

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

SAMIL | 삼일회계법인

No. 2014-01
2014년 6월 11일

목차:

배경.....	1
주요 규정.....	1
적용범위.....	1
5 단계 접근법.....	3
Step 1: 계약을 식별함.....	3
Step 2: 이행의무를 식별함.....	5
Step 3: 거래가격을 결정함.....	6
Step 4: 거래가격을 배분함.....	10
Step 5: 수익의 인식.....	12
기타 고려사항.....	15
공시.....	20
What's next.....	20
부록: 공시 요구사항.....	22

고객과의 계약으로부터의 수익

최종기준서 확정 - 새로운 수익인식 모형의 이해

요약

5월 28일 IASB와 FASB(위원회, Boards)는 오랫동안 진행해 왔던 수익인식에 대한 합치된 기준을 발행하였습니다. 거의 모든 기업들이 적어도 유의적으로 증가된 공시요구사항으로 인하여 어느 정도 영향은 받을 것이나, 변화는 단순히 공시사항에 제한되지 않습니다. 기업에 미치는 영향은 산업과 현재 실무상 회계처리에 따라 다양할 것이나, 기업들은 새로운 정보를 수집하고 재무보고에 미치는 변동사항을 반영할 수 있도록 IT 시스템과 프로세스 및 내부통제 변경에 필요한 사항들을 고려하여야 할 것입니다.

배경

- 1 수익 기준서(IFRS 15)의 목적은 모든 고객과의 계약에 대한 단일의 통합된 수익인식 모형을 제시함으로써 산업 내, 산업 간, 그리고 자본시장 간 비교가능성을 향상시키는 데 있습니다.
- 2 수익 기준서는 기업들이 수익을 측정하고 인식시점을 결정하는데 적용할 원칙들을 포함하고 있습니다. 이 때 기본 원칙은 기업이 재화·용역을 고객에게 이전할 때 그 재화·용역과 교환의 결과 기업이 받을 것으로 예상하는 금액으로 수익을 인식한다는 것입니다.
- 3 수익 기준서는 2017년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용하며 조기적용이 허용됩니다.
- 4 위원회는 공동 Transition Resource Group (TRG)를 구성하여 새로운 기준으로 전환하는 기업들을 지원하기로 하였습니다. 본 In depth의 내용을 지침으로 활용하여 TRG 및 위원회에서 향후 논의되는 사항들을 주시하시기 바랍니다.

주요 규정

적용범위

- 5 수익 기준서는 다음 항목을 제외한 모든 고객과의 계약에 적용합니다:

- 리스 계약;
- 보험 계약;
- 금융상품 및 다른 기준서 적용범위에 해당되는 계약에 따른 권리와 의무;
- 고객의 수요를 충족시키기 위하여 동일한 사업 영역에 속하는 기업 간 비화폐성 자산의 교환;
- 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 보증 (제품이나 용역에 대한 품질보증 제외).

.6 고객과의 계약으로부터 발생하지 않은 거래나 사건으로부터의 수익은 수익 기준서의 적용범위에서 제외되, 다른 기준서에 따른 회계처리가 이루어져야 합니다. 이러한 거래나 사건에는 배당금, 비교환거래, 생물자산 및 투자부동산과 일반상품 중개기업의 재고자산 공정가치 변동 등이 포함됩니다.

.7 어떤 계약은 수익 기준서의 적용범위에 포함되는 부분과 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 부분을 모두 포함합니다(예를 들어, 리스와 유지보수용역을 포함하는 계약). 이 경우 기업은 다른 기준서의 분리 및 측정 지침을 먼저 적용하고 수익 기준서의 지침을 적용합니다. 다른 기준서에 분리 및 측정 지침이 없는 경우에는 수익 기준서의 분리 및 측정 지침을 적용합니다.

.8 수익 기준서는 모든 고객과의 계약에 적용합니다. 고객이란 기업과의 계약을 통해 기업의 정상영업활동에 따른 산출물인 재화와 용역을 획득하기로 한 당사자를 의미합니다. 협업자 또는 사업파트너와의 거래의 경우에도 그들이 기업의 정상영업활동에 따른 산출물인 재화와 용역을 획득한다면 수익 기준서를 적용하도록 하였습니다. 다만, 당사자들이 함께 참여하는 활동의 위험과 보상을 공유하는 형태의 약정은 적용범위에서 제외됩니다.

PwC observation:

경영진은 협업자 또는 사업파트너와의 약정이 수익 기준서의 적용대상인지 평가하여야 합니다. 당사자들이 위험과 보상을 공유하는 약정은 한 기업이 다른 기업으로부터 재화와 용역을 획득하는 계약과는 구별됩니다.

예를 들어, 생명공학기업이 제약회사와의 계약에서 특정 약품후보물질의 개발에 따른 보상을 공유하기로 한 약정은 양당사자가 약품개발로 인한 위험과 보상을 공유하기로 하였으므로 수익 기준서의 적용범위에 해당되지 않을 것이나, 계약의 실질이 생명공학기업이 보유한 합성물질을 제약회사에 판매하고 연구개발 용역을 제공하는 것이라면 수익 기준서를 적용하게 될 것입니다. 경영진은 또한 약정에 협업과 고객에 대한 판매가 각각 포함되어 있는지도 평가해야 합니다.

.9 수익 기준서는 일반적으로 고객과의 개별 계약에 적용되지만, 기업이 계약 또는 이행의무의 집합(포트폴리오)에 적용함으로써 인한 효과가 각각의 계약이나 이행의무에 개별적으로 적용할 때와 중요하게 다르지 않다고 합리적으로 예측할 수 있다면 포트폴리오에 적용할 수 있습니다. 어떤 기업이 동일한 계약조건으로 다수의 고객과 계약을 체결한다면, 수익 기준서가 계약 또는 이행의무의 집합(포트폴리오)에 적용될 수 있는지 고려하는 것이 적절할 것입니다.

The five-step approach

.10 기준서는 5 단계 접근법을 적용할 것을 요구합니다:

- Step 1: 고객과의 계약을 식별함.
- Step 2: 계약에 포함된 별도의 이행의무를 식별함.
- Step 3: 거래가격을 결정함.
- Step 4: 각각의 이행의무에 거래가격을 배분함.
- Step 5: 이행의무를 충족할 때(또는 충족함에 따라) 수익을 인식함.

Step 1: 고객과의 계약을 식별함

.11 계약은 구속력이 있는 권리나 의무를 발생시키는 둘 또는 그 이상의 당사자들간의 약정입니다. 계약은 서면, 구두에 의하거나 기업의 사업상 관행에 따라 이루어 질 수 있습니다. 일반적으로 구속력 있는 권리나 의무를 발생시키는 약정은 계약의 정의를 충족합니다. 이 기준서는 다음 요건을 모두 충족하는 고객과의 계약에 적용합니다:

- 거래당사자가 계약을 승인하고 각각의 의무를 수행할 의도가 있음.
- 이전되는 재화나 용역에 대한 각 당사자의 권리를 식별할 수 있음.
- 지급조건을 식별할 수 있음.
- 기업의 미래 현금흐름에 대한 위험, 시기 또는 금액의 변경이 예상됨(즉, 계약에 상업적 실질이 있음).
- 이전된 재화나 용역과의 교환으로 기업이 받을 대가의 회수가능성이 높음.

.12 기업은 계약 개시일에 충족되지 않던 기준이 후속적으로 충족되는지를 결정하기 위해 매 보고기간마다 기준의 충족여부를 재평가합니다. 계약의 요건을 충족하지 못했을 때 받은 대가는 아래 사항 중 하나를 충족하는 시점에 수익으로 인식합니다:

- 기업에 잔여 이행의무가 없고, 실질적으로 모든 대가를 수취하였으며, 환급 불가능함. 또는,
- 계약은 종료되었으며, 수취한 대가는 환급 불가능함.

회수가능성

.13 기업은 계약 개시시점에 거래가격의 회수가능성을 평가할 것입니다(아래 .29 참조). 기업은 이러한 평가를 통해 계약이 수익 기준서 적용대상인지를 결정합니다.

.14 회수가능성은 기업이 제공할 것으로 기대하는 가격할인을 고려한 후, 지급기일이 도래한 금액에 대한 고객의 지불능력과 의도에 기초하여 평가합니다. 기업은 신용위험을 고려하지만 기타 이행 또는 측정 등과 관련한 불확실성은 고려하지 않습니다. 이들은 수익의 측정 및 인식시점 판단의 일부로서 별도로 회계처리합니다.

.15 계약 개시시점에 회수가가능성이 높았던 계약으로부터 후속적으로 발생한 신용위험에 따른 손상은 손익계산서 상 비용으로 인식됩니다. 이러한 비용은 관련 금융상품 기준서에 따라 측정됩니다. 기업은 잔여 재화나 용역에 대한 고객 지불능력의 유의적인 하락과 같이 사실과 상황에 유의적인 변화가 있는 경우에만 회수가가능성이 높은지 (그래서, 계약이 수익 기준서 적용대상인지)를 재평가합니다.

PwC observation:

‘회수가가능성이 높은(probable)’은 US-GAAP 과 IFRS 에서 각각 다르게 정의됩니다. 이러한 임계치가 달리 설정되더라도, 유의적인 신용위험이 예상되고 이에 대한 충분한 경제적 안전장치가 없다면, 대부분의 기업은 고객과 계약을 체결하지 않을 것입니다. 계약 개시일 이후 고객의 지불능력이 유의적으로 하락하는 경우에는 회계처리에 대한 판단이 요구됩니다. 경영진은 이러한 하락이 과거에 충족된 이행의무와 관련된 것인지, 아니면 미래에 수행될 이행의무 또는 두 항목 모두와 관련된 것인지를 평가하여야 합니다.

계약의 병합

.16 동일한 고객(또는 관련 거래당사자)과 동시에 또는 인접한 시기에 체결한 계약이 다음 요건을 하나 이상 충족할 경우에만 계약은 병합되어 단일의 계약으로 회계처리합니다.

- 계약이 하나의 상업적 목적을 달성하며 일괄 협상되는 경우
- 한 계약에 지불되는 대가가 다른 계약의 가격이나 이행에 따라 결정되는 경우
- 별도의 계약 상 재화나 용역이 하나의 이행의무를 나타내는 경우

계약의 변경

.17 계약 변경은 계약 당사자가 구속력이 있는 기존 권리나 의무의 갱신 또는 변경을 승인할 때 발생합니다. 승인은 서면, 구두에 의하거나 기업의 사업상 관행에 따라 이루어질 수 있습니다. 경영진은 클레임이나 가격이 결정되지 않은 변경주문과 같은 계약 변경이 승인되어 구속력 있는 권리와 의무가 발생하는 시기를 결정하여야 할 것입니다. 기업은 계약 변경이 승인되기 전에는 이에 대한 회계처리를 수행하지 않고, 기존 계약에 수익 기준서를 계속 적용할 것입니다.

.18 하나 이상의 구별된 이행의무가 추가되고, 해당 이행의무의 독립판매가격을 반영한 만큼 가격이 증가하는 경우, 계약 변경은 별도의 계약으로 간주합니다. 그렇지 않은 경우라면 계약 변경은 기존 계약의 수정으로 보며, 계약상 잔여 재화나 용역이 구별되는지 여부에 따라 전진적 또는 누적효과를 즉시 인식하는(cumulative catch-up) 조정을 통해 회계처리합니다.

.19 계약 변경으로 제공되는 재화나 용역이 변경 전에 이전된 재화나 용역과 구별될 경우, 기업은 계약 변경을 전진적으로 회계처리 합니다. 기존 계약 상 아직 수익으로 인식하지 않은 잔여 대가를 계약 변경에 따른 추가적인 대가와 합산하여, 새로운 거래가격을 결정합니다. 이렇게 결정된 새로운 거래가격을 모든 잔여 이행의무(기존 계약상 완료되지 않은 이행의무와 변경에 따라 추가된 이행의무)에 배분합니다. 따라서 계약 변경은 기존 계약이 중단되고, 수행되지 않은 모든 잔여 이행의무에 대하여 새로운 계약이 개시되는 것처럼 회계처리합니다.

.20 계약 변경으로 제공되는 재화나 용역이 변경 전에 이전된 재화나 용역과 구별되지 않고, 부분적으로만 충족된 단일 이행의무의 일부라면 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 조정합니다. 이행의무 충족에 대한 진행정도의 측정은 이행의무의 완료 여부를 반영하여 업데이트합니다.

.21 거래가격에만 영향을 미치는 계약 변경도 다른 계약 변경과 동일하게 처리합니다. 따라서 가격의 변경은 잔여 이행의무가 구별되는지 여부에 따라 전진적 혹은 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 회계처리 합니다.

PwC observation:

이전에는 대부분의 산업과 약정에 대하여 계약 변경의 회계지침이 별도로 존재하지 않았습니니다. 따라서 새로운 지침은 다양한 실무관행이 존재했던 경우에 회계처리 원칙을 제공할 것입니다. 경영진이 이에 대한 회계처리를 결정하기 위해서는 계약 변경시 재화나 용역이 구별되는지, 가격이 독립판매가격을 반영하는지 여부를 판단해야 합니다. 이는 하나의 계약에 다수의 이행의무가 존재하거나, 빈번한 변경이 발생하는 경우 특히 어려울 것입니다.

Step 2: 계약에 포함된 별도의 이행의무를 식별함

.22 이행의무는 고객에게 구별된 재화나 용역(또는 실질적으로 동일하고 같은 방식으로 이전되는 일련의 구별된 재화나 용역)을 이전하기 위한 약속입니다. 약속은 명백하거나 암묵적일 수 있으며, 기업의 사업상 관행에 따라 이루어질 수 있습니다. 구별된 이행의무를 식별하는 목적은 고객에게 이전되는 재화나 용역을 확인하려는 것입니다. 계약상 명백한 또는 암묵적인 약속이 다수 존재하는 경우에는 이행의무의 식별이 더욱 어려울 것입니다.

.23 계약상 재화나 용역을 제공하기로 한 명시적, 암묵적인 약속은 다른 당사자에 의해 이행되더라도 해당 기업의 이행의무에 해당하며, 이는 고객이 제공받은 재화나 용역을 다른 고객(최종 고객)에게 제공하는 경우를 포함합니다.

.24 경영진은 계약상 다수의 약속이 존재할 경우 이들을 구별할 수 있는지 결정하여야 합니다. 이행의무는 수익인식 시기와 방법을 결정하기 위한 회계단위이므로 이를 구별하는 것은 중요합니다.

.25 재화나 용역은 다음의 경우에만 구별됩니다:

- 고객은 재화나 용역 그 자체로부터 또는 쉽게 이용 가능한 다른 자원을 수반하여 효익을 얻을 수 있음(즉, 구별될 수 있는 재화나 용역임). 그리고,
- 재화나 용역이 계약내의 다른 약속으로부터 별도로 식별됨(즉, 재화나 용역은 계약 내에서 구별됨).

.26 재화나 용역이 경제적 효익을 창출하기 위해 그 자체로 사용, 소비, 판매될 수 있다면 고객은 그로부터 효익을 얻을 수 있습니다. 재화나 용역이 그 자체로 사용될 수는 없으나, 쉽게 이용 가능한 자원과 함께 사용될 수 있다면 기업이 그로부터 효익을 얻을 수 있으므로 그 재화나 용역은 여전히 구별된다고 봅니다. 쉽게 이용 가능한 자원은 고객이 이미 기업으로부터 획득했거나, 기업이나 다른 시장참여자로부터 구매할 수 있습니다.

.27 계약 내에서 재화나 용역이 별도로 식별되는지를 결정하기 위해서는 계약 조건 및 계약 당사자의 의도를 평가해야 합니다. 이에 대한 지표는 다음과 같으나, 이에 한정되지는 않습니다:

- 기업은 개별 재화나 용역을 고객이 제공받기로 한 재화나 용역의 묶음으로 통합하기 위하여 유의적인 용역을 제공하지 않음.
- 해당 재화나 용역은 계약상의 다른 재화나 용역을 유의적으로 수정하거나 변경하지 않음.
- 해당 재화나 용역은 계약상의 다른 재화나 용역과 매우 의존적이거나 상호 관련되지 않음. 따라서 해당 재화나 용역을 구매하지 않기로 한 고객의 결정은 계약상의 다른 재화나 용역에 유의적인 영향을 미치지 않음.

PwC observation:

수익 기준서는 계약 내에서 재화나 용역이 구별되는 지를 결정하기 위하여 ‘요건’이 아닌 ‘지표’를 제공합니다. 경영진은 이러한 지표를 통해 거래의 경제적 실질을 가장 잘 반영하는 별도의 이행의무를 결정합니다. 계약에 포함된 모든 약속은 식별되어야 합니다. 이 때, 계약 상 모든 약속은 고객이 제공받을 것으로 기대하는 재화나 용역이므로, 계약 상 부수적인 약속이 형식적이거나 중요하지 않더라도 이들을 모두 식별하고, 경영진은 형식적이거나 중요하지 않은 이행의무가 재무제표 상 중요한지를 평가해야 합니다.

.28 구별되지 않은 재화나 용역은 기업이 구별된 재화나 용역의 묶음을 식별할 때까지 다른 재화나 용역과 병합되어야 합니다.

Step 3: 거래가격을 결정함

.29 거래가격은 약정된 재화나 용역의 이전에 대한 교환으로 기업이 수취할 것으로 예상되는 대가이며, 제 3 자를 대신하여 회수하는 금액(예: 판매세)은 제외합니다. 거래가격의 결정은 약정에 변동대가, 유의적인 자금대여요소, 비현금대가 또는 고객에게 지급하여야 하는 대가 등이 포함되어 있는 경우 더욱 복잡할 것입니다.

변동가능대가 및 수익인식에 대한 제약

.30 거래가격은 할인, 리베이트, 환불, 크레딧, 인센티브, 성과급 및 로열티 등과 같이 미래 사건의 결과에 의존하거나 변동 가능한 대가의 요소를 포함합니다. 또한 대가는 확정금액을 획득할 수 있는 기업의 능력이 미래사건에 의존하는 경우에도 변동될 수 있습니다. 기업의 관행, 정책 및 발표 등 (예를 들면 미래 가격 조정 가능성을 나타내는 발표)도 가격의 변동성을 가져올 수 있습니다.

.31 변동가능대가는 기대가치와 최선의 추정치 중 보다 예측가능성이 높은 방법을 사용하여 측정하여야 합니다. 기대가치접근법은 다양한 결과의 발생가능성을 고려한 가중평균합계를 나타냅니다. 최선의 추정치는 가능한 범위 내에서 가장 발생가능성이 높은 금액을 나타냅니다. 접근방법의 결정은 회계정책의 선택이 아닙니다. 경영진은 계약 조건 및 가용한 모든 정보에 근거하여 기업이 회수할 수 있을 것으로 예상되는 대가를 가장 잘 예측할 수 있는 방법을 사용하여야 합니다. 이러한 접근방법은 계약의 존속기간 동안 일관성 있게 적용되어야 합니다.

.32 거래가격에 포함된 변동가능대가에 대해서는 제약이 적용됩니다. 기업은 이행의무가 충족됨에 따라 수익을 인식할 때, 변동가능대가에 대한 추정의 변경으로 인하여 누적적으로 인식한 수익 금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 **매우 높은** 경우에 한하여 변동가능대가를 수익으로 인식합니다. 이러한 평가는 보통 판단을 요구합니다.

.33 다음의 지표는 거래가격에 포함된 변동가능대가의 추정이 누적적으로 인식한 수익을 유의적으로 감소시킬 수 있는 상황을 제시합니다.

- 대가금액이 기업이 영향을 미칠 수 없는 요인에 매우 민감한 경우
- 대가금액에 대한 불확실성이 장기간 해소되지 않을 것으로 예상되는 경우
- 유사한 유형의 계약에 대한 기업의 경험이 제한적인 경우
- 기업이 유사한 계약에 대한 유사한 상황에서 광범위한 가격조정 또는 지급조건의 변경을 제시하는 관행이 있는 경우
- 발생가능한 결과가 다양하거나 광범위한 경우

.34 경영진은 제약으로 인하여 변동가능대가의 전체를 예측하지 못하는 경우라도, 변동가능대가의 일부(즉, 최소금액)가 거래가격에 포함되어야 하는지를 결정하여야 합니다. 경영진은 변동대가의 최소금액에 대한 예측을 포함하여, 매 보고기간마다 거래가격을 재평가하여야 합니다.

.35 수익인식의 제약은 이행의무가 충족된 이후에도 기업이 모든 대가를 수취할 수 있을지 여부가 불확실한 고정가격 계약에도 적용됩니다. 예를 들어 법률 용역을 제공하기 위하여 고객과 계약을 체결한 기업의 경우, 기업은 법원이 고객에게 우호적으로 판결할 경우에만 수수료를 지급 받을 수 있으며, 그러한 판결이 불확실한 상황이라면 기업은 비록 법률용역이 제공되었다고 할 지라도 법원이 판결을 내릴 때까지 수익을 인식할 수 없을 것입니다. 그러나, 경영진이 누적적으로 인식한 수익금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높다고 판단한다면 법원의 판결 이전이라도 수익을 인식할 수 있을 것입니다.

.36 성과기준 인센티브(예를 들어, 계약상 주요단계의 성취 여부 또는 투자의 성과에 따라 변동되는 대가)도 변동가능대가이며, 따라서 수익인식의 제약을 적용합니다.

PwC observation:

수익 기준서에 소개된 변동가능대가에 대한 지침은 광범위하고 과거에 변동가능대가로 인지하지 않았던 금액도 포함합니다. 예를 들면, 기업이 특정 사건을 충족하는 경우에만 수취할 수 있는 고정금액도 동 기준서에서는 수익인식 제약이 적용되는 변동가능대가에 포함됩니다. 경영진은 계약금액의 고정 또는 변동여부에 불구하고 변동대가로 회계처리 하여야 하는지에 대하여 폭넓게 고려할 필요가 있습니다.

변동대가의 평가는 많은 경우에 판단을 요구합니다. 현행 기준에서 가격이 신뢰성 있게 측정되지 않아 수익인식을 미룬 기업들의 경우 새로운 기준서로 인하여 유의적인 영향이 발생할 수 있습니다. 한 예로, 고정가격 계약이지만 경험적으로 가격할인을 제공하였던 경우를 들 수 있습니다. 기업들은 가격의 100%를 모두 조정하지는 않을 것이므로 가격할인이 확정되는 시점까지 기다리기 보다는 통제가 이전되었을 때 최소금액을 수익으로 인식하여야 합니다.

변동대가를 예측하고 이를 지속적으로 모니터링하기 위해서 새로운 프로세스가 필요할 수도 있습니다. 또한 예측을 위한 판단을 문서화 하는 것 역시 중요할 것입니다.

.37 기준서는 지적소유권의 라이선스에 대한 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에 한하여 변동가능대가의 제약에 대한 예외를 규정하였습니다. 지적소유권 라이선스로부터의 로열티는 더 이상 변동 가능하지 않을 때, 즉 고객의 후속 판매 또는 사용이 발생하는 시점에 거래가격에 포함합니다. 이러한 예외는 지적재산권의 라이선스에 대한 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에만 한정되며 다른 로열티 약정에 유추적용 하여서는 안됩니다.

PwC observation:

경영진은 ‘지적재산권’과 ‘로열티’가 IFRS 에서 정의되지 않았으므로, 약정이 전반적인 변동가능대가의 제약에 대한 예외에 해당하는지를 결정하기 위하여 판단이 요구됩니다. 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티의 예외가 적용되는지를 결정하는 것은 새로운 기준서에서 추가적으로 명확히 해야 할 부분일 수 있습니다.

예를 들어, 지적재산권의 명백한 판매에 대해서는 예외가 적용되지 않을 것으로 보이지만, 일반적으로 실질적인 판매로 인식되는 영구적인 라이선스가 예외에 해당하는지 명확하지 않습니다. 라이선스가 약정 상 다른 재화 및 용역과 구분되지 않는다면 예외가 적용되지 않을 것으로 보입니다. 라이선스가 구분이 된다고 하더라도 기업이 예외 규정을 적용하기 위해서는 조건부대가(즉, 판매 및 사용에 따른 로열티)가 라이선스에만 관련되어 있고 약정의 다른 이행의무와는 관련되어 있지 않아야 할 것입니다.

일부 고정대가는 실질적으로 판매에 근거한 로열티에 해당하여 예외가 적용될 수도 있습니다. 예를 들어, 약정에서 라이선스 사용자에게 고정금액의 지급을 요구하지만 사용자가 판매 또는 사용 목표를 충족하지 못하는 경우 지급금액의 조정이 이루어지는 경우가 이에 해당할 수 있습니다.

유의적인 금융요소

.38 거래가격은 약정에 포함된 유의적인 금융요소를 반영하기 위하여 조정되어야 합니다. 단 실무적 편의를 위하여, 계약기간 자체가 1년을 초과하더라도 재화 및 용역의 이전시점과 지급이 이루어지는 시점 사이의 기간이 1년 미만인 경우에 기업은 화폐의 시간가치를 고려하지 않을 수 있습니다. 계약이 유의적인 금융요소를 포함하고 있는지를 평가하기 위하여 기업은 다음을 포함한 다양한 요인을 고려하여야 합니다.

- 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그러한 재화나 용역에 대한 대가를 지급하는 시점 사이의 차이
- 재화나 용역의 이전 시점에 고객이 현금을 지급하였다면 대가 상당액이 실질적으로 달라지는지 여부
- 계약상 이자율과 관련시장에서 형성된 현행 이자율

.39 기업이 재화나 용역에 대한 대가를 사전에 지급받았으나 그러한 재화나 용역의 이전 시점이 고객의 재량에 따라 결정된다면 화폐의 시간가치를 반영할 필요가 없습니다. 예를 들어, 고객이 통신사로부터 선불 전화카드를 구입하고 고객의 재량에 따라 선불통화를 사용하는 경우입니다. 또 다른 예는 고객이 기업에 의해 부여된 포인트를 재량에 따라

사용할 수 있는 고객충성제도입니다. 이러한 기업은 대금지급시점과 의무이행시점 사이에 중요한 시간 차이가 있을 지라도 화폐의 시간가치에 대한 회계처리가 요구되지 않습니다.

.40 다음 두 경우에는 유의적인 금융요소가 존재하지 않습니다. 첫 번째는 약정대가의 상당부분이 가변적이고 지급금액 또는 지급금액과 시기가 기업 또는 고객이 통제할 수 없는 요인에 따라 달라질 수 있는 경우입니다 (예: 판매 기준 로열티). 두 번째는 계약상 대가와 현금 판매가격의 차이가 기업이나 고객에게 금융을 제공하는 것 이외의 사유로 인하여 발생하는 경우입니다(예: 미이행을 방지하기 위한 조치). 두 번째 경우에는 유의적인 금융요소가 존재하는지를 평가할 때 기업이 거래당사자들의 의도를 고려할 수 있습니다.

.41 약정이 유의적인 금융요소를 포함하는 경우 수익으로 인식되는 금액은 수령하는 현금과 차이가 발생합니다. 의무 이행 이후에 지급이 이루어진다면 기업이 고객에게 금융을 제공해 준 것이므로 수익으로 인식하는 금액은 수령하는 현금보다 작을 것이며 대가의 일부는 이자수익으로 인식합니다. 의무이행에 선행하여 지급이 이루어진다면 이는 기업이 고객으로부터 금융을 제공받은 것이므로 수익으로 인식하는 금액이 수령한 현금을 초과할 것이며 수령한 금액과 관련하여 이자비용을 인식합니다.

.42 기업은 유의적인 금융요소의 이자를 계상할 때 할인율을 결정하여야 합니다. 기업은 해당 고객과 별도의 금융거래 시 적용할 할인율을 사용하여야 하며, 이 때 담보 또는 보증 등 고객에게 요구할 조건을 함께 고려합니다. 대금의 선수 등을 통하여 유의적인 금융혜택을 받는 기업은 자신의 증분차입이자율을 고려하여 이자율을 결정합니다. 할인율은 계약 체결 이후에 재평가하지 않습니다.

PwC observation:

경영진은 고객과의 약정이 유의적인 금융요소를 포함하는 지를 결정하기 위하여 해당 약정을 평가하여야 합니다. 유의적인 금융요소와 관련한 지침은 화폐의 시간가치를 적용하는 현행 지침과는 차이가 있습니다.

어떠한 경우에는 계약조항에 근거하여 유의적인 금융요소가 존재한다는 것이 명확하지만, 다른 경우 특히 재화와 용역의 이전 및 현금의 지급이 약정 전반에 걸쳐 이루어지는 복합이행의무와 관련한 장기 약정의 경우에는 유의적인 금융요소가 존재하는 지를 판단하기 어려울 것입니다. 기준서는 지급이 실질적으로 금융거래인지를 기업이 평가하도록 함으로써 일정 수준의 판단을 허용하고 있습니다.

예를 들어, 소프트웨어 기업이 고객에게 3 년간의 유지보수 용역을 제공하기로 계약을 체결하였고, 고객은 대가로 C600 을 선급하였습니다. 고객은 3 년 후에 매년 C200 에 계약을 갱신할 수 있습니다. 기업은 고객이 C600 을 선급하였으므로 유의적인 금융요소가 존재하는지를 고려하여야 하나, 연간 C200 의 가격을 고려할 때 할인효과는 없습니다. 만약 금융 제공 이외의 이유로(예를 들어, 더 장기간의 공급계약을 확보하기 위하여) 대가의 선급이 요구되었다면 유의적인 금융요소가 존재하지 않는다고 결론을 내리게 될 것입니다.

유의적인 금융요소를 포함하는 계약을 체결한 기업은 약정의 이자요소를 측정하고 추적하는 실무적인 어려움을 고려하여야 합니다. 이러한 정보를 수집하고 측정하기 위해서는 추가적인 IT 시스템과 프로세스 및 내부통제절차 등이 요구될 수 있습니다.

비현금대가

.43 기업은 거래가격을 결정하는데 있어 수령한 비현금대가를 공정가치로 측정합니다. 기업이 수령한 대가의 공정가치를 합리적으로 측정할 수 없다면 약정된 재화나 용역의 독립판매가격을 참고하여 간접적으로 약정된 대가를 측정합니다.

.44 계약 이행을 촉진하기 위하여 재화나 용역(예: 재료, 장비 혹은 노동력)을 제공하는 고객이 있을 수 있습니다. 기업은 제공되는 재화나 용역이 비현금대가이고 따라서 수익을 인식하여야 하는지를 결정하기 위하여 그러한 제공되는 재화와 용역에 대한 통제를 획득하였는지 여부를 판단할 필요가 있습니다.

고객에게 지급할 대가

.45 고객 또는 고객의 고객에게 지급되었거나 지급될 것으로 예상되는 대가는 고객이 기업에게 이전하는 구별되는 재화나 용역에 대한 대가가 아니라면 거래가격을 감소시킵니다. ‘구별’의 정의는 **step 2** 에서 제시하는 이행의무의 식별을 위한 지침과 일관됩니다 (위 .25 참조). 기업은 고객에게 지급할 대가를 다음 중 낮은 시점에 수익의 차감으로 인식합니다.

- 기업이 고객에게 약정된 재화나 용역의 이전에 대한 수익을 인식하는 기간
- 기업이 대가를 지급하거나 대가의 지급을 약속한 기간(실제 지급이 미래 사건에 따라 결정되는 경우 포함)

.46 고객(또는 고객으로부터 기업의 재화나 용역을 구매하는 제 3 자)에게 지급하였거나 지급할 대가는 현금, 크레딧 또는 기업에게 청구할 수 있는 다른 항목을 포함합니다. 예를 들어, 중간판매상을 통하여 판매되는 회사의 제품을 할인하여 구매할 수 있는 최종고객이 보유한 쿠폰이나 바우처 등은 고객에게 지급할 대가에 해당합니다.

.47 구별되는 재화나 용역에 대한 대가는 기업이 다른 공급자로부터 구매하는 것과 일관되게 회계처리 합니다. 만약 구별되는 재화나 용역에 대한 대가가 해당 재화나 용역의 공정가치를 초과하는 경우라면 초과분은 거래가격의 감소로 인식합니다.

Step 4: 각각의 이행의무에 거래가격을 배분함

.48 거래가격은 약정된 재화나 용역의 상대적 독립판매가격에 기초하여 계약에 포함되어 있는 각각의 이행의무에 배분합니다. 이러한 배분은 계약체결 시점에 이루어지며 재화나 용역의 독립판매가격이 후속적으로 변동되어도 조정하지 않습니다.

.49 독립판매가격의 최선의 증거는 기업이 해당 재화와 용역을 별도로 판매하는 경우 관측가능한 재화나 용역의 가격입니다. 경영진은 독립판매가격이 이용가능하지 않다면 판매가격을 추정할 필요가 있으며, 관측가능한 변수의 이용을 극대화 하여야 합니다. 가능한 추정 방법은 다음과 같으며, 이에 한정되지는 않습니다.

- 예측 원가에 합리적인 이윤 가산
- 유사한 재화나 용역에 대한 시장가격을 기업 특유 원가 및 이윤을 반영하여 조정
- 잔존가액 접근법(특정 상황에서만 가능)

잔존가액 접근법

.50 잔존가액접근법은 판매가격의 변동가능성이 매우 높거나 불확실할 때 구별되는 재화나 용역의 독립판매가격을 계산하기 위해서만 사용이 가능합니다.

.51 기업이 동일한 재화나 용역을 상이한 고객에게 다양한 금액으로 (동시에 혹은 거의 동시에) 판매할 때 판매가격은 변동가능성이 매우 높습니다. 기업이 재화나 용역에 대한 가격을 확정하지 않았고 재화나 용역이 이전에 판매된 적이 없는 경우 판매가격은 불확실합니다.

.52 잔여항목의 독립판매가격을 결정하기 위하여 잔존가액 접근법을 사용하기 이전에 아래 .53의 지침에 따라 가격할인이 특정 이행의무에 배분되어야 하는지를 먼저 결정하여야 합니다. 만약 할인이 특정 이행의무에 배분되지 않는다면, 경영진은 계약상의 모든 이행의무에 비례적으로 배분하여야 합니다. 잔존가액 접근법을 사용할 때, 각 항목에 배분되는 금액이 기업이 수취할 것으로 예상하는 대가를 충실히 반영하는지를 결정하기 위하여 판단이 요구됩니다. 잔존가액 접근법은 배분결과 특정 항목에 매우 적은 금액이 배분되거나 전혀 배분되지 않는다면 사용할 수 없습니다.

할인 및 변동대가의 안분

.53 할인 및 변동가능대가는 일반적으로 계약상의 모든 이행의무에 비례적으로 배분합니다. 만약 특정 요건을 충족한다면 할인 및 변동가능대가는 약정상의 모든 이행의무가 아닌 하나 또는 그 이상의 별도의 이행의무에 배분할 수 있습니다.

.54 기업은 다음의 요건이 모두 충족되는 경우에 할인액 전체를 하나 또는 그 이상의 이행의무에 배분하여야 합니다.

- 기업은 각각의 구별되는 재화나 용역(또는 각 구별되는 재화나 용역의 묶음)을 통상 독립적으로 판매함.
- 기업은 일부 재화나 용역의 묶음을 통상 독립적으로 판매하며, 동 묶음의 판매가격은 해당 묶음에 포함된 재화나 용역의 독립판매가격에서 할인된 가격임.
- 재화나 용역의 묶음에 적용되는 할인은 실질적으로 계약에 대한 할인과 동일함.

PwC observation:

본 지침을 적용하기 위해서는 계약이 최소한 세 개의 이행의무를 포함하여야 합니다. 이는 기업이 주기적으로 최소한 두 개의 이행의무를 함께 판매함으로써 계약의 하부단위가 할인된 가격으로 판매된다는 증거를 제공할 수 있기 때문입니다. 수익인식 기준서는 기업이 할인 및 변동대가를 배분하는 다수의 사례를 포함하고 있습니다.

.55 변동가능대가의 추정 변경은 이행의무 전체에 배분하거나 다음의 요건을 모두 충족하는 경우 단일의 이행의무를 구성하는 구별되는 재화나 용역에 배분하여야 합니다.

- 변동가능대가가 특정 이행의무 또는 그 이행의무를 충족한 결과와 관련됨.
- 대가의 변동액 전체를 특정 이행의무에 배분하는 것이 기업이 계약상 다른 모든 이행의무와 지급조건을 고려했을 때, 해당 이행의무의 충족으로 수취할 것으로 예상하는 대가와 일관됨.

Step 5: 각각의 이행의무가 충족되었을 때 수익을 인식함

.56 수익인식 모형의 마지막 단계입니다. 기업은 재화나 용역이 고객에게 이전되고 고객이 그 재화나 용역에 대한 통제를 획득하는 시점에 (또는 이전됨에 따라) 수익을 인식합니다. 자산에 대한 통제는 자산의 사용을 지시하고 자산으로부터 남아있는 효익 (즉, 잠재적인 현금유입 또는 현금유출의 감소)의 대부분을 획득하는 능력을 말합니다. 자산의 사용을 지시하는 것은 자산을 사용하거나 다른 기업으로 하여금 사용하게 하거나 또는 다른 기업이 자산을 사용하는 것을 제한할 수 있는 고객의 권리를 의미합니다.

PwC observation:

기준서는 경영진으로 하여금 언제 재화 또는 용역에 대한 통제가 고객에게 이전되었는지를 결정하도록 요구합니다. 어떤 거래는 위험과 보상의 이전에 초점을 맞추고 있는 현재 지침과 비교했을 때 수익인식 시점이 변경될 수 있습니다. 위험과 보상의 이전은 통제 이전 여부를 판단하는 하나의 지표이지만 다른 지표들을 함께 고려할 것이 요구됩니다. 예를 들어, 기업이 재화에 대한 통제를 고객에게 이전했으나 일부 경제적인 위험을 부담하는 경우에도 재화가 이전되었을 때 수익을 인식할 수 있을 것입니다. 기존 지침에 따르면 모든 경제적 위험이 이전될 때까지 수익인식이 지연되었을 수 있습니다.

.57 기업은 최초 계약 시점에 재화 또는 용역의 통제가 일정 기간에 걸쳐 이전되는지 아니면 일정 시점에 이전되는지를 결정하여야 합니다. 이 결정은 고객으로의 효익 이전을 반영하여야 하고 고객의 관점에서 평가하여야 합니다. 기업은 먼저 이행의무가 일정 기간에 걸쳐 충족되는지 평가하고, 그렇지 않다면 재화나 용역은 일정 시점에 이전됩니다.

일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무

.58 기업은 다음 중 하나의 요건을 충족하면 수익을 일정 기간에 걸쳐 인식합니다:

- 고객은 기업이 이행함과 동시에 기업의 이행으로 제공되는 효익을 받고 소비합니다.
- 기업의 이행은 고객이 통제하는 자산을 창출하거나 향상시킵니다.
- 기업의 이행은 대체적인 용도를 갖는 자산을 창출하지 않고, 기업은 완료된 이행에 대하여 지급받을 권리를 보유하고 있습니다.

.59 첫 번째 요건은 일반적으로 자산이 창출되지 않고 용역이 제공됨에 따라 고객이 소비하는 용역 계약에 해당합니다. 이행의무는 다른 기업이 고객에 대한 잔존 의무를 완수하기 위하여 완료된 작업을 실질적으로 재수행할 필요가 없다면 일정기간에 걸쳐 인식합니다. 예를 들어 매일 사무용건물의 청소 용역을 제공하기로 한 고객과의 계약은 이 요건을 충족할 것입니다. 기업으로 하여금 잔존 이행의무를 제 3자에게 이전할 수 없도록 한 계약상 또는 실무상 제약은 동 요건의 평가에 고려하지 않습니다.

.60 두 번째 요건은 자산이 창출되거나 향상되고, 고객이 자산이 창출됨에 따라 그 자산을 통제하는 거래에 해당합니다. 이 요건은 기업이 제품을 생산함에 따라 고객이 재공품을 통제하는 경우에 적용됩니다. 예를 들어 정부와의 거래에서 흔히 볼 수 있듯이 정부기관(고객)은 재공품이나 계약에 따른 다른 산출물을 통제합니다. 경영진은 고객이 자산이 창출됨에 따라 그 통제를 획득하는지 여부를 결정하기 위하여 통제의 이전에 대한 지침을 적용하여야 합니다.

.61 마지막 요건은 고객이 자산이 창출됨에 따라 그 자산을 통제하지 않거나 기업의 이행이 자산을 창출하지 않는 상황에 해당합니다. 경영진은 (자산이 창출되는 경우라면) 창출된 자산이 기업에게 대체적인 용도가 있는지 그리고 기업이 이행된 부분에 대하여 지급을 청구할 권리를 갖고 있는지를 고려하여야 합니다.

.62 자산이 대체적인 용도를 갖고 있는지에 대한 평가는 계약체결 시점에 이루어져야 하며 재평가하지 않습니다. 경영진은 부분적으로 완성된 제품을 다른 고객에게 제공할 수 있는지를 계약조건과 실무적인 제약을 포함하여 고려하여야 합니다. 경영진이 자산을 제 3자에게 제공할 수 없도록 한 실질적인 계약상 제약은 동 자산에 대체적인 용도가 없다는 지표일 것입니다. 또한 다른 고객에게 제공하기 위해 필요한 재작업에 유의적인 원가가 투입되어야 하는 경우처럼 실무상 제약이 있는 경우에도 자산의 대체적 용도가 없다는 지표가 될 것입니다.

.63 기업의 미이행 이외의 사유로 고객이 계약을 중단할 때 기업이 해당일까지 이행한 부분에 대하여 지급받을 수 있다면 지급에 대한 권리가 존재합니다. 지급일정이 정해져 있다는 것만으로는 기업이 이행에 대하여 지급받을 권리를 보유한다는 지표가 될 수 없습니다. 지급받을 권리에 대한 강제가능여부에 대한 평가는 계약조건 및 계약조건을 앞설 수 있는 법 적용 사례를 함께 고려하여야 합니다.

.64 지급받을 권리는 기업이 제공된 재화나 용역의 판매가격을 반영한 금액으로 보상받을 수 있는 금액이어야 하므로, 단지 발생한 원가 또는 계약이 중단되었을 때의 잠재적인 손실에 대한 보상으로는 충족할 수 없습니다. 지급받을 금액은 완료된 작업에 대하여 기업의 원가에 합리적인 이익을 가산한 금액이어야 합니다.

PwC observation:

경영진은 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무에 대한 요건, 특히 자산이 대체적인 용도를 가졌는지, 그리고 기업이 이행 완료된 부분에 대하여 지급받을 권리를 갖는지를 평가할 때 판단이 요구됩니다. 예를 들어 경영진은 계약상 자산을 제 3자에게 이전하는 것을 제한하는 실질적인 이유가 있는지를 평가하여야 합니다.

고객의 지시에 따라 다량의 동종 제품을 생산하는 제조업자는 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무의 요건을 충족할 수도 있을 것입니다. 그러한 제품들은 (1) 주문제작상품이라는 점, 또는 계약상의 제한으로 기업에게 대체적인 용도가 없는 자산의 요건을 충족하고, (2) 계약이 취소될 경우 이행된 부분에 대하여 지급한다는 보호조항이 포함될 수 있으므로 요건을 충족할 가능성이 있습니다.

이러한 형태의 제품을 생산하는 기업의 경우 제품이 고객에게 인도될 때가 아니라 제품이 생산됨에 따라 수익을 인식하여야 할 수 있습니다. 지급조건에 따라서는 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무로 회계처리 하거나 일정 시점에 이전되는 재고자산으로 인식할 수 있을 것입니다. 지급받을 조건의 요건은 고객이 생산중인 재고에 대해서 원가만을 보전하기로 한 경우에는 충족하지 못하기 때문입니다.

일정시점에 충족되는 이행의무

.65 기업은 일정기간에 걸쳐 인식하는 수익 요건을 충족하지 못하는 이행의무에 대해서 (통제가 이전되는) 일정시점에 수익을 인식합니다.

.66 고객이 언제 통제를 획득하고 기업이 이행의무를 충족했는지 결정하기 위해서 기업은 위 .56의 통제의 이전에 대한 정의와 함께 다음 지표들을 고려하여야 합니다:

- 기업은 자산에 대하여 지급받을 현재 권리를 보유하고 있음.
- 기업은 자산에 대한 법적 소유권을 이전하였음.
- 기업은 자산에 대한 물리적 점유를 이전하였음.
- 기업은 소유권에 따른 유의적인 위험과 보상을 고객에게 이전하였음.
- 고객이 자산을 수락하였음.

PwC observation:

일정 시점에 수익을 인식하기 위해서 상기 모든 지표들이 충족되어야 하는 것은 아닙니다. 기준서는 특정 지침을 더 많은 비중을 갖고 고려하지 않습니다. 기업은 수익인식 시점을 결정하기 위하여 단지 유의적인 위험과 보상이 이전되었는지 여부만이 아닌 모든 지표들을 고려하여야 합니다.

이행의무를 충족하는 진행 정도의 측정

.67 일정기간에 충족되는 이행의무의 경우 고객에게 약속된 재화나 용역이 이전되는 방식을 나타내도록 수익을 인식하여야 합니다. 이러한 진행 정도를 측정하는 방법은 아래와 같습니다:

- 산출물기준, 즉 생산 또는 인도된 단위, 계약에 따른 주요단계의 성취, 수행한 공사의 측량 등;
- 투입량기준, 즉, 발생원가, 투입시간, 시간의 경과 또는 기계사용시간 등.

.68 진행 정도를 측정하기 위해서 투입량기준을 사용하는 기업들은 고객에 대한 통제의 이전을 나타내지 않는 투입으로 인한 효과를 제거하여야 합니다. 기업은 때때로 고객이 통제하는 자재를 해당 자재가 기업이 제공하는 재화와 용역에 사용되기 전에 이전하는 경우가 있습니다(설치되지 않은 자재). 기업은 또한 거래가격을 결정하는데 고려되지 않은 원가 중 기업이 의무를 이행하는데 유의적인 비효율로 발생한 원가가 있을 수 있습니다. 이러한 상황들은 기업이 투입기준으로 진행 정도를 측정하는데 어려움을 발생시킵니다. 진행 정도는 반드시 기업의 이행 정도를 나타낼 수 있도록 수정되어야 하며 기준서는 경영진이 설치하기 전에 인도된 유의적인 자재에 대한 수익인식 사례를 포함하고 있습니다.

.69 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무에 대한 수익은 기업이 이행의무를 충족하는 진행의 정도를 합리적으로 측정할 수 있는 경우에 한하여 인식하여야 합니다. 기업은 이러한 목적을 충족하여 진행 정도를 측정하는 적절한 방법을 적용하기 위하여 신뢰성 있는 정보를 갖고 있어야 하고, 이행의무로부터의 결과를 신뢰성 있게 측정할 수 없지만 발생한 원가를 회수할 것으로 예상하는 경우에는 신뢰성 있는 진행 정도를 결정할 수 있을 때 까지는 원가만큼만 수익을 인식하여야 합니다.

기타 고려사항

.70 5 단계 수익인식 모형의 적용 이외에 다양한 이슈가 존재합니다. 수익 기준서는 기업들이 이 모형을 다음의 분야에 적용할 때 도움이 되도록 지침을 제공하고 있습니다.

라이선스

.71 라이선스는 기업의 지적재산에 대한 고객의 권리와 그 권리에 대한 기업의 의무를 설정합니다. 지적재산에 대한 라이선스는 소프트웨어와 기술에 대한 권리, 미디어 및 엔터테인먼트와 관련된 권리, 특허, 상표권, 저작권 등을 포함합니다. 라이선스의 종류는 매우 다양하여 서로 다른 특징과 경제적 성격을 포함하고 있으며, 이로 인하여 제공되는 권리는 매우 다양할 수 있습니다.

.72 기업은 먼저 이행의무의 구분에 대한 지침을 고려하여 라이선스가 약정에 따라 제공되는 다른 재화 또는 용역과 구분되는지를 고려하여야 합니다. 기업은 다른 재화와 용역과 구분되지 않는 라이선스를 통합하여 통합된 이행의무를 충족하는 시점에 수익을 인식합니다. 구분되지 않는 라이선스의 예로는 실물재화의 기능과 일체화된 라이선스(하드웨어장치에 포함된 소프트웨어 등) 또는 고객이 관련 용역과 함께 제공되는 경우에만 효익을 얻는 라이선스(온라인 인터넷 콘텐츠 등)를 포함합니다.

.73 어떤 라이선스 약정에서 제공하는 권리는 라이선스 기간에 걸쳐 존재하는 기업의 지적재산에 대한 접근을 허용합니다. **접근권한을 제공하는 라이선스**는 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무이므로 수익은 이 기간에 걸쳐 인식합니다. 또 다른 성격의 권리는 라이선스가 부여되는 시점에 존재하고 있는 그대로의 지적재산을 사용할 권리를 제공하는 거래입니다. 기업의 지적재산을 **사용할 권리를 제공하는 라이선스**는 일정 시점에 충족되는 이행의무로서 라이선스이용자에게 통제가 이전되고 라이선스 기간이 시작될 때 수익을 인식합니다.

.74 아래 세가지 조건을 모두 만족하는 구별된 라이선스는 지적재산에 대한 접근을 제공하고, 따라서 일정기간에 걸쳐 수익을 인식합니다:

- 라이선스제공자는 (계약에 따라 또는 사업상 관행에 따라) 고객이 권리를 갖게 되는 지적재산에 영향을 미칠 유의적인 활동을 수행함.
- 라이선스제공자가 수행한 활동으로 인하여 재화나 용역을 이전하지 아니함.
- 라이선스로 부여된 권리는 그 활동들이 지적재산에 미치는 영향에 (유리하거나 또는 불리하게) 고객을 직접 노출시키고, 고객은 그러한 효과에 노출되고자 하는 의도로 계약을 체결함.

.75 첫 번째 요건은 라이선스제공자가 지적재산에 유의적인 영향을 미칠 행동을 수행하는 지 평가할 것을 요구합니다. 이러한 활동은 공표된 정책이나 실무 관행, 또는 라이선스 제공자와 고객 사이에 공유된 경제적 이익의 존재함으로 인하여 발생합니다.

.76 두 번째 요건은 지적재산에 영향을 미칠 수 있는 활동들이 계약 상 추가적인 이행의무가 아니어야 한다는 요구사항입니다. 기업의 활동들이 재화나 용역을 고객에게 직접 이전하지 않는다면 이행의무가 아닙니다. 고객은 이러한 기업의 활동이 지적재산에 영향을 미치지 때문에 그 활동으로부터 영향을 받으며 그 효과는 유리하거나 불리할 수 있습니다.

.77 세 번째 요건은 첫 번째 요건에서 식별된 활동으로 인한 효과가 고객에게 (유리하거나 불리한) 영향을 미칠 것을 요구합니다. 고객에게 제공되거나 고객이 통제하는 라이선스에 영향을 미치지 않는 활동은 이 요건을 충족하지 못합니다.

PwC observation:

수익 기준서는 기업이 위의 요건들을 서로 다른 라이선스 약정에서 어떻게 적용할지 보여주는 여러 사례를 포함하고 있습니다. 이러한 요건을 적용하는 것, 특히 별도의 이행의무로부터 위 요건에 해당하는 활동을 구분하기는 쉽지 않을 것이며 판단이 요구됩니다. 유사해 보이는 약정에 대하여 서로 다른 회계처리 결과에 도달할 수 있으며, 이는 기업 간 또 산업 간 비교를 더욱 어렵게 할 수 있을 것입니다.

계약원가

.78 기업은 경영진이 계약을 획득하기 위한 증분원가가 회수될 것으로 예상한다면 그러한 원가를 자산으로 인식하여야 합니다. 거래를 획득하기 위한 증분원가는 그 계약이 획득되지 않았다면 발생하지 않았을 원가입니다 (예를 들어, 판매수수료). 계약이 획득되지 않더라도 발생하는 원가(예를 들어, 설비비 및 판매사원에 대한 급여)는 자본화되지 않습니다. 기업은 상각 기간이 1년 이내라면 계약을 획득하기 위한 원가를 비용으로 처리할 수 있습니다.

.79 기업은 계약 이행을 위한 원가가 다음과 같은 경우 해당 원가를 자산으로 인식합니다.

- 기업이 구체적으로 식별할 수 있는 계약 또는 예상 계약과 관련됨.
- 미래 이행의무의 충족에 사용될 기업의 자원을 창출하거나 향상시킴.
- 회수될 것으로 예상됨.

.80 경영진은 계약 이행원가에 수익 기준서를 적용하기 이전에 다른 기준서(예를 들면, 재고자산, 유형자산 및 무형자산)의 적용여부를 고려하여야 합니다. 이미 충족된 이행의무와 관련한 원가는 발생시점에 비용으로 회계처리 하여야 합니다.

PwC observation:

계약원가에 대한 지침은 현재의 관행보다 더 많은 자산을 인식하는 결과를 가져올 것으로 예상됩니다. 판매수수료를 지급 시점에 비용화 하거나 사업준비비용을 발생시점에 비용화 하는 기업들은 그러한 원가들이 회수 가능하다면 자본화하여 상각할 수 있습니다.

.81 계약 획득 및 이행 원가에 대하여 인식되는 자산은 자산과 관련된 재화나 용역이 고객에게 이전됨에 따라 체계적인 방법으로 상각되며, 매 보고기간마다 손상여부를 평가하여야 합니다.

재구매약정

.82 기업이 자산을 재구매하는 의무 또는 권리(선도계약 또는 콜옵션)를 보유하고 있는 경우에는 고객이 해당 자산의 사용을 지시하는데 계약이 있고 기업이 자산의 실질적인 잔여 효익을 획득하므로 기업은 자산의 통제를 고객에게 이전한 것이 아닙니다. 기업은 만약 최초 판매가격보다 낮은 가격으로 자산을 재구매할 수 있거나 재구매하여야 하고 계약이 판매후리스 거래의 일부가 아니라면 동 거래를 리스거래로 회계처리 하여야

합니다. 반면 최초 판매가격과 같거나 높은 가격으로 자산을 재구매할 수 있거나 재구매하여야 한다면 기업은 동 거래를 차입거래로 회계처리 하여야 합니다. 재구매가격과 판매가격을 비교할 때 기업은 화폐의 시간가치를 고려하여야 합니다.

.83 고객이 기업에게 판매가격보다 낮은 재구매가격으로 자산을 재구매 하도록 요구하는 권리(풋옵션)를 보유한 약정은 만약 그 약정이 고객에게 그 권리의 행사에 대한 유의적인 경제적 인센티브를 제공하고 판매후리스 거래의 일부가 아니라면 리스로 회계처리 될 것입니다. 반면 자산의 재구매가격이 판매가격과 동일하거나 판매가격을 초과하고 자산의 기대 시장가치보다 크다면 동 약정은 차입거래입니다.

.84 아래 .91 에서 논의하는 바와 같이, 고객이 최초 판매가격보다 낮은 가격(또는 최초 판매가격과 동일하거나 높고 기대 시장가치보다 낮은 가격)으로 기업에 재구매를 요구할 수 있는 권리를 보유하였으나 그러한 권리를 행사할 유의적인 경제적 인센티브를 보유하지 않은 경우는 반품권이 부여된 재화의 판매 약정에 해당합니다.

본인 vs. 대리인

.85 기업은 종종 고객에게 재화와 용역을 제공할 때 제 3 자를 관련시키는 경우가 있습니다. 경영진은 그런 약정 하에서 계약상의 개별 이행의무에 대하여 기업이 본인 또는 대리인으로 역할을 하는지 판단할 필요가 있습니다. 만약 약정 하에서 본인이라면 총액으로 수익을 인식하고 대리인으로 활동한다면 순액으로 (즉, 수수료를 받는 것과 동일하게) 수익을 인식합니다.

.86 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 고객에게 이전하기 전에 재화나 용역에 대한 통제를 획득하는 약정에서는 본인의 역할을 하는 것입니다. 기업이 이행해야 할 의무가 다른 거래 상대방이 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것이라면 대리인의 역할을 하는 것입니다. 기업은 통제의 획득 여부 및 시점에 대하여 평가하여야 합니다. 만약 기업이 고객에게 소유권을 이전하기 직전에 일시적으로 법적 소유권을 획득하는 것이라면 이는 반드시 기업이 약정 상 본인의 역할을 하는 것은 아닐 수 있습니다.

.87 기업이 대리인이라고 볼 수 있는 지표는 다음과 같습니다.

- 이행 - 기업은 계약 이행에 대한 주된 의무를 부담하지 않음.
- 재고위험 - 거래의 어느 시점에서든 기업이 재고위험을 부담하지 않음 (즉, 주문 전, 배송 중 및 도착 시점 모두)
- 가격결정 - 기업은 다른 거래 상대방의 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 없음.
- 신용위험 - 기업은 채권 금액에 대한 고객 신용위험을 부담하지 않음.
- 수수료 - 기업의 대가는 수수료의 형태임.

PwC observation:

수익 기준서의 지표는 현행 IFRS 의 지침과 유사합니다. 그러나, 기업이 통제를 획득하여야 한다는 구체적인 요구사항은 현행 지침과는 차이가 있습니다. 특히 인터넷 거래와 관련된 새롭고 진화하는 비즈니스모델은 이 분야에 대한 관심을 증가시키고 있습니다. 현재와 유사하게 이러한 거래와 관련한 수익의 총액 또는 순액 인식 여부에 대하여 기업의 판단이 요구될 것으로 예상됩니다.

추가적인 재화나 용역을 획득할 수 있는 옵션

.88 기업은 고객이 추가적인 재화나 용역을 무료로 또는 할인된 가격으로 취득할 수 있는 옵션을 제공할 수 있습니다. 이러한 옵션은 고객 보상점수 또는 다른 판매 인센티브와 할인(예: 수량할인)을 포함할 수 있습니다. 만약 옵션이 고객이 계약을 체결하지 않으면 취득할 수 없었던 중요한 권리를 제공한다면 그 약정은 별도의 이행의무를 발생시킵니다. 기업은 옵션이 만료될 때 또는 추가적인 재화나 용역이 고객에게 이전될 때 옵션에 배분된 수익을 인식할 것입니다.

.89 중요한 권리의 예는 동일 시장의 유사한 고객에게 통상적으로 주어지는 범위를 초과하는 할인을 제공하는 것입니다. 고객은 미래 재화나 용역에 대하여 대금을 사실상 미리 지불하였으므로 수익은 미래 재화나 용역이 이전될 때 인식합니다.

.90 경영진은 옵션의 독립판매가격을 결정하여야 합니다. 옵션의 관측가능한 판매가격이 없는 경우가 종종 있으므로, 경영진은 독립판매가격을 추정하여야 합니다. 이러한 추정은 고객이 옵션의 행사 없이 받을 수 있는 할인 또는 고객이 해당 옵션을 행사할 가능성을 반영하여 조정됩니다. 수익인식 기준서는 고객 옵션 또는 행사되지 않은 권리의 처리 등과 관련된 다수의 사례를 포함하고 있습니다.

PwC observation:

고객에게 중요한 권리를 부여하는 옵션과 관련한 지침은 다수의 산업에 유의적인 영향을 미칠 수 있습니다. 예를 들어, 고객충성제도를 제공하는 소매업을 영위하는 기업은 제도가 부여한 보상점수가 중요한 권리를 제공하는지를 고려하여야 합니다. 만약 그러한 권리가 중요하고 별도의 이행의무라면 거래가격의 일부를 동 보상점수에 배분하여야 합니다.

반품권리

.91 기업은 반품권리가 부여된 재화의 판매와 관련하여 현행 IFRS 에서와 유사하게, 반품될 것으로 예상되는 재화를 고려하여 기업이 수취할 것으로 예상되는 대가를 수익으로 인식하고, 고객에게 환불할 것으로 예상되는 금액을 부채로 계상하며 매 보고기간마다 반품예상액의 변경을 반영합니다. 동일한 형태, 품질, 조건, 가격의 다른 제품으로 교환하는 것은 반품에 해당하지 않습니다.

.92 기업은 고객으로부터 제품을 회수할 권리를 자산으로 인식하고 이에 상응하여 매출원가를 조정합니다. 동 자산은 최초 제품의 원가에서 자산의 회수에 소요될 것으로 예상되는 원가를 차감하여 인식하고, 매 보고기간마다 손상여부를 평가합니다. 기업은 동 자산을 반품부채와 상계하지 않고 별도로 표시하여야 합니다. 수익 기준서에서는 제품의 예상반품과 관련한 분개를 사례로 제시하고 있습니다.

품질보증

.93 기업은 고객이 품질보증을 별도로 구입할 수 있는 옵션을 갖고 있다면 품질보증을 별도의 이행의무로 회계처리 합니다. 반면 제품이 합의된 사양에 적합한지를 보증하는 것에 추가하여 다른 용역을 제공하는 것이 아닌 한 별도로 판매되지 않는 품질보증은 발생주의에 따라 예상원가를 부채로 인식합니다.

.94 기업은 품질보증이 추가적인 용역을 제공하는 것인지를 판단하기 위하여 기업이 제공하기로 한 품질보증이 법적 의무인지 여부, 보증의 기간, 업무의 성격 등을 고려하여야 합니다. 이러한 평가에는 판단이 요구됩니다. 제품이 합의된 사양에 적합한지를 보증하는 것 이외에 추가적으로 용역을 제공하는 부분은 별도의 이행의무로 회계처리 하여야

합니다. 추가적인 용역제공을 나머지 보증 부분과 합리적으로 구분하기 어렵다면 두 부분을 하나의 용역을 제공하는 이행의무로 보아 회계처리 하여야 합니다.

PwC observation:

품질보증에 대한 회계처리 지침은 일반적으로 현행 IFRS의 지침과 일관됩니다. 그러나 일부 약정에서는 표준적인 품질보증과 추가적인 용역의 제공을 별도로 구분하는 것이 어려울 수 있습니다. 경영진은 그러한 용역이 별도로 판매되지 않는 경우 독립판매가격을 추정하고 약정 상 이행의무에 거래가격을 배분하는 절차를 개발하여야 할 것입니다.

반환불가능 선수 수수료(upfront fees)

.95 기업은 종종 계약 시점에 고객에게 반환불가능한 수수료를 부과합니다. 설치 수수료, 개통 수수료 그리고 회원가입 수수료 등을 예로 들 수 있습니다. 경영진은 반환불가능한 선수 수수료가 약정된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 것과 관련되는지를 판단하여야 합니다.

.96 반환불가능한 선수 수수료는 계약 체결시점 혹은 초기에 수행되는 활동과 관련될 수 있습니다. 현행 IFRS와 유사하게, 그러한 활동은 기업이 별도의 이행의무를 충족하는 것이 아니라면 약정된 재화나 용역을 고객에게 이전하지 않습니다. 선수 수수료는 미래에 고객에게 재화나 용역을 제공하는 시점에 인식됩니다. 수수료의 성격에 따라 기업이 고객에게 계약을 갱신할 수 있는 옵션을 부여하고 동 옵션이 고객에게 중요한 권리를 부여하는 것이라면 수익인식 기간은 최초의 계약기간을 초과할 수도 있습니다.

미인도청구판매 약정

.97 미인도청구판매 약정 하에서 기업은 제품에 대하여 고객에게 청구하지만 일정시점까지 제품을 물리적으로 보유합니다. 수익은 제품에 대한 통제가 고객에게 이전되는 시점, 즉 고객이 제품의 사용을 지시할 수 있고 자산으로부터의 잔여효익을 실질적으로 모두 향유하는 시점에 인식합니다. 기준서의 통제에 대한 지침을 적용하는 것에 추가하여, 미인도청구판매 약정에서 다음의 요건을 모두 충족하여야 수익인식이 가능합니다.

- 고객이 미인도청구판매 약정을 요구하는 사유가 실질적이어야 함.
- 고객의 제품이 별도로 식별되어야 하고 물리적 이전이 가능한 상황이어야 함.
- 기업은 해당 제품을 사용하거나 타인이 사용하도록 지시할 수 없음.

.98 만약 미인도청구판매의 요건을 충족한다면 기업은 별도의 이행의무인 보관용역을 고객에게 제공하는 것은 아닌지 고려할 필요가 있습니다. 보관용역이 별도의 이행의무로 식별된다면 거래가격의 일부를 해당 보관용역에 배분하여야 할 것입니다.

기업의 정상적인 영업활동의 결과물이 아닌 자산의 이전

.99 수익인식 기준서는 기업의 정상적인 영업활동의 결과물이 아닌 비금융자산의 이전에 따른 손익에 대한 현행 요구사항을 변경하였습니다. 특히, IAS 16 ‘유형자산’, IAS 38 ‘무형자산’ 및 IAS 40 ‘투자부동산’이 수정되었습니다. IFRS를 적용하는 기업은 통제 및 측정과 관련한 개념을 이러한 약정에 적용하여야 합니다. 수익인식 기준서는 자산이

제거되는 시점 및 자산의 이전 시 인식되는 순손익에 포함하는 대가를 결정하는데 적용될 것입니다.

위탁판매약정

.100 일부 산업에서는 위탁판매 조건으로 재화를 중간판매상이나 배급업자에게 이전합니다. 위탁자는 제품이 최종 고객에게 판매되는 것과 같이 특정 사건이 발생할 때까지 위탁판매 재고를 소유합니다. 위탁판매 약정에서 위탁자가 더 이상 자산을 통제하지 않는 시점에 수익을 인식하여야 합니다.

.101 경영진은 해당 약정이 위탁판매 약정인지를 판단하기 위하여 다음의 일반적인 특징을 고려하여야 합니다.

- 재고를 보유하고 있는 기업은 재고에 대한 대가를 지급하여야 하는 무조건적인 의무를 부담하지 않음.
- 기업은 재고의 반환 또는 다른 배급업자에게 이전할 것을 요구할 수 있음. (즉, 통제가 배급업자에게 이전되지 않았음)
- 재고는 특정사건이 발생하는 시점까지 기업에 의하여 통제됨.

Disclosures

.102 수익 기준서는 재무제표 이용자가 수익의 성격, 금액, 시기, 불확실성과 관련된 현금흐름을 이해할 수 있도록 많은 공시사항을 요구합니다. 기업은 고객과의 계약, 수익인식 지침 적용을 위한 유의적인 판단, 계약 획득 또는 이행을 위한 원가로부터 인식된 자산에 대한 질적·양적 정보를 공시하여야 합니다.

.103 이러한 공시는 재무상태표와 포괄손익계산서가 표시되는 기간마다 요구됩니다. 공시가 요구되는 항목에 대한 설명은 부록을 참조하시기 바랍니다.

PwC observation:

수익 기준서는 현행 기준의 공시사항에 비하여 훨씬 더 많은 정보의 공시를 요구합니다. 과거에는 재무보고 목적상 요구되지 않던 정보를 입수하기 위하여 경영진은 시스템, 프로세스, 내부통제를 새롭게 구축할 필요가 있습니다. 기준서는 공시 요구사항의 특정 측면을 설명하기 위한 몇가지 사례를 제시합니다. 기업은 관련 사실과 상황에 따라 이러한 공시사례를 적절히 수정하여야 합니다.

What's next

.104 수익 기준서는 2017년 1월 1일 이후 개시하는 연차보고기간부터 적용되며, 조기적용이 허용됩니다. 예를 들어, 2017년 12월 31일로 회계기간이 종료되는 기업의 경우에는 수익 기준서의 최초 적용일은 2017년 1월 1일이 됩니다.

.106 기업은 표시되는 각 과거 보고기간에 수익 기준서를 소급적용하거나(완전 소급법), 기준서를 최초 적용하는 경우에 발생하는 누적효과를 최초 적용일의 이익잉여금에 소급적으로 반영할 수 있습니다(간편 전환법).

.107 수익 기준서 적용시 완전 소급법을 선택한 기업은 특정 실무적 방편을 적용할 수 있습니다:

- 완료된 계약의 경우, 기업은 동일한 연차보고기간에 개시되어 종료된 계약에 대해서는 재작성하지 않음.
- 변동가능대가를 수반한 완료된 계약의 경우, 기업은 사후판단 및 계약 완료일의 거래가격을 고려할 수 있음.
- 잔여 이행의무에 배분된 거래가격과 예상 수익인식 시점에 대한 공시는 기준서 최초 적용일(12 월말 기업의 경우, 2017년 1월 1일) 이후부터 요구됨.

.108 간편 전환법을 선택한 기업은 재무제표상 이러한 사실을 공시해야 합니다. 이 방법을 사용하는 기업은 최초 적용일 현재 완료되지 않은(즉, 계약상 제공하기로 한 재화나 용역이 모두 이전되지 않은) 계약에 대해서만 수익 기준서를 적용합니다. 또한 기업은 기준서 최초 적용연도에 기준서 채택에 따라 영향을 받는 각 재무상태표 항목의 금액을 공시하여야 합니다.

PwC observation:

간편 전환법은 재무제표 작성자의 전환 시간과 노력을 절감하기 위하여 고안되었습니다. 기준서 채택에 따라 영향을 받는 재무상태표 항목의 금액을 공시하도록 한 요구사항은 기업이 최초 적용연도에 새로운 기준서와 과거 기준 모두를 적용하는 효과를 초래합니다.

위원회는 수익보고의 중요성 및 기준서의 폭넓은 영향을 고려하여 일반적인 기준서 전환기간에 비하여 더 충분한 기간을 제공하였습니다. 위원회는 기준서 채택시 소요될 노력에 대한 재무제표 작성자의 우려를 고려하여, 간편 전환법뿐만 아니라 완전 소급법을 적용하고자 하는 기업 모두에게 충분한 시간을 보장하기로 결정하였습니다. 완전 소급법은 일부 기업이 투자자에게 제공하고자 하는 보다 유용한 추세 정보를 제공합니다. 따라서 재무제표 작성자에게 기준서 전환에 따르는 시간을 충분히 제공하기로 한 것입니다.

부록: 공시 요구사항

공시사항 유형	공시 요구사항
수익의 세분화	<ul style="list-style-type: none"> • 수익의 성격, 금액, 시기, 불확실성과 현금흐름이 경제적 요인에 의해 어떤 영향을 받는지를 설명하기 위하여 범주별 세분화된 수익 정보(예: 재화나 용역의 유형, 지역, 시장, 계약 유형 등). • 정보 이용자가 세분화된 정보와 보고부문(IFRS 8)별로 공시된 수익 정보의 관계를 이해할 수 있도록 충분한 공시사항을 제공.
계약 잔액 변동 조정	<ul style="list-style-type: none"> • 계약자산과 부채의 기초 및 기말 잔액을 공시하고, 잔액에 유의적인 변화가 있는 경우 이에 대한 질적, 양적 설명을 제공 • 기초시점의 계약부채 중 수익으로 인식된 금액 • 전기에 충족된 이행의무와 관련하여 당해 기간에 인식된 수익금액(예: 변동부대가를 수반하는 계약) • 이행의무가 충족되는 시점과 지급시기가 어떻게 관련되는지 및 시점의 차이가 관련된 계약자산 및 부채의 잔액이 미치는 영향에 대한 설명
이행의무	<ul style="list-style-type: none"> • 이행의무의 일반적인 충족 시기 • 유의적인 지급 조건 • 이전하기로 약속한 재화나 용역의 성격 • 반품, 환불에 대한 의무 또는 이와 유사한 기타 의무 • 보증의 유형 및 관련 의무
잔여 이행의무	<ul style="list-style-type: none"> • 수익금액이 유의적으로 감소하지 않을 잔여 이행의무에 배분된 거래가격 • 잔여 이행의무에 배분된 거래가격과 관련한 수익의 예상 인식시점. • 유의적인 계약 갱신과 거래가격에 포함되지 않은 변동부대가에 대한 질적인 설명
계약 획득 또는 이행을 위한 원가	<ul style="list-style-type: none"> • 주요 자산 범주 별로 계약을 획득하고 이행하기 위해 자본화된 원가의 기말 잔액 • 각 보고기간에 발생한 비용 및 상각액을 결정하는데 사용된 방법

공시사항 유형	공시 요구사항
기타 질적 공시	<ul style="list-style-type: none"> • 다음을 포함한 수익인식의 금액과 시기에 영향을 미치는 유의적인 판단과 그 판단의 변경: <ul style="list-style-type: none"> ○ 이행의무의 충족 시기. 그리고, ○ 거래가격과 이행의무에 배분된 금액 • 이행의무가 일정기간 동안 충족되는 경우, 다음을 공시: <ul style="list-style-type: none"> ○ 수익인식에 사용된 방법(산출물 또는 투입량기준 방법 및 적용방법). ○ 사용된 방법이 재화나 용역의 이전을 충실히 설명한다고 판단한 이유 • 이행의무가 일시에 충족되는 경우, 고객의 통제 획득시점 평가에 대한 유의적인 판단 • 거래가격 결정, 변동가능대가의 제약 여부 평가 및 거래가격 배분, 독립판매가격 결정시 사용되는 가정과 투입량, 방법에 대한 정보 • 변동부대가의 제약이 적용되지 않는 최소한의 수익금액을 결정하는데 경영진이 사용한 방법 • 기업의 수익인식 회계 정책에 적용된 경과규정을 포함한 실무적 방편에 대한 설명.
중간 기간 공시	<ul style="list-style-type: none"> • 세분화된 수익의 공시

