

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 상황에서 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.