

기업회계기준서 제1115호

고객과의 계약에서 생기는 수익

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2021. 4. 23.

저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 문의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 3층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: webmaster@kasb.or.kr, 홈페이지: www.kasb.or.kr

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서의 사용과 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 '기준서 본문')으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서의 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유합니다.

COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 3rd Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150
Fax: +82 (0)2 6050 0170
Email: webmaster@kasb.or.kr
Web: www.kasb.or.kr

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

목 차

목 차

기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

문단번호

목적	1~4
목적 달성	2~4
적용	한4.1
적용범위	5~8
인식	9~45
계약을 식별함	9~16
계약의 결합	17
계약변경	18~21
수행의무를 식별함	22~30
수행의무의 이행	31~45
측정	46~90
거래가격을 산정함	47~72
거래가격을 수행의무에 배분함	73~86
거래가격의 변동	87~90
계약원가	91~104
계약체결 증분원가	91~94
계약이행원가	95~98
상각과 손상	99~104
표시	105~109
공시	110~129
고객과의 계약	113~122
이 기준서를 적용하면서 내린 유의적인 판단	123~126
고객과의 계약을 체결하거나 이행하는데 든 원가 중에서	

목 차

인식한 자산	127~128
실무적 간편법	129
원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시	한129.1~ 한129.5
부록 A. 용어의 정의	
부록 B. 적용지침	
부록 C. 시행일과 경과 규정	
기업회계기준서 제1115호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결	

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1115호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시 된다.

[적용사례·실무적용지침]

적용사례 (IE1-IE327)

[결론도출근거]

IFRS 15의 결론도출근거 (BC1-BC510)

IFRS 15에 대한 소수의견

부록 A. IFRS 15와 Topic 606의 비교

K-IFRS 제1115호의 결론도출근거 (한BC361.1-한BC361.9)

K-IFRS 제1115호에 대한 소수의견

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 개요

제·개정 경과

기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생긴 수익'은 문단 1부터
한129.5까지와 부록 A~D로 구성되어 있다. 모든 문단의 권위는 같다. **굵
게 표시**된 문단에서는 주요 원칙을 설명한다. 부록 A에서 정의하는 용어
가 이 기준서에 처음 나올 때에는 *기울임* 글자꼴로 나타낸다. 다른 용어
의 정의는 한국채택국제회계기준의 용어집에 있다. 이 기준서는 이 기준
서의 목적, '기업회계기준 전문'과 '재무보고를 위한 개념체계'를 바탕으
로 이해하여야 한다. 명시적인 규정이 없는 경우에는 회계정책을 선택하
고 적용할 때 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오
류'에 따른다.

기업회계기준서 제1115호

고객과의 계약에서 생기는 수익

목적

- 1 이 기준서의 목적은 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자들에게 보고하기 위하여 적용할 원칙을 정하는 것이다.

목적 달성

- 2 문단 1의 목적을 이루기 위해, 이 기준서의 핵심 원칙은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전을 나타내도록 해당 재화나 용역의 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 반영한 금액으로 수익을 인식해야 한다는 것이다.
- 3 이 기준서는 계약 조건과 모든 관련 사실 및 상황을 고려하여 적용한다. 이 기준서(실무적 간편법 사용을 포함)는 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 계약에 일관되게 적용한다.
- 4 이 기준서에서는 고객과의 개별 계약에 대한 회계처리를 규정한다. 그러나 이 기준서를 특성이 비슷한 계약들(또는 수행의무들)의 포트폴리오에 적용한 경우와 그 포트폴리오 내의 개별 계약(또는 수행의무들)에 적용한 경우에 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지는 않다고 합리적으로 예상한다면, 이러한 계약의 포트폴리오(또는 수행의무들)에 이 기준서를 적용하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다. 포트폴리오로 회계처리하는 경우에는, 포트폴리오의 크기와 구성을 반영하는 추정치와 가정을 사용하여야 한다.

적용

한4.1 이 기준서는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 그리고 이 기준서는 같은 법률에 따라 재무제표를 작성하고 표시하기 위해 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택하거나 다른 법률 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 5 이 기준서는 다음을 제외한 고객과의 모든 계약에 적용한다.
- (1) 기업회계기준서 제1116호 '리스'의 적용범위에 포함되는 리스 계약
 - (2) 기업회계기준서 제1117호 '보험계약'의 적용범위에 포함되는 계약. 다만 기업회계기준서 제1117호 문단 8에 따라 고정된 요금으로 서비스를 제공하는 것을 주된 목적으로 하는 보험계약에는 이 기준서를 적용할 수 있다.
 - (3) 기업회계기준서 제1109호 '금융상품', 제1110호 '연결재무제표', 제1111호 '공동약정', 제1027호 '별도재무제표', 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'의 적용범위에 포함되는 금융상품과 그 밖의 계약상 권리 또는 의무
 - (4) 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환. 예를 들면 두 정유사가 서로 다른 특정 지역에 있는 고객의 수요를 적시에 충족하기 위해, 두 정유사끼리 유류를 교환하기로 합의한 계약에는 이 기준서를 적용하지 않는다.
- 6 이 기준서는 계약 상대방이 고객인 경우에만 그 계약(문단 5에서 열거한 계약은 제외)에 적용한다. 고객이란 기업의 통상적인 활동의 산출물인 재화나 용역을 대가와 교환하여 획득하기로 그 기업

과 계약한 당사자를 말한다. 예를 들면 계약상대방이 기업의 통상적인 활동의 산출물을 취득하기 위해서가 아니라 어떤 활동이나 과정(예: 협업약정에 따른 자산 개발)에 참여하기 위해 기업과 계약하였고, 그 계약 당사자들이 그 활동이나 과정에서 생기는 위험과 효익을 공유한다면, 그 계약상대방은 고객이 아니다.

7 고객과의 계약이 일부는 이 기준서의 적용범위에 포함되고, 일부는 문단 5에서 열거한 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 경우가 있다.

- (1) 다른 기준서에서 계약의 어느 한 부분 이상을 분리하는 방법과(이나) 그것의 최초 측정방법을 규정하고 있다면, 먼저 그 기준서의 분리 및(또는) 측정 요구사항을 적용한다. 다른 기준서에 따라 최초 측정된 계약의 일부 금액은 거래가격에서 제외한다. 그리고 남은 거래가격이 있다면 문단 73~86을 적용하여 이를 이 기준서의 적용범위에 포함되는 각 수행의무와 문단 7(2)에 따라 식별된 계약의 다른 부분에 배분한다.
- (2) 다른 기준서에서 계약의 어느 한 부분 이상을 분리하는 방법과(이나) 최초 측정방법을 규정하고 있지 않다면, 계약의 부분(들)을 분리하고(하거나) 최초 측정하기 위해 이 기준서를 적용한다.

8 이 기준서에서는 고객과 계약을 체결하기 위한 증분원가와 고객과의 계약을 이행하는 데 드는 원가의 회계처리를 규정한다(문단 91~104 참조). 다만 그 원가가 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 경우는 제외한다. 문단 91~104는 이 기준서의 적용범위에 포함되는 고객과의 계약(또는 그 계약의 부분)과 관련하여 드는 원가에만 적용한다.

인식

계약을 식별함

- 9 다음 기준을 모두 충족하는 때에만, 이 기준서의 적용범위에 포함되는 고객과의 계약으로 회계처리한다.
- (1) 계약 당사자들이 계약을 (서면으로, 구두로, 그 밖의 사업 관행에 따라) 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 확약한다.
 - (2) 이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별할 수 있다.
 - (3) 이전할 재화나 용역의 지급조건을 식별할 수 있다.
 - (4) 계약에 상업적 실질이 있다(계약의 결과로 기업의 미래 현금흐름의 위험, 시기, 금액이 변동될 것으로 예상된다).
 - (5) 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높다. 대가의 회수 가능성이 높은지를 평가할 때에는 지급기일에 고객이 대가(금액)를 지급할 수 있는 능력과 지급할 의도만을 고려한다. 기업이 고객에게 가격할인(price concessions)을 제공할 수 있기 때문에 대가가 변동될 수 있다면, 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가는 계약에 표시된 가격보다 적을 수 있다(문단 52 참조).
- 10 계약은 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 생기게 하는 합의이다. 계약상 권리와 의무의 집행 가능성은 법률적인 문제이다. 계약은 서면으로, 구두로, 기업의 사업 관행에 따라 암묵적으로 체결할 수 있다. 고객과 계약을 체결하는 관행과 과정은 국가(법적 관할구역), 산업, 기업에 따라 다르다. 또 이러한 관행과 과정은 기업 내에서도 각기 다를 수 있다(예를 들면 고객층에 따라, 약속한 재화나 용역의 특성에 따라 달라질 수 있다). 그 관행과 과정은 고객과의 합의로 집행 가능한 권리와 의무가 생기는지, 생긴다면 언제 생기는지를 판단할 때 고려한다.
- 11 고객과의 어떤 계약은 존속 기간이 고정되지 않을 수 있고 당사자 중 한 편이 언제든지 종료하거나 수정할 수도 있다. 또 다른

계약은 계약에서 정한 바에 따라 주기적으로 자동 갱신될 수 있다. 이 기준서는 계약 당사자들이 현재 집행 가능한 권리와 의무가 있는 계약의 존속 기간(계약기간)에 적용한다.

12 계약의 각 당사자가 전혀 수행되지 않은 계약에 대해 상대방(들)에게 보상하지 않고 종료할 수 있는 일방적이고 집행 가능한 권리를 갖는다면, 이 기준서의 적용 목적상 그 계약은 존재하지 않는다고 본다. 다음의 기준을 모두 충족한다면, 계약은 전혀 수행되지 않은 것이다.

- (1) 기업이 약속한 재화나 용역을 아직 고객에게 이전하지 않았다.
- (2) 기업이 약속한 재화나 용역에 대하여 어떤 대가도 아직 받지 않았고 아직 받을 권리도 없다.

13 고객과의 계약이 계약 개시시점에 문단 9의 기준을 충족하는 경우에는 사실과 상황에 유의적인 변동 징후가 없는 한 이러한 기준들을 재검토하지 않는다. 예를 들면 고객의 대가 지급 능력이 유의적으로 악화된다면 고객에게 이전할 나머지 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가를 회수할 가능성이 높은지를 재검토할 것이다.

14 고객과의 계약이 문단 9의 기준을 충족하지 못한다면, 문단 9의 기준이 나중에 충족되는지를 판단하기 위해 그 계약을 지속적으로 검토한다.

15 고객과의 계약이 문단 9의 기준은 충족하지 못하지만 고객에게서 대가를 받은 경우에는 다음 사건 중 어느 하나가 일어난 경우에만 받은 대가를 수익으로 인식한다.

- (1) 고객에게 재화나 용역을 이전해야 하는 의무가 남아있지 않고, 고객이 약속한 대가를 모두(또는 대부분) 받았으며 그 대가는 환불되지 않는다.

(2) 계약이 종료되었고 고객에게서 받은 대가는 환불되지 않는다.

- 16 문단 15의 사건 중 하나가 일어나거나 문단 9의 기준이 나중에 충족될 때까지, 고객에게서 받은 대가는 부채로 인식한다(문단 14 참조). 인식된 부채는 계약과 관련된 사실 및 상황에 따라, 재화나 용역을 미래에 이전해야 하는 의무나 받은 대가를 환불해야 하는 의무를 나타낸다. 이 모든 경우에 그 부채는 고객에게서 받은 대가(금액)로 측정한다.

계약의 결합

- 17 다음 기준 중 하나 이상을 충족한다면, 같은 고객(또는 그 고객의 특수관계자)과 동시에 또는 가까운 시기에 체결한 둘 이상의 계약을 결합하여 단일 계약으로 회계처리한다.
- (1) 복수의 계약을 하나의 상업적 목적으로 일괄 협상한다.
 - (2) 한 계약에서 지급하는 대가(금액)는 다른 계약의 가격이나 수행에 따라 달라진다.
 - (3) 복수의 계약에서 약속한 재화나 용역(또는 각 계약에서 약속한 재화나 용역의 일부)은 문단 22~30에 따른 단일 수행의무에 해당한다.

계약변경

- 18 계약변경이란 계약 당사자들이 승인한 계약의 범위나 계약가격(또는 둘 다)의 변경을 말한다. 몇몇 산업과 국가(법적 관할구역)에서는 계약변경을 주문변경(change order), (공사)변경(variation), 수정이라고 표현하기도 한다. 계약 당사자가 집행 가능한 권리와 의무를 새로 설정하거나 기존의 집행 가능한 권리와 의무를 변경하기로 승인할 때 계약변경이 존재한다. 계약변경은 서면으로, 구두 합의로, 기업의 사업 관행에서 암묵적으로 승인될 수 있다. 계약 당사자들이 계약변경을 승인하지 않았다면, 계약변경의 승인을 받

을 때까지는 기존 계약에 이 기준서를 계속 적용한다.

19 계약 당사자들끼리 계약변경 범위나 가격(또는 둘 다)에 다툼이 있거나, 당사자들이 계약 범위의 변경을 승인하였지만 아직 이에 상응하는 가격 변경을 결정하지 않았더라도, 계약변경은 존재할 수 있다. 계약변경으로 신설되거나 변경되는 권리와 의무를 집행할 수 있는지를 판단할 때에는 계약 조건과 그 밖의 증거를 포함하여 관련 사실 및 상황을 모두 고려한다. 계약 당사자들이 계약 범위의 변경을 승인하였으나 아직 이에 상응하는 가격 변경을 결정하지 않은 경우에 계약변경으로 생기는 거래가격의 변경은 변동대가 추정에 관한 문단 50~54와 변동대가 추정치의 계약에 관한 문단 56~58에 따라 추정한다.

20 다음 두 조건을 모두 충족하는 경우에 계약변경은 별도 계약으로 회계처리한다.

- (1) 문단 26~30에 따라 구별되는 약속한 재화나 용역이 추가되어 계약의 범위가 확장된다.
- (2) 계약가격이 추가로 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격에 특정 계약 상황을 반영하여 적절히 조정한 대가(금액)만큼 상승한다. 예를 들면 기업은 기존 고객이 받는 할인을 고려하여 추가 재화나 용역의 개별 판매가격을 조정할 수 있는데, 이는 새로운 고객에게 비슷한 재화나 용역을 판매할 때 들 판매 관련 원가를 들일 필요가 없기 때문이다.

21 계약변경이 문단 20에 따라 별도 계약으로 회계처리하는 계약변경이 아니라면, 계약변경일에 아직 이전되지 않은 약속한 재화나 용역(나머지 약속한 재화나 용역)을 다음 중 해당하는 방법으로 회계처리한다.

- (1) 나머지 재화나 용역이 계약변경일이나 그 전에 이전한 재화나 용역과 구별된다면, 그 계약변경은 기존 계약을 종료하고 새로

운 계약을 체결한 것처럼 회계처리한다. 나머지 수행의무(또는 문단 22(2)에 따라 식별한 단일 수행의무에서 구별되는 나머지 재화나 용역)에 배분하는 대가(금액)는 다음 항목의 합계로 한다.

(가) 고객이 약속한 대가(고객에게서 이미 받은 대가 포함) 중 거래가격 추정치에는 포함되었으나 아직 수익으로 인식되지 않은 금액

(나) 계약변경의 일부로 약속한 대가

(2) 나머지 재화나 용역이 구별되지 않아서 계약변경일에 부분적으로 이행된 단일 수행의무의 일부를 구성한다면, 그 계약변경은 기존 계약의 일부인 것처럼 회계처리한다. 계약변경이 거래가격과 수행의무의 진행률에 미치는 영향은 계약변경일에 수익을 조정(수익의 증액이나 감액)하여 인식한다[수익을 누적효과와 일괄조정기준(cumulative catch-up basis)으로 조정한다].

(3) 나머지 재화나 용역이 (1)과 (2)의 경우로 결합되어 있다면, 변경된 계약에서 이행되지 아니한 수행의무(일부 미이행 포함)에 미치는 계약변경의 영향을 이 문단의 목적에 맞는 방법으로 회계처리한다.

수행의무를 식별함

22 계약 개시시점에 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 검토하여 고객에게 다음 중 어느 하나를 이전하기로 한 각 약속을 하나의 수행의무로 식별한다.

(1) 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 묶음)

(2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'(문단 23 참조)

23 일련의 구별되는 재화나 용역이 다음 기준을 모두 충족하는 경우에는 고객에게 이전하는 방식이 같다.

- (1) 기업이 고객에게 이전하기로 약속한 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역이 문단 35의 기준, 즉 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준을 충족할 것이다.
- (2) 문단 39~40에 따라, 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역을 고객에게 이전하는 수행의무의 진행률을 같은 방법을 사용하여 측정할 것이다.

고객과의 계약으로 한 약속

- 24 일반적으로 고객과의 계약에는 기업이 고객에게 이전하기로 약속하는 재화나 용역을 분명히 기재한다. 그러나 고객과의 계약에서 식별되는 수행의무는 계약에 분명히 기재한 재화나 용역에만 한정되지 않을 수 있다. 이는 계약 체결일에 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)에서 암시되는 약속이 기업이 재화나 용역을 고객에게 이전할 것이라는 정당한 기대를 하도록 한다면, 이러한 약속도 고객과의 계약에 포함될 수 있기 때문이다.
- 25 계약을 이행하기 위해 해야 하지만 고객에게 재화나 용역을 이전하는 활동이 아니라면 그 활동은 수행의무에 포함되지 않는다. 예를 들면 용역 제공자는 계약을 준비하기(set up) 위해 다양한 관리 업무를 수행할 필요가 있을 수 있다. 관리 업무를 수행하더라도, 그 업무를 수행함에 따라 고객에게 용역이 이전되지는 않는다. 그러므로 그 준비 활동은 수행의무가 아니다.

구별되는 재화나 용역

- 26 약속한 재화나 용역은 계약에 따라 다음 항목을 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.
 - (1) 기업이 생산한 재화의 판매(예: 제조업자의 재고자산)
 - (2) 기업이 구매한 재화의 재판매(예: 소매업자의 상품)

- (3) 기업이 구매한 재화 또는 용역에 대한 권리의 재판매(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이, 본인으로 활동하는 기업이 재판매하는 티켓)
- (4) 고객을 위해 계약상 합의한 업무의 수행
- (5) 재화나 용역을 언제라도 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 용역의 제공[예: 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는, 소프트웨어의 특정되지 않은 갱신(update)]이나 고객이 결정하는 시점에 그 결정에 따라 재화나 용역을 사용할 수 있는 용역의 제공
- (6) 다른 당사자가 재화나 용역을 고객에게 이전하도록 주선하는 용역의 제공(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이 다른 당사자의 대리인 역할 수행)
- (7) 고객이 자신의 고객에게 재판매하거나 공급할 수 있도록 기업이 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 고객에게 부여 (예: 소매업자에게 제품을 판매한 기업이 그 소매업자에게서 그 제품을 구매하는 개인에게 추가 재화나 용역을 이전하기로 약속한다)
- (8) 고객을 위하여 자산을 건설, 제조, 개발
- (9) 라이선스 부여 (문단 B52~B63B 참조)
- (10) 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 선택권 부여 (문단 B39~B43에서 기술한 바와 같이 이러한 선택권으로 고객에게 중요한 권리가 제공되는 경우)

27 다음 기준을 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).

- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

28 재화나 용역을 사용할 수 있거나, 소비할 수 있거나, 폐물 가치(scrap value)보다 큰 금액으로 매각할 수 있거나, 그 밖에 달리 경제적 효익을 창출하는 방법으로 보유할 수 있다면, 고객은 문단 27(1)에 따라 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있는 것이다. 어떤 재화나 용역은 그 자체에서 고객이 효익을 얻을 수 있다. 또 다른 재화나 용역은 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하는 경우에만 고객이 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다. 쉽게 구할 수 있는 자원이란 (그 기업이나 다른 기업이) 별도로 판매하는 재화나 용역이거나, 고객이 그 기업에서 이미 획득한 자원(계약에 따라 고객에게 미래에 이전하게 되어있는 재화나 용역 포함)이거나 다른 거래나 사건에서 이미 획득한 자원을 말한다. '고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있다'는 증거는 다양한 요인에서 찾을 수 있다. 예를 들면 기업이 보통 재화나 용역을 별도로 판매한다는 사실은 그러함을 나타낼 것이다.

29 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속이 문단 27(2)에 따라 별도로 식별되는지를 파악할 때, 그 목적은 계약상 그 약속의 성격이 각 재화나 용역을 개별적으로 이전하는 것인지, 아니면 약속된 재화나 용역을 투입한 결합 품목(들)을 이전하는 것인지를 판단하는 것이다. 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는(이 통합으로 고객이 계약한 결합산출물(들)에 해당하는 재화나 용역의 묶음이 됨) 유의적인 용역을 제공한

다. 다시 말해서, 기업은 고객이 특정한 결합산출물(들)을 생산하거나 인도하기 위한 투입물로서 그 재화나 용역을 사용하고 있다. 결합산출물(들)은 둘 이상의 단계, 구성요소, 단위를 포함할 수 있다.

- (2) 하나 이상의 해당 재화나 용역은 그 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역을 유의적으로 변형 또는 고객 맞춤화하거나, 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. 다시 말해서 각 재화나 용역은 그 계약에서 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 유의적으로 영향을 받는다. 예를 들면 어떤 경우에는 기업이 각 재화나 용역을 별개로 이전하여 그 약속을 이행할 수 없을 것이기 때문에 둘 이상의 재화나 용역은 서로 유의적으로 영향을 주고받는다.

30 약속한 재화나 용역이 구별되지 않는다면, 구별되는 재화나 용역의 묶음을 식별할 수 있을 때까지 그 재화나 용역을 약속한 다른 재화나 용역과 결합한다. 경우에 따라서는 그렇게 함으로써 기업이 계약에서 약속한 재화나 용역 모두를 단일 수행의무로 회계처리 하는 결과를 가져올 것이다.

수행의무의 이행

31 고객에게 약속한 재화나 용역, 즉 자산을 이전하여 수행의무를 이행할 때(또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식한다. 자산은 고객이 그 자산을 통제할 때(또는 기간에 걸쳐 통제하게 되는 대로) 이전된다.

32 문단 22~30에 따라 식별한 각 수행의무를 (문단 35~37에 따라) 기간에 걸쳐 이행하는지 또는 (문단 38에 따라) 한 시점에 이행하는

지를 계약 개시시점에 판단한다. 수행의무가 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면, 그 수행의무는 한 시점에 이행되는 것이다.

33 재화와 용역은 (많은 용역의 경우처럼) 받아서 사용할 때 비록 일시적일지라도 자산이다. 자산에 대한 통제란 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 말한다. 통제에는 다른 기업이 자산의 사용을 지시하고 그 자산에서 효익을 획득하지 못하게 하는 능력이 포함된다. 자산의 효익은 다음과 같은 다양한 방법으로 직접적으로나 간접적으로 획득할 수 있는 잠재적인 현금흐름(유입이 있거나 유출이 감소)이다.

- (1) 재화를 생산하거나 용역(공공용역 포함)을 제공하기 위한 자산의 사용
- (2) 다른 자산의 가치를 높이기 위한 자산의 사용
- (3) 부채를 결제하거나 비용을 줄이기 위한 자산의 사용
- (4) 자산의 매각 또는 교환
- (5) 차입금을 보증하기 위한 자산의 담보 제공
- (6) 자산의 보유

34 고객이 자산을 통제하는지를 판단할 때, 그 자산을 재매입하는 약정을 고려한다(문단 B64~B76 참조).

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).

- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 B5 참조).
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

36 기업이 자산을 만들거나 그 가치를 높이는 동안에 그 자산을 다른 용도로 쉽게 전환하는 데에 계약상 제약이 있거나, 완료된 상태의 자산을 쉽게 다른 용도로 전환하는 데에 실무상 제한이 있다면, 기업이 수행하여 만든 그 자산은 그 기업에는 대체 용도가 없는 것이다. 자산이 기업에 대체 용도가 있는지는 계약 개시시점에 판단한다. 계약을 개시한 다음에는 계약 당사자들이 수행의무를 실질적으로 변경하는 계약변경을 승인하지 않는 한, 자산이 기업에 대체 용도가 있는지를 다시 판단하지 않는다. 문단 B6~B8에서는 자산이 기업에 대체 용도가 있는지를 판단하는 지침을 제공한다.

37 문단 35(3)에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있는지를 판단할 때에는 계약에 적용되는 법률뿐만 아니라 계약 조건도 고려한다. 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 고정금액에 대한 권리일 필요는 없다. 그러나 기업이 약속대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료한다면 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 보상 금액을 받을 권리가 계약기간에는 언제든지 있어야 한다. B9~B13에서는 지급청구권의 존재와 집행 가능성 그리고 그러한 지급청구권에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급받을 권리가 있는지를 판단하는 지침을 제공한다.

한 시점에 이행하는 수행의무

38

수행의무가 문단 35~37에 따라 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면, 그 수행의무는 한 시점에 이행되는 것이다. 고객이 약속된 자산을 통제하고 기업이 수행의무를 이행하는 시점을 판단하기 위해, 문단 31~34의 통제에 관한 요구사항을 참고한다. 또 다음과 같은 통제 이전의 지표(다음에 포함되나 이에 한정되지는 않는다)를 참고하여야 한다.

- (1) 기업은 자산에 대해 현재 지급청구권이 있다.—고객이 자산에 대해 지급할 현재 의무가 있다면, 이는 고객이 교환되는 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력을 갖게 되었음을 나타낼 수 있다.
- (2) 고객에게 자산의 법적 소유권이 있다.—법적 소유권은 계약 당사자 중 누가 ‘자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있는지’ 또는 ‘그 효익에 다른 기업이 접근하지 못하게 하는 능력이 있는지’를 나타낼 수 있다. 그러므로 자산의 법적 소유권의 이전은 자산을 고객이 통제하게 되었음을 나타낼 수 있다. 고객의 지급불이행에 대비한 안전장치로서만 기업이 법적 소유권을 보유한다면, 그러한 기업의 권리가 고객이 자산을 통제하게 되는 것을 막지는 못할 것이다.
- (3) 기업이 자산의 물리적 점유를 이전하였다.—자산에 대한 고객의 물리적 점유는 고객이 ‘자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력’이 있거나 ‘그 효익에 다른 기업이 접근하지 못하게 하는 능력’이 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 물리적 점유는 자산에 대한 통제와 일치하지 않을 수 있다. 예를 들면 일부 매매입약정이나 위탁약정에서는 고객이나 수탁자가 기업이 통제하는 자산을 물리적으로 점유할 수 있다. 이와 반대로, 일부 미인도청구약정에서는 고객이 통제하는 자산을 기업이 물리적으로 점유할 수 있다. 문단 B64~B76,

B77~B78, B79~B82에서는 각각 재매입약정, 위탁약정, 미인도 청구약정의 회계처리 지침을 제공한다.

- (4) 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있다.－ 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 이전되었다는 것은 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 약속된 자산의 소유에 따른 위험과 보상을 평가할 때에는, 그 자산을 이전해야 하는 수행의무에 더하여 별도의 수행의무를 생기게 할 위험은 고려하지 않는다. 예를 들면 기업이 고객에게 자산에 대한 통제를 이전하였으나 이전한 자산과 관련된 유지용역을 제공해야 하는 추가되는 수행의무는 아직 이행하지 못하였을 수 있다.
- (5) 고객이 자산을 인수하였다－고객이 자산을 인수한 것은 ‘자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력’이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다. 계약상 고객의 인수조항이 자산에 대한 통제를 이전하는 시점에 미치는 영향을 평가하기 위해서는 문단 B83~B86의 지침을 참고한다.

수행의무의 진행률을 측정함

- 39 문단 35~37에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 각각에 대해, 그 수행의무 완료까지의 진행률(이하 ‘수행의무의 진행률’이라 한다)을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 진행률을 측정하는 목적은 고객에게 약속한 재화나 용역에 대한 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내기 위한 것이다.
- 40 기간에 걸쳐 이행하는 각 수행의무에는 하나의 진행률 측정방법을 적용하며 비슷한 상황에서의 비슷한 수행의무에는 그 방법을 일관되게 적용한다. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률은 보

고기간 말마다 다시 측정한다.

진행률 측정방법

- 41 적절한 진행률 측정방법에는 산출법과 투입법이 포함된다. 문단 B14~B19에서는 수행의무의 진행률을 측정하기 위한 산출법과 투입법의 사용 지침을 제공한다. 적절한 진행률 측정방법을 결정할 때, 고객에게 이전하기로 약속한 재화나 용역의 특성을 고려한다.
- 42 진행률 측정방법을 적용할 때, 고객에게 통제를 이전하지 않은 재화나 용역은 진행률 측정에서 제외한다. 이와 반대로, 수행의무를 이행할 때 고객에게 통제를 이전하는 재화나 용역은 모두 진행률 측정에 포함한다.
- 43 시간이 흐르면서 상황이 바뀔에 따라 수행의무의 결과 변동을 반영하기 위해 진행률을 새로 수정한다. 이러한 진행률의 변동은 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.

합리적인 진행률 측정

- 44 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대한 수익을 인식한다. 적절한 진행률 측정방법을 적용하는 데 필요한 신뢰할 수 있는 정보가 부족하다면 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 없을 것이다.
- 45 어떤 상황(예: 계약 초기 단계)에서는 수행의무의 결과를 합리적으로 측정할 수 없으나, 수행의무를 이행하는 동안에 드는 원가는 회수될 것으로 예상한다. 그 상황에서는 수행의무의 결과를 합리적으로 측정할 수 있을 때까지 발생원가의 범위에서만 수익을 인식한다.

측정

- 46 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로), 그 수행의무에 배분된 거래가격(문단 56~58에 따라 변동대가 추정치 중 제약받는 금액은 제외)을 수익으로 인식한다.

거래가격을 산정함

- 47 거래가격을 산정하기 위해서는 계약 조건과 기업의 사업 관행을 참고한다. 거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이며, 제삼자를 대신해서 회수한 금액(예: 일부 판매세)은 제외한다. 고객과의 계약에서 약속한 대가는 고정금액, 변동금액 또는 둘 다를 포함할 수 있다.
- 48 고객이 약속한 대가의 특성, 시기, 금액은 거래가격의 추정치에 영향을 미친다. 거래가격을 산정할 때에는 다음 사항이 미치는 영향을 모두 고려한다.
- (1) 변동대가(문단 50~55와 59 참조)
 - (2) 변동대가 추정치의 제약(문단 56~58 참조)
 - (3) 계약에 있는 유의적인 금융요소(문단 60~65 참조)
 - (4) 비현금 대가(문단 66~69 참조)
 - (5) 고객에게 지급할 대가(문단 70~72 참조)
- 49 거래가격을 산정하기 위하여 기업은 재화나 용역을 현행 계약에 따라 약속대로 고객에게 이전할 것이고 이 계약은 취소·갱신·변경되지 않을 것이라고 가정한다.

변동대가

- 50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다.
- 51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다. 예를 들면 반품권을 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다.
- 52 고객이 약속한 대가의 변동 가능성은 계약에 분명히 기재할 수도 있다. 약속한 대가는 계약 조건과 더불어 다음 중 어느 하나의 상황에서도 변동될 수 있다.
- (1) 고객은 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침이나 특정 성명(서)에 근거하여 기업이 계약에 표시된 가격보다 적은 대가(금액)를 받아들일 것이라는 정당한 기대를 한다. 즉, 기업이 가격할인(price concessions)을 제공할 것이라고 예상된다. 국가(법적 관할구역), 산업이나 고객에 따라 이러한 제안은 할인, 리베이트, 환불, 공제라고 말하기도 한다.
 - (2) 그 밖의 사실과 상황은 그 기업이 고객과 계약을 체결하는 시점에 고객에게 가격할인(price concessions)을 제공하려는 의도가 있다는 것을 나타낸다.
- 53 변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다.
- (1) 기댓값-기댓값은 가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한(probability-weighted) 금액의 합이다. 기업에 특성

이 비슷한 계약이 많은 경우에 기댓값은 변동대가(금액)의 적절한 추정치일 수 있다.

- (2) 가능성이 가장 높은 금액-가능성이 가장 높은 금액은 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액(계약에서 가능성이 가장 높은 단일 결과치)이다. 계약에서 가능한 결과치가 두 가지뿐일 경우(예: 기업이 성과보너스를 획득하거나 획득하지 못하는 경우)에는 가능성이 가장 높은 금액이 변동대가의 적절한 추정치가 될 수 있다.

- 54 기업이 받을 권리를 갖게 될 변동대가(금액)에 미치는 불확실성의 영향을 추정할 때에는 그 계약 전체에 하나의 방법을 일관되게 적용한다. 또 합리적인 범위에서 구할 수 있는 모든 정보(과거, 현재, 예측 정보)를 참고하고 합리적인 수에 해당하는 가능한 대가들을 식별한다. 변동대가(금액)를 추정할 때 사용하는 정보는 경영진이 입찰·제안 과정에서 사용하거나 약속한 재화나 용역의 가격을 정할 때 사용하는 정보와 일반적으로 비슷할 것이다.

환불부채

- 55 고객에게서 받은 대가의 일부나 전부를 고객에게 환불할 것으로 예상하는 경우에는 환불부채를 인식한다. 환불부채는 기업이 받았거나 받을 대가 중에서 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 금액(거래가격에 포함되지 않는 금액)으로 측정한다. 환불부채(그리고 이에 상응하는 거래가격 변동, 즉 계약부채의 변동)은 보고기간 말마다 상황의 변동을 반영하여 새로 수정한다. 반품권이 있는 판매 관련 환불부채는 문단 B20~B27의 지침을 적용하여 회계처리한다.

변동대가 추정치를 제약함

- 56 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누

적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 문단 53에 따라 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

57 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높을지를 평가할 때는 수익의 환원 가능성 및 크기를 모두 고려한다. 수익 환원 가능성을 높이거나 그 크기를 크게 할 수 있는 요인에는 다음 항목이 포함되나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 대가(금액)가 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에 매우 민감하다. 그 요인에는 시장의 변동성, 제삼자의 판단이나 행동, 날씨 상황, 약속한 재화나 용역의 높은 진부화 위험이 포함될 수 있다.
- (2) 대가(금액)에 대한 불확실성이 장기간 해소되지 않을 것으로 예상된다.
- (3) 비슷한 유형의 계약에 대한 기업의 경험(또는 그 밖의 증거)이 제한적이거나, 그 경험(또는 그 밖의 증거)은 제한된 예측치만 제공한다.
- (4) 폭넓게 가격할인(price concessions)을 제공하거나, 비슷한 상황에 있는 비슷한 계약의 지급조건을 변경하는 관행이 있다.
- (5) 계약에서 생길 수 있는 대가가 다수이고 그 범위도 넓다.

58 지적재산 라이선스의 대가로 판매기준 또는 사용기준 로열티 형태로 약속된 대가의 회계처리는 문단 B63을 적용한다.

변동대가의 재검토

59 각 보고기간 말의 상황과 보고기간의 상황 변동을 충실하게 표현하기 위하여 보고기간 말마다 추정 거래가격을 새로 수정한다(변동대가 추정치가 제약되는지를 다시 평가하는 것을 포함). 거래가격의 변동은 문단 87~90에 따라 회계처리한다.

계약에 있는 유의적인 금융요소

- 60 거래가격을 산정할 때, 계약 당사자들 간에 (명시적으로나 암묵적으로) 합의한 지급시기 때문에 고객에게 재화나 용역을 이전하면서 유의적인 금융 효익이 고객이나 기업에 제공되는 경우에는 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영하여 약속된 대가(금액)를 조정한다. 그 상황에서 계약은 유의적인 금융요소를 포함한다. 금융지원 약속이 계약에 분명하게 기재되어 있든지 아니면 그 약속이 계약 당사자들이 합의한 지급조건에 암시되어 있든지에 관계없이, 유의적인 금융요소가 있을 수 있다.
- 61 유의적인 금융요소를 반영하여 약속한 대가(금액)를 조정하는 목적은 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전할 때(또는 이전하는 대로) 그 고객이 그 재화나 용역 대금을 현금으로 결제했다면 지급하였을 가격을 반영하는 금액(현금판매가격)으로 수익을 인식하기 위해서이다. 계약에 금융요소가 포함되는지와 그 금융요소가 계약에 유의적인지를 평가할 때에는 다음 두 가지를 포함한 모든 관련 사실과 상황을 고려한다.
- (1) 약속한 재화나 용역에 대하여 약속한 대가(금액)와 현금판매가격에 차이가 있다면, 그 차이
 - (2) 다음 두 가지의 결합 효과
 - (가) 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 재화나 용역에 대한 대가를 지급하는 시점 사이의 예상 기간
 - (나) 관련 시장에서의 일반적인 이자율
- 62 문단 61의 평가에도 불구하고, 고객과의 계약에 다음 요인 중 어느 하나라도 존재한다면 유의적인 금융요소가 없을 것이다.
- (1) 고객이 재화나 용역의 대가를 선급하였고 그 재화나 용역의 이전 시점은 고객의 재량에 따른다.

- (2) 고객이 약속한 대가 중 상당한 금액이 변동될 수 있으며 그 대가의 금액과 시기는 고객이나 기업이 실질적으로 통제할 수 없는 미래 사건의 발생 여부에 따라 달라진다(예: 대가가 판매 기준 로열티인 경우).
- (3) 약속한 대가와 재화나 용역의 현금판매가격 간의 차이(문단 61에서 기술함)가 고객이나 기업에 대한 금융제공 외의 이유로 생기며, 그 금액 차이는 그 차이가 나는 이유에 따라 달라진다. 예를 들면 지급조건을 이용하여 계약상 의무의 일부나 전부를 적절히 완료하지 못하는 계약 상대방에게서 기업이나 고객을 보호할 수 있다.

63 계약을 개시할 때 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그에 대한 대가를 지급하는 시점 간의 기간이 1년 이내일 것이라고 예상한다면 유의적인 금융요소의 영향을 반영하여 약속한 대가(금액)를 조정하지 않는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

64 문단 61의 목적을 이루기 위해, 유의적인 금융요소를 반영하여 약속한 대가(금액)를 조정할 때에는 계약 개시시점에 기업과 고객이 별도 금융거래를 한다면 반영하게 될 할인율을 사용한다. 이 할인율은 고객이나 기업이 제공하는 담보나 보증(계약에 따라 이전하는 자산을 포함)뿐만 아니라 계약에 따라 금융을 제공받는 당사자의 신용 특성도 반영할 것이다. 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전할 때(또는 이전하는 대로) 고객이 그 재화나 용역의 대가를 현금으로 결제한다면 지급할 가격으로 약속한 대가의 명목금액을 할인하는 이자율을 식별하여 그 할인율을 산정할 수 있다. 계약 개시 후에는 이자율이나 그 밖의 상황이 달라져도(예: 고객의 신용위험 평가의 변동) 그 할인율을 새로 수정하지 않는다.

65 포괄손익계산서에서는 금융효과(이자수익이나 이자비용)를 고객과

의 계약에서 생기는 수익과 구분하여 표시한다. 이자수익과 이자 비용은 고객과의 계약에 대한 회계처리에서 인식하는 계약자산(또는 수취채권)이나 계약부채를 인식하는 정도까지만 인식한다.

비현금 대가

- 66 고객이 현금 외의 형태로 대가를 약속한 계약의 경우에 거래가격을 산정하기 위하여 비현금 대가(또는 비현금 대가의 약속)를 공정가치로 측정한다.
- 67 비현금 대가의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는, 그 대가와 교환하여 고객(또는 고객층)에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 참조하여 간접적으로 그 대가를 측정한다.
- 68 비현금 대가의 공정가치는 대가의 형태(예: 기업이 고객에게서 받을 권리가 있는 주식의 가격 변동) 때문에 변동될 수 있다. 고객이 약속한 비현금 대가의 공정가치가 대가의 형태만이 아닌 이유로 변동된다면(예: 공정가치가 기업의 성과에 따라 달라질 수 있음), 문단 56~58의 요구사항을 적용한다.
- 69 기업이 계약을 쉽게 이행할 수 있도록, 고객이 재화나 용역(예: 재료, 설비, 노동력)을 제공하는 경우에 기업이 그 제공받은 재화나 용역을 통제하게 되는지를 판단한다. 기업이 제공받은 재화나 용역을 통제한다면, 이를 고객에게서 받은 비현금 대가로 회계처리한다.

고객에게 지급할 대가

- 70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대

가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함).

- 71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역의 공정가치를 초과한다면, 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.
- 72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.
- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다.
 - (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

거래가격을 수행의무에 배분함

- 73 거래가격을 배분하는 목적은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 나타내는 금액으로 각 수행의무(또는 구별되는 재화나 용역)에 거래가격을

배분하는 것이다.

- 74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다. 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.
- 75 문단 76~86은 단일 수행의무만 있는 계약에는 적용하지 않는다. 그러나 문단 22(2)에 따라 단일 수행의무로 식별한, 일련의 구별되는 재화나 용역을 이전하기로 약속하고 그 약속한 대가에 변동금액이 포함된다면 문단 84~86을 적용할 수 있다.

개별 판매가격에 기초한 배분

- 76 거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분한다.
- 77 개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격이다. 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격이다. 재화나 용역의 계약상 표시가격이나 정가는 그 재화나 용역의 개별 판매가격일 수 있지만, 개별 판매가격으로 간주되어서는 안 된다.
- 78 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면, 문단 73의 배분 목적에 맞게 거래가격이 배분되도록 개별 판매가격을 추정한다. 개별 판매가격을 추정할 때, 합리적인 범위에서 구할 수 있는 모든 정보(시장조건, 기업 특유 요소, 고객이나 고객층에 대한 정보 포함)를 고려한다. 이 때, 관측 가능한 투입변수들을 최대한 사용하고 비

슷한 상황에서는 추정방법을 일관되게 적용한다.

79 재화나 용역의 개별 판매가격을 적절하게 추정하는 방법에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 시장평가 조정 접근법 – 기업이 재화나 용역을 판매하는 시장을 평가하여 그 시장에서 고객이 그 재화나 용역에 대해 지급하려는 가격을 추정할 수 있다. 비슷한 재화나 용역에 대한 경쟁자의 가격을 참조하고 그 가격에 기업의 원가와 이윤을 반영하기 위해 필요한 조정을 하는 방법을 포함할 수도 있다.
- (2) 예상원가 이윤 가산 접근법 – 수행의무를 이행하기 위한 예상 원가를 예측하고 여기에 그 재화나 용역에 대한 적절한 이윤을 더할 수 있다.
- (3) 잔여접근법 – 재화나 용역의 개별 판매가격은 총 거래가격에서 계약에서 약속한 그 밖의 재화나 용역의 관측 가능한 개별 판매가격의 합계를 차감하여 추정할 수 있다. 그러나 잔여접근법은 다음 기준 중 어느 하나를 충족하는 경우에만, 문단 78에 따라 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 사용할 수 있다.
 - (가) 같은 재화나 용역을 서로 다른 고객들에게 (동시에 또는 가까운 시기에) 광범위한 금액으로 판매한다(과거 거래나 그 밖의 관측 가능한 증거로 하나의 대표적인 개별 판매가격을 분간할 수 없어 판매가격이 매우 다양하다).
 - (나) 재화나 용역의 가격을 아직 정하지 않았고 과거에 그 재화나 용역을 따로 판매한 적이 없다(판매가격이 불확실하다).

80 둘 이상의 재화나 용역의 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 경우에는 계약에서 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 여러 방법을 결합하여 사용할 필요가 있을 수 있다. 예를 들면 약속한 일부 재화나 용역들 중에서 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 것들의 통합 개별 판매가격 추정에 잔여접근법을 사용한 후에, 잔여접근법으로 산정된 그 추정된 통합 개별

판매가격에 관련된 개별 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에는 다른 방법을 사용할 수 있다. 계약에서 약속한 각 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 여러 방법을 결합하여 사용하는 경우에 그렇게 추정 개별 판매가격을 기준으로 거래가격을 배분하는 것이 문단 73의 배분 목적과 문단 78의 개별 판매가격 추정에 관한 요구사항에 일치하는지를 판단한다.

할인액의 배분

- 81 계약에서 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 합계가 계약에서 약속한 대가를 초과하면, 고객은 재화나 용역의 묶음을 구매하면서 할인을 받은 것이다. 문단 82에 따라 할인액 전체가 계약상 하나 이상의 일부 수행의무에만 관련된다는 관측 가능한 증거가 있는 때 외에는, 할인액을 계약상 모든 수행의무에 비례하여 배분한다. 이러한 상황에서 할인액을 비례적으로 배분하면 대상이 되는 구별되는 재화나 용역의 상대적 개별 판매가격에 기초하여 거래가격을 각 수행의무에 배분한 결과가 된다.
- 82 다음 기준을 모두 충족하면, 할인액 전체를 계약상 하나 이상이나 전부는 아닌 일부 수행의무들에만 배분한다.
- (1) 기업이 계약상 각각 구별되는 재화나 용역(또는 구별되는 재화나 용역의 각 묶음)을 보통 따로 판매한다.
 - (2) 또 기업은 (1)의 재화나 용역 중 일부를 묶고 그 묶음 내의 재화나 용역의 개별 판매가격보다 할인하여 그 묶음을 보통 따로 판매한다.
 - (3) 문단 82(2)에서 기술한 재화나 용역의 각 묶음의 할인액이 계약의 할인액과 실질적으로 같고, 각 묶음의 재화나 용역을 분석하면 계약의 전체 할인액이 귀속되는 수행의무(들)에 대한 관측 가능한 증거를 제공한다.
- 83 문단 82에 따라 할인액을 계약에 포함된 하나 이상의 일부 수행

의무에 모두 배분하는 경우에 문단 79(3)에 따라 잔여접근법을 사용하여 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하기 전에 그 할인액을 배분한다.

변동대가의 배분

- 84 계약에서 약속한 변동대가는 계약 전체에 기인할 수 있고 다음과 같이 계약의 특정 부분에 기인할 수도 있다.
- (1) 계약상 하나 이상이나 전부는 아닌 일부 수행의무(예: 보너스가 약속한 재화나 용역을 특정 기간 내에 이전하는지에 따라 결정될 수 있다)
 - (2) 문단 22(2)에 따라 단일 수행의무의 일부를 구성하는 일련의 구별되는 재화나 용역에서, 약속한 하나 이상이나 전부는 아닌 일부 구별되는 재화나 용역 (예: 2년간의 청소용역 계약에서 두 번째 해의 약속된 대가가 특정 물가지수의 변동에 기초하여 상승할 경우)
- 85 다음 기준을 모두 충족하면, 변동금액(과 후속 변동액)을 전부 하나의 수행의무에 배분하거나 문단 22(2)에 따른 단일 수행의무의 일부를 구성하는 구별되는 재화나 용역에 배분한다.
- (1) 수행의무를 이행하거나 구별되는 재화나 용역을 이전하는 기업의 노력(또는 그에 따른 특정 성과)과 변동 지급조건이 명백하게 관련되어 있다.
 - (2) 계약상 모든 수행의무와 지급조건을 고려할 때, 변동대가(금액)를 전부 그 수행의무나 구별되는 재화 또는 용역에 배분하는 것이 문단 73의 배분 목적에 맞는다.
- 86 문단 85의 기준을 충족하지 않는 거래가격의 나머지 금액은 문단 73~83의 배분에 관한 요구사항을 적용하여 배분한다.

거래가격의 변동

- 87 계약을 개시한 다음에 거래가격은 여러 가지 이유로 변동될 수 있고, 그 이유에는 약속한 재화나 용역의 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 바뀌게 하는 불확실한 사건의 해소나 그 밖의 상황 변화가 포함된다.
- 88 거래가격의 후속 변동은 계약 개시시점과 같은 기준으로 계약상 수행의무에 배분한다. 따라서 계약을 개시한 후의 개별 판매가격 변동을 반영하기 위해 거래가격을 다시 배분하지는 않는다. 이행된 수행의무에 배분되는 금액은 거래가격이 변동되는 기간에 수익으로 인식하거나 수익에서 차감한다.
- 89 변동대가의 배분에 관한 문단 85의 기준을 충족하는 경우에만, 거래가격의 변동액을 전부 (1)이나 (2)에 배분한다.
- (1) 하나 이상이나 전부는 아닌 일부 수행의무
- (2) 문단 22(2)에 따라 단일 수행의무의 일부를 구성하는 일련의 구별되는 약속한 재화나 용역
- 90 계약변경의 결과로 생기는 거래가격의 변동은 문단 18~21에 따라 회계처리한다. 그러나 계약변경 후에 생기는 거래가격 변동은 다음 중 해당되는 방법으로 배분하기 위해 문단 87~89를 적용한다.
- (1) 거래가격 변동이 계약변경 전에 약속했던 변동대가(금액) 때문이고 그 정도까지는 계약변경을 문단 21(1)에 따라 회계처리한다면, 계약변경 전에 계약에서 식별된 수행의무에 거래가격 변동액을 배분한다.
- (2) 계약변경을 문단 20에 따른 별도 계약으로 회계처리하지 않는 다른 모든 경우에 거래가격 변동액은 변경된 계약상 수행의무(계약변경 직후 이행되지 않은 수행의무나 부분적으로 이행되지 않은 수행의무)에 배분한다.

계약원가

계약체결 증분원가

- 91 고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식한다.
- 92 계약체결 증분원가는 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가이다(예: 판매수수료).
- 93 계약 체결 여부와 무관하게 드는 계약체결원가는 계약 체결 여부와 관계없이 고객에게 그 원가를 명백히 청구할 수 있는 경우가 아니라면 발생시점에 비용으로 인식한다.
- 94 계약체결 증분원가를 자산으로 인식하더라도 상각기간이 1년 이하라면 그 계약체결 증분원가는 발생시점에 비용으로 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

계약이행원가

- 95 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기업회계기준서의 적용범위(예: 기업회계기준서 제1002호 '재고자산', 제1016호 '유형자산', 제1038호 '무형자산')에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식한다.
- (1) 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련된다(예: 기존 계약의 갱신에 따라 제공할 용역에 관련되는 원가, 아직 승인되지 않은 특정 계약에 따라 이전할 자산의 설계원가).
 - (2) 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다.

(3) 원가는 회수될 것으로 예상된다.

- 96 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 경우에는 그 원가는 해당 기준서에 따라 회계처리한다.
- 97 계약(또는 구체적으로 식별된 예상 계약)에 직접 관련되는 원가에
는 다음이 포함된다.
- (1) 직접노무원가(예: 고객에게 약속한 용역을 직접 제공하는 종업원의 급여와 임금)
 - (2) 직접재료원가(예: 고객에게 약속한 용역을 제공하기 위해 사용하는 저장품)
 - (3) 계약이나 계약활동에 직접 관련되는 원가 배분액(예: 계약의 관리·감독 원가, 보험료, 계약의 이행에 사용된 기기·장비·사용권자산의 감가상각비)
 - (4) 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가
 - (5) 기업이 계약을 체결하였기 때문에 드는 그 밖의 원가(예: 하도급자에게 지급하는 금액)
- 98 다음 원가는 발생시점에 비용으로 인식한다.
- (1) 일반관리원가 (계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가가 아닌 경우에는 문단 97에 따라 그러한 원가를 평가한다)
 - (2) 계약을 이행하는 과정에서 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가로서 계약가격에 반영되지 않은 원가
 - (3) 이미 이행한 (또는 부분적으로 이미 이행한) 계약상 수행의무와 관련된 원가(과거의 수행 정도와 관련된 원가)
 - (4) 이행하지 않은 수행의무와 관련된 원가인지 이미 이행한(또는 부분적으로 이미 이행한) 수행의무와 관련된 원가인지 구별할 수 없는 원가

상각과 손상

- 99 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산은 그 자산과 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다. 그 자산은 구체적으로 식별된 예상 계약에 따라 이전할 재화나 용역에 관련될 수 있다(문단 95(1)에서 규정).
- 100 그 자산과 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전할 것으로 예상하는 시기에 유의적 변동이 있는 경우에 이를 반영하여 상각 방식을 수정한다. 이러한 변경은 기업회계기준서 제1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.
- 101 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산의 장부금액이 다음 (1)에서 (2)를 뺀 금액을 초과하는 정도까지는 손상차손을 당기손익에 인식한다.
- (1) 그 자산과 관련된 재화나 용역의 대가로 기업이 받을 것으로 예상하는 나머지 금액
 - (2) 그 재화나 용역의 제공에 직접 관련되는 원가로서 아직 비용으로 인식하지 않은 원가(문단 97 참조)
- 102 기업이 받을 것으로 예상하는 대가(금액)를 산정하기 위해 문단 101을 적용하는 목적에 맞게 거래가격 산정 원칙(다만 ‘변동대가 추정치의 제약’에 관한 문단 56~58의 요구사항은 제외)을 사용하고 고객의 신용위험이 미치는 영향을 반영하여 그 금액을 조정한다.
- 103 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산의 손상차손을 인식하기 전에 다른 기준서(예: 기업회계기준서 제1002호, 제1016호, 제1038호)에 따라 계약과 관련하여 인식한 자산의 모든 손상차손을 먼저 인식

한다. 문단 101의 손상검사를 적용한 다음에 그 자산이 속하는 현금창출단위에 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산의 손상차손 반영 후 장부금액을 그 자산이 속하는 현금창출단위의 장부금액에 포함하고, 그 현금창출단위에 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'을 적용한다.

- 104 손상 상황이 사라졌거나 개선된 경우에는 문단 101에 따라 과거에 인식한 손상차손의 일부나 전부를 환입하여 당기손익으로 인식한다. 증액된 자산의 장부금액은 과거에 손상차손을 인식하지 않았다면 산정되었을 금액(상각 후 순액)을 초과해서는 안 된다.

표시

- 105 계약 당사자 중 어느 한 편이 계약을 수행했을 때, 기업의 수행 정도와 고객의 지급과의 관계에 따라 그 계약을 계약자산이나 계약부채로 재무상태표에 표시한다. 대가를 받을 무조건적인 권리는 수취채권으로 구분하여 표시한다.
- 106 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하기 전에 고객이 대가를 지급하거나 기업이 대가(금액)를 받을 무조건적인 권리(수취채권)를 갖고 있는 경우에 기업은 지급받은 때나 지급받기로 한 때(둘 중 이른 시기)에 그 계약을 계약부채로 표시한다. 계약부채는 기업이 고객에게서 받은 대가[또는 지급받을 권리가 있는 대가(금액)]에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전하여야 하는 기업의 의무이다.
- 107 고객이 대가를 지급하기 전이나 지급기일 전에 기업이 고객에게 재화나 용역의 이전을 수행하는 경우에, 그 계약에 대해 수취채권으로 표시한 금액이 있다면 이를 제외하고 계약자산으로 표시한다. 계약자산은 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대해 그 대가를 받을 권리이다. 계약자산의 손상 여부는 기업회계기준서

제1109호에 따라 평가한다. 계약자산의 손상은 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 포함되는 금융자산과 같은 기준으로 측정·표시·공시 한다(문단 113(2)도 참조).

108 수취채권은 기업이 대가를 받을 무조건적인 권리이다. 시간만 지나면 대가를 지급받기로 한 때가 되는 경우에 그 대가를 받을 권리는 무조건적이다. 예를 들면 기업에 현재 지급청구권이 있다면 그 금액이 미래에 환불될 수 있더라도 수취채권을 인식한다. 수취채권은 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다. 고객과의 계약으로 수취채권을 최초로 인식할 때, 기업회계기준서 제1109호에 따른 수취채권의 측정치와 인식한 수익에 상응하는 금액 간의 차이는 비용(예: 손상차손)으로 표시한다.

109 이 기준서에서는 ‘계약자산’과 ‘계약부채’라는 용어를 사용하지만 재무상태표에서 그 항목에 대해 다른 표현을 사용하는 것을 금지하지는 않는다. 계약자산에 대해 다른 표현을 사용할 경우에 수취채권과 계약자산을 구별할 수 있도록 재무제표이용자에게 충분한 정보를 제공한다.

공시

110 공시 요구사항의 목적은 재무제표이용자가 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 이해할 수 있도록 충분한 정보를 공시하는 것이다. 그 목적을 이루기 위해 다음 모두에 대한 질적 정보와 양적 정보를 공시한다.

- (1) 고객과의 계약(문단 113~122 참조)
- (2) 고객과의 계약에 이 기준서를 적용할 때 내린 유의적인 판단과 그 판단의 변경(문단 123~126 참조)
- (3) 고객과의 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중 문단 91이나 95에 따라 인식한 자산(문단 127~128 참조)

- 111 공시 목적을 이루기 위하여 공시 수준이 얼마나 상세해야 하는지와 각 요구사항에 얼마나 중점을 두어야 하는지를 고려한다. 사소한 상세항목을 다수 포함하거나 실질적으로 특성이 다른 항목들을 통합하여 유용한 정보가 이해하기 어렵게 되지 않도록 공시사항을 통합하거나 구분한다.
- 112 다른 기준서에 따라 정보를 제공했다면, 이 기준서에 따라 그 정보를 공시할 필요는 없다.

고객과의 계약

- 113 보고기간의 다음 금액을 모두 공시한다. 다만 다른 기준서에 따라 포괄손익계산서에서 구분하여 표시한 금액은 제외한다.
- (1) 고객과의 계약으로 인식한 수익. 이 수익을 자신의 다른 수익원천과 별도로 공시한다.
 - (2) 고객과의 계약에서 생기는 수취채권이나 계약자산에 대해 (기업회계기준서 제1109호에 따라) 인식한 손상차손. 이 손상차손을 다른 계약의 손상차손과 별도로 공시한다.

수익의 구분

- 114 경제적 요소가 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는지를 나타내도록, 고객과의 계약에서 인식한 수익을 범주별로 구분한다. 수익 구분에 사용하기 위한 범주를 선정할 때에는 문단 B87~B89의 지침을 적용한다.
- 115 또 (문단 114에 따라) 구분된 수익 공시와 기업회계기준서 제1108호 '영업부문'을 적용하는 경우에 보고부문별로 공시된 수익정보의 관계를 재무제표이용자가 이해할 수 있도록 충분한 정보를 공시한다.

계약 잔액

- 116 다음 정보를 모두 공시한다.
- (1) 고객과의 계약에서 생기는 수취채권·계약자산·계약부채의 기초 잔액과 기말 잔액. 다만 구분하여 표시하거나 별도로 공시한 경우는 제외한다.
 - (2) 보고기간 초의 계약부채 잔액 중 해당 보고기간에 인식한 수익
 - (3) 과거 보고기간에 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무에 대해 해당 보고기간에 인식한 수익(예: 거래가격의 변동)
- 117 수행의무의 이행시기(문단 119(1) 참조)가 일반적인 지급시기(문단 119(2) 참조)와 어떻게 관련되는지를 그리고 그 요소들이 계약자산 잔액과 계약부채 잔액에 미치는 영향을 설명한다. 이 설명은 질적 정보를 사용하여 할 수도 있다.
- 118 해당 보고기간에 생긴 계약자산 잔액과 계약부채 잔액의 유의적인 변동을 설명한다. 이 설명에는 질적 정보와 양적 정보를 포함한다. 계약자산 잔액과 계약부채 잔액 변동의 예에는 다음이 포함된다.
- (1) 사업결합에 따른 변동
 - (2) 계약자산이나 계약부채에 영향을 미치는 수익의 누적효과 일괄조정. 이에선 진행률 측정치의 변경, 거래가격 추정치의 변경(변동대가의 추정치가 제약되는지에 대한 평가의 변경 포함), 계약변경에 따른 조정이 포함된다.
 - (3) 계약자산의 손상
 - (4) 대가를 받을 권리가 무조건적이 되는(계약자산이 수취채권으로 재분류되는) 일정의 변동
 - (5) 수행의무를 이행하는(계약부채에서 수익으로 인식되는) 기간의 변동

수행의무

- 119 다음에 대한 서술을 모두 포함하여 고객과의 계약에서 자신의 수행의무에 대한 정보를 공시한다.
- (1) 기업이 수행의무를 일반적으로 이행하는 시기(예: 선적시점, 인도시점, 용역 제공이 진행되는 시기, 용역 완료시점). 미인도청구약정에서 수행의무를 이행하는 시기를 포함한다.
 - (2) 유의적인 지급조건(예: 일반적인 지급기일이 언제인지, 계약에 유의적인 금융요소가 있는지, 변동대가인지, 변동대가의 추정치가 문단 56~58에 따라 일반적으로 제약되는지)
 - (3) 기업이 이전하기로 약속한 재화나 용역의 특성. 다른 당사자가 재화나 용역을 이전하도록 주선하는 수행의무가 기업에 있다면(기업이 대리인으로서 활동한다면) 이를 강조한다.
 - (4) 반품의무, 환불의무, 그 밖에 이와 비슷한 의무
 - (5) 보증의 유형과 이와 관련된 의무

나머지 수행의무에 배분된 거래가격

- 120 나머지 수행의무에 대해서는 다음 정보를 공시한다.
- (1) 보고기간 종료일 현재, 이행되지 않은(또는 부분적으로 이행되지 않은) 수행의무에 배분된 거래가격 총액
 - (2) 문단 120(1)에 따라 공시하는 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명. 이러한 설명은 다음 중 어느 하나의 방법으로 공시한다.
 - (가) 나머지 수행의무의 존속 기간에 가장 적절한 기간 범위를 사용한 양적 기준에 따른 방법
 - (나) 질적 정보를 사용한 방법
- 121 다음 조건 중 어느 하나를 충족한다면 문단 120의 수행의무에 대한 정보를 공시하지 않는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

- (1) 수행의무가 최초 예상 존속 기간이 1년 이내인 계약의 일부이다.
- (2) 수행의무의 이행으로 생기는 수익을 문단 B16에 따라 인식한다.

122 문단 121의 실무적 간편법을 적용하고 있는지와 고객과의 계약에서 생기는 대가를 거래가격에 포함하지 않아 문단 120에 따라 공시하는 정보에 포함되지 않는지를 질적으로 설명한다. 예를 들면 변동대가 추정치 중 제약받는 금액은 거래가격 추정치에는 포함되지 않을 것이다(문단 56~58 참조).

이 기준서를 적용하면서 내린 유의적인 판단

- 123 이 기준서를 적용하면서 내린, 고객과의 계약에서 생기는 수익의 금액과 시기의 결정에 유의적인 영향을 미친 판단과 그 판단의 변경을 공시한다. 특히 다음 모두를 결정할 때 내린 판단과 그 판단의 변경을 설명한다.
- (1) 수행의무의 이행 시기(문단 124~125 참조)
 - (2) 거래가격과 수행의무에 배분하는 금액(문단 126 참조)

수행의무를 이행하는 시기를 판단함

- 124 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 대해 다음을 모두 공시한다.
- (1) 수익인식에 사용한 방법(예: 사용한 산출법이나 투입법과 그 방법들을 어떻게 적용하는지를 기술)
 - (2) 사용한 방법이 재화나 용역의 이전을 충실히 나타내는 이유를 설명
- 125 한 시점에 이행하는 수행의무에 대해, 약속한 재화나 용역을 고객이 언제 통제하는지를 검토하면서 내린 유의적인 판단을 공시한다.

거래가격과 수행의무에 배분하는 금액을 산정함

- 126 다음 모두에 대해 각각 사용한 방법, 투입변수와 가정에 대한 정보를 공시한다.
- (1) 거래가격의 산정. 변동대가의 추정, 화폐의 시간가치 영향을 고려한 대가의 조정, 비현금 대가의 측정을 포함하며, 이에 한정되지는 않는다.
 - (2) 변동대가 추정치가 제약되는지의 평가
 - (3) 거래가격의 배분. 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 추정, 계약의 특정 부분에 할인액과 변동대가 배분(해당되는 경우)을 포함한다.
 - (4) 반환의무, 환불의무, 그 밖에 이와 비슷한 의무의 측정

고객과의 계약을 체결하거나 이행하는 데 든 원가 중에서 인식한 자산

- 127 다음을 모두 기술한다.
- (1) (문단 91이나 95에 따라) 고객과의 계약체결원가나 계약이행원가를 산정하면서 내린 판단
 - (2) 각 보고기간의 상각금액을 산정하기 위해 사용한 방법
- 128 다음을 모두 공시한다.
- (1) (문단 91이나 95에 따라) 고객과의 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산의 기말 잔액을 주요 범주별[예: 고객과의 계약체결원가, 계약 전 원가(pre-contract costs), 준비원가]로 구분한 기말 잔액
 - (2) 보고기간에 인식한 상각금액과 손상차손 금액

실무적 간편법

- 129 문단 63(유의적인 금융요소의 존재)이나 문단 94(계약체결 증분원

가)의 실무적 간편법을 사용하기로 한 경우에는 그 사실을 공시한다.

원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시

한129.1 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정(이하 '발생원가 투입법')에 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 고객과의 계약에 대한 거래가격(문단 47 및 용어의 정의에 따른 거래가격을 의미하며, 문단 73에 따라 수행의무에 배분된 금액이 아니다.)이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약(고객과 체결한 개별 계약 또는 문단 17에 따른 계약을 말한다. 이하 같다)별로 다음을 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 주식으로 공시한다. 다만 하나의 계약에 발생원가 투입법을 사용하지 않은 거래가격이 포함된 경우에는 이를 구분하여 발생원가 투입법을 사용한 부분에 대하여만 다음을 주식으로 공시하고, 실무상 구분이 어려운 경우에는 구분하지 않을 수 있다.

- (1) 계약을 구별할 수 있는 명칭
- (2) 계약일
- (3) 계약상 완성기한 또는 납품기한
- (4) 진행률
- (5) 계약자산과 손실충당금
- (6) 수취채권과 손실충당금

한편, 공시 대상에 포함된 계약은 이후에 공시 대상 조건을 충족하지 못하더라도 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 계속 공시한다.

한129.2 문단 한129.1에도 불구하고 문단 한129.1 (2)~(6)에 따른 공시 사항 중 다음 어느 하나의 경우에 해당하는 사항은 공시하지 않을 수 있다.

- (1) 관련 법령에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하는 경우

- (2) 계약에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하고, 계약 당사자가 문단 한129.1에 따른 공시를 동의하지 않아 같은 문단에 따른 공시 항목 중 일부나 전부를 공시하면 기업에 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우

한129.3 문단 한129.2에 따라 문단 한129.1에서 요구하는 공시를 하지 않는 경우에는 생략한 사항별로 다음을 공시하고, 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)의 공시를 생략한 경우에는 해당 사항이 포함된 영업부문(기업회계기준서 제1108호에서 정의함)에 대하여 문단 한129.1 (5) 또는(및) (6)을 공시한다.

- (1) 계약별 공시를 생략한 사실과 사유(객관적인 근거를 제시하여야 함)
- (2) 다른 방법으로 공시하거나 공개하지 않았다는 사실
- (3) 문단 한129.2를 적용한다는 사실을 상법에 따른 감사위원회(감사위원회가 없는 경우에는 감사)에 보고 여부

한129.4 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정에 사용하는 계약의 경우에는 다음을 영업부문별로 구분하여 주석으로 공시한다.

- (1) 회계추정치의 변경에 따른 공사손익 변동금액, 오류 수정에 따른 공사손익 변동금액
- (2) 회계추정치의 변경에 따른 추정총계약원가의 변동금액, 오류 수정에 따른 추정총계약원가의 변동금액

한129.5 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출대상법인이 아닌 경우에는 문단 한129.1부터 한129.4까지의 공시를 하지 않을 수 있다.

부록 A. 용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

계약	둘 이상의 당사자들 사이에 집행 가능한(enforceable) 권리와 의무가 생기게 하는 합의
계약자산	기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대하여 그 대가를 받을 기업의 권리로 그 권리에 시간의 경과 외의 조건(예: 기업의 미래 수행)이 있는 자산
계약부채	기업이 고객에게서 이미 받은 대가(또는 지급기일이 된 대가)에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전하여야 하는 기업의 의무
고객	기업의 통상적인 활동의 산출물인 재화나 용역을 대가와 교환하여 획득하기로 기업과 계약한 당사자
(광의의) 수익(Income) ^{한1)}	자산의 유입 또는 가치 증가나 부채의 감소 형태로 자본의 증가를 가져오는, 특정 회계기간에 생긴 경제적 효익의 증가로서, 지분참여자의 출연과 관련된 것은 제외
수행의무	고객과의 계약에서 다음의 어느 하나를 고객에게 이전하기로 한 각 약속 (1) 구별되는 재화나 용역 (또는 재화나 용역의 묶음) (2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역
수익(Revenue)	광의의 수익(income) 중 기업의 통상적인 활동에서 생기는 것
(재화나 용역의) 개별	기업이 약속한 재화나 용역을 고객에게 별도로 판매

판매가격

할 경우의 가격

(고객과의 계약에 대한) 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로
거래가격 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액
이며, 제삼자를 대신하여 회수한 금액은 제외

한1) '개념체계'에 따르면 'income'은 'revenue'와 'gains'를 포함하는 '광의의 수익' 개념이고, 한국채택국제 회계기준에서는 'income'과 'revenue'를 동일하게 '수익'으로 번역하고 'gains'를 '차익 또는 이익'으로 번역함을 원칙으로 하였다. 다만, 'income'과 'revenue' 두 개의 용어를 명확하게 구분할 필요가 있는 경우 'income'은 '(광의의) 수익'으로 번역하였다.

부록 B 적용지침

이 부록은 기업회계기준서의 일부를 구성한다. 이 부록은 문단 1~129를 적용하는 방법을 기술하며 이 기준서의 그 밖의 부분과 권위가 같다.

- B1 이 적용지침은 다음 항목들로 구성된다.
- (1) 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무(문단 B2~B13)
 - (2) 수행의무의 진행률 측정 방법(문단 B14~B19)
 - (3) 반품권이 있는 판매(문단 B20~B27)
 - (4) 보증(문단 B28~B33)
 - (5) 본인 대 대리인의 고려사항(문단 B34~B38)
 - (6) 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권(문단 B39~B43)
 - (7) 고객이 행사하지 아니한 권리(문단 B44~B47)
 - (8) 환불되지 않는 선수수수료(와 일부 관련 원가)(문단 B48~B51)
 - (9) 라이선싱(문단 B52~B63B)
 - (10) 재매입약정(문단 B64~B76)
 - (11) 위탁약정(문단 B77~B78)
 - (12) 미인도청구약정(문단 B79~B82)
 - (13) 고객의 인수(문단 B83~B86)
 - (14) 수익의 구분 공시(문단 B87~B89)

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

- B2 문단 35에 따라, 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는 것이다.
- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).
 - (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 가치를 높인다(문단 B5 참조).

- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 B6~B8 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 B9~B13 참조).

기업의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비(문단 35(1))

B3 일부 유형의 수행의무는 기업이 수행하는 대로 그 수행의 효익을 고객이 얻고 동시에 소비하는지를 쉽게 파악할 수 있을 것이다. 예를 들면 일상적이거나 반복적인 용역들(예: 청소 용역)은 기업의 수행에서 고객이 효익을 얻고 동시에 소비한다는 것을 쉽게 식별할 수 있다.

B4 다른 유형의 수행의무는 기업이 수행하는 대로 그 수행의 효익을 고객이 동시에 얻고 소비하는지를 쉽게 식별하지 못할 수 있다. 그러한 상황에서 다른 기업이 고객에게 나머지 수행의무를 이행한다고 가정할 때, 기업이 지금까지 완료한 업무를 다른 기업이 실질적으로 다시 수행할 필요가 없을 것이라고 판단한다면 그 수행의무는 기간에 걸쳐 이행하는 것이다. 기업이 지금까지 완료한 업무를 다른 기업이 실질적으로 다시 수행할 필요가 없을지를 판단할 때, 다음 사항 모두를 가정한다.

- (1) 다른 기업에 나머지 수행의무 이전을 금지하는 잠재적인 계약상 제약이나 실무상 제한을 무시한다.
- (2) 수행의무를 다른 기업에 이전한다고 가정할 때, 나머지 수행의무를 이행하는 다른 기업은 기업이 현재 통제하고 있고 수행의무 이전 후에도 여전히 통제할 자산에서 효익을 얻지 못한다고 가정한다.

만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(문단 35(2))

B5 문단 35(2)에 따라 기업이 자산을 만들거나 그 가치를 높이는 데

로 고객이 그 자산을 통제하는지를 판단할 때, 문단 31~34와 38의 통제에 관한 요구사항을 적용한다. 만들어지거나 가치가 높아지는 자산(예: 재공품 자산)은 유형의 자산이나 무형의 자산일 수 있다.

기업이 수행하여 대체 용도가 있는 자산을 만들지 않는다(문단 35 (3))

- B6 문단 36에 따라 자산이 그 기업 자체에 대체 용도가 있는지를 판단할 때, 그 자산을 다른 용도(예: 다른 고객에게 판매)로 쉽게 전환할 수 있는 능력에 계약상 제약이나 실무상 제한이 주는 영향을 고려한다. 기업이 그 자산을 다른 용도로 쉽게 전환할 수 있는지를 판단할 때, 고객과의 계약이 종료될 가능성을 고려하는 것은 적절하지 않다.
- B7 자산을 다른 용도로 전환할 수 있는 기업의 능력을 계약에서 제약한다는 것은 그 자산이 실질적으로 그 기업에 대체 용도가 없음을 뜻한다. 기업이 자산을 다른 용도로 전환하려고 해도 고객이 약속된 그 자산에 대한 권리를 집행할 수 있다면 계약상 제약은 실질적이다. 이와 반대로, 예를 들면 추가원가(자산을 대체하지 않으면 그 계약과 관련하여 들지 않을 원가)가 유의적으로 들지 않고 계약을 위반하지 않으면서 기업이 약속한 자산을 다른 고객에게 이전할 수 있는 다른 자산과 일반적으로 대체할 수 있는 경우라면 계약상 제약이 실질적이지 않다.
- B8 다른 용도로 자산을 전환할 때 경제적 손실이 유의적으로 생긴다면, 다른 용도로 자산을 전환하는 기업의 능력에 실무상 제한이 있는 것이다. 경제적 손실이 유의적으로 생기는 이유는 자산의 재작업에 유의적으로 원가가 들거나 유의적으로 손실을 보아야만 자산을 판매할 수 있기 때문일 수 있다. 예를 들면 고객 특유의 규격으로 설계되거나, 먼 지역에 위치하여 자산을 다시 전환하려면 실무적으로 제한이 있을 수 있다.

지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권

B9 문단 37에 따라, 기업이 약속한 대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객이나 다른 당사자가 계약을 종료하는 경우에는 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 보상하는 금액을 받을 권리가 있다면, 기업에는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는 것이다. 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 기업에 보상하는 금액은 계약이 종료된다고 가정할 때, 기업이 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나 용역의 판매가격에 가까운 금액(예: 수행의 무의 이행에 든 원가의 회수금액에 적정한 이윤을 더한 금액)이 될 것이다. 적정한 이윤에 대한 보상은 계약에서 약속한 대로 이행한 것을 가정한 예상 이윤과 동일할 필요는 없으나, 다음 금액 중 어느 하나에 대해 보상 받을 권리는 있어야 한다.

- (1) 계약상 예상 이윤 중 고객(또는 다른 당사자)이 계약을 종료하기 전에 기업이 계약을 수행한 정도를 합리적으로 반영하는 부분
- (2) 계약 특유의 이윤이 비슷한 계약에서 일반적으로 생기는 기업의 이익보다 더 높은 경우에, 비슷한 계약에서 기업의 자본원가에 대한 적정한 보상(또는 비슷한 계약에서 기업의 일반적인 영업 이윤)

B10 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 기업의 지급청구권은 현재의 무조건적인 지급청구권일 필요는 없다. 많은 경우에, 기업은 합의한 단계에 이르렀거나 수행의무의 이행이 완료된 때에만 무조건적인 지급청구권이 있을 것이다. 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는지를 판단할 때 기업이 약속대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 계약이 완료되기 전에 종료된다고 가정하여 기업은 자신이 지금까지 수행을 완료

한 부분에 대해 지급을 청구하거나 이미 받은 금액을 보유할 집행 가능한 권리가 있을지를 고려한다.

B11 일부 계약에서는 고객이 계약기간 중 정해진 기간에만 계약을 종료할 권리를 가질 수 있고 계약을 종료할 권리를 전혀 갖지 못할 수도 있다. 고객이 그 시점에 계약을 종료할 권리 없이 계약을 종료하려는 행동을 한다고 해도(고객이 약속한 대로 의무를 수행하지 못한 경우 포함), 계약(이나 다른 법률)에 따라 기업은 계속 계약상 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전하고 그 재화나 용역과 교환하여 약속한 대가를 지급하도록 고객에게 요구할 수 있는 권리를 가질 수 있다. 이 상황에서 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는 것이다. 기업은 계속 계약에 따라 자신의 의무를 계속 수행하고, 고객에게 그의 의무를 수행(약속한 대가의 지급을 포함)할 것을 요구할 권리가 있기 때문이다.

B12 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있는지와 그 권리를 집행할 수 있는지를 판단하기 위해, 계약 조건과 그 계약 조건을 보충하거나 무효화할 수 있는 법률이나 판례도 참고한다. 이에는 다음 사항에 대한 판단이 포함될 것이다.

- (1) 고객과의 계약에 지급청구권이 규정되지 않더라도 법률, 행정 관행이나 판례에서 기업에 지금까지의 수행분에 대한 지급청구권을 부여하는지
- (2) 관련 판례가 비슷한 계약에서 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 비슷한 지급청구권이 법적으로 구속력이 없음을 나타내는지
- (3) 기업이 지급청구권을 집행하지 않기로 선택한 사업 관행이 그 법적 환경에서 권리를 집행할 수 없게 되는 결과를 가져왔는지. 그러나 기업이 비슷한 계약에서 자신의 지급청구권 포기를 선택할 수 있더라도 고객과의 계약에서 지금까지 수행분에 대

한 지급청구권을 여전히 집행할 수 있다면, 지급청구권을 계속 갖는 것이다.

- B13 계약에서 정한 지급 일정이 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권을 갖는지를 반드시 나타내는 것은 아니다. 계약상 지급 일정에서 고객이 대가를 지급할 시기와 금액을 정하더라도, 그 지급 일정이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 기업의 지급청구권에 관한 증거가 되지 않을 수 있다. 예를 들면 기업이 계약에서 약속한 대로 수행하지 못했기 때문이 아니라 그 밖의 사유로 고객에게서 받는 대가를 환불할 수 있다고 계약에서 정할 수 있기 때문이다.

수행의무의 진행률 측정 방법

- B14 문단 35~37에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률 측정에 사용할 수 있는 방법에는 다음 방법이 포함된다.
- (1) 산출법(문단 B15~B17 참조)
 - (2) 투입법(문단 B18~B19 참조)

산출법

- B15 산출법은 계약에서 약속한 재화나 용역의 나머지 부분의 가치와 비교하여 지금까지 이전한 재화나 용역이 고객에 주는 가치의 직접 측정에 기초하여 수익을 인식한다. 산출법은 지금까지 수행을 완료한 정도를 조사, 달성한 결과에 대한 평가, 도달한 단계, 경과한 시간, 생산한 단위나 인도한 단위와 같은 방법이 포함된다. 진행률을 측정하기 위해 산출법을 적용할지를 판단할 때, 선택한 산출물이 수행의무의 완료 대비 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내는지를 고려한다. 선택한 산출물이 고객에게 통제가 이전되는 재화나 용역의 일부를 측정하지 못한다면, 해당 산출법은 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 없을 것이다. 예를 들면 보고기

간 말에 기업이 고객이 통제하는 재공품이나 완성품을 생산하였으나 산출물의 측정에는 포함하지 않았다면 생산한 단위나 인도한 단위에 기초한 산출법은 수행의무를 이행할 때 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내지 못할 것이다.

B16 기업이 지금까지 수행을 완료한 정도가 고객에게 주는 가치에 직접 상응하는 금액을 고객에게서 받을 권리가 있다면(예: 기업이 제공한 용역 시간당 고정금액을 청구할 수 있는 용역계약), 기업은 청구권이 있는 금액으로 수익을 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

B17 산출법의 단점은 진행률을 측정하는 데에 사용하는 산출물을 직접 관측하지 못할 수 있고, 과도한 원가를 들이지 않고는 산출법을 적용하기 위해 필요한 정보를 구하지 못할 수도 있다는 점이다. 그러므로 투입법이 필요할 수 있다.

투입법

B18 투입법은 해당 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물(예: 소비한 자원, 사용한 노동시간, 발생원가, 경과한 시간, 사용한 기계시간)에 기초하여 수익을 인식하는 것이다. 기업의 노력이나 투입물을 수행 기간에 걸쳐 균등하게 소비한다면, 정액법으로 수익을 인식하는 것이 적절할 수 있다.

B19 투입법의 단점은 기업의 투입물과 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 것 사이에 직접적인 관계가 없을 수 있다는 것이다. 그러므로 문단 39의 진행률을 측정하는 목적에 따라, 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향은 투입법에서 제외한다. 예를 들면 원가기준 투입법을 사용할 때, 다음 상황에서는 진행률

측정에 조정이 필요할 수 있다.

- (1) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 이바지하지 않는 경우. 예를 들면 계약가격에 반영되지 않았고 기업의 수행상 유의적인 비효율 때문에 든 원가(예: 수행의무를 이행하기 위해 들였으나 예상 밖으로 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가)에 기초하여 수익을 인식하지 않는다.
- (2) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 비례하지 않는 경우. 이 상황에서 기업의 수행 정도를 나타내는 최선의 방법은 발생원가의 범위까지만 수익을 인식하도록 투입법을 조정하는 것일 수 있다. 예를 들면 계약 개시시점에 다음 조건을 모두 충족할 것이라고 예상한다면, 수행의무를 이행하기 위해 사용한 재화의 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하는 방법이 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 있다.
 - (가) 재화가 구별되지 않는다.
 - (나) 고객이 재화와 관련된 용역을 제공받는 때 보다 유의적으로 이른 시점에 그 재화를 통제하게 될 것으로 예상된다.
 - (다) 이전되는 재화의 원가가 수행의무를 완전히 이행하기 위해 예상되는 총 원가와 비교하여 유의적이다.
 - (라) 기업이 제삼자에게서 재화를 조달하고 그 재화의 설계와 생산에 유의적으로 관여하지 않는다(그러나 기업은 문단 B34~B38에 따라 본인으로 활동한다).

반품권이 있는 판매

B20 일부 계약에서는 기업이 고객에게 제품에 대한 통제를 이전하고, 다양한 이유(예: 제품 불만족)로 제품을 반품할 권리와 함께 다음 사항을 조합하여 받을 권리를 고객에게 부여한다.

- (1) 지급된 대가의 전부나 일부 환불

- (2) 기업에 갚아야 할 의무가 있거나 의무가 있게 될 금액에 대한 공제(credit)
- (3) 다른 제품으로 교환

B21 반품권이 있는 제품(과 환불 대상이 되는 제공한 일부 용역)의 이전을 회계처리하기 위하여, 다음 사항을 모두 인식한다.

- (1) 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)를 이전하는 제품에 대한 수익으로 인식 (그러므로 반품이 예상되는 제품에 대해서는 수익을 인식하지 않을 것이다)
- (2) 환불부채를 인식
- (3) 환불부채를 결제할 때, 고객에게서 제품을 회수할 기업의 권리에 대하여 자산(과 이에 상응하는 매출원가 조정)을 인식

B22 반품기간에 언제라도 반품을 받기로 하는 기업의 약속은 환불할 의무에 더하여 수행의무로 회계처리하지 않는다.

B23 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)(반품 예상 제품은 제외)를 산정하기 위해 문단 47~72의 요구사항(문단 56~58 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항 포함)을 적용한다. 받은(또는 받을) 금액 중 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하지 않는 부분은 고객에게 제품을 이전할 때 수익으로 인식하지 않고, 환불부채로 인식한다. 이후 보고기간 말마다, 기업은 제품을 이전하고 그 대가로 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 다시 평가하고 이에 따라 거래가격과 인식된 수익 금액을 바꾼다.

B24 보고기간 말마다 반품 예상량의 변동에 따라 환불부채의 측정치를 새로 수정한다. 이에 따라 생기는 조정액을 수익(또는 수익의 차감)으로 인식한다.

B25 환불부채를 결제할 때 고객에게서 제품을 회수할 기업의 권리에

대해 인식하는 자산은 처음 측정할 때 제품(예: 재고자산)의 이전 장부금액에서 그 제품 회수에 예상되는 원가(반품된 제품이 기업에 주는 가치의 잠재적인 감소를 포함)를 차감한다. 보고기간 말마다 반품될 제품에 대한 예상의 변동을 반영하여 자산의 측정치를 새로 수정한다. 이 자산은 환불부채와는 구분하여 표시한다.

B26 고객이 한 제품을 유형·품질·조건·가격이 같은 다른 제품(예: 색상이나 크기가 다른 제품)과 교환하는 경우에는 이 기준서의 적용 목적상 반품으로 보지 않는다.

B27 고객이 결함이 있는 제품을 정상 제품으로 교환할 수 있는 계약은 문단 B28~B33의 보증에 대한 지침에 따라 평가한다.

보증

B28 기업은 제품(재화든 용역이든)의 판매와 관련하여 (계약, 법률, 기업의 사업 관행에 따라) 보증을 제공하는 것이 일반적이다. 보증의 특성은 산업과 계약에 따라 상당히 다를 수 있다. 어떤 보증은 관련 제품이 합의된 규격에 부합하므로 당사자들이 의도한 대로 작동할 것이라는 확신을 고객에게 준다. 다른 보증은 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공한다.

B29 고객이 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 있다면(예: 보증에 대하여 별도로 가격을 정하거나 협상하기 때문), 그 보증은 구별되는 용역이다. 기업이 계약에서 기술한 기능성이 있는 제품에 더하여 고객에게 용역을 제공하기로 약속한 것이기 때문이다. 이 상황에서는 문단 22~30에 따라 약속한 보증을 수행의무로 회계처리하고, 문단 73~86에 따라 그 수행의무에 거래가격의 일부를 배분한다.

- B30 고객에게 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 없는 경우에는, 약속한 보증(또는 그 일부)이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것이 아니라면, 이 보증을 기업회계기준서 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’에 따라 회계처리 한다.
- B31 보증이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것인지를 평가할 때, 다음과 같은 요소를 고려한다.
- (1) 법률에서 보증을 요구하는지 – 법률에 따라 기업이 보증을 제공하여야 한다면 그 법률의 존재는 약속한 보증이 수행의무가 아님을 나타낸다. 그러한 규정은 보통 결함이 있는 제품을 구매할 위험에서 고객을 보호하기 위해 존재하기 때문이다.
 - (2) 보증기간 – 보증기간이 길수록, 약속한 보증이 수행의무일 가능성이 높다. 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 용역을 제공할 가능성이 더 높기 때문이다.
 - (3) 기업이 수행하기로 약속한 업무의 특성 – 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신을 주기 위해 기업이 정해진 업무를 수행할 필요가 있다면(예: 결함이 있는 제품의 반품 운송용역), 그 업무는 수행의무를 생기게 할 것 같지는 않다.
- B32 보증(또는 그 일부)이 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공한다면 이 약속한 용역은 수행의무이다. 그러므로 거래가격을 이 제품과 용역에 배분한다. 기업이 확신 유형의 보증과 용역 유형의 보증을 모두 약속하였으나 이를 합리적으로 구별하여 회계처리할 수 없다면, 두 가지 보증을 함께 단일 수행의무로 회계처리한다.
- B33 제품이 손해나 피해를 끼치는 경우에 기업이 보상하도록 요구하는 법률 때문에 수행의무가 생기지는 않는다. 예를 들면 제조업자

는 소비자가 용도에 맞게 제품을 사용하면서 생길 수 있는 모든 피해(예: 개인 자산에 대한 피해)를 제조업자가 책임지도록 하는 법률이 있는 국가(법적 관할구역)에서 제품을 판매할 수 있다. 이와 비슷하게, 제품이 특허권, 저작권, 상표권, 그 밖의 권리를 침해한 데 따른 청구로 생기는 책임과 피해에 대해 고객에게 배상하기로 한 기업의 약속 때문에 수행의무가 생기지는 않는다. 이러한 의무는 기업회계기준서 제1037호에 따라 회계처리한다.

본인 대 대리인의 고려사항

B34 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행 의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단한다. 기업은 고객에게 약속한 정해진 각 재화나 용역에 대하여 본인인지 아니면 대리인인지를 판단한다. 정해진 재화나 용역은 고객에게 제공될 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 구별되는 묶음)이다(문단 27~30 참조). 고객과의 계약이 둘 이상의 정해진 재화나 용역을 포함한다면 기업은 정해진 재화나 용역의 일부에 대해서는 본인이지만 그 밖의 재화나 용역에 대해서는 대리인일 수 있다.

B34A 약속의 성격을 판단하기 위하여(문단 B34에서 기술함) 기업은 다음 모두를 하여야 한다.

- (1) 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역[예: 다른 당사자가 제공하는 재화나 용역에 대한 권리일 수 있음(문단 26 참조)]을 식별한다.
- (2) 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 정해진 각 재화나 용역을 통제하는지를(문단 33에서 기술함) 판단한다.

B35 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나

용역을 통제한다면 이 기업은 본인이다. 그러나 재화의 법적 소유권이 고객에게 이전되기 전에 기업이 일시적으로만 법적 소유권을 획득한다면, 기업이 반드시 정해진 재화를 통제하는 것은 아니다. 기업이 본인인 경우에 스스로 그 정해진 재화나 용역을 제공할 수행의무를 이행할 수 있거나, 본인을 대신하여 그 수행의무의 일부나 전부를 다른 당사자(예: 하도급자)가 이행하도록 고용할 수도 있다.

B35A 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우에, 기업이 본인이라면 기업은 다음 중 어느 하나를 통제하게 된다.

- (1) 다른 당사자에게서 받은 재화 또는 다른 자산으로서, 이후 그대로 고객에게 이전하는 것
- (2) 다른 당사자가 수행할 용역에 대한 권리로서, 기업이 자신을 대신하여 그 당사자가 고객에게 용역을 제공하도록 지시할 수 있는 능력을 주는 것
- (3) 다른 당사자에게서 받은 재화나 용역으로서, 이후 기업이 고객에게 정해진 재화나 용역을 공급하는 경우에 이를 다른 재화나 용역과 결합하는 것. 예를 들면 기업이 고객과 계약한 정해진 재화나 용역을 제공하기 위해 다른 당사자가 공급하는 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공하는 경우에(문단 29(1) 참조) 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업은 정해진 재화나 용역을 통제한다. 이는 기업이 정해진 재화나 용역(다른 당사자에게서 받은 재화나 용역을 포함함)의 투입물을 처음 통제하게 되고 정해진 재화나 용역인 결합산출물을 창출하는 데 그것을 사용하도록 지시하기 때문이다.

B35B 기업이 본인인 경우에 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로) 기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식한다.

B36 기업의 수행의무가 다른 당사자가 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것이라면 이 기업은 대리인이다. 기업이 대리인인 경우에 다른 당사자가 공급하는 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제하지 않는다. 기업이 대리인인 경우에는 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로), 이 기업은 다른 당사자가 그 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 보수나 수수료 금액을 수익으로 인식한다. 기업의 보수나 수수료는 다른 당사자가 제공하기로 하는 재화나 용역과 교환하여 받은 대가 가운데 그 당사자에게 지급한 다음에 남는 순액일 수 있다.

B37 고객에게 정해진 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제함[따라서 본인임(문단 B35 참조)]을 나타내는 지표에는 다음 사항이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다. 이는 보통 정해진 재화나 용역을 수용할 수 있게 할 책임(예: 재화나 용역을 고객의 규격에 맞추어 주된 책임)도 포함한다. 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있다면, 이는 정해진 재화나 용역을 제공하는 데 관여하는 다른 당사자가 기업을 대신하여 활동하고 있음을 나타낼 수 있다.
- (2) 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다(예: 고객에게 반품권이 있는 경우). 예를 들면 고객과 계약을 체결하기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 획득하거나 획득하기로 약정한다면 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역의 사용을 지시하고 그 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있음을 나타낼 수 있다.

(3) 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다. 정해진 재화나 용역에 대하여 고객이 지급하는 가격을 기업이 결정한다는 것은 기업이 재화나 용역의 사용을 지시하고 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 어떤 경우에는 가격을 결정할 재량이 대리인에게 있을 수 있다. 예를 들면 대리인이 다른 당사자가 고객에게 공급하는 재화나 용역을 주선하는 용역에서 추가 수익을 창출하기 위하여 가격 결정에 일부 융통성을 가질 수 있다.

B37A 문단 B37의 지표들은 정해진 재화나 용역의 특성과 계약 조건에 따라 통제 여부의 판단에 더 적합하거나 덜 적합할 수 있다. 또 계약에 따라 다른 지표들이 더 설득력 있는 증거를 제공할 수 있다.

B38 기업이 정해진 재화나 용역을 고객에게 이전하는 수행의무를 더는 이행할 의무가 없도록(기업이 더는 본인으로 활동하지 않도록) 다른 당사자가 기업의 계약상 수행의무와 계약상 권리를 인수한다면, 기업은 그 수행의무에 대해 수익을 인식하지 않는다. 그 대신에 다른 당사자를 위해 계약을 체결하는 수행의무 이행에 대해 수익을 인식할지(기업이 대리인으로 활동하는지)를 판단한다.

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

B39 무료나 할인된 가격으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 고객의 선택권은 형태[예: 판매 인센티브, 고객보상점수(points), 계약갱신 선택권, 미래의 재화나 용역에 대한 그 밖의 할인]가 다양하다.

B40 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는

중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무가 생기게 한다(예: 이 재화나 용역에 대해 그 지역이나 시장의 해당 고객층에게 일반적으로 제공하는 할인의 범위를 초과하는 할인). 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 기업은 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

B41 재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하는 가격으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권이 고객에게 있다면, 과거에 계약을 체결한 경우에만 행사할 수 있을지라도 그 선택권은 고객에게 중요한 권리를 제공하지 않는다. 이 경우는 기업이 고객에게 마케팅 제안을 한 것이다. 따라서 고객이 추가 재화나 용역을 매입하는 선택권을 행사하는 경우에만 이 기준서에 따라 회계처리한다.

B42 문단 74에서는 상대적 개별 판매가격에 기초하여 거래가격을 수행의무에 배분하도록 요구한다. 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 고객의 선택권의 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면 이를 추정한다. 그 추정에는 고객이 선택권을 행사할 때 받을 할인을 반영하되, 다음 모두에 대해 조정한다.

- (1) 고객이 선택권을 행사하지 않고도 받을 수 있는 할인액
- (2) 선택권이 행사될 가능성

B43 다음 모두에 해당하는 선택권의 개별 판매가격을 추정하기 위한 실무적 대안으로 기업이 제공할 것으로 예상되는 재화나 용역과 이에 상응하는 예상 대가를 참조하여, 선택권이 있는 재화나 용역에 거래가격을 배분할 수 있다. 보통 그 유형의 선택권은 계약을 갱신하기 위한 것이다.

- (1) 고객에게 미래 재화나 용역을 취득할 수 있는 중요한 권리가 있다.

- (2) 이 재화나 용역은 원래 계약의 재화나 용역과 비슷하다.
- (3) 원래 계약 조건에 따라 제공된다.

고객이 행사하지 아니한 권리

- B44 문단 106에 따라, 고객에게서 선수금을 받은 경우에는 미래에 재화나 용역을 이전할(또는 언제라도 이전할 수 있는 상태에 있어야 하는) 수행의무에 대한 선수금을 계약부채로 인식한다. 그 재화나 용역을 이전하고 따라서 수행의무를 이행할 때 계약부채를 제거(하고 수익을 인식)한다.
- B45 고객이 환불받을 수 없는 선급금을 기업에 지급하면 고객은 미래에 재화나 용역을 받을 권리를 기업에서 얻게 된다(그리고 기업은 언제라도 재화나 용역을 이전할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무가 있다). 그러나 고객은 자신의 계약상 권리를 모두 행사하지 않을 수 있다. 그 행사되지 않은 권리를 흔히 미행사 부분(breakage)이라고 부른다.
- B46 기업이 계약부채 중 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상된다면, 고객이 권리를 행사하는 방식에 따라 그 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다. 기업이 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되지 않는다면, 고객이 그 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다. 기업이 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는지를 판단하기 위해, 문단 56~58의 요구사항(변동대가 추정치의 제약)을 참고한다.
- B47 고객이 권리를 행사하지 아니한 대가를 다른 당사자(예: 미청구 자산에 관한 관련 법률에 따른 정부기관)에게 납부하도록 요구받는 경우에는 받은 대가를 (수익이 아닌) 부채로 인식한다.

환불되지 않는 선수수수료(와 일부 관련 원가)

- B48 어떤 계약에서는 기업은 환불되지 않는 선수수수료를 계약 개시 시점이나 그와 가까운 시기에 고객에게 부과한다. 예를 들면 헬스 클럽 회원계약 가입수수료, 통신계약의 가입수수료, 일부 용역계약 준비수수료, 일부 공급계약의 개시수수료가 이에 해당한다.
- B49 이러한 계약에서 수행의무를 식별하기 위해 수수료가 약속한 재화나 용역의 이전에 관련되는지를 판단한다. 많은 경우에 환불되지 않는 선수수수료가 계약 개시시점이나 그와 가까운 시기에 기업이 계약을 이행하기 위하여 착수해야 하는 활동에 관련되더라도, 그 활동으로 고객에게 약속한 재화나 용역이 이전되지는 않는다(문단 25 참조). 오히려 선수수수료는 미래 재화나 용역에 대한 선수금이므로, 그 미래 재화나 용역을 제공할 때 수익으로 인식한다. 계약을 갱신할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 문단 B40에서 기술한 중요한 권리를 고객에게 제공한다면, 수익 인식기간은 최초 계약기간보다 연장될 것이다.
- B50 환불되지 않는 선수수수료가 재화나 용역에 관련된다면, 문단 22~30에 따라 이 재화나 용역을 별도의 수행의무로 회계처리할지를 판단한다.
- B51 기업은 환불되지 않는 수수료를 계약 준비(set up)(또는 문단 25에서 기술한 그 밖의 관리 업무)에 드는 원가 보상의 일환으로 부과할 수 있다. 그 준비활동이 수행의무를 이행하는 것이 아니라면, 문단 B19에 따라 진행률을 측정할 때 그 활동(과 관련 원가)을 무시한다. 이는 준비활동 원가가 고객에게 용역을 이전하는 것을 나타내지 않기 때문이다. 계약을 준비할 때 드는 원가가 문단 95에 따라 인식해야 하는 자산이 되는지를 판단한다.

라이선싱

B52 라이선스는 기업의 지적재산에 대한 고객의 권리를 정한다. 지적 재산에 대한 라이선스에는 다음 사항에 대한 라이선스가 포함될 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 소프트웨어, 기술
- (2) 영화, 음악, 그 밖의 형태의 미디어와 오락물
- (3) 프랜차이즈
- (4) 특허권, 상표권, 저작권

B53 고객에게 라이선스(들)를 부여하는 약속에 더하여, 고객에게 다른 재화나 용역을 이전하기로 약속할 수 있다. 그 약속은 계약서에 분명히 기재하거나 기업의 사업 관행, 공개된 경영방침, 특정 성명(서)에서 암시될 수 있다(문단 24 참조). 다른 유형의 계약과 마찬가지로, 고객과의 계약에 그 밖에 약속한 재화나 용역에 더하여 라이선스(들)를 부여하는 약속이 포함된다면, 이 계약에서 각 수행 의무를 식별하기 위해 문단 22~30을 적용한다.

B54 문단 26~30에 따라 라이선스를 부여하는 약속이 그 밖에 약속한 재화나 용역과 계약에서 구별되지 않는다면, 라이선스를 부여하는 약속과 그 밖에 약속한 재화나 용역을 함께 단일 수행의무로 회계처리한다. 계약에서 약속한 그 밖의 재화나 용역과 구별되지 않는 라이선스의 예에는 다음 항목이 포함된다.

- (1) 유형 재화의 구성요소이면서 그 재화의 기능성에 반드시 필요한 라이선스
- (2) 관련 용역과 결합되는 경우에만 고객이 효익을 얻을 수 있는 라이선스(예: 라이선스를 부여하여 고객이 콘텐츠에 접근할 수 있도록 제공하는 온라인 서비스)

B55 라이선스가 구별되지 않는다면, 수행의무(약속한 라이선스 포함)가 기간에 걸쳐 이행되는 수행의무인지 한 시점에 이행되는 수행의무인지를 판단하기 위해 문단 31~38을 적용한다.

B56 라이선스를 부여하는 약속이 계약에서 그 밖에 약속한 재화나 용역과 구별되고, 따라서 라이선스를 부여하는 약속이 별도의 수행의무라면, 그 라이선스가 고객에게 한 시점에 이전되는지 아니면 기간에 걸쳐 이전되는지를 판단한다. 이를 판단할 때, 고객에게 라이선스를 부여하는 약속의 성격이 고객에게 다음 중 무엇을 제공하는 것인지를 고려한다.

- (1) 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는, 기업의 지적재산에 접근할 권리
- (2) 라이선스를 부여하는 시점에 존재하는, 기업의 지적자산을 사용할 권리

기업 약속의 성격을 판단함

B57 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

B58 다음 기준을 모두 충족한다면, 라이선스를 부여하는 기업의 약속의 성격은 기업의 지적재산에 접근권을 제공하는 것이다.

- (1) 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 기업이 할 것을 계약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상한다(문단 B59와 B59A 참조).
- (2) 라이선스로 부여한 권리 때문에 고객은 문단 B58(1)에서 식별되는 기업 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출된다.
- (3) 그 활동(들)이 행해짐에 따라 재화나 용역을 고객에게 이전하는 결과를 가져오지 않는다(문단 25 참조).

B59 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 기업이 할 것이라

고 고객이 합리적으로 예상할 수 있음을 나타낼 수 있는 요소(들)에는 기업의 사업 관행, 공개된 경영방침, 특정 성명(서)이 포함된다. 비록 결정적이지는 않지만, 고객에게 권리가 있는 지적재산과 관련하여 기업과 고객이 공유하는 경제적 지분(예: 판매기준 로열티)의 존재도 기업이 그러한 활동을 할 것이라고 고객이 합리적으로 예상할 수 있음을 나타낼 수 있다.

B59A 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 기업의 활동이 고객에게 권리가 있는 지적재산에 유의적으로 영향을 미친다.

(1) 그 활동이 지적재산의 형식(예: 디자인, 콘텐츠)이나 기능성(예: 기능 또는 업무를 수행하는 능력)을 유의적으로 바꿀 것으로 예상된다.

(2) 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력이 실질적으로 그 활동에서 생기거나 그 활동에 따라 달라진다. 예를 들면 상표에서 생기는 효익은 흔히 지적재산의 가치를 뒷받침하거나 유지하는 기업의 지속적인 활동에서 생기거나 그 활동에 따라 달라진다.

따라서 고객에게 권리가 있는 지적재산의 개별 기능성이 유의적이라면 그 지적재산의 효익 가운데 유의적인 부분은 그 기능성에서 생긴다. 따라서 그 활동이 형식이나 기능성을 유의적으로 바꾸지 않는다면 그 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력은 기업의 활동에서 유의적으로 영향을 받지 않을 것이다. 흔히 개별 기능성이 유의적인 지적재산의 유형으로는 소프트웨어, 생물학적 화합물이나 약물의 제조법, 완성된 미디어 콘텐츠(예: 영화, 텔레비전 쇼, 음반)가 포함된다.

B60 문단 B58의 기준을 충족한다면, 기업은 라이선스를 부여하는 약속을 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리한다. 기업의 지적재산에 접근을 제공하는 약속을 수행하는 대로 고객이 수행에서 생기는 효익을 동시에 얻고 소비하기 때문이다(문단 35(1) 참조). 지적재산에 접근을 제공하는 수행의무의 진행률을 측정하는 적절

한 방법을 선택하기 위하여 문단 39~45를 적용한다.

B61 문단 B58의 기준을 충족하지 못하면, 기업이 한 약속의 성격은 라이선스를 고객에게 부여하는 시점에 (형식과 기능성 면에서) 그 라이선스가 존재하는 대로, 지적재산의 사용권을 제공하는 것이다. 이는 라이선스를 이전하는 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시할 수 있고 라이선스에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있음을 뜻한다. 지적재산 사용권을 제공하는 약속은 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다. 고객에게 라이선스를 이전하는 시점을 판단하기 위해 문단 38을 적용한다. 그러나 지적재산 사용권을 제공하는 라이선스에 대한 수익은 고객이 라이선스를 사용하여 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작되기 전에는 인식할 수 없다. 예를 들면 고객이 즉시 소프트웨어를 사용할 수 있게 하는 접속번호를 고객에게 제공하거나 다른 방법으로 사용할 수 있게 하기 전에, 소프트웨어의 라이선스 기간이 시작될 수 있다. 이 경우에 기업은 그 접속번호를 제공하거나 다른 방법으로 사용할 수 있게 하기 전에는 수익을 인식하지 않는다.

B62 라이선스가 지적재산 접근권을 제공하는지, 지적재산 사용권을 제공하는지를 판단할 때, 다음 요소(들)는 고려하지 않는다.

- (1) 시간 제약, 지리적 지역 제약, 사용 제약—그 제약은 수행의무가 한 시점에 이행되는지 또는 기간에 걸쳐 이행되는지를 정하기보다는 약속한 라이선스의 속성을 정한다.
- (2) 기업이 지적재산에 유효한 특허권이 있고 이 특허권의 무단사용을 금지하는 보증을 제공—특허권을 보호하는 약속은 수행의무가 아니다. 특허권을 보호하는 행위는 기업의 지적재산의 가치를 보호하고, 이전된 라이선스가 계약에서 약속한 라이선스의 규격을 충족한다는 확신을 고객에게 주는 것이기 때문이다.

판매기준 로열티나 사용기준 로열티

B63 문단 56~59의 요구사항에도 불구하고, 지적재산의 라이선스를 제공하는 대가로 약속된 판매기준 로열티나 사용기준 로열티의 수익은 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 인식한다.

- (1) 후속 판매나 사용
- (2) 판매기준 또는 사용기준 로열티의 일부나 전부가 배분된 수행 의무를 이행함(또는 일부 이행함)

B63A 문단 B63의 판매기준 로열티나 사용기준 로열티에 대한 요구사항은 그 로열티가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에 적용한다.

- (1) 지적재산의 라이선스에만 관련된다.
- (2) 지적재산의 라이선스는 로열티가 관련되는 지배적인 항목이다 (예: 로열티가 관련되는 다른 재화나 용역보다 그 라이선스에 고객이 더 유의적인 가치를 부여할 것이라고 기업이 합리적으로 예상할 때, 지적재산의 라이선스는 로열티가 관련되는 지배적인 항목일 수 있다).

B63B 문단 B63A의 요구사항이 충족될 때 판매기준 로열티나 사용기준 로열티에서 생기는 수익은 전적으로 문단 B63에 따라 인식한다. 문단 B63A의 요구사항이 충족되지 않을 때에는 판매기준 로열티나 사용기준 로열티에 문단 50~59의 변동대가에 대한 요구사항을 적용한다.

재매입약정

B64 재매입약정은 자산을 판매하고, (같은 계약이나 다른 계약에서) 그 자산을 다시 사기로 약속하거나 다시 살 수 있는 선택권을 갖는 계약이다. 재매입 자산은 원래 고객에게 판매했던 자산, 그 자산과 실질적으로 같은 자산, 원래 판매했던 자산이 구성요소가 된

다른 자산일 수 있다.

B65 채매입약정은 일반적으로 세 가지 형태로 나타난다.

- (1) 자산을 다시 사야 하는 기업의 의무(선도)
- (2) 자산을 다시 살 수 있는 기업의 권리(콜옵션)
- (3) 고객이 요청하면 자산을 다시 사야 하는 기업의 의무(풋옵션)

선도나 콜옵션

B66 기업이 자산을 다시 사야 하는 의무나 다시 살 수 있는 권리(선도나 콜옵션)가 있다면, 고객은 자산을 통제하지 못한다. 고객이 자산을 물리적으로 점유할 수 있더라도, 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 고객의 능력이 제한되기 때문이다. 따라서 그 계약을 다음 중 어느 하나로 회계처리한다.

- (1) 기업회계기준서 제1116호 '리스'에 따른 리스: 계약이 판매후리스 거래의 일부가 아니고 기업이 자산을 원래 판매가격보다는 낮은 금액으로 다시 살 수 있거나 다시 사야 하는 경우, 계약이 판매후리스 거래의 일부인 경우에 기업은 자산을 계속 인식하고 고객에게서 받은 대가는 금융부채로 인식한다. 금융부채는 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다.
- (2) 문단 B68에 따른 금융약정: 기업이 자산을 원래 판매가격 이상의 금액으로 다시 살 수 있거나 다시 사야 하는 경우

B67 채매입 가격을 판매가격과 비교할 때 화폐의 시간가치를 고려한다.

B68 채매입약정이 금융약정이라면, 기업은 자산을 계속 인식하고 고객에게서 받은 대가는 금융부채로 인식한다. 고객에게서 받은 대가(금액)와 고객에게 지급해야 하는 대가(금액)의 차이를 이자로 인

식하고, 해당되는 경우에는 처리원가나 보유원가(예: 보험)로 인식한다.

- B69 옵션이 행사되지 않은 채 소멸된다면 부채를 제거하고 수익을 인식한다.

풋옵션

- B70 고객이 요청하면 기업이 원래 판매가격보다 낮은 가격으로 자산을 다시 사야 하는 의무(풋옵션)가 있는 경우에 계약 개시시점에 고객이 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적인지를 고려한다. 고객이 그 권리를 행사하면 사실상 고객이 일정 기간 특정 자산의 사용권 대가를 기업에 지급하는 결과가 된다. 그러므로 고객이 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적인 경우에, 계약이 판매후리스 거래의 일부가 아니라면 이 약정을 기업회계기준서 제1116호에 따라 리스로 회계처리한다. 계약이 판매후리스 거래의 일부라면 기업은 자산을 계속 인식하고 고객에게서 받은 대가는 금융부채로 인식한다. 금융부채는 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다.

- B71 고객이 자신의 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적인지를 판단하기 위하여 다양한 요소(들)(재매입일의 자산의 예상 시장가치와 재매입 가격의 관계, 권리가 소멸될 때까지 남은 기간 포함)를 고려한다. 예를 들면 재매입 가격이 자산의 시장가치보다 유의적으로 높을 것으로 예상된다면, 이는 고객이 풋옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적임을 나타낸다.

- B72 고객이 자산의 원래 판매가격보다 낮은 가격으로 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적이지 않다면, 이 약정을 문단 B20~B27에서 기술하는 반품권이 있는 제품의 판매처럼 회계처리한다.

- B73 자산을 다시 사는 가격이 원래 판매가격 이상이고 자산의 예상 시장가치보다 높다면 그 계약은 사실상 금융약정이므로 문단 B68에서 기술한 바와 같이 회계처리한다.
- B74 자산을 다시 사는 가격이 원래 판매가격 이상이고 자산의 예상 시장가치 이하이며, 고객이 자신의 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적이지 않다면, 이 약정을 문단 B20~B27에서 기술하는 반품권이 있는 제품의 판매처럼 회계처리한다.
- B75 재매입 가격을 판매가격과 비교할 때 화폐의 시간가치를 고려한다.
- B76 옵션이 행사되지 않은 채 소멸된다면 부채를 제거하고 수익을 인식한다.

위탁약정

- B77 최종 고객에게 판매하기 위해 기업이 제품을 다른 당사자(예: 중개인이나 유통업자)에게 인도하는 경우에 그 다른 당사자가 그 시점에 제품을 통제하게 되었는지를 평가한다. 다른 당사자가 그 제품을 통제하지 못하는 경우에는 다른 당사자에게 인도한 제품을 위탁약정에 따라 소유하는 것이다. 따라서 인도된 제품이 위탁물로 소유된다면 제품을 다른 당사자에게 인도할 때 수익을 인식하지 않는다.
- B78 어떤 약정이 위탁약정이라는 지표에는 다음 사항이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 정해진 사건이 일어날 때까지(예: 중개인의 고객에게 자산을 판매하거나 정해진 기간이 만료될 때까지) 기업이 자산을 통제한다.
- (2) 기업은 제품의 반환을 요구하거나 제품을 제삼자(예: 다른 중개인)에게 이전할 수 있다.
- (3) 중개인은 (보증금을 지급해야 하는 경우도 있지만) 제품에 대해 지급해야 하는 무조건적인 의무는 없다.

미인도청구약정

- B79 미인도청구약정은 기업이 고객에게 제품의 대가를 청구하지만 미래 한 시점에 고객에게 이전할 때까지 기업이 제품을 물리적으로 점유하는 계약이다. 예를 들면 고객이 제품을 보관할 수 있는 공간이 부족하거나 생산 일정이 지연되어 기업에 이러한 계약의 체결을 요청할 수 있다.
- B80 고객이 언제 제품을 통제하게 되는지를 파악하여 기업이 그 제품을 이전하는 수행의무를 언제 이행하였는지를 판단한다(문단 38 참조). 일부 계약에서는 계약 조건(인도 조건과 선적 조건을 포함)에 따라 제품이 고객의 사업장에 인도되거나 제품이 선적될 때에 통제가 이전된다. 그러나 일부 계약에서는 기업이 제품을 물리적으로 점유하고 있더라도 고객이 제품을 통제할 수 있다. 그 경우에 비록 고객이 그 제품을 물리적으로 점유하는 권리를 행사하지 않기로 결정하였더라도, 고객은 제품의 사용을 지시하고 제품의 나머지 효익 대부분을 획득할 능력이 있다. 따라서 기업은 제품을 통제하지 않는다. 그 대신에 기업은 고객 자산을 보관하는 용역을 고객에게 제공한다.
- B81 문단 38의 요구사항을 적용하는 것 외에도, 고객이 미인도청구약정에서 제품을 통제하기 위해서는 다음 기준을 모두 충족하여야

한다.

- (1) 미인도청구약정의 이유가 실질적이어야 한다(예: 고객이 그 약정을 요구하였다).
- (2) 제품은 고객의 소유물로 구분하여 식별되어야 한다.
- (3) 고객에게 제품을 물리적으로 이전할 준비가 현재 되어 있어야 한다.
- (4) 기업이 제품을 사용할 능력을 가질 수 없거나 다른 고객에게 이를 넘길 능력을 가질 수 없다.

B82 제품의 미인도청구 판매를 수익으로 인식하는 경우에 문단 22~30에 따른 나머지 수행의무(예: 보관 용역)가 있어 문단 73~86에 따라 거래가격의 일부를 배분해야 하는지를 고려한다.

고객의 인수

B83 문단 38(5)에 따라, 고객이 자산을 인수하는 것은 고객이 자산을 통제하게 됨을 나타낼 수 있다. 고객의 인수 조항에서는 재화나 용역이 합의한 규격에 부합하지 않는 경우에 고객의 계약 취소를 허용하거나 기업의 개선 조치(remedial action)를 요구한다. 고객이 재화나 용역을 언제 통제하게 되는지를 파악할 때 그러한 조항을 참고한다.

B84 계약에서 합의한 규격에 따라 재화나 용역에 대한 통제가 고객에게 이전되었음을 객관적으로 판단할 수 있다면, 고객의 인수는 고객이 재화나 용역을 언제 통제하게 되는지 판단하는 데에 영향을 미치지 않는 형식적인 것이다. 예를 들면 고객의 인수 조항이 특정된 크기 및 무게 특성을 맞추는지에 기초한다면, 고객의 인수를 확인받기 전에 그 기준에 부합하는지를 판단할 수 있을 것이다. 비슷한 재화나 용역의 계약에 대한 기업의 경험은 고객에게 제공한 재화나 용역이 계약에서 합의한 규격을 따른다는 증거를 제공

할 수 있다. 고객이 인수하기 전에 수익을 인식한다면, 아직 나머지 수행의무(예: 장비의 설치)가 있는지를 고려하고 이를 별도로 회계처리해야 하는지를 판단한다.

B85 그러나 고객에게 제공된 재화나 용역이 계약에서 합의한 규격에 따른 것인지를 객관적으로 판단할 수 없다면, 고객이 인수할 때까지 고객이 통제하게 되었다고 결론을 내릴 수 없을 것이다. 이는 그 상황에서는 고객이 재화나 용역의 사용을 지시하고 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있다고 판단할 수 없기 때문이다.

B86 시험·평가 목적으로 제품을 고객에게 인도하고 고객이 시험기간이 경과할 때까지 어떠한 대가도 지급하지 않기로 확약한 경우에 고객이 제품을 인수하는 때나 시험기간이 경과할 때까지 제품에 대한 통제는 고객에게 이전되지 않은 것이다.

수익의 구분 공시

B87 문단 114에서는 경제적 요소가 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는지를 나타내는 범주로 고객과의 계약에서 생기는 수익을 구분하도록 요구한다. 따라서 이 공시의 목적상 수익을 구분하는 정도는 고객과의 계약에 관련된 사실 및 상황에 달려있다. 일부 기업은 수익의 구분에 대한 문단 114의 목적을 이루기 위해 두 가지 유형 이상의 범주를 사용할 필요가 있을 수 있다. 다른 기업은 단일 유형의 범주만을 사용하여도 수익 구분의 목적을 이룰 수 있을 것이다.

B88 수익을 구분하기 위해 사용하는 (여러) 범주의 유형을 선택할 때 그 밖의 목적을 위해 기업의 수익 정보가 어떻게 표시되었는지를 고려하며, 이에선 다음 사항이 모두 포함된다.

- (1) 재무제표 외에 표시되는 공시자료(예: 실적 공개, 연차 보고, 투자자 설명)
- (2) 영업부문의 재무성과를 평가하기 위해 최고 영업의사 결정자가 정기적으로 검토하는 정보
- (3) 문단 B88(1)·(2)에서 식별된 정보의 유형과 비슷한 그 밖의 정보로서 기업이나 재무제표이용자가 기업의 재무성과를 평가하거나 자원배분 의사결정을 하기 위해 사용하는 다른 정보

B89 적절할 수 있는 범주의 예에는 다음 사항이 포함되며 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 재화 또는 용역의 유형(예: 주요 제품계열)
- (2) 지리적 지역(예: 국가나 지역)
- (3) 시장이나 고객의 유형(예: 정부 고객과 비정부 고객)
- (4) 계약의 유형[예: 고정가격계약과 원가보상(time-and-materials) 계약]
- (5) 계약의 존속 기간(예: 단기 계약과 장기 계약)
- (6) 재화나 용역의 이전 시기(예: 한 시점에 고객에게 이전하는 재화나 용역의 수익과 기간에 걸쳐 이전하는 재화나 용역의 수익)
- (7) 판매망(예: 고객에게 직접 판매하는 재화와 중개인을 거쳐 판매하는 재화)

부록 C. 시행일과 경과 규정

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성하고 이 기준서의 다른 부분과 권위가 같다.

시행일

- C1 이 기준서는 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- C1A 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호 '리스'에 따라 문단 5, 97, B66, B70을 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.
- C1B 2016년 12월에 공표한 '기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익 개정(수행의무 식별 등의 명확화)'에 따라 문단 26, 27, 29, B1, B34~B38, B52~B54, B56, B58, B59, B63, C2, C5, C7을 개정하였고, 문단 B57을 삭제하였으며, 문단 B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A, C8A를 추가하였다. 이 개정 내용은 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- C1C 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호에 따라 문단 5를 개정하였다^{한2)}. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.

한2) 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 2017년 5월 발표한 IFRS 17 '보험계약'에 대응하는 K-IFRS 제1117호 '보험계약'을 제정 의결하였으나 공표하지 않고, 국제회계기준위원회가 2020년 6월에 발표한 개정 IFRS 17을 포함하여 K-IFRS 제1117호를 2021년 4월에 수정 심의·의결하였다. 한편, 국제회계기준위원회는 2017년 5월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 5를 개정하였다.

한C1.1 2018년 12월에 공표한 '기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익 개정(기업회계기준서 제1115호 문단 한129.1의 개정)'에 따라 문단 한129.1을 개정하였다. 이 개정내용은 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

경과 규정

C2 문단 C3~C8A의 경과 규정의 목적상

- (1) 최초 적용일은 이 기준서를 처음 적용하는 보고기간의 시작일이다.
- (2) 완료된 계약은 기업회계기준서 제1011호 '건설계약', 기업회계기준서 제1018호 '수익'과 관련 해석서에 따라 식별된 재화나 용역을 모두 이미 이전한 계약이다.

C3 다음 두 방법 중 하나를 사용하여 이 기준서를 적용한다.

- (1) 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 표시하는 각 과거 보고기간에 소급하여 적용하되, 문단 C5의 실무적 간편법을 적용할 수 있다.
- (2) 문단 C7~C8에 따라 이 기준서의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일에 인식하도록 소급하여 적용한다.

C4 이 기준서를 처음으로 적용하는 경우에 그리고 이 기준서를 문단 C3(1)에 따라 소급 적용하는 경우에만, 기업회계기준서 제1008호 문단 28의 요구사항에도 불구하고, 이 기준서를 처음으로 적용하는 회계연도의 직전 회계연도(직전 기간)에 대해 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 요구하는 양적 정보만을 표시한다. 당기나 더 이른 비교 기간에 대해 이 정보를 표시할 수 있으나, 반드시 해야 하는 것은 아니다.

C5 이 기준서를 문단 C3(1)에 따라 소급 적용할 때 다음 실무적 간편법을 하나 이상 사용할 수 있다.

- (1) 다음 중 어느 하나에 해당하는 완료된 계약을 다시 작성할 필요가 없다.
 - (가) 같은 회계연도에 개시되어 완료된 계약
 - (나) 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약
- (2) 변동대가가 있는 완료된 계약에 대하여 비교 보고기간의 변동대가를 추정하지 않고 계약이 완료된 날의 거래가격을 사용할 수 있다.
- (3) 표시되는 가장 이른 기간이 시작되기 전에 변경된 계약은 문단 20~21에 따라 그 계약 변경에 대하여 계약을 소급하여 다시 작성할 필요가 없다. 그 대신에 다음을 할 때에 표시되는 가장 이른 기간이 시작되기 전에 이루어진 모든 변경의 총 영향을 반영한다.
 - (가) 이행된 수행의무와 이행되지 않은 수행의무를 식별함
 - (나) 거래가격을 산정함
 - (다) 이행된 수행의무와 이행되지 않은 수행의무에 거래가격을 배분함
- (4) 최초 적용일 전에 표시되는 모든 보고기간에 대하여 나머지 수행의무에 배분된 거래가격과 그 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명(문단 120 참조)을 공시할 필요가 없다.

C6 기업이 사용한 문단 C5의 실무적 간편법은 표시되는 모든 보고기간 내의 모든 계약에 일관되게 적용한다. 그리고 다음 정보를 모두 공시한다.

- (1) 사용한 실무적 간편법
- (2) 가능성이 어느 정도 있는(reasonably possible) 범위에서, 각 실무적 간편법 적용에 따른 추정 효과의 질적 평가

- C7 이 기준서를 문단 C3(2)에 따라 소급 적용하기로 선택한다면, 이 기준서의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일이 포함되는 회계연도의 이익잉여금(또는 적절하다면 다른 자본 요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식한다. 이 경과 규정에 따라 최초 적용일(예: 12월 31일이 회계연도 말인 기업의 경우에 2018년 1월 1일)에 완료되지 않은 계약에만 이 기준서를 소급하여 적용하기로 선택할 수 있다.
- C7A 이 기준서를 문단 C3(2)에 따라 소급하여 적용하는 기업은 다음 중 어느 하나에 해당하는 계약 변경에도 문단 C5(3)에서 기술하는 실무적 간편법을 사용할 수 있다.
- (1) 표시되는 가장 이른 기간이 시작되기 전에 이루어진 모든 계약 변경
 - (2) 최초 적용일 전에 이루어진 모든 계약 변경
- 이 실무적 간편법을 사용하는 경우에는 모든 계약에 그 간편법을 일관되게 적용하고 문단 C6에서 요구하는 정보를 공시한다.
- C8 이 기준서를 문단 C3(2)에 따라 소급 적용하는 경우에 최초 적용일이 포함된 보고기간에 다음 사항을 모두 추가 공시한다.
- (1) 변경 전에 유효했던 기업회계기준서 제1011호, 기업회계기준서 제1018호, 관련 해석서와 비교하여, 이 기준서를 적용하면서 해당 보고기간에 영향을 받는 각 재무제표 항목 금액
 - (2) C8(1)에서 식별한 유의적인 변동이 생긴 이유를 설명
- C8A 기업회계기준서 제1008호에 따라 ‘기업회계기준서 제1115호 개정(수행의무 식별 등의 명확화)’(문단 C1B 참조)를 소급하여 적용한다. 이 개정 내용을 소급하여 적용할 때에는 최초 적용일에 그 개정 내용이 기업회계기준서 제1115호에 이미 포함되었던 것처럼 적용한다. 따라서 문단 C2~C8에 따라 기업회계기준서 제1115호

의 요구사항을 적용하지 않았던 회계연도나 계약에는 그 개정 내용을 적용하지 않는다. 예를 들면 최초 적용일에 완료되지 않은 계약에만 문단 C3(2)에 따라 기업회계기준서 제1115호를 적용하는 경우에 기업회계기준서 제1115호의 최초 적용일에 완료된 계약은 이 개정 내용의 영향을 반영하여 다시 작성하지 않는다.

기업회계기준서 제1109호 참조

- C9 이 기준서를 적용하지만 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'은 적용하지 아니한 경우에 기업회계기준서 제1109호에 대한 언급은 기업회계기준서 제1039호 '금융상품: 인식과 측정'을 언급한 것으로 본다.

다른 기준서의 대체

- C10 이 기준서는 다음 기준서를 대체한다.
- (1) 기업회계기준서 제1011호 '건설계약'
 - (2) 기업회계기준서 제1018호 '수익'
 - (3) 기업회계기준해석서 제2113호 '고객충성제도'
 - (4) 기업회계기준해석서 제2115호 '부동산건설약정'
 - (5) 기업회계기준해석서 제2118호 '고객으로부터의 자산이전'
 - (6) 기업회계기준해석서 제2031호 '수익: 광고용역의 교환거래'

기업회계기준서 제1115호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1115호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2015년)

기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 제정(2015. 11. 6.)은 회계기준위원회가 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이기영, 전영교, 한봉희, 한종수

기업회계기준서 제1115호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2015년)

기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 개정(2015. 12. 24.)은 회계기준위원회가 위원 6명의 찬성으로 의결하였다. 한봉희 위원은 개정에 반대하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이기영, 전영교, 한종수

기업회계기준서 제1115호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2016년)

기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 개정(2016. 11. 15.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이길우, 전영교, 정석우, 한봉희

기업회계기준서 제1115호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2018년)

기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 개정(2018.10.26.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 권성수(상임위원), 김동욱, 김영석, 이기화, 이길우, 이명곤, 박희준, 정석우

적용사례 실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 적용사례

	문단번호
계약의 식별	IE2~IE9
사례 1: 대가의 회수 가능성	IE3~IE6
사례 2: 대가가 표시된 가격이 아니다 - 암묵적 가격할인	IE7~IE9
사례 3: 암묵적 가격할인	IE10~IE13
사례 4: 계약 식별 기준의 재검토	IE14~IE17
계약 변경	IE18~IE43
사례 5: 계약변경-재화	IE19~IE24
사례 6: 계약변경 후 거래가격의 변경	IE25~IE32
사례 7: 계약변경-용역	IE33~IE36
사례 8: 변경에 따른 수익의 누적효과 일괄조정	IE37~IE41
사례 9: 승인되지 않은 범위 및 가격 변경	IE42~IE43
수행의무의 식별	IE44~IE65A
사례 10: 재화와 용역이 구별되지 않는다	IE45~IE48C
사례 11: 재화나 용역이 구별되는지를 판단함	IE49~IE58K
사례 12: 계약에 명시된 약속과 암묵적 약속	IE59~IE65A
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	IE66~IE90
사례 13: 고객이 효익을 동시에 얻고 소비한다	IE67~IE68
사례 14: 대체 사용 및 지급청구권 검토	IE69~IE72
사례 15: 자산이 기업에 대체 용도가 없다	IE73~IE76
사례 16: 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권	IE77~IE80
사례 17: 수행의무가 한 시점에 이행되는지 또는 기간에 걸쳐 이행되는지 판단	IE81~IE90
수행의무의 진행률 측정	IE91~IE100

적용사례·실무적용지침 목차

사례 18: 재화나 용역을 사용할 수 있게 하는 경우의 진행률 측정	IE92~IE94
사례 19: 미설치 설비 변동대가	IE95~IE100 IE101~IE108
사례 20: 변동대가를 유발하는 위약금	IE102~IE104
사례 21: 변동대가 추정 변동대가 추정치의 제약	IE105~IE108 IE109~IE133
사례 22: 반품권	IE110~IE115
사례 23: 가격할인	IE116~IE123
사례 24: 대량 할인 장려금	IE124~IE128
사례 25: 제약 대상 관리수수료 계약에 있는 유의적인 금융요소	IE129~IE133 IE134~IE154
사례 26: 유의적인 금융요소와 반품권	IE135~IE140
사례 27: 장기 계약에 대한 지급청구권 보류	IE141~IE142
사례 28: 할인을 산정	IE143~IE147
사례 29: 선수금과 할인을 평가	IE148~IE151
사례 30: 선수금 비현금 대가	IE152~IE154 IE155~IE158
사례 31: 비현금 대가를 받을 권리 고객에게 지급할 대가	IE156~IE158 IE159~IE162
사례 32: 고객에게 지급할 대가 거래가격을 수행의무에 배분	IE160~IE162 IE163~IE187
사례 33: 배분 방법론	IE164~IE166
사례 34: 할인액의 배분	IE167~IE177
사례 35: 변동대가의 배분 계약원가	IE178~IE187 IE188~IE196
사례 36: 계약체결 증분원가	IE189~IE191

적용사례·실무적용지침 목차

사례 37: 자산이 되는 원가	IE192~IE196
표시	IE197~IE208
사례 38: 계약부채와 수취채권	IE198~IE200
사례 39: 기업의 수행 정도에 대해 인식하는 계약자산	IE201~IE204
사례 40: 기업의 수행 정도에 대해 인식하는 수취채권	IE205~IE208
공시	IE209~IE221
사례 41: 수익 구분 - 양적 공시	IE210~IE211
사례 42: 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의 공시	IE212~IE219
사례 43: 나머지 수행의무에 배분된 거래가격 공시 - 질적 공시	IE220~IE221
보증	IE222~IE229
사례 44: 보증	IE223~IE229
본인 대 대리인의 고려사항	IE230~IE248F
사례 45: 재화나 용역 제공을 주선했(기업이 대리인이다)	IE231~IE233
사례 46: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속 (기업이 본인이다)	IE234~IE238
사례 46A: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속 (기업이 본인이다)	IE238A~IE238G
사례 47: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속 (기업이 본인이다)	IE239~IE243
사례 48: 재화나 용역 제공을 주선했(기업이 대리인이다)	IE244~IE248
사례 48A: 기업은 같은 계약에서 본인이자 대리인이다	IE248A~IE248F
추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권	IE249~IE270
사례 49: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권 (할인권)	IE250~IE253
사례 50: 고객에게 중요한 권리를 제공하지 않는 선택권 (추가 재화나 용역)	IE254~IE256
사례 51: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권	

적용사례·실무적용지침 목차

(갱신 선택권)	IE257~IE266
사례 52: 고객충성제도	IE267~IE270
환불되지 않는 선수수수료	IE271~IE274
사례 53: 환불되지 않는 선수수수료	IE272~IE274
라이선싱	IE275~IE313
사례 54: 지적재산 사용권	IE276~IE277
사례 55: 지적재산의 라이선스	IE278~IE280
사례 56: 구별되는 라이선스를 식별함	IE281~IE288
사례 57: 프랜차이즈 권리	IE289~IE296
사례 58: 지적재산에 접근	IE297~IE302
사례 59: 지적재산 사용권	IE303~IE306
사례 60: 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 로열티	IE307~IE308
사례 61: 지적재산에 접근	IE309~IE313
재매입약정	IE314~IE321
사례 62: 재매입약정	IE315~IE321
미인도청구약정	IE322~IE327
사례 63: 미인도청구약정	IE323~IE327

기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준서 제1115호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

IE1 이 사례는 가상의 상황을 가정하여, 제시된 제한된 사실을 기초로 기업이 고객과 맺은 계약의 특정 측면에 기업회계기준서 제1115호의 요구사항의 일부를 어떻게 적용할 수 있는지를 설명한다. 각 사례의 분석은 요구사항을 적용할 수 있는 유일한 방식을 나타내려고 한 것은 아니며, 이 사례들을 설명된 특정 산업에만 적용하려고 한 것도 아니다. 사례 중 일부 사항이 실제 사실 유형을 나타낼 수 있지만 기업회계기준서 제1115호를 적용하는 경우에는 특정 사실 유형에 대한 모든 관련 사실과 상황을 판단할 필요가 있을 것이다.

계약의 식별

IE2 사례 1~4에서는 계약 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 9~16의 요구사항에 대하여 설명한다. 그리고 이 사례에서는 다음의 요구사항에 대해서도 설명한다.

- (1) 기업회계기준서 제1115호 문단 9와 변동대가 추정에 관한 문단 47 및 52의 상호작용 (사례 2~3)
- (2) 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 또는 사용기준 로열티 형태의 대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B63 (사례 4)

사례 1: 대가의 회수 가능성

IE3 부동산개발업자인 기업이 1백만원¹⁾에 건물을 판매하기 위해 고객과 계약을 체결하였다. 고객은 그 건물에 레스토랑을 개업하려고 한다.

1) 이 사례에서 화폐금액은 ‘원’으로 표시된다.

그 건물은 새로운 레스토랑을 운영하기에는 경쟁이 심한 지역에 위치하고 있으며, 고객은 레스토랑 산업에서 경험이 거의 없다.

IE4 고객은 계약 개시시점에 환불되지 않는 계약금 50,000원을 지급하고, 약속된 대가의 95%인 나머지 금액은 기업과 장기 금융약정을 체결하였다. 금융약정은 비소구(non-recourse)조건으로 제공되었는데, 이는 고객이 채무를 이행하지 못할 경우에 기업이 그 건물을 회수하고, 그 담보물의 가치가 받아야 할 금액보다 적더라도 고객에게 더는 보상을 요구할 수 없음을 뜻한다. 기업의 건물 원가는 600,000원이다. 고객은 계약 개시시점에 건물을 통제하게 된다.

IE5 이 경우에 계약이 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 기준을 충족하는지 판단할 때 기업회계기준서 제1115호 문단 9(5)의 기준을 충족하지 못한다고 결론 내린다. 기업은 건물의 이전에 대하여 받을 권리가 있는 대가를 회수할 가능성이 높지 않기 때문이다. 이 결론에 이르면서, 기업은 다음 요소들 때문에 고객의 지급능력과 의도에 의문이 제기될 수 있다고 본다.

- (1) 고객은 주로 레스토랑 사업(그 사업이 속한 산업의 심한 경쟁과 고객의 경험 부족으로 유의적인 위험에 직면한 사업)에서 얻는 수익으로 차입금(유의적인 잔액)을 상환하려고 한다.
- (2) 고객은 차입금 상환에 사용할 수 있는 다른 수익이나 자산이 부족하다.
- (3) 대여금이 비소구 조건이기 때문에 차입에 따른 고객의 책임이 제한되어 있다.

IE6 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 기준을 충족하지 못하기 때문에, 기업은 환불되지 않는 계약금 50,000원의 회계처리 결정에 기업회계기준서 제1115호의 문단 15~16을 적용한다. 기업은 문단 15에서 기술한 사건 중 어느 하나도 일어나지 않은 것으로 본다. 즉 기업이 대부분의 대가를 받지도 못하였고 계약을 종료하지도 않았다. 따라서

문단 16에 따라 기업은 환불되지 않는 50,000원을 보증금 채무로 회계처리한다. 문단 9의 기준을 충족한다고 결론(기업이 대가를 회수할 가능성이 높다는 결론)짓거나 문단 15의 사건 중 하나가 일어날 때까지, 기업은 원금 및 이자의 미래 지급액뿐만 아니라 최초 보증금도 보증금 채무로 계속 회계처리한다. 기업은 문단 9의 기준이 나중에 충족되는지 또는 기업회계기준서 제1115호 문단 15의 사건이 일어나는지를 판단하기 위하여 문단 14에 따라 그 계약을 지속적으로 검토한다.

사례 2: 대가가 표시된 가격이 아니다 - 암묵적 가격할인(price concession)

- IE7 기업은 고객에게 약속된 대가 1백만원에 처방약 1,000단위를 판매한다. 이것은 기업이 새로운 지역의 고객에게 처음 판매한 것인데, 이 지역은 상당한 경제적 어려움을 겪고 있다. 그러므로 기업은 고객에게서 약속된 대가 전액을 회수하지는 못할 것이라고 예상한다. 전체 금액을 회수하지 못할 가능성이 있지만 기업은 그 지역의 경제가 앞으로 2~3년에 걸쳐 회복될 것으로 예상하고, 그 고객과의 관계가 그 지역의 다른 잠재적 고객과 관계를 구축하는 데에 도움이 될 것이라고 판단한다.
- IE8 기업회계기준서 제1115호 문단 9(5)의 기준을 충족하는지를 판단할 때, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 47과 52(2)도 참고한다. 사실과 상황에 대한 파악에 기초하여, 기업은 가격할인(price concessions)을 해 주어 고객에게서 더 낮은 금액의 대가를 받아들일 것으로 예상한다고 판단한다. 따라서 기업은 거래가격이 1백만원이 아니고 따라서 약속된 대가가 변동될 수 있다고 결론짓는다. 기업은 변동대가를 추정하고, 받을 권리를 갖게 될 금액이 400,000원이라고 판단한다.
- IE9 기업은 대가를 지급할 고객의 능력과 의도를 고려한 바, 그 지역이

경제적 어려움에 처해 있더라도 고객에게서 400,000원을 회수할 가능성이 높다고 결론짓는다. 따라서 기업은 변동대가 추정치 400,000원에 기초하여 기업회계기준서 제1115호 문단 9(5)의 기준을 충족한다고 결론짓는다. 그리고 계약 조건과 그 밖의 사실 및 상황에 대한 판단에 기초하여, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 다른 기준도 충족한다고 결론짓는다. 따라서 기업은 고객과의 계약을 기업회계기준서 제1115호의 요구사항에 따라 회계처리한다.

사례 3: 암묵적 가격할인(price concession)

- IE10 기업(병원)은 응급실의 비보험환자에게 의료용역을 제공한다. 기업은 과거에 이 환자에게 의료용역을 제공하지 않았지만 법령에 따라 모든 응급실 환자에게 의료용역을 제공하여야 한다. 병원에 도착하는 환자의 상태 때문에 기업은 용역을 즉시 제공해야 하므로 제공되는 의료용역에 대한 대가로 환자가 계약에 따른 의무를 수행하기로 약속하는지를 기업이 판단할 수 있기 전에 용역이 제공된다. 따라서 그 계약은 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 기준을 충족하지 못하고, 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 14에 따라 바뀐 사실 및 상황에 기초하여 결론을 계속 판단할 것이다.
- IE11 용역을 제공한 다음에 기업은 제공된 용역에 대한 검토, 그러한 용역의 표준수가, 제공한 용역에 대한 환자의 지급 능력 및 의도 등을 포함한 환자에 대한 추가 정보를 얻는다. 검토하는 동안에, 기업은 응급실에서 제공한 용역의 표준수가가 10,000원이라는 점을 주목한다. 또 기업은 환자에 대한 정보를 검토하고 환자의 지급 능력 및 의도에 대한 평가에 기초하여 기업의 방침에 맞게 그 환자를 해당 고객층으로 지정한다.
- IE12 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 기준을 충족하는지를 다시 판단하기 전에, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 47과 52(2)를 참고한

다. 용역의 표준수가가 10,000원(환자에게 청구된 금액일 수 있다)이지만 기업은 그 용역의 대가로 더 적은 금액을 받아들일 것으로 예상한다. 따라서 기업은 거래가격이 10,000원이 아니라고 결론짓는 바, 그러므로 약속된 대가는 변동될 수 있다. 기업은 과거 이 고객층의 현금 회수를 검토하고 환자에 대한 다른 관련 정보를 검토한다. 기업은 변동대가를 추정하고, 1,000원을 받을 권리를 갖게 될 금액으로 예상한다고 판단한다.

- IE13 기업회계기준서 제1115호 문단 9(5)에 따라, 기업은 환자의 지급 능력 및 의도(환자의 신용위험)를 평가한다. 이 고객층의 환자에게서 회수한 이력에 기초하여, 기업은 1,000원(변동대가 추정치)을 회수할 가능성이 높다고 결론짓는다. 그리고 계약 조건과 그 밖의 사실 및 상황에 대한 판단에 기초하여, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 다른 기준도 충족한다고 결론짓는다. 따라서 기업은 환자와의 계약을 기업회계기준서 제1115호의 요구사항에 따라 회계처리한다.

사례 4: 계약 식별 기준의 재검토

- IE14 기업은 특허권을 사용기준 로열티를 받는 조건으로 고객에게 라이선스한다. 계약 개시시점에, 계약은 기업회계기준서 제1115호 문단 9의 모든 기준을 충족하므로 기업은 고객과의 이 계약을 기업회계기준서 제1115호의 요구사항에 따라 회계처리한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B63에 따라 고객이 이후에 특허권을 사용할 때 수익을 인식한다.
- IE15 계약의 1차 연도에 고객은 분기별로 사용보고서를 제공하고, 약정 기간 내에 지급한다.
- IE16 계약의 2차 연도에 고객은 특허권을 계속 사용하지만 고객의 재정 상황은 어려워지고 있다. 고객이 대출받을 수 있는 가능성과 수중에 사

용 가능한 현금은 제한적이다. 기업은 2차 연도에 고객의 특허권 사용 정도에 기초하여 수익을 계속 인식한다. 고객은 첫 분기의 로열티를 지급하나 2분기부터 4분기까지의 특허권 사용에 대해서는 대금을 거의 지급하지 못한다. 기업은 현재 존재하는 수취채권의 모든 손상에 대하여 기업회계기준서 제1109호에 따라 손상 회계처리를 한다.

IE17 계약의 3차 연도에도 고객은 특허권을 계속 사용한다. 그러나 기업은 고객이 더는 대출을 받을 수 없고 주요 고객을 잃었으며 따라서 그 고객의 지급 능력이 유의적으로 악화되었음을 알게 된다. 그러므로 기업은 고객이 특허권의 계속 사용에 대해 더는 로열티를 지급할 수 없을 것 같다고 결론짓는다. 이렇게 사실과 상황이 유의적으로 변화한 결과로, 기업회계기준서 제1115호의 문단 13에 따라 기업은 이 기준서 문단 9의 기준을 다시 검토하고 기업이 권리를 갖게 될 대가를 회수할 가능성이 더는 높지 않기 때문에 그 기준을 충족하지 못한다고 판단한다. 따라서 기업은 고객의 미래 특허권 사용과 관련하여 더는 어떠한 수익도 인식하지 않는다. 기업은 현재 수취채권에 손상이 있다면 기업회계기준서 제1109호에 따라 손상 회계처리를 한다.

계약변경

IE18 사례 5~9에서는 계약변경에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 18~21의 요구사항을 설명한다. 그리고 이 사례에서는 다음의 요구사항도 설명한다.

- (1) 수행의무 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 22~30 (사례 7~8)
- (2) 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58 (사례 8~9)
- (3) 거래가격 변동에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 87~90 (사례 6)

사례 5: 계약변경—재화

IE19 기업은 제품 120개를 고객에게 12,000원(개당 100원)에 판매하기로 약속하였다. 제품은 6개월에 걸쳐 고객에게 이전된다. 기업은 각 제품에 대한 통제를 한 시점에 이전한다. 기업이 제품 60개에 대한 통제를 고객에게 이전한 다음에, 추가로 제품 30개(총 150개의 동일한 제품)를 고객에게 납품하기로 계약을 변경하였다. 추가 제품 30개는 최초 계약에 포함되지 않았다.

경우 A: 추가 제품의 가격이 개별 판매가격을 반영하는 경우

IE20 계약을 변경할 때, 추가 제품 30개에 대한 계약변경의 가격은 추가 금액 2,850원이며 개당 95원이다. 추가 제품은 계약변경 시점에 그 제품의 개별 판매가격을 반영하여 가격이 책정되고 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 원래 제품과 구별된다.

IE21 기업회계기준서 제1115호 문단 20에 따라, 제품 30개를 추가하는 계약변경은 기존 계약의 회계처리에 영향을 미치지 않는, 사실상 미래 제품에 대한 별도의 새로운 계약이다. 기업은 원래 계약의 제품 120개에 개당 100원씩 수익을 인식하고, 새로운 계약의 제품 30개에 개당 95원씩 수익을 인식한다.

경우 B: 추가 제품의 가격이 개별 판매가격을 반영하지 않는 경우

IE22 추가 제품 30개를 구매하는 협상을 진행하면서, 양 당사자는 처음에 개당 80원에 합의하였다. 그러나 고객은 이전받은 최초 제품 60개에 그 인도된 제품 특유의 사소한 결함이 있음을 알게 된다. 기업은 그 제품의 낮은 질에 대한 보상으로 고객에게 개당 15원씩 일부 공제를 약속하였다. 기업과 고객은 기업이 추가 제품 30개에 부과하는 가격에서 900원(공제 15원 × 제품 60개)을 공제하기로 합의하였다. 따라서 계약변경에서는 추가 제품 30개의 가격을 1,500원, 즉 개당 50원으로 정하였다. 그 가격은 추가 제품 30개에 대하여 2,400원, 즉 개당

80원에서 900원을 공제하기로 합의한 가격으로 구성된다.

IE23 변경시점에 기업은 900원을 거래가격에서 차감하여, 그러므로 최초에 이전한 제품 60개에 대한 수익에서 차감하여 인식한다. 추가 제품 30개의 판매를 회계처리할 때 기업은 개당 80원의 협상가격이 추가 제품의 개별 판매가격을 반영하지 않았다고 판단한다. 따라서 계약변경은 별도의 계약으로 회계처리하기 위한 기업회계기준서 제1115호 문단 20의 조건을 충족하지 못한다. 인도할 나머지 제품이 이미 이전한 제품과 구별되기 때문에 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 21(1)의 요구사항을 적용하여, 계약변경을 원래 계약이 종료되고 새로운 계약이 체결된 것으로 회계처리한다.

IE24 따라서 나머지 제품 각각의 수익으로 인식하는 금액은 평균 93.33원 $\{[(100원 \times \text{원래 계약에서 아직 이전하지 않은 제품 60개}) + (80원 \times \text{계약변경에 따라 이전할 제품 30개})] \div \text{나머지 제품 90개}\}$ 이다.

사례 6: 계약변경 후 거래가격의 변경

IE25 기업은 고객에게 구별되는 제품 2개를 이전하기로 20X0년 7월 1일에 약속하였다. 제품 X는 계약 개시시점에 고객에게 이전하고 제품 Y는 20X1년 3월 31일에 이전한다. 고객이 약속한 대가는 고정대가 1,000원과 200원으로 추정되는 변동대가를 포함한다. 기업은 거래가격에 이 변동대가 추정치를 포함한다. 불확실성이 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓기 때문이다.

IE26 거래가격 1,200원은 제품 X의 수행의무와 제품 Y의 수행의무에 동일하게 배분한다. 이것은 두 제품의 개별 판매가격이 같고 변동대기도 양쪽이 아닌 한쪽의 수행의무에만 배분하도록 요구하는 문단 85의 기준을 충족하지 못하기 때문이다.

- IE27 제품 X를 계약 개시시점에 고객에게 이전할 때, 기업은 600원을 수익으로 인식한다.
- IE28 20X0년 11월 30일에, 고객에게 제품 Z를(인도하지 않은 제품 Y에 추가하여) 20X1년 6월 30일에 이전하기로 한 약속을 포함하도록 계약의 범위를 변경하고, 계약가격을 300원(고정대가)만큼 증액하였는데, 이 금액이 제품 Z의 개별 판매가격을 나타내지는 않는다. 제품 Z의 개별 판매가격은 제품 X와 Y의 개별 판매가격과 같다.
- IE29 기업은 이 계약변경을 기존 계약이 종료되고 새로운 계약이 체결된 것처럼 회계처리한다. 이는 나머지 제품 Y와 제품 Z가 계약변경 전에 고객에게 이전한 제품 X와 구별되기 때문이고, 추가 제품 Z의 약속된 대가가 제품 Z의 개별 판매가격을 나타내지 않기 때문이다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 21(1)에 따라, 나머지 수행의무에 배분될 대가는 제품 Y의 수행의무에 배분되었던 대가(배분된 거래가격 600원으로 측정되었음)와 계약변경에서 약속한 대가(고정대가 300원)로 구성된다. 변경된 계약의 거래가격 900원이고 그 금액을 제품 Y의 수행의무와 제품 Z의 수행의무에 동일하게 배분한다(각 수행의무에 450원씩을 배분한다).
- IE30 계약이 변경되었으나 제품 Y와 Z를 인도하기 전에 기업은 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 변동대가 추정치를 (과거 추정치 200원이 아닌) 240원으로 수정한다. 기업은 변동대가 추정치 변경분을 거래가격에 포함할 수 있다고 결론짓는다. 불확실성이 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지었기 때문이다. 계약변경을 기업회계기준서 제1115호 문단 21(1)에 따라 기존 계약이 종료되고 새로운 계약이 체결된 것처럼 회계처리하더라도, 거래가격 증가분 40원은 계약변경 전에 약속된 변동대가에 귀속한다. 그러므로 기업회계기준서 제1115호 문단 90에 따라 거래가격 변동분을 제품 X와 제품 Y에 대한 수행의무에 계약

개시시점과 같은 기준으로 배분한다. 따라서 기업은 거래가격이 변동된 기간에 제품 X의 수익 20원을 인식한다. 제품 Y는 계약변경 전에 고객에게 이전하지 않았기 때문에, 제품 Y에 속하는 거래가격 변동은 계약변경 시점에 나머지 수행의무에 배분한다. 이것은 변동대가가 계약변경 시점에 추정되고 거래가격에 포함된 경우에는 기업회계기준서 제1115호 문단 21(1)에서 요구하는 회계처리와 일치한다.

IE31 또 기업은 변경된 계약에서 증액된 거래가격 20원을 제품 Y와 Z의 수행의무에 동일하게 배분한다. 이는 두 제품의 개별 판매가격이 같고 변동대가를 양쪽의 수행의무가 아닌 한쪽에만 배분하도록 요구하는 문단 85의 기준을 충족하지 못하기 때문이다. 따라서 제품 Y와 Z의 수행의무에 배분된 거래가격(금액)은 10원씩 증액되어 각각 460원이 된다.

IE32 20X1년 3월 31일에 제품 Y를 고객에게 이전하고 기업은 460원을 수익으로 인식한다. 20X1년 6월 30일에 제품 Z를 고객에게 이전하고 기업은 460원을 수익으로 인식한다.

사례 7: 계약변경—용역

IE33 기업은 3년간 고객의 사무실을 일주일 단위로 청소하는 계약을 체결하였다. 고객은 1년에 100,000원을 지급하기로 하였다. 계약 개시시점에 그 용역의 개별 판매가격은 연간 100,000원이다. 기업은 용역을 제공한 첫 2년 동안 매년 100,000원씩을 수익으로 인식하였다. 2차 연도 말에, 계약이 변경되었고 3차 연도의 수수료가 80,000원으로 감액되었다. 그리고 고객은 3년을 더 추가하여 그 계약을 연장하기로 합의하였다. 그 대가 200,000원은 3년간 동일하게 분할하여 4차·5차·6차 연도 초에 66,667원씩 지급하기로 하였다. 계약 변경 후에는 총 대가 280,000원과 교환하기로 한 기간이 4년 남게 된다. 3차 연도의 개시일에 용역의 개별 판매가격은 연간 80,000원이다. 기업의 3차 연도 개시일의 개별 판매가격에 용역을 제공할 나머지 연수를 곱한 것은

다년간 계약의 개별 판매가격의 적절한 추정치(개별 판매가격은 4년
× 연간 80,000원 = 320,000원)로 본다.

IE34 계약 개시시점에 기업은 매주의 청소용역이 기업회계기준서 제1115호
문단 27에 따라 구별되는지를 파악한다. 매주의 청소용역이 구별되더
라도, 기업은 청소용역을 기업회계기준서 제1115호 문단 22(2)에 따라
단일 수행의무로 회계처리한다. 이는 매주의 청소용역이 실질적으로
서로 같고 고객에게 이전하는 방식이 같은 용역을 기간에 걸쳐 이전
하면서 진행률 측정에 같은 방법(시간기준 진행률 측정)을 사용하는
일련의 구별되는 용역이기 때문이다.

IE35 계약변경일에, 기업은 제공할 나머지 용역을 파악하고 그것들이 구별
된다고 결론짓는다. 그러나 나머지 대가로 지급받을 금액(280,000원)
은 제공할 용역의 개별 판매가격(320,000원)을 반영하지 않는다.

IE36 따라서 기업은 계약의 변경을 기업회계기준서 제1115호 문단 21(1)에
따라 원래 계약이 종료되고 4년의 청소용역 대가가 280,000원인 새로
운 계약이 체결된 것처럼 회계처리한다. 기업은 나머지 4년 동안 용
역을 제공하는 대로 매년 70,000원(280,000원÷4년)을 수익으로 인식한
다.

사례 8: 변경에 따른 수익의 누적효과 일괄조정

IE37 기업(건설회사)은 1백만원의 약속된 대가로 고객에게 고객 소유의 토
지에 상업용 건물을 건설해주고, 그 건물을 24개월 이내에 완성할 경
우에는 200,000원의 보너스를 받는 계약을 체결하였다. 고객은 건물을
건설하는 동안 통제하므로, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 35
(2)에 따라 약속된 재화와 용역의 묶음을 기간에 걸쳐 이행하는 단일
수행의무로 회계처리한다. 계약 개시시점에 기업은 다음과 같이 예상
한다.

(단위: 원)

거래가격	1,000,000
예상원가	700,000
예상이익(30%)	300,000

IE38 계약 개시시점에 기업은 거래가격에서 보너스 200,000원을 제외한다. 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 없기 때문이다. 건물의 완공은 날씨와 규제 승인을 포함하여 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에 매우 민감하다. 그리고 기업은 비슷한 유형의 계약에 대한 경험도 적다.

IE39 기업은 발생원가에 기초한 투입측정법이 수행의무의 적절한 진행률이 된다고 판단한다. 1차 연도 말에 기업은 총 예상원가(700,000원) 대비 지금까지 든 원가(420,000원)를 기초로 수행의무의 60%를 이행하였다. 기업은 변동대가를 다시 평가하고 그 금액이 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58에 따라 아직 계약을 받는다고 결론짓는다. 따라서 1차 연도에 인식한 누적 수익과 누적 원가는 다음과 같다.

	(단위: 원)
수익	600,000
원가	420,000
총이익	180,000

IE40 2차 연도 1분기에 계약 당사자들이 건물의 평면도를 바꾸는 계약변경에 합의하였다. 결과적으로 고정대가는 150,000원, 예상원가는 120,000원 증액되었다. 변경 후 잠재적 총 대가는 1,350,000원(고정대가 1,150,000원 + 완성보너스 200,000원)이다. 그리고 보너스 200,000원의 획득 허용 기간이 원래 계약 개시시점부터 30개월로 6개월 연장되었다. 계약변경일에 기업은 경험과 수행할 나머지 업무(이는 주로 건물 안에서 수행되며 날씨 상황에 구애받지 않는다)를 고려할 때 거래가격에 보너스를 포함하더라도 기업회계기준서 제1115호 문단 56에 따라 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓고, 거래가격에 200,000원을 포함하였다. 계약변경을 판단할 때 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)를

검토하고 변경계약에 따라 제공할 나머지 재화와 용역이 (기업회계기준서 제1115호 문단 29의 요소에 기초하여) 계약변경일 전에 이전한 재화와 용역과 구별되지 않는다고 결론짓는다. 즉 이 계약은 여전히 단일 수행의무이다.

- IE41 따라서 기업은 계약변경을 원래 계약(기업회계기준서 제1115호 문단 21(2)에 따른)의 일부인 것처럼 회계처리한다. 기업은 진행률을 새로 수정하고 수행의무의 51.2%(실제 발생원가 420,000원 ÷ 총 예상원가 820,000원)를 이행했다고 추정한다. 기업은 계약변경일에 누적 효과 일괄조정으로 91,200원[(51.2% × 변경된 거래가격 1,350,000원) - 지금까지 인식한 수익 600,000원]의 추가 수익을 인식한다.

사례 9: 승인되지 않은 범위 및 가격 변경

- IE42 기업은 고객 소유의 토지에 건물을 건설하기로 고객과 계약을 체결하였다. 고객은 계약 개시일부터 30일 이내에 기업이 토지에 접근할 수 있게 하도록 계약에 기재되었다. 그러나 계약 개시 후에 생긴 그 지역의 폭풍 피해 때문에 기업은 계약개시 후 120일이 지나도록 접근하지 못하였다. 계약에서는 고객 소유의 토지에 기업의 접근이 지연된다면 지연의 직접적인 결과로 들인 실제원가에 상당하는 보상을 기업이 받을 권리가 있다고 명확히 식별하고 있다. 기업은 계약 조건에 따라 지연의 결과로 들인 특정 직접원가를 제시할 수 있으며, 청구를 준비하고 있다. 고객은 기업의 청구에 처음에는 동의하지 않았다.

- IE43 기업은 청구의 법적 기준을 검토하고, 관련 계약 조건을 기초로 집행할 수 있는 권리가 있다고 판단한다. 따라서 이 청구를 기업회계기준서 제1115호 문단 18~21에 따라 계약변경으로 회계처리한다. 계약변경에 따라 고객에게 재화나 용역을 추가로 제공하지는 않는다. 그리고 계약변경 후에도 나머지 재화와 용역 모두는 구별되지 않으며 단일 수행의무를 구성한다. 따라서 기업은 계약변경에 대해 거래가격과

수행의무의 진행률을 새로 수정하여 기업회계기준서 제1115호 문단 21(2)에 따라 회계처리한다. 기업은 거래가격을 추정할 때 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 변동가격 추정치의 제약을 고려한다.

수행의무의 식별

IE44 사례 10~12에서는 수행의무의 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 22~30의 요구사항을 설명한다.

사례 10: 재화와 용역이 구별되지 않는다.

경우 A: 유의적인 통합용역

IE45 기업(도급업자)은 고객에게 병원을 건설해 주는 계약을 체결하였다. 기업은 그 프로젝트 전체를 책임지고 있으며, 엔지니어링, 부지 정리, 기초공사, 조달, 구조물 건설, 배관·배선, 장비 설치, 마무리 등을 포함한 여러 가지 약속한 재화와 용역을 식별한다.

IE46 약속된 재화와 용역은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)에 따라 구별될 수 있다. 즉 고객이 그 재화와 용역 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있다. 이것은 기업이나 경쟁기업이 이 재화와 용역의 상당 부분을 보통 다른 고객에게 별도로 판매한다는 사실로 입증된다. 그리고 고객은 개별적인 재화나 용역의 사용, 소비, 판매, 보유로 경제적 효익을 창출할 수 있다.

IE47 그러나 이 재화와 용역을 이전하기로 하는 약속은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)(기업회계기준서 제1115호 문단 29의 요소에 기초함)에 따라 별도로 식별할 수 없다. 이는 고객과 체결한 계약에 따라 재화와 용역(투입물)을 통합하여 병원(결합산출물)을 건설하는 유의적인 용역을 제공하게 된다는 사실로 입증된다.

IE48 기업회계기준서 제1115호 문단 27의 두 가지 기준을 충족하지 못하기 때문에, 그 재화와 용역은 구별되지 않는다. 기업은 이 계약의 모든 재화와 용역을 단일 수행의무로 회계처리한다.

경우 B: 유의적인 통합 용역

IE48A 기업은 고객과, 매우 복잡하고 특수한 장치 여러 단위를 인도하게 되는 계약을 체결한다. 계약 조건에서는 계약된 단위들을 생산하기 위하여 기업이 제조과정을 수립하도록 요구한다. 그 규격은 고객이 소유한 주문 설계에 기초하고 현재 협상되는 교환의 일부가 아닌 별도 계약의 조건에 따라 개발된 것으로 고객에게 특유하다. 기업은 계약을 종합적으로 관리할 책임이 있다. 이에 따라 원재료의 조달, 하도급업자의 식별 및 관리, 제조·조립·검사 수행을 포함한 다양한 활동을 수행하고 통합해야 한다.

IE48B 기업은 계약에서 약속을 파악하여 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)에 따라 약속한 장치 각각이 구별될 수 있다고 판단한다. 고객이 각 장치 그 자체에서 효익을 얻을 수 있기 때문이다. 이는 각 단위가 다른 단위와는 별개로 작동될 수 있기 때문이다.

IE48C 기업은 그 약속의 성격이 고객의 규격에 따라 고객이 계약한 장치 전체를 생산하는 용역을 설정하고 제공하는 것이라고 본다. 기업은 계약을 종합적으로 관리할 책임이 있고, 다양한 재화와 용역(투입물)을 종합적인 용역과 그 결과물인 장치들(결합산출물)로 통합하는 유의적인 용역을 제공할 책임이 있으며, 따라서 장치들과 이를 생산하는 데 내재된 다양한 약속된 재화나 용역은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)와 29에 따라 별도로 식별할 수 없다고 본다. 이 경우에 기업이 제공하는 제조과정은 그 고객과의 계약에 특유하다. 또 기업의 업무 수행과 특히 다양한 활동을 통합하는 유의적인 용역의 성격은, 장치

를 생산하는 기업 활동 중 하나의 변경이 매우 복잡한 특수 장치를 생산하는 데 필요한 그 밖의 다른 활동에 유의적으로 영향을 미친다는 것을 뜻하여, 기업의 활동들은 상호의존도와 상호관련성이 매우 높다. 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족하지 못하기 때문에 기업이 제공할 그 재화와 용역은 별도로 식별할 수 없으며, 그러므로 구별되지 않는다. 기업은 계약에서 약속한 모든 재화와 용역을 하나의 수행의무로 회계처리한다.

사례 11: 재화나 용역이 구별되는지를 판단함

경우 A: 구별되는 재화나 용역

- IE49 기업(소프트웨어 개발자)은 2년 동안 소프트웨어 라이선스를 이전하고, 설치용역을 수행하며, 특정되지 않은 소프트웨어 갱신(update)과 기술지원(온라인과 전화)을 제공하는 계약을 고객과 체결하였다. 기업은 라이선스, 설치용역, 기술지원을 별도로 판매한다. 설치용역은 각 이용자 유형(예: 마케팅, 재고관리, 기술정보)에 맞추어 웹 스크린을 변경하는 것을 포함한다. 설치용역은 일상적으로 다른 기업이 수행하는데 소프트웨어를 유의적으로 변형하지 않는다. 소프트웨어는 갱신과 기술지원이 없어도 가동되는 상태이다.
- IE50 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 어떤 재화와 용역이 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 소프트웨어가 다른 재화와 용역보다 먼저 인도되고 갱신과 기술지원이 없어도 가동되는 상태임을 안다. 고객은 계약 개시시점에 이전되는 소프트웨어 라이선스와 함께하여 갱신에서 효익을 얻을 수 있다. 그러므로 기업은 고객이 각 재화와 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 재화와 용역과 함께하여 효익을 얻을 수 있으므로 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족한다고 결론짓는다.

IE51 또 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 원칙과 요소를 참고하고, 고객에게 각 재화와 용역을 이전하기로 한 약속이 그 밖의 각 약속과 별도로 식별된다고(그러므로 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족한다고) 판단한다. 이 결론에 이를 때, 기업은 비록 소프트웨어를 고객의 시스템에 통합할지라도 설치용역은 소프트웨어 라이선스를 사용하거나 그 라이선스에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않는다고 본다. 설치용역은 일상적이고 다른 공급자가 제공할 수 있기 때문이다. 소프트웨어 갱신은 라이선스 기간에 소프트웨어 라이선스를 사용하고 그 라이선스에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않는다. 기업은 더 나아가 약속한 재화와 용역 중 어떤 것도 서로 유의적으로 변형하거나 고객 맞춤화하지 않고, 기업이 소프트웨어와 용역을 하나의 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공하지 않는다고 본다. 마지막으로 기업은 소프트웨어와 용역이 서로 유의적으로 영향을 미치지 않고, 따라서 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다고 결론 내린다. 기업은 후속적으로 설치용역, 소프트웨어 갱신, 기술지원을 제공하는 약속과는 별개로 처음 소프트웨어 라이선스를 이전하는 약속을 이행할 수 있을 것이기 때문이다.

IE52 이 파악에 기초하여, 기업은 계약에서 다음의 재화나 용역에 대해 네 가지의 수행의무를 식별한다.

- (1) 소프트웨어 라이선스
- (2) 설치용역
- (3) 소프트웨어 갱신
- (4) 기술지원

IE53 기업은 설치용역, 소프트웨어 갱신, 기술지원의 각 수행의무를 한 시점에 이행하는지 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 소프트웨어 라이선스를 이전하기 위한 기

업 약속의 성격도 파악한다(문단 IE276~IE277 사례 54 참조).

경우 B: 유의적인 고객 맞춤화

IE54 약속한 재화와 용역은 <경우 A>와 같다. 다만 계약에서는 설치용역의 일부로 고객이 사용하고 있는 다른 고객 맞춤 소프트웨어 어플리케이션에 접근할 수 있도록 소프트웨어에 유의적인 새로운 기능성을 추가하기 위해 실질적인 고객 맞춤화를 규정한다. 그 고객 맞춤화 설치용역은 다른 기업이 제공할 수도 있다.

IE55 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위하여 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 문단 27(1)의 기준이 충족되는지를 먼저 파악한다. <경우 A>와 같은 이유로, 기업은 소프트웨어 라이선스, 설치, 소프트웨어 갱신, 기술지원 각각이 그 기준을 충족한다고 판단한다. 그 다음에 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 원칙과 요소를 평가함으로써 문단 27(2)의 기준이 충족되는지를 파악한다. 기업은 계약 조건에 따라 계약에서 정한 대로 고객 맞춤화 설치용역을 이행함으로써 기존 소프트웨어 시스템에 라이선스된 소프트웨어를 통합하는 유의적인 용역을 제공하는 약속이 생긴다고 본다. 다시 말하면, 기업은 계약에서 정한 결합산출물(기능적이고 통합된 소프트웨어 시스템)을 생산하기 위하여 투입물로서 라이선스와 고객 맞춤화 설치용역을 사용하는 것이다(기업회계기준서 제1115호 문단 29(1)). 소프트웨어는 용역에 의해 유의적으로 변형되고 고객 맞춤화된다(기업회계기준서 제1115호 문단 29(2) 참조). 따라서 기업은 라이선스를 이전하기로 한 약속을 고객 맞춤화 설치용역과 별도로 식별할 수 없으므로 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족하지 못한다고 판단한다. 그러므로 소프트웨어 라이선스와 고객 맞춤화 설치용역은 구별되지 않는다.

IE56 <경우 A>와 같은 분석에 기초하여, 기업은 소프트웨어 갱신과 기술

지원이 계약의 다른 약속과 구별된다고 결론짓는다.

IE57 이 파악에 기초하여, 기업은 계약에서 다음의 재화나 용역에 대해 세 가지 수행의무를 식별한다.

- (1) 소프트웨어 고객 맞춤화(소프트웨어 라이선스와 고객 맞춤화 설치 용역으로 구성된다)
- (2) 소프트웨어 갱신
- (3) 기술지원

IE58 기업은 각 수행의무를 한 시점에 이행하는지 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다.

경우 C: 약속을 별도로 식별할 수 있다(설치)

IE58A 기업은 장비를 판매하고 설치용역을 제공하기로 하는 계약을 고객과 체결한다. 그 장비는 어떠한 고객 맞춤화나 변형 없이 가동될 수 있다. 필요한 설치는 복잡하지 않고 몇몇 대체 용역제공자가 수행할 수도 있다.

IE58B 기업은 계약에서 두 가지의 약속한 재화와 용역((1) 장비, (2) 설치)을 식별한다. 기업은 약속한 각 재화나 용역이 구별되는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 27의 기준을 검토한다. 기업은 장비와 설치가 각각 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족하는지를 판단한다. 고객은 장비를 사용하거나, 폐물 가치보다 많은 금액으로 재판매하여 장비 그 자체에서 효익을 얻을 수 있거나, 쉽게 구할 수 있는 다른 자원(예: 대체 제공자에게서 구할 수 있는 설치용역)과 함께하여 효익을 얻을 수 있다. 고객은 그 기업에서 이미 획득한 다른 자원(장비)과 함께하여 설치용역에서 효익을 얻을 수도 있다.

IE58C 기업은 장비를 이전하고 설치용역을 제공하기로 하는 약속을 각각 별도로 식별할 수 있는지도 판단한다(기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)에 따름). 기업은 장비와 설치용역이 이 계약에서 결합 품목의 투입물이 아닌지를 판단할 때 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 원칙과 요소를 참고한다. 이 경우에 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 각 요소는 다음과 같이 장비와 설치용역이 별도로 식별될 수 있다는 결론을 뒷받침하지만 개별적으로 결정적인 요소는 아니다.

- (1) 기업은 유의적인 통합용역을 제공하지 않는다. 즉 기업은 장비를 인도한 다음에 그것을 설치하기로 하는 약속을 한 것이다(기업은 후속적으로 장비를 설치하기로 하는 약속과는 별도로 장비를 이전하기로 하는 약속을 이행할 수 있을 것이다). 기업은 장비와 설치용역을 하나의 결합산출물로 변환하는 방식으로 그것들을 결합하기로 약속한 것이 아니다.
- (2) 기업의 설치용역은 장비를 유의적으로 고객 맞춤화하거나 유의적으로 변형하지 않을 것이다.
- (3) 비록 고객은 장비를 통제하게 된 다음에만 설치용역에서 효익을 얻을 수 있지만, 설치용역은 장비에 유의적으로 영향을 미치지 않는다. 기업이 설치용역을 제공하기로 하는 약속과는 별개로 장비를 이전하기로 하는 약속을 이행할 수 있을 것이기 때문이다. 장비와 설치용역은 각각 서로에게 유의적인 영향을 미치지 않기 때문에 그것들은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다.

이 파악에 기초하여, 기업은 계약에서 다음 재화나 용역에 대하여 두 가지 수행의무를 식별한다.

(가) 장비

(나) 설치용역

IE58D 기업은 각 수행의무를 한 시점에 이행하는지, 기간에 걸쳐 이행하

는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다.

경우 D: 약속이 별도로 식별될 수 있다(계약상 제약)

IE58E 계약에 따라 고객이 기업의 설치용역을 사용해야 한다는 점을 제외하고는 <경우 C>와 같은 사실을 가정한다.

IE58F 기업의 설치용역을 사용하도록 하는 계약상 요구는 이 경우에 약속된 재화와 용역이 구별되는지의 판단을 바꾸지 않는다. 기업의 설치용역을 사용하도록 하는 계약상 요구는 재화나 용역의 특성 자체를 바꾸는 것이 아니며, 고객에 대한 기업의 약속을 바꾸는 것도 아니다. 비록 고객이 기업의 설치용역을 사용해야 하더라도 장비와 설치용역을 구별할 수 있어(그것들은 각각 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족함) 장비를 제공하는 약속과 설치용역을 제공하는 약속은 각각 별도로 식별할 수 있다. 즉, 그것들은 각각 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족한다. 이 점에서 기업의 분석은 <경우 C>의 분석과 일치한다.

경우 E: 약속이 별도로 식별될 수 있다(소모품)

IE58G 기업은 기성품 장비(어떤 유의적인 고객 맞춤화나 변형 없이 작동할 수 있음) 한 대와 다음 3년에 걸쳐 미리 정해진 기간마다 장비에 사용할 특수 소모품을 제공하기로 하는 계약을 고객과 체결한다. 그 기업만이 그 소모품을 생산하나 기업은 그 소모품을 별도로 판매한다.

IE58H 기업은 고객이 쉽게 구할 수 있는 소모품과 함께하여 장비에서 효익을 얻을 수 있는지를 판단한다. 기업회계기준서 제1115호 문단 28에 따르면 그 소모품은 쉽게 구할 수 있는 것이다. 기업이

그것을 [전에 장비를 구입한 고객에게 리필(refill) 주문을 통해] 보통 별도로 판매하기 때문이다. 고객은 그 계약에 따라 처음 고객에게 이전되어 인도되는 장비와 함께하여 계약에 따라 인도될 소모품에서 효익을 얻을 수 있다. 그러므로 그 장비와 소모품은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)에 따라 각각 구별될 수 있다.

IE58I 기업은 장비를 이전하기로 하는 약속과 3년에 걸쳐 소모품을 제공하기로 하는 약속이 기업회계기준 제1115호 문단 27(2)에 따라 각각 별도로 식별되는지를 판단한다. 이 계약에서 장비와 소모품이 결합 품목의 투입물이 아니라고 판단할 때, 기업은 장비와 소모품을 하나의 결합산출물로 변환하는 유의적인 통합용역을 제공하지 않는다고 본다. 또 장비와 소모품 모두 유의적으로 고객 맞춤형화되거나 서로에 의해 변형되지 않는다. 마지막으로 기업은 그 장비와 소모품이 서로 유의적으로 영향을 미치지 않기 때문에 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다고 결론 내린다. 비록 고객은 장비를 통제하게 된 다음에만 이 계약의 소모품에서 효익을 얻을 수 있고(소모품은 장비 없이는 쓸모가 없음) 그 장비가 작동하기 위해서는 그 소모품이 필요하지만, 그 장비와 소모품은 서로 유의적으로 영향을 미치지 않는다. 이는 기업이 계약의 각 약속을 다른 것과는 별개로 이행할 수 있을 것이기 때문이다. 즉, 기업은 고객이 어떠한 소모품도 구매하지 않더라도 장비를 이전하는 약속을 이행할 수 있을 것이고, 기업은 고객이 장비를 별도로 취득하더라도 그 소모품을 제공하는 약속을 이행할 수 있을 것이다.

IE58J 이 파악에 기초하여, 기업은 계약에서 다음 재화나 용역에 대하여 두 가지 수행의무를 식별한다.

(가) 장비

(나) 소모품

IE58K 기업은 각 수행의무를 한 시점에 이행하는지, 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다.

사례 12: 계약에 명시된 약속과 암묵적 약속

IE59 기업(제조업자)은 최종 고객에게 재판매하는 유통업자(기업의 고객)에게 제품을 판매한다.

경우 A: 명시된 용역 약속

IE60 유통업자와의 계약에서, 기업은 제품을 구매하는 다른 당사자(최종 고객)에게 추가 대가 없이(‘무료’) 유지보수용역을 제공하기로 약속하였다. 기업은 유통업자에게 유지보수용역을 수행하도록 외주하고, 기업을 대신하여 제공되는 그 용역에 대해 합의한 금액을 유통업자에게 지급한다. 최종 고객이 유지보수용역을 사용하지 않을 경우에는 기업이 유통업자에게 지급할 의무가 없다.

IE61 고객과의 계약은 두 가지 약속된 재화나 용역((1) 제품, (2) 유지보수용역)을 포함한다. 유지보수용역 약속은 미래에 재화나 용역을 이전하기로 한 약속이고 기업과 유통업자가 협상한 교환의 일부이다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 각 재화나 용역이 구별되는지를 파악한다. 기업은 제품과 유지보수용역 모두 기업회계기준 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족한다고 판단한다. 기업은 보통 제품을 개별적으로 판매하는데 이는 고객이 제품 그 자체에서 효익을 얻을 수 있음을 나타낸다. 고객은 이미 그 기업에서 획득한 자원(제품)과 함께하여 그 유지보수용역에서 효익을 얻을 수 있다.

IE61A 기업은 기업회계기준 제1115호 문단 29의 원칙과 요소에 기초하여 제품을 이전하기로 하는 약속과 유지보수용역을 제공하기로 하는 약속을 별도로 식별할 수 있는지도(기업회계기준서 제1115호

문단 27(2)에 따름) 판단한다. 계약에서 제품과 유지보수용역은 결합 품목의 투입물이 아니다. 기업은 유의적인 통합용역을 제공하고 있는 것이 아니다. 계약에서 제품과 용역이 함께 존재한다는 사실이 추가 기능성이나 통합 기능성이라는 결과를 가져오는 것이 아니기 때문이다. 또 제품과 용역 모두 서로를 변형하거나 고객 맞춤화하지 않는다. 마지막으로 제품과 유지보수용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다. 기업은 다른 약속을 이행하기 위한 노력과는 별개로 계약상 각 약속을 이행할 수 있을 것이기 때문이다(기업은 고객이 유지보수용역을 거절하더라도 제품을 이전할 수 있을 것이고, 다른 유통업자를 통해 전에 판매된 제품과 관련하여 유지보수용역을 제공할 수 있을 것이다). 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 원칙을 적용할 때, 제품이 고객에게 계속 유의적인 효익을 제공하기 위하여 유지보수를 제공하는 기업의 약속이 필요한 것은 아니라고 본다. 따라서 계약상 두 가지 수행의무(제품과 유지보수용역) 각각에 거래가격의 일부를 배분한다.

경우 B: 암묵적 용역 약속

IE62 기업은 과거부터 유통업자에게서 기업의 제품을 구매한 최종 고객에게 추가 대가 없이(‘무료’) 유지보수용역을 제공해 왔다. 기업은 유통업자와 협상하는 과정에서 유지보수용역을 분명하게 약속하지 않았고 기업과 유통업자 간 최종 계약에 그 용역의 조건을 규정하지도 않았다.

IE63 그러나 사업 관행에 기초하여, 기업은 계약 개시시점에 유통업자와 협상한 교환의 일부로 유지보수용역을 제공하기로 하는 암묵적 약속을 하였다고 판단한다. 즉 이 용역을 제공하는 기업의 과거 관행 때문에 기업회계기준서 제1115호 문단 24에 따라 고객(유통업자와 최종 고객)은 정당한 기대를 하게 된다. 따라서 기업은 유지보수용역의 약속이 수행의무인지를 파악한다. 기업은 <경우 A>와 같은 이유로 제

품과 유지보수용역이 별도 수행의무라고 판단한다.

경우 C: 용역이 약속된 용역이 아니다.

IE64 유통업자와의 계약에서 기업은 유지보수용역을 제공하지 않기로 약속하였다. 그리고 기업은 보통 유지보수용역을 제공하지 않으므로, 계약 체결시점에 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침과 특정 성명(서) 때문에 고객에게 재화나 용역을 제공하는 암묵적 약속이 생기지 않는다. 기업이 유통업자에게 제품에 대한 통제를 이전함으로써 계약은 완료된다. 그러나 최종 고객에게 판매하기 전에, 기업은 유통업자에게서 제품을 구매하는 모든 당사자에게 추가 대가 약속 없이 유지보수 용역을 제공하겠다고 제안한다.

IE65 유지보수 약속은 계약 개시시점에 기업과 유통업자 사이의 계약에 포함되지 않았다. 즉 기업회계기준서 제1115호 문단 24에 따라, 기업이 유통업자나 최종 고객에게 유지보수용역을 제공하기로 명시적으로나 암묵적으로 약속하지 않았다는 것이다. 따라서 기업은 유지보수 용역을 제공하기로 한 약속을 수행의무로 식별하지 않는다. 그 대신에 유지보수용역을 제공하기로 한 의무는 기업회계기준서 제1037호에 따라 회계처리한다.

IE65A 비록 유지보수용역이 현재 계약에서 약속한 용역이 아닐지라도 기업은 고객과의 미래 계약에서 유지보수용역을 제공하기로 하는 암묵적 약속이 생기게 하는 사업 관행을 유발하는지를 파악할 것이다.

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

IE66 사례 13~17에서는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 35~37과 B2~B13의 요구사항을 설명한다. 그리고 이 사례에서는 다음의 요구사항도 설명한다.

(1) 기업이 수행하는 대로 고객이 기업의 수행에서 제공되는 효익을

동시에 얻고 소비하는 시점에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)과 B3~B4 (사례 13~14)

- (2) 기업이 수행하여 만든 자산은 기업 자체에는 대체 용도가 없고, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있는 수행에 대한 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3), 36~37, B6~B13 (사례 14~17)
- (3) 한 시점에 이행하는 수행의무에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 38 (사례 17)

사례 13: 고객이 효익을 동시에 얻고 소비한다

IE67 기업은 고객에게 1년 동안 매월 급여처리 용역을 제공하기로 계약을 체결하였다.

IE68 약속한 급여처리 용역은 기업회계기준서 제1115호 문단 22(2)에 따라 단일 수행의무로 회계처리한다. 고객은 각 거래가 처리될 때 각 급여 거래 처리의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비하기 때문에, 수행의무는 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)에 따라 기간에 걸쳐 이행된다. 기업이 지금까지 제공한 급여처리 용역을 다른 기업이 다시 수행할 필요가 없다는 사실은 기업이 수행하는 대로 고객이 기업의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비한다는 것을 보여준다. (다른 기업이 할 필요가 있을 준비 활동을 포함하여 나머지 수행의무의 이전에 대한 실무상 제한은 무시한다.) 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45와 B14~B19에 따라 그 수행의무의 진행률을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

사례 14: 대체 용도 및 지급청구권 검토

IE69 기업은 고객에게 전문가 의견을 제공하는 컨설팅 용역을 제공하기로 고객과 계약을 체결하였다. 전문가 의견은 고객에게 특정된 사실 및 상황에 관련된다. 기업이 약속한 대로 수행하지 못하는 경우 외의 사

유로 고객이 컨설팅 용역계약을 종료한다면, 고객은 계약에 따라 기업의 발생원가에 15% 이윤을 더하여 보상해야 한다. 15% 이윤은 기업이 비슷한 계약에서 벌어들이는 이윤에 가깝다.

IE70 기업은 고객이 기업의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비하는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)의 기준과 기업회계기준서 제1115호 문단 B3과 B4의 요구사항을 참고한다. 기업이 자신의 의무를 이행할 수 없어 고객이 의견을 제공하는 다른 컨설팅 기업을 고용하는 경우에 다른 컨설팅 기업은 기업이 지금까지 완료한 작업을 실질적으로 다시 수행할 필요가 있을 것이다. 기업이 수행한 진행 중인 작업의 효익을 다른 컨설팅 기업이 이용할 수 없을 것이기 때문이다. 전문가 의견의 성격은 고객이 그 의견을 받을 때에만 기업의 수행에서 효익을 얻을 수 있게 된다는 것이다. 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)의 기준을 충족하지 못한다고 결론짓는다.

IE71 그러나 기업의 수행의무는 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)의 기준을 충족하고, 다음의 두 가지 요소 때문에 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무이다.

- (1) 기업회계기준서 제1115호 문단 36과 B6~B8에 따라, 전문가 의견의 개발은 기업에 대체 용도가 있는 자산을 창출하지 못한다. 전문가 의견이 고객에게 특정된 사실 및 상황에 관련되기 때문이다. 그러므로 그 자산을 다른 고객에게 쉽게 넘길 수 있는 기업의 능력은 실무적으로 제한된다.
- (2) 기업회계기준서 제1115호 문단 37과 B9~B13에 따라, 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 원가에 적정한 이윤(다른 계약에서의 이윤에 가까움)을 더한 금액만큼 집행 가능한 지급청구권이 있다.

IE72 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45와 B14~B19에

따라 수행의무의 진행률을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

사례 15: 자산이 기업에 대체 용도가 없다

- IE73 기업은 특수 위성을 건설하기로 고객(정부기관)과 계약을 체결하였다. 기업은 다양한 고객(예: 정부, 상업적 기업)을 위해 위성을 건설한다. 각 위성의 디자인과 건설은 각 고객의 필요와 위성에 통합될 기술의 유형에 따라 상당히 다르다.
- IE74 계약 개시시점에, 기업은 위성을 건설하는 수행의무가 기업회계기준서 제1115호 문단 35에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단한다.
- IE75 이 판단의 일부로, 기업은 완성된 상태의 위성이 기업에 대체 용도가 있는지를 고려한다. 완성된 위성을 다른 고객에게 넘기는 것을 계약에서 배제하지 않더라도, 기업이 다른 고객에게 그 자산을 넘기기 위해 그 위성의 디자인과 기능을 다시 작업하려면 유의적인 원가가 들 것이다. 따라서 고객에 특화된 그 위성의 디자인 때문에 다른 고객에게 그 위성을 쉽게 넘기는 기업의 실무적 능력이 제한되므로 그 자산은 기업에 대체 용도가 없다(기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)와 B6~B8 참조).
- IE76 위성을 건설할 때 기업의 수행의무가 기간에 걸쳐 이행되려면 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)에 따라 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있어야 한다. 이 조건은 이 사례에서 설명하지 않는다.

사례 16: 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권

- IE77 기업은 장비를 건설하기로 고객과 계약을 체결한다. 계약의 지급 일

정에서는 고객이 계약 개시시점에 계약가격의 10%인 선금금을 지급하고, 건설기간에 정기적으로 계약가격의 50%에 해당하는 금액까지 지급하며, 건설이 완료되어 장비가 규정된 성능 시험을 통과한 후에 계약가격의 40%를 최종 지급하도록 정하였다. 기업이 약속한 대로 수행하지 못하는 경우가 아니라면 이미 지급받은 금액은 환불되지 않는다. 고객이 계약을 종료할 경우에 기업은 고객에게서 받은 기성금(progress payment)만 보유할 권리가 있다. 기업은 고객에게서 보상을 받을 권리가 더는 없다.

IE78 계약 개시시점에 기업은 장비를 건설하기로 한 수행의무가 기업회계기준서 제1115호 문단 35에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단한다.

IE79 이 판단의 일부로, 기업이 약속한 대로 이행하지 못하는 경우가 아닌 사유로 고객이 계약을 종료하는 경우에는 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3), 37, B9~B13에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있는지를 고려한다. 고객의 지급액이 환불되지 않더라도, 계약의 모든 기간 내내 지급받은 누적 금액이 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 기업에 보상해야 할 금액에 상당한다고 예상되지 않는다. 이는 건설하는 동안 여러 차례 고객이 지급한 대가의 누적 금액이 그 시점에 부분적으로 완료된 장비의 판매가격보다 적을 것이기 때문이다. 따라서 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 없다.

IE80 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 없기 때문에 기업의 수행의무는 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)에 따라 기간에 걸쳐 이행되지 않는다. 따라서 기업은 장비가 기업에 대체 용도가 있는지를 파악할 필요가 없다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)이나 35(2)의 기준도 충족하지 못한다고 결론짓고 따라서 장비 건설을 기업회계기준서 제1115호 문단 38에 따라 한 시점에 이행

하는 수행의무로 회계처리한다.

사례 17: 수행의무가 한 시점에 이행되는지 또는 기간에 걸쳐 이행되는지 판단

- IE81 기업은 공동주택단지를 개발하고 있다. 고객은 건설 중인 특정 단위에 대해 기업과 구속력 있는 판매계약을 체결하였다. 각 단위는 평면도도 비슷하고 크기도 비슷하지만, 각 단위의 그 밖의 속성(예: 공동주택단지 내에서 각 단위의 위치)은 서로 다르다.

경우 A: 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 없다.

- IE82 고객은 계약을 체결하면서 계약금을 지급하고, 계약금은 계약에 따라 그 단위의 건설을 완료하지 못하는 경우에만 환불된다. 거래가격의 나머지는 고객이 그 단위를 물리적으로 점유를 하게되는 때인 계약의 완료 시점에 지급될 것이다. 그 단위가 완성되기 전에 고객이 계약을 이행하지 못한다면 기업은 그 계약금을 차지할 권리만 있다.

- IE83 계약 개시시점에 기업은 그 단위를 건설하고 고객에게 이전하기로 하는 약속이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)을 적용한다. 기업은 그 단위의 건설을 완료할 때까지 고객이 지급한 계약금에 대해서만 권리가 있기 때문에, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 없다고 판단한다. 기업이 특정 시점까지 완료된 작업에 대해 지급청구권이 없기 때문에, 기업의 수행의무는 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 아니다. 그 대신에 기업은 그 단위의 판매를 기업회계기준서 제1115호 문단 38에 따라 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다.

경우 B: 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한

지급청구권이 있다.

- IE84 고객은 계약을 체결하면서 환불되지 않는 계약금을 지급하고, 그 단위가 건설되는 동안에 기성금을 지급할 예정이다. 계약에는 기업이 다른 고객에게 그 단위를 넘기지 못하게 하는 실질적인 조건이 있다. 그리고 고객은 기업이 약속한 대로 이행하지 못하는 경우가 아니라면 계약을 종료할 권한이 없다. 고객이 지급기한에 기성금을 지급하지 못하여 의무를 이행하지 못하면 기업이 그 단위의 건설을 완료할 경우에 계약에 따라 약속된 대가 전부를 받을 권리를 갖게 될 것이다. 법원은 기업이 계약상 의무를 이행하였다면 고객에게 의무 수행을 요구할 권리가 개발업자에게 있다고 과거 비슷한 권리에 대해 판결한 사례가 있다.
- IE85 계약 개시시점에 기업은 그 단위를 건설하고 고객에게 이전하기로 한 약속이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)를 적용한다. 계약에서 그 특정 단위를 다른 고객에게 이전하지 못하도록 했기 때문에, 수행으로 창출한 자산(단위)은 기업에 대체 용도가 없다고 기업은 판단한다. 기업이 다른 고객에게 자산을 넘길 수 있는지를 파악할 때 기업은 계약 종료의 가능성을 고려하지 않는다.
- IE86 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 37과 B9~B13에 따라 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권도 있다. 이는 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업이 약속한 대로 계속 수행하면 계약에 따라 약속된 대가 전부에 대해 집행할 수 있는 권리가 있기 때문이다.
- IE87 그러므로 계약의 조건과 법적 관할구역 내의 실무는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급청구권이 있음을 나타낸다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 35(3)의 기준이 충족되고, 기업은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 있다. 기간에 걸쳐 이행하는 그 수행의무

에 대한 수익을 인식하기 위해 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45와 B14~B19에 따라 수행의무의 진행률을 측정한다.

IE88 공동주택단지를 건설하면서, 기업은 그 공동주택단지 내 개별 단위들을 건설하기 위해 개별 고객들과 많은 계약을 체결할 수 있다. 기업은 각 계약을 별도로 회계처리한다. 그러나 건설의 특성에 따라, 공동구역 건설과 초기 건설 작업(건물의 기초와 기본 구조)을 하는 기업의 수행 정도는 각 계약에서 수행의무의 진행률을 측정할 때 반영할 필요가 있을 수 있다.

경우 C: 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있다.

IE89 <경우 B>와 같은 사실이 <경우 C>에 적용된다. 다만 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업은 계약에서 요구하는 대로 고객이 변제하도록 요구하거나 계약을 취소하면서 그 대가로 건설 중인 자산과 계약가격의 일부인 위약금을 받을 권리를 갖게될 수 있다.

IE90 기업이 계약을 취소(이 경우에는 부분적으로 완성된 자산에 대한 통제를 기업에 이전하고 기재된 대로 위약금을 지급하는 것으로 고객의 의무가 제한될 수 있다)할 수 있을지라도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있다. 기업은 계약에 따라 전체 지급청구권을 집행하는 선택을 할 수 있기 때문이다. 고객이 의무를 이행하지 못하는 경우에 기업이 계약 취소를 선택할 수 있다는 사실은, 계약에서 요구하는 대로 고객의 계속 수행을(약속된 대가의 지급) 요구하는 기업의 권리가 집행 가능한 것이라면, 이 판단(기업회계기준서 제1115호 문단 B11 참조)에 영향을 미치지 않는다.

수행의무의 진행률 측정

IE91 사례 18~19에서는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률 측정에

대한 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45의 요구사항을 설명한다. 사례 19에서는 발생원가가 수행의무를 이행하는 기업의 진행에 비례하지 않을 경우에 아직 설치되지 않은 설비에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B19의 요구사항도 설명한다.

사례 18: 재화나 용역을 사용할 수 있게 하는 경우의 진행률 측정

IE92 헬스클럽을 소유하고 운영하는 기업은 고객과 1년 동안 그 기업의 어떤 헬스클럽이라도 사용할 수 있게 하는 계약을 체결하였다. 고객은 헬스클럽 사용에 제한이 없으며, 매월 100원을 지급하기로 약속한다.

IE93 기업은 고객이 원하는 대로 헬스클럽을 사용할 수 있게 하는 용역을 제공하기로 약속한 것이라고 판단한다. 이는 고객이 헬스클럽을 사용하는 정도가 고객에게 권리가 있는 나머지 재화나 용역의 양에 영향을 미치지 않기 때문이다. 기업은 헬스클럽을 사용할 수 있도록 하는 대로 기업의 수행에서 고객이 효익을 동시에 얻고 소비한다고 결론짓는다. 따라서 기업의 수행의무는 기업회계기준서 제1115호 문단 35 (1)에 따라 기간에 걸쳐 이행된다.

IE94 또 기업은 헬스클럽을 연중 고르게 사용할 수 있게 하는 기업의 용역에서 고객이 효익을 얻는다고 판단한다. (고객이 헬스클럽을 사용하든 안하든 상관없이 헬스클럽을 사용할 수 있다는 점에서 효익을 얻는다.) 따라서 기업은 기간에 걸쳐 시간기준으로 수행의무의 진행률을 측정하는 것이 최선이라고 결론짓고, 연중 매달 100원씩 정액기준으로 수익을 인식한다.

사례 19: 미설치 설비

IE95 기업은 총 대가 5백만원에 3층 건물을 개조하고 새 엘리베이터를 설치하기로 20X2년 11월에 고객과 계약하였다. 엘리베이터 설치를 포함하여 약속된 개조 용역은 기간에 걸쳐 이행하는 단일 수행의무이

다. 총 예상원가는 엘리베이터 1.5백만원을 포함하여 4백만원이다. 기업은 엘리베이터에 대한 통제를 고객에게 이전하기 전에 획득하기 때문에 기업회계기준서 제1115호 문단 B34~B38에 따라 본인으로서 행동한다고 판단한다.

IE96 거래가격과 예상원가를 요약하면 다음과 같다.

	(단위: 원)
거래가격	5,000,000
예상원가	
엘리베이터	1,500,000
그 밖의 원가	2,500,000
총 예상원가	<u>4,000,000</u>

IE97 기업은 수행의무의 진행률 측정에 발생원가에 기초한 투입법을 사용한다. 기업은 엘리베이터를 조달하기 위해 들인 원가가 기업회계기준서 제1115호 문단 B19에 따라 수행의무를 이행할 때 기업의 진행률에 비례적인지를 판단한다. 엘리베이터가 20X3년 6월까지 설치되지 않더라도, 20X2년 12월에 현장으로 인도될 때 고객은 엘리베이터를 통제한다. 엘리베이터 조달원가(1.5백만원)는 수행의무를 완료하기 위한 총 예상원가(4백만원)와 비교하면 유의적이다. 기업은 엘리베이터를 설계하거나 제조하는 데 관여하지 않는다.

IE98 기업은 진행률 측정에 엘리베이터 조달원가를 포함한다면 기업의 수행 정도를 과대평가할 것이라고 결론지었다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 B19에 따라, 기업은 엘리베이터 조달원가를 발생원가 측정치와 거래원가에서 제외하여 진행률을 조정한다. 기업은 엘리베이터 이전에 따른 수익을 엘리베이터 조달원가와 동일한 금액으로 인식한다[이익 영(0)].

IE99 20X2년 12월 31일 현재 기업은

- (1) 그 밖의 발생원가(엘리베이터 제외)가 500,000원이고
- (2) 수행은 20%(500,000원÷2,500,000원) 완료되었다고 본다.

IE100 따라서 20X2년 12월 31일에, 기업은 다음과 같이 인식한다.

	(단위: 원)
수익	2,200,000 ⁽¹⁾
매출원가	2,000,000 ⁽²⁾
이익	200,000

(1) 인식된 수익은 $(20\% \times 3,500,000\text{원}) + 1,500,000\text{원}$ 으로 계산된다.

$(3,500,000\text{원} = \text{거래가격 } 5,000,000\text{원} - \text{엘리베이터 원가 } 1,500,000\text{원})$

(2) 매출원가 = 발생원가 500,000원 + 엘리베이터 원가 1,500,000원

변동대가

IE101 사례 20~21에서는 변동대가의 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 50~54의 요구사항을 설명한다.

사례 20: 변동대가를 유발하는 위약금

IE102 기업은 1백만원에 자산을 건설하기로 고객과 계약을 체결하였다. 그리고 계약에서 특정한 날부터 3개월 이내에 건물을 완성하지 못하면, 위약금 100,000원을 지급하기로 계약 조건에 포함한다.

IE103 기업은 계약에서 약속된 대가에 고정금액 900,000원과 변동금액 100,000원(위약금에서 발생)이 포함된다고 결론짓는다.

IE104 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 50~54에 따라 변동대가를 추정하고 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항을 참고한다.

사례 21: 변동대가 추정

IE105 기업은 주문제작 자산을 건설하기로 고객과 계약을 체결하였다. 자산을 이전하기로 한 약속은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무이다. 약속

된 대가는 2.5백만원이지만, 자산의 완성 시기에 따라 증감될 것이다. 특히 20X7년 3월 31일까지 자산이 완성되지 않는다면, 약속된 대가는 그 다음 날부터 매일 10,000원씩 감소한다. 20X7년 3월 31일 전에 자산이 완성되면, 약속된 대가는 그 전날부터 매일 10,000원씩 증가한다.

IE106 그리고 자산이 완성되면, 제삼자가 그 자산을 검사하고 계약에 규정된 척도에 기초하여 평점을 매길 것이다. 자산이 특정 평점을 받으면, 기업은 장려금 150,000원에 대한 권리를 갖게 될 것이다.

IE107 기업은 거래가격을 산정할 때 기업회계기준서 제1115호 문단 53에서 기술한 추정 방법을 사용하여 권리를 갖게 될 변동대가의 각 요소에 대해 별도로 추정한다.

(1) 기업은 매일의 위약금이나 장려금(2.5백만원 \pm 10,000원/일)과 관련된 변동대가를 추정하기 위하여 기댓값 방법을 사용하기로 결정하였다. 이는 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측하는 방법이라고 예상하기 때문이다.

(2) 기업은 장려금과 관련된 변동대가를 추정하기 위해 가능성이 가장 높은 금액을 사용하기로 결정하였다. 이는 가능한 결과가 두 가지[150,000원이나 영(0)원]뿐이고 받을 권리를 갖게 될 대가를 더 잘 예측하는 방법이라고 예상하기 때문이다.

IE108 기업은 변동대가 추정치의 전부나 일부를 거래가격에 포함해야 하는지를 판단하기 위하여 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항을 참고한다.

변동대가 추정치의 제약

IE109 사례 22~25에서는 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항을 설명한다. 그리고 이 사례에서는 다음의 요구사항도 설명한다.

- (1) 환불부채에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 55 (사례 22)
- (2) 반품권 있는 판매에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B20~B27 (사례 22)
- (3) 수행의무에 변동대가 배분에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 84~86 (사례 25)

사례 22: 반품권

- IE110 기업은 고객들과 100건의 계약을 체결하였다. 각 계약은 제품 1개당 100원에 판매하는 것을 포함한다(총 제품 100개 \times 100원 = 총 대가 10,000원). 제품에 대한 통제가 이전될 때 현금을 받는다. 기업의 사업 관행은 고객이 사용하지 않은 제품을 30일 이내에 반품하면 전액을 환불받을 수 있도록 허용한다. 각 제품의 원가는 60원이다.
- IE111 기업은 100건의 계약 포트폴리오에 기업회계기준서 제1115호의 요구사항을 적용한다. 문단 4에 따라 이 요구사항을 포트폴리오에 적용한 경우와 그 포트폴리오 내의 개별 계약에 적용한 경우의 재무제표 영향이 중요하게 다르지 않다고 합리적으로 예상하기 때문이다.
- IE112 계약에서 고객에게 제품의 반품을 허용하고 있기 때문에, 고객에게서 받은 대가는 변동될 수 있다. 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 변동대가를 추정하기 위해 기업은 기댓값 방법(기업회계기준서 제1115호 문단 53(1) 참조)을 사용하기로 결정한다. 이 방법이 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법이기 때문이다. 기업은 기댓값 방법을 사용하여 97개의 제품이 반환되지 않을 것으로 추정한다.
- IE113 또 기업은 변동대가의 추정 금액 9,700원(100원 \times 반품되지 않을 것으로 예상하는 제품 97개)이 거래가격에 포함될 수 있는지를 판단하기 위해 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문

단 56~58의 요구사항을 참고한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소를 참고하고, 비록 반품은 기업의 영향력이 미치지 못하지만 이 제품과 고객층의 반품 추정에는 경험이 상당히 있다고 판단한다. 그리고 불확실성은 단기간(30일 반품기간)에 해소될 것이다. 그러므로 기업은 불확실성이 해소될 때(반품기간이 종료될 때) 이미 인식한 누적 수익 금액(9,700원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓는다.

IE114 기업은 제품의 회수원가는 중요하지 않을 것이라고 추정하고 반품된 제품은 다시 판매하여 이익을 남길 수 있다고 예상한다.

IE115 기업은 제품 100개에 대한 통제 이전 시점에 반품될 것으로 예상하는 제품 3개에 대한 수익은 인식하지 않는다. 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 55와 B21에 따라 다음을 인식한다.

- (1) 수익 9,700원 (100원 × 반품될 것으로 예상하지 않는 제품 97개)
- (2) 환불부채 300원 (100원 × 반품될 것으로 예상하는 제품 3개)
- (3) 자산 180원 (60원 × 환불부채를 정산할 때 고객에게서 회수할 권리가 있는 제품 3개)

사례 23: 가격할인(price concessions)

IE116 기업은 20X7년 12월 1일에 고객(유통업자)과 계약을 체결한다. 기업은 계약 개시시점에 계약에 표시된 개당 가격 100원에 제품 1,000개를 이전한다(총 대가는 100,000원). 고객은 최종 고객에게 제품을 판매할 때 지급할 의무가 생긴다. 기업의 고객은 보통 제품을 획득한 날부터 90일 이내에 제품을 판매한다. 제품에 대한 통제는 20X7년 12월 1일에 고객에게 이전한다.

IE117 과거 실무에 기초하고 고객과의 관계를 유지하기 위하여 기업은 고객에게 가격할인(price concessions)을 부여할 것으로 예상한다. 이것

이 고객이 제품을 할인할 수 있도록 하여 유통망을 통해 유통할 수 있게 하기 때문이다. 따라서 계약의 대가는 변동될 수 있다.

경우 A: 변동대가 추정치에 제약이 없다.

- IE118 기업은 이 제품과 그 비슷한 제품을 판매한 경험이 상당히 있다. 관측 가능한 자료에 따르면 기업은 과거에 이러한 제품에 대해 판매가격의 약 20%의 가격할인(price concessions)을 부여하였다. 현행 시장정보는 가격을 20% 낮춘다면 유통망을 통해 유통시키기에 충분할 것임을 암시한다. 기업은 여러 해 동안 20%보다 유의적으로 큰 가격할인(price concessions)을 부여한 적이 없다.
- IE119 기업이 권리를 갖게 될 변동대가를 추정하기 위하여, 기업은 기댓값 방법을 사용하기로 결정한다(기업회계기준서 제1115호 문단 53(1) 참조). 이 방법이 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법이기 때문이다. 기댓값 방법을 사용하여, 기업은 거래가격이 80,000원(80원 × 제품 1,000개)이 될 것이라고 추정한다.
- IE120 기업은 변동대가 추정 금액 80,000원이 거래가격에 포함될 수 있는지를 판단하기 위해 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항도 참고한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소를 참고하고, 이 제품에 대해 상당한 과거 경험과 추정치를 뒷받침하는 현행 시장정보가 있다고 판단한다. 그리고 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에서 생기는 일부 불확실성이 있을지라도, 현행 시장 추정치에 기초하여 기업은 단기간에 해소될 가격이라고 예상한다. 그러므로 기업은 불확실성이 해소될 때 (가격할인(price concessions) 총액이 산정될 때) 이미 인식한 누적 수익 금액(80,000원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓는다. 따라서 기업은 20X7년 12월 1일에 제품이 이전될 때 80,000원을 수익으로 인식한다.

경우 B: 변동대가 추정치에 제약이 있다

- IE121 기업은 비슷한 제품을 판매한 경험이 있다. 그러나 기업의 제품은 진부화 위험이 높고 그 제품 가격 결정의 변동성이 매우 높았던 경험에 있다. 관측 가능한 자료에 따르면 기업이 과거에 비슷한 제품에 부여한 가격할인(price concessions)은 판매가격의 20%~60%로 그 범위가 넓었다. 현행 시장정보도 제품을 유통망에 유통시키려면 가격을 15%~50% 낮추는 것이 필요할 수 있음을 암시한다.
- IE122 기업이 권리를 갖게 될 변동대를 추정하기 위하여, 기업은 기댓값 방법을 사용하기로 결정한다(기업회계기준서 제1115호 문단 53(1) 참조). 이 방법이 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법이기 때문이다. 기댓값 방법을 사용하면 기업은 40% 할인을 제공할 것으로 추정하므로 변동대가 추정치는 60,000원(60원 × 제품 1,000개)이다.
- IE123 또 기업은 변동대가 추정 금액 60,000원의 전부나 일부가 거래가격에 포함될 수 있는지를 판단하기 위해 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항을 참고한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소를 참고하고, 대가(금액)가 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인(진부화 위험)에 매우 민감하며, 제품을 유통시키려면 넓은 범위의 가격할인(price concessions)을 제공하여야 할 것 같다고 보았다. 따라서 기업은 추정치 60,000원(40% 할인)을 거래가격에 포함할 수 없다. 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론 지을 수 없기 때문이다. 비록 기업의 과거 가격할인(price concessions)이 20%~60%의 범위에 있었더라도, 현재 시장정보는 15%~50%의 가격할인(price concessions)이 필요할 것임을 암시한다. 기업의 실제 결과는 과거에 비슷한 거래의 그 당시 시장정보와 일관된다. 따라서 기업은 거래가격에 50,000원[판매가격 100원과 50% 가

격할인(price concessions)]을 포함하고 이에 따라 그 금액으로 수익을 인식하는 경우에는 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓는다. 그러므로 기업은 제품이 이전될 때 수익으로 50,000원을 인식하고 기업회계기준서 제1115호 문단 59에 따라 불확실성이 해소될 때까지 보고일마다 거래가격 추정치를 다시 평가한다.

사례 24: 대량 할인 장려금

- IE124 기업은 제품 A를 개당 100원에 판매하기로 20X8년 1월 1일에 고객과 계약을 체결하였다. 고객이 제품 A를 1년 동안 1,000개 넘게 구매하면 개당 가격을 90원으로 소급하여 낮추기로 계약에서 정하였다. 따라서 계약상 대가는 변동될 수 있다.
- IE125 20X8년 3월 31일로 종료되는 1분기에, 기업은 고객에게 제품 A 75개를 판매하였다. 기업은 고객이 20X8년에 대량 할인을 받을 수 있는 1,000개의 임계치를 초과하여 구매하지는 않을 것이라고 추정한다.
- IE126 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소를 포함하여, 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58의 요구사항을 참고한다. 기업은 이 제품과 그 구매 양상에 경험이 많다고 판단한다. 따라서 기업은 불확실성이 해소될 때(총 구매량이 알려질 때), 이미 인식한 누적 수익 금액(개당 100원) 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론짓는다. 따라서 기업은 20X8년 3월 31일 1분기에 7,500원(75개 × 개당 100원)을 수익으로 인식한다.
- IE127 기업의 고객은 20X8년 5월에 다른 회사를 취득하고, 20X8년 6월 30일로 종료되는 2분기에 기업은 추가로 제품 A 500개를 고객에게 판매하였다. 새로운 사실에 기초하여, 기업은 고객이 20X8년에 1,000개

의 임계치를 초과하여 구매할 것이고, 따라서 개당 가격을 소급하여 90원으로 낮춰줄 것을 요구할 것으로 추정한다.

- IE128 따라서 기업은 20X8년 6월 30일로 종료되는 분기에 44,250원을 수익으로 인식한다. 그 금액은 500개 판매액 45,000원(500개 × 개당 90원)에서 20X8년 3월 31일로 종료되는 분기에 판매한 갯수와 관련된 수익 차감 750원(75개 × 가격 감소 10원)의 거래가격 변동을 차감하여 계산한 것이다(기업회계기준서 제1115호 문단 87과 88 참조).

사례 25: 제약 대상 관리수수료

- IE129 기업은 5년 동안 자산운용 용역을 제공하기로 20X8년 1월 1일에 고객과 계약을 체결하였다. 기업은 각 분기 말에 운용 대상인 고객 자산에 기초하여 분기당 운용수수료 2%를 받는다. 그리고 기업은 5년의 기간에 관측 가능한 시장지수의 수익보다 펀드 수익이 초과하는 부분의 20%를 성과기준 장려수수료로 받게 된다. 따라서 계약상 운용수수료와 성과수수료 모두 변동대가이다.
- IE130 기업은 그 용역을 기업회계기준서 제1115호 문단 22(2)에 따라 단일 수행의무로 회계처리한다. 실질적으로 서로 같고 이전하는 방식이 같은 일련의 구별되는 용역을 제공하기 때문이다[그 용역은 기간에 걸쳐 고객에게 이전되고 진행률 측정에 같은 방법(시간기준 진행률 측정)을 사용한다].
- IE131 계약 개시시점에 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소를 포함하여, 변동대가 추정에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 50~54의 요구사항과 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58을 참고한다. 기업은 약속된 대가가 시장에 달려있고 따라서 기업의 영향력이 미치지 못하는 요인에 매우 민감하다고 본다. 그리고 장려수수료는 가능한 대가의 수가 많고 범위가 넓다. 또 기업은 비슷한 계약에 경험이 있을지라도 그 경험이 시장의 미래 성

과를 판단하는 데 예측가치가 거의 없다고 본다. 그러므로 계약 개시 시점에 운용수수료나 장려수수료의 추정치를 거래가격에 포함한다면 기업은 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 없다.

IE132 기업은 보고일마다 거래가격 추정치를 새로 수정한다. 따라서 각 분기 말에 기업은 불확실성이 해소되기 때문에 분기별 실제 운용수수료 금액을 거래가격에 포함할 수 있다고 결론짓는다. 그러나 기업은 그 날에 장려수수료 추정치를 거래가격에 포함할 수 없다고 결론짓는다. 이는 계약 개시시점 이후의 평가에 변화가 없기 때문이다(시장 지수에 기초한 수수료의 변동성 때문에 장려수수료를 추정하여 거래 가격에 포함하면 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 없음을 나타낸다). 20X8년 3월 31일에 운용하는 고객의 자산은 1억원이다. 그러므로 분기의 운용수수료와 거래가격은 2백만원이 된다.

IE133 기업은 분기 말마다 기업회계기준서 제1115호 문단 84(2)와 85에 따라 분기에 제공한 구별되는 용역에 분기별 운용수수료를 배분한다. 이는 수수료가 특히 해당 분기에 이전하는 용역에 대한 기업의 노력과 관련되고 이 용역은 다른 분기에 제공하는 용역과 구별되며 배분 결과가 기업회계기준서 제1115호 문단 73의 배분 목적과 일치하기 때문이다. 따라서 기업은 20X8년 3월 31일로 종료되는 1분기의 수익으로 2백만원을 인식한다.

계약에 있는 유의적인 금융요소

IE134 사례 26~30에서는 계약에 있는 유의적인 금융요소에 관한 기업회계 기준서 제1115호 문단 60~65의 요구사항을 설명한다. 그리고 다음 요구사항은 사례 26에서 설명한다.

(1) 변동대가 추정치의 계약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58

- (2) 반품권이 있는 판매에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B20~B27

사례 26: 유의적인 금융요소와 반품권

- IE135 기업은 고객에게 제품을 121원에 판매하고, 고객은 인도 후 24개월 이내에 대금을 지급해야 한다. 고객은 계약 개시시점에 제품을 통제한다. 계약상 고객은 90일 이내에 제품을 반품할 수 있다. 제품은 신제품이고 기업은 제품 반품에 대한 적절한 과거 증거나 구할 수 있는 다른 시장 증거가 없다.
- IE136 제품의 현금판매가격은 100원이고, 이 금액은 계약 개시시점에 그 밖에 동일한 조건 및 상황에서 판매된 같은 제품을 인도할 때 고객이 지급할 금액을 나타낸다. 기업의 제품원가는 80원이다.
- IE137 기업은 제품에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 수익을 인식하지 않는다. 이는 반품권이 있고 관련된 과거 증거가 부족하여 기업이 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58에 따라 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 없음을 뜻하기 때문이다. 따라서 수익은 반품권이 소멸되는 3개월 후에 인식한다.
- IE138 계약에는 기업회계기준서 제1115호 문단 60~62에 따라 유의적인 금융요소를 포함한다. 이는 약속된 대가(금액) 121원과 제품이 고객에게 이전되는 날의 현금판매가격 100원의 차이로 명백하다.
- IE139 계약에는 10%의 내재이자율이 포함되어 있다(24개월에 걸쳐 약속된 대가 121원을 현금판매가격 100원으로 할인한 이자율). 기업은 그 이자율을 평가하고, 계약 개시시점에 기업과 고객 간 별도 금융거래에 반영하게 될 이자율에 상응한다고 결론짓는다. 다음의 분개에서는 기

업이 이 계약을 기업회계기준서 제1115호 문단 B20~B27에 따라 어떻게 회계처리하는지를 설명한다.

- (1) 제품을 고객에게 이전하는 시점(기업회계기준서 제1115호 문단 B21 참조)

반환제품 회수권	80원 ⁽¹⁾	재고자산	80원
----------	--------------------	------	-----

(1) 이 예제에서는 자산을 회수하기 위한 예상원가는 고려하지 않는다.

- (2) 반품권 기간인 3개월 동안에 인식한 계약자산이나 수취채권이 없기 때문에 기업회계기준서 제1115호 문단 65에 따라 인식되는 이자는 없다.

- (3) 반품권이 소멸되는 시점(제품이 반환되지 않았다)

수취채권	100원 ⁽²⁾	수익	100원
매출원가	80원	반환제품 회수권	80원

(2) 인식된 수취채권은 기업회계기준서 제1109호에 따라 측정될 것이다. 이 예제에서는 계약 개시시점의 수취채권 공정가치와 반품권이 소멸되어 수취채권이 인식되는 시점의 공정가치에 중요한 차이가 없다고 가정한다. 그리고 이 예제에서는 수취채권의 손상 회계처리를 고려하지 않는다.

- IE140 기업은 고객에게서 현금을 받을 때까지, 기업회계기준서 제1109호에 따라 이자수익을 인식할 것이다. 기업회계기준서 제1109호에 따라 유효이자율을 산정할 때, 기업은 남은 계약기간을 고려할 것이다.

사례 27: 장기 계약에 대한 지급청구권 보류

- IE141 기업은 건물을 건설하기로 하고 3년의 계약기간 동안 기업의 수행 단계별 지급 일정을 포함하여 계약을 체결하였다. 수행의무는 기간에 걸쳐 이행될 것이고, 단계별 지급 일정은 예상되는 기업의 수행 정도에 부합하도록 정한 것이다. 계약에는 약정기간 내내 고객이 단계별 지급액 중 특정 비율을 보류(유보)하고, 건물이 완성될 때만 기업에 지급하는 조건을 두고 있다.

- IE142 기업은 계약에 유의적인 금융요소가 포함되지 않는다고 결론짓는다. 단계별 지급액은 기업의 수행 정도에 부합하고 계약에서는 기업회계

기준서 제1115호 문단 62(3)에 따른 금융 제공 외의 사유로 금액을 유보하도록 요구한다. 각 단계별 지급액의 특정 비율을 보류하는 것은 건설업자가 계약상 의무를 적절히 완료하지 못할 경우에 고객을 보호하기 위한 것이다.

사례 28: 할인율 산정

- IE143 기업은 장비를 판매하기로 고객과 계약을 체결하였다. 장비에 대한 통제는 계약에 서명할 때 고객에게 이전된다. 계약에 표시된 가격은 1백만원에 계약 이자율 5%를 더한 금액으로, 60개월의 할부금은 18,871원이다.

경우 A: 계약 할인율이 별도 금융거래의 이자율을 반영하는 경우

- IE144 유의적인 금융요소를 포함한 계약에서 할인율을 평가할 때, 기업은 계약 이자율 5%가 계약 개시시점에 기업과 고객 간의 별도 금융거래에서 사용될 이자율을 반영한다고 본다(계약 이자율 5%는 고객의 신용 특성을 반영한다).

- IE145 금융의 시장조건은 장비의 현금판매가격이 1백만원임을 뜻한다. 이 금액은 장비가 고객에게 이전될 때 수익과 대출채권으로 인식된다. 기업은 이 채권을 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다.

경우 B: 계약 할인율이 별도 금융거래의 이자율을 반영하지 못하는 경우

- IE146 유의적인 금융요소를 포함한 계약에서 할인율을 평가할 때, 기업은 계약 개시시점에 계약 이자율 5%가 기업과 고객 간의 별도 금융거래에서 사용될 이자율 12%보다 상당히 낮다고 본다(계약 이자율 5%는 고객의 신용 특성을 반영하지 못한다). 이는 현금판매가격이 1백만원보다 낮음을 암시한다.

IE147 기업회계기준서 제1115호 문단 64에 따라, 기업은 고객의 신용 특성을 반영한 이자율 12%를 사용하여 계약상 지급액을 반영하기 위해 약속된 대가(금액)를 조정하여 거래가격을 산정한다. 따라서 기업은 거래가격이 848,357원(60개월의 할부금 18,871원을 12%로 할인)이라고 산정한다. 기업은 그 금액을 수익과 대출채권으로 인식한다. 기업은 이 대출채권을 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다.

사례 29: 선수금과 할인을 평가

IE148 기업은 자산을 판매하기로 고객과 계약을 체결하였다. 자산에 대한 통제는 2년 경과 후에 고객에게 이전될 것이다(수행의무는 한 시점에 이행될 것이다). 계약에 따르면 두 가지 지급 방법(2년 경과 후에 고객이 자산을 통제할 때 5,000원을 지급하거나 계약에 서명할 때 4,000원 지급) 중에서 선택할 수 있다. 고객은 계약에 서명할 때 4,000원을 지급하기로 선택한다.

IE149 기업은 시장의 일반적인 이자율뿐만 아니라 고객이 자산에 대해 지급하는 시점과 기업이 고객에게 자산을 이전하는 시점 사이의 기간 때문에, 계약에 유의적인 금융요소가 포함되어 있다고 결론짓는다.

IE150 거래의 내재이자율은 11.8%이고, 이는 두 가지 대체 지급 선택권을 경제적으로 동등하게 하기 위해 필요한 이자율이다. 그러나 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 64에 따라 약속된 대가를 조정하기 위해 사용해야 할 이자율이 6%이고, 이것은 기업의 증분차입이자율이라고 판단한다.

IE151 다음의 분개에서는 기업이 유의적인 금융요소를 어떻게 회계처리하는지를 설명한다.

(1) 계약 개시시점에 받은 4,000원을 계약부채로 인식

현금	4,000원	계약부채	4,000원
----	--------	------	--------

(2) 계약 개시시점부터 자산을 이전할 때까지 2년 동안 기업은 약속된 대가(금액)를 조정하고(기업회계기준서 제1115호 문단 65에 따름), 2년 동안 4,000원에 대한 이자를 6%씩 인식하여 계약부채를 증액한다.

이자비용	494원 ⁽¹⁾	계약부채	494원
------	---------------------	------	------

(1) 494원 = 계약부채 4,000원 × (2년 동안 매년 6%)

(3) 자산 이전에 대해 수익을 인식

계약부채	4,494원	수익	4,494원
------	--------	----	--------

사례 30: 선수금

IE152 기업[기술제품(technology product) 제조업자]은 기업의 기술제품과 함께 3년간 국제전화 기술지원과 수리를 제공하기로 고객과 계약을 체결하였다. 고객은 제품을 구매하는 시점에 이 지원용역을 구매한다. 이 용역의 대가는 추가로 받는 300원이다. 이 용역을 구매하기로 선택한 고객은 대금을 미리 지급하여야 한다(매달 지급하는 선택을 할 수 없다).

IE153 계약에 유의적인 금융요소가 있는지를 판단하기 위하여, 기업은 제공하는 용역의 특성과 지급조건의 목적을 고려한다. 기업이 단일 선급액을 부과하는 주된 목적은 금융이 아니고, 그보다는 용역 제공과 관련된 위험을 고려하여 수익성을 극대화하기 위한 것이다. 구체적으로 말하면 고객이 매달 대금을 지급할 수 있는 경우라면 갹신할 가능성이 더 낮아지고, 나중에 지원용역을 계속 사용할 고객의 수가 시간이 지날수록 더 줄어들고 덜 다양해질 수 있다(과거 자료에 따르면 갹신을 선택하는 고객은 용역을 많이 사용하는 고객들이고, 이에 따라 기업의 원가가 증가한다). 그리고 선급하지 않고 매달 지급하는 경우에 고객은 더 많은 용역을 사용하는 경향이 있다. 마지막으로 기업은 갹

신 관리 및 월 지급금 회수와 관련된 원가와 같은 관리원가가 더 많이 들 것이다.

IE154 기업회계기준서 제1115호 문단 62(3)의 요구사항을 검토할 때, 기업은 지급조건이 주로 금융 제공 외의 사유로 설계되어 있다고 판단한다. 다른 지급 조건(예: 월 지급 제도)은 용역을 제공하는 기업이 책임질 위험의 특성에 영향을 줄 수 있고 용역 제공에는 비경제적일 수 있기 때문에, 기업은 용역에 대해 단일 선급액을 부과하였다. 분석 결과, 기업은 유의적인 금융요소가 없다고 결론짓는다.

비현금 대가

IE155 사례 31에서는 비현금 대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 66~69의 요구사항을 설명한다. 그리고 이 사례에서는 다음의 요구사항도 설명한다.

- (1) 수행의무의 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 22
- (2) 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 56~58

사례 31: 비현금 대가를 받을 권리

IE156 기업은 고객과 1년간 일주일 단위로 용역을 제공하는 계약을 체결하였다. 20X1년 1월 1일에 계약에 서명하고 즉시 업무를 시작한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 22(2)에 따라 용역이 단일 수행의무라고 결론지었다. 이는 실질적으로 서로 같고 이전하는 방식이 같은 일련의 구별되는 용역[용역이 기간에 걸쳐 고객에게 이전되고 진행률 측정에 같은 방법(시간기준 진행률)을 사용한다]을 기업이 제공하기 때문이다.

IE157 용역의 대가로, 고객은 일주일 단위의 용역당 자신의 보통주 100주(계약에 대해 총 5,200주)를 약속한다. 계약 조건은 일주일 단위로 용

역이 성공적으로 완료될 때에 보통주가 지급되는 것이다.

- IE158 기업은 매주 용역이 완료되는 대로 수행의무의 진행률을 측정한다. 거래가격(과 인식할 수익 금액)을 산정하기 위해, 기업은 매주 용역이 완료됨에 따라 받는 100주의 공정가치를 측정한다. 기업은 받았거나 받을 주식의 후속적인 공정가치 변동을 수익에 반영하지 않는다.

고객에게 지급할 대가

- IE159 사례 32에서는 고객에게 지급할 대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 70~72의 요구사항을 설명한다.

사례 32: 고객에게 지급할 대가

- IE160 기업(소비재 제조업자)은 국제적인 대형 소매체인점인 고객에게 1년 동안 재화를 판매하기로 계약을 체결한다. 고객은 1년 동안 적어도 15백만원어치의 제품을 사기로 약속한다. 계약에서는 기업이 계약 개시시점에 환불되지 않는 1.5백만원을 고객에게 지급하도록 되어 있다. 이 1.5백만원의 지급액은 고객이 기업의 제품을 선반에 올리는 데 필요한 변경에 대해 고객에게 보상하는 것이다.
- IE161 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 70~72의 요구사항을 참고하고 기업에 이전되는 구별되는 재화나 용역의 대가로 그 지급액을 고객에게 지급한 것이 아니라고 결론짓는다. 이는 기업이 고객의 선반에 대한 어떠한 권리도 통제하지 못하기 때문이다. 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 70에 따라 1.5백만원의 지급액을 거래가격의 감액이라고 판단한다.
- IE162 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 72의 요구사항을 적용하여 그 미지급대가를 기업이 재화를 이전하여 수익을 인식할 때 거래가격에

서 차감하여 회계처리한다고 결론짓는다. 따라서 기업이 고객에게 재화를 이전하는 대로, 기업은 각 제품의 거래가격을 10%(1.5백만원 ÷ 15백만원)씩 줄인다. 그러므로 고객에게 재화를 이전하는 첫째 달에 기업은 1.8백만원(송장금액 2백만원에서 고객에게 지급할 대가 0.2백만원 차감)을 수익으로 인식한다.

거래가격을 수행의무에 배분

IE163 사례 33~35에서는 거래가격을 수행의무에 배분하는 것에 관한 기업 회계기준서 제1115호 문단 73~86의 요구사항을 설명한다. 그리고 다음의 요구사항은 사례 35에서 설명한다.

- (1) 변동대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 53
- (2) 지적재산 라이선스의 판매기준 또는 사용기준 로열티 형태의 대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B63

사례 33: 배분 방법론

IE164 기업은 100원과 교환하여 제품 A, B, C를 판매하기로 고객과 계약을 체결한다. 기업은 서로 다른 시점에 각 제품에 대한 수행의무를 이행할 것이다. 기업은 보통 제품 A를 별도로 판매하므로 개별 판매가격을 직접 관측할 수 있다. 제품 B와 C의 개별 판매가격은 직접 관측할 수 없다.

IE165 제품 B와 C의 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없기 때문에, 기업은 그 가격을 추정해야 한다. 개별 판매가격을 추정하기 위해, 기업은 제품 B에는 시장평가 조정 접근법을 사용하고 제품 C에는 예상원가이윤 가산 접근법을 사용한다. 이러한 추정을 할 때, 기업은 관측 가능한 투입변수를 최대한 많이 사용한다(기업회계기준서 제1115호 문단 78에 따름). 기업은 다음과 같이 개별 판매가격을 추정한다.

제품	개별 판매가격 (단위: 원)	방법
제품 A	50	직접 관측 가능 (기업회계기준서 제1115호 문단 77 참조)
제품 B	25	시장평가 조정 접근법 (기업회계기준서 제1115호 문단 79(1) 참조)
제품 C	75	예상원가 이윤 가산 접근법 (기업회계기준서 제1115호 문단 79(2) 참조)
합계	150	

IE166 개별 판매가격의 합계(150원)가 약속된 대가(100원)를 초과하기 때문에 고객은 제품 묶음을 구매하면서 할인을 받는 것이다. 기업은 전체 할인이 귀속되는 수행의무에 대한 관측 가능한 증거가 있는지를 고려하고 그렇지 않다고 결론짓는다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 76과 81에 따라 할인액을 제품 A, B, C에 비례적으로 배분한다. 그래서 할인액과 거래가격은 다음과 같이 배분된다.

제품	배분된 거래가격 (단위: 원)
제품 A	33 ($50\text{원}/150\text{원} \times 100\text{원}$)
제품 B	17 ($25\text{원}/150\text{원} \times 100\text{원}$)
제품 C	50 ($75\text{원}/150\text{원} \times 100\text{원}$)
합계	100

사례 34: 할인액의 배분

IE167 기업은 보통 제품 A, B, C를 개별 판매하므로, 개별 판매가격을 다음과 같이 정하였다.

제품	개별 판매가격 (단위: 원)
제품 A	40
제품 B	55
제품 C	45
합계	140

IE168 그리고 기업은 보통 제품 B와 제품 C를 함께 60원에 판매한다.

경우 A: 하나 이상의 수행의무에 할인액 배분

- IE169 기업은 100원과 교환하여 제품 A, B, C를 판매하기로 고객과 계약을 체결한다. 기업은 서로 다른 시점에 각 제품에 대한 수행의무를 이행할 것이다.
- IE170 계약에서는 거래 전체에 40원의 할인액을 포함하고 있고, 이는 상대적 개별 판매가격을 사용하여 거래가격에 배분할 때 세 가지 수행의무 모두에 비례적으로 배분될 것이다(기업회계기준서 제1115호 문단 81에 따름). 그러나 기업이 보통 제품 B와 C를 함께 60원에, 제품 A를 40원에 판매하고 있기 때문에, 기업회계기준서 제1115호 문단 82에 따라 제품 B와 C를 이전하는 약속에 전체 할인액을 배분하여야 한다는 증거가 있다.
- IE171 기업이 같은 시점에 제품 B와 C에 대한 통제를 이전한다면 기업은 실무적으로 그 제품의 이전을 단일 수행의무로 회계처리할 수 있다. 즉 제품 B와 C를 고객에게 동시에 이전할 때 기업이 단일 수행의무에 거래가격 60원을 배분할 수 있고 수익으로 인식할 수 있다.
- IE172 계약에 기업이 서로 다른 시점에 제품 B와 C에 대한 통제를 이전하도록 되어 있다면 배분금액 60원은 다음과 같이 제품 B(개별 판매가격 55원)와 제품 C(개별 판매가격 45원)를 이전하기로 한 약속에 개별적으로 배분한다.

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

경우 B: 잔여접근법이 적절한 경우

IE173 기업은 <경우 A>에서 기술한 바와 같이 제품 A, B, C를 판매하기로 고객과 계약을 체결하였다. 계약에는 제품 D를 이전하는 약속이 포함된다. 계약의 총 대가는 130원이다. 기업은 제품 D를 넓은 범위의 금액(15원~45원)으로 서로 다른 고객에게 판매하기 때문에, 제품 D의 개별 판매가격의 변동성은 매우 높다(기업회계기준서 제1115호 문단 79(3) 참조). 따라서 기업은 제품 D의 개별 판매가격을 잔여접근법을 사용하여 추정하기로 결정한다.

IE174 잔여접근법을 사용하여 제품 D의 개별 판매가격을 추정하기 전에, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 82와 83에 따라 할인액을 계약의 그 밖의 수행의무에 배분해야 하는지를 판단한다.

IE175 <경우 A>와 같이, 기업이 보통 제품 B와 제품 C를 함께 60원에 판매하고 제품 A를 40원에 판매하기 때문에 100원을 그 세 제품에 배분해야 하고 40원 할인액은 기업회계기준서 제1115호 문단 82에 따라 제품 B와 C를 이전하기로 한 약속에 배분해야 한다는 관측 가능한 증거가 있다. 잔여접근법을 사용하여, 기업은 제품 D의 개별 판매가격이 다음과 같이 30원이라고 추정한다.

제품	개별 판매가격 (단위: 원)	방법
제품 A	40	직접 관측 가능 (기업회계기준서 제1115호 문단 77 참조)
제품 B와 C	60	할인, 직접 관측 가능 (기업회계기준서 제1115호 문단 82 참조)
제품 D	30	잔여접근법 (기업회계기준서 제1115호 문단 79(3) 참조)
합계	<u>130</u>	

IE176 기업은 제품 D에 배분한 결과인 30원이 관측 가능한 판매가격의 범위(15원~45원)에 있다고 본다. 그러므로 배분 결과(위의 표 참조)는 기업회계기준서 제1115호 문단 73의 배분 목적과 기업회계기준서 제1115호 문단 78의 요구사항에 부합한다.

경우 C: 잔여접근법이 부적절한 경우

- IE177 거래가격이 130원이 아니라 105원이라는 것을 제외하고는 <경우 B>와 같은 사실이 <경우 C>에 적용된다. 따라서 잔여접근법을 적용하면 제품 D의 개별 판매가격은 5원(거래가격 105원에서 제품 A, B, C에 배분된 100원 차감)이 된다. 기업은 5원이 제품 D의 개별 판매가격(15원~45원 범위)에 가깝지 않기 때문에, 기업이 제품 D를 이전하는 수행의무를 이행하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 5원이 충실하게 표현하지 못할 것이라고 결론짓는다. 따라서 기업은 다른 적절한 방법을 사용하여 제품 D의 개별 판매가격을 추정하기 위하여, 매출액 및 이윤 보고서를 포함하여 관측 가능한 자료를 검토한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 73~80에 따라 각 제품의 상대적인 개별 판매가격을 사용하여 제품 A, B, C, D에 거래가격 105원을 배분한다.

사례 35: 변동대가의 배분

- IE178 기업은 두 가지 지적재산 라이선스(라이선스 X와 Y)에 대해 고객과 계약을 체결하였고, 이는 한 시점에 각각 이행되는 두 가지 수행의무를 나타낸다고 판단한다. 라이선스 X와 Y의 개별 판매가격은 각각 800원과 1,000원이다.

경우 A: 변동대가를 하나의 수행의무에 모두 배분

- IE179 계약에 표시된 라이선스 X의 가격은 고정금액 800원이고, 라이선스 Y의 대가는 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품을 미래에 판매한 금액의 3%이다. 배분 목적상, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 53에 따라 판매기준 로열티(변동대가)가 1,000원이라고 추정한다.
- IE180 거래가격을 배분하기 위해, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 85

의 기준을 참고하고 변동대가(판매기준 로열티) 모두를 라이선스 Y에 배분하여야 한다고 결론짓는다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 85의 기준이 다음과 같은 이유로 충족된다고 결론짓는다.

- (1) 변동 지급액이 라이선스 Y를 이전하는 수행의무의 결과(향후 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품 판매)와 특정적으로 관련된다.
- (2) 예상 로열티 금액 1,000원을 모두 라이선스 Y에 배분하는 것은 기업회계기준서 제1115호 문단 73의 배분 목적에 부합한다. 이는 판매기준 로열티에 대한 기업의 추정치(1,000원)가 라이선스 Y의 개별 판매가격에 가깝고 고정금액 800원은 라이선스 X의 개별 판매가격에 가깝기 때문이다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 86에 따라 라이선스 X에 800원을 배분한다. 이는 두 라이선스와 관련된 사실 및 상황에 대한 판단에 따르면, 라이선스 Y에 모든 변동대가 외의 고정대가의 일부를 배분하면 기업회계기준서 제1115호 문단 73의 배분 목적을 이루지 못할 것이기 때문이다.

IE181 기업은 계약 개시시점에 라이선스 Y를 이전하고 한 달 후에 라이선스 X를 이전한다. 라이선스 Y에 배분된 대가가 판매기준 로열티의 형태이기 때문에 라이선스 Y의 이전시점에 기업은 수익을 인식하지 않는다. 그러므로 기업회계기준서 제1115호 문단 B63에 따라 기업은 그 후속적으로 판매될 때 판매기준 로열티의 수익을 인식한다.

IE182 라이선스 X를 이전할 때, 기업은 라이선스 X에 배분된 800원을 수익으로 인식한다.

경우 B: 개별 판매가격에 기초하여 배분된 변동대가

IE183 계약에 표시된 라이선스 X의 가격은 고정금액 300원이고, 라이선스 Y의 대가는 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품을 미래에 판매하는 금액의 5%이다. 기업회계기준서 제1115호 문단 53에 따른 기업의 판매기준 로열티(변동대가) 추정치는 1,500원이다.

- IE184 거래가격을 배분하기 위해, 기업은 변동대가(판매기준 로열티)를 모두 라이선스 Y에 배분해야 하는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 85의 기준을 적용한다. 기준을 적용할 때, 비록 변동지급이 라이선스 Y를 이전하는 수행의무의 결과(향후 고객이 라이선스 Y를 사용한 제품을 판매)와 특별히 관련될지라도, 기업은 변동대가를 라이선스 Y에 모두 배분하면 거래가격 배분원칙에 부합하지 않는다고 결론짓는다. 라이선스 X에 300원, 라이선스 Y에 1,500원을 배분하는 것은 라이선스 X와 Y의 각 개별 판매가격 800원과 1,000원에 기초한 거래가격의 합리적 배분을 반영하지 못한다. 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 76~80의 일반적인 배분 요구사항을 적용한다.
- IE185 기업은 라이선스 X와 Y의 각 개별 판매가격 800원과 1,000원에 기초하여 라이선스 X와 Y에 거래가격 300원을 배분한다. 기업은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 판매기준 로열티에 관련된 대가도 배분한다. 그러나 기업회계기준서 제1115호 문단 B63에 따라 기업이 판매기준 로열티 형태 대가인 지적재산을 라이선스할 때, 기업은 고객이 후속 판매를 하거나 수행의무가 이행(또는 부분적으로 이행)되는 것 중 나중 사건이 일어날 때까지 수익을 인식할 수 없다.
- IE186 라이선스 Y는 계약 개시시점에 고객에게 이전하고 라이선스 X는 3개월 후에 이전한다. 라이선스 Y를 이전할 때, 기업은 라이선스 Y에 배분된 167원($1,000\text{원} \div 1,800\text{원} \times 300\text{원}$)을 수익으로 인식한다. 라이선스 X를 이전할 때, 기업은 라이선스 X에 배분된 133원($800\text{원} \div 1,800\text{원} \times 300\text{원}$)을 수익으로 인식한다.
- IE187 고객의 첫째 달 판매로 기업이 첫째 달에 받을 로열티는 200원이다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 B63에 따라 기업은 라이선스 Y(고객에게 이전되었고 따라서 이행한 수행의무이다)에 배분된 111원($1,000\text{원} \div 1,800\text{원} \times 200\text{원}$)을 수익으로 인식한다. 기업은 라이선스 X에

배분된 89원(800원÷1,800원×200원)을 계약부채로 인식한다. 이는 기업의 고객이 후속적으로 판매하더라도, 로열티에 배분된 수행의무가 이행되지 않았기 때문이다.

계약원가

IE188 사례 36~37에서는 계약체결 증분원가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 91~94의 요구사항, 계약이행원가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 95~98의 요구사항, 계약원가의 상각과 손상에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 99~104의 요구사항을 설명한다.

사례 36: 계약체결 증분원가

IE189 기업(컨설팅 용역 제공자)은 새로운 고객에게 컨설팅 용역을 제공하는 경쟁입찰에서 이겼다. 계약을 체결하기 위하여 다음과 같은 원가가 들었다.

	(단위: 원)
실사를 위한 외부 법률 수수료	15,000
제안서 제출을 위한 교통비	25,000
영업사원 수수료	10,000
총 발생원가	<u>50,000</u>

IE190 기업회계기준서 제1115호 문단 91에 따라 기업은 영업사원 수수료에서 생긴 계약체결 증분원가 10,000원을 자산으로 인식한다. 이는 컨설팅 용역에 대한 미래 수수료로 그 원가를 회수할 것으로 예상하기 때문이다. 또 기업은 재량에 따라 연간 매출 목표, 기업 전체의 수익성, 개인별 성과평가에 기초하여 영업책임자에게 연간 상여를 지급한다. 기업회계기준서 제1115호 문단 91에 따라, 그 상여는 계약 체결에 따른 증분액이 아니기 때문에 자산으로 인식하지 않는다. 그 금액은 재량적이고 기업의 수익성과 개인별 성과를 포함한 다른 요소에 기초한다. 식별 가능한 계약이 그 상여의 직접 원인이 되지 않는다.

IE191 기업은 외부 법률 수수료와 교통비가 계약체결 여부와 관계없이 든다고 보았다. 그러므로 기업회계기준서 제1115호 문단 93에 따라, 그 원가가 다른 기준서의 적용범위에 포함되고 그 기준서의 관련 요구사항을 적용하는 경우가 아니라면, 그 원가가 들었을 때 비용으로 인식한다.

사례 37: 자산이 되는 원가

IE192 기업은 5년 동안 고객의 정보기술자료센터를 관리하는 용역계약을 체결하였다. 5년 이후에 계약을 1년 단위로 갱신할 수 있다. 평균 고객기간은 7년이다. 고객이 계약에 서명할 때에 기업은 영업수수료 10,000원을 종업원에게 지급한다. 용역을 제공하기 전에, 기업은 고객의 시스템에 접근하는 기술플랫폼을 기업 내부에서 사용하기 위해 설계하고 구축한다. 이 플랫폼은 고객에게 이전하지 않으나 고객에게 용역을 제공하기 위해 사용할 것이다.

계약체결 증분원가

IE193 기업회계기준서 제1115호 문단 91에 따라, 기업은 영업수수료에 대한 계약체결 증분원가 10,000원을 자산으로 인식한다. 이는 기업이 제공할 용역에 대한 미래 수수료로 그 원가를 회수할 것으로 예상하기 때문이다. 기업은 그 자산이 5년의 계약기간에 고객에게 이전하는 용역과 관련되고 5년 후 계약이 1년 단위로 두 번 갱신될 것으로 예상하기 때문에, 기업회계기준서 제1115호 문단 99에 따라 7년에 걸쳐 상각한다.

계약이행원가

IE194 기술플랫폼을 설치하기 위하여 들인 최초 원가는 다음과 같다.

(단위: 원)

설계용역	40,000
하드웨어	120,000
소프트웨어	90,000
데이터센터 이전 및 시험	100,000
총 발생원가	350,000

IE195 최초 설치원가는 주로 계약을 이행하기 위한 활동과 관련되나 고객에게 재화나 용역을 이전하지 않는다. 기업은 최초 설치원가를 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 하드웨어 원가: 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 회계처리
- (2) 소프트웨어 원가: 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'에 따라 회계처리
- (3) 데이터센터 설계·이전·시험 원가: 계약이행원가를 자산으로 인식할 수 있는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 95에 따라 검토한다. 그 결과로 자산이 인식된다면 기업은 데이터센터에 관련된 용역을 제공할 것으로 예상하는 7년(계약기간 5년과 1년 단위 갱신이 예상되는 2년)에 걸쳐 체계적 기준에 따라 상각할 것이다.

IE196 기술플랫폼을 설치하기 위한 최초 원가에 추가하여, 기업은 고객에게 용역을 제공하는 주된 책임이 있는 사원 2명을 배정한다. 사원 2명에 대한 원가가 고객에게 용역을 제공하는 것의 일부로 들더라도, 기업은 그 원가가 자원을 창출하거나 가치를 높이지 않는다고 결론짓는다(기업회계기준서 제1115호 문단 95(2) 참조). 그러므로 그 원가는 기업회계기준서 제1115호 문단 95의 기준을 충족하지 못하고 기업회계기준서 제1115호에 따라 자산으로 인식할 수 없다. 문단 98에 따라 기업은 사원 2명에 대한 급여를 발생시점에 비용으로 인식한다.

표시

IE197 사례 38~40에서는 계약잔액 표시에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 105~109의 요구사항을 설명한다.

사례 38: 계약부채와 수취채권

경우 A: 취소할 수 있는 계약

IE198 기업은 20X9년 3월 31일에 고객에게 제품을 이전하는 취소 가능 계약을 20X9년 1월 1일에 체결한다. 계약에 따라 고객은 20X9년 1월 31일에 대가 1,000원을 미리 지급하여야 한다. 고객은 20X9년 3월 1일에 대가를 지급한다. 기업은 20X9년 3월 31일에 제품을 이전한다. 다음의 분개에서는 기업이 그 계약을 어떻게 회계처리 하는지를 설명한다.

(1) 기업은 20X9년 3월 1일에 현금 1,000원을 받는다(현금은 수행에 앞서 지급된다).

현금	1,000원	계약부채	1,000원
----	--------	------	--------

(2) 기업은 20X9년 3월 31일에 수행의무를 이행한다.

계약부채	1,000원	수익	1,000원
------	--------	----	--------

경우 B: 취소할 수 없는 계약

IE199 계약을 취소할 수 없다는 점을 제외하고는 <경우 A>와 같은 사실이 <경우 B>에 적용된다. 다음의 분개에서는 기업이 그 계약을 어떻게 회계처리 하는지를 설명한다.

(1) 20X9년 1월 31일이 대가(금액)의 지급기일이다(이는 기업이 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖기 때문에 수취채권으로 인식할 때이다).

수취채권	1,000원	계약부채	1,000원
------	--------	------	--------

(2) 기업은 20X9년 3월 1일에 현금 1,000원을 받는다.

현금	1,000원	수취채권	1,000원
----	--------	------	--------

(3) 기업은 20X9년 3월 31일에 수행의무를 이행한다.

계약부채	1,000원	수익	1,000원
------	--------	----	--------

IE200 기업이 20X9년 1월 31일(대가 지급기일) 전에 송장을 발행한다면 재무상태표에 총액 기준으로 수취채권과 계약부채를 표시하지 않을 것이다. 기업은 대가를 받을 무조건적인 권리를 아직 갖지 못하기 때문이다.

사례 39: 기업의 수행 정도에 대해 인식하는 계약자산

IE201 기업은 고객에게 제품 A와 B를 이전하고 그 대가로 1,000원을 받기로 20X8년 1월 1일에 계약을 체결하였다. 계약에서는 제품 A를 먼저 인도하도록 요구하고, 제품 A의 인도 대가는 제품 B의 인도를 조건으로 한다고 기재되어 있다. 다시 말하면, 대가 1,000원은 기업이 고객에게 제품 A와 B 모두를 이전한 다음에만 받을 권리가 생긴다. 따라서 기업은 제품 A와 제품 B 모두를 고객에게 이전할 때까지 대가를 받을 무조건적인 권리(수취채권)가 없다.

IE202 기업은 제품 A와 B를 이전하기로 한 약속을 수행의무로 식별하고, 제품의 상대적 개별 판매가격에 기초하여 제품 A에 대한 수행의무에 400원을, 제품 B에 대한 수행의무에 600원을 배분한다. 기업은 제품에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 각 수행의무에 대한 수익을 인식한다.

IE203 기업은 제품 A를 이전하는 수행의무를 이행한다.

계약자산	400원	수익	400원
------	------	----	------

IE204 기업은 제품 B를 이전하는 수행의무를 이행하고, 대가를 받을 무조건적인 권리를 인식한다.

수취채권	1,000원	계약자산	400원
		수익	600원

사례 40: 기업의 수행 정도에 대해 인식하는 수취채권

IE205 기업은 제품을 개당 150원에 이전하기로 20X9년 1월 1일에 고객과 계약을 체결하였다. 고객이 1년 이내에 제품을 1백만 개 이상 구매할 경우에는 계약에 따라 개당 가격을 소급하여 125원으로 낮추어야 한다.

IE206 제품에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 대가를 지급받을 권리가 생긴다. 그러므로 기업은 가격 감액을 소급 적용(제품 1백만 개를 운송한 후)하기 전까지, 개당 150원의 대가를 받을 무조건적 권리(수취채권)가 있다.

IE207 거래가격을 산정할 때, 기업은 계약 개시시점에 고객이 임계치인 제품 1백만 개 조건을 충족할 것이고 따라서 거래가격이 제품 개당 125원으로 추정된다고 결론짓는다. 따라서 기업은 제품 100개를 고객에게 처음 운송할 때 다음과 같이 인식한다.

수취채권	15,000원 ⁽¹⁾	수익	12,500원 ⁽²⁾
		환불부채(계약부채)	2,500원

(1) 개당 150원 × 제품 100

(2) 개당 거래가격 125원 × 제품 100

- IE208 환불부채(기업회계기준서 제1115호 문단 55 참조)는 제품 개당 25원의 환불금을 나타낸다. 이는 수량기준 리베이트(기업이 받을 무조건적인 권리가 있는 계약 표시가격 150원과 추정 거래가격 125원의 차이)로 고객에게 제공될 것으로 예상하는 것이다.

공시

- IE209 사례 41에서는 수익 구분의 공시에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 114~115와 B87~B89의 요구사항을 설명한다. 사례 42~43에서는 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의 공시에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 120~122의 요구사항을 설명한다. 그리고 다음 요구사항은 사례 42에서 설명한다.

- (1) 변동대가 추정치의 제약에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 57
- (2) 수행의무의 진행률 측정방법에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B16

사례 41: 수익 구분—양적 공시

- IE210 기업은 기업회계기준서 제1108호 '영업부문'에 따라 소비재, 운송, 에너지에 대해 부문별 보고를 한다. 기업은 투자자 설명을 준비할 때 수익을 주요 지리적 시장별, 주요 제품계열별, 수익인식 시기(한 시점에 이전되는 재화나 기간에 걸쳐 이전되는 용역)별로 구분한다.
- IE211 기업은 투자자 설명에 사용한 범주를 기업회계기준서 제1115호 문단 114의 구분 공시 요구사항의 목적(경제적 요소가 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는지를 나타내는 범주별로 고객과의 계약에서 생기는 수익을 구분)을 이루기 위해 사용할 수 있는지를 판단한다. 아래 표에서는 기업회계기준서 제1115호 문단 115에 따라, 수익을 소비재, 운송, 에너지 부문으로 구분한 금액이 합계 금액과 일치하도록 어떻게 조정하는지를 포함하여 주요 지

리적 시장별, 주요 제품계열별, 수익인식 시기별 구분 공시를 설명한다.

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

사례 42: 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의 공시

IE212 기업은 용역을 제공하기로 하고 각 개별 고객과 세 가지 계약(계약 A, B, C)을 20X7년 6월 30일에 체결하였다. 각 계약은 계약기간이 2년이며 취소할 수 없다. 기업은 20X7년 12월 31일에 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의 공시에 포함될 각 계약의 정보를 판단할 때 기업회계기준서 제1115호 문단 120~122의 요구사항을 참고한다.

계약 A

IE213 청소용역은 앞으로 2년에 걸쳐 보통 적어도 한 달에 한번 제공된다. 고객은 제공된 용역에 대해 시급 25원을 지급한다.

IE214 기업이 제공한 용역에 대해 시간당 고정금액을 청구할 수 있기 때문에, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B16에 따라 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분의 가치에 직접 상응하는 금액을 고객에게 청구할 권리가 있다. 따라서 기업이 기업회계기준서 제1115호 문단 121(2)의 실무적 간편법을 선택할 경우에 공시는 필요하지 않다.

계약 B

IE215 청소용역과 잔디 유지보수용역은 앞으로 2년에 걸쳐 필요할 때 매달 최대 4회 방문하여 제공된다. 고객은 두 가지 용역에 대해 매달 고정 가격 400원을 지급한다. 기업은 시간기준으로 진행률을 측정한다.

IE216 기업은 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기를 나타내는 양적 기간 범위별로 아직 수익으로 인식하지 않은 거래가격을 표에 공시한다. 종합적인 공시에 포함된 계약 B에 대한 정보는 다음과 같다.

	20X8	20X9	(단위: 원) 합계
20X7년 12월 31일 현재 이 계약에서 인식할 것으로 예상되는 수익	4,800 ⁽¹⁾	2,400 ⁽²⁾	7,200
(1) 4,800원 = 400원 × 12개월			
(2) 2,400원 = 400원 × 6개월			

계약 C

IE217 청소용역은 앞으로 2년에 걸쳐 필요할 때 제공된다. 고객은 매달 고정금액 100원과 고객의 설비에 대한 범규에 따른 점검 및 인증(일회성)에 상응하는 0원~1,000원 범위의 일회성 변동대가(성과보너스)를 더하여 지급한다. 기업은 변동대가 750원에 대해 권리를 갖게 될 것으로 추정한다. 기업회계기준서 제1115호 문단 57의 요소에 대한 기업의 평가에 기초하여, 기업은 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의

적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높기 때문에 거래가격에 변동대가 추정치인 750원을 포함한다. 기업은 시간기준으로 진행률을 측정한다.

IE218 기업은 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기를 나타내는 양적 기간 범위별로 아직 수익으로 인식하지 않은 거래가격을 표에 공시한다. 또 기업은 공시에 포함되지 않은 유의적인 변동대가에 대한 질적 검토를 포함한다. 종합적인 공시에 포함된 계약 C에 대한 정보는 다음과 같다.

	20X8	20X9	(단위: 원) 합계
20X7년 12월 31일 현재 이 계약에서 인식할 것으로 예상되는 수익	1,575 ⁽¹⁾	788 ⁽²⁾	2,363

(1) 거래가격인 3,150원(100원 × 24개월 + 변동대가 750원)이 매년 1,575원씩 24개월에 걸쳐 고르게 인식된다.

(2) 1,575원 ÷ 2 = 788원 (해당 연도의 6개월분)

IE219 그리고 기업회계기준서 제1115호 문단 122에 따라, 기업은 성과보너스의 일부가 거래가격에 포함되지 않았기 때문에 공시에서 제외되었다고 질적 공시를 한다. 그 성과보너스의 일부는 변동대가 추정치의 계약에 관한 요구사항에 따라 거래가격에서 제외되었다.

사례 43: 나머지 수행의무에 배분된 거래가격 공시—질적 공시

IE220 기업은 고정대가 10백만원에 상업용 건물을 건설하기로 20X2년 1월 1일에 고객과 계약을 체결하였다. 건물 건설은 기간에 걸쳐 이행할 단일 수행의무이다. 20X2년 12월 31일에 3.2백만원을 수익으로 인식하였다. 기업은 건설이 20X3년에 완료될 것으로 추정하지만, 20X4년 상반기에 그 프로젝트가 완료될 가능성도 있다.

IE221 20X2년 12월 31일에, 기업은 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의

공시에 아직 수익으로 인식되지 않은 거래가격을 공시한다. 기업은 그 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명도 공시한다. 그 설명은 나머지 수행의무의 존속 기간에 대해 가장 적절한 기간 범위를 사용하여 양적 공시를 하거나 질적 설명을 제공하여 공시할 수 있다. 수익인식 시기가 불확실하기 때문에, 기업은 다음과 같은 질적 정보를 공시한다.

20X2년 12월 31일 현재, 나머지 수행의무에 배분된 거래가격 총액은 6.8백만원이고, 기업은 건물이 완성됨에 따라(앞으로 12~18개월에 걸쳐 일어날 것으로 예상함) 이 금액을 수익으로 인식할 것이다.

보증

IE222 사례 44에서는 보증에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B28~B33의 요구사항을 설명한다. 그리고 사례 44에서는 수행의무 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 27~29의 요구사항도 설명한다.

사례 44: 보증

IE223 기업(제조업자)은 고객에게 제품 구매에 따른 보증을 제공한다. 보증은 제품이 약정된 규격에 따르고 구매한 날부터 1년 동안 약속된 대로 작동할 것이라고 보장한다. 그 계약에서는 고객에게 추가 원가 없이 그 제품의 작동 방법에 대한 20시간의 훈련용역을 받을 권리도 제공한다.

IE224 기업은 계약상 재화와 용역이 구별될 수 있는지와 이에 따라 별도의 수행의무가 생기는지를 판단하기 위해 계약에서 재화와 용역을 파악한다.

IE225 고객은 훈련용역 없이도 제품 그 자체에서 효익을 얻을 수 있고, 이미 기업에서 이전 받은 제품과 함께 하여 훈련용역에서 효익을 얻을 수 있기 때문에 제품과 훈련용역 각각은 기업회계기준서 제1115호 문

단 27(1)과 28에 따라 구별될 수 있다. 기업은 보통 훈련용역 없이 별도로 제품을 판매한다.

IE226 기업은 그 다음에 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)와 29에 따라 제품을 이전하기로 하는 약속과 훈련용역을 제공하기로 하는 약속이 별도로 식별되는지를 파악한다. 기업은 훈련용역을 제품과 통합하는 유의적인 용역을 제공하지 않는다(기업회계기준서 제1115호 문단 29(1) 참조). 훈련용역과 제품은 서로를 유의적으로 변형하거나 고객 맞춤형화하지 않는다(기업회계기준서 제1115호 문단 29(2) 참조). 제품과 훈련용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다(기업회계기준서 제1115호 문단 29(3) 참조). 기업은 후속적으로 훈련용역을 제공하는 노력과는 별개로 제품을 이전하기로 하는 약속을 이행할 수 있을 것이고, 전에 제품을 취득한 어떠한 고객에게도 훈련용역을 제공할 수 있을 것이다. 따라서 기업은 제품을 이전하기로 하는 약속과 훈련용역을 제공하기로 하는 약속은 결합 품목의 투입물이 아니며, 따라서 각각은 별도로 식별될 수 있다고 결론 내린다.

IE227 제품과 훈련용역은 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 서로 구별되고 따라서 별도의 두 가지 수행의무가 생긴다.

IE228 마지막으로 기업은 보증을 제공하는 약속을 검토하고 그 보증이 고객에게 제품이 1년 동안 의도한 대로 작동될 것이라는 보장을 한다고 본다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B28~B33에 따라 보증은 그 보증에 추가하여 재화나 용역을 고객에게 제공하지 않는다고 결론짓고, 수행의무로 회계처리하지 않는다. 기업은 확신 유형의 보증을 기업회계기준서 제1037호의 요구사항에 따라 회계처리한다.

IE229 결과적으로 기업은 두 가지 수행의무(제품과 훈련용역)에 거래가격을 배분하고 각 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로) 수익을 인식한다.

본인 대 대리인의 고려사항

IE230 사례 45~48A에서는 본인 대 대리인의 고려사항에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B34~B38의 요구사항을 설명한다.

사례 45: 재화나 용역 제공을 주선했다(기업이 대리인이다)

IE231 기업은 재화를 고객에게 직접 인도하는 다양한 공급자에게서 고객이 재화를 구매할 수 있도록 웹사이트를 운영하고 있다. 기업과 공급자와의 계약 조건에 따라 웹사이트를 거쳐 재화가 구매될 때, 기업은 판매가격의 10%에 해당하는 수수료를 받을 권리를 갖게 된다. 기업의 웹사이트는 공급자가 정한 가격으로 공급자와 고객 간의 지급을 쉽게 한다. 기업은 주문이 처리되기 전에 고객이 지급하도록 요구하고 모든 주문은 환불되지 않는다. 고객에게 제품이 공급되도록 주선했던 다음에 기업은 고객에게 의무가 더는 없다.

IE232 기업의 수행의무가 정해진 재화 자체를 제공하는 것인지(기업이 본인이다) 아니면 공급자가 그 재화를 제공하도록 주선했는지(기업이 대리인이다)를 판단하기 위하여, 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악한다.

IE232A 기업이 운영하는 웹사이트는 공급자가 재화의 판매를 제의하고 고객은 그 공급자가 제의한 재화를 구입하는 시장이다. 따라서 기업은 웹사이트를 이용하는 고객에게 제공될 정해진 재화는 공급자가 제공하는 재화이며 그 밖에 기업이 고객에게 약속하는 재화나 용역은 없다고 본다.

IE232B 웹사이트를 이용하여 재화를 주문하는 고객에게 정해진 재화가 이전되기 전에 기업은 그 재화를 통제하지 않는다고 결론짓는다. 기업은

어느 시점에도 고객에게 이전되는 재화의 사용을 지시할 능력이 없다. 예를 들면 기업은 고객이 아닌 자에게 재화를 넘길 수 없거나 공급자가 그 재화를 고객에게 이전하는 것을 막을 수 없다. 기업은 고객이 웹사이트를 이용하여 한 주문을 이행하기 위해 사용되는 재화의 공급자 재고를 통제하지 않는다.

IE232C 그 결론에 이르는 과정의 일부로, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B37의 다음 지표를 참고한다. 기업은 이 지표가 정해진 재화가 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화를 통제하지 않는다는 추가 증거를 제공한다고 결론짓는다.

- (1) 고객에게 재화를 이전하기로 하는 약속 이행의 주된 책임이 공급자에게 있다. 기업은 공급자가 고객에게 그 재화를 이전하지 못하는 경우에 그 재화를 공급할 의무가 없을 뿐만 아니라 재화를 수용할 수 있게 할 책임도 없다.
- (2) 재화가 고객에게 이전되기 전후 어느 시점에도 기업은 재고위험을 부담하지 않는다. 기업은 고객이 재화를 구입하기 전에는 스스로 공급자에게서 재화를 획득하기로 약정하지 않으며 손상되거나 반환되는 재화에 대하여 책임을 지지 않는다.
- (3) 기업은 공급자의 재화 가격을 결정할 재량이 없다. 판매가격은 공급자가 결정한다.

IE233 따라서 기업은 대리인이고 자신의 수행의무는 공급자가 재화를 공급하도록 주선하는 것이라고 결론짓는다. 기업은 공급자가 고객에게 재화를 공급하도록 주선하기로 한 자신의 약속을 이행할 때(이 사례에서는 고객이 재화를 구매할 때), 권리를 갖게 되는 수수료 금액으로 수익을 인식한다.

사례 46: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속(기업이 본인이다)

IE234 기업은 매우 특별한 규격의 장비에 대하여 고객과 계약을 체결하였다. 기업과 고객은 그 장비의 규격을 개발하고, 기업은 그 장비를 제

작하도록 계약한 공급자에게 그 규격을 전달한다. 또 기업은 그 공급자가 고객에게 직접 장비를 인도하도록 주선한다. 계약 조건에서는 고객에게 장비가 인도될 때 기업과 공급자가 합의한 장비 제작 가격을 기업이 공급자에게 지급하도록 요구한다.

IE235 기업과 고객은 판매가격을 협상하고, 기업은 30일 내에 지급하는 조건으로 합의한 가격을 고객에게 청구한다. 기업의 이익은 고객과 협상한 판매가격과 공급자가 부과한 가격의 차이에 기초한다.

IE236 기업과 고객 사이의 계약에서는 고객이 공급자의 보증에 따라 고객은 공급자에게 장비 결함의 해소를 요구하도록 되어 있다. 그러나 기업은 규격의 오류에서 생긴 장비 수정에 책임이 있다.

IE237 기업의 수행의무가 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 것인지(기업이 본인이다) 아니면 그 재화나 용역을 다른 당사자가 제공하도록 주선하는 것인지(기업이 대리인이다)를 판단하기 위하여, 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악한다.

IE237A 기업은 고객에게 기업이 설계한 특수 장비를 제공하기로 하는 약속을 하였다고 결론짓는다. 비록 기업은 공급자에게 그 장비를 제작하도록 하도급계약을 체결할지라도 장비의 설계와 제작은 별도로 식별할 수 없으므로(단일 수행의무이다) 그것들이 구별되지 않는다고 결론짓는다. 기업은 계약의 종합적인 관리에 책임이 있고(예: 제작용역이 규격에 부합하도록 보장함), 따라서 그 항목들을 고객과 계약한 결합산출물(특수 장비)로 통합하는 유의적인 용역을 제공한다. 또 그 활동은 상호관련성이 매우 높다. 장비가 제작되는 동안 규격에 변경이 필요하다고 확인되는 경우에, 기업은 수정안을 개발하여 고객과 소통할 책임이 있고 수정된 규격에 부합하도록 필요한 관련 재작업

을 보장할 책임이 있다. 따라서 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화를 특수 장비로 식별한다.

IE237B 특수 장비가 고객에게 이전되기 전에 기업은 그 장비를 통제한다고 결론짓는다(문단 B35A(3) 참조). 기업은 특수 장비를 생산하는 데 필요한 유의적인 통합용역을 제공하고, 따라서 특수 장비가 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 장비를 통제한다. 기업은 특수 장비라는 결합산출물을 만들 때 투입물로서 공급자의 제작용역 사용을 지시한다. 특수 장비가 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 장비를 통제한다는 결론에 이를 때, 기업은 비록 공급자가 고객에게 특수 장비를 인도할 지라도 공급자는 그 사용을 지시할 능력이 없다고(기업과 공급자 사이의 계약 조건은 공급자가 다른 목적으로 특수 장비를 사용하거나 다른 고객에게 그 장비를 넘기는 것을 막는다) 본다. 기업은 고객에게서 계약 대가를 받을 권리를 갖게 됨에 따라 특수 장비에서 나머지 효익도 얻는다.

IE238 그러므로 기업은 거래에서 본인이라고 결론짓는다. 기업은 기업회계 기준서 문단 B37의 지표를 참고하지 않는다. 그 지표를 참고하지 않더라도 위의 판단이 확실하기 때문이다. 기업은 특수 장비의 대가로 고객에게서 받을 권리를 갖게 될 총액으로 수익을 인식한다.

사례 46A: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속(기업이 본인이다)

IE238A 기업은 고객과 사무실 유지보수용역을 제공하기로 하는 계약을 체결한다. 기업과 고객은 용역의 범위를 정하여 합의하고 가격을 협상한다. 기업은 계약 조건에 따라 용역이 수행되도록 보장할 책임이 있다. 기업은 고객에게 10일 내 지급조건으로 매달 약정된 가격을 청구한다.

IE238B 기업은 고객에게 사무실 유지보수용역을 제공하기 위하여 보통 제삼

자인 용역제공자를 고용한다. 기업이 고객과 계약할 때 기업은 용역 제공자 중 하나와 고객을 위해 사무실 유지보수용역을 수행하도록 지시하는 계약을 체결한다. 용역제공자와의 계약상 지급조건은 일반적으로 기업과 고객과의 지급조건에 맞추어져 있다. 그러나 고객이 지급하지 못하더라도 기업은 용역제공자에게 지급할 의무가 있다.

IE238C 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하기 위하여 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악한다.

IE238D 기업은 고객에게 제공될 정해진 용역이 고객이 계약한 사무실 유지보수용역이고 다른 재화나 용역은 고객에게 약속되지 않는다고 본다. 기업은 고객과 계약을 체결한 다음에 용역제공자에게서 사무실 유지보수용역을 받을 권리를 획득하는 반면, 그 권리는 고객에게 이전되지 않는다. 즉, 기업은 그 권리의 사용을 지시할 능력을 갖고 그 권리에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 얻는다. 예를 들면 기업은 그 고객이나 또 다른 고객을 위하여, 아니면 기업 자체의 시설에 용역제공자가 사무실 유지보수용역을 제공하도록 지시할지를 결정할 수 있다. 그 고객은 용역제공자에게 기업이 제공하기로 동의하지 않은 용역을 수행하도록 지시할 권리가 없다. 그러므로 기업이 용역제공자에게서 획득한 사무실 유지보수용역에 대한 권리는 고객과의 계약에서 정해진 재화나 용역이 아니다.

IE238E 정해진 용역이 고객에게 제공되기 전에 기업이 정해진 용역을 통제한다고 결론짓는다. 기업은 고객과 계약을 체결한 다음부터 그러나 사무실 유지보수용역이 고객에게 제공되기 전에 그 용역에 대한 권리를 통제하게 된다. 기업이 용역제공자와 체결한 계약 조건은 기업을 대신하여 정해진 용역을 제공하도록 용역제공자를 지시할 능력을 기업에 제공한다(문단 B35A(2) 참조). 또 기업은 기

업회계기준서 제1115호 문단 B37의 다음 지표가 사무실 유지보수 용역이 고객에게 제공되기 전에 기업이 그 용역을 통제한다는 증거를 추가로 제공한다고 결론짓는다.

(1) 사무실 유지보수용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있다. 비록 기업은 고객에게 약속한 용역을 제공하기 위하여 용역제공자를 고용하지만, 용역이 수행되어 고객이 수용할 수 있도록 보장할 책임이 기업 자체에 있다(기업 자신이 용역을 수행하는지 아니면 그 용역을 수행하도록 제삼자인 용역제공자를 고용하는지에 관계없이 기업은 계약상 약속을 이행할 책임이 있다).

(2) 기업은 고객에게 제공할 용역의 가격을 결정할 재량이 있다.

IE238F 기업은 고객과 계약을 체결하기 전에는 용역제공자에게서 용역을 획득하기로 약정하지 않는다고 본다. 그러므로 기업은 사무실 유지보수용역에 대한 재고위험을 줄인다. 그럼에도 불구하고, 문단 IE238E의 증거에 기초하여 고객에게 사무실 유지보수용역이 제공되기 전에는 기업이 그 용역을 통제한다고 결론짓는다.

IE238G 그러므로 기업은 그 거래에서 본인이고, 사무실 유지보수용역의 대가로 고객에게서 받을 권리가 있는 대가(금액)를 수익으로 인식한다.

사례 47: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속(기업이 본인이다)

IE239 기업은 항공사가 대중에게 직접 판매하는 항공권 가격에 비해 낮은 요금으로 항공권을 구매하기 위해 주요 항공사와 협상한다. 기업은 특정 수량의 항공권을 구매하기로 합의하고, 그 항공권의 재판매 여부와 관계없이 대금을 지급해야 한다. 기업이 구매한 각 항공권에 대해 지급한 낮은 요금은 미리 협상하여 합의된다.

IE240 기업은 고객에게 판매할 항공권의 가격을 정한다. 기업은 고객이 항

공권을 구매할 때 항공권을 판매하고 대가를 회수한다.

IE241 기업은 항공사가 제공한 용역에 대한 불만을 해결하도록 고객을 돕는다. 그러나 고객의 용역에 대한 불만 해소를 포함한 항공권과 관련된 의무를 이행할 책임은 각 항공사에 있다.

IE242 기업의 수행의무가 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 것인지(기업이 본인이다) 아니면 다른 당사자가 그 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것인지(기업이 대리인이다)를 판단하기 위하여, 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악한다.

IE242A 기업은 항공사에서 구매하기로 약정한 각 항공권으로 이후 고객 중 하나에게 이전할 정해진 비행기 탑승 권리(항공권 형태)를 기업이 통제하게 된다고 결론짓는다(문단 B35A(1) 참조). 따라서 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역이 기업이 통제하는 그 권리(특정 비행기의 좌석에 대한 권리)라고 결론짓는다. 기업이 고객에게 약속한 그 밖의 재화나 용역은 없다고 본다.

IE242B 기업이 그 정해진 권리를 고객 중 하나에게 이전하기 전에 기업이 각 탑승에 대한 권리를 통제한다. 기업이 고객과의 계약을 이행하기 위하여 그 항공권을 사용할지를 결정하고, 그렇게 했다면 어떤 계약을 이행할지를 결정함으로써 그 권리의 사용을 지시할 능력이 있기 때문이다. 기업은 그 항공권을 재판매하여 그 판매에서 생기는 모든 대금을 얻거나, 아니면 그 대신에 그 항공권을 스스로 사용함으로써 그 권리에서 생기는 나머지 효익을 얻을 능력을 가진다.

IE242C 기업회계기준서 제1115호 문단 B37(2)~(3)의 지표는 각 정해진 권

리(항공권)가 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 권리를 통제한다는 목적 적합한 증거도 제공한다. 기업은 그 항공권에 대하여 재고위험을 부담한다. 그 항공권을 구매하는 고객과 계약을 체결하기 전에 기업이 항공사에서 그 항공권을 획득하기로 약정하였기 때문이다. 이는 기업이 그 항공권을 재판매할 고객을 확보할 수 있는지 또는 그 항공권을 유리한 가격으로 팔 수 있는지에 상관없이 그 권리에 대하여 항공사에 지급할 의무를 지기 때문이다. 기업은 고객이 그 정해진 항공권에 대하여 지급할 가격도 정한다.

- IE243 그러므로 기업은 그 고객과의 거래에서 본인이라고 결론짓고, 고객에게 항공권을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 되는 총액으로 수익을 인식한다.

사례 48: 재화나 용역 제공을 주선했(기업이 대리인이다)

- IE244 기업은 미래에 정해진 식당에서 식사할 권리를 고객에게 주는 상품권을 판매한다. 상품권의 판매가격은 정상적인 식사 가격에 비해 고객에게 상당한 할인을 제공하는 것이다(예: 고객이 어떤 식당에서 식사할 수 있는 권리를 주는 상품권에 대해 100원을 지급하지만 그렇지 않을 경우에는 200원이 든다). 기업은 고객에게 상품권을 판매하기에 앞서 상품권을 구매하거나 구매하는 약정을 하지 않는 대신에 고객이 요청하는 때에만 상품권을 구매한다. 기업은 웹사이트에서 상품권을 판매하고 상품권은 환불되지 않는다.
- IE245 기업과 식당은 고객에게 판매할 상품권의 가격을 함께 정한다. 식당과의 계약 조건에 따르면 기업은 상품권을 판매할 때 그 상품권 가격의 30%에 대해 권리를 갖게 된다.
- IE246 기업은 식사에 대한 불만을 해결하도록 고객을 돕고 고객만족 프로그램도 운영한다. 그러나 용역에 대한 불만족 해소를 포함한 상품권

과 관련한 의무를 이행할 책임은 식당에 있다.

IE247 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하기 위하여, 기업은 고객에게 제공되는 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 그 재화나 용역을 기업이 통제하는지를 파악한다.

IE247A 고객은 자신이 선택한 식당의 상품권을 획득한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B37(1)의 지표에서 기술하는 바와 같이 기업을 대신하여 고객에게 식사를 제공하도록 식당을 고용하지 않는다. 그러므로 기업은 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역이 정해진 식당(들)에서 식사를 할 권리(상품권의 형태)라고 본다. 고객은 이를 구매하여 스스로 사용하거나 다른 사람에게 이전할 수 있다. 기업은 (상품권 외에) 고객에게 약속한 그 밖의 재화나 용역은 없다고 본다.

IE247B 기업은 어느 시점에도 상품권(식사에 대한 권리)을 통제하지 못한다고 결론짓는다. 이 결론에 이를 때에 기업은 주로 다음을 고려한다.

- (1) 상품권은 그것이 고객에게 이전되는 때에만 생기고 따라서 그 이전을 하기 전에는 존재하지 않는다. 그러므로 기업은 상품권이 고객에게 이전되기 전 어느 시점에도 상품권의 사용을 지시할 능력이 없고 그 상품권에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 얻지 못한다.
- (2) 기업은 상품권이 고객에게 판매되기 전에 그 상품권을 구매하지도 구매하기로 약정하지도 않는다. 기업은 반환되는 상품권을 인수해야 하는 책임도 없다. 그러므로 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B37(2)의 지표에서 기술하는 바와 같이 그 상품권에 대한 재고위험이 없다.

IE248 그러므로 기업은 상품권과 관련하여 대리인이라고 결론짓고, 식당이

고객에게 그 식당에서 식사할 수 있는 상품권을 제공하도록 추천하는 대가로 받을 권리를 갖게 되는 순액을 수익으로 인식한다. 그 금액은 각 상품권을 판매할 때 권리를 갖게 되는 30%의 수수료이다.

사례 48A: 기업은 같은 계약에서 본인이자 대리인이다.

IE248A 고객이 더 효과적으로 잠재적 입사자를 선별하여 채용하도록 고객을 도와주는 용역을 제공한다. 기업은 지원자를 면접하고 배경을 확인하는 업무와 같은 몇 가지 용역을 수행한다. 고객과의 계약의 일부로 고객은 제삼자가 소유한 잠재적 입사자에 대한 정보 데이터베이스에 접근하는 라이선스를 얻는 것에 동의한다. 기업은 제삼자와의 이 라이선스를 추천하지만 고객이 그 라이선스에 대하여 데이터베이스 제공자와 직접 계약한다. 기업은 고객에 대한 전반적인 청구에 포함하여, 제삼자인 데이터베이스 제공자를 대신하여 지급액을 회수한다. 데이터베이스 제공자는 라이선스에 대해 고객에게 부과하는 가격을 정하고, 용역 정지 시간이나 다른 기술적 문제에 대하여 고객에게 권리가 있을 수 있는 기술지원 및 보상(credits) 제공에 책임이 있다.

IE248B 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하기 위하여 기업은 고객에게 제공되는 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 통제하는지를 파악한다.

IE248C 이 사례의 목적상, 기업은 채용용역과 데이터베이스 접근 라이선스가 기업회계기준서 제1115호 문단 27~30의 요구사항에 따른 파악에 기초하여 각각 구별되는 것으로 결론짓는다고 가정한다. 따라서 고객에게 제공될 두 가지의 정해진 재화나 용역(제삼자의 데이터베이스 접근과 채용용역)이 있다.

IE248D 데이터베이스가 고객에게 제공되기 전에 기업은 데이터베이스에

접근하는 것을 통제하지 못한다고 결론짓는다. 기업은 어느 시점에도 그 라이선스의 사용을 지시할 능력이 없다. 고객이 라이선스에 대하여 데이터베이스 제공자와 직접 계약하였기 때문이다. 기업은 그 제공자의 데이터베이스에 대한 접근을 통제하지 않는다. 예를 들면 기업은 고객이 아닌 자에게 그 데이터베이스에 접근하도록 허용할 수 없거나 데이터베이스 제공자가 그 고객에게 접근을 제공하는 것을 막을 수 없다.

IE248E 그 결론에 이르는 과정의 일부로, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B37의 지표도 참고한다. 기업은 이 지표가 데이터베이스 접근권이 고객에게 제공되기 전에 기업이 그 접근권을 통제하지 않는다는 증거를 추가로 제공한다고 결론짓는다.

- (1) 기업은 데이터베이스 접근용역을 제공하는 약속을 이행할 책임이 없다. 고객은 제삼자인 데이터베이스 제공자와 라이선스에 대하여 직접 계약하고, 데이터베이스 제공자는 데이터베이스 접근을 수용할 수 있게 할 책임(예: 기술 지원이나 용역 보상 제공)이 있다.
- (2) 기업은 재고위험이 없다. 고객이 데이터베이스 접근권에 대하여 데이터베이스 제공자와 직접 계약하기 전에 기업이 데이터베이스 접근권을 구매하거나 구매하기로 약정하지 않기 때문이다.
- (3) 기업은 고객의 데이터베이스 접근권 가격을 정할 재량이 없다. 데이터베이스 제공자가 그 가격을 정하기 때문이다.

IE248F 그러므로 기업은 제삼자의 데이터베이스 용역과 관련하여 기업이 대리인이라고 결론짓는다. 이와 반대로 기업은 채용용역과 관련하여 본인이라고 결론짓는다. 스스로 채용용역을 수행하고 고객에게 그 용역을 제공하는 데 다른 당사자가 관여하지 않기 때문이다.

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

IE249 사례 49~52에서는 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B39~B43의 요구사항을 설명한다. 사례 50에서는 수행의무 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 27~29의 요구사항을 설명한다. 사례 52에서는 고객충성제도를 설명한다. 이 사례는 조건이 다를 수 있기 때문에 모든 고객충성제도에 적용되지 않을 수 있다. 특히 그 제도에 대해 셋 이상의 당사자가 있을 때, 보상점수가 생기게 하는 거래에서 고객을 판단하기 위해 모든 사실과 상황을 고려해야 한다.

사례 49: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권(할인권)

- IE250 기업은 제품 A를 100원에 판매하기로 계약을 체결하였다. 이 계약의 일부로 기업은 앞으로 30일 이내에 100원 한도의 구매에 대해 40% 할인권을 고객에게 주었다. 기업은 계절 판촉활동의 일환으로 앞으로 30일 동안 모든 판매에 10% 할인을 제공할 계획이다. 10% 할인은 40% 할인권에 추가하여 사용할 수 없다.
- IE251 모든 고객은 앞으로 30일 동안 구매금액의 10% 할인을 받을 수 있기 때문에 고객에게 중요한 권리를 제공하는 할인은 10%에 증분되는 할인(30% 추가 할인)뿐이다. 기업은 증분할인을 제공하기로 한 약속을 제품 A 판매 계약에서 수행의무로 회계처리한다.
- IE252 기업회계기준서 제1115호 문단 B42에 따라 할인권의 개별 판매가격을 추정하기 위해, 기업은 고객의 80%가 할인권을 사용하고 추가 제품을 평균 50원에 구매할 것이라고 추정한다. 따라서 기업 할인권의 추정 개별 판매가격은 12원(추가 제품 평균 구입가격 50원 × 증분 할인을 30% × 선택권 행사 가능성 80%)이다. 제품 A와 할인권의 개별 판매가격 그리고 거래가격 100원의 배분 결과는 다음과 같다.

수행의무	개별 판매가격 (단위:원)	
제품 A	100	
할인권	12	
	112	
	배분된 거래가격	
제품 A	89	(100원 / 112원 × 100)
할인권	11	(12원 / 112원 × 100)
	100	

- IE253 기업은 제품 A에 89원을 배분하고 제품 A에 대한 통제를 이전할 때 수익을 인식한다. 기업은 할인에 11원을 배분하고 고객이 재화나 용역으로 교환하거나 할인이 소멸될 때 할인에 대해 수익을 인식한다.

사례 50: 고객에게 중요한 권리를 제공하지 않는 선택권(추가 재화나 용역)

- IE254 통신업에 속한 기업은 휴대폰과 2년간 매달 통신망용역을 제공하기로 고객과 계약을 체결하였다. 통신망용역에는 월 고정금액으로 매월 1,000분의 통화와 문자메시지 1,500건이 포함된다. 고객이 어느 달에나 구매할 수 있는 추가 통화와 문자의 가격을 계약에서 정하고 있다. 그 용역의 가격은 개별 판매가격과 동일하다.
- IE255 기업은 휴대폰과 통신망용역을 제공하기로 한 약속이 각각 별도의 수행의무라고 판단한다. 이는 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준에 따라 고객이 휴대폰과 통신망용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있기 때문이다. 그리고 휴대폰과 통신망 용역은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준(기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 요소에 기초함)에 따라 별도로 식별할 수 있다.

IE256 기업은 추가 통화·문자 구매 선택권이 이 계약을 체결하지 않고는 고객이 받을 수 없는 중요한 권리를 제공하지는 않는다고 판단한다 (기업회계기준서 제1115호 문단 B41 참조). 이는 추가 통화·문자의 가격이 그 용역의 개별 판매가격을 반영하고 있기 때문이다. 추가 통화·문자 선택권이 중요한 권리를 고객에게 부여하지 않기 때문에, 기업은 계약상 수행의무가 아니라고 결론짓는다. 따라서 기업은 추가 통화·문자 선택권에 거래가격을 배분하지 않는다. 기업은 추가 통화·문자의 경우에 그 용역을 제공한다면 그 때에 수익을 인식할 것이다.

사례 51: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권(갱신 선택권)

IE257 기업은 계약당 1,000원에 1년 동안 유지보수용역을 제공하기로 고객들과 100건의 별도 계약을 체결한다. 계약 조건에는 연말에 각 고객이 1,000원을 추가 지급하면 2차 연도의 유지보수용역 계약을 갱신할 수 있는 선택권이 규정되어 있다. 또 2차 연도에 갱신하는 고객은 1,000원에 3차 연도에 대한 갱신 선택권을 받는다. 기업은 처음에(제품이 새것일 때) 유지보수용역을 신청하지 않은 고객에게는 유지보수용역에 대해 유의적으로 높은 가격을 부과한다. 즉 고객이 처음에 용역을 구매하지 않거나 용역계약이 소멸되도록 한 경우에는 연간 유지보수용역에 대해 2차 연도에는 3,000원을, 3차 연도에는 5,000원을 부과한다.

IE258 기업은 고객이 2차 연도나 3차 연도에만 용역을 구매하고자 할 경우에는 유지보수용역 가격이 유의적으로 높기 때문에, 고객이 계약을 체결하지 않고는 받을 수 없는 중요한 권리를 갱신 선택권이 제공한다고 결론짓는다. 각 고객이 1차 연도에 지급하는 1,000원 중 일부는 사실상 이후 연도에 제공될 용역에 대한 지급액으로 환불되지 않는 선지급액이다. 따라서 기업은 선택권을 제공하는 약속이 수행의무라

고 결론짓는다.

IE259 갱신 선택권은 유지보수용역을 지속하기 위한 것이고 그러한 용역은 기존 계약의 조건에 따라 제공된다. 갱신 선택권의 개별 판매가격을 직접 산정하는 대신에, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B43에 따라, 제공할 것으로 예상하는 모든 용역에 대하여 받을 것으로 예상하는 대가를 산정하여 거래가격을 배분한다.

IE260 기업은 1차 연도 말에 고객 90명(판매된 계약의 90%)이 갱신할 것으로 예상하고 2차 연도 말에 고객 81명[1차 연도 말에 갱신한 고객 90명 중 90%(판매된 계약의 81%)]이 갱신할 것으로 예상한다.

IE261 계약 개시시점에 기업은 각 계약의 예상 대가가 2,710원[1,000원 + (90% × 1,000원) + (81% × 1,000원)]이라고 산정한다. 기업은 총 예상 원가 대비 발생원가에 기초한 수익인식이 이 고객에게 이전하는 용역을 반영한다고 판단한다. 3개 연도 계약의 추정 원가는 다음과 같다.

	(단위: 원)
1차 연도	600
2차 연도	750
3차 연도	1,000

IE262 따라서 각 계약 개시시점에 예상한 수익인식의 양상은 다음과 같다.

	(단위: 원)	
	계약 갱신 가능성을 조정한 예상원가	예상 대가의 배분
1차 연도	600 (600원×100%)	780 [(600원÷2,085원)×2,710원]
2차 연도	675 (750원×90%)	877 [(675원÷2,085원)×2,710원]
3차 연도	810 (1,000원×81%)	1,053 [(810원÷2,085원)×2,710원]
합계	2,085	2,710

IE263 따라서 계약 개시시점에 기업은 지금까지 받은 대가 중 22,000원[현

금 100,000원 - 1차 연도에 수익으로 인식할 78,000원($780\text{원} \times 100$)]을 1차 연도 말 갱신 선택권에 배분한다.

IE264 1차 연도 말에 기업의 예상에 변동이 없고 예상한 대로 90명의 고객이 계약을 갱신한다고 가정하면, 기업은 현금 190,000원[($100 \times 1,000\text{원}$) + ($90 \times 1,000\text{원}$)]을 회수하고 수익 78,000원($780\text{원} \times 100$)을 인식하며 계약부채 112,000원을 인식한다.

IE265 따라서 1차 연도 말의 갱신시점에, 기업은 2차 연도 말 갱신 선택권에 24,300원[누적 현금 190,000원에서 1차 연도에 인식한 누적 수익과 2차 연도에 인식할 누적 수익 165,700원($78,000\text{원} + 877\text{원} \times 100$)을 차감]을 배분한다.

IE266 실제 갱신된 계약의 수가 기업이 예상했던 것과 다를 경우에 기업은 거래가격을 새로 수정하고 이에 따라 인식된 수익 금액을 조정한다.

사례 52: 고객충성제도

IE267 기업은 구매 10원당 고객충성포인트 1점을 고객에게 보상하는 고객충성제도를 운영한다. 각 포인트는 기업의 제품을 미래에 구매할 때 1원의 할인과 교환할 수 있다. 보고기간에 고객은 제품을 100,000원에 구매하고 미래 구매에 교환할 수 있는 10,000포인트를 얻었다. 대가는 고정금액이고 구매한 제품의 개별 판매가격은 100,000원이다. 기업은 9,500포인트가 교환될 것으로 예상한다. 기업은 기업회계기준서 제 1115호 문단 B42에 따라 교환될 가능성에 기초하여 포인트당 개별 판매가격을 0.95원(합계 9,500원)으로 추정한다.

IE268 포인트는 고객이 계약을 체결하지 않고는 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공한다. 따라서 기업은 고객에게 포인트를 제공하는 약속을 수행의무라고 결론짓는다. 기업은 다음과 같이 상대적 개별

판매가격에 따라 거래가격을 제품과 포인트에 배분한다.

제품 91,324 [100,000원 × (개별 판매가격 100,000원 ÷ 109,500원)]

포인트 8,676 [100,000원 × (개별 판매가격 9,500원 ÷ 109,500원)]

IE269 첫 번째 보고기간 말 현재 4,500포인트가 교환되었고 기업은 전체적으로 9,500포인트가 교환될 것으로 계속 예상한다. 기업은 충성포인트 4,110원[(4,500포인트 ÷ 9,500포인트) × 8,676원]을 수익으로 인식하고, 첫 번째 보고기간 말 현재 교환되지 않은 4,566원(8,676원 - 4,110원)을 계약부채로 인식한다.

IE270 두 번째 보고기간 말 현재 8,500포인트가 누적적으로 교환되었다. 기업은 교환될 포인트 추정치를 새로 수정하고, 이제 9,700포인트가 교환될 것으로 예상한다. 기업은 충성포인트 3,493원[(총 상환 포인트 8,500 ÷ 교환될 총 예상 포인트 9,700) × 최초 배분액 8,676원] - 첫 번째 보고기간에 인식한 4,110원}을 수익으로 인식한다. 계약부채 잔액은 1,073원 (최초 배분액 8,676원 - 이미 인식한 누적 수익 7,603원)이다.

환불되지 않는 선수수수료

IE271 사례 53에서는 환불되지 않는 선수수수료에 관한 기업회계기준서 제 1115호 문단 B48~B51의 요구사항을 설명한다.

사례 53: 환불되지 않는 선수수수료

IE272 기업은 1년 동안 거래처리 용역계약을 고객과 체결하였다. 계약은 모든 고객에게 같은 표준조건을 포함한다. 계약에서는 기업의 시스템과 프로세스에 고객을 설정하기 위한 선수수수료를 고객이 지급하도록 되어 있다. 그 수수료는 명목금액이고 환불되지 않는다. 고객은 추가 수수료를 지급하지 않고 매년 계약을 갱신할 수 있다.

IE273 기업의 설정활동은 고객에게 재화나 용역을 이전하지 않으므로 수행 의무를 생기게 하지 않는다.

IE274 기업은 갱신 선택권이 계약을 체결하지 않고는 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하지 않는다고 결론짓는다(기업회계기준서 제1115호 문단 B40 참조). 선수수수료는 사실상 미래 거래처리 용역에 대한 선수금이다. 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B49에 따라 환급되지 않는 수수료를 포함하여 거래가격을 산정하고 그 용역이 제공되는 대로 거래처리 용역에 대한 수익을 인식한다.

라이선싱

IE275 사례 54~61에서는 수행의무 식별에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 22~30과 라이선싱에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B52~B63B의 요구사항을 설명한다. 이 사례들에서는 다음과 같은 다른 요구사항도 설명한다.

- (1) 수행의무의 진행률 측정에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45 (사례 58)
- (2) 수행의무에 변동대가 배분에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 84~86 (사례 57)
- (3) 지적재산의 라이선스에 대한 판매기준 또는 사용기준 로열티 형태의 대가에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B63~B63B(사례 57과 사례 61)

사례 54: 지적재산 사용권

IE276 사례 11의 <경우 A>(IE49~IE53 참조)와 같은 사실을 이용하여, 기업은 계약에서 다음과 같은 네 가지 수행의무를 식별한다.

- (1) 소프트웨어 라이선스

- (2) 설치용역
- (3) 소프트웨어 갱신
- (4) 기술지원

IE277 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 소프트웨어 라이선스를 이전하기로 하는 약속의 성격을 파악한다. 소프트웨어 갱신은 고객에게 재화나 용역을 추가로 이전하는 결과를 가져오게 되므로(문단 B58(3) 참조) 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준을 검토할 때 기업은 소프트웨어 갱신을 제공한다는 약속을 고려하지 않는다. 또 기업은 라이선스 기간에 소프트웨어의 기능성을 바꿀 활동을 수행해야 하는 어떠한 계약상·암묵적 의무(갱신 및 기술 지원과 별개임)가 없다고 본다. 기업은 소프트웨어가 갱신이나 기술 지원 없이 기능을 유지할 수 있으므로 그 소프트웨어의 효익을 얻을 고객의 능력은 실질적으로 기업의 계속적인 활동에서 생기거나 그 활동에 따라 달라지지 않는다고 본다. 따라서 기업은 그 계약이 소프트웨어에 유의적인 영향을 미치는 활동(갱신 및 기술 지원과 별개임)을 수행하도록 기업에 요구하지 않으며 고객도 합리적으로는 이를 예상하지 않는다고 판단한다. 기업은 그 라이선스가 관련되는 소프트웨어의 개별 기능성이 유의적이고 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준 중 어느 하나도 충족하지 못한다고 결론짓는다. 기업은 더 나아가 라이선스 이전에 대한 기업의 약속은 기업의 지적재산을 한 시점에 존재하는 그대로 사용할 권리를 제공하는 것이라고 결론짓는다. 따라서 기업은 라이선스를 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다.

사례 55: 지적재산의 라이선스

IE278 기업은 제품의 디자인 및 생산과정에 관련되는 지적재산을 3년 동안 라이선스하기로 고객과 계약을 체결하였다. 계약에서는 기업이 개발할 수 있는 새로운 디자인이나 생산과정에 대한 지적재산의 갱신을 고객이 얻게 된다고 규정하고 있다. 그 지적재산은 기술이 급변하는 산업에서 사용되기 때문에 그러한 갱신은 라이선스 기간에 그 라이

선스에서 효익을 얻을 고객의 능력에 반드시 필요한 것이다.

IE279 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 고객이 (1) 갱신하지 않고도 라이선스 그 자체에서 그리고 (2) 최초 라이선스와 함께하여 갱신에서 효익을 얻을 수 있다고(문단 27(1) 참조) 결론짓는다. 기술이 급변하는 산업에서 지적재산을 계속 사용하는 고객의 능력에 갱신이 반드시 필요하므로 비록 고객이 (갱신 없이) 라이선스 그 자체에서 얻을 수 있는 효익이 제한될지라도 그 라이선스는 일부 경제적 효익을 창출하는 방식으로 사용될 수 있다. 따라서 그 라이선스와 갱신은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족한다.

IE279A 고객이 (갱신 없이) 라이선스 그 자체에서 얻을 수 있는 효익이 제한된다(급변하는 기술적 환경에서 라이선스를 계속 사용하는 고객의 능력에 갱신이 반드시 필요하기 때문임)는 사실도 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족하는지를 파악할 때 고려한다. 갱신 없이 3년에 걸쳐 라이선스에서 고객이 얻을 수 있는 효익은 유의적으로 제한될 것이기 때문에 라이선스를 부여하는 기업의 약속과 예상되는 갱신을 제공하는 기업의 약속은 사실상 결합 품목을 고객에게 인도하는 단일 약속을 함께 이행하는 투입물이다. 즉, 계약상 기업의 약속의 성격은 3년의 계약기간에 재화의 디자인 및 생산과정에 관련되는 기업의 지적재산에 지속적인 접근을 제공하는 것이다. 따라서 결합 품목에서 약속들(라이선스 부여와 사용 가능할 때 갱신 제공)을 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준에 따라 별도로 식별할 수 없다.

IE280 기업이 고객에게 이전하기로 약속한 결합된 재화나 용역의 성격은 3년의 계약기간에 재화의 디자인 및 생산과정에 관련되는 기업의 지적재산에 계속 접근하는 것이다. 이 결론에 기초하여 기업

은 단일 수행의무를 한 시점에 이행하는지 아니면 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다. 기업은 기업이 수행하는 대로 그 수행에서 고객이 효익을 동시에 얻고 소비하기 때문에 수행의무가 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)에 따라 기간에 걸쳐 이행된다고 결론짓는다.

사례 56: 구별되는 라이선스를 식별함

- IE281 기업(제약회사)은 승인된 제약화합물에 대한 특허권을 고객에게 10년 동안 라이선스하고 약의 제조도 약속한다. 이 약은 성숙기 제품이므로 기업은 약에 대한 어떠한 지원 활동도 하지 않을 것이다. 이는 기업의 사업 관행과 일관된다.

경우 A: 라이선스가 구별되지 않는다.

- IE282 이 경우는 이 약의 제조과정이 매우 특수하기 때문에 이 약을 제조할 수 있는 다른 기업은 없다. 결과적으로 라이선스는 제조 용역과 별도로 구매할 수 없다.
- IE283 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 제조 용역 없이는 고객이 라이선스에서 효익을 얻을 수 없으므로 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족하지 못한다고 판단한다. 따라서 라이선스와 제조 용역은 구별되지 않고 기업은 라이선스와 제조 용역을 단일 수행의무로 회계처리한다.
- IE284 기업은 수행의무(라이선스와 제조 용역의 묶음)를 한 시점에 이행하는지 아니면 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다.

경우 B: 라이선스가 구별된다.

- IE285 이 경우는 이 약을 생산하기 위해 사용되는 제조과정이 유일하거나 특수하지 않고 몇몇 다른 기업도 고객을 위해 약을 제조할 수 있다.
- IE286 기업은 어떤 재화와 용역이 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악하고, 라이선스와 제조용역 각각이 기업회계기준서 제1115호 문단 27의 기준을 충족한다고 결론짓는다. 기업은 고객이 기업의 제조용역이 아닌 쉽게 구할 수 있는 자원과 함께하여 라이선스에서 효익을 얻을 수 있고(제조용역을 제공할 수 있는 다른 기업이 있기 때문임) 계약 개시시점에 고객에게 이전되는 라이선스와 함께하여 제조용역에서 효익을 얻을 수 있으므로 기업회계기준서 제1115호 문단 27(1)의 기준을 충족한다고 결론짓는다.
- IE286A 기업은 라이선스를 부여하기로 하는 약속과 제조 용역을 제공하기로 하는 약속이 별도로 식별될 수 있다(기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준을 충족한다)고도 결론짓는다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 29의 원칙과 요소에 기초하여 라이선스와 제조용역이 이 계약에서 결합 품목의 투입물이 아니라고 결론짓는다. 이 결론에 이를 때, 기업은 고객이 라이선스에서 효익을 얻을 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않고 그 라이선스를 별도로 구매할 수 있다고 본다. 라이선스와 제조용역 둘 다 서로에 의해 유의적으로 변형되거나 고객 맞춤형되지 않고 기업은 두 품목을 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공하지도 않는다. 그뿐만 아니라 기업은 라이선스와 제조용역이 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다고 본다. 기업은 후속적으로 고객을 위해 약을 제조하는 약속의 이행과는 별개로 라이선스 이전 약속을 이행할 수 있을 것이기 때문이다. 이와 비슷하게 고객이 전에 라이선스를 얻고 처음에는 다른 제조업자를 활용할 수 있을지라도, 기업은 고객을 위해 약을 제조할 수 있을 것이다. 따라서 이 계약

에서 제조용역이 반드시 라이선스에 의존하더라도(고객이 라이선스를 얻지 않고도 기업이 제조용역을 제공하지 못할 것이다) 라이선스와 제조용역은 서로 유의적으로 영향을 미치지 않는다. 따라서 기업은 라이선스를 부여하는 약속과 제조용역을 제공하는 약속은 구별되며 다음 두 가지 수행의무가 있다고 결론짓는다.

(1) 특허권의 라이선스

(2) 제조용역

IE287 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 파악한다. 이 약은 성숙기 제품이다(승인되었고, 현재 제조되고 있으며, 최근 몇 년 동안 상업적으로 판매되고 있다). 이러한 유형의 성숙기 제품의 경우에 기업의 사업 관행은 약에 대한 어떠한 지원 활동도 하지 않는 것이다. 제약화합물은 유의적인 개별 기능성(질병이나 만성질환을 치료하는 약품을 생산하는 능력)이 있다. 따라서 고객은 기업의 계속적인 활동에서가 아니라 그 기능성에서 제약화합물 효익의 상당 부분을 얻는다. 계약에서 고객에게 권리가 있는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 하도록 기업에 요구하지 않고 고객이 이를 예상하는 것도 합리적이지 않기 때문에 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준을 충족하지 못한다고 결론짓는다. 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준을 검토할 때에 기업은 제조 용역을 제공하기로 약속한 별도의 수행의무를 고려하지 않는다. 따라서 기업이 라이선스를 이전하는 약속의 성격은 라이선스를 고객에게 부여하는 특정 시점에 존재하는 형태와 기능성 그대로 기업의 지적자산을 사용할 권리를 제공하는 것이다. 따라서 기업은 라이선스를 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다.

IE288 기업은 제조 용역이 한 시점에 이행되는지 아니면 기간에 걸쳐 이행되는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 31~38을 적용한다.

사례 57: 프랜차이즈 권리

IE289 기업은 고객과 계약을 체결하여 고객이 10년 동안 기업의 상호를 사용하고 기업의 제품을 판매할 권리를 제공하는 프랜차이즈 라이선스를 부여하기로 약속하였다. 라이선스에 추가하여 기업은 프랜차이즈 상점을 운영하기 위해 필요한 장비를 제공하기로 약속한다. 라이선스를 부여하고 그 대가로 기업은 고객의 월 매출액 중 5%를 판매기준 로열티로 받기로 한다. 장비가 인도될 때 장비의 고정대가는 150,000 원이다.

수행의무의 식별

IE290 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 프랜차이즈 본사로서, 소비자의 선호 변화를 분석하고 프랜차이즈 상호를 지원하기 위해 제품 개선, 가격 전략, 마케팅 캠페인, 운영의 효율화 등의 활동을 하는 사업 관행을 개발해 왔다. 그러나 기업은 이 활동이 고객에게 직접 재화나 용역을 이전하는 것은 아니라고 결론짓는다. 이 활동이 라이선스를 부여하는 약속의 일부이기 때문이다.

IE291 기업은 재화나 용역을 이전하는 두 가지 약속, 즉 라이선스를 부여하기로 하는 약속과 장비를 이전하기로 하는 약속이 있다고 판단한다. 그리고 기업은 라이선스를 부여하기로 하는 약속과 장비를 이전하기로 하는 약속이 각각 구별된다고 결론짓는다. 이는 고객이 각 재화나 용역(라이선스와 장비) 그 자체에서 효익을 얻을 수 있거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있기 때문이다(기업회계기준서 제1115호 문단 27(1) 참조). 고객이 프랜차이즈 개업 전에 인도된 장비와 함께 라이선스에서 효익을 얻을 수 있고, 그 장비는 프랜차이즈에서 사용할 수 있거나 폐물 가치보다 큰 금액으로 매

각할 수 있다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 27(2)의 기준에 따라 프랜차이즈 라이선스를 부여하기로 하는 약속과 장비를 이전하기로 하는 약속은 별도로 식별할 수 있다고 판단한다. 기업은 라이선스와 장비가 결합 품목의 투입물이 아니라고(고객에게 사실상 단일 약속을 이행하는 것이 아니다) 결론짓는다. 이 결론에 이를 때, 기업은 라이선스와 장비를 결합 품목으로 통합하는 유의적인 용역을 제공하지 않는다(라이선스 되는 지적재산은 장비를 구성하지 않으며 그 장비를 유의적으로 변형하지 않는다)고 본다. 또 라이선스와 장비는 상호의존도나 상호관련성이 매우 높지는 않다. 기업은 각 약속(프랜차이즈 라이선스, 장비 이전)을 서로 별개로 이행할 수 있을 것이기 때문이다. 따라서 기업은 다음 두 가지 수행의무가 있다.

- (1) 프랜차이즈 라이선스
- (2) 장비

거래가격을 배분함

IE292 기업은 거래가격에 고정대가 150,000원과 변동대가(고객 매출액의 5%)가 포함된다고 판단한다. 장비의 개별 판매가격은 150,000원이고 기업은 보통 고객 매출액의 5%를 대가로 프랜차이즈를 라이선스한다.

IE293 기업은 변동대가를 프랜차이즈 라이선스를 이전하기로 하는 수행의무에 전부 배분해야 하는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 85를 적용한다. 기업은 변동대가(판매기준 로열티)가 프랜차이즈 라이선스를 부여하기로 하는 기업의 약속에 전부 관련되기 때문에 이를 프랜차이즈 라이선스에 전부 배분해야 한다고 결론짓는다. 그리고 기업은 150,000원을 장비에 배분하고 판매기준 로열티를 프랜차이즈 라이선스에 배분하는 것이 이와 비슷한 계약에서 상대적 개별 판매가격에 기초해 배분하는 것과 일관될 것이라고 본다. 따라서 기업은 변동대가(판매기준 로열티)를 프랜차이즈 라이선스를 부여하는 수행의무에 전부 배분하여야 한다고 결론짓는다.

적용지침: 라이선싱

IE294 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 기업이 프랜차이즈 라이선스를 부여하기로 하는 약속의 성격을 파악한다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준이 충족되고 기업 약속의 성격이 라이선스 기간에 현재 형태대로 기업의 지적재산에 접근할 수 있도록 한 것이라고 결론짓는다. 이는 다음과 같은 이유 때문이다.

- (1) 기업은 고객에게 권리가 있는 지적재산에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 활동을 기업이 할 것이라고 고객이 합리적으로 예상할 것이라고 결론짓는다. 고객이 권리를 가지는 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력은 기업의 예상되는 활동에서 실질적으로 생기거나 그 활동에 따라 달라진다. 이는 소비자의 선호 변화를 분석하고 제품 개선, 가격 전략, 마케팅 캠페인, 운영의 효율화 등의 활동을 하는 기업의 사업 관행에 기초한다. 그리고 기업은 대가의 일부가 프랜차이즈의 성공에 달려 있기 때문에(판매기준 로열티에서 입증되듯이), 기업은 고객과 경제적 이해를 공유하며 이에 따라 기업이 수익을 극대화하기 위해 그 활동을 할 것이라고 고객이 예상할 것이라고 본다.
- (2) 기업은 프랜차이즈 라이선스가 그 활동의 결과에 따른 변화를 고객이 실행하도록 요구하고 따라서 고객이 그 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 노출된다고 본다.
- (3) 라이선스에서 부여하는 권리를 통해 고객이 그 활동에서 효익을 얻을 수 있을지라도, 그 활동이 행해짐에 따라 고객에게 재화나 용역을 이전하지는 않는다고 본다.

IE295 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준을 충족하기 때문에, 기업은 라이선스를 이전하는 약속이 기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무라고 결론짓는다.

IE296 판매기준 로열티의 형태인 대가가 프랜차이즈 라이선스에 분명히 관련(문단 B63A 참조)되므로, 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B63을 적용한다고 결론짓는다. 프랜차이즈 라이선스를 이전한 다음에 기업은 고객이 판매하는 대로 수익을 인식한다. 기업은 이 방법이 프랜차이즈 라이선스 수행의무의 진행률을 합리적으로 나타낸다고 결론 내리기 때문이다.

사례 58: 지적재산에 접근

IE297 기업(연재만화 창작자)은 연재만화 세 가지 작품 속의 캐릭터의 이미지와 이름을 고객에게 4년 동안 사용하도록 라이선스한다. 거기에는 각 연재만화와 관련된 주요 캐릭터들이 있다. 그러나 새롭게 창작된 캐릭터가 자주 등장하고 그 캐릭터의 이미지는 시간에 따라 발전한다. 고객(유람선 운영자)은 합당한 지침 내에서 쇼나 퍼레이드와 같은 다양한 방법으로 기업의 캐릭터를 사용할 수 있다. 계약에 따라 고객은 캐릭터의 가장 최신 이미지를 사용하여야 한다.

IE298 라이선스를 부여하는 대가로 기업은 4년 동안 매년 고정금액 1백만원을 받는다.

IE299 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 기업은 어떤 재화와 용역이 구별되는지를 판단하기 위해 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 라이선스를 부여하는 약속 외에 다른 수행의무는 없다고 결론짓는다. 라이선스와 관련된 추가 활동이 고객에게 재화나 용역을 직접 이전하지는 않는다. 이는 그 활동이 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 일부이기 때문이다.

IE300 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 기업이 라이선스를 이전하는 약속의 성격을 파악한다. 기준을 검토할 때 기업은 다음을 고려한다.

- (1) 고객에게 권리가 있는 지적재산(캐릭터)에 유의적으로 영향을 미칠 활동을 기업이 할 것이라고 고객이 합리적으로 예상한다(이는 기업의 사업 관행에서 비롯된다). 이는 기업의 활동(캐릭터 개발)이 고객이 권리를 가지는 지적재산의 형식을 바꾸기 때문이다. 또 고객이 권리를 가지는 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력은 실질적으로 기업의 계속적인 활동(연재만화 발표)에서 생기거나 그 활동에 따라 달라진다.
- (2) 계약에 따라 고객이 최근 캐릭터를 사용하여야 하기 때문에, 라이선스에서 부여한 권리에 따라 고객은 기업 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출된다.
- (3) 라이선스에서 부여한 권리를 통해 고객이 그 활동에서 효익을 얻을 수 있을지라도, 그 활동이 행해짐에 따라 고객에게 재화나 용역을 이전하는 것은 아니다.

IE301 따라서 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준이 충족되고 라이선스를 이전하는 약속의 성격이 고객에게 라이선스 기간에 존재하는 기업의 지적재산에 접근할 수 있도록 하는 것이라고 결론짓는다. 따라서 기업은 약속된 라이선스를 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리한다(기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)의 기준 충족).

IE302 기업은 라이선스에서 수행 정도를 가장 잘 표현하는 방법을 식별하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45를 적용한다. 계약에 따라 고정된 기간에 라이선스 캐릭터를 제한 없이 사용할 수 있기 때문에, 기업은 시간기준으로 수행의무의 진행률을 측정하는 것이 가장 적절하다고 판단한다.

사례 59: 지적재산 사용권

IE303 기업(음반회사)은 유명 오케스트라의 클래식 교향곡 1975년 녹음판을

고객에게 라이선스한다. 고객(소비재기업)은 A국가에서 2년 동안 텔레비전·라디오·온라인 광고를 포함한 모든 상업적 매체에서 녹음된 교향곡을 사용할 권리가 있다. 라이선스를 제공하고 그 대가로 기업은 매달 고정대가 10,000원을 받는다. 계약에 따르면 기업이 제공해야 하는 그 밖의 어떠한 재화나 용역도 없다. 계약은 취소할 수 없다.

IE304 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위하여 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 수행의무가 라이선스 부여뿐이라고 결론짓는다. 기업은 라이선스 기간(2년), 지리적 범위(A국가에서만 녹음판을 사용할 고객의 권리), 녹음판에 대해 정해진 허용 용도(상업적)는 모두 계약에서 약속된 라이선스의 속성이라고 판단한다.

IE305 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 기업은 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 파악한다. 기업은 라이선스된 녹음판을 변경해야 하는 어떠한 계약상 의무나 암묵적 의무가 없다. 라이선스되는 녹음판은 유의적인 개별 기능성(음악을 들려줄 능력)이 있으므로 녹음판에서 효익을 얻을 고객의 능력은 실질적으로 기업의 계속적인 활동에서 생기지 않는다. 따라서 기업은 계약에서 기업이 라이선스된 녹음판에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 하도록 요구하지 않고 고객도 합리적으로는 기업이 그렇게 할 것이라고 예상하지 않는다고 판단(문단 B58(1)의 기준을 충족하지 않음)한다. 따라서 기업은 라이선스를 이전하는 약속의 성격이 라이선스를 부여한 그 시점에 존재하는 대로 지적재산을 사용할 권리를 고객에게 부여하는 것이라고 결론짓는다. 그러므로 라이선스를 부여하는 약속은 한 시점에 이행되는 수행의무이다. 기업은 고객이 라이선스된 지적재산의 사용을 지시할 수 있고 그 지적재산에서 나머지 효익의 대부분을 얻을 수 있는 한 시점에 모든 수익을 인식한다.

IE306 기업의 업무 수행(라이선스 기간이 시작될 때)과 고객의 2년에 걸친

월납(최소 불가능) 사이의 기간 간격 때문에 기업은 유의적인 금융요소가 있는지를 판단하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 60~65의 요구사항을 참고한다.

사례 60: 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 로열티

IE307 기업(영화배급사)은 고객에게 영화 XYZ를 라이선스한다. 고객(영화관 운영자)은 6주 동안 자신의 영화관에서 이 영화를 상영할 권리가 있다. 또 기업은 (1) 6주의 상영기간 시작 전에 고객의 극장에서 전시하기 위해 고객에게 영화촬영 기념품을 제공하고 (2) 6주의 상영기간 내내 고객의 지역에서 인기 있는 라디오 방송사에 영화 XYZ에 대한 라디오 광고를 후원하기로 합의한다. 이 라이선스와 추가 판매촉진용 재화와 용역을 제공하고 그 대가로 기업은 영화관 운영자의 영화 XYZ의 관람권 판매액 중 일부(판매기준 로열티 형태의 변동대가)를 받을 것이다.

IE308 기업은 영화 XYZ 상영 라이선스가 판매기준 로열티가 관련되는 지배적인 품목이라고 결론짓는다. 기업은 고객이 관련 판매촉진용 재화나 용역보다는 그 라이선스에 유의적으로 더 큰 가치를 부여할 것이라고 합리적으로 예상하기 때문이다. 기업은 전적으로 문단 B63에 따라 계약상 기업이 받을 권리가 있는 대가만을 판매기준 로열티에서 수익으로 인식한다. 라이선스, 기념품, 광고 활동이 별도의 수행의무인 경우에 기업은 판매기준 로열티를 각 수행의무에 배분할 것이다.

사례 61: 지적재산에 접근

IE309 기업(유명 스포츠 팀)은 고객에게 자신의 이름과 로고를 사용할 수 있도록 라이선스한다. 고객(의류 디자이너)은 1년 동안 티셔츠, 모자, 머그컵, 타월 등의 품목에 스포츠 팀의 이름과 로고를 사용할 권리가 있다. 라이선스를 제공하고 그 대가로 기업은 고정대가 2백만원과 팀 이름이나 로고를 사용한 품목 판매가격의 5%를 로열티로 받을 것이

다. 고객은 기업이 시합을 계속할 것이고 경쟁력 있는 팀을 유지할 것이라고 예상한다.

IE310 기업은 어떤 재화와 용역이 기업회계기준서 제1115호 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하기 위하여 고객에게 약속한 재화와 용역을 파악한다. 기업은 기업의 라이선스 이전이 유일한 수행의무라고 결론짓는다. 라이선스와 관련된 추가 활동(시합을 계속하고 경쟁력 있는 팀을 유지함)이 고객에게 재화나 용역을 직접 이전하지는 않는다. 그 활동이 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 일부이기 때문이다.

IE311 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58에 따라 기업이 라이선스를 이전하는 약속의 성격을 파악한다. 기준을 검토할 때 기업은 다음을 고려한다.

- (1) 기업은 고객에게 권리가 있는 지적재산(팀 이름 및 로고)에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 활동을 기업이 할 것이라고 고객이 합리적으로 예상한다고 결론짓는다. 이는 팀의 이름과 로고의 가치를 뒷받침하고 유지하는 활동(예: 시합을 계속하고 경쟁력 있는 팀을 유지함)을 하는 기업의 사업 관행에 기초한다. 기업은 이름과 로고에서 효익을 얻을 고객의 능력은 예상되는 기업의 활동에서 실질적으로 생기거나 그 활동에 따라 달라진다고 판단한다. 그리고 기업은 대가의 일부가 고객의 성공에 달려 있고(판매기준로열티를 통해), 기업은 고객과 경제적 이해를 공유하며, 이에 따라 기업이 수익을 극대화하기 위해 그러한 활동을 할 것이라고 고객이 예상할 것이라고 본다.
- (2) 기업은 라이선스에서 부여한 권리(팀 이름 및 로고의 사용)에 따라 고객은 기업 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출된다고 본다.
- (3) 기업은 고객이 라이선스에서 부여한 권리를 통해 그 활동에서 효익을 얻을 수 있을지라도, 그러한 활동이 행해짐에 따라 고객에게 재화나 용역을 이전하지는 않는다고 본다.

- IE312 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B58의 기준이 충족되고 기업이 라이선스를 이전하는 약속의 성격이 고객에게 라이선스 기간 내 내 존재하는 대로 기업의 지적재산에 접근할 수 있도록 하는 것이라고 결론짓는다. 따라서 기업은 약속한 라이선스를 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리한다(기업회계기준서 제1115호 문단 35(1)의 기준 충족).
- IE313 기업은 기업의 수행 정도를 나타낼 진행률을 산정하기 위하여 기업회계기준서 제1115호 문단 39~45를 적용한다. 판매기준 로열티 형태의 대가에 기업회계기준서 제1115호 문단 B63을 적용한다. 판매기준 로열티가 계약에서 유일한 수행의무인 라이선스에만 관련되기 때문이다. 기업은 2백만원의 고정대가를 기간에 걸쳐 비례적으로 수익으로 인식하고 이에 더하여 팀 이름 또는 로고를 사용한 고객의 품목이 판매되는 대로 로열티를 수익으로 인식하는 것이 라이선스 수행의무의 진행률을 합리적으로 나타낸다고 판단한다.

재매입약정

- IE314 사례 62에서는 재매입약정에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단 B64~B76의 요구사항을 설명한다.

사례 62: 재매입약정

- IE315 기업은 20X7년 1월 1일에 유형자산을 1백만원에 판매하기로 고객과 계약을 체결하였다.

경우 A: 콜옵션(금융)

- IE316 계약에는 20X7년 12월 31일 이전에 그 자산을 1.1백만원에 다시 살 권리를 기업에 부여하는 콜옵션이 포함된다.

IE317 자산에 대한 통제는 20X7년 1월 1일에 고객에게 이전되지 않는다. 기업이 자산을 다시 살 권리가 있고 따라서 고객은 그 자산의 사용을 통제하고 나머지 효익의 대부분을 얻을 수 있는 능력이 제한되기 때문이다. 따라서 기업회계기준서 제1115호 문단 B66(2)에 따라 기업은 그 거래를 금융약정으로 회계처리한다. 행사가격이 원래 판매가격보다 높기 때문이다. 기업회계기준서 제1115호 문단 B68에 따라 기업은 자산을 제거하지 않는 대신에 받은 현금을 금융부채로 인식한다. 또 기업은 행사가격(1.1백만원)과 받은 현금(1백만원)의 차이를 이자비용으로 인식하고 부채를 증액한다.

IE318 20X7년 12월 31일에 옵션이 행사되지 않은 채로 소멸하면 기업은 부채를 제거하고 1.1백만원을 수익으로 인식한다.

경우 B: 풋옵션(리스)

IE319 콜옵션 대신에 계약에는 고객의 요구에 따라 20X7년 12월 31일 이전에 기업이 자산을 900,000원에 다시 사야 하는 풋옵션이 포함된다. 20X7년 12월 31일에 시장가치는 750,000원이 될 것으로 예상된다.

IE320 계약 개시시점에 기업은 그 자산의 이전에 대한 회계처리를 결정하기 위하여 고객이 풋옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적인지를 평가한다(기업회계기준서 제1115호 문단 B70~B76 참조). 기업은 재매입일의 재매입가격이 자산의 기대시장가치를 유의적으로 초과하기 때문에 고객이 풋옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적이라고 결론짓는다. 기업은 고객이 풋옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적인지를 평가할 때 고려할 그 밖의 관련 요소는 없다고 판단한다. 따라서 기업은 자산에 대한 통제가 고객에게 이전되지 않는다고 결론짓는다. 이는 고객이 그 자산의 사용을 지시하고 나머지 효익의 대부분을 얻을 수 있는 능력에 제한되기 때문이다.

IE321 기업회계기준서 제1115호 문단 B70~B71에 따라 기업은 그 거래를
기업회계기준서 제1116호에 따라 리스로 회계처리한다.

미인도청구약정

IE322 사례 63에서는 미인도청구약정에 관한 기업회계기준서 제1115호 문단
B79~B82의 요구사항을 설명한다.

사례 63: 미인도청구약정

IE323 기업은 기계와 예비부품을 판매하기로 20X8년 1월 1일에 고객과 계
약을 체결하였다. 기계와 예비부품의 제작 소요기간은 2년이다.

IE324 제작이 완료되면, 기업은 기계와 예비부품이 계약에서 약정한 규격인
지를 증명한다. 기계와 예비부품을 이전하는 약속이 서로 구별되고
그 결과로 한 시점에 이행될 수행의무는 두 가지이다. 20X9년 12월
31일에 고객은 기계와 예비부품에 대한 대가를 지급하지만 기계만을
물리적으로 점유한다. 고객이 예비부품을 검사하고 인수하더라도, 고
객은 기업의 창고가 고객의 공장과 인접하기 때문에 예비부품을 기
업의 창고에 보관하도록 요청한다. 고객은 예비부품에 대한 법적 권
리가 있고 그 부품은 고객의 소유물로 식별될 수 있다. 더욱이 기업
은 자신의 창고의 별도 구역에 예비부품을 보관하고 그 부품은 고객
의 요청에 따라 즉시 운송할 준비가 되어 있다. 기업은 예비부품을 2
년에서 4년까지 보유할 것으로 예상하고 기업은 예비부품을 사용하
거나 다른 고객에게 넘길 능력은 없다.

IE325 기업은 보관용역이 고객에게 제공되는 용역이고 기계 및 예비부품과
구별되기 때문에 보관용역을 제공하는 약속을 하나의 수행의무로 식
별한다. 따라서 기업은 계약상 세 가지 수행의무(기계, 예비부품, 보
관용역을 제공하는 약속)를 회계처리한다. 거래가격은 세 가지 수행

의무에 배분하고 수익은 고객에게 통제를 이전할 때(또는 이전하는 대로) 인식한다.

IE326 기계에 대한 통제는 고객이 물리적으로 점유하는 때인 20X9년 12월 31일에 고객에게 이전된다. 기업은 이미 대금을 받았고 고객에게 예비부품에 대한 법적 권리가 있으며 고객이 예비부품을 검사하고 인수한 사실에 주목하면서, 예비부품에 대한 통제가 고객에게 이전된 시점을 판단하기 위해 기업회계기준서 제1115호 문단 38의 지표를 검토한다. 그리고 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 B81의 모든 기준을 충족한다고 판단한다. 이는 기업이 미인도청구약정에서 수익을 인식하기 위해 필요하다. 기업은 예비부품에 대한 통제를 고객에게 이전한 20X9년 12월 31일에 수익을 인식한다.

IE327 보관용역을 제공하는 수행의무는 용역이 제공되는 기간에 걸쳐 이행된다. 기업은 기업회계기준서 제1115호 문단 60~65에 따라 지급조건에 유의적인 금융요소가 포함되어 있는지를 고려한다.

결론도출근거

한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이를 갈음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

결론도출근거 목차

IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익(Revenue from Contracts with Customers)’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC1A
개요	BC2~BC3
배경	BC4~BC27H
왜 변경하는가?	BC14~BC15
수익인식모형의 대안	BC16~BC27
<i>IFRS 15 명확화</i> (2016 4월에 공표한 개정 내용)	BC27A~BC27H
적용범위	BC28~BC66
계약의 정의	BC31~BC46
문단 9의 기준을 충족하지 못하는 계약에 대한 회계처리	BC47~BC49
전혀 수행하지 않은 계약	BC50~BC51
고객의 정의	BC52~BC57
다른 당사자에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 제품의 교환	BC58~BC59
규정의 적용범위에서 벗어나는 고객과의 계약	BC60~BC63
다른 기준서의 적용범위에 일부만 포함되는 계약	BC64~BC66
계약의 식별	BC67~BC83
IFRS 15를 포트폴리오 수준에서 적용	BC69~BC70
계약의 결합	BC71~BC75
계약변경	BC76~BC83
수행의무의 식별	BC84~BC116U

결론도출근거 목차

수행의무의 정의	BC84~BC86
약속된 재화나 용역의 식별	BC87~BC93
약속이 수행의무를 나타내는 경우를 식별함	BC94~BC112
실질적으로 서로 같고 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역	BC113~BC116
<i>IFRS 15 명확화</i> (2016 4월에 공표한 개정 내용)	BC116A~BC116U
수행의무의 이행	BC117~BC180
통제	BC118~BC123
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	BC124~BC152
한 시점에 이행하는 수행의무	BC153~BC157
수행의무의 진행률 측정	BC158~BC180
수익 측정	BC181~BC265
거래가격을 산정함	BC184~BC188D
변동대가	BC189~BC228
계약에 있는 유의적인 금융요소	BC229~BC247
비현금 대가	BC248~BC254H
고객에게 지급할 대가	BC255~BC258
고객의 신용위험	BC259~BC265
거래가격을 수행의무에 배분함	BC266~BC293
개별 판매가격을 추정함	BC268~BC276
할인액 배분과 변동대가	BC277~BC285
거래가격의 변동	BC286
우발수익 상한과 배분에 대한 포트폴리오 접근법	BC287~BC293
손실부담 수행의무	BC294~BC296
계약원가	BC297~BC316
계약체결 증분원가	BC297~BC303
계약이행원가	BC304~BC308

결론도출근거 목차

상각과 손상	BC309~BC311
학습곡선	BC312~BC316
표시	BC317~BC326
계약자산과 수취채권의 관계	BC322~BC326
공시	BC327~BC361
공시 목적과 중요성	BC330~BC331
고객과의 계약	BC332~BC353
수행의무	BC354
유의적인 판단	BC355
고객과 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산	BC356~BC357
중간재무보고에 요구하는 공시	BC358~BC361
적용지침	BC362~BC433
반품권이 있는 판매	BC363~BC367
보증	BC368~BC378
본인 대 대리인의 고려사항	BC379~BC385Z
추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권	BC386~BC395
고객이 행사하지 아니한 권리(미행사 부분)	BC396~BC401
라이선싱	BC402~BC421J
재매입약정	BC422~BC433
경과 규정, 시행일, 조기 적용	BC434~BC453J
경과 규정	BC434~BC445U
시행일과 조기 적용	BC446~BC453J
IFRS 15의 영향 분석	BC454~BC493
개요	BC456~BC459
고객과의 계약에서 생기는 수익의 재무제표 보고	BC460~BC480
재무정보의 비교 가능성 개선과 더 나은 경제적	

결론도출근거 목차

의사결정	BC481~BC485
작성자의 준수원가	BC486~BC488
재무제표이용자를 위한 분석 원가	BC489~BC490
결론	BC491~BC493
결과적인 개정	BC494~BC503
기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 자산의 판매	BC494~BC503
IFRS 최초채택기업의 경과 규정	BC504~BC509
2011년 공개초안과 달라진 주요 내용 요약	BC510
IFRS 15에 대한 소수의견	
부록 A. IFRS 15와 Topic 606의 비교	
한국채택국제회계기준 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 결론도출근거	
문단 한129.1~한129.5의 공시 추가	한BC361.1~한BC361.6
문단 한129.1의 추가 개정	한BC361.7~한BC361.9
K-IFRS 제1115호에 대한 소수의견	

IFRS 15의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	제1101호	한국채택국제회계기준의 최초채택
IFRS 2	Share-based Payment	제1102호	주식기준보상
IFRS 4	Insurance Contracts	제1104호	보험계약
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	제1105호	매각예정비유동자산과 중단영업
IFRS 8	Operating Segments	제1108호	영업부문
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	제1110호	연결재무제표
IFRS 11	Joint Arrangements	제1111호	공동약정
IFRS 13	Fair Value	제1113호	공정가치측정

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	Measurement		
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 2	Inventories	제1002호	재고자산
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 10	Events after the Reporting Period	제1010호	보고기간후사건
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 17	Leases	제1017호	리스
IAS 24	Related Party Disclosures	제1024호	특수관계자 공시
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호	금융상품: 표시
IAS 34	Interim Financial Reporting	제1034호	중간재무보고
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산

IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익(Revenue from Contracts with Customers)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 15에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다.

도입

BC1 IASB와 FASB가 IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과 Accounting Standard Updates 2014-09(이하 ‘ASU’라 한다)로 FASB 회계기준코드체계(*Accounting Standards Codification*[®] 이하 ‘ASC’라 한다)에 도입한 Topic 606 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익(*Revenue from Contracts with Customers*)’의 결론을 이끌어 내는 과정에서 함께 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. 이 결론도출근거에는 특정 견해를 수용한 이유와 채택하지 않은 이유가 포함된다. IASB와 FASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중을 두고 다루었다.

BC1A IASB는 2016년 4월에 ‘IFRS 15 (고객과의 계약에서 생기는 수익) 명확화’를 공표하였다. 이 개정의 목적은 IFRS 15의 요구사항을 개발할 때의 IASB 의도를 명확히 하려는 것일 뿐 IFRS 15의 기본 원칙을 바꾸려는 것은 아니다. 더 세부적인 내용은 문단 BC27A~BC27H에 포함되어 있다. IASB와 FASB가 IFRS 15와 Topic 606에 같은 개정을 한 경우도 있지만 그렇지 않은 경우도 있었다. FASB는 IASB가 IFRS 15를 개정할 필요가 없다고 판단한 이슈에 대해서도 Topic 606을 개정하였다. IASB는 FASB가 제공하지 않기로 결정한 추가 실무적 간편법을 경과 규정에 더하였다. 따라서 결론도출근거 부록 A *IFRS 15와 Topic 606의 비교*는 IFRS 15 개정 내용과 Topic 606 개정 내용의 차이를 반영하여 갱신 되었다.

개요

BC2 IFRS 15와 Topic 606은 IFRS와 US GAAP에서 수익에 관한 재무 보고를 개선하기 위한 IASB와 FASB의 공동 프로젝트 결과물이다. IASB와 FASB는 수익에 대한 요구사항을 다음과 같은 이유로 개선할 필요가 있었기 때문에 이 프로젝트에 착수하였다.

- (1) US GAAP은 광범위한 수익인식 개념과 함께 흔히 경제적으로 비슷한 거래에 회계처리를 다르게 하는 결과를 가져오는 특정 산업 또는 거래에 대한 상세한 지침으로 구성되어 있다.
- (2) IFRS의 종전 수익기준은 서로 다른 원칙들을 포함하였고, 때로는 이해하기 어려우며 단순한 거래 외에는 적용하기 어려웠다. 또 IFRS는 복수 요소 약정(multiple-element arrangements)의 수익인식과 같이 중요한 주제에 대해 제한된 지침만 있었다. 따라서 IFRS를 적용하던 일부 기업은 적절한 수익인식 회계정책을 개발하기 위해 US GAAP의 일부를 참조하였다.
- (3) IFRS와 US GAAP 둘 다에서 요구하는 공시가 불충분했고 재무제표이용자에게 고객과의 계약에서 생기는 수익을 충분히 이해할 수 있는 정보를 제공하지 못하는 경우가 흔했다.

BC3 IFRS 15와 Topic 606¹⁾은 광범위한 거래와 산업에 적용되는 포괄적인 수익인식모형을 제공함으로써 이러한 불일치와 취약점을 제거한다. 또 이 포괄적인 모형은 종전 IFRS와 US GAAP을 다음과 같이 개선한다.

- (1) 수익인식 논제를 다루는 더 확고한 체계를 제공한다.
- (2) 기업 간, 산업 간, 국가(법적 관할구역) 간, 자본시장 간에 걸쳐 수익인식 실무의 비교 가능성을 개선한다.
- (3) 기업이 반드시 참조해야 하는 지침의 양을 줄여 재무제표의 작성을 단순화한다.

1) 달리 나타내지 않는다면, 이 결론도출근거에서 IFRS 15에 대한 언급 모두는 Topic 606에 대한 언급으로 읽을 수 있다.

- (4) 인식된 수익의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 재무제표이용자가 더 잘 이해하는 데 도움을 주기 위해 강화된 공시를 요구한다.

배경

- BC4 2008년 12월에 IASB와 FASB는 외부의견조회를 위해 토론회 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익인식에 대한 예비적 견해’를 발표하였고 이에 대한 응답으로 외부검토의견서를 200건 넘게 받았다. IASB와 FASB는 이 토론회에서 계약에 기초한 수익인식모형의 일반 원칙을 제안하였는데 이 모형의 측정 접근법은 거래가격의 배분에 기초하고 있다. 이 수익인식모형은 IASB와 FASB가 수익을 인식하고 측정하기 위한 대안모형들에 관한 광범위한 토론을 거쳐 개발되었다(문단 BC16~BC27 참조).
- BC5 토론회에 대한 의견제출자들은 IFRS와 US GAAP 모두를 위한 포괄적인 수익인식모형을 개발한다는 목적을 대체로 지지하였다. 또 의견제출자 대부분은 토론회에서 제안하는 수익인식모형의 기본구성요소인 인식원칙과 측정원칙을 대체로 지지하였다. 특히 이 토론회에서는 계약에는 고객에게 재화나 용역을 이전해야 하는 기업의 수행의무가 포함되고 고객이 그 재화나 용역을 통제하게 되어 기업이 그 수행의무를 이행할 때 수익이 인식된다는 개념을 도입하였다.
- BC6 토론회에 대한 의견제출자들은 주로 다음 제안에 대하여 우려하였다.
- (1) 재화나 용역을 고객에게 이전하는 시기에만 기초하여 수행의무를 식별함. 의견제출자들은 특히 많은 재화나 용역을 기간에 걸쳐 고객에게 이전할 때(예: 건설계약), 이러한 방법은 실무상 불가능하다고 대답하였다.
 - (2) 재화나 용역을 이전하는 시기를 판단하기 위하여 통제의 개념을 사용함. 의견제출자들은 제안이 모든 건설계약에 완성기준

회계처리를 요구하는(수익은 고객이 완성된 자산의 법적 소유권을 획득하거나 그 자산을 물리적으로 점유하게 되는 때에만 인식) 결과를 가져오지 않도록 IASB와 FASB에 통제 개념의 적용 방법을 명확하게 해 달라고 요청하였다.

BC7 IASB와 FASB는 2010년 6월에 발표한 공개초안 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ (FASB 공개초안은 회계기준 업데이트로 제안됨)(“2010년 공개초안”)을 개발할 때 그 의견을 고려하였다. 건설, 제조, 통신, 기술, 제약, 생명공학, 금융서비스, 컨설팅, 대중 매체 및 엔터테인먼트, 에너지 및 공공사업, 운송 및 물류, 접객업 및 퀵서비스 레스토랑 체인과 같이 프랜차이즈를 중요한 운영 방식으로 삼는 산업을 포함하여 다양한 산업을 대표하는 의견제출자들에게서 외부검토의견서를 거의 1,000건 받았다. 또 IASB와 FASB 그리고 스태프는 모든 주요 지역에서 개최된 원탁토론, 대규모 회의, 실무위원회, 토론포럼, 일대일 토론에 참가하여 2010년 공개초안의 제안을 광범위하게 논의하였다.

BC8 IASB와 FASB는 그 제안을 비상장기업에 적용해야 하는지에 대한 FASB의 의견조회사항에 대해서도 수많은 외부검토의견서를 받았다. 거의 모든 외부검토의견서는 미국의 건설산업 부문 관계자들(예: 민간 건설계약자, 그 건설계약자에게 용역을 제공하는 회계법인, 그 건설계약자들의 계약의무 이행을 보증할지를 결정할 때 건설계약자의 재무제표를 이용하는 보증 제공자)이 제출하였다. 또 의견제출자들은 제안된 모형을 비상장기업에 적용하는 것에 우려를 나타냈다. 그 논제들은 FASB가 별도로 고려하고 논의하였다.

BC9 건설업계의 비상장기업에서 받은 많은 의견을 예외로 하면, 외부검토의견서와 논의 활동에서 받은 피드백의 대부분은 IFRS와 US GAAP 모두에 포괄적인 수익인식모형을 적용하자는 IASB와 FASB의 제안을 대체로 지지하였다. 더욱이 대부분의 의견제출자

는 수익인식모형의 핵심 원칙(고객에 대한 재화나 용역의 이전을 나타내기 위해 수익은 그 이전하는 재화나 용역에 대해 기업이 받을 것으로 예상하는 대가(금액)를 반영한 금액으로 인식해야 함)을 지지하였다.

BC10 2010년 공개초안에 대한 거의 모든 의견제출자는 IASB와 FASB가 핵심 원칙의 운용 방법을 더 명확히 하여야 한다는 뜻을 나타냈다. 특히 의견제출자들은 다음 사항의 적용에 대해 우려하였다.

- (1) 통제의 개념과, 특히 용역계약과 건설되는 동안에 기간에 걸쳐 고객에게 자산을 이전하는 계약(예: 재공품 자산)에 통제 이전 지표를 적용
- (2) 계약에서 구별되는 재화나 용역을 수행의무로 식별하기 위한 원칙. 많은 의견제출자는 제안된 원칙이 계약을 부적절하게 세분화하는 결과를 가져올 것이라고 우려하였다.

BC11 IASB와 FASB는 2010년 공개초안의 제안을 다시 심의하면서 그 우려를 다루었다. 그 제안에 대한 재심의를 끝나감에 따라, IASB와 FASB는 의견조회를 위한 수정 공개초안을 발표하여 2010년 공개초안이 발표된 후에 그들이 만든 수정안에 대해 이해관계자들이 의견을 제출할 기회를 주기로 결정하였다. IASB와 FASB는 특정 계약 또는 산업의 수익인식에 의도하지 않은 결과가 나오는 것을 막기 위하여 그리고 모든 기업에 미치는 수익의 중요성 때문에, 정해진 정규 절차를 벗어나더라도 수익 기준서의 수정안을 다시 공개하는 것이 적절하다고 만장일치로 결정하였다. 수정 공개초안 '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 2011년 11월에 발표하였고('2011년 공개초안'), 다양한 산업을 대표하는 의견제출자들에게서 외부검토의견서를 대략 350건 받았다. 2010년 공개초안의 경우와 같이, IASB와 FASB와 스태프는 2011년 공개초안의 제안에 대해 광범위하게 논의하였다. 또 이 논의는 모든 주요 지역에서 여러 가지 형식으로 진행되었다. 많은 토론에서 2011년 공개초안

의 수익인식모형과 원칙의 적용에 관련된 자세한 분석에 중점을 두었다.

BC12 거의 모든 의견제출자는 수익인식모형의 핵심 원칙, 즉 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전을 나타내기 위해 수익은 그 재화나 용역의 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 인식하여야 한다는 원칙을 계속 지지하였다. 더욱이 외부 검토의견서와 논의 활동에서 받은 피드백의 대부분은 IASB와 FASB가 2011년 공개초안에서 제안한 수익인식모형의 수정안을 대체로 지지하였다. 그러나 의견제출자들은 2011년 공개초안의 일부 제안에 대해 쟁점이나 의문을 제기하였다. 그 피드백은 크게 세 범주로 나눌 수 있다.

- (1) 명확화와 추가 개선 요청: 예를 들면 수행의무를 식별하는 기준, 기간에 걸쳐 수행의무를 언제 이행하는지를 판단하는 기준, 변동대가의 추정치 제약에 대한 기준
- (2) 규정의 실무 적용상 어려움: 예를 들면 화폐의 시간가치(IFRS 15에서 유의적인 금융요소라고 부름)와 제안된 기준서의 소급 적용
- (3) 다음 주제에 대해 제안된 요구사항 중 일부를 반대
 - (가) 손실부담(onerous) 수행의무의 식별
 - (나) 수익에 관한 정보 공시
 - (다) 라이선스에 관한 요구사항 적용
 - (라) 통신업의 일반적인 계약에 배분원칙 적용

BC13 IASB와 FASB는 2011년 공개초안의 제안을 다시 심의하면서 그 우려를 다루었다. 그 우려와 결론에 대한 IASB와 FASB의 논의는 이 결론도출근거의 각 관련 부분에 포함되었다.

왜 변경하는가?

BC14 프로젝트를 진행하는 동안에 일부 의견제출자는 수익인식 규정을

대체할 필요성에 의문을 제기하였다. 특히 그 규정이 실무에서 상당히 잘 적용되는 것처럼 보이고 그들이 의도하였던 다양한 형태의 계약에 관해 규정에서 의도한 대로 유용한 정보를 제공하였기 때문이다.

- (1) US GAAP의 경우에 일부 의견제출자는 새로운 수익인식모형이 필요한지에 대해 의문을 제기하였다. ASU No. 2009-13 *Revenue Recognition* (Topic 605): *Multiple-Deliverable Revenue Arrangements*에서 수익인식 프로젝트에서 본래 해결하기로 하였던 일부 쟁점을 해결하였기 때문이다. 더욱이 FASB의 ASC는 수익에 관한 종전 규정에 접근하고 찾는 절차를 단순화하였다.
- (2) 일부 의견제출자는 IFRS의 경우에 IASB가 종전 수익 기준서를 대체하기 보다는 중요한 이슈(예: 복수 요소 약정)에 대해 추가 규정을 개발하여 종전 수익 기준서를 개선할 수 있다는 뜻을 나타냈다.

BC15 IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정을 대체하지 않고 많은 규정을 개선할 수 있음을 인정하였다. 그러나 문단 BC14(1)에서 언급한 US GAAP이 변경된 후에도, 수익에 대한 회계처리의 불일치가 지속되었을 것이고 따라서 US GAAP의 규정은 미래의 수익인식 논제를 다루기 위한 확고한 체계를 제공하지 못했을 것이다. 더욱이 규정을 수정하는 것으로는 수익인식 프로젝트의 목표 중 하나인 산업 간, 국가(법적 관할구역) 간, 자본시장 간에 동일하게 적용할 수 있는 IFRS와 US GAAP의 공통 수익 기준서 개발이라는 목표를 이루지 못하였을 것이다. 수익은 재무제표이용자에게 중요한 숫자이기 때문에 IASB와 FASB는 IFRS와 US GAAP에 공통된 수익 기준서를 도입하는 것이 단일의 고품질 국제적 회계기준이라는 목표를 이루기 위한 중요한 단계라고 판단하였다. 그 목표에 부합하기 위하여, IASB와 FASB는 IFRS와 US GAAP의 종전 수익인식 규정을 IFRS 15의 원칙을 보완하는 데 사용해서는 안

된다고 보았다.

수익인식모형의 대안

BC16 IASB와 FASB는 수익인식 프로젝트의 초기 단계에서 다음을 포함한 다양한 수익인식모형의 대안을 고려하였다.

- (1) 수익인식의 기준: 특히 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전(계약기준 수익인식 원칙)할 때나 생산활동(계약의 존재와 관계없이 착수한 활동)에 착수할 때(또는 착수하는 대로)만 수익을 인식하여야 하는지
- (2) 수익측정의 기준: 특히 배분된 고객 대가(거래가격)로 또는 현행유통가격으로 수익을 측정해야 하는지

수익인식의 기준

BC17 IASB와 FASB는 토론서에서 고객과의 계약에서 생기는 자산 또는 부채의 회계처리에 기초하여 수익을 인식하기 위한 원칙을 제안하였다. IASB와 FASB가 고객과의 계약에만 적용하는 수익 기준서를 개발하려는 이유는 두 가지였다. 첫째, 고객에게 재화나 용역을 제공하는 계약은 중요한 경제 현상이고 대부분의 기업에 중대하다. 둘째, IFRS와 US GAAP에서 종전 수익인식 규정은 대부분 고객과의 계약에 초점을 맞추었다. IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 자산 또는 부채의 인식과 측정 그리고 계약기간 중 자산 또는 부채의 변동에 집중하면 이익과정 접근법(earnings process approach)에 따르는 것이라고 결정하였다. 따라서 그것은 기업이 종전 수익인식 규정에 따라 수익을 인식했던 것보다 더 일관되게 수익을 인식하는 결과를 가져올 것이다.

BC18 고객과 계약을 체결할 때, 기업은 고객에게서 대가를 받을 권리를 얻고 고객에게 재화나 용역을 이전할 의무(수행의무)를 지게 된다. 이 권리와 수행의무의 조합은 나머지 권리와 수행의무의 관계에

따라 (순)자산이나 (순)부채가 생기게 한다. 나머지 권리의 측정치가 나머지 수행의무의 측정치를 초과하면 그 계약은 자산(계약자산)이다. 이와 반대로, 나머지 수행의무의 측정치가 나머지 권리의 측정치를 초과한다면 그 계약은 부채(계약부채)이다.

BC19 정의에 따르면 고객과의 계약에서 생기는 수익은 계약이 존재하기 전까지는 인식할 수 없다. 개념적으로는 기업이 고객과 계약을 체결한 시점에 수익인식이 될 수도 있을 것이다. 계약 개시시점(어느 한 당사자가 수행하기 전)에 수익을 인식하기 위해서는, 기업 권리의 측정치가 기업 수행의무의 측정치를 초과하여야 한다. 이는 권리와 의무가 현행유출가격으로 측정된 경우에 생길 수 있고, 계약자산의 증가로 수익을 인식하게 될 것이다. 그러나 문단 BC25에서 설명하는 바와 같이, IASB와 FASB는 수행의무를 계약 개시시점의 계약권리와 같은 금액으로 측정해야 하므로 계약 개시시점에 수익과 계약자산의 인식을 배제하기로 토론서에서 제안하였다.

BC20 그러므로 IASB와 FASB는 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하여 계약상 수행의무를 이행하는 때에만 수익을 인식하여야 한다고 결정하였다. 수행의무를 이행하면 기업에 재화나 용역을 제공할 의무가 더는 없기 때문에, 그 이전은 수익을 인식하는 결과를 가져온다. 따라서 (계약자산이 늘거나 계약부채가 줄어들어) 기업의 계약상 포지션은 증가하고 그 증가액을 수익으로 인식한다.

BC21 비록 개념적으로 수익은 계약자산이 늘거나 계약부채가 줄어들어 생기더라도, IASB와 FASB는 계약의 인식 및 측정보다는 수익의 인식 및 측정의 관점에서 규정을 표현하였다. IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 수익의 시기 및 금액에 집중하면 규정이 단순화될 것이라고 보았다. 토론서와 2010년 및 2011년 공개초안

에 대해 의견제출자들에게서 받은 피드백에서 그 견해를 확인하였다.

BC22 토론서에 대한 거의 모든 의견제출자는, 고객과의 계약이 없다면 일반적으로 수익을 인식하지 않아야 한다는 IASB와 FASB의 견해에 동의하였다. 그러나 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 그보다는 재화나 용역을 생산하거나 제공하는 활동을 기업이 하는 대로 수익을 인식하는 활동모형(activities model)(그 활동으로 고객에게 재화나 용역을 이전하게 되는지와 관계없이)을 개발할 것을 요청하였다. 그 의견제출자들은 재화나 용역을 고객에게 이전하였는지에 관계없이, 예를 들면 장기 건설 또는 그 밖의 용역 계약기간에 걸쳐 수익을 인식하는 것이 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공할 것이라고 판단하였다.

BC23 그러나 IASB와 FASB는 활동모형에 대한 다음의 우려에 주목하였다.

- (1) 계약에 대한 회계처리에 기초하지 않고 수익을 인식하게 될 것이다. 활동모형에서는, 계약상 권리에서만 아니라, 재고자산이나 재공품과 같은 기업 자산의 증가에서도 수익이 생긴다. 따라서 개념적으로 활동모형에서는 수익을 인식하기 위해 고객과의 계약을 요구하지 않는다. 다만 계약이 존재하기 전까지 수익인식을 배제할 수는 있다. 그러나 그것은 계약 개시시점까지 완성된 활동이 있다면 그 활동에 대해 계약 개시시점에 수익을 인식하는 결과를 가져오게 될 것이다.
- (2) 이는 많은 재무제표이용자의 직관에 반할 것이다. 고객이 교환으로 어떠한 약속된 재화나 용역을 받지 않았음에도 기업은 대가를 수익으로 인식하게 될 것이다.
- (3) 그것은 남용될 우려가 있을 수 있다. 기업은 보고기간 말에 활동(예: 재고자산의 생산)을 늘려 수익인식을 앞당길 수 있을 것이다.

- (4) 그것은 종전 수익인식 규정과 실무에 유의적인 변화를 가져올 것이다. 많은 규정에서, 재화나 용역을 고객에게 이전하였을 때에만 수익을 인식하도록 하였다. 예를 들면 IFRS의 종전 규정에서는 기업이 고객에게 재화의 소유권을 이전하였을 때 재화의 판매에서 생기는 수익을 인식하도록 하였다. 또 IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정에서 진행기준 회계처리 기준이 IFRS 15의 핵심 원칙과 비슷한 것으로 볼 수 있다고 보았다.

BC24 따라서 IASB와 FASB는 활동모형을 개발하지 않았고, 계약기준 수익인식 원칙이 고객과의 계약에 대한 일반적인 수익인식 기준서에 가장 적절한 원칙이라는 견해를 유지하였다.

수익측정의 기준

BC25 IASB와 FASB는 거래가격 배분 접근법(allocated transaction price approach)을 수행의무 측정에 적용하여야 한다고 결정하였다. 기업은 이 접근법을 사용하여, 계약의 각 수행의무에 거래가격을 배분한다(문단 BC181과 BC266 참조). IASB와 FASB는 토론서에서 현행유출가격으로 직접 수행의무를 측정하는 대안 접근법을 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 그 접근법을 채택하지 않았다.

- (1) 대가를 받을 권리의 측정치가 나머지 수행의무의 측정치를 초과한다면, 고객에게 재화나 용역을 이전하기 전인 계약 개시시점에 수익을 인식할 것이다. 거래가격에는 흔히 기업이 계약체결원가를 회수할 수 있게 하는 금액이 포함되기 때문에, 계약 개시시점에 수익을 인식하는 것이 일반적일 것이다.
- (2) 수행의무를 식별하거나 측정할 때 오류가 있다면 계약 개시시점에 인식하는 수익에 영향을 미칠 수 있다.
- (3) 나머지 수행의무의 현행유출가격(자산을 매도하면서 받거나 부채를 이전하면서 지급하게 될 가격)은 일반적으로 관측할 수

없고, 현행유출가격의 추정은 복잡하고 비용이 많이 들며 확인하기 어렵다.

BC26 거의 모든 의견제출자는 거래가격 배분 접근법을 사용하여 수행의무를 측정하도록 하는 IASB와 FASB의 제안을 지지하였다.

BC27 IASB와 FASB는 토론서에서 수행의무의 일부 유형에 측정 접근법의 대안을 요구하는 것이 적절한지도 고려하였다(예: 결과의 변동성이 큰 수행의무에 거래가격 배분 접근법은 유용한 정보가 되지 못할 수 있다). 그러나 IASB와 FASB는 규정의 적용범위에 포함되는 모든 수행의무에 같은 측정 접근법을 사용하는 회계처리의 효익이 수행의무의 일부 유형에 그 접근법을 사용하는 것에 대한 우려보다 크다고 판단하였다. 또 IASB와 FASB는 결과의 변동성이 큰 고객과의 계약의 혼한 유형이 IFRS 15의 적용범위에서 제외되는 보험계약이 될 것임을 주목하였다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용)

BC27A IFRS 15와 Topic 606을 2014년 5월에 공표한 다음에, IASB와 FASB는 이 기준서의 적용을 지원하기 위해 수익인식 Transition Resource Group(이하 'TRG'라고 한다)을 구성하였다. TRG의 목적 중 하나는 IASB와 FASB에 적용 이슈를 알려 IASB와 FASB가 그 이슈를 해결하기 위해 어떤 조치를 해야 하는지를 판단하도록 돕는 것이다. IFRS 15의 적용에 대하여 이해관계자가 제출한 내용의 실질적인 대부분은, TRG가 논의한 바와 같이, IFRS 15의 규정으로 충분히 해결할 수 있다고 결론 내렸다. 그러나 다섯 가지 주제에 대한 TRG 논의에서 규정을 적용하는 방법에 대한 견해의 잠재적인 차이가 나타났고, 따라서 IASB와 FASB가 이를 검토하였다. 그 주제는 다음과 같다.

(1) 수행의무를 식별함

- (2) 본인 대 대리인의 고려사항
- (3) 라이선싱
- (4) 회수 가능성
- (5) 비현금 대가를 측정함

BC27B IASB와 FASB는 일부 이해관계자에게서 다음 사항에 대한 실무적 간편법도 요청받았다.

- (1) IFRS 15로 전환하기 전에 이루어진 계약변경의 회계처리
- (2) 완전 소급 경과조치를 사용하기로 선택한 기업의 경우에, IFRS 15로 전환하기 전에 종전 수익 기준서에 따라 완료된 계약의 회계처리
- (3) 특정 판매세(또는 이와 비슷한 세금)가 제삼자를 대신하여 회수하는 것인지를 파악함

BC27C IASB와 FASB는 다섯 가지 주제와 가능한 실무적 간편법을 논의하였고, IFRS 15와 Topic 606 각각을 개정하여 요구사항을 명확히 하기로 결정하였다. 그 결과로 IASB는 검토한 다섯 가지 주제 중 세 가지 주제(수행의무를 식별함, 본인 대 대리인의 고려사항, 라이선싱)와 관련하여 IFRS 15를 선별적으로 개정하여 2016년 4월에 'IFRS 15 명확화'를 공표하였다. IASB는 다른 두 가지 주제(회수 가능성, 비현금 대가를 측정함)와 관련하여 IFRS 15를 개정할 필요가 없다고 결론 내렸다. IASB는 실무적 간편법에 대해서는 변경된 계약과 완료된 계약에 대하여 경과 규정을 경감하였다.

BC27D IFRS 15를 명확히 하기 위해 개정하고 경과 규정을 경감하기로 하는 결정에 이르면서, IASB는 IFRS 15를 적용하는 기업을 돕기 위하여 제기된 이슈에 대응하되, 동시에 IFRS 15가 일정 수준 불명확해져서 IASB의 조치가 적용 과정에 방해가 되지 않도록 균형을 유지할 필요성을 고려하였다. IASB는 새로운 기준서가 공표될 때 항상 처음에는 제기되는 질문이 있었다는 점에 주목하였다. 이

질문은 일반적으로 시간이 흐름에 따라 기업, 감사인, 그 밖의 이들의 노력으로 해결되었고 새 규정을 더 잘 이해하게 하였다. IASB는 IASB 결정과 FASB 결정의 차이에 따른 영향도 고려하였다.

BC27E 이 더 광범위한 고려사항을 염두에 두고, IASB는 IFRS 15를 개정할지를 고려할 때 엄격한 기준을 적용하기로 결정하였고, 따라서 가능하다면 변화를 최소화하기로 결정하였다. IASB는 이를 근거로 (1) IFRS의 요구사항을 개발할 때 IASB 의도를 명확히 하기 위해 개정이 반드시 필요하다고 보는 경우나 (2) 요구사항을 개정하는 잠재적 원가보다 합치된 요구사항을 유지하는 효익이 더 크다고 보는 경우에만 IFRS 15를 명확히 하는 개정을 하였다.

BC27F FASB는 문단 BC27G에서 설명하는 바와 같이 Topic 606을 더 광범위하게 개정하기로 결정하였다. FASB는 본인 대 대리인의 고려사항에 대하여 Topic 606의 적용지침 개정[(*Accounting Standards Update (ASU) 2016-08, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Principal versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross versus Net*)]을 2016년 3월에 발표하였다. FASB는 다음 두 가지 ASU를 더 발표할 것으로 예상된다.

- (1) 수행의무 식별에 대한 요구사항과 라이선싱에 대한 적용지침의 개정을 위한 ASU
- (2) 그 밖의 주제와 실무적 간편법에 관련되는 Topic 606 요구사항의 개정을 위한 ASU

BC27G (1) 고객에게 재화나 용역을 이전하는 기업의 약속이 계약의 맥락 안에서 구별되는지를 판단하는 것에 관련되는 수행의무 식별에 대한 요구사항과 (2) 본인 대 대리인의 고려사항의 적용지침과 관련하여 FASB의 Topic 606 개정 내용은 IASB의 IFRS 15 개정 내용과 같다. FASB는 수행의무 식별에 대한 일부 요구사항에 대해

여 추가 개정을 하였다. IASB와 FASB는 라이선싱에 관련하여 판매기준 및 사용기준 로열티에 대해 명확히 하는 같은 개정을 하였다. IASB와 FASB는 라이선스를 부여하는 기업의 약속의 성격을 식별하는 것에 관련되는 적용지침은 달리 개정하기로 결정하였다. FASB는 IASB가 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정한 라이선싱에 관련되는 그 밖의 이슈에 대해서도 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. FASB는 (1) 회수 가능성과 비현금 대가의 측정에 대하여 Topic 606을 개정하고 (2) 모든 판매세(sales taxes)를 순액 기준으로 표시하는 회계정책 선택권을 제공하기로 결정하였다. FASB는 계약변경에 대하여 IFRS 15에서 제공하는 것과 비슷하게 경과 규정을 경감하기로 결정하였다. 그러나 FASB는 완료된 계약에 대해서는 (1) 완료된 계약의 정의를 개정하고 (2) 문단 606-10-65-1(d)(2)(IFRS 15 문단 C3(2)와 동일)에 따라 Topic 606을 적용하는 기업에만 IASB가 제공하는 것과 비슷하게 경과 규정을 경감하기로 결정하였다.

BC27H IASB와 FASB의 다른 결정 때문에 이 결론도출근거의 부록 A *IFRS 15와 Topic 606의 비교*가 갱신되었다. IASB가 결정에 이르기 위해 고려한 사항을, FASB가 고려한 사항의 개요(공표된 Topic 606 개정 내용과 2016년 3월까지 FASB의 결정 모두에 기초함)와 함께 다음 문단에서 설명한다.

IASB와 FASB 모두 IFRS 15와 Topic 606을 개정하기로 결정한 주제

주 제	참 조
수행의무를 식별함	문단 BC116A~BC116U
본인 대 대리인의 고려사항	문단 BC385A~BC385Z
라이선싱	문단 BC414A~BC414Y 문단 BC421A~BC421J
전환시점의 실무적 간편법	문단 BC445A~BC445B 문단 BC445J~BC445R

IASB는 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정하였으나 FASB는 Topic 606을 개정하기로 결정한 주제

주 제	참 조
회수 가능성	문단 BC46A ~ BC46H
판매세의 표시(거래가격을 산정함)	문단 BC188A ~ BC188D
비현금 대가	문단 BC254A ~ BC254H
완료된 계약의 정의	문단 BC445C ~ BC445I

적용범위

BC28 IASB와 FASB는 IFRS 15를 각 위원회의 개념체계에서 정한 수익의 부분집합(예: 고객과의 계약에서 생기는 수익)에만 적용해야 한다고 결정하였다. 고객과의 계약에서 생기는 것이 아닌 거래나 사건에서 생기는 수익은 IFRS 15의 적용범위에 포함되지 않는다. 그러므로 그 거래 또는 사건을 계속 다른 기준서에 따라 인식할 것이다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 배당수익(비록 배당수익에 관한 요구사항이 IFRS의 종전 수익 기준서에 있었지만, IASB는 그 요구사항을 변경하지 않고, 그 요구사항의 영향도 바꾸지 않은 채 IFRS 9로 옮겼다.)
- (2) 비교환거래(예: 받은 기부금 또는 출연금)
- (3) IFRS의 경우에 생물자산, 투자부동산, 일반상품 중개인·매매인의 재고자산의 가치 변동
- (4) US GAAP의 경우에 규제활동에 관한 Topic 980의 적용범위에 속하는 요율규제기업의 대체 수익 프로그램에서 생긴 규제자산과 규제부채의 변동[FASB는 그 자산이나 부채에서 생기는 수익은 고객과의 계약에서 생기는 수익과 구분하여 표시해야 한다고 결정하였다. 따라서 FASB는 Subtopic 980-605 '규제영업: 수익인식(*Regulated Operations—Revenue Recognition*)'을 개정하였다.]

BC29 IASB와 FASB는 각각의 개념체계에서 현행 수익의 정의를 수정하지 않기로 결정하였다. IASB와 FASB는 각각의 개념체계를 수정할 때, 수익의 정의를 고려하기로 결정하였다. 그러나 IASB는 종전 수익 기준서의 수익의 정의 대신에 IASB의 '재무보고를 위한 개념체계²⁾'의 수익에 대한 설명을 IFRS 15에 가져오기로 결정하였다. IASB는 종전 수익 기준서의 수익의 정의에서 '경제적 효익의 총 유입'을 언급한 것에 주목하였고, 이 언급은 기업이 재화나 용역에 대해 고객에게서 받은 선수금을 수익으로 인식하여야 한다는 뜻을 내포한다고 잘못 해석될 수도 있다는 우려를 나타냈다. 문단 BC17~BC24에서 설명한 바와 같이, 수익은 기업이 고객과의 계약에 있는 수행의무를 이행하는 결과로 IFRS 15에 따라 인식하는 것이 원칙이다. 또 FASB는 FASB의 개념보고서 제6호 (Concepts Statement No.6) '재무제표의 요소(Elements of Financial Statements)'의 정의에 기초한 수익의 정의를 가져오기로 결정하였다.

BC30 계약과 고객에 대한 수립된 정의에 따라 IFRS 15의 적용범위가 정해진다.

계약의 정의(부록 A)

BC31 IASB와 FASB의 계약의 정의는 계약에 대한 미국의 관습법적 정의에 기초하였고 IAS 32에서 사용한 계약의 정의와 비슷하다. IAS 32에서 계약의 정의는 법적으로 집행할 수 없는 합의를 포함할 수도 있기 때문에 IASB는 IAS 32와 IFRS 15 모두에 계약에 대한 단일 정의를 채택하지 않기로 결정하였다. 그러한 합의를 포함한다면 기업이 계약에서 생기는 권리와 의무를 인식하기 위해서는 고객과의 계약이 법적으로 집행 가능해야 한다는 IASB와

2) 이 결론도출근거에서 언급하는 '개념체계'는 2010년에 공표되어 이 기준서가 제정되었을 당시 시행중이었던 '재무보고를 위한 개념체계'를 말한다.

FASB의 결정과 일치하지 않을 것이다. 또 IASB는 IAS 32의 정의를 수정할 경우에 금융상품의 회계처리에 의도하지 않은 결과가 나타날 위험이 있을 것임에 주목하였다.

BC32 계약의 정의에서는 둘 이상의 당사자 사이의 합의가 그들 사이에 집행 가능한 권리와 의무를 생기게 할 때 계약이 존재함을 강조한다. IASB와 FASB는 그 합의가 계약이 되기 위해 서면으로 작성할 필요는 없음에 주목하였다. 합의된 조건이 서면이나 구두, 그 밖의 방식(예: 전자적 승인)으로 증명되는지에 관계없이, 그 합의가 상대방에게 집행 가능한 권리와 의무를 생기게 한다면 계약은 존재한다. 계약상 권리나 의무가 집행 가능한지를 판단하는 것은 당사자들의 권리와 의무가 유지되는 것을 보증하기 위해 존재하는 관련 법률체계(또는 동등한 체계)의 맥락에서 고려해야 할 문제이다. IASB와 FASB는 집행 가능성을 판단하는 요소들이 국가(법적 관할구역)마다 다를 수 있다고 보았다. 계약 당사자들 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 있어야 한다고 할지라도, 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전할 것이라고 고객이 정당한 기대를 하는 결과를 가져오는 약속은 비록 집행 가능하지 않더라도 그 약속을 계약상 수행의무에 포함할 수 있다고 IASB와 FASB는 결정하였다(문단 BC87 참조).

BC33 IASB와 FASB는 기업이 그 계약에 수익인식모형을 적용하기 전에 충족해야 할 기준을 규정하여 계약의 정의를 보완하기로 결정하였다(IFRS 15 문단 9 참조). 그 기준은 주로 종전 수익인식 규정과 그 밖의 현행 기준서에서 나온 것이다. IASB와 FASB는 그 기준의 일부나 전부를 충족하지 못할 때, 계약이 집행 가능한 권리와 의무를 설정하는지 의문스럽다고 판단하였다. IASB와 FASB가 그 기준을 포함한 이유는 문단 BC35~BC46에서 논의된다.

BC34 또 IASB와 FASB는 그 기준을 계약 개시시점에 검토하고 사실 및

상황에 유의적인 변동 징후가 없다면 재검토하지 않기로 결정하였다(IFRS 15 문단 13 참조). IASB와 FASB는 그 경우에 기준을 재검토하는 것은 중요하다고 판단하였다. 이는 그 변동이 나머지 계약상 권리와 의무를 더는 집행할 수 없음을 명확히 나타낼 수 있기 때문이다. IFRS 15 문단 13의 '나머지'라는 단어는 그 기준이 아직 이전되지 않은 권리와 의무에만 적용된다는 뜻을 나타낸다. 즉, 기업은 이미 인식한 수취채권, 수익, 계약자산을 재검토 대상에 포함하지 않는다(따라서 이미 인식한 수익을 되돌리지 않는다).

계약 당사자들이 계약을 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 확약한다 (문단 9(1))

BC35 IASB와 FASB는 계약 당사자들이 계약을 승인하지 않았다면, 계약을 집행할 수 있는지 의문스럽기 때문에 이 기준을 포함하기로 결정하였다. 일부 의견제출자는 특히 기업이 계약을 승인하였는지 확인하기 어렵다면, 구두 계약과 암묵적 계약이 이 기준을 충족할 수 있는지에 의문을 제기하였다. IASB와 FASB는 계약의 형태 자체로 계약 당사자들이 계약을 승인하였는지가 확정되지 않음에 주목하였다. 그 대신에 기업은 당사자들이 계약 조건에 따라 구속될 의도인지 판단할 때 관련 사실과 상황을 모두 고려하여야 한다. 따라서 어떤 경우에는 구두 계약 또는 암묵적 계약의 당사자들(사업상 관행에 따름)이 각자의 의무를 이행하기로 동의했을 수 있다. 다른 경우에는 계약 당사자들이 계약을 승인하였음을 확정하기 위해 서면 계약이 필요할 수 있다.

BC36 그리고 IASB와 FASB는 계약 당사자들이 계약상 각자의 의무를 수행하기로 확약해야 한다고 결정하였다. 하지만 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9(1)의 요구사항을 충족하기 위해 기업과 고객이 계약상 각자의 권리와 의무 모두를 이행하기로 항상 확약할 필요는 없다고 결정하였다. 예를 들면 고객이 기업에서 매월 최소한의 재

화를 구매하도록 하는 규정을 계약에 포함할 수도 있지만, 고객의 과거 관행은 항상 매월 최소한의 수량을 구매하기로 확약하지 않고 기업이 최소한의 수량을 구매하도록 규정을 강제하지도 않는다는 것을 나타낸다. 그러한 경우에, 고객과 기업이 실질적으로 계약을 확약함을 제시하는 증거가 있다면, IFRS 15 문단 9(1)의 기준은 여전히 충족될 수 있다. IASB와 FASB는 모든 권리와 의무를 이행하도록 요구할 경우에 계약 당사자들이 실질적으로 계약을 확약한 일부 계약에 대해 수익을 인식하지 못하는 부적절한 결과를 가져올 수 있다는 점에 주목하였다.

이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별할 수 있다 (문단 9(2))

BC37 IASB와 FASB는 기업이 이전하는 재화나 용역에 대한 각 당사자의 권리를 식별할 수 없다면, 재화나 용역의 이전을 판단할 수 없기 때문에 이 기준을 포함하기로 결정하였다.

이전할 재화나 용역의 지급조건을 식별할 수 있다 (문단 9(3))

BC38 IASB와 FASB는 기업이 약속한 재화나 용역의 대가로 받는 지급조건을 식별할 수 없다면, 거래가격을 산정할 수 없기 때문에 이 기준을 포함하기로 결정하였다.

BC39 건설업계의 의견제출자들은 작업에 대한 구체적인 대가(금액)가 아직 산정되지 않았고 일정 기간 확정되지 않을 수 있더라도(때로는 가격이 정해지지 않은 주문변경이나 배상청구라고 부름) 그 작업의 범위가 이미 정해졌을 수 있는 주문의 지급조건을 기업이 식별할 수 있는지에 의문을 제기하였다. 작업의 범위가 승인되었고 기업이 가격은 승인될 것이라고 예상한다면, IASB와 FASB는 가격이 정해지지 않은 주문변경에 대한 수익인식을 배제하려는

의도가 아님을 명확히 하였다. IASB와 FASB는 그 경우에 기업이 계약변경에 관한 요구사항을 고려할 것이라는 점에 주목하였다(문단 BC76~BC83 참조).

계약에 상업적 실질이 있다 (문단 9(4))

BC40 IASB와 FASB는 비화폐성 교환을 포함한 고객과의 계약에서 수익을 인식해야 하는지를 논의할 때 '상업적 실질'을 하나의 기준으로 포함하기로 결정하였다. 그 규정이 없다면, 기업들은 수익을 인위적으로 부풀리기 위해 (흔히 현금성 대가가 사소하거나 아예 없이) 재화나 용역을 서로 주고받을 수도 있다. 따라서 IASB와 FASB는 비화폐성 교환에 상업적 실질이 없다면, 기업은 그 교환에서 수익을 인식하지 말아야 한다고 결정하였다.

BC41 IASB와 FASB는 비화폐성 교환거래에 대한 현행 규정과 같은, 다른 재무보고에 있는 기존 의미와 일치하도록 IFRS 15 문단 9(4)의 상업적 실질을 기술하기로 결정하였다. 또 상업적 실질이 없다면 기업이 경제적 결과가 있는 거래를 하는지 의문스럽기 때문에 IASB와 FASB는 이 기준이 모든 계약(비화폐성 교환뿐만이 아님)에서 중요하다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 기업이 수익인식모형의 다른 규정을 적용하기 전에 모든 계약에는 상업적 실질이 있어야 한다고 결정하였다.

권리를 갖게 될 대가의 회수가능성이 높다 (문단 9(5))

BC42 IASB와 FASB는 고객의 신용위험 평가는 계약이 유효한지를 판단하는 중요한 부분이라고 결론지었기 때문에 IFRS 15 문단 9(5)에 그 기준(회수 가능성 기준처럼 작용)을 포함하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 고객의 신용위험은 수익의 측정이나 표시에 영향을 미치지 않아야 한다는 그들의 결정에 대한 후속 조치로서 이 기

준을 포함하기로 결정하였다(문단 BC259~BC265 참조).

BC43 IASB와 FASB는 회수 가능성 기준은 계약의 식별에 관한 IFRS 15 문단 9의 다른 요구사항의 확장이라고 결정하였다. 본질적으로, 문단 9의 다른 기준에서는 기업에 계약이 유효한지와 진정한 거래를 나타내는지를 판단하도록 요구한다. 거래가 유효한지를 판단하는 핵심 부분은 고객이 약속한 대가를 지급할 능력 및 의도가 있는지 판단하는 것이기 때문에 회수 가능성 기준은 그 평가와 관련이 있다. 또 기업은 일반적으로 권리를 갖게 될 대가를 회수할 가능성이 높은 경우에만 계약을 체결한다.

BC44 IASB와 FASB는 ‘probable’이란 용어가 US GAAP과 IFRS에서 뜻이 서로 다르다는 점에 주목하였다. ‘probable’은 US GAAP Topic 450 ‘우발상황(*Cottingencies*)’에서 ‘일어날 것 같다’(likely to occur)로 처음 정의되었다. 반면에 IFRS에서 ‘probable’은 ‘~할 가능성이 ~하지 않을 가능성보다 높다’(more likely than not)로 정의되어 있다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9(5)의 기준이 충족되는지를 판단할 때, US GAAP과 IFRS에서 같은 용어를 서로 뜻이 다르게 사용할 경우에 다양한 회계처리 결과를 가져올 수 있음에 주목하였다. 그러나 IASB와 FASB는 ‘probable’이란 용어를 종전 수익인식 규정의 회수 가능성 기준의 일부로 사용하였음에 주목하였고 IASB와 FASB 모두 그 규정의 일관성을 유지하기를 원했다. (또 ‘reasonably assured’이란 용어는 US GAAP의 일부에서 회수 가능성 기준으로 사용되었다. 그러나 이 문맥상 FASB는 실무에서 ‘probable’과 ‘reasonably assured’가 뜻이 비슷하다고 이해하였다.) 또 IASB와 FASB는 대부분의 거래에서 기업은 대가를 회수할 적절한 경제적 안전장치 없이, 신용위험이 유의적인 고객과 계약을 체결하지 않을 것으로 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9(5)의 기준을 충족하지 못하는 거래의 수가 적을 것이기 때문에, 같은 용어를 다른 뜻으로 사용하여 오는 실무적 영향은 유

의적이지 않을 것이라고 결정하였다.

BC45 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 회수할 가능성이 높은지를 판단할 때 우선 기업은 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 산정해야 할 수도 있다. 이는 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)가 일부 상황에서 계약에 표시된 금액보다 적을 수 있기 때문이다. 이는 기업이 고객에게 가격할인(price concession, IFRS 15 문단 52 참조)을 제공하거나 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)가 보너스의 약속과 같이 그 밖의 이유에 따라 달라질 수 있기 때문일 것이다. 두 가지 상황에서 대가와 관련된 불확실성이 해소될 때 기업은 권리를 갖게 될 대가(금액)의 회수 가능성이 높은지를 고려한다. 기업은 다음 사항 모두를 고려하여 대가의 회수 가능성이 높은지를 판단한다.

- (1) 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 권리를 갖게 될 금액을 지급할 고객의 능력(예: 재정 능력)
- (2) 그 금액을 지급할 고객의 의도. IASB와 FASB는 고객의 의도는 고객이나 고객층의 과거 관행을 포함하여 모든 사실 및 상황을 고려하여 판단해야 한다고 보았다. IASB와 FASB는 이 판단은 그 금액을 지급할 의무가 있을 것이라는 가정에 기초함을 주목하였다(상응하는 수행의무는 이행될 것이고, 대가는 그 대가를 받을 기업의 권리에 영향을 미칠 수도 있는 더 큰 변동성의 영향을 받지 않는다).

BC46 또 IASB와 FASB는 기업은 고객에게 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액만 평가하여야 한다고 IFRS 15 문단 9(5)에 규정하였다. 그러므로 고객이 약속된 대로 수행하지 못하고 이에 따라 기업이 고객에게 더는 재화나 용역을 이전하지 않음으로써 고객의 행동에 대응한다면, 기업은 이전하지 않은 그 재화나 용역에 대한 지급 가능성을 고려하지 않는다.

IFRS 15 명확화 (2016년에 4월에 공표한 개정 내용) - IASB가 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정한 주제

- BC46A TRG는 신용도가 나쁘다고 평가되는 고객에게서 기업이 환불되지 않는 대가를 받은 사례에서 IFRS 15 문단 9(5)의 회수 가능성 기준을 어떻게 적용하는지에 대하여 이해관계자가 제기한 적용 질문을 논의하였다. 논의 결과, 다음 사항에 대하여 잠재적으로 다른 해석이 있다고 IASB와 FASB에 알렸다.
- (1) 계약에서 약속된 총 대가를 회수할 가능성이 높지 않은 경우에 문단 9(5)의 회수 가능성 기준을 적용하는 방법
 - (2) 계약이 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못하는 경우에, IFRS 15 문단 15에 따라 고객에게서 받은 환불되지 않는 대가를 수익으로 인식하는 시기

회수 가능성을 평가함

- BC46B 문단 9(5)에서는 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높은지를 기업이 평가하도록 요구한다. 이 평가는 IFRS 15의 1 단계인 *고객과의 계약을 식별하기*의 일부를 구성한다. TRG의 논의 결과, 일부 이해관계자는 이 요구사항을 기업이 계약에서 약속된 모든 대가의 회수 가능성을 평가해야 한다는 뜻으로 해석한다고 IASB와 FASB에 알렸다. 이 해석에 따르면 신용도가 나쁘다고 평가되지 않는다면 유효한 계약일지라도, 신용도가 나쁘다고 평가되는 고객과의 일부 계약은 문단 9(5)의 기준을 충족하지 못할 것이다. 다른 이해관계자들은 기업이 신용위험에서 스스로를 보호하는 능력이 있다면 그 계약은 유효할 것이라고 주장하였다.
- BC46C IASB와 FASB는 문단 9(5)의 평가가 대가에 대한 기업의 계약상 권리가 수행의무와 어떻게 관련되어 있는지를 고려하도록 기업에

요구한다는 점에 주목하였다. 그 평가는 고객의 신용위험에 대한 기업의 익스포저와 계약 내내 익스포저를 관리하기 위해 기업이 쓸 수 있는 사업관행을 고려한다. 예를 들면 기업은 고객에게 재화나 용역의 공급을 중지할 수 있거나 선급금을 요구할 수 있다. 이는 문단 BC46에서 기술한 IASB와 FASB가 고려한 사항에 대한 설명과 일치한다.

BC46D FASB는 기업이 약속한 재화나 용역 모두에 대하여 계약에서 약속된 대가의 회수 가능성을 고려하기보다는, 고객에게 이전될 재화나 용역에 대하여 계약에서 약속된 대가의 회수 가능성을 평가해야 한다는 점을 명확히 하기 위하여 Topic 606의 적용지침과 사례를 개정하기로 결정하였다.

BC46E IASB는 시행일 전 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 IFRS 15에 있는 요구사항과 문단 BC42~BC46의 설명으로 충분하다고 결론지었다. IASB는 문단 9(5)의 회수 가능성 기준을 개발할 때 IASB와 FASB의 의도에 맞는 실무가 개발될 것으로 예상했다는 점에 주목하였다. IASB는 문단 9(5)와 동일한 Topic 606 문단을 FASB가 예정대로 명확화 하더라도 결과에 어떠한 차이를 추가한다고 생각하지 않는다. 이 결론에 이르면서, IASB는 기업이 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높다고 보지 않을 경우에는 일반적으로 고객과 계약을 체결하지 않을 것이라 보았다. 이는 문단 BC43의 IASB와 FASB의 논거와도 일치한다. IASB와 FASB의 의도는 많은 계약이 문단 9(5)의 조건을 충족하지 못해야 한다는 것이 아니다. 이를 근거로, IASB는 문단 9(5)의 명확화가 적용될 수 있는 계약의 수가 적을 것이라고 생각한다.

계약 종료

BC46F 문단 15에서는 계약이 수익인식모형의 1 단계를 충족하지 못할 때 고객에게서 받은 대가를 수익으로 인식해야 하는 시기를 규정한다. 문단 15(2)에서는 계약이 종료되었고 고객에게서 받은 대가가 환불되지 않는 경우에 기업이 수익을 인식해야 한다고 기술한다. TRG는 논의 결과 이해관계자가 계약이 종료되는 시기를 서로 다르게 이해할 수도 있다는 것을 IASB와 FASB에 알려 주었다. 계약이 종료되는 시기의 판단은 수익인식모형의 1 단계를 충족하지 못하는 계약에서 기업의 수익 인식시기에 영향을 미친다. 일부 이해관계자는 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역 이전하기를 중단하는 때에 계약이 종료된다고 주장한다. 다른 이해관계자는 기업이 고객에게서 회수하는 노력을 중단하는 때에만 계약이 종료된다고 주장한다. 이해관계자는 그 두 가지 사건은 흔히 다른 시점에 일어난다고 언급하였다. 예를 들면 기업은 때때로 고객에게 약속한 재화나 용역 이전하기를 중단한 다음에도, 상당 기간 회수하는 노력을 한다. 그 결과로, 비록 기업이 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전하기를 중단하였을 수 있어 고객에게 이전할 재화나 용역에 대한 의무가 더는 없는 경우에도, 고객에게서 받은 환불되지 않는 대가는 기업이 회수하는 노력을 하는 상당 기간에 걸쳐 부채로 인식될 수 있다.

BC46G FASB는 기업이 받은 대가를 수익으로 인식해야 하는 사건을 추가하기 위하여 Topic 606 문단 606-10-25-7(IFRS 15 문단 15와 동일)을 개정하기로 결정하였다. 이 개정 내용에서는 (1) 기업이 받은 대가와 관련되는 재화나 용역의 통제를 이전하고, (2) 추가 재화나 용역을 이전하기를 중단하여 추가 재화나 용역을 이전할 의무가 없으며, (3) 고객에게서 받은 대가가 환불되지 않을 때, 기업이 받은 모든 대가를 수익으로 인식하는 것을 허용할 것이라고 예상된다.

BC46H IASB는 흔히 계약에서 고객이 지급하지 않을 경우에 기업이 계약

을 종료할 권리가 있다고 규정한다는 점과 이는 일반적으로 고객이 갚아야 할 금액을 회수할 기업의 권리에 영향을 미치지 않을 것이라는 점에 주목하였다. IASB는 회수하는 노력을 중단하는 기업의 결정은 고객이 갚아야 할 대가와 관련하여 계약상 기업의 권리와 고객의 의무에는 보통 영향을 미치지 않을 것이라는 점에도 주목하였다. 이에 근거하여, IASB는 IFRS 15의 현행 요구사항을 더 명확하게 하지 않더라도 기업이 고객에게 재화나 용역의 제공을 중단할 때에 계약은 종료된다고 결론 내리기에 충분하다고 결론지었다. 일부 IASB 위원은 계약의 종료를 IFRS 15에서 정의할 경우에 IFRS의 다른 분야에서 의도하지 않은 결과가 나올 수도 있다고 우려하였다. 따라서 IASB는 문단 15를 개정하지 않기로 결정하였다.

문단 9의 기준을 충족하지 못하는 계약에 대한 회계처리

BC47 IASB와 FASB는 계약이 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못할 때, 기업은 그 권리와 의무를 어떻게 회계처리해야 하는지에 대한 일부 의견제출자의 질의에 대응하여 IFRS 15 문단 14~16의 요구사항을 포함하기로 결정하였다. 그 의견제출자들은 구체적인 요구사항이 없는 상태에서 계약이 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못한다면, 기업은 대체 지침을 찾을 것이고, 수익인식모형을 유추하여 적용할 가능성이 있는데 이는 회계처리를 적절하게 하는 결과를 가져오지 못할 수도 있다고 우려하였다. 따라서 IASB와 FASB는 계약이 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못하는 경우에 IFRS 15 문단 15의 사건 중 하나가 일어나거나 기업이 IFRS 15 문단 9의 기준을 재검토하고 나중에 계약이 그 기준을 충족할 때에만 기업은 받은 대가를 수익으로 인식해야 한다고 규정하였다.

BC48 문단 15의 요구사항은 유효하지 않을 수 있어 진정한 거래를 나

타내지 않는 계약을 걸러내려고 한 IFRS 15 문단 9에 대한 IASB와 FASB의 근거에 부합하며, 따라서 그 계약에 대해 수익을 인식하면 그러한 거래를 충실히 표현하지 못할 것이다. 그러므로 계약이 완료되거나 취소되기 전까지, 후속적 재검토에서 IFRS 15 문단 9의 모든 기준을 충족하기 전까지는 이 요구사항에 따라 기업은 수익을 인식할 수 없다. IASB와 FASB는 이 접근법이 종전 US GAAP에 포함되었고, 판매가 완료되지 않았을 때 적용되었던 ‘보 증금법(deposit method)’과 비슷하다는 점에 주목하였다.

BC49 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못하는 계약과 관련된 자산에 대해 자산제거에 관한 요구사항(그리고 원가인식에 관한 요구사항)을 포함할지를 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 이 유형의 거래에 대한 자산제거에 관한 요구사항을 포함하지 않기로 결정하였다. 그 요구사항을 포함하는 것은 이 프로젝트의 범위에서 벗어나기 때문이다. [그러나 FASB는 그 규정의 범위에서 벗어나는 거래—즉 비금융자산의 이전을 다루는 다른 기준서에 일부 자산제거 지침을 추가하였다(문단 BC494~BC503 참조)]. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하지 못하는 계약과 관련된 자산에 기업은 현행 IFRS와 US GAAP을 적용하여야 한다는 점에 주목하였다.

전혀 수행하지 않은 계약

BC50 IASB와 FASB는 계약의 각 당사자가 위약금 없이 계약을 종료할 수 있는 일방적이고 집행 가능한 권리를 가진다면 IFRS 15를 전혀 수행하지 않은 계약에 적용해서는 안 된다고 결정하였다. 그 계약은 어느 당사자가 수행하기 전까지 기업의 재무상태나 재무성과에 영향을 미치지 않을 것이다. 이와 반대로, 오직 한 당사자만 위약금 없이 전혀 수행되지 않은 계약을 종료할 수 있다면, 기업의 재무상태와 재무성과에 영향을 줄 수 있다. 예를 들면 고객

만 위약금 없이 전혀 수행되지 않은 계약을 종료할 수 있다면, 기업은 고객의 재량에 따라 언제라도 수행할 수 있는 상태에 있어야 한다. 이와 비슷하게, 기업만 위약금 없이 전혀 수행되지 않은 계약을 종료할 수 있다면 기업이 수행하기로 선택하는 경우에 기업은 고객에게서 집행 가능한 지급청구권을 갖는다.

- BC51 IFRS 15에 따라, 기업의 전혀 수행되지 않은 취소불능 계약에 대한 권리와 의무는 같은 금액으로 측정되므로 개시시점에 서로 상계될 것이다. 그러나 그 계약들을 IFRS 15의 적용범위에 포함하면 기업은 해당 계약의 체결로 생긴 재무상태의 변화에 관한 추가 정보를 제공할 것이다. 즉 전혀 수행되지 않은 계약의 나머지 수행의무에 배분한 거래가격을 공시한다(IFRS 15 문단 120 참조).

고객의 정의(문단 6과 부록A)

- BC52 IASB와 FASB는 기업이 IFRS 15에 따라 회계처리해야 할 계약(고객과의 계약)과 그 밖의 규정에 따라 회계처리해야 할 계약을 구별할 수 있도록 ‘고객’이라는 용어를 정의하기로 결정하였다.
- BC53 IFRS 15에서는 고객을 정의하면서 기업의 통상적인 활동을 언급한다. 일부 의견제출자는 IASB와 FASB에 통상적인 활동의 뜻을 명확히 해달라고 요청하였다. 그러나 IASB와 FASB는 추가 규정을 제공하지 않기로 결정하였다. 통상적인 활동의 개념은 IASB와 FASB 각각의 개념체계에서 언급하는 수익의 정의에서 비롯되었기 때문이다. 특히 IASB의 개념체계에서 수익을 서술하면서 ‘기업의 통상적인 활동’을 명확히 언급하고 있으며 FASB의 개념보고서 제6호(Concepts Statement No.6)의 수익의 정의에서는 기업의 ‘계속되는 주요 영업 또는 중심 영업’의 개념을 언급한다. BC29에서 보듯이, IASB와 FASB는 수익인식 프로젝트에서 수익의 정의를 다시 고려하지 않았다.

BC54 일부 의견제출자는 일부 공동 유형의 계약(예: 협력자와의 계약이나 동업자와의 계약) 당사자들이 고객의 정의를 충족하는지를 명확히 해줄 것을 요청하였다. 그러나 IASB와 FASB는 관계의 특성(공급자-고객 대 협업 또는 동업)은 해당 계약들의 구체적 조건에 달려있기 때문에 다양한 산업에 동일한 방식으로 적용하는 적용 지침을 개발하는 것이 가능하지 않을 것이라고 판단하였다. IASB와 FASB는 의견제출자들이 강조한 많은 약정에서 거래상대방이 고객인지를 판단하기 위해서는 모든 관련 사실 및 상황(예: 거래상대방이 하는 활동의 목적)을 고려할 필요가 있다고 보았다. 기업이 그 판단을 할 필요가 있는 약정의 예는 다음과 같다.

- (1) 생명공학·제약 기업의 공동 연구·개발 노력이나, 항공우주·방위, 기술·의료 산업이나 고등 교육기관의 이와 비슷한 약정
- (2) 석유·가스 산업에서 연안의 석유 및 가스 매장지역의 동업자들이 보고기간에 생산량에 대한 비례적 권리 사이의 차이를 조정하기 위해 서로에게 지급할 수 있는 약정
- (3) 기업이 연구활동을 위해 보조금과 후원금을 받고 그 교부자와 후원자는 연구활동의 산출물을 어떻게 사용할지를 규정할 수 있는 비영리산업의 약정

BC55 IASB와 FASB는 협력자나 동업자와의 계약[예: IFRS 11에서 정의한 공동약정이나 Topic 808 ‘협업약정(*Collaborative Arrangements*)’ 범위에 포함되는 협업약정]도 약정 조건 일부나 전부에 대하여 협력자나 동업자가 고객의 정의를 충족한다면 IFRS 15의 범위에 포함될 수 있음에 주목하였다.

BC56 또 IASB와 FASB는 협력자나 동업자와의 일부 거래에는 IFRS 15의 원칙을 적용하는 것이 적절할 수 있는 경우가 있음에 주목하였다. 예를 들면 IAS 8에 따라 협업약정이나 동업에 IFRS 15를 적용하는 것이 적절하다면(US GAAP을 적용하는 기업의 경우에는 US GAAP에 더 권위 있는 관련 규정이 없다면) 기업은 협업

약정이나 동업에 IFRS 15의 적용을 고려할 수 있다.

BC57 고객과의 계약만을 IFRS 15에 따라 회계처리해야 한다는 IASB와 FASB의 결정이 있기는 하지만 IASB와 FASB는 IFRS 15의 일부 요구사항을 기업의 통상적인 영업활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전에도 적용해야 한다고 결정하였다(문단 BC494~BC503 참조).

다른 당사자에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 제품의 교환(문단 5(4))

BC58 동질적 제품을 생산하는 산업에서는 같은 사업을 하는 기업들이, 교환을 하는 상대방이 아닌 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위하여 제품을 교환하는 일이 흔하다. 예를 들면 유류 공급업자는 다른 유류 공급업자와 재고를 교환하여 운송비용을 절감하거나 재고 수요를 즉시 충족하거나 최종 소비자에게 석유 판매를 쉽게 할 수 있다. IASB와 FASB는 기업과 재고를 교환하는 거래 상대방이 기업의 통상적인 영업활동의 산출물을 획득하기로 계약했기 때문에 그 거래 상대방은 고객의 정의를 충족할 수 있다는 점에 주목하였다. 따라서 명확한 규정이 없으면 기업은 재고를 교환할 때 한 번 수익을 인식하고 최종 소비자에게 재고를 판매할 때 또 다시 수익을 인식할 수 있다. IASB와 FASB는 이는 다음과 같은 이유로 적절하지 않다고 결정하였다.

- (1) 기업은 수익과 비용을 모두 합산할 것이고 이는 재무제표이용자들이 보고기간에 이룬 기업의 성과와 총 이윤을 평가하기 어렵게 한다.
- (2) 일부는 그 약정에서 상대방이 고객이 아닌 공급자의 역할도 한다고 본다.

BC59 IASB와 FASB는 고객의 정의를 수정할 것을 고려하였다. 그러나 의도하지 않은 결과에 대한 우려로 그 대안을 채택하지 않았다.

따라서 IASB와 FASB는 같은 사업을 수행하는 기업 사이에 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 할 수 있도록 하는 비화폐성 교환을 포함하는 거래는 IFRS 15의 적용범위에서 제외하기로 결정하였다. FASB는 이러한 교환이 비화폐성 거래에 관한 Topic 845의 적용범위에 계속 포함되어야 한다는 점에 주목하였다.

규정의 적용범위에서 벗어나는 고객과의 계약(문단 5)

BC60 IASB와 FASB는 다른 기준서에서 다루는 다음 세 가지 유형의 고객과의 계약을 IFRS 15의 적용범위에서 제외하였다.

- (1) 리스
- (2) 보험계약³⁾
- (3) IASB와 FASB에서 제정한 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 금융상품과 그 밖의 계약상 권리나 의무

BC61 일부 의견제출자는 기준서 문단 5의 ‘계약상 권리 또는 의무’의 뜻을 명확히 해달라고 FASB에 요청하였다. 신용장이나 대출약정 [Topic 440 ‘약정(*Commitments*)’에서 다룸]과 같이 ASC의 다른 부분에서 다루는 금융상품 약정이 Topic 606의 적용범위에 포함되는지가 불분명하기 때문이다. FASB는 ASC의 다른 Topic에 구체적인 규정이 있는 거래에는 Topic 606을 적용하기보다는 그 다른 주제(Topics)의 더 상세한 규정을 적용하는 것이 본래 의도였음을 주목하였다. 예를 들면 FASB는 Topic 460 ‘보증(*Guarantees*)’의 적용범위에 포함되는 보증(제품 보증 제외)을 Topic 606의 적용범위에서 제외하기로 결정하였다. 그 보증에 관한 기존 회계 규정은 보증부채를 인식하고 측정하는 것에 주로 중점을 두기 때문이다.

BC62 일부 의견제출자는 고객과의 계약 일부를 IFRS 15의 적용범위에서 제외(예: 문단 BC60에서 식별된 사항)하면 산업에 특화되거나

3) 2017년 5월에 공표된 IFRS 17 ‘보험계약’에서는 보험계약의 정의를 충족하는 고정수수료 서비스 계약에 IFRS 17을 적용할 것인지 또는 IFRS 15를 적용할 것인지 기업이 선택할 수 있도록 허용한다. 이러한 선택권을 허용하기 위해 IASB가 고려하였던 사항은 IFRS 17의 결론도출근거 문단 BC95~BC97에 있다.

거래에 특화된 수익인식 지침의 개발이 무한히 계속될 수 있으며, 이것은 수익인식 프로젝트의 공식적인 목적에 맞지 않는다고 판단하였다. IASB와 FASB는 이 의견에 동의하지 않았다. IASB와 FASB의 견해에 따르면, IFRS 15는 다른 기준 제정 프로젝트에서 수익 논제를 고려할 수 있는 체계를 제공한다. IASB와 FASB는 그 다른 프로젝트의 맥락에서 보면 고객과의 계약에 대한 다른 회계처리 기준은 재무제표이용자들에게 더 목적 적합한 정보를 제공할 수 있다고 결정하였다.

BC63 다른 의견제출자들은 IFRS 15와 IFRS 9의 적용범위 규정에서 서로 모순되게 보이는 점이 있음을 알아냈다. 그 의견제출자들은 (금융자산의 정의를 충족하는) 계약자산의 회계처리에 대한 일부 요구사항은 금융상품 기준서에서 규정하는 금융자산 회계처리와 일치하지 않는다고 하였다. 예를 들면 계약자산은 화폐의 시간가치에 따른 조정을 할 필요가 없는 경우가 있다(문단 BC236 참조). 그리고 또 다른 경우에는 거래가격에 변동대가가 포함된다면 계약자산을 기대현금흐름의 일부를 제외한 금액으로 최초에 측정할 수 있다(문단 BC189~BC223 참조). 그러나 IASB는 이 의견제출자들의 의견에 동의하지 않았다. IASB는 IFRS 15 문단 5의 요구사항(IFRS 15의 제정에 따른 IAS 39의 개정 내용인 IAS 39 문단 2 (11)와 함께)을 보면 계약자산이 IFRS 15의 적용범위에 포함되면 그 계약은 IAS 39의 적용범위에 포함되지 않는 것이 명확하다는 점에 주목하였다.

다른 기준서의 적용범위에 일부만 포함되는 계약(문단 7)

BC64 고객과의 계약 중 일부는 IFRS 15의 적용범위에 포함되고 일부는 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 경우가 있다(예: 용역계약을 수반하는 리스). IASB와 FASB는 이 경우에 기업이 전체 계약을 하나의 기준서에 따라 회계처리하도록 하는 것은 부적절하다고 결정하였다. 재화나 용역이 개별적으로 판매되는지, 다른 재화나

용역과 함께 판매되는지에 따라 회계처리 결과가 달라질 수 있기 때문이다.

BC65 IASB와 FASB는 IFRS 15의 요구사항이 계약을 분리하고 각 부분에 대가를 배분하는 기본 접근법이 되어야 하는지를 고려하였다. 그러나 IFRS 15의 적용범위에 포함되지 않는 계약을 분리할 때 특정한 문제가 생길 수 있다. 예를 들면 금융상품이나 보험계약은 기업으로 하여금 IFRS 9, Subtopic 942-605 ‘금융용역: 예치와 대여 - 수익인식(*Financial Services—Depository and Lending—Revenue Recognition*)’, IFRS 4⁴⁾, Subtopic 944-605 ‘금융용역: 보험 - 수익인식(*Financial Services—Insurance—Revenue Recognition*)’에 따라 회계 처리하는 것이 최선인 용역을 제공하도록 요구할 수 있다.

BC66 따라서 IASB와 FASB는 다른 기준서에서 계약의 일부를 분리하는 방법이나 최초 측정 방법을 규정하고 있다면, 먼저 그 기준서를 적용한다고 결정하였다. 즉 계약의 일부를 회계처리하는 데에 더 구체적인 기준서를 우선 적용하고 나머지 대가가 있다면 IFRS 15의 적용범위에 포함되는 계약의 각 부분에 배분한다. 이 설명은 다른 기준서에서 계약 또는 약정의 특정 부분에 적용할 구체적인 요구사항을 제공한다면 그 기준서를 계약 또는 약정의 특정 부분에 적용해야 한다는 IFRS 15의 적용범위 관련 원칙에 일치한다. IASB와 FASB의 결정은 Topic 606으로 대체한 US GAAP의 복수 요소 약정에 관한 요구사항과도 일치한다. IASB와 FASB는 이 결정은 약정 전반의 할인액을 IFRS 15의 적용범위에 포함되는 약정의 일부에 배분하는 결과를 가져온다는 점에 주목하였다.

계약의 식별(문단 9~16)

BC67 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9의 기준을 충족하는 경우에만 고

4) 2017년 5월에 공포된 IFRS 17 ‘보험계약’은 IFRS 4를 대체하였다.

객과의 계약에 수익인식모형을 적용한다고 결정하였다. 그 기준에 대한 근거는 문단 BC33~BC46에서 기술한다.

BC68 IFRS 15는 고객과의 계약별로 적용한다. 많은 경우에 구분하여 회계처리하는 계약은 고객과 협의한 개별 계약일 것이다. 그러나 계약의 구조와 범위는 계약 당사자들이 합의를 어떻게 기록하기로 결정하는지에 따라 달라질 수 있다. 예를 들면 계약의 당사자들은 관련된 재화나 용역의 판매를 문서화하기 위해 둘 이상의 계약을 사용하거나 관련되지 않은 재화나 용역의 판매를 문서화하기 위해 하나의 계약을 사용할 법적 또는 상업적 이유가 있을 수 있다. IASB와 FASB가 IFRS 15를 개발하는 목적 중 하나는 계약에 대한 회계처리하는 기업이 계약을 어떻게 설계하는지보다는 현재 기업의 권리와 의무에 따라 결정되도록 하는 것이다.

IFRS 15를 포트폴리오 수준에서 적용

BC69 IFRS 15는 개별 계약에 요구되는 회계처리를 규정한다. 많은 기업이 다수의 계약을 갖고 있기 때문에 일부 의견제출자는 계약별로 (contract-by-contract basis) 이 모형을 적용할 때 겪는 실무적 어려움에 주목하였다. 이 의견제출자들은 IFRS 15를 항상 계약별 기준으로 적용할 필요가 있는지를 질문하였다. IASB와 FASB는 기업이 이 모형을 계약에 적용하는 방법은 IASB와 FASB가 규정으로 정해야 할 사안 이 아니라고 보았다. 그러나 IASB와 FASB는 그 피드백을 고려하여 IFRS 15 문단 4에 실무적 간편법을 포함하기로 결정함으로써 일부 계약들에는 IFRS 15를 적용하는 실무적 방법으로 '포트폴리오 접근법'을 사용하는 것일 수 있음을 인정하였다. IASB와 FASB는 기업이 포트폴리오의 규모와 구성을 선택하는 판단을 할 때 그 포트폴리오에 수익인식모형을 적용하는 것이 그 포트폴리오의 개별 계약이나 수행의무에 수익인식모형을 적용하는 것과 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상해야 할 것임을 인정하였다. IASB와 FASB는 논의에서 각 결과를 계량적으로 평가하라는 의도가 아니었고 그 대신에 기업은

기업의 계약 유형에 적절한 포트폴리오를 결정하도록 합리적인 접근법을 쓸 수 있어야 한다는 뜻을 나타냈다.

BC70 IASB와 FASB는 이 방법이 IFRS 15를 적용하는 실무적 방법이기 때문에 포트폴리오 접근법은 기업이 다수의 비슷한 계약을 보유하고 있고 각 계약에 수익모형을 별도로 적용하는 것이 실무상 불가능할 수 있는 일부 산업에서 특히 유용할 수 있다고 보았다. 예를 들면 통신업계 기업들은 회계시스템을 적용하여 각 계약에서 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 그 결과를 토대로 그 계약에서 식별된 수행의무에 거래가격을 배분하는 것은 복잡하고 비용이 많이 들 것이라고 설명하였다(문단 BC287~BC293 참조).

계약의 결합(문단 17)

BC71 IASB와 FASB는 기업이 둘 이상의 계약을 결합하여 하나의 계약으로 회계처리해야 하는 경우의 요구사항을 IFRS 15 문단 17의 요구사항에 포함하기로 결정하였다. 이는 일부 경우에 기업이 둘 이상의 계약을 별도로 회계처리하는지, 아니면 하나의 계약으로 회계처리하는지에 따라 수익의 금액과 인식시기가 달라질 수 있기 때문이다.

BC72 IASB와 FASB는 여러 계약을 동시에 또는 가까운 시기에 체결하는 것이 그 계약들을 결합하기 위한 필요 조건이라고 결정하였다. 이 결정은 회계단위로서 회계처리할 계약을 식별하는 목적에 부합하는데, 그 판단도 계약 개시시점에 내리기 때문이다.

BC73 IASB와 FASB는 여러 계약을 동시에 또는 가까운 시기에 체결하는 것에 더하여 그 계약들이 IFRS 15 문단 17의 기준을 하나 이상 충족해야 결합할 수 있다고 결정하였다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 17의 (1) 또는 (2)의 기준이 충족되면 계약들의 대가 사이의 관계[가격의 상호의

존성(price interdependence)]가 긴밀하여 이 계약들을 결합하지 않는다면 각 계약의 수행의무에 배분된 대가가 고객에게 이전된 재화나 용역의 가치를 충실하게 나타내지 못할 수 있다고 보았다. IASB와 FASB는 기업이 계약을 설계하는 방법에 따라 수행의무 식별에 관한 요구사항을 실질적으로 회피할 가능성을 막기 위하여 IFRS 15 문단 17(3)의 기준을 포함하기로 결정하였다.

BC74 IASB와 FASB는 둘 이상의 계약을 결합하기 위해서는 같은 고객과의 계약이어야 한다고 명확히 하였다. 그러나 IASB와 FASB는 일부 상황에서 특수관계자들[IAS 24와 Topic 850 ‘특수관계자 공시(Related Party Disclosure)’에서 정의함]과 체결한 계약들은 그 개별 계약들이 상호의존성이 있다면 결합해야 함을 인정하였다. 따라서 이 경우에는 여러 특수관계자와 체결한 계약들을 결합하는 것이 수익인식의 금액과 시기를 더 적절하게 나타낸다.

BC75 IASB와 FASB는 하나의 상업적 목적을 이루기 위하여 여러 계약을 일괄 협상한다면 그 계약들을 같은 고객과 동시에 또는 가까운 시기에 체결하는지에 관계없이 그 계약들을 모두 결합해야 하는지를 규정할지도 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 너무 많은 계약들을 결합하여 기업의 수행 정도를 충실히 나타내지 못하는 의도하지 않은 결과를 가져올 수도 있다는 점을 우려하여 그렇게 하지 않기로 결정하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 계약을 ‘동시에 또는 가까운 시기’에 체결하였는지를 결정하기 위하여 기업의 판단이 필요하다고 결정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 계약 당사자들이 확약한 시점 사이의 간격이 길수록 협상에 영향을 미치는 경제적 상황이 달라졌을 가능성이 더 높다는 점에 주목하였다.

계약변경(문단 18~21)

BC76 IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정은 계약변경을 회계처리하기 위한

일반적 체계를 포함하지 않았다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 계약변경에 관한 회계처리의 일관성을 개선하기 위하여 IFRS 15에 계약변경에 관한 요구사항을 포함하기로 결정하였다. 수익인식모형을 개발하면서 IASB와 FASB는 계약변경의 회계처리에 대하여 서로 다른 접근법을 제안하였다. 그러나 각 접근법은 변경된 계약에서 기업의 권리와 의무를 충실하게 나타내겠다는 전반적인 목적을 가지고 개발되었다. IASB와 FASB는 변경된 계약에서 생기는 권리와 의무를 충실하게 나타내기 위해서는 기업이 일부 변경은 전진적으로 회계처리하고 다른 변경은 누적효과 일괄조정기준(cumulative catch-up basis)으로 회계처리해야 한다고 결론지었다.

BC77 IASB와 FASB는 추가로 약속한 재화나 용역이 구별되고 재화나 용역의 가격이 개별 판매가격(stand-alone selling price)을 반영한다면 계약변경을 전진적으로 회계처리해야 한다고 결정하였다(IFRS 15 문단 20 참조). IASB와 FASB는 이 기준들을 충족하는 때에는 추가 재화나 용역에 대해 별도로 계약을 체결하는 기업과 기존 계약을 변경하는 기업 사이에 경제적 실질의 차이가 없다고 결정하였다.

BC78 또 IASB와 FASB는 계약변경 후에 제공할 재화나 용역이 이미 제공한 재화나 용역과 구별되면 계약변경을 전진적으로 회계처리해야 한다고 결정하였다(IFRS 15 문단 21(1) 참조). IASB와 FASB는 이 회계처리는 추가로 약속한 재화나 용역의 가격이 그 개별 판매가격을 반영하는지와 관계가 없어야 한다고 결정하였다. 이는 이러한 유형의 변경을 누적효과 일괄조정기준으로 회계처리하면 복잡할 수 있고, 계약변경은 원래 계약 후에 협상하며 새로운 사실 및 상황에 기초하므로 누적효과 일괄조정기준이 계약변경의 경제적 실질을 반드시 충실하게 나타내지 못할 수 있기 때문이다. 그래서 이 접근법은 전에 이행한 수행의무의 회계처리에 영향을 미치는 것을 막고 따라서 이행한 수행의무에 대해 인식한 수익을 조정하지 못하도록 한다.

- BC79 일부 의견제출자는 기업이 일련의 구별되는 재화나 용역으로 구성된 단일 수행의무가 있는 계약의 변경을 회계처리할 때에도 누적효과 및 팔조정기준을 사용해야 할 것을 우려하였다. 일반적으로 이 계약들은 에너지 계약이나 휴대전화 사용시간 서비스와 같이 반복되는 용역을 포함한다. IASB와 FASB는 이 우려를 고려하여 계약변경을 전진적으로 회계처리할지에 대한 결정은 계약상 나머지 약속이 구별되는 재화나 용역에 대한 것인지에 달려있다고 IFRS 15 문단 21(1)에서 명확히 하였다. 이는 수행의무가 일련의 구별되는 재화나 용역을 나타낸다면 기업이 단일 수행의무가 있다고 판단하더라도 마찬가지이다(문단 BC113~BC116 참조).
- BC80 IASB와 FASB는 나머지 재화나 용역이 구별되지 않고 부분적으로 이행하는 단일 수행의무(시간이 지남에 따라 이행하는 수행의무)의 일부라면 기업은 누적효과 및 팔조정기준으로 계약변경의 효과를 인식해야 한다고 결정하였다. 이에 따라 기업은 거래가격과 수행의무의 진행률을 새로 수정해야 하며 둘 다 계약의 변경으로 변동될 수 있다. 이 접근법은 특히 건설업에 목적 적합하며 그 산업에서 일반적으로 수용된다. 그 유형의 계약변경에서는 일반적으로 기존 계약에서 약속한 재화나 용역과 구별되는 추가 재화나 용역을 이전하지 않을 것이기 때문이다.
- BC81 의견제출자들은 또 계약변경에 관한 요구사항을 가격이 정해지지 않은 주문변경(문단 BC39 참조)과 계약 배상청구(범위와 가격의 변동이 승인되지 않거나 분쟁 중인 특정한 변경)에 어떻게 적용할지를 물었다. IFRS와 US GAAP에서는 종전에도 건설형 계약과 생산형 계약 내에서 가격이 정해지지 않은 주문변경과 계약 배상청구에 대한 구체적인 지침을 포함하였다. IASB와 FASB는 IFRS 15에서 특히 다음의 관련 규정을 포함하기 때문에 이 유형의 계약변경 회계처리에 대한 구체적인 규정을 제공할 필요가 없다고 결정하였다.

- (1) IFRS 15 문단 18과 19에서는 기업이 가격이 정해지지 않은 주문변경이나 계약 배상청구로 생기거나 변경된 계약 당사자들의 권리와 의무가 집행 가능한지를 판단하도록 요구한다.
- (2) IFRS 15 문단 19에서는 기업이 가격이 정해지지 않은 주문변경이나 계약 배상청구에 따른 거래가격의 변동을 추정하도록 요구한다.
- (3) IFRS 15 문단 21에서는 기업이 가격이 정해지지 않은 주문변경이나 계약 배상청구를 전진적으로나 누적효과 일괄조정기준으로 회계처리할지를 결정하도록 요구한다.

거래가격 변동과 계약변경의 상호작용

BC82 2011년 공개초안에서는 계약가격이 변동되는 경우에만 계약변경에 대하여 누적효과 일괄조정기준으로 회계처리할 것을 제안하였다. 이것이 거래가격 변동(변동대가 추정치의 변동의 결과)에 관한 요구사항과 일치할 것이기 때문이다. 재심의 과정에서 IASB와 FASB는 이 제안이 구별되는 재화나 용역이 계약변경에 포함되는지에 따라 회계처리 결과가 매우 달라진다는 점에 주목하였다. 가격만 변동되는 계약변경은 누적효과 일괄조정기준으로 회계처리하는 반면에 가격 변동과 동시에 구별되는 재화나 용역(아무리 적더라도)을 계약에 추가하는 변경은 전진적으로 회계처리하기 때문이다. 더욱이 IASB와 FASB는 계약변경으로 생기는 거래가격의 변동과 변동대가 예상의 변동은 서로 다른 경제적 사건의 결과임에 주목하였다. 변동대가 예상치의 변동은 계약 개시 시점에 식별되고 합의한 변수의 변동에서 생긴다. 반면에 계약변경에서 생기는 가격의 변동은 계약 당사자들 사이의 개별, 후속 협상에서 생긴다. 따라서 IASB와 FASB는 계약가격만을 바꾸는 계약변경을 다른 계약변경과 같은 방식으로 회계처리해야 한다고 결정하였다.

BC83 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 계약변경 후에 일어나지만 변경 전에 약속된 변동대가에 기인하는 거래가격의 변동을 기업이

어떻게 배분해야 하는지(IFRS 15 문단 21(1)에 따른 회계처리)를 명확히 해달라고 요청하였다. 이는 최초 계약에서 변동대가(금액)의 추정치가 달라졌거나 더는 제약받지 않기 때문에 일어날 수 있다. 구체적으로, 이 의견제출자들은 이 상황에서 상응하는 거래가격의 변동을 변경된 계약의 수행의무에 배분해야할지 변경 전에 이행된 수행의무를 포함하여 변경 전의 계약(최초 계약)에서 식별된 수행의무에 배분해야 하는지를 물었다. IASB와 FASB는 이 피드백에 대응하여 IFRS 15 문단 90에서 그 상황에서 거래가격 변동분의 배분은 거래가격의 변동이 계약변경 전에 약속된 변동대가가 원인인지와 그 정도에 달려있음을 명확히 하였다. 이를 명확히 하면서 IASB와 FASB는 약속된 변동대가와 그 변동대가와 관련된 불확실성의 해소가 계약변경에서 영향을 받지 않는다면, 이 상황에서 거래가격의 변동을 최초 계약에서 식별된 수행의무에 배분하는 것이 적절할 것이라고 보았다.

수행의무의 식별

수행의무의 정의(부록 A)

BC84 IFRS 15에서는 재화나 용역을 제공할 의무를 수행의무로 정의하여 고객에게 재화나 용역을 제공할 의무와 그 밖의 의무를 구별한다. 수행의무의 개념은 종전 수익 기준서에서 인도대상물(deliverables), 계약의 구성요소(component), 계약의 요소(element)의 개념과 비슷하다. 비록 종전 수익 기준서에서도 수행의무의 개념은 내포되었지만 전에는 ‘수행의무’라는 용어를 정의하지 않았다.

BC85 IASB와 FASB가 수행의무의 정의를 개발하는 목적은 기업이 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역의 회계단위를 적절히 식별하게 하려는 것이었다. IASB와 FASB는 수익인식모형이 거래가격 배분 모형(allocated transaction price model)이기 때문에, 계약의

재화와 용역을 나타내는 의미 있는 회계단위를 식별하는 것이, 고객에게 약속된 재화나 용역을 이전하는 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내는 기준으로 수익을 인식하는 목적에 근본이 된다고 결정하였다.

BC86 IASB와 FASB는 수행의무는 다음 중 어느 하나가 될 수 있다고 결정하였다.

- (1) 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 묶음) (문단 BC94~BC112 참조)
- (2) 실질적으로 서로 같고 이전 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역(문단 BC113~BC116 참조)

약속한 재화나 용역의 식별(문단 24~25)

BC87 고객과의 계약에서 수행의무를 식별할 수 있기 전에 기업은 우선 그 계약에서 약속한 재화나 용역 모두를 식별할 필요가 있을 것이다. IASB와 FASB는 많은 경우에 계약에서 약속한 재화나 용역 모두는 그 계약에서 명확히 식별될 것이라는 점에 주목하였다. 그러나 그 밖의 경우에 재화나 용역을 제공하겠다는 약속은 기업의 사업 관행에 내재되어 있을 수도 있다. IASB와 FASB는 그 관행으로 기업이 재화나 용역을 이전[예: 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는(when-and-if-available) 소프트웨어의 특정되지 않은 갱신]할 것이라고 고객이 정당한 기대를 하게 한다면, 이러한 내재된 약속은 기업의 수행의무를 판단하는 데에 고려해야 한다고 결정하였다. 또 IASB와 FASB는 계약에 내재된 약속은 법적으로 집행 가능할 필요가 없음에 주목하였다. 고객이 정당한 기대를 한다면 고객은 그 약속들을 협상에 따른 교환의 일부(고객이 받을 것으로 예상하는 재화나 용역과 그 대가로 고객이 지급한 금액)로 볼 것이다. IASB와 FASB에서 개발한 이 규정이 없다면 고객과의 계약에 관련된 나머지 (암묵적) 약속이 있더라도 기업은

계약의 모든 대가를 수익으로 인식할 수도 있음에 주목하였다.

BC88 일부 의견제출자는 일부 약속한 재화나 용역이 수행의무의 정의를 충족하더라도 IFRS 15의 적용범위에서 제외하고 판매비나 부수 의무로 회계처리해야 한다고 제안하였다. 이러한 약속한 재화나 용역의 예로는 통신사에서 '무료'로 제공하는 단말기, 자동차제조업자가 제공하는 '무료' 유지용역, 슈퍼마켓, 항공사, 호텔에서 제공하는 고객충성포인트를 들 수 있다. 그 의견제출자들은 고객이 계약한 주요 재화나 용역에 대해서만 수익을 인식해야 하며 판매 인센티브와 그 밖의 부수 의무로 보는 것은 제외해야 한다고 하였다.

BC89 IASB와 FASB는 고객이 재화나 용역의 묶음에 대하여 기업과 계약을 할 때 기업은 고객이 계약한 주요 재화나 용역을 식별하는 것이 어렵고 주관적일 수 있다고 보았다. 또 그 판단의 결과는 기업이 사업모형 관점에서 판단하는지, 아니면 고객 관점에서 판단하는지에 따라 상당히 다를 수 있다. 따라서 IASB와 FASB는 계약의 결과로 고객에게 약속한 재화나 용역 모두는 수행의무를 생기게 한다고 결정하였다. 그 약속들이 기업과 고객이 협상한 교환의 일부이기 때문이다. 비록 기업이 이러한 재화나 용역을 판매 인센티브나 부수되는 재화 또는 용역으로 볼 수도 있지만, 이 재화나 용역은 고객이 대가를 지급한 것이고 기업은 수익인식 목적으로 대가를 배분해야 할 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 일부 경우에 인센티브를 보장 목적으로 설계하여 계약과 별개로 제공한다면 기업이 고객에게 수행의무에 해당하지 않는 인센티브를 제공할 수 있다고 보았다(판매 인센티브와 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 고객 선택권의 회계처리에 대한 추가 논의는 문단 BC386~BC395 참조).

BC90 비슷한 이유로, IASB와 FASB는 기업이 형식적이거나 하찮다고

볼 수 있는 수행의무의 회계처리를 면제하지 않기로 결정하였다.⁵⁾ 그 대신에 기업은 IAS 8과 FASB 개념보고서 제8호(Concepts Statement No. 8) '재무보고의 개념체계(*Conceptual Framework for Financial Reporting*)'에서 기술한 바와 같이 그 수행의무가 재무제표에 중요하지 않은지를 판단해야 한다.

BC91 기업이 약속한 재화나 용역을 식별하는 것을 돕기 위해 IFRS 15에서는 고객에게 제공하는 재화나 용역에 해당할 수 있는 약속의 유형의 예를 제공한다. IASB와 FASB는 받은 피드백에 대응하여 다음 사항도 약속된 재화나 용역을 나타낼 수 있다고 명확히 하였다.

- (1) 재화나 용역을 제공할 준비를 하거나 사용할 수 있게 하는 용역의 제공(문단 BC160 참조)
- (2) 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리 부여(문단 BC92 참조).

BC92 IASB와 FASB는 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 부여하면(예: 기업이 고객의 고객에게 재화나 용역을 제공할 약속을 하면) 기업에 수행의무가 생긴다는 점을 명확히 하는 것이 중요하다고 보았다. 이 유형의 약속은 다양한 산업의 유통망에 존재하지만 특히 자동차 산업에서 흔하다. 예를 들면 제조업자가 고객(판매업자)에게 자동차를 판매할 때 제조업자는 추가 재화나 용역(예: 유지)을 판매업자의 고객에게 약속할 수 있다. IFRS 15에서는 기업이 고객과의 계약의 일부로 고객에게 한 모든 약속—명시적 약속과 암묵적 약속 모두—을 식별하도록 요구한다. 따라서 고객이 자신의 고객에게 넘겨줄 수 있는 재화나 용역(예: 유지)에 대한 약속은 그 약속을 고객과의 계약에서 (명시적이거나 암묵적으로) 식

5) FASB는 수행의무가 고객과의 계약의 맥락 안에서 중요하지 않다면 기업이 약속한 재화나 용역이 수행의무인지를 판단할 필요는 없다고 기술하기 위하여 Topic 606을 후속적으로 개정하기로 결정하였다. IFRS 15에 비슷한 개정을 하지 않기로 한 결정에 대하여 IASB가 고려한 사항은 문단 BC116A~BC116E에서 설명한다.

별할 수 있다면 수행의무가 될 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 약속된 재화나 용역의 일부는 그 약속이 계약 당사자가 계약에 동의한 때에 (명시적이거나 암묵적으로) 존재하지 않는다면 수행의무에 해당하지 않을 수 있다는 점에 주목하였다.

BC93 또 IASB와 FASB는 기업이 수행할 수 있으나 고객에게 재화나 용역을 이전하지 않는 활동은 회계처리하지 말아야 한다고 명확히 하였다. 이것은 고객에게 재화나 용역을 직접 이전하지 않는 별도 활동(예: 상당한 금액의 준비원가가 드는 용역계약)을 하는 많은 계약에서 생길 수 있으며 그 활동들이 고객과 계약한 재화나 용역을 성공적으로 이전하기 위하여 필요한 경우에도 마찬가지이다. IASB와 FASB는 이 활동들을 수행의무에 포함하는 것은 수익인식의 핵심 원칙에 부합하지 않을 것이라고 결정하였다. 이 활동들은 고객에게 재화나 용역을 이전하는 결과를 가져오지 않기 때문이다.

약속이 수행의무를 나타내는 경우를 식별함(문단 22~30)

BC94 고객과의 계약은 재화나 용역을 이전하는 많은 약속을 포함할 수 있다. IASB와 FASB는 토론서에서 기업이 약속한 재화나 용역의 이전 시기를 검토하여 별도로 회계처리해야 하는 수행의무를 식별해야 한다고 제안하였다. 토론서에 대한 의견제출자들은 이 제안이 기업이 다른 시점에 이전하는 약속한 재화나 용역 모두를 별도로 회계처리하도록 요구할 것이라고 우려하였다. 이는 많은 계약에서 현실적이지 않고 특히 장기 용역계약과 건설계약에서 그러하다. 따라서 IASB와 FASB는 더 명확한 규정을 제공하기로 결정하여 기업이 수행의무를 실질적인 방식으로 식별하고 수익인식의 형태가 고객에게 재화나 용역을 이전하는 것을 충실히 나타내도록 하였다.

BC95 IASB와 FASB는 그 규정을 개발하면서 많은 계약에서 기업이 별도로 회계처리해야 하는 약속된 재화나 용역을 식별하기는 쉽다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15의 적용범위에 포함되는 다양한 산업과 거래에 적용할 수 있는, 약속된 재화나 용역을 적절한 방법으로 구별하는 수행의무 식별 원칙을 개발하였다. 이 원칙에서는 구별되는 재화나 용역의 개념을 사용한다. '구별되다(distinct)'라는 용어는 일반적인 의미로 다르거나 별개이거나 비슷하지 않은 것을 말한다. 대다수의 의견제출자는 계약의 수행의무를 식별하기 위하여 구별되는 재화나 용역이라는 원칙을 사용하는 데에 동의하였다. 그러나 많은 의견제출자는 재화나 용역이 구별되는 경우를 판단하는 규정을 개선하여 더 명확히 해달라고 IASB와 FASB에 요청하였다.

BC96 따라서 IASB와 FASB는 재화나 용역이 구별되기 위해서는 IFRS 15 문단 27의 기준을 반드시 충족하여야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB가 이 기준들을 심의한 내용은 다음 단락에서 논의한다.

구별될 수 있음

BC97 IASB와 FASB는 재화나 용역을 별도로 회계처리하기 위해서는 반드시 규정된 최소한의 특성을 갖추어야 한다고 결정하였다. 구체적으로 말하면 재화나 용역은 구별될 수 있어야 한다. 즉 그 재화나 용역은 고객에게 그 자체에서 효익을 제공하거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 제공할 수 있어야 한다. IASB와 FASB는 고객에게 효익을 제공할 수 없는 재화나 용역을 별개로 회계처리(그리고 개별 판매가격을 추정)하도록 기업에 요구하는 것은 재무제표이용자들에게 목적 적합하지 않은 정보를 제공하는 결과를 가져올 것으로 우려하였다. 예를 들면 기업이 고객에게 기계를 이전하였으나 그 기계는 그 기업만이 제공할 수

있는 설치 과정을 거친 후에만 고객에게 효익을 제공할 수 있다면 그 기계는 구별되지 않을 것이다.

BC98 2010년 공개초안에서는 재화나 용역이 구별되는 기능이 있어야 한다고 제안하여 최소한의 특성의 개념으로 다루었다. 즉 재화나 용역은 그 자체로 유용하거나 고객이 기업에서 취득하였거나 그 기업이나 다른 기업이 별도로 판매하는 다른 재화나 용역과 함께 할 때 유용해야 한다. 의견제출자들은 ‘구별된 기능’의 뜻에 대하여 추가 지침을 요청하였다. 거의 모든 계약의 요소는 다른 재화나 용역과 결합하면 유용할 수 있다고 생각하였기 때문이다.

BC99 따라서 IASB와 FASB는 구별된 기능의 개념을 개선하고 IFRS 15 문단 27(1)의 기준을 개발하였다. 또 IASB와 FASB는 기업이 그 기준을 적용하는 것과 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻을 수 있는지 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있는지를 판단하는 것을 돕기 위하여 IFRS 15 문단 28의 요구사항(2011년 공개초안의 결론도출근거에서 비롯됨)을 포함하였다. 이 요구사항은 경제적효익의 개념에 집중한다. 많은 의견제출자는 이것이 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻을 수 있는지 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있는지를 판단하는 데에 도움이 되었다고 설명하였다. IASB와 FASB는 개념적으로, 보통 별도 판매하는 재화나 용역은 모두 그 자체에서나 다른 자원과 함께하여 이용할 수 있다고 보았다. 그렇지 않으면 기업이 그 재화나 용역을 별도로 공급할 시장은 없을 것이다.

BC100 IASB와 FASB는 ‘고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻을 수 있는지’에 대한 판단은 고객이 재화나 용역을 사용할 수 있는 방법이 아니라 재화나 용역 자체의 특성에 기초하여야 한다고 보았다. 따라서 기업은 그 기업 외의 원천에서 쉽게 구할 수 있는 자원을 고객이 획득하는 것을 방해하는 어떠한 계약상 제한도 무

시할 것이다.

- BC101 구별되는 재화나 용역의 속성은 복수 요소 약정의 별도 인도대상물을 식별하기 위한 종전의 수익인식 규정과 비교할 수 있다. 종전 규정에서는 기업이 인도한 품목을 별도로 회계처리하기 위해서는 그 품목은 반드시 '개별적으로 고객에게 가치가 있어야 한다'고 규정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 계약에서 수행의무를 식별할 때 약속한 재화나 용역을 고객이 어떤 의도로 사용할지 반드시 판단해야 하는 것으로 비치는 것을 피하기 위하여 그 용어를 사용하지 않기로 결정하였다. IASB와 FASB는 기업이 주어진 계약에서 고객의 의도를 아는 것은 불가능하지는 않지만 어려울 것이라고 보았다.

계약상 구별됨⁶⁾

- BC102 재화나 용역의 묶음으로 약속된 개별 재화나 용역을 구별할 수 있다고 하더라도 그 계약에서 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내지 못할 것이기 때문에 그 재화나 용역을 별도로 회계처리해서는 안 되는 경우가 있다. 예를 들면 많은 건설유형 계약이나 생산유형 계약은 구별될 수 있는 많은 재화나 용역(예: 다양한 건축자재, 노동력, 프로젝트 관리용역)을 고객에게 이전하는 것을 포함한다. 하지만 이 모든 개별 재화 및 용역을 별도 수행의무로 식별하는 것은 실무상 불가능하며 더 중요하게는 기업이 고객과 한 약속의 성격을 충실하게 나타내지도, 기업의 수행 정도를 유용하게 나타내지도 못할 것이다. 이는 고객이 계약한 품목(들)에 대하여 기업이 건설이나 생산을 수행(그리고 그 투입물을 사용)할 때 수익을 인식하고 측정하는 것이 아니라, 기업이 건설 또는 생산

6) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 기업의 약속을 별도로 식별할 수 있는지를 파악하는 목적은 기업의 약속이 (1) 그 각 재화나 용역을 이전하는 것인지 아니면 (2) 약속된 재화나 용역을 투입한 결합 품목(들)을 이전하는 것인지를 판단하는 것임을 명확히 하기 위하여 IFRS 15 문단 27과 29를 개정하였다. 수정된 '별도로 식별할 수 있다(separately identifiable)'라는 원칙과 더 분명히 일치하도록 하기 위하여 문단 29의 요소도 개정하였다. 그러므로 문단 BC102~BC112는 이 개정을 할 때 IASB와 FASB가 고려한 사항을 설명하는 문단 BC116F~BC116Q와 함께 읽어야 한다.

과정에 자재와 그 밖의 투입물을 공급할 때 수익을 인식하고 측정하게 되는 결과를 가져올 것이기 때문이다. 따라서 IASB와 FASB는 재화나 용역이 구별되는지를 식별할 때, 기업은 개별 재화나 용역(IFRS 15 문단 27(1) 참조)의 특성을 고려할 뿐만 아니라 재화나 용역을 이전하겠다는 약속을 별도로 식별할 수 있는지(계약상 구별되는지, IFRS 15 문단 27(2) 참조)를 고려해야 한다고 결정하였다.

BC103 IFRS 15를 개발하는 동안에 ‘분리할 수 있는 위험’의 존재가 재화나 용역이 계약상 구별되는지를 판단하는 기준으로 식별되었다. 그 판단을 할 때, 고객에게 약속한 재화나 용역 중 하나를 이전하는 의무를 이행하기 위해 기업이 부담하는 위험이 그 묶음에서 그 밖에 약속한 재화나 용역의 이전과 관련된 위험과 분리할 수 없다면 그 묶음에 들어있는 개별 재화나 용역은 구별될 수 없을 것이다. IASB와 FASB는 ‘분리할 수 있는 위험’을 구별되는 재화나 용역의 필요 속성으로 규정할지를 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 ‘분리할 수 있는 위험’의 개념이 재화나 용역이 구별되는지를 판단하는 실무적 기준이 아닐 수 있다고 결정하였다.

BC104 분리할 수 있는 위험의 개념을 더 잘 사용할 수 있게 하기 위하여 IASB와 FASB는 그 개념을 분명히 설명하기 위한 다른 접근법을 고려하였다. IASB와 FASB는 그 접근법을 다음과 같은 이유로 채택하지 않았다.

(1) 구별되는 이윤: 기업들은 다양한 재화나 용역이 서로 다른 자원을 사용하고 서로 다른 위험에 노출되더라도, 그 재화나 용역에 같은 이윤을 배정하기로 결정할 수 있는 경우가 있다. 또 특히 소프트웨어와 그 밖의 유형의 지적재산과 같은 일부 재화나 용역의 원가는 가격을 결정하는 중요 요인이 아니며 따라서 이윤은 매우 다양할 수 있다. 이윤은 고객이 다른 기업에

서 대체 재화나 용역을 획득할 수 있는 능력이나 대금을 지급할 수 있는 능력에 따라 결정될 수 있기 때문이다.

- (2) '유의적으로 변형하거나 고객 맞춤화되는 재화나 용역의 개념'과 '기업이 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공해야 하는 상호관련성이 매우 높은 재화나 용역의 개념'에 기초하는 기준: 의견제출자들은 이 두 개념이 재화나 용역이 구별되는지를 판단하는 데 고려해야 할 관련 요소들이기는 하지만 이 요소들을 기준으로 제시하면 지나치게 엄격할 수 있다고 설명하였다. 그 요소들이 약정의 경제적 실질을 반영하지 못하도록 묶거나 구분하도록 강요할 수 있기 때문이다.

BC105 따라서 IASB와 FASB는 약속된 재화나 용역이 계약상 구별되는지를 식별하는 목적은 재화나 용역을 이전하기로 한 기업의 약속을 계약에서 다른 약속과 별도로 식별할 수 있는지를 판단하기 위한 것이라고 IFRS 15 문단 27(2)에 규정하기로 결정하였다. '별도로 식별할 수 있다'라는 개념은 문단 BC103의 분리할 수 있는 위험의 개념(기업이 약속한 재화나 용역 중 하나를 고객에게 이전하는 의무를 이행하기 위해 부담하는 위험이 그 밖에 약속한 재화나 용역의 이전과 관련된 위험과 분리될 수 없는 위험인지)에 기초한다. IASB와 FASB는 재화나 용역을 이전하기로 한 기업의 약속을 별도로 식별할 수 있는지를 판단하기 위해서는 모든 사실 및 상황을 고려한 판단이 필요하다고 보았다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 29에 이 요소들을 포함하여 기업의 판단을 돕기로 결정하였다.

BC106 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 29의 요소들이 상호배타적이지 않다고 보았다. 이와 반대로 이 요소들이 분리할 수 없는 위험이라는 같은 기본 원칙에 기초하기 때문에 IASB와 FASB는 많은 경우에 둘 이상의 요소를 고객과의 계약에 적용할 수도 있다는 점에 주목하였다. 다만 각 요소는 특정한 계약 또는 산업에 더 적절할

수 있기 때문에 개발되었다. 각 요소에 대한 근거는 문단 BC107~BC112에서 논의한다.

유의적인 통합 용역(문단 29(1))

BC107 기업이 통합 용역을 제공하는 상황에서 개별 재화나 용역을 이전하는 위험은 분리할 수 없다. 기업이 고객에게 한 약속의 상당 부분은 개별 재화나 용역이 결합산출물에 반드시 포함되도록 하는 것이기 때문이다. 따라서 개별 재화나 용역은 단일 산출물을 생산하기 위한 투입물이다. IASB와 FASB는 이 요소는 계약자가 다양한 건설 과업을 관리·조정하고 그 과업의 통합과 관련된 위험을 부담하기 위하여 통합(또는 계약 관리)용역을 제공하는 많은 건설 계약에 목적 적합할 수 있다고 보았다. 더욱이 통합용역은 계약자에게 하도급업자가 수행하는 과업을 조정하도록 요구하여 그 과업들이 계약상 규격에 따라 수행되도록 보장하여 개별 재화나 용역이 고객이 계약한 통합 품목에 적절하게 포함되도록 한다.

BC108 IASB와 FASB는 이 요소를 건설업 외의 산업에도 적용할 수 있다고 보았다. 예를 들면 유의적인 통합용역을 제공하는 일부 소프트웨어 개발 계약은 IFRS 15 문단 27(2)의 기준을 충족하는 약속된 재화나 용역을 비슷하게 가질 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 약속한 재화나 용역을 결합할 때 기업이 부담하는 위험이 무시할만한 수준인 소프트웨어 통합용역(예: 유의적인 변형이 필요하지 않은 단순한 소프트웨어 설치)에까지 이 요소를 너무 광범위하게 적용하는 것을 의도하지는 않았다. 따라서 많은 소프트웨어 유형의 계약의 경우를 보다 명확하게 하기 위하여 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 29(2)에 이 요소를 포함하였다.

유의적인 변형이나 고객 맞춤화(문단 29(2))

BC109 소프트웨어 산업과 같은 일부 산업에서는 하나의 재화나 용역이

다른 재화나 용역을 유의적으로 변형하거나 고객 맞춤화하는지를 판단하여 분리할 수 없는 위험의 개념이 더욱 명확히 설명된다. 이는 한 재화나 용역이 계약의 다른 재화나 용역을 변형하거나 고객 맞춤화하면 각 재화나 용역은 (투입물로서) 함께 모여 고객이 계약한 결합산출물을 생산하기 때문이다.

- BC110 예를 들면 기업은 고객에게 기존 소프트웨어를 제공하기로 약속하고, 또 그 소프트웨어를 고객 맞춤화하여 고객의 기존 기반시설과 함께 기능하도록 하여 기업이 고객에게 완전히 통합된 시스템을 제공하기로 약속할 수 있다. 이 경우에 그 고객 맞춤화 용역이 기업이 소프트웨어 제공 위험과 고객 맞춤화 위험을 분리할 수 없는 방법으로 기존 소프트웨어를 유의적으로 변형하도록 한다면 기업은 소프트웨어를 이전하는 약속과 고객 맞춤화 용역을 이전하는 약속은 분리하여 식별할 수 없다고 결론 내릴 수 있고, 따라서 그 재화나 용역은 계약의 맥락에서 구별되지 않을 것이다.

의존도나 상호관련성이 매우 높음(문단 29(3))

- BC111 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 29(3)에 요소를 포함하기로 결정하였다. 이는 기업이 통합용역(문단 29(1) 참조)을 제공하는지, 아니면 재화나 용역을 유의적으로 변형하거나 고객 맞춤화(문단 29(2) 참조)하는지가 불분명할 수 있는 경우가 있기 때문이다. 그러나 계약에서 개별 재화나 용역을 여전히 계약의 다른 재화나 용역과 별도로 식별하지 못할 수 있다. 이는 그 재화나 용역이 그 계약에서 약속된 다른 재화나 용역에의 의존도나 상호관련성이 매우 높아, 계약상 약속된 다른 재화나 용역에 유의적으로 영향을 주지 않고서는 고객이 하나의 재화나 용역을 구입하는 것을 선택할 수 없기 때문일 수 있다.

- BC112 다음의 예를 생각해 보자. 기업은 고객을 위하여 실험적인 새 제품을 설계하고 그 제품의 시제품 10개를 제작하기로 합의한다. 그

제품의 규격은 아직 검증되지 않은 기능성을 포함한다. 따라서 기업은 시제품을 제작하고 시험하는 동안에 제품 설계를 지속적으로 변경하고 제작 중인 시제품이나 완성된 시제품을 수정할 필요가 있을 것이다. 기업은 생산과정 중의 설계변경 때문에 생산될 대부분의 또는 모든 단위에 일부 재작업이 필요할 수 있을 것으로 예상한다. 이 경우에 고객은 각 용역이 서로 유의적으로 영향을 미치지 않으면서 설계용역만을 구입할지 제조용역만을 구입할지를 선택하지 못할 수 있다. 이는 설계용역을 제공하는 위험은 제조용역과 분리될 수 없기 때문이다. 따라서 비록 계약의 맥락에서 각 약속들이 단독으로 효익을 제공할지라도 그 약속들은 별도로 식별할 수 없다. 이는 각 약속이 계약 내의 다른 약속에 매우 의존적이거나 상호관련성이 매우 높다고 기업이 판단하기 때문이다.

실질적으로 서로 같고 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역(문단 22(2))

BC113 IASB와 FASB는 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역을 이전하는 약속은 두 기준을 충족하면 하나의 수행의무로 규정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 모형을 단순하게 적용하고 기업이 일정 기간에 같은 재화나 용역을 연속적으로 제공하는 상황(예: 반복적인 용역 약정)에서 수행의무를 식별할 때 일관성을 높이기 위하여 이 개념을 수행의무 정의의 일부로 포함하기로 결정하였다. 단일 수행의무로 회계처리하기 위해서는 약속한 각 재화나 용역 각각은 IFRS 15 문단 35에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무이어야만 한다.

BC114 IASB와 FASB는 수행의무의 정의에 이 부분을 포함하지 않고 모형을 적용하면 기업이 실질적으로 같은 일련의 구별되는 재화나 용역을 공급할 때 일부 운영상 문제를 일으킬 수 있다고 보았다.

그렇게 하지 않으면 기업은 복수의 구별되는 재화나 용역을 식별하고 그에 따른 각 수행의무에 개별 판매가격을 기준으로 거래가격을 배분한 후에 각 수행의무를 이행할 때 수익을 인식해야 할 것이다. 예를 들면 청소 계약, 거래 처리, 전력 인도계약과 같은 반복적인 용역계약에서 기업은 총 대가를 계약에서 제공하기로 한 용역의 각 증분(예: 각 청소 시간)에 배분해야 할 것이다. IASB와 FASB는 이 방법으로 모형을 적용하는 것은 비용에 비해 효율적이지 못하다고 결정하였고 IFRS 15 문단 22(2)를 수행의무 정의의 일부로 포함하는 것이 원가를 줄일 것이라고 결정하였다. 이는 IFRS 15 문단 22(2)(계약은 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 일련의 구별되는 재화나 용역을 이전하는 약속을 포함한다)를 적용하면 기업은 단일 수행의무를 식별할 것이고 거래가격을 그 수행의무에 배분할 것이기 때문이다. 그리고 기업은 그 수행의무에 하나의 진행률을 적용하여 수익을 인식할 것이다.

- BC115 IASB와 FASB는 기업에 IFRS 15 문단 22(2)의 기준을 충족하는 수행의무가 있다고 판단하면 기업은 계약변경과 변동대가의 배분을 위하여 수행의무 대신에 계약상 구별되는 재화나 용역을 고려해야 할 것이라는 점에 주목하였다.
- BC116 IASB와 FASB는 재심의 과정에서 IFRS 15 문단 22(2)는 동시에 인도하는 재화나 용역보다는 연속적으로 인도하는 재화나 용역에 적용한다고 보았다. IASB와 FASB는 이전 방식이 같은 구별되는 재화나 용역을 동시에 제공하는 것에 대한 회계처리는 IFRS 15에서 규정할 필요가 없다는 점에 주목하였다. 이는 이 경우에 재화나 용역을 개별 수행의무로 회계처리하는 것과 그 결과가 같다면 기업이 그 재화나 용역을 단일 수행의무인 것처럼 회계처리하는 것을 막지 않기 때문이다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용)

계약의 맥락 안에서 중요하지 않은 약속된 재화나 용역

- BC116A TRG는 기업이 종전 수익 기준서에 따라 인도대상물이나 구성요소로 식별되지 않은 품목과 활동을 약속한 재화나 용역으로 식별해야 하는지에 대한 적용 질문을 논의하였다. 구체적인 우려는 기업이 형식적이거나 하찮다고 볼 수 있는 수행의무의 회계처리를 면제하지 않기로 한 IASB와 FASB의 결정(문단 BC90 참조)에 대해 제기되었다. 일부 이해관계자는 종전 수익 기준서에 따랐을 경우보다 IFRS 15가 기업이 유의적으로 더 많은 수행의무를 식별하도록 요구할 수 있다는 견해를 가졌다.
- BC116B FASB는 이해관계자의 우려에 대응하여 고객과의 계약의 맥락 안에서 약속한 재화나 용역이 중요하지 않다면 그것이 수행의무인지를 기업이 파악하도록 요구하지 않는다고 기술하기 위해 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. FASB는 기업이 오직 계약의 수준에서만 약속한 재화나 용역이 중요한지를 고려해야 한다고 규정하기로 결정하였다. 기업이 계약 수준에서 중요하지 않다고 판단한 품목이나 활동이 재무제표에 미치는 영향을 통합하여 판단하도록 요구한다면 부담이 과도하게 될 것이기 때문이다. 또 FASB는 중요하지 않은 재화나 용역이 관련되는 수행의무를 이행(하고 수익을 인식)한 후에 원가가 드는 사례에서, 기업은 고객에게 중요하지 않은 재화나 용역을 이전하는 원가(존재한다면)를 누적(accrue)해야 한다고 규정하기로 결정하였다
- BC116C IASB는 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 IFRS 15에는 비슷한 문구를 포함할 필요는 없다고 결정하였다. TRG에서는 제기된 우려가 주로 US GAAP에 따른 실무의 잠재적 변화에 관련된다는 점을 강조하여 논의하였다. IFRS의 종전 수익 기준서에서는 형식적이거나 하찮은 수행의무에 대하여 미국 증권

거래위원회의 스태프가 발표한 지침과 비슷한 문구를 포함하지 않았다. TRG에서는 IFRS의 이해관계자가 이 분야에 대한 IFRS 15의 요구사항을 이해하고 적용할 수 있다는 점도 논의하였다.

BC116D 심의 과정에서 IASB는 제기된 이슈가 IFRS 15의 요구사항 적용보다는 중요성 개념의 적용에 관련된다는 견해를 나타냈다. 문단 BC84에서 기술하는 바와 같이 IASB와 FASB는 개념상 수행의무가 종전 기준서에서 계약의 인도대상물, 계약의 구성요소, 계약의 요소와 비슷하다고 보았다. IASB는 IFRS 15에서 약속한 재화나 용역이 아니라 수행의무를 식별하도록 요구한다는 점에 주목하였다. 따라서 비록 기업이 중요한 수행의무를 식별하기 위해 계약에서 약속한 재화나 용역을 파악하더라도, IASB와 FASB는 기업이 약속한 재화나 용역 모두를 별도로 식별해야 한다고 의도하지는 않았다.

BC116E IASB는 이 결론에 이르면서, 문단 BC90이 기업이 계약에서 약속한 형식적이거나 하찮은 재화나 용역을 식별해야 한다고 암시하는 것이 아니라 IFRS 15 개발에 대한 IASB와 FASB의 설명이라는 맥락 안에서 문단 BC90의 설명을 읽어야 한다고 보았다. IASB가 형식적이거나 하찮은 수행의무에 대해 면제 규정을 도입하지 않은 이유 중 하나는 '구별되다(distinct)'라는 개념을 어떻게 적용할지 뿐만 아니라 중요성이 적용되기 때문에 해당 면제 규정이 필요하지 않다고 보았다. 약속한 재화나 용역을 파악하고 수행의무를 식별할 때 기업은 중요성을 고려할 뿐만 아니라 IFRS 15의 전체적인 목적도 고려해야 한다. IASB는 중요성은 분명하게 중요성이 언급되는 경우뿐만 아니라 IFRS를 전반적으로 적용하는 데 대단히 중요한 개념이라는 점에도 주목하였다.

수행의무를 식별함(문단 27~30)

BC116F TRG는 언제 약속된 재화나 용역이 별도로 식별되는지(계약 맥락 안에서 구별됨)에 대한 문단 27(2)의 원칙과 관련된 이슈와 별도로 식별될 수 있음을 나타내는 문단 29의 요소들과 관련된 이슈를 논의하였다. 논의 결과, IASB와 FASB는 이해관계자들이 서로 다르게 이해할 수 있음을 알게 되었고, 의도했던 것보다 문단 29(3)이 더 넓게 적용되어 약속된 재화나 용역이 결합되는 것이 적절하지 않음에도 단일 의무로 회계처리되는 결과를 가져올 위험이 있다는 것이 지적되었다. 이해관계자는 약속된 재화나 용역 중 하나가 다른 하나의 이전에 의존하는 시나리오(예: 장비와 장비를 작동하는 데 필요한 관련 소모품에 대한 계약)에 문단 29(3)의 요소를 어떻게 적용하는지를 문의하였다. 일부 이해관계자는 비록 약속된 재화나 용역이 구별될 수 있을지라도, 재화나 용역 중 어느 하나가 다른 하나에 의존한다면, 약속된 재화나 용역은 계약의 맥락 안에서 구별되지 않을 것이라고 언급하였다.

BC116G TRG의 논의를 고려하여, IASB는 처음에 그 논의에서 교육이 필요함을 강조하였고, 제기된 이슈의 성격을 고려하면 IFRS 15의 개정은 필요하지 않고 IFRS 15에 첨부한 적용사례를 명확히 하여 요구사항을 어떻게 적용하는지를 설명할 수 있다는 견해를 가졌다. 따라서 'IFRS 15 명확화' 공개초안에서 IASB는 일부 사례를 새로 추가하고 IFRS 15에 첨부되는 기존 사례 중 일부를 수정할 것을 제안하였다. FASB는 수행의무의 식별에 관련되는 지침을 명확히 하기 위해 Topic 606의 개정을 제안하기로 결정하였다. 특히 그 제안한 개정 내용은 '별도로 식별할 수 있다(separately identifiable)'라는 원칙을 더 분명히 표현하고 문단 606-10-25-21(IFRS 15 문단 29)의 기존 요소를 개정 원칙과 일치하도록 재구성하는 내용을 포함하였다.

BC116H IASB 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 FASB가 제안한 개정 내용을 IFRS 15 문단 29에 포함하기를 요청하였다. 그들은 IFRS와

US GAAP의 문구가 달라지는 것을 우려하였고, FASB가 제안한 개정 내용은 '별도로 식별할 수 있다'라는 원칙을 더 잘 이해할 수 있게 하고, 그 요구사항을 더 잘 적용할 수 있게 할 것이라고 하였다. 2 단계는 수익인식모형의 후속 단계의 회계에 영향을 미치는 IFRS 15의 핵심적인 부분이다. 따라서 개정 내용을 다시 심의할 때, IASB는 이 사항에 대한 합치된 요구사항을 유지하는 효익이 이를 개정하는 잠재적인 원가를 초과한다고 결론 내렸다. 따라서 IASB는 이 원칙과 언제 재화나 용역을 이전할 둘 이상의 약속을 별도로 식별할 수 없는지를 나타내는 요소를 명확히 하기 위하여 IFRS 15를 개정하기로 결정하였다. 이 개정 내용은 Topic 606에 관련되는 FASB의 개정 내용과 같다.

BC116I 비록 문단 29에서 '별도로 식별할 수 있다'라는 원칙을 기술하는 문구가 개정되더라도, 그 개정 내용은 IASB와 FASB의 의도를 명확히 하려는 것이지 기본 원칙을 바꾸려는 것이 아니다. IASB와 FASB는 문단 27(2)의 원칙을 적용할 때 사실과 상황을 고려한 판단력이 필요하다고 보았다(문단 BC105 참조). IFRS 15 문단 29의 요소를 개정한 다음에도 IASB와 FASB는 계약의 맥락 안에서 약속된 재화나 용역이 구별되는지를 판단하기 위해 판단력이 필요할 것으로 본다.

BC116J 이 개정의 취지는 그 약속이 계약의 맥락 안에서 각 재화나 용역을 개별적으로 이전하는 것인지 아니면 계약에서 약속한 개별 재화나 용역으로 구성되는 결합 품목(들)을 이전하는 것인지를 기업이 판단해야 한다는 사실을 알리려는 것이다. 따라서 기업은 계약에서 약속한 재화나 용역이 산출물인지 아니면 그 대신에 결합 품목(들)에 대한 투입물인지를 판단해야 한다. 많은 경우에 결합 품목의 투입물이라는 개념은 재화나 용역을 이전하는 기업의 약속이 결과적으로 약속한 각 재화와 용역의 합을 넘어서는(또는 실질적으로 다른) 결합 품목이 되는 상황으로도 설명할 수 있을 것

이다. 예를 들면 벽을 쌓기로 하는 계약에서 벽돌을 제공하기로 하는 약속과 노무를 제공하기로 하는 약속은 계약의 맥락 안에서 서로 별도로 식별될 수 없을 것이다. 그 약속들은 함께 고객에게 벽을 쌓아주기로 하는 약속을 구성하기 때문이다.

BC116K IASB와 FASB는 재화나 용역을 이전하기로 하는 기업의 약속이 계약의 다른 약속과 별도로 식별될 수 있는지를 파악하는 기준으로, 전에 ‘분리할 수 있는 위험(separable risks)’(문단 BC103 참조)이라는 개념을 대안으로 고려하였다. 비록 IASB와 FASB는 IFRS 15에서 이 용어를 사용하지 않기로 결정하였으나 분리할 수 있는 위험이라는 개념은 ‘별도로 식별될 수 있다’라는 원칙에 계속 영향을 미친다. 기업의 약속이 별도로 식별될 수 있는지를 판단할 때 계약을 이행하는 과정의 맥락에서 계약에 포함된 다양한 재화나 용역 사이의 관계를 고려한다. 따라서 기업은 재화나 용역을 이전하는 약속 사이의 통합, 상호관련성, 상호의존도의 수준을 고려해야 한다. IASB와 FASB는 한 품목이 그 특성상 다른 품목에 의존하는지(두 품목이 기능적 관계가 있는지)를 고려하는 것보다 계약을 이행하는 과정에 두 품목 사이에 변형시키는(transformative) 관계가 있는지를 판단하는 것이라고 보았다.

BC116L IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 29의 요소를 ‘별도로 식별될 수 있다’라는 원칙의 개정 문구와 더 분명히 일치하도록 재구성하기로 결정하였다. 이 명확화는 ‘별도로 식별될 수 있다’라는 원칙이 약속된 각 재화나 용역의 맥락보다는 계약에서 약속된 재화나 용역 묶음이라는 맥락 안에서 적용된다는 사실을 강조하였다. ‘별도로 식별될 수 있다’라는 원칙의 취지는 계약상 재화나 용역의 묶음을 이전하는 기업의 수행이 언제 고객에게 단일 약속을 이행하는지를 식별하는 것이다. 따라서 IASB와 FASB는 기업이 둘 이상의 약속된 각 재화나 용역이 계약상 서로 유의적으로 영향을 미치는지(따라서 상호의존도와 상호관련성이 매우 높음)를 판단해야 함

을 강조하기 위하여 문구를 개정하였다. 또 IASB와 FASB는 그 요소들을 구조화한다면, 약속된 재화나 용역 묶음의 약속이 별도로 식별될 수 없는(따라서 단일 수행의무를 구성하는) 경우가 엔제인지를 식별하는 것이 더 분명해질 수 있다고 결론지었다.

BC116M IASB와 FASB는 재화나 용역 묶음이라는 맥락에서 그 요소를 재구성함과 더불어 관련되는 두 가지 이슈(이 요소를 단일 산출물이 나오게 되는 상황에 한정하여 적용하는 것이 아니며, 결합산출물은 하나의 단계·구성요소·단위보다 많은 것을 포함할 수 있음)를 명확히 하기 위하여 IFRS 15 문단 29(1)의 유의적인 통합용역과 관련되는 요소를 개정하였다. 이 개념은 문단 BC112의 사례에서 설명되고, 이 사례에서 기업은 고객을 위하여 실험적인 제품을 설계하고 그 제품의 시제품 10개를 제작하기로 합의한다. 이 사례에서 단위들을 설계하고 생산하는 과정은 반복적이고 기업이 제공하는 유의적인 통합용역은 시제품 10개 모두와 관련된다.

BC116N TRG는 논의에서 일부 이해관계자가 문단 27(2)를 뒷받침하는 요소를 일련의 기준으로 해석해 왔을 수 있다는 점도 강조하였다. 그 요소들이 제시된 문단 29에서는 고려해야하는 요소들을 나열하고 있지만 모든 요소를 망라하고 있지는 않다. 재화나 용역을 이전하기로 하는 기업의 약속이 별도로 식별될 수 없다(있다)고 결론짓기 위하여 그 요소 모두가 존재할(또는 존재하지 않을) 필요는 없다. 이와 마찬가지로 IASB와 FASB는 '별도로 식별될 수 있다'라는 원칙과 별개로 판단하기 위한 기준으로 그 요소들을 제시하려고 한 것도 아님에 주목하였다. IFRS 15의 적용범위에 포함되는 다양한 수익 약정을 고려할 때, IASB와 FASB는 그 요소들이 '별도로 식별될 수 있다'라는 원칙의 판단에 관련성이 적은 일부 사례가 있을 것이라고 예상하였다. 따라서 기업은 단지 IFRS 15 문단 29에서 제시하는 요소뿐만 아니라 이 원칙의 목적도 고려해야 한다.

- BC116O 이해관계자는 계약상 제약이 수행의무의 식별에 미치는 영향에 대해서도 문의하였다. 따라서 추가 사례 중 하나(사례 11의 <경우 D>)에서는 고객이 재화나 용역을 사용하기 위해 요구받을 수 있는 방법보다는 기업이 약속한 재화나 용역 자체의 특성에 집중해야 한다는 IFRS 15 문단 BC100에 대한 IASB와 FASB의 관점을 사례로 설명한다.
- BC116P IASB는 FASB가 Topic 606 개정에 포함하였던 사례 중 일부는 추가할 필요가 없다고 결정하였다. 특히, IASB는 백신 소프트웨어 라이선스가, 라이선스 기간 중에 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는(when-and-if-available) 그 소프트웨어의 갱신(updates)과 구별되는지에 관련되는 사례(Topic 606 사례 10의 <경우 C>)가 불필요하다고 결론지었다. IFRS 15에 첨부되는 사례 55에서 비슷한 사실 유형에 수행의무 식별에 대한 요구사항을 적용하는 것을 설명하기 때문에 IASB는 이 추가 사례가 필요하지 않다고 생각하였다.
- BC116Q 공개초안에 대한 의견제출자는 제안된 사례 10의 <경우 B>가 제조 계약이나 이와 비슷한 약정은 모두 구별되지 않는 재화로 구성되는 단일 수행의무가 될 것임을 암시할 수 있다고 우려를 나타냈다. 그 사례의 사실 유형과, 프로젝트 관리나 고객 맞춤형 재화의 생산이나 일련의 동일 재화 제조를 포함하는 고객과의 다른 계약의 사실 유형 사이에 일부 비슷한 점이 있다. 그러나 기업은 계약의 맥락 안에서 고객에게 한 약속의 성격을 판단해야 한다. 사례 10의 <경우 B>에서는 기업이 고객과 계약한 매우 복잡하고 특수한 장치를 생산할 목적으로 고객 맞춤형 생산 과정을 특별히 수립하기 위해 유의적인 노력을 하도록 계약에서 요구하는 시나리오를 설명한다. 그 결과로, 기업의 약속은 고객의 규격에 기초하여 계약된 장치를 생산하는 용역을 정하고 제공하는 것이

다. 이와 달리 다른 제조의 경우는 같은 고객이나 추가 고객과의 복수 계약에 대한 재화를 생산하기 위해 사용할 수 있는 생산 과정의 개발을 포함할 수 있다. 그 경우에 계약은 고객 맞춤형 생산 과정을 수립하는 약속을 포함하지 않을 수 있다.

운송 및 처리 활동

BC116R 미국의 일부 이해관계자는 고객에게 통제가 이전된 다음에 행해지는 운송 및 처리 활동을 어떤 경우에 하나의 약속된 용역으로 회계처리해야 하는지 아니면 주문 처리 활동(fulfilment activity)으로 회계처리해야 하는지에 대해 서로 다른 견해를 나타냈다. 종전 수익 기준서에 따르면 기업은 흔히 재화의 판매와 함께 제공되는 운송을 추가 용역으로 회계처리하지 않았다. 결과적으로, 일부 이해관계자는 원가-효익에 대한 우려를 제기하였고, 수행의무를 식별하기 위해 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 파악하도록 하는 일반 요구사항을 운송 및 처리 활동에 대해 경감하는 규정이 제공되어야 하는지를 문의하였다.

BC116S IASB와 FASB가 이 우려를 논의하였을 때, 위원들은 고객이 관련 재화를 통제하게 되기 전에 행한 운송 및 처리 활동은 주문 처리 활동임에 주목하였다. 그러나 재화의 통제가 고객에게 이전되었다면, 운송 및 처리 용역은 고객의 재화와 관련하여 제공되는 것이고, 이는 기업이 고객에게 용역을 제공하고 있다는 사실을 나타낼 수 있다.

BC116T FASB는 이해관계자가 제기한 원가-효익에 대한 우려에 대응하여 다음과 같이 Topic 606을 개정하기로 결정하였다.

(1) 기업이 회계정책의 선택으로 고객이 재화를 통제하게 된 다음에 행해지는 운송 및 처리 활동을 주문 처리 활동으로 회계처리하는 것을 허용한다.

- (2) 고객이 관련 재화를 통제하게 되기 전에 행해지는 운송 및 처리 활동을 주문 처리 활동이라고 분명히 기술한다.

BC116U IASB는 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 다음과 같은 이유로 비슷한 개정을 하지는 않기로 결정하였다.

- (1) 재화의 통제가 고객에게 이전된 다음의 운송 및 처리 활동에 대한 회계정책의 선택은 수익인식모형에 예외가 생기도록 하여 잠재적으로 기업 간 비교 가능성을 떨어뜨릴 것이다. IFRS 15 문단 22에서는 기업이 수행의무를 식별하기 위해 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 파악하도록 요구한다. 회계정책 선택의 도입은 이 요구사항을 무효화할 것이다.
- (2) 또 회계정책의 선택은 모든 기업이 적용할 수 있다. 따라서 유의적인 운송 영업을 하는 기업들이 서로 다른 회계정책의 선택을 할 가능성이 있다. 이는 재무제표이용자들이 다른 기업(같은 산업 내 기업을 포함함)이 보고하는 수익을 이해하고 비교하기가 더 어렵게 할 것이다.

IFRS 15에서는 그 회계정책의 선택을 사용할 수 없기 때문에 IASB는 이것이 IFRS 15와 Topic 606의 차이가 될 것임을 인정하였다.

수행의무의 이행(문단 31~45)

BC117 수익은 고객에게 재화나 용역을 이전할 때(또는 이전하는 대로) 인식한다. 이는 기업이 그 수행의무의 대상인 약속된 재화나 용역에 대한 통제를 고객에게 이전하여 수행의무를 이행하기 때문이다. 따라서 재화나 용역에 대한 통제를 언제 이전하는지를 판단하는 것은 IFRS 15를 적용하는 데에 매우 중요한 단계이다.

통제

BC118 대부분의 종전 수익 기준서에서는 소유에 따른 위험과 보상 이전

을 고려하여 재화나 용역의 이전을 판단하도록 요구하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 고객이 재화나 용역을 통제하게 되는 때를 고려하여 재화나 용역의 이전을 판단해야 한다고 결정하였으며 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 재화나 용역 모두 고객이 취득하는 자산이며(많은 용역을 고객이 동시에 받고 소비하기 때문에 자산으로 인식되지 않을지라도) IASB와 FASB의 자산에 대한 기존 정의에서는 통제 개념을 사용하여 자산을 인식하거나 제거하는 때를 판단한다.
- (2) 통제 개념을 사용하여 재화나 용역의 이전을 판단하면 재화나 용역의 이전시기를 더욱 일관되게 결정하게 될 것이다. 기업이 위험과 보상의 일부를 보유한다면, 재화나 용역의 소유에 따른 위험과 보상을 적절한 수준으로 고객에게 이전하였는지를 판단하기가 어려울 수 있기 때문이다.
- (3) 위험과 보상 접근법은 수행의무의 식별과 상충될 수 있다. 예를 들면 기업이 고객에게 제품을 이전하지만 그 제품과 관련된 일부 위험을 보유한다면 위험과 보상에 기초한 판단은 기업이 모든 위험이 제거된 다음에만 이행할 수 있는(그리하여 수익을 인식할) 단일 수행의무를 식별하는 결과를 가져올 수 있다. 그러나 통제에 기초하여 판단하면 두 개의 수행의무를 적절히 식별할 수도 있다. 하나는 제품에 대한 것이고 다른 하나는 나머지 용역(예: 고정가격 유지계약)에 대한 것이다. 이 수행의무들은 각각 다른 시기에 이행될 것이다.

BC119 2010년 및 2011년 공개초안 모두에 대한 많은 의견제출자는 재화나 용역을 고객에게 이전하는 시기를 판단하는 데에 통제 개념을 사용하는 것에 동의하였다. 그러나 일부 의견제출자는 소유에 따른 위험과 보상의 이전이 때로는 통제가 이전되었음을 알려주는 유용한 지표라는 뜻을 나타냈다(문단 BC154 참조).

통제의 개념 개발

BC120 IASB와 FASB는 각 위원회의 개념체계에서 기술하는 자산의 정의에서 나오는 통제의 뜻에 기초하여 통제에 대해 설명한다. 따라서 IASB와 FASB는 약속된 재화나 용역(자산)에 대한 통제는 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 고객의 능력이라고 결정하였다. 통제 개념의 기술을 구성하는 구성요소는 다음과 같이 설명된다.

- (1) 능력: 기업이 수익을 인식하기 위해서는 고객이 자산의 사용을 지시할 현재의 권리와 자산의 나머지 효익을 대부분 획득할 권리를 반드시 가져야 한다. 예를 들면 제조업자에게 특정 고객을 위한 자산을 생산하도록 요구하는 계약에서는 자산의 사용을 지시할 권리와 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 권리를 고객이 최종적으로 갖을 것임이 명확할 수 있다. 그러나 기업은 고객이 실제 권리(계약에 따라 생산 중이나 생산된 후에 생길 수 있음)를 얻기 전까지는 수익을 인식해서는 안 된다.
- (2) 사용을 지시하다: 자산의 사용을 지시할 고객의 능력이란 자신의 활동에 자산을 활용하거나, 다른 기업의 활동에 자산을 활용할 수 있게 허용하거나, 다른 기업이 그 자산을 활용하는 것을 제한하는 고객의 권리를 말한다.
- (3) 효익을 획득하다: 고객이 자산을 통제하기 위해서는 자산에서 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있어야만 한다. 개념적으로 재화나 용역에서 생기는 효익은 잠재적 현금흐름(현금유입의 증가나 현금유출의 감소)이다. 고객은 자산을 사용, 소비, 처분, 판매, 교환, 담보 제공, 보유 등과 같은 많은 방법으로 직접적으로나 간접적으로 효익을 얻을 수 있다.

BC121 IASB와 FASB는 통제의 이전시기에 대한 판단은 기업이 재화나 용역을 판매하는 관점이나 고객이 재화나 용역을 구매하는 관점에서 적용할 수 있다고 보았다. 따라서 판매자가 재화나 용역에

대한 통제를 넘겨주거나 고객이 재화나 용역을 통제하게 될 때 수익을 인식할 수 있다. 비록 많은 경우에 두 관점 다 같은 결과를 가져오지만, IASB와 FASB는 통제 여부는 고객의 관점에서 우선 평가해야 한다고 결정하였다. 그 관점은 고객에게 재화나 용역을 이전하는 활동에 부합하지 않는 기업의 활동에서 수익을 인식할 위험을 최소화한다.

통제 개념의 적용

BC122 문단 BC119에서 기술한 바와 같이 많은 의견제출자는 약속한 재화나 용역(자산)을 이전하는 때를 판단하는 기준으로 통제 개념을 사용하는 것에 동의하였다. 그러나 2010년 공개초안에 대한 대부분의 의견제출자는 그 정의를 재화의 이전에 대한 수행의무에 적용하였을 때 가장 도움이 되었다고 설명하였다. 그들은 일반적으로 그 경우에는 자산이 기업에서 고객에게 이전된 것이 명확하기 때문에 통제의 개념을 적용하기가 쉽다고 언급하였다. 그러나 그들은 그 규정을 용역과 건설유형 계약의 수행의무에 적용하기가 더 어렵다는 점에 주목하였다. 고객이 언제 용역을 통제하게 되는지 판단하기 어려울 수 있기 때문이다. 이는 많은 용역계약에서 용역자산은 만들어지는 동시에 소비되며 따라서 고객이 자산으로 인식하지 않기 때문이다. 인식할 수 있는 자산이 있는 건설계약의 경우에도 판매자가 만들고 있는 부분적으로 완성된 자산에 대하여 고객이 사용을 지시할 능력이 있고 나머지 효익을 대부분 획득할 수 있는 능력이 있는지 판단하기 어려울 수 있다. 따라서 건설업계의 많은 의견제출자는 그들의 수익인식 정책을 진행기준 (percentage-of-completion method)에서 완성기준(completed contract method, 일반적으로 계약 이행을 완료할 때 생기는 완성 자산의 법적 소유권이나 물리적 점유를 이전할 때에만 자산이 이전된다는 기준)을 사용하는 것으로 변경해야 할 것이라고 우려하였다. 그 의견제출자들은 고객과의 계약에 완성기준을 적용한 결

과가 그 계약의 경제적 실질을 충실하게 나타내지는 못할 것이라고 설명하였다.

BC123 그 결과로 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 재화에 대한 지침과는 별도로 용역의 통제 이전에 관한 지침을 제공해줄 것을 제안하였다. 그러나 IASB와 FASB는 용역을 명확히 정의하기가 어려울 것이며, 일반적으로 용역이라고 보는 모든 계약이 기간에 걸쳐 고객에게 자원을 이전하게 되는 것은 아니라고 보았다. 더욱이 IASB와 FASB는 통제의 개념을 재화와 용역 모두에 동일하게 적용하여야 한다고 결정하였다. 따라서 의견제출자들의 우려를 해결하기 위하여 수행의무를 이행하는 시기(재화나 용역을 고객에게 이전하는 시기)의 속성에 초점을 맞추어 규정하기로 결정하였다. 따라서 IFRS 15에서는 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하는 기준을 포함한다. 그 기준들은 다음 문단에서 설명한다.

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무(문단 35~37)

BC124 IASB와 FASB는 언제 기간에 걸쳐 통제가 이전되고, 따라서 언제 기간에 걸쳐 수행의무가 이행되는지를 판단하기 위한 객관적 기준을 제공하기 위하여 IFRS 15 문단 35의 기준을 개발하였다.

고객은 기업이 수행하는 대로 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 35(1))

BC125 많은 일반적인 용역계약에서 고객은 그 자산을 동시에 받고 소비하기 때문에 기업이 수행하더라도 일시적으로만 자산이 생긴다. 이 경우에 만들어진 자산을 동시에 받고 소비하는 것은 기업이 수행하는 대로 기업의 산출물을 고객이 통제하게 되어 기업의 수행의무가 기간에 걸쳐 이행됨을 뜻한다. 예를 들면 기업이 고객을 대신하여 거래를 처리하기로 약속한다고 생각해 보자. 고객은 각 거래가 처리되는 대로 효익을 동시에 얻고 소비한다.

BC126 IASB와 FASB는 기간에 걸쳐 기업의 수행에서 고객이 효익을 얻고 소비하는지가 불분명한 용역유형의 계약이 있을 수 있다고 보았다. 이는 '효익'의 개념이 주관적일 수 있기 때문이다. 예를 들면 기업이 밴쿠버에서 뉴욕으로 재화를 인도하기로 합의한 화물 운송계약을 생각해보자. 많은 의견제출자는 재화가 뉴욕에 운송될 때까지 고객이 기업의 수행에서 어떠한 효익도 얻지 못한다고 하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 수행하는 대로 고객이 효익을 얻는다고 보았다. 그 이유는 만약 재화가 어느 정도까지만(예: 시카고까지) 운송되었다면 기업이 지금까지 수행한 것을 다른 기업이 실질적으로 다시 수행할 필요가 없기 때문이다. 즉 다른 기업이 재화를 뉴욕으로 운송하기 위해 재화를 밴쿠버로 도로 가져갈 필요가 없는 것이다. IASB와 FASB는 이 경우에 지금까지 수행을 완료한 부분을 다른 기업이 실질적으로 다시 수행할 필요가 있는지에 대한 판단은 기업이 수행하는 대로 고객이 효익을 얻는지를 판단하는 객관적 기준으로 사용될 수 있다고 보았다.

BC127 IASB와 FASB는 기업이 '동시에 받고 소비한다'라는 기준을 평가하고, 지금까지 수행을 완료한 부분을 다른 기업이 실질적으로 다시 수행해야 할 것인지를 판단할 때 어떠한 계약상 또는 실무상 제한도 무시해야 한다고 결정하였다. 이는 이 기준의 목적이 재화나 용역에 대한 통제가 고객에게 이미 이전되었는지를 판단하기 위한 것이기 때문이다. 이는 만약 다른 기업이 나머지 수행분을 넘겨받는다면 무엇을 해야 할지에 대한 가상적 판단을 기초로 한다. 따라서 나머지 수행분에 대한 실제 실무상 또는 계약상 제한은 기업이 지금까지 제공한 재화나 용역에 대한 통제를 이전했는지에 대한 판단과 관련이 없을 것이다.

BC128 IASB와 FASB는 기업의 수행분을 고객이 즉시 소비하지 않는 경우에도, 즉 일반적으로 기업의 수행분이 자산이 되는 경우(예: 재

공품)에도 이 기준을 적용하려는 것이 아니라고 보았다. 따라서 기업이 수행하여 자산(무형일 수 있음)을 만들거나 그 가치를 높이는 계약에 IFRS 15를 적용하는 기업은 IFRS 15 문단 35(2)·(3)의 기준을 고려해야 한다.

기업이 수행하여 만드는 대로 고객이 통제하는 자산을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 35(2))

BC129 IASB와 FASB는 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높이는 상황을 다루기 위해 이 기준을 포함하였다. 이 경우에 고객이 모든 재공품을 통제하기 때문에 고객은 기업이 제공하는 재화나 용역의 효익을 얻고 있고, 따라서 수행의무는 기간에 걸쳐 이행된다. 예를 들면 고객의 토지에 기업이 건설하는 건설계약의 경우에 고객은 일반적으로 기업의 수행에서 생기는 모든 재공품을 통제한다.

BC130 IASB와 FASB는 이 기준의 근거는 US GAAP의 종전 수익 지침에서 ‘진행률’ 수익인식 접근법을 사용한 논거와 일치한다고 보았다. 그 지침은 많은 건설계약에서 기업이 수행하는 대로 사실상 기업이 자산(예: 재공품)에 대한 권리를 팔기로 합의하였음을 인정하는 것이다. 따라서 계약당사자들은 사실상 작업이 진행되는 대로 지속적 판매(고객이 재공품을 통제함)에 합의한 것이다.

BC131 많은 의견제출자는 건설되거나 가치가 높아지는 자산을 고객이 분명히 통제하는 경우에 이 기준이 쉽고 유용할 것이라고 설명하였다. 그러나 IASB와 FASB는 일부 수행의무의 경우에 만들어지거나 가치가 높아지는 자산을 고객이 통제하는지가 불분명할 수 있다고 보았다. 따라서 이 경우에 통제를 이전하는 시기를 판단하기는 더 어려울 수 있으므로 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 35(3)

의 세 번째 기준을 개발하였다.

기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 35(3))

BC132 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 35(1)·(2)의 기준을 적용하기 어려운 경우가 있을 수 있다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 통제 여부를 판단하는 데에 도움을 줄 수 있는 세 번째 기준을 개발하였다. IASB와 FASB는 이 기준이 고객에게 특정될 수 있는 용역(예: 최종적으로 고객에게 전문적 의견을 제공하는 컨설팅 용역)뿐만 아니라 유형(무형)의 재화 창출에 대해서도 필요한 기준일 수 있다고 보았다.

BC133 ‘대체 용도’와 ‘지급청구권’의 개념은 다음 문단에서 설명한다.

기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없다

BC134 IASB와 FASB는 기업의 수행이 기간에 걸쳐 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 결과를 가져오지 않는 상황을 제외하기 위해 대체 용도의 개념을 개발하였다. 이는 기업이 수행하여 기업 자체에 대체 용도가 있는 자산을 만드는 경우에 기업은 다른 고객에게 자산을 쉽게 넘길 수 있고 따라서 고객은 자산이 만들어질 때 그 자산을 통제하지 못할 것이기 때문이다. 이것은 서로 다른 고객들과의 계약 사이에 대체할 수 있는 재량이 있는 많은 표준화된 재고 유형의 품목을 만드는 경우에 일어날 수 있다. 이 경우에 고객은 자산을 통제할 수 없다. 기업이 그 자산을 다른 고객에게 넘기는 것을 제한할 능력을 고객이 갖고 있지 않기 때문이다.

BC135 이와 반대로 기업이 특정 고객에게 대단히 잘 맞춤형된 자산을

만들 때 그 자산은 대체 용도를 가질 가능성이 더 낮다. 이것은 기업이 다른 고객에게 팔기 위하여 자산을 변형하는 데 유의적인 원가가 들(또는 자산을 유의적으로 할인된 가격에 판매해야 할) 것이기 때문이다. 그 경우에 고객은 그 수행의 효익을 얻는 것으로 볼 수 있으며, 따라서 수행되는 대로 재화나 용역을 통제하는 것(자산이 만들어짐)으로 볼 수 있다. (그러나 기업은 통제가 기간에 걸쳐 이전되는지를 결론 내기 위해 지급청구권이 존재하는지도 고려할 필요가 있다. 문단 BC142~BC148 참조)

BC136 자산에 대체 용도가 있는지 판단할 때 기업은 자산을 다른 용도로 전환하는 데에 따르는 실무상 제한과 계약상 제약을 고려할 필요가 있다. 기업이 자산을 다른 용도로 사용하도록 지시하는 것이 실무상 제한되는지를 판단하기 위해 IASB와 FASB는 기업이 최종적으로 고객에게 이전할 자산의 특성을 고려해야 한다고 결정하였다. 이는 일부 자산의 경우에 매우 중요한 판단 요소는 그 자산에 대체 용도가 없는 기간이 아니라, 최종적으로 이전되는 자산을 유의적인 재작업 원가를 들이지 않고 다시 전환할 수 있는지이기 때문이다. 이것은 자산의 기본 설계는 모든 계약에서 같지만 상당한 수준의 고객 맞춤화를 하는 일부 제조계약에서 일어날 수 있다. 따라서 완성된 상태의 자산을 다른 고객에게 다시 넘기는 것은 상당한 재작업이 필요할 것이다.

BC137 고객 맞춤화 수준이 자산에 대체 용도가 있는지를 판단할 때 유용한 고려 요소일 수 있지만 IASB와 FASB는 그것이 결정적인 요소가 되어서는 안 된다고 결정하였다. 이는 일부 경우(예: 일부 부동산 계약)에 기업이 자산을 다른 고객에게 쉽게 넘기는 것을 막는 실질적인 계약상 제약의 결과로, 자산이 표준화되어 있을 수 있지만 여전히 기업에 대체 용도가 없을 수 있기 때문이다. 계약에서 기업이 자산을 다른 고객에게 넘기는 것을 막고 그 제약이 실질적이라면, 그 자산은 기업에 대체 용도가 없다. 그 자산을 고

객에게 제공하는 것이 법적 의무이기 때문이다. 따라서 이것은 자산이 만들어지는 대로 고객이 그 자산을 통제한다는 것을 나타낸다. 고객은 기업이 자산을 다른 고객에게 넘기는 것을 제한할 수 있는 현재의 능력을 갖고 있기 때문이다(기업은 자산이 만들어지는 대로 통제를 기간에 걸쳐 이전하는지를 결론 내리기 위해 지급청구권이 있는지도 고려할 필요가 있다. 문단 BC142~BC148 참조). IASB와 FASB는 계약상 제약은 흔히 부동산 계약에 관련이 있지만 다른 유형의 계약에도 관련될 수 있다고 보았다.

BC138 IASB와 FASB는 고객에게 방어권을 제공하는 계약상 제약은 자산이 기업에 대체 용도가 없음을 밝히기에는 충분하지 않을 것이라는 점에도 주목하였다. IASB와 FASB는 방어권은 일반적으로 고객이 교체를 알지 못하거나 반대하지 않으면서 기업이 자산을 물리적으로 대체하거나 다시 넘길 수 있는 실무적 능력을 갖는 결과를 가져온다고 보았다. 예를 들면 계약에서 고객이 재화의 법적 소유권을 갖기 때문에 기업이 재화를 이전할 수 없다고 기재할 수 있다. 그러나 고객이 갖는 재화에 대한 법적 소유권은 기업이 청산하는 경우에 고객을 보호하려고 주어진 것이며 기업은 원가를 거의 들이지 않고도 재화를 물리적으로 대체하고 다른 고객에게 다시 넘길 수 있다. 이 예에서 계약상 제약은 단지 방어권에 불과하며 그 재화에 대한 통제를 고객에게 이전하였음을 나타내지 않는다.

BC139 일부 의견제출자는 IFRS 15 문단 35(3)의 계약상, 실무상 제약을 고려하도록 기업에 요구하는 것은 내용인 IFRS 15 문단 35(1)의 기준을 적용할 때 계약상, 실무상 제한은 무시하라는 IFRS 15 문단 B4의 요구사항과 모순되는 것처럼 보인다고 보았다. IASB와 FASB는 이 차이가 적절하다는 점에 주목하였다. 비록 두 기준의 목적이 통제가 어떤 경우에 기간에 걸쳐 이전되는지를 판단하기 위한 것이지만 각 기준은 통제의 이전시기를 판단하는 데 다른

방법을 제공한다. 각 기준은 서로 다른 시나리오에 적용하기 위해 고안된 것이기 때문이다.

BC140 IASB와 FASB는 대체 용도의 판단은 계약 개시시점에 완료해야 하며 이를 새로 수정해서는 안 된다고 결정하였다. 그렇게 하지 않으면 기업은 자산에 대체 용도가 있는지를 계속 다시 판단해야 할 것이며 이것은 유용하지 않은 수행(그리고 수익인식)의 양상으로 이어질 수 있다.

BC141 IASB와 FASB는 대체 용도의 개념이 문단 35(3)의 기준에 필요한 부분이지만 고객이 자산을 통제한다고 결론 내리기에는 충분하지 않다고도 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 자산이 만들어지는 대로 대체 용도가 없는 자산을 고객이 통제한다는 것을 제시하기 위하여 기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권도 반드시 있어야 한다고 결정하였다.

기업은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있다

BC142 IASB와 FASB는 대체 용도가 없음과 ‘지급청구권’이라는 두 요소와 통제 여부의 판단 사이에 연관이 있다고 결정하였다. 이는 기업이 만들고 있는 자산이 기업에 대체 용도가 없다면 기업은 사실상 고객의 지시에 따라 자산을 만들고 있기 때문이다. 따라서 기업은 고객이 계약을 종료하는 경우에 기업에 남아 있는 자산이 없거나, 기업에 가치가 거의 없는 자산만이 남는 위험에서 경제적으로 보호받기를 원할 것이다. 그 보호는 계약이 종료되면 고객이 지금까지 기업이 수행을 완료한 부분에 대하여 반드시 지급해야 한다고 요구함으로써 확실해질 것이다. 이것은 일반적으로 고객이 교환으로 재화나 용역을 통제하게 되는 경우에만 지급하도록 한 다른 교환계약과도 일치한다. 따라서 고객이 기업의 수행분에 대

하여 지급할 의무가 있다는 사실(다시 말해서 그 수행에 대하여 지급을 회피할 수 없음)은 고객이 기업의 수행에서 효익을 얻었음을 나타낸다.

BC143 IASB와 FASB는 '지급청구권'이라는 용어는 예를 들면 보증금의 지급이나 기업의 불편, 이익의 상실에 대한 보상이 아니라, 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 기업에 보상하는 지급을 말하려는 의도였다. 이는 이 기준의 근본적인 목적은 고객을 위해 자산이 만들어지는 대로 기업이 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하고 있는지를 판단하기 위한 것이기 때문이다. 따라서 합리적으로 행동하며 고객과의 계약 범위 밖에서 폭넓게 인정된 경제적 효익이 없다고 가정할 때, 기업이 계약의 이행과 관련된 원가를 보상받고 그 원가에 대한 이익을 포함하는 이윤을 받는 경우에만 기업은 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하기로 동의할 것이다.

BC144 IASB와 FASB는 고객이 계약을 종료할 때 기업이 권리를 갖게 될 보상이 언제나 계약상 이윤은 아닐 수 있다는 점에 주목하였다. 조기 종료된 계약에서 고객에게 이전된 가치는 계약이 완료되었을 경우의 가치에 비례하지 않을 수 있기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 보상임을 제시하기 위해서는 보상이 기업의 예상 이윤의 적정한 부분에 기초하거나 기업의 자본비용에 대한 적정한 수익에 기초해야 한다고 결정하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 기업이 협상에서 최종적으로 합의하려는 금액보다는 종료시점에 권리를 갖게 될 금액에 중점을 두어야 함에 주목하였다. 따라서 IASB와 FASB는 '적정한 이윤'이 무엇을 나타내려고 한 것인지를 IFRS 15 문단 B9에서 명확히 하였다.

BC145 또 IASB와 FASB는 고객이 완료 전에 이유 없이 계약을 종료하려

고 한다면 기업은 현재의 무조건적인 지급청구권이 필요하지는 않지만 그 대신에 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 지급을 요구하고(하거나) 유지하기 위한 집행 가능한 권리가 반드시 있어야 한다고 명확히 하였다. 예를 들면 컨설팅기업이 계약 종료시점에 보고서를 제출하면 고정금액을 받기로 동의한 컨설팅계약을 고려해 보자. 기업이 그 계약에 따라 수행하고 있다면, 고객이 이 유 없이 완료 전에 계약을 종료하는 경우에 계약 조건(또는 그 밖의 법률)에서 지금까지 완료된 작업에 대하여 기업에 보상하라고 고객에게 요구한다면, 기업은 지금까지 완료한 수행의무에 대한 지급청구권이 있을 것이다. IASB와 FASB는 계약상 지급조건이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 기업의 집행 가능한 지급청구권에 항상 맞추어질 수는 없기 때문에 이 개념을 명확히 하였다.

BC146 몇몇 의견제출자는 환불되지 않는 선수금 100%가 ‘지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권’ 기준을 충족하는지 물었다(100% 지급액은 적어도 계약기간 동안 지금까지 완료된 작업에 대하여 기업에 보상할 것이기 때문임). IASB와 FASB는 고객이 계약을 종료하는 경우에 기업이 그 지급액을 보유할 권리(환급하지 않음)가 집행 가능하다면, 그 유형의 지급은 그 기준을 충족할 것이라고 결정하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 지급청구권은 집행 가능해야 한다는 점에 주목하였다. 그렇지 않으면 기업이 실제로 지급청구권을 가졌는지가 의심스럽다. 따라서 IASB와 FASB는 지급청구권이 집행 가능한지를 기업이 판단하는 데 도움이 되도록 IFRS 15 문단 B12에 이 요인들을 포함하였다.

BC147 또 IASB와 FASB는 고객이 계약을 종료할 수 있는 권리가 없거나 규정된 시기에만 계약을 종료할 수 있는 권리를 가진 경우에 기업이 집행 가능한 지급청구권을 가질 수 있음을 명확히 하기로 결정하였다. 계약이나 국가(법적 관할구역)의 다른 법률에서 기업

과 고객에게 각각의 의무(흔히 특정된 수행이라고 부름)를 완료하라고 요구하는 경우가 이에 해당할 것이다.

별도 수익인식 기준으로서 지급청구권

BC148 IASB와 FASB는 지급청구권을 수익 인식시기를 판단할 때 대단히 중요한 기준으로 규정하는 것을 고려하였지만 다음과 같은 이유로 채택하지 않았다.

- (1) 기업은 IFRS 15에 따라 수익을 인식할 계약이 반드시 있어야 하고 계약의 구성요소 중 하나는 지급청구권이다.
- (2) 수익인식의 핵심 원칙은 기업이 지급청구권을 갖는지(계약이 존재하는지를 판단하는 데 중요한 부분이기도 함. 문단 BC31~BC46 참조)가 아니라 재화나 용역을 고객에게 이전하였는지를 판단하는 것이다. 수행의무를 언제 이행하는지를 판단할 때 지급청구권을 대단히 중요한 기준으로 포함하는 것은 그 수익인식원칙을 잠재적으로 무효화할 수 있다.
- (3) 지급청구권은 재화나 용역의 이전을 반드시 나타내지는 않는다(예: 일부 계약에서는 고객에게 환불되지 않는 선금금을 지급하도록 요구하며 그 대가로 어떠한 재화나 용역도 제공받지 않는다). 많은 용역계약에서와 같이, 기업이 수행하는 대로 고객이 분명히 효익을 얻는 경우에, 기업이 수행분에 대한 지급액을 최종적으로 보유하지 못할 가능성은 수익의 측정에서 다룬다. 예를 들면 기업이 수행하는 대로 고객이 효익을 동시에 얻고 소비하는 일부 용역계약에서는 고객이 계약을 종료할 수 있고 지급한 어떠한 대가라도 모두 환불받을 수 있을 것이다. IASB와 FASB는 이 경우에 기업이 고객에게 용역을 이전하기 때문에 수익을 인식해야 하나 거래가격 중에서 기업이 권리를 갖는 금액을 제한할지에 대한 판단에 따라 달라질 수 있다고 결정하였다(문단 BC203~BC223 참조).

부동산 건설 약정

- BC149 고객에게 재화나 용역이 언제 이전되는지를 판단하기 위한 규정을 개발할 때 IASB와 FASB는 부동산 건설에 특정된 IFRS의 종전 수익인식 규정을 적용하여 생긴 실무적 다양성을 고려하였다. 그 실무적 다양성은 사실과 상황이 서로 다른 복잡한 계약에 IFRS의 종전 수익인식 기준을 적용하여 부동산에 대한 통제가 어떤 경우에 기간에 걸쳐 고객에게 이전되었는지를 판단하기 어려워서 생겼다.
- BC150 IASB와 FASB는 어떤 경우에 재화나 용역을 기간에 걸쳐 이전하는지를 판단하기 위한 구체적인 규정을 제공하는 IFRS 15 문단 35~37의 요구사항으로 실무적 다양성은 줄어들 것으로 예상하였다. 그러나 IASB와 FASB는 서로 다른 부동산 계약은 이전 방식이 다를 수 있다고 보았다. 관련된 사실 및 상황에 따라 이전 방식이 달라질 것이기 때문이다. 예를 들면 일부 부동산 계약은 다른 고객에게 쉽게 넘길 수 없는(계약 조건에 따름) 자산을 창출할 수 있고(기업이 수행하여 기업에 대체 용도가 있는 자산이 창출되지 않음) 그 계약에서는 고객에게 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 지급하도록 요구할 수 있다(따라서 IFRS 15 문단 35(3)의 기준을 충족함). 그러나 기업에 대체 용도가 없는 자산을 창출하는 다른 부동산 계약에서는 고객에게 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 지급하도록 요구하지 않을 수 있다. 따라서 기업은 계약별로 이전 방식에 대하여 다른 결론에 이를 수 있다.
- BC151 주거용 부동산 산업에 IFRS를 적용하는 일부 의견제출자는 수행 의무를 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위한 기준 추가를 지지하였다. 복수 단위 부동산 개발에서 주거시설 단위를 건설하는 대로 수익을 기간에 걸쳐 인식할 수 있는지를 판단할 때 도움이 될 수 있을 것이라고 판단하였기 때문이다. 이 산업에서 다른 의

견제출자들은 비록 그들이 수행하여 대체 용도가 있는 자산을 창출하지 않는다고 결론지을 수 있지만 그들은 '지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권' 기준을 충족할 수 없었다고 설명하였다. 이것은 그들이 각 단위를 고객에게 이전하는 시점에만(흔히 건설이 완료되어 고객이 물리적으로 점유한 다음에만) 수익을 인식할 수 있음을 뜻할 것이다. 그들은 이 경우에 그들의 수행 정도(성과)가 제대로 나타나지 못한다고 하였다.

BC152 그러나 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 35(3)의 두 가지 기준을 충족하지 못하는 경우에 기간에 걸쳐 수익을 인식하면 기업의 수행 정도와 기업 및 고객 각각의 계약상 권리와 의무를 충실하게 나타내지 못할 것이라고 결론지었다. 더욱이 IASB와 FASB는 '대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분 대한 지급청구권'이라는 기준을 명확히 함으로써 복수 단위 주거용 부동산 개발에 대한 수익을 인식할 때 확실성과 일관성을 더 잘 보장할 것이라고 결정하였다.

한 시점에 이행하는 수행의무(문단 38)

BC153 IASB와 FASB는 기간에 걸쳐 이행한다는 기준을 충족하지 못하는 모든 수행의무는 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리해야 한다고 결정하였다. 한 시점에 이행하는 수행의무의 경우에 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 시점에 수행의무를 이행한다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 38에 통제의 이전에 관한 지표들을 포함하였다.

BC154 많은 의견제출자는 그 지표들이 재화의 판매 계약에서 기업이 언제 자산(유형·무형 모두)에 대한 통제를 이전하는지에 대한 판단을 돕는 데 유용하다고 언급하였다. IASB와 FASB는 '자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상은 고객에게 있다'는 지표를 포함하였다. 수익을 인식할 때 '소유에 따른 위험과 보상'을 고려하지 말

자는 IASB와 FASB의 최초 제안에 동의하지 않은 의견제출자들의 의견 때문이다. 의견제출자들은 IASB가 IFRS 10에서 강조한 바와 같이 위험과 보상이 통제의 이전을 판단할 때 고려하는 유용한 요소가 될 수 있으며 흔히 자산을 통제한 결과가 될 수 있다고 보았다. IASB와 FASB는 위험과 보상을 지표로서 추가하는 것은 추가 지침을 제공하는 것이지만 통제의 이전을 기초로 재화나 용역의 이전을 판단하는 원칙을 바꾸지는 않는다고 결정하였다.

BC155 일부 의견제출자는 기업이 재화나 용역에 대한 통제를 이전했다고 결론짓기 위해서는 모든 지표가 존재해야 하는지를 질문하였다. 일부 의견제출자는 그 지표들 중 일부만이 존재할 경우에 어떻게 해야 할지도 질문하였다. IASB와 FASB는 재심의 과정에서 IFRS 15 문단 38의 지표들은 기업이 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하였다고 결론지을 수 있기 전에 반드시 충족되어야 하는 조건들의 목록이 아니라고 강조하였다. 그 대신에 그 지표들은 고객이 자산을 통제한다면 흔히 존재하는 요소의 목록이고 그 목록은 IFRS 15 문단 31의 통제 원칙을 적용하는 기업들 돕기 위해 제공한 것이다.

BC156 IASB와 FASB는 ‘재화나 용역의 설계나 기능이 고객에 특화된다’라는 지표를 포함하는 것을 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 IFRS 15에 이 지표를 포함하지 않기로 결정하였다. 그것은 주로 용역계약(예: 건설유형 계약)에 적용될 것이고 또 수행의무를 어떤 경우에 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위한 규정을 고려할 때 불필요할 것이기 때문이다. 문단 BC134~BC141에서 기술한 바와 같이, 고객에 특화된 설계 또는 기능의 개념은 ‘기업에 대체 용도가 없는 자산’의 기준으로 개발되었다.

BC157 의견제출자들은 기업의 재화나 용역에 대한 지속적 관여(예: 인도된 재화에 대한 콜옵션)의 결여와 같은 추가 지표도 제안하였다.

IASB와 FASB는 고객과의 계약에 풋옵션이나 콜옵션이 존재하는 상황에서 기업이 통제의 이전을 판단하는 데 도움을 주기 위한 적용지침을 포함하였다(문단 BC422~BC433 참조).

수행의무의 진행률 측정(문단 39~45와 B14~B19)

BC158 IASB와 FASB는 기업이 수행의무를 기간에 걸쳐 이행한다고 판단한 경우에 보고기간마다 수행의무의 진행률을 측정하여 인식할 수익 금액을 산정해야 한다고 결정하였다.

BC159 수행의무의 진행률을 측정하기 위해 기업이 사용할 수 있는 방법은 다양하다. IFRS 15의 적용범위의 폭 때문에 IASB와 FASB는 가능한 모든 방법을 고려하여 기업이 언제 각 방법을 사용할지를 규정하는 것은 실현 가능하지 않다고 결정하였다. 따라서 기업은 수행의무의 진행률을 측정하기 위한 적절한 방법을 선택할 때 판단을 해야 한다. 이것이 기업이 '자유로운 선택권'을 가진다는 뜻은 아니다. 이 규정에서는 재화나 용역에 대한 통제를 고객에게 이전할 때 기업의 수행 정도를 나타낸다는 분명히 기재된 목적(기업의 수행의무 이행)과 부합하는 진행률 측정방법을 기업이 선택해야 한다고 기술한다.

BC160 기업의 수행 정도를 나타낸다는 목적을 이루기 위하여 기업은 약속된 재화나 용역의 특성과 기업의 수행의 특성을 고려할 필요가 있다. 예를 들면 일반적인 헬스클럽 계약에서 기업의 약속은 고객이 요구할 때만 용역을 제공하는 것이 아니라 일정 기간 용역을 언제라도 제공할 수 있는 상태에 있는 것(헬스클럽을 사용할 수 있게 함)이다. 이 경우에 고객은 헬스클럽을 사용할 수 있게 만드는 기업의 용역에서 효익을 얻는다. 이것은 고객이 헬스클럽을 사용하는 정도는 고객이 권리를 갖는 나머지 재화나 용역의 양에 영향을 미치지 않는다는 사실에서 증명된다. 또 고객은 헬스클럽

사용 여부와 관계없이 대가를 지급해야만 한다. 따라서 이 경우에 기업은 고객이 사용할 수 있게 만들어진 재화나 용역을 사용할 때가 아니라 재화나 용역을 사용할 수 있게 하는 용역에 기초한 진행률 측정방법을 선택해야 한다.

BC161 IASB와 FASB는 기업이 선택한 진행률 측정방법을 특정 수행의무에 일관되게 적용해야 하고 특징이 비슷한 수행의무 계약에도 동일하게 적용해야 한다고 결정하였다. 기업은 같거나 비슷한 수행의무 이행에서 수행 정도를 측정하는 데 다른 방법을 사용해서는 안 된다. 그렇게 하지 않으면 그 기업의 수익은 서로 다른 보고기간 간에 비교할 수 없을 것이다. IASB와 FASB는 기업이 수행의무를 이행할 때 수행 정도 측정에 둘 이상의 방법을 적용할 수 있게 허용한다면 수행의무 식별에 관한 요구사항을 효과적으로 우회할 것이라는 점에 주목하였다.

BC162 IASB와 FASB가 비록 가능한 모든 방법을 고려하여 기업이 각 방법을 언제 사용해야 할지를 규정하지는 않았지만 기업이 수행의무의 진행률 측정방법을 결정할 때 고려할 수도 있는 방법이 대략 두 가지-산출법과 투입법-가 있다고 보았다. 그 방법의 적용에 관한 요구사항은 적용지침에 포함하였다(IFRS 15 문단 B14~B19 참조).

산출법

BC163 산출법은 지금까지 이전된 재화나 용역이 고객에게 주는 가치를 직접 측정(예: 지금까지 완료한 수행 정도를 조사, 달성한 결과에 대한 평가, 도달한 단계, 경과한 시간, 인도한 단위나 생산한 단위)한 것에 기초하여 수익을 인식한다. 산출법을 적용할 때 '고객에게 주는 가치'는 계약에서 기업의 수행분을 객관적으로 측정하는 것을 말한다. 그러나 고객에게 주는 가치를 언급하였다고 해서

계약에서 약속한 개별 재화나 용역의 시장가격이나 개별 판매가격을 참조하여 평가해야 하는 것은 아니며, 고객이 재화나 용역에 포함되었다고 인지하는 가치를 말하려는 것도 아니다.

BC164 IASB와 FASB는 산출법은 개념적으로 기업의 수행 정도를 가장 충실하게 나타낸다고 결정하였다. 고객에게 이전된 재화나 용역의 가치를 직접 측정하기 때문이다. 하지만 IASB와 FASB는 투입법이 원가가 덜 들고 진행률 측정에 상당히 가까운 값을 제공한다면 기업이 투입법을 사용하는 것이 적절할 것이라고 보았다.

BC165 재심의 과정에서, 특히 수주 제조업계의 일부 의견제출자는 IASB와 FASB에 인도-단위(units-of-delivery) 또는 생산-단위(units-of-production) 방법이 언제 적절한지에 대한 추가 지침을 제공해 줄 것을 요청하였다. 그 의견제출자들은 이러한 방법들이 산출법인 것으로 보이고 따라서 이 방법들이 항상 기업의 수행 정도를 가장 적절히 나타낼지를 질문하였다. IASB와 FASB는 이러한 방법들이 적절할 수 있는 경우가 있지만 수행의무를 기간에 걸쳐 이행한다면, 그 방법들이 기업의 수행 정도를 항상 가장 잘 나타내지는 못할 수 있다고 보았다. 이는 인도-단위 방법이나 생산-단위 방법이 고객 소유의 재공품을 무시하기 때문이다. IASB와 FASB는 그 재공품이 계약 또는 재무제표 전체에서 중요하다면, 인도-단위 방법이나 생산-단위 방법을 사용하는 것은 기업의 수행 정도를 왜곡할 것이라고 보았다. 아직 인도하기 전이나 생산을 완료하기 전에 고객이 통제하고 있는 자산에 대해서는 수익을 인식하지 않을 것이기 때문이다.

BC166 또 IASB와 FASB는 계약에서 설계용역과 생산용역 모두를 제공한다면 인도-단위 방법이나 생산-단위 방법이 적절하지 않을 수 있다고 보았다. 이 경우에는 생산하거나 인도한 각 품목은 고객에게 같은 양의 가치를 이전하지 않을 수 있기 때문이다. 하지만 인도-

단위 방법은 고객에게 인도시점에 같은 양의 가치를 개별적으로 이전하는 표준화된 품목의 장기 제조 계약의 진행률 측정에는 적절한 방법일 수 있다. 그리하여 IASB와 FASB는 진행률 측정에 산출법을 선택하고 인도-단위 또는 생산-단위 방법이 적절한지를 판단할 때에 기업은 사실과 상황을 고려하여 기업의 수행 정도와 재화나 용역에 대한 통제의 이전을 나타내는 방법을 선택해야 한다고 명확히 하였다.

- BC167 IASB와 FASB는 일부 상황에서는 실무적 간편법으로서 또 다른 적절한 산출법은 기업이 청구할 수 있는 권리에 해당하는 대가(금액)만큼을 수익으로 인식하는 것이라고도 결정하였다. 이 방법은 기업이 청구할 수 있는 권리에 해당하는 대가(금액)가 기업이 고객에게 이전하는 재화나 용역(지금까지 수행을 완료한 부분)의 각 증분에 대하여 고객에게 주는 가치에 직접 상응하는 경우에 적절하다. 예를 들면 이것은 기업이 제공한 용역시간당 고정금액을 청구하는 용역계약에서 생길 수 있다.

투입법

- BC168 투입법은 수행의무를 이행하기 위해 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력 또는 투입물(예: 소비한 자원, 사용한 노동시간, 발생원가, 경과한 시간, 사용한 기계 시간)에 기초하여 수익을 인식한다.
- BC169 일부 계약에서 기업은 재화와 용역 모두를 이전하기로 약속하지만 고객은 용역이 제공되는 때와 다른 시기에 재화의 통제권을 가지며 이것은 수행의무의 유의적인 부분을 나타낸다(예: 재화를 설치하기 전에 고객이 그 재화를 통제하게 된다). 그 재화나 용역이 구별되지 않는다면 기업은 단일 수행의무가 있을 것이다. 이러한 상황에서 진행률 측정에 투입법을 적용하는 방법에 실무적 다

양성이 있기 때문에 IASB와 FASB는 설치되지 않은 재료와 관련된 추가 지침을 제공하기로 결정하였다.

설치되지 않은 재료

BC170 IASB와 FASB는 설치되지 않은 재료에 대해 투입법을 조정하는 것은 투입법이 IFRS 15 문단 39에 기술된 수행의무의 진행률 측정 목적(기업의 수행 정도를 나타내기 위함)에 맞도록 보장하기 위한 의도임을 명확히 하기로 결정하였다.

BC171 IASB와 FASB는 기업이 재화를 설치하기 전에 고객이 재화를 통제하게 된다면 기업이 재화를 계속 재고로 인식하는 것은 적절하지 않을 것이라고 보았다. 그 대신에 기업은 IFRS 15의 핵심 원칙에 따라 이전한 재화에 대한 수익을 인식할 것이다. IASB와 FASB는 기업이 진행률 측정에 원가 대 원가(cost-to-cost) 방법(총 예상원가 대비 발생원가)을 적용한다면 기업은 (명확한 규정이 없다면) 그 재화의 원가를 원가 대 원가 계산에 포함할 수 있고 따라서 그 재화의 이전에 대해 계약 전체의 이윤을 인식할 수 있다고 보았다. IASB와 FASB는 재화를 설치하기 전에 계약 전체의 이윤을 인식하면 기업 수행 정도의 측정치를 과대평가할 수 있고 따라서 수익을 과다 계상할 수 있다는 점에 주목하였다. 그 대신에 기업에 계약 전체의 이윤과는 다른 이익을 추정하라고 요구하는 것은 복잡할 수 있고 실질적으로 구별되지 않은 재화들에 대한 수행의무를 만들어 낼 수 있다(그리하여 수행의무 식별에 관한 요구사항을 우회). 따라서 IASB와 FASB는 특정 상황에서는 기업은 재화의 이전에 대한 수익을 인식해야 하지만 해당 재화의 원가와 같은 금액만큼만 인식해야 한다고 결정하였다. 그 상황에서 기업은 원가 대 원가 방법론에 맞도록 원가 대 원가의 계산식에서 그 재화의 원가를 제외해야 할 것이다.

- BC172 IASB와 FASB는 설치되지 않은 재료에 대한 원가 대 원가 진행률 측정법을 조정하는 것은 일반적으로 건설유형 계약에서 재화의 부분집합에 적용하려는 의도임에 주목하였다. 즉 계약에 비해 원가가 유의적인 재화에만, 그리고 기업이 고객에게 단순한 조달용역을 필수적으로 제공하는 경우에만 적용된다. IFRS 15 문단 B19(2)의 조건을 충족하는 재화의 경우에 그 재화의 원가를 한도로 수익을 인식하는 것은 계약상 기업의 이익(또는 이윤)이 기업이 건설 활동에 설치하거나 사용하도록 고객 스스로 재화를 공급하였을 경우에 기업이 인식할 이익(또는 이윤)과 비슷하게 나타내도록 보장한다.
- BC173 일부 의견제출자는 기업이 고객에게 설치되지 않은 재료를 이전할 때 영(0)의 이윤을 인식하라는 요구사항에 동의하지 않았다. 그들은 단일 수행의무에서 서로 다른 부분에 이윤을 다르게 인식하는 것은 수행의무 식별 원칙과 일치하지 않는다고 본다. 다른 의견제출자들은 계약에 따른 기업의 권리를 올바르게 나타내지 못할 수 있기 때문에(예: 설치되지 않은 재료를 고객에게 이전한 것을 포함하여 수행한 모든 업무에 대하여 계약 전체의 이윤을 반영한 지급청구권을 계약의 종료시점에 기업이 권리를 갖게 된 경우) 설치되지 않은 재료에 대하여 영(0)의 이윤으로 수익을 인식하는 것에 동의하지 않았다.
- BC174 IASB와 FASB는 그 주장을 고려하였지만 IFRS 15 문단 B19(2)에서 규정하는 바와 같이 투입법을 조정하면 그 투입법이 기업의 수행 정도를 나타내려는 진행률 측정의 목적이 이루어지도록 보장할 것이라고 결정하였다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 B19(2)가 수행의무를 식별하는 원칙과 일치하지 않는다고 일부 의견제출자가 제기한 우려에 동의하지 않았다. 비록 IFRS 15 문단 B19(2)를 적용하면 단일 수행의무의 부분인 일부 재화나 용역이 이윤을 창출하나 설치되지 않은 재료는 전혀 이윤을 창출하지 못하는 결과를

가져오지만, 그 차이는 투입법이 계약에서 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 있도록 원가 대 원가 계산을 조정해야하기 때문에 생기는 것이다.

- BC175 설치되지 않은 재료에 대한 결정에 일치하도록 IASB와 FASB는 기업이 진행률을 측정하기 위해 원가 대 원가 방법과 같은 투입법을 선택하는 경우에 발생원가의 일부(예: 비효율과 낭비된 재료)를 포함하는 것이 계약상 기업 수행 정도를 왜곡한다면 기업은 진행률을 조정해야 한다고 명확히 하였다.

비효율과 낭비된 재료

- BC176 IFRS 15 문단 B19에서는 투입법의 단점으로 기업의 투입물과 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 것 사이에 직접적인 관련이 없을 수 있음을 인정하고 있다. 원가 대 원가 방법이 수행 의무의 이행에 이바지하지 못하는 낭비된 재료나 그 밖의 비효율 때문에 든 원가를 포함하는 경우가 이에 해당할 수 있다. 따라서 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 고객에게 이전하는 것을 나타내지 못하는 어떠한 투입물의 영향(예: 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가 중 낭비된 부분으로서 계약을 이행하기 위한 것이나 계약가격에 반영되지 않은 원가)도 제외해야 한다. 이와 관련하여 IFRS 15 문단 B19의 요구사항은 원가 대 원가 방법을 기계적으로 적용하면 기업의 수행 정도를 항상 충실히 나타내는 것은 아닐 수 있음을 일깨우는 것으로 볼 수 있다.

- BC177 IASB와 FASB는 재심의의 일환으로 비효율과 낭비된 재료의 개념에 대해 지침을 더 제공해야 하는지를 고려하였다. 예를 들면 일부 의견제출자는 기업 특유의 비효율이나 시장에서 생기는 비효율에 중점을 두고 판단해야 하는지를 질문하였고 일부는 정상적인 것으로 예상되는 낭비된 재료의 회계처리와 비정상적으로 낭

비된 재료의 회계처리를 명확히 구별해줄 것을 요청하였다.

- BC178 IASB와 FASB는 이러한 우려를 인정하였지만 원가 대 원가 진행률을 측정에서 제외해야 할 비효율원가와 낭비된 재료원가를 명확하고 일관되게 식별하는 추가 지침을 개발하는 것은 실현 가능하지 않을 것이라고 결정하였다. 그 대신에 IASB와 FASB는 수행의무의 진행률 측정의 목적은 계약에서 기업의 수행 정도를 나타내는 것임을 강조하기로 결정하였고, 따라서 일부 발생원가가 계약의 진척도에 이바지하지 못한다면 원가 대 원가 계산에 조정이 필요할 수 있다.

합리적인 진행률 측정

- BC179 IASB와 FASB는 진행률 측정 방법을 선택할 때와, 이에 따라 수익 인식시기를 판단할 때, 기업이 합리적으로 수행의무의 진행률을 측정할 수 있는 경우에만 기업은 수행분에 대하여 수익을 인식해야 한다고 명확히 하였다. 일부는 기업이 진행률을 측정할 능력이 없다면 원가도 이연됨을 뜻하는지를 물었다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 IFRS 15 문단 95에 따라 계약이행원가를 자산으로 인식할 수 없다면, 그 원가는 기업의 자산을 나타내지 않을 것이고, 따라서 발생시점에 비용으로 인식해야 할 것이라고 보았다.
- BC180 또 IASB와 FASB는 기업이 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정하지 못하지만, 수행의무를 이행하는 동안 드는 원가를 결국 회수할 것으로 예상하는 경우에는 기업이 수행의무 이행에 진전이 있다는 사실을 반영하기 위해 기업은 적어도 수익 금액의 일부라도 인식해야 한다고 결론지었다. 따라서 IASB와 FASB는 이 경우에 기업은 발생원가를 한도로 수행의무 이행에 대한 수익을 인식해야 한다고 결정하였다(이 방법은 IFRS와 US GAAP 모두에서 진행률 측정에 대한 종전 수익인식 규정과 일관된다). 하지만 IASB

와 FASB는 기업이 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있을 때에는 이 방법의 사용을 중지해야 한다고 결정하였다.

수익 측정(문단 46~90)

BC181 IASB와 FASB는 기업이 거래가격 배분 접근법에 기초하여 수익을 측정해야 한다고 결정하였다. 기업은 이 방법을 사용하여 각 수행의무 이행의 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 나타내는 금액으로 각 수행의무에 거래가격을 배분한다. 그 배분으로 기업이 각 수행의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로) 인식하는 수익 금액을 산정한다. 대부분의 의견제출자는 거래가격 배분 접근법을 지지하였다.

BC182 IASB와 FASB는 각 보고기간 말에 직접 나머지 수행의무를 측정하는 대체 측정 접근법을 고려하였으나 채택하지 않았다. IASB와 FASB는 이 대안은 계약의 회계처리를 더 복잡하게 만들 것으로 보았다. 또 IASB와 FASB는 이 대안이 많은 경우에 재무제표이용자들에게 추가 정보를 거의 제공하지 않을 것으로 예상하였다. 약속된 재화나 용역의 가치가 본질적으로 변동성이 없거나 기업이 비교적 짧은 시간에 걸쳐 고객에게 재화나 용역을 이전할 때 존재할 수 있는 변동성의 영향이 제한적이기 때문이다. 문단 BC25~BC27에는 채택하지 않은 측정 접근법에 대한 추가 논의가 포함된다.

BC183 거래가격 배분 접근법은 일반적으로 이행한 수행의무에 대하여 인식할 수 있는 수익 금액을 산정하기 위하여 기업에 세 가지 주요 단계를 따르도록 요구한다. 그 단계는 다음과 같다.

- (1) 계약의 거래가격을 산정
- (2) 수행의무에 거래가격을 배분
- (3) 이행한 수행의무에 배분한 금액으로 수익을 인식

거래가격을 산정함(문단 47~72)

- BC184 거래가격을 산정하는 것은 수익인식모형에서 중요한 단계이다. 거래가격은 기업이 계약상 수행의무에 배분하는 금액이고 최종적으로 수익으로 인식하는 금액이기 때문이다.
- BC185 IASB와 FASB는 거래가격을 기업이 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 정의하기로 결정하였다. 따라서 보고기간 말마다 거래가격을 산정하는 목적은 기업이 계약상 받을 권리를 갖게 될 총 대가(금액)를 예측하기 위한 것이다. IFRS 15를 개발하면서, IASB와 FASB는 계약에 유의적인 금융요소가 포함(문단 BC229~BC247 참조)되지 않는다면 고객의 신용위험 영향(문단 BC259~BC265 참조) 때문에 거래가격을 조정해서는 안 된다고 결정하였다.
- BC186 IASB와 FASB는 거래가격에는 기업이 현재의 계약에 따라 권리를 갖는 금액(변동 금액 포함)만이 포함되어야 한다고 명확히 하였다. 예를 들면 거래가격에는 추가 재화나 용역에 대한 미래의 선택권 행사나 미래의 주문변경에서 생기는 대가의 추정치가 포함되지 않는다. 고객이 선택권을 행사하거나 주문변경에 동의할 때까지 기업은 대가를 받을 권리가 없다.
- BC187 IASB와 FASB는 현재의 계약에 따라 기업이 권리를 갖는 금액은 어느 당사자나(고객뿐만 아니라) 지급할 수 있다고 명확히 하였다. 예를 들면 의료보건산업에서 기업은 환자, 보험사, 정부기관에서 지급받을 권리를 갖게 될 금액에 기초하여 거래가격을 산정할 수 있다. 이는 제조업자가 기업의 고객에게 직접 쿠폰이나 리베이트를 주고 기업이 제조업자에게서 지급받는 그 밖의 산업에서도 일어날 수 있다. 하지만 일부 국가(법적 관할구역)의 판매세나 부가

가치세와 같이 다른 당사자를 대신하여 회수한 금액은 거래가격에 포함되지 않을 것이다.

BC188 고객이 고정된 현금 대가(변동되지 않을 금액)를 지급하기로 약속하는 경우에는 거래가격을 산정하기가 단순하다. 그러나 다음의 경우에는 거래가격을 산정하기가 더 어려울 수 있다.

- (1) 약속한 대가(금액)가 변동될 수 있는 경우(문단 BC189~BC202 참조). 이 경우에 기업은 대가의 추정금액을 거래가격에 포함하는 것을 제약해야할지도 고려해야 할 것이다(문단 BC203~BC223 참조).
- (2) 계약에 유의적인 금융요소가 있는 경우(문단 BC229~BC247 참조)
- (3) 약속한 대가(금액)가 현금 외의 형태인 경우(문단 BC248~BC254 참조)
- (4) 기업이 고객에게 지급해야 할 대가가 있는 경우(문단 BC255~BC258 참조)

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용) - IASB가 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정한 주제(판매세의 표시)

BC188A IFRS 15 문단 47에서는 일부 판매세와 같이 제삼자를 대신하여 회수한 금액은 거래가격을 산정할 때 제외하도록 규정하였다. 따라서 기업은 그 판매세를 거래가격에 포함할지 아니면 제외할지를 판단하기 위해 판매세를 식별하고 파악해야 한다.

BC188B Topic 606과 IFRS 15를 공표한 다음에 미국 이해관계자 일부는 각 국가의 세법을 파악하는 원가와 복잡성에 대해 우려를 나타냈다. 많은 기업이 수많은 국가에서 영업하고 있고 일부 국가의 법은 거래에서 주로 어느 당사자에게 납세 의무가 있는지에 대해 불명확하기 때문이다. 이 이해관계자는 국가 간 세법의 다양성 및

변경이 복잡성의 원인이 된다고 말하였다. 따라서 일부 작성자와 감사인은 IASB와 FASB에 제삼자를 대신하여 판매세를 회수하는 지를 파악할 때 복잡성과 실무적 어려움을 덜어주기 위하여 기준서를 개정하여 실무적 간편법을 추가할 것을 요청하였다. 종전 US GAAP에 따른 수익 기준서에서는 모든 판매세를 수익에 포함할지 아니면 수익에서 제외할지를 회계정책으로 선택할 수 있었다.

BC188C FASB는 현행 특정 수익-창출 거래에 부과하고 동시에 고객에게서 회수하는, 정부기관이 사정(査定)하는 모든 세금[예: 판매세, 사용세(use taxes), 부가가치세, 일부 실행세(excise tax)]을 거래가격의 측정에서 제외하는 회계정책을 기업이 선택할 수 있도록 허용하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. 기업의 총 수입(total gross receipts)에 따라 사정되거나 재고를 조달하는 과정 중에 부과되는 세금은 이 선택의 적용범위에서 제외된다.

BC188D IASB는 다음과 같은 이유로 비슷한 회계정책의 선택권을 제공하지 않기로 결정하였다.

- (1) 서로 다른 접근법을 선택한다면, 같은 국가에서 영업하는 기업 간뿐만 아니라 다른 국가에서 다른 과세 체계에 따라 영업하는 기업 간 수익에 대한 비교 가능성이 떨어질 것이다.
- (2) IFRS의 종전 수익 기준서에서는 IFRS 15의 요구사항과 비슷한 판매세에 적용할 수 있는 요구사항을 포함하였다. 따라서 판매세가 제삼자를 대신하여 회수되는지를 파악하는 것은 IFRS 작성자에게 새로운 요구사항이 아니다.
- (3) 판매세(또는 이와 비슷한 세금)가 기업이 세무 당국을 대신하여 고객에게서 회수하는 세금이라기보다는 기업에 부과되는 세금인 경우에 약정의 경제적 실질을 반영하지 않는 예외를 수익인식모형에 두게 될 것이다.

IASB는 IFRS 15에서는 그 회계정책의 선택을 사용할 수 없기 때문에 이것이 IFRS 15와 Topic 606의 차이가 될 것임을 인정하였다.

변동대가(문단 50~59)

BC189 IASB와 FASB는 약속한 대가가 변동될 수 있는 계약에서 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)를 추정할 필요가 있다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB와 FASB는 다음을 다루는 규정을 제공하기로 결정하였다.

- (1) 고객과의 계약에서 변동대가 언제 존재하는지를 식별(문단 BC190~BC194 참조)
- (2) 변동대가를 추정하기 위한 방법(문단 BC195~BC202 참조)
- (3) 언제 변동대가의 추정치가 제약되어 거래가격에 포함되지 않는지(문단 BC203~BC223 참조)
- (4) 거래가격의 후속 변동을 어떻게 회계처리할지(문단 BC224~BC228 참조)

변동대가의 식별

BC190 IASB와 FASB는 기업이 계약상 받을 권리를 갖게 될 대가가 변동될 수 있는 어떠한 상황에서도 변동대가 생길 수 있다는 점에 주목하였다. IFRS 15 문단 51의 예에는 고객과의 계약에서 생길 수 있는 변동대가의 혼한 유형을 포함한다.

BC191 IASB와 FASB는 계약에 표시된 가격이 고정된 경우에도 대가가 변동될 수 있다고 보았다. 기업은 미래 사건의 발생 여부에 따라서만 대가를 받을 권리를 갖게 될 수 있기 때문이다. 예를 들면 고객이 선금금을 지급하였으며 고객이 용역에 만족하지 않는다면 언제든지 지급한 금액을 전액 환불해주는 계약 조건인 고정가격

용역계약을 생각해 보자. 그 경우에 기업은 대가의 전부를 받을 권리가 있을 수도 있고 고객이 환불 권리를 행사하면 대가를 받을 권리가 전혀 없을 수도 있기 때문에 대가는 변동될 수 있다.

BC192 계약에서 흔히 규정하는 조건에 따라 대가가 변동 가능한 것으로 분류되기도 할 것이다. 그러나 어떤 경우에는 기업이 계약에 표시된 가격보다 낮은 가격을 받아들일 수 있음을 나타내는 사실 및 상황 때문에 약속된 대가가 변동될 수 있다[계약은 암묵적 가격할인(price concession)을 포함한다]. IASB와 FASB는 기업의 사업 관행, 공개된 방침, 특정 성명(서)은 기업이 약속한 재화와 용역을 이전하고 그 대가로 더 낮은 가격을 기꺼이 받아들이겠다는 증거가 될 수 있다고 보았다. 예를 들면 기업은 전에 고객에게 판매한 재화에 대하여 그 고객이 가격을 할인하여 제삼자에게 더 쉽게 판매할 수 있도록 고객에게 가격할인(price concession)을 해줄 수 있다. IASB와 FASB는 많은 경우에 가격할인은 고객관계를 강화하여 고객이 미래에 더 많이 구매하도록 하기 위해 제공되는 것 같다 점에 주목하였다.

BC193 IASB와 FASB는 기업이 계약에 표시된 가격보다 낮은 금액의 대가를 받아들일지 결정하기 위해 모든 사실 및 상황도 고려해야 한다고 결정하였다. 예를 들면 기업은 고객관계를 진전하려는 전략을 갖고 새로운 고객과 계약을 체결할 수 있다. 그 경우에는 기업이 가격할인(price concession)을 제공할 것이라는 과거 증거가 없더라도 결과적으로 기업이 계약에 표시된 가격보다 낮은 가격을 받아들일 것이라고 판단할 수 있는 다른 요소들이 있을 수 있다.

BC194 IASB와 FASB는 기업이 가격할인을 암묵적으로 제공했는지, 계약상 동의한 대가에 대한 고객의 채무불이행 위험(고객의 신용위험)을 받아들이기로 선택했는지 판단하기 어려울 수 있는 경우도 있

다고 보았다. IASB와 FASB는 기업이 그 판단을 할 때 모든 관련 사실 및 상황을 고려하고 판단해야 함에 주목하였다. IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정에 따라서도 이와 같은 판단을 하였다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 가격할인과 손상차손을 구별하기 위한 구체적 요구사항은 개발하지 않기로 결정하였다.

변동대가 추정 방법

BC195 IASB와 FASB는 기업이 기댓값이나 가능성이 가장 높은 금액 중에서 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 수 있을 것으로 예상하는 방법을 사용하여 변동대가를 추정하도록 규정하기로 결정하였다(IFRS 15 문단 53 참조). IASB와 FASB는 이것이 ‘자유로운 선택’을 의도하는 것이 아니라는 점에 주목하였다. 기업은 어느 방법이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 수 있을지를 고려하여 그 방법을 비슷한 종류의 계약에 일관되게 적용해야 한다.

BC196 IASB와 FASB는 2010년 공개초안에 대한 의견조회 결과를 반영하여 거래가격을 추정하는 방법을 결론지었다. 2010년 공개초안은 계약상 대가가 변동될 수 있으면 거래가격을 확률가중방식만을 사용하여 (기댓값으로) 측정해야 한다고 제안하였다. 확률가중방식은 가능한 대가의 전체 범위를 각각의 확률을 모두 곱하여 반영한다. 2010년 공개초안의 많은 의견제출자는 다음과 같은 이유로 확률가중방식을 사용한 거래가격 측정에 동의하지 않았다.

- (1) 복잡해지고 적용에 비용이 많이 든다.
- (2) 모든 상황에서 의미 있는 결과 보고가 지연된다. 예를 들면 기업이 계약상 대가로 받을 수 없는 금액을 거래가격으로 산정하는 결과를 가져올 수 있기 때문이다.

BC197 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 측정 모형을 규정하지 말아야

한다고 제안하였다. 그 대신에 경영자의 최선의 추정치를 사용하여 거래가격을 산정하도록 요구해야 한다고 제안하였다. 많은 이들은 이 방법이 측정 모형이 규정된 경우에 요구하는 문서화 없이, 경영진에게 경험과 구할 수 있는 정보를 기초로 추정할 수 있는 융통성을 줄 것이라는 점에 주목하였다.

BC198 IASB와 FASB는 재심의 과정에서 거래가격 추정의 목적과 적절한 측정 방법을 규정하기로 한 결정을 재확인하였다. 그 목적과 적절한 측정방법을 규정하는 것은 추정 과정의 엄격함을 보장하기 위해 필요한 체계를 제공할 것이기 때문이다. 더욱이 이러한 체계 없이는 재무제표이용자들이 수익의 측정을 이해하지 못할 수 있고 기업 간의 비교 가능성이 부족할 수도 있다.

BC199 그러나 IASB와 FASB는 재심의 과정에서 적절한 측정 방법은 무엇이 되어야 하는지를 다시 고려하였다. IASB와 FASB는 확률가중방식은 보고기간 말에 존재하는 모든 불확실성을 반영한다는 점에 주목하였다. 따라서 확률가중방식은 각 보고기간 말에 존재하는 상황을 가장 잘 반영한다. 예를 들면 더 많은 금액의 대가를 받을 가능성뿐만 아니라 더 적은 금액의 대가를 받을 위험도 반영한다. 그러나 IASB와 FASB는 재무제표이용자들이 계약에서 최종적으로 실현될 대가의 총 금액을 아는 데 가장 관심이 많다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 각 보고기간 말에 거래가격 추정치가 의미 있기 위해서는 그 금액은 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측한다고 기업이 생각하는 금액이어야 한다고 결정하였다(IASB와 FASB는 신용위험 논제를 별도로 다루기로 결정하였다. BC259~BC265 참조).

BC200 IASB와 FASB는 일부 경우에 확률가중 추정치(기댓값)가 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 예측한다고 보았다. 예를 들면 기업이 특성이 비슷한 계약을 많이 보유하고 있는 경우가 이에

해당할 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 기댓값이 기업이 권리를 갖게 될 대가를 항상 충실하게 예측하지는 못할 수 있다는 의견 제출자들의 의견에 동의하였다. 예를 들면 기업이 하나의 계약에서 가능한 단지 두 개의 대가 중 하나를 확실하게 받는다면 기댓값은 계약에 따라 나올 수 있는 가능한 결과치가 아닐 것이고, 따라서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 예측하는 데 목적 적합하지 않을 수 있다. IASB와 FASB는 이 경우에 또 다른 방법인 가능성이 가장 높은 금액법이 거래가격을 추정하는 데 필요하다고 결정하였다. 가능성이 가장 높은 금액법은 가능한 대가의 범위에서 다른 개별 결과치보다 발생 가능성이 더 높은 개별 대가(금액)를 식별하기 때문이다.

BC201 이론적으로 가능성이 가장 높은 금액으로 추정하는 방식을 사용하는 기업은 가장 가능성이 높은 값을 식별하기 위하여 반드시 가능한 결과치 모두를 고려해야 하지만, 실무적으로는 가능성이 더 낮은 결과치는 수량화할 필요가 없다. 이와 비슷하게 실무에서 확률가중방식을 사용하여 기댓값을 추정하는 것도, 기업이 광범위한 자료를 갖고 있고 많은 결과치를 식별할 수 있더라도 기업에 복잡한 모형과 기법을 사용하여 가능한 결과치 모두를 고려하도록 요구하지 않는다. 많은 경우에 한정된 수의 개별 결과치와 확률은 흔히 가능한 결과치의 분포에 대한 합리적인 추정치를 제공할 수 있다. 따라서 IASB와 FASB는 두 접근법 모두 적용하기에 비용이 많이 들거나 복잡해서는 안 된다고 결정하였다.

BC202 또 IASB와 FASB는 이용자들에게 더 나은 정보를 제공하기 위하여 기업이 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 변동대가(금액)에 미치는 불확실성의 영향을 추정할 때에는 그 계약 전체에 하나의 방법을 일관되게 적용해야 한다고 결정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 이것이 기업이 하나의 계약에서 각각의 불확실성을 측정하기 위해 하나의 방법만을 사용해야 한다는 뜻은 아니라고 보았

다. 그 대신에 기업은 서로 다른 불확실성에 대해서는 다른 방법을 사용할 수 있다.

변동대가 추정치를 제약함

BC203 IASB와 FASB는 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하기 위하여 일부 변동대가의 추정치는 거래가격에 포함해서는 안 된다고 결정하였다. 변동대가의 추정치(이에 따라 인식한 수익 금액)가 너무 불확실하고 따라서 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 충실하게 나타내지 못하는 경우가 이에 해당할 수 있다. 이 경우에 IASB와 FASB는 기업이 거래가격에 포함될 변동대가의 추정치를 제약해야 한다고 결정하였다.

BC204 많은 의견제출자는 변동대가로 인한 수익인식에 어떤 형태의 제약을 포함할 필요가 있다는 데에 동의하였다. 종전의 수익인식 규정에 따른 재무제표에서 오류의 상당 부분은 과대 표시나 수익의 조기 인식과 관련이 있었기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 그들의 의도가 추정치(재무보고에 흔히 사용되며 필요함)의 사용을 없애는 것이 아니라 그 추정치가 확고하고 결과적으로 유용한 정보임을 보장하기 위한 것이라는 점에 주목하였다. 이것은 수익이 중요한 측정기준이며 재무제표이용자들은 후속 보고기간에 수익이 되돌려지지 않을 것이라는 높은 수준의 확신이 있는 경우에만 그 변동대가의 추정치는 수익에 포함되는 것이 중요하다고 설명하였다.

BC205 변동대가의 추정치를 제약하는 규정을 개발하면서 IASB와 FASB는 다음 사항을 고려하였다.

- (1) 변동대가의 추정치를 제약하는 목적과 신뢰도를 규정하는 목적(문단 BC206~BC213 참조)

- (2) 변동대가와 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 및 사용기준 로열티 추정치의 제약에 관한 요구사항의 적용 (문단 BC214~BC219 참조)
- (3) 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항이 거래가격의 산정 (수익인식모형의 3단계)에 포함되어야 하는지, 아니면 수행의무를 이행할 때 인식하는 누적 수익 금액의 산정에 포함되어야 하는지(수익인식모형의 5단계) (문단 BC220~BC223 참조).

변동대가 추정치를 제약하는 목적과 신뢰도를 규정하는 목적

BC206 IASB와 FASB는 재심의 과정에서 변동대가 추정치를 제약하는 목적을 명확히 하는 것이 도움이 될 것이라고 결정하였다. 그 결정을 할 때 IASB와 FASB는 재무제표이용자에게서 받은 피드백을 고려하였다. 상담한 재무제표이용자의 과반수는 보고기간 수익의 가장 목적 적합한 측정치는 후속 보고기간에 유의적으로 되돌리지 않는 것이라는 뜻을 나타냈다. 이는 미래에 되돌리지 않을 금액은 재무제표이용자들이 기업의 미래 수익을 더 잘 예측하도록 도울 것이기 때문이다. 따라서 IASB와 FASB는 모든 수익 조정(하향·상향 조정 모두)보다는 하향 조정(수익 환원)의 가능성이 있는 수익의 제약에 집중해야 한다고 결정하였다. 구체적으로, IASB와 FASB는 유의적으로 수익을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 (highly probable) 정도까지만 변동대가 추정치의 일부나 전부를 거래가격에 포함해야 한다고 결정하였다.

BC207 IASB와 FASB는 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항과 그들이 정한 목적이 IASB와 FASB 각각의 개념체계의 중립성 개념과 긴장 관계를 조성함을 인정하였다. 이것은 IASB와 FASB의 결정이 거래가격에 포함될 추정치에 하향 편의를 가져오기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 이 편의가 합리적이라고 결정하였다. 재무제표이용자들은 미래에 유의적으로 되돌리지 않을 것으로 예상

하는 수익이 더 목적 적합하다는 뜻을 나타냈기 때문이다.

BC208 재심의 과정에서 재무제표 작성자와 감사인은 변동대가 추정치 제약의 목적을 이루는 것은 신뢰도가 규정되지 않으면 어려울 것이라는 뜻을 나타냈다. 예를 들면 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 것으로 예상하는 정도까지만 변동대가를 포함해야 한다고 IASB와 FASB가 단순히 규정하는 경우가 이에 해당한다. 또 그들 중 다수는 목적에서 신뢰도를 제외하면 기업들이 암묵적 신뢰도를 다르게 해석하는 경우에 실무에서 다양한 결과가 나올 수 있다고 보았다[예: 일부는 암묵적 확신의 수준을 ‘거의 확실하다(virtually certain)’로 해석하는 반면에 다른 일부는 ‘~할 가능성이 ~하지 않을 가능성보다 높다(more likely than not)’를 뜻한다고 추정할 수 있다].

BC209 따라서 IASB와 FASB는 신뢰도를 규정하면 명확성을 제공하고 따라서 변동대가 추정치 제약에 관한 요구사항을 더 일관되게 적용하도록 보장할 것이라고 결정하였다. IASB와 FASB는 적절한 신뢰도를 결정할 때 2011년 공개초안에서 제안한, 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 상당히 확신하는(reasonably assured) 금액으로 수익을 제약하는 것을 고려하였다. 그러나 2011년 공개초안에 대한 많은 의견제출자는 IASB와 FASB가 ‘reasonably assured’이라는 용어를 사용한 의도를 명확히 알지 못했다. 이 의견제출자들은 이 용어가 IFRS, US GAAP과 감사 규정의 어딘가에서 사용되고 있다고 보았고 그 맥락에서 흔히 다르게 해석된다는 점에도 주목하였다.

BC210 IASB와 FASB는 종전에 IFRS와 US GAAP에서 사용하지 않은 용어를 사용할 것을 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 새로운 용어를 사용하면 실무적 다양성을 가져올 수 있다고 결정하였다. 기업들이 새로운 용어를 서로 다른 방식으로 해석할 수 있기 때문

이다. 따라서 IASB와 FASB는 기존 규정에서 용어의 쓰임새를 확인한 결과, 가장 적절한 신뢰도는 IFRS에서는 '가능성이 매우 높다(highly probable)'이고 US GAAP에서는 'probable'이라고 결정하였다.

BC211 IASB와 FASB는 'probable'이라는 용어는 미국 실무에서 광범위하게 사용·이해되고 있고 US GAAP에서 '미래 사건(들)이 일어날 것 같다(likely to occur)'(Topic 450)로 정의되어 있음을 보았다. 반면에 IFRS에서 'probable'이라는 용어는 '~할 가능성이 ~하지 않을 가능성보다 높다(more likely than not)'로 정의되어 있다(IFRS 5과 IAS 37). 따라서 IFRS와 US GAAP에서 같은 뜻을 갖도록 하기 위해, IASB와 FASB는 IFRS에서는 '가능성이 매우 높다(highly probable)'를, US GAAP에는 'probable'을 사용하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 이것이 IFRS 5를 개발할 때 IASB가 적용한 접근법과 일관된다는 점에 주목하였다. IASB는 US GAAP의 'probable'과 같은 뜻을 갖도록 하기 위해 'highly probable'을 사용하였다(IFRS 5 문단 BC81 참조).

BC212 IASB와 FASB는 기업의 추정이 규정에서 요구하는 신뢰도를 충족하는지를 판단하기 위해 기업이 할 분석은 여전히 대체로 질적 분석일 것이라고 보았다. 구체적으로 그 분석을 할 때 기업은 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은지를 판정하기 위해 판단을 해야 하고 IFRS 15 문단 57의 요소를 고려해야 할 것이다. 다시 말하면 IASB와 FASB는 기업이 수익을 유의적으로 되돌릴 가능성을 판단할 때마다 양적 분석을 준비할 필요가 있다고 예상하지는 않았다. 따라서 IASB와 FASB는 신뢰도를 포함하는 것이 비용이 너무 많이 들거나 복잡한 규정을 적용하게 하는 결과를 가져오지는 않을 것이라고 결론지었다.

BC213 IFRS 15 문단 57의 요소들은 반품액 추정에 대한 US GAAP의 중

전 규정 중 일부에서 비롯되었다. 2010년 및 2011년 공개초안에서 그 지표들을 제안하였고 의견제출자들은 그 지표가 목적 적합하고 도움이 된다는 점에 일반적으로 동의하였다. IASB와 FASB는 계약에 표시된 가격을 조정할 명확한 규정은 없지만 기업이 광범위한 가격할인(price concession)(또는 비슷한 유형의 가격 조정)을 제공한 과거 관행이 있는 상황을 다루기 위하여 재심의 과정에서 IFRS 15 문단 57(4)에 지표를 추가하기로 결정하였다. 이는 광범위한 가격할인(price concession)을 제공한 관행은 기업이 거래가격에 계약상 대가(금액)를 포함할 경우에 수익을 유의적으로 되돌릴 가능성을 높일 것이라고 IASB와 FASB가 보았기 때문이다.

변동대가 추정치의 계약에 관한 요구사항의 적용

BC214 변동대가 추정치의 계약에 관한 요구사항에서는 우선 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 추정하도록 요구한다(IFRS 15 문단 53 참조). 그 다음에 기업은 변동대가 추정치의 계약에 관한 요구사항의 목적을 이룰 수 있는지를 판단한다. 이는 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은지를 판단하여 한다. 기업이 추정치를 포함해도 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 판단한다면 그 금액을 거래가격에 포함한다.

BC215 비록 일부 의견제출자가 이 요구사항이 적절하지 않게 2단계 과정을 요구할 것으로 판단하였다고 설명하였지만, 만약 기업의 변동대가 추정 과정에 이미 변동대가 추정치의 계약에 관한 요구사항이 기초한 원칙을 포함된다면 IASB와 FASB는 2단계를 엄격히 따르도록 기업에 요구하지 않을 것으로 보았다. 예를 들면 기업은 반품권이 있는 재화의 판매 수익을 추정할 수 있다. 이 경우에 이미 인식한 누적 수익 금액을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 수준으로 반품에 대한 예상을 포함하여 추정 수익을

계산한다면 기업은 예상 수익을 추정한 다음에 그 추정치의 제약에 관한 요구사항을 적용할 실무적인 필요가 없을 수도 있다.

BC216 변동대가의 추정치 제약에 관한 요구사항에서는 기업이 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무에 대해 이미 인식한 누적 수익 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을지를 판단하도록 요구한다. 이는 IASB와 FASB는 기업이 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무의 수익을 미래에 되돌릴 위험과 미래의 수행에서 예상하는 수익을 상쇄하여 부적절하게 수익을 인식하는 것을 의도하지 않았기 때문이다.

BC217 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항은 변동대와 고정대가 모두에 대해 수익을 유의적으로 되돌린 규모도 평가하도록 요구한다. 예를 들면 단일 수행의무의 대가에 고정금액과 변동금액이 포함된다면, 기업은 총 대가(변동대와 고정대가)와 비교하여 변동대가 때문에 되돌릴 가능성이 있는 수익의 규모를 평가할 것이다. 이것은 변동대가 추정치를 제약하는 목적이 수행의무에 배분된 변동대가만의 환원에 중점을 두기보다는 수행의무에 대해 이미 인식한 누적 수익 금액의 가능한 수익 환원에 중점을 두고 있기 때문이다.

BC218 IASB와 FASB는 기업이 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 적용할 때 거래가격에 변동대가의 추정치 전체를 포함하지 않는 경우에 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높지 않다면, 거래가격에 변동대가의 전체 추정치를 포함하지 말아야 한다고 결정할 수 있다는 점에 주목하였다. 그러나 기업은 거래가격에 변동대가 추정치의 일부를 포함하더라도 수익을 유의적으로 되돌리지 않을 가능성이 매우 높다고 판단할 수 있다. IASB와 FASB는 이러한 경우에 기업이 거래가격의 추정치에 그 금액을 포함해야 한다고 결정하였다. 2010년 및 2011년 공개초안에 대한

의견제출자들은 그 금액을 포함해야 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항의 목적을 이룰 수 있다면 거래가격에 변동대가의 일부를 포함하는 것(그리고 기업이 관련된 수행의무를 이행할 때 그 부분을 수익으로 인식하는 것)을 지지하였다.

- BC219 그러나 IASB와 FASB는 대가가 고객의 후속 판매나 사용에 기초하는 지적재산의 라이선스에 대해서는 불확실성이 해소되기 전까지(고객이 후속적으로 판매하거나 사용할 때까지) 기업이 불확실한 금액에 대해 어떠한 수익도 인식하지 말아야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 재무제표 이용자와 작성자 모두가 기업이 그 계약에 대하여 최소 금액을 수익으로 인식한다면 목적 적합한 정보를 제공하지 못할 것이라는 전반적인 뜻을 나타냈기 때문에 이 요구사항을 포함하였다(문단 BC419~ BC421 참조).

거래가격의 추정치를 제약(3단계)하거나 인식하는 누적 수익 금액을 제약(5단계)

- BC220 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 개발하는 동안에, IASB와 FASB는 수익인식모형의 단계 중 그 요구사항을 적용하기에 가장 적절한 단계가 어디일지를 고려하였다.
- BC221 일부 의견제출자는 수익 측정을 제약하는 것이 목적이라면 거래가격을 제약하는 것이 더 적절할 수 있다고 제안하였다(3단계에 제약을 포함). 이와 반대로 인식하는 수익 금액을 제한하는 것이 목적이라면, 인식하는 누적 수익 금액을 제약하는 것이 더 적절할 수 있다(5단계에 제약을 포함). 그러나 IASB와 FASB는 수익의 측정은 인식되는 수익의 금액을 산정하기 때문에 두 목적이 사실상 별개의 목적이 아니라고 보았다. 즉, 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항에서는 수익인식을 제한하고 수익을 인식해야 할지(또는 얼마나 인식해야 할지)를 판단하는 기준으로 측정의 불확실

성을 사용한다. IASB와 FASB는 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 거래가격이나 인식되는 누적 수익 금액에 적용하는 것은 계약에서 인식되는 수익의 금액에 미치는 영향이 동일할 것이라는 점에 주목하였다.

BC222 따라서 IASB와 FASB는 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 거래가격 산정에 포함하여야 한다고 결정하였다. 피드백에서 의견제출자들은 이것이 경영진이 흔히 변동대가를 고려하는 방식과 일치할 것이라는 뜻을 나타냈기 때문이다.

BC223 자산운용업계 및 호텔운영업계 의견제출자들은 거래가격 제약이 계약에 따른 수행 정도를 충실하게 나타내는 수익인식의 방식이 될지에 의문을 제기하였다. 그 산업의 많은 계약에서는 변동대가의 일부가 고정되면 그 부분은 그 기간의 수행 정도에만 관련이 된다. IASB와 FASB는 변동대가 배분(문단 BC284~BC293 참조)에 관한 요구사항은 인식하는 수익이 계약의 수행 정도를 충실하게 나타낼 것임을 보장할 것이라고 보았다.

거래가격의 후속 변동

BC224 계약 개시 후에 기업은 불확실성이 해소되거나 남아있는 불확실성에 대한 새로운 정보를 구할 수 있게 됨에 따라 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)에 대한 예상을 수정할 것이다. 각 보고기간 말에 존재하는 상황(과 보고기간 중 상황 변화)을 나타내기 위해 IASB와 FASB는 기업이 계약기간에 걸쳐 거래가격의 추정치를 새로 수정해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)의 현재 평가를 반영하는 것은 최초 추정치를 유지하는 것보다 재무제표 이용자들에게 더 유용한 정보를 제공할 것이며, 계약기간 중 유의적인 상황 변화가 일어나기 쉬운 장기 계약의 경우가 특히 그러

하다고 결론지었다.

BC225 IASB와 FASB는 계약기간에 거래가격이 변동된다면 기업이 다음 중 무엇을 해야 하는지 고려하였다.

- (1) 변동될 때 그 변동금액을 손익으로 인식
- (2) 그 변동금액을 수행의무에 배분

BC226 IASB와 FASB는 변동될 때 거래가격 추정치의 전체 변동금액을 손익으로 인식하는 대안을 채택하지 않았다. IASB와 FASB는 그 대안은 재화나 용역의 이전 방식을 충실하게 나타내지 못하는 수익인식 방식을 초래할 수도 있다고 보았다. 더욱이 거래가격 추정치의 변동금액을 수익으로 곧바로(그리고 모두) 인식하는 것은 실무에서 남용할 우려가 있었다. IASB와 FASB는 거래가격 추정치의 변동금액을 수익과는 별도 손익으로 표시하여 수익인식의 방식을 유지할 수 있는지 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 이 대안을 채택하지 않았다. 계약에서 수익으로 인식하는 총 금액이 기업이 계약상 권리를 갖게 된 대가(금액)와 동일하지 않을 것이기 때문이다.

BC227 그 대신에 IASB와 FASB는 기업이 IFRS 15 문단 87~90의 조건에 따라 거래가격의 변동금액을 계약의 모든 수행의무에 배분해야 한다고 결정하였다(문단 BC286 참조). 이는 인식하는 그 누적 수익 금액이 기업이 계약 개시시점에 정보를 갖고 있었다면 후속 보고기간 말에 인식하였을 누적 수익 금액을 나타낼 것이기 때문이다. 따라서 이미 이행한 수행의무에 배분하는 거래가격은 곧바로 수익으로(또는 수익에서 차감하여) 인식해야 한다.

BC228 IASB와 FASB는 어떤 경우에는 보고기간 말에 거래가격에 포함될 변동대가(금액)를 추정할 수 있다는 점에 주목하였다. 그러나 변동대와 관련된 정보는 보고기간 말과 재무제표 발행을 승인한 날

사이에 나올 수 있다. IASB와 FASB는 이 상황의 회계처리에 대한 지침은 제공하지 않기로 결정하였다. IASB와 FASB는 후속 사건에 관한 회계처리는 이미 IAS 10과 Topic 855 ‘후속사건 (Subsequent Events)’에서 다룬다는 점에 주목하였다.

계약에 있는 유의적인 금융요소(문단 60~65)

BC229 일부 고객과의 계약은 금융요소를 포함한다. 금융요소는 계약에서 명확히 식별될 수 있거나 계약상 지급조건에 내재할 수 있다. 금융요소를 포함하는 계약은 개념적으로 두 가지 거래를 포함한다. 하나는 판매이고 하나는 금융이다. IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 금융요소가 유의적이라면 금융요소의 영향을 약속된 대가(금액)에서 조정하도록 요구하기로 결정하였다.

- (1) 금융요소를 인식하지 않으면 계약의 수익을 잘못 나타낼 수 있다. 예를 들면 고객이 후급하는 경우에, 계약의 금융요소를 무시하면 기업이 고객에게 금융용역을 제공한다는 사실이 있음에도 전체 수익을 재화나 용역의 이전에 대해 인식하는 결과를 가져오게 될 것이다.
- (2) 일부 계약에서 기업(또는 고객)은 계약상 현금흐름의 시기를 고려한다. 따라서 유의적인 금융요소를 식별하는 것은 계약의 중요한 경제적 특성, 즉 계약에 재화나 용역의 이전뿐만 아니라 금융약정도 포함된다는 것을 인정하는 것이다. 재화나 용역을 고객에게 이전할 때 고객이 그 재화나 용역에 대해 지급하는 계약은 금융 효익을 제공하거나 얻기 위하여 고객이 재화나 용역이 이전되기 전이나 이전된 후에 지급하는 계약과는 유의적으로 다를 수 있다.

BC230 유의적인 금융요소의 영향에 대하여 받기로 약속한 대가(금액)를 조정하는 목적은 재화나 용역을 이전한 시점에 그 재화나 용역의 ‘현금판매가격’을 인식되는 수익 금액에 반영하는 것이다. IASB와

FASB는 현금판매가격을 얻기 위해 약속된 대가를 조정하는 것은 계약에서 규정한 지급시기 때문에 고객에게 이전하는 재화나 용역의 유의적인 금융 효익을 고객이나 기업에 제공하는 경우에만 요구할 수 있다고 보았다. 이는 수행하지 않을 것에 대비한 방어 수단처럼, 어떤 경우에 지급 시기는 금융 외의 목적으로 정할 수 있기 때문이다. 이는 다음 문단에서 더 자세히 설명한다.

계약에 유의적인 금융요소가 포함되는지 판단

BC231 IASB와 FASB는 고객에게 재화나 용역을 이전하는 시기보다 지급 기일이 유의적으로 이르거나 유의적으로 늦은지에만 기초하여 금융요소를 식별하도록 규정해야 하는지를 고려하였다. 그러나 많은 의견제출자는 이렇게 규정하면 계약 당사자들이 협상한 계약 조건의 일부로 금융약정을 고려하지 않을 때에도 기업이 화폐의 시간가치를 조정하여야 할 수도 있다고 설명하였다. 이 의견제출자들은 재화나 용역의 이전과 지급 사이의 유의적인 기간 차이가 있더라도 그 차이가 생기는 이유가 기업과 고객 사이의 금융약정과 관련이 없는 경우도 있다고 설명하였다. IASB와 FASB는 이 의견제출자들에게 동의하였고 IFRS 15 문단 60에 기업이 계약에서 정한 지급시기 때문에 고객이나 기업에 유의적인 금융 효익을 제공하는 경우에만 금융요소에 대한 조정을 해야 한다고 규정하여 그들의 의도를 명확히 하였다.

BC232 IASB와 FASB는 지급조건에서 고객이나 기업에 유의적인 금융 효익을 제공하는지에 중점을 둔다는 그들의 결정을 반영하기 위하여 금융요소의 조정에 관한 논의에서 ‘화폐의 시간가치’라는 용어를 빼기로 결정하였다. 이는 ‘화폐의 시간가치’라는 용어는 널리 쓰이는 경제 용어로, 현금판매가격이 계약상 지급액과 다른 경우가 아닌 상황에서는 약속된 대가(금액)를 조정할 필요가 있음을 보여줄 수 있기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 기업이 계약에 유

의적인 금융요소가 포함되는지를 판단할 때 고려해야 할 요소인 IFRS 15 문단 61의 내용을 개선하기로 결정하였다. 이 요소들은 다음 사항의 평가가 필요하다.

- (1) 약속한 재화나 용역의 약속된 대가(금액)와 현금판매가격에 차이가 있다면 그 차이. 기업(또는 다른 기업)이 같은 재화나 용역을 지급조건의 시기에 따라 서로 다른 대가(금액)로 판매한다면 이것은 일반적으로 계약 당사자들이 계약에 금융요소가 있음을 인지하고 있다는 관측 가능한 자료를 제공한다. 이 요소는 하나의 지표로 제시되는데, 그 이유는 현금판매가격과 고객이 약속한 대가의 차이는 금융 외의 요소가 원인인 경우가 있기 때문이다(문단 BC233 참조).
- (2) 다음 (가)와 (나)의 결합 효과: (가) 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그 재화나 용역에 대해 대금을 지급하는 시점 사이의 예상 간격, (나) 관련 시장에서 일반적인 이자율. 비록 IASB와 FASB가 재화나 용역의 이전 시점과 그 재화나 용역의 지급 시점 사이의 간격이 결정적이지는 않다고 결정하였지만, 그 간격과 일반적인 이자율의 결합 효과는 유의적인 금융 효익을 제공하고 있다는 강한 지표를 제공할 수 있다.

BC233 또 IASB와 FASB는 계약에서 고객이나 기업에 유의적인 금융 효익을 제공하지 **않는** 상황을 명확히 하기 위해 IFRS 15 문단 62에 기준을 포함하였다.

- (1) 고객이 재화나 용역의 대가를 선급하였고 그 재화나 용역의 이전 시점은 고객의 재량에 따른다. IASB와 FASB는 선불전화 카드나 고객충성포인트와 같은 일부 재화나 용역의 유형은 고객이 대금을 선급한 다음에 이 재화나 용역을 고객에게 이전하는 시점이 고객의 재량에 달려있다는 점에 주목하였다. IASB와 FASB는 그 경우에 지급조건의 목적이 계약 당사자 사이의 금융약정에 관련되지 않는다고 예상하였다. 또 IASB와

FASB는 이 경우에 화폐의 시간가치에 대하여 회계처리하도록 기업에 요구하면 비용 부담이 얻을 것으로 여겨지는 어떠한 효익보다 많을 것이라고 결정하였다. 기업이 고객에게 재화나 용역을 언제 이전할지를 지속적으로 추정해야 하기 때문이다.

- (2) 고객이 약속한 대가 중 상당한 금액이 변동될 수 있으며 그 대가는 고객이나 기업이 통제할 수 없는 요소에 따라 변동된다. IASB와 FASB는 일부 약정에서는 지급조건에서 정한 시기 또는 금액의 주요 목적이 고객이나 기업에 유의적인 금융 효익을 제공하는 것이 아닐 수 있고 그 대신에 재화나 용역의 대가와 관련된 불확실성을 해소하기 위한 것일 수 있다고 보았다. 예를 들면 로열티 약정에서 재화나 용역에 유의적인 불확실성이 있기 때문에 기업과 고객은 지급 가격 및 시기를 고정하기를 원하지 않을 수 있다. 이 지급조건의 주요 목적은 고객에게 유의적인 금융을 제공하기보다는 계약 당사자들에게 재화나 용역의 가치에 대한 확신을 주는 것일 수 있다.
- (3) 약속한 대가와 재화 또는 용역의 현금판매가격의 차이는 고객이나 기업에 대한 금융제공 외의 이유로 생긴다. 일부 상황에서 산업 또는 국가(법적 관할구역)에서의 일반적인 지급조건에 따른 선급이나 후급의 경우에 금융 외의 주요 목적이 있을 수 있다. 예를 들면 계약을 성공적으로 완수하거나 특정 목표를 달성했을 때에만 지급하는 경우에 고객은 일부 대가를 보류하거나 주지 않을 수 있다. 그 대신에 고객은 제한된 재화나 용역을 미래에 확실히 공급받기 위해 일부 대가를 선급하도록 요구받을 수 있다. 그 지급조건의 주요 목적은 고객이나 기업 각각에 금융을 제공하기보다는 고객에게 기업이 계약에 따라 그 의무를 충분히 완수한다는 확신을 주는 것일 수 있다.

BC234 또 IASB와 FASB는 많은 계약에서 기업은 고객이 약속한 대가(금액)를 조정할 필요가 없을 것이라고 보았다. 금융요소의 영향으로 고객과의 계약과 관련하여 인식해야 할 수익 금액이 중요하게 바

뀌지는 않을 것이기 때문이다. 즉 그 계약에서 금융요소는 유의적이지 않을 것이다. IASB와 FASB는 재심의를 하는 동안에 기업은 포트폴리오 수준에서 금융요소가 중요한지보다는 계약 수준에서 금융요소의 유의성만을 고려해야 한다고 명확히 하였다. IASB와 FASB는 금융요소의 영향이 개별 계약에는 중요하지 않지만 비슷한 계약으로 이루어진 포트폴리오의 결합 효과가 기업에 전반적으로 중요한 경우에 기업에 금융요소를 회계처리하도록 요구하면 과도한 부담이 될 것이라고 결정하였다.

유의적인 금융요소에 관한 요구사항의 실무적 경감 규정

BC235 일부 종전 규정에서 특정된 기간(흔히 1년)을 초과하는 경우에만 기업에 고객과의 유의적인 금융요소의 영향을 인식하도록 요구하였다. 예를 들면 Subtopic 835-30 ‘이자: 이자의 계산(*Interest—Imputation of Interest*)’에서는 ‘통상적인 기업 활동에서 지급기일이 대략 1년을 초과하지 않는 관습적인 거래 조건에 해당하는 고객이나 공급자와의 거래’를 제외하였다. 이와 비슷하게, IASB와 FASB는 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하는 시점과 고객이 그에 대한 대가를 지급하는 시점 사이의 기간이 1년 이내인 상황에서는 유의적인 금융요소의 회계처리에 관한 요구사항을 경감하는 규정을 IFRS 15에 포함하기로 결정하였다(IFRS 15 문단 63 참조). IASB와 FASB는 IFRS 15의 다른 실무적 간편법과 마찬가지로, 기업은 실무적 간편법을 비슷한 상황에서 비슷한 계약에 일관되게 적용해야 한다고 보았다.

BC236 IASB와 FASB는 그 경감 규정이 자의적인 결과를 가져올 수 있는 일부 경우가 있음을 인정하였다. 금융요소는 내재이자율이 높은 단기 계약에서는 중요할 수 있는 반면에 내재이자율이 낮은 장기 계약에서는 중요하지 않을 수 있기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 존속 기간을 1년 이하로 예상하는

계약에서 유의적인 금융요소의 영향에 대한 회계처리를 기업에 면제해 주기로 결정하였다.

(1) IFRS 15의 적용이 단순해질 것이다. 이는 다음 사항을 기업에 요구하지 않을 것이기 때문이다.

(가) 그 계약들에 유의적인 금융요소의 속성이 포함되는지를 결론 내림(문단 BC232 참조)

(나) 그 계약들에 내재된 이자율을 산정

(2) 이익 인식 방식에 미치는 영향은 제한적일 것이다. 이는 면제 규정을 12개월 이내에 만료되는(고객이 지급하거나 기업이 수행할 때) 금융약정에만 적용할 것이기 때문이다.

BC237 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 고객에게서 받은 선수금과 관련된 유의적인 금융요소의 영향을 거래가격 측정에 반영하는 것을 면제해야 한다고 제안하였다. 이들은 선수금에서 생기는 유의적인 금융요소의 영향을 회계처리하는 것은 다음과 같은 결과를 가져올 것이라고 언급하였다.

(1) 선수금에 내재된 금융의 영향을 일반적으로 인식하지 않았던 종전 실무의 변화

(2) 받은 현금보다 많은 수익(예: 계약에 내재된 할인율로 2년간 21원의 이자를 더하면 수익은 선급된 현금인 100원이 아닌 121원으로 인식될 것임)

(3) 고객이 금융 외의 이유로 선급하는 경우(예: 고객의 신용위험이 유의적이거나 기업이 들인 초기 계약원가를 보상하는 경우)에 약정의 경제적 실질을 반영하지 못함

BC238 IASB와 FASB는 선수금에서 유의적인 금융요소의 영향에 대한 회계처리를 면제해 주지 않기로 결정하였다. 이는 선수금이 유의적이고 그 지급의 주요 목적이 기업에 금융을 제공하기 위한 것이라면 선수금의 영향을 무시하는 것은 이익을 인식하는 금액과 방식을 상당히 왜곡할 수 있기 때문이다. 장기 건설 계약에 쓸 자재

를 확보하기 위한 금융이 필요하기 때문에 기업이 고객에게 선급금을 요구하는 예를 고려해 보자. 기업이 고객에게 선급금을 요구하지 않았다면, 기업은 제삼자에게서 자금을 조달해야 할 것이고 결과적으로 든 금융원가를 충당하기 위해 상대적으로 많은 금액을 고객에게 청구할 것이다. 그러나 어느 시나리오에서나 고객에게 이전한 재화나 용역은 같다. 기업에 금융을 제공하는 당사자가 달라질 뿐이다. 따라서 기업의 수익은 유의적인 금융 효익을 고객에게서 얻는지 제삼자에게서 얻는지와 관계없이 일관되어야 한다.

할인율

BC239 IASB와 FASB는 유의적인 금융요소의 영향에 대해 약속한 대가(금액)를 조정하기 위해 사용하는 할인율이 무위험 이자율이어야 하는지, 위험조정 이자율이어야 하는지를 고려하였다. 무위험 이자율은 많은 국가(법적 관할구역)에서 관측할 수 있고 적용하기가 단순하며 각 계약에 특정된 이자율을 산정하는 비용을 회피할 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 무위험 이자율을 사용하면 유용한 정보를 생산하지 못할 것이라고 결정하였다. 무위험 이자율은 계약에 당사자들의 특성을 반영하지 못했을 것이기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 계약에서 분명히 정한 이자율을 그대로 사용하는 것도 반드시 적절하지는 않다는 점에 주목하였다. 기업이 마케팅 인센티브로 ‘값싼’ 금융을 제공할 수도 있기 때문이다. 따라서 그 이자율을 사용하면 계약기간에 걸쳐 이익을 적절하게 인식하지 못하는 결과를 가져올 것이다. 따라서 IASB와 FASB는 기업이 재화나 용역의 제공을 포함하지 않는 고객과의 금융거래에서 사용하는 이자율을 적용해야 한다고 결정하였다. 그 이자율이 계약에서 금융을 제공받는 당사자의 특성을 반영하기 때문이다. 그 이자율은 여러 위험 중에서도 고객의 신용도(신용위험)도 반영한다.

BC240 일부 의견제출자는 기업과 고객 사이의 별도 금융거래에서 사용

될 할인율을 산정하는 것은 IFRS 15의 적용범위에 포함되는 대부분의 기업이 고객과 별도 금융거래를 하지 않기 때문에 어려우며 비용이 많이 들 것이라고 언급하였다. 더욱이 고객과의 계약이 많은 기업들에 각 개별 고객에게 특정되는 할인율을 산정하도록 하는 것은 실무적으로 불가능할 것이다.

- BC241 IASB와 FASB는 기간이 1년 이하인 계약에 대해서는 그 계약에 유의적인 금융요소가 있는지를 고려하지 않아도 되는 면제 규정을 제공하고 회계처리해야 할 유의적인 금융요소가 없는 경우를 설명하는 IFRS 15 문단 62의 요소도 제공하여 그 우려의 많은 부분을 해소하였다. IASB와 FASB는 금융요소를 별도로 회계처리해야 하는 그 나머지 계약에서 기업과 그 고객은 일반적으로 물가상승률, 고객의 신용위험과 같은 요소를 고려한 다음에 계약상 지급조건을 별도로 협상할 것이라고 예상한다. 따라서 기업과 고객 사이의 별도 금융에서 사용될 할인율을 산정하기 위해서는 기업은 충분한 정보에 접근할 수 있어야 한다.

유의적인 금융요소에 사용한 할인율을 재평가함

- BC242 일부 의견제출자는 만약 상황이 달라졌다면 유의적인 금융요소의 금액을 산정하는 데 사용한 할인율을 수정하도록 기업에 요구할지 물었다.
- BC243 IASB와 FASB는 상황의 변화 때문에 할인율을 새로 수정해서는 안 된다고 명확히 하였다. 기업은 계약 개시시점에 산정한 할인율만을 거래가격의 측정에 반영해야하기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 할인율 평가가 달라져서 기업이 거래가격을 새로 수정하는 것은 실무적으로 불가능할 것이라고 보았다.

유의적인 금융요소가 미치는 영향의 표시

BC244 유의적인 금융요소의 존재에 대한 IASB와 FASB의 결정(문단 BC229~BC243 참조)으로, 유의적인 금융요소가 있는 고객과의 계약은 수익 요소(명목 현금판매가격)와 대출 요소(이연하거나 선수한 지급조건의 영향)로 분리될 것이다. 따라서 유의적인 금융요소가 있는 계약에서 생긴 매출채권의 회계처리는 특성이 같은 대출의 회계처리와 비교 가능해야 한다. 다음의 예를 생각해 보자. 고객 A는 외상으로 재화를 구매하고 3년 후에 1,000원을 지급하기로 약속한다. 이 매출채권의 현재가치는 751원이다. 이제 은행에서 751원을 빌리고 3년 후에 1,000원을 갚기로 약속한 고객 B를 생각해 보자. 고객 B는 고객 A와 같은 재화를 구매하기 위하여 대출금을 이용한다. 경제적으로 이 거래들은 같지만 유의적인 금융요소를 회계처리하라는 IFRS 15의 요구사항이 없으면 거래의 형식이 751원을 수익으로 인식할지(할인 기준), 1,000원을 수익으로 인식할지(비할인 기준)를 결정하게 될 것이다. 이러한 이유로 IFRS 15 문단 60~65에서는 유의적인 금융요소가 있는 계약은 계약을 분리하도록 요구한다. 그 결과로 두 거래에서 같은 금액의 수익을 인식한다.

BC245 IASB와 FASB는 포괄손익계산서에서 장기 매출채권(고객과의 계약에 있는 금융요소에서 생기는 채권)의 손상차손 표시는 IASB와 FASB 각각의 금융상품 기준서의 적용범위에 포함되는 다른 종류의 금융자산 손상차손의 표시와 일치할 것이라고 보았다. IASB와 FASB는 단기 매출채권(별도로 식별되는 금융요소가 없는 고객과의 계약에서 생기는 채권)의 손상차손은 포괄손익계산서에 장기 매출채권의 손상차손과 일치하는 방식으로 표시해야 한다고 결정하였다(문단 BC259~BC265 참조).

BC246 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 수익과는 별도로 금융의 영향(현재가치할인차금의 상각)을 수익 측정의 변동이 아닌 이자수익이나 이자비용으로 표시해야 한다고 결정하였다. 이는 유의

적인 금융요소가 있는 계약은 구별되는 경제적 특성이 있기 때문이다. 하나는 고객에게 재화나 용역을 이전하는 것과 관련되고 다른 하나는 금융약정에 관련된다. 그리고 그 특성들은 별도로 회계 처리하고 표시해야 한다.

BC247 IASB와 FASB는 일부 기업(예: 은행, 은행과 비슷한 유형의 영업을 하는 그 밖의 기업)은 통상적으로 금융거래를 체결하기 때문에 이 기업들에는 이자가 통상적인 활동에서 생기는 수익을 나타낸다는 점에 주목하였다. IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 65의 요구사항은 이자가 기업의 통상적인 활동을 나타내는 상황에서 기업이 이자를 수익의 한 유형으로 표시하는 것을 배제하지 않는다는 점에 주목하였다.

비현금 대가(문단 66~69)

BC248 기업이 재화나 용역의 대가로 고객에게서 현금을 받을 때, 거래가격과 수익 금액은 받은 현금 금액(유입된 자산의 가치)이 되어야 할 것이다. 이 접근법과 일치하기 위하여 IASB와 FASB는 기업이 비현금 대가를 공정가치로 측정해야 한다고 결정하였다. 비현금 대가는 재화나 용역의 형태일 수 있고 금융상품이나 유형자산의 형태일 수도 있다. 예를 들면 기업은 새로운 주거 개발 지역의 주택을 전력망에 연결하는 대가로 변전소를 받을 수 있다.

BC249 IASB와 FASB는 비현금 대가의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는, 그 대가와 교환하여 고객(또는 고객층)에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 참조하여 약속한 대가를 간접적으로 측정한다고 결정하였다. 그 접근법은 IFRS 종전 수익 기준서의 규정은 물론 받은 자산의 대가로 넘겨준 자산의 공정가치를 더 신뢰성 있게 추정할 수 있는 그 밖의 상황에서의 규정과 일치한다. [예를 들면 IFRS 2과 Subtopic 505-50 '비종업원에 대한 주

식기준보상(*Equity-Based Payments to Non-Employees*)'에서는 받은 재화나 용역의 공정가치를 신뢰성 있게 추정할 수 없다면 기업은 부여한 지분상품의 공정가치를 참조하여 간접적으로 측정한다고 기술한다.]

BC250 일부 의견제출자는 비현금 대가의 공정가치 추정치는 기업이 현금으로 받을 다른 유형의 변동대가처럼 변동될 수 있다고 보았다. 예를 들면 비현금 대가에서 받게 될 보너스에 대한 기업의 권리는 미래 사건의 발생 여부에 달려 있을 수도 있다. 따라서 이 의견제출자들은 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항(IFRS 15 문단 56~58 참조)을 비현금 대가의 공정가치 추정치에 적용해야 하는지를 명확히 해달라고 IASB와 FASB에 요청하였다.

BC251 IASB와 FASB는 비현금 대가의 공정가치는 미래 사건의 발생 여부에 따라 변동될 수 있고 또 대가의 형태 때문에 변동될 수도 있다고 보았다. 즉 주가의 변동처럼 비현금 대가의 가격 또는 가치의 변동 때문에 공정가치가 변동될 수 있다.

BC252 IASB와 FASB는 받게 될 금액의 형태가 현금인지 비현금 대가인지와 상관없이 비슷한 유형의 변동성에는 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 적용하는 것이 가장 적절할 것이라고 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 변동 가능성이 대가의 형태 외의 사유(비현금 대가의 가격 변동 외의 사유)로 공정가치의 변동에 관련된다면 비현금 대가의 공정가치 추정치에서 변동 가능성을 제약하기로 결정하였다. 예를 들면 기업이 비현금 대가의 형태로 지급받을 수 있는 성과보너스를 받을 권리가 있다면, 기업의 보너스 수령 여부에 대한 불확실성에 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 적용할 것이다. 그 불확실성은 대가의 형태를 제외한 무엇인가(기업의 수행 정도)에 관련이 있기 때문이다. IASB와 FASB는 비록 US GAAP 규정들이 성과조건과 시장조건(규정에서

정의한 용어들이었음)에 기초하여 변동 가능성을 구분하였지만 이 원칙이 재화나 용역의 대가로 부여된 지분상품의 공정가치 변동에 관한 US GAAP 종전 수익인식 규정과 크게 다르지 않다고 보았다.

BC253 또 IASB와 FASB는 비현금 대가에서 생기는 어떠한 자산도 한번 인식하면 다른 관련 규정[예: IFRS 9, Topic 320 ‘투자자산: 채무증권과 지분증권(*Investments – Debt and Equity Securities*)’, Topic 323 ‘지분법과 공동약정(*Equity Method And Joint Ventures*)’]에 따라 측정하고 회계처리할 것이라고 보았다.

BC254 FASB는 Topic 606의 규정이 재화나 용역에 대한 대가로 기업이 받은 주식기준보상의 회계처리에 관한 종전 규정을 제거하는 결과를 가져올 것이라는 점에 주목하였다. 그 종전 규정에서는 대가가 주식이나 주식선택권인 경우에 수익의 측정 및 인식에 관한 상세한 지침을 제공하였다. 그러나 FASB는 지분상품이 단지 또 다른 형태의 비현금 대가이기 때문에 그 규정을 제거하기로 결정하였다. 따라서 고객과의 계약에서 약속된 대가로 받은 지분상품은 다른 형태의 비현금 대가와 일치하는 회계처리를 하게 될 것이다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용) - IASB가 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정한 주제

BC254A TRG는 비현금 대가가 포함된 계약에 IFRS 15를 적용하는 것과 관련하여 이해관계자가 제기한 다음과 같은 적용 질문을 논의하였다.

(1) 거래가격을 산정할 때, 비현금 대가의 공정가치를 언제 측정해야 하는지?

- (2) 대가의 형태와 그 밖의 사유 모두 때문에 비현금 대가의 공정가치가 달라질 수 있는 경우에 변동대가의 제약을 거래에 어떻게 적용해야 하는지?

비현금 대가의 측정일

- BC254B IFRS 15 문단 66에서는 비현금 대가를 공정가치로 측정(비현금 대가의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 고객에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 참조)하도록 요구한다. TRG의 논의 결과, IASB와 FASB는 비현금 대가의 측정일이 불분명하고 여러 날((1) 계약시점, (2) 비현금 대가 수령시점, (3) 비현금 대가 수령시점과 관련 수행의무 이행시점 중 이른 날) 중 하나로 해석될 수 있다는 것을 알게 되었다.
- BC254C IASB는 논의를 하면서, 이 이슈가 다른 기준서(IFRS 2, IAS 21 포함)와 중요한 상호작용이 있다고 보았고, 따라서 어떠한 결정도 의도하지 않은 결과를 가져올 수 있는 위험이 있다고 보았다. 따라서 IASB는 필요하다면 비현금 거래의 측정에 관련되는 이슈를 별도 프로젝트에서 더 포괄적으로 검토해야 한다고 결론지었다.
- BC254D FASB는 비현금 대가를 계약시점의 공정가치로 측정하도록 요구하기 위하여 Topic 606의 지침을 개정하기로 결정하였다. FASB의 견해에 따르면 계약시점에 비현금 대가를 측정하는 것은 거래가격을 산정하고 수행의무에 거래가격을 배분하는 것에 대한 Topic 606의 요구사항과 가장 일치한다. FASB는 이 접근법이 보통 다른 대안보다 실무 적용에 원가가 덜 들고 덜 복잡하다고도 생각하였다.
- BC254E IASB는 FASB가 결정한 바와 같은 변화가 필요하지 않다고 결론지었기 때문에, 계약시점이 아닌 측정일을 사용하는 것이 IFRS에

서 배제되지 않을 것임을 인정하였다. 따라서 실무에서 IFRS를 적용하는 기업과 US GAAP을 적용하는 기업 사이에 다양성이 있을 수 있다. IASB는 US GAAP과는 달리, 기존 IFRS에서 수익 거래의 비현금 대가의 측정일에 대해 어떠한 구체적인 요구사항도 포함하지 않는다고 보았다. 또 일부 이해관계자와의 논의에서는 서로 다른 측정일을 사용하는 실무적 영향은 오직 제한된 상황에서만 생길 것이라고 강조되었다. IASB는 IFRS 15 문단 126에서 기업이 비현금 대가 측정에 사용한 방법, 투입변수와 가정에 대한 정보를 공시하도록 요구한다는 점에도 주목하였다.

비현금 대가의 공정가치 변동에 변동대가 제약의 적용

BC254F TRG는 대가의 형태와 그 밖의 사유 모두 때문에 비현금 대가의 공정가치가 변동되는 상황에서, IFRS 15 문단 56~58의 변동대가 요구사항을 적용하는지가 분명하지 않다고 일부 이해관계자가 제기한 우려를 논의하였다. 특히 일부 이해관계자는 변동 가능성의 영향을 양분하기가 어떤 상황에서는 어려울 수 있다고 우려하였다.

BC254G FASB는 대가의 형태가 아닌 사유로 생긴 변동 가능성에만 변동 대가에 대한 제약을 적용하도록 규정하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IFRS 15 문단 68에서는 대가의 형태만이 아닌 사유(예: 기업의 수행 정도에 따른 주식선택권의 행사가격 변동)로 고객이 약속한 비현금 대가의 공정가치가 변동되는 경우에 변동대가의 추정치 제약에 대한 요구사항을 적용한다는 사실을 나타낸다. FASB는 두 유형의 변동 가능성에 변동대가 요구사항을 적용하면 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하지 못할 수 있다고 보았다. 다른 형태(예: 현금과 주식)의 대가로 결제하는 비슷한 거래의 경우에 수익인식 시기가 달라질 수 있기 때문이다. 또 사소한 수행 조건을 포함하면 변동대가에 대한 제약이 있는

비현금 대가 금액에 유의적으로 영향을 미칠 수 있다.

BC254H IASB는 문단 BC252에서 변동 가능성이 대가의 형태가 아닌 사유 (비현금 대가의 가격 변동 외의 사유)로 공정가치 변동에 관련된 다면 비현금 대가의 공정가치 추정치에서 변동 가능성을 제약하기로 IASB와 FASB가 결정하였다고 설명한다는 점에 주목하였다. IASB는 비현금 대가의 추정치 전체에 변동대가 제약을 적용하는 것이 더 실용적일 수 있는 상황에서, 대가의 형태에 기인하는 공정가치의 변동 가능성과 다른 사유에 기인하는 공정가치의 변동 가능성을 구별하기가 실무에서 어려울 수 있다는 일부 TRG 위원의 견해도 주목하였다. 그러나 IASB는 문단 BC254E에서 논의한 것과 비슷한 이유로, 이 이슈에 대하여 IFRS 15를 개정하지 않기로 결정하였다. 따라서 IASB는 IFRS에 따라 보고하는 기업과 US GAAP에 따라 보고하는 기업 사이에 차이가 있을 수 있다는 점을 인정하였다.

고객에게 지급할 대가(문단 70~72 참조)

BC255 기업은 고객이나 고객의 고객에게 대가를 지급하는 경우가 있다 (예: 기업은 중개업자나 유통업자에게 상품을 판매하고 후속적으로 그 중개업자 또는 유통업자의 고객에게 대가를 지급할 수 있다). 그 대가는 고객에게서 받은 재화나 용역의 대가를 지급하는 형태이거나, 고객에게 제공한 재화나 용역의 할인 또는 환불의 형태이거나, 두 형태가 통합된 형태일 수 있다.

BC256 기업이 그 지급 유형을 구분하는 것을 돕기 위하여 IASB와 FASB는 기업이 받은 재화나 용역이 구별되는 경우에만 그 재화나 용역을 공급자에게서 구매한 다른 재화나 용역과 같은 방식으로 회계처리해야 한다고 결정하였다. US GAAP의 종전 규정에서는 공급자가 고객에게 지급한 대가에 관하여 ‘식별 가능한 효익’이라는 용어를 사용하였고 이 용어는 ‘공급자가 그 효익을 얻기 위해 공

급자의 제품이나 용역을 구매자 외의 당자사와 교환거래를 체결할 수 있을 정도로, 공급자의 제품을 수령자가 구매한 것과 충분히 분리할 수 있는' 재화나 용역으로 정의하고 있다. IASB와 FASB는 재화나 용역을 구별할 수 있는지를 판단하기 위한 IFRS 15의 원칙이 US GAAP의 종전 규정과 비슷하다고 결론지었다.

BC257 재화나 용역에 대하여 고객에게서 받은 대가(금액)와 그 고객에게 재화나 용역에 대하여 지급한 대가(금액)는 그것들이 별도의 사건 일지라도 연계될 수 있다. 예를 들면 고객은 기업에서 대가를 받고 있지 않았다면, 이를 받을 때보다 기업에서 받은 재화나 용역에 대하여 더 많은 금액을 지급할 수 있다. 따라서 IASB와 FASB는 그 경우에 수익을 충실하게 나타내기 위하여, 고객에게서 받은 재화나 용역에 대해 지급한 것으로 회계처리하는 금액은 그 재화나 용역의 공정가치로 제한해야 하고 공정가치를 초과하는 금액은 거래가격에서 차감하여 인식해야 한다고 결정하였다.

BC258 대가 지급액을 거래가격에서 차감하여 회계처리하면 기업은 관련 수행의무를 이행할 때 더 적은 수익을 인식할 것이다. 그러나 기업은 수행의무를 이행한 다음에, 즉 수익을 인식한 다음에 고객에게 대가를 지급하기로 약속하는 경우가 있다. 이 경우에 곧바로 수익에서 차감하여 인식해야 한다. 따라서 IASB와 FASB는 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전한 때와 기업이 대가를 지급하기로 약속한 때 중 더 늦은 때에 수익에서 차감하여 인식한다고 명확히 하였다. IASB와 FASB는 '지급하기로 약속한다'라는 구절을 사용하여 기업이 미래 사건을 조건으로 하는 고객에 대한 대가의 지급을 거래가격에 반영해야 한다고(예: 특정 수량 구매를 조건으로 고객에게 지급하기로 한 약속은 기업이 약속을 할 때 거래가격에 반영될 것이다) 명확히 하였다.

고객의 신용위험

- BC259 2010년 공개초안에서는 기업이 고객에게서 받을 것으로 예상하는 금액을 수익으로 인식할 것을 제안하였다. 즉 고객의 신용위험은 계약에서 수행의무에 배분된 거래가격의 측정치에 반영될 것이다.
- BC260 2010년 공개초안에 대한 많은 의견제출자는 고객의 신용위험에 대해 제안된 요구사항에 대하여 구체적으로 언급하였다. 비록 일부 의견제출자는 거래가격에 고객의 신용위험을 반영해야 한다는 제안에 동의하였지만 거의 모든 의견제출자(재무제표 작성자·이용자, 증권규제당국)는 실무에서 그 개념을 적용하는 것에 우려를 나타냈다. 특히 많은 재무제표이용자는 수익 증가와 채권 관리(또는 부실 채권)를 별도로 분석할 수 있도록 수익을 '총액'으로 측정하는 것을 선호한다고 언급하였다. 그 재무제표이용자들은 기업의 판매 기능과 채권회수 기능은 흔히 별도로 관리되기 때문에, 두 기능의 성과를 별도로 평가하는 것에 관심이 있음을 나타냈다. 그러나 만약 기업의 판매 및 채권회수에 대한 평가가 수익에 '순액' 기준으로 반영된다면 그 정보는 얻을 수 없을 것이다.
- BC261 IASB와 FASB는 그 피드백을 고려한 결과, 그 제안을 채택하지 않기로 결정하였다. 그 대신에 2011년 공개초안에서 IASB와 FASB는 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 수익을 인식해야 한다고 제안하였다. 그 금액은 기업이 고객에게서 회수하지 못할 수 있는 금액에 대한 조정을 반영하지는 않은 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 기업의 총 수익 가운데 회수하지 못할 것으로 예상되는 부분을 모든 재무제표이용자에게 투명하게 보여주기 위하여 수익과 손상차손의 표시를 연계하자고 제안하였다. 따라서 2011년 공개초안에서는 유의적인 금융요소를 포함하지 않은 거래의 최초 손상차손과 후속 손상차손(과 환입)은 수익 항목 가까이에 별도 항목으로 표시해야 한다고 제안하였다.

BC262 2011년 공개초안을 재심의하면서, IASB와 FASB는 수익과 손상차손의 연계 표시 제안에서 생기는 다음의 문제를 고려하였다.

- (1) 기업이 보고한 수익 금액이 수익 가까이에 표시한 손상차손 전의 총 수익 금액인지 또는 손상차손을 반영한 순수익인지에 대하여 서로 다르게 해석할 수도 있다.
- (2) 수익 가까이에 별도 항목으로 표시될 손상차손은 이전 보고기간에 수익으로 인식하였지만 회수하지 못한 대가와 관련되었을 수 있다. 따라서 특정 보고기간에 인식된 수익과 그 기간에 수익 항목 가까이에 표시될 손상차손 사이에는 반드시 연결고리가 있지는 않을 것이다.
- (3) 단기 매출채권(별도로 식별된 금융요소가 없는 고객과의 계약에서 생기는 수취채권)의 손상차손은 손상될 수 있는 그 밖의 모든 금융자산과 다르게 표시될 것이다. 단기 매출채권의 손상차손은 수익 가까이에 표시될 것이지만 그 밖의 모든 금융자산의 손상차손은 포괄손익계산서에서 기타비용 항목에 함께 표시될 것이기 때문이다. BC244~ BC247에서 기술한 이유로, 그 밖의 금융자산은 계약에 유의적인 금융요소를 포함한 고객과의 계약에서 생기는 채권을 포함할 것이다.

BC263 IASB와 FASB는 최초 손상차손은 수익 항목 가까이에 표시하고 후속 손상차손은 별도 비용으로 표시하도록 요구하여 그 문제들 중 일부를 해결하는 방안을 고려하였다. IASB와 FASB는 이 접근법이 수익과 그 기간에 인식된 수익과 관련된 손상차손 사이의 더 명확한 연계를 보여줄 것이라고 보았다. 그러나 많은 의견제출자는 최초 손상차손과 후속 손상차손은 정보를 얻기 위해 유의적인 비용을 들이지 않는다면 구분하기 어려울 것이라는 점에 주목하였다.

BC264 따라서 IASB와 FASB는 손상차손표시에 관한 요구사항을 수정하고, 고객과의 계약에서 생기는 단기 매출채권의 손상차손 공시를

(달리 표시되지 않았고 일상적인 중요성 고려 대상이 아니라면) 그 밖의 손상차손과는 별도로 요구하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 이 접근법이 2011년 공개초안에서 알아낸 문제를 다루고 재무제표이용자들이 가장 유용하다고 말한 정보를 여전히 그들에게 제공하기 때문에 가장 적절하다고 결정하였다. 그 유용한 정보는 수익의 추세 정보를 제공하기 위한 총 수익과 채권 관리(또는 부실채권)에 관한 정보를 제공하기 위한 손상차손에 관한 정보이다. 더욱이 IASB와 FASB는 이것이 유의적인 금융요소가 포함된 고객과의 계약에서 생기는 손상차손의 회계처리와 더 일치할 것이라는 점에 주목하였다.

BC265 그러나 IASB와 FASB는 계약 개시시점에 유의적인 신용위험이 있는 일부 거래의 경우에 기업이 재화나 용역의 이전에 대해 수익을 인식하고 동시에 유의적인 대손상각비를 인식할 수 있다는 점을 우려하였다. IASB와 FASB는 그 경우에, 수익을 '총액'으로 인식하고 유의적인 손상차손을 인식하면 거래를 충실하게 보여주지 못하고 유용한 정보를 제공하지 못할 것이라고 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 9(5)의 기준을 포함하였다(문단 BC42~BC46).

거래가격을 수행의무에 배분함(문단 73~86)

BC266 IASB와 FASB는 기업이 일반적으로 계약 개시시점에 각 수행의무의 대상인 재화나 용역의 개별 판매가격에 비례하여(상대적 개별 판매가격 기준) 모든 수행의무에 거래가격을 배분하여야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 대부분의 경우에 개별 판매가격에 기초한 배분이 약속된 재화나 용역에 적용될 수 있는 서로 다른 이윤을 충실히 나타낸다고 결정하였다.

BC267 대부분의 의견제출자는 상대적 개별 판매가격 기준으로 거래가격을 배분하는 규정에 동의하였다. 그 의견제출자의 일부는 그 규정

이 복수 요소 약정에 관한 US GAAP의 종전 변경과 대체로 일치한다고 보았다. 그러나 의견제출자들은 다음 주제에 대하여 우려를 나타내었다.

- (1) 개별 판매가격의 추정
- (2) 할인과 조건부 대가의 배분

개별 판매가격을 추정함(문단 76~80)

BC268 IFRS 15에서는 재화나 용역의 별도 판매에서 관측 가능한 가격이 없다면, 기업은 개별 판매가격을 추정하여야 한다고 규정한다. IFRS 15 문단 79에서는 개별 판매가격을 추정하기 위한 적합한 추정 방법의 예를 들고 있다. 그러나 IASB와 FASB는 개별 판매가격 추정치가 재화나 용역이 고객에게 별도로 판매될 경우의 가격을 충실하게 나타내기만 하면 개별 판매가격을 추정하는 어떠한 특정 방법도 배제하거나 규정하지 않기로 결정하였다. IASB와 FASB는 개별 판매가격 추정에 사용하는 방법은 관측 가능한 투입변수를 최대한 사용하여야 하고, 특성이 비슷한 다른 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정할 때에도 일관되게 적용해야 한다는 점을 명확히 하였다.

BC269 IASB와 FASB는 많은 기업이 합리적인 범위에서 구할 수 있는 정보수집점(data points)과 시장에 대한 고려, 기업 특유 요소에 기초하여 개별 판매가격을 산정하는 절차를 이미 확립하였을 수 있다고 보았다. 그러나 그렇지 않은 기업들은 일반적으로 별도로 판매되지 않는 재화나 용역의 판매가격을 추정하기 위한 절차를 개발해야 할 수 있다. IASB와 FASB는 그 절차를 개발할 때, 기업이 특정 사실 및 상황에 기초하여 합리적인 범위에서 구할 수 있는 모든 정보를 고려하여야 한다고 결정하였다. 그 정보는 다음 사항을 포함할 수도 있다.

- (1) 합리적인 범위에서 구할 수 있는 정보수집점(예: 재화나 용역의 개별 판매가격, 재화를 제조하거나 용역을 제공하기 위해 생긴 원가, 관련 이윤, 발표한 가격표, 제삼자 또는 산업의 가격결정, 같은 계약에서 다른 재화나 용역의 가격결정)
- (2) 시장상황(예: 시장에서 그 재화나 용역에 대한 수요와 공급, 경쟁, 제약, 동향)
- (3) 기업 특유 요소(예: 사업 가격결정 전략과 실무)
- (4) 고객 또는 고객층에 관한 정보(예: 고객의 유형, 지리적 지역, 유통 채널)

잔여접근법

- BC270 IASB와 FASB는 의견제출자들의 의문에 대응하여, 잔여접근법이 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 적합한 기법일 수도 있다고 규정하기로 결정하였다. 잔여접근법을 사용하면 기업은 총 거래가격과 계약 내 다른 재화나 용역의 관측 가능한 개별 판매가격의 차이에 기초하여 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정할 수 있다.
- BC271 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 79(3)에서 추정방법으로서 잔여접근법을 어떻게 그리고 언제 사용할 수 있는지도 규정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 특히 하나 이상의 약속된 재화나 용역의 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 상황을 규정하면서, 지적재산과 그 밖의 무형상품의 계약에서 개별 판매가격을 산정하기 어렵다는 점에 특히 주의하였다. 그 약정에서는 고객에게 재화나 용역을 제공하는 증분원가가 거의 없기 때문에 가격결정이 매우 다양할 수 있다. 그 상황에서, 계약상 개별 판매가격을 산정하는 가장 신뢰성 있는 방법은 보통 잔여접근법을 사용하는 것이다. 같은 이유로, IASB와 FASB는 기업이 과거에 따로 판매한 적이 없는 재화나 용역의 판매가격을 아직 정하지 않은 상황에서는 잔여접근법이 적절할 수 있다는 점에 주목하였다.

BC272 대부분의 의견제출자는 IASB와 FASB의 잔여접근법에 대한 제안에 동의하였다. 그러나 특히 소프트웨어 산업의 일부 의견제출자는 계약에서 둘 이상의 재화나 용역의 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실하다면 잔여접근법을 사용할 수 있는지 명확히 해달라고 IASB와 FASB에 요청하였다. 의견제출자들은 이는 셋 이상의 수행의무를 포함하는 계약에서 적어도 하나의 수행의무에 관측 가능한 개별 판매가격이 있는 경우에 생길 수 있다고 보았다. IASB와 FASB는 계약에 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 둘 이상의 재화나 용역이 있더라도, 잔여접근법은 개별 판매가격을 산정하는 데 여전히 신뢰성 있는 방법일 수 있기 때문에 기업이 잔여접근법을 적용하는 것을 막지 말아야 한다고 결정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 잔여접근법을 사용할 때 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 둘 이상의 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하기 위해 다음과 같이 여러 기법을 결합하여 사용하도록 기업에 요구할 수 있다고 보았다.

- (1) 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 약속한 재화나 용역 모두의 개별 판매가격 총액을 추정하기 위해 잔여접근법을 적용한다.
- (2) 그 다음에 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 약속된 재화나 용역 각각의 개별 판매가격을 추정하기 위해 또 다른 기법을 사용한다.

BC273 IASB와 FASB는 추정치가 합리적인지를 판단할 때 약속된 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하기 위한 잔여접근법이 종전 수익기준서에서 허용한 잔여법과 다름을 이해하는 것이 중요하다고 보았다. 이는 IFRS 15에서는 잔여접근법이 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하기 위해 사용되기 때문이다. 정의상, 재화나 용역이 구별되려면 개별적으로 가치가 있을 수밖에 없기 때문에, 실제로 재화나 용역이 구별된다면 이 접근법의 산출물은

현실적으로 개별 판매가격이 영(0)인 결과를 가져올 수 없다. 이와 반대로, 종전 수익 기준서의 잔여법은 산출물이 영(0)인 결과를 가져올 수 있었다. 잔여법은 배분방법이었기 때문이다. 그러므로 종전 수익인식 규정에서는 한 수행의무에 배분하기 위하여 남은 대가(금액)만이 영(0)이 될 수 있었다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 79(3)의 잔여접근법을 적용한 결과로 하나의 재화 또는 용역이나 재화 또는 용역의 묶음에 배분된 대가가 없거나 매우 적다면, 기업은 그 추정치가 그 상황에서 적절한지를 고려해야 한다고 보았다.

증거 서열체계의 규정

BC274 IASB와 FASB는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하는 증거 서열체계를 규정하지 않기로 결정하였다. 그 대신에 IASB와 FASB는 개별 판매가격의 추정치를 개발할 때 기업이 관측 가능한 투입변수를 최대한 사용하는 것을 강조하기로 결정하였다.

BC275 대부분의 의견제출자는 개별 판매가격의 추정에 대해 증거 서열체계를 규정하지 않는 IASB와 FASB의 결정에 동의하였다. 그러나 일부 의견제출자는 개별 판매가격 산정에 대해 증거 서열체계를 규정(그리고 서열체계를 사용한 공시를 요구)하면 기업이 보고하는 수익의 질과 신뢰성을 향상하기 때문에 IASB와 FASB가 증거 서열체계를 규정해야 한다고 제안하였다. 그들이 제안하는 서열체계는 종전 수익 기준서와 비슷하였다.

- (1) 판매가격에 대한 판매자 특유의 객관적 증거를 사용할 수 있다면, 기업은 약속한 재화나 용역의 판매가격을 산정하기 위해 이 가격을 사용할 것이다.
- (2) 판매자 특유의 객관적 증거를 사용할 수 없다면, 기업은 구할 수 있는 제삼자 증거를 사용하여 판매가격을 산정할 것이다.

- (3) 제삼자 증거를 구할 수 없다면, 기업은 최선의 판매가격 추정치를 사용할 것이다.

BC276 IASB와 FASB는 재화나 용역을 기업이 별도로 판매할 때, IFRS 15에서 기업에 관측 가능한 가격(판매자 특유의 객관적 증거 개념과 비슷함)을 사용하도록 요구한다고 보았다. 재화나 용역은 별도로 판매하지 않을 때만 기업은 개별 판매가격을 추정해야 한다. 그 추정 과정에서, 여전히 관측 가능한 투입변수를 최대한 사용해야 한다. IASB와 FASB는 문단 BC275의 서열체계에서 제삼자 증거와 최선의 판매가격 추정치 사이에 차이가 거의 없다는 점에 주목하였다. 예를 들면 판매가격의 제삼자 증거는 다음 중 어느 하나의 차이를 반영하기 위한 조정을 요구할 수도 있다.

- (1) 재화나 용역(제삼자 가격은 동일하지 않고 비슷한 재화나 용역에 대한 것일 수 있기 때문임)
- (2) 제삼자와 기업의 가격결정 전략

그러므로 IASB와 FASB는 IFRS 15에 서열체계를 규정하지 않는다는 결정을 확인하였다. 그 대신에, 개별 판매가격의 추정치를 개발할 때 관측 가능한 투입변수를 최대한 사용하여야 함을 강조하는 것이 중요하다고 결정하였다.

할인액 배분과 변동대가(문단 81~86)

BC277 상대적 개별 판매가격 기준으로 거래가격을 배분하면 계약의 각 수행의무에 계약상 할인액을 비례적으로 배분하는 결과가 된다. 일부 의견제출자는 이것이 특정 수행의무이행에 대해 받을 권리를 갖게 될 기업의 대가(금액)를 항상 충실히 나타내는 것은 아니라는 점에 주목하였다. 예를 들면 그들은 계약 전체적으로는 이익이 있더라도, 할인액의 배분으로 계약의 일부에 손실이 생길 수 있다고 보았다(예: 고이윤 품목과 저이윤 품목을 포함한 계약). 그들은 IASB와 FASB가 다음 대안 중 어느 하나를 사용하여 계약의 할인액을 배분하는 것을 허용하여야 한다고 제안하였다.

- (1) 관리접근법: 어느 약속된 재화나 용역이 개별 판매가격에서 할인하여 가격이 결정되었는지를 평가한다.
- (2) 잔여접근법: 계약상 할인액을 이행된 수행의무에 전부 배분한다.
- (3) 이윤접근법: 계약상 할인액을 각 수행의무의 개별 이윤에 비례하여 배분한다. 각 수행의무의 개별 이윤은 각 수행의무의 대상인 재화나 용역의 개별 판매가격과 직접원가의 차이이다.

BC278 상대적 개별 판매가격 기준으로 거래가격을 배분하면 또 변동대가(금액)를 계약의 각 수행의무에 배분하는 결과가 된다. 일부 의견제출자는 그 변동대가가 계약의 모든 수행의무에 관련되는 것이 아니라면, 이러한 배분이 특정 수행의무를 이행하고 받을 권리를 갖는 대가(금액)를 항상 충실히 나타내는 것은 아니라는 점에 주목하였다. 많은 의견제출자는 변동금액으로 거래가격이 조정되는 부분은 변동금액이 관련된 수행의무에만 배분해야 한다고 제안하였다.

BC279 IASB와 FASB는 수익인식모형의 목적은 기업이 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 고객에게서 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 수익을 인식하는 것이라는 점에 주목하였다. 상대적 개별 판매가격 기준 배분은 배분원칙이라기보다는 그 목적을 이루기 위한 방법이다.

BC280 그러나 IASB와 FASB는 상대적 개별 판매가격을 기준으로 거래가격을 배분하면 엄격한 규율에 따라 거래가격을 배분하도록 하는 것이므로, 기업 내, 기업 간 비교 가능성을 향상한다는 점에도 주목하였다. 따라서 IASB와 FASB는 이것이 거래가격을 배분하는 기본 방법이 되어야 한다고 결정하였다. 그러나 항상 고객에게서 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는 대가(금액)를 충실히 나타내는 결과를 가져오지는 않는다는 의견에 동의하였다. 따라서

IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 81~86에서 다른 방법을 사용해야 하는 상황을 규정하였다.

할인액을 배분함(문단 81~83)

- BC281 IFRS 15에서는 계약의 각 수행의무에 관측 가능한 판매가격이 있고, 그 개별 판매가격이 계약의 전체 할인액이 하나 이상의 일부 수행의무(전체 수행의무가 아님)에만 귀속한다는 증거를 제공한다면, 그 하나 이상의 계약상 수행의무에 할인액을 전부 배분하도록 요구한다. 그 요구사항은 개별적으로 가격이 정해지는 재화나 용역에 기초하여 할인액을 하나 이상의 수행의무에만 전부 배분한다는 2010년 공개초안에 포함되었던 '계약 분할'의 원칙에 주로 기초한다.
- BC282 일부 의견제출자는 할인액의 배분에 관한 IFRS 15 문단 82의 요구사항이 너무 제한적이므로 일부 거래의 경제적 실질에 부합하지 않는 결과를 가져올 수도 있다는 의문을 제기하였다. 그러나 IASB와 FASB는 그 요구사항이 개별 판매가격 기준 배분의 엄격한 규율을 유지하기 위해 포함되었고, 따라서 할인액을 계약상 모든 수행의무에 비례적으로 배분하지 말아야 하는 상황을 적절하게 제한한다는 점에 주목하였다.
- BC283 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 82가 일반적으로 적어도 세 가지의 수행의무가 있는 계약에 적용될 것이라는 점에도 주목하였다. 이는 약속된 재화나 용역이 함께 판매되는 경우에, 기업이 그 묶음의 개별 판매가격을 뒷받침하는 관측 가능한 정보를 갖고 있을 때에 할인액이 둘 이상의 수행의무와 관련된다고 제시할 수 있기 때문이다. IASB와 FASB는 기업이 문단 82의 기준에 따라 하나의 수행의무에만 할인액을 배분할 수 있는 증거를 충분히 가질 수 있지만, 이는 드물게 일어날 수 있을 뿐이라고 예상하였다.

변동대가의 배분(문단 84~86)

BC284 IASB와 FASB는 기업이 계약의 모든 수행의무에 거래가격의 변동대가를 배분하는 것이 항상 적절하지는 않다는 의견제출자들의 의견에 동의하였다. 예를 들면 서로 다른 시기에 두 제품을 제공하면서 두 번째 제품의 적시 인도 여부에 따라서는 결정되는 보너스를 받는 계약을 체결할 수 있다. 그 예에서 거래가격에 포함된 변동대가를 두 제품 모두에 귀속하는 것은 부적절할 것이다. 이와 비슷하게, 서로 다른 시기에 두 제품을 제공하면서 첫 번째 제품에는 그 제품의 개별 판매가격을 나타내는 고정금액을 받고 두 번째 제품의 인도 여부에 따라 변동금액도 받는 계약을 체결할 수 있다. 그 변동금액은 거래가격의 추정치에서 제외될 수도 있다(거래가격의 추정치를 제약하는 규정 때문임). 그 경우에 거래가격에 포함된 고정대가를 두 제품 모두에 귀속하는 것은 부적절할 것이다. 따라서 IASB와 FASB는 기업이 계약 전체보다는 하나의 수행의무나 (하나의 수행의무의 일부를 구성하는) 구별되는 하나의 재화 또는 용역에 변동대가를 전부 배분하여야 하는 상황을 식별하기 위하여 IFRS 15 문단 84~86에 그 조건을 규정하였다. IASB와 FASB는 거래가격에 변동대가가 있을 때, 그 기준이 거래가격의 적절한 배분을 보장하기 위해 필요하다고 결정하였다.

BC285 IASB와 FASB는 여러 재화나 용역이 단일 수행의무를 구성할지라도 변동대가를 구별되는 재화나 용역에 배분할 수 있음을 IFRS 15 문단 84(2)에 명확히 하였다. 이 규정은 경우에 따라 IFRS 15 문단 22(2)의 기준을 충족하는 수행의무 중 이행된 부분에만 변동대가 재평가 결과를 귀속할 수 있도록 보장하기 위한 것이다. 객실이용률의 2%에 기초하여 변동대가가 산정되는 호텔 관리용역(IFRS 15 문단 22(2)에 따른 하나의 수행의무)을 1년 동안 제공하기로 한 계약을 사례로 들어보자. 기업은 구별되는 관리용역을 매일 제공하고, 매일 객실이 사용될 때 대가와 관련된 불확실성은

해소된다. 그 상황에서, IASB와 FASB는 일별로 산정된 변동대가를 모든 수행의무(1년에 걸쳐 관리용역을 제공하는 약속)에 배분하는 것을 의도하지 않았다. 그 대신에 변동대가와 관련하여 구별되는 용역인 매일의 관리용역에 그 변동대가를 배분해야 한다.

거래가격의 변동

BC286 또 IASB와 FASB는 거래가격의 후속 변동은 계약 개시시점의 배분방법과 일관된 방식으로 배분해야 한다고 규정하기로 결정하였다. 이에 따라 거래가격에 포함된(또는 거래가격에서 제외된) 변동대가의 추정치 변동금액은 변동대가와 관련된 수행의무에 배분된다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 89에 IFRS 15 문단 85의 기준을 충족하면 하나 이상의 구별되는 재화나 용역에 거래가격 변동금액 전부를 배분하여야 한다고 규정하였다.

우발수의 상한과 배분에 대한 포트폴리오 접근법

BC287 일부 의견제출자는 거래가격을 상대적 개별 판매가격 기준으로 배분해야 한다는 IASB와 FASB의 제안에 동의하지 않았다. 이 의견제출자들(주로 통신업계와 유선방송업계)은 계약 건별로 상대적 개별 판매가격을 사용하여 거래가격을 배분하면 그들의 산업에서는 복잡하고 비용이 많이 들기 때문에 동의하지 않았다. 이는 그 산업에 속한 기업에 다음과 같은 특징이 있기 때문이다.

- (1) 다양한 방식으로 계약 조건을 구성할 수 있는 많은 수의 계약을 체결한다.
- (2) 계약상 복수의 재화와 용역을 제공한다.
- (3) 계약에 할인액을 포함한다.
- (4) 그 재화나 용역들을 서로 다른 시기에 제공한다.

BC288 또 그 의견제출자들은 이에 따른 수익인식 양상은 그들이 보기에

는 재무제표이용자에게 유용하지 않을 것이라면서 상대적 개별 판매가격 기준으로 거래가격을 배분하는 것에 동의하지 않았다.

BC289 그 의견제출자들은 IASB와 FASB에 US GAAP의 종전 수익인식 규정(종전에 ‘우발수익 상한’이라고 부름)을 가져올 것을 요청하였다. 그 규정은 종전에 US GAAP과 IFRS를 적용하던 많은 통신기업이 사용하였다. 그 의견제출자들은 그 규정을 가져오면 네트워크 용역과 묶음으로 제공하는 휴대전화 단말기에 배분할 수 있는 대가(금액)를 미래의 네트워크 용역 제공과 관계없는 금액으로 제한함으로써 수익인식모형의 적용을 단순화한다고 본다. 따라서 휴대전화 단말기가 고객에게 이전되는 계약 개시시점에 고객이 휴대전화 단말기에 대해 지급한 금액으로 수익을 인식할 것이다. 계약상 지급액의 나머지는 후속적으로 기업이 고객에게 네트워크 용역을 제공하는 대로 수익으로 인식할 것이다. 통신업에 속한 기업의 많은 재무제표이용자는 이 수익인식 양상이 현금을 받는 시기와 밀접하게 관련되기 때문에 유용하였다는 점에 동의하였다.

BC290 통신업계 의견제출자들은 우발수익 상한 없이는 수익인식모형의 적용이 복잡할 뿐만 아니라 휴대전화에 지급된 대가(금액)를 초과하는 금액을 휴대전화 단말기 인도에 따른 수익으로 인식할 것이라고 언급하였다. 그들은 이 방법이 재무제표이용자에게 유용하지 않을 것이기 때문에, 그리고 별도의 이유로 네트워크 용역을 제공할 때에만 초과금액을 회수할 권리를 갖게 될 것이기 때문에 부적절하다고 보았다. 따라서 그들은 휴대전화 단말기 인도에 대해 인식한 수익에서 생길 계약자산이 자산의 정의를 충족하지 못할 것이라고 판단하였다. 또 관리해야 할 계약이 많고 휴대전화 단말기와 네트워크 용역을 구성하는 형태가 다양할 것이기 때문에, 우발수익 상한이 없는 수익인식모형은 적용하기에 복잡하고 비용이 많이 들 것이라고 지적하였다.

BC291 그러나 IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 우발수익 상한을 가져오지 않기로 결정하였다.

- (1) 이행된 수행의무에 배분할 수 있는 대가(금액)를 제한하는 것은 현금주의 회계처리와 마찬가지로 IFRS 15의 핵심 원칙을 충족하지 못한다. 이는 인식한 수익이 인도한 재화나 용역에 대해 받을 권리를 갖게 될 것으로 기업이 예상하는 대가(금액)를 나타내지 못하기 때문이다. 따라서 우발수익 상한은 경제적으로 비슷한 계약을 다르게 회계처리하는 결과를 가져올 수 있다.
- (2) 우발수익 상한은 이익이 있는 계약에서 손실을 인식하는 결과를 가져올 수 있다. 이행된 수행의무에 배분된 금액이 재화나 용역을 제공하는 원가(그 원가가 이연되지 않는다면)로 인식된 비용보다 적은 금액[잠재적으로 영(0)]으로 제한된다면 그러한 결과가 나올 것이다. 그러나 이미 고객에게 이전된 재화나 용역에 관련된 원가는 자산이 되지 않을 것이다.
- (3) 문단 BC290에서 설명한 상황에서는 계약자산을 인식하는 것이 적절하다. 기업이 수행의무를 이행한 결과로 가치 있는 계약상 권리를 갖고 그 권리는 자산의 정의를 충족하기 때문이다. 기업이 고객에게서 대가를 회수할 무조건적인 권리가 없더라도 그 계약상 권리는 존재한다. 기업이 휴대전화 단말기를 인도한 다음에 계약의 나머지 권리와 수행의무를 제삼자에게 이전한다면, 그 과거의 수행에 대해 보상받을 것으로 예상하기 때문이다.
- (4) 종전 수익 기준서에서 적용한 것보다 더 널리 우발수익 상한을 적용하면 광범위한 영향을 미치는 결과를 가져올 수 있을 것이다. 예를 들면 많은 용역계약(건설계약 포함)에서는 대가(금액)가 기업의 미래 수행에 좌우되더라도 용역을 제공한 때에 수익을 인식하는 것이 적절하다. 그렇게 하지 않으면 기업은 계약의 특정 단계에 이르기 전까지만, 어쩌면 계약이 완료

되기 전까지는 어떠한 수익도 인식하지 않을 것이다(이는 고객에게 재화나 용역이 이전되는 것을 나타내지 않을 것이다).

- (5) 건설계약과 그 밖의 용역계약에서 (단일 수행의무 중 이행된 부분에 배분되는 금액으로 수익인식을 제한하지 않고) 이행된 수행의무에 배분되는 금액을 제한함으로써 인식되는 수익이 감소할 수 있을지라도, IASB와 FASB는 이 방법이 수행의무를 자의적으로 구분하게 만들 것이고, 수행의무 식별 기준에 추가 부담을 주게 되었을 것이라고 결정하였다.
- (6) 종전에 우발수익 상한에 따라 회계처리하였던 많은 계약에서, 고객은 계약을 취소하더라도 인도된 품목에 대해 지급해야 할 의무가 있었기 때문에, 인도된 품목에 배분된 대가(금액)는 우발적이지 않았다. 예를 들면 휴대전화 단말기 판매와 네트워크 용역에 대한 일부 계약에서는, 계약을 취소할 수 없거나, 취소할 수 있는 경우에도 고객은 앞서 인도된 휴대전화 단말기의 가치에 해당하는 위약금을 (기업이 그 위약금 지급을 강제하지 않기로 선택할 수 있었을지라도) 지급해야 할 의무가 있었다.

BC292 또 IASB와 FASB는 통신 계약과 이와 비슷한 계약에 수익인식모형의 예외를 두지 않기로 결정하였다. 그 계약이 기업이 재화나 용역의 묶음을 이전하는 다른 계약과 다르다고 보지 않기 때문이다. 더욱이 IASB와 FASB는 IFRS 15가 수익인식에 대하여 일치하는 기준을 제공하고 거래의 내재된 경제적 실질에 더 밀접하게 부합하는 회계처리 결과를 가져온다고 결정하였다.

BC293 또 IASB와 FASB는 통신업에 속한 기업이 비슷한 계약 집단에 거래가격을 배분하는 포트폴리오 기법(IFRS 15 문단 4에서 규정한 실무적 간편법)을 사용하여 그 모형을 단순하게 적용할 수 있다고 보았다(문단 BC69~70 참조). IASB와 FASB는 기업이 거래가격을 배분하기 위해 포트폴리오 접근법을 사용할 수 있는 경우에 대해

더 구체적인 지침을 제공해야 하는지를 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 그 이상의 지침(예: 기업이 포트폴리오 접근법을 적용하기 위하여 충족할 필요가 있는 기준을 포함함)은 기업 간이나 국가(법적 관할구역) 간에 실무적 간편법이 덜 유용하게 될 수도 있다고 우려했기 때문에 그렇게 하지 않기로 결정하였다.

손실부담 수행의무

BC294 2010년 및 2011년 공개초안에서 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 손실부담 수행의무를 식별하고 측정하는 규정('손실부담 검사')을 포함할 것을 제안하였다. 그 제안에서 IASB와 FASB는 수행의무의 최초 측정치는 일상적으로 새로 수정하지 않기 때문에 손실부담 검사가 필요하다고 결론지었다. 또 IASB와 FASB는 손실부담 검사를 포함하면 IFRS와 US GAAP의 더 큰 합치를 이룰 것이라고 보았다.

BC295 그러나 2010년 및 2011년 공개초안의 많은 의견제출자는 손실부담 검사에 동의하지 않았고 실무 적용에 많은 어려움이 있음을 강조하였다. 더욱이 의견제출자 중 다수는 손실부담 검사를 엄격하게 적용하면 단일 수행의무 이행 결과는 손실부담이지만 전체 계약 이행은 이익이 나는 경우에 부채를 인식하는 결과를 가져올 것이라고 설명하였다. 다수의 의견제출자는 제안된 수익 기준서에서 손실부담 검사를 빼자고 제안하였다. 손실부담 검사는 적용하기 복잡하고 어려울 뿐만 아니라 손실을 인식하기 위한 규정은 다른 기준서에서 이미 충분히 다루고 있기 때문이다. 이 의견제출자들은 다음과 같이 언급하였다.

- (1) IFRS의 경우에 IAS 37의 손실부담 검사와 IAS 2의 규정에서 고객과의 계약에서 생기는 손실을 언제 인식할지를 판단하는데 충분한 지침을 이미 제공한다.

- (2) US GAAP의 경우에 계약에서 생기는 손실을 인식하기 위한 기존 규정은 충분하고 이 규정에 변경이 필요하다면 부채를 다루는 별도의 프로젝트인 Topic 450에서 대신 다룰 수 있다.

BC296 IASB와 FASB는 IFRS와 US GAAP 모두 이미 존재하는 규정으로 손실부담 계약을 충분히 식별할 수 있다는 점에 동의하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 각각의 손실부담 계약 규정이 똑같지는 않지만 종전 규정을 적용하여 생기는 긴급한 실무 현안은 없는 것으로 파악하였다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15에 손실부담 검사를 포함하지 않는다고 결정하였다. 그 대신에 IFRS와 US GAAP을 적용하는 기업들은 손실부담 계약을 식별하고 측정할 때 각각의 종전 규정을 사용할 것이다.

계약원가(문단 91~104)

계약체결 증분원가(문단 91~94)

BC297 IASB와 FASB는 고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 자산으로 인식해야 한다고 결정하였다. 계약체결 증분원가를 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가로 정의하였다. IASB와 FASB는 증분취득원가를 자산으로 인식하기 위한 기업의 노력이 재무보고의 효익을 초과할 수 있는 경우도 있음을 인정하였다. 따라서 실무적 간편법으로, 자산으로 인식하더라도 상각기간이 1년 이하라면 그 계약체결 증분원가는 발생시점에 비용으로 인식할 수 있도록 허용하기로 결정하였다.

BC298 IASB와 FASB는 모든 계약체결원가를 발생시점에 비용으로 인식하도록 요구하는 것을 고려하였다. IASB와 FASB는 개념적으로 기업은 계약을 체결하기 위한 노력의 결과로 계약자산을 획득할 수 있다고 보았다(나머지 권리의 측정치가 나머지 의무의 측정치

를 초과할 수도 있기 때문임). 그러나 IFRS 15의 원칙은 계약의 수행의무를 이행한 결과로써만 기업에 계약자산과 수익을 인식하도록 요구하기 때문에 이 논리를 근거로 계약자산은 계약 개시시점에 영(0)으로 측정될 것이고 계약체결원가는 발생시점에 비용으로 인식할 것이라고 보았다.

BC299 많은 의견제출자는 모든 계약체결원가를 발생시점에 비용으로 인식하는 데 동의하지 않았다. 해당 원가가 자산의 정의를 충족하는 경우가 있기 때문이다. 또 그들은 다음을 주목하였다.

- (1) 다른 기준서에서 계약체결원가 중 일부를 최초 인식시점에 자산의 장부금액에 포함하도록 요구한다.
- (2) 계약체결원가를 비용으로 인식하는 것은 IASB와 FASB의 리스, 보험계약 프로젝트의 잠정 결정과 일치하지 않을 것이다.

BC300 재심의 과정에서 IASB와 FASB는 어떤 경우에는 모든 계약체결원가를 발생시점에 비용으로 인식하는 것이 오해를 일으킬 수 있다고 결정하였다. 예를 들면 (판매수수료가 계약가격에 반영되어 있고 회수가 예상될 때에) 장기 용역계약의 개시시점에 판매수수료 전액을 비용으로 인식하면 자산의 존재를 인지하지 못할 것이라고 보았다.

BC301 따라서 IASB와 FASB는 계약체결원가를 자산으로 인식하고 그 자산은 계약자산이나 계약부채와 별도로 표시할 것을 결정하였다. 취득원가는 계약에 명확히 관련되었음을 분명히 식별할 수 있는 원가로 제한하기 위하여 IASB와 FASB는 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상되는 경우에만 자산의 측정에 포함해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 그 밖의 원가가 계약에 관련되는지를 판단하는 것은 매우 주관적이라고 결정하였다.

BC302 IASB와 FASB는 일부 기업들은 수수료 지급이 새로운 계약 체결

에 따라 증가하는 것인지(예: 수수료 지급이 여러 계약을 성공적으로 체결하는 데 달려 있을 수 있다) 판단하기가 어려울 수 있다는 점에 주목하였다. IASB와 FASB는 계약원가를 자산으로 인식할지, 비용으로 인식할지를 기업이 회계정책으로 선택할 수 있게(회계정책 선택의 공시와 함께) 허용할 것인지를 고려하였다. IASB와 FASB는 이 회계정책의 선택은 US GAAP을 적용하는 상장기업의 종전 수익인식 규정과 일치할 것임에 주목하였다. 그러나 IFRS 15에 회계정책 선택을 도입하면 비교 가능성을 떨어뜨리고, 따라서 기업 간, 산업 간 회계의 비교 가능성을 개선하려는 수익인식 프로젝트의 주요 목적을 이루지 못할 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 계약체결원가와 관련된 회계정책 선택을 기업에 허용하지 않기로 결정하였다.

- BC303 FASB는 자산운용사와 그 밖의 당사자가 맺은 약정의 구체적 사실 및 상황에 따라, 계약체결 중분원가에 관한 요구사항을 적용하여 제삼의 중개인에게 지급하는 판매수수료를 서로 달리 회계처리할 수 있다는 점에 주목하였다(일부는 수수료를 자산으로 인식하는 반면, 그 밖의 경우에는 비용으로 인식하였을 것이다). FASB는 해당 원가에 관한 요구사항을 적용하는 것이 그 유형의 판매수수료에 종전 US GAAP 적용과 다른 결과를 가져오도록 의도하지 않았다고 보았다. 따라서 FASB는 ASC 문단 946-605-25-8의 투자회사에 대해 특정 원가 규정을 유지하기로 결정하였다. 이 규정은 Subtopic 946-720 ‘금융용역: 투자기업 - 그 밖의 비용(*Financial Services – Investment Companies – Other Expenses*)’으로 옮겨졌다.

계약이행원가(문단 95~98)

- BC304 IASB와 FASB는 일부 계약이행원가에 관한 회계처리 요구사항을 개발하였다. 그 요구사항은 토론서의 제안이 계약에서 수익을 어떻게 인식해야 하는지에만 중점을 두었고 계약이행원가를 어떻게

회계처리해야 할지에 대한 고려는 없었다는 우려에 대응하여 개발되었다. 일부 의견제출자(특히 건설업계)는 이윤인식에 관한 요구사항은 수익인식에 관한 요구사항만큼 중요하다고 하였다. 주로 US GAAP을 적용하는 다른 의견제출자(재무제표 작성자)들은 자신들의 산업을 위해 특별히 개발된 원가에 관한 요구사항의 폐지를 우려하였다.

BC305 IFRS 15의 원가 규정은 다음 목표를 이루기 위한 것이다.

- (1) 종전 수익 규정을 폐지하여 생기는 공백을 채운다. IFRS 15는 계약원가에 관한 일부 요구사항, 특히 건설계약 회계처리에 관한 종전 규정을 폐지하는 결과를 가져올 것이다.
- (2) 현행 실무를 개선한다. 원가 규정은 일부 계약이행원가(예: 용역 준비원가) 회계처리에 대해 더 명확한 규정을 제공하고, 기업이 더는 고객과의 계약을 위해 특별히 개발되지 않은 규정에 의존하거나 유추할 필요가 없게 될 것이다. 예를 들면 US GAAP을 적용하는 기업은 종전에는 ASC 문단 310-20-25-2의 직접대출발생원가의 이연에 관한 지침에서 유추하여 준비원가를 회계처리하였을 수 있다. IFRS를 적용하는 기업은 이 원가를 IAS 38에 따라 평가했을 수 있다. 규정을 명확히 정하면 실무의 일치성이 더 높아지게 될 것이다.
- (3) 계약원가 회계처리의 합치를 촉진한다. (비록 계약이행원가 회계처리의 전부 일치는 IASB와 FASB가 각각의 재고자산, 유형자산, 무형자산, 자산손상 기준서를 조정하지 않는다면 이루지 못할 것이지만) IFRS와 US GAAP에 따라 더 많은 원가가 비슷하게 회계처리될 것이다.

BC306 대부분의 의견제출자는 IASB와 FASB가 일부 계약이행원가를 다루는 규정을 포함한 것을 지지하였다. 일부 의견제출자는 원가 규정을 별도의 프로젝트에서 포괄적으로 다룰 것을 제안하였다. 그러나 원가 규정은 많은 기준서(예: 문단 BC305(3)에서 설명한 기준

서)에 포함되어 있기 때문에 IASB와 FASB는 그 기준서들을 다시 고려할 필요가 있을 것이라는 점에 주목하였고 따라서 원가 규정의 적용범위를 넓히는 데 반대하였다.

BC307 IASB와 FASB가 모든 원가 규정을 포괄적으로 다시 고려하지는 않기로 결정하였기 때문에, IFRS 15 문단 91~98에서는 그 밖의 기준서의 적용범위에 포함되지 않는 계약원가의 회계처리를 규정한다. 따라서 다른 기준서에서 특정 원가를 자산으로 인식하지 못하게 한다면, IFRS 15에 따라 자산을 인식할 수 없다(예: IFRS에서는 제품 수요가 형성되는 동안 생기는 최초 영업손실은 계속 IAS 16 문단 20(2)에 따라 회계처리할 것이고 US GAAP에서는 장기 공급 약정에 따라 생산하기 전의 원가는 계속 ASC 문단 340-10-25-5~25-8에 따라 회계처리할 것이다).

BC308 IFRS 15에서는 미래에 수행의무를 이행하는 데 사용할 자원이 생기게 하고 회수할 것으로 예상하는 원가만을 자산으로 인식하는 것이 바람직하다는 점을 명확히 한다. 이 규정에 따라 자산의 정의를 충족하는 원가만을 자산으로 인식하게 되고, 계약 내내 이윤을 정상화하기 위해 계약기간에 걸쳐 수익과 원가를 균등하게 배분하는 방법을 써서 원가를 이연하지 못하게 된다. 계약이행원가에서 생기는 자산의 인식 및 측정에 대한 명확한 목적을 제공하기 위하여 IASB와 FASB는 계약에 직접 관련된 원가만을 자산의 원가에 포함해야 한다고 결정하였다.

상각과 손상(문단 99~104)

BC309 IASB와 FASB는 기업이 자산으로 인식한 계약이행원가와 계약체결원가는 그 자산과 관련된 재화나 용역의 이전 방식에 따라 상각해야 한다고 결정하였다. 의견제출자들은 대체로 동의하였으나, 일부는 그 재화나 용역이 미래 계약과 관련될 수 있는지를 명확

히 해달라고 요청하였다. 따라서 IASB와 FASB는 관련된 재화나 용역의 이전 방식에 따라 그 자산을 상각할 때, 그 재화나 용역이 구체적으로 예상되는 (미래) 계약에 따라 제공될 수 있다는 점을 명확히 하였다. 이 결론은 자산을 내용연수에 걸쳐 상각하는 개념이나, 다른 기준서와도 일치한다. 그러나 기업이 최초 계약시점에 지급한 수수료에 상응하는 계약 갱신 수수료를 지급하는 상황에서는 자산을 최초 계약보다 긴 기간에 걸쳐 상각하는 것은 적절하지 않을 것이다. 이 경우에 최초 계약의 취득원가는 후속 계약과 관련되지 않는다.

- BC310 IASB와 FASB는 각각의 규정[예: IAS 2와 IAS 36, Topic 330 ‘재고자산(*Inventory*)’, Topic 360 ‘유형자산(*Property, Plant and Equipment*)’, Subtopic 985-20 ‘소프트웨어: 매각·리스·판매 예정 소프트웨어의 원가(*Software—Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed*)’]에 있는 기존 손상검사 중 하나를 사용하여 이행원가에서 생기는 자산에 손상검사를 하는 것을 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 고객과의 계약에 있는 경제적 효익만을 고려해야 하고, 따라서 손상검사는 자산의 장부금액과 재화나 용역에 대하여 약속된 대가의 나머지 금액에서 그 재화나 용역 공급에 드는 나머지 원가를 차감하여 비교하는 데 기초해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 너무 불확실하여 수익인식에 포함할 수 없는 미래 현금흐름도 손상검사 목적으로는 고려해야 한다고 결정하였다(문단 BC203~BC223 참조). IASB와 FASB는 계약체결원가 및 계약이행원가의 손상을 측정하고 인식하는 목적은 수익의 측정 목적과는 다르기 때문에 이렇게 결정하였다. 손상 목적은 계약체결원가와 계약이행원가 자산의 장부금액을 회수할 수 있는지를 판단하는 것이다. 따라서 측정 목적은 고객의 신용위험의 평가와 변동대가(금액)를 받을 수 있을지의 예상을 포함하는 IFRS와 US GAAP의 다른 손상검사 방법과 일치한다.

BC311 FASB는 손상 사유가 더는 존재하지 않아도 기업이 손상차손을 환입하지 말아야 한다고 결정하였다. 이와 반대로 IASB는 IFRS에 따르면 그 상황에서는 손상차손을 환입해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 이는 IFRS와 US GAAP을 적용하는 기업들은 그 계약원가를 서로 다르게 회계처리하게 되는 결과를 가져올 것임을 인정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 그 규정들이 다른 유형의 자산에 대한 각각의 손상모형과 일치하도록 하는 것이 중요하고 그 손상모형에서 각각의 손상차손환입 회계처리는 다르다고 결정하였다.

학습곡선

BC312 ‘학습곡선’은 기업이 얼마나 많이 그 업무를 수행했는지(또는 그 단위를 생산했는지)에 따라 업무수행(또는 단위 생산)원가가 감소할 때 시간이 흐르면서 실현되는 효율성의 효과이다. 학습곡선 현상은 고객과의 계약에 개별적으로 존재할 수 있다. 예를 들면 재고 단위를 생산하는 일반적인 제조업자는 시간이 지남에 따라 생산과정이 더 효율화 될 것이다. 일부 의견제출자는 고객과의 계약에서 생긴 학습원가의 효과를 회계처리하는 제안을 어떻게 적용하는지 물었다.

BC313 IASB와 FASB는 IFRS 15에서는 다음 두 가지 조건이 모두 충족되는 경우에 학습원가 효과의 회계처리를 다룬다는 점에 주목하였다.

- (1) 기업은 정해진 수량의 단위를 인도할 단일 수행의무가 있다.
- (2) 수행의무가 기간에 걸쳐 이행된다.

BC314 그 상황에서 기업은 고객에게 재화나 용역을 기간에 걸쳐 이전하는 것을 나타내는 진행률 측정 방법을 선택하여 수익을 인식한다. 기업은 아마도 후기 생산단위보다 초기 생산단위에 더 많은 수익

과 비용을 인식하게 되는 방법(예: 원가 대 원가)을 선택할 것이다. 그 영향은 계약의 초기에 기업이 수행한 가치가 더 크기 때문에 적절하다. 만약 기업이 한 단위만을 판매할 것이었다면 고객들이 이상의 단위를 구매할 때의 평균 단위가격보다 더 높은 가격을 고객에게 청구할 것이기 때문이다.

BC315 다른 상황에서는 계약에서 정해진 수량의 단위를 인도하기로 약속할 수 있다. 그러나 그 약속 때문에 기간에 걸쳐 이행하는 단일 수행의무가 생기지는 않는다. IASB와 FASB는 그 상황에서 다음과 같은 이유로 다른 기준서(예: IAS 2)의 규정을 적용해야 한다고 결정하였다.

- (1) 기업이 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하지 않으면서 계약을 이행하기 위한 원가를 투입한다면 아마도 다른 기준서의 적용범위에 포함되는 자산을 만들 것이다(예: 유형의 단위를 생산하는 원가는 재고자산으로 누적될 것이고 기업은 그 재고를 측정하는 데 적절한 방법을 선택할 것이다). 그 경우에 IASB와 FASB는 계약의 존재 여부에 따라 학습곡선을 다르게 회계처리하지 말아야 한다고 결정하였다.
- (2) 이 문단에 기술된 유형의 계약은 IFRS 15의 규정을 학습곡선 효과에 어떻게 적용하는지를 물었던 의견제출자들이 일반적으로 체결하는 유형의 계약이 아니다(대부분의 경우에 그 의견제출자들은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리하는 계약을 체결할 것이다).

BC316 그러나 IASB와 FASB는 장기 생산 프로그램에 따라 생산되는 제품의 원가를 (그 밖의 기준서에 따라) 회계처리하는 실무의 다양성을 인정하였으나 이 문제를 수익인식 프로젝트의 일부로 다룰 수 없다는 점에 동의하였다.

표시(문단 105~109)

- BC317 IASB와 FASB는 계약에서 나머지 권리 및 수행의무는 순액기준으로 회계처리하여 계약자산이나 계약부채로 표시해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 권리와 의무는 상호의존적이라는 점에 주목하였다. 즉, 고객에게서 대가를 받을 권리는 기업의 수행에 달려있고, 이와 비슷하게 기업은 고객이 계속 지급하는 한 수행을 한다. IASB와 FASB는 재무상태표에 나머지 권리 및 의무를 순액기준으로 회계처리하고 표시하는 것이 그 상호의존성을 가장 잘 반영한다고 결정하였다.
- BC318 IASB와 FASB는 특정 계약수행에 대한 법적 구제의 대상이 되는 계약상 권리와 수행의무를 총액 기준으로, 즉 별도의 자산과 부채로 표시해야 하는지를 고려하였다. IASB와 FASB는 어떤 계약에서는 계약이 위반되면 기업과 고객이 계약에서 정한 바와 같이 수행할 것을 요구한다고 보았다. 따라서 순액으로 결제할 수 있는 대부분의 계약과는 달리, 특정 수행 계약은 일반적으로 고객과 기업 사이의 자원이 두 방향으로 흐르는 결과를 가져온다. 그 계약은 순액 현금 지급보다는 물리적 인도로 결제되고 회계단위가 계약상 권리 및 의무에서 생기는 개별 자산 및 부채인 금융계약과 비슷하다.
- BC319 그러나 IASB와 FASB는 특정 수행계약에 예외를 허용하는 것에 반대하기로 결정하였다. 이는 특정 수행의 구제는 비교적 드물고 모든 국가(법적 관할구역)에서 가능하지는 않기 때문이다. 또 이것은 계약 위반에 따른 소송이 있다면 법원이 판정하였을 가능한 여러 구제 중 하나에 불과하다.
- BC320 IASB와 FASB는 기업이 계약자산과 계약부채를 재무상태표에서 별도의 항목으로 표시하도록 요구하는지를 IFRS 15에서 정하지 말아야 한다고 결정하였다. 그 대신에 기업은 계약자산과 계약부

채를 재무상태표에 별도로 표시할지를 판단하기 위하여 재무제표 표시의 일반 원칙을 적용해야 한다. 예를 들면 IAS 1에서는 중요하지 않은 경우를 제외하고는 비슷한 항목의 분류는 특성 또는 기능이 다른 항목과 구분하여 표시하도록 요구한다.

- BC321 IASB와 FASB는 또 일부 산업에서는 역사적으로 계약자산과 계약부채를 설명하기 위하여 다른 명칭을 사용하거나, 재무상태표나 주석에 둘 이상의 항목으로 계약자산과 계약부채를 인식하였다고 보았다. 그 추가 설명은 재무제표이용자에게 흔히 유용하기 때문에 IASB와 FASB는 재무제표이용자들이 그 항목들을 구분할 수 있는 충분한 정보도 제공한다면 기업이 계약자산, 계약부채, 수취채권에 대하여 다른 방식으로 설명할 수 있고, 그 자산과 부채를 표시하기 위하여 추가 항목을 사용할 수 있다고 결정하였다.

계약자산과 수취채권의 관계

- BC322 고객이 대가를 지급하여 수행하기 전에 기업이 먼저 수행의무를 이행하여 계약을 수행한다면 기업은 계약자산을 가진다. 계약자산은 고객에게 재화나 용역을 이전하고 고객에게서 대가를 받을 권리이다.
- BC323 많은 경우에 그 계약자산은 대가를 받을 무조건적인 권리(수취채권)이다. 단지 시간만 경과하면 대가를 지급받을 수 있는 날이 오기 때문이다. 그러나 어떤 경우에는 기업이 수행의무를 이행하더라도 대가를 받을 무조건적인 권리는 없다. 예를 들면 기업은 먼저 계약의 또 다른 수행의무를 이행해야 하기 때문이다. IASB와 FASB는 기업이 수행의무를 이행하였지만 대가를 받을 무조건적인 권리가 없는 경우에는 IFRS 15에 따라 계약자산을 인식해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 계약자산과 수취채권을 구별하는 것은 중요하다는 점에 주목하였다. 그렇게 하는 것이 재무제

표이용자들에게 계약상 기업의 권리와 관련된 위험에 대한 목적 적합한 정보를 제공하기 때문이다. 비록 계약자산과 수취채권 모두 신용위험에 노출되겠지만, 계약자산은 수행위험과 같은 다른 위험에 노출되기도 하기 때문이다.

BC324 일단 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖게 되면, 기업은 계약자산과는 구분하여 그 권리를 수취채권으로 표시해야 하고 다른 규정(예: IFRS 9이나 Topic 310)에 따라 회계처리해야 한다. IASB와 FASB는 IFRS 15에서는 수익인식에 추가하여 수취채권에 관한 회계처리를 다룰 필요가 없다고 결정하였다. 수취채권의 측정(또는 손상)과 그 자산과 관련된 공시와 같은 논제는 이미 IFRS와 US GAAP에서 다루고 있다.

BC325 많은 경우에 대가를 받을 무조건적인 권리는 기업이 수행의무를 이행하고 고객에게 청구할 때 생긴다. 예를 들면 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하였을 때 일반적으로 재화나 용역에 대한 지급청구권이 생기고 청구서를 발행한다. 그러나 고객에게 지급을 청구하는 것이 기업에 대가를 받을 무조건적인 권리가 있는지를 나타내지는 않는다. 예를 들면 시간만 경과하면 대가 지급받을 수 있는 날이 오는 경우에는 기업은 청구 전에 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖게 될 수 있다(미청구 수취채권). 어떤 경우에는 기업이 수행의무를 이행하기 전에 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖게 될 수 있는 경우가 있다. 예를 들면 기업은 재화나 용역을 공급하기 한 달 전에 고객이 대가를 지급하도록 요구하는 취소불능계약을 체결할 수 있다. 그 경우에 지급기일이 되면 기업은 대가를 받을 무조건적인 권리가 있다(그러나 그 경우에 기업은 재화나 용역을 이전한 다음에만 수익을 인식해야 한다).

BC326 IASB와 FASB는 기업이 비록 미래에 그 대가의 일부나 전부를 환불해야 할 수 있더라도 대가를 받을 무조건적인 권리를 갖게 되

는 경우가 있다고 보았다. 그 경우에 미래에 대가를 환불해야 하는 잠재적 의무는 대가 총액을 받게 될 기업의 현재 권리에 영향을 주지 않을 것이다. 그 경우에 IASB와 FASB는 기업이 수취채권과 환불부채(예: 환불 권리가 존재하는 경우)를 인식할 수 있다고 보았다.

공시(문단 110~129)

BC327 IFRS와 US GAAP의 종전 수익 기준서에 대한 규제기관과 재무제표이용자의 주요 비판 중 일부는 공시 요구사항과 관련된다. 대체로 규제기관과 재무제표이용자들은 공시 요구사항이 부적절하고 재무제표의 다른 항목의 공시와 연관성이 떨어진다고 생각하였다. 이 연관성의 부족은 기업의 수익뿐만 아니라 기업이 그 수익을 인식할 때 사용한 판단과 추정도 이해하기 어렵게 하였다. 예를 들면 많은 재무제표이용자는 기업이 수익을 분리하여 표시한 결과로 재무제표이용자들이 수익을 재무상태와 연관 지을 수 없었다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB가 수익인식 프로젝트를 하는 목표 중 하나는 공시 요구사항 개선으로 재무제표이용자들에게 더 유용한 정보를 제공하는 것이었다. 많은 의견제출자는 대체로 그 목표를 지지하였다. 그러나 2011년 공개초안에서 제안한 공시 요구사항에 관한 의견제출자들의 의견은 양극화 되었다. 재무제표이용자들은 제안된 요구사항이 종전 요구사항을 유의적으로 개선한 것이었기 때문에 제안된 공시 요구사항을 지지하였다. 이와 반대로 다른 의견제출자들(주로 재무제표 작성자)은 전반적으로 제안된 공시 요구사항은 공시를 방대하게 하는 결과를 가져온다는 점에 주목하였고, 제안된 공시가 비용-효익 기준에서 정당화 될 수 있는지에 의문을 제기하였다.

BC328 그 양극화된 관점 때문에, IASB와 FASB는 2012년 9월과 12월 사이에 영국(런던), 일본(도쿄), 미국(뉴욕)에서 재무제표이용자와 작성자를 대상으로 워크숍을 개최하였다. 이 워크숍의 목적은 공시

와 경과 규정의 쟁점을 논의하고 유용한 정보에 대한 재무제표이용자의 필요와 그 정보를 제공하기 위한 재무제표 작성자의 비용에 대한 우려를 모두 해결할 수 있는 방안을 찾는 것이었다. 워크숍, 의견조회 활동, 검토의견서에서 제공된 피드백의 결과, IASB와 FASB는 2011년 공개초안에서 제안한 공시 요구사항을 개선하였다. 그 개선 사항과 IASB와 FASB의 결정 근거는 문단 BC330~BC361에서 설명한다.

- BC329 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 110~129의 공시 요구사항은 포괄적이며 종전 요구사항을 유의적으로 개선한 것이라는 점에 주목하였다. 일부는 종전의 수익 공시 요구사항과 비교하여 전반적인 공시 양이 늘었다고 볼 수 있다. 그러나 늘어난 공시 양에 대한 우려는, 어느 정도는 기존 공시 요구사항의 단점을 해결하기 위한 불가피한 결과라고 보았다. 또 많은 기업이 재무제표 외의 수단으로 수익을 자발적으로 공시한다는 점에 주목하고, 공시 양의 증가는 종전의 공시 실무와 재무보고의 유용성을 개선하기 위하여 필요하다고 결론지었다.

공시 목적과 중요성(문단 110 ~ 112)

- BC330 IASB와 FASB는 최근에 공표된 다른 기준서와 일치하도록 IFRS 15에서 수익 공시의 목적을 정해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 목적을 명확히 하면 공시 요구사항의 해석과 시행을 개선한다고 본다. 이는 재무제표 작성자가 수익 공시의 전반적인 질과 정보의 가치가 기재된 목적을 이루기에 충분한지를 판단할 수 있기 때문이다. 또 전반적 공시 목적을 규정하면 IFRS 15의 적용 범위에 포함되는 다양한 유형의 많은 고객과의 계약을 수용하기 위한 공시 요구사항을 상세하게 나열하지 않아도 된다고 보았다.
- BC331 IASB와 FASB는 기업의 공시 목적 달성을 돕기 위해 공시 요구사

항을 포함하기로 결정하였다. 그러나 그 공시를 최소 공시 체크리스트로 보아서는 안 된다. 일부 공시가 일부 기업이나 산업에는 목적 적합할 수 있지만 다른 기업이나 산업에는 목적 적합하지 않을 수 있기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 공시 목적과 중요성을 함께 고려하는 것이 중요하다고 보았다. 따라서 IFRS 15 문단 111에서는 기업이 중요하지 않은 정보를 공시할 필요는 없다는 점을 명확히 한다.

고객과의 계약

BC332 공시 내용의 배경에 대한 정보를 제공하기 위하여 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 인식한 수익 금액을 공시하도록 요구하기로 결정하였다. FASB는 재무제표 표시에 관한 일반적 기준서가 없는 상황에서 이것은 기업에 고객과의 계약에서 인식한 수익 금액을 표시하거나 공시하도록 요구할 것이라는 점에 주목하였다. 그러나 IASB는 IAS 1의 일반적 원칙이 적용될 것이고, 따라서 기업은 고객과의 계약에서 인식한 수익 금액을 다른 방법으로 표시하지 않는 경우에만 재무제표 주석에 공시해야 한다는 점에 주목하였다.

BC333 IASB와 FASB는 인식한 수익 금액에 추가하여 고객과의 계약에서 생긴 손상차손도 (포괄손익계산서에 표시되지 않았다면) 공시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 고객의 신용위험을 거래가격의 측정에 반영하지 않고, 따라서 유의적인 금융요소를 포함하지 않는 거래에서 인식한 수익 금액에도 반영하지 않는다는 기존 결정의 결과로 이 결정을 내렸다(문단 BC259~BC265참조). 이 내용은 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 반영한 금액으로 수익을 인식한다고 규정한 IFRS 15의 핵심 원칙에 반영되어 있다.

BC334 그 결정을 고려하여 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생긴 손상차손을 별도로 공시(하거나 표시)하는 것이 재무제표이용자에게 가장 목적 적합한 정보를 제공한다고 결정하였다.

수익의 구분(문단 114 ~ 115)

BC335 포괄손익계산서에 인식한 수익은 많은 고객과의 계약에서 생기는 복합적인 금액이다. 이는 수익은 서로 다른 재화나 용역의 이전이나 서로 다른 유형의 고객 또는 시장과 관련된 계약에서 생길 수 있기 때문이다. 재무제표이용자들은 그 차이를 이해하는 것이 분석에 대단히 중요하다고 설명한다. 따라서 IASB와 FASB는 당기에 인식된 고객과의 계약에서 생기는 수익의 구성에 대한 재무제표이용자들의 이해를 돕기 위해서 기업에 수익 정보를 구분하여 제공할 것을 요구하기로 결정하였다.

BC336 수익을 구분하여 공시하기 위한 규정을 개발하면서 IASB와 FASB는 종전의 일부 수익인식 규정에서는 재화 또는 용역에서 생긴 수익을 포함하여 유의적인 범주로 수익을 구분하도록 요구하였다고 보았다. 그러나 가장 유용한 수익의 구분은 기업이나 산업에 특유한 다양한 요소에 달려 있기 때문에 IASB와 FASB는 IFRS 15에서는 고객과의 계약에서 생기는 수익을 구분하는 기준으로 사용할 특정 요소를 정하지 말아야 한다고 결정하였다. 그 대신에 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 114에 구분 정보를 제공하는 목적을 규정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 목적을 규정하면 재무제표이용자들에게 가장 유용한 정보를 제공하는 결과를 가져올 것이라는 점에 주목하였다. 이것은 기업의 사업에 의미 있는 범주로 수익을 구분하도록 보장할 것이기 때문이다. 또 목적을 규정하면 수익을 너무 통합하지도, 너무 자세하지도 않게 구분하는 결과를 가져올 것이다.

BC337 IASB와 FASB는 목적을 어떻게 시행해야 하는지, 특히 고객과의 계약에서 생기는 수익을 구분하기 위해 기업이 사용할 수 있는 적절한 범주를 어떻게 결정해야 하는지를 설명하는 추가 지침에 대한 요청이 있었기 때문에 적용지침을 제공하기로 결정하였다. 적용지침에서는 가장 적절한 범주는 사실과 상황에 따라 다르다고 설명한다. 그러나 기업은 다른 정보전달수단(communications)에서나 재무성과 측정 목적으로는 수익을 어떻게 구분하고 있는지를 고려해야 한다. 이는 기업들은 흔히 이미 다른 정보전달수단에서 수익을 구분하고 있고 여기서 사용한 범주는 재무제표이용자에게 가장 유용한 구분일 수 있으며 또 IFRS 15 문단 114의 목적에 맞는 것일 수 있기 때문이다. 또 적용지침에는 수익을 구분하기 위한 범주의 예시(지리적 지역, 제품 유형) 목록이 포함된다. IASB와 FASB는 그 범주 목록은 서로 다른 많은 기업, 산업, 계약에 적용할 수 있는 예로 작성되었다는 점에 주목하였다. 따라서 이 목록을 체크리스트나 완전한 목록으로 보아서는 안 된다. 그러나 IASB와 FASB는 기업은 그 목적을 이루기 위하여 둘 이상의 범주로 구분할 필요가 있을 수 있다고 보았다.

BC338 IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 114에서 요구하는 구분된 수익정보와 IFRS 8과 Topic 280 ‘부문보고(*Segment Reporting*)’에서 요구하는 부문정보의 관계를 설명하도록 요구하기로도 결정하였다. 재무제표이용자들이 분석을 할 때 수익의 구성뿐만 아니라 그 수익이 부문공시에서 제공된 그 밖의 정보(예: 매출원가, 비용, 사용된 자산)와 어떻게 관련되는지를 이해하는 것도 매우 중요하다고 설명하였기 때문이다.

BC339 이 규정을 개발하면서 IASB와 FASB는 현재 IFRS 8과 Topic 280의 부문보고 요구사항에서 재무제표이용자들이 수익의 구성을 이해하는 데 적절한 정보를 제공하는지도 고려하였다. 이 규정에서는 기업에 각 영업부문의 수익(총 수익으로 조정됨)을 구분하여

공시하도록 요구한다. 또 이 규정에서는 기업의 총 수익을 제품이나 용역별(또는 비슷한 제품군별이나 용역군별)로, 또 지리적 지역별로(기업의 영업부문이 그 요인에 기초하지 않는 경우) 구분하도록 요구한다.

- BC340 그러나 부문보고와 비슷한 점이 일부 있지만 IASB와 FASB는 IFRS 15에서 고객과의 계약에서 생기는 수익 정보 구분을 요구하도록 결정하였다. 일부 기업(예: 거래소에 상장되지 않은 기업)은 부문정보 제공의무가 면제되기 때문이다. 더욱이 IASB와 FASB는 부문정보가 회계기준을 따르지 않은 정보(최고경영의사결정자에게 보고하는 수익은 IFRS 15에 따라 인식·측정되지 않은 정보에 기초할 수 있음)에 기초할 수 있다고 보았다. 또 IFRS 8이나 Topic 280에 따라 부문정보를 제공하는 목적은 IFRS 15의 구분 공시의 목적과 다를 수 있고 따라서 부문 수익 공시가 재무제표이용자에게 당기에 인식된 수익의 구성을 이해하는 데 도움이 되는 정보를 항상 충분히 제공하는 것은 아닐 수 있다고 보았다. 그러나 IFRS 8이나 Topic 280에 따른 수익에 관한 정보가 IFRS 15 문단 114의 요구사항을 충족하고 그 수익 공시가 IFRS 15의 인식·측정 요구사항에 기초한다면 기업은 수익을 구분하여 공시할 필요가 없다는 점을 IFRS 15 문단 112에서 명확히 하였다.

계약 잔액(문단 116~118)

- BC341 재무제표이용자들은 고객과의 계약에서 생기는 수익과 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성을 평가하기 위하여 보고기간에 인식된 수익과 기업의 계약자산·계약부채 잔액(계약 잔액)의 변동의 관계를 이해할 필요가 있다고 설명하였다. 이 재무제표이용자들은 비록 많은 기업이 미청구 채권과 이연수익과 같은 운전자본 잔액을 현재 인식하지만 종전 수익인식 규정에서는 그 운전자본 잔액과 인식된 수익의 관계에 관한 적절한 공시를 요구하지 않았다는

점에 주목하였다. 따라서 2010년 및 2011년 공개초안에서는 기업이 계약자산·계약부채 잔액의 조정 명세를 표 형식으로 공시해야 한다고 제안하였다.

BC342 그러나 많은 재무제표 작성자는 계약자산·계약부채 잔액의 조정 명세를 표 형식으로 공시하는 규정을 강하게 반대하였다. 그 재무제표 작성자들은 그 정보를 추적하지 않기 때문에 이를 모으고 표시하는 비용이 많이 들 것이라는 점에 주목하였다. 재무제표 작성자들은 조정 명세 정보는 경영진이 사용하지 않는 것이기 때문에 조정 명세 공시의 유용성에 대해서도 의문을 제기하였다. 이와 반대로 재무제표이용자들은 계약부채에 관한 정보를 포함한 조정 명세의 일부 정보는 그들이 분석할 때 매우 중요한 미래 수익에 관한 투명성을 제공해 줄 것이기 때문에 유용할 것이라고 반복하여 언급하였다. 그러나 재무제표이용자들은 제안된 조정 명세 공시의 엄격한 형식은 그 유용성을 떨어뜨리는 한계가 있음도 인정하였다. 예를 들면 계약자산·계약부채의 변동은 총액 기준(계약자산의 변동은 계약부채의 변동으로 상쇄될 것임)으로 공시될 것이고, 따라서 계약 잔액 변동의 정도(및 원인)을 이해하기 어렵게 할 것이기 때문이다.

BC343 공시와 경과 규정 워크숍(2012년)(문단 BC328 참조) 논의에서 재무제표 작성자들은 재무제표이용자들에게 유용할 계약 잔액에 관한 추가 정보를 제공할 수 있다는 데 동의하였다. 그러나 그 정보 제공원가를 제한하기 위하여 이 공시 형식에 더 많은 융통성이 필요하다고 설명하였다. 재무제표이용자들은 다음에 관한 정보를 이해하는 데 도움을 줄 것이기 때문에 별도로 표시된 계약 잔액의 변동 정보를 얻는 것이 그들에게 매우 중요하다고 강조하였다.

- (1) 당기에 수익으로 인식할 계약부채의 기초 잔액
- (2) 당기에 수취채권으로 대체하거나 현금으로 회수할 계약자산의 기초 잔액

BC344 형식에 관한 우려를 해결하기 전에 IASB와 FASB는 특정한 유형의 계약(예: 장기 계약)의 계약 잔액에만 조정 명세 공시 요구사항을 적용하도록 범위를 제한하여 재무제표 작성자의 비용에 관한 우려를 해결할 수 있을지 고려하였다. 계약 잔액에 관한 정보는 고객과 장기 계약을 체결하는 기업이나 다른 이유(예: 선급 용역 계약)로 유의적인 계약부채 잔액이 있는 기업의 경우에 특히 중요할 것이라고 보았기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 이 대안을 채택하지 않았다.

- (1) 조정 명세가 유용한 정보를 제공할(또는 제공하지 못할) 계약 또는 산업의 유형을 명확히 식별하기 어려울 것이다.
- (2) 조정 명세의 범위를 제한하면 복잡성을 더할 것이다. 범위를 제한하면 기업의 계약자산·계약부채 중 일부를 조정 명세에서 제외하게 될 것이고 따라서 재무상태표에 인식된 계약자산 또는 계약부채와 그 조정 명세의 금액을 연계하기 위한 추가 정보가 필요할 것이다.
- (3) 계약 잔액에 관한 정보는 장기 계약뿐만 아니라 다른 계약에도 유용하다. 예를 들면 대가의 지급과 계약의 수행 사이에 유의적인 기간 차이가 있는 계약이나 사업이 있을 수 있기 때문이다.

BC345 공시의 범위를 제한하지 않는다는 결정과 관련하여, IASB와 FASB는 그 대신에 재무제표 작성자와 이용자의 우려를 해결하기 위해 공시의 형식을 수정할 수 있을지를 고려하였다. IASB와 FASB는 재무제표 작성자와 이용자 모두가 2010년 및 2011년 공개초안에서 제안한 형식을 지지하지 않았다고 보았다. 재무제표이용자들은 계약 잔액의 변동에 관한 정보가 너무 통합되어 있어 유용하지 않다고 우려하였고 재무제표 작성자들은 너무 엄격한 형식을 따르는 데 드는 원가를 우려하였기 때문이다. IASB와 FASB는 전에 채택하지 않았던 대안인 계약 잔액의 총 조정 명세

(나머지 계약상 권리와 수행의무를 별도 열로 표시)을 표시하는 형식을 보여주는 것은 원가에 대한 재무제표 작성자의 우려를 해결하지 못하기 때문에 적절하지 않음을 인정하였다. 이는 총 조정 명세를 작성하고 감사하는 원가가 높을 것이고, 아마도 2011년 공개초안에서 제안한 '순' 조정 명세에 비해서도 높을 것이기 때문이다. 그 이유는 기업은 수행하지 않은 모든 계약을 측정해야 할 것인데, 이는 높은 수준의 판단이 필요하기 때문이다.

BC346 따라서 IASB와 FASB는 총 계약 잔액의 조정 명세를 표 형식으로 공시하도록 요구하지 않는 대신에 계약 잔액에 대한 질적·양적 정보 공시를 요구하기로 결정하였다(IFRS 15 문단 116~118 참조). 이 접근법은 재무제표이용자의 필요와 재무제표 작성자의 우려 사이에서 균형을 이룬다. 질적·양적 공시가 재무제표이용자들에게는 그들이 요구한 정보(계약자산이 일반적으로 언제 수취채권으로 대체되거나 현금으로 회수되는지와 계약부채가 언제 수익으로 인식되는지에 대한 정보)를 제공해 주기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 그 공시가 조정 명세 공시보다 비용에 비해 효과적일 것이라고 결정하였다. 이 접근법이 이미 비슷한 정보를 공시하는 많은 기업에 유의적인 변화를 가져오지도 않을 것이라고 보았다. 예를 들면 일부 장기 건설을 하는 기업은 이미 계약자산·계약부채와 비슷한 잔액과 관련된 정보를 공시했다고 보았다. 이 계약잔액은 흔히 '미청구공사', '미청구 수취채권', '초과청구공사', '이연수익'이라고 불린다.

BC347 IASB와 FASB는 과거 기간에 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무에 배분한 금액과 관련하여 해당 기간에 인식한 수익 금액(예: 거래가격의 변동이나 수익 인식의 제약과 관련된 추정치 변동의 결과)을 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 이 금액을 공시하면 당기 수행의 결과가 아닌 수익의 인식시기에 대한 목적 적합한 정보를 제공하여 당기의 영업성과와 미래 수익을 예측하는

데 유용한 정보를 제공한다. 또 IASB와 FASB는 이 정보가 재무제표의 다른 부분에서는 제공되지 않는다는 점에 주목하였다. 마지막으로 IASB와 FASB는 일반적인 중요성 규정과 마찬가지로, 금액이 중요하지 않은 경우에는 이 공시가 제공될 것으로 예상하지 않는다고 보았다.

나머지 수행의무에 배분한 거래가격의 공시(문단 120~122)

- BC348 많은 재무제표이용자는 기업이 기존 계약에서 인식할 것으로 예상하는 수익의 금액과 시기에 관한 정보는 수익 분석에 유용할 것이라고 설명한다. 재무제표이용자들은 그 정보는 장기 계약에 가장 유용할 것이라고도 설명한다. 장기 계약은 일반적으로 인식되지 않은 수익의 가장 유의적인 금액을 차지하기 때문이다.
- BC349 IASB와 FASB는 여러 기업이 흔히 자발적으로 장기 계약에 대한 정보를 공시한다고 보았으며 이것은 보통 ‘수주잔고(backlog)’ 정보라고 부른다. (일부 기업은 규제기관에 제공하는 자료에서 이 정보를 재무제표 외의 정보로 제공해야 한다.) 그러나 이 정보는 일반적으로 재무제표 외의 정보로 표시되며 수주잔고에 대한 공통의 정의가 없기 때문에 기업 간 비교 가능하지 않을 수 있다.
- BC350 IASB와 FASB는 그 요소들을 고려하여 기업이 기존 계약의 나머지 수행의무에서 인식할 것으로 예상되는 수익의 금액 및 시기에 관한 정보를 담기 위한 공시 요구사항을 정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 기업이 이 정보를 공시함으로써 재무제표이용자들에게 다음 사항에 대한 추가 정보를 제공할 것이라고 보았다.
- (1) 기존 계약의 나머지 수행의무에서 인식할 수익의 금액과 예상 시기
 - (2) 기존 계약의 나머지 수행의무에서 인식할 수익의 금액과 예상 시기와 관련된 추세

- (3) 예상 미래 수익과 관련된 위험(예: 일부는 기업이 수행의무를 훨씬 늦은 날까지 이행하지 못할 것으로 예상되면 수익이 더 불확실하다고 봄)
- (4) 기업의 수익에 대한 판단의 변경이나 상황 변화의 영향

BC351 많은 의견제출자(대부분의 재무제표 작성자를 포함)는 이러한 정보를 재무제표에 공시하도록 요구하는 IASB와 FASB의 결정에 동의하지 않았다. 그 의견제출자들은 다음과 같이 서로 다른 이유를 강조하였다.

- (1) 그 공시는 작성·감사하기 어렵고 비용이 많이 든다. 기존 회계 시스템은 나머지 수행의무의 이행시기에 관한 일정을 포함하여 요구하는 정보를 추적하고 포착하도록 설계되지 않았기 때문이다.
- (2) 그 공시에서 제공하는 정보는 잘못 해석될 수 있다. 그 공시 정보는 기업의 사업 특성에 따라 잠재적 미래 수익 중 비교적 적은 일부만 부각할 수 있기 때문이다. 또 취소할 수 있는 미래 미이행 계약은 이 공시의 범위에서 벗어나기 때문에 기업이 종전에 수주잔고 공시에 포함한 것보다 더 적은 정보를 포함할 수 있다.
- (3) 그 정보는 미래를 전망하는 특성을 보이기 때문에 재무제표 주식에 표시해서는 안 된다.

BC352 IASB와 FASB는 공시 워크숍에서 받은 피드백을 고려하여 공시 요구사항을 재심의하면서 나머지 수행의무에 관한 정보를 공시하도록 하는 요구사항이 기업에 유의적인 증분원가를 부담하게 하지는 않는다고 보았다. 이미 수익인식 규정에서 나머지 수행의무에 거래가격을 산정하고 배분하도록 요구하기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 재무제표 작성원가에 대한 재무제표 작성자의 우려를 다음과 같이 해결하기로 결정하였다.

- (1) 공시 범위를 제한하기 위해 실무적 간편법을 제공(IFRS 15 문단 121 참조). IASB와 FASB는 IFRS 15 문단 121(1)에 실무적 간편법을 포함하면 공시 작성 부담을 줄이면서도 재무제표이용자의 정보 유용성을 유의적으로 떨어뜨리지 않을 것이라고 결론지었다. 재무제표이용자들은 나머지 수행의무에 대한 정보는 장기 계약의 분석에 가장 중요하다고 보기 때문이다. 또 IFRS 15 문단 121(2)에 실무적 간편법을 포함하면 그 수행의무(지금까지 완료한 수행 정도에 직접 상응하는 금액을 받을 권리가 있는 수행의무)의 진행률을 측정할 때 IFRS 15 문단 B16에서 제공한 경감 규정이 유지될 것이다. IASB와 FASB는 구체적으로 범위를 제한하지 않고 실무적 간편법을 제공하였다. 일부 재무제표 작성자는 나머지 수행의무를 모두 포함하여 공시하기로 선택할 수 있다면 회계 시스템과 프로세스 관점에서 그 규정을 따르는 것이 더 쉬울 것이라고 언급하였기 때문이다.
- (2) 나머지 수행의무를 이행할 것으로 예상하는 시기의 공시에 규범적인 접근법을 배제(IFRS 15 문단 120 참조). IASB와 FASB는 처음에 나머지 수행의무를 이행할 것으로 예상하는 시기를 판단할 때 규범적인 접근법을 따라야 한다고 제안하였다(일 년 단위의 기간 범위에 예정된 나머지 수행의무의 양적 공시를 요구). 그러나 많은 의견제출자는 기간 범위가 엄격하게 결정되어 있으면 실제로는 정해지지 않은 예상 수익 인식시기가 꽤 정확한 것으로 암시할 수 있으며, 작성원가가 증가할 것이라는 점 때문에 그 제안에 동의하지 않았다. 그 피드백에 대응하여 IASB와 FASB는 나머지 수행의무의 존속 기간에 가장 적절한 기간 범위로 (일 년 단위의 기간 범위를 반드시 사용해야 하는 것은 아님) 양적기준이나 질적기준(또는 둘 다)을 사용하여 그러한 정보를 추정하고 표시하는 것을 허용하기로 결정하였다.

BC353 일부 재무제표이용자는 기업의 나머지 수행의무로 공시된 금액과 기업의 계약부채(계약부채는 기업이 고객에게 수행의무를 이행하기 전에 고객에게서 대가를 받으면 생긴다)의 관계에 대한 정보를 더 많이 제공해 줄 것도 요청하였다. 이는 현금을 이미 받은 나머지 수행의무의 금액이 유용한 정보이기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 계약부채는 나머지 수행의무에 배분된 거래가격으로 공시된 금액의 일부이고, IFRS 15 문단 116(1)에서는 이미 계약부채 잔액을 공시하도록 요구한다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB와 FASB는 추가 공시는 필요하지 않다고 결정하였다.

수행의무(문단 119)

BC354 IFRS와 US GAAP의 종전 규정에서는 수익인식에 대한 회계정책을 공시하도록 요구한다[IAS 1 문단 10(5)와 Topic 235 '재무제표에 대한 주석(*Notes to Financial Statements*)' 요구사항 참조]. 그러나 재무제표이용자들은 많은 경우에 회계정책이 고객과 체결한 계약에 어떻게 관련되는지를 설명하지 않고 '표준 문구'를 사용하여 채택한 회계정책을 기술한다고 언급하였다. 이 비판을 해결하기 위하여 IFRS 15 문단 119에서는 고객과의 계약에서 생기는 수행의무에 대한 정보를 공시하도록 요구한다. 이 공시는 기업에 수행의무에 대해 더 많은 서술형 정보를 제공하도록 요구함으로써 종전 기준서의 회계정책 공시 요구사항을 보완한다.

유의적인 판단(문단 123~126)

BC355 IFRS와 US GAAP에는 기업이 한 유의적인 회계 추정치와 판단을 공시하도록 요구하는 일반적인 요구사항이 있다. 재무제표이용자들이 수익에 두는 중요성 때문에 IASB와 FASB는 기업이 수익인식 금액을 산정하고 시기를 판단하는 데 사용한 추정치와 판단에 대한 구체적 공시를 요구하기로 결정하였다.

고객과 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산(문단 127~128)

BC356 IASB와 FASB는 기업이 계약체결원가나 계약이행원가 중에서 인식한 자산에 대한 정보를 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 그 자산에 대한 정보는 재무제표이용자들에게 유용하기 때문이다. 그 정보는 기업이 자산으로 인식한 원가의 유형과 그 자산이 어떻게 후속적으로 상각되거나 손상되는지를 재무제표이용자들이 이해하는 데 도움을 줄 것이다. IASB와 FASB는 IFRS 15가 대체하는 종전 공시 요구사항의 일부를 대신하기 위해 이 공시가 필요하다고도 결정하였다.

BC357 IASB와 FASB는 그 정보를 조정 명세로 제공하는 것을 요구하지 않기로 결정하였다. 공시를 그렇게 경직적으로 제공하는 비용은 재무제표이용자들의 효익보다 클 것이기 때문이다. 또 대부분의 재무제표이용자는 계약체결원가나 계약이행원가 중에서 인식한 자산에 대한 공시는 목적 적합한 정보를 제공하기 위하여 조정 명세로 제공될 필요가 없다는 데 동의하였다. 따라서 IASB와 FASB는 계약체결원가나 계약이행원가 중에서 인식한 자산에 대한 가장 중요한 정보만을 공시할 것을 요구하기로 결정하였다.

중간재무보고에 요구하는 공시

BC358 IASB와 FASB는 중간재무보고에 대한 더 구체적인 공시 요구사항이 없는 상황에서 중간재무보고에 공시해야 할 고객과의 계약에서 생기는 수익에 관한 정보를 판단하기 위하여 IAS 34나 Topic 270 '중간보고(*Interim Reporting*)'을 적용해야 한다고 보았다. 이 요구사항은 일반 원칙으로서, 기업이 전기 보고기간 말 이후의 재무상태나 재무성과의 유의적인 변동에 대한 정보를 공시하도록

요구한다. IASB와 FASB는 기업이 수익에 대하여 중간재무보고에 연차 재무제표와 같은 양적 공시를 제공하도록 규정하기 위하여 IAS 34와 Topic 270을 개정할지를 고려하였다.

BC359 많은 재무제표 작성자와 그 밖의 의견제출자들은 IAS 34와 Topic 270을 개정하자는 IASB와 FASB의 제안에 대체로 동의하지 않았다. 중간보고에 필요한 짧은 기간을 고려할 때 중간재무보고에 모든 양적 공시를 요구하는 것은 너무 부담스럽고 어렵다고 설명하였다. 이와 반대로 재무제표이용자들의 의견은 엇갈렸다. 일부 재무제표이용자(미국에 기반을 둔 재무제표이용자의 거의 모두를 포함)는 IAS 34와 Topic 270은 양적 공시를 요구하도록 개정해야 한다고 제안하였다. 수익은 중요하고, 중간재무보고에서 정기적으로 제공하는 적시성 있는 공시가 필요하기 때문이다. 그러나 다른 재무제표이용자들은 수익의 구분에 관한 정보만이 중간재무보고 분석에 매우 중요하다고 설명하였다. 그 재무제표이용자들은 중간재무보고에서 적시성은 매우 중요하기 때문에 그 밖의 중간재무보고 공시를 제공하라는 요구사항은 중간재무보고의 발행을 불필요하게 늦출 수 있다고도 설명하였다.

BC360 IASB와 FASB는 IAS 34와 Topic 270의 개정에 대하여 서로 다른 결론에 이르렀다. IASB는 IAS 34를 개정하여 구분된 수익 정보를 중간재무보고에 공시해야 한다는 구체적인 요구사항만을 추가하기로 결정하였다. 고객과의 계약에서 생기는 수익과 관련된 그 밖의 모든 공시에 대해서는 IAS 34의 일반 원칙을 적용해야 한다. 재무제표이용자들은 구분된 수익 정보는 그들의 분석에 매우 중요하고 일반적으로 이미 중간재무제표에서 제공하고 있으므로, 그 요구사항은 증분원가가 유의적이지는 않을 것이라고 설명하였기 때문에 IASB는 IAS 34에 수익 정보를 구분하여 공시하라는 요구사항을 추가하기로 결정하였다. 더욱이 기업 재무상태와 재무성과의 유의적인 변동에 대한 정보를 공시하라는 IAS 34의 일반 원칙

은 재무제표이용자들에게 그들이 중간보고기간의 수익에 대하여 필요한 다른 정보를 제공해 줄 것이다. IASB는 중간재무보고에서 공시의 역할에 대한 더 포괄적인 검토 없이는 IAS 34를 더는 수정하지 않기로 결정하였다.

BC361 FASB는 Topic 270을 수정하여 기업이 수익에 대하여 중간재무보고에 기말재무제표와 같은 양적 공시(원가 공시 제외)를 제공하도록 결정하였다. FASB는 그것이 중간재무보고에서 공시해야 할 정보에 대해 기업에 확신을 주는 것에 도움을 준다는 점에 주목하였다. 더욱이 FASB는 기업은 공시에서 요구하는 대부분의 정보를 수익인식의 목적으로 중간기간 기준으로 수집할 것이고, 따라서 그 정보의 공시가 유의적인 증분원가가 생기는 결과를 가져오지는 않을 것이라고 보았다. 또 FASB는 이 정보는 재무제표이용자들이 기업의 현재 및 미래 재무성과를 평가하는 데 유용하다고 보았다.

적용지침(문단 B2~B89)

BC362 IASB와 FASB는 IFRS 15의 원칙을 어떻게 적용해야 하는지, 일반적인 고객과의 계약 다수에서 발견되는 특성에 IFRS 15의 원칙을 어떻게 적용해야 할지를 명확히 하기 위한 적용지침을 포함하기로 결정하였다. 그 적용지침 중 일부는 IFRS나 US GAAP의 종전 규정에서 수익인식의 더 복잡한 분야를 명확하게 해줄 것을 요구한 결과로 포함되었다. 그러나 단일 수익인식모형을 개발한다는 목적에 부합하도록 IASB와 FASB는 특정 산업에만 적용할 수 있는 규정은 제공하지 않았다(문단 BC2~BC3 참조).

반품권이 있는 판매(문단 B20~B27)

BC363 일부 계약에서 기업은 고객에게 재화를 이전하고 고객에게 반품

권도 부여한다. IASB와 FASB는 개념적으로, 반품권이 있는 계약은 적어도 두 개의 수행의무를 포함한다고 결정하였다. 고객에게 재화를 이전하는 수행의무와 반품기간에 언제라도 고객이 반품하는 재화를 받기로 하는 의무인 반품권 용역에 대한 수행의무이다.

BC364 IASB와 FASB는 고객에게 재화를 이전하는 수행의무와 관련하여 기업은 사실상 불확실한 수량을 판매한 것이라고 결정하였다. 이는 반품권이 소멸된 다음에만 기업이 얼마나 판매한 것인지(얼마나 많은 판매가 실패하지 않았는지) 확실하게 알 것이기 때문이다. 따라서 IASB와 FASB는 기업은 고객들이 반품권을 행사하여 실패할 것으로 예상되는 판매에 대해서는 수익을 인식하지 말아야 한다고 결정하였다. 그 대신에 기업은 고객에게 금액을 환불해야 하는 의무에 대한 부채를 인식해야 한다.

BC365 IASB와 FASB는 인식해야 할 수익 금액(환불 의무의 금액)을 산정할 때에 변동대가의 인식·측정 원칙을 사용해야 한다고 결정하였다. 이 원칙을 사용하여 기업은 반품권과 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분이 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 수익을 인식할 것이다. 기업이 반품권이 있는 재화의 판매에 대해 받은 대가의 전부를 수익으로 인식할 수 없다고 판단하면 기업은 받은 대가의 일부를 환불부채로 인식할 것이다.

BC366 IASB와 FASB는 인식한 환불부채에 더하여 반품권 용역을 수행의무로 회계처리해야 하는지를 고려하였다. 기업이 반품권 용역에 대한 수행의무를 인식하지 않으면 계약의 모든 수익과 이윤을 고객이 재화를 통제하게 되는 때에 인식해야 한다. 그 결과는 계약에 따른 기업의 수행 정도를 충실히 나타내지 못할 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 환불부채에 더하여 반품권 용역을 수행의무로 회계처리하면 기업에 그 용역의 개별 판매가격을 추정하도록 일

반적으로 요구할 것이라는 점에 주목하였다. 많은 경우에 반품의 수는 총 판매의 적은 부분일 뿐이라고 예상되며 반품기간은 흔히 짧기(예: 30일) 때문에 IASB와 FASB는 반품권 용역을 수행의무로 회계처리하여 재무제표이용자들에게 추가로 제공되는 정보는 그 복잡성과 원가를 정당화할 수 없다고 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 반품권 용역은 수행의무로 회계처리해서는 안 된다고 결정하였다.

BC367 반품권은 고객이 재화를 반품하고 환불받는 선택권을 행사하는 경우에 고객에게서 재화를 회수할 계약상 권리를 기업에 제공한다. IASB와 FASB는 재화를 회수할 권리는 환불부채와 상계하기 보다는 자산으로 인식해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 그 자산을 환불부채와 별도로 인식하면 더 큰 투명성을 제공하며 자산이 손상검사 대상으로 고려되도록 보장한다고 보았다.

보증(문단 B28~B33)

BC368 기업이 제품(재화나 용역)을 고객에게 판매할 때 기업은 고객에게 제품에 대한 보증도 제공할 수 있다. 그 보증은 예를 들면 제조업자 보증, 품질 보증(standard warranty), 연장 보증(extended warranty)이 있다. IASB와 FASB는 수익인식모형을 보증에 적용하기 위한 구체적인 규정을 제공하기로 결정하였다. 고객과의 제품 판매계약 다수에는 보증이 포함되고 그 보증의 특성은 제품, 기업, 국가(법적 관할구역)마다 다를 수 있기 때문이다.

BC369 IASB와 FASB는 토론서에서 모든 보증을 같은 방법으로 회계처리하는 것을 제안하였다. 모든 보증의 공통적인 특성은 기업이 보증 조건에 따라 언제라도 제품을 교체하거나 수리할 수 있는 상태에 있겠다고 약속하는 것이기 때문이다. 토론서에서는 그렇게 하겠다는 약속은 고객에게 보증 용역을 제공할 것이고 보증용역은 수익

이 귀속되는 수행의무에 해당한다고 제안하였다. 그러나 토론서에 대한 대부분의 의견제출자는 보증의 회계처리는 일부 제품 보증이 다른 보증과 다르다는 사실을 반영해야 한다고 하였다. 어떤 보증은 제품이 고객에게 이전될 때 존재하는 결함에서 고객을 보호하고 다른 보증은 제품이 고객에게 이전된 다음에 생기는 고장에서 고객을 보호한다. 그 의견제출자들은 보증이 단지 판매시점에 있던 제품의 결함에 대해서만 고객을 보호한다면 고객은 별도로 용역을 받는 것이 아니라고 언급하였다. 따라서 그 결함을 해소하기 위한 후속적 수리나 교체는 제품 제공의 추가원가이고 따라서 기업의 과거 수행과 관련된다.

BC370 그 피드백을 고려하여 IASB와 FASB는 일부 보증을 그 밖의 보증과 다르게 회계처리하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 제품 고장이 생기는 때를 기준으로 보증을 구별하는 것을 고려하였다. 그러나 의견제출자들은 이렇게 구별하기는 어렵다고 설명하였다. 따라서 IASB와 FASB는 보증이 관련 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는지를 기준으로 보증을 구별하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 구체적으로 보증이 용역을 제공(용역 유형의 보증)할 때, 보증을 하나의 수행의무로 회계처리해야 한다고 결정하였다.

수행의무인 보증(용역 유형의 보증)

BC371 어떤 유형의 보증은 고객이 보증을 구매할지 선택할 수 있도록 기업이 별도로 판매하거나 고객과 별도로 협상한다. 그 사실은 약속한 제품에 추가하여 약속한 보증이 고객에게 용역을 제공한다는 객관적 증거를 제공한다. 따라서 IASB와 FASB는 이 유형의 약속된 보증은 IFRS 15 문단 22~30에 따른 수행의무라고 결정하였다.

BC372 IASB와 FASB는 사실과 상황으로 볼 때 계약에서 정한 대로 기업이 과거에 수행했다는 확신에 더하여 보증(또는 보증의 일부)이 고객에게 용역을 제공한다면, 기업이 별도로 판매하지 않거나 고객과 별도로 협상하지 않는 보증도 수행의무로 식별해야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 이 결정에 대하여 다음 사항을 주목하였다.

- (1) 보증이 별도로 가격이 결정되는지나 협상되는지에 관계없이 경제적으로 비슷한 보증은 비슷한 방법으로 회계처리할 수 있도록 허용하는 명확한 원칙을 제공한다.
- (2) 수행의무를 식별하는 일반 원칙과 일치한다.
- (3) 보증이 별도로 가격이 결정되는지에 따라 서로 다른 유형의 보증을 구별하는 종전 US GAAP의 명백한 구분선을 제거한다.

BC373 IFRS 15 문단 B28~B33의 요구사항을 충족하여 수행의무로 회계처리하는 보증은 보험계약⁷⁾의 분류 기준도 충족할 수 있다. 그러나 보험계약의 회계처리에 대한 IASB와 FASB 각각의 프로젝트의 제안에 따르면 제삼자가 직접 발행한 보증만을 보험계약으로 회계처리할 것이다.

수행의무가 아닌 보증(확신 유형의 보증)

BC374 IASB와 FASB는 확신 유형의 보증을 다음 중 어느 하나로 회계처리해야 하는지를 고려하였다.

- (1) 결함이 있는 제품을 교체하거나 수리하기 위한 별도의 부채
- (2) 기업이 판매시점에 결함이 없는 제품을 고객에게 이전하지 않았기 때문에 이행하지 못한 수행의무

BC375 2010년 공개초안의 제안은 확신 유형의 보증을 고객에게 제공하

7) IASB는 IFRS 17 ‘보험계약’을 공표함으로써 보험과제를 완료하였다. 2017년 5월에 공표된 IFRS 17 ‘보험계약’은 IFRS 4를 대체하였다.

는 기업이 계약에서 규정한 제품을 이전하는 수행의무를 이행했는지를 판단하도록 요구하였다. 기업은 고객에게 판매한 제품 중 결함이 있는 제품이 존재할 가능성과 그 수량을 판단해야 했기 때문에 그 수행의무들을 이행하지 않은 범위까지는 수익을 인식하지 않았을 것이다. 그 제안의 장점은 제품을 고객에게 이전할 때 기업이 전체 거래가격을 수익으로 인식하지 않았을 것이라는 점이다. 기업이 결함이 있을 것으로 예상한 제품을 수리하거나 교체하기 전까지는 거래가격의 일부를 수익으로 인식하지 않았을 것이기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 다음과 같은 실무적 이유를 들어 그 제안을 유지하지 않기로 결정하였다.

- (1) 고객에게 인도하였으나 결함이 있을 것으로 예상한 제품을 기업이 계속 '재고자산'으로 인식하는 규정과 관련된 복잡한 문제가 있을 것이다.
- (2) 확신 유형의 보증에서 제품의 수리나 교체로 생긴 이윤은 총 계약 이윤의 인식 방식을 유의적으로 왜곡하지 않을 것이다.

BC376 따라서 IASB와 FASB는 기업이 확신 유형의 보증을 결함 있는 제품을 교체하거나 수리하기 위한 별도 부채로 인식해야 한다고 결정하였다. 따라서 기업은 고객에게 제품을 이전할 때 보증부채와 이에 상응하는 비용을 인식해야 하고 부채는 IAS 37이나 Topic 460 '보증(*Guarantees*)'에 따라 측정해야 한다. 용역 유형 보증의 회계처리와 반대로 기업은 어떠한 거래가격(따라서 수익)도 확신 유형 보증에 귀속해서는 안 된다. 일부 보증은 확신 속성과 용역 속성을 모두 포함할 수 있다. IASB와 FASB는 기업이 그 보증의 확신 속성을 용역 속성과는 구분하여 합리적으로 회계처리할 수 없다면 그 보증들을 단일 수행의무로 함께 회계처리할 수 있어야 한다고 결정하였다. 그 회계처리는 제품을 고객에게 이전할 때 기업이 인식하는 수익을 과대 표시하지 않고 또 보증의 두 구성요소를 별도로 식별하고 회계처리하는 부담을 줄인다.

법적 보증

- BC377 일부 국가(법적 관할구역)에서는 법에서 제품 판매와 더불어 보증을 제공하도록 기업에 요구한다. 법에서 판매시점부터 정해진 기간 내에 고장이 생긴 제품은 기업이 수리하거나 교체해야 한다고 기술할 수 있다. 따라서 그 법적 보증은 용역 유형 보증으로 보일 수 있다. 단지 판매시점에 존재하는 결함만이 아닌 판매 후에 생기는 고장까지 보증하기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 법에서는 확신 유형 보증이 잘 운영되도록 보장하는 것 일뿐이라고 볼 수 있다고 결정하였다. 즉 이러한 법적 보증의 목적은 결함 있는 제품을 구매하는 위험에서 고객을 보호하는 것이다. 그러나 법에서는 판매 시점에 제품에 결함이 있었는지를 판단하도록 기업에 요구하기보다는 결함이 일정 기간(제품의 특성에 따라 다를 수 있음)에 생기면 제품은 판매시점에 결함이 있었다고 여긴다. 따라서 이러한 법적 보증은 확신 유형 보증으로 회계처리해야 한다.

제조물 책임법

- BC378 IASB와 FASB는 제품 책임법 때문에 수행의무가 생기지 않는다고 명확히 하였다. 그 법에서는 일반적으로 제품이 피해나 손상을 일으키면 보상금을 지급하도록 기업에 요구한다. IASB와 FASB는 기업이 그 법에서 생기는 수행의무를 인식하지 말아야 한다고 보았다. 계약의 수행의무는 고객에게 제품을 이전하는 것이기 때문이다. 기업이 제품에 결함이 있다고 예상하는 정도까지 기업은 제품을 수리하거나 교체하는 데 드는 예상 원가를 부채로 인식해야 한다(IFRS 15 문단 B33 참조). 제품으로 인한 피해나 손상에 대한 보상금을 지급하도록 하는 의무는 수행의무와는 별도이다. IASB와 FASB는 기업이 이 의무를 고객과의 계약과는 구분하여 IAS 37이나 Topic 450의 우발손실에 관한 요구사항에 따라 회계처리해야 한다는 점에 주목하였다.

본인 대 대리인의 고려사항(문단 B34~B38)⁸⁾

BC379 종전 수익 기준서에서는 고객에게 재화나 용역을 이전할 때 기업이 본인으로 활동하는지, 아니면 대리인으로 활동하는지를 기업이 판단하도록 규정하였다. 그 판단은 기업이 고객에게서 대가로 받는 총액(기업을 본인으로 판단하는 경우)을 수익으로 인식할지, 아니면 공급자가 재화나 용역에 대해 보상받은 후의 순액(기업을 대리인으로 판단하는 경우)으로 인식할지를 판단하기 위해 필요하였다.

BC380 IFRS 15에서도 기업이 본인인지 대리인인지를 판단하도록 요구한다. 이는 본인과 대리인의 수행의무가 다르기 때문이다. 본인은 재화나 용역을 고객에게 이전하기 전에 그 재화나 용역을 통제한다. 따라서 본인의 수행의무는 그 재화나 용역을 고객에게 이전하는 것이다. 따라서 고객에게서 대가로 받는 총액을 수익으로 인식하면 재화나 용역의 이전으로 기업이 권리를 갖게 될 대가를 충실하게 나타낸다. 이와 반대로 대리인은 재화나 용역을 고객에게 이전하기 전에 그 재화나 용역을 통제하지 않는다. 대리인은 본인과 고객 사이에 재화나 용역의 판매를 쉽게 할 뿐이다. 따라서 대리인의 수행의무는 다른 당사자가 고객에게 재화나 용역을 공급하도록 주선하는 것이다. 따라서 대리인의 수행의무에 귀속되는 거래가격은 대리인이 그 용역을 제공하여 받는 보수나 수수료이다.

BC381 IASB와 FASB는 계약에서 기업의 약속(수행의무)을 식별하는 것은 기업이 본인이나 대리인으로 활동하는지를 판단하는 데 반드시

8) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 문단 B34~B38의 적용지침을 개정하였고, 그 결과로 문단 BC383도 개정하였다. 문단 B34~B38의 적용지침을 개정하는 목적은 (1) 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 파악할 때 적용할 더 나은 체계를 제공하고, (2) 무형의 재화나 용역에 통제 원칙의 적용을 명확히 하며, (3) 통제 원칙을 적용할 때 문단 B37 지표의 역할을 명확히 하기 위한 것이다. 따라서 문단 BC379~BC385는 적용지침 개정에 대하여 IASB와 FASB가 고려한 사항을 설명하는 문단 BC385A~BC385Z와 함께 읽어야 한다.

필요하다고 보았다. 이는 기업의 수행의무의 성격을 식별하는 것은 재화나 용역을 고객에게 이전하기 전에 기업이 그것을 통제하는지를 판단하는 데에 필요하기 때문이다. 예를 들면 여행사의 약속이 비행을 제공하는 것 대신에 비행할 권리(항공권)를 제공하는 것이라고 판단한다면, 여행사는 일부 고객과의 계약에서 본인일 수 있다. 그러나 여행사가 본인인지 대리인인지를 결론짓기 위해서는 그 권리를 고객에게 이전하기 전에 통제하였는지도 고려해야 한다. 이는 고객에게 판매하기 위하여 항공권을 미리 구입한 경우에 일어날 수 있다.

BC382 기업 약속의 성격이 항상 쉽게 드러날 수 있는 것은 아니다. 이 때문에 IASB와 FASB는 기업이 재화나 용역을 이전하기 전에 그것을 통제하는지와 기업이 본인인지 대리인인지를 판단하는 것을 돕기 위하여 IFRS 15 문단 B37에 여러 가지 지표를 포함하였다. 그 지표들은 IFRS와 US GAAP의 종전 수익인식 규정에 포함되었던 지표를 기초로 한다. 그러나 문단 BC380에서 볼 수 있는 바와 같이, IFRS 15의 지표는 수행의무 식별 개념과 재화나 용역에 대한 통제 이전 개념에 기초한다는 점에서 종전 수익인식 규정과는 목적이 다르다.

BC383 기업은 약속을 식별하고 본인인지 아니면 대리인인지를 판단한 다음에 수행의무를 이행할 때 수익을 인식할 것이다. 이는 기업이 본인인 경우에 약속한 재화나 용역에 대한 통제가 고객에게 이전될 때 일어날 것이다. IASB와 FASB는 기업이 대리인인 경우에 일부 계약에서 고객에게 약속된 재화나 용역에 대한 통제를 고객이 본인에게서 재화나 용역을 받기 전에 이전할 수 있다고 보았다. 예를 들면 고객이 기업에게서 재화나 용역을 구매할 때 고객에게 충성포인트를 지급하는 기업은 다음 모두에 해당되는 경우에 고객에게 충성포인트를 지급하는 시점에 그 포인트에 관련되는 수행의무를 이행할 수 있다.

- (1) 포인트는 고객이 미래에 다른 당사자에게서 할인하여 구매할 수 있는 권리를 갖게 한다(포인트는 미래 할인에 대한 중요한 권리를 나타낸다).
- (2) 기업은 자신이 대리인이라고 판단(기업의 약속은 고객에게 포인트가 제공될 수 있도록 주선을 해주는 것임)하고 기업은 그 포인트가 고객에게 이전되기 전에 통제하지 않는다.

BC384 이와 반대로 IASB와 FASB는 포인트가 고객에게 기업이 제공하는 미래 재화나 용역에 대한 권리를 준다면 기업은 대리인이 아니라고 결론지을 수 있다고 보았다. 이는 기업의 약속은 미래에 재화나 용역을 제공하는 것이고 기업은 포인트와 미래의 재화나 용역을 그것이 고객에게 이전하기 전에 통제하기 때문이다. 이 경우에 기업의 수행의무는 미래의 재화나 용역을 제공해야만 이행될 수 있다.

BC385 다른 경우에 포인트는 고객에게 미래의 재화나 용역을 기업이나 다른 당사자 중 누구에게서 공급받을지를 선택할 수 있는 권리를 줄 수 있다. IASB와 FASB는 그 경우에 언제 수행의무를 이행하는지를 판단하기 위해 기업은 수행의무의 특성을 고려할 필요가 있다고 보았다. 이는 고객이 제공받을 재화나 용역(그리고 그 재화나 용역을 기업이나 제삼자 중 누가 제공할지)을 선택하기 전까지 기업은 언제라도 재화나 용역을 인도할 수 있는 상태에 있어야 하기 때문이다. 따라서 기업은 재화나 용역을 인도하거나 더는 인도할 수 있는 상태에 있어야 할 의무가 없을 때까지는 수행의무를 이행할 수 없다. 또 IASB와 FASB는 고객이 재화나 용역을 다른 당사자에게서 받기로 나중에 선택한다면 기업은 기업이 대리인으로 활동하고 있는지를 고려할 필요가 있고 고객과 제삼자에게 용역을 제공하여 받은 보수나 수수료만을 수익으로 인식해야 한다고 보았다. IASB와 FASB는 이것이 고객충성제도에 대한 IFRS 종전 수익인식 규정과 일관된다는 점에 주목하였다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용)

BC385A TRG는 IFRS 15 문단 B34~B38에 관련되는 많은 이슈를 논의하였다. 일부 이해관계자는 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단할 때 항상 통제가 기준이 되어야 하는지와, 통제 원칙과 문단 B37의 지표가 어떻게 함께 작용할 수 있는지를 문의하였다. 다른 이해관계자는 무형의 재화나 용역을 포함하는 계약에서 통제 원칙을 어떻게 적용해야 하는지를 문의하였다. 그 논의와 받은 피드백을 고려하여, IASB와 FASB가 논의하였고 IFRS 15와 Topic 606의 적용지침을 같은 내용으로 선별적으로 개정하여 본인 대 대리인의 지침과 관련 적용사례를 명확히 하기로 하였다.

BC385B 적용지침에 대한 이 개정 내용은, 기업이 고객에게 재화나 용역을 제공할 때 다른 당사자가 관여하는 경우에 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 어떻게 판단하는지를 명확히 한다. 이 개정 내용은 (1) 고객에게 이전되는 재화나 용역('정해진 재화나 용역')을 적절하게 식별할 필요성과 (2) 기업이 스스로 정해진 재화나 용역을 제공하기로 약속을 하였는지(기업이 본인이다) 아니면 다른 당사자가 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하는지(기업이 대리인이다)를 판단하는 것에 초점을 맞춘다. 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하는지에 기초하여 기업은 약속의 성격을 판단한다. IASB와 FASB는 본인 대 대리인의 고려사항에 대한 지침 전반에 걸쳐 **수행의무**가 아니라 고객에게 이전되는 **정해진 재화나 용역**(문단 B34와 같음)을 언급하기로 결정하였다. 이는 기업이 대리인인 경우에 '수행의무'라는 용어의 사용은 혼란스러울 것이기 때문이다. 대리인의 수행의무는 다른 당사자가 재화나 용역을 고객에게 제공하도록 주선하는 것이며, 즉 최종 고객에게 스스로 재화나 용역을 제공하기로 약속하지는 않는다. 따라서 최종 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역은

대리인의 수행의무가 아니다.

기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하기 위한 원칙

BC385C 문단 B34에서는 기업이 한 약속의 성격이 정해진 재화나 용역을 스스로 제공하는 수행의무인지(기업이 본인이다), 아니면 다른 당사자가 그 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것인지(기업이 대리인이다)에 기초하여 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하도록 요구한다. 고객에게 정해진 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 파악하는 것은 기업이 한 약속의 성격을 판단하는 데에 기초가 된다.

BC385D IASB와 FASB는, 기업이 고객에게 정해진 재화나 용역을 제공한다고 결론 내리기 위해서는 기업이 먼저 그 재화나 용역을 통제해야 한다고(문단 33에서 정의함) 보았다. 기업이 먼저 제공될 재화나 용역을 통제하지 못하는 경우에 기업은 고객에게 정해진 재화나 용역을 제공할 수 없다. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제한다면, 기업은 그 고객과의 거래에서 본인이다. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하지 못한다면, 기업은 그 고객과의 거래에서 본인이 아니다. IASB와 FASB는 이 관점에서 그들이 고려한 사항들을 문단 BC380에서 설명한다는 점에 주목하였다.

BC385E 또 IASB와 FASB는, 스스로 그 재화를 제조하거나 용역을 수행하는 기업이 다른 당사자에게 재화나 용역의 통제를 이전한다면 그 기업은 항상 본인이라는 점에 주목하였다. 그러한 기업은 문단 B34~B38의 지침을 사용하여 본인인지 아니면 대리인인지를 판단할 필요가 없다. 다른 당사자가 관여하지 않은 채, 그 기업이 고객에게 직접 재화를 이전하거나 용역을 제공하기 때문이다. 최종

고객에게 재화나 용역을 제공할 때에 본인에 해당하는 중개인에게 기업이 재화를 이전하거나 용역을 제공하는 경우에(개별적인지 아니면 재화나 용역의 구별되는 묶음의 일부인지에 관계없이) 기업의 고객은 그 중개인이다.

BC385F TRG 논의에서 강조되었던 우려 때문에 IASB와 FASB는 본인 대리인의 고려사항에 대한 적용지침의 다음 측면들을 명확히 하기로 결정하였다.

- (1) 통제 원칙과 문단 B37 지표의 관계
- (2) 무형의 재화나 용역에 통제 원칙 적용

통제와 문단 B37 지표의 관계

BC385G IASB와 FASB는 문단 B37의 지표를 IAS 18 '수익'과 Topic 605 '수익 인식'에서 가져왔기 때문에, 적어도 부분적으로는 통제의 파악과 통제 지표(문단 B37)의 관계에 대한 의문이 생겼다고 보았다. IAS 18에는 이 파악에 대해 IFRS 15의 통제 원칙과는 다른 원칙(위험과 보상에 기초함)이 있었고, 비록 Topic 605에 원칙을 분명히 포함하지는 않았으나 Topic 605의 지표는 위험과 보상의 지표로 이해되었다. 또 IFRS 15에 첨부된 사례 45~48의 분석 구조는 혼란을 더하였다.

BC385H IASB와 FASB가 고려한 사항(BC382에서 설명함)은 파악하기 어려울 수 있는 시나리오에서 이전되기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하는지에 대해 기업의 파악을 돕기 위하여 문단 B37의 지표가 포함되었음을 강조하였다. 그 지표는 (1) 통제의 파악을 무효화하지 않고, (2) 별개로 보지 않아야 하며, (3) 별도 또는 추가 평가가 아니고, (4) 모든 시나리오에서 충족해야 하는 기준의 체크리스트나 고려해야 하는 요소의 체크리스트로 여겨지지 않아야 한다. 흔히 하나 또는 그 이상의 지표가 도움이 될 것임을 고

려하면, 사실과 상황에 따라 개별 지표의 통제 파악에 대한 관련성이나 설득력은 달라질 것이다.

BC385I IASB와 FASB는 그 지표가 IAS 18과 Topic 605의 지표와 비슷하다는 점을 인정하였으나, 이와 관련하여 문단 BC382에서 설명하는 고려사항에도 주목하였다. 문단 BC382에서는 비록 IFRS 15에서 그 지표는 다른 목적이 있지만, IASB와 FASB가 종전 수익 기준서의 지표 일부를 가져오기로 결정했다고 설명한다. IFRS 15에서 그 지표는 수행의무의 식별 개념과 재화나 용역의 통제 이전 개념을 뒷받침한다. 따라서 IASB와 FASB는 IFRS 15에 따라 내린 본인 대 대리인에 대한 결론이 종전 수익인식 기준서에 따라 내린 결론과 일부 시나리오에서는 다를 수 있다고 예상하였다. 더욱이 IASB와 FASB는 비록 위험과 보상에 대한 익스포저만으로 기업에 통제를 부여하지는 않을지라도 위험과 보상에 대한 익스포저는 기업이 통제를 하게 되는지를 판단할 때 고려하는 유용한 요소가 될 수 있다고 보았다(문단 38).

BC385J IASB와 FASB는 통제 원칙과 지표의 관계를 더 분명히 설정하기 위해 문단 B37의 지표를 다음과 같이 개정하기로 결정하였다.

- (1) 이전되기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하지 않는다는 지표가 아니라, 이전되기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하는 경우의 지표로 지표를 재구성함
- (2) 각 지표가 IFRS 15 문단 33에서 정의하는 통제의 파악을 어떻게 뒷받침하는지를 설명하는 지침을 추가함. 이 지침은 IFRS 15의 통제 원칙의 맥락 안에서 종전 수익 기준서의 지표와 비슷한 지표를 적용하는 기업을 도와줄 것이다.
- (3) 대가의 형태에 관련되는 지표를 삭제함. IASB와 FASB는 비록 그 지표가 기업이 대리인인지를 파악할 때 때로는 유용할 수 있으나, 기업이 본인인지를 파악할 때에는 유용하지 않을 것이라고 결론지었다.

- (4) 신용위험에 대한 익스포저(노출)에 관련되는 지표를 삭제함. 공개초안 'IFRS 15 명확화'의 피드백에서 신용위험에 대한 익스포저는 일반적으로 기업이 정해진 재화나 용역을 통제하는지를 파악할 때 유용한 지표가 아니라고 강조하였다. 이해관계자는 대리인이라는 더 강력한 증거를 무효화하기 위해 신용위험에 대한 익스포저를 이용하려는 기업의 관점에서 종전 수익 지침의 신용위험 지표가 문제가 있다고 보았다. IASB와 FASB는 신용위험 지표를 없앤다면 본인 대 대리인 판단의 복잡성을 일부 줄일 것이라고 결론지었다. IFRS 15의 적용범위에서 신용위험 지표는 일반적으로 계약의 판단에 덜 관련되거나 관련성이 없을 것이기 때문이다.
- (5) 그 지표가 완전한 목록이 아니고 단지 통제의 파악을 뒷받침한다는 것(지표는 그 판단을 대체하거나 무효화하지 못함)을 명확히 함. IASB와 FASB는 하나 또는 그 이상의 지표가 서로 다른 시나리오에서 통제의 파악을 더 설득력있게 뒷받침하는 증거가 될 수 있다고 분명히 기술하기로 결정하였다.

BC385K IASB가 IFRS 15를 개정할지를 고려할 때 일반적으로 엄격한 기준을 적용하여 결정한다는 측면에서, 처음에 IASB는 통제의 개념과 지표의 연계를 설정하기 위하여 문단 B37의 각 지표에 설명 문구를 추가할 필요는 없을 것이라고 생각하였다. IASB는 적용사례의 개정만으로도 통제 원칙과 지표 사이의 상호 작용을 명확하게 할 수 있다는 견해였다. IASB는 (1) 그 추가 설명에 대하여 새로운 의문이 제기될 위험과 (2) 기업이 대리인일 때에도 본인으로 결론짓기 위하여 그 추가 설명의 일부가 부적절하게 사용될 위험 때문에 문단 B37의 지표에 설명 문구를 추가하는 것에 대한 우려에 주목하였다. 그 우려에도 불구하고, IASB는 FASB의 개정 문구와 일치시키기 위하여 IFRS 15 문단 B37의 지표를 개정하기로 결정하였다. IASB는 이 주제에 대하여 합치된 규정을 유지하는 효력이 규정을 개정하는 잠재적 원가를 초과한다고 결론 내렸다.

문단 38의 지표가 아닌 문단 37의 지표 사용

BC385L 일부 이해관계자는 문단 B37과 문단 38의 지표 모두 통제와 관련되어 있다는 사실에 주목하면서, 문단 B37의 지표가 수행의무이행에 대한 지표(문단 38)와 왜 달라야 하는지를 질문하였다. IASB와 FASB는 문단 38의 지표가 고객이 약속된 재화나 용역을 통제하게 되는 시점에 대한 지표라고 보았다. 따라서 문단 38의 지표는 문단 B37의 지표와는 그 목적이 서로 다르다고 보았다. IFRS 15의 전체적인 맥락에서 고객이 언젠가는 약속된 자산을 통제하게 될 것이라고 가정하는데, 문단 38의 지표는 그 취지상 고객이 약속된 자산을 통제하게 되는지를 나타내도록 하는 것이 아니라 고객이 통제하게 된 시기를 나타내는 것이다. 이와 달리 문단 B37의 지표는 취지상 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제하는지를 나타내도록 하는 것이다.

무형의 재화와 용역에 통제 원칙 적용

BC385M IASB와 FASB는 통제 원칙을 특히 무형의 재화와 용역에 적용할 때 이해관계자가 겪은 어려움은, 적어도 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별할 때의 어려움에 일부 연계되어 있다고 보았다. IASB와 FASB는 이 어려움은 과거 수익인식 기준서에서도 기업이 자주 겪었던 것이라고도 보았다.

BC385N 본인 대 대리인의 고려사항은 수익인식모형의 2 단계 적용에 관련된다. 제공될 재화나 용역을 적절히 식별하는 것은 기업이 한 약속의 성격이 본인으로 활동하는 것인지 아니면 대리인으로 활동하는지를 적절하게 식별하는 중요한 단계이다. 비록 정해진 재화나 용역이 무형의 재화나 용역일 때에도, 정해진 재화나 용역이 적절히 식별되었을 때 흔히 통제의 파악이 상대적으로 간단하다.

예를 들면 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역은 다음과 같을 수 있다.

- (1) 재화나 용역에 대한 권리(문단 26 참조). 예를 들면 IFRS 15에 첨부된 사례 47의 항공권(비행기에 탑승할 권리)과 사례 48의 식사 상품권(식사할 권리)
- (2) 서로 구별되지 않는 재화나 용역의 묶음(예: IFRS 15에 첨부된 사례 46의 특수 장비)

BC385O IASB와 FASB는 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역이 다른 당사자가 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리인 경우에, 기업이 자신의 수행의무가 재화나 용역에 대한 권리를 제공하기로 하는 약속인지 아니면 또 다른 당사자가 그 권리를 제공하도록 주선하는 것인지를 판단할 것이라고 보았다. 기업이 직접 재화나 용역을 제공하지 않을 것이라는 사실 자체가 결정적인 것은 아니다. 그 대신에 기업은 그 권리가 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역에 대한 권리를 통제하는지를 판단한다. 흔히 그 과정에서 고객이 권리를 획득할 때에만 그 권리가 생기는지, 아니면 고객이 그 권리를 획득하기 전에 재화나 용역에 대한 권리가 존재하는지를 파악하는 것이 적절하다. 고객이 권리를 획득하기 전에 그 권리가 존재하지 않는다면, 기업은 권리가 고객에게 이전되기 전에 그 권리를 통제할 수 없을 것이다.

BC385P 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 어떤 경우에는 정해진 재화나 용역이 다른 당사자가 제공할 재화나 용역에 대한 권리인지 아니면 그 대상인 재화나 용역 그 자체인지[예: 사례 47에서 정해진 재화나 용역이 비행기 탑승에 대한 권리(항공권)인지 탑승 그 자체인지]를 판단하기가 어려울 수 있다고 하였다. IASB와 FASB는 정해진 재화나 용역을 식별할 때 사실과 상황에 대한 주의 깊은 고려와 판단력의 사용이 필요할 수 있다고 보았다(본인 대 대리인의 판단이라는 맥락에서 벗어나 기업의 수행의무를 식별하는

데 흔히 판단력이 필요할 것이라는 점과 같음). IASB와 FASB는 기업이 다른 당사자가 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 통제하는지를 파악하는 것은 본인 대 대리인 판단에도 중요하다고 보았다. IASB와 FASB는 IFRS 15에 첨부된 본인 대 대리인의 고려사항에 대한 적용사례가, 정해진 재화나 용역이 다른 당사자가 제공할 재화나 용역에 대한 권리인 시나리오(IFRS 15에 첨부된 사례 47)와 정해진 재화나 용역이 기초 용역 그 자체인 시나리오(IFRS 15에 첨부된 사례 46A)를 다루고 설명하도록 고안되었다는 점에 주목하였다.

BC385Q IASB와 FASB는 통제 원칙이 적용되는 정해진 재화나 용역은 구별되는 재화나 용역이거나 재화나 용역의 구별되는 묶음이어야 한다고도 보았다. 개별 재화나 용역이 서로 구별되지 않는 경우에는, 예를 들면 개별 재화나 용역이 단지 결합 품목의 투입물이고 각각은 고객에 대한 단일 약속의 일부에 불과할 수 있다. 따라서 기업은 약속의 일부가 아니라 고객에 대한 약속의 맥락 안에서 약속의 성격(본인으로 활동하는지 아니면 대리인으로 활동하는지)을 판단해야 한다. 따라서 다른 당사자가 제공하는 재화나 용역이 고객이 계약한 결합 품목(들)의 투입물인 계약의 경우에 기업은 결합 품목이 고객에게 이전되기 전에 그 결합 품목을 통제하는지를 파악한다.

BC385R 정해진 재화나 용역이 재화나 용역의 구별되는 묶음인 경우에 본인 대 대리인의 분석은 어떤 경우에는 간단할 수 있다. IASB와 FASB는 기업이 둘 이상의 재화나 용역을 고객이 계약한 정해진 재화나 용역인 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공하는 경우에, 기업은 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 그 정해진 재화나 용역을 통제한다고 결론지었다(문단 B35A(3)). 기업이 유의적인 통합 용역을 제공할 때 기업은 정해진 재화나 용역인 결합 품목에 대한 투입물(그 정해진 재화나 용역의 투입물인

다른 당사자가 제공하는 재화나 용역을 포함함)을 통제한다. 기업은 그 결합 품목을 창출하기 위하여 투입물을 사용하도록 지시함으로써 그 투입물을 통제한다. 그 경우에 다른 당사자가 제공하는 투입물이 기업에는 이행원가가 될 것이다. 이와 달리 제삼자가 유의적인 통합용역을 제공한다면 그 재화나 용역(정해진 재화나 용역에 대한 투입물이 될 것임)에 대한 기업의 고객은 그 다른 당사자가 될 수 있다.

BC385S 따라서 IASB와 FASB는 각 정해진 재화나 용역에 통제 원칙을 적용하기 전에 특별히 기업이 정해진 재화나 용역을 식별하도록 요구함으로써 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 파악할 때 적용할 사고 과정을 명확히 하기로 결정하였다. 개정된 문단 B34와 추가 문단 B34A의 역할은 다음과 같다.

- (1) 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 파악하기 위한 더 나은 체계를 제공한다.
- (2) 고객에게 이전될 정해진 재화나 용역(다른 당사자가 제공할 재화나 용역에 대한 권리일 수 있음)을 적절히 식별하는 것의 중요성을 강조한다.
- (3) 정해진 재화나 용역(본인 대 대리인 판단의 회계단위)이 각각 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 구별되는 묶음)임을 명확히 한다. 따라서 고객과의 계약이 둘 이상의 정해진 재화나 용역을 포함할 수 있기 때문에, 그 문단은 기업이 계약에서 하나 이상의 정해진 재화나 용역에 대해서는 본인이면서 다른 것에는 대리인일 수 있음도 명확히 한다.
- (4) 통제(IFRS 15 문단 33에서 정의함)가 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 파악할 때 결정적인 요소임을 강조한다.

BC385T IASB는 여러 측면에서 문단 B34A가 단순히 IFRS 15의 요구사항과 관련성 있는 다른 부분을 가리킨다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 IFRS 15의 요구사항을 명확히 하기 위해 추가 문단을 포

함하는 것이 반드시 필요하다고 보지는 않았다. IASB의 견해에 따르면, 적용사례만을 개정해도 적용하는 사고 과정을 명확하게 할 수 있다는 견해였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 이해관계자가 제기한 우려를 고려하여 문단 B34A를 포함하는 것이 본인 대 대리인 판단에 유용할 것이고, FASB의 개정 문구와 일치하도록 할 것이라고 결론지었다. 따라서 IASB는 이 문단을 추가하는 효익이 요구사항을 개정하는 잠재적 원가를 초과할 것이라고 결론지었다.

용역의 통제 파악

BC385U TRG는 논의에서 고객에게 제공될 용역에 통제 원칙을 적용하는 것에 대한 우려를 강조하였다. 논의된 질문 중에는 용역이 고객에게 이전되기 전에 어떻게 기업(용역 제공자가 아님)이 통제할 수 있는지가 포함되었다. 용역은 인도될 때에만 존재하기 때문이다. IASB와 FASB는 다른 당사자가 고객에게 제공할 정해진 용역에 대한 권리를 기업이 통제할 때 기업은 그 다른 당사자가 제공할 용역을 통제할 수 있다고 보았다. 기업은 고객에게 용역에 대한 권리(예: 사례 47의 항공권)를 이전하거나 사례 46A와 같이 그 기업을 대신하여 다른 당사자로 하여금 고객에게 용역을 제공하도록 지시하는 권리를 행사(고객과의 계약에 있는 기업의 수행의무를 이행)한다. 기업이 정해진 용역에 대한 권리를 통제하는지를 판단할 때 모든 사실과 상황을 고려해야 한다. IASB와 FASB는 기업이 본인이면서 다른 당사자가 제공하는 용역이 포함되는 계약은 대략 다음과 같은 범주로 분류된다는 점에 주목하였다.

- (1) 기업이 다른 당사자가 제공할 미래 용역에 대한 권리를 고객에게 제공하는 계약[예: 항공사가 제공할 정해진 비행기 탑승에 대한 권리(항공권 형태)](문단 BC385O에서 논의함)
- (2) 다른 당사자가 제공하는 용역이 고객에게 약속된 다른 재화나 용역과 구별되지 않고, 고객이 계약한 정해진 재화나 용역인 결합 품목을 창출하기 위해서는 기업이 그 용역의 사용을 지시

하는 계약(문단 BC385Q~BC385R에서 논의함). 문단 B35A(3)에서는 이 시나리오가 다른 당사자가 공급하는 용역을 고객과 계약한 정해진 재화나 용역과 통합하는 유의적인 용역을 기업이 제공할 때마다 존재할 것이라고 기술한다. IFRS 15에 첨부된 사례 46에서 이 시나리오를 설명한다.

- (3) 기업이 수행의무를 이행할 때, 다른 당사자에게 그 기업을 대신하여 고객에게 용역을 제공하도록 지시하는 계약. IFRS 15에 첨부된 사례 46A에서 이 시나리오를 설명한다.

BC385V IASB와 FASB는 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하는 것은 위에서 열거한 세 번째 범주에서 기업이 고객과 계약을 체결하고 기업을 대신하여 계약상 수행의무를 이행하도록 다른 당사자(하도급자)를 고용하는 경우에 더 어려울 것이라고 보았다. 이 계약에서 기업은 정해진 용역에 대한 권리를 통제하는지를 파악한다. 기업은 하도급자와 계약을 체결하고 기업을 대신하여 하도급자가 수행할 용역을 정함으로써 정해진 용역에 대한 권리를 통제할 수 있다. 사례 46A에서 설명하는 그 시나리오에서 기업은 하도급자의 용역에 대한 권리를 획득하고 자신을 대신하여 고객에게 용역을 제공하도록 하도급자를 지시한다. 이 시나리오는 계약을 이행하기 위하여 다른 당사자를 고용하는 것과 달리 기업 자체의 자원을 사용하여 계약을 이행하는 상황과 동일하다. 기업은 고객과의 계약에 따라 여전히 용역 제공의무의 이행에 대하여 책임을 질 것이다. 고객에게 제공될 정해진 용역을 다른 당사자가 제공하고 기업이 그 용역을 지시할 능력이 없는 다른 시나리오에서 기업은 보통 대리인일 것이다. 그 시나리오에서 기업은 그 기업이 향후 고객에게 넘길 용역에 대한 권리를 통제하기 보다는 아마도 다른 당사자의 용역 제공을 용이하게(하고 주선) 할 것이다.

BC385W IASB와 FASB는 문단 B35에서 계약상 기업이 본인인 경우에 스스

로 수행의무를 이행할 수 있거나 그 기업을 대신하여 수행의무의 일부나 전부를 이행하도록 다른 당사자를 고용할 수 있다고 설명한다는 점에 주목하였다. IASB와 FASB는 본인이 다른 당사자가 제공하는 용역을 통제할 수 있는 시나리오를 설명함으로써 용역의 통제에 대한 파악을 명확히 하기 위해 설명(문단 B35A)을 추가하기로 결정하였다. 또 IASB와 FASB는 용역에 통제의 원칙을 어떻게 적용하는지를 설명하기 위하여 IFRS 15에 첨부된 적용사례에 사례 46A를 추가하기로 결정하였다.

본인으로서 수익을 추정함

BC385X 일부 TRG 참여자들은 중개인(대리인)이 최종 고객에게 부과하는 금액을 기업이 알지 못할 때, 본인인 기업이 인식할 수익 금액을 어떻게 추정할지를 질문하였다. IASB는 이 질문이 IFRS 15 문단 B34~B38의 본인 대 대리인의 고려사항에 대한 적용지침에는 대체로 관련이 없으나 기업에 권리가 있는 대가의 산정에 대한 문단 46~90의 요구사항 적용에는 관련된다고 보았다. IASB는 중개인(대리인)이 최종 고객에게 부과하는 금액을 기업(본인)이 알지 못할 수 있는 상황은 일반적으로 중개인이 (1) 가격 설정에 일부 유통성을 가지고 있거나 (2) 최종 고객을 대신하여 재화나 용역을 조달하고 있는 상황에 한정된다는 점에 주목하였다. IASB는 이 이슈가 한정된 수의 기업 및 계약에 영향을 미칠 것으로 예상되기 때문에 이 이슈와 관련된 명확화나 추가 지침은 필요하지 않다고 결론지었다.

BC385Y FASB도 이 이슈를 다루기 위하여 Topic 606을 개정하지는 않기로 결정하였다. 이는 주로 FASB가 중개인(대리인)이 최종 고객에게 부과하는 금액을 기업(본인)이 알지 못하는(그리고 계속 그러할 것으로 예상하는) 상황은 보편적이지 않고 이 이슈는 단지 한정된 수의 기업 및 계약에만 영향을 미친다고 보았기 때문이다.

FASB의 견해에 따르면 그러한 한정된 상황에서 수익을 추정할 수 있는지의 판단은 거래가격의 산정과 변동대가의 추정에 대한 요구사항의 검토에 기초한다.

BC385Z IASB는 그 상황에 거래가격에 대한 요구사항을 어떻게 적용할지를 구체적으로 고려하지 않았으나, 기업이 본인인 경우에 보통 기업이 사용할 수 있는 관련 사실과 상황을 모두 고려하여 판단하고 권리가 있는 대가를 산정할 수 있을 것으로 예상된다고 결론을 내렸다.

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권(문단 B39~B43)

BC386 일부 계약에서는 고객에게 추가 재화나 용역을 구매할 선택권을 준다. IASB와 FASB는 그 선택권을 언제 수행의무로 회계처리해야 하는지를 고려하였다. 논의 과정에서 IASB와 FASB는 다음과 같은 경우는 서로 구별하기 어려울 수 있다고 보았다.

- (1) 기존 계약의 일부로 고객이 (보통 암묵적으로) 지급하는 선택권. 이는 거래가격의 일부를 배분하는 수행의무가 될 것이다.
- (2) 고객이 대가를 지급하지 않았고, 비록 계약을 체결할 때 제안하였으나 계약의 일부가 아니며 계약상 수행의무가 아닌 마케팅·판매촉진 제안

BC387 선택권과 마케팅·판매촉진 제안을 구별할 때의 어려움은 소프트웨어 산업에 대한 US GAAP에서 생긴 어려움과 비슷하다. 소프트웨어 산업에 대한 US GAAP의 종전 수익인식 규정에서는 미래의 재화나 용역에 대한 할인 제안은 그 할인이 유의적이며 할인이 계약의 다른 요소의 가격결정에 반영된 할인 폭에는 물론 비슷한 거래에서 주는 일반적인 할인 폭에도 추가되는 경우에는 계약상 별도 선택권으로 본다고 규정하였다. 그 '유의적인'과 '추가'의 개념은 선택권과 마케팅·판매촉진 제안을 구별하는 데 사용되

는 중요한 권리의 원칙에 대한 기초를 이룬다. 그러나 IASB와 FASB는 제안된 할인이 계약에서 다른 할인에 추가되지 않더라도 고객에게 중요한 권리가 생길 수 있는 경우가 있다고 보았다. 따라서 IASB와 FASB는 US GAAP의 종전 수익인식 규정에 있는 그 부분을 IFRS 15에 가져오지 않기로 결정하였다.

BC388 일부 의견제출자는 약정에서 셋 이상의 당사자를 포함할 때 고객 충성포인트와 같은 특정 선택권을 수행의무로 회계처리해야 하는지를 명확히 해 달라고 IASB와 FASB에 요청하였다. 이는 기업이 다른 기업(흔히 '상인'이라고 부름)에서의 구매 금액을 기초로 신용카드 보유자에게 포인트를 제공하는 신용카드 약정에서 흔히 생긴다. IASB와 FASB는 충성포인트가 수행의무를 나타내는지를 판단하려면 각 약정의 사실 및 상황에 대한 분석이 필요하다고 결정하였다. IASB와 FASB는 추가 지침은 제공하지 않기로 결정하였다. 그 문제는 신용카드 업계에 특정된 것이었고 IASB와 FASB는 이 약정들은 흔히 복잡하며 유의적으로 다를 수 있다고 보았기 때문이다. 더욱이 IASB와 FASB는 IFRS 15는 기업들이 다양한 약정을 회계처리할 수 있게 하는 모든 규정을 포함한다는 점에 주목하였다.

거래가격을 배분함

BC389 IFRS 15에 따라 기업은 거래가격의 일부를 그 수행의무에 배분할 수 있도록 선택권의 개별 판매가격을 산정해야 한다. 선택권의 개별 판매가격을 직접 관측할 수 있는 경우가 있다. 그러나 많은 경우에 선택권의 개별 판매가격을 추정할 필요가 있을 것이다.

BC390 옵션가격결정모형을 선택권의 개별 판매가격을 추정하는 데 사용할 수 있다. 선택권의 가격은 선택권의 내재가치(오늘 행사될 경우 선택권의 가치)와 시간가치(만기까지의 기간과 기초 재화나 용

역의 가격 변동성에 좌우되는 선택권의 가치)를 포함한다. IASB와 FASB는 거래가격의 일부를 선택권 가격과 선택권 가격의 시간가치 요소에 내재된 이용 가능성의 보장에 배분하여 얻는 재무제표 이용자들의 효익은 그렇게 하는 데 드는 원가와 어려움을 정당화하지 못한다고 결정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 기업은 IFRS 15 문단 B42에 따라 옵션의 내재가치를 측정하는 데 필요한 투입요소를 쉽게 얻을 수 있어야 하고 그 계산이 비교적 간단하고 직관적이어야 한다고 결정하였다. 이 측정 접근법은 IFRS의 종전 수익인식 규정에서 고객충성포인트를 측정하기 위해 제공한 적용지침과 일관된다.

갱신 선택권

BC391 갱신 선택권은 기존 계약에 따라 공급된 것과 같은 유형의 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 권리를 고객에게 준다. 이 유형의 선택권은 비교적 짧은 계약(예: 첫 번째 연도 말과 두 번째 연도 말에 계약을 갱신할 수 있는 선택권이 있는 일 년 계약)에서는 갱신선택권으로, 더 긴 계약(예: 연도 말마다 고객이 계약을 중단할 수 있게 허용하는 삼년 계약)에서는 취소 선택권으로 기술할 수 있다. 갱신 선택권은 추가 재화나 용역을 공급하는 다른 선택권과 비슷하다고 볼 수 있다. 즉 갱신 선택권은 계약을 체결하지 않고서는 획득할 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공한다면 계약상 수행의무일 수 있다.

BC392 그러나 갱신 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공하는 경우에는 보통 일련의 선택권이 있다. 즉 계약상 어떤 선택권을 행사하기 위해서는 고객은 이전에 갖고 있던 계약상 선택권을 모두 행사했어야 한다. IASB와 FASB는 일련의 선택권의 개별 판매가격을 산정하는 것은 복잡할 것이라고 보았다. 기업은 각 갱신 기간마다 재화나 용역의 개별 판매가격과 후속 기간에 고객이 갱신할

가능성과 같은 다양한 투입요소를 식별하도록 요구할 것이기 때문이다. 즉 최초 기간부터 후속 기간까지 이연될 거래가격의 금액을 산정하기 위하여 전체의 잠재적 계약기간을 고려해야 할 것이다.

BC393 그 이유 때문에 IASB와 FASB는 선택권의 개별 판매가격을 추정하는 실무적 대안을 제공하기로 결정하였다. 실무적 대안은 기업이 공급할 것으로 예상하는 선택적 재화나 용역을(그리고 상응하는 예상 대가를) 거래가격의 최초 측정에 포함하도록 요구한다. IASB와 FASB는 기업이 갱신 선택권이 있는 계약을 일련의 선택권이 있는 계약으로 보는 것보다는 예상되는 기간(예상되는 갱신 기간 포함)에 대한 계약으로 보는 것이 더 단순하다는 관점이다.

BC394 IASB와 FASB는 갱신 선택권을 추가 재화나 용역을 취득하는 다른 선택권과 구별하기 위한 두 가지 기준을 개발하였다. 첫 번째 기준에서는 갱신 선택권이 기초하는 추가 재화나 용역은 원래 계약에 따라 제공된 것과 비슷해야 한다고 규정한다. 즉 기업은 이미 제공하던 것을 계속 제공한다. 따라서 이러한 선택권이 기초하는 재화나 용역을 원래 계약의 일부로 보는 것이 더 직관적이다. 이와 반대로 고객충성포인트와 많은 할인 상품권은 계약의 별도 인도대상물로 고려해야 한다. 기초하는 재화나 용역의 특성이 다를 수 있기 때문이다.

BC395 두 번째 기준에서는 후속 계약의 추가 재화나 용역은 원래 계약의 조건에 따라 제공해야 한다고 규정한다. 따라서 기업은 조건을 바꿀 수 없고, 특히 원래 계약에 규정된 한도를 넘어 추가 재화나 용역의 가격결정을 바꿀 수도 없기 때문에 제한을 받는 상황이다. 그것도 고객충성포인트와 할인 상품권의 예와 다르다. 예를 들면 항공사가 마일리지 제도에서 생긴 포인트와 교환하여 고객에게 비행을 제공한다면 항공사는 제한을 받지 않는다. 특정 비행에 대

하여 받을 포인트의 수량을 나중에 산정할 수 있기 때문이다. 이와 비슷하게 기업이 할인 상품권을 주는 경우에, 할인 상품권과 교환할 후속 재화나 용역의 가격에 대하여 일반적으로 스스로를 제한하지 않는다.

고객이 행사하지 아니한 권리(미행사 부분)(문단 B44~B47)

BC396 일부 의견제출자는 IASB와 FASB에 고객이 미래에 재화나 용역을 받을 권리에 대한 환불되지 않는 선수금을 어떻게 회계처리해야 하는지에 대한 지침을 제공해 달라고 요청하였다. 일반적인 예에는 선불카드와 환불되지 않는 항공권의 구매가 포함된다.

BC397 IASB와 FASB는 고객 선택권에 대한 거래가격 배분에 관한 요구사항에서 고객이 그 재화나 용역에 대한 계약상 권리를 모두 행사하지는 않는 상황(미행사 부분)을 어떻게 회계처리해야 하는지를 암묵적으로 설명한다는 점에 주목하였다. 그러나 IASB와 FASB는 계약에 하나의 수행의무만이 있는 상황에서 미행사 부분을 어떻게 회계처리해야 하는지(거래가격을 배분할 필요가 없어서 개별 판매가격을 산정할 필요가 없는 경우에 고객 선택권의 미행사 부분을 어떻게 회계처리할지)를 명확히 하기로 결정하였다.

BC398 따라서 IASB와 FASB는 미행사 부분에 대한 회계처리를 적용지침에 포함하였다. 그 규정에서는 고객 선택권에 관한 요구사항과 같은 수익인식 방식을 요구한다. 따라서 기업은 계약에서 약속한 재화나 용역의 이전을 기초로 계약에 따라 수행하는 대로 미행사 부분에서 수익을 인식한다. 이는 사실상 고객에게 이전한 개별 재화나 용역에 배분하는 거래가격에 높여서 미행사 권리 추정치에서 생긴 수익을 포함하게 한다. IASB와 FASB는 이 접근법이 미행사 부분의 수익인식 방식으로 가장 적절하다고 결정하였다. 고객이 그들의 모든 권리를 행사할 것으로 예상했다면(미행사를 예

상하지 않음) 기업이 재화나 용역의 가격을 인상할 수 있기 때문이다. 예를 들면 환불되지 않는 항공권을 판매하는 항공사는 미행사를 예상하지 않는다면 아마도 단위당 더 높은 가격을 청구하였을 것이다.

BC399 또 IASB와 FASB는 미행사 부분에 대한 수익을 인식하려면 그렇게 하는 것이 나중에 수익을 유의적으로 되돌리는 결과를 가져오지 않을 가능성이 매우 높아야 한다고 결정하였다(IFRS 15 문단 56~58 참조). 그렇게 하지 않으면 미래에 언제라도 재화나 용역을 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 기업의 수행의무가 과소 표시될 수 있다.

BC400 IASB와 FASB는 고객에게서 선급금을 받는 즉시 추정 미행사 부분을 수익으로 인식하도록 요구하는 접근법을 고려하였으나 채택하지 않았다. 기업이 계약에 따라 수행하지 않았기 때문에 수익을 인식하는 것은 기업의 수행 정도를 충실하게 나타내지 못하였을 것이고 미래에 언제라도 재화나 용역을 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무를 과소 표시할 수 있다고 결정하였다.

BC401 일부 의견제출자는 미행사 부분에 대한 회계처리가 IFRS 15의 고객 선택권 회계처리와 일치하는지 의문을 제기하였다. 이들은 고객 선택권의 경우에, 미행사 부분은 IFRS 15 문단 B42에서 요구하는 대로 선택권의 개별 판매가격을 산정할 때 고려한다고 설명하였다. 따라서 이들은 대가를 선택권과 다른 수행의무에 배분할 때 선택권의 미행사 부분의 일부가 그 다른 수행의무를 이행할 때 인식될 것을 우려하였다. 이는 고객이 선택권에 따른 권리를 행사하기 전에도 일어날 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 두 가지(또는 셋 이상의) 수행의무가 있을 때, IFRS 15에서는 상대적 개별 판매가격을 기초로 수행의무 사이에 총 대가를 배분하도록 요구하고, 따라서 재화나 용역을 결합한 묶음에 대한 할인은 그 기준

에 따라 배분된다고 보았다(다른 기준으로 배분할 수 있는 IFRS 15 문단 82나 85의 요구사항을 충족하지 않는 경우에 한정함). 즉 선택권 및 다른 재화나 용역의 개별 판매가격의 합계와 총 대가의 차이는 기업이 계약에서 약속한 재화나 용역을 이전할 때(또는 이전하는 대로) 인식될 것이다. 이는 하나의 수행의무만 있을 때의 미행사 부분에 대한 수익인식 방식과 일치한다.

라이선싱(문단 B52~B63B)⁹⁾

BC402 IASB와 FASB는 2011년 공개초안에서 라이선스는 기업의 지적재산을 고객이 소유할 수는 없지만 사용할 권리를 고객에게 부여한다고 제안하였다. 따라서 2011년 공개초안에서는 라이선스에서 약속한 자산의 성격은 한 시점에 이전되는, 무형자산을 사용할 권리로 보았다. 이는 당시 IASB와 FASB가 고객이 지적재산 사용권의 사용을 지시할 능력을 획득하고 그 권리에서 생기는 효익의 대부분을 획득하는 한 시점이 있다고 보았기 때문이다. 그러나 2011년 공개초안에서는 라이선스를 포함하는 일부 계약의 경우에 그 라이선스가 고객에게 기간에 걸쳐 이전될 수 있는 계약 내의 다른 약속과 구별되지 않는다면 수익은 기간에 걸쳐 인식할 수 있다고도 설명하였다.

BC403 2011년 공개초안에 대한 피드백을 고려하여 IASB와 FASB는 라이선스에서 약속한 자산의 성격이 항상 한 시점에 이전되는 권리인지를 다시 고려하였다. IASB와 FASB는 그들이 고려한 예시에서 라이선스는 매우 다양하고 서로 다른 속성과 경제적 특성을 포함한다는 점에 주목하였다. 이에 따라 라이선스가 제공하는 권리가 매우 다르게 나타난다. IASB와 FASB는 일부 사례에서 고객이 한

9) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15의 명확화'에서는 지적재산의 라이선스를 부여하는 경우에 기업이 한 약속의 성격을 판단하는 것에 대한 적용지침을 명확히 하기 위해 IFRS 15 문단 B57을 삭제하고 문단 B59A를 추가하였다. 그러므로 문단 BC402~BC414는 적용지침을 개정할 때 IASB가 고려한 사항을 설명하는 문단 BC414A~BC414Y와 함께 읽어야 한다.

시점에 라이선스를 통제하게 되지 못하는 것으로 보일 수 있다고 보았다. 고객이 권리를 갖게 된 지적재산이 동적이고 기업이 지적 재산에 계속 관여(지적재산에 영향을 주는 활동 포함)하는 결과로 달라질 것이기 때문이다. 그 경우에 고객은 이전시점에 라이선스의 사용을 지시하고 라이선스에서 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 없을 수 있다. 즉 라이선스는 고객이 특정된 순간에 존재하는 형태의 지적재산에 접근할 수 있도록 하는 것이다(그 개념은 모든 구별되는 라이선스는 무형자산의 사용권 이전을 나타낸다는 2011년 공개초안의 제안에 반대한 일부 의견제출자의 지지를 받았다).

BC404 따라서 IASB와 FASB는 고객에게 라이선스를 부여하는 약속의 성격이 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는 기업의 지적재산에 접근할 권리인지 라이선스를 부여한 시점에 존재하는 지적자산을 사용할 권리인지를 판단하기 위한 기준을 정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 두 유형의 라이선스를 구별하기 위하여 오로지 통제에 관한 요구사항에 의존하기보다는 이 판단 기준이 필요하다고 보았다. 기업 수행의무의 성격을 우선 식별하지 않고는 라이선스에서 고객이 자산을 언제 통제하게 되는지를 판단하기는 어렵기 때문이다.

BC405 그러나 IASB와 FASB는 그 기준을 적용하기 전에 기업은 계약에서 약속한 재화나 용역을 검토하고 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 한 각 약속을 수행의무로 식별해야 한다고 보았다.

수행의무를 식별함

BC406 IASB와 FASB는 다른 계약의 경우와 마찬가지로 라이선스를 포함하는 계약은 계약상 약속에 대한 검토와 수행의무를 식별하기 위한 기준에 대한 판단을 요구한다고 보았다(IFRS 15 문단 27~30

참조). 이는 고객이 라이선스 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 라이선스에서 효익을 얻을 수 있는지(IFRS 15 문단 27(1) 참조)와 라이선스를 계약 내의 다른 재화나 용역과 별도로 식별해 낼 수 있는지(IFRS 문단 27(2) 참조)에 대한 판단을 포함할 것이다. IASB와 FASB는 이 판단이 때로는 어려울 수 있다고 보았다. 고객은 흔히 라이선스 그 자체에서 효익을 얻을 수 있기 때문이다(라이선스는 구별될 수 있음). 그러나 많은 경우에 고객은 계약에서 (명시적으로나 암묵적으로) 약속한 다른 재화나 용역과 결합되는 경우에만 라이선스에서 효익을 얻을 수 있다. 따라서 그 라이선스는 계약 내에서 다른 재화나 용역과 별도로 식별할 수 없다. 이는 다음과 같은 경우에 일어날 수 있다.

- (1) 라이선스는 유형 재화의 구성요소이면서 그 재화의 기능성에 반드시 필요하다. 소프트웨어(라이선스)는 흔히 유형의 재화(예: 자동차)에 포함되고 많은 경우에 그 재화가 어떻게 기능하는지에 유의적인 영향을 미친다. 그 경우에 고객은 라이선스 그 자체에서 효익을 얻을 수 없다(IFRS 15 문단 27(1) 참조). 그 라이선스는 재화에 통합되어 있기 때문이다(IFRS 15 문단 29(1) 참조). 즉 라이선스는 그 산출물인 재화를 생산하기 위한 투입물이다.
- (2) 관련 용역과 결합되는 경우에만 고객이 효익을 얻을 수 있는 라이선스이다. 이는 고객이 기업의 기반 시설에 접근해야만 소프트웨어와 같은 라이선스를 사용할 수 있도록 하는 호스팅용역이나 데이터 저장용역을 기업이 제공할 때 생길 수 있다. 그 경우에 호스팅용역 없이는 고객이 라이선스를 통제할 수 없고 라이선스 그 자체에서 효익을 얻을 수 없다(또는 라이선스 그 자체만을 사용할 수 없다)(IFRS 15 문단 27(1) 참조). 또 라이선스의 사용은 호스팅용역에 의존도가 매우 높거나 상호관련성이 매우 높다(IFRS 15 문단 29(3) 참조).

BC407 고객이 라이선스 그 자체에서 효익을 얻을 수 없고(없거나) 라이선스가 계약의 다른 약속들과 분리될 수 없다면, 라이선스는 구별되지 않을 것이고 그 다른 약속들과 결합될 것이다(IFRS 15 문단 30 참조). 기업은 재화나 용역(산출물)을 고객에게 이전하는 때를 기준으로 단일 수행의무를 이행하는 때를 판단할 것이다. IASB와 FASB는 고객에게 이전된 결합된 재화나 용역은 라이선스를 주요 또는 지배적 구성요소로 가질 수 있는 경우가 있다는 점에 주목하였다. 이전된 산출물이 라이선스이거나 라이선스가 구별되는 때에 기업은 약속한 라이선스가 고객에게 기업의 지적재산에 접근할 권리를 제공하는지, 지적재산 사용권을 제공하는지를 판단하기 위해 IFRS 15 문단 B58의 기준을 적용할 것이다.

접근권을 제공하는 라이선스에 대한 기준 개발

BC408 BC404에서 기술한 바와 같이, IASB와 FASB는 지적재산이 달라지는지, 따라서 라이선스가 기업의 지적재산에 대한 접근권을 고객에게 제공하는지를 판단하기 위해 IFRS 15 문단 B58에서 관련 기준을 정하기로 결정하였다. 이 기준들이 충족되지 않는다면, 라이선스가 고객에게 이전되는 시점에 (형식과 기능성 면에서) 존재하는 대로, 라이선스는 고객에게 기업의 지적자산을 사용할 권리를 제공한다. 모든 라이선스를 접근권이나 사용권으로 회계처리하는 것을 보장하기 위해 IASB와 FASB는 한 유형의 라이선스에 대해서만 기준을 정하기로 결정하였다. 어느 유형의 라이선스에 대해 기준을 개발할지를 결정할 때에 IASB와 FASB는 고객이 권리를 갖는 지적재산이 고정적인지를 판단하는 것보다는 달라지는지(동적인지)를 판단하는 것이 더 쉽다고 보았다.

BC409 기준을 개발하면서 IASB와 FASB는 지적재산이 달라지는 결과를 가져오는 주요 요인은 기업이 직접 고객에게 재화나 용역을 이전하지는 않는 활동(수행의무의 정의를 충족하지 않음)을 하도록 계

약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상하는 경우라고 보았다. 그 활동은 진행 중인 통상적인 활동의 일부일 수 있고 사업 관행의 일부일 수도 있다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 활동을 한 것으로는 충분하지 않고 그 활동이 고객이 권리를 갖는 지적재산에 영향을 미쳐서 긍정적 또는 부정적인 영향에 고객이 노출된다는 점에 주목하였다. 그 경우에 고객은 반드시 라이선스 기간 내 내 가장 최근 형태의 지적재산을 사용하고 있을 것이다. IASB와 FASB는 그 활동이 고객에게 영향을 미치지 않는 경우에 기업은 자신의 자산을 달라지게 하는 것이고, 이는 비록 미래에 라이선스를 제공하는 기업의 능력에는 영향을 미칠 수 있지만 라이선스가 무엇을 제공하는지, 고객이 무엇을 통제하는지를 판단하는 데에는 영향을 미치지 않는다고 보았다.

BC410 IASB와 FASB는 그 기준에 대한 판단은 라이선스와 별개인 재화나 용역(수행의무)을 이전하는 계약의 다른 약속에서 영향을 받지 않을 것이라는 점에 주목하였다. 이는 계약상 각 (별도) 수행의무가 이전되는 특성과 방식이 계약 내의 다른 약속된 재화나 용역의 제공시기에 영향을 주지 않고, 따라서 라이선스가 제공하는 권리의 식별에 영향을 주지 않을 것이기 때문이다. 정의상 수행의무는 계약 내의 다른 약속과 별개이기 때문이다. 자동차와 유지용역을 제공하는 계약을 고려해 보자. 이는 두 가지의 구별되는 재화나 용역이다(따라서 두 가지의 별도 수행의무이다). 이 경우에 자동차의 이전과 관련된 기업 수행의 특성 및 시기를 판단할 때 (별개의) 유지용역을 제공하는 약속을 포함하는 것은 직관에 어긋나는 것처럼 보인다. 이와 비슷한 예는 소프트웨어 라이선스와 고객의 소프트웨어를 갱신하는 용역(때로는 계약 후 지원으로 계약에 포함됨)을 제공하는 약속을 포함하는 계약(계약 후 지원이 구별되는 재화나 용역으로 식별됨)에서 볼 수 있다. 기업이 소프트웨어에 대한 통제를 고객에게 이전하는 때를 판단할 때 계약 후 지원을 고려하지 않을 것이기 때문이다. 즉 라이선스에 대한 별개의

갱신을 이전하기로 한 약속은 IFRS 15 문단 B58의 기준을 판단하는 데 고려하지 않을 뿐만 아니라 같은 문단의 기준 (3)에 따라 명확히 제외될 것이다.

BC411 IASB와 FASB는 다음과 같은 이유로 기업은 IFRS 15 문단 B62에 규정된 요소를 배제할 것이라는 점에도 주목하였다.

- (1) 라이선스에서 이전되는 자산의 속성을 정하는 시간 제약, 지리적 지역 제약, 사용 제약—기업은 시간 제약, 지리적 지역 제약, 사용 제약을 고려하지 않을 것이다. 이 제약이 기초가 되는 지적재산의 특성과 라이선스에서 제공하는 권리의 특성을 정하기보다는 이전된 권리의 속성을 정하기 때문이다. 예를 들면 다음 두 해 동안 영화를 여섯 번 상영할 수 있는 기간 라이선스를 고객에게 허용하는 경우를 고려해 보자. 그 예에서 제약은 기초가 되는 지적재산(기초가 되는 영화)의 특성을 정하기보다는 기업이 획득한 자산(여섯 번의 영화 상영)의 특성을 정한다.
- (2) 기업이 지적재산에 유효한 특허권이 있고 이 특허권을 보호하고 유지하겠다는 보증을 제공. 기업에 유효한 특허권이 있다는 보증은 라이선스에서 제공하는 권리를 판단하기 위한 기준의 충족 여부 판단에 포함되지 않을 것이다. 그 약속들은 지적재산이 합법적이고 유효하다는 주장의 일부이기 때문이다(이 개념은 종전 2011년 공개초안에 포함되었다).

BC412 그 기준을 개발하면서 IASB와 FASB는 다음 요인을 기초로 라이선스를 구분하는 것을 고려하였으나 채택하지 않았다.

- (1) 라이선스 기간: 라이선스 기간의 길이는 이전된 자산의 속성을 나타내는 제약이고 기초가 되는 지적재산의 특성이나 기업 약속의 성격에 대한 정보를 제공하지 않는다. 그 이유로 라이선스 기간은 고객이 약속된 라이선스를 언제 통제하게 되는지를 나타내지 않는다.

- (2) 배타성: 2010년 공개초안에서는 라이선스가 배타적인지를 기준으로 라이선스들을 구분(기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지, 한 시점에 이행하는 수행의무인지)하도록 제안하였다. 2010년 공개초안에 대한 많은 의견제출자는 배타성을 기초로 구분하는 것은 통제 원칙과 일치하지 않는다고 설명하였다. 배타성은 기업의 수행을 판단하는 데에 영향을 미치지 않기 때문이다. 더욱이 의견제출자들은 배타성을 기준으로 한 구분은 사용할 수 없다고 하였다. IASB와 FASB에 '배타적'이라는 용어를 어떻게 해석할지 명확히 해 달라고 요청할 것이기 때문이다. IASB와 FASB는 배타성은 기초가 되는 지적재산의 특성이나 라이선스를 부여하는 기업 약속의 성격을 나타내기보다는 이전된 자산의 속성을 나타내는 또 다른 제약이라고 보았다.
- (3) 기초가 되는 지적재산의 소비: IASB와 FASB는 라이선스로 사용하였거나 소비한 기초 지적재산의 금액을 기준으로 라이선스들을 구분하는 접근법도 고려하였으나 채택하지 않았다. 이는 지적재산은 시간 제약, 지리적 지역 제약, 그 밖의 사용 제약 등 많은 방법으로 나눌 수 있고, 같은 시기에 둘 이상의 고객에게 서로 다른 여러 라이선스로 권리를 제공할 수 있기 때문이다. 따라서 기업이 지적재산 중 얼마만큼이 특정 라이선스로 소비되었는지를 판단하기는 어려울 것이다.
- (4) 지급조건: IASB와 FASB는 라이선스들을 구분하는 데 지급조건을 사용하지 않기로 결정하였다. 이는 지급조건이 라이선스가 고객에게 지적재산 접근권을 제공하는지 사용권을 제공하는지를 나타내지 않아 수행의무를 언제 이행하는지를 나타내지 않기 때문이다. 지급조건은 고객과 기업이 합의할 것이고 신용위험과 자산의 잠재적 현금흐름과 같은 다른 경제적 요인을 반영할 것이다.

BC413 IASB와 FASB는 약속된 대가가 라이선스를 사용한 고객의 판매나 라이선스 자체의 사용에 달려있을 때(흔히 판매기준 로열티나 사

용기준 로열티라고 부름) 기업 약속의 성격을 구별할 기준을 포함할지도 고려하였다. 라이선스를 구별하는 기준으로서 이것은 그러한 라이선스의 약속된 모든 대가(고정금액을 포함)를 기간에 걸쳐 인식하는 결과를 가져올 것이다. IASB와 FASB는 라이선스를 구분하는 기준으로 로열티를 포함하지 않기로 결정하였다. 판매기준 또는 사용기준 로열티의 존재만으로 기간에 걸친 수행을 정의하지 못하기 때문이다. 그러나 판매기준 또는 사용기준 로열티의 존재가 기업과 고객 사이에 라이선스 되는 지적재산에 대한 '경제적 지분의 공유(shared economic interest)'가 있음을 나타낼 수 있는 경우가 있고 따라서 고객은 라이선스가 관련된 지적재산에 영향을 미치는 활동을 기업이 수행할 것이라고 합리적으로 예상할 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 판매기준 및 사용기준 로열티의 수익인식 방식에 예외를 포함하기로 결정하였다(문단 BC415~BC421 참조).

수행의무를 언제 이행하는가?

- BC414 IASB와 FASB는 라이선스에서 고객에게 기업의 지적재산에 대한 접근권을 제공할 때 약속된 라이선스는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무를 나타낸다고 보았다. 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비할 것이고, IFRS 15 문단 35(1)의 기준이 충족될 것이기 때문이다. 그러나 라이선스에서 고객에게 기업의 지적재산에 대한 사용권을 제공할 때, 수행의무는 한 시점에 이행될 것이다. 그 경우에 기업은 IFRS 15 문단 38을 적용하여 수행의무를 이행하는 시점(고객이 라이선스를 통제하게 되는 때)을 판단해야 한다. 또 IASB와 FASB는 고객이 라이선스된 자산을 사용하고 그것에서 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작되기 전에는 라이선스에 대한 통제는 이전될 수 없다고 규정하기로 결정하였다. 고객이 라이선스된 자산을 사용할 수 없고 그것에서 효익을 얻을 수 없다면 정의상 고객은 라이선스를 통제하

지 못한다. IASB와 FASB는 기업의 관점에서 볼 때, 고객이 그 라이선스를 아직 사용할 수 없다고 하더라도 라이선스가 고객에게 제공되었을 때 수행이 완료된 것으로 보일 수 있다는 점에 주목하였다. 그러나 IASB와 FASB는 문단 BC121에서 기술한 바와 같이 IFRS 15 문단 33의 통제의 정의는 고객의 관점에 초점을 맞춘다고 보았다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용)

BC414A TRG는 IFRS 15에 있는 라이선싱 지침의 적용에 관련된 이슈를 논의하였다. 논의된 주요 이슈는 다음과 관련되었다.

- (1) 지적재산의 라이선스를 부여하는 기업이 한 약속의 성격을 판단함
- (2) 판매기준 및 사용기준 로열티 예외 규정의 적용범위와 적용 가능성
- (3) 라이선스에 대한 계약상 제약이 계약에서 수행의무를 식별하는데 미치는 영향
- (4) 라이선스를 부여하는 기업이 한 약속의 성격을 판단하기 위한 지침을 적용하는 경우

BC414B IASB는 그 논의와 받은 피드백을 고려하여 더 쉽게 적용하고 이해할 수 있도록 라이선싱에 대한 적용지침과 첨부되는 적용사례를 명확히 하기로 결정하였다. IASB는 일부 경우에는 명확화가 필요하지 않다고 결론지었다. 결론도출근거에 IASB와 FASB가 고려한 사항에 대한 충분한 설명과 함께 IFRS 15에 적절한 지침이 있기 때문이다. 판매기준 로열티와 사용기준 로열티 예외 규정의 적용범위와 적용 가능성을 제외하고, FASB는 이해관계자의 우려를 해결해야 하는지, 또 어떻게 해결해야 하는지에 대해 서로 다른 결론에 이르렀다.

지적재산의 라이선스를 부여하는 기업이 한 약속의 성격을 판단함

BC414C IFRS 15에서는 문단 B58에서 지적재산의 라이선스를 부여하는 기업이 한 약속의 성격이 고객에게 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는 기업의 지적재산에 접근할 권리를 제공하는 것인지 아니면 라이선스를 부여한 시점에 존재하는 지적자산을 사용할 권리를 제공하는 것인지를 판단하기 위한 기준을 규정한다. IFRS 15를 개발할 때, IASB와 FASB는 이 기준이 필요하다고 보았는데, 이는 기업이 수행의무의 성격을 먼저 식별하지 않고는 고객이 라이선스에서 자산을 통제하게 되는 시기를 판단하기가 어렵기 때문이다.

BC414D IFRS 15 문단 B57(현재는 삭제됨, 문단 BC414J 참조)에서는 라이선스를 부여하는 기업의 약속이 기업의 지적재산에 접근할 권리나 지적자산을 사용할 권리 중 무엇을 고객에게 제공하는 것인지를 판단은, 라이선스가 부여된 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시할 수 있고 라이선스의 나머지 효익 대부분을 획득할 수 있는지에 기초한다고 설명하였다. 고객이 권리를 갖는 지적재산이 기업의 활동에 따라 유의적인 영향을 받지 않는 경우에 고객은 그 지적재산의 사용을 지시하고 지적재산의 나머지 효익 대부분을 획득할 수 있다. 이와 달리 고객이 권리를 갖는 지적재산이 라이선스 기간 전체에 걸쳐 변동된다면, 라이선스가 부여된 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시하고 라이선스의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 없다. 기업이 지적재산에 계속 관여하고 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 한다면 그 지적재산은 변동될 것이다. 문단 B58에서는 예상되는 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는지를 포함하여 이 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적자산을 '변경'하는지를 기업이 파악하는 것을 도와주는 기준을 제

공한다.

BC414E 이해관계자는 지적재산의 형식이나 기능성을 바꾸는 활동은 고객이 권리를 갖는 지적재산에 영향을 미치는 활동을 나타낼 것이라는 점에 동의한다. 그러나 그들은 지적재산의 변경에 대한 IFRS 15의 언급이 단지 지적재산의 형식이나 기능성에 대한 변경을 말하는 것인지 아니면 지적재산 가치의 변동도 포함하는지가 명확하지 않다고 지적하였다. 이는 문단 B58(1)의 기준을 어떻게 적용하는지에 대해 다른 해석을 하는 결과를 가져오게 되었다. 일부 이해관계자는 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동의 경우에 그 활동이 반드시 그 지적재산의 형식이나 기능성을 바꿀 것으로 예상되어야 한다는 견해를 가졌다. 그들은 지적재산의 가치에만 영향을 미치는 변경은 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치지 않는다고 생각하였다. 다른 이들은 지적재산의 가치에 유의적으로 영향을 미치는 활동은 라이선스가 고객에게 지적재산에 접근할 권리를 제공한다고 결론 내리기에 충분하다고 생각하였다.

BC414F IASB는 언제 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치는 방식으로 활동이 고객이 권리를 갖는 지적자산을 바꾸는지에 대한 적용지침을 추가로 제공하여 문단 B58(1)의 요구사항을 명확히 하기로 결정하였다. IASB는 문단 B61(그리고 적용사례와 결론도출근거)에서 형식이나 기능성에 대한 언급은 단지 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적재산의 형식이나 기능성에 유의적으로 영향을 미칠 때에만 라이선스의 성격이 지적재산에 접근할 권리라고 제시할 의도는 아니었다고 보았다. 라이선스의 성격을 판단하는 것은 형식이나 기능성을 언급하지 않은 문단 B58의 기준에 따라 정한다.

BC414G 문단 B59A에서는 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적자산을

유의적으로 바꾸는지는 그 활동이 고객에게 효익을 제공하는 지적재산의 능력에 영향을 미치는지에 기초하여 파악한다고 명확히 한다. 어떤 경우에는 고객에게 효익을 제공하는 지적재산의 능력이 고객이 권리를 갖는 지적재산의 형식이나 기능성에서 나오고, 다른 경우에는 지적재산의 가치에서 나온다. 활동이 지적재산의 형식이나 기능성을 유의적으로 바꿀 것으로 예상된다면 그 활동은 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치는 것으로 본다. 활동이 형식이나 기능성을 유의적으로 바꾸지 않으나, 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력이 실질적으로 라이선스가 부여된 다음의 기업 활동에서 생기거나 그 활동에 따라 달라진다면, 그 활동도 지적재산에 유의적으로 영향을 미친다고 본다(그 활동이 고객에게 재화나 용역을 이전하는 결과를 가져오지 않는 한도에서). 이 경우에 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치기 위하여 지적재산의 형식이나 기능성을 바꾸는 활동이 필요한 것은 아니다. 예를 들면 일부 상황(예: 많은 상표 라이선스)에서 지적재산의 효익은 그 가치와 그 가치를 뒷받침하거나 유지하기 위한 기업의 활동에서 생긴다.

BC414H IASB는 유의적인 개별 기능성이 있는 지적재산은 효익의 상당 부분이 그 기능성에서 생긴다고 보았다. 따라서 기업의 활동이 그러한 지적재산의 형식이나 기능성을 유의적으로 바꾸지 않는다면, 기업의 활동은 그 지적재산에서 효익을 얻는 고객의 능력에 유의적으로 영향을 미치지 않을 것이다. 그러므로 IASB는 이 경우에 문단 B58(1)의 기준은 충족되지 않을 것이고 그 라이선스는 이전된 시점에 존재하는 지적재산을 사용할 권리일 것임을 명확히 하였다.

BC414I IASB는 ‘유의적인 개별 기능성(significant stand-alone functionality)’이라는 용어를 정의하지는 않았으나, 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적인 개별 기능성이 있을 수 있는 경우를

설명하기 위하여 적용사례를 명확히 하였다. 많은 경우에, 지적재산에 유의적인 개별 기능성이 있는 경우는 분명할 것이다. 유의적인 개별 기능성이 없는 경우에, 고객에게 주는 효익은 실질적으로 지적재산의 가치와 그 가치를 뒷받침하거나 유지하는 기업의 활동에서 생길 수 있다. 그러나 IASB는 기업이 고객이 권리를 갖는 그 지적재산이 유의적인 개별 기능성이 있는지를 판단하기 위해 판단력을 적용해야 할 필요가 있을 수 있다고 보았다.

BC414J IASB는 문단 B57을 삭제하였다. 이는 문단 B57에서 그 변경에 대한 언급이 단지 지적재산의 형식이나 기능성의 변경을 말하는 것인지 아니면 지적재산 가치의 변동도 포함하는 것인지에 대하여 혼란을 일으킨다는 이해관계자의 우려에 대응한 것이다. IASB는 문단 B59A를 추가하여 지적재산 변경에서 의도한 의미를 명확히 하면, 적용지침의 맥락 안에서 문단 B57의 논의가 필요하지 않게 된다는 견해를 가지고 있다. 문단 B57의 논의는 라이선스를 부여하는 기업의 약속이 고객에게 기업의 지적재산에 접근할 권리를 제공하는 것인지 아니면 지적자산을 사용할 권리를 제공하는 것인지를 판단하기 위한 요구사항에 대하여 IASB의 논리를 설명하였다. 따라서 IASB는 문단 B57의 내용을 이 결론도출근거에 포함하였다.

BC414K IASB는 시행일 전 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 라이선스를 제공하는 기업의 약속의 성격을 판단하는 접근법을 바꾸는 것 대신에 그 접근법을 명확히하기로 결정하였다. IASB의 견해에 따르면, 기준서 내에서 요구사항을 적용하는 방법을 더 명확히 함으로써 이해관계자의 우려는 적절히 해결되었다. IASB는 어떤 경우에는 명확해진 접근법을 사용한 결과가 FASB가 공표한 개정 내용(문단 BC414L~BC414N 참조)에 포함된 대체 접근법을 사용한 결과와 다를 수 있음을 인정하였다.

FASB가 개발한 대체 접근법

BC414L FASB는 라이선스가 지적재산의 성격에 기초하여 접근권이 되는지 아니면 사용권이 되는지를 판단하기 위한 대체 접근법을 개발하였다. FASB는 고객에 대한 기업의 약속이 고객이 권리를 갖는 지적재산을 뒷받침하거나 유지하는 것을 포함하는지, 결국 대체로 지적재산이 유의적인 개별 기능성을 갖는지에 따라 달라지는지 이것이 접근법의 기초라고 설명하였다.

BC414M FASB는 지적재산이 다음 중 어느 하나에 해당한다고 결론 내렸다.

- (1) 기능적 지적재산. 이는 유의적인 개별 기능성이 있고 그 효용 (utility)(효익이나 가치를 제공하는 지적재산의 능력)의 상당 부분이 지적재산의 유의적인 개별 기능성에서 생기는 지적재산이다. 재화나 용역을 고객에게 이전하지 않는 기업 활동의 결과로 지적재산의 기능성이 라이선스 기간에 걸쳐 실질적으로 바뀔 것으로 예상되고, 고객이 갱신된 지적재산을 계약상 사용해야 하거나 사실상 사용할 수 밖에 없는 경우가 아니라면, 이 경우에 고객은 일반적으로 지적재산 사용권에 대한 라이선스를 획득한다.
- (2) 상징적 지적재산. 이는 유의적인 개별 기능성이 없는 지적재산이다. 상징적 지적재산의 효익의 대부분은, 기업의 통상적인 영업활동을 포함한 기업의 과거 활동이나 계속되는 활동의 관계에서 생긴다. 이 경우에 고객은 지적재산 접근권에 대한 라이선스를 획득한다.

BC414N FASB의 접근법은 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는지를 판단하기 위해 지적재산의 성격을 고려한다. FASB의 접근법은 비록 기업이 고객에게 지적재산을 사용할 수 있게 한 다음에 다른 활동을 수행할 것이라는 예상이 없

더라도, 일부 상징적 지적재산에 대한 라이선스를 지적재산 접근 권으로 분류하는 결과를 가져올 수 있다. 예를 들면 기업은 뒷받침하거나 유지하는 활동을 하지 않는 상표를 소유하지만, 여전히 그 상표가 활성화된 시기 중 정해진 기간에 텔레비전이나 영화 상품에 그 상표를 사용하도록 고객에게 라이선스를 부여할 수 있다. 그럼에도 불구하고, FASB는 특히 라이선싱 약정이 많은 기업과 영업이 다양한 기업의 경우에는 2014년 5월에 공표된 Topic 606에 포함된 접근법보다 대체 접근법이 더 쉽게 실행될 수 있을 것이라는 피드백에 기초하여, 이 대체 접근법을 채택하기로 결정하였다.

라이선스의 계약상 제약과 수행의무의 식별

BC414O 일부 이해관계자는 특정 유형의 계약상 제약이 계약에서 약속된 재화나 용역을 식별하는 데에 영향을 미칠 것인지가 불분명하다고 하였다. 예를 들면 어떤 약정은 고객에게 일정 기간(예: 3년) 유명 텔레비전 프로그램 또는 영화의 라이선스를 부여할 수 있지만, 고객은 3년 기간 중 매년 한 번씩만 라이선스된 콘텐츠를 보여줄 수 있도록 하는 제약이 있을 수 있다. 그 이해관계자는 시간 제약, 지리적 지역 제약, 사용 제약이 라이선스가 기간에 걸쳐 이행되는지 아니면 한 시점에 이행되는지에 대한 라이선스 제공자의 판단에 영향을 미치지 않는다는 점이 문단 B62에서 명확하다고 인정하였다. 그러나 그들의 견해에 따르면 계약상 제약이 기업이 계약에서 약속을 식별하는 데에 영향을 미칠 것인지(방영 제약이 기업이 하나의 라이선스를 부여하는지 아니면 세 가지의 라이선스를 부여하는지에 영향을 미칠 것인지)가 불명확하다. 2015년 7월 'IFRS 15 명확화' 공개초안 발표 후에 TRG는 특정 계약상 제약으로 별도의 약속이 생기는지 아니면 단지 약속의 속성이 정해지는지를 고려하는 몇 가지 추가 사례를 논의하였다. TRG는 기존 라이선스를 갱신하는 것인지 아니면 연장하는 것인지에 대하여

IFRS 15 문단 B61을 적용하는 맥락 안에서 시간 속성도 논의하였다(문단 BC414S~BC414U 참조).

BC414P IASB는 시행일 전 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 하나 이상의 라이선스를 포함하는 계약에서 수행의무의 식별에 대한 명확화가 필요하지 않다고 결정하였다. IASB의 견해에 따르면, 2016년 4월에 개정 공표한 IFRS 15 명확화에 따라 모든 기업이 IFRS 15 문단 22~30에 포함된 수행의무 식별에 대한 요구사항을 적용할 때 도움을 받을 것이기 때문이다. IFRS 15 문단 BC405~BC406에서는, 다른 계약의 경우와 마찬가지로, 고객에게 라이선스를 부여하는 약속을 포함하는 계약은 수행의무 식별에 대한 기준을 사용하여 계약의 약속을 파악하도록 요구한다고(IFRS 15 문단 27~30 참조) 설명한다. 이 파악은 라이선스를 부여하는 기업의 약속의 성격을 판단하기 위한 기준을 적용하기 전에 행하여진다. 따라서 기업은 약속한 권리가 하나 이상의 라이선스를 고객에게 이전하는 결과를 가져오는지를 판단하기 위해 계약상 조건 모두를 참고한다. 이 과정에서, 그 권리가 사용될 수 있는 시기, 장소, 방법을 정하는 계약상 조건과 기업의 지적재산 사용권을 이전하는 약속이 생기게 하는 계약상 조건을 구별하기 위해 판단력이 필요하다.

BC414Q IASB는 IFRS 15에 첨부되는 적용사례의 사례 59를 참고하였다. 기업은 수행의무가 음반 사용권을 고객에게 부여하는 것뿐이라고 결론짓는다. 그 권리가 사용될 수 있는 시기, 장소, 방법은 시간(2년), 지리적 범위(A국가), 허용되는 용도(광고)의 속성에서 정해진다. 그 대신에 기업이 서로 다른 기간에 두 지리적 지역에서 음반 사용권을 고객에게 부여한다면(예: A국가에서 X1년~X3년, B국가에서 X2년~X4년), 기업은 그 계약이 두 나라를 아우르는 하나의 라이선스인지 아니면 각 나라마다 별도 라이선스를 포함하는지를 판단하기 위해 IFRS 15 문단 27~30의 수행의무 식별에 대한 기

준을 사용할 필요가 있을 것이다.

BC414R FASB는, 문단 B62에서 기술하는 성격의 계약상 제약에 대한 요구사항은 기업이 계약에서 약속한 라이선스의 수를 식별하기 위한 요구사항을 대체하지 않는다는 점을 확실히 하기 위해 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IASB와 비슷하게, FASB도 흔히 속성이 복수인 단일 라이선스가 포함된 계약과, 별도 수행의무를 나타내는 고객에 대한 복수 라이선스를 포함하는 계약을 구별할 때 흔히 판단력이 필요하다고 보았다.

지적재산 라이선스의 갱신(Renewal)

BC414S 문단 BC414O에서 언급하는 바와 같이, TRG는 라이선스 갱신(renewal)의 맥락 안에서 IFRS 15 문단 B61의 적용을 논의하였다. 문단 B61에서는 ‘...지적재산 사용권을 제공하는 라이선스에 대한 수익은 고객이 라이선스를 사용하여 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작되기 전에는 인식할 수 없다’고 기술한다. 일부 이해관계자는 문단 B61을 기존 라이선스의 갱신(renewal)에 적용할 수 있는지 아니면 당사자가 그 갱신에 동의할 때 기업이 갱신에 대한 수익을 인식할 수 있는지를 물었다.

BC414T TRG는 논의에서 이는 판단력이 필요한 영역이라고 보았다. 기업과 고객이 기존 라이선스를 갱신(또는 기간 연장)하는 계약을 체결할 때, 기업은 갱신이나 연장을 새로운 라이선스로 처리해야 하는지, 아니면 대안으로 기존 계약의 변경으로 처리해야 하는지를 평가할 것이다. 변경은 IFRS 15 문단 18~21의 계약변경에 대한 요구사항에 따라 회계처리될 것이다. IASB는 비록 일부 다양성이 생길 수 있으나 IFRS 15가 종전 기준인 IAS 18보다는 판단력 적용에 대하여 더 폭넓은 체계를 제공한다는 점에 주목하였다. IASB는 시행일 전 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며,

그 결과 IASB는 특히 라이선싱 약정의 갱신에 계약변경의 요구사항을 적용하는 것에 대하여 명확화가 필요하지는 않다고 결정하였다.

BC414U FASB는 기업이 일반적으로 라이선스 갱신기간 개시 전까지 갱신과 관련되는 수익을 인식하지 않는다고 분명히 기재하기 위해 Topic 606을 개정하고 사례를 추가하기로 결정하였다. 따라서 어떤 경우에는 IFRS 15를 사용할 때보다 Topic 606을 사용하면 갱신이나 연장에 관련되는 수익이 더 늦게 인식될 수 있다.

라이선스를 부여하는 기업이 한 약속의 성격을 고려하는 경우

BC414V 문단 B55에서는 구별되지 않는(문단 27에 따름) 라이선스를 포함하는 수행의무가 한 시점에 이행되는지 아니면 기간에 걸쳐 이행되는지를 판단하기 위해 일반적인 수익인식모형(문단 31~38)을 적용하도록 요구한다. IFRS 15가 공표된 이후로 일부 이해관계자는 기업의 약속의 성격 판단에 대한 라이선싱 지침을 라이선스와 그 밖의 재화나 용역을 포함하는 수행의무에 적용하는 경우를 물었다. 일부는 문단 B55에서 기업은 라이선스가 구별되는 경우에만 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려할 것임을 암시한다는 견해를 가졌다. 다른 이들은 (1) 지적재산의 라이선스를 포함하는 단일 수행의무가 기간에 걸쳐 이행되는지 아니면 한 시점에 이행되는지를 판단하기 위하여, 그리고 (2) 그것이 기간에 걸쳐 이행된다면 단일 수행의무의 진행률을 측정하기 위하여, 라이선스가 구별되지 않는 경우에도 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려해야 할 것임에 주목하였다.

BC414W 다시, 시행일 전 IFRS 15 개정의 영향을 폭넓게 고려하였으며, 그 결과 IASB는 이 측면에서 명확화가 필요하지는 않다고 결정하였다. IFRS 15와 결론도출근거의 설명 자료는 단일 수행의무에서 또

다른 재화나 용역과 결합된 라이선스를 회계처리하기 위한 적절한 지침을 제공한다. 그러나 기업은 수행의무의 성격을 판단하기 위하여, 그리고 기업의 수행정도를 나타내는 목적과 일치하는 진척도 측정 방법을 선택하기 위하여, 판단력을 적용할 필요가 있을 것이다.

BC414X IASB가 이 판단을 내리면서, 기업이 일반 수익인식모형을 적용할 때 라이선스를 부여하는 약속의 성격 판단에 대한 지침을 무시하도록 의도하지는 않았음에 주목하였다. 어떤 경우에는 라이선스가 구별되지 않는 때에도 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려할 필요가 있을 수 있다. IASB는 기업이 1년의 용역약정과 구분되지 않는 10년의 라이선스를 부여하는 경우의 사례를 논의하였다. IASB는 10년의 기간에 걸쳐 기업의 지적재산에 접근을 제공하는 구별되는 라이선스는 그 접근기간이 종료되기 전에는 완전히 이행된다고 보지 않을 수 있음에 주목하였다. IASB는 그러므로 그 라이선스를 포함하는 단일 수행의무가 용역약정 1년의 기간에 걸쳐 이행된다고 결론짓기는 부적절할 것이라고 보았다. 문단 BC407에서는 라이선스가 단일 수행의무의 주요 또는 지배적 구성요소(지배적 품목)인 경우에 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려한다는 점을 더 강조한다.

BC414Y FASB는 라이선스와 다른 재화나 용역을 포함하는 단일 수행의무에 일반 수익인식모형을 적용할 때(IFRS 15 문단 31~45에서 제시하는 요구사항과 동일한 Topic 606의 요구사항을 적용할 때) 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려하도록 분명히 기술하는 개정을하기로 결정하였다. 따라서 라이선스가 단일 수행의무의 지배적 품목이 아닌 경우에는, Topic 606을 적용하는 기업이 IFRS 15를 적용할 때보다 더 많은 상황에서 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려하는 결과를 가져올 수 있다.

판매기준 또는 사용기준 로열티 형태의 대가¹⁰⁾

BC415 IASB와 FASB는 대가가 고객의 후속 판매나 사용에 기초하는 지적재산의 라이선스에 대해서는 불확실성이 해소될 때(고객이 나중에 판매하거나 사용할 때)까지 기업은 변동금액에 대한 수익을 인식하지 말아야 한다고 결정하였다. IASB와 FASB는 2011년 공개초안에서 비슷한 규정을 제안하였는데 재무제표이용자와 재무제표 작성자 모두가 기업이 그 계약에 대해 최소한의 수익 금액을 인식하는 것은 유용하지 않을 것이라는 뜻을 나타냈기 때문이었다. 이는 그 접근법이 (기업의 수행과 관련이 없더라도) 상황의 변화에 따라 계약 개시시점에 인식한 수익 금액의 유의적인 조정을 계약기간에 걸쳐 보고하도록 필연적으로 요구할 것이기 때문이다. IASB와 FASB는 특히 판매기준 로열티와 사용기준 로열티를 긴 기간에 걸쳐 지급하는 계약에서는 이것이 목적 적합한 정보가 되지 않는 것이라고 보았다.

BC416 2011년 공개초안을 다시 심의하면서 IASB와 FASB는 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 또는 사용기준 로열티의 계약은 특정 유형의 거래에만 적용되도록 설계하였기 때문에 경제적으로 비슷한 유형의 다른 거래는 다른 방식으로 회계처리할 수 있다고 보았다. 예를 들면 유의적인 금액의 지적재산을 포함하는 유형의 재화에 계약을 적용하지 않을 것이고 그 대신에 그 유형의 재화의 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 되는 변동대가는 변동대가 추정치의 계약에 관한 일반적인 요구사항에 따라 고려될 것이다. 일부 의견 제출자는 어떤 경우에 변동대가 추정치의 일부나 전부를 인식하도록 하는 요구사항과 일치하지 않는 결과를 가져올 수 있는 계약을 포함하는 개념적 근거에 의문을 제기하였다. 다른 이들은 약

10) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 IFRS 15 문단 B63의 요구사항을 사용하여 기업이 판매기준 또는 사용기준 로열티에 대한 수익을 언제 인식해야 하는지를 명확히 하기 위해 IFRS 15에 B63A~B63B를 추가하였다. 그러므로 문단 BC415~BC421은 그 적용지침을 개정할 때 IASB와 FASB가 고려한 사항을 설명하는 문단 BC421A~BC421J와 함께 읽어야 한다.

속된 재화나 용역이 지적재산의 라이선스와 비슷한 특성을 갖고, 대가가 고객의 미래 활동에 달려있는 경우에 제약을 유추하여 적용할 수 있을지를 물었다. 따라서 IASB와 FASB는 다음 중 어느 하나를 해야 할지를 고려하였다.

- (1) 변동대가가 고객의 미래 활동에 달려있는 경우에 모든 변동대가 추정치를 제약하기 위해 IFRS 15 문단 B63의 범위를 확장한다.
- (2) 대체로 같은 결과를 달성할 모든 계약에 적용할 수 있는 일반 원칙을 개발한다.

범위 확장

BC417 IASB와 FASB는 지적재산의 라이선스에 대한 판매기준 또는 사용기준 로열티의 제약을 확장할지를 고려하였다. 이 경우에 기업이 받을 권리를 갖게 될 금액이 고객의 미래 활동에 기초하는 수행의무에 대해서는 수익인식이 영(0)으로 제약될 것이다. 그러나 IASB와 FASB는 이 원칙을 IFRS 15에 도입하지 않기로 결정하였다. 이는 기업이 변동대가를 추정할 수 있고 변동대가의 추정치를 제약하는 목적을 이룰 수 있는 경우에도 재화와 용역을 이전할 때 기업의 수익인식을 막았을 것이기 때문이다.

BC418 또 IASB와 FASB는 대가가 고객의 미래 활동에 기초할 때 수익을 제약하기 위해 범위를 확장하는 것은 복잡성도 더할 것이라고 보았다. IASB와 FASB는 고객의 반품권(고객의 미래 활동에 의존하는 대가가 생기게 한다) 회계처리에 관한 요구사항을 유지하기 위해 또 다른 예외를 만들도록 요구 받았을 것이다.

일반 원칙 개발

BC419 또 IASB와 FASB는 지적재산의 라이선스에 대한 판매기준 또는

사용기준 로열티의 제약을 일반 원칙으로 통합할 수 있는지를 고려하였다. IASB와 FASB는 수행의무의 이행시기(수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는지 한 시점에 이행하는지)에 기초하는 방법을 포함하여 이 원칙을 명확히 표명할 다양한 방법을 고려하였다. 특히 변동대가가 관련된 수행의무를 한 시점에 이행한다면 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 변동대가의 추정치를 거래가격에 포함할 것이다. 이와 반대로 변동대가와 관련된 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는 경우에 변동대가 추정치 제약의 목적을 이룰 수 있다면 기업은 거래가격에 어떠한 추정치도(최소한의 금액일지라도) 포함할 수 있다.

BC420 이 접근법은 한 시점에 이행되는 수행의무의 경우에, 가감 조정될 수 있는 수익을 인식하는 것은 관련 재화나 용역의 대가를 의미 있게 나타낼 수 없을 것이고 더욱이 거래가격(그리고 수익)에 대한 미래 조정은 그 기간의 수행 정도와 상관관계가 거의 없을 것이라는 근거를 기초로 한다. 이와 반대로 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하면 변동대가 추정치의 전부는 아니지만 일부를 최초로 인식하는 것은 기업의 미래 수행에서 영향을 받을 것이다. 따라서 거래가격에 대한 미래 조정은 유용한 정보를 제공할 것이다. 이것이 기업의 후속적인 수행으로 효익(최소 금액이 증가)이 있었는지 손해(최소 금액을 예상 외로 되돌릴 수 있음)가 있었는지를 설명하기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 이 접근법을 채택하지 않았다. 이는 모형에 복잡성이 더해져서 그 부담이 효익을 초과할 것이기 때문이었다.

BC421 따라서 IASB와 FASB는 지적재산의 판매기준 또는 사용기준 로열티에 대한 제약을 더 광범위하게 적용하는 것을 반대하기로 결정하였다. 비록 IASB와 FASB가 IFRS 15 문단 B63의 요구사항이 변동대가 추정치의 일부나 전부를 인식하는 원칙과 일치하지 않을

수 있는 예외가 된다는 점을 인정하지만 그 요구사항의 단순함과 이 유형의 거래에 대해 산출되는 정보의 목적 적합성이 그 약점보다 중요하다고 결정하였다. 또 IASB와 FASB는 이것이 제한된 상황만을 위한 구체적 요구사항이기 때문에 기업들은 다른 유형의 약속된 재화 또는 용역이나 다른 유형의 변동대가에 이를 유추하여 적용해서는 안 될 것이라는 점에 주목하였다.

IFRS 15 명확화 (2016년에 공표한 개정 내용)

- BC421A 문단 B63에서는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때 기업이 지적재산 라이선스의 대가로 판매기준 로열티나 사용기준 로열티에 대한 수익을 인식하도록 요구한다. (1) 후속적으로 고객이 판매하거나 사용함, (2) 판매기준 또는 사용기준 로열티의 일부나 전부가 배분된 수행의무를 이행함(또는 일부 이행함). 문단 B63의 이 지침은 ‘로열티 제약’이라고 부른다.
- BC421B 이해관계자는 언제 판매기준 또는 사용기준 로열티가 ‘라이선스의 대가로 약속되는지’가 분명하지 않았다고 말했다. 일부 이해관계자는 로열티가 계약에서 다른 재화나 용역의 대가인지에 상관없이 로열티 제약이 지적재산의 라이선스에 관련되면 로열티에 언제든지 적용된다는 견해였다. 다른 이해관계자는 로열티 제약은 오직 로열티가 IFRS 15 문단 27에 따라 구별되는 라이선스에만 관련되거나 오직 라이선스가 그 로열티와 관련되는 지배적 품목일 때에만 적용된다고 하였다. 이해관계자는, 예를 들면 로열티가 라이선스와 라이선스가 아닌 다른 재화 또는 용역에 관련되는 경우에 로열티 제약이 적용되는 부분과 적용되지 않는 부분으로 단일 판매기준 또는 사용기준 로열티를 나누어야 하는지가 불분명하다고 말하였다.

- BC421C IASB와 FASB는 이해관계자의 우려에 대응하여 다음과 같이 로열

티 제약의 적용을 명확히 하기로 결정하였다.

- (1) 로열티 제약은 지적재산의 라이선스가 로열티와 관련되는 단일 또는 지배적 품목인 경우에는 언제든지 적용한다.
- (2) 기업은 로열티 제약이 적용되는 부분과 IFRS 15 문단 50~59에 포함되는 변동대가에 대한 일반 제약이 적용되는 부분으로 단일 로열티를 나누지 말아야 한다.

로열티 제약을 적용함

BC421D IASB와 FASB는 로열티 제약이 라이선스가 로열티가 관련되는 지배적 품목인 약정에 적용한다고 문단 B63A를 명확히 하기로 결정하였다. 이는 재무제표이용자들이 아마도 그 약정을 라이선싱 약정으로 볼 것이기 때문이다. IASB와 FASB는 전에 문단 BC415에서 대가가 고객의 판매나 사용에 기초하는 지적재산의 라이선스에 대하여 기업이 수익의 최소 금액을 인식하는 것이 유용하지 않을 것으로 보았다. 그 로열티 제약을 오직 IFRS 15 문단 27에 따라 구별되는 라이선스에만 로열티가 관련되는 경우에 적용하면 그 적용을 과도하게 제약할 수 있을 것이다.

BC421E IASB와 FASB는 언제 라이선스가 판매기준 또는 사용기준 로열티가 관련되는 지배적 품목인지를 판단하기 위해 판단력이 필요하다고 보았다. 그러나 로열티 제약의 적용범위가 더 제한적일 경우에 그 제약의 적용범위에서 벗어나는 약정에 변동대가에 대한 일반 요구사항을 적용하기 위해 필요한 판단력보다 아마도 그 판단에 필요한 판단력이 더 적을 것이다.

BC421F IASB와 FASB는 로열티 제약의 적용범위 변경(라이선스가 로열티가 관련되는 지배적 품목인 상황을 넘어서서 적용범위를 확장하는 것을 포함)을 반대하기로 결정하였다. 이는 그렇게 하면 IASB와 FASB가 종전에 로열티 제약을 적용하지 말아야 한다고 결정

한 약정(예: 지적재산의 판매나 지적재산을 포함하는 유형의 재화 판매)을 포함할 것이기 때문이다. 문단 BC416과 BC421에서 언급한 바와 같이, 로열티 제약은 오직 지적재산의 라이선스를 포함하는 제한적인 상황에서만 적용하기로 의도하였으므로 기업은 다른 유형의 거래에 그것을 유추하여 적용할 수 없다.

BC421G IASB와 FASB는 둘 이상의 수행의무가 있을 때 기업이 라이선스가 판매기준 또는 사용기준 로열티와 관련되는 지배적 품목이라고 결론지을 수 있다고 보았다. IFRS 15 문단 84~85의 변동대가 배분에 대한 요구사항에 따라 하나의 수행의무에 로열티 전부를 배분한다고 기업이 결론짓는지에 관계없이 이 결론에 이를 수 있다. IASB와 FASB는 로열티 제약은 로열티가 단일 라이선스가 아니라 계약에서 둘 이상의 약속된 라이선스와 지배적으로 관련될 경우에도 적용될 것이라고 보았다

BC421H IASB와 FASB는 판매기준 로열티가 인식되는 시기에 대하여 내린 결론을 더 분명하게 뒷받침하기 위하여 적용사례에 이와 일치하는 명확히 하는 개정을 하였다. 그러나 IASB와 FASB는 문단 B63을 개정하거나 더 복잡한 사실 유형에 대하여 추가 적용사례를 제공하지는 않기로 결정하였다.

BC421I 이 결정에 이르면서, IASB는 IFRS 15에 첨부되는 사례 60과 비슷한 사례를 참고하였고, 시간에 기초한 진척도 측정은 고객이 판매할 때나 판매하는 대로 판매기준 로열티를 인식하여 라이선스에 따른 기업의 성과를 적절히 나타낸다고 결론지었다. 이는 문단 BC219에서 언급하는 바와 같이, 로열티 제약의 목적은 불확실성이 해소될 때(고객이 나중에 판매하거나 사용할 때)까지 기업이 불확실한 금액에 대한 수익을 인식하는 것을 막는 것이다. 사실상 문단 B63의 요구사항은 배분될 거래가격의 총액을 제약하는 것이 아니라 수행의무가 이행될 때나 이행되는 대로 인식할 수 있는

수익금액을 제약하는 것이다. 문단 B63(2)는 기업이 수행의무를 이행할 때에만(또는 이행하는 대로) 수익을 인식한다는 IFRS 15의 핵심 원칙 중 하나를 반영한다. 기업이 로열티가 관련되는 수행의무를 이행(또는 일부 이행)한 경우에, 문단 B63(1)에서는 수익금액에 대한 불확실성이 해소될 때까지 수익 인식을 더 제약한다. 따라서 기업은 후속적으로 고객이 판매하거나 사용할 때(또는 판매하거나 사용하는 대로) 판매기준 또는 사용기준 로열티에서 생기는 수익을 인식한다. 다만 이는 그 방식으로 인식하는 것이 적절한 진척도 측정에 기초한 기업의 진행률보다 앞서 로열티가 전적으로나 부분적으로 관련되는 수행의무에 대한 수익인식을 앞당기는 경우는 제외한다.

로열티를 나눔

BC421J IFRS 15 문단 B63B에서는 기업이 문단 B63의 요구사항(문단 B63이 적용되는 경우)이나 IFRS 15 문단 50~59에 포함된 변동대가에 대한 요구사항(문단 B63이 적용되지 않는 경우)에 따라 판매기준 또는 사용기준 로열티에서 생기는 수익을 전부 인식해야 한다고 명확히 한다. IASB와 FASB는 (1) 로열티의 일부는 로열티 제약에 따라 회계처리하고 또 다른 부분은 변동대가에 대한 일반 요구사항에 따라 회계처리하는 것은 더 복잡할 것이고, (2) 그렇게 하는 것이 재무제표이용자에게 어떠한 유용한 추가 정보도 제공하지 못할 것이라고 결론지었기 때문에 문단 B63B에서 이를 명확히 하였다. 이는 로열티를 나누는 것이 기업이 그 수행 정도에 기초하여 권리가 있을 것으로 예상하는 금액도 아니고 그 기간에 법적으로 권리를 갖게 된 것이 아닌 금액을 반영하는 금액을 계약 개시시점에 인식하는 결과를 가져올 것이기 때문이다.

재매입약정(문단 B64~B76)

- BC422 통제에 관한 요구사항을 개발할 때 IASB와 FASB는 기업이 자산을 판매하고 (같은 계약으로나 다른 계약으로) 다시 사는 약정도 체결하는 계약에 그 요구사항을 어떻게 적용해야 하는지를 고려하였다.
- BC423 IASB와 FASB는 재매입약정은 보통 세 가지 형태, 즉 선도, 콜옵션, 풋옵션으로 나타난다고 보았다. 그러나 IASB와 FASB는 재화에 대한 통제를 고객에게 이전한 다음에 기업이 그 재화를 다시 사기로 하는 후속적인 결정은 IFRS 15 문단 B64에서 기술하는 재매입약정을 구성하지 않을 것이라고 결정하였다. 이는 이미 존재하는 계약상 권리와 관계없이 재화를 다시 사기로 하는 후속적 결정은 처음에 이전된 재화의 사용을 지시하고 그 재화에서 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 고객의 능력에 영향을 주지 않기 때문이다. 즉 고객은 원래 계약의 결과로 그 재화를 기업에 다시 판매하도록 강요받지 않는다. 그러나 IASB와 FASB는 그 경우에 기업은 고객이 최초로 재화를 통제하게 되었는지를 고려하고 IFRS 15 문단 B34~B38의 본인 대 대리인에 관한 요구사항을 고려할 필요가 있을 수 있다고 보았다.

선도나 콜옵션

- BC424 IASB와 FASB는 기업이 자산을 다시 사야할 의무(선도)나 다시 살 권리(콜옵션)가 있다면 고객은 자산을 통제하지 못하고 따라서 수익을 인식해서는 안 된다고 결정하였다. 고객이 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익 대부분을 획득할 수 있는 능력에 제약을 받기 때문이다. 고객이 자산을 기업에 반납해야 하거나 언제라도 반납할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무가 있기 때문에 고객은 자산 전체를 모두 사용하거나 소비할 수 없다. 더욱이 고객은 자산을 또 다른 당사자에게 판매할 수 없다(그 판매가 재매입약정의 대상이라면 판매할 수 있겠지만, 이 경우 판매에서 생기는

고객의 효익에는 제약이 있다).

BC425 기업이 실질적으로 같고 시장에서 쉽게 구할 수 있는 자산을 고객에게서 일반적인 시장가격에 다시 사기로 동의한다면 이론적으로 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익 대부분을 획득할 고객의 능력이 제약되지 않는다. 그러나 IASB와 FASB는 기업이 이러한 거래를 체결할 것 같지 않다는 점에 주목하였다.

BC426 IASB와 FASB는 채매입 금액과 원래 판매가격 사이의 관계에 따라 선도나 콜옵션을 리스나 금융약정으로 회계처리할 것이라고 결정하였다. 또 FASB는 리스로 회계처리한 선도나 콜옵션이 판매후리스거래의 일부인 경우에는 그 계약은 금융거래로 회계처리해야 한다고 규정하기로 결정하였다. FASB는 그렇게 하지 않으면 기업은 그 거래를 리스로 회계처리한 다음에 판매후리스로 회계처리해야 하는데 이는 적절하지 않을 것이라고 보았다.

BC427 IASB와 FASB는 기업이 콜옵션을 행사할 가능성을 고려할 필요가 없을 것이라는 점에 주목하였다. 콜옵션의 존재가 자산을 통제하는 고객의 능력을 효과적으로 제한하기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 콜옵션이 실질적이지 않다면 그 옵션은 고객이 재화나 용역을 통제하는지와 언제 통제하게 되는지를 판단할 때 무시해야 한다고 보았다(이는 계약에서 실질적이지 않은 조건에 대한 일반 규정과 일치한다).

풋옵션

BC428 IASB와 FASB는 판매와 채매입약정의 결과로 고객의 요청에 따라 기업이 자산을 다시 사야 할 의무(풋옵션)가 있다면 고객은 자산을 통제하게 될 것이라고 결정하였다. 고객은 자산을 반납해야 하거나 언제라도 반납할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무가 없기

때문이다. 따라서 고객은 자산의 사용을 지시할 능력이 있고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있다(고객은 전체 자산을 매각하거나 사용하거나 소비할 수 있고, 풋옵션을 행사하지 않을 수 있다). IASB와 FASB는 반품권이 있는 제품의 판매에 대한 회계처리(문단 BC363~BC367 참조)와 일치하도록 자산을 언제든지 재매입할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무를 회계처리해야 한다고 결정하였다. 이에 따라 기업은 다음을 인식하여야 한다.

- (1) 자산 재매입 의무에 대해 부채를 인식하며 그 부채는 고객에게 지급할 것으로 예상하는 대가(금액)로 측정
- (2) 기업이 그 부채를 결제할 때 그 자산을 받을 권리를 자산으로 인식하는데, 그 금액은 기업의 종전 자산 장부가치와 동일할 수도 있고 동일하지 않을 수도 있음
- (3) 자산의 판매가격과 자산 재매입 의무에 대해 인식한 부채의 차이를 자산 이전에 따른 수익으로 인식

BC429 일부 의견제출자는 고객이 풋옵션을 갖고 있는 모든 경우에 그 회계처리가 적절한지를 물었다. 예를 들면 계약이 반품권보다는 구매선택권이 있는 리스와 경제적으로 비슷해 보이기도 한다는 점에 주목하였다. 기업이 원래 판매가격보다 낮은 가격으로 자산을 다시 사야만 하고 주변 사실 및 상황이 고객이 이 풋옵션을 행사할 것임을 나타내는 경우가 이에 해당할 수 있다. 그 경우에 원래 판매가격과 재매입 가격의 차이는 고객이 자산 사용권에 대하여 대금을 지급하여 자산의 가치 하락에 대하여 기업에 보상하는 금액으로 보일 수 있다. 일부 의견제출자는 사실상 금융약정인 경우도 있다는 점에 주목하였다.

BC430 IASB와 FASB는 그 의견제출자들의 견해에 동의하였고, 고객이 원래 판매가격보다 낮은 가격으로 자산을 다시 사도록 기업에 요구할 권리가 있고 고객이 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적이면 고객은 자산을 통제하지 못한다고 결정하였다. 비록 고객

은 풋옵션을 행사할 의무는 없지만, 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적이라는 사실은 고객이 그 권리를 행사하지 않으면 아마도 손실이 생길 것임을 뜻한다(예를 들면 재매입 가격이 재매입 시점의 예상 시장가격보다 유의적으로 높게 설정될 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 그 권리를 행사할 경제적 유인이 유의적이라고 판단하기 위해서는 가격 외의 요소를 함께 고려해야 한다고 보았다. IASB와 FASB는 그 경우에 선택권의 존재는 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 고객의 능력을 효과적으로 제한한다고 결정하였다. 이와 비슷한 이유로 고객이 기업에 자산을 원래 판매가격보다 높은 가격으로, 또 자산의 예상 시장가치보다 높은 가격으로 다시 사도록 요구할 무조건적인 권리가 있다면 고객은 자산을 통제하지 못한다고 결정하였다.

- BC431 IASB와 FASB는 기업이 고객에게 재판매 금액을 보장(최소 재판매 가치 보장)하는 경우와 같이 다른 약정들을 리스로 회계처리해야 하는지도 고려하였다. 그 거래를 리스로 회계처리하는 것은 종전 US GAAP과 일관될 것이다. 그리고 주로 자동차 업계의 많은 의견제출자는 그 거래들을 경제적으로 비슷하게 본다고 설명하였다. 그러나 IASB와 FASB는 현금흐름은 비슷할지 모르나 각각의 경우에 자산을 통제하는 고객의 능력은 다르다고 보았다. 고객이 풋옵션을 갖고 그 옵션을 행사할 경제적 유인이 유의적이라면 그 고객은 자산을 소비·변형·판매할 능력이 제한된다. 그러나 고객이 최소한의 판매수익금을 받도록 기업이 보장하는 경우에 고객은 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 제약되지 않는다. 따라서 IASB와 FASB는 보장된 재판매 금액을 고려하도록 재매입약정을 확장할 필요가 없다고 결정하였다.

고객이 자산을 통제하지 못하는 재매입약정의 회계처리

- BC432 기업이 재매입약정이 있는 계약을 체결하고 고객은 자산을 통제하지 못하는 경우에 IASB와 FASB는 다음 내용을 결정하였다.
- (1) 고객이 자산 사용권에 대하여 대금을 지급하고 있다면 계약은 IAS 17이나 Topic 840 '리스(*Leases*)'에 따라 회계처리한다.
 - (2) 기업이 받는 대가의 순액이 영(0)이거나 영보다 낮다면(기업이 이자를 지급함) 계약은 금융약정이다.
- BC433 고객과의 계약에서 생기는 금융약정에 대하여 IFRS와 US GAAP의 회계처리 일치를 보장하기 위하여 IASB와 FASB는 Subtopic 470-40 '채무: 제품금융약정(*Debt-Product Financing Arrangements*)'와 일치하는 지침을 제공하기로 결정하였다. 따라서 FASB는 기업이 다른 기업에 제품을 판매하고 관련 거래에서 그 제품을 다시 사기로 합의하는 약정을 논의하는 Subtopic 470-40의 지침을 개정하기로 결정하였다. 그러나 FASB는 기업이 다른 당사자를 위하여 그 다른 당사자가 제품을 구매하도록 주선하고 이 제품을 또 다른 당사자에게서 구매하기로 합의하는 거래에 대해서는 Subtopic 470-40을 개정하지 않기로 결정하였다. 그 경우에 기업은 또 다른 당사자가 제품을 구매할 때 제품을 자산으로 인식하고 관련 부채를 인식해야 한다. FASB는 비록 또 다른 당사자가 기업의 대리인(그 또 다른 당사자는 제품을 통제하지 못함)으로 활동하는 경우에는 IFRS 15에 따라 비슷한 회계처리를 하게 되지만, Subtopic 470-40은 판매가 이루어지지 않은 거래에 대한 명백한 규정을 제공한다는 점에 주목하였다.

경과 규정, 시행일, 조기 적용(문단 C1~C9)

경과 규정(문단 C2~C8A)

- BC434 IASB와 FASB는 기업은 다음 방법 중 하나를 사용하여 IFRS 15를

적용해야 한다고 결정하였다.

- (1) IAS 8이나 Topic 250 ‘회계변경과 오류수정(*Accounting Changes and Error Corrections*)’에 따라 표시하는 각 과거 보고기간에 소급하여 적용한다. 이 경우에 실무적 간편법을 선택하여 적용할 수 있다(문단 BC435~BC438 참조).
- (2) IFRS 15를 소급하여 적용하면서 최초 적용 누적효과를 최초 적용일의 이익잉여금 기초 잔액에 조정하여 인식

소급 적용

BC435 2010년 및 2011년 공개초안에서는 기업이 IAS 8과 Topic 250에 따라 규정을 소급 적용해야 한다고 제안하였다. 소급 적용은 이 규정 시행 전이나 후에 체결되었는지에 관계없이 고객과의 계약 모두를 당기와 표시되는 비교 기간에 일관되게 인식하고 측정하도록 한다. 더욱이 소급 적용은 당기와 비교 기간에 걸친 유용한 추세 정보를 재무제표이용자들에게 제공한다. 재무제표이용자들에게서 받은 피드백에서 소급 적용이 수익의 추세를 이해하는 데에 가장 유용한 경과 규정 접근법이라는 점이 확인되었다.

BC436 재무제표이용자들에게서 받은 피드백과는 반대로 많은 의견제출자는 특히 장기 계약이나 대규모의 복잡한 복수 요소 약정을 체결한 기업에는 규정을 소급 적용하는 것이 부담이 될 것이라고 언급하였다. 이 의견제출자들이 제기한 우려는 다음과 같다.

- (1) IFRS나 US GAAP의 종전 수익 기준서에 따라 완료된 계약의 역사적 정보를 얻는 것은 가능하지 않을 수 있다. 기업이 목적 적합한 정보를 더는 보유하고 있지 않기 때문이다.
- (2) IFRS 15를 (특히 완료된 계약에) 소급 적용하여도 수익인식 방식이 중요하게 달라지지 않을 수 있다. 그리고 이 사실을 확인하기 위해 드는 유의적인 원가는 재무제표이용자에게 많은 효익을 제공하는 결과를 가져오지 않을 것이다. 예를 들면 최초 적용일보다 몇 해 전에 완료된(종전 수익 기준서에 따라 판단)

것으로 보는 계약의 경우에 최초 적용일을 포함하는 연도의 재무제표의 수익인식 방식에 미치는 영향이 없다는 것을 확인하려면 기업은 이론적으로 목적 적합한 정보를 입수해야 할 것이다.

- (3) IFRS 15의 영향을 비교 연도에 표시하면 유의적인 작성원가와 감사원가가 들 것이다. 수익의 변동은 재무제표의 다른 항목(예: 이연법인세, 수취채권, 이자수익/비용, 외화환산손익)과 기업의 재무제표상 수익을 참조하는 항목(예: 세금, 법령에 따른 보고, 금융약정)에 영향을 미칠 수 있기 때문이다.
- (4) 많은 수행의무가 포함된 계약에서 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하기 위해 필요한 역사적 정보가 없을 수 있다.
- (5) 기업들은 계약기간 내내 가정과 추정을 하기 때문에 사후판단을 사용하지 않고 과거에 적용되는 상황을 다시 만드는 것은 가능하지 않을 수 있다.

실무적 간편법의 소급 적용(문단 C4~C6)

BC437 IASB와 FASB는 비록 소급 적용은 일반적으로 작성원가가 늘어나는 부담을 주지만 그 원가보다는 재무제표이용자들의 효익 증가가 더 클 것이라고 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 소급 적용의 부담을 줄이는 동시에 소급 적용하여 줄 수 있는 비교 가능성과 일관성의 효익을 어떻게 유지할지 고려하였다. IASB와 FASB는 비교 가능성을 희생하지 않고 전환의 부담을 줄이기 위하여 IFRS 15를 소급 적용할 때 다음 실무적 간편법 중 하나 이상을 선택할 수 있도록 허용하기로 결정하였다.

실무적 간편법	근거
재작성 해야 하는 계약의 수 축소 ¹⁾	
IFRS 15 최초 적용 일 전에 완료된 계약의 경우에 같은	IASB와 FASB는 기업이 최초 적용일 전에 완료된 모든 계약을 검토하고 다시 작성해야 하는지를 고려하면서 회계연도에 걸치는 완료된

<p>회계연도에 개시되어 완료되었다면 다시 작성할 필요가 없다.</p>	<p>계약의 추세 정보는 보호해야 한다고 결정하였다. 따라서 IASB와 FASB는 같은 회계연도에 개시되어 완료된 계약에만 그 경과 규정을 적용하도록 제한하기로 결정하였다. 그 계약들과 관련된 수익인식의 금액 및 시기는 회계연도간에 달라지지 않을 것이기 때문이다. IASB와 FASB는 이 경과 규정이 여러 단기 계약을 체결한 기업들의 전환 부담을 유의적으로 줄일 것이라는 점에 주목하였다.</p> <p>이 경과 규정을 적용하면 결과적으로 시행일 전과 후의 중간기간에 보고한 수익은 반드시 비교 기준으로 회계처리하지는 않는다는 것이다. IASB와 FASB는 중간보고기간 간의 비교가능성이 재무제표이용자들에게 특히 중요한 산업에서 영업하는 기업은 이 경과 규정의 사용을 선택하지 않을 것이라고 예상한다.</p> <p>고객과의 계약 재작성 방법 단순화¹²⁾</p>
<p>IFRS 15의 최초 적용일 전에 완료된 계약에 변동대가가 있는 경우에 기업은 비교 보고기간의 변동대가를 추정하는 대신에 계약이 완료된 날의 거래가격을 사용할 수 있다.</p>	<p>IAS 8과 Topic 250에 따라 IFRS 15를 완전하게 소급 적용하면 각 비교 보고기간의 보고일의 추정치를 산정해야 할 것이다. IASB와 FASB는 비교 연도에 이러한 추정을 하는 것은 소급 적용의 복잡성과 원가를 가중할 것이라고 보았다.</p> <p>IASB와 FASB는 변동대가 추정에 사후판단을 허용함으로써 경과 규정이 다음과 같이 단순화될 것이라고 결정하였다.</p> <p>(1) 전환기간 내내 기업이 수집해야 할 정보의 양이 줄어들 것이다.</p> <p>(2) 기업은 각 보고기간 말에 거래가격을 산정할 필요가 없을 것이다.</p> <p>규정의 다른 측면에 소급 적용 단순화</p>
<p>IFRS 15의 최초 적용일 전에 표시되는 모든 보고기간에 대하여 나머지 수행의무에 배분된 거래가격과 기업이 그 금</p>	<p>IASB와 FASB는 나머지 수행의무에 배분된 거래가격의 금액에 대한 공시(IFRS 15 문단 120에서 요구)를 IFRS 15의 최초 적용일 전에 표시된 기간에 대해서는 다음과 같은 이유로 요구해서는 안 된다고 결정하였다.</p>

<p>액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명 (IFRS 15 문단 120 참조)을 공시할 필요는 없다.</p>	<p>(1) 그 공시는 당기에 가장 유용할 것이다.</p> <p>(2) 거래가격을 추정하고 그 수행의무 예상 이행시기를 추정하기 위해 사후판단의 사용을 피하려고 노력하는 경우에는 특히 비교 기간에 대한 공시를 준비하는 것은 부담이 될 수 있다.</p>
--	--

BC438 IFRS 15의 소급 적용에 일부 경감 규정을 제공하는 실무적 간편법의 결과로, IASB와 FASB는 기업이 실무적 간편법 중 하나 이상을 사용하기로 선택한다면 추가 공시를 제공하도록 요구하기 위하여 IAS 8 또는 Topic 250의 전환 공시 요구사항을 보충하기로 결정하였다. 따라서 IFRS 15의 문단 C6에서는 기업이 사용한 실무적 간편법에 대한 설명과, 가능성이 어느 정도 있는 (reasonably possible) 범위에서 적용한 실무적 간편법의 추정 효과에 대한 질적 평가를 재무제표이용자들에게 설명하도록 요구한다.

누적효과를 당기에 인식하는 소급 적용(문단 C7~C8)

BC439 IASB와 FASB는 IFRS 15의 소급 적용 부담을 줄이기 위하여 경감 조치의 대안을 개발하기로 결정하였다. 재무제표 작성자와 감사인들의 피드백에서 비록 실무적 간편법(문단 BC437 참조)이 도움은 되지만 소급 전환 접근법의 적용에서 생기는 적용상 어려움의 많은 부분을 경감하지는 못할 것이라는 뜻을 나타냈기 때문이다. 반대로 재무제표이용자들은 실무적 간편법과 함께 소급 적용에 관

11) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 기업이 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 이미 완료된 계약을 다시 작성하지 않는 것을 허용하는 추가 실무적 간편법을 더하기 위하여, IFRS 15 문단 C5를 개정하였다. 이 실무적 간편법이 적용될 경우에는 다시 작성해야 하는 계약의 수가 더 줄어들 것이다. 실무적 간편법을 추가할 때 IASB가 고려한 사항은 문단 BC445M~BC445N에서 설명한다.

12) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 기업이 전환 전에 변경된 고객과의 계약을 다시 작성하는 방법을 단순화하기 위하여, 추가 실무적 간편법을 더하여 문단 C5를 개정하고 문단 C7A를 추가하였다. 그 실무적 간편법을 추가할 때 IASB와 FASB가 고려한 사항은 문단 BC445O~BC445R에 설명한다.

한 요구사항을 일반적으로 지지하였다. 전환에 대한 유용한 정보를 제공해 주어 재무제표 분석에 도움이 될 것이기 때문이다.

BC440 그 관점의 차이 때문에 경과 규정이 2012년 말에 재무제표이용자와 재무제표 작성자가 참석하여 열린 네 번의 공시와 경과 규정 워크숍에서 논의된 주제 중 하나가 되었다(문단 BC328 참조). 그 워크숍에서 재무제표이용자들은 전환 부담을 줄이기 위하여 또 다른 경과조치가 적절할 수 있음을 인정하였다. 그러나 그들은 어느 경과조치를 사용하는지와 무관하게 추세 정보가 필요함을 강조하였다.

BC441 이 피드백을 고려한 다음에 IASB와 FASB는 실무적 간편법과 함께 소급 적용하는 방법의 대안으로 IFRS 15의 최초 적용 누적효과를 해당 연도에 인식('누적효과 일괄조정' 경과조치라고 부름)하여 IFRS 15(원가에 관한 요구사항을 포함함)를 소급 적용할 수 있다고 결정하였다. 구체적으로 이 누적효과는 최초 적용일에 완료되지 않은 계약에 대하여 최초 적용연도의 적절한 자본의 기초잔액에서 조정될(비교 연도는 재작성되지 않음) 것이다.¹³⁾ (IASB와 FASB는 완료된 계약이란 최초 적용일 전에 유효한 수익인식 규정에 따라 완전히 수행한 계약임을 명확히 하였다. 따라서 완료된 계약은 기업의 수행이 완료되었으나 최초 적용일 후에 거래가 격이 변동되는 계약을 포함할 것이다.)¹⁴⁾ IASB와 FASB는 누적효과 일괄조정 경과조치는 이전 기간의 재무제표를 다시 작성할 필요를 없애 원가를 줄임으로써 감사인과 재무제표 작성자의 피드

13) 2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 명확화'에서는 (1) 최초 적용일에 완료되지 않은 계약에만(IFRS 15가 공표되었을 때 문단 C7에서 원래 요구한 바와 같음) 또는 (2) 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 IFRS 15를 적용하기 위해 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치를 기업이 사용하는 것을 허용하기 위하여 문단 C7을 개정하였다. 문단 C7을 개정할 때 IASB와 FASB가 고려한 사항은 문단 BC445J~BC445L에 설명한다.

14) FASB는 후속적으로 Topic 606의 최초 적용일 전에 유효한 수익 지침에 따라 모든 또는 대부분의 수익이 인식된 계약으로 완료된 계약의 정의를 개정하기로 결정하였다. 그 정의를 개정하지 않기로 결정한 IASB가 고려한 사항은 그 정의를 개정한 FASB가 고려한 사항의 개요와 함께 문단 BC445C~BC445I에 설명한다.

백에 대응하는 것이라고 보았다.

BC442 IASB와 FASB는 누적효과 일괄조정 경과조치를 적용하면 비교 연도의 종전 IFRS 또는 US GAAP에 따른 계약 표시는 일관되고, 최초 적용일에 아직 완료되지 않은 계약에 해당 연도에 IFRS 15를 적용한 표시가 일관된다는 점에 주목하였다. 그러나 비교 정보는 누적효과 일괄조정 경과조치에 따라 다시 작성되지 않을 것이기 때문에, IASB와 FASB는 재무제표이용자들이 추세 정보의 영향을 이해할 수 있도록 추가 공시를 요구하기로 결정하였다. 따라서 기업이 누적효과 일괄조정 경과조치를 사용하는 경우에 최초 적용일이 포함되는 보고기간에 다음 정보를 공시해야 한다.

- (1) 기업이 IFRS의 종전 수익 기준서를 적용하는 대신에 IFRS 15를 적용한 결과로 해당 연도에 영향을 받은 각 재무제표 항목의 금액
- (2) 그 재무제표 항목이 유의적으로 변동된 이유에 대한 설명

BC443 즉 요구되는 공시를 제공하기 위하여 기업은 최초 적용연도에 IFRS 15와 종전 수익 기준서를 모두 적용할 것이다. 기업에 최초 적용연도의 수익 거래에 대하여 두 개의 서로 다른 회계처리 규정을 적용하여 회계처리하라고 요구함에도, IASB와 FASB는 이 방법이 재무제표이용자들이 요구한 추세 정보는 계속 제공하면서도 IFRS 15 적용에 드는 전반적 원가를 줄여줄 것이라고 결정하였다.

BC444 또 IASB와 FASB는 소급 적용의 부담을 줄이기 위하여 누적효과 일괄조정법 외의 다른 경과조치를 고려하였다. 예를 들면 IASB와 FASB는 기업에 IFRS 15를 최초 적용일 이후 새로운 계약이나 중요하게 수정된 계약에만 적용하도록 규정하는 전진법을 요구하는 것을 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 이 접근법을 채택하지 않았다. 전진법은 기존 계약과 새로운 계약의 표시가 일관되는 결

과를 가져오지 않을 것이고, 따라서 비교 가능성이 떨어질 것이기 때문이다. 더욱이 이 접근법은 최초 적용일 후에 기존 계약을 완전히 이행하기 전까지는 재무제표이용자에게 유용한 추세 정보를 제공하지 못할 것이다. 더욱이 IASB와 FASB는 이 접근법을 사용하면 일부 기업에는 기존 계약이 모두 완료되기 전까지 IFRS 15와 IFRS의 종전 수익 기준서에 따라 회계처리 하기 위한 두 개의 시스템을 유지하는 유의적인 원가가 들게 될 것이라고 보았다. 장기 계약을 체결한 기업에서는 수년이 걸릴 수 있다.

그 밖의 경감 규정

- BC445 기업이 IFRS 15를 (누적효과 일괄조정 경과조치를 사용하기로 선택하지 않고) 문단 C3(1)에 따라 소급 적용한다면 비교 정보를 다시 작성할 것이다. 따라서 IASB는 IFRS 15를 문단 C3(1)에 따라 소급 적용한다면 IAS 8 문단 28(6)에서 요구하는 전환 공시(해당 연도에 회계정책 변경에 영향을 받는 항목별 조정금액 공시) 중 당기분의 공시를 요구하지는 않음을 명확히 하였다.

IFRS 15 명확화 (2016년 4월에 공표한 개정 내용)

- BC445A IASB와 FASB는 (1) IFRS 15 전환시점에 완료된 계약(IFRS 15 경과 규정 문단 C2(2)에서 정의함)에 대한 회계처리와 (2) IFRS 15 전환 전에 이루어진 계약변경에 대한 회계처리와 관련하여 추가 경과 규정 경감에 대한 일부 이해관계자의 요청을 논의하였다. IASB는 (1) 기업이 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 IFRS 15를 적용하는 선택권을 허용하여 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치의 적용을 확장하기로 결정하였고, (2) 계약변경에 대하여 경과 규정을 경감하기로 결정하였다. FASB는 Topic 606에 이와 비슷한 개정을하기로 결정하였다. IASB는 문단 C3(1)에 기술하는 경과조치를 사용하는 기업에 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계

약을 다시 작성하지 않는 것을 허용하기로 추가로 결정하였다. 다음 문단에서는 추가 실무적 간편법을 제공할 때 IASB와 FASB가 고려한 사항을 설명한다.

완료된 계약

BC445B IASB와 FASB는 완료된 계약과 관련하여 IFRS 15의 경과 규정에 대한 다음 질문을 고려하였다.

- (1) 완료된 계약의 정의와 회계처리
- (2) IFRS 15 문단 C3(2)를 적용하는 기업이 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 IFRS 15를 적용하는 선택권을 제공함
- (3) IFRS 15 문단 C3(1)을 적용하는 기업에 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약을 다시 작성하지 않을 수 있도록 허용함

완료된 계약의 정의와 회계처리

BC445C 일부 이해관계자(주로 미국)는 IFRS 15가 일단 시행되면 문단 C2 (2)의 완료된 계약의 정의와 완료된 계약의 회계처리에 관련된 잠재적인 어려움을 강조하였다. IASB와 FASB가, IFRS 15로 전환하지 않았으나 완료된 계약에서 생기는, 전에 인식되지 않은 수익을 종전 수익 기준서에 따라 계속 회계처리를 하도록 의도하였는지가 불분명하였다. 또 완료된 계약의 정의에서 '재화나 용역을 모두 이전한'이라는 문구를 언급하면서 그들은 다음과 같이 말했다.

- (1) 재화나 용역을 *이전하다(transfer)*는 IFRS 15에서 도입한 개념이고 종전 수익 기준서에서는 존재하지 않는다.
- (2) 기업이 IFRS 15가 시행되면 대체될 종전 수익 기준서에 따라 완료된 계약을 어떻게 계속 회계처리할 것인지가 명확하지 않다.

(3) 일단 IFRS 15가 시행되면, 전진적인 경과조치 거부에 대하여 문단 BC444에서 설명한 IASB와 FASB의 고려사항이 종전 수익 기준서의 사용을 뒷받침하지 않는다. 문단 BC444에서 설명하는 바와 같이 전진적인 경과조치를 거부한 이유 중 하나는 ‘일부 기업에는 기존 계약이 모두 완료되기 전까지...두 개의 시스템을 유지하는 유의적인 원가가 들게 될 것이라고 보았다. 장기 계약을 체결한 기업에서는 수년이 걸릴 수 있다’였다.

BC445D IASB는 제기된 이슈를 해결하기 위해 완료된 계약의 정의를 변경할 필요는 없다고 결론지었다. IASB는 완료된 계약의 정의에서 ‘재화나 용역을 모두 이전한’이란 문구와 관련하여 기업이 종전 수익 기준서에 따라 식별된 재화나 용역에 IFRS 15의 ‘통제의 이전’이란 개념의 적용을 의도하지는 않았음에 주목하였다. IASB는 문단 BC441이 종전 수익 기준서에 따른 성과를 언급함에 주목하였다. 따라서 많은 상황에서 ‘이전된(transferred)’이라는 용어는 재화 판매 계약의 맥락 안에서 ‘인도된(delivered)’을 뜻하고 용역 제공 계약과 건설계약의 맥락 안에서는 ‘수행된(performed)’을 뜻할 것이다. 일부 상황에서 기업은 재화나 용역을 고객에게 이전했는지를 판단할 때 판단력을 사용할 것이다. 예를 들면 기업이 언제 자산을 사용할 권리(예: 라이선스 약정의 맥락 안에서 부여된 권리)를 이전하였는지를 판단하기 위해 판단력을 사용할 필요가 있을 수 있다. IAS 18에는 그러한 권리의 이전 또는 인도에 대한 구체적인 지침이 없기 때문이다.

BC445E IASB는 기업이 문단 C5(1)(나)나 개정된 문단 C7에 따라 완료된 계약에 IFRS 15를 적용하지 않기로 선택한 경우에는 완료된 계약이 아닌 계약만 IFRS 15로의 전환에 포함된다고 보았다. 기업은 종전 수익 기준서에 기초한 회계정책에 따라 계속 완료된 계약을 회계처리할 것이다. 2014년 5월에 IFRS 15를 공표할 때의 IASB의 결정은 그러한 기업이 완료된 계약에 IFRS 15를 전진적으로나 소급

적으로 적용하도록 요구하지 않았다.

BC445F 더욱이 IASB는 두 시스템을 유지하는 원가 때문에 전진적인 경과 조치를 거부한 논리는 두 가지 이유로 완료된 계약에 관련성이 낮다고도 보았다. 첫째, IASB는 IFRS 15의 전환일에 인식되지 않은 수익이 있는 완료된 계약의 양은 IFRS 15로의 전환에 포함될 모든 진행 중인 계약의 양보다는 유의적으로 적을 것이라고 예상한다. 둘째, IASB는 많은 완료된 계약의 경우에 재화나 용역은 IFRS 15 전환 전에 이전되었기 때문에 전환 후 오랜 기간 계속 종전 수익 기준서에 따라 회계처리할 것으로 예상하지 않는다.

BC445G 일부 이해관계자는 IFRS 15가 시행된 다음에 종전 수익 기준서를 사용하여 완료된 계약을 회계처리하면 재무제표이용자에게 유용한 재무정보를 제공하지 못할 것이라는 견해를 나타냈다. 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치를 개발할 때, IASB와 FASB는 재무제표이용자의 피드백을 고려하였고, 추세 정보에 미치는 경과조치의 영향에 대한 이용자들의 이해를 돕기 위해(문단 BC442~BC443 참조) 기업에 추가 공시를 제공하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 기업이 종전 수익 기준서를 사용하여 인식한 수익 금액에 대한 정보가 이용자에게 도움이 될 것이라 결론짓는다면, 문단 C8에서 요구하는 공시사항의 일부로 종전 수익 기준서를 사용하여 인식한 수익 금액에 대한 추가 정보를 제공할 수 있다고 보았다. 또 IASB는 경과조치를 선택할 때 기업이 선택한 경과조치가 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할지를 고려할 것으로 예상한다. 기업이 IFRS 15로의 전환에서 완료된 계약을 제외하는 것이 이용자에게 유용한 정보를 제공하지 않을 것이라고 결론짓는다면 그리고 그것이 기업에 중요한 고려사항이라면, 기업은 IFRS 15로의 전환에 완료된 계약을 포함하기로 결정할 수 있다.

BC445H FASB는 완료된 계약을 종전 수익 기준서에 따라 모든(또는 대부

분의) 수익이 인식된 계약으로 정의하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. FASB는 Topic 606에서 경과 규정 지침의 목적이 Topic 606로 전환 후 인식되는 고객과의 계약에서 생기는 모든(또는 대부분의) 수익은 Topic 606에 따라 인식해야 함을 확실히 하는 것이라고 믿었다. 따라서 기업이 Topic 606을 종전 수익 기준서에 따라 모든(또는 대부분의) 수익이 인식되지 않았던 모든 계약에 적용하도록 FASB는 완료된 계약의 정의를 개정하기로 결정하였다. FASB는 계약이 완료되었는지를 판단하기 위해 어떤 경우에는 기업이 판단력을 적용할 필요가 있을 것임을 인정하였다.

BC445I IASB는 완료된 계약의 정의 개정에 대한 IASB와 FASB의 서로 다른 결정으로 IFRS 15와 Topic 606에 차이가 생길 것이라고 보았다. 그러나 IASB는 기업이 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 IFRS 15 소급 적용을 선택함으로써 서로 다른 정의에 따른 부정적 결과를 피할 수 있을 것임에 주목하였다(문단 BC445K 참조).

문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업에 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 IFRS 15를 적용하기로 하는 선택권을 제공함

BC445J IASB와 FASB는 기업이 (1) 최초 적용일에 완료되지 않은 계약에만 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용(IFRS 15가 공표되었을 때 문단 C7의 원래 요구사항이었음)하거나 (2) 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 선택권을 주기 위하여 문단 C7을 개정하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 이 선택권이 기업 간 비교 가능성을 떨어뜨리는 결과를 가져올 수 있음을 인정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치를 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 적용하면 기업이 문단 C3(1)에서 기술하는 경

과조치를 사용하여 제공한 재무정보와 더 비교 가능한 재무정보라는 결과를 가져올 수 있을 것이라고 보았다. 더욱이 IASB는 이 선택권으로 생기는 기업 간 비교 가능성의 저하는 일시적이라고 보았다.

BC445K 또 IASB는 다음과 같이 보았다.

- (1) 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치를 사용하기 원하면서 IFRS 15와 Topic 606의 완료된 계약에 대한 서로 다른 정의에 따른 부정적 결과를 피하려는 기업은 최초 적용일에 완료된 계약을 포함한 모든 계약에 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하기로 선택할 수 있다.
- (2) 일부 기업은 완료된 계약은 종전 수익 기준서에 따라 계속 회계처리하고 그 밖의 모든 계약은 IFRS 15에 따라 회계처리하거나, 문단 C3(1)에서 기술하는 방법을 사용하는 것보다는, 모든 계약에 문단 C3(2)에서 기술하는 경과조치를 적용하는 것이 운용하기에 덜 복잡하다고 볼 것이다.

BC445L FASB는 그 선택권 허용이 완료된 계약의 정의 개정에 따른 결과로 일부 기업이 겪을 수 있는 일부 예상하지 못한 재무보고라는 부정적 결과를 줄이는 데 도움이 될 수 있을 것이라고 보았다.

문단 C3(1)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업이 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약을 다시 작성하지 않도록 허용함

BC445M IASB는 문단 C3(1)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업이 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약을 다시 작성하지 않는 것을 허용하는 추가 실무적 간편법을 제공하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15를 적용하는 계약의 수를 줄이는 것은(이 실무적 간편법 적용 결과) IFRS 15의 최초 적용 노력과 원가를 줄일 것임에 주목하였다. 또 IASB는 비슷한 간편법이 현재 IFRS 1 ‘국제회계기준의

최초채택' 문단 D35의 최초채택기업에도 제공된다고 보았다.

BC445N FASB는 경과 규정 지침에 비슷한 간편법을 제공하지 않기로 결정하였다. 그러한 간편법 적용은 Topic 606의 완전한 소급 적용을 충실하게 나타내지 않을 것이라고 결론지었기 때문이다. IASB는 그 간편법이 완전 소급법에 따른 재무정보의 비교 가능성에 영향을 미칠 수 있다고 인정하였으나, 전환원가의 감소로 제공되는 효익이 더 크다고 결론지었다.

변경된 계약

BC445O 일부 이해관계자는, 특히 기업이 자주 변경되는 장기 계약을 가지고 있다면, IFRS 15 문단 20~21의 요구사항을 과거 계약변경에 적용하기는 복잡할 수 있다고 강조하였다. IASB와 FASB는 고객과의 계약에 IFRS 15를 소급 적용하는 방법을 단순화하기 위해, IFRS 15로 전환하는 경우에 계약변경을 평가할 때에 기업의 사후 판단(hindsight) 사용을 허용하는 추가 실무적 간편법을 제공하기로 결정하였다. 따라서 IFRS 15 전환시점에 계약을 다시 작성할 때 기업은 (1) 문단 20~21의 요구사항을 따르거나, (2) IFRS 15 문단 C5(3)의 새로운 실무적 간편법을 사용할 수 있다. 새로운 실무적 간편법은 기업이 수행의무를 식별하고 거래가격을 산정하고 배분할 때, 각 계약변경의 영향을 별도로 회계처리하지 않고 모든 과거 계약변경의 총 영향을 반영하는 것을 허용한다. IASB와 FASB는 실무적 간편법이 일부 원가를 절감하면서, 간편법 없는 IFRS 15에 따라 사용할 수 있는 재무정보와 밀접하게 일치하는 재무정보라는 결과를 가져올 수 있을 것이라고 보았다.

BC445P 이 실무적 간편법을 적용해야 하는 날에 대하여 IASB와 FASB의 결론이 완전히 일치하지는 않는다. 두 위원회 모두 문단 C3(1)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업은 표시되는 가장 이른 기간 초에

실무적 간편법을 적용해야 한다고 결정하였다. FASB는 문단 606-10-65-1(d)(2)(IFRS 15 문단 C3(2)와 동일)에 따라 Topic 606을 적용하는 기업은 최초 적용일에 실무적 간편법을 적용해야 한다고 결정하였다. 그러나 IASB는 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업은 (1) 표시되는 가장 이른 기간 초나 (2) 최초 적용일에 실무적 간편법을 적용할 수 있다고 결정하였다.

BC445Q IASB는 과거 계약변경의 누적효과를 마무리하기 위해 최초 적용일까지 기다리도록 요구한다면 실무적 간편법을 적용하는 날을 선택할 수 없이 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업[특히 자주 변경되는 계약의 수가 많은 기업(예: 일부 통신회사)]에 실무적 어려움이 있을 수 있다고 보았다. 이는 상대적으로 단기에 평가해야 하는 계약의 수가 많기 때문이다. 이 기업들은 IFRS 15의 최초 적용일에 앞서 과거 계약변경의 누적 효과를 마무리할 수 없다면 실무적 간편법의 효익은 상당히 제약될 것이라고 강조하였다. IASB는 이 결정이 IFRS 15와 Topic 606의 차이가 된다고 보았다. 그러나 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업은 최초 적용일에 실무적 간편법 적용을 선택하여 IFRS 15와 Topic 606 사이에 서로 다르게 보고되는 결과를 피할 수 있을 것이다.

BC445R IASB와 FASB는 기업이 전환시점에 변경된 계약에서 이행하지 못한 수행의무를 전환일에 원래 계약이 종료되고 새로운 계약이 생기는 것처럼 회계처리하는 것을 허용할지를 고려하였으나 채택하지 않았다. 이는 IFRS 15 전환 전에 변경의 영향을 평가할 필요가 없기 때문에 계산상으로는 더 간단할 것이다. 이 접근법에 따르면 이행하지 못한 수행의무에 배분되는 대가(금액)는 고객이 약속한 총 대가(이미 받은 금액 포함)에서 종전 수익 기준서에 따라 수익으로 이미 인식한 금액을 뺀 금액이 될 것이다. 비록 이것이 계약변경의 경과 규정을 적용하는 원가와 복잡성을 유의적으로 줄일 수 있지만, IASB와 FASB는 그 접근법을 채택하지 않았다. 간편법

없이 IFRS 15를 적용한 재무정보와 유의적으로 다른 재무정보라는 결과를 가져올 수 있기 때문이다.

IFRS 15 명확화의 경과 규정

BC445S IASB는 기업이 IAS 8에 따라 IFRS 15 개정내용을 소급 적용하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 소급 적용을 요구하는 그 결정에 이르면서, 그 개정 내용이 IFRS 15의 요구사항을 개발할 때의 IASB의 의도를 명확히 하려는 것일 뿐 IFRS 15의 기본 원칙을 바꾸려하는 것이 아니라고 보았다. IASB는 그 개정 내용의 전진 적용을 허용하지 않기로 결정하였다. 개정 내용이 기업의 IFRS 15 적용에 유의적인 변경이라는 결과를 가져올 수 있는 제한적인 경우에 비교 가능성을 떨어뜨릴 것이기 때문이다. 이는 소급 적용이 수익의 추세를 이해하기에 가장 유용한 경과조치일 것임을 강조하는, IFRS 15를 개발하는 동안에 재무제표이용자에게서 받은 피드백과 일치한다.

BC445T IASB는 그 개정 내용이 최초 적용일에 IFRS 15에 포함된 것처럼 기업이 그 개정 내용을 적용하도록 요구하면서 다음과 같이 보았다.

- (1) 기업이 IFRS 15와 'IFRS 15 명확화'를 동시에 적용한다면 개정 내용을 적용한 영향은 IFRS 15를 처음 적용한 영향에 반영될 것이다.
- (2) 기업이 IFRS 15의 최초 적용일 후에 'IFRS 15 명확화'를 적용한다면 IFRS 15를 처음 적용한 영향은 그 개정 내용을 처음 적용한 영향(있는 경우)에 대하여 다시 작성될 것이다.

BC445U 'IFRS 15 명확화'를 소급 적용한 결과는 기업이 IFRS 15를 처음 적용할 때 어떤 경과조치를 선택하는지에 따라 달라질 것이다. 경과조치의 선택은, 예를 들면 이익잉여금 조정 금액 및 일자뿐만

아니라 IFRS 15의 최초 적용일 전 기간을 다시 작성할지를 결정할 것이다. 'IFRS 15 명확화'의 소급 적용은 IFRS 15가 적용되는 보고기간 및 계약에만 영향을 미칠 것이다. 예를 들면 2017년 1월 1일에는 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하고 2018년 1월 1일에는 'IFRS 15 명확화'에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업을 고려해보자. 'IFRS 15 명확화'의 소급 적용은 2017년 1월 1일 전에 그 개정 내용의 영향에 대한 재무정보의 재작성을 요구하지 않는다. 그 개정 내용의 적용 영향은 2017년 1월 1일 다시 작성된 누적 효과 조정에 포함될 것이다.

시행일과 조기 적용(문단 C1~C1B)

시행일¹⁵⁾

BC446 2011년 공개초안에서 IASB와 FASB는 (해당 회계연도에 추가하여) 두 개의 회계연도 재무제표를 비교하여 표시하는 기업의 가장 이른 비교 기간의 개시시점이 최종 규정이 공표된 다음이 되도록 시행일을 정할 것이라는 뜻을 나타냈다. IASB와 FASB는 다음을 포함한 다양한 활동에서 얻은 이해관계자 피드백에 대응하여 이 접근법을 개발하였다.

- (1) IASB의 의견요청서 '시행일과 경과 규정(*Effective Dates and Transition Methods*)'과 FASB의 토론회 '시행일과 경과 규정(*Effective Dates and Transition Methods*)' (2010년 10월)
- (2) IASB와 FASB의 합동 투자자 의견수집 설문(2011년 4월)
- (3) 2010년과 2011년에 한 시스템 제공자 및 재무제표 작성자와의 협의

BC447 시행일을 정하기 위해 제안한 그 공식과 IASB와 FASB의 결정 당시 IFRS 15의 예상 공표일에 기초하였다면 시행일은 2016년 1월

15) IASB와 FASB는 후속적으로 IFRS 15와 Topic 606의 시행일을 1년 연기하였다. 문단 BC453A~BC453H 참조.

1일로 정해졌을 것이다. 하지만 IFRS 15를 따르기 위해 유의적인 절차 및 시스템의 변경이 필요한 업계(예: 통신업과 소프트웨어 산업)의 응답자를 포함한 많은 의견제출자는 제안된 공식이 충분한 시간을 제공해 줄 수 없다는 뜻을 나타냈다. 구체적으로 그 의견제출자들은 가장 이른 비교 기간 전에 짧은 기간만을 제공하면 시간이 충분하지 않아 절차와 시스템이 IFRS 15를 소급 적용하는데 필요한 정보를 수집할 준비가 된다고 보장할 수 없을 것이라고 설명하였다. 일부 의견제출자는 사업에서 계약의 양이 많기 때문에 최초 적용일에 조정금액을 소급하여 계산하려고 시도하는 것보다는 정보를 실시간 기준으로 처리하여 재무제표에 대한 조정이 전환기간에 계산되도록 하는 것이 훨씬 비용에 비해 효과적인 것이라고 추가로 설명하였다.

BC448 IASB와 FASB는 경과조치의 대안을 허용하는 결정이(문단 BC439~BC444 참조) 2016년 1월 1일을 시행일로 정해도 적절한 정도로 충분한 경감 규정을 제공하는 것인지를 고려하였다. 그러나 IASB와 FASB는 계약이 최초 적용일에 완료되지 않았다면 기업은 최초 적용연도의 이익잉여금 기초 잔액에 인식할 누적효과를 계산하기 위하여 전체 계약에 IFRS 15를 적용할 필요가 있다는 점에 주목하였다. 가장 많은 영향을 받는 산업은 일반적으로 일정 기간 유지되는 계약을 갖고 있어, 그 산업에서는 필요한 정보를 실시간 기준으로 수집하기 위하여 절차와 시스템을 준비할 기간이 여전히 단 몇 달 밖에 없게 될 것이라는 점에 주목하였다.

BC449 따라서 FASB는 상장기업은 2016년 12월 15일 후에 시작되는 회계연도에 Topic 606을 적용하도록 요구하기로 결정하였고 IASB는 2017년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 IFRS 15를 적용하도록 요구하기로 결정하였다. 비록 시행일이 동일하지는 않지만, IASB와 FASB는 이 차이가 IFRS와 US GAAP의 관례에서 나왔다는 점에 주목하였다. 더욱이 그 차이가 유의적이지는 않으

며 IASB와 FASB는 이 때문에 기업이 시행일을 고려하는 방식에 차이가 나지는 않을 것으로 예상하였다.

BC450 IASB와 FASB는 IFRS 15의 경우에 공표시점부터 시행일까지의 기간이 일반적인 경우보다 길다는 점을 인정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 IFRS 15의 독특한 속성 때문에 시행일의 지연이 적절하다고 결정하였다. IFRS 15의 독특한 속성은 영향을 받을 기업의 범위가 넓고, 수익인식의 변화가 다른 재무제표 항목에 잠재적으로 유의적인 영향을 미친다는 점을 포함한다.

BC451 IASB의 IAS 34의 요구사항과의 일치하도록 FASB는 Topic 606이 적용될 첫 중간재무보고는 시행일 후의 첫 중간재무보고(12월말 결산법인인 2017년 3월 31일)임을 명확히 하였다. 또 FASB는 기업에 준 준비기간이 비교적 길기 때문에 이것이 적절하다고 결정하였다.

조기 적용

BC452 FASB는 Topic 606의 조기 적용을 허용하지 않기로 결정하였다. 조기 적용을 허용하면 최초 적용일까지의 기간에 재무보고의 비교 가능성¹⁶⁾이 떨어질 것이기 때문이다. 비록 IASB가 조기 적용을 허용하면 최초 적용일까지의 기간에 재무보고의 비교 가능성이 떨어질 것이라는 점에는 동의하였지만, IASB는 IFRS 15가 IFRS의 종전 수익 기준서에 지침이 거의 없었던 분야의 회계처리를 개선하기 때문에 기업들이 시행일 전에 IFRS 15를 적용하지 못하도록 해서는 안 된다고 보았다. 더욱이 IASB는 IFRS 15는 종전 수익인식 규정에서 생기는 실무의 긴급한 문제를 해결할 것이라는 점에 주목하였다. 예를 들면 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하기 위한 규정은 IFRS의 부동산건설약정 해석서의

16) FASB는 후속적으로 Topic 606을 개정하여 모든 기업이 2016년 12월 15일 후에 최초로 시작되는 회계연도부터 해당 기준서를 조기 적용할 수 있도록 허용하였다. 문단 BC453H 참조.

적용과 관련된 현재의 실무적 다양성을 해결할 것이다.

- BC453 IASB와 FASB는 조기 적용을 허용하는 IASB만의 결정으로 US GAAP을 적용하는 기업과 IFRS 15를 조기 적용하는 기업의 최초 적용일 후의 수익 회계처리(최초 적용일에 진행 중인 계약 포함)는, 차이가 나는 결과를 가져와서는 안 된다고 보았다.

시행일 연기(2015년 9월에 개정 공표)

- BC453A IASB와 FASB는 IFRS 15와 Topic 606을 공표한 후 그 기준서의 적용을 지원하기 위해 수익 인식 관련 Transition Resource Group (TRG)을 구성하였다. TRG는 이해관계자들이 제출한 내용을 논의하였는데, 5개의 주제에 대한 논의는 IFRS 15의 요구사항을 어떻게 적용해야 하는지에 대한 견해가 다양함을 보여주었다. 이에 따라 IASB와 FASB에서 이 주제들을 논의하였고 IASB와 FASB는 각각 IFRS 15와 Topic 606의 제한된 범위의 개정을 제안하기로 결정하였다. IASB는 2015년 7월에 'IFRS 15의 명확화' 공개초안을 발표하였다. 해당 공개초안에서 제안한 개정 내용을 고려하여 IASB와 FASB는 각각 기준서의 시행일 연기를 논의하였다.

- BC453B IASB는 기준서 공표 후 얼마 안 되어 시행일을 변경하는 것은 이해관계자들에게 불확실성을 주며 나쁜 선택이 될 수 있다고 보았다. 시행일은 요구사항을 시행하는 데 필요한 기간에 대해 의견조회 과정에서 얻은 정보를 고려하여 설정된다. 따라서 IASB는 예외적인 상황에만 시행일의 변경을 고려할 것이다. IASB는 일부 기업은 기준서를 적용할 때 정보 기술 시스템과 프로세스를 변경해야 할 것을 예상하여 IFRS 15의 공표일과 시행일 사이에 이미 상당한 시간을 제공했다는 점에 주목하였다. IASB는 기업이 경과 규정(비교 재무정보의 재작성을 요구하지 않는 방법을 포함)을 선택 적용할 수 있도록 하여 IFRS 15로의 전환에 실질적인 경감 규정도 제공하였다. 더욱이 IASB

는 문단 BC453A에서 언급한 개정 내용은 이 기준서의 요구사항을 변경하는 것이 아니라 더 명확히 해줄 것으로 보았다.

BC453C 그럼에도 불구하고 IASB는 IFRS 15 시행일을 1년 연기하여 2018년 1월 1일로 할 것을 제안하기로 결정하였다. 그 이유는 다음 요인들이 복합적으로 작용하여 IFRS 15의 시행과 관련된 예외적인 환경이 조성되었기 때문이다.

- (1) IASB는 문단 BC453A에서 제안된 IFRS 15 개정 내용은 기준을 더 명확하게 하기 위한 것이지만, IFRS 15 최초 도입과 동시에 개정 내용을 적용하고 싶은 일부 기업에는 영향을 미칠 수 있다는 점을 인정하였다. 그 기업들은 기준서를 최초 적용한 다음 1~2년 사이에 기준서의 개정 내용을 적용하여 생기는 수익의 추가 변경 보고를 피하고 싶을 것이다. 시행일을 1년 연기한다면, 이 기업들에 기준서 개정 내용을 적용할 추가 시간을 제공할 수 있을 것이다.
- (2) IFRS 15의 실제 공표일은 IASB가 시행일 설정 당시에 예상했던 일자보다 늦어져서, 기업들은 예상했던 기간보다 실제 적용 기간이 부족해졌다.

BC453D 따라서 IASB는 2015년 5월에 공개초안 'IFRS 15 시행일'을 발표하여 IFRS 15의 시행일을 1년 연기하는 것을 제안하였다.

BC453E IASB는 1년을 연기하는 것이 IFRS 15 적용 준비에 충분한 추가 시간을 제공할 것이라고 결론지었다. IASB 위원들은 2014년 5월 IFRS 15 공표는 예정일보다 단지 몇 달이 늦었을 뿐, 몇 년이 늦은 것은 아니라고 보았다. 따라서 IFRS 15의 시행일을 1년보다 더 길게 연기하는 것은, IASB가 재무보고에 상당한 개선을 가져온다고 보는 새로운 기준서로의 전환을 많은 기업이 불필요하게 연기하는 결과를 가져올 것이다.

BC453F 대부분의 공개초안 의견제출자는 IASB가 주목한 하나 이상의 이유로 IFRS 15 시행일 연기 제안에 동의하였고 일부는 IFRS 15의 시행을 둘러싼 환경의 예외적인 특성에 주목하였다. 대부분의 의견제출자는 시행일은 1년 연기하는 것으로 충분하고, 적용의 질도 향상될 것이라는 점에 동의하였다.

BC453G IASB는 받은 피드백을 고려하여 기준서의 시행일을 연기하기로 확정하였다. IASB는 IFRS 15의 조기 적용을 허용한 기존 결정을 바꾸지 않았다.

BC453H IASB와 비슷하게 FASB는 ASU 2015-14 Topic 606 '고객과의 계약에서 생기는 수익: 시행일 연기'(Revenue from Contracts with Customers: Deferral of the Effective Date)를 2015년 8월에 공표하고 모든 기업에 Topic 606의 시행일을 1년 연기하였다. 따라서 상장기업은 Topic 606을 2017년 12월 15일 후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용해야 한다. FASB는 모든 기업에 Topic 606의 조기 적용을 허용하기로 결정하였지만, 상장기업은 Topic 606의 당초 시행일(2016년 12월 15일 후 최초로 시작되는 회계연도)보다 조기 적용할 수는 없다.

IFRS 15 명확화 (2016년에 공표한 개정 내용)

BC453I 문단 BC453C에서 설명하는 바와 같이, IFRS 15의 시행일을 2017년 1월 1일에서 2018년 1월 1일로 연기할 때 IASB가 고려한 사항 중 하나는 연기로 IFRS 15와 함께 'IFRS 15 명확화'를 적용하기 원하는 기업에 추가 시간이 제공될 것이라는 점이다. 따라서 IASB는 'IFRS 15 명확화'의 시행일을 IFRS 15의 수정 시행일과 일치하도록 하였다.

BC453J 더욱이 IASB는 기업이 시행일 전에 'IFRS 15 명확화'를 적용할 수

있도록 허용해야 한다고 결정하였다. 이는 기업에 다음 중 어느 하나의 선택을 허용할 것이다.

- (1) IFRS 15 최초 적용일과 같은 날에 'IFRS 15 명확화'를 적용함
- (2) IFRS 15를 조기 적용하는 경우에 이보다 나중에 'IFRS 15 명확화'를 적용함

다시 말해서, IFRS 15를 조기 적용하기로 결정한 기업은 그 기준서와 같이 아니면 후속 일자에 'IFRS 15 명확화'를 적용할 수 있는 유연성을 가질 것이다.

IFRS 15의 영향 분석

BC454 재무제표의 목적은 다양한 재무제표이용자의 경제적 의사결정에 유용한 정보, 즉 기업의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 관한 정보를 제공하는 것이다. IASB와 FASB는 이 목적을 이루기 위하여, 새로운 요구사항이 유의적인 필요를 충족하고, 개선된 재무보고에 따른 경제적 의사결정에서 얻는 전반적인 효익이 그러한 정보의 제공원가를 정당화하도록 보장하기 위해 노력한다. 예를 들면 IASB와 FASB는 재무제표의 이용자가 대용 정보를 만들기 위해 드는 원가와 비교하여 작성자가 정보를 만드는 것의 비교 우위를 고려한다. 이 평가에서 IASB와 FASB는 새로운 IFRS를 시행하는 데 드는 원가를 재무보고 시스템의 참여자들이 균등하게 부담하지 않을 수도 있다는 점을 알고 있다. 그러나 재무제표이용자와 재무제표 작성 기업 모두는 재무보고가 개선되면 효익을 얻는다. 이는 자본시장(신용제공 시장 포함)의 기능을 촉진하고 경제에서 자원의 효율적 배분을 촉진하는 것이다.

BC455 IASB와 FASB는 새로운 요구사항을 시행하는 데에 들 것으로 예상하는 원가와 각각의 새로운 IFRS와 관련하여 계속 들 원가와 계속 얻을 효익(이 원가와 효익은 일괄하여 '영향'이라고 부름)에 관하여 평가하고 지식을 공유하는 데에 노력한다. 이 영향 평가는 필연적으로 주관적이고 질적이다. 이는 원가와 특히 효익을 계량

화하기가 본질적으로 어렵기 때문이다. 비록 다른 회계기준제정기구들이 비슷한 유형의 분석을 할지라도, 이 분석을 계량화하기 위한 충분히 체계적이고 신뢰할만한 기술이 부족하다. 그러므로 IASB와 FASB는 이러한 영향 분석을 발전 과정의 일부로 본다. 또 새로운 요구사항이 적용된 다음에야 그 요구사항이 실제로 미칠 영향을 알 수 있기 때문에 수행한 평가는 새로운 요구사항이 미칠 것으로 예상하는 영향을 평가하는 것이다. 그 영향은 나중에 시행 후 검토(Post-implementation Review) 절차에서 분석한다.

개요

BC456 문단 BC2~BC3에서 설명하는 바와 같이, IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정의 불일치와 취약점을 없애고 수익과 관련된 공시 요구사항을 개선하기 위하여 IFRS 15를 개발하였다. 그러나 프로젝트를 진행하는 동안 내내 많은 재무제표 작성자와 일부 이용자들은 그들이 종전 수익인식 규정의 유의적인 취약점을 인지하지 못하였다고 설명하였다. 그러므로 그 작성자와 이용자는 새로운 수익기준의 적용 효익이 이 기준서의 시행원가를 정당화하는지에 의문을 제기하였다.

BC457 IFRS 15의 예상 영향에 대한 통찰력을 얻기 위하여, IASB와 FASB는 공식 공개초안과 의견수집활동을 통하여 이해관계자들과 폭넓게 협의하였다. 이 협의에는 공식적인 문서 3건(토론서 1건과 공개초안 2건)이 포함되는데, 이에 대하여 외부검토의견서를 1,500건 넘게 받고 이를 검토하였다. 이 프로젝트를 진행하는 동안에 IASB·FASB와 스태프는 재무제표이용자, 작성자, 감사인, 감독기구, 광범위한 산업 및 수많은 국가(법적 관할구역)의 그 밖의 이해관계자들과 650회가 넘는 회의를 개최하였다. 그 회의는 제안에 대한 일반적인 교육시간과 특정한 주제와 관련된 깊이 있는 토론이 포함되었다. 또 일부 회의에서는 특정 산업이나 특정 거래에

제안이 미치는 영향을 이해하는 데 집중하였다. 어떤 경우에는 IASB와 FASB가 제안의 영향에 관한 유의적인 운영상 우려나 그 밖의 우려가 있었던 특정 산업이나 특정한 주제에서 추가 의견수집을 실시하였다. 예를 들면 공시 요구사항의 주제에 대하여 재무제표 작성자와 이용자의 견해가 달랐기 때문에, IASB와 FASB는 재무제표이용자에게 더 유용하고, 작성자에게는 부담이 덜 되는 규정의 균형을 유지하는 방법을 논의하기 위하여 이용자와 작성자 그룹이 함께 하는 네 차례의 워크숍에서 더 자세한 피드백을 구했다(문단 BC328 참조). 또 거래가격 배분 원칙이 일반적인 휴대전화 계약에 미치는 영향 때문에 통신업계 대표자들이 우려하는 바를 더 잘 이해하기 위하여, IASB와 FASB는 그들과 수많은 회의를 열었고 그들의 우려를 재심의할 때 고려할 수 있었다. 통신업계에서 받은 피드백에 대한 IASB와 FASB의 고려사항과 결론은 문단 BC287~BC293과 BC473~BC476에 포함되어 있다.

BC458 IASB와 FASB는 재심의하는 동안에 모든 피드백을 고려하였고, 그 결과로 제안한 요구사항의 시행 및 적용 부담을 줄이기 위하여 수익인식모형의 다양한 측면을 수정하거나 명확히 하기로 결정하였다. 이 피드백에 대한 토론과 그에 따른 모형의 다양한 측면의 변경은 결론도출근거 곳곳에 포함되어 있고, 이 영향 분석에서 요약한다.

BC459 IASB와 FASB는 전반적으로 재무보고의 개선이 IFRS 15의 시행원가를 정당화할 것이라고 결론지었다. 이 평가를 하면서, IASB와 FASB는 다음 사항을 고려하였다.

- (1) 고객과의 계약에서 생기는 수익이 재무제표에 어떻게 보고되는가
- (2) 재무정보의 비교 가능성은 어떻게 개선되고, 재무보고의 개선으로 얻게 되는 더 나은 경제적 의사결정의 효익은 무엇인가
- (3) 재무제표 작성자의 예상 준수원가

(4) 재무제표이용자의 예상 분석원가

고객과의 계약에서 생기는 수익의 재무제표 보고

- BC460 IFRS 15는 종전 IFRS의 제한된 수익인식 규정과 US GAAP의 폭넓은 수익인식 개념 및 산업에 특화된 규정을, 고객과의 모든 수익 계약(다른 기준서의 적용범위에 포함되는 리스, 보험, 금융상품 계약은 제외)에 적용하는 확고하고 포괄적인 체계로 대체한다. 이 체계는 복잡한 거래에도 더 쉽게 적용해야 하고 진화하는 수익거래에 시기적절한 지침을 제공하는 기초를 제공한다.
- BC461 또 IFRS 15의 체계는, 종전에는 포괄적으로 다루지 않았던 용역제공 수익거래와 지적재산 라이선스 수익거래와 같은 거래에 대한 규정을 제공하여 공백을 메웠다. 또 IFRS 15에서는 종전에 특정 산업에서만 다루었던 계약변경과 같은 논제에 대해 규정을 제공한다. IFRS 15에서는 복수 요소 약정(multiple-element arrangements)과 같은 일부 거래에 대해서도 개선된 규정을 제공한다(문단 BC470~BC472 참조).
- BC462 고객과의 계약에서 생기는 수익 보고에서 IFRS 15가 미치는 가장 유의적인 영향 가운데 하나는 포괄적인 체계를 제공함으로써, 경제적으로 비슷한 거래의 회계처리가 더 많이 일치하도록 한 것이다. 이는 IFRS와 US GAAP의 종전 수익인식 규정이 가진 취약점 때문에 생긴 실무적 다양성을 없앨 것이기 때문이다. 그러나 IFRS 15를 공표하기 전에 존재하였던 종전 회계처리의 불일치와 실무적 다양성은 기업 간, 산업 간에 변화의 특성과 정도가 다양할 수 있음을 뜻할 수 있다. 예를 들면 통신업, 소프트웨어 산업과 같은 일부 산업에서는 유의적인 변화가 있을 수 있다. 이는 그 산업이 범위가 좁고 거래에 특화된 US GAAP의 산업별 수익인식 규정(IFRS를 적용하는 기업들이 이를 흔히 참고하였다)을 따랐기 때문이다. 그러나 건설업과 같은 다른 산업은 전반적으로 최소한의 변

화가 있을 수 있지만, 과거 특정 기업 또는 국가(법적 관할구역)에서 특정 거래에 적용하기 위하여 규정을 다르게 해석하고 있었다면 유의적인 변화가 있을 수 있다. 간단한 소매 거래와 같은 그 밖의 계약에서는 IFRS 15의 영향이 거의 없을 것이다. IASB와 FASB는 IFRS 15를 개발할 때 그 다양한 영향을 인지하였고, 의사 결정을 하면서 그것을 고려하였다. IASB와 FASB는 많은 경우에 IFRS 15의 요구사항이 종전 수익인식 규정이나 실무와 대체로 일치하여서, 많은 기업에 미치는 IFRS 15의 영향이 제한적이라고 보았다.

BC463 고객과의 계약에서 생기는 수익 보고(수익의 인식 및 측정)에서 일어나는 변화의 성격을 평가하면서, IASB와 FASB는 수익인식모형에서 다음의 부문이 일부 기업에 가장 유의적인 변화를 가져올 것으로 예상하였다.

- (1) 통제의 이전: 수익인식 시기의 기준
- (2) 계약상 수행의무의 식별
- (3) 상대적인 개별 판매가격에 기초하여 수행의무에 거래가격을 배분
- (4) 수익의 측정

통제의 이전: 수익인식 시기의 기준

BC464 종전 수익인식 규정에서는 일반적으로 이전한 자산이 재화인지 또는 용역인지에 따라 수익인식 시기를 결정하였다. IFRS와 US GAAP 모두 재화는 위험과 보상이 이전될 때, 용역은 용역을 수행하는 대로 수익을 인식하도록 요구하였다. 그러나 두 접근법 모두 수익인식 시기를 판단하는 데 어려움이 나타났고 경제적으로 비슷한 거래가 흔히 다르게 회계처리되었다. 예를 들면 기업이 재화의 이전에 대해 수익인식 시기를 판단할 때 더 많은 위험 및 보상(또는 어떤 다른 균형 상태)을 고객에게 이전하는지를 흔히

판단하기가 어려웠다. 일부 계약에서는, 이전한 자산이 재화인지 또는 용역인지를 해석하는 데 유의적인 어려움이 있을 수 있었고, 따라서 왜 어떤 자산은 이를 완성하였을 때 수익을 인식해야 하는지(예: 재화), 어떤 자산은 자산을 만들 때 수익을 지속적으로 인식해야 하는지(예: 용역) 합리화하기 어려운 점이 있었다. 이 어려움이 생긴 이유의 일부는 US GAAP에서는 용역의 정의가 모호하고 좁기 때문이며, IFRS에서는 어떤 경우에는 왜 기간에 걸쳐 용역에 대한 수익을 인식해야 하는지에 대한 명확한 근거(결론도 출근거)가 부족했기 때문이다. 어떤 경우에는 IFRS를 적용하는 기업이 왜 용역에 대한 수익을 기간에 걸쳐 인식해야 하는지에 대한 근거를 US GAAP에서 찾았다. 그 근거에서는 기업이 용역을 지속적으로 이전하고 있기 때문이라고 설명하였다. 그러나 그 근거는 특정 품목이 용역의 정의를 충족하는지를 판단하는 것에 관하여 IFRS에서 많은 구체적인 적용 문제를 해결하지 못하였다. 이에 대응하여 IASB는 부동산 건설을 재화로 회계처리하는지 또는 용역으로 회계처리하는지(한 시점에 또는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무인지)를 명확히 하기 위하여 해석서를 개발하였다. 그러나 많은 이들은 해석서에 있는 원칙을 이해하고 적용하기가 어렵다고 보았다.

BC465 종전 수익인식 규정에 관련된 어려움에 대응하여, IASB와 FASB는 재화와 용역 모두의 수익인식 시기를 판단하기 위하여 IFRS 15에서 하나의 체계를 적용하는 것이 수익 회계처리의 일치성을 높일 것이라고 보았다. 이는 그 체계를 계약 유형에만 적용하는 것이 아니라 계약 조건을 포함하여 이전한 재화나 용역의 속성에도 적용하기 때문이다. 또 IASB와 FASB는 통제의 이전이라는 개념에 기초한 IFRS 15의 핵심 원칙이 수익인식 시기의 판단에 더 객관적인 평가를 제공하기 때문에 보고의 일치성을 더욱 높일 것이라고 결정하였다.

BC466 IASB와 FASB는 핵심 원칙을 적용하더라도 모든 계약의 회계처리를 변경하는 결과를 가져오지 않을 수 있다는 점에 주목하였다. 예를 들면 IASB와 FASB는 건설계약의 경우에, 재화나 용역이 기간에 걸쳐 이전되는 경우(그러므로 기간에 걸쳐 이행되는 수행의 무임)에 대한 IFRS 15의 기준 적용과 종전 수익인식 규정에서 ‘용역’의 정의를 충족하는 계약에 요구하는 회계처리가 대체로 같아지는 결과를 가져올 것 같다는 점을 인정한다. 그러나 IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정에 따르면 계약한 활동(contract activities)이 용역이라고 결론짓기 어려울 수 있는 계약에 IFRS 15를 적용하면 그 계약에 대하여 변경될 수 있는 결과를 가져올 수 있다고 보았다. 이는 일부 제조 용역계약과 주거용 부동산 건설계약에서 생길 수 있다.

적용지침: 라이선싱

BC467 종전 수익인식 규정에서는 라이선스가 재화인지 또는 용역인지에 대한 파악을 기초로 라이선스의 수익인식 시기를 판단하지 않았다. 그러나 그 종전 규정은 제한적이었고 특정 산업에만 적용되었다. 예를 들면 US GAAP에서 라이선스에 대한 수익인식은 산업(예: 프랜차이즈, 미디어와 엔터테인먼트, 소프트웨어)에 따라 달랐고, 흔히 라이선스의 특징(예: 라이선스 기간, 지급조건)에 기초하였다. 그러므로 종전 수익인식 규정은 하나의 원칙 또는 규칙으로 모아지지 않았다. IFRS의 라이선스에 대한 종전 수익인식 규정에서는 ‘약정의 실질에 따라’ 수익을 인식하도록 요구하였다. 그러나 그 규정에서는 기업이 ‘약정의 실질’을 어떻게 판단해야 하는지 최소한의 지침만을 제공하였기 때문에, 실무에서 라이선스 회계처리에 유의적인 다양성이 존재하였다.

BC468 IASB와 FASB는 기업이 라이선스 약정을 어떻게 판단하고 회계처리해야 하는지를 IFRS 15의 적용지침에 포함하였다. 이 지침은 수

익인식모형의 주요 단계, 특히 계약상 수행의무를 식별하고 통제의 이전을 판단하는 단계를 적용하는 데에 기반을 두었으며, IASB와 FASB는 라이선스의 두 가지 유형을 구분하여 주요 단계를 운영할 수 있게 하였다. 또 IASB와 FASB는 그 주요 단계의 취지, 목적, 적용과 여러 라이선스의 차이점을 설명하기 위하여 적용지침에 그 지침에 대한 근거와 추가 적용사례를 포함하기로 결정하였다.

- BC469 IFRS 15의 라이선스에 대한 상세한 적용지침은 기업이 라이선스를 고객에게 이전하는 시기와, 따라서 수익을 인식할 수 있는 시기를 기업이 판단하는 데에 도움을 주기 위한 것이다. 라이선스에 대한 수익을 인식하는 방식이 과거에 실무적으로 다양했기 때문에, IFRS 15에 적용지침을 추가하면 일부 기업의 실무가 달라질 수 있다. 그러나 IASB와 FASB는 과거에 있었던 다양성과 불일치가, IASB와 FASB가 수익인식모형을 라이선스에 어떻게 적용하기로 결정하는지와 관계없이, 실무에 일부 변화가 일어날 것임을 뜻한다고 보았다.

계약상 수행의무의 식별

- BC470 IASB와 FASB는 안전에 수익인식 프로젝트를 추가하는 이유의 하나로 복수 요소가 결합된 약정에 대한 종전 IFRS와 US GAAP의 회계처리의 결함을 들었다. 비록 수익인식 프로젝트가 시작된 뒤에 US GAAP이 개선되었지만, 그 결함은 여전히 남아있었다. 예를 들면 종전 US GAAP에서는 수익거래의 회계단위를 결정하기 위해 '인도대상물(deliverable)'을 사용하였으나 그것의 정의는 없었다. IFRS에서는 무엇이 '별도로 식별할 수 있는 구성요소'를 구성하는지 판단하기 위한 지침을 제공하지 않은 채 수익은 '하나의 거래를 구성하는 별도로 식별할 수 있는 구성요소'로 인식될 수 있다고 인정하기만 했기 때문에 규정이 훨씬 더 적었다.

BC471 IFRS 15에서는 수행의무로 별도로 회계처리하는 약속한 재화나 용역을 정의하여 그 취약점을 해결한다. IFRS 15에서는 수행의무를 정의하고 수행의무의 식별 기준 및 요소를 제공한다. 이 수행의무는 구별되는 재화나 용역이라는 개념에 기초한다. 이 규정은 직관적인 결과가 나오는 의미 있고 비용에 비해 효과적인 방법으로 계약을 구분하려는 폭넓은 협의와 시도에 기초하여 개발되었다.

BC472 IASB와 FASB는 수행의무 식별에 관한 IFRS 15의 요구사항이 많은 기업에 유의적인 변화를 가져오지는 않을 수 있다고 보았다. 이는 많은 기업이 IFRS 15의 요구사항과 비슷한 방식으로 고객과의 계약을 구분하기 위한 실무를 개발하여 왔기 때문이다. 그러나 IASB와 FASB는 종전 US GAAP에서 구체적인 규정이 있었기 때문에, 부수적인 의무와 판매 인센티브의 회계처리에는 변화가 있을 것이라고 보았다(문단 BC87~BC93 참조). 그 재화나 용역은 수익인식의 목적상 종전에는 비용으로 인식하거나 무시하였지만, IFRS 15의 요구사항에서는 그 재화나 용역을 식별하고 수익을 인식하도록 요구하기 때문이다. IASB와 FASB는 특히 이 변화의 영향을 받는 두 가지 산업이 자동차산업(고객이 자동차를 구입할 때 약속하는 유지원가를 종전에는 비용으로 인식)과 통신업(때로는 묶음 판매의 일부로 제공하는 휴대전화 단말기에 수익을 배분하지 않았음)이라고 보았다.

상대적인 개별 판매가격에 기초하여 수행의무에 거래가격을 배분함

BC473 복수 요소 약정에 대가를 배분하기 위한 IFRS와 US GAAP의 종전 수익인식 규정은 서로 달랐다. IFRS 15 전에는 IFRS에 대가 배분에 관한 일반적인 요구사항이 없었다[한 해석서에는 한 가지 유형의 거래(고객충성포인트)에 대한 일부 구체적인 요구사항이 있

었다]. 이는 부분적으로는 수익의 요소나 회계단위를 규정하는 지침이 부족하기 때문이다. 이와 반대로 US GAAP에서는 일부 산업에서 복수 요소에 상대적인 판매가격기준으로 대가를 배분하도록 규정하였다. 또 US GAAP에서는 일부 산업에 기업이 판매자 특유의 객관적 증거를 사용하여 품목의 판매가격을 산정하도록 하는 명백한 요구사항을 포함하였으나, 어떤 경우에는 추정기법 사용을 허용하였다. 그러나 소프트웨어 산업의 배분에 관한 요구사항에서는 기업이 계약의 모든 요소에 대한 판매자 특유의 객관적 증거가 없다면, 개별 요소에 배분하는 것을 엄격히 금지하였다. 하나 이상의 인도하지 않은 요소에 대하여 사용할 수 있는 판매자 특유의 객관적 증거가 없는 경우가 흔하기 때문에, 모든 요소를 인도할 때까지 수익인식이 지연되었다.

BC474 비록 IFRS 15의 거래가격 배분 원칙이 일부 산업에 대한 종전 US GAAP (상대적인 개별 판매가격에 기초하여 거래가격을 배분함)과 대체로 일치하더라도, 특히 소프트웨어 산업에서 일부 결과가 달라질 수 있다. 이는 IASB와 FASB가 소프트웨어 약정에서 대가 배분에 관한 US GAAP의 제약적이고 산업에 특화된 규정(대가를 배분할 수 있으려면 판매자 특유의 객관적 증거가 있어야 한다는 규정)을 삭제하기로 결정하였기 때문이다. 그 대신에 IFRS 15에서는 개별 판매가격을 직접 관찰할 수 없다면, 기업이 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하도록 요구한다. IASB와 FASB는 계약상 모든 수행을 완료할 때가 아니라 수행의무를 이행할 때 수익을 인식하게 하는 이러한 변화가 소프트웨어 산업에 속한 기업의 성과를 더욱 잘 나타낼 수 있도록 한다고 보았다. 일부 예를 들면 IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정을 적용하여 얻은 결과가 기업의 성과를 충실히 나타내지 못했기 때문에 만들어진, 회계기준에서 요구하지 않은 측정치(non-GAAP measures)를 기업이 공시하지 않을 수 있게 되었다고 보았다.

BC475 IASB와 FASB는 수행의무 식별에 관한 요구사항과 함께 IFRS 15의 거래가격 배분에 관한 요구사항이 자동차산업과 통신업의 묶음 약정 회계처리에도 유의적인 변화를 가져올 수 있다고 보았다. 문단 BC457에서 설명하는 바와 같이, 통신업에서 받은 피드백에 대한 IASB와 FASB의 고려사항과 결론은 문단 BC287~BC293에 포함되었다.

BC476 IASB와 FASB는 비록 IFRS 15가 일부 산업에서 수행의무에 거래가격을 배분하는 것(그리고 결과적으로 수익인식의 금액 및 시기)에 유의적인 차이가 생기는 결과를 가져올 수 있을지라도, 그 변화는 산업 간 수익인식이 더욱 일치되도록 하는 데 필요하다고 보았다. 또 IASB와 FASB는 그 영향이 산업에 특화된 규정을 없애고 모든 수익거래에 적용할 수 있는 공통체계를 규정하려는 IASB와 FASB의 목적에 따른 결과였다고 보았다. 더욱이 IASB와 FASB는 IFRS 15의 배분 요구사항이 기초가 되는 경제적 실질을 더 면밀하게 반영하는 방식으로 거래를 회계처리하는 결과를 가져올 것이라고 보았다.

수익의 측정

BC477 US GAAP의 종전 수익 측정에 관한 요구사항은 제한적이고, 재화별, 용역별로 달랐다. US GAAP에서는 재화의 수익을 측정하는 방법에 대해 구체적인 요구사항을 제공하지 않았다. 그렇지만 재화에 대해 인식할 수 있는 수익 금액을 고정금액이나 확정할 수 있는 금액으로 제한하였다. IFRS는 재화와 용역 이전에 대하여 받았거나 받을 대가의 공정가치로 수익을 인식하도록 요구하였지만, IFRS 13이 2013년 1월 1일 전까지는 시행되지 않았기 때문에, 그 전에는 그 원칙의 적용방법에 대한 지침이 없었다. 그러므로 그 원칙은 일관되게 적용되지 않았다. 또 IFRS에는 변동대가 측정방법에 대한 지침이 거의 포함되지 않았다. 그러나 IFRS와 US

GAAP 모두 용역에 대한 수익인식 금액은 '신뢰성 있게 추정'할 수 있는 금액으로 제한해야 한다는 뜻을 나타냈다.

BC478 따라서 IFRS 15는 종전 수익인식 규정과 유의적으로 달라진 것으로 보인다. IFRS 15에서는 고객대가모형(customer consideration model)을 도입하고 거래가격(재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 정의)을 사용하여 수익을 측정하기 때문이다. 그러나 과거 실무는 이 접근법과 대체로 일치하였고 많은 기업은 고객이 지급하기로 약속한 금액을 기초로 수익 금액을 산정하였다. IFRS 15와 종전 수익인식 규정의 차이점은 대가가 변동될 수 있을 때 대가를 추정하는 추가 지침을 제공하고 수익이 과대 표시되지 않도록 그 추정치를 제약하는 데에 있다. 또 IFRS 15에서는 유의적인 금융요소, 비현금대가, 고객에게 지급하는 대가에 대한 회계처리와 같이 수익 측정의 다른 측면과 관련된 규정을 제공한다.

BC479 추가 지침에는 변동대가를 추정하는 두 가지 방법이 포함된다. 이는 오랜 기간에 걸쳐 개발된 확고한 추정 방법으로 많은 산업에서 인식하였던 수익 금액을 실질적으로 바꾸지 않을 수 있다. 그러나 변동대가의 추정이 금지되었거나 이를 수익인식에 사용하지 않았던 다른 경우에는 수익인식 시기를 바꿀 수 있다. 예를 들면 일부 유통 경로에서 가격이 최후 고객에 대한 최종 판매로 결정될 때 기업은 재화나 용역의 가격을 추정하지 않았을 수 있다. 그 경우에, 최종 판매 전까지는 수익을 인식하지 않았다. IASB와 FASB는 추정 방법에 대한 추가 지침이 그 경우에 수행 정도를 재무제표에 더욱 잘 반영해야 하고 변동대가의 추정이 더 일관되도록 해야 한다고 결론지었다. 또 추가 지침은 흔히 '최선의 추정'과 같이 정의되지 않은 용어로 감추어진 추정 과정을 재무제표이용자에게 더 투명하게 보여줄 것이다.

BC480 또 변동대가의 추정치를 제약하는 규정은 변동대가를 받을 권리를 갖게 될 가능성을 평가하고, 따라서 인식하는 수익 금액에 그 변동대가 추정치를 포함할지를 평가하기 위한 더 구체적인 접근법을 제공한다. 또 기업이 받을 권리를 갖게 될 변동대가의 금액 추정에 일관된 접근법을 요구하여 재무제표에 인식한 수익 금액에 대해 재무제표이용자가 더 큰 확신을 갖도록 할 것이다. IASB와 FASB는 변동대가의 추정치 제약에 관한 요구사항을 포함한 이유의 일부는 추정치가 고품질이어야 한다고 요구하는 재무제표이용자의 피드백이 있었고 또 재무제표 오류의 유의적인 부분은 수익의 과대 계상과 관련되기 때문이다.

재무정보의 비교 가능성 개선과 더 나은 경제적 의사결정

BC481 IFRS 15 공표 전에는, US GAAP을 적용하는 기업이 경제적으로 비슷한 수익거래를 회계처리하는 데에 산업 내에서, 산업 간에 유의적인 차이가 있었다. IFRS를 적용하는 기업이 수익거래를 회계처리하는 실무도 유의적으로 다양했다. 그 차이 때문에 재무제표이용자가 수익의 숫자를 이해하고 비교하기 어려웠다. 문단 BC460~BC480에서 설명하는 바와 같이, 이 다양성 중 일부는 전반적으로 그리고 특정 주제에 관한 IFRS의 수익인식 규정이 제한적이었기 때문에 생겼다. 더욱이 제공된 그 규정은 복잡한 거래에 적용하기가 어려웠는데 일부 원인은 그 규정에 대한 근거가 없었기(결론도출근거가 없었기) 때문이다. 또 그 차이는 US GAAP의 종전 수익인식 규정이 방대하고 흔히 산업에 특화되거나 거래에 특화되었기 때문에 생겼다. 이는 수익에 관한 정보를 재무제표이용자가 해석하기 어렵게 만들었다. IASB와 FASB는 실무적 다양성과 이용자의 어려움은 일부 작성자들이 흔히 US GAAP을 선별적으로 참조하였기 때문에 IFRS를 적용하는 기업으로 확대되었다는 점에 주목하였다.

BC482 재무제표이용자의 수익 분석은 수익에 대한 종전 공시 요구사항

이 불충분하여 한층 더 어려웠다. 따라서 재무제표이용자는 기업의 수익뿐만 아니라 그 수익을 인식할 때 내린 판단과 추정치를 이해하기 어렵다는 것을 알았다. 그러나 많은 기업은 수익에 관한 추가 정보를 투자자에 제공할 필요가 있음을 인정하여 재무제표 외에 그 밖의 보고서(예: 실적 발표, 주주보고서)에서 이 정보를 제공하였다.

BC483 IFRS와 US GAAP을 적용하는 모든 기업이 적용할 확고하고 포괄적인 체계를 제공함으로써, IFRS 15는 과거의 실무적 다양성을 없애고, 기업 간, 산업 간, 보고기간 간 비교 가능성을 더 높일 것이다. 또 IASB와 FASB는 공통 수익기준이 IFRS나 US GAAP에 따라 재무제표를 작성하는 기업들 간에 수익 재무보고를 비교 가능하게 하고, 이것은 이용자에게 유의적인 효익이 될 것이라고 보았다. 더욱이 규정에 대한 근거(결론도출근거)를 제공함으로써, 그 체계는 광범위한 거래 및 계약에 더 쉽게 적용되어야 한다.

BC484 또 IFRS 15에서는 재무제표에 보고되는 수익에 관한 정보를 크게 개선하는 포괄적인 공시 요구사항을 제공한다(문단 BC327~BC361 참조). 특히 수익에 관한 정보는 재무제표이용자가 기업의 고객과의 계약과 그 계약에서 생기는 수익을 더 잘 이해하고 현금흐름을 더 잘 예측할 수 있도록 한다. 이 정보는 재무제표이용자가 더욱 잘 아는 상태에서 경제적 의사결정을 내리도록 도와준다. IASB와 FASB는 이 개선이 작성자의 IFRS 15 적용원가를 높일 수 있음을 인정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 이 원가가 기업의 성과와 전망치를 분석하고 이해하려는 재무제표이용자에게 매우 중요한 분야에서 재무보고의 유용성을 개선하는 데 필요하다고 결론지었다.

BC485 의견수집을 하는 동안에 IASB와 FASB는 IFRS 15에서 요구하는 공시가 종전 수익인식 규정으로는 일부 기업의 성과를 적절히 나

타내지 못하여, 이에 대한 대안으로 만들었던 다양한 보고 측정치를 없애는 데 도움을 줄 수 있다는 것을 알게 되었다. 이와 반대로, IASB와 FASB는 변화가 더 유의적일 수 있는 다른 산업에서는 재무제표이용자가 종전 회계처리 규정과 IFRS 15의 요구사항의 차이를 이해할 수 있도록 돕기 위한 대안으로서 성과 측정치를 만들어야 할 수도 있다는 점에 주목하였다. 그러나 그 규정은 성과를 적절하게 나타내기 때문에, IASB와 FASB는 이 성과 측정치가 장기적으로는 필요하지 않을 것으로 예상된다.

작성자의 준수원가

BC486 모든 새로운 규정과 같이 IFRS 15를 이행하는 데에도 원가가 들 것이다. IFRS 15를 적용해야 할 산업 및 기업의 폭이 넓고 종전 수익인식 규정에 따라 존재하였던 실무적 다양성 때문에, 재무제표 작성자가 부담하는 원가를 일반화하기는 어렵다. 그러나 영향을 받을 산업 및 기업의 폭이 넓기 때문에, 대부분의 기업은 적어도 어느 정도 원가를 부담할 것이다. IASB와 FASB는 대다수의 재무제표 작성자가 대체로 다음의 원가를 부담할 것이라고 예상한다.

- (1) 달라진 내용을 시행하거나 계약자료를 수집하고 보관하는 데 사용되는 달라지거나 새로운 시스템·과정·통제를 개발하고, 필요한 추정치를 만들고, 필요한 공시를 제공하기 위한 원가(외부 컨설턴트에게 지급하는 수수료가 포함될 수 있음)
- (2) IFRS 15를 따르기 위해 필요할 수 있는 종업원을 추가 고용하고, 절차 및 내부통제를 수정하기 위한 원가
- (3) IFRS 15를 최초로 적용하는 기간의 재무제표를 감사하기 위하여 외부감사인에게 지급하는 수수료의 증가분
- (4) IFRS 15의 영향에 대하여 경영진, 재무담당자, 그 밖의 인원을 교육하는 데 드는 원가

- (5) 재무제표에 미치는 영향에 대하여 재무제표이용자를 교육하는 데 드는 원가

BC487 문단 BC486에서 열거하는 많은 원가는 IFRS 15를 최초 적용할 때에만 들기 때문에 비정상적일 것이다. 그러나 IFRS 15 적용 결과로 유의적인 변화가 일어날 것으로 예상하는 일부 기업은 IFRS 15를 계속 적용하여 다음의 원가가 장기적으로 늘어날 것이라고 예상한다.

- (1) 공시의 양이 증가하고 필요한 일부 추정치(예: 개별 판매가격 및 변동대가의 추정치)에 대한 감사의 어려움으로 감사수수료가 상승
- (2) 개선된 시스템을 유지하고 거래를 수정하는 데 드는 원가
- (3) 더 많은 인건비

BC488 IASB와 FASB는 의사결정을 할 때 전반적으로 그리고 IFRS 15의 특정 규정과 관련하여 이 기준서에 대한 영향 분석에서 그 원가를 고려하였다. IASB·FASB 위원과 스태프는 토론회와 두 개의 공개초안 제안에서 생긴 일부 운영상 문제를 더 잘 이해하기 위해 광범위한 산업과 국가(법적 관할구역)에 걸쳐 폭넓게 논의하였다. IASB와 FASB는 재심의하는 동안에 피드백을 고려하였고, 그 결과로 요구사항을 시행하고 적용하는 데에 따르는 부담을 줄이기 위하여 수익인식모형의 많은 측면을 수정하거나 명확히 하였다. 그 결정과 근거는 변동대가와 유의적인 금융요소와 같은 수익인식모형의 특정 측면과 관련하여 결론도출근거에 기록하였다. 그 명확히 한 내용과 수정 사항은 다음과 같다.

- (1) 포트폴리오의 사용을 명확히 함: IASB와 FASB는 많은 기업들, 특히 비슷한 고객층과 많은 수의 비슷한 계약을 맺는 기업은 각 계약을 개별적으로 회계처리하기 위해 시스템을 개발할 필요가 없음을 명확히 하였다. 그 경우에 IASB와 FASB는 비슷

한 계약들의 포트폴리오에 요구사항을 적용할 수 있다는 점에 주목하였다.

- (2) 실무적 간편법: 실무적 간편법을 적용할 경우에 IASB와 FASB는 수익인식금액이나 수익인식 시점에 실무적 간편법을 적용한 영향이 제한적일 것으로 판단한 상황에서, 규정을 단순하게 따를 수 있도록 일부 실무적 간편법(예: 유의적인 금융요소에 대한 거래가격 조정에 관한 요구사항)을 추가하였다.
- (3) 공시 요구사항: IASB와 FASB는 계약 잔액에 대한 상세한 조정 명세를 제공하도록 요구하는 2011년 공개초안에서 제안한 공시 요구사항에서 엄격함을 없앴다. 그 대신에 IASB와 FASB는 기초 잔액과 기말 잔액 그리고 그 잔액의 변동에 대한 일부 정보만을 요구하기로 결정하였다. IASB와 FASB는 계약체결원가나 계약이행원가에 대해 2011년 공개초안에서 제안한 조정 명세에서도 비슷한 경감 규정을 제공하였다.
- (4) 경과 규정: IASB와 FASB는 종전 수익인식 규정에서 IFRS 15로 전환하면서 주로 시스템 변경원가와 운영상 변경원가가 들 것이라고 예상하였다. 그러므로 IFRS 15로 전환하는 것과 관련된 시행원가와 복잡성을 줄이기 위하여, IASB와 FASB는 그 규정을 소급 적용하는 경우에 선택적으로 사용할 수 있도록 실무적 간편법을 제공하기로 결정하였다. 또 IASB와 FASB는 과거 기간에 대해 재무제표 재작성을 요구하지 않기 때문에 많은 기업의 전환원가를 줄여주는 대안(누적효과 일괄조정 경과조치, cumulative catch-up transition method)을 도입하였다.
- (5) 추가 사례: IASB와 FASB는 의견제출자의 요청에 따라 새로운 규정의 시행과 이해를 도울 수 있도록 마련한 교육지침을 제공함으로써 IFRS 15의 다양한 측면을 설명한 예시를 제공하기로 하였다. IASB와 FASB는 이러한 사례를 제공함으로써 최초 및 후속 준수원가를 줄이고, 따라서 적용의 일관성과 재무제표의 비교 가능성을 향상하는 데 도움을 준다고 결론지었다.

재무제표이용자를 위한 분석 원가

BC489 IASB와 FASB는 모든 새로운 규정과 마찬가지로, 재무제표이용자를 위한 교육기간과 조정기간이 있을 것이며, 그 동안 원가가 들 수 있음에 주목하였다. 그 원가에는 재무제표이용자들이 절차를 수정하고 분석하는 데 드는 원가가 포함될 수 있다. 그러나 그 원가는 비정상적일 것 같고, 개선된 공시 요구사항에 따라 제공되는 추가 정보로 장기적으로는 원가가 절감되어 이를 상쇄할 것으로 예상한다. 또 재무제표이용자는 국가(법적 관할구역) 간, 산업 간, 거래 간에 걸쳐 적용되는 IFRS 15에서 만든 공통체계 때문에 장기적으로는 교육원가도 절감될 수 있다고 본다.

BC490 IASB와 FASB의 견해는 IFRS 15를 적용하여 얻는 재무제표이용자의 유의적인 효익은 그들이 부담할 수 있는 비용을 정당화할 것이라는 것이다. 그 효익은 다음과 같다.

- (1) 고객과의 계약에서 생기는 수익 보고의 비교 가능성 및 일관성 제고
- (2) 기업 성과를 더 잘 나타냄
- (3) 기업의 계약과 수익창출활동에 대한 이해 개선

결론

BC491 IASB와 FASB는 IFRS 15¹⁷⁾의 공표로 문단 BC3에서 요약한 그들의 목적을 이루었다고 결론지었다. 이는 IFRS 15가 다음과 같은 확고하고 포괄적인 체계를 제공하기 때문이다.

- (1) 광범위한 거래와 산업에서 적용할 것이고, 산업 간, 국가(법적 관할구역) 간 수익인식의 비교 가능성을 개선할 것이다.
- (2) 복잡한 거래와 진화하는 거래에 적용할 수 있으므로 이것은 수익인식에 일관성을 더 높일 것이다.

17) 각주 1에서 나타낸 바와 같이, 달리 나타내지 않는다면, 이 결론도출근거에서 IFRS 15에 대한 모든 참조는 FASB ASC®의 Topic 606를 참조하는 것으로 읽을 수 있다.

- (3) 수익에 대한 이해 가능성을 개선할 강화된 공시를 요구할 것이고, 이것도 기업의 성과 및 전망 분석에 매우 중요한 부분이다.

BC492 이러한 목표 달성을 고려하여 IASB와 FASB는 IFRS 15를 공표하면 재무보고를 전반적으로 개선하는 결과를 가져올 것이라고 판단하였다. IASB와 FASB는 이 효익이 지속될 것이고 주로 종전 수익인식 규정에서 IFRS 15로 전환하는 동안에 드는 시행원가(예: 시스템 변경과 운영상 변경)를 정당화한다고도 결론지었다.

BC493 그러나 종전 수익인식 규정의 차이 때문에, IASB와 FASB는 IFRS 15가 '재무보고를 개선'한다는 결론에 대한 각자의 근거가 조금 다르다는 점에 주목하였다. 그 근거의 차이는 다음과 같다.

- (1) US GAAP의 종전 수익인식기준은 규칙중심(rule-based)이었고 특정 거래 및 산업에 대해 구체적인 규정을 제공하였다. 또 구체적인 지침의 적용범위에 직접 포함되지 않은 거래가 있었다. 그러므로 경제적으로 비슷한 거래가 흔히 다르게 회계처리되었다. 전반적으로 Topic 606의 확고하고 포괄적인 체계는 경제적으로 비슷한 거래에 대한 회계처리의 비교 가능성을 개선할 것이며, 그 거래의 경제적 실질을 더 잘 반영하는 회계처리를 하는 결과를 가져올 것이다.
- (2) 문단 BC460에 설명하는 바와 같이, IFRS의 종전 수익인식 규정은 제한적이었다. 특히 IFRS는 복수 요소가 결합된 약정과 그 요소에 대가를 배분하는 방법과 같은 수익인식의 많은 핵심 논제와 관련된 일반적인 요구사항을 포함하지 않았다. 또 IFRS의 종전 수익인식 규정에 결론도출근거가 부족하여 그 규정의 원칙을 적용하는 방법을 판단하는 데 어려움이 있었다. 이 요소들이 결합되어 국가(법적 관할구역) 간, 산업 간 실무적 다양성의 원인이 되었다. 포괄적인 체계와 결론도출근거를 제공하면 IFRS 15는 종전 수익인식 규정을 유의적으로 개선할

것이다. 따라서 IFRS 15는 종전의 실무적 다양성을 없애 재무 보고를 개선할 것이다.

결과적인 개정

기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 자산의 판매

BC494 IASB와 FASB는 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전에 대하여 각각의 기준을 개정하여 기업이 다음 주제에 IFRS 15의 요구사항을 적용하도록 요구하기로 결정하였다.

- (1) 통제: 자산을 언제 제거할지 판단
- (2) 측정: 자산을 제거할 때 인식할 손익 금액을 산정(거래가격이 변동될 수 있는 경우에 그 거래가격에 대한 제약을 포함)

BC495 또 FASB는 비금융자산을 이전하는 계약의 존재에 대하여 Topic 606의 요구사항을 적용하기로 결정하였다. 그 요구사항에서는 기업에 당사자들이 계약에 따라 수행하기로 확약한 것인지를 판단하도록 요구한다. 이는 판매자가 구매자에게 유의적인 금융을 제공한 부동산 판매의 경우에는 어려울 수 있다.

BC496 이 개정은 IAS 16, IAS 38, IAS 40, Topic 360과 Topic 350 ‘무형 자산: 영업권 등(Intangibles—Goodwill and Other)’이 변경되는 결과를 가져올 것이다. 이 기준서들의 변경은 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전에 대하여 IFRS와 US GAAP의 회계처리 규정이 같아지는 결과를 가져올 것이다. 그러나 이 기준서들의 규정이 종전 IFRS와 US GAAP에서 서로 달랐기 때문에 IASB와 FASB는 그 변경에 대해 서로 다른 이유가 있다.

결과적인 US GAAP 개정

BC497 기업의 통상적인 활동의 산출물인 부동산의 판매계약은 고객과의

계약의 정의를 충족하고 따라서 Topic 606의 적용범위에 포함된다. Subtopic 360-20 '부동산 판매(*Real Estate Sales*)'에서 부동산이 기업의 통상적인 활동의 산출물인지에 관계없이 모든 부동산 판매의 이익 인식에 관한 요구사항을 제공하였기 때문에 FASB는 Topic 606의 적용범위에 포함되지 않은 계약에 대하여 Subtopic 360-20의 요구사항을 유지하는 경우의 영향을 고려하였다. FASB는 그 규정을 유지하면 거래가 고객과의 계약인지에 따라 기업이 부동산 판매 손익을 다르게 인식하는 결과를 가져올 수 있다는 점에 주목하였다. 그러나 기업의 통상적인 활동의 산출물인 부동산의 판매와 그렇지 않은 경우의 부동산 판매 사이에는 경제적인 차이가 거의 없다. 따라서 회계처리의 차이는 포괄손익계산서에서 손익의 표시(수익과 비용, 차손익)에만 관련이 있어야 한다.

BC498 따라서 FASB는 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 부동산(실질적 부동산 포함)의 이전에 대하여 계약의 존재, 통제, 계약의 측정에 Topic 606의 요구사항을 적용하도록 기업에 요구하기 위해 Topic 360을 개정하고 Subtopic 610-20 '비금융자산의 제거 손익(*Gains and Losses from the Derecognition of Non financial Assets*)'을 제정하기로 결정하였다. 부동산이 하나의 사업이라면(그리고 실질적 비금융자산도 아니라면) 연결에 대한 Subtopic 810-10의 요구사항을 적용한다.

BC499 FASB는 기업은 매출이 생기지 않는 거래(예: Topic 360의 적용범위에 포함되는 유형자산이나 Topic 350의 적용범위에 포함되는 무형자산)에서 모든 비금융자산의 이전에 대하여 계약의 존재, 통제, 계약의 측정에 Topic 606의 요구사항을 적용하도록 규정하기로도 결정하였다. 그와 같이 결정한 주요 이유는 US GAAP에 비금융자산이 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아니고 사업이나 비영리 활동을 구성하지 않는 경우에 비금융자산의 회계처리에 대한 명확한 규정이 없기 때문이다. 또 FASB는 문단 606-10-25-1

의 기준을 충족하지 못하는 계약에 관한 회계처리 지침을 추가하기로 결정하였는데 이는 Topic 350과 Topic 360에 관련 지침이 없기 때문이다.

결과적인 IFRS 개정

BC500 IFRS에서 IAS 16, IAS 38, IAS 40의 적용범위에 포함되는 자산을 매각하는 기업은 자산을 언제 제거할지를 판단하는 데 IFRS 종전 수익 기준서의 인식 원칙을 적용하였을 것이고 자산 이전으로 생기는 손익을 산정할 때에는 대가를 공정가치로 측정하였을 것이다. 그러나 IASB는 자산의 이전에 변동대가가 포함되는 경우에 손익 인식에 실무적 다양성이 있다는 점에 주목하였다. 이는 IFRS 종전 수익 기준서에서는 변동대가에 대한 구체적인 요구사항을 제공하지 않았기 때문이다. IASB는 통제와 측정[손익을 산정하는데 사용한 변동대가(금액)에 대한 제약을 포함]에 IFRS 15의 요구사항을 적용하도록 요구하면 실무적 다양성을 없앨 것이라고 결정하였다. IFRS 15의 요구사항에서는 변동대가 회계처리에 대한 명확한 원칙을 제공하기 때문이다.

BC501 IASB는 IAS 16, IAS 38, IAS 40의 적용범위에 포함되는 비금융자산의 이전에 대한 측정 기준으로 공정가치를 유지할지를 고려하였다. 그러나 IASB는 이 제안을 채택하지 않았고 문단 BC500에서 설명하는 바와 같이 기업이 통상적인 활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전에 IFRS 15의 측정 요구사항을 적용하도록 요구하기로 결정하였는데 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전으로 생기는 차익을 수익 측정과 같은 규정을 사용하여 측정하면 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공한다. IASB는 기업들이 비금융자산 이전으로 인식할 차익에 변동대가 추정치의 제약에 관한 요구사항을 적용한다면 유용한 정보를 제공할 것

이라고 결정하였다. IASB는 이전한 자산의 원가 기준이 제약을 받는 대가보다 큰 몇몇 경우에 이전 손실이 생기는 결과를 가져올 수 있음을 인정하였다. 이는 자산의 원가 기준이 공정가치를 사용하여 산정되는 경우에 생길 수 있다. 그러나 IASB는 변동대가의 유의적인 불확실성 때문에 이 결과는 재무제표 이용자들에게 적절하고 유용하다는 점에 주목하였다. 또 IASB는 이 결과가, 변동대가가 제약을 받지만 기업이 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전한 고객과의 거래의 결과와 일치한다는 점에 주목하였다.

- (2) 기업의 처분과 같이 다른 기준서(예: IFRS 10)에 따라 공정가치로 회계처리하는 다른 자산의 처분과 일치하도록 비금융자산의 이전으로 생기는 차익을 측정할 필요는 없다. 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 비금융자산의 이전은 다른 자산의 처분보다는 고객에게 자산을 이전하는 것과 더 비슷하기 때문이다.
- (3) IFRS 15의 측정 요구사항을 적용하면 US GAAP과 일치하게 된다.

별도 프로젝트

BC502 IASB와 FASB는 비금융자산 이전에 대한 지침의 변경을 별도 프로젝트에서 고려해야 할지도 고려하였다. IASB와 FASB는 별도 프로젝트를 수행한다는 것은 그 프로젝트를 완료하여 시행하기 전까지는 기존 기준서를 변경하지 않을 것임을 뜻한다는 점에 주목하였다. IASB와 FASB의 다른 기준 제정의 우선 순위와 기준서를 공포하는 데 필요한 모든 관련 정규절차를 완료하는 데 요구되는 시간 때문에 기존 규정을 대체하기까지는 몇 년이 걸릴 수 있다. IASB와 FASB는 결과적인 개정안을 진행하지 않을 경우에 다음과 같은 영향이 있을 것이라고 보았다.

- (1) IASB는 IFRS로 보고하는 기업들을 위해 IFRS 종전 수익 기준서의 수익인식 기준을 포함하기 위하여 IAS 16, IAS 38, IAS 40을 개정할 필요가 있을 것이다. 이는 비금융자산의 이전에 대한 인식 및 측정 규정이 고객과의 계약과 비교하여 달라지는 결과를 가져올 것이다.
- (2) US GAAP을 적용하여 보고하는 기업들의 경우에는 부동산 판매에 대하여 고객에게 자산을 이전하는지에 따라 두 개의 인식 및 측정 규정이 있게 될 것이다. 더욱이 US GAAP에서는 Subtopic 360-10(예: 장비)이나 Topic 350(예: 무형자산)의 적용 범위에 포함되는 비금융자산(부동산 제외)의 이전에 관한 구체적인 요구사항이 제공되지 않을 것이다.

BC503 따라서 IASB와 FASB는 결과적인 개정을 해야 한다는 2011년 공개초안의 결정을 재확인하였다. 이는 IFRS와 US GAAP의 비금융자산 이전에 대한 회계처리의 일치를 가져오고, US GAAP에 비금융자산 이전에 대한 회계처리 규정이 없다는 문제점을 해결하며, IFRS에 비금융자산 이전에 대한 별도 인식기준 유지로 생길 수 있는 복잡성을 없애는 결과를 가져오기 때문이다.

IFRS 최초채택기업의 경과 규정

BC504 경과 규정을 재심의하는 동안에, IASB는 IFRS 1을 개정하여 IFRS 최초채택기업에 IFRS 15 도입과 같은 경과 규정을 사용할 수 있도록 허용할 것인지를 고려하였다. 이는 다음과 같이 IFRS 15 문단 C3에 규정되어 있다.

- (1) IAS 8에 따라 표시하는 각 과거 기간에 소급하여 적용하되, 문단 C5의 실무적 간편법을 적용할 수 있음
- (2) IFRS 15 문단 C7~C8에 따라 IFRS 15의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일(IFRS 최초채택기업에는 첫 IFRS 보고기간이 될 것임)에 인식하도록 소급하여 적용

- BC505 IASB는 IFRS 15 문단 C5의 실무적 간편법을 최초채택기업도 적용해야 한다고 결정하였다. IFRS 최초채택기업과 이미 IFRS를 적용하는 기업 모두 비슷한 어려움에 직면할 것이기 때문이다. IASB는 IFRS 1에서 첫 IFRS 보고기간 말에 유효한 회계정책을 IFRS 전환일부터 모든 보고기간에 적용하도록 요구하는 점에 주목하였다. 이는 이미 IFRS를 적용한 기업들의 소급 적용과 동일하다. 일부 IASB 위원들은 IFRS를 도입하지 않은 많은 국가(법적 관할구역)의 수익 기준서가 현행 IFRS와 비슷하다는 점에 주목하였다. 그 국가(법적 관할구역)들에서 최초채택기업의 출발점은 IFRS를 이미 적용한 기업과 비슷할 것이다.
- BC506 IASB는 기업이 사용한 문단 C5의 어떠한 실무적 간편법도 이 실무적 간편법을 표시하는 모든 보고기간에 일관되게 적용해야 하고 사용한 실무적 간편법과 그 실무적 간편법 적용의 추정 효과를 공시해야 한다고도 명확히 하였다(IFRS 15 문단 C6 참조).
- BC507 문단 BC439~BC444에서는 IASB와 FASB가 IFRS 15에 추가 경과조치를 포함한 근거를 설명한다. 그 방법은 기업(IFRS 최초채택기업이 아닌 기업)에 IFRS 15를 소급 적용하고 그 최초 적용 누적효과를 해당 연도에 인식하도록 요구한다(‘누적효과 일괄조정’ 경과조치라고 부름). 누적효과 일괄조정 경과조치를 사용하면 기업은 최초적용일(IFRS 최초채택기업이 적용하는 경우에는 이것이 기업의 첫 IFRS 보고기간이 될 것임)이 시작될 때에 완료되지 않은 계약에만 규정을 소급 적용할 것이다.
- BC508 그러나 IASB는 최초채택기업들이 누적효과 일괄조정 경과조치를 사용할 수 있도록 하기 위해 IFRS 1을 개정하지는 않기로 결정하였다. 그 방법은 IFRS 1의 원칙과 일치하지 않기 때문이다. 이는 그 방법이 IFRS 최초채택기업의 첫 IFRS 재무제표에서 재작성하는 비교 연도에 경감 규정을 제공하여 비교 가능성을 없앨 것이

기 때문이다. IASB는 누적효과 일괄조정 경과조치가 소급 적용의 부담을 줄이지 못할 수 있다고도 보았다. 그것은 잠재적으로 자본에 대한 두 개의 별도 조정 명세를 요구할 것이기 때문이다. 하나는 가장 이른 비교 기간에 인식할 IFRS로의 전환에 대하여, 또 하나는 기업의 첫 IFRS 보고기간의 시작시점에 인식할 IFRS 15의 적용에 대한 것이다. 이는 재무제표 작성자에게 어려울뿐만 아니라 재무제표이용자들을 혼란스럽게 할 수 있다.

BC509 최초채택기업들이 누적효과 일괄조정 경과조치를 사용할 수 있도록 IFRS 1의 수정을 하지 않기로 결정하였으나 IASB는 IFRS 1을 개정하여 최초채택기업들에게 표시하는 가장 이른 기간 전에 완료된 계약에 대한 회계처리에 IFRS 15 요구사항의 선택적 면제 규정을 제공하기로 결정하였다. 이 면제 규정에 따르면, 최초채택 기업은 표시하는 가장 이른 기간 전에 종전 GAAP에 따라 수익을 모두 인식한 모든 계약에 대해 재무제표를 재작성해야 하는 것이 아닐 것이다.

2011년 공개초안과 달라진 주요 내용 요약

BC510 2011년 공개초안과 달라진 주요 내용은 다음과 같다.

- (1) IFRS 15는 고객과의 계약 식별에 관련된 추가 요구사항을 포함한다. 구체적으로 말하면 IFRS 15는 기업이 IFRS 15 요구사항을 계약에 적용하기 전에 반드시 충족해야 하는 추가 기준을 포함한다. IFRS 15 문단 9(5)의 기준은 기업에 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가를 고객이 지급할 가능성이 높은지를 고객의 지급 능력 및 의도를 판단하여 결론을 내리도록 요구한다. 또 IFRS 15에서는 규정된 기준을 충족하지 못하여 IFRS 15를 적용할 수 없는 계약의 회계처리 지침도 제공한다.
- (2) IFRS 15에서는 변동대가 추정치 계약에 관한 요구사항의 목적을 명확히 하고 언제 그 추정치를 거래가격에 포함할지를 판단하기 위해 '가능성이 매우 높다'라는 신뢰도를 제공한다. 이

는 2011년 공개초안과는 달라진 것이다. 그 공개초안에서는 기업이 그 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 상당히 확신하는 (reasonably assured) 때에 변동대가 추정치에 대해 수익을 인식할 수 있다고 규정하였다.

- (3) IFRS 15에서는 거래가격을 수행의무에 배분하기 위한 추가 지침을 제공한다.

(가) 잔여접근법은 적어도 하나의 재화나 용역의 개별 판매가격이 매우 다양하지 않거나 불확실하지 않은 경우에 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 둘 이상의 재화나 용역에 사용할 수 있다.

(나) 수행의무에 할인액을 배분하려면 개별 판매가격이 매우 다양하거나 불확실한 재화나 용역의 개별 판매가격을 추정하기 위하여 잔여접근법을 사용하기 전에 해야 한다.

- (4) IFRS 15는 계약에서 수행의무를 식별하고 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하는지를 판단하는 원칙을 2011년 공개초안에서 가져왔다. 그러나 IFRS 15에서는 그 원칙을 명확히 하고 그 원칙을 기업이 적용하기 위한 추가 지침을 제공한다.

- (5) IFRS 15에서는 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는 기업의 지적재산에 접근할 권리를 제공하는 라이선스와 라이선스를 부여한 시점에 존재하는 지적재산을 사용할 권리를 제공하는 라이선스를 구별함으로써 고객이 라이선스를 언제 통제하게 되는지를 판단하는 추가 지침을 제공한다. 이 판단은 기업이 라이선스를 이전하는 수행의무를 한 시점에 이행하는지 또는 기간에 걸쳐 이행하는지에 영향을 미칠 것이다. 이는 2011년 공개초안과는 달라졌음을 나타낸다. 그 공개초안에서 모든 라이선스는 고객이 권리를 통제하게 되는 시점에 고객에게 이전된다고 규정하였다. IFRS 15에서는 라이선스가 고객에게 언제 이전되는지를 판단하기 전에 기업은 계약상 약속을 고려하고 수행의무 식별에 관한 요구사항을 적용할 것도 명확히 한다.

- (6) IFRS 15는 2011년 공개초안에서 제안하였던 수행의무가 손실 부담의무인지를 판단하기 위한 검사에 관한 요구사항을 포함하지 않는다.
- (7) IFRS 15는 고객과의 계약에서 생기는 수익에 대해 필요한 공시사항을 명확히 한다. 구체적으로는 계약 잔액에 대하여 질적·양적 정보를 결합하여 제공할 것을 요구한다. 2011년 공개초안에서는 이 공시를 계약 잔액의 조정 명세로 공시하도록 요구하였다.
- (8) IFRS 15에서는 기업에 과거 기간 재무제표의 재작성을 요구하지 않는다는 추가 경과조치를 제공한다. 2011년 공개초안에서는 표시되는 모든 과거 기간의 재무제표를 재작성하도록 요구하는 하나의 경과조치(실무적 간편법이 포함된 소급 경과조치)만을 제안하였다.

IFRS 15에 대한 대한 소수의견

2016년 4월에 공표한 'IFRS 15 (고객과의 계약에서 생기는 수익) 명확화'에 대한 소수의견

- DO1 Ochi 위원은 'IFRS 15 (고객과의 계약에서 생기는 수익) 명확화' 공표에 반대하였다. 그는 IFRS 15 명확화 개정 내용과 추가 경과 규정 경감에 모두 동의하였다. 그러나 그 개정 내용이 최초 적용 일에 이미 IFRS 15에 있었던 것처럼 'IFRS 15 명확화'를 소급 적용하도록 요구하는 IASB의 결정에는 반대하였다.
- DO2 그는 문단 BC445T에서 설명하는 IASB의 고려사항을 언급하면서, 이 개정 내용을 적용하기 전에 IFRS 15를 이미 적용한 기업이 그 개정 내용을 처음 적용하는 영향에 대해 IFRS 15 최초 적용 영향을 다시 작성하도록 요구하는 것은 IFRS 15의 조기 적용을 허용하는 것과 일관되지 않는다고 생각하였다. 그 기업은 일부 계약을 두 번(우선 IFRS 15를 처음 적용할 때와 이번 개정 내용을 처음 적용할 때) 다시 작성할 필요가 있을 수 있다. 더구나 그 기업은 IASB가 추가한 새로운 실무적 간편법의 효익을 누리지 못한다.
- DO3 Ochi 위원은, 반드시 필요하다면, 시행일 전에 명확화를 공표하는 것에 반대하지 않았다. 그러나 그러한 명확화 개정 내용을 공표하는 IASB의 조치가 일찍 적용 절차를 시작한 기업에 벌을 주고 연기한 기업에는 보상하는 것처럼 인식되지 않아야 한다. 그러한 인식은 새로운 기준서의 적용을 적시에 시작하는 기업을 낙담시킬 수 있다.
- DO4 Ochi 위원은 새 리스 기준서의 시행일이 긴 최초 시행기간을 제공하기 위해 설정되었다는 점에 주목하였다. 이 관점에서 그는 새 기준서의 조기 적용을 허용하는 것이 새 기준서의 순조로운 적용

을 뒷받침할 것이라고 믿는다.

DO5 그는 기준서의 조기 적용을 촉진하기 위해, IASB가 'IFRS 15 명확화'와 같은 개정 내용의 경과 규정을 결정할 때 그 기준을 이미 조기 적용하는 기업이나 그렇게 하려고 준비하는 앞선 단계에 있는 기업에 대하여 충분히 고려해야 한다고 생각한다. 경과 규정을 결정할 때, 그는 단지 기준서 명확화의 적용범위나 잠재적인 영향 고려에 대한 의문이 아니라 원칙의 문제라고 생각한다.

부록 A

IFRS 15와 Topic 606의 비교¹⁸⁾

A1 다양한 거래, 산업, 자본시장에 일관되게 적용할 수 있는 IFRS와 US GAAP 공동의 수익 기준서를 제정함으로써 재무보고를 개선 하려는 IASB와 FASB의 공동 노력은 2014년 5월에 공표한 IFRS 15와 FASB의 Topic 606으로 완성된다. IFRS 15와 Topic 606에서 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 수익의 회계처리에 대한 모든 규정에 대해 같은 결론에 이르려는 목표를 이루었다. 그러나 2014년 5월에 공표한 기준서들에는 다음과 같은 적은 차이가 존재한다.

- (1) **회수 가능성 기준:** IASB와 FASB는 기업이 수익을 인식하기 전에 계약이 반드시 충족해야 하는 기준의 하나로 명확한 회수 가능성 기준을 포함하였다. 계약이 그 기준을 충족하기 위해서는 기업은 반드시 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높다고 결론 내려야 한다. 이 회수 가능성 기준을 정하면서 IASB와 FASB는 ‘probable’이라는 용어는 IFRS와 US GAAP에서 의미가 다를 것을 인정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 종전 수익인식 실무와 IFRS 및 US GAAP의 규정과 일치하는 수준으로 회수 가능성 기준을 정하기로 결정하였다(문단 BC42~BC46 참조).
- (2) **중간재무보고 공시 요구사항:** IASB와 FASB는 각각의 중간재무보고 요구사항[IAS 34와 Topic 270 ‘중간보고(Interim Reporting)’]의 일반적인 원칙이 고객과의 계약에서 생기는 수익에 적용될 것이라는 점에 주목하였다. 그러나 IASB는 IAS 34도 개정하여 중간재무보고에 고객과의 계약에서 생기는 수익의 구분 정보를 공시하도록 구체적으로 요구하기로 결정하였다. FASB도 이와 비슷하게 Topic 270을 개정하여 상장기업

18) 이 부록은 2016년 4월 ‘IFRS 15 명확화’ 공표를 반영하기 위하여 갱신된, IFRS 15와 Topic 606이 2014년 5월에 공표되었을 때 두 기준서의 차이를 반영한다.

이 구분된 수익 정보를 중간재무보고에 공시하도록 요구하기로 하였으나, 계약 잔액과 나머지 수행의무에 관한 정보를 다중간보고 기준으로 공시할 것을 요구하도록 개정하였다(문단 BC358~BC361 참조).

(3) **조기 적용과 시행일:** IFRS 15 문단 C1에서는 기업에 규정의 조기 적용을 허용한다. 반면에 Topic 606에서는 상장기업이 시행일에 앞서 규정을 적용하지 못하게 한다.¹⁹⁾ 더욱이 IFRS 15의 시행일은 2017년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도인 반면에 Topic 606에서는 상장기업의 시행일을 2016년 12월 15일 후 최초로 시작되는 회계연도로 규정하였다(문단 BC452~BC453 참조).²⁰⁾

(4) **손상차손 환입:** IFRS 15 문단 104에서는 손상차손 환입을 요구한다. 이는 IAS 36의 적용범위에 포함되는 자산손상에 관한 요구사항과 일치한다. 이와 반대로 Topic 606은 US GAAP의 다른 기준서와 일치하도록 계약채결원가 또는 계약이행원가에 대한 지침에 따라 인식된 자산의 손상차손 환입을 허용하지 않는다(문단 BC309~BC311 참조).

(5) **비상장기업 규정:** 비상장기업에 대해서는 IFRS 15에 구체적인 요구사항이 포함되지 않았다. 공적 회계책임이 없는 기업들은 '중소기업을 위한 IFRS(*IFRS for Small and Medium-sized Entities*)를 적용할 수 있다. 비록 비상장기업을 위하여 일부 공시, 경과 규정, 시행일과 관련된 특정 경감 규정이 Topic 606에 포함되었지만 Topic 606은 비상장기업에 적용된다.

A1A 문단 BC1A에서 설명하는 바와 같이, IASB는 2016년 4월에 'IFRS 15 명확화'를 공표하였다. 이는 FASB가 공표한 Topic 606의 개정 내용과는 몇 가지 측면에서 달랐다. Topic 606의 개정 내용은

19) FASB는 모든 기업이 2016년 12월 15일 후에 시작되는 회계연도에 Topic 606을 조기 적용하는 것을 허용하기 위하여 2015년 8월에 Topic 606을 후속적으로 개정하였다. 문단 BC453H 참조

20) IASB는 2015년 9월에 IFRS 15의 시행일을 1년 연기하는 'IFRS 15 시행일'을 발표하였다. 이와 비슷하게 FASB도 Topic 606의 시행일을 1년 연기하는 Topic 606 개정을 하였다. 문단 BC453A~BC453H 참조.

FASB의 결정에 기초하여 2016년 3월까지 공표될 것으로 예상되었다. 그 차이는 다음과 같다.

- (1) **회수 가능성 기준** - FASB는 기업이 약속한 재화나 용역 모두에 대하여 계약에서 약속된 대가의 회수 가능성을 고려하기보다는, 고객에게 이전될 재화나 용역에 대하여 계약에서 약속된 대가의 회수 가능성을 평가해야 한다는 점을 명확히 하기 위하여 Topic 606 문단 606-10-25-1(e)(IFRS 15 문단 9(5)와 동일)를 개정하고 적용지침과 사례를 추가하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC46B~BC46E 참조)
- (2) **1 단계 기준을 충족하지 못하는 고객과의 계약에 대한 수익 인식** - FASB는 (1) 기업이 받은 대가와 관련되는 재화나 용역의 통제를 이전하고, (2) 추가 재화나 용역을 이전하기를 중단하여 추가 재화나 용역을 이전할 의무가 없으며, (3) 고객에게서 받은 대가가 환불되지 않을 때, 기업이 받은 모든 대가를 수익으로 인식하는 사건을 추가하기 위하여 Topic 606 문단 606-10-25-7(IFRS 15 문단 15와 동일)을 개정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC46F~BC46H 참조)
- (3) **계약의 맥락 안에서 중요하지 않은 약속된 재화나 용역** - FASB는 고객과의 계약의 맥락 안에서 약속한 재화나 용역이 중요하지 않다면 그것이 수행의무인지를 기업이 파악하도록 요구하지 않는다고 기술하기 위해 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC116A~BC116E 참조)
- (4) **운송 및 처리 활동** - FASB는 기업이 회계정책의 선택으로 고객이 재화를 통제하게 된 다음에 행해지는 운송 및 처리 활동을 주문 처리 활동(fulfilment activities)으로 회계처리하는 것을 허용하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IASB

는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않기로 결정하였다.
(문단 BC116R~BC116U 참조)

- (5) **판매세의 표시** - FASB는 현행 특정 수익-창출 거래에 부과하고 동시에 고객에게서 회수하는, 정부기관이 사정(査定)하는 모든 세금[예: 판매세, 사용세(use taxes), 부가가치세, 일부 실행세(excise tax)]을 거래가격의 측정에서 제외하는 회계정책의 선택을 기업에 허용하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 회계정책의 선택권을 제공하지 않기로 결정하였다. (문단 BC188A~BC188D 참조)
- (6) **비현금 대가** - FASB는 비현금 대가를 계약시점의 공정가치로 측정하도록 요구하기 위하여 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. FASB는 대가의 형태가 아닌 사유로 생긴 비현금 대가의 공정가치 변동 가능성에만 변동대가에 대한 제약을 적용하도록 규정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않기로 결정하였다. (문단 BC254A~BC254H 참조)

(7) **라이선싱**

- (가) **지적재산의 라이선스를 부여하는 경우에 기업의 약속의 성격을 판단함** - IFRS 15와 Topic 606에서는 라이선스를 부여하는 경우에 기업의 약속의 성격이 기업의 지적재산에 대한 사용권인지 아니면 접근권인지를 기업이 판단하도록 요구한다. IASB는 라이선스의 성격을 판단하기 위한 IFRS 15의 기준을 개정하지 않았지만, 기업의 활동이 고객이 권리를 갖는 지적재산을 유의적으로 바꾸는지의 파악은 그 활동이 고객에게 효익을 제공하는 지적재산의 능력에 영향을 미치는지에 기초한다고 명확히 하였다. FASB는 지적재산이 유의적인 개별 기능성을 가지는지에 따라 기업이 라이선스의 기초 지적재산을 ‘기능적(functional)’ 아니면 ‘상징적(symbolic)’으로 분류하도록 요구함으로써 라이선스의 성격을 판단하는 기준을 개정하기로 결정하였다. 상징적 지적재산에 대한 라이선스는 기초 지적재산의 접근권으로 보

는 반면, 기능적 지적재산에 대한 라이선스는 사용권으로 본다. (문단 BC414C~BC414N 참조)

(나) **라이선스에서 계약상 제약과 수행의무의 식별** - FASB는, 문단 B62에서 기술하는 성격의 계약상 제약에 대한 요구사항은 기업이 계약에서 약속한 라이선스의 수를 식별하기 위한 요구사항을 대체하지 않는다는 점을 명확히 하기 위해 Topic 606을 개정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC414O~BC414R 참조)

(다) **지적재산 라이선스의 갱신(Renewals)** - FASB는 기업이 일반적으로 라이선스 갱신기간 개시 전까지 갱신 라이선스 이전에 따른 수익을 인식하지 않는다고 분명히 기재하기 위해 Topic 606을 개정하고 추가 사례를 제공하기로 결정하였다. IASB는 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC414S~C414U 참조)

(라) **라이선스를 부여하는 경우에 기업의 약속의 성격을 고려하는 시기** - FASB는 라이선스와 다른 재화나 용역을 포함하는 단일 수행의무에 일반 수익인식모형을 적용할 때 기업이 라이선스를 부여하는 약속의 성격을 고려하도록 분명히 기술하는 개정을하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다. (문단 BC414V~BC414Y 참조)

(8) **완료된 계약** - FASB는 완료된 계약의 정의를 종전 수익 기준서에 따라 모든(또는 대부분) 수익이 인식된 계약으로 개정하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15에 이와 비슷한 개정을 하지 않았다(문단 BC445C~BC445I 참조). 더욱이 IASB는 문단 C3(1)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업이 표시되는 가장 이른 기간 초 현재 완료된 계약을 다시 작성하지 않는 것을 허용하기 위하여 실무적 간편법을 추가하였다. FASB는 이 실무적 간편법을 제공하지 않기로 결정하였다. (BC445M~BC445N)

- (9) **계약변경 실무적 간편법의 적용일** - FASB는 문단 606-10-65-1(d)(2)(IFRS 15 문단 C3(2)와 동일)에 따라 Topic 606을 적용하는 기업은 최초 적용일에 실무적 간편법을 적용해야 한다고 결정하였다. 그러나 IASB는 문단 C3(2)에 따라 IFRS 15를 적용하는 기업은 (1) 표시되는 가장 이른 기간 초나 (2) 최초 적용일에 실무적 간편법을 적용할 수 있다고 결정하였다. (문단 BC445O~BC445R 참조)

A2 IFRS 15와 Topic 606은 (각각) IFRS와 US GAAP의 다른 기준서의 방식과 일치하도록 구성되었다. 따라서 IFRS 15와 Topic 606은 문단 번호가 같지 않다. IFRS와 US GAAP의 공통 수익 기준서로서 2014년 5월에 IFRS 15와 Topic 606이 공표되었기 때문에 대부분 문단의 문구는 일치한다. 그러나 IFRS 15와 Topic 606 개정 내용의 차이 때문에(문단 A1A 참조) 일부 문단의 문구는 다르다. 다음의 표에서는 IFRS 15와 Topic 606의 문단이, 그리고 관련된 적용사례가 어떻게 대응하는지를 보여준다. 문구가 다른 문단은 ‘*’로 표시한다. 그 표에는 FASB가 공표한 개정 내용과, 2016년 3월까지 FASB의 결정에 기초하여 FASB가 공표할 것으로 예상되는 내용을 반영한다.

IASB	FASB
주요 특징	개요와 배경
해당 사항 없음	606-10-05-1
IN7	606-10-05-2
IN8	606-10-05-3
	606-10-05-4
IN9	606-10-05-5
해당 사항 없음	606-10-05-6

목적	
1	606-10-10-1
목적 달성	
2	606-10-10-2
3	606-10-10-3
4	606-10-10-4

적용범위	
기업	606-10-10-1
해당 사항 없음	
거래	606-10-10-2
5	606-10-15-2
6	606-10-15-3
7	606-10-15-4
8	606-10-15-5
인식	
계약을 식별함	
9	606-10-25-1*
10	606-10-25-2
11	606-10-25-3*
12	606-10-25-4
13	606-10-25-5
14	606-10-25-6
15	606-10-25-7*
16	606-10-25-8
계약의 결합	
17	606-10-25-9
계약 변경	
18	606-10-25-10
19	606-10-25-11
20	606-10-25-12
21	606-10-25-13
수행의무를 식별함	
22	606-10-25-14
23	606-10-25-15
고객과의 계약으로 한 약속	
24	606-10-25-16*
해당 사항 없음	606-10-25-16A ~ 25-16B*
25	606-10-25-17*
구별되는 재화나 용역	
26	606-10-25-18
해당 사항 없음	606-10-25-18A ~ 25-18B*
27	606-10-25-19
28	606-10-25-20
29	606-10-25-21
30	606-10-25-22
수행의무의 이행	
31	606-10-25-23
32	606-10-25-24

33	606-10-25-25
34	606-10-25-26
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	
35	606-10-25-27
36	606-10-25-28
37	606-10-25-29
한 시점에 이행하는 수행의무	
38	606-10-25-30
수행의무의 진행률을 측정함	
39	606-10-25-31
40	606-10-25-32
진행률 측정방법	
41	606-10-25-33
42	606-10-25-34
43	606-10-25-35
합리적인 진행률 추정	
44	606-10-25-36
45	606-10-25-37

측정	
46	606-10-32-1
거래가격을 산정함	
47	606-10-32-2
해당 사항 없음	606-10-32-2A*
48	606-10-32-3
49	606-10-32-4
변동대가	
50	606-10-32-5
51	606-10-32-6
52	606-10-32-7
53	606-10-32-8
54	606-10-32-9
환불부채	
55	606-10-32-10
변동대가 추정치를 제약함	
56	606-10-32-11
57	606-10-32-12
58	606-10-32-13
변동대가의 재검토	
59	606-10-32-14
계약에 있는 유의적인 금융요소	
60	606-10-32-15
61	606-10-32-16

62	606-10-32-17
63	606-10-32-18
64	606-10-32-19
65	606-10-32-20
비현금 대가	
66	606-10-32-21*
67	606-10-32-22
68	606-10-32-23*
69	606-10-32-24
고객에게 지급할 대가	
70	606-10-32-25
71	606-10-32-26
72	606-10-32-27
거래가격을 수행의무에 배분함	
73	606-10-32-28
74	606-10-32-29
75	606-10-32-30
개별 판매가격에 기초한 배분	
76	606-10-32-31
77	606-10-32-32
78	606-10-32-33
79	606-10-32-34
80	606-10-32-35
할인액의 배분	
81	606-10-32-36
82	606-10-32-37
83	606-10-32-38
변동대가의 배분	
84	606-10-32-39
85	606-10-32-40
86	606-10-32-41
거래가격의 변동	
87	606-10-32-42
88	606-10-32-43
89	606-10-32-44
90	606-10-32-45

계약원가	
개요와 배경	
해당 사항 없음	340-40-05-1
해당 사항 없음	340-40-05-2
적용범위와 적용범위 예외	
해당 사항 없음	340-40-15-1

해당 사항 없음	340-40-15-2
해당 사항 없음	340-40-15-3
계약체결 증분원가	
91	340-40-25-1
92	340-40-25-2
93	340-40-25-3
94	340-40-25-4
계약이행원가	
95	340-40-25-5
96	340-40-25-6
97	340-40-25-7
98	340-40-25-8
상각과 손상	
99	340-40-35-1
100	340-40-35-2
101	340-40-35-3
102	340-40-35-4
103	340-40-35-5
104	340-40-35-6

표시	
105	606-10-45-1
106	606-10-45-2
107	606-10-45-3
108	606-10-45-4
109	606-10-45-5
공시	
110	606-10-50-1
111	606-10-50-2
112	606-10-50-3
고객과의 계약	
113	606-10-50-4
수익의 구분	
114	606-10-50-5
115	606-10-50-6
해당 사항 없음	606-10-50-7
계약 잔액	
116	606-10-50-8
117	606-10-50-9
118	606-10-50-10
해당 사항 없음	606-10-50-11
수행의무	
119	606-10-50-12

나머지 수행의무에 배분된 거래가격	
120	606-10-50-13
121	606-10-50-14
122	606-10-50-15
해당 사항 없음	606-10-50-16
이 기준서를 적용하면서 내린 유의적인 판단	
123	606-10-50-17
수행의무를 이행하는 시기를 판단함	
124	606-10-50-18
125	606-10-50-19
거래가격과 수행의무에 배분하는 금액을 산정함	
126	606-10-50-20
해당 사항 없음	606-10-50-21
고객과의 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산	
해당 사항 없음	340-40-50-1
127	340-40-50-2
128	340-40-50-3
해당 사항 없음	340-40-50-4
129	340-40-50-5
해당 사항 없음	340-40-50-6
실무적 간편법	
129	606-10-50-22
해당 사항 없음	606-10-50-23

시행일과 경과 규정	
부록 C	606-10-65-1*

적용지침	
B1	606-10-55-3*
회수 가능성을 평가함	
해당 사항 없음	606-10-55-3A ~ 55-3C*
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	
B2	606-10-55-4
기업의 수행에서 효익을 동시에 얻고 소비	
B3	606-10-55-5
B4	606-10-55-6
만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하게 되는 자산	
B5	606-10-55-7
기업이 수행하여 대체 용도가 있는 자산을 만들지 않는다	
B6	606-10-55-8
B7	606-10-55-9
B8	606-10-55-10
지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권	

B9	606-10-55-11
B10	606-10-55-12
B11	606-10-55-13
B12	606-10-55-14
B13	606-10-55-15
수행의무의 진행률을 측정하는 방법	
B14	606-10-55-16
산출법	
B15	606-10-55-17
B16	606-10-55-18
B17	606-10-55-19
투입법	
B18	606-10-55-20
B19	606-10-55-21
반품권이 있는 판매	
B20	606-10-55-22
B21	606-10-55-23
B22	606-10-55-24
B23	606-10-55-25
B24	606-10-55-26
B25	606-10-55-27
B26	606-10-55-28
B27	606-10-55-29
보증	
B28	606-10-55-30
B29	606-10-55-31
B30	606-10-55-32
B31	606-10-55-33
B32	606-10-55-34
B33	606-10-55-35
본인 대 대리인의 고려사항	
B34	606-10-55-36
B34A	606-10-55-36A
B35	606-10-55-37
B35A	606-10-55-37A
B35B	606-10-55-37B
B36	606-10-55-38
B37	606-10-55-39
B37A	606-10-55-39A
B38	606-10-55-40
추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권	
B39	606-10-55-41
B40	606-10-55-42

B41	606-10-55-43
B42	606-10-55-44
B43	606-10-55-45
고객이 행사하지 아니한 권리	
B44	606-10-55-46
B45	606-10-55-47
B46	606-10-55-48
B47	606-10-55-49
환불되지 않는 선수수수료(와 일부 관련 원가)	
B48	606-10-55-50
B49	606-10-55-51
B50	606-10-55-52
B51	606-10-55-53
라이선싱	
B52	606-10-55-54*
B53	606-10-55-55
B54	606-10-55-56
B55	606-10-55-57*
B56	606-10-55-58*
기업 약속의 성격을 판단함	
B57 [삭제함]	해당 사항 없음*
해당 사항 없음	606-10-55-59*
B58, B59A	606-10-55-60, 55-62 ~ 55-63A*
B59	606-10-55-61 [대체됨]*
B60	606-10-55-58A*
B61	606-10-55-58B ~ 55-58C*
B62	606-10-55-64 ~ 55-64A*
판매기준 또는 사용기준 로열티	
B63	606-10-55-65
B63A-B63B	606-10-55-65A ~ 55-65B
재매입약정	
B64	606-10-55-66
B65	606-10-55-67
선도나 콜옵션	
B66	606-10-55-68
B67	606-10-55-69
B68	606-10-55-70
B69	606-10-55-71
풋옵션	
B70	606-10-55-72
B71	606-10-55-73
B72	606-10-55-74
B73	606-10-55-75

B74	606-10-55-76
B75	606-10-55-77
B76	606-10-55-78
위탁약정	
B77	606-10-55-79
B78	606-10-55-80
미인도청구약정	
B79	606-10-55-81
B80	606-10-55-82
B81	606-10-55-83
B82	606-10-55-84
고객의 인수	
B83	606-10-55-85
B84	606-10-55-86
B85	606-10-55-87
B86	606-10-55-88
수익의 구분 공시	
B87	606-10-55-89
B88	606-10-55-90
B89	606-10-55-91

적용사례	
IE1	606-10-55-92
해당 사항 없음	606-10-55-93
계약의 식별	
IE2	606-10-55-94*
사례 1: 대가의 회수 가능성	
IE3	606-10-55-95
IE4	606-10-55-96*
IE5	606-10-55-97*
IE6	606-10-55-98*
해당 사항 없음	606-10-55-98A ~ 55-98L*
사례 2: 대가가 표시된 가격이 아니다 - 암묵적 가격할인(Price concessions)	
IE7	606-10-55-99
IE8	606-10-55-100
IE9	606-10-55-101
사례 3: 암묵적 가격할인(Price concessions)	
IE10	606-10-55-102
IE11	606-10-55-103
IE12	606-10-55-104
IE13	606-10-55-105
사례 4: 계약 식별 기준의 재검토	
IE14	606-10-55-106

IE15	606-10-55-107
IE16	606-10-55-108
IE17	606-10-55-109

계약변경	
IE18	606-10-55-110
사례 5: 계약변경-재화	
IE19	606-10-55-111
IE20	606-10-55-112
IE21	606-10-55-113
IE22	606-10-55-114
IE23	606-10-55-115
IE24	606-10-55-116
사례 6: 계약변경 후 거래가격의 변경	
IE25	606-10-55-117
IE26	606-10-55-118
IE27	606-10-55-119
IE28	606-10-55-120
IE29	606-10-55-121
IE30	606-10-55-122
IE31	606-10-55-123
IE32	606-10-55-124
사례 7: 계약변경-용역	
IE33	606-10-55-125
IE34	606-10-55-126
IE35	606-10-55-127
IE36	606-10-55-128
사례 8: 변경에 따른 수익의 누적효과 일괄조정	
IE37	606-10-55-129
IE38	606-10-55-130
IE39	606-10-55-131
IE40	606-10-55-132
IE41	606-10-55-133
사례 9: 승인되지 않은 범위 및 가격 변경	
IE42	606-10-55-134
IE43	606-10-55-135
수행의무의 식별	
IE44	606-10-55-136*
사례 10: 재화와 용역이 구별되지 않는다.	
IE45	606-10-55-137
IE46	606-10-55-138
IE47	606-10-55-139
IE48	606-10-55-140

IE48A-IE48C	606-10-55-140A ~ 55-140C
해당 사항 없음	606-10-55-140D ~ 55-140F*
사례 11: 재화나 용역이 구별되는지 판단함	
IE49	606-10-55-141
IE50	606-10-55-142
IE51	606-10-55-143*
IE52	606-10-55-144
IE53	606-10-55-145
IE54	606-10-55-146
IE55	606-10-55-147
IE56	606-10-55-148
IE57	606-10-55-149
IE58	606-10-55-150*
IE58A-IE58K	606-10-55-150A ~ 55-150K
사례 12: 계약에 명시된 약속과 암묵적 약속	
IE59	606-10-55-151
IE60	606-10-55-152
IE61	606-10-55-153
IE61A	606-10-55-153A
IE62	606-10-55-154
IE63	606-10-55-155*
IE64	606-10-55-156
IE65	606-10-55-157
IE65A	606-10-55-157A
사례 12A: 일련의 구별되는 재화나 용역	
해당 사항 없음	606-10-55-157B ~ 55-157E*
기간에 걸쳐 이행하는 수행의무	
IE66	606-10-55-158
사례 13: 고객이 효익을 동시에 얻고 소비한다	
IE67	606-10-55-159
IE68	606-10-55-160
사례 14: 대체 사용 및 지급청구권 검토	
IE69	606-10-55-161
IE70	606-10-55-162
IE71	606-10-55-163
IE72	606-10-55-164
사례 15: 자산이 기업에 대체 용도가 없다	
IE73	606-10-55-165
IE74	606-10-55-166
IE75	606-10-55-167
IE76	606-10-55-168
사례 16: 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권	
IE77	606-10-55-169

IE78	606-10-55-170
IE79	606-10-55-171
IE80	606-10-55-172
사례 17: 수행의무를 한 시점에 이행하는지 또는 기간에 걸쳐 이행하는지 판단	
IE81	606-10-55-173
IE82	606-10-55-174
IE83	606-10-55-175
IE84	606-10-55-176
IE85	606-10-55-177
IE86	606-10-55-178
IE87	606-10-55-179
IE88	606-10-55-180
IE89	606-10-55-181
IE90	606-10-55-182

수행의무의 진행률 측정	
IE91	606-10-55-183
사례 18: 재화나 용역을 이용할 수 있게 하는 경우의 진행률 측정	
IE92	606-10-55-184
IE93	606-10-55-185
IE94	606-10-55-186
사례 19: 미설치 설비	
IE95	606-10-55-187
IE96	606-10-55-188
IE97	606-10-55-189
IE98	606-10-55-190
IE99	606-10-55-191
IE100	606-10-55-192
변동대가	
IE101	606-10-55-193
사례 20: 변동대가를 유발하는 위약금	
IE102	606-10-55-194
IE103	606-10-55-195
IE104	606-10-55-196
사례 21 변동대가 추정	
IE105	606-10-55-197
IE106	606-10-55-198
IE107	606-10-55-199
IE108	606-10-55-200

변동대가 추정치의 제약	
IE109	606-10-55-201
사례 22: 반품권	

IE110	606-10-55-202
IE111	606-10-55-203
IE112	606-10-55-204
IE113	606-10-55-205
IE114	606-10-55-206
IE115	606-10-55-207
사례 23: 가격할인(Price concessions)	
IE116	606-10-55-208
IE117	606-10-55-209
IE118	606-10-55-210
IE119	606-10-55-211
IE120	606-10-55-212
IE121	606-10-55-213
IE122	606-10-55-214
IE123	606-10-55-215
사례 24: 대량 할인 장려금	
IE124	606-10-55-216
IE125	606-10-55-217
IE126	606-10-55-218
IE127	606-10-55-219
IE128	606-10-55-220
사례 25: 제약 대상 관리수수료	
IE129	606-10-55-221
IE130	606-10-55-222
IE131	606-10-55-223
IE132	606-10-55-224
IE133	606-10-55-225

계약에 있는 유의적인 금융요소	
IE134	606-10-55-226
사례 26: 유의적인 금융요소와 반품권	
IE135	606-10-55-227
IE136	606-10-55-228
IE137	606-10-55-229
IE138	606-10-55-230
IE139	606-10-55-231
IE140	606-10-55-232
사례 27: 장기 계약에 대한 지급청구권 보류	
IE141	606-10-55-233
IE142	606-10-55-234
사례 28: 할인을 산정	
IE143	606-10-55-235
IE144	606-10-55-236

IE145	606-10-55-237
IE146	606-10-55-238
IE147	606-10-55-239
사례 29: 선수금과 할인율 평가	
IE148	606-10-55-240
IE149	606-10-55-241
IE150	606-10-55-242
IE151	606-10-55-243
사례 30: 선수금	
IE152	606-10-55-244
IE153	606-10-55-245
IE154	606-10-55-246

비현금 대가	
IE155	606-10-55-247
사례 31: 비현금 대가를 받을 권리	
IE156	606-10-55-248
IE157	606-10-55-249
IE158	606-10-55-250*

고객에게 지급할 대가	
IE159	606-10-55-251
사례 32: 고객에게 지급할 대가	
IE160	606-10-55-252
IE161	606-10-55-253
IE162	606-10-55-254
거래가격을 수행의무에 배분	
IE163	606-10-55-255
사례 33: 배분 방법론	
IE164	606-10-55-256
IE165	606-10-55-257
IE166	606-10-55-258
사례 34: 할인의 배분	
IE167	606-10-55-259
IE168	606-10-55-260
IE169	606-10-55-261
IE170	606-10-55-262
IE171	606-10-55-263
IE172	606-10-55-264
IE173	606-10-55-265
IE174	606-10-55-266
IE175	606-10-55-267
IE176	606-10-55-268

IE177	606-10-55-269
사례 35: 변동대가의 배분	
IE178	606-10-55-270
IE179	606-10-55-271
IE180	606-10-55-272
IE181	606-10-55-273
IE182	606-10-55-274
IE183	606-10-55-275
IE184	606-10-55-276
IE185	606-10-55-277
IE186	606-10-55-278
IE187	606-10-55-279

계약원가	
IE188	340-40-55-1
사례 36: 계약체결 증분원가	
IE189	340-40-55-2
IE190	340-40-55-3
IE191	340-40-55-4
사례 37: 자산이 되는 원가	
IE192	340-40-55-5
IE193	340-40-55-6
IE194	340-40-55-7
IE195	340-40-55-8
IE196	340-40-55-9

표시	
IE197	606-10-55-283
사례 38: 계약부채와 수취채권	
IE198	606-10-55-284
IE199	606-10-55-285
IE200	606-10-55-286
사례 39: 기업의 수행 정도에 대해 인식하는 계약자산	
IE201	606-10-55-287
IE202	606-10-55-288
IE203	606-10-55-289
IE204	606-10-55-290
사례40: 기업의 수행정도에 대해 인식하는 수취채권	
IE205	606-10-55-291
IE206	606-10-55-292
IE207	606-10-55-293
IE208	606-10-55-294

공시	
IE209	606-10-55-295
사례 41: 수익 구분 - 양적 공시	
IE210	606-10-55-296
IE211	606-10-55-297
사례 42: 나머지 수행의무에 배분한 거래가격의 공시	
IE212	606-10-55-298
IE213	606-10-55-299
IE214	606-10-55-300
IE215	606-10-55-301
IE216	606-10-55-302
IE217	606-10-55-303
IE218	606-10-55-304
IE219	606-10-55-305
사례 43: 나머지 수행의무에 배분한 거래가격 공시 - 질적 공시	
IE220	606-10-55-306
IE221	606-10-55-307

보증	
IE222	606-10-55-308
사례 44: 보증	
IE223	606-10-55-309*
IE224	606-10-55-310
IE225	606-10-55-311
IE226	606-10-55-312
IE227	606-10-55-313
IE228	606-10-55-314
IE229	606-10-55-315

본인 대 대리인의 고려사항	
IE230	606-10-55-316
사례 45: 재화나 용역 제공의 주선 (기업이 대리인이다)	
IE231	606-10-55-317
IE232	606-10-55-318
IE232A-IE232C	606-10-55-318A ~ 55-318C
IE233	606-10-55-319
사례 46: 재화나 용역 제공 약속(기업이 본인이다)	
IE234	606-10-55-320
IE235	606-10-55-321
IE236	606-10-55-322
IE237	606-10-55-323
IE237A-IE237B	606-10-55-323A ~ 55-323B
IE238	606-10-55-324

사례 46A: 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속(기업이 본인이다)	
IE238A-IE238G	606-10-55-324A ~ 55-324G
사례 47: 재화나 용역 제공 약속 (기업이 본인이다)	
IE239	606-10-55-325
IE240	606-10-55-326
IE241	606-10-55-327
IE242	606-10-55-328
IE242A-IE242C	606-10-55-328A ~ 55-328C
IE243	606-10-55-329
사례 48: 재화나 용역 제공의 주선(기업이 대리인이다)	
IE244	606-10-55-330
IE245	606-10-55-331
IE246	606-10-55-332
IE247	606-10-55-333
IE247A-IE247B	606-10-55-333A ~ 55-333B
IE248	606-10-55-334
사례 48: A: 기업은 같은 계약에서 본인이자 대리인이다.	
IE248A-IE248F	606-10-55-334A ~ 55-334F

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권	
IE249	606-10-55-335

사례 49: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권(할인권)	
IE250	606-10-55-336
IE251	606-10-55-337
IE252	606-10-55-338
IE253	606-10-55-339
사례 50: 고객에게 중요한 권리를 제공하지 않는 선택권(추가 재화나 용역)	
IE254	606-10-55-340
IE255	606-10-55-341
IE256	606-10-55-342
사례 51: 고객에게 중요한 권리를 제공하는 선택권(갱신 선택권)	
IE257	606-10-55-343
IE258	606-10-55-344
IE259	606-10-55-345
IE260	606-10-55-346
IE261	606-10-55-347
IE262	606-10-55-348
IE263	606-10-55-349
IE264	606-10-55-350
IE265	606-10-55-351
IE266	606-10-55-352
사례 52: 고객충성제도	

IE267	606-10-55-353
IE268	606-10-55-354
IE269	606-10-55-355
IE270	606-10-55-356
환불되지 않는 선수수수료	
IE271	606-10-55-357
사례 53: 환불되지 않는 선수수수료	
IE272	606-10-55-358
IE273	606-10-55-359
IE274	606-10-55-360

라이선싱	
IE275	606-10-55-361*
사례 54: 지적재산 사용권	
IE276	606-10-55-362
IE277	606-10-55-363 ~ 55-363B*
사례 55: 지적재산의 라이선스	
IE278	606-10-55-364
IE279	606-10-55-365
IE279A	606-10-55-365A
IE280	606-10-55-366*
사례 56: 구별되는 라이선스를 식별함	
IE281	606-10-55-367*
IE282	606-10-55-368*
IE283	606-10-55-369
IE284	606-10-55-370*
IE285	606-10-55-371
IE286	606-10-55-372
IE286A	606-10-55-372A
IE287	606-10-55-373*
IE288	606-10-55-374*
사례 57: 프랜차이즈 권리	
IE289	606-10-55-375*
IE290	606-10-55-376*
IE291	606-10-55-377
IE292	606-10-55-378*
IE293	606-10-55-379*
IE294	606-10-55-380*
IE295	606-10-55-381*
IE296	606-10-55-382*
사례 58: 지적재산에 접근	
IE297	606-10-55-383*
IE298	606-10-55-384

IE299	606-10-55-385*
IE300	606-10-55-386*
IE301	606-10-55-387*
IE302	606-10-55-388*
사례 59: 지적재산 사용권	
IE303	606-10-55-389
IE304	606-10-55-390
IE305	606-10-55-391*
IE306	606-10-55-392*
해당 사항 없음	606-10-55-392A ~ 55-392D*
사례 60: 지적재산 라이선스에 대한 판매기준 로열티	
IE307	606-10-55-393
IE308	606-10-55-394
사례 61: 지적재산에 접근	
IE309	606-10-55-395
IE310	606-10-55-396*
IE311	606-10-55-397*
IE312	606-10-55-398*
IE313	606-10-55-399*
사례 61A: 지적재산에 접근	
해당 사항 없음	606-10-55-399A ~ 55-399J*
사례 61B: 단일 라이선스 속성에서 복수 라이선스를 구별함	
해당 사항 없음	606-10-55-399K ~ 55-399O*

재매입약정	
IE314	606-10-55-400
사례 62: 재매입약정	
IE315	606-10-55-401
IE316	606-10-55-402
IE317	606-10-55-403
IE318	606-10-55-404
IE319	606-10-55-405
IE320	606-10-55-406
IE321	606-10-55-407

미인도청구약정	
IE322	606-10-55-408
사례 63: 미인도청구약정	
IE323	606-10-55-409
IE324	606-10-55-410
IE325	606-10-55-411
IE326	606-10-55-412
IE327	606-10-55-413

K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 기업회계기준서 제1115호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

기업회계기준서 제1115호의 결론도출근거는 문단 한BC361.1~한BC361.9이다. 동 문단에서는 원가기준 투입법 적용 계약에 대한 추가 공시와 관련하여 한국회계기준원이 수행한 개정절차를 기술하였다. 이와 관련된 IFRS 15의 결론도출근거는 BC327~BC361이다.

문단 한129.1~한129.5의 공시 추가

개정 경과

한BC361.1 최근 조선·건설 등 수주산업의 일부 기업에서 과거 이익을 인식해오다가 일시에 대규모 손실로 전환되는 현상이 연이어 발생함에 따라 해당 산업 회계정보의 신뢰성에 의혹이 제기되고 투자자 피해가 발생하는 사례가 있었다. 이러한 산업의 경우에 재무제표 주석뿐만 아니라 사업보고서에서도 주요 정보를 공개하고 있으나 투자자가 합리적인 판단을 할 수 있는 충분한 정보 공개 수준에는 미치지 못한다는 의견이 있었다. 이에 따라 금융위원회와 한국회계기준원, 금융감독원, 한국공인회계사회 등 관계기관이 태스크포스를 구성하여 업계 현황을 점검하고, 회계 투명성 제고 방안을 모색하여 2015년 10월 28일 수주산업 회계투명성 제고방안을 발표하였다. 이에 기초하여 관련 기준서를 개정하여 수주산업의 공시를 보완하기로 하고 공개초안 발표, 간담회 개최 등을 거쳐 2015년 12월 24일에 문단 한129.1부터 한129.5까지를 추가하는 개정을 하게 되었다.

개정 배경과 필요성

한BC361.2 수주산업을 영위하는 기업은 영업 특성 상 진행기준을 적용하여 영업수익을 인식하는 경우가 많다. 진행기준 적용법은 크게 투입법(공사투입량을 기준으로 공사수익 인식)과 산출법(공사산출량을 기준으로 공사수익 인식)으로 구분할 수 있다. 기업회계기준서 제 1115호에서 설명하는 바와 같이 개념적으로는 산출법이 투입법에 비해 공사의 진행정도를 더 잘 반영하는 수익인식방법이라고 알려져 있다. 동일한 국제회계기준에 따라 진행기준을 적용하는 유럽의 대형 건설사들의 경우와는 달리 우리나라 기업 대부분은 원가기준 투입법을 사용해 왔다. 우리나라 기업 대부분이 사용하고 있는 원가기준 투입법은 미래 발생할 총계약원가 항목, 발생원가 중 공사진행과 관련 없는 항목, 계약변경이나 설계변경에 따른 원가변동 항목 등에서 추정과 판단이 많이 필요하다. 추정과 판단의 문제 때문에 특히 영업환경이 급격히 변동되거나, 설계변경이나 건설계약에 변경이 생기는 경우에도 원가기준 투입법이 공사 진행정도를 수익에 잘 반영하기 어려울 수 있다. 그리고 투입법은 경영진의 판단과 추정에 따라 회계처리 결과가 크게 영향을 받을 수 있으므로 경영진의 전문성과 기업의 내부회계관리제도의 건전성, 감사인의 전문성이 더욱 요구되기도 한다.

한BC361.3 최근에 수주산업 일부 기업의 재무보고에서 보인 급격한 거액의 손실발생은 불리한 영업환경 요인 외에도 원가기준 투입법에 따른 수익인식 방법 자체의 특성과 내부회계관리제도 등의 재무보고상 취약성에도 그 원인이 있다고 지적되었다. 따라서 투자자 등은 자본시장에서 재무보고 정보에 대한 많은 의혹을 제기하였고 이로 인해 재무보고의 신뢰가 손상되었다. 이러한 상황에서 현행 기준에 따른 재무제표 주석공시만으로는 투자자가 합리적인 판단을 할 수 있는 데 충분하지 않다는 의견이 많았다. 신뢰할 수 있는 유용한 재무정보의 제공은 건전한 자본시장의 필수 인프라이므로 원가기준 투입법에 따른 진행기준 수익 정보의 유용성과 신

되성을 시장에서 받아들이 수 있도록 추가 보완적 정보를 신속히 제공할 필요가 있었다. 기업 재무보고의 신뢰성과 투명성 제고는 회계기준으로 해결하기보다는 감사와 감독규정으로써 모색해야 하는 문제라고 보는 의견도 있었다. 그러나 감사와 감독 규정을 포함하여 재무보고 관련 전반적 제도 개선을 동시에 추진함으로써 실추된 시장의 신뢰를 신속히 회복해야 하는 필요 때문에 회계기준도 개정하기로 했다. 이에 한국회계기준위원회는 시급히 이 기준서를 개정하여 필요한 공시를 추가로 요구하기로 하였다.

개정의 고려요소와 공시 예외

한BC361.4 정보이용자들을 중심으로 여러 이해관계자들의 의견(설문조사, 간담회 등)을 들어 본 결과, 원가기준 투입법으로 진행기준을 적용하는 경우에는 미래현금흐름을 예측할 수 있도록 주요 계약별 진행률, 미청구공사 및 채권과 관련 금액(대손충당금 등), 공사원가(손익) 관련 정보의 공시가 필요하다는 의견이 많았다. 이에 반하여 재무제표 작성 기업들은 수차례의 설문조사, 간담회 등에서 기업의 경쟁력과 협상력을 약화시킨다는 이유 등으로 계약별 정보의 공시를 반대하였다. 재무정보 공시의 주된 목적은 기업에 자원을 제공하는 정보이용자들에게 유용한 정보를 제공하여 효율적인 투자의사결정을 돕는 데 있으므로 그러한 정보를 공시하는 효익이 비용보다 일반적으로 크다고 판단된다. 그러나 공시 정보의 범위에 대해 결정할 때에는 공시에 따른 효익이 그 정보를 작성하는 원가나 공시에 수반되는 비용보다 큰지를 고려해야 한다. 공사원가(손익)를 직접 산출할 수 있는 정보가 공시되는 경우에는 발주자와의 관계나 미래 공사발주 등에 매우 심각하게 불리한 영향을 줄 수 있다는 점에서 정보 공시에 수반되는 비용이 매우 크다고 판단하였다. 그러나 진행률과 미청구공사 금액 등의 정보는 공사원가를 직접 산출할 수 있는 정보는 아니며, 원가기준 투입법에 따른 진행기준을 적용한 수익 인식에 직접 관련되는 핵심

항목이므로 정보이용자들에게 매우 유용한 정보이고, 그 공시로써 해당 인식 금액의 신뢰성을 확보하는 효익이 크다고 판단되었다. 다만 산출법을 사용하는 경우에는 추가 공시를 요구하지 않았는데 이 방법이 개념적으로 공사 진행 정도를 잘 반영하고 경영진의 판단과 추정의 영향이 비교적 적게 반영되기 때문이다.

한BC361.5 공시의 효익과 비용의 균형을 고려할 때 참고할 수 있는 법령의 사례로는 자본시장법의 비슷한 공시 규정을 들 수 있다. 관련 법령에 따르면, 사업보고서 등의 공시를 요구하면서 기업경영 등 비밀유지와 투자자 보호와의 형평 등을 고려하여(자본시장법 제163조) 군사기밀에 해당하는 사항과 금융위원회의 확인을 받은 사항에 한하여 공시를 제외할 수 있도록 하고 있다(자본시장법시행령 제131조). 따라서 법령이나 계약에서 정보 공개를 금지하는 일부의 경우, 공시로 과다한 비용(법률위반, 계약위반)이 들 수 있으므로 이를 고려한 예외 규정이 필요하다고 판단하였다. 그러나 공시 예외 규정이 남용되거나 쉽게 악용되어 계약별 공시 규정 자체가 형해(形骸)화 되지 않도록 계약에 근거한 공시 예외의 경우, 적절한 조건을 추가할 필요가 있다고 보았다. 공시에 대한 발주자의 동의를 예외 규정의 조건에 포함하여 계약에서 비공개를 규정하였다는 사실만으로 예외 규정을 남용하지 못하도록 하였다. 그리고 정보제공자의 비용이 정보이용자의 효익보다 큰 경우에 공시의 예외를 들 수 있다는 점을 고려하면, 공시로 '기업에 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우'에 한정하여 공시 예외를 허용할 필요가 있다고 판단하였다.

개정의 영향

한BC361.6 정보이용자들이 요구한 계약별 공시정보 중 원가를 직접 산출할 수 있는 정보는 계약별이 아닌 영업부문별로 공시하도록 하였다. 이러한 부문별 정보는 이번 개정에서 추가로 공시를 요구한 다른

영업부문별 정보인 추정변경에 따른 영향 등의 공시사항과 함께 기업의 미래현금흐름을 예측하는 데 유용한 정보를 제공할 수 있다고 판단된다. 진행률과 미청구공사 금액 등의 계약별 정보는 정보이용자들이 원가기준 투입법에 따른 진행기준을 사용한 수익 인식 금액에 대한 이해가능성을 높여 미래현금흐름 예측에 도움을 주고 합리적 투자의사결정에 유용할 것으로 기대된다.

문단 한129.1의 추가 개정 (2018년)

한BC361.7 기업회계기준서 제1115호에 의해 대체된 기업회계기준서 제1011호의 문단 한45.1에서는 발생한 누적계약원가를 추정총계약원가로 나눈 비율을 진행률 측정에 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 동 기준서 문단 11에 따른 계약수익 금액이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약을 공시대상으로 하고 있다. 여기서 ‘계약’이란 기업회계기준서 제1011호를 적용하는 회계단위로서 일반적으로 ‘개별 계약’이나, 단일계약에 대해 개별적으로 식별가능한 ‘구성단위’도 동 문단의 ‘계약’에 해당할 수 있다. 그러나 기업회계기준서 제1011호에서는 이 기준서의 ‘수행의무’의 개념과 유사한 개별계약의 ‘구성단위’에 대해 구체적인 설명을 제공하지 않아, 실무에서는 대부분 ‘개별 계약’을 기준으로 문단 한45.1에 따른 공시대상을 결정하였을 것으로 보인다.

한BC361.8 그러나 개정 전 기업회계기준서 제1115호 문단 한129.1에서는 발생원가 투입법을 사용하는 경우에는 동 기준서의 일반적인 회계단위인 ‘수행의무’를 기준으로 공시 여부를 결정하도록 하였다. 이와 같이 ‘수행의무’를 기준으로 문단 한129.1에 따른 공시 여부를 결정하게 되면, ‘개별 계약’을 기준으로 공시 여부를 결정하도록 하는 기업회계기준서 제1011호 문단 한45.1과 비교하여 공시범위가 축소될 수 있다는 문제점이 지적되었다. 이로 인해 문단 한BC361.1~한BC361.5에서 언급하고 있는 문단 한129.1 공

시 요구사항의 제정 취지와 달라지고, 한국채택국제회계기준과 일반기업회계기준 간 공시를 비교하기 어려울 것이라는 우려가 제기되었다. 따라서 문단 한129.1에서 언급하고 있는 '계약'의 의미를 '수행의무'에서 '개별 계약'으로 개정하여, 기업회계기준서 제1115호를 적용하더라도 공시범위가 축소되지 않도록 하였다. 즉, 기업 간 비교가능성을 제고하기 위하여, 기업회계기준서 제1115호의 회계단위인 '수행의무'가 아니라 '개별 계약'을 기준으로 공시 여부를 결정하도록 하였다.

한BC361.9 종전의 수익 기준에서는 기업회계기준서 제1011호의 적용대상이 되는 건설계약과 기업회계기준해석서 제2115호의 적용대상이 되는 부동산건설약정 중 기업회계기준서 제1018호 문단 14의 모든 기준이 건설 진행 중에 계속적으로 충족되어 진행기준을 적용하는 계약만을 기업회계기준서 제1011호 문단 한45.1(기업회계기준서 제1115호 문단 한129.1에 의해 대체)의 적용대상으로 한정하였다. 따라서 기업회계기준서 제1018호의 적용범위에 포함되는 용역계약은 기업회계기준서 제1011호 문단 한45.1의 적용대상에 해당하지 않았다. 그러나 기업회계기준서 제1115호는 계약의 유형을 구분하지 않고 모든 유형의 계약에 적용되므로, 용역계약도 문단 한129.1의 적용대상에 해당할 수 있다. 따라서 K-IFRS 제1115호에서는 종전의 수익 기준에 비해 문단 한129.1에 따른 공시대상 계약의 범위가 넓어질 수 있다.

K-IFRS 제1115호에 대한 소수의견

문단 한129.1~한129.5의 공시 추가 개정에 대한 한봉희 위원의 소수의견

한DO1.1 한봉희 위원은 문단 한129.1~한129.5와 기업회계기준서 제1037호 문단 한92.1을 신설하여 추가 공시를 요구하는 개정에 반대한다. 반대하는 이유는 계약별 정보 공시에 따른 효익과 비용이 구체적으로 식별하기 곤란하고, 해당 보고의 효익이 그 비용을 정당화하는지 확인하기가 어렵기 때문이다. 그리고 계약별 공시에 따라 기업에 발생할지도 모르는 부정적 영향도 우려된다. 필요하다면 회계기준의 개정보다는 사업보고서의 보완 등 감독규정을 활용하여 기업 스스로 공시 결과를 보다 충실하게 반영한다고 알려진 산출법으로 진행률 산정방식을 바꾸도록 유도하는 것이 더 효과적이고 효율적인 방안이라고 본다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1115호와 국제재무보고기준 제15호(IFRS 15)

기업회계기준서 제1115호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제재무보고기준 제15호(IFRS 15) ‘고객과의 계약에서 생기는 수익(Revenue from Contracts with Customers)’에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분을 제한적으로 수정하였다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 밝히기 위하여 문단 한4.1을 추가하였다. 그리고 원가 기준 투입법을 적용하여 수익을 인식하는 계약에 대해 추가 공시를 요구하는 문단 한129.1~한129.5를 추가하였다. 해당 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단 번호에 접두어 ‘한’을 붙여 구분하였다. 그리고 해당 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 ‘[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]’이라고 표시하였다.

국제재무보고기준 제15호(IFRS 15)의 준수

형식과 관련하여 수정한 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1115호는 IFRS 15의 내용에 근거하여 제정하였기 때문에 기업회계기준서 제1115호를 따르면 IFRS 15도 따르는 것이 된다.

이 기준서의 개요

개관

- IN1 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에서는 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자들에게 보고하기 위한 기준을 정한다.
- IN2 IFRS 15는 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다.
- IN3 이 기준서는 다음의 기준서와 해석서를 대체한다.
- (1) 기업회계기준서 제1011호 '건설계약'
 - (2) 기업회계기준서 제1018호 '수익'
 - (3) 기업회계기준해석서 제2113호 '고객충성제도'
 - (4) 기업회계기준해석서 제2115호 '부동산건설약정'
 - (5) 기업회계기준해석서 제2118호 '고객으로부터의 자산 이전'
 - (6) 기업회계기준해석서 제2031호 '수익: 광고용역의 교환거래'

IASB가 이 기준서를 공표한 이유

- IN4 수익은 재무제표이용자가 기업의 재무성과와 재무상태를 평가할 때 중요한 수치이다. 그러나 국제회계기준의 종전 수익인식 기준은 US GAAP의 기준과 달랐고, 두 기준 모두 개선이 필요한 상황이었다. IFRS의 종전 수익인식 기준은 지침이 제한적이었고 그 결과로 주요 기준서인 IAS 18과 IAS 11을 복잡한 거래에 적용하기가 어려웠다. 또 IAS 18은 복수 요소 약정과 같은 여러 가지 중요한 수익인식의 주제에 대하여 제한적인 지침만을 제공하였다.

이와 반대로 US GAAP은 폭넓은 수익인식 개념과 특정 산업 또는 거래에 적용되는 여러 가지 수익 규정들로 구성되어 있으며, 경우에 따라서는 경제적으로 비슷한 거래에 다른 회계처리를 적용하게 되었다.

IN5 이에 따라 IASB와 미국의 회계기준 제정기구인 FASB(Financial Accounting Standards Board)는 수익인식 원칙을 명확하게 하고, 다음과 같은 목적을 이루기 위해 IFRS와 US GAAP의 합치된 수익인식 기준을 제정하는 공동 프로젝트를 진행하였다.

- (1) 종전 수익인식 규정의 불일치와 취약점을 제거
- (2) 수익 논제를 다루기 위한 확고한 체계를 제공
- (3) 기업 간, 산업 간, 국가 간, 자본시장 간 수익인식 실무의 비교 가능성을 향상
- (4) 개선된 공시 요구사항으로 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공
- (5) 기업이 참고해야 하는 규정의 수를 줄여 재무제표 작성을 단순화

IN6 IFRS 15와 FASB가 Accounting Standards Update 2014-09로 발표한 Topic 606 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’은 공통 수익인식 기준을 제정하여 재무보고를 개선하고 위의 목적을 이루기 위한 IASB와 FASB의 노력의 결과물이다.

이 기준서의 주요 특징

IN7 이 기준서의 핵심 원칙은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전을 나타내도록 해당 재화나 용역의 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 반영한 금액으로 수익을 인식해야 한

다는 것이다. 핵심 원칙에 따라 수익을 인식하기 위해서는 다음의 단계를 적용해야 한다.

- (1) **1 단계: 고객과의 계약을 식별.** 계약은 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 생기게 하는 합의이다. IFRS 15의 요구사항은 정해진 조건을 충족하는, 고객과 체결한 계약에만 적용한다. 어떤 경우에는 이 기준서에서 여러 계약을 결합하여 하나의 계약으로 회계처리할 것을 요구하기도 한다. 이 기준서에서는 계약 변경의 회계처리에 관한 요구사항도 제공한다.
- (2) **2 단계: 수행의무를 식별.** 하나의 계약은 고객에게 재화나 용역을 이전하는 여러 약속을 포함한다. 그 재화나 용역들이 구별된다면 약속은 수행의무이고 별도로 회계처리한다. 고객이 재화나 용역 그 자체에서나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 효익을 얻을 수 있고, 그 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다면 재화나 용역은 구별된다.
- (3) **3 단계: 거래가격을 산정.** 거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이다. 거래가격은 고객이 지급하는 고정된 금액일 수도 있으나, 어떤 경우에는 변동대가를 포함하거나 현금 외의 형태로 지급될 수도 있다. 거래가격은 계약에 유의적인 금융요소가 포함된다면 화폐의 시간가치 영향을 조정하며, 고객에게 지급하는 대가가 있는 경우에도 거래가격에서 조정한다. 대가가 변동된다면, 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 추정한다. 변동대가는 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 인식된 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 거래가격에 포함한다.
- (4) **4 단계: 거래가격을 계약 내 수행의무에 배분.** 거래가격은 일반적으로 계약에서 약속한 각 구별되는 재화나 용역의 상대적 개별 판매가격을 기준으로 배분한다. 개별 판매가격을 관측할

수 없다면 추정해야 한다. 거래가격에 계약의 일부분에만 관련되는 할인액이나 변동대가(금액)가 포함되는 경우가 있다. 이 기준서에서는 할인액이나 변동대가를 일부 수행의무에만 배분하는 경우를 구체적으로 규정하고 있다.

- (5) **5 단계: 수행의무를 이행할 때(또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식.** 기업이 약속한 재화나 용역을 고객에게 이전하여 수행의무를 이행할 때(이행하는 대로)(고객이 재화나 용역을 통제하게 되는 때) 수익을 인식한다. 인식하는 수익 금액은 이행한 수행의무에 배분된 금액이다. 수행의무는 한 시점에 이행하거나(일반적으로 고객에게 재화를 이전하는 약속의 경우), 기간에 걸쳐 이행한다(일반적으로 고객에게 용역을 이전하는 약속의 경우). 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 수익은 그 수행의무의 진행률을 적절하게 측정하는 방법을 선택하여 기간에 걸쳐 인식한다.

IN8 이 기준서는 고객과의 계약에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 포괄적인 정보를 재무제표이용자에게 제공하도록 짜임새 있는 공시 요구사항을 포함한다.

- (1) 적절한 범주로 구분된 수익금액을 포함한 고객과의 계약으로 인식한 수익 공시
- (2) 수취채권, 계약자산, 계약부채의 기초 및 기말 잔액을 포함한 계약 잔액 공시
- (3) 기업의 수행의무를 일반적으로 이행하는 시기, 나머지 수행의무에 배분된 거래가격을 포함한 수행의무 공시
- (4) 이 기준서를 적용할 때 내린 유의적인 판단과 그 판단의 변경
- (5) 계약을 체결하거나 이행하기 위한 원가 중에서 인식한 자산

IN9 IASB와 FASB는 고객과의 계약에서 생기는 수익 회계처리에 대한 모든 요구사항에서 같은 결론에 이르는 목적을 이루었다. 그 결과로, IFRS 15와 Topic 606은 실질적으로 같다. 그러나 몇 가지 적은 차이가 있으며, 그 차이는 결론도출근거의 부록에서 설명한다.

제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 다음과 같이 제 · 개정하였다.

제·개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2018.10.26. 개정	원가 기준 투입법 적용 계약의 추가 공시 개정	-
2016.11.15. 개정	고객과의 계약에서 생기는 수익	Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers
2015.12.24. 개정	건설계약 공시추가	-
2015.11.06. 제정	고객과의 계약에서 생기는 수익	IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

이 기준서는 타 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제·개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2021.04.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 '보험계약'	IFRS 17 Insurance Contracts
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards
2017.05.22. 제정	기업회계기준서 제1116호 '리스'	IFRS 16 Leases

개정 주요 내용

○ 2016년 11월 개정

1. 수행의무의 식별 등 원칙의 명확화

(수행의무) 계약에서 수행의무(고객에게 재화나 용역을 이전하는 약속으로서 수익인식의 단위)의 식별에서 구별되는 재화나 용역의 요건 중 계약상 '약속이 별도로 식별'되는지 판단할 때 그 약속의 성격이 '재화나 용역'을 개별적으로 이전하는 것인지, 그 약속된 재화나 용역을 투입한 '결합품목'을 이전하는 것인지 판단하는 것이 목적임을 명시하였다.

(본인 대 대리인) 기업이 수익창출 거래에서 본인(재화나 용역의 공급자) 역할을 하는지, 대리인(재화나 용역을 공급하는 업무를 주선하는 책임) 역할을 하는지를 판단할 때 특정 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 이를 통제하는지(본인) 판단하는 것이 원칙임을 강조하고, 제시된 지표는 해당 원칙 적용의 판단을 돕기 위한 목적이라는 점과 기업이 본인인 경우에 통제 대상이 무엇인지를 분명히 하였다.

(라이선스: 계약의 성격) 수익을 한 시점에 인식해야하는지, 기간에 걸쳐 인식해야하는지를 판단할 때 지적재산과 관련된 기업의 활동이 지적재산의 형식(예: 디자인, 콘텐츠)이나 기능성(예: 기능 또는 업무를 수행하는 능력)을 유의적으로 바꿀 것으로 예상되거나, 지적재산에서 효익을 얻을 고객의 능력이 실질적으로 그 활동에서 생기거나 그 활동에 따라 달라질 경우에 해당 라이선스를 지적재산의 접근권으로 보아 기간에 걸쳐 수익을 인식한다는 점을 명확히 하였다.

(라이선스: 판매기준 또는 사용기준 로열티) 판매기준 또는 사용기준 로열티의 계약 규정은 (1) 그 로열티가 지적재산의 라이선스에만 관련되거나, (2) 로열티가 관련되는 지배적인 항목이 라이선스인 경우에 적용한다는 점을 명확히 하였다.

2. 전환경감 규정

새 기준을 최초 적용시 복잡성과 원가를 줄이기 위해 전환 경감 규정을 추가하였다.