품권이 있는 판매

## 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 자산 금액은 보고기간 말마다 **재측정**

✓ 환불부채의 조정금액은 수익에 반영

✓ 자산의 조정금액은 비용으로 반영

# 4. 반품권이 있는 판매

**사례** IE135 – IE140 일부 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 : 환불부채

**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
- 환불부채**는 기업이 받았거나 받을 대가 중 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 금액으로 측정.** 제품 개당 25원의 환불금(수량기준 리베이트)

# 5. 본인 대 대리인

## 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

**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

## 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)

| 본인 지표 (예시) | *K-IFRS 1018 (대리인 지표)* |
|---|---|
| 정해진 재화·용역 제공 **약속을 이행할 주된 책임**이 기업에 있음 (수용할 수 있게 할 책임 포함) | *재화·용역을 제공할 주된 책임 없음* |
| 정해진 재화·용역이 고객에게 이전되기 전, 통제가 고객에게 이전된 후에 **재고위험**이 기업에 있음 | *인도 중, 반환 시점에 재고위험을 부담하지 않음* |
| 정해진 재화·용역의 **가격결정 재량**이 기업에 있음 | *직접·간접 가격결정권한이 없음* |
| — | *고객의 신용위험에 노출되지 않음* |

# 5. 본인 대 대리인

**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 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

## 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

❶ **지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동**을 기업이 할 것을 계약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상

+

❷ 고객은 기업 **활동**의 긍정적/부정적 **영향에 직접 노출**

+

❸ 그 활동이 재화 · 용역을 고객에게 이전하는 결과를 가져오지 않음

위 조건을 충족하지 못하는 라이선스는 **사용권**

❶ 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. 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. 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<br>유의적이지 않음 | 반품권이 있는 판매 |

* 비교 시 화폐의 시간가치 고려

# 8. 유형자산 등 매각

## 유형자산, 무형자산, 투자부동산 등

- 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

## 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**

**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

## 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 |

## 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 | 2017년 비교F/S | 2018년 |
|---|---|---|---|
| **비교F/S 소급 적용** | 비교 표시 기간의 모든 계약 소급 재작성<br>*(실무적 간편법을 사용하지 않은 경우 ⇒)* | K-IFRS 1115 | K-IFRS 1115 |
| | **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) | 현행기준 + K-IFRS 1115 | K-IFRS 1115 |
| **최초적용일 누적효과 인식** | 최초 적용일(2018. 1. 1.) 현재 완료되지 않은 계약에만 1115호 소급 적용<br>(계약 변경 관련 실무적 간편법 허용) | 현행기준 | K-IFRS 1115 |

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.