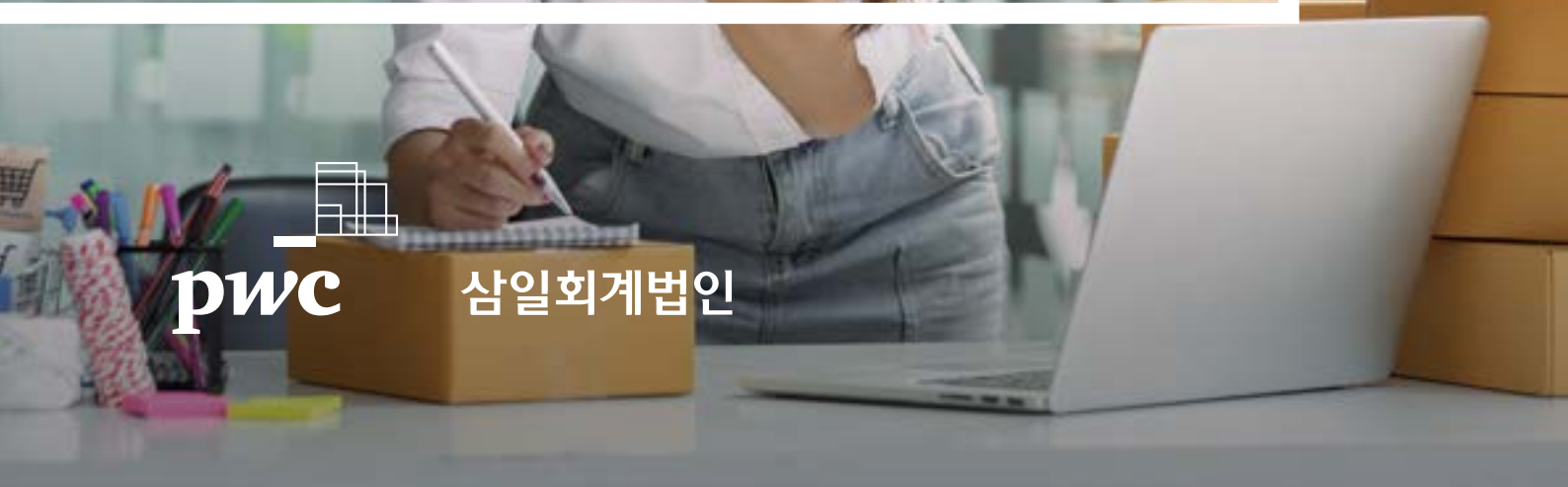


이커머스·플랫폼 산업 회계 Guidebook

December 2024



삼일회계법인



인사말

안녕하십니까?

이커머스 업종을 포함한 플랫폼 업계 전반의 재무제표는 2011년부터 한국채택국제회계기준 도입이 진행되면서부터 회계기준의 변화에 중요한 영향을 받았습니다. 또한 기업회계기준 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ 기준서를 시작으로 여러 개정된 기준서를 적용하면서부터 플랫폼 업계에서는 기존 회계처리에 대한 새로운 변화에 직면하기도 하였습니다.

한국채택국제회계기준 도입 초기에는 기준서 상 기술된 원칙의 틀에서 경영진이 해석하는 관점에 따라 다양한 방식으로 기준서를 적용하였습니다. 하지만, 도입 이후 약 13년의 시간이 지나면서 각 산업별 특성을 반영한 회계처리의 실무적 체계가 자리잡게 되었고, 회계기준원 및 감독기관의 기준서 해석 및 실무 지침에 따라 업계에서 적용하는 회계처리의 일관성과 비교 가능성이 점차 높아지게 되었습니다.

삼일회계법인은 그동안 각종 세미나 개최 및 회계 기고문 배포 등을 통해 시장의 요구에 부응하고, 회계처리의 올바른 원칙과 방향을 제시하기 위해 다양한 노력을 진행하였습니다. 이러한 노력의 연장선에서, 삼일회계법인은 그동안 축적된 지식과 산업의 전문성을 바탕으로 한국을 비롯한 다양한 국가의 이커머스와 플랫폼 업계에서 발생할 수 있는 회계처리의 일관된 원칙을 제시하고 해석이 필요한 부분에서 귀사에 방향을 제시할 수 있도록 수익인식, 리스 등 여전히 해석상 어려움이 있을만한 주제를 선별하여 플랫폼 업계의 회계처리 가이드를 제시합니다.

삼일회계법인은 향후에도 전문화된 산업별 Know How를 바탕으로 플랫폼업계의 발전과 회계투명성 제고를 위해 끊임없는 노력을 경주할 것입니다.

감사합니다.

삼일회계법인

E-Commerce & Platform Sector Team

Contents

1	상품 판매로 인한 수익	4
1.1	온라인 판매업체에 대한 통제 이전	5
1.2	배송 서비스가 포함된 상품 판매	6
1.3	온라인 판매 수익	7
1.4	반품권	9
1.5	상품 판매 – 본인 vs. 대리인	11
1.6	위탁 판매 계약	12
1.7	상품권 판매	13
1.8	연장 보증	15
1.9	상품 판매 수수료 인식 시점	16
1.10	숙박항공 중개플랫폼의 수익인식 시점	18
2	고객 인센티브 및 기타 유사 거래	20
2.1	구매량에 따른 할인	21
2.2	상품 판매에 부수하는 광고 계약	23
2.3	고객 인센티브 – 할인 쿠폰	25
2.4	고객 인센티브 – 구매 없이 제공되는 할인	27
2.5	고객충성제도	28
2.6	음식배달플랫폼의 중개 및 배달서비스 제공	33
2.7	포인트 및 쿠폰 유형별 회계처리	34
3	기타 수익 거래	36
3.1	소매업체의 통신 판매	37
3.2	개별소비세 및 세금	38
3.3	입점수수료의 수익인식	40

4	자산 및 손상	41
4.1	다중 플랫폼 이커머스업체의 현금창출단위 결정	42
4.2	손상 - 플랫폼의 사용 가치	43
4.3	손상 - 본사 배분 비용과 자산	45
4.4	손상 - 임차자산의 대체 현금 흐름	46
4.5	유휴 자산의 감가상각	48
4.6	데이터센터 상면, 서버의 임차계약의 리스 회계처리 적용 여부	49
5	리스	50
5.1	리스의 정의 - 참고	51
5.2	참고 - 계약 내 구성 요소 식별	52
5.3	리스기간 - 상당한 위약금이 있는 종료선택권의 발생	53
5.4	양측에 종료선택권이 있는 영구 리스계약	55
5.5	리스계약이 변경되지 않는 경우 리스기간의 재평가	56
5.6	리스 부채 - 시장요율로 행사하는 연장선택권	57
5.7	별도의 리스로 회계 처리되지 않는 리스계약의 변경	59
5.8	리스계약의 변경 - 리스 범위 감소	60
5.9	임대인의 자발적인 리스로 면제	61
5.10	회사의 자발적 채권채무조정 합의(CVA)에 따른 리스계약의 변경	62
5.11	임차권리금 회계 처리	63
5.12	리스자산과 관련된 손상 및 복구 비용 회계 처리	65
6	재고 및 기타 지출	66
6.1	매입할인 관련 회계처리	67
6.2	반품될 것으로 예상되는 재고에 대한 평가	68
6.3	재고 감모 손실에 대한 총당금	69
6.4	재고 평가 - 보고기간말 이후 사건의 고려	70
6.5	사업 결합에서 인수한 재고	71
6.6	사업결합으로 취득한 브랜드의 내용연수	72
	Contacts	73

1

상품 판매로 인한 수익



1.1 온라인 판매업체에 대한 통제 이전



Background

이커머스업체 X사는 Y사와 계약을 체결하여 자사의 제품을 최종 고객에게 공급하고 있다. Y사는 제품에 대한 법적 소유권을 가지며, X사로부터 제품을 수령한 후 제품에 대한 대금을 지불해야 한다. Y사는 X사와의 계약에 명시된 대로 제품의 표준 반품 권리를 가지고 있다.



Issue

X사는 수익을 언제 인식해야 하는가?



Solution

K-IFRS 1115 문단 38은 고객이 약속된 자산을 통제하고 기업이 수행의무를 이행하는 시점을 판단하기 위해, 통제 이전의 지표를 제시하고 있다. Y사는 제품을 물리적으로 소유하고 있으며, 이에 대한 법적 소유권을 보유하고 있다. 또한, 현재 X사로부터 제품을 수령할 때 제품에 대하여 대금을 지급할 의무가 있다. 이는 모두 Y사에게 제품이 배송될 때 X사의 통제가 이전되는 것을 나타내는 지표에 해당된다.

반품권은 별도의 수행의무는 아니지만 이전된 상품의 추정 거래 가격에 영향을 미친다. 수익은 Y사에 의해 반품이 예상되지 않는 상품에 대해서만 인식된다. X사는 과거 data 및 정보 등을 근거로, 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도를 평가해야 하며 이에 따라 수익이 인식되어야 한다[K-IFRS 1115 문단 B23]. 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)(반품 예상 제품은 제외)를 산정하기 위해 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 수정한다.

예시로, X사는 거래 가격에 95%의 매출을 포함하는 경우 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 것으로 예상하고 있다... 이 때 X사는 Y사에게 제품의 통제권이 이전될 때 매출의 95%에 대한 수익을 인식한다... 잔여 5%에 대해서는 수익을 인식하지 않으며, X사는 환불 부채 및 자산(판매비용 및 원가에 대한 조정 포함)을 계상해야 하며, 이는 Y사로부터 제품을 회수할 권리를 나타낸다. 반품된 자산은 환불 부채와 별도로 손상평가를 해야 한다. X사는 반품 자산의 손상 여부를 평가하고, 손상된 경우 자산의 가치를 조정해야 한다.

1.2 배송 서비스가 포함된 상품 판매



Background

전자제품 제조업체인 X사는 이커머스업체 Y사와 텔레비전을 판매하기 위한 계약을 체결했다. Y사는 X사에게 텔레비전을 판매하고 배송을 준비해 줄 것을 요청한다.

계약서에는 텔레비전이 배송 부두에서 운송업체에 의해 픽업될 때 법적 소유권과 재고 위험이 Y사에게 이전된다고 명시되어 있으며 X사는 텔레비전이 배송 부두에서 운송업체에 의해 픽업된 후 배송업체를 재지정하는 등의 방식으로 텔레비전을 다른 이커머스업체에 판매할 수 없다. Y사는 텔레비전이 선적되었을 때 통제가 Y사에게 이전된다고 결론 내렸다.



Issue

이 계약에는 몇 개의 수행의무가 있으며, X사는 언제 수익을 인식해야 하는가?



Solution

계약서에는 텔레비전 판매 및 배송 서비스 등 여러 가지 약속이 포함되어 있다. X사는 이들이 단일의 수행의무인지 여부를 결정해야 한다[K-IFRS 1115 문단 22].

X사는 명시된 배송 조건을 평가하여 재화의 통제가 Y사에게 언제 이전되는지를 결정해야 하며, 배송 서비스는 별도의 수행의무이다.

고객에게 상품을 배송 (또는 상품이 배송되도록 주선) 하기로 하였으며 배송 전에 재화의 통제가 고객에게 이전되는 경우 배송 및 취급 서비스는 별도의 수행의무로 식별될 수 있다.

반대로, 재화의 통제가 고객에게 배송 전에 이전되지 않는 경우 배송은 고객에게 약속된 서비스가 아니다. 이는 배송이 이행 활동이며 비용이 고객에게 재화를 이전하는 과정의 일환으로 발생하기 때문이다.

수행의무

Y사는 배송 서비스를 제공받지 않더라도 텔레비전 그 자체로 효익을 얻을 수 있다. 텔레비전이 배송 부두에서 운송업체에 의해 픽업될 때 통제가 소매업체에게 이전되며, X사가 배송 서비스를 제공하거나 주선하기로 약속한 경우 이는 별개로 판매하는 용역에 해당하여 별도의 수행의무이다.

따라서 이 계약에는 두 가지 수행의무가 식별된다: (1) 텔레비전 판매 (2) 배송 서비스.

수익 인식

X사는 텔레비전에 대한 통제가 소매업체로 이전되는 시점인 텔레비전이 배송 부두에서 운송업체에 의해 픽업될 때 텔레비전 판매에 대한 수익을 인식해야 한다.

X사는 배송 서비스에 대한 수익을 수행의무를 완료하는 정도에 따라 인식해야 한다. X사가 다른 당사자(제3자 운송업체)에 의해 배송이 수행되도록 주선하고 있으므로, 배송 서비스에 배분된 수익을 당사자로서 총액으로 기록할지 혹은 대리인으로서 순액으로 인식할지 평가해야 한다.

1.3 온라인 판매 수익



Background

고객은 의류업체 X사의 온라인플랫폼에서 옷을 구매하기로 하였으며, 금액을 전액 X사의 온라인플랫폼에서 지급하였다.

구매한 의류를 고객의 집까지 배송할 경우 추가 배송비를 청구하며, 고객은 또한 이 X사의 오프라인매장 어디에서도 구매한 옷을 찾아갈 수 있다. 가능한 경우, X사는 상기와 같은 판매에 대해서는 별도의 재고자산으로 분류 후에 매출처리하고 있다. 이 때 고객은 구매배송지를 변경할 수는 없고 의류를 수령할 때까지, 어떤 물리적인 소유권을 갖지 않는다.

고객A: 오프라인 매장수령을 선택했고, 대금지급 1주일 후에, 옷을 가져가기 위해 해당 매장으로 간다. 오프라인 매장에서는 해당 고객이 주문한 상품을 오프라인 매장에서 별도의 픽업존에 별도로 구분하여 관리하고 있으며, 픽업대상인 상품은 다른 고객에게 판매하거나 회사 내부 목적으로 사용하지 않는 정책을 가지고 있다.

고객B: 배송비를 지급하고, 집으로 배송을 선택한다.



Issue

이 계약에는 몇 개의 수행의무가 있으며, X사는 언제 수익을 인식해야 하는가?



Solution

고객 A

미인도청구약정(Bill-and-hold)은 고객에게 배송 준비가 된 상품에 대한 청구는 이루어졌지만, 회사가 상품을 고객에게 배송하지는 않은 경우에 발생한다. 회사는 고객이 물리적 소유를 하지 않은 경우라도 통제(Control)가 고객에게 이전되었는지에 대한 검토가 필요하다. 수익은 재화에 대한 통제가 고객에게 이전되는 경우 인식한다.

K-IFRS 15 문단 B81에서는 청구되는 되었으나 고객에게 배송되지 않은 거래(Bill-and-hold)에서 고객이 통제를 획득하는 요건을 충족하여야 하는 추가 요건을 다음과 같이 설명하고 있다.

1. 미인도청구약정(Bill-and-hold)의 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.

사례에서 X사는 제품(즉, 의류)이 고객 A를 위해 특별히 따로 보관되었을 때 수익을 인식할 수 있다는 결론을 내렸다. 이는 제품이 픽업 장소에서 고객 A에게 이전하기 위해 물리적으로 이용 가능하고 다른 고객에게 사용할 수 없기 때문이다(이 경우 고객 A는 이 미인도청구약정에서 재고에 대한 통제권을 얻었다).

만약, 상품이 여전히 창고에서 배송되어야 하는 경우, 매장에서 최종 소비자가 주문한 제품을 수령할 때까지는 위와 같은 상황이라고 고려할 수 없을 것이다. 이 경우에는, 반품과 관련한 추정치를 별도로 고려해야 할 수 있다.

고객 B

미인도청구약정(Bill-and-hold)은 고객에게 배송 회사는 반드시, 제품(즉 의류)이 배송되었을 때 수익을 인식해야 한다. 고객 B는 구매 시 대금지급을 하였지만, 의류를 수령할 때까지는 해당 자산을 사용을 지시할 수가 없다.

또한, 제품이 배송될 때 통제권이 이전되었다는 것을 나타내는 지표로는 고객이 배송지 변경이 불가능하고, 고객은 물리적 소유권을 가지고 있지 않고 자산을 수령할 때까지 'Accept'하지 않은 것이므로, 물리적인 소유를 하지 않았다는 점이다.

1.4 반품권



Background

이커머스업체 X사

이커머스업체 X사는 유통체인을 이용하여 최종 고객에게 제품을 공급한다. X사는 유통업체 Y사에게 각각 CU50에 100개의 제품을 판매한다.

각 제품의 비용은 CU10이다. X사가 수익을 인식하는 시점은 Y사가 제품을 배송 받을 때 즉, Y사가 제품에 대한 통제권을 얻는 시점에 인식한다.

X사는 기대가치에 근거하여 판매된 제품의 6%가 반품될 것으로 추정하며, 예상 반품의 추정치가 변경되더라도 누적수익이 크게 반전되지 않을 가능성이 매우 높다고 추정한다.

Y사는 제품을 배송받은 후, 최대 120일 동안 제품을 반품할 수 있는 계약상의 권리가 있으며, 전액 현금 환불을 받을 수 있다. X사는 판매된 제품에 대해 추가적인 수행 의무는 없으며, Y사는 120일 이후에는 추가적인 반품 권리가 없다.

유통업체 Y사

Y사는 매장을 통해 최종 고객에게 제품을 판매한다. Y사는 제품이 매장에서 판매될 때(즉, 고객이 물리적으로 소유하고 전액을 지불했을 때) 수익을 인식한다. Y사는 고객에게 구매 후 최대 90일 동안 제품을 반품할 수 있는 권리를 부여하는 반품 정책을 가지고 있다.

Y사는 기대가치에 근거하여 판매된 제품의 10%가 반품될 것으로 추정하며, 예상 반품의 추정치가 변경되더라도 누적수익이 크게 반전되지 않을 가능성이 매우 높다고 추정한다.



Issue

X사와 Y사는 이 계약에서 어떻게 수익을 인식해야 하는가?



Solution

X사

반품권은 X사에 대한 별도의 수행 의무가 아니지만, 거래 가격 추정에 영향을 미친다.

K-IFRS 1115 문단 B21은 X사가 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)를 이전하는 제품에 대한 수익으로 인식한다. (그러므로 반품이 예상되는 제품에 대해서는 수익을 인식하지 않을 것이다)

X사는 거래 가격에 94%(기대되는 반품율 6% 제외)를 포함하는 것이 누적수익이 크게 반전되지 않을 것이라고 추정한다. 따라서, X사는 Y사에 대한 판매의 94%에 대해 수익을 인식한다. X사는 고객에게 환불하게 될, 6%에 대해서는 환불부채를 인식해야 한다. 환불부채는 수익의 조정과 함께 환불추정을 반영하여 매 보고기간 재측정되어야 한다. 환불부채는 현금을 이전하는 의무로써, 계약 부채의 정의를 충족하지 않는다.

X사는 또한 Y사로부터 상품(재고)을 다시 받을 반품자산을 인식해야 한다. 반품자산은 판매 시점에 상품의 장부 금액에서 상품 회수에 대한 예상 비용과 가치 감소를 제외한 금액으로 측정된다. 따라서 반품자산은 매출 원가의 차감이 된다. 경우에 따라 반품자산은 이후 폐기되거나 가치가 없다면, 즉시 손상을 인식할 수도 있다.

반품 자산의 권리는 환불 부채와 별도로 표시된다. 자산으로 인식된 금액은 환불 부채가 변경될 때마다, 그리고 자산의 손상 가능성을 시사하는 기타 상황의 변화에 대해서도 업데이트되어야 한다.

수익: 단위당 판매 가격 x 판매된 수량 (반품될 것으로 예상되는 수량 제외): $CU50 \times 94개 = CU4,700$

매출원가: 단위당 비용 x 단위 수(반품될 것으로 예상되는 수량 제외): $CU10 \times 94개 = CU940$

반품자산: 단위당 이전 장부 금액 x 예상 반환 단위 수: $CU10 \times 6개 = CU60$

환불부채: 반품 비율 x 판매된 단위 수 x 단위당 판매 가격: $6\% \times 100개 \times CU50 = CU300$ 는 환불 의무에 해당한다.

Y사가 구매한 제품을 반품할 계약적 권리가 없었지만, X사가 반품을 수용하는 관행이 있었다면, 반품 권리는 위에서 설명한 것과 동일한 방식으로 회계 처리된다. 이는 K-IFRS 1115 문단 10이 계약은 서면으로, 구두로, 기업의 사업 관행에 따라 암묵적으로 체결할 수 있다고 명시하고 있기 때문이다.

Y사

X사와 유사하게, Y사는 거래 가격에 판매의 90% (즉, 예상 반품의 10%를 제외한 금액)를 포함하여 수익을 인식하고, 고객에게 환불될 금액 (즉, 10%)에 대한 환불 의무를 인식하며, 이에 상응하는 반품 자산을 인식해야 한다.

일부 업체는 교환 형태로만 반품을 제공한다. K-IFRS 1115 문단 B26은 고객이 한 제품을 유형, 품질, 조건, 가격이 같은 다른 제품(예: 색상이나 크기가 다른 제품)과 교환하는 경우에는 이 기준서의 적용 목적상 반품으로 보지 않는다고 언급한다.

1.5 상품 판매 – 본인 vs. 대리인



Background

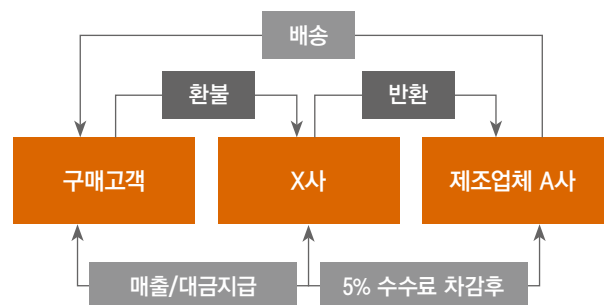
이커머스업체 X사는 여러 제조업체가 생산한 상품을 판매하는 웹사이트를 운영한다. X사는 제조업체 A사와 계약을 체결하여 A사의 제품을 온라인으로 판매한다. X사의 웹사이트는 A사와 최종 소비자 간의 거래구조를 운영한다. 판매 가격은 A사에 의해 설정되며, X사는 판매 가격의 5%에 해당하는 수수료를 얻는다.

A사는 고객에게 직접 상품을 배송하고, 배송 중 손실/손상을 보험에 가입한다. 법적 소유권은 상품이 A사의 창고를 떠날 때 A사에서 X사로 이전된다. 최종 소비자는 불만족스러운 경우 상품을 X사에 반품한다. X사는 고객이 반품한 경우 A사에 상품을 벌금 없이 반품할 권리가 있다.



Issue

X사는 최종 고객에게 상품을 판매하는 본인인가, 대리인인가?



Solution

이 계약에서 명시된 상품 또는 서비스는 A사가 생산한 상품이다. X사는 자신이 대리인인지 주체인지(즉, 고객에게 이전되기 전에 특정 상품에 대한 통제를 취하는지) 평가할 때 다음 사실을 고려한다[K-IFRS 1115 문단 B35-B37]:

- X사는 최종 고객이 상품에 대해 약속하고 대금을 지급한 후에만 법적 소유권을 취득한다.
- X사는 A사가 상품을 고객에게 직접 배송하기 때문에 다른 고객에 대한 판매 등의 방식으로 상품으로부터 이익을 얻을 수 있는 능력이 없다.
- X사는 고객이 불만족할 경우 A사로부터 보상을 받는다.
- 판매 가격은 A사에 의해 설정된다. 따라서, X사는 상품 가격을 결정하는 데 재량이 없다.

X사는 법적 소유권을 취득하고 불만족한 고객이 상품을 직접 X사에 반품한다는 사실을 포함하여, 자신이 '본인'으로서 행동하고 있다는 지표를 고려했다. 그러나 법적 소유권은 고객에게 상품이 이전되기 전의 짧은 기간 동안만 X사에 의해 유지되므로, X사는 상품을 통제하지 않는다. X사는 최종 고객에게 상품이 이전되기 전에는 재고 위험이 없으며, 고객에게 통제권이 이전된 후에도 재고 위험이 없다. 이는 X사가 A사에 상품을 penalty 없이 반품할 권리가 있기 때문이다. 따라서, X사는 '대리인'의 지표를 가지고 있다.

따라서 X사는 판매를 촉진하기 위한 약속을 이행했을 때(즉, 고객이 상품을 구매했을 때) 순수익 기준으로 수수료 수익을 인식해야 한다. A사는 CU100의 수익을 인식하고, 동시에 CU5의 수수료 비용을 인식해야 한다.

1.6 위탁 판매 계약



Background

이커머스업체 X사는 garden 용품을 운영하는 업체 Y사에게 목재가구를 위탁 판매한다. 제품은 Y사의 garden 용품에서 즉시 판매된다. X사는 제품이 최종 고객에게 판매될 때까지 법적 소유권을 유지한다. Y사는 판매가 발생할 때까지 X사에 지불할 의무가 없으며, 판매되지 않은 제품은 X사에 반품할 수 있다. X사는 판매되지 않은 제품을 회수하거나 다른 소매업체로 이전할 권리를 유지한다. Y사가 제품을 최종 고객에게 판매하면 X사는 더 이상 의무가 없으며, Y사는 더 이상 반품 권리가 없다.



Issue

X사는 언제 수익을 인식하는가?



Solution

X사는 Y사가 제품을 최종 고객에게 판매할 때만 수익을 인식해야 한다.

Y사가 제품의 물리적 소유권을 가지고 있지만, 제품이 X사에 의해 배송될 때 제품에 대한 통제권은 없다. Y사는 제품을 판매할 권리만 있으며, 최종 고객에게 판매가 이루어질 때까지 X사에 대한 무조건적인 지급 의무는 없다. X사 또한 Y사가 판매하지 않은 제품을 회수할 권리를 보유한다. 따라서 이 계약은 K-IFRS 1115 문단 B78에 따른 위탁 판매 계약임을 나타낸다. 따라서 X사는 제품이 Y사에게 배송될 때 수익을 인식하지 않으며, 이는 K-IFRS 1115 문단 B77 및 B78의 지침에 따른다.

K-IFRS 1115 문단 B77~B78

최종 고객에게 판매하기 위해 기업이 제품을 다른 당사자(예: 중개인이나 유통업자)에게 인도하는 경우에도 그 다른 당사자가 그 시점에 제품을 통제하게 되었는지를 평가한다. 다른 당사자가 그 제품을 통제하지 못하는 경우에는 다른 당사자에게 인도한 제품을 위탁

약정에 따라 보유하는 것이다. 따라서 인도된 제품이 위탁물로 보유된다면 제품을 다른 당사자에게 인도할 때 수익을 인식하지 않는다.

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.

X사는 고객이 누구인지 평가해야 한다.

- Y사 또는 최종 소비자.

만약 고객이 최종 소비자라면(즉, Y사가 대리인으로 활동하는 경우), X사는 최종 소비자로부터 받은 금액을 수익으로 인식하고, Y사가 보유한 금액은 X사의 수수료 비용으로 인식된다. 만약 Y사가 고객이라면, X사는 소매업체 Y사로부터 받은 금액을 수익으로 인식한다.

1.7 상품권 판매



Background

이커머스업체 X사는 기프트 카드를 판매한다. 기프트 카드는 구매일로부터 최대 1년 동안 유효하며, X사의 플랫폼 쇼핑몰에서만 사용할 수 있다. 고객은 사용하지 않은 금액분의 기프트 카드에 대해 현금으로 환급을 받을 수 없다.

X사는 과거 정보를 바탕으로 기프트 카드의 가치의 10%가 사용되지 않고 소멸될 것으로 예상합니다. 1년 후 유효기간 경과시점까지 사용되지 않은 금액은 X사에 의해 관리되며 고객의 사용이 제한된다. X사는 사용되지 않은 기프트 카드 금액을 최종 고객 또는 제 3자(예: 정부 등)에게 지급할 의무가 없다.

20X1년 8월 31일, 60명의 고객이 X사로부터 각각 CU100의 기프트 카드를 구매했다. 20X1년 12월 31일 기준으로, 그 60명의 고객 중 36명이 X사 제품에 대해 총 CU3,600의 기프트 카드를 전액 사용했다.



Issue

X사는 기프트 카드 판매 시 수익을 인식해야 할지, 아니면 기프트 카드가 사용될 때 인식해야 하는가?





Solution

X사는 기프트 카드의 사용시 수익을 인식해야 한다. 고객의 X사에 지불한 환불 불가능한 선불금은 고객이 미래에 X사로부터 재화나 용역을 받을 권리를 부여한다. X사는 고객이 행사하지 않은 귀속되는 대가를 수익 인식이 아닌 계약부채를 인식해야 한다.

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[K-IFRS 1115 문단 B45].

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. 고객이 권리를 행사하지 아니한 대가를 다른 당사자(예: 미청구 자산에 관한 관련 법률에 따른 정부 기관)에게 납부하도록 요구받는 경우에는 받은 대가를 (수익이 아닌) 부채로 인식한다[K-IFRS 1115 문단 B46-B47].

X사는 고객이 미행사분의 수익인식하는 금액을 추정하기에 고객이 권리를 행사하는 방식에 대한 충분한 역사적 정보를 보유하고 있다고 판단하였다. 이 추정을 통해 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도인 10%의 미행사분만 수익으로 인식하는 것으로 판단했다.

기프트 카드 구매 시, X사의 회계처리는 다음과 같다:

(차) 현금 CU6,000

(대) 계약 부채 - 기프트 카드 CU6,000

전체 CU6,000의 기프트 카드에 대한 총 미행사 금액(Breakage)은 CU600이다. 고객이 사용할 것으로 예상되는 기프트 카드는 CU5,400입니다. 20X1년 12월 31일 까지, X사는 CU3,600의 기프트 카드 사용분에 대하여 다음과 같이 인식해야 한다:

(차) 계약부채 CU4,000

(대) 수익 CU3,600 (상품의 판매 가격)

(대) 미행사분 수익 CU400 $(CU3,600 / CU5,400 \times CU600)$

미행사분 수익은 다음과 같이 계산된다:

* 미행사분 수익 = (사용된 기프트 카드금액/총 기프트 카드 금액) x 총 추정 미행사 금액(Breakage).

미행사 금액(Breakage)의 추정치는 일반적으로 각 기간말 업데이트되며, 그 외 필요시 조정이 된다.

기프트 카드를 정기적으로 판매하고 유효기간 만료일이 길거나 없는 경우, 미행사 금액(Breakage)의 계산이 더 복잡할 수 있다. K-IFRS 1115는 재무제표에 미치는 영향이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용한 경우와 개별 계약에 K-IFRS 1115를 적용하는 것이 실질적으로 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상되는 경우, 포트폴리오 접근법을 사용할 수 있도록 허용한다.

기프트 카드 선급금은 일반적으로 거래에 중요한 금융 요소가 있다고 간주되지 않는다. 고객이 재화나 용역의 대가를 선급하였고 그 재화나 용역의 이전 시점은 고객의 재량에 따르기 때문이다[K-IFRS 1115 문단 62(a)].

1.8 연장 보증



Background

이커머스업체 X사는 제품의 제조 결함에 대한 제조업체의 1년 보증이 포함된 전자 제품을 판매한다. X사는 또한 고객에게 전자 제품의 판매일과 동시에 제조업체가 제공하는 1년 보증이 만료된 후 추가로 3년을 보장하는 연장 보증을 구매할 수 있는 옵션을 제공한다.

전자 제품의 판매 가격은 CU500이며, 연장 보증 비용은 CU120이다.

이 계약은 제조업체, 판매업자에 의해 제공되는 '보증'과 관련이 있기 때문에 K-IFRS 1117의 범위에서 제외된다 [K-IFRS 1117 문단 7a].



Issue

X사는 이 계약을 어떻게 회계 처리해야 하는가?



Solution

이 고객과의 계약에는 다음과 같은 상품 또는 서비스가 포함된다:

- (1) 전자 제품;
- (2) 추가 연장 보증(3년)

고객이 관련 재화나 용역과 별도로 구매할 수 있는 보증(가격도 별도로 책정되는)은 도로 판매되는 별도의 수행의무이다. 별도로 보증서비스가 판매된다는 사실은 일반적으로 해당 보증이 일반적으로 제품이 정상 작동할 수 있는 이후 기간에 대한 보증서비스라는 것을 의미할 때가 많다.

별도로 판매되지 않고 제품과 함께 제공되는, 다시 말해 제품과 함께 하나의 판매 가격에 포함되어 판매되는, 보증서비스에 대해서는 그것이 별도의 수행의무로 식별되어 회계처리되어야 하는지 판단해야 한다. 판매자와 구매자(i.e. 당사자들) 간에 '합의된 규격에 부합하므로 당사자들의 의도대로 작동할 것이라는 확신'을 주는 보증의 경우에는 일반적으로 별도의 수행의무로 식별되지 않는다. 그러나, '합의된 규격에 부합하므로 당사자들의 의도대로 작동할 것이라는 확신'에 더하여 (즉, 그 이상으로, 추가적으로) 제공되는 보증서비스는 수행의무로 인식한다.

사례의 경우에서 X사는 K-IFRS 1037에 따라 제품 보증(제조 결함에 대한)을 회계 처리하고 예상되는 연장 보증 의무에 대한 비용과 부채를 인식해야 한다. X사는 연장 보증을 별도의 수행의무로 회계 처리해야 하며, 해당 의무가 3년 기간 동안 이행될 때 수익을 인식해야 한다.

한편으로, 고객이 현금 또는 포인트 등으로 반품을 할 수 있다면 대한 반품은 일반적으로 반품권으로 회계 처리되어야 한다. 이 경우 판매자는 예상 반품 금액을 정하여 이를 부채로 인식해야 한다.

1.9 상품 판매 수수료 인식 시점



Background

이커머스업체 X사는 판매자들이 상품을 판매할 수 플랫폼을 운영하고 있으며 판매자들로부터 동 플랫폼을 통해 판매된 금액의 일정 비율로 판매수수료를 수취한다. 플랫폼을 통해 판매되는 재화의 판매가격은 판매자가 결정하며 X사는 판매되는 재화에 대한 소유권이 없고 판매되지 않은 재고에 대한 책임 역시 부담하지 않는다. X사는 판매의 당사자가 아니라는 사실을 판매화면에 명시하고 판매자 정보를 게시하고 있다.



Issue

X사는 언제 수수료수익을 인식해야 하는가?



Solution

이 사례에서 X사는 재화 판매의 당사자가 아니며 판매자들이 재화를 판매할 수 있도록 플랫폼을 제공하고 있으므로 플랫폼에 입점한 판매자들이 X사의 고객이 된다. X사는 고객과의 계약에서 수행의무를 식별하고 이러한 수행의무가 이행되는 시점에 수수료수익을 인식하여야 한다.

X사가 고객인 판매자들에게 부담하는 의무는 일반적으로 판매자와의 계약서나 약관 등에 정의되어 있다. X사가 부담하는 수행의무는 일반적으로 다음을 포함한다.

- 플랫폼에 판매자의 제품 노출
- PG 결제 확인 및 거래 체결
- 운송업체 주선
- 판매자와 운송업체에 판매 및 배송정보 제공

상기 일반적 수행의무 외에도 X사가 사업을 영위하는 국가의 법률 또는 규정, 혹은 사회적 관습 및 문화, 회사의 과거 사업관행 등에 따라 계약서나 약관에 명시되지 않은 다양한 의무를 부담하기도 하며 상기 언급된 수행의무에 대해 보다 확대된 책임을 부담하기도 한다. 또한 계약의 형태에 따라 광고용역 등 더욱 다양한 수행의무를 부담할 수 있다. 따라서 X사는 고객과의 계약 뿐만 아니라 법률적 규정 및 규제, 사회적 관습 및 회사의 과거 사업 관행 등을 종합적으로 검토하여 고객에게 약속한 재화나 용역을 검토하고 식별된 수행의무가 이행되는 시점을 판단하여야 한다.

예시 1 - 중개인으로서의 책임

X사는 거래의 중개인으로서의 책임만을 부담한다. 소비자가 플랫폼을 통해 재화나 용역을 구매 요청하는 경우 해당 정보를 판매자에게 제공하며 PG사를 통해 결제가 정상적으로 완료되는 시점에 거래가 정상적으로 체결되었음을 판매자와 소비자에게 알리고 운송업체에 배송을 위한 정보를 전달한다. X사는 이후 판매된 재화나 용역의 제공 및 하자 등에 대해 책임을 부담하지 않으며 매월 체결 완료된 거래를 대상으로 익월에 판매자에 대한 대금정산이 이루어진다.

예시 2 - CS센터 운영

X사는 과거부터 차별화된 판매자 서비스를 제공하기 위하여 CS센터를 운영하여 왔다. X사는 판매된 재화나 용역에 대한 소비자의 문의나 불만 등을 CS센터를 통해 판매자를 대신하여 접수 및 대응하여 해결한다. X사는 소비자 불만이 적은 판매자에게는 판매수수료를 할인해 주는 정책을 운영하고 있다. X사의 판매자 약관에는 CS센터의 운영이 X사의 의무로 명시되어 있지 않으나 판매자와 소비자는 이러한 운영이 계속될 것으로 기대하고 있다.

예시 3 - 법/규정에 따른 책임

X사가 사업을 영위하는 A국가에서는 이커머스 플랫폼을 통해 판매된 제품에서 제품하자 및 가품판매 등의 피해사례가 빈번히 발생하였으며 판매자에 의해 보상이 적절히 이루어지지 않음에 따라 소비자 피해가 여러차례 발생하였다. 이에 따라 A국가에서는 소비자 보호를 위하여 플랫폼 운영업체에 대해 단순 중개업자 이상의 책임을 부과하며 X사는 판매된 재화가 운송 도중 파손 및 분실되거나 제품에 하자가 있는 경우 일정 부분 판매자와 공동책임을 부담한다.

상기 각 예시에서 X사가 부담하는 수행의무 및 각 수행의무가 이행되는 시점은 각각 다를 수 있으며 아래의 사항을 종합적으로 고려하여 수행의무가 이행되는 시점을 판단하여 수익인식 시점을 결정하여야 한다.

- 회사에 제공하는 수행의무가 구별되는지 여부 (예시1의 판매정보 제공, 운송업체 배송 정보 전달 등, 예시 2의 CS센터 운영 등, 예시3의 규정에 의한 확대된 책임)
- 각 수행의무가 K-IFRS 1115 문단 35(1)~(3)에서 정의하는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 요건을 만족하는지 여부
- 수행의무 구분 및 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 것이 실익이 없는 경우 (ex: 각 수행의무가 이행되는 기간이 매우 짧거나 시점이 동일 등) 수행의무를 이행한 시점에 수익을 인식

1.10 숙박항공 중개플랫폼의 수익인식 시점



Background

숙박항공플랫폼업체 X사는 자사의 플랫폼을 통하여 제3자인 다수의 항공사의 항공권과 다수의 숙박업소의 숙박권을 판매하고 있다. X사는 플랫폼에서 항공권 또는 숙박권을 결제한 구매 고객에게 판매자(Seller)인 항공사 및 숙박업소로부터 서비스를 예약 및 결제대행 서비스를 제공하고 있으며, X사는 항공사 또는 숙박업소로부터 항공권 또는 숙박권을 사전확보(하드블록) 형태로 매입하지 않고 있다. 항공권 및 숙박권의 판매가격은 해당 항공사 및 숙박업소에서 결정하고 있으며, 항공서비스 및 숙박서비스에 대한 고객 불만 및 보상에 대해서는 각 항공사 및 숙박업소에서 부담하는 책임 및 의무가 있다. X사는 매월말에 전월 구매 고객이 결제한 항공권 및 숙박권 금액을 항공사 및 숙박업소에게 정산하며(판매되지 않은 항공권 및 숙박권은 정산대상에서 제외됨), 정산대금에서 각 항공사 및 숙박업소와의 계약에 따라 판매금액에서 일정 비율(%)을 항공사 및 숙박업소로부터 수수료로 수취한다.



Issue

X사는 예약 및 결제대행 서비스를 어느 시점에 인식하여야 하나?





Solution

X사는 플랫폼에 입점한 판매자인 항공사 및 숙박업소와 예약 및 결제대행서비스 계약에 따라, 해당 항공사 및 숙박업소의 상품(항공권 및 숙박권)의 판매를 대행하는 대리인(Agent)의 역할을 수행하므로, X사의 고객은 구매 고객이 아닌 항공사 및 숙박업소이다. X사는 항공사 및 숙박업소에 대하여, 구매 고객에 대한 판매대행 및 결제대행을 계약상 수행의무로 식별하여야 한다. 다만, 각 세부 계약조건에 따라, 고객응대(CS) 등의 추가적인 수행의무를 부담할 수 있다.

항공권에 대한 수익인식은 구매 고객의 항공권 구매 시점 또는 구매 고객의 항공권 이용완료(즉, 탑승일) 시점 등 다양하게 인식하고 있으며, 숙박권에 대한 수익인식은 구 고객의 숙박권 이용완료(즉, 체크인완료일) 시점 또는 각 숙박일(즉, 2박 이상일 경우 각 숙박일 경과기준) 시점 인식하는 경우 등 다양하나, 계약 조건에 따른 고객에 대한 수행의무가 다를 수 있으므로, 수수료 수익인식시점은 각 항공사 및 숙박업소와의 계약조건의 면밀하게 분석한 후 여러 계약 요소를 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다.

추가적으로 X사가 항공사 및 숙박업소로부터 각각 항공권과 숙박권을 사전확보(하드블록) 형태로 매입하고, X사가 최종구매 고객에게 항공권 및 숙박권을 재판매시의 판매가격을 독립적으로 정할 수 있으며, 사전확보로 매입된 항공권 및 숙박권을 외부 고객에게 판매하지 않고 X사가 자체적으로 사용하는 의사결정 권한을 보유한 상황을 가정한다. 또한, X사는 사전확보한 항공권 및 숙박권에 대하여 그 항공권 및 숙박권의 재판매여부와 관계없이 대금을 지급하여야 한다고 가정하였을 때, X사가 본인인지 대리인인지 여부를 판단하기 위하여, X사는 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하고, 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 그 재화나 용역을 통제하는지 파악하여야 한다.

상기의 지표를 고려하여 X사는 항공사 및 숙박업소에서 구매하기로 약정한 각 항공권 및 숙박권으로 이후 고객 중 하나에게 이전할 '정해진 비행기에 탑승할 권리' 및 '숙박업소에 숙박할 권리'를 X사가 통제한다고 판단할 수 있다. 실무적으로 계약상 본인 대 대리인 여부를 판단할 추가 지표가 없는 경우 X사는 K-IFRS 1115 문단 B37 (2) 및 (3)의 지표에 따라 본인으로 판단할 수 있으며, 이 경우 회사의 고객은 항공권 및 숙박권의 구매 고객이고, X사는 구매 고객이 항공권 및 숙박권을 사용한 시점(다른 수행의무가 식별되지 않은 경우)에 수익을 인식한다.

2

고객 인센티브 및 기타 유사 거래



2.1 구매량에 따른 할인



Background

예시 1

X사는 이커머스업체 Y사에게 1,000개의 제품을 CU10,000에 판매한다. 추가적으로 Y사는 7,500개 이상의 제품을 구매할 경우 총구매액의 5% 할인을 받는다. X사는 Y사에 대한 연간 매출이 CU100,000이 될 것으로 예측된다.

예시 2

판매회사 X사는 이커머스업체 Z사에게 1,000개의 제품을 CU10,000에 판매한다. 추가적으로 Z사는 7,500개 이상의 제품을 구매할 경우 7,500개를 초과하는 구매액의 5%를 할인을 받는다. X사는 Z사에 대한 연간 매출이 CU100,000이 될 것으로 예측된다.



Issue

X사는 구매량에 따른 할인 계약(Volume discounts)을 어떻게 회계 처리해야 하나?





Solution

예시 1 - Y사

거래 가격에는 변동성이 있거나 미래 사건에 따라 달라지는 고려 요소가 포함된다. K-IFRS 1115는 기업이 '기대값' 또는 '가능성이 가장 높은 금액' 중 최종 결과를 더 잘 예측할 수 있는 방법을 사용하여 변동대가를 추정하도록 요구한다. 거래 가격은 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다(문단 56).

1,000개의 제품에 대한 거래 가격은 CU9,500이며, 이는 CU500의 예상 환급을 반영한 금액이다. X사는 인보이스 금액(CU10,000)과 거래 가격(CU9,500)의 차이에 대해 별도의 환불 부채를 인식한다. 이는 Y사에게 환급할 것으로 예상되는 현금을 나타낸다. X사는 불확실성이 해소될 때까지 각 보고일마다 예상 환급에 대한 추정을 업데이트한다.

예시 2 - Z사

X사는 예상 구매량에 따른 할인에 대해 별도의 수행 의무로서 중요한 권리(할인된 가격으로 추가 제품을 구매할 수 있는 선택권)로 회계 처리하고, 거래 가격을 제품과 선택권의 개별 판매가격에 따라 배분해야 한다.

X사는 이론적으로 각 선택권의 개별 판매가격을 평가해야 한다. 그러나 미래의 상품이 원래 상품과 유사하기 때문에, K-IFRS 1115 문단 B43는 기업이 거래 가격을 배분하기 위해, 실무적 대안으로 제공할 것으로 예상되는 재화나 서비스(및 이에 상응하는 예상 대가)를 포함할 수 있도록 허용한다.

X사가 K-IFRS 1115 문단 B43에서 실무적 대안을 적용하기로 선택한다고 가정하면, CU75,000의 구매액과 이 구매액을 초과하는 CU25,000의 예상 구매액에 대해 5% 할인을 반영한 금액 CU22,500을 합하여 총 예상 구매액을 CU97,500으로 계산하고, 각 제품에 대해 CU9.75(즉, CU97,500의 총 예상금액을 10,000개의 총 제품으로 나눈 값)를 인식한다.

따라서 X사는 1,000개의 제품 판매시 CU9,750의 수익을 인식하고, 아직 충족되지 않은 중요한 권리(할인된 가격으로 추가 제품을 구매할 수 있는 선택권)에 대해 CU250의 계약 부채를 인식한다. CU250은 고객이 각 제품에 지불한 CU10에서 각 제품에 배분된 CU9.75 거래 가격을 초과한 금액을 나타낸다. 이 계약 부채는 할인된 제품이 배송될 때까지 누적되며, 제품이 배송되는 시점 수익으로 인식된다.

X사는 각 보고일마다 총 예상 판매액에 대한 추정을 업데이트하고, 이에 따라 누적 수익 및 계약 부채금액을 조정한다.

2.2 상품 판매에 부수하는 광고 계약



Background

제조업체 X사는 두 고객(이커머스업체 Y사 및 Z사)과 총 CU100에 해당하는 X사의 제품을 판매하기 위한 계약을 체결하였다. 각 계약에는 아래에 설명된 대로 제품 광고 및 판촉과 관련하여 고객에 대한 수행의무도 포함되어 있다.

Y사

Y사와의 계약은 Y사가 X사의 제품 광고를 제3의 광고매체(이커머스의 플랫폼이 아닌 타플랫폼 또는 방송, 신문 포함)에 게재하도록 요구하고 있다. X사는 과거에 해당 제3의 광고매체에 직접 유사한 계약을 체결한 바 있다. 만약 X사가 Y사와 동 계약을 체결하지 않았다면, X사는 해당 제3의 광고매체에 직접 광고를 했을 것이다.

Y사는 해당 제3의 광고매체와 직접 계약을 체결하고 광고캠페인 전체 비용을 지불하였다. X사는 광고 비용의 50%를 Y사에게 환급하기로 하였다. X사가 Y사에게 환급하기 위해서는 Y사가 광고를 게재하고 해당 제3의 광고매체에 게재된 증거를 X사에게 제공해야 한다.

X사는 이러한 용역에 대해 Y사에게 합리적으로 추정할 수 있는 공정한 가치를 지불하고 있다.

Z사

Z사와의 계약은 Z사가 X사로부터 CU10의 광고 보조금을 받을 수 있도록 하고 있다. 이 계약은 Z사가 연중 특정한 빈도로 X사의 상품을 자사 플랫폼의 광고판에 광고하도록 요구한다. Z사는 자신이 판매하는 브랜드만 자사 플랫폼에 광고한다.



Issue

X사는 이러한 거래를 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

Y사와의 계약

X사가 Y사에게 지급한 금액은 K-IFRS 1115 문단 27에 설명된 바와 같이 구별되는 영역에 대한 대가이다. X사는 이전에 유사한 가격으로 유사한 광고 영역을 구매한 적이 있으며, 해당 영역은 제3자에 의해 제공되고 있다. X사는 Y사가 고객인지 여부와 관계없이 이 계약을 체결할 수 있었다. X사는 이러한 영역에 대해 합리적으로 추정할 수 있는 공정가치를 Y사에게 지급하고 있다. 따라서 X사는 광고 비용을 손익계산서에서 비용으로 인식한다.

X사가 Y사에게 지급한 구별되는 광고 영역에 대한 대가가 제공받은 광고 영역의 공정 가치를 초과했다면, 초과대가분은 판매된 제품의 거래 가격의 차감으로 인식한다. 이는 초과 금액이 본질적으로 Y사에 대한 매출 할인을 나타내기 때문이다.

일부 상황에서는 제공받은 구별되는 재화나 영역의 공정 가치를 결정하는 것이 어려울 수 있다. 만약 X사가 제공받은 재화나 영역의 공정 가치를 결정할 수 없다면, Y사에 지급한 모든 대가를 거래 가격의 차감으로 회계 처리해야 한다. 이는 지급한 금액 중 Y사에 제공된 할인 부분을 결정할 수 없기 때문이다.

Z사와의 계약

X사는 구별되는 영역을 식별하거나 Z사에 대한 제품 판매와 Z사로부터 수령하는 광고 영역 계약을 분리할 수 없다. 따라서 X사가 Z사에게 지급해야 할 금액은 X사의 수익의 차감으로 인식한다. 반대로 Z사의 경우 X사로부터 매입하는 제품 가격의 차감으로 인식하여야 한다.

실제로 상품 판매와 광고를 구별되는 영역으로 식별하는 것은 종종 어려운 일이다. 이러한 계약은 일반적으로 판매된 제품의 가격의 일환으로 협상된다. 광고 활동은 구체적으로 합의될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있으며, 종종 제품 판매와 관련하여 이커머스업체만이 제공할 수 있는 '플랫폼 내' 광고를 포함한다. 이러한 요소들은 영역이 별개라고 결론짓기 어렵게 만든다.

2.3 고객 인센티브 - 할인 쿠폰



Background

이커머스업체 X사는 총 구매액이 CU1,500을 초과하는 상품을 구매하는 고객에게 할인 쿠폰을 제공하는 프로모션 캠페인을 시작하였다. 고객은 할인쿠폰으로 캠페인 직후 90일 동안 선택된 품목 구매 시 50% 할인을 받을 수 있다.

X사는 캠페인 동안 CU100,000 상당의 상품을 구매한 고객 소비자에게 50% 쿠폰 60장을 발행하였다. X사는 과거 추세를 바탕으로 다음과 같이 예상한다:

1. 50%의 할인쿠폰을 받은 고객의 75%가 쿠폰을 사용할 것이고,
2. 쿠폰을 사용하는 고객은 평균적으로 CU1,000을 지출할 것이다.

X사는 쿠폰이 사용될 때 해당 거래에서 계속적으로 마진을 얻을 것이라고 판단하여, K-IFRS 1037에 따른 인식해야 할 손실부담계약은 없다.



Issue

X사는 고객에게 발행한 할인 쿠폰을 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

고객이 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권에는 판매 인센티브, 고객보상점수(points), 계약갱신권, 미래의 재화나 용역에 대한 그 밖의 할인 등이 포함된다. 만약 이 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 계약에서 다음의 두 가지를 구매하는 것이며, 사실상 미래 재화나 용역에 대한 대가를 기업에 미리 지급한 것이다(K-IFRS 1115 문단 B40).

- 원래 구매한 재화나 용역과
- 미래에 무료 또는 할인된 재화나 용역을 권리('중요한 권리')
- X사는 총 CU100,000의 상품을 판매하였고, 동시에 고객에게 향후 구매 시 사용할 수 있는 50% 할인 쿠폰을 부여하였다. 할인 쿠폰은 중요한 권리를 나타내므로, 이는 계약에서 구별되는 수행의무로 회계 처리한다.

X사는 '포트폴리오 접근법'을 사용하기로 결정했으며, 이는 재무제표에 미치는 영향이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용한 경우와 개별 계약에 K-IFRS 1115를 적용하는 것이 실질적으로 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상하기 때문이다.

K-IFRS 1115 문단 74에 따라 거래 가격의 수행의무에 대한 배분은 상대적 개별 판매가격에 기초하여 배분된다. 중요한 권리에 대한 추정 개별 판매가격은 고객이 받을 수 있는 할인에서 고객이 선택권을 사용하지 않고 제공받을 수 있는 할인(즉, 다른 고객들 누구나 받을 수 있는 할인)을 조정한 후 고객이 선택권을 사용할 가능성을 반영해야 한다.

포트폴리오로서 선택권의 개별 판매가격의 결정:

50% 할인 쿠폰 = 추가 제품의 순 가격 x 할인을 X 사용 가능성

CU1,000(쿠폰을 사용하는 고객의 평균 지출액) x 60(발행한 쿠폰 수량) x 50%(할인율) x 75%(추정 사용 가능성) = CU15,000

거래 가격의 배분:

거래의 총 가치 = 최초 구매 가격 + 부여된 선택권의 가치

CU100,000 + CU15,000 (할인 쿠폰의 개별 판매가격) = CU115,000

거래 가격은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 중요한 권리에 배분:

거래 가격 = CU100,000

할인 쿠폰에 배분된 거래 가격

CU15,000/CU115,000 x CU100,000 = CU13,040

최초 구매시점회계처리:

(차) 현금 CU100,000

(대) 제품매출 CU86,960

(대) 계약 부채 - 할인 쿠폰 CU13,040

쿠폰 사용시점 회계처리:

(차) 현금 CU22,500(CU1,000의 50% x 45)

(차) 계약 부채 - 할인 쿠폰 CU13,040

(대) 제품매출 CU35,540

회사는 쿠폰 사용과 관련하여 미행사 부분(breakage) 금액을 받을 권리가 있다고 예상하는지 여부를 결정하기 위해 변동대가 추정치의 제약 관련 가이드를 고려해야 한다(K-IFRS 1115 문단 56-58). 만약 회사가 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것이라고 예상한다면, 고객이 권리를 행사하는 방식에 따라 그 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다(즉, 쿠폰이 사용될 때). 회사가 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것이라고 예상되지 않는다면, 고객이 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다(K-IFRS 1115 문단 B46). 추정된 미행사 금액의 평가는 각 보고 기간마다 업데이트되어야 한다. 추정된 미행사 금액의 변동분은 사용될 것으로 예상되는 잔여 쿠폰을 반영하기 위해 계약 부채의 조정으로 회계 처리한다.

미사용 금액의 추정 및 이러한 추정치를 업데이트하는 것은 복잡할 수 있으며, 특히 쿠폰의 경우 상당한 기간 동안 유효하거나 만료되지 않을 수도 있다. 이러한 항목에 대한 회계 처리는 각 보고 기간마다 추정치를 업데이트하기 위해 상당한 양의 데이터 추적이 필요하다. 경영진은 미사용 금액의 추정치를 업데이트할 때 고객의 선택권에 최초 배부된 개별 판매가격을 조정해서는 안 된다(예: 고객이 사용할 것으로 예상되는 쿠폰 수를 업데이트하는 경우).

2.4 고객 인센티브 – 구매 없이 제공되는 할인



Background

X사는 회사 홈페이지에 쿠폰을 게시하여 CU50 이상의 구매 시 5% 할인을 제공하는 프로모션 캠페인을 시작하였다. 쿠폰을 고려하기 전, 유사한 거래에서 X사의 마진은 30%에서 40% 수준이다. 따라서 X사는 K-IFRS 1037에 따라 인식할 손실부담 계약이 없다고 판단하였다.



Issue

X사는 이러한 쿠폰을 어떻게 회계 처리하나?



Solution

쿠폰의 발행은 고객과의 구속력 있는 계약을 체결하지 않는다. 쿠폰은 고객이 CU50을 초과하는 구매를 할 때만 사용 가능하다. 따라서, X사는 쿠폰 배포시 동 금액에 대한 부채를 재무제표에 인식해서는 안 된다. X사는 고객이 쿠폰을 사용할 때만 거래 가격에 대한 조정(차감)으로 할인 쿠폰을 회계 처리해야 한다.

2.5 고객충성제도

2.5.1 포인트 발급회사의 상품구매로만 사용 가능한 고객충성포인트 : 수행의무의 배분으로 고려하는 경우



Background

- 이커머스업체 X사는 고객이 드레스를 구매할 수 있는 웹사이트를 운영하고 있다.
- X사는 고객이 드레스를 구매할 때마다 CU1당 1포인트를 부여하는 고객충성제도를 운영하고 있다.
- 각 포인트는 향후 구매 시 CU0.1 할인으로만 사용할 수 있으며(즉, 적립된 포인트당 할인), 현금으로 교환할 수 없다.
- X사는 과거 추세에 따라 5%의 포인트가 사용되지 않고 소멸될 것으로 예상하고 있다.
- X사는 이 기간 동안 드레스를 CU1,000 판매하였고, 고객들은 동 기간 동안 총 1,000개의 포인트를 적립하였다.



Issue

X사는 고객에게 발행된 포인트를 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

이 거래는 X사가 두 가지 수행의무를 이행하기로 약속하는 것을 포함한다:

1. 구매된 상품의 제공 및
2. 포인트와 관련된 권리 제공. 이는 X사는 고객에게 향후 추가 상품을 구매할 수 있는 선택권(즉, 해당 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리)을 실질적으로 제공했기 때문이다(K-IFRS 1115 문단 26 및 B40).

X사는 포트폴리오 접근법을 사용하기로 결정했으며, 이는 재무제표에 미치는 영향이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용한 경우와 개별 계약에 K-IFRS 1115를 적용하는 것이 실질적으로 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상하기 때문이다.

K-IFRS 1115 문단 74에 따라 거래 가격의 수행의무에 대한 배분은 상대적 개별 판매가격에 기초하여 배분된다. 중요한 권리에 대한 추정 개별 판매 가격은 고객이 받을 수 있는 할인에서 고객이 선택권을 사용하지 않고 제공받을 수 있는 할인(즉, 다른 고객들 누구나 받을 수 있는 할인)을 조정한 후, 고객이 선택권을 사용할 가능성을 반영해야 한다.

선택권의 개별 판매가격의 결정:

향후 구매에 대한 총 할인 = 할인율 x 적립된 충성도 포인트

$$CU0.10 \times 1,000 \text{ 포인트} = CU100$$

부여된 선택권의 개별 판매가격 = 향후 구매에 대한 총 할인 - 예상되는 포인트 소멸분

$$CU100 - (5\% \times 1,000 \text{ 포인트} \times CU0.10) = CU95$$

거래 가격의 배분:

X사는 고객이 지불한 대가 CU1,000을 제품 판매분과 포인트 부분 간에 상대적 개별 판매가격에 따라 배분해야 한다.

$$\begin{aligned} \text{고객이 지불한 대가} &= \text{최초 구매 가격} + \text{고객에게 부여된 선택권의 개별 판매가격} \\ &= (CU1,000 + CU95) \\ &= CU1,095 \end{aligned}$$

$$\text{고객충성제도에 배분된 고객이 지불한 대가} = CU1,000 \times CU95 / CU1,095 = CU87$$

$$\text{제품 판매분에 배분된 고객이 지불한 대가} = CU1,000 \times CU1,000 / CU1,095 = CU913$$

최초 구매 시 회계 처리:

(차) 현금 CU1,000

(대) 제품매출 CU913

(대) 계약부채 - 로열티 포인트 CU87

X사는 고객에게 제품이 판매될 때 CU913의 수익을 인식한다. CU87의 수익인식을 연기하여 고객이 포인트를 사용하거나 만료될 때 수익 인식한다.

회사는 포인트 사용과 관련하여 미행사 부분(breakage) 금액을 받을 권리가 있다고 예상하는지 여부를 결정하기 위해 변동대가 추정치의 제약 관련 가이드를 고려해야 한다[K-IFRS 1115 문단 56-58]. 만약 회사가 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것이라고 예상한다면, 고객이 권리를 행사하는 방식에 따라 그 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다(즉, 포인트가 사용될 때). 회사가 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것이라고 예상되지 않는다면, 고객이 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다[K-IFRS 1115 문단 B46]. 추정된 미행사 금액의 평가는 각 보고 기간마다 업데이트되어야 한다. 추정된 미행사 금액의 변동분은 사용될 것으로 예상되는 잔여 포인트를 반영하기 위해 계약 부채의 조정으로 회계 처리한다.

미사용 금액의 추정 및 이러한 추정치를 업데이트하는 것은 복잡할 수 있으며, 특히 포인트의 경우 상당한 기간 동안 유효하거나 만료되지 않을 수도 있다. 이러한 항목에 대한 회계 처리는 각 보고 기간마다 추정치를 업데이트하기 위해 상당한 양의 데이터 추적이 필요하다. 경영진은 미사용 금액의 추정치를 업데이트할 때 고객의 선택권에 최초 배부된 개별 판매가격을 조정해서는 안 된다(예: 고객이 사용할 것으로 예상되는 포인트 수를 업데이트하는 경우).

2.5.2 타사의 상품구매 또는 현금으로 교환이 가능한 고객충성포인트 : 고객에게 지급할 대가로 고려하는 경우



Background

이커머스업체 X사는 불특정 다수가 쇼핑을 할 수 있는 온라인 쇼핑 플랫폼을 운영하고 있으며, X사는 이용자가 결제한 거래금액의 5%를 고객인 입점업체로부터 수취하여 매출을 인식한다.

X사는 CU2,000,000의 총대가와 교환하여 플랫폼 이용자에게 상품을 판매하였으며 이 거래로 인해 CU100,000의 플랫폼수수료를 수취하였다. 이후, X사는 향후 이용자의 더 많은 방문을 유도하기 위해 플랫폼 이용자에게 150,000개의 포인트를 적립하였다. 이 포인트는 10년의 유효기간이 있으나 모두 사용되는 것으로 파악되었다.

각 포인트는 플랫폼 이용자가 향후 타사의 상품구매 시 CU1 할인으로 사용하거나(즉, 적립된 포인트당 할인), 이용자가 원하는 경우 1포인트당 CU1의 현금으로도 교환이 가능하다.

X사가 플랫폼이용자에게 제공한 포인트는 구별되는 재화나 용역에 대한 대가가 아니며, X사의 포인트 지급시점에서 플랫폼이용자와 그 밖의 과거계약이나 현재 계약은 존재하지 않았으며 플랫폼이용자와의 특정한 미래계약을 예상하지 않는다.



Issue

X사는 고객에게 발행된 포인트를 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

X사가 플랫폼 이용자에게 지급한 포인트는 K-IFRS 1115 문단 70에 따라 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로 지급하는 것이 아니므로 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감한다. X사가 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 X사의 고객이 온라인 쇼핑 플랫폼에서 상품을 구매하여 수익을 인식하거나 X사가 포인트를 지급한(혹은 지급하기로 약속한) 시점 중 나중에 수익의 차감을 인식한다.

2.5.1의 분석과 달리 이 거래는 X사가 이용자가 구매한 상품을 제공하는 수행의무 1가지가 식별된다.

고객에게 지급할 대가의 공정가치 결정:

향후 구매에 대한 총 할인 = 할인율 x 적립된 총성도 포인트

$CU1 \times 150,000 \text{ 포인트} = CU150,000$

부여된 대가의 변동대가 추정 = 향후 구매에 대한 총 할인 - 예상되는 포인트 소멸분

$CU150,000 - (0\% \times 150,000 \text{ 포인트} \times CU1) = CU150,000$

거래 가격의 차감:

X사는 고객이 지불한 대가 CU100,000 중 고객에게 지급한 변동대가를 거래가격에서 차감하며, 거래가격을 초과하여 지급한 포인트는 거래금액이 부(-)의 금액인 경우로서 이는 해당 약정이 더 이상 고객과의 계약을 나타내지 않는다면 초과지급액을 비용으로 표시하는 것을 고려할 수 있음. 고객에 대한 초과지급액의 회계처리를 결정하기 위해서는 해당 지급이 그 밖의 현재 계약이나 과거 계약 그리고 예상되는 미래 계약과 관련되었는지를 평가하여야 함.

최초 거래 시 회계 처리:

(차) 현금 CU100,000

(대) 수수료매출 CU100,000

포인트 부여 시 회계 처리:

(차) 제품매출 CU100,000

(차) 비용 CU50,000

(대) 부채 - 포인트 CU150,000

X사는 고객에게 제품이 판매될 때 최초CU0의 수익을 인식한다. 동시에 거래가격인 CU100,000을 초과하여 추가적으로 지급된 포인트 CU50,000은 비용을 인식하고 추가적으로 부채로 인식한다. 이후 제공된 포인트가 사용 또는 교환되거나 미행사되어 유효기간이 만료될 때 부채를 차감한다.

2.5.3 다수의 당사자가 부담하는 고객충성포인트



Background

이커머스업체 Z사는 호텔 C사와 협력하여 고객충성제도를 운영하며, Z사는 고객이 Z사의 플랫폼에서 구매한 상품에 대해 지출한 CU1당 1개의 포인트를 부여한다.

고객충성제도 이용 고객은 포인트를 C사에서 숙박을 이용하거나 Z사의 상품을 향후 구매할 경우 할인받는 것으로 이용할 수 있다.

각 포인트에 배분된 거래 가격은 상대적인 추정 개별 판매가격을 기준으로 CU0.01이다.

Z사는 총 CU1백만의 자사 상품을 판매하고 이 기간 동안 100만 포인트를 부여하였다. Z사는 발행된 포인트 수(100만)를 포인트당 배분된 거래 가격(CU0.01)과 곱하여 CU10,000를 포인트의 거래 가격으로 배분하였다. Y사는 향후 고객이 호텔 C에서 포인트를 사용하지 않기로 선택할 경우, 자사의 재화나 용역을 제공할 준비가 되어 있어야 하므로 포인트 부여 시점에 수행의무를 이행하지 않았다고 판단하였다.



Issue

Z사는 고객에게 발행한 포인트를 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

Z사는 포인트가 발행될 때, 포인트로 배분된 거래 가격 CU10,000을 수익으로 인식하지 않아야 한다. 이는 수행의무를 이행하지 않았기 때문이며, 동 포인트 잔액은 계약 부채로 계상해야 한다. Z사는 고객이 Z사의 플랫폼에서 포인트를 사용하는 시점, 또는 수행의무가 C사로 이전되는 시점, 또는 포인트가 소멸되는 시점에 수익으로 인식한다. 고객이 해당 포인트를 C사에서 숙박하는 것으로 사용하기로 선택할 경우 Z사는 본인인지 대리인인지 평가해야 한다.

2.6 음식배달플랫폼의 중개 및 배달서비스 제공



Background

음식배달플랫폼업체 X사는 자사의 음식배달플랫폼상 다수의 음식점과 온라인 음식주문서비스 및 배달서비스 계약을 체결하고 있다. 각 음식점은 동 계약에 따라, X사에 음식주문금액의 10%의 중개수수료와 각 배달주문 건별 배달수수료로 CU30을 X사에 지급하여야 한다. 각 음식점은 주문 고객이 음식을 구매할 수 있도록 음식제공을 하여야 하며, 품질관리 및 고객센터 등의 음식제공 서비스에 따른 책임을 전적으로 부담한다. X사는 각 음식점의 배달서비스에 대하여 자사의 책임하에 배달서비스를 수행하여야 한다.



Issue

X사는 음식판매중개 및 배송서비스를 어떻게 회계 처리해야 하나?



Solution

X사의 고객은 각 음식점이며, 각 음식점과의 계약에 따라 음식주문 중개대행서비스와 배달서비스의 용역 수행의무를 이행하여야 한다. 중개대행서비스의 경우, X사는 음식제공 서비스에 대한 책임을 부담하지 않으므로 고객의 대리인 역할을 수행하여 음식주문금액의 10%인 중개수수료를 수익으로 인식한다. 동 사례에서 배달서비스의 경우, X사는 자사의 책임하에 배달서비스를 제공하여야 하므로 배달수수료 CU30의 총액으로 수익을 인식한다. 만일 X사가 자사의 책임하에 배달서비스를 제공하는 과정에서 특정 시점 이후의 배달을 다른 기업에 이전(배달에 대한 전적인 책임 포함)할 경우, 동 시점 이전까지의 서비스에 대해서는 다른 기업이 재수행할 필요가 없으므로 해당 시점까지 X사의 수익으로 인식하며, 이후 시점은 배달을 이전 받은 다른 기업이 수익을 인식하게 된다. 다만 이 경우 음식주문서비스와 배달서비스의 수익인식시 수행의무의 구별 여부는 수행의무 구분에 따른 실익을 고려하여야 하며, 각 수행의무에 대한 개별판매가격의 공정가치의 산정이 가능한지 종합적인 검토가 필요하다. 대부분의 음식주문서비스 및 배달서비스는 당일 서비스가 제공되므로 수행의무의 구분 실익이 크지 않기 때문이다.

2.7 포인트 및 쿠폰 유형별 회계처리



Background

이커머스업체 X사는 플랫폼 거래 활성화를 위해 다음과 같은 다양한 형태의 프로모션을 제공한다.

- 포인트팩: 결제대금에 사용할 수 있는 포인트 구매시 추가 포인트 부여
- 상품후기(리뷰)/수취확인: 구매상품에 대한 후기/리뷰 작성 또는 수취확인시 포인트 부여
- 무작위추첨: 룰렛으로 무작위 추첨 당첨된 가입자 포인트 부여
- 출석체크: 사이트 접속자 포인트 부여
- 쿠폰: 특정 카트/상품/딜 등의 구매시 적용 가능한 할인쿠폰 부여



Issue

X사는 상기의 프로모션을 각각 어떻게 회계 처리해야 하는가?



Solution

X사가 제공한 구매자에게 부여한 포인트 및 쿠폰은 그 성격에 따라 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권, 고객에게 지급한 대가, 또는 판매촉진 비용 등에 해당할 수 있다.

K-IFRS 1115에 따르면 고객과의 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우 (예: 구매 10원당 고객충성포인트 1점을 고객에게 보상하는 고객충성제도) 이는 추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권에 해당하며 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 미리 지급한 것이므로 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

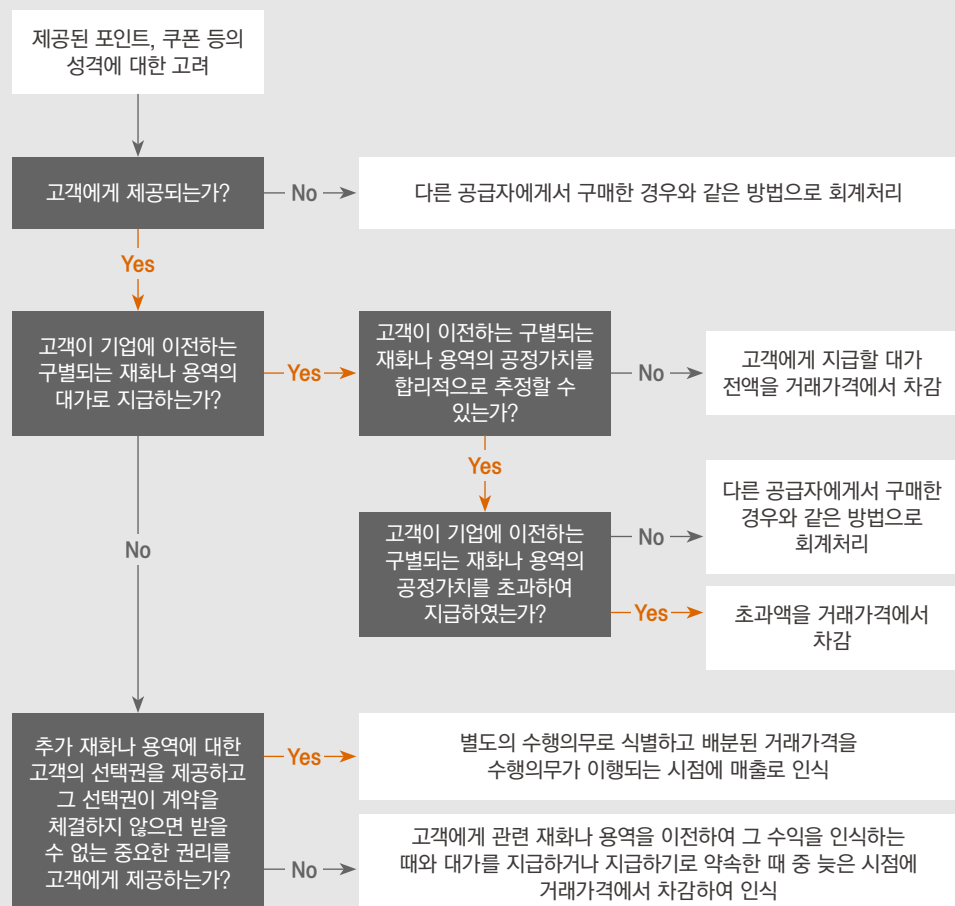
고객에게 부여한 포인트 또는 쿠폰 등이 상기 고객의 선택권에 해당하지 않는 경우 이는 고객에게 지급할 대가에 해당할 수 있다. 고객에게 지급할 대가에는 X사가 고객(또는 고객에게서 X사의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함하며 고객이 X사에(또는 고객에게서 X사의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다.

고객에게 지급할 대가는 고객이 X사에 이전하는 구별되는 재화나 영역의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 만약 고객에게서 받은 구별되는 재화나 영역의 공정가치를 초과하여 고객에게 대가를 지급한다면 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리하며 고객에게서 받은 재화나 영역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다. 이 경우 X사가 고객에게 관련 재화나 영역을 이전하여 그 수익을 인식하는 때와 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한 때 중 낮은 시점에 인식하여야 한다.

고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 영역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다.

한편 부여한 포인트 또는 쿠폰 등이 재화 또는 영역에 부수하여 제공되지 않는 경우가 있다. 고객이 아닌 불특정 다수에게 무작위로 포인트를 제공하는 경우 등이 이에 해당하며 이러한 경우 이는 고객에게 부여된 것이 아니며 고객으로부터 수취할 수 있는 대가와 무관하게 지급하는 경우이므로 판매촉진 활동으로 보아 다른 공급자에게 지급한 경우와 같은 방법(ex: 지급시점에 판관비로 회계처리 등)으로 회계처리한다.

상기를 종합하면 다음과 같다.



3

기타 수익 거래



3.1 소매업체의 통신 판매



Background

통신업체는 소매업체와 같은 제3자 유통업체를 통해 새로운 선불 고객을 유치하며 이때 소매업체의 고객은 통신 서비스의 최종 사용자이다.

이 예시에서 소매업체 Y사는 SIM 카드 판매하여 고정 수수료를 수취하고 고객의 SIM 카드를 계속적으로 사용하는 동안 지속적인 수수료를 수취한다. 소매업체는 매장에서 고객에게 SIM 카드를 판매하며, SIM 카드의 통제가 고객에게 이전될 때 판매에 대한 수익을 인식한다.

Y사는 고객이 SIM 카드를 활성화할 때와 SIM 카드에 통화 시간이나 데이터를 추가 충전할 때 수수료를 수취한다. 고객은 바우처, 가상계좌, 휴대폰결제, 은행 애플리케이션 등을 통해 통화 시간을 충전한다. 이러한 SIM 카드는 Y사의 활성화된 카드 기반에 포함된다.

Y사는 통신 서비스를 제공하는 주체가 아니며 유통 채널을 제공하는 대리인의 역할을 수행한다. Y사의 통신 서비스 제공 계약을 주선하는 대리인으로서의 수행의무는 SIM 카드 판매 시점에 이행이 완료된다.



Issue

Y사는 지속적인 수수료를 어떻게 회계 처리해야 하는가?



Solution

K-IFRS 1115는 기업이 '기댓값' 또는 '가능성이 가장 높은 금액' 중 하나를 사용하여 변동대가를 추정하도록 요구한다. 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 변동대가의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

Y사가 선불 계약에서 얻는 수수료는 본질적으로 변동대가이다. 이는 이러한 금액에 대한 권리가 선불 고객의 미래 지출 패턴에 의존하며, 따라서 미래 사건의 발생 여부에 따라 달라지기 때문이다. 따라서 소매업체는 고객과 체결한 계약에 대해 얻게 될 것으로 예상되는 변동대가의 금액을 추정해야 한다.

기댓값 방법이 변동대가를 추정하는 데 가장 적합한 방법일 가능성이 높다. 이는 미래에 고객이 지출하여 소매업체가 얻게 되는 지속적인 수수료가 다양한 가능한 결과의 범위내 하나의 값이며, 많은 고객 포트폴리오가 존재하기 때문이다. 여기에는 유사한 다른 계약에서 수집된 정보를 포함하여 기업이 이용할 수 있는 모든 정보를 고려하는 것이 포함된다.

Y사는 변동대가 추정치의 제약을 적용해야 하며, 이는 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 경우에만 수익을 인식하도록 한다. 제약의 범위를 평가할 때 고려해야 할 사항에는 수익이 소매업체가 통제할 수 없는 요인에 민감한지 여부, 불확실성이 해소되는 기간, 그리고 소매업체의 경험 또는 기댓값이 제한적인지 여부가 포함된다.

3.2 개별소비세 및 세금



Background

Example A

A사는 브랜드 주류의 글로벌 생산자이자 유통업체이다. A사는 보세 창고를 떠나는 제품의 가치와 양에 따라 주류에 부과되는 소비세인 주세를 납부하며 보세 창고에서 통관을 위한 제품의 이동 시점에 주세 납부 의무가 발생한다. A사는 고객으로부터 주류의 판매대가 및 세금 납부액을 징수한다.

A사는 제품의 판매 가격에 세율의 변동을 반영할 법적 의무 또는 의제 의무가 없다. 세율이 인상될 경우 A사가 판매 가격을 인상할 수 있으나, 이는 A사의 의사결정 사항이며 필연적이지 않으나 A사는 실질적으로 주세의 인상분을 가격에 반영하고 있다. 세액은 invoice에 별도로 표시되지 않는다.

Example B

B사는 다양한 관할권의 고객에게 위젯을 판매한다. 제조업체는 특정 관할권에서 판매된 위젯의 수에 따라 판매세를 납부한다. 판매세 납부 의무는 고객에게 판매되는 시점에 발생한다. 세액은 고객에게 발행된 invoice에서 별도로 식별되며, 세율의 인상이 있을 경우 고객에게 부과되는 세액도 동일하게 인상된다. 제조업체는 미수금이 회수되지 않을 경우 세액은 환급된다.



Issue

A사와 B사는 고객으로부터 수취하는 세액을 총액(즉, 수익 및 비용으로)으로 인식해야 하는가, 아니면 제3자(예: 정부 기관)에 지급된 금액을 차감한 순액으로 인식해야 하는가?



Solution

기업은 종종 고객으로부터 제3자에게 지급해야 하는 금액을 수취한다(예: 세금을 수취하여 정부 기관에 납부하는 경우). 고객으로부터 수취한 세액에는 판매세, 사용세, 부가가치세 및 소비세 등이 있다. 특정 판매세와 같이 제3자를 대신해서 회수한 금액은 정부를 대신하여 고객으로부터 수취하기 때문에 거래 가격에 포함되지 않는다. 이러한 상황에서 기업은 정부의 대리인이다.

세금의 명칭(예: 판매세 또는 소비세)은 기업이 세금의 주체인지 대리인인지를 평가할 때 항상 결정적인 요소는 아니다. 고객이 세액을 알고 있는지 여부도 반드시 분석에 영향을 미치는 것은 아니다. 경영진은 세금의 특성과 관련 관할권의 세법을 살펴보아야 하며, 이를 통해 기업이 세금을 납부할 주체인지 또는 세금이 고객에게 부과되는지를 판단해야 한다. 이는 특히 다양한 세제 체계를 가진 여러 관할 구역에서 운영하는 일부 기업에게는 상당한 작업이 될 수 있다.

K-IFRS 1115에 따르면 과세당국을 대신해서 판매자가 회수하는 금액은 매출에서 제외하고, K-IFRS 1002 문단 11에 따르면 과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 세금은 재고자산 원가에서 제외한다.

국내 과세규정에 따라 주류에 대해 납부한 주세도 품질 불량, 변질 등의 사유로 판매가 불가능한 경우 환급 가능하며 이는 과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 세금이고 A사 B사의 경우 모두 주세가 실질적으로 최종소비자에게 전가되므로 제조자(수입업자)가 부담하는 비용이 아니라 최종소비자에게 담세의 의무가 있는 세금임을 알 수 있는 근거이다. 과세 방식이 부가가치세와 다르다고 할지라도 이는 징수 편의를 위한 제도상 차이일 뿐, 주세는 최종소비자를 대신하여 과세당국에 세금을 납부하고 판매 과정에서 회수하므로 재고자산의 원가, 매출에서 제외한다.

주세 회수에 대한 부담이 회사에 있다고 할지라도 이는 판매 방식 차이로 인하여 회사가 추가로 부담하는 비용일 뿐, 주세 과세 취지상 최종소비자가 담세자임이 명확하고 주세가 과세당국을 대신해서 판매자가 회수하는 금액이 아니라고 판단할 근거가 충분하지 않다.

따라서 주세는 소비자가 부담하는 비용이므로 A사와 B사의 판매 방식에 따라 주세 납부 방법이 달라지더라도 A사, B사의 재고자산 원가, 매출에서 제외한다.

3.3 입점수수료의 수익인식



Background

Example A

대형 이커머스 플랫폼 오픈마켓을 운영하는 A사는 여러 온라인 판매자들에게 상품을 업로드하고 판매할 수 있는 판매자(Seller)의 형태로 입점 계약을 체결하였다. 이 과정에서 A사의 오픈마켓에 입점하려는 판매자들은 A사에 최초에 가입비로 C100,000을 지불하며, 이후 1년마다 판매자 자격유지 갱신비용으로 C50,000을 지불해야 한다. 최초에 부담하는 가입비는 환불되지 않으며 판매자 자격을 상실하는 경우에는 최초가입비인 C100,000을 동일하게 지불하여야 한다.



Issue

A사는 어떠한 방식으로 입점수수료를 수익으로 인식할 수 있는가?



Solution

상기 계약에서 오픈마켓을 영위하는 A사에 식별된 수행의무는 '오픈마켓 판매자 자격' 및 '계약을 갱신할 수 있는 선택권' 2가지로 식별됨. K-IFRS 1115 '고객과의 계약에서 발생하는 수익' 기준서에서는 고객에게 중요한 권리(Material Right)를 제공하는 경우, 중요한 권리는 별도의 수행의무로 간주될 수 있어 그 권리의 개별 판매가격을 산정하고, 거래가격의 일부를 배분함을 언급하고 있다.

오픈마켓을 운영하는 A사는 여러 온라인 판매자들이 판매하는 상품을 '중개'하는 위치에 있으므로 대리인에 해당되며, 사례에서의 최초 지불되는 가입비 C100,000은 기준서상 매년의 회원자격을 C50,000만큼 저렴하게 갱신할 수 있게 하는 '중요한 권리'에 해당하므로 이 가입비는 거래가격 산정에 포함됨. 따라서 다음의 회계처리의 대안을 고려할 수 있다.

대안1) 오픈마켓 판매자 자격을 부여하는 수행의무에 배분된 거래가격 C100,000은 최초 1년동안 수익으로 인식하며, 계약을 갱신할 수 있는 선택권은 그 권리가 배분된 매 1년마다 기간에 안분하여 수익을 인식한다.

대안2) 실무적 대안으로서, 제공할 것으로 예상되는 용역과 이에 상응하는 예상 대가를 참조하여 선택권이 있는 재화나 용역에 거래가격을 배분하는 방식으로 예를 들어, 고객이 최초 가입하고 나서 오픈마켓 판매자 자격을 약 3년을 유지할 것으로 기대되는 경우 전체 대가(가입비 C100,000 + 계약 갱신비용 C50,000의 3개년분)인 C250,000을 자격유지 예상기간인 3년에 걸쳐 수익으로 인식할 수 있다.

4

자산 및 손상



4.1 다중 플랫폼 이커머스업체의 현금창출단위 결정



Background

이커머스업체 X사는 국내외에 여러 플랫폼을 소유하고 있다. 각 웹사이트는 일반적으로 서로 다른 국가나 지역에서 사업을 영위하지만 플랫폼 A사와 플랫폼 B사는 같은 지역에서 사업을 영위한다. 모든 셀러 선정, 수수료 책정, 마케팅, 광고 및 인사 정책은 모든 플랫폼에 대해 중앙에서 수행한다.



Issue

A사와 B사는 손상 테스트 목적으로 통합해야 하는가?



Solution

전통적인 플랫폼은 일반적으로 별도의 현금창출단위로 간주된다. 각 플랫폼은 다른 플랫폼과 독립적으로 현금 유입을 생성하기 때문이다. 현금창출단위는 '다른 자산 또는 자산 그룹의 현금 유입과 대부분 독립적으로 현금 유입을 생성하는 가장 작은 식별 가능한 자산 그룹'으로 정의된다[K-IFRS 1036 문단 6]. K-IFRS 1036의 설명 예시 [예 1]는 서로 다른 지역에 위치한 동일 도시의 여러 매장을 가진 체인 소매업체의 현금창출단위를 고려하며, 현금창출단위는 매장 수준에서 결정된다고 결론짓는다.

2007년 3월 IFRS 해석 위원회 의제 결정에서는 K-IFRS 1036의 '독립적인 현금 유입'이 순현금 흐름을 의미하지 않는다고 명시하고 있다. 따라서 현금 유출은 분석에 고려되지 않는다. A사와 B사의 경우, 비용이 중앙에서 발생한다는 사실은 관련이 없다.

4.2 손상 – 플랫폼의 사용 가치



Background

이커머스업체 X사는 여러 개의 개별 플랫폼을 영위하고 있다. 각 플랫폼은 사용권자산과 리스개량자산을 보유하고 있다.



Issue

각 플랫폼은 어떻게 손상 테스트를 해야 하는가?



Solution

X사는 K-IFRS 1036을 적용하여 플랫폼 사업의 현금창출단위가 손상되었는지 여부를 판단하고 손상이 발생한 경우 손상차손을 인식해야 한다. 대부분의 경우, 각 플랫폼은 사용권자산과 리스개량자산을 포함한다. 이러한 자산 중 어느 하나가 다른 자산과 독립적으로 현금 유입을 생성할 가능성은 낮지만, 함께 현금 유입을 생성할 가능성은 높다. 따라서 결합된 자산은 하나의 현금창출단위로 손실 평가를 수행해야 하며, 합리적이고 일관된 방식으로 배부가 가능한 경우 현금창출단위에 배부되는 공동자산과 함께 평가해야 한다.

각 현금창출단위에 귀속된 자산(및 적절한 경우 부채)은 회수 가능한 금액을 계산하기 위해 식별된 예상 미래 현금 흐름과 일치해야 한다. 플랫폼의 회수 가능한 금액을 사용가치 모델을 사용하여 결정할 때, 플랫폼과 관련된 모든 미래 현금 유입 및 유출이 포함된다.

사용권자산은 사용가치 모델을 사용하여 테스트할 때 현금창출단위에 포함되지만, 관련된 리스 부채는 제외되어야 한다. 이는 리스 부채가 자금 조달의 한 형태이기 때문이며, 모든 자금 조달 현금 흐름은 K-IFRS 1036 문단 50(a) 항에 따라 사용가치에서 명시적으로 제외된다. 일부 경우, 부채는 관련 자산과 분리할 수 없으며 (예: 구매자가 부채 없이 자산이나 사업을 인수할 수 없거나 인수하지 않으려는 경우) 이 경우 부채를 어떻게 고려할 지에 대해서는 2016년 IFRIC에서 고려되었는데, K-IFRS 1036은 인식된 부채의 장부 금액을 현금창출단위의 장부 금액과 부채와 관련된 현금 유출 없이 사용가치에서 결정된 금액에서 차감해야 한다고 언급하였다. 이 경우 현금창출단위에 리스 부채를 포함한다고 하여 사용가치 테스트에 미치는 영향은 없을 것이다.

예상 현금 흐름 모델은 다음과 같다:

- 현금창출단위의 장부 금액에 사용권자산을 포함한다;
- 리스부채는 자금 조달과 관련이 있기 때문에 현금창출단위의 장부 금액에서 제외한다;
- 사용가치 계산에서 리스 부채에 포함된 리스 지급액을 제외한다;
- 리스 기간 종료 시 현금창출단위의 지속적인 운영에 필수적인 리스 자산 교체를 위한 현금 유출을 포함한다 (즉, 손상검사 테스트 대상이 되는 사용권자산은 기존 리스에 대해서만 반영된다) - 리스 자산 교체에 대한 현금 유출에 대한 추가 지침은 아래 4.4 섹션 참조;
- 리스 부채에 포함되지 않은 예상되는 미래 변동 임대료 및 단기 및 저가 리스에 대한 현금 유출을 포함한다[K-IFRS 1036 문단 75].

예상 미래 세전 현금 흐름은 화폐의 시간 가치와 미래 현금 흐름 추정치에 반영되지 않은 자산/현금창출단위에 특정한 위험을 반영하는 세전 할인율로 할인된다. 가중평균 자본비용(WACC)은 기준으로 사용될 수 있지만, 이는 해당 동종 기업 그룹에 의해 나타나는 적절한 자본 구조에 대한 시장 평가를 반영해야 하며, 기업 자체의 자본 구조가 아니다. 리스 부채는 기존 부채 및 자본 외에 자본 구조의 추가적인 부채와 같은 요소로 고려될 것으로 예상된다.

가중 평균 자본 비용은 동종 그룹의 자본 구조를 반영해야 한다. 따라서 X는 적절한 동종 그룹을 식별하는 데 주의해야 한다. 손상 테스트는 종종 세후 할인율을 사용하여 수행된다. 관찰 가능한 시장 수익률이 일반적으로 세후 수익률이기 때문에, 실제로는 세후 현금 흐름을 세후 할인율로 할인하여 사용 가치를 계산하는 것이 일반적이다. 이는 세전 할인율이 미래 세금 현금 흐름의 특정 금액과 시점을 반영하도록 조정된 세후 할인율일 때만 적용된다. 중요한 일시적 차이가 있는 경우, 이 계산에서 불일치를 제거하기 위해 세금 현금 흐름을 조정해야 한다. 세후 현금 흐름을 사용하여 사용 가치를 결정할 때 일시적 차이를 처리하는 방법 중 하나는 현금창출단위의 자산과 부채의 세무 기준액이 장부 금액과 같다고 가정하여 세금 현금 흐름을 계산하는 것이다.

4.3 손상 - 본사 배분 비용과 자산



Background

이커머스업체 X사는 3개의 독립적인 플랫폼을 운영하고 있다. 본사는 별도의 본사 건물을 소유하고 있으며 마케팅, 광고, IT, 인사, 급여, 회계, 총무 등과 같은 다양한 일반적인 기능을 수행한다. 플랫폼 중 하나인 A사업부(현금 창출단위)는 손실을 보고 있으며, 경영진은 이 플랫폼의 손상 여부를 테스트할 계획이다.



Issue

본사 비용과 관련하여 A사업부의 손상 테스트를 위한 사용 가치 결정 시 고려해야 할 사항은 무엇인가?



Solution

K-IFRS 1036 문단 41에 따라 현금 흐름에는 본사 기능과 관련된 미래 간접비의 예측도 포함되어야 하며, 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준으로 배부될 수 있는 비용도 포함되어야 한다.

K-IFRS 1036 문단 102에 따라 A사업부와 관련된 공동자산을 식별하고, A사업부에 합리적이고 일관된 기준으로 배부할 수 있는 경우, 장부 금액의 일부를 A사업부에 배부해야 한다.

모든 배부에는 본질적으로 판단이 필요하며, 기업 간접비가 사용가치 계산에서 누락되거나 이중으로 계산되지 않도록 하는 것이 중요하다. 예를 들어, 손상 검토를 위해 기업 자산의 장부 가치 일부가 A사업부에 할당되는 경우, 해당 자산 사용과 관련하여 A사업부가 지불한 내부 관리 비용은 이중 계산을 초래할 수 있는 경우 현금 유출에서 제외해야 한다.

4.4 손상 – 임차 자산의 대체 현금 흐름



Background

A사는 현금창출단위 내에 사용권자산을 보유하고 있다. 이 임차계약과 관련된 현금 지급액은 K-IFRS 1036 문단 50에 따라 재무 활동 현금 흐름에 포함되므로 현금창출단위 현금 흐름에서 제외되어야 한다. 현금창출단위는 임차 종료 후 동일한 자산이 필요하므로, A사는 사용가치 모델 적용시 이러한 임차 자산의 대체로 인한 현금 유출을 고려하여야 한다. 대체 자산의 사용이 예측 가능한 미래에 계속될 것으로 예상되는 경우, 현금 유출은 terminal value에 반영될 수 있다.



Issue

리스 자산 교체를 위한 현금 유출을 사용가치 모델에 포함시키는 실질적인 방법은 무엇인가?





Solution

A사는 자본적 지출을 통해 대체 자산을 구매하거나 유사 자산에 대한 또 다른 리스 계약을 체결할 수 있는 옵션이 있다.

경영진이 대체 자산의 취득을 위한 자금 조달 방법(즉, 구매 또는 리스 갱신)에 관계없이, 사용가치 모델은 기존 리스가 만료되는 해와 이후 연도에 자산 교체를 위한 현금 유출을 포함해야 한다. 현금창출단위가 대규모 사용권자산 포트폴리오를 보유하고 있는 경우 모델링이 복잡할 수 있다.

해결책 중 하나는 현금창출단위의 사용권자산의 연간 감가상각비를 리스 기간 이후 대체 자산의 현금 유출액의 지표로 사용하는 것이다. 이러한 단순화된 모델은 안정된 리스 포트폴리오(비교적 안정된 갱신 현금 흐름)에 대해서만 가능하다. 감가상각은 역사적 원가로부터 산출되므로 인플레이션도 고려해야 한다. 인플레이션이 무시할 수 없는 수준인 경우 미래 현금 유출액이 과소하게 추정되는 것을 피하기 위해 감가상각은 인플레이션을 고려하여 조정되어야 한다.

이 방법은 다음과 같은 예시로 설명할 수 있다. 20X0년 12월 31일, A사는 연간 리스료가 CU100인 리스를 보유하고 있으며 사용권자산은 CU190, 잔여 계약 기간 2년, 연간 감가상각비가 CU95이다. 기존 사용권자산의 잔존가치는 0이다.

사용가치 모델	Year1	Year2	Year3	Year4	Year5	Terminal
현금창출단위 자산	현금창출단위 내 기존 사용권자산		대체될 자산은 손상검사 대상 현금창출단위 자산에 포함되지 않음			
	리스료 지급액 현금흐름에서 제외		기존 리스계약 만료 시점 대체 자산 취득을 위한 현금유출 포함 (사용권자산의 연간 감가상각비 사용 가능)			
사용가치 현금흐름	현금유출 CU100 제외	현금유출 CU100 제외	인플레이션 조정된 현금유출 CU95 포함	인플레이션 조정된 현금유출 CU95 포함	인플레이션 조정된 현금유출 CU95 포함	Terminal value 계산시 인플레이션 조정된 현금유출 CU95 포함

이 방법은 가능한 접근 방식 중 하나일 뿐이며, 다른 방법이 적절할 수 있다. 예를 들어, 이 방법은 불규칙한 임대 포트폴리오에는 적합하지 않을 수 있으며, 이 경우 더 자세한 예측이 필요할 것이다.

4.5 유휴 자산의 감가상각



Background

정부 규제로 인해 소매업체 Y사는 일정 기간 동안 임차 매장을 열 수 없다. 또한 매장에 대한 접근이 제한되어 있으며, 소매업체는 매장에서 보수작업을 하거나 온라인 판매를 위한 창고로 사용할 수 없다. 그러나 상품은 여전히 해당 장소에 보관되어 있다. 소매업체는 K-IFRS 1016에 따라 사용권자산의 감가상각비를 인식하며, 이는 정액법 또는 기업이 사용권자산을 소비할 것으로 예상하는 패턴을 더 잘 나타내는 다른 체계적인 방법에 따라 감가상각된다. 이 사용권자산은 임차인이 기초자산을 사용할 수 있는 계약적 권리를 가진 기간에 걸쳐 정액법으로 감가상각된다.



Issue

소매업체는 자산이 유휴 상태일 때 감가상각을 중단할 수 있는가?



Solution

폐쇄 기간 동안 소매업체가 사용권자산의 감가상각을 중단하거나 감가상각 방법을 변경하는 것은 적절하지 않다. 이는 정액법 감가상각 방식에서 자산이 유휴 상태가 되더라도 감가상각이 중단되지 않기 때문이다.

소매업체는 사용권자산의 감가상각에 있어 K-IFRS 1016의 지침을 적용한다. K-IFRS 1016 문단 55에 따르면 자산의 사용 가능 시점에 감가상각이 개시되고, K-IFRS 1105에 따라 자산이 매각 예정자산으로 분류되거나 매각을 위해 보유 중인 처분 그룹에 포함되는 시점 또는 자산이 제거되는 시점 중 더 이른 날짜에 감가상각이 중단되어야 한다. 따라서 자산이 유휴 상태가 되더라도 자산이 완전히 감가상각되지 않는 한 감가상각은 중단되지 않는다.

4.6 데이터센터 상면, 서버의 임차계약의 리스 회계처리 적용 여부



Background

이커머스업체 X사는 데이터센터를 보유한 Y사와 데이터 센터의 상면 및 서버를 임차하여 이용하는 계약을 체결하고 있다. 계약상 X사가 임차하는 상면, 서버의 수량이 정해져 있으며 수량과 기간에 근거하여 책정된다.



Issue

X사는 데이터상면 및 서버 임차 계약을 K-IFRS 1116에 따른 리스계약으로 식별해야 하는가?



Solution

많은 이커머스, 플랫폼 기업들은 데이터서비스를 제공하는 데이터센터와 상면, 서버 등을 임차하는 계약을 체결한다. 대부분의 경우에 데이터센터들은 별도의 동의 없이도 고객이 이용하는 상면의 위치, 서버 등을 교체할 수 있다. 고객은 일정 수량의 상면과 서버를 사용하는 것이 목적으로 그것이 특정한 위치의 상면, 특정한 서버일 필요는 없기 때문이다. 따라서, 계약상 상면(별도의 합의 내역을 포함)과 서버의 수량만 특정될 뿐 상면의 위치나 서버의 일련번호가 명시되어 있지 않다. 이러한 경우 계약이 K-IFRS 1116 문단 B14의 '공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용 기간 내내 가지는지'에 대한 판단이 필요하다.

일부 계약의 경우 데이터센터의 상면과 서버가 특정될 수 있다. 이때에는 특정 고객의 상면과 서버가 타 고객 임대 부분과 물리적으로 구분되며, 교체가 필요할 경우 고객의 동의를 얻어야 한다. 이러한 경우 K-IFRS 1116 문단 B14에 해당하지 않아 리스 계약의 요건을 충족할 수 있어 주의가 필요하다.

5

리스



5.1 리스의 정의 - 창고



Background

온라인 이커머스업체 A사는 본사와 계약을 체결하여 A사의 상품을 보관할 창고를 5년 동안 사용할 수 있는 권리를 부여받았다. 본사는 A사에게 다른 창고를 사용할 것을 요구할 수 있으며, A사는 유사한 면적 및 형태를 가진 여러 창고 중에서 이용 가능하다.

본사는 A사에게 다른 창고를 사용할 것을 요구시 A사의 창고이전 비용을 지불해야 하므로, A사를 이전시키는 것은 다른 업체로부터 받을 이전 비용으로 A사의 창고이전 비용을 충당할 수 있는 금액 내에서 A사가 넓은 점포를 이용하고 싶어할 경우에만 경제적으로 이익이 될 수 있지만, 본사가 A사에게 이전을 요구할 가능성은 낮다고 여겨진다.

본사와 A사의 계약은 A사가 대형마트의 영업 시간 동안 창고를 이용하도록 요구하며, A사는 보관할 상품의 조합, 상품 가격 및 보유할 재고의 양을 스스로 결정한다. A사는 또한 5년 동안 다른 회사의 창고이용에 대한 물리적 접근을 통제한다.

A사가 지불하는 리스료는 고정 금액과 A사가 창고를 이용하여 판매한 상품매출액의 일정 비율로 구성된다.



Issue

A사가 본사와 체결한 계약에 리스가 포함되어 있는지 여부



Solution

K-IFRS 1116에서는 '계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한 다'라고 명시하고 있다. A사가 리스 계약이 있는지 평가하기 위해서는 식별되는 자산이 있는지 확인한 후, 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리와 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리가 모두 있는지를 평가해야 한다.

• 식별되는 자산이 있는가?

A사가 이용할 창고는 계약서에 명시되어 있다. 다만, 본사가 권리를 행사하여 이익을 얻는 것은 발생할 가능성이 낮은 특정 상황에서만 가능하기 때문에 자산을 대체할 권리는 본사에게 있지만, 대체 권리는 실질적이지 않은 것으로 평가된다. 창고는 식별되는 자산에 해당한다[K-IFRS 1116 문단 B13].

• A사는 창고의 사용으로부터 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 있는가?

A사는 사용 기간 동안 창고를 독점적으로 사용한다. 사용으로부터 발생하는 현금 흐름의 일부가 본사에게 리스료로 전달되지만 A사가 창고의 사용으로부터 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 보유한다[K-IFRS 1116 문단 B21].

• A사는 창고의 사용을 지시할 권리가 있는가?

사용 기간 동안 창고의 사용 방법과 목적에 대한 모든 결정은 A사에 의해 이루어지며 상품이 대형마트의 영업시간 동안에만 판매될 수 있다는 제한은 계약의 범위를 정의하지만, A사의 창고 사용 지시 권리를 제한하지는 않는다[K-IFRS 1116 문단 B24].

결론적으로 계약에는 창고의 리스가 포함되어 있다.

5.2 창고 - 계약 내 구성 요소 식별



Background

B사는 쇼핑몰 내에서 창고를 임대하며, 비품의 적재/저장 공간도 함께 임대한다. 임대인은 매달 고정 금액을 청구하는데, 계약서에는 고정 금액이 다음을 포함한다고 명시되어 있다: (a) 창고, 비품 및 적재/저장 공간에 대한 리스료; (b) 재산세 및 보험; (c) 보안 및 청소; (d) 창고의 유지보수.



Issue

이 계약의 구성요소는 무엇인지?



Solution

이 계약의 리스요소는 적재/저장 공간이 있는 창고와 비품에 해당한다. 비리스요소는 보안 및 청소, 그리고 유지보수 서비스이다[K-IFRS 1116 문단 12].

재산세 및 보험

K-IFRS 1116 문단 B33을 적용하여, 임차인은 특정 상황에서 재산세 및 보험에 대한 지불이 별도의 재화나 서비스를 이전하지 않으므로 별도의 비리스요소로 회계 처리되지 않는다고 판단했다. 대신, 이들은 계약에서 별도로 식별되는 구성요소에 배분하는 총 대가의 일부로 간주된다.

비품

비품은 창고나 적재/저장 공간에 대한 의존도나 상호 관련성이 매우 높지는 않기 때문에 별도의 리스 요소로 간주된다. 비품은 다른 공급업체로부터 조달될 수 있으며 다른 창고에서도 사용될 수 있음. 따라서 비품을 사용할 권리는 별도의 리스요소에 해당한다.

보안 및 청소 서비스

보안 및 청소 서비스는 B사에 대한 별도의 서비스 제공을 포함하며, 별도의 비리스요소로 간주됨. B사는 다음 중 하나를 선택할 수 있다.

- 리스요소 및 비리스요소를 분리하고 각 구성 요소에 대한 대가를 배분하거나
- 실무적간편법을 적용하여 리스요소와 관련된 비리스요소를 단일의 리스요소로 회계 처리한다.

유지 관리 서비스의 중요성으로 인해 B사는 비리스요소를 관련 리스요소와 결합하는 실무적 간편법을 적용하지 않기로 결정한다.

리스요소 및 비리스요소가 식별되면 계약 대가는 각 구성요소에 배분되며, 임차인은 상대적 공정가치에 따라 별도의 리스요소 및 비리스요소에 계약 대가를 배분해야 한다.

임대인은 K-IFRS 1115의 거래 가격 배분 지침에 따라 별도의 리스요소 및 비리스요소에 계약 대가를 배분해야 한다. 임차인에게 제공되는 리스요소 및 비리스요소에 대한 실무적 간편법은 임대인에게 적용되지 않는다. K-IFRS 1116은 임차인이 재화나 서비스를 임차인에게 이전하지 않는 활동 및 비용(예: 재산세 및 보험)에 대해 지급해야 하는 금액은 계약의 별도의 구성요소가 아니라 계약의 별도로 식별되는 구성요소에 배분하는 총 대가의 일부로 간주된다고 명시하고 있다.

5.3 리스기간 – 상당한 위약금이 있는 종료선택권의 발생



Background

B사는 20X1년 1월 1일 임대인과 건물 리스계약을 체결하였다. 임대차계약서에는 특정 계약 기간이 명시되어 있지 않으며, 어느 한 쪽이 해지 통지를 할 때까지 무기한으로 계속된다. B사 임대인은 각각 20X2년 6월 30일부터 매년 6월 말에 계약을 해지할 권리가 있으며, 상대방의 허가 없이 해지할 수 있다. 해지 통지는 6개월 전에 해야 한다(즉, 가장 이른 리스계약의 종료선택권 행사가능시기는 20X2년 6월 30일이며, 6개월 통지 기간으로 인해 20X2년 12월 31일에 효력이 발생함).

B사는 10년이 끝나기 전에 계약을 해지하는 경우, 임대인에게 두 해의 리스로에 해당하는 해지 위약금을 지급해야 하며, 이는 상당한 불이익에 해당함. B사가 그 이후에 리스계약을 해지하는 경우에는 위약금이 발생하지 않으며, 임대인에게는 리스계약을 해지할 때 언제든지 해지 위약금이 발생하지 않는다.



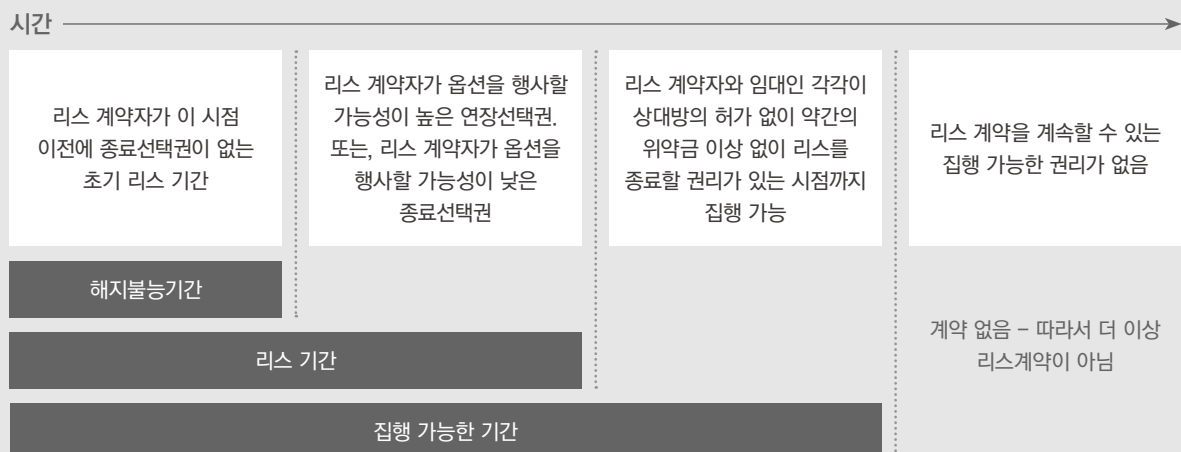
Issue

리스개시일에 리스기간은 어떻게 산정하는가?



Solution

다음 다이어그램은 리스기간과 관련된 취소 불가능하고 집행 가능한 기간을 설명함:



리스 기간은 다음 사항을 고려하여 결정된다:

- K-IFRS 1116 문단 B34는 리스 계약자와 임대인 각각이 상대방의 허가 없이 약간의 위약금 등 약간의 불이익만 감수하면 리스를 종료할 권리가 있을 때 리스가 더 이상 집행 가능하지 않다고 설명한다. 10년 이전에는 리스 계약자가 종료하기 위해 약간의 위약금 이상을 부담해야 한다. 10년 이후에는 양 당사자가 약간의 위약금 이상 없이 종료할 수 있으므로 집행 가능한 기간은 10년이다.
- 해지불능기간은 24개월로 판단되며, 리스 계약자가 통지 기간을 고려할 때 20X2년 12월 31일 이전의 날짜로 리스를 종료할 수 없기 때문이다.
- 임차인 종료선택권에 대한 지침은 최소 취소불가능 기간인 2년(18개월 + 6개월 통지)과 최대 집행 가능 기간인 10년 사이에서 리스기간을 결정하는데 적용되어야 한다.
- 계약의 첫 10년 동안 임차인의 종료선택권은 임차인이 첫 10년 동안 건물을 계속 임대할 것인지에 대해 상당히 확실하다고 판단하지 못하는 경우 리스기간에 영향을 미치게 된다(즉, 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우) [K-IFRS 1116 문단 B37]. 임차인이 모든 관련 사실과 상황을 고려한 후 전체 집행 가능 기간 동안 리스를 계속할 것이라는 합리적인 확신이 있는 경우(종료선택권을 행사하지 않도록 경제적 유인을 만드는 모든 관련 사실과 상황을 고려한 경우), 리스기간은 10년으로 산정된다. 반대로, 임차인이 특정 시점에서 해지 위약금에도 불구하고 리스를 계속할 것이라는 것이 상당히 확실하지 않은 경우, 리스기간은 통지기간을 고려하여 그 시점에서 종료된다.

- 임차인이 해지를 하지 않을 것이 상당히 확실한지 여부를 평가할 때, 해지 위약금은 관련 요소 중 하나로 평가된다[K-IFRS 1116 문단 B37(c)]. 이 경우, 위약금의 규모는 임차인이 10년 이전에 리스를 해지하지 않을 것이 상당히 확실한지에 대한 판단을 갖게 할 가능성이 있지만, 기업은 모든 관련 사실과 상황(예: 선택적 기간에 대한 계약 조건과 시장 요율 비교, 수행된 중요한 리스개량, 자산이 임차인의 운영에 미치는 중요성 등)을 고려해야 한다.

IFRS 해석 위원회('IC')는 취소 가능하거나 갱신 가능한 리스계약의 리스기간을 어떻게 결정할 것인지, 그리고 K-IFRS 1116 문단 B34항의 '불이익'이 계약 해지 위약금 지급만 포함하는지 아니면 계약의 더 넓은 경제적 측면도 고려해야 하는지에 대한 질문을 받았다 [IFRIC 업데이트 2019년 11월].

IC는 계약의 더 넓은 경제적 측면을 고려해야 하며, 계약 위약금 지급만 고려해서는 안 된다고 언급하였다. 이러한 고려 사항에는 예를 들어, 리스개량을 철거하거나 포기하는 비용, 계약 해지와 관련된 비용(예: 대체 리스를 찾는 비용, 재협상 또는 이전 비용), 자산이 임차인의 운영에 미치는 중요성 등이 포함됨. 따라서 어느 한 쪽 당사자가 해지 시 어느 시점에서든 무시할 수 없는 위약금을 부담하게 된다면, 집행 가능 기간은 이러한 기간을 포함하는 것이 적절할 수 있다.

5.4 양측에 종료선택권이 있는 영구 리스계약



Background

A사는 창고 리스계약을 체결하였으며, 리스계약은 영구적으로 계속되지만, 임대인과 임차인 모두 종료선택권을 가지고 있다. 종료선택권은 언제든지 행사할 수 있으며, 종료선택권을 행사하는 당사자는 유의적 수준의 위약금을 부담하지 않는다. 두 옵션 모두 해지 전 통지 기간이 있으며 아래와 같다:

- 임차인이 옵션을 행사하면, 해지는 행사 후 6개월 후에 효력이 발생한다.
- 임대인이 옵션을 행사하면, 해지는 행사 후 18개월 후에 효력이 발생한다.



Issue

리스개시일 기준으로 리스기간은 얼마이며, 리스기간의 재평가 방법은?



Solution

K-IFRS 1116 문단 18에 따르면, 기업은 리스기간을 취소불가능한 리스기간으로 결정해야 하며, 여기에는 리스의 연장선택권이 포함된 기간(임차인이 해당 옵션을 행사할 것이라고 것이 상당히 확실한 경우)과 임대 종료선택권이 포함된 기간(임차인이 해당 옵션을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우)이 포함된다.

먼저, A사는 취소불가능한 기간이 무엇인지 결정해야 하며, 이 경우는 6개월이다. A사는 그 다음에 집행 가능한 기간을 결정해야 한다. 리스계약은 임차인과 임대인이 서로의 동의 없이 경미한 위약금으로 리스를 종료할 권리가 있을 때 더 이상 집행 가능하지 않는다[K-IFRS 1116 문단 B34].

이 예에서 리스개시일 기준으로 리스의 집행 가능한 기간은 18개월이다. 이는 리스개시일로부터 양 당사자가 경미한 위약금으로 계약을 종료할 수 있는 가장 이른 시점까지의 기간이다.

리스이용자의 종료선택권에 대한 지침이 리스기간을 결정하는 데 적용되어야 하며, 이는 취소불가능한 기간(6개월, 임차인의 통지 기간)과 집행 가능한 기간(18개월) 사이의 최소값과 최대값임. 임차인이 18개월 동안 리스를 계속할 것이 상당히 확실한 경우, 리스기간은 18개월이 된다. 리스개시일 기준으로 계약의 취소불가능한 기간은 6개월(임차인의 종료 통지)이며, 집행 가능한 기간은 18개월이다. 집행 가능한 기간은 리스개시일로부터 양 당사자가 경미한 위약금으로 계약과 계약 의무를 종료할 수 있는 가장 이른 시점까지의 기간이다. 따라서 리스기간은 임차인에게 특정한 사실과 상황에 따라 6개월에서 18개월 사이로 결정된다.

K-IFRS 1116 문단 21에 따르면, 리스기간은 리스계약 상 취소불가능한 기간이 변경되면 수정됨. 이 사례에서 어느 당사자도 계약을 종료하지 않는 경우, 남은 취소불가능한 리스기간은 6개월로 유지됨(취소불가능한 기간이 끝나는 날짜가 매일 하루씩 늦춰짐), 남은 집행 가능한 기간은 18개월로 유지된다(집행 가능한 기간이 끝나는 날짜도 매일 하루씩 늦춰짐). 따라서 남은 리스기간은 항상 최소 6개월이 된다.

대안 시나리오 – 위와 동일한 사실이지만, 임차인이 60개월 동안 '갱신'할 것이라고 상당히 확실한 경우

60개월 동안 임대차 계약을 계속할 가능성이 높은 임차인은 해당 기간 동안 해당 장소에 남아 있을 경제적 유인이 있음[K-IFRS 1116 문단 B37]. 따라서, A사는 60개월 기간이 끝나기 전에 계약을 종료할 경우 상당한 불이익을 받을 것이며, K-IFRS 1116 문단 B34에 따라 계약은 60개월 동안 집행 가능하다. 따라서 리스기간은 60개월이다(즉, 임차인이 해당 장소에 남아 있을 가능성이 높은 기간임).

5.5 리스계약이 변경되지 않는 경우 리스기간의 재평가



Background

리스기간의 평가는 임대인이 임차인에게 기초 자산을 사용할 수 있도록 제공하는 날짜에 해당하는 리스개시일에 이루어진다.

리스계약이 변경되지 않는 경우, 리스기간은 제한된 상황에서만 재평가되어야 한다. 특히, K-IFRS 1116은 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 선택권의 행사가 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때에 선택권의 행사 여부를 다시 평가하도록 한다[K-IFRS 1116 문단 20].



Issue

어떤 사건이 리스기간의 재평가를 촉발하는지?



Solution

리스기간의 재평가를 초래할 수 있는 중요한 사건이나 변화는 다음과 같다:

- 리스개시일 이후에 수행되거나 수행될 것으로 예상되는 중요한 리스개량: 임차인이 리스자산을 개선하거나 특별한 필요에 맞게 조정하기 위해 상당한 투자를 하는 경우, 임차인이 연장선택권을 행사할 가능성이 더 높다.
- 일부 회사의 리스계약 연장 결정은 사업 계획 준비 과정에서 이루어졌으며, 이는 사업 계획의 주요 가정으로서 구체적으로 논의되고 관련 거버넌스 수준에 공개되었다.
- 최초 리스기간 종료 이후에 창고 또는 그 상당 부분을 전대리스하는 결정.

- 상권의 매력 감소로 인해 소매점을 폐쇄하기로 결정.
- 옵션을 행사하거나 행사하지 않는 것과 직접적으로 관련된 사업 결정(예: 온라인 중개에 집중하기 위해 창고를 폐쇄하기로 결정하거나 창고를 아웃소싱하는 경우).

임차인은 중대한 사건이나 상황 변화가 없는 경우 리스기간을 지속적으로 재평가할 필요가 없다.

시장 기반 요인의 변화만으로도(예: 갱신 기간 동안의 리스료가 이제는 저렴하다고 간주될 정도로 시장 리스료가 상승하는 경우) 리스기간의 재평가를 촉발해서는 안된다.

이사회에서 승인한 5년 사업 계획은 임차인이 초기 리스기간 종료 시 연장선택권을 행사할 것이라고 가정하고 있지만, 이는 리스기간의 재평가를 촉발하기에 충분하지 않다. 사업 계획을 승인하는 것은 임차인의 통제 내에 있다. 그러나 시간이 지남에 따라 임차인이 리스계약을 연장할 가능성이 높아지거나 연장할 것이라는 암묵적인 가정만으로는 촉발 사건으로 간주될 수 없다.

K-IFRS 1116은 또한 다음의 상황에서 리스기간을 재평가해야 한다고 요구한다:

- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 임차인이 행사한다.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 임차인이 행사하지 않는다.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 임차인이 계약상 의무적으로 행사하게 하는 사건이 일어난다.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 임차인이 행사하는 것을 계약상 금지하는 사건이 일어난다.

5.6 리스 부채 - 시장요율로 행사하는 연장선택권



Background

20X1년 1월 1일, A사(임차인)는 창고에 대한 리스계약을 체결하였다. 취소할 수 없는 리스기간은 7년이다. 첫 해의 연간 리스료는 CU10,000이며, 이후 매년 5% 증가하며, CU10,000은 리스개시일의 시장 리스료를 반영하였다. A사는 리스기간을 추가로 5년 연장할 수 있는 옵션을 가지고 있다. 리스개시일에 A사는 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하다고 결론지었다.



Issue

A사는 아래 예시에서 리스 부채에 포함되는 리스 지급액을 어떻게 결정할지?



Solution

예시 A - 연장선택권 행사 시점의 시장 리스료 상한

연장된 기간의 변경된 리스료는 옵션이 행사되는 시점에 임대인과 임차인 간에 합의되며, 그 시점의 시장 리스료를 기준으로 한다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간의 리스료의 105%를 초과할 수 없다.

A사가 연장선택권을 행사할 가능성이 높기 때문에, 리스 기간은 12년이다. 그 기간 내의 모든 리스 지급액은 리스 부채에 포함된다.

임대인과 임차인이 연장된 기간의 변경된 리스료에 동의해야 하므로, 그 시점의 시장 리스료가 될 것이라고 가정할 수 있다. 지수나 요율에 따라 달라지는 변동 리스료, 즉 시장 리스료 변동을 반영하는 지불은 최초 측정 시점에서 지수나 요율을 사용하여 측정된다[K-IFRS 1116 문단 27]. 따라서 리스부채의 최초 측정에 포함된 연장된 기간의 리스료는 갱신 기간의 매년 CU10,000(리스개시일의 시장 리스료)이다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	10,000

A 법인이 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년 차의 지불 금액)에 동의할 때, 그 시점의 시장 리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

예시 B - 옵션 행사 시점의 시장 리스료에 대한 상한선과 하한선

연장된 기간의 변경된 리스료는 옵션이 행사되는 시점에서 임대인과 A사가 그 시점의 시장 리스료를 기준으로 합의한다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간의 리스료의 85% 미만이거나 115%를 초과할 수 없는 상한선과 하한선이 있다. 따라서 연장된 기간 동안의 리스료는 최소한 $(CU10,000 \times 1.05A6) \times 0.85 = CU11,391$ 이다.

시나리오 B에서 연장된 기간 동안의 지불은 완전히 변동적이지 않고 하한선이 설정되어 있다. CU11,391의 하한선이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에, 8-12년 동안 리스부채의 최초 측정에 포함되는 금액은 CU11,391이다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	11,391

A사가 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년 차의 지불 금액)에 동의할 때, 그 시점의 시장 리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

예시 C - 7년 차 리스료와 옵션 행사 시점의 시장 리스료 중 높은 금액

연장된 기간의 변경된 리스료는 (i) 7년 차에 지불된 리스료(CU13,401)와 (ii) 연장된 기간 시작일의 현재 시장 리스료(임대인과 임차인이 합의하거나 독립적인 감정사가 결정함)에 대한 높은 금액이다.

시나리오 B와 유사하게, 연장된 기간 동안의 지급액은 완전히 변동적이지 않고 하한선이 설정되어 있다. 시나리오 C에서 하한선은 7년차에 지급된 리스료(CU13,401)이다. CU13,401의 기준점이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에, 8-12년차의 리스부채 초기 측정에 포함되는 금액은 CU13,401이다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	13,401

A 법인이 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년차의 지급액)를 합의할 때, CU13,401보다 높다면 그 시점의 시장 리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

5.7 별도의 리스로 회계 처리되지 않는 리스계약의 변경



Background

이커머스업체 C사는 임차인에게 추가 창고를 사용할 권리를 부여하기 위해 기존 리스계약을 변경하는 계약을 체결하였다. 리스료의 증가는 추가 창고에 대한 개별가격 및 적절한 조정보다 낮다.



Issue

C사는 리스변경의 유효일이 새로운 리스의 리스개시일 이전인 경우 리스계약 변경사항을 어떻게 회계 처리하는지?



Solution

증가된 대가가 증가된 공간에 대한 개별가격과 일치하지 않기 때문에, 리스계약의 변경은 별도의 리스로 회계 처리되지 않는다. 이 맥락에서 각각의 할인은 새로운 리스요소(추가 창고)와 기존 리스요소 모두와 관련이 있음. 따라서 리스계약 변경은 기존 및 추가 사용 권리에 모두 영향을 미치며, 해당 구성 요소에 배분되어야 한다.

기존 리스와 관련된 리스부채는 변경일에 재측정된다[K-IFRS 1116 문단 45]. C사는 리스계약 변경의 유효일에 리스부채를 재측정해야 하며, 변경된 할인율을 사용하고, 사용권자산에 해당하는 조정을 함. 변경된 할인율은 리스기간의 나머지 동안 리스에 내재된 이자율이다. 이커머스업체 C는 리스에 내재된 이자율이 쉽게 결정되지 않는 경우, 그 시점의 증분차입이자율을 사용한다.

새로운 리스요소와 관련하여, 리스개시일이 변경된 리스계약의 유효일과 다를 경우, 리스부채의 측정은 리스변경일에 이루어지며[K-IFRS 1116 문단 45], 추가 리스요소의 인식은 리스개시일에 이루어진다[K-IFRS 1116 문단 22].

5.8 리스계약의 변경 – 리스 범위 감소



Background

리스이용자는 사무실 공간 5,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 연간 리스료는 매년 말에 50,000원씩 지급해야 한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스개시일에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 6%이다. 6차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 기존 리스를 수정하여 6차 연도의 첫 번째 분기 말부터 기존 공간의 2,500제곱미터만으로 공간을 줄이기로 합의한다. 연간 고정리스료(6차 연도부터 10차 연도까지)는 30,000원씩이다. 6차 연도 초에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 5%이다.

리스변경 전 리스부채와 사용권자산의 장부금액은 다음과 같다.

- 사용권자산 CU184,002
- 리스부채 CU210,618



Issue

리스계약 변경의 회계처리 방법



Solution

리스의 범위를 좁히는 리스변경이므로 별도 리스로 회계처리할 대상이 아니다. 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 리스의 일부나 전부의 종료를 반영하기 위하여 사용권자산의 장부금액을 줄이며, 리스부채를 재측정한다. 또한, 리스이용자는 리스의 일부나 전부의 종료에 관련되는 차손익을 당기손익으로 인식한다.

1단계: 리스이용자는 나머지 사용권자산(변경 전 사용권자산의 50%에 해당하는 2,500제곱미터)에 기초하여 사용권자산의 장부금액 중 비례하는 감소액을 산정한다. 변경 전 사용권자산(184,002원)의 50%는 92,001원이다. 변경 전 리스부채(210,618원)의 50%는 105,309원이다. 따라서 리스이용자는 사용권자산의 장부금액을 92,001원만큼 줄이고 리스부채의 장부금액을 105,309원만큼 줄인다. 리스이용자는 리스부채 감소액과 사용권자산 감소액의 차이(105,309원 - 92,001원 = 13,308원)를 변경 유효일(6차 연도 초)에 차익으로서 당기손익에 인식한다.

- 리스 부채 (변경 전 장부가의 50%) CU105,309
- 사용권자산 (변경 전 장부가의 50%) CU92,001
이익 CU13,308

2단계: 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대해서는 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다. 변경 유효일(6차 연도 초)에 리스이용자는 (1) 남은 리스기간 5년, (2) 연간 리스료 30,000원과 (3) 리스이용자의 증분차입이자율 연 5%에 기초하여 리스부채를 다시 측정한다. 이 금액은 129,884원이다. 리스이용자는 나머지 리스부채 105,309원과 변경된 리스부채 129,884원의 차액인 24,575원을 사용권자산을 조정하여 인식하여, 지급 대가의 변동과 수정 할인율을 반영한다.

$$\left(= \frac{CU30,000}{1.05} + \frac{CU30,000}{1.05^2} + \frac{CU30,000}{1.05^3} + \frac{CU30,000}{1.05^4} + \frac{CU30,000}{1.05^5} \right)$$

리스의 범위를 넓히는 리스변경이나, 추가된 리스료가 추가된 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액에서 적절히 조정된 리스료가 아닌 경우, 이러한 리스의 변경도 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경으로 회계처리한다.

- 사용권자산 CU24,575
- 리스부채 CU24,575

5.9 임대인의 자발적인 리스료 면제



Background

임대인은 임차인이 재정적 어려움에 처해 있는 경우와 같이 리스계약에 따라 계약상으로 지급해야 할 일부 금액을 면제하기로 합의할 수 있다. 이 경우 리스의 범위나 기타 조건을 변경하지 않는다.



Issue

계약이나 법률 또는 규정에 의해 요구되지 않는 경우, 임차인이 임대인으로부터 제공받은 리스료 면제의 회계처리 방법



Solution

K-IFRS 1109와 K-IFRS 1116은 이러한 자발적인 리스료 면제의 처리에 대해 서로 다른 지침을 포함하고 있다. 따라서 회사는 하나의 정책을 선택시 일관되게 회계정책을 유지할 필요가 있을 것으로 판단된다.

(1) 금융부채의 소멸규정을 적용시

첫번째로 임차인은 리스료 인하를 리스부채의 부분적인 소멸로 간주할 수 있다. 기업회계기준서 제1109호의 문단 2.1(2)(나)에서 리스이용자가 인식하는 리스부채의 제거는 기준서 제1109호 상 금융부채의 제거 요구사항을 적용 받는다고 명시하고 있다. 따라서, 리스이용자는 임대인의 자발적인 임차료 인하를 리스부채의 부분적 소멸로 간주할 수 있다. 금융부채의 제거는 금융부채(또는 금융부채의 일부)가 소멸되는 때에 재무제표에서 제거되어야 하며(문단 3.3.1), 임대인의 자발적인 임차료 면제는 계약에 명시된 리스부채에 대한 의무의 취소에 해당된다. 임차료의 면제는 합의된 기간 동안 각 리스부채의 의무가 소멸하는 때에 리스부채를 감소시키며, 리스부채의 조정은 손익계산서 상 관련 손익으로 인식한다.

(2) 리스계약의 변경규정을 적용시

또는 임차인은 리스료 인하가 리스계약의 변경이라고 간주할 수 있다. 리스변경은 그 정의 상 변경 전 리스조건의 일부가 아니었던 리스대가의 변경을 포함하는데, 임대인의 자발적인 임차료 인하는 원래 리스계약에 존재했던 계약조건의 일부가 아닐 것이다. 따라서, 리스이용자는 임차료 인하를 리스에 대해 지급하는 대가가 변경되는 리스변경으로 간주할 수 있다. 리스이용자는 기준서 제1116호 문단 46 리스변경 회계처리에 따라, 임차료 인하를 반영하여 수정된 임차료의 현재가치를 리스변경 유효일에 측정된 수정 할인율로 재평가하여야 한다. 리스변경 유효일에 재측정한 리스부채와 기존 장부금액의 차이는 사용권자산으로 조정한다.

회사는 회계 정책을 선택하고 유사한 특성과 유사한 상황의 리스계약 변경에 일관되게 적용해야 한다.

5.10 회사의 자발적 채권채무조정 합의(CVA)에 따른 리스계약의 변경



Background

이커머스업체 X사는 재정적 어려움에 처해 있으며, 구조 조정을 위해 회사 자발적 채권채무조정 합의(CVA)를 체결하여 법정관리 절차에 들어가는 것을 피하고자 한다. 그 결과, X사는 고정리스료에서 완전히 매출액에 연동되는 모델로 전환하여 리스계약을 재협상했다. 리스계약은 남은 기간이 3년에서 5년 사이인 리스에 해당한다.



Issue

리스료 변경은 어떻게 회계 처리해야 합니까?



Solution

이는 리스계약의 변경으로 간주된다. 왜냐하면 리스에 대한 대가가 원래 리스계약에서 변경되었기 때문이다. 리스계약 변경은 K-IFRS 1116 문단 44의 조건 중 기초자산의 사용권이 추가되지 않았으므로 별도의 리스계약으로 회계 처리되지 않는다; 사용 권리가 추가되지 않았음. 대신, 리스부채는 리스계약 변경의 유효일에 결정된 수정된 할인율을 사용하여 재측정된다. 지수나 요율에 기반하지 않은 변동 리스료는 리스부채의 일부가 아니지만, 이러한 지불을 촉발하는 사건이나 조건이 발생할 때 손익계산서에 인식된다. 이 예에서 수익 연계 리스료는 수익이 발생할 때 인식됨. 따라서 리스부채는 변경일에 전액 제거되며, 사용권자산에 대한 해당 조정이 이루어진다[K-IFRS 1116 문단 44-46].

5.11 임차권리금 회계 처리



Background

이커머스업체 C사는 주요 위치에 있는 창고에 대한 장기 리스계약을 체결했으며, C사는 기존 세입자에게 창고를 인수하기 위해 '임차권리금'을 지불했다. 지역 법률에 따라 C사는 첫번째 리스 기간이 끝날 때 리스계약의 갱신을 요청할 권리가 있으며(이때 요금은 반드시 시장 조건을 반영하지 않을 수 있음), 임대인이 갱신을 거부할 경우, 임대인은 세입자가 입은 손해에 대해 보상해야 한다. 또는 이커머스업체 C는 첫번째 리스 기간이 끝날 때 갱신을 요청하지 않기로 선택할 수 있으며, 이 경우 새로운 세입자가 해당 공간을 인수하도록 허용할 수 있으며, 새로운 세입자로부터 임차권리금을 받을 권리가 있다.

이커머스업체는 창고의 리스계약을 종결할 때 임대인으로부터의 권리금을 수취하거나 또는 새로운 임차인으로부터의 권리금을 수령하는 방식으로 원래 지불한 임차권리금 전액을 회수할 수 있을 것으로 기대하고 있음.



Issue

이커머스업체 C가 지급한 임차권리금의 회계처리 방법





Solution

1. 최초 인식: 권리금을 사용권자 자산에 포함

임차인이 기존 임차인에게 지급한 권리금은 리스 계약을 체결하지 않았다면 부담하지 않았을 리스체결의 증분원가이므로 리스개설직접원가에 해당한다(기준서 제1116호 부록 A: 용어의 정의). 따라서 권리금은 기준서 제1116호 문단 24에 따라 사용권자 자산의 원가에 포함한다.

2. 후속측정 시 고려사항

임차인은 다음의 두가지 경우에 해당하지 않는다면 사용권자 자산의 후속 측정 시 원가 모형을 적용할 것이다(기준서 제1116호 문단 29, 34, 35).

- 투자부동산에 공정가치모형을 적용하고 사용권자 자산이 투자부동산의 정의를 충족,
- 또는 유형자산 해당 유형에 재평가모형을 적용하고 사용권자 자산에도 재평가모형을 적용하기로 선택

부동산의 사용권자 자산이 원가 모형을 적용하는 투자 부동산에 해당하거나 유형자산에 해당되는 경우 감가상각을 수행해야 한다. 기준서 제1116호 문단 31에서는 사용권 자산의 감가상각에 대해 기준서 제1016호 '유형자산'의 요구사항을 적용하도록 하고 있으므로, 이에 따라 다음과 같은 접근법을 적용할 수 있을 것이다.

(1) 기준서 제1016호 문단 43에 따라 권리금이 관련된 사용권자 자산의 전체 원가와 비교하여 그 금액이 유의적이라면, 별도의 부분(component)으로 구분하여 감가상각할지를 고려한다. 권리금을 별도의 부분으로 구분하여 감가상각하는 경우, 향후 수취할 것으로 예상되는 권리금이 지급한 권리금과 같거나 초과할 것으로 예상된다면, 기준서 제1016호 문단 54에 따라 권리금 부분에 대해 인식될 감가상각비는 0이 될 것이다.

(2) 권리금을 별도의 부분으로 구분하지 않고 사용권자 자산 전체에 대해 감가상각을 수행한다. 이 경우 리스기간 만료 시점에 권리금의 회수를 예상한다면 회수예상금액을 잔존가치로 보고 단일의 사용권자 자산에 대한 감가상각을 수행한다.

두 경우 모두, 기준서 제1016호 문단 51에 따라 권리금의 회수예상액이 변동된다면 잔존가치의 변동에 해당하므로 추정의 변경으로 회계처리하며, 이는 감가상각비에 영향을 줄 것이다.

5.12 리스자산과 관련된 손상 및 복구 비용 회계 처리



Background

A사는 소매점을 임대하며, 리스계약의 일환으로 매장을 받은 상태와 동일한 상태로 반환해야 할 의무가 있다.



Issue

A사는 리스자산에 대한 손상 및 복구와 관련된 의무의 처리방법



Solution

메자닌(Mezzanine) 층

A사는 메자닌 층을 설치하고, 리스 종료 시 이를 제거하기 위한 부채를 K-IFRS 1037에 따라 인식한다. 의무는 A사가 개선 작업을 완료했을 때 발생하며, 이는 과거 사건이다. A사는 K-IFRS 1116 문단 24(d)를 적용하여 해당 항목을 사용권자산의 일부로 포함한다.

K-IFRS 1116 문단 24(d)의 지침은 최초측정 섹션에 있지만, 문단 25에서는 이커머스업체가 이러한 원가에 대한 의무를 부담할 때 복구 원가가 사용권자산의 원가의 일부로 인식되어야 한다고 명시하고 있음. 예를 들어, 메자닌 층이 리스기간 중간에 설치되면, 이커머스업체는 여전히 이를 사용권자산으로 자본화할 수 있다.

리스기간 동안, A사는 리스기간 종료 시 수리해야 할 마모 및 손상에 직면하게 된다. 리스기간 동안 수리 비용에 대한 추정치를 반영한 부채가 설정되어야 한다. 그 이유는:

- 세입자는 리스계약에서 발생하는 계약적 의무를 가지고 있다.
- 의무 발생 사건은 리스기간 동안 발생하는 자산의 마모이다.
- 의무는 자산의 마모에서 발생하며, 이는 미래 운영 비용과는 관련이 없다.
- 이 의무로 인해 경제적 혜택의 유출이 발생할 가능성이 높다.
- 마모로 인해 발생하는 의무에 대한 신뢰할 수 있는 추정이 가능하다.
- 리스계약에서 의무가 존재하는지 여부는 명확해야 함. 손상이 확인되면 부채가 인식되어야 한다.

결론적으로 A사는 해당 항목을 사용권자산의 원가로 인식해야 한다. K-IFRS 1116의 결론도출근거는 사용권자산을 원가로 측정하는 것이 K-IFRS 1116의 측정과 일치한 것으로 언급하고 있으며, 이는 자산의 설치, 건설 또는 인수와 관련된 복원 및 제거 비용만 자본화할 수 있도록 허용한다.

6

재고 및 기타 지출



6.1 매입할인 관련 회계처리



Background

이커머스업체 B사는 제조업체로부터 판매를 위해 개당 CU100에 상품을 구매합니다. B사는 매년(1월 1일부터 12월 31일까지) 구매한 상품의 양에 따라 제조업체로부터 매입할인(수량할인)을 받으며, 매입할인 계약은 다음과 같이 요약된다.

Case 1 - 할인이 연간 구매한 전체수량에 누적적으로 적용됨

	개당 할인율	평균 매입가격
0 ~ 100,000개	0%	CU100
100,001 ~ 500,000개	10%	CU90
500,001개 이상	20%	CU80

Case 2 - 매입할인이 연간 구매한 수량에 대해 구간별로 누적적으로 적용됨

	구간 초과 매입 수량에 대한 할인율	평균 매입가격
0 ~ 100,000개	0%	CU100
100,001 ~ 500,000개	10%	CU92 (50만개 구매 가정)
500,001개 이상	20%	CU80 (1백만개 구매 가정)

B사는 3월 31일 기준으로 연간 재무제표를 마감하며, 20X0년 1월 1일부터 3월 31일까지의 기간 동안 B사는 200,000 개를 구매했다. 20X0년 4월 1일부터 12월 31일까지의 기간 동안 B사는 추가로 400,000개를 구매할 것으로 예상된다.



Issue

B사는 20X0년 3월 31일 이전에 구매한 200,000 단위의 재고 비용을 어떻게 측정해야 하는지?



Solution

K-IFRS 1002는 수량할인(변동 리베이트)에 대한 인식 및 측정 원칙에 대한 구체적인 지침을 제공하지 않으며, 수량할인을 포함 할인(리베이트로부터)에서 비롯되는 현금 흐름에 대한 권리는 미래 구매에 따라 달라지므로 금융자산으로 인식할 수는 없다. 일반적으로 K-IFRS에서는 자산을 인식할 때 자산으로부터의 예상현금흐름을 고려하는 경우가 많으며, 예시와 같은 사례에서는 재고 취득원가 산정에 추정이 개입되는 것이 적절할 수 있다. K-IFRS 1034 적용사례 문단 B23에서는 '수량 리베이트나 할인, 그리고 그 밖의 원재료, 노동력, 기타 구매된 재화 및 용역의 계약상 가격 변동이 확정되거나 효력을 발생시킬 가능성이 높다면 지급자와 수령자 모두 중간기간에 이를 추정한다'고 요구하고 있어, 이러한 회계처리 방식을 뒷받침하고 있다.

추정 시에는 회사의 과거 경험, 회사가 통제할 수 있는 외부 환경 요인 등 여러가지 요소들이 고려될 수 있으며, 이를 통해 가장 실현가능성이 높은 추정치를 도출하는 것이 바람직하다.

예시에 있는 재고 비용은 다음과 같이 추정될 수 있을 것이다.

- Case 1 - 추가로 구입할 재고 수량을 고려하여 할인율 20%가 적용된 CU80을 구매 단가로 인식.
- Case 2 - 추가로 구입할 재고 수량을 고려하여 CU90을 구매단가로 인식. 이는 총 600,000의 예상 구매에 대해 CU54m (CU10m (100,000 개 CU100) + CU36m (400,000 개 CU90 단위당) + 8m (100,000 개 CU80))을 기준으로 계산됨.

받을 리베이트 금액을 추정하는 것은 종종 판단이 필요하다. 이 판단이 중요하다면, K-IFRS 1001 문단 122에 따라 K-IFRS 1001 문단 125에 따라 요구되는 추정치에 대한 공시에 추가하여 추가적인 공시가 제공되어야 한다.

6.2 반품될 것으로 예상되는 재고에 대한 평가



Background

이커머스기업 A사는 제품을 개당 CU50에 판매한다. 고객은 구매 후 90일 이내에 어떤 이유로든 전액 환불을 받을 수 있는 권리가 있으며, 이때 고객들은 어떠한 반품수수료도 부담하지 않는다. 제품의 개당 원가는 CU40이다. A사는 과거 경험 등을 고려하여 판매 수량의 10%가 반품될 것으로 추정하며, 반품이 10%를 초과할 가능성은 높지 않다고 판단하고 있다.

K-IFRS 1115 문단 B21에 따라, A사는 반품될 것으로 예상되지 않는 제품에 대해서만 수익을 인식하고 있다. 1,000개의 제품이 판매될 경우, A는 CU45,000(CU50 x 900개 제품) 만큼 매출, CU36,000(CU40 x 900개 제품)만큼의 매출원가를 인식하고 CU5,000(판매 가격의 10%)의 환불 의무에 대하여 반품부채를 인식한다. 또한 예상 반품에 대해 CU4,000(각 CU40 x 100개 제품)의 반품자산을 인식한다(매출원가에 대한 해당 조정 포함).



Issue

A는 재고 손상 평가 시 반품 자산에 대해서도 손상평가를 수행해야 하는지?



Solution

수행 해야함. A는 반품될 것으로 예상되는 재고, 즉 반품자산으로 인식한 재고에 대해서도 손상평가시에 고려한다. K-IFRS 1115 문단 B25는 ‘(환불) 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’라고 규정하며, 이는 자산이 판매 시점의 장부금액에서 회수 비용 및 가치 감소를 고려하여 초기 측정되어야 함을 의미한다. 자산으로 인식된 금액은 환불 의무의 변화 및 자산 손상을 시사할 수 있는 기타 상황의 변화에 따라 업데이트되어야 한다.

일부의 경우, 자산은 반품 시점에 반품된 제품의 가치가 감소(또는 없을) 것으로 예상되는 경우 즉시 손상될 수 있다. 예를 들어, 재고가 반품 시 유통기간이 만료될 것으로 예상되거나, 반품 시 ‘시즌이 지난’ 재고로 예상되어 원가보다 낮은 가격에 판매되거나 폐기되어야 하는 경우를 들 수 있다.

6.3 재고 감모 손실에 대한 총당금



Background

이커머스기업 B사에서는 파손이나 기타 사유(유통기간 경과 등)로 인해 매년 일정 수준의 재고 손실(감모손실)이 발생하고 있다. 경험에 따르면, 연간 모든 재고에서 약 0.5%의 손실이 발생한다.



Issue

B사는 감모손실을 어떻게 회계 처리해야 합니까?



Solution

'재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정'(K-IFRS 1002 문단 9)된다. B사가 예시에서 언급한 감모손실은 매출원가로 회계 처리될 것이며, 회사는 재고의 실제 수량(실사 시 까지 발생한 감모손실을 포함한 모든 손실이 반영된)을 기준으로 재고를 측정해야 한다. B사는 마지막 재고 실사 이후 최종 마감 전까지 발생한 감모손실을 반영하여 재고금액을 조정해야 하는데, 다시 말해, 기말재고자산 장부가액에는 마지막 재고 실사 이후 발생하는 감모손실을 반영되어야 한다. 또한 회사는 추정된 손실이 K-IFRS 1001 문단 125에서 요구하는 추가 공시가 필요한 중요한 추정인지 여부를 고려해야 한다.

6.4 재고 평가 – 보고기간 말 이후 사건의 고려



Background

이커머스기업 C사는 다수의 제조업체에 특정 부품을 공급한다. 회계 연도 말에, 해당 기업은 CU1백만의 장부가치를 가진 이러한 부품의 재고를 보유하고 있었으나, 회계 연도 말 새로운 기술의 도입으로 고객사인 제조업체들이 모델을 변경함에 따라, C사의 재고가 진부화되었다(부품이 고객들의 다른 모델에도 사용되기 어려우며, 다른 대체 고객도 찾지 못하였음).



Issue

C사는 연말에 구식이 된 재고에 대한 충당금을 인식해야 하는가?



Solution

C사는 보고기간 이후의 발생한 사건이 보고기간 말에 이미 존재했던 상황에 대한 증거를 제공하는지 여부를 판단해야 한다[K-IFRS 1010 문단 3]. 왜냐하면 보고기간 후 발생한 사건이 재무제표에 수정을 요하는 것인지 아닌지에 대한 판단이 필요하기 때문이다. K-IFRS 1010은 보고기간 말에 인식된 금액을 수정해야 하는 사건의 예시를 제공한다. K-IFRS 1010 문단 9(b)에 예시는 보고기간 후의 재고 판매가 보고기간 말 현재 재고의 순실현가능가치에 대한 증거를 제공한다고 언급하고 있다. 만약 보고기간말 후의 판매가격이 보고기간말의 재고 가치에 대한 증거를 제공하는 것이라면 재고평가 금액은 수정되는 것이 적절할 수 있다.

예시의 경우 C사는 고객사들의 모델 변경 결정이 보고 기간 종료 시점에 존재했던 상황인지를 평가해야 한다. 평가 시, 회사는 고객의 모델 변경 결정이 보고일에 이용 가능한 정보를 기반으로 하고 있는지, 따라서 보고 기간 종료 시점에 합리적으로 예상될 수 있었는지를 고려한다. 이는 비록 변경이 보고기간말 후에 완료되었더라도 동일하게 고려되어야 한다. 만약 보고기간에 말에 이용 가능한 정보에 의해 모델 변경 결정을 합리적으로 예상할 수 있었다면, C사는 보유 재고가 진부 여부를 재검토하고 이를 바탕으로 재고금액을 수정해야 할 수 있다. 그러나, 만일 고객사들의 모델 변경 결정이 보고기간 말 후에 발생한 것이라고 판단되는 경우에는 이는 수정을 요하지 않는 보고기간말 사건에 해당할 것이다. 다만, 재고 평가에 미치는 영향의 중요도에 따라 이러한 사건에 대한 공시가 요구될 수 있다.

6.5 사업 결합에서 인수된 재고



Background

이커머스기업 A사가 사업 결합에서 제조 및 판매 업체 B사를 인수한다. B사는 상당한 수준의 재고를 보유하고 있다.



Issue

B사의 재고는 취득법 적용 시 취득원가배분과정(PPA: Purchase Price Allocation)에서 어떻게 측정되는가?



Solution

IFRS 3은 사업 결합에서 인수된 재고가 공정 가치로 측정되어야 한다고 요구한다. 사업결합에서 취득한 완제품 재고의 경우, 수준 2의 투입변수는 소매시장에서의 고객에 대한 가격이거나 도매시장에서의 소매상에 대한 가격이다. 다만, 필수적인 판매노력을 완료할 때나 다른 소매상에게 재고를 판매하는 거래에서 받게 될 가격을 공정가치 측정치가 반영할 수 있도록, 이러한 가격은 해당 재고 항목과 비교할 수 있는(비슷한) 재고 항목 사이의 조건과 위치의 차이를 조정하여야 한다. 개념적으로, 소매가격에 대한 조정(하향)이나 도매가격에 대한 조정(상향)에 상관없이 공정가치 측정치는 같을 것이다. 일반적으로 가장 적은 주관적 조정이 필요한 가격을 공정가치 측정치로 사용하여야 한다[K-IFRS 13 부록B 문단 B35(6)].

제품품의 경우 완제품 재고와 유사하게 측정되지만, 제조 공정을 완료하는 데 드는 비용과 적정이윤을 고려하여 공정가치를 측정한다. 원자재 재고는 일반적으로 시장 참여자가 현재 재고에 대해 지불할 가격을 기준으로 측정된다. 원자재의 시장 참여자 가격은 일반적으로 인수된 기업의 장부 가치에 이미 반영된 경우가 많으며, 특히 최근에 구매한 재고의 경우 그렇다.

사업 결합에서 인수회사가 공정 가치로 인식하는 피인수 회사의 재고의 금액은 통상 사업 결합 전에 피인수회사의 재고 원가 보다 높은 것이 일반적이다. 이는 제조회사가 다른 제조회사를 인수하는 경우에 더욱 그러하다. 인수 재고 금액을 조정하는데 있어서는 재고의 특성, 재고의 판매 환경을 비롯한 여러가지 사항을 복합적으로 고려해야 한다. 예를 들어, 유통 기한이 짧은 재고(신선 식품 등)의 경우, 일반적으로 재고를 보유할 수 있는 기간이 짧아 저장 비용 등 최종 판매 시 까지의 비용이 크게 발생하지 않을 수 있다. 따라서 기존 장부가액과 최종 판매가격과의 차이는 '합리적인 이익 허용액'으로 간주될 수 있으며, 이러한 경우에는 과거 장부가치가 공정 가치에 근접하다고 볼 수도 있다.

6.6 사업결합으로 취득한 브랜드의 내용연수



Background

A사는 명품 판매를 위주로 하는 이커머스업체이며, 사업 영역 확장을 위해 두 개의 향수 브랜드를 인수했다:

- 브랜드1 : 오랜 세월 동안 플래그십 제품으로 자리 잡은 시대를 초월한 클래식 향수 브랜드
- 브랜드 2 : 새롭게 유명해진 KPOP 스타의 이름을 딴 새로운 향수 브랜드로 이 스타는 향수의 홍보 및 마케팅에 적극적으로 참여하고 있음



Issue

각 브랜드에 대해 무형 자산이 인식되었다. C사는 브랜드를 비한정 내용연수를 가진 것으로 회계 처리하는지?



Solution

특정 무형 자산은 비한정 내용연수를 가질 수 있으며, 이는 '자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우'를 의미한다[K-IFRS 1038 문단 88]. 이 경우, 각 향수 브랜드 내용연수 산정에 있어서 대해 고려될 수 있는 요소는 다음과 같다:

- 회사의 브랜드 지원에 대한 의지가 어느 정도인지?
- 브랜드가 단기적인 유행이나 시장 트렌드에 의해 뒷받침되지 않고, 오랜 기간 동안의 성공으로 입증된 장기적인 잠재력을 얼마나 가지고 있는지?
- 브랜드의 제품이 환경의 변화에도 불구하고 어느 정도 경쟁력을 유지할 수 있는지? 예를 들어, 제품이 법적, 기술적 및 경쟁 환경의 변화 대응할 수 있는 정도

브랜드1은 비한정 내용연수로 판단 가능성이 높다. 이 브랜드는 수십 년 동안 시장에서 성공을 거두며 그 지속성을 입증했기 때문이다.

브랜드2는 스타의 인기에 가장 밀접하게 연결되어 있으므로, 이 브랜드가 스타의 생명이나 미디어 생명을 넘어 지속될 수 있을지 평가하기 어렵다. 또한, 이는 새로운 제품이며 그 지속성이 입증되지 않았기 때문에 이 브랜드가 비한정 내용연수를 가질 가능성은 낮다.

비한정 내용연수 무형 자산의 내용연수는 매 회계기간에 검토되어야 하며, 주변 사건과 상황에도 불구하고 여전히 비한정 내용연수를 가지는지를 확인해야 한다. 만약 그렇지 않다면, 내용연수를 다시 추정해야 하며 이러한 변경은 K-IFRS 1008에 따른 추정의 변경으로 회계 처리되어야 한다[K-IFRS 38 문단 109].

Contacts

한종엽 Partner

jongyup.han@pwc.com
02-3781-9598

심현석 Partner

hyoun-seok.shim@pwc.com
02-3781-9868

이승목 Director

seung-mok_2.lee@pwc.com
02-3781-3163

이창훈 Director

chang-hun.lee@pwc.com
02-3781-9674

김기록 Partner

ki-rok.kim@pwc.com
02-709-7974

신승엽 Director

yeob.sheen@pwc.com
02-709-8091

이지현 Director

ji.hyun.lee@pwc.com
02-3781-3167

정기성 Director

ki-sung.jung@pwc.com
02-709-8761

삼일IFRS 전문팀

박상은 Partner

vicky.park@pwc.com
02-709-0961

김인영 Partner

inyoung.kim@pwc.com
02-3781-9162

이윤경 Managing Director

kay.lee@pwc.com
02-3781-9912

www.samil.com

삼일회계법인의 간행물은 일반적인 정보제공 및 지식전달을 위하여 제작된 것으로, 구체적인 회계이슈나 세무이슈 등에 대한 삼일회계법인의 의견이 아님을 유념하여 주시기 바랍니다. 본 간행물의 정보를 이용하여 문제가 발생하는 경우 삼일회계법인은 어떠한 법적 책임도 지지 아니하며, 본 간행물의 정보와 관련하여 의사결정이 필요한 경우에는, 반드시 삼일회계법인 전문가의 자문 또는 조언을 받으시기 바랍니다.

S/N: 2411A-BR-052

© 2024 Samil PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.