

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

SAMIL 삼일회계법인

고객과의 계약으로부터의 수익 최종기준서 확정 - 새로운 수익인식 모형의 이해

건설업 영향분석

No. 2014-01 부록
2014 년 6 월 11 일

목차:

개요.....	1
계약의 식별.....	2
거래가격의 결정.....	4
복수의 이행의무에 대한 회계처리.....	7
거래가격의 배분.....	9
수익의 인식.....	10
기타 고려사항.....	14
Final thoughts	17

요약

5 월 28 일 IASB 와 FASB(위원회, Boards)는 오랫동안 진행해 왔던 수익인식에 대한 합치된 기준을 발행하였습니다. 거의 모든 기업들이 적어도 유의적으로 증가된 공시요구사항으로 인하여 어느 정도 영향은 받을 것이나, 변화는 단순히 공시사항에 제한되지 않으며 기업이 속한 산업과 현재 회계관행에 따라 다양할 수 있습니다.

In depth 2014-01에서는 새로운 기준의 포괄적인 분석을 제공하고, 본 부록은 건설업을 영위하는 기업이 새로운 기준을 도입함에 있어서 유의적인 과제가 될 항목들을 집중 조명합니다.

개요

IFRS 또는 US GAAP 을 적용하는 건설업(E&C, Engineering and Construction)에 속한 기업은 수익인식 회계처리에 기본적으로 건설계약에 대한 산업 지침을 따르고 있었습니다. 이러한 기준들은 장기건설의 회계처리에 특별한 측면을 반영하여 수립되어 왔고 다음을 포함하여 산업에 특화된 다양한 지침을 제공하고 있습니다:

- 계약의 병합 및 변경 등 수익인식 대상 계약의 결정.
- 변동가능대가, 고객이 제공한 재료 및 보상금을 포함한 계약 가격의 결정.
- 진행기준 (US GAAP 에서는 완성기준 포함) 수익인식 방법과 투입량 또는 산출물 기준에 따른 이행 정도의 측정.
- 계약 전 원가 및 계약 이행원가 등 계약원가의 회계처리.
- 손실예상 계약의 회계처리.

새로운 수익인식기준은 IFRS와 US GAAP의 건설계약에 대한 지침(진행기준과 관련 공사원가에 대한 별도의 회계처리 지침)을 포함한 현행 수익인식 지침의 대부분을 대체합니다.

계약의 식별

현행 기준은 아래 사항들을 규정하고 있습니다:

- 복수의 건설계약을 단일 계약으로 보아 회계처리 해야 하는 경우.
- 단일의 계약을 분할하여 별도의 계약으로 회계처리 해야 하는 경우.
- 계약변경의 인식 시점.

이러한 상황, 특히 계약변경은 건설업에서 흔히 볼 수 있는 상황입니다.

새로운 기준서는 아래 요건을 충족하는 고객과의 거래에만 적용합니다:

- 계약에 상업적 실질이 있음.
- 거래당사자가 계약을 승인하고 각각의 의무를 수행할 의도가 있음.
- 이전된 재화나 용역과의 교환으로 기업이 받을 대가의 회수가능성이 높음.
- 이전되는 재화나 용역에 대한 각 당사자의 구속력 있는 권리를 식별할 수 있음.
- 지급조건을 식별할 수 있음.

계약 병합에 대한 현행 실무는 유의적으로 변동되지 않을 것으로 보입니다. 기준서는 계약의 분할에 대한 지침을 포함하고 있지 않지만 현행 기준에 따라 계약을 분할하는 건설회사는 별도의 이행의무로 회계처리 하도록 하는 요구사항에 따라 유의적인 영향은 없을 것입니다. 건설회사들은 설계변경 등 계약변경을 언제 공사수익에 포함할지를 결정하는데 상당한 판단이 요구됨에 따라 실무상 다양한 회계처리가 존재합니다. 새로운 기준이 도입되는 경우에도 경영진의 판단은 계속 요구될 것이고 가격이 결정되지 않은 설계변경에 대한 회계처리 등 현재의 다양한 실무관행이 유의적으로 영향을 받지 않을 것으로 보입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
계약 병합 동일한 고객(또는 관련 거래당사자)과 동시에 또는 인접한 시기에 체결한 계약이 다음 요건을 하나 이상 충족할 경우에만 계약은 병합되어 단일의 계약으로 회계처리 합니다. <ul style="list-style-type: none"> • 계약이 하나의 상업적 목적을 달성하며 일괄 협상되는 경우 • 한 계약에 지불되는 대가가 다른 계약의 가격이나 이행에 따라 	특정 요건을 충족할 경우 계약의 병합과 분할이 허용되지만, 거래의 경제적 효과가 적절히 반영되어 있는 한 요구되지는 않습니다.	특정 요건을 충족할 경우 계약의 병합과 분할이 요구됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>결정되는 경우</p> <ul style="list-style-type: none"> 별도의 계약 상 재화나 용역이 하나의 이행의무를 나타내는 경우 		
<p>계약변경 (설계변경 등)</p> <p>기업은 거래당사자들이 계약의 범위 및/또는 가격을 승인했을 때 계약변경을 회계처리 합니다. 만약 거래당사자들이 범위의 변경을 승인했으나 해당하는 변경가격을 결정하지 못한 경우 기업은 가격변동을 변동가능대가와 같이 추정하여야 합니다.</p> <p>다음을 충족할 때 계약변경은 별도의 계약으로 회계처리 합니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> 계약변경으로 별도의 이행의무에 해당하는 구별된 재화나 용역이 추가되고, 기업은 추가된 재화나 용역의 독립판매가격을 반영한 대가에 대한 권리를 갖는 경우 <p>별도의 계약으로 간주되지 않는 계약변경은 다음 둘 중 하나의 방법으로 회계처리 합니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> 변경계약에 따른 재화나 용역이 변경 전에 이전된 것과 구별되면 전진적으로 수정합니다. 기존 계약의 잔존 대가는 변경계약에 따른 대가와 합산하여 새로운 거래가격을 결정하고 잔존 이행의무에 배분합니다. 잔존 재화나 용역이 구별되지 않고 부분적으로 충족된 하나의 이행의무의 일부라면 누적효과를 즉시 인식하여 조정합니다. 	<p>설계변경은 일반적으로 고객이 변경을 승인할 가능성이 높고 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 수익에 포함합니다.</p> <p>US GAAP 은 가격이 결정되지 않은 설계변경(즉, 수행해야 할 작업은 정해졌으나 그 가격이 결정되지 않는 경우)의 수익·원가에 대한 상세한 지침을 포함하고 있습니다.</p>	<p>공사변경은 일반적으로 고객이 변경을 승인할 가능성이 높고 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 수익에 포함합니다.</p> <p>가격이 결정되지 않은 설계변경에 대한 상세한 지침은 없습니다.</p>

사례1 – 가격이 결정되지 않은 설계변경

Facts: 건설회사는 사무실 건물을 건설하는 단일의 이행의무가 있습니다. 건설회사는 가격이 결정되지 않은 설계변경을 해온 경험이 있으며, 이는 공사범위의 변경이 합의될 때까지 가격이 결정되지 않는 경우입니다. 변경 범위는 승인되었지만 가격이 합의되기 전에 작업을 시작하는 것은 드문 일이 아닙니다.

설계변경은 언제 수익에 포함되어야 할까요?

Discussion: 건설회사는 과거 경험에 기초하여 설계변경에 따른 가격이 승인될 것이라고 결정할 수 있을 것입니다. 이때, 변경의 범위가 승인된 이후 건설회사는 가격이 결정되지 않은 설계변경을 변동가능대가로 회계처리할 것입니다. 따라서 가중확률추정치 또는 최선의 추정치 중 보다 적절한 예측치에 기초하여 설계변경의 가격이 승인되었을 때 누적 수익금액이 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 금액으로 추정합니다.

건설회사는 가격이 결정되지 않은 설계변경이 별도의 계약으로 회계처리 되어야 할지 결정할 필요가 있을 것이나 다음과 같은 이유로 해당되지 않을 것입니다:

- 설계변경은 대부분 기존 계약의 재화나 용역과 매우 밀접하게 연관되어 있으므로 구별된 재화나 용역을 제공하지 않으며, 재화나 용역을 통합하여 결합된 결과물을 고객에 전달하는 용역의 일부임.
- 설계변경은 전체 계약에 대하여 하나의 상업적 목적을 달성하기 위한 건설회사의 전형적인 사업목적에 근거하므로 설계변경에 대한 가격결정은 추가적인 재화나 용역에 대한 독립판매가격을 반영하지 않을 것임.

이 경우 설계변경을 포함한 잔존 재화나 용역이 구별되지 않고 부분적으로 충족된 단일의 이행의무의 일부이므로 건설회사는 거래가격과 계약 완성에 이르는 진행률에 대한 측정을 갱신합니다(누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 조정).

거래가격의 결정

거래가격(계약수익)은 건설회사가 이행의무를 충족하는 것에 대한 교환으로 받을 것으로 예상하는 대가입니다. 거래가격의 결정은 가격이 변동 가능할 때 더욱 복잡해집니다. 건설업의 경우 장려금, 고객이 제공한 자재 및 보상금, 손해배상금, 그리고 화폐의 시간가치 등이 일반적으로 고려될 대상입니다. 경우에 따라 보상금과 관련된 수익은 새로운 기준에서 더 이른 시점에 인식될 수 있을 것입니다. 기타 고객이 제공한 자재 및 보상금, 손해배상 및 현재가치에서는 실무상 유의적인 변동이 있을 것으로 예상되지 않습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>포상금/장려금 지급액</p> <p>포상금/장려금은 변동가능대가로 회계처리 합니다. 포상금/장려금은 기대가치 또는 최선의 추정치 중 기업이 수취할 것으로 기대되는 금액을 보다 적절히 예측하는 방법으로 계약수익에 포함됩니다. 이들 금액은 누적 수익금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 경우에 한하여 거래가격에 포함됩니다.</p> <p>기업은 유사한 형태의 이행의무로부터의 경험을 평가하고, 이러한 경험에 기초하여 누적 수익금액을 유의적으로 감소시킬 가능성을 예측합니다.</p>	<p>포상금/장려금은 특정 이행기준을 충족 또는 초과할 가능성이 높고 금액을 신뢰성 있게 충족할 수 있는 경우 수익으로 인식합니다.</p>	<p>좌동</p>
<p>고객이 제공한 자재</p>		

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
계약의 충족을 돕기 위하여 고객으로부터 제공받은 재화나 용역(자재, 장비 또는 인력)의 가치는 기업이 제공된 재화나 용역을 통제한다면 비현금대가로서 수익으로 인식합니다. 비현금대가는 공정가치로 측정하고, 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없는 경우에만 이전되는 재화나 용역의 판매가격을 참조하여 측정합니다.	고객이 제공한 자재의 가치는 건설회사가 동 자재에 관련된 위험을 보유할 때 계약수익에 포함합니다.	건설계약 기준서에 비현금대가의 회계처리에 대한 명시적인 지침은 없습니다. 경영진은 비화폐성 교환거래의 일반원칙에 따라 일반적으로 계약수익에 포함할 금액을 측정하는데 재화나 용역의 공정가치를 이용할 것을 요구합니다.
보상금 보상금은 변동가능대가로 회계처리합니다. 보상금은 기대가치 또는 최선의 추정치 중 기업이 수취할 것으로 기대되는 금액을 보다 적절히 예측하는 방법으로 계약수익에 포함됩니다. 이들 금액은 보상금과 관련된 불확실성이 후속적으로 해결되었을 때 누적 수익금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 경우에 한하여 거래가격에 포함됩니다.	보상금은 발생가능성이 높고 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 계약원가 발생액까지만 수익으로 인식합니다(특정 요건에 기초하여 판단) 보상금에 따른 이익은 실현될 때까지 기록되지 않습니다.	보상금은 협상이 상당히 진전되어 발주자가 보상금의 청구를 수락할 가능성이 높고 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 계약수익에 포함합니다.
화폐의 시간가치 수익은 유의적인 금융요소를 포함하고 있을 때에는 화폐의 시간가치를 고려하여야 합니다. 기업은 재화나 용역의 이전과 대금 지급일이 1년이하인 경우에는 실무상 편의에 따라 시간가치를 고려하지 않을 수 있습니다.	수익은 지급기간이 1년을 초과하는 채권 등 제한적인 경우에만 현재가치로 할인됩니다. 현재가치 할인이 요구될 때 이자는 금융상품에 지정된 이자율 또는 지정된 이자율이 합리적이지 않다면 시장이자율로 계산합니다.	수익은 현금및현금성자산의 유입이 이연되었을 때 할인합니다. 수익으로 인식할 금액은 내재이자율을 적용하여 결정하고 기간에 걸쳐 별도의 이자수익 항목으로 인식합니다.

사례 2 - 변동가능대가

Facts: 건설회사는 현재 2 차선인 도로를 3 차선으로 확장하는 공사계약을 체결하였습니다. 계약금액은 C65 백만원과 휴가여행철 이전에 완공될 경우의 포상금 C5 백만으로 구성되어 있고 계약 완료에 1년이 걸릴 것으로 예상하고 있습니다. 건설사는 이러한 형태의 고속도로 작업을 수행한 긴 역사를 갖고 있습니다. 작업이 휴가여행철 이전에 완료되면 포상금 전액을 받지만, 그 이전에 공사가 종료되지 않는다면 포상금은 없는 두 가지의 결과만을 갖는 상황입니다. 건설회사는 그 유의적인 과거 경험에 비추어 볼 때, 계약이 휴가여행철 이전에 완료될 확률은 95%라고 믿고 있습니다.

건설회사는 포상금을 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Discussion: T 건설회사는 두 가지 결과만 가능한 상황을 고려했을 때 최선의 추정치를 사용하여 거래가격의 추정에 포함된 변동가능대가의 금액을 결정하는 것이 적절하다고 결론 내릴 것입니다. 계약의 거래가격은 고정 계약금액 C65 백만원과 변동가능대가의 최선의 추정치 C5 백만의 합계인 C70 백만원입니다. 추정치는 현행 실무와 같이 주기적으로 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 수정합니다.

건설회사는 유사한 형태의 이행의무에 따른 경험에 기초하여 계약이 완성될 때 거래가격에 포함된 포상금이 감소하지 않을 가능성이 매우 높은지 평가합니다. 평가를 수행할 때 다음의 지표들을 고려합니다:

- 건설회사는 이 유형의 작업에 대한 오랜 경험을 갖고 있다.
- 작업을 휴가여행철 이전에 완료하는 것은 대체로 건설회사의 통제 하에 있다.
- 불확실성은 비교적 짧은 기간 안에 해결된다.
- 최종 대가는 오직 두 가지 가능한 금액 중 하나로 결정된다.

이 평가는 포상금이 이행의무를 충족했을 때(건설이 이루어질 때) 인식할 수 있는지를 결정하게 됩니다.

사례 3 - 보상금

Facts: A 건설회사의 통제 밖의 이유로 이익은 예상되지만 계약원가가 최초 예상치를 크게 초과하는 점을 제외하고는 사례 2와 동일한 내용을 가정합니다. 건설회사는 이러한 원가의 일부를 보전하기 위하여 고객을 상대로 보상금을 요구하였습니다. 보상금에 대한 절차는 초기 단계이나 건설회사는 보상금에 대해서 때때로 요구한 금액에서 감소하는 경우가 있었으나 성공적으로 협상해왔던 경험이 있습니다.

회사는 보상금을 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Discussion: 보상금은 제 3자와의 협상과 판단 등 외부요인에 매우 민감하고 가능한 결과는 매우 다양합니다. 건설회사가 성공적으로 협상했던 경험이 있으나 (매우 불확실한 변수로 인하여) 그러한 경험이 이 상황에서 예측치를 제공한다고 주장하기는 쉽지 않을 것입니다. 건설회사는 보상금을 인식할 경우 미래에 금액이 유의적으로 감소할 가능성이 매우 높다고 결론지을 수 있을 것입니다.

보상금은 회사가 미래에 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높다고 결정할 때까지 거래가격에서 제외됩니다. 회사는 보상금을 기대가치(이 사례에 보다 적합한 예측치)를 사용하여 추정하고 유의적으로 감소하지 않을 금액을 거래가격에 포함시킵니다.

건설회사는 특정 직접원가가 고객에게 귀책사유가 있는 지연으로 인해 발생한 경우와 같이 보상금의 일부가 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높을 수 있고, 계약조건에 기초하여 건설회사는 고객으로부터 대금을 지급받을 구속력 있는 권리가 있다고 결정할 수 있습니다. 만약 회사가 성공적으로 협상해왔던 경험이 있다면 보상금의 일부분(최소금액)이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높다고 결론 내릴 것입니다. 회사는 불확실성이 해소될 때까지 보상금 금액을 매 보고기간말에 재측정해야 합니다.

사례 4 - 화폐의 시간가치

Facts: 건설회사는 마일스톤 지급액을 포함하는 병원의 건설계약을 체결하였습니다. 이행의무는 일정기간에 걸쳐 충족될 것이고 계약에 따른 마일스톤에 따른 지급은 수익의 가득과 일치하는 것으로 추정된다. 계약에 따르면 고객은 각 마일스톤 지급액의 5%를 유보하여 병원이 완공될 때 지급하기로 합니다.

계약이 유의적인 금융요소를 포함하고 있나요?

Discussion: 회사는 유의적인 금융요소를 포함하지 않은 것으로 결론 내릴 것이며 따라서 거래가격에 시간가치를 반영하지 않을 것입니다. 마일스톤 지급액은 수익의 가득과 일치하는 것으로 추정되고 계약에 따라 일정금액의 지급이 금융의 제공과는 다른 이유로 유보됩니다. 즉, 동 금액은 건설회사가 계약에 따른 의무의 전부 또는 일부를 적절히 완성하지 못하는 것으로부터 고객을 보유할 의도로 지급이 유보된 것입니다.

복수의 이행의무에 대한 회계처리

이행의무는 재화나 용역을 이전하기로 한 약속입니다. 현재 건설회사는 각 계약을 계약 수준에서 회계처리 하는 경우가 빈번합니다. 즉, 회사가 계약에 포함된 포괄적인 약정(예를 들어 도로 또는 정유시설의 건설)을 회계처리 한다는 것을 의미합니다. 현행 기준은 건설회사가 이런 포괄적인 약정을 이행함에 따른 많은 서로 다른 재화나 용역을 제공하기로 한 유효한 약속의 경우에도 이러한 접근방법을 허용합니다. 새로운 기준에서 언제 이러한 이행의무를 별도로 회계처리 할 지는 판단이 요구됩니다.

재화나 용역의 묶음을 하나의 이행의무로 병합하는 요건이 충족될 때 계약 수준에서 계약을 회계처리 하는 것(예를 들어 도로를 건설하기로 한 포괄적인 약정)이 가능합니다. 많은 상황, 특히 EPC 계약이나 설계/시공계약 에서 계약에 포함된 모든 약속들을 묶을 수 있는지 결정하기 위해서는 판단이 요구될 것입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>기업은 계약 내의 약속된 재화나 용역을 평가하여 각 고객에게 이전하기로 한 각 약속을 다음 둘 중 하나의 이행의무로 식별하여야 합니다:</p> <p>(a) 구별된 재화나 용역 (또는 그 묶음)</p> <p>(b) 일련의 구별된 동종 재화나 용역으로서 다음 두 요건을 모두 충족하는 경우:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 연속하여 이전되는 각각의 구별된 재화나 용역은 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무임. • 각각의 구별된 재화나 용역에 대한 이행의무를 충족하는 기업의 진행률 측정에 동일한 방법을 사용함. <p>다음 두 가지 요건을 모두 충족하는 재화나 용역은 구별됩니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 고객은 재화나 용역 그 자체로부터 또는 쉽게 이용 가능한 다른 자원을 수반하여 효익을 얻을 수 있음. • 재화나 용역이 계약내의 다른 약속으로부터 식별됨. <p>이행의무가 계약내의 다른 이행의무로부터 별도로 식별되는지를 나타내는 지표는 다음과 같으며, 이에 한정되지는 않습니다:</p>	<p>기본적으로 각 계약이 수익인식, 원가집계 및 이익측정의 단위라는 가정입니다. 이 가정은 계약 또는 일련의 계약이 앞에서 설명한 병합 또는 분할 조건을 충족하는 경우 극복될 수 있습니다.</p> <p>건설계약 안에 하나 이상의 재화나 용역을 별도로 회계처리 하는 추가적인 지침은 없습니다.</p>	<p>좌동</p>

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 재화나 용역은 다른 재화나 용역에 매우 의존적이거나 상호 관련되지 않음. 기업은 재화나 용역을 고객이 제공받기로 한 재화나 용역의 묶음으로 통합하기 위하여 유의적인 용역을 제공하지 않음. 재화나 용역은 다른 재화나 용역을 유의적으로 수정하거나 변경하지 않음. <p>구별되지 않는, 즉 별도의 이행의무가 아닌 재화나 용역은 기업이 구별된 재화나 용역의 묶음을 식별할 때까지 다른 재화나 용역과 병합되어야 합니다.</p>		

사례 5 - 설계/시공 계약

Facts: 건설회사는 공항터미널을 건설하는 계약을 체결하였습니다. 회사는 설계 및 전반적인 건설 프로젝트의 관리를 책임지며 여기에는 토목공사, 부지정리, 기초공사와 자재조달, 터미널 공간 및 탑승교를 포함한 출입구, 통관 및 출입국 심사대, 항공사 사무실 공간, 수하물 시스템 및 장비설치 및 마무리작업을 포함합니다.

동 계약에 구별되는 이행의무는 몇 개인가요?

Discussion: 건설회사는 설계/시공 계약을 하나의 이행의무로 회계처리 할 것입니다. 이는 이러한 재화와 용역들이 구별되지 않기 때문입니다. 재화와 용역은 매우 밀접하게 연계되어 있고, 고객과의 계약대상인 결합된 단위, 즉 공항터미널로 통합하기 위한 유의적인 용역이 포함되어 있습니다. 수익은 단일의 이행의무의 충족을 반영하는 진행률의 적절한 측정방법을 선택하여 일정기간에 걸쳐 인식합니다.

사례 6 특수장비의 조달

Facts: 계약이 건설회사로 하여금 하도급업자로부터 특수장비를 조달해서 공항터미널의 장비와 통합하도록 요구하는 것을 제외하고는 사례 5의 상황과 동일하다고 가정합니다. 회사는 계약 개시로부터 대략 1년 후 해당 장비의 통제를 이전할 것으로 예측합니다. 장비의 설치와 통합은 계약에 걸쳐 계속됩니다.

동 계약에 구별되는 이행의무는 몇 개인가요?

Discussion: 건설회사는 설계/시공 계약을 하나의 이행의무로 회계처리 할 것입니다. 이는 이러한 재화와 용역들이 구별되지 않기 때문입니다. 재화와 용역은 매우 밀접하게 연계되어 있고, 고객과의 계약대상인 결합된 단위, 즉 공항터미널로 통합하기 위한 유의적인 용역이 포함되어 있습니다. 수익은 단일의 이행의무의 충족을 반영하는 진행률의 적절한 측정방법을 선택하여 일정기간에 걸쳐 인식합니다. (미설치 장비에 대한 설명은 아래 사례 12를 참조)

거래가격의 배분

거래가격은 계약 내에 별도의 회계처리가 요구되는 이행의무에 배분됩니다. 특히 계약 전체가 아닌 하나의 이행의무에 대한 변동대가(포상금 또는 장려금)의 배분은 특히 건설업에서 관심 있게 살펴볼 항목입니다. 기업은 거래가격을 특정 요건을 충족할 경우 하나(이상의) 이행의무에 전부 배분할 수 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>거래가격(및 그 추정치의 후속적인 변동)은 각 이행의무의 상대적인 독립판매가격을 기준으로 배분됩니다. 독립판매가격의 최선의 증거는 재화나 용역이 별도로 판매될 때의 관측 가능한 가격입니다.</p> <p>실제 판매가격이 직접 관측 가능하지 않을 경우 독립판매가격을 추정해야 합니다. 기준서는 특정 추정방법을 지정하지 않습니다. 예를 들어 건설회사는 재화나 용역의 판매가격을 추정하기 위하여 원가에 합리적인 마진을 가산하는 방법을 사용할 수 있습니다. 기업은 독립판매가격을 추정할 때 관측가능한 투입요소를 최대한 사용하여야 합니다.</p> <p>독립판매가격의 변동가능성이 매우 높거나 불확실하다면 기업들은 독립판매가격의 추정에 잔존가액 접근법을 사용할 수 있습니다.</p> <p>기업은 또한 특정 조건을 충족할 경우 할인액이나 조건부대가를 하나(이상의) 이행의무에 전부 배분할 수 있습니다.</p>	<p>계약의 분할과 관련된 지침을 제외하고는 건설계약에 포함된 여러 개의 재화나 용역에 배분하는 구체적인 지침은 없습니다. 이는 건설계약의 수익인식 적용 단위를 계약으로 보고 있기 때문입니다.</p>	<p>좌동</p>

사례 7 - 하나 이상의 이행의무에 계약수익 배분

Facts: 건설회사는 도로와 교량을 건설하는 계약을 체결하였습니다. (도로의 건설과 교량의 건설이라는 별도의 이행의무가 있다고 가정) 건설회사는 계약체결 시 계약가격을 C151 백만으로 결정하였고 이는 C140 백만의 고정가격과 포상금에 대한 추정치 C11 백만원을 포함합니다. 포상금은 건설이 얼마나 일찍 완료되는지에 따라 변동가능합니다. 건설회사는 일정보다 30 일 단축하면 기본 포상금 C10 백만원을 받으며, 포상금은 30 일보다 더 많이(적게) 단축하는 하루마다 10%씩 증가(감소)합니다. 건설회사는 유사한 계약에 대한 경험을 보유하고 있습니다. 회사는 C10 백만원의 장려금에 대한 변동가능대가를 추정하는데 최선의 추정치를 이용합니다. 과거 경험 및 현재 추정에 기초하여, 회사는 일정보다 30 일 전에 완료할 것이라고 보아 C10 백만의 포상금을 받을 것이라고 결정했습니다. 회사는 10%의 일별 장려금/별금에 대한 추가적인 변동가능대가는 기대가치를 이용하여 추정하여 C1 백만원을 더 받을 것이라고 결정하였습니다. 건설회사는 추정치의 변동으로 수익이 감소하지 않을 가능성이 매우 높다고 결론 내렸습니다.

회사는 어떻게 별도의 이행의무에 계약가격을 배분하여야 할까요?

Discussion: 건설회사는 계약대가를 배분하기 위하여 먼저 도로와 교량 건설 각각의 독립판매가격(고정가격과 변동가능대가 모두)을 정해야 합니다. 회사는 유사한 형태와 성격의 도로와 교량을 독립적인 계약에 의해 건설합니다. 과거 경험에 기초한 도로 건설에 대한 독립판매가격은 C140 백만이고 교량건설의 독립판매가격은 C30 백만입니다. 따라서 묶음계약에 내재된 할인은 C19 백만입니다. C151 백만의 거래대가는 다음과 같이 상대적인 배분 모형에 따라 배분됩니다:

도로: C124.4 백만 ($C151 \text{ 백만} \times (C140 \text{ 백만} / C170 \text{ 백만})$)
 교량: C 26.6 백만 ($C151 \text{ 백만} \times (C 30 \text{ 백만} / C170 \text{ 백만})$)

사례 8 – 계약수익의 배분 – 거래가격의 변동

Facts: 변동가능대가가 계약 개시 이후 예상했던 C11 백만에서 C13 백만으로 변동된 것을 제외하고는 사례 7 과 동일하다는 것을 가정합니다. 변동은 건설기간 중 기상상황의 호전으로 인한 것으로서 예상한 것보다 일찍 공사를 종료할 것으로 기대하였습니다.

건설회사는 예상 계약가격의 변동을 어떻게 배분해야 할까요?

Discussion: 거래가격을 이행의무에 배분하는 기준(상대적 독립판매가격 기준으로 배분하는데 사용한 비율)은 계약 개시 후 변경하지 않습니다. 추가적인 거래가격 C2 백만원은 최초 적용된 비율을 이용하여 도로와 교량에 아래와 같이 배분합니다:

도로: C1.6 백만 ($C2 \text{ 백만} \times (C140 \text{ 백만} / C170 \text{ 백만})$)
 교량: Co.4 백만 ($C2 \text{ 백만} \times (C 30 \text{ 백만} / C170 \text{ 백만})$)

예측치의 변동은 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 인식합니다. 예를 들어 예측치가 변동되었을 때 도로는 90%가 완료되었지만 교량 건설은 아직 시작하지 않았다면, 회사는 도로에 대하여 이미 충족된 이행의무에 대한 부분인 C113.4 백만($C124.4 \text{ 백만} \times 90\% + C1.6 \text{ 백만} \times 90\%$)의 누적수익을 인식할 것입니다. 회사는 추가적인 수익 C12.6 백만($C124.4 \times 10\% + C1.6 \text{ 백만} \times 10\%$)을 도로와 관련된 잔존 이행의무가 충족됨에 따라 인식하고, C27 백만($(C26.6 \text{ 백만} + Co.4 \text{ 백만}) \times 100\%$)을 교량이 완성됨에 따라 인식할 것입니다.

교량이 완성되고 포상금이 도로의 완성에만 관련된 것이라는 점을 제외하고 위 상황과 동일하다고 가정하면, 건설회사는 전체 계약수익 예측치의 변동 C2 백만을 도로에 배분할 것입니다. 회사는 추가적인 수익 C1.8 백만($C2 \text{ 백만} \times 90\%$)를 변동이 발생한 기간에 도로와 관련하여 이미 충족된 이행의무의 부분으로 인식하고 나머지 C12.6 백만($C124.4 \text{ 백만} \times 10\% - C2 \text{ 백만} \times 10\%$)을 도로에 대한 잔존 이행의무가 충족됨에 따라 인식합니다.

수익의 인식

현행 지침에 따르면 수익은 건설회사의 활동에 기초하여 인식합니다. 즉, 합리적인 예측이 가능하다면 수익은 건설회사가 이행함에 따라 수익을 인식할 수 있습니다(진행기준). 새로운 기준에 따르면 수익은 이행의무가 충족되었을 때 인식하고, 이는 재화나 용역의 통제가 고객에게 이전되었을 때 이루어집니다. 통제는 일정 시점 또는 일정 기간에 걸쳐 이전될 수 있습니다. 통제이전모형으로의 변경은 건설회사가 언제 수익을 인식할 수 있는지에 대한 세심한 평가를 요구합니다. 많은 건설형 계약은 재화나 용역의 통제를 일정 기간에 걸쳐 이전할 것이므로 현행 지침과 유사한 형태로 수익을 인식할 수 있을 것입니다. 하지만 이러한 결과를 단순히 가정해서는 안됩니다. 건설회사는 무조건 현행방법을 적용할 수는 없으며 통제의 이전시점에 대한 세심한 평가를 수행하여야 합니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
통제의 이전		

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>수익은 이행의무를 충족했을 때 인식합니다. 이는 재화나 용역의 통제가 고객에게 이전되었을 때 이루어집니다. 통제는 일정 시점 또는 건설업에서는 보다 일반적인 것인, 일정 기간에 걸쳐 이전될 수 있습니다.</p> <p>이행의무는 적어도 아래 요건 중 하나를 충족할 때 일정기간에 걸쳐 충족됩니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 고객은 기업이 이행함과 동시에 기업의 이행으로 제공되는 효익을 받고 소비합니다. • 기업의 이행은 고객이 통제하는 자산을 창출하거나 향상시킵니다. • 기업의 이행은 대체적인 용도를 갖는 자산을 창출하지 않고, 기업은 완료된 이행에 대하여 지급받을 권리를 보유합니다. <p>위의 요건을 충족하지 않는 이행의무는 일정 시점에 충족됩니다.</p> <p>언제 통제가 이전되는지 결정하는 것은 유의적인 수준의 판단이 요구됩니다. 어느 시점에 고객이 자산에 대한 통제를 획득하는지 결정하는데 고려할 수 있는 지표는 아래와 같습니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 기업은 자산에 대하여 지급받을 현재 권리를 보유하고 있음. • 고객이 자산에 대한 법적 소유권을 보유함. • 고객이 자산에 대한 물리적 점유를 보유함.. • 고객이 소유권에 따른 유의적인 위험과 보상을 보유함. • 고객이 자산을 수락하였음. <p>위 지표들은 체크리스트가 아니고 모든 고려할 사항을 포함하지 않으며, 하나의 지표가 독립적으로 결정적인 요인이 되지 않습니다.</p>	<p>수익은 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 진행기준으로 인식합니다. 신뢰성 있는 추정이 불가능하지만 손실이 발생하지 않을 것이라는 확신이 있을 때에는 보다 정확한 예측치가 이용가능할 때까지는 이익을 인식하지 않고 투입원가만큼 진행기준으로 인식합니다. (예를 들어 계약범위가 잘못 정의되었으나 계약이 전체 손실에 대한 보호약정을 포함하고 있을 때)</p> <p>신뢰성 있는 예측이 불가능할 때에는 완성기준을 적용합니다.</p>	<p>수익은 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 진행기준으로 인식합니다. 신뢰성 있는 추정이 불가능하지만 손실이 발생하지 않을 것이라는 확신이 있을 때에는 보다 정확한 예측치가 이용가능할 때까지는 이익을 인식하지 않고 투입원가만큼 진행기준으로 인식합니다. (예를 들어 계약범위가 잘못 정의되었으나 계약이 전체 손실에 대한 보호약정을 포함하고 있을 때)</p> <p>회수될 가능성이 높지 않은 계약원가는 즉시 비용으로 인식합니다. 완성기준의 적용은 허용되지 않습니다.</p>

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무의 측정</p> <p>건설회사는 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무를 재화나 용역의 고객에 대한 이전을 가장 잘 나타내는 방법을 사용하여 이행의무가 충족된 정도를 측정해야 한다. 통제가 일정 기간에 걸쳐 이전될 때 수익을 인식하는 방법은 아래와 같습니다:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 해당시점까지 기업의 이행에 따른 고객에 대한 가치의 직접 측정치에 기초하여 수익을 인식하는 산출물기준. (예를 들어, 이전된 재화나 용역의 측량 및 완성된 결과의 가치평가 등) • 이행의무의 충족을 위한 기업의 노력과 투입을 기준으로 수익을 인식하는 투입량기준. (예를 들어, 발생원가, 투입시간, 기계사용시간 또는 재료투입량 등) <p>선택된 방법은 유사한 계약에 일관적으로 적용되어야 하고, 통제가 이전된 정도를 측정하기 위한 기준이 정해진 후에는 인식할 수익금액을 결정하기 위하여 전체 계약수익에 적용되어야 합니다.</p> <p>비정상적인 자재의 낭비 등 재화나 용역의 이전을 나타내지 못하는 투입에 따른 효과는 진행기준의 측정에서 제외되어야 합니다.</p> <p>이전된 재화가 관련 용역과 유의적으로 다른 시점에 이전된 경우 수익은 이전된 재화의 원가와 동일하게 측정하는 것이 적절할 수 있습니다. (예를 들어 기업이 설치하기 전에 고객이 통제하는 자재)</p> <p>통제가 이전되는 정도를 측정하는 예상치는 주기적으로 평가하고 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 조정합니다. (예를 들어, 발생원가 기준에서 예상원가 추정치의 변동)</p>	<p>건설회사는 투입량기준(발생원가, 투입시간, 기계사용시간, 재료투입량 등), 산출물기준(물리적 진행, 생산수량, 인도수량 또는 마일스톤 기준), 또는 시간경과기준 중 하나의 방법을 사용할 수 있습니다.</p> <p>산출된 진행률에 따라 수익 및 원가, 총이익을 결정하는 방법으로 총수익법과 총이익법이 허용됩니다:</p>	<p>건설회사는 투입량기준(발생원가, 투입시간, 기계사용시간, 재료투입량 등), 또는 산출물기준(물리적 진행, 생산수량, 인도수량 또는 마일스톤 기준)을 사용할 수 있습니다.</p> <p>IFRS 는 산출된 진행률에 따라 수익, 원가 및 총이익을 결정하는 방법으로 총수익방법을 요구합니다. 총이익법은 허용되지 않습니다.</p>

사례 9 - 수익의 인식

Facts: 건설회사는 고객과 정유공장을 건설하는 계약을 체결하였습니다. 계약의 성격은 다음과 같습니다:

- 정유공장은 고객의 사양요청에 맞춰 설계되고 이러한 고객의 사양은 계약기간에 걸쳐 변동이 예상됩니다.
- 정유공장은 건설회사에게 대체적인 용도가 없습니다.
- 계약대금의 지급방법에 따르면 환불 불가능한 진척도에 따른 대금지급이 요구됩니다.
- 고객은 (계약중단에 따른 벌금을 부담하고) 언제든지 계약을 취소할 수 있으며, 이 때 건설중인 자산은 고객의 소유가 됩니다. 따라서 다른 기업은 중단 시점까지 이행된 부분에 대한 재작업은 요구되지 않습니다.
- 물리적 점유와 소유권은 계약이 완료될 때까지 이전되지 않습니다.

건설회사는 계약이 정유공장 건설이라는 하나의 이행의무라고 결정하였습니다.

공사수익은 어떻게 인식하여야 할까요?

Discussion: 건설회사의 이행이 고객이 통제하는 자산을 창출한다는 증거가 더 많으므로 통제는 일정기간에 걸쳐 인식됩니다. 회사는 이행의무를 충족해 가는 진척도를 측정하기 위해서 투입량 기준 또는 산출물 기준 중 하나의 방법을 선택하여야 합니다.

사례 10 - 수익의 인식 - 투입원가 기준

Facts: A 사례 9 와 동일한 상황을 가정하고 아래 추가적인 성격을 추가 고려합니다:

- 계약기간은 3 년임.
- 총 예상도급금액은 C300 백만임.
- 총 예상계약원가는 C200 백만임.
- 첫 해의 원가는 C120 백만임. (건설회사에 귀책사유가 있는 비효율에 따른 원가 C20 백만 포함)

건설회사는 투입원가 기준이 이행의무의 충족에 대한 진척도를 측정하는 합리적인 방법이라고 결론 내렸습니다.

첫 해에 인식해야 할 수익과 원가는 각각 얼마인가요?

Discussion: 건설회사는 투입원가모형에서 인식할 수익의 금액을 결정하기 위하여 재화나 용역의 이전을 나타내지 않는 원가를 제외하여야 합니다. 위 상황에서 건설회사에 귀책사유가 있는 비효율과 관련된 원가는 제외되어야 합니다. 따라서 첫 연도말 에 인식해야 할 수익과 원가는 아래와 같습니다:

수익:	C150 백만 (C300 백만 * (C100 백만 / C200 백만))
계약원가 (비효율 제외):	C100 백만
매출총이익:	C 50 백만
비효율에 따른 원가:	C 20 백만
수정 매출총이익:	C 30 백만

사례 11 - 수익의 인식 - 투입원가 기준에서 예상치의 변동

Facts: 계약을 완료하기 위한 총 예상원가가 2 차연도말에 자재원가의 증가로 인하여 C250 백만으로 증가했다는 것을 제외하고 사례 9 와 10 의 상황과 동일하다고 가정합니다. 2 차연도말에 1 차연도의 비효율원가를 제외한 누적 실제원가는 C200 백만원입니다.

2 차연도에 인식해야 할 수익과 원가는 각각 얼마인가요?

Discussion: 2 차연도의 계약수익과 원가는 아래와 같습니다:

누적수익:	C240 백만 ($C300 \text{ 백만} * (C200 \text{ 백만} / C250 \text{ 백만})$)
1 차연도 인식 수익:	C150 백만
2 차연도 인식 수익:	C 90 백만
누적원가(비효율 제외):	C200 백만
1 차연도 인식 원가(비효율제외):	C100 백만
2 차연도 인식 원가(비효율제외):	C100 백만
2 차연도 매출총이익:	C (10 백만) ($C90 \text{ 백만} - C100 \text{ 백만}$)
누적매출총이익(비효율제외):	C 40 백만 ($C240 \text{ 백만} - C200 \text{ 백만}$)
수정매출총이익:	C 20 백만 ($C240 \text{ 백만} - C200 \text{ 백만} - C20 \text{ 백만}$)

사례 12 - 수익의 인식 - 미설치자재

Facts: 상기 사례 6 과 동일한 상황에서 계약 개시시점에 건설회사는 다음과 같이 추정하였습니다:

계약수익:	C100 백만
계약원가:	C50 백만
특수장비 원가:	C20 백만

Discussion: 건설회사는 특수장비 조달원가를 포함하여 진척도를 측정하는 것이 회사의 이행 정도를 과대평가하는 것이라고 결론 내렸습니다. 따라서 특수장비에 대하여 인식할 수익은 고객에게 장비를 이전하는 시점에 특수장비의 원가와 동일하게 인식하여야 합니다. 따라서 회사는 계약전체에 대한 투입원가 기준의 이행의무 충족에 대한 진척도의 측정에서 특수장비의 원가를 제외합니다. 처음 6개월 동안 건설회사는 총 예상원가 C50백만(특수장비에 대한 원가 C20백만 제외) 중에서 C25백만의 원가를 투입하였으므로 건설회사는 50%의 진척도를 예상하였고($C25 \text{ 백만} \div C50 \text{ 백만}$), C40백만의 수익을 인식하였습니다. ($50\% \times (C100 \text{ 백만} \text{ 총 거래가격} - \text{특수장비에 대한 수익 } C20 \text{ 백만})$) 특수장비에 대한 통제를 이전하는 시점에 건설회사는 각각 C20백만의 수익과 원가를 인식합니다. 후속적으로 건설회사는 특수장비에 대한 수익과 원가를 제외한 총예상원가 대비 발생원가 기준으로 수익을 인식합니다.

기타 고려사항

품질보증

건설산업에서 대부분의 품질보증은 잠재적인 하자에 대한 보상 제공과 관련되어 있습니다. 현재 건설업에는 이러한 품질보증에 대한 회계처리에 다양성이 있는 것으로 파악됩니다. 품질보증원가를 예약원가로 건설수익에 반영하거나 계약원가와와는 별도로 현재 기준에서 요구하는 우발손실의 지침에 따라 회계처리하기도 합니다. 새로운 기준은 이러한

다양성을 줄이면서, 투입원가 기준을 사용하여 진행률을 측정하면서 현재 품질보증을 계약원가에 포함시키지 않는 기업들의 회계관행에는 유의적인 영향을 미칠 것으로 예상됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>고객이 별도로 구매할 수 있는 품질보증은 별도의 이행의무이다. 계약 개시 시점에 품질보증 이행의무에 거래가격의 일부를 배분합니다.</p> <p>고객이 별도로 구입하는 선택권을 갖고 있지 않은 품질보증은 발생기준에 따라 인식합니다.</p> <p>기업은 품질보증약정에서 계약에 합의된 사양에 적합한지를 보증하는 것에 추가하여 고객에게 용역을 제공할 수 있습니다.(예, 유지보수용역) 기업은 용역항목에 대한 품질보증을 별도의 이행의무로 구분하여야 합니다. 기업이 품질보증약정에 포함된 용역을 합리적으로 구분할 수 없다면 전체 품질보증약정을 단일의 이행의무로 회계처리 하여야 합니다.</p>	<p>건설회사는 잠재적인 하자에 대한 품질보증을 건설계약 수익인식과 별도로 우발손실의 지침에 따라 회계처리하고 있습니다. 건설회사는 수익을 인식하고 동시에 예상되는 보증에 따른 수리 원가를 인식합니다.</p> <p>정상적인 사용으로 인해 발생하는 하자에 따른 품질보증(연장보증)에 대한 수익은 이연하여 예상계약기간에 걸쳐 인식합니다.</p>	<p>건설회사는 예상된 품질보증원가 등 보장된 재작업과 관련된 예상원가를 계약원가에 포함하여 회계처리하여야 합니다. 하지만 건설회사는 잠재적인 하자에 대한 보증인 기본 품질보증을 현행 충당부채 지침에 따라 회계처리하고 있습니다. 건설회사는 수익을 인식하고 동시에 예상되는 보증에 따른 수리 원가를 인식합니다.</p> <p>정상적인 사용으로 인해 발생하는 하자에 따른 품질보증(연장보증)에 대한 수익은 이연하여 예상계약기간에 걸쳐 인식합니다.</p>

사례 13 - 품질보증 회계처리

Facts: 상기 사례 9 와 동일한 상황을 가정한다. 건설회사는 정유공장의 특정부분에 대한 잠재적인 하자에 대하여 품질보증을 제공합니다. 이 품질보증은 계약에 자동으로 포함되어 있으며 고객은 품질보증만을 별도로 구입할 수 있는 선택권을 보유하지 않습니다.

건설회사는 품질보증을 어떻게 회계처리 하여야 할까요?

Discussion: 건설회사는 품질보증을 원가가 발생함에 따라 회계처리 합니다. 투입원가기준으로 일정기간 통제의 이전을 측정하는 건설회사의 경우 이러한 원가를 투입원가에 포함하여야 할 것입니다.

계약원가

현행 건설계약 지침은 계약 전 원가와 계약이행원가와 관련된 원가의 자본화에 대한 지침을 포함하고 있습니다. 새로운 기준은 현행 기준과 비교하여 계약원가의 인식과 측정에 변화를 가져올 수 있는 지침을 포함하고 있습니다. 특히 총이익법에 따라 수익 및 원가를 계산하고 있는 기업들의 계약원가 측정 및 인식이 변동될 것으로 보입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>충족된 이행의무와 관련된 모든 원가와 비효율에 따른 원가(계약 충족을 위해 투입된 비정상적인 자재, 근로 기타원가)는 발생 시점에 비용으로 인식합니다.</p>	<p>건설계약 지침에는 특히 계약전 원가의 회계처리를 포함하여 계약원가에 대한 상당량의 상세한 지침이 포함되어 있습니다.</p> <p>특정 예상계약과 관련하여 발생하는</p>	<p>건설계약 기준서에는 계약원가에 대한 상세한 지침이 포함되어 있습니다.</p> <p>계약과 직접 관련되고 계약을 확보하기 위해 발생한 원가는 별도로 식별가능하고 신뢰성 있게 측정할 수</p>

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>계약을 획득하지 않았다면 발생하지 않았을 계약획득관련 증분원가는 회수될 것으로 예상된다면 자산으로 인식한다. 자산으로 인식했을 때 상각기간이 1년 이하인 경우에는 실무적인 방편으로 발생시점에 비용으로 인식할 수 있습니다.</p> <p>계약 획득여부와 무관하게 발생하였을 계약획득 관련 원가(예 입찰관련 비용)는 발생시점에 비용으로 인식합니다. 단 계약이 획득과 무관하게 고객에게 청구할 수 있는 경우에는 그러하지 않습니다.</p> <p>계약을 이행하기 위한 직접원가는 다른 기준서(재고자산, 무형자산, 유형자산 등)의 적용범위에 포함될 경우 해당 지침에 따라 회계처리 합니다.</p> <p>다른 기준서의 적용범위에 포함되지 않고 계약과 직접 관련되고 미래의 이행에 연관되며 계약에 따라 회수될 것으로 예상되는 계약을 이행하기 위한 직접원가는 새로운 기준서에 따라 자본화됩니다.</p> <p>자본화된 원가는 관련된 재화나 용역에 대한 통제가 고객에게 이전됨에 따라 상각합니다. 이는 예상되는 계약(연장 계약)에 따라 제공되는 재화나 용역을 포함합니다.</p>	<p>계약전 원가는 해당 계약으로부터 회수가능성이 높은 경우에 한하여 이연된다.</p> <p>계약 이행원가에 대한 다른 지침들은 현행 기준서에도 규정되어 있습니다.</p>	<p>있으며 계약을 획득할 가능성이 높은 경우에 계약원가에 포함합니다.</p> <p>계약 이행원가에 대한 다른 지침들은 현행 기준서에도 규정되어 있습니다.</p>

사례 14 - 계약원가 회계처리

Facts: 사례 9 와 10 과 동일한 상황을 가정한다. 계약 개시시점에 건설회사는 C1 백만의 준비원가가 발생하였습니다. 회사는 이러한 원가는 다른 기준서(재고자산, 유형자산, 무형자산)에 따라 회계처리 할 대상은 아니라고 결정하였습니다.

회사는 발생한 준비원가를 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Discussion: 계약을 이행하기 위한 원가는 (a) 계약과 직접 관련이 있고, (b) 미래 이행과 연관되며, (c) 회수될 것으로 예상되면 자본화합니다. 준비원가가 이러한 요건을 충족해서 자본화한다고 가정했을 때, 사례 9 와 10 의 상황에 따르면 (투입원가기준에 따른 통제의 이전 비율 50%를 적용) C500,000 은 1 차연도말에 상각할 것입니다. 자본화된 준비원가의 상각은 건설회사의 이행의무의 충족을 측정하는데 포함합니다.

계약자산과 계약부채

현행 건설계약 지침은 수익을 인식했지만 청구하지 않았을 때 미청구 채권을 기록하도록 요구합니다. 미청구 채권은 고객에게 거래명세서가 제출되었을 때 청구채권으로 이전합니다. 새로운 기준서에서 건설회사는 고객이 대금을 지급하기 전에 용역을 제공했을 때 회사의 이행에 따른 대금에 대한 권리의 성격에 따라 계약자산 또는 채권을 기록합니다.

건설회사가 대금지급에 대한 권리를 갖고 있을 때, 계약자산에서 공사미수금(채권)으로의 이전은 현행 기준서와 같이 거래명세서 시점과 일치하지 않을 수 있습니다. 현행 회계기준에서 재무상태표에 인식하는 청구액을 초과하는 원가 및 원가를 초과하는 청구는 새로운 기준서에서도 유사하게 계약자산과 계약부채로 인식되어야 합니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
<p>기업은 고객이 대가를 지불하기 전에 수익을 인식했을 때, 기업의 이행에 대한 권리의 성격에 따라 계약자산 또는 채권으로 표시합니다.</p> <p>(a) 계약자산은 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역과의 교환에 따른 대금에 대한 권리로서, 그러한 권리가 시간의 경과 외의 조건(예를 들어 기업의 미래 이행)에 따라 발생한 자산입니다.</p> <p>(b) 채권은 무조건적인 기업의 대금지급에 대한 권리입니다.</p> <p>만약 기업이 이행의무를 충족하기 전에 고객이 지급하거나 지급기일이 도래하였다면 기업은 이를 계약부채로 표시합니다. 계약부채는 고객으로부터 받은 대금지급에 대해서 기업이 재화나 용역을 이전해야 할 의무입니다.</p>	<p>미청구채권은 계약에 따른 이행에 따라 수익이 인식되었지만 계약조건에 따라 이후 시점까지 청구할 수 없는 경우에 발생합니다.</p> <p>원가 및 예상이익을 초과한 청구는 공사완료시점에 예상되는 원가와 누적계약이익을 초과한 청구를 제외하고는 이행해야 할 작업에 대한 의무를 나타냅니다.</p>	<p>건설회사는 계약에 따른 미래활동과 관련된 계약원가가 발생할 수 있습니다. 그러한 계약원가는 그러한 원가는 회수할 가능성이 높은 경우에 계약원가로 인식합니다. 그러한 원가는 고객으로부터 수취할 금액을 나타내며 미성공사로 분류됩니다.</p> <p>관련 작업 수행 이전에 수령한 선수금부채로 인식합니다.</p>

손실부담계약

현행 건설계약 회계처리기준은 예상되는 계약원가가 총 예상 계약수익을 초과할 것으로 예상되는 경우 손실을 인식하도록 요구하고 있습니다. 고객과의 계약으로부터 발생하는 손실의 인식과 관련된 현행 지침은 그 적용범위에 해당하는 기업에 대해 유지될 것입니다.

Final thoughts

위의 논의사항은 새로운 기준의 모든 측면을 포함하고 있지 않습니다. 기업들은 새로운 기준이 회계처리를 비롯한 계약협상, 주요 정기준(차입약정, 담보 및 시공능력평가 계산 등) 및 세금, 예산 통제절차와 정보기술 요구사항 등 사업활동에 어떠한 변화를 가져올지 지속적으로 평가해야 합니다.

기업들은 새로운 기준서를 2016년 12월 15일(US GAAP)과 2017년 1월 1일(IFRS) 이후 최초로 개시되는 연차기간의 첫 중간보고기간부터 적용합니다. IFRS에서는 조기적용이 허용되지만 US GAAP에서는 허용되지 않습니다. US GAAP에 한하여 비상장기업은 2017년 12월 15일 이후 최초로 개시하는 보고기간부터 유효하고 2018년 12월 15일 이후 개시하는 연차기간의 중간기간부터 유효합니다. 2016년 12월 15일 이후 비상장기업에 대한 조기적용은 허용됩니다.

기업들은 최종기준을 소급적으로 또는 단순화된 접근방법을 이용하여 적용할 수 있습니다. 단순화된 접근방법을 이용하는 기업은 (a) 시행일 현재 모든 현행 계약과 후속적으로 체결한 계약에 수익인식 기준서를 적용하고; (b) 새로운 기준서의 적용에 따른 누적효과를 최초 적용일 의 이익잉여금에 인식하며; (c) 새로운 기준서에 따라 회계처리한 계약에 대하여 기준서를 적용한 기간에 새로운 기준서의 적용으로 영향을 받는 모든 재무제표 항목에 미친 영향을 공시하고 또한 이 방법을 적용했다는 사실을 공시하여야 합니다.

삼일회계법인 산업별 전문가그룹 - 건설업

산업과 기업의 공통적인 변화 트렌드, 각 산업과 기업이 갖고 있는 특성에 대한 다양한 경험을 통해 지속적으로 혁신, 발전, 특화된 삼일의 산업별 전문화 서비스는 고객 기업이 장기적으로 성장해 갈 수 있는 전략을 수립하여 효과적으로 실행하고 급변하는 시장 환경에 유연하게 대응할 수 있도록 돕고 있습니다.

삼일의 산업전문가는 다양한 산업에 속한 고객 기업의 핵심 업무를 통해 얻은 방대한 양의 지식과 PwC의 Best practice를 공유하여 고객 기업에서 발생하는 복잡한 경영문제에 대한 최적의 해법을 제시합니다.

특히 은행, 부동산/SOC, 공공기관/건설, 헬스케어/바이오/제약 등 특성이 강한 산업부문과 보험 및 기타 금융업, 교육/비영리, 에너지/자원/석유, 통신, 전자/반도체, 자동차/부품, 엔터테인먼트/미디어 산업 등을 포함하여 전담 팀을 구성, 국내 시장 흐름을 분석하고 전 세계 산업계의 동향을 파악하는 보고서 작성 등 선진화된 접근 방법과 산업의 전문지식을 통해 고객 만족도를 높이기 위해 노력하고 있습니다.

이용재 전무

Phone: (02) 709-0423
Email: yjlee@samil.com

박진우 전무

Phone: (02) 709-0836
Email: jwpark@samil.com

백창현 전무

Phone: (02) 709-0724
Email: chbaek@samil.com

이경선 상무

Phone: (02) 709-0370
Email: kslee@samil.com

이정훈 상무

Phone: (02) 709-0644
Email: jhyi@samil.com

박희영 상무

Phone: (02) 709-0306
Email: hypark@samil.com

백봉준 상무

Phone: (02) 709-0657
Email: bjbaeg@samil.com