



삼일회계법인

B2C 회계 Guidebook

June 2025





인사말

리테일 비즈니스를 포함한 B2C 업계 전반의 재무제표는 2011년부터 한국채택국제회계기준 도입이 진행되면서부터 회계기준의 변화에 중요한 영향을 받았습니다. 또한 기업회계기준 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ 기준서 및 제1116호 ‘리스’ 기준서 등 여러 개정된 기준서를 적용하면서부터 B2C 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 십수년의 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 높아지고 있습니다.

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 리테일 비즈니스를 포함한 B2C 업계에서 발생할 수 있는 회계처리의 일관된 원칙을 제시하고 해석이 필요한 부분에서 귀사에 방향을 제시할 수 있도록 수익인식, 리스, 자산손상 등 여전히 해석상 어려움이 있을만한 주제 및 실무상 쉽게 접할 수 있는 사례들을 선별하여 B2C 업계의 회계처리 가이드를 제시합니다.

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

감사합니다.

삼일회계법인
B2C(Retail) Sector Team

Contents

01	재화의 판매로 인한 수익	04
1.1	통제 이전 시점 및 반품권의 고려	05
1.2	운송서비스의 수행의무 여부 등	07
1.3	Bill & Hold 수익인식	09
1.4	반품 회계처리	11
1.5	상품판매 - 본인 vs 대리인	14
1.6	위탁판매	16
1.7	기프트카드 매출	17
1.8	연장 보증 제공	19
1.9	1+1, 2+1 상품판매	21
1.10	제조업자 발행 쿠폰	22
1.11	물류대행수수료	23
1.12	저장품 회계처리(공병/컵 보증금, 쇼핑백 등)	24
02	고객 인센티브 및 기타 유사 거래	25
2.1	구매량에 따른 할인 (Volume discounts)	26
2.2	공동 마케팅(Co-advertising)	29
2.3	슬로팅 수수료(Slotting fee) 및 소매업체에 지불되는 기타 수수료	31
2.4	가격 보호(Price protection)	33
2.5	고객 인센티브 - 할인 쿠폰(Customer incentives - Discount coupons)	36
2.6	고객 인센티브 - 구매 없이 제공되는 할인(Customer incentives - Discounts offered without purchase)	39
2.7	포인트 발급회사의 제품구매로만 사용 가능한 고객충성포인트: 수행의무의 배분으로 고려하는 경우	40
2.8	다른 당사자에서만 사용가능한 고객충성제도	43
2.9	다수의 당사자가 부담하는 고객충성제도	45
2.10	상품권 회계처리	47
2.11	교통유발부담금 회계처리	48
2.12	감독당국 과징금 회계처리	50
03	기타 수익 거래	52
3.1	프랜차이즈 본사 수익인식 - 제품의 할인 판매	53
3.2	프랜차이즈 본사 수익 인식 - 라이선스와 유형자산 제공	55
3.3	백화점 임대 매장 관련 회계처리	57
3.4	소비세 및 세금에 대한 회계처리	59
3.5	유통매장의 설비보상 원가	61
3.6	가맹점 지원금	62
3.7	Utility 비용 대납액	63

04	부동산 및 손상	65
4.1	다수 점포의 현금창출단위(CGU) 결정	66
4.2	손상 - 소매점포의 사용 가치	68
4.3	손상 - 플래그십 매장	70
4.4	손상 - 본사 비용 및 자산 배부	72
4.5	손상 - 임차 자산 대체를 위한 현금 흐름	73
4.6	점포 공간의 전대 - 투자부동산 분류	75
4.7	사용가치 vs 순공정가치	76
05	리스	77
5.1	소매점의 리스 정의	78
5.2	소매점 - 계약 내 구성 요소 식별	80
5.3	리스기간 - 상당한 위약금이 있는 종료선택권의 발생	82
5.4	양방향 종료선택권이 있는 영구 리스	85
5.5	리스계약이 변경되지 않은 경우 리스기간의 재평가	87
5.6	리스부채 - 시장 효율에 따른 연장선택권	89
5.7	별도의 리스로 간주되지 않는 리스 변경	92
5.8	리스 변경 - 리스 범위 축소	93
5.9	회사 자발적 합의(CVA) 후 리스 변경	94
5.10	임차권리금(Key Money) 회계 처리	95
5.11	사용권자산과 관련된 노후화 및 복구 비용 회계 처리	97
5.12	상가임대차보호법의 고려(리스기간)	99
5.13	재매입약정이 포함된 자산유동화와 판매후리스	101
5.14	전대리스 분류	104
5.15	Rent Free Period	105
06	재고자산 및 기타비용	106
6.1	유통비용 회계처리	107
6.2	공급자에게 지급하는 리베이트 및 기타 변동 대가	109
6.3	재고자산 원가측정방법 - 소매재고법	111
6.4	예상되는 반품에 대한 재고평가충당금 설정	112
6.5	재고자산 감모손실에 대한 충당금 설정	113
6.6	사업결합으로 취득한 재고자산	114
6.7	행사품목 판매수량 조정에 따른 재고충당방법	116
6.8	브랜드의 내용연수	118
6.9	광고비용과 카탈로그	120

Contact	122
----------------	------------

01

재화의 판매로 인한 수익



1.1 통제 이전 시점 및 반품권의 고려

Background



소비재 회사인 X사는 최종 고객에게 제품을 공급하기 위해 슈퍼마켓 체인인 Y사와 계약을 맺습니다. 유통업체 Y사는 제품에 대한 법적 소유권을 받고 X사로부터 제품을 수령하면 제품 비용을 지불해야 합니다. Y사는 X사와의 계약에 명시된 사항과 현지 법적 요구 사항에 따라 제품의 표준 반품 권리를 갖습니다.

Issue



X사는 언제 수익을 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

- (1) 기업은 자산에 대해 현재 지급청구권이 있다.-고객이 자산에 대해 지급할 현재 의무가 있다면, 이는 고객이 교환되는 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력을 갖게 되었음을 나타낼 수 있다.
- (2) 고객에게 자산의 법적 소유권이 있다.-법적 소유권은 계약 당사자 중 누가 '자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있는지' 또는 '그 효익에 다른 기업이 접근하지 못하게 하는 능력이 있는지'를 나타낼 수 있다. 그러므로 자산의 법적 소유권의 이전은 자산을 고객이 통제하게 되었음을 나타낼 수 있다. 고객의 지급불이행에 대비한 안전장치로서만

기업이 법적 소유권을 보유한다면, 그러한 기업의 권리가 고객이 자산을 통제하게 되는 것을 막지는 못할 것이다.

- (3) 기업이 자산의 물리적 점유를 이전하였다.-자산에 대한 고객의 물리적 점유는 고객이 '자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력'이 있거나 '그 효익에 다른 기업이 접근하지 못하게 하는 능력'이 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 물리적 점유는 자산에 대한 통제와 일치하지 않을 수 있다. 예를 들면 일부 재매입약정이나 위탁약정에서는 고객이나 수탁자가 기업이 통제하는 자산을 물리적으로 점유할 수 있다. 이와 반대로, 일부 미인도청구약정에서는 고객이 통제하는 자산을 기업이 물리적으로 점유할 수 있다. 문단 B64~B76, B77~B78, B79~B82에서는 각각 재매입약정, 위탁약정, 미인도청구약정의 회계처리 지침을 제공한다.
 - (4) 자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있다.-자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 이전되었다는 것은 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 약속된 자산의 소유에 따른 위험과 보상을 평가할 때에는, 그 자산을 이전해야 하는 수행의무에 더하여 별도의 수행의무를 생기게 할 위험은 고려하지 않는다. 예를 들면 기업이 고객에게 자산에 대한 통제를 이전하였으나 이전한 자산과 관련된 유지용역을 제공해야 하는 추가되는 수행의무는 아직 이행하지 못하였을 수 있다.
 - (5) 고객이 자산을 인수하였다.-고객이 자산을 인수한 것은 '자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력'이 고객에게 있음을 나타낼 수 있다. 계약상 고객의 인수 조항이 자산에 대한 통제를 이전하는 시점에 미치는 영향을 평가하기 위해서는 문단 B83~B86의 지침을 참고한다.
- 55 고객에게서 받은 대가의 일부나 전부를 고객에게 환불할 것으로 예상하는 경우에는 환불부채를 인식한다. 환불부채는 기업이 받았거나 받을 대가 중에서 권리를 갖게

될 것으로 예상하지 않는 금액(거래가격에 포함되지 않는 금액)으로 측정한다. 환불부채(그리고 이에 상응하는 거래가격 변동, 즉 계약부채의 변동)은 보고기간 말마다 상황의 변동을 반영하여 새로 수정한다. 반품권이 있는 판매 관련 환불부채는 문단 B20~B27의 지침을 적용하여 회계처리한다.

56 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 문단 53에 따라 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

부록 B 적용지침

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

Solution



IFRS 15 문단 38에 따르면, 기업은 제품의 통제가 이전되었는지를 평가할 때 몇 가지 지표를 고려해야 합니다. Y사는 제품을 물리적으로 보유하고 있을 뿐만 아니라 법적 소유권도 가지고 있으며, 제품을 수령할 당시 그에 대한 지급 의무가 존재합니다. 이러한 사실은 모두 X사가 제품을 Y사에 인도하는 시점에 통제를 이전한다는 근거로 볼 수 있습니다.

반품권은 별도의 수행의무는 아니지만, 인도된 제품의 거래가격 추정에 영향을 미칩니다. 매출은 Y사가 반품하지 않을 것으로 예상되는 제품에 대해서만 인식됩니다. X사는 과거 데이터와 기타 관련 증거를 바탕으로, 누적 매출이 크게 환원될 가능성이 매우 낮은 최소한의 매출 수준이 있는지를 평가해야 합니다[IFRS 15 부록 B, 문단 B23]. 이러한 정보에 근거할 때, X사는 전체 매출 중 95%는 실현될 것으로 예상하여 거래가격에 포함합니다.

제품에 대한 통제권이 Y사로 이전되는 시점에, X사는 전체 매출의 95%를 수익으로 인식합니다. 나머지 5%에 대해서는 수익을 인식하지 않으며, 해당 금액에 대해 환불부채와 반품자산(관련 매출원가 포함)을 계상합니다. 이는 Y사로부터 제품을 회수할 수 있는 권리를 반영한 것입니다. 반품자산은 환불부채와 별도로 표시되며, 손상 여부에 대해 평가되어야 합니다. 손상이 식별되는 경우, 자산 가치는 적절히 조정되어야 합니다(반품권리에 대한 상세 내용은 1.4절 참조).

1.2 운송서비스의 수행의무 여부 등

Background



전자 제품 제조업체인 X사는 Y사와 텔레비전 판매 계약을 맺었습니다. Y사는 X사에게 텔레비전 판매와 운송을 요청합니다.

계약서는 텔레비전이 X사의 운송 도크에서 운송업체에 의해 픽업될 때 법적 소유권과 손실 위험이 Y사로 이전된다고 명시합니다. X사는 텔레비전이 X사의 운송 도크에서 운송업체에 의해 픽업되면 다른 유통업체에 텔레비전을 판매할 수 없습니다(예: 선적을 재지정하여). Y사는 텔레비전이 배송되는 시점에 텔레비전에 대한 통제권을 획득한다고 결론 내립니다.

Issue



계약에 몇 개의 수행의무가 포함되어 있습니까? 그리고 X사는 언제 수익을 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

1115.22 계약 개시시점에 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 검토하여 고객에게 다음 중 어느 하나를 이전하기로 한 각 약속을 하나의 수행의무로 식별한다.

- (1) 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 묶음)
- (2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'(문단 23 참조)

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

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

Solution



계약에는 텔레비전 판매 및 운송용역을 포함한 여러 가지 약속이 있습니다. X사는 이것들이 별도의 수행의무인지 여부를 결정해야 합니다.

X사는 상품에 대한 통제권이 (1) Y사로 이전되는 시점과 (2) 배송 서비스가 별도의 수행의무인지 여부를 판단하기 위해 명시적인 운송조건을 평가해야 합니다.

상품에 대한 통제가 운송 및 취급 서비스로 이전되는 경우 운송 및 취급 서비스는 별도의 수행의무로 간주될 수 있습니다.

고객에게 배송 전에, 해당 기업이 고객에게 상품을 배송(또는 상품 배송을 준비)하겠다고 약속한 경우입니다. 반면, 상품에 대한 통제가 배송 전에 고객에게 이전되지 않으면 배송은 고객에게 약속된 서비스가 아닙니다. 이는 배송이 이행 활동이기 때문이며 비용이 상품을 고객에게 이전하는 과정에서 발생하기 때문입니다.

● 수행의무

Y사는 운송용역을 제공받지 않고도 텔레비전에서 경제적 효익을 얻을 수 있습니다. 운송업체가 X사의 운송 도크에서 상품을 선적 전에 픽업하고 X사가 상품의 배송을 준비하겠다고 약속했을 때 텔레비전에 대한 통제권이 Y사로 이전되므로 운송용역은 별도의 서비스로 간주되므로 별도의 수행의무입니다.

따라서 계약에는 두 가지 수행의무가 있습니다.

(1) 텔레비전 판매, (2) 운송용역.

● 수익인식

X사는 X사의 운송 도크에서 운송업체가 텔레비전을 픽업할 때 텔레비전 인도에 대한 수익을 인식해야 합니다. 그 이유는 그 시점에서 텔레비전에 대한 통제권이 Y사로 이전되기 때문입니다.

X사는 계약에 따른 수행 의무를 충족함에 따라 제공된 운송용역에 대한 수익을 인식해야 합니다. X사는 다른 당사자(즉, 제3자 운송업체)가 운송을 수행하도록 준비하고 있으므로 운송용역에 배분된 수익을 본인으로서 총액 기준으로 기록할지, 아니면 대리인으로서 순액 기준으로 기록할지(즉, 인식되는 수익은 X사가 받은 수수료만 해당)도 판단해야 합니다.

1.3 Bill & Hold 수익인식

Background



고객은 유통체인인 X사의 웹사이트에서 옷을 구매하기로 결정하고, 온라인에서 즉시 결제를 합니다. X사는 고객이 추가 요금을 내면 고객의 집으로 배달해 주며, 고객이 소매 매장에서 구매한 상품을 직접 수령할 수도 있습니다. X사는 판매 직후에 매장 재고를 별도 보관하여 판매를 처리하며, 고객은 이후에 배송지를 변경할 수 없습니다. 고객은 물리적 소유권이 없으며 상품을 수령할 때까지 주문을 수락하지 않습니다.

● 고객 A

고객 A는 매장 픽업을 선택하고, 결제가 완료된 후 1주일 후에 선택한 매장으로 가서 옷을 픽업합니다.

● 고객 B

고객 B는 추가 비용을 내고 집까지 배송 받는 것을 선택합니다.

Issue



X사는 고객 A와 고객 B에 대한 수익을 언제 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

B79 미인도청구약정은 기업이 고객에게 제품의 대가를 청구하지만 미래 한 시점에 고객에게 이전할 때까지 기업이 제품을 물리적으로 점유하는 계약이다. 예를 들면 고객이 제품을 보관할 수 있는 공간이 부족하거나 생산 일정이 지연되어 기업에 이러한 계약의 체결을 요청할 수 있다.

B80 고객이 언제 제품을 통제하게 되는지를 파악하여 기업이 그 제품을 이전하는 수행의무를 언제 이행하였는지를 판단한다(문단 38 참조). 일부 계약에서는 계약 조건(인도 조건과 선적 조건을 포함)에 따라 제품이 고객의 사업장에 인도되거나 제품이 선적될 때에 통제가 이전된다. 그러나 일부 계약에서는 기업이 제품을 물리적으로 점유하고 있더라도 고객이 제품을 통제할 수 있다. 그 경우에 비록 고객이 그 제품을 물리적으로 점유하는 권리를 행사하지 않기로 결정하였더라도, 고객은 제품의 사용을 지시하고 제품의 나머지 효익 대부분을 획득할 능력이 있다. 따라서 기업은 제품을 통제하지 않는다. 그 대신에 기업은 고객 자산을 보관하는 용역을 고객에게 제공한다.

B81 문단 38의 요구사항을 적용하는 것 외에도, 고객이 미인도청구약정에서 제품을 통제하기 위해서는 다음 기준을 모두 충족하여야 한다.

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

Solution



● 고객 A

미인도청구약정은 고객에게 배송 준비가 된 상품에 대한 청구권이 있지만, 기업이 상품을 고객에게 배송하지 않는 경우에 발생합니다. 이럴 경우 기업은 고객이 상품을 물리적으로 소유하지 않더라도 상품에 대한 통제권이 고객에게 이전되었는지 평가해야 합니다. 통제권이 고객에게 이전된 것으로 판단되는 경우, 그 시점에 수익을 인식합니다.

IFRS 15의 B81항은 고객이 미인도청구약정에서 통제권을 획득하기 위해 충족해야 하는 다음과 같은 추가 기준을 제시합니다.

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

이 경우, X사는 상품(즉, 옷)이 고객 A를 위해 매장에 별도 보관되었을 때 수익을 인식할 수 있다는 결론을 내렸습니다. 그 이유는 상품이 픽업장소에서 고객 A에게 인도 가능하고, 다른 고객은 해당 상품을 사용할 수 없기 때문입니다. 따라서 고객 A는 이 미인도청구약정에서 제품에 대한 통제권을 얻었습니다.

창고에서 상품을 여전히 배송해야 하는 경우 최종 소비자가 주문한 상품을 매장에서 수령할 때까지 미인도청구조건이 충족되지 않습니다. 청구되지 않은 상품을 포함하는 '반품'추정치도 고려해야 할 수 있습니다.

● 고객 B

X사는 상품 배송이 완료될 때 수익을 인식해야 합니다. 고객 B는 구매 시점에 상품에 대한 비용을 지불했지만 상품을 수령할 때까지 상품 사용을 지시할 수 없습니다. 상품이 배송될 때 통제가 이전된다는 지표에는 고객이 배송 목적지를 변경할 수 있는 능력이 없고 고객이 물리적 소유권이 없으며 상품을 수령할 때까지 주문을 수락하지 않았다는 것이 포함됩니다.

1.4 반품 회계처리

Background



● X사

X사는 제품을 최종 소비자에게 전달하기 위해 유통 네트워크를 통해 판매를 진행합니다. X사는 Y사에게 100개의 제품을 각각 CU50에 판매합니다. 각 제품의 원가는 CU10입니다. X사는 Y사가 배송 중인 제품의 통제권을 얻는 시점에 수익을 인식합니다.

X사는 판매된 제품의 6%가 반품될 것으로 추정하고 예상 반품 추정치가 변경되더라도 누적 수익 인식액에 큰 변동이 없을 가능성이 매우 높다고 판단합니다.

Y사는 Y사가 제품에 대한 통제를 가진 이후 최대 120일까지 제품을 반환하여 전액 현금환불을 받을 계약상 권리가 있습니다. X사는 판매된 제품 관련 추가 의무가 없으며 Y사는 120일 이후에는 반품권이 없습니다.

● Y사

Y사는 소매점을 통해 최종 고객에게 제품을 판매합니다. Y사는 제품이 매장에서 판매될 때(즉, 고객이 물리적 소유권을 획득하고 전액을 지불했을 때) 수익을 인식합니다. Y사는 구매 후 최대 90일 동안 고객에게 제품을 반품할 수 있는 권리를 부여하는 반품 정책을 가지고 있습니다.

Y사는 판매된 제품의 10%가 반품될 것으로 추정하고 예상 반품 추정치가 변경되더라도 누적 수익 인식액에 큰 변동이 없을 가능성이 매우 높다고 판단합니다.

Issue



이러한 계약에서 X사와 Y사는 어떻게 수익을 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

10 계약은 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 생기게 하는 합의이다. 계약상 권리와 의무의 집행 가능성은 법률적인 문제이다. 계약은 서면으로, 구두로, 기업의 사업 관행에 따라 암묵적으로 체결할 수 있다. 고객과 계약을 체결하는 관행과 과정은 국가(법적 관할구역), 산업, 기업에 따라 다르다. 또 이러한 관행과 과정은 기업 내에서도 각기 다를 수 있다(예를 들면 고객층에 따라, 약속한 재화나 용역의 특성에 따라 달라질 수 있다). 그 관행과 과정은 고객과의 합의로 집행 가능한 권리와 의무가 생기는지, 생긴다면 언제 생기는지를 판단할 때 고려한다.

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

- (1) 지급된 대가의 전부나 일부 환불
- (2) 기업에 갚아야 할 의무가 있거나 의무가 있게 될 금액에 대한 공제(credit)
- (3) 다른 제품으로 교환

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

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

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

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

Solution



● X사

반품권은 X사에 대한 별도의 수행의무가 아니지만 판매된 제품의 예상 거래 가격에 영향을 미칩니다. IFRS 15의 B21항은 X사가 Y사가 반품할 것으로 예상되지 않는 제품에 대해서만 수익을 인식하도록 요구합니다.

X사는 거래 가격에 매출의 94%(즉, 예상 수익의 6% 제외)를 포함하더라도 누적 수익이 크게 변동되지 않을 것으로 추정합니다. 따라서 X사는 Y사에 대한 매출의 94%에 대해 수익을 인식합니다.

X사는 고객에게 환불될 것이므로 받을 자격이 없을 것으로 예상하는 대가 금액(즉, 6%)에 대한 환불 부채를 인식해야 합니다. 환불 부채는 보고기간 말에 재추정되어 수익에 대한 조정과 함께 반품 추정치의 변화를 반영합니다. 환불 부채는 기업이 고객에게 현금을 반환해야 하는 의무입니다.

따라서 반품권은 계약부채의 정의를 충족하지 않습니다.

X사는 또한 자산 반품권을 인식해야 하는데 이는 Y사로부터 상품을 다시 받을 수 있는 X사의 권리를 나타냅니다. 자산 반품권은 판매 시점의 상품 장부 가치에서 상품을 회수하는 데 예상되는 비용과 예상되는 가치 감소를 뺀 금액으로 처음 측정됩니다. 따라서 자산 반품권은 매출원가에서 차감 조정됩니다. 어떤 경우에는 X사가 반품 시점에 반품된 상품의 가치가 감소하거나 전혀 없을 것으로 예상하는 경우 자산이 즉시 손상될 수 있습니다.

자산 반품권은 환불 부채와 별도로 표시됩니다. 자산으로 인정된 금액은 환불 부채가 변경될 때마다 업데이트되어야 하며 자산의 손상을 시사할 수 있는 상황의 다른 변화에 대해서도 업데이트되어야 합니다.

매출: 단위당 판매가격 × 단위수(반품예상 단위 제외): $CU50 \times 94\text{개} = CU4,700$

판매원가: 단위당 비용 × 단위 수(반품이 예상되는 단위 제외): $CU10 \times 94\text{개} = CU940$

자산 반품권: 단위당 이전 장부 가치 × 반환이 예상되는 단위 수: $CU10 \times 6\text{개} = CU60$

환불 부채: 반품 비율 × 판매된 단위 수 × 단위당 판매 가격:

$6\% \times 100\text{개 단위} \times CU50 = \text{환불 의무에 대한 } CU300.$

Y사가 구매한 제품을 반품할 계약상의 권리는 없지만 기업 X가 반품을 수락하는 사업 관행이 있는 경우 반품권은 위에서 설명한 것과 같은 방식으로 회계처리됩니다. 이는 IFRS 15의 10항에서 계약은 보고 기업의 관례적 사업 관행에 따라 서면, 구두 또는 묵시적으로 이루어질 수 있다고 명시하고 있기 때문입니다.

● Y사

기업 X와 마찬가지로, Y사는 매출의 90%(예상 반품 10% 제외)을 거래 가격에 포함하여 수익을 인식하고 기업이 받을 자격이 없을 것으로 예상하는 대가(즉, 10%)에 대한 환불 부채를 인식해야 합니다. 이는 해당 금액이 고객에게 환불되기 때문이며 이에 상응하는 반품자산을 인식해야 합니다.

일부 Retailer는 교환의 형태로만 반품을 제공합니다. IFRS 15의 B26항은 고객이 한 제품을 유형, 품질, 조건, 가격이 같은 다른 제품(예: 색상이나 크기가 다른 제품)과 교환하는 경우에는 이 기준서의 적용 목적 상 반품으로 보지 않는다고 명시하고 있습니다.

1.5 상품판매 – 본인 vs 대리인

Background



X사는 여러 제조업체가 생산한 상품을 판매하는 웹사이트를 운영합니다. X사는 제조업체 Y사와 계약을 맺고 Y사의 제품을 온라인으로 판매합니다. X사의 웹사이트는 제조업체 Y사와 최종 소비자 간의 결제를 용이하게 합니다. 판매 가격은 Y사가 정하고 X사는 판매 가격의 5%에 해당하는 수수료를 받습니다.

Y사는 상품을 고객에게 직접 배송하고 배송 중 손실/손상에 대한 보험을 가입합니다. 상품이 Y사의 창고를 떠날 때 법적 소유권은 Y사에서 X사로 이전됩니다. 최종 소비자는 불만족스러울 경우 상품을 X사로 반환합니다. X사는 고객이 상품을 반품할 경우 별도의 페널티 없이 Y사로 상품을 반품할 권리가 있습니다.

Issue



X사는 최종 고객에게 상품을 판매하는 본인 또는 대리인입니까?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

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

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

B35 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인이다. 그러나 재화의 법적 소유권이 고객에게 이전되기 전에 기업이 일시적으로만 법적 소유권을 획득한다면, 기업이 반드시 정해진 재화를 통제하는 것은 아니다. 기업이 본인인 경우에 스스로 그 정해진 재화나 용역을 제공할 수행의무를 이행할 수 있거나, 본인을 대신하여 그 수행의무의 일부나 전부를 다른 당사자(예: 하도급자)가 이행하도록 고용할 수도 있다.

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

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

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

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

되기 전에 기업이 그 재화나 용역의 사용을 지시하고 그 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있음을 나타낼 수 있다.

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

Solution



이 계약에서 식별된 최종 소비자에게 이전하는 수행 의무는 Y사가 생산하는 상품입니다. X사는 대리인 또는 본인으로 행동하는지(즉, 고객에게 이전되기 전에 특정 상품을 통제하는)를 평가할 때 다음 사실을 고려했습니다:

- X사는 최종 고객이 상품에 대한 약속을 하고 대금을 지불한 후에 법적 소유권을 취득합니다.
- X사는 자산을 다른 고객에게 재분배하는 것과 같이 다른 방식으로 상품으로부터 이익을 얻을 능력이 없습니다.
- Y사가 상품을 고객에게 직접 배송한다는 가정 하에 판매됩니다.
 - 고객이 불만족스러워하는 경우 X사는 Y사로부터 비용을 상환받습니다.
- 판매 가격은 Y사가 설정합니다. 따라서 X사는 가격을 설정하는 권한이 없습니다.

X사는 또한 X사가 법적 소유권을 취득하고 불만족스러운 고객이 상품을 X사에 직접 반품한다는 사실을 포함하여 본인으로서 행동하고 있는 지표를 고려했습니다. 그러나 법적 소유권은 상품이 고객에게 이전되기 전 짧은 기간 동안만 X사가 보유하므로 X사는 상품을 통제하지 않습니다. X사는 상품이 최종 고객에게 이전되기 전에는 재고 위험이 없고, X사가 Y사에 벌금 없이 상품을 반환할 권리가 있으므로 통제권을 고객에게 이전한 후에는 재고 위험이 없습니다. 따라서 X사는 대리인으로 행동하고 있습니다.

이러한 기준에 따라 X사는 판매를 원활하게 진행하겠다는 약속을 이행했을 때(즉, 고객이 상품을 구매했을 때) 순액 기준으로 수수료 수익을 인식해야 합니다.

Y사는 CU100의 수익과 동시에 CU5의 수수료를 인식해야 합니다.

1.6 위탁판매

Background



X사는 정원용품을 전문으로 판매하는 소매업체를 운영하는 Y사에게 위탁 판매 방식으로 가구를 판매합니다. 제품은 Y사의 소매업체에서 즉시 제공됩니다. X사는 최종 고객에게 판매될 때까지 제품에 대한 법적 소유권을 보유합니다.

Y사는 판매가 이루어질 때까지 X사에 대금을 지불할 의무가 없으며, 팔리지 않은 제품은 X사로 반품할 수 있습니다.

X사는 또한 판매되지 않은 제품을 회수하거나 판매되지 않은 제품을 다른 Retailer로 이전할 권리를 보유합니다. Y사가 최종 고객에게 제품을 판매하면 X사는 더 이상 의무가 없고 Y사는 더 이상 반품 권리가 없습니다.

Issue



X사는 언제 수익을 인식할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

1115.B77 최종 고객에게 판매하기 위해 기업이 제품을 다른 당사자(예: 중개인이나 유통업자)에게 인도하는 경우에 그 다른 당사자가 그 시점에 제품을 통제하게 되었는지를 평가한다. 다른 당사자가 그 제품을 통제하지 못하는 경우에는 다른 당사자에게 인도한 제품을 위탁약정에 따라 보유하는 것이다. 따라서 인도된 제품이 위탁물로 보유된다면 제품을 다른 당사자에게 인도할 때 수익을 인식하지 않는다.

B78 어떤 약정이 위탁약정이라는 지표에는 다음 사항이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

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

Solution



X사는 Y사가 최종 고객에게 제품을 판매할 때만 수익을 인식해야 합니다.

Y사는 제품을 물리적으로 소유하고 있지만 X사가 상품을 배달할 때까지 제품에 대한 통제권은 없습니다. Y사는 제품을 판매할 권리만 있으며, 제품이 최종 고객에게 판매될 때까지 X사에 무조건적으로 대금을 지불할 의무가 없습니다. X사는 또한 Y사에 의해 판매되지 않은 제품을 다시 회수할 권리를 보유합니다.

따라서 이 계약은 IFRS 15의 B78항에 따른 위탁 판매 계약을 의미합니다. 결과적으로 IFRS 15의 B77항 및 B78항에 따라 상품이 Y사에 인도될 때 X사는 수익을 인식하지 못합니다.

X사는 또한 고객이 Y사인지 또는 최종 고객인지 평가해야 합니다. 고객이 최종 고객인 경우 (즉, Y사가 에이전트로 활동하는 경우) X사는 최종 고객으로부터 받은 금액에 대한 수익을 인식하고, Y사에게 지급하는 금액은 X사의 수수료 비용으로 인식합니다. Y사가 고객인 경우 X사는 Y사로부터 받은 금액에 대한 수익을 인식합니다.

1.7 기프트카드 매출

Background



X사는 기프트카드를 판매합니다. 기프트카드는 구매일로부터 최대 1년 동안 유효하며 X사 매장에서만 사용할 수 있습니다. 또한 고객은 사용하지 않은 금액이나 사용하지 않은 카드에 대해 현금 환불을 받을 수 없습니다.

X사는 과거 정보에 따르면 기프트카드 가치의 10%가 사용되지 않은 채 만료될 것으로 예상합니다. 1년 후 사용되지 않은 금액은 X사가 보관하고 고객으로부터 회수합니다. X사는 사용되지 않은 기프트카드 금액을 최종 고객이나 제3자(예: 정부)에게 송금할 의무가 없습니다.

20X1년 8월 31일에 60명의 고객이 X사로부터 CU100 상품권을 구매했습니다. 20X1년 12월 31일에 이 60명의 고객 중 36명이 CU3,600 상당의 X사 제품에 대한 상품권을 모두 사용했습니다.

Issue



X사는 상품권 판매에서 수익을 인식해야 할까요, 아니면 상품권을 상환할 때 수익을 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

B44 문단 106에 따라, 고객에게서 선수금을 받은 경우에는 미래에 재화나 용역을 이전할(또는 언제라도 이전할 수 있는 상태에 있어야 하는) 수행의무에 대한 선수금을 계약부채로 인식한다. 그 재화나 용역을 이전하고 따라서 수행의무를 이행할 때 계약부채를 제거(하고 수익을 인식)한다.

B45 고객이 환불받을 수 없는 선급금을 기업에 지급하면 고객은 미래에 재화나 용역을 받을 권리를 기업에서 얻게 된다(그리고 기업은 언제라도 재화나 용역을 이전할 수 있는 상태에 있어야 하는 의무가 있다). 그러나 고객은 자신의 계약상 권리를 모두 행사하지 않을 수 있다. 그 행사되지 않은 권리를 흔히 미행사 부분(breakage)이라고 부른다.

B46 기업이 계약부채 중 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상된다면, 고객이 권리를 행사하는 방식에 따라 그 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다. 기업이 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되지 않는다면, 고객이 그 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식한다. 기업이 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는지를 판단하기 위해, 문단 56~58의 요구사항(변동대가 추정치의 제약)을 참고한다.

B47 고객이 권리를 행사하지 아니한 대가를 다른 당사자(예: 미청구 자산에 관한 관련 법률에 따른 정부기관)에게 납부하도록 요구받는 경우에는 받은 대가를 (수익이 아닌) 부채로 인식한다.

Solution



X사는 기프트카드 상환 시 수익을 인식해야 합니다. 고객이 회사에 지불한 환불 불가 선불금은 미래에 상품이나 서비스를 받을 권리를 부여합니다. X사는 모든 상품이나 서비스에 대해 고객의 미행사 권리에 기인하는 수량대가분만큼 계약부채(수익이 아님)를 인식해야 합니다. 그러나 고객이 계약상의 권리를 모두 행사하지 않아 '소멸'될 수 있습니다.

X사는 소멸 금액이 있을 것으로 예상하고 고객이 권리를 행사해 왔던 패턴에 비례하여 예상 소멸 금액을 수익으로 인식합니다(IFRS 15 B46-B47항). X사는 고객이 행사한 권리의 과거 패턴에 비례하여 파기 수익을 추정할 수 있는 충분한 과거 정보가 있다고 평가했습니다. 이러한 평가를 하는 동안 10% 소멸을 인식하면 환원 가능성이 상당히 높지 않은 수익 금액만 인식하게 될 것이라고 결정했습니다.

기프트카드를 판매할 당시, X사는 다음과 같은 항목을 입력해야 합니다.

차변 - 현금 (B/S) CU6,000

대변 - 계약부채 - 기프트 카드(B/S) CU6,000

총 소멸 추정치는 CU6,000의 기프트카드에 대해 CU600입니다. 고객이 사용할 것으로 예상되는 가치는 CU5,400입니다. 20X1년 12월 31일까지의 기간 동안 X사는 다음과 같은 방식으로 CU3,600의 수익을 인식해야 합니다.

차변 - 계약부채 CU4,000

대변 - 매출 CU3,600 (제품 판매 가격 반영)

대변 - 소멸 수익 CU400 ($CU3,600 / CU5,400 \times CU600$)

소멸 수익은 다음과 같이 계산합니다.

: 사용된 기프트 카드의 가치/총 기프트 카드 가치 × 총 추정 소멸 수익

소멸추정치는 일반적으로 각 기간 말에 업데이트되며 필요한 경우 조정이 이루어집니다.

정기적으로 기프트카드를 판매하고 만료일이 길거나 없는 회사의 경우 소멸 계산이 더 복잡할 수 있습니다. IFRS 15는 회사의 재무제표에 미치는 영향이 개별 계약에 IFRS 15를 적용하는 것과 크게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상하는 경우 실제 적용을 위해 포트폴리오 접근 방식을 사용할 수 있도록 허용합니다.

기프트카드에 대한 선불은 일반적으로 거래에 상당한 자금 조달 요소가 있는 것으로 간주되지 않습니다. 기프트카드 사용 시점은 고객의 재량에 달려 있기 때문입니다.

1.8 연장 보증 제공

Background



유통업체 X사는 제조 결함에 대한 제조업체의 1년 보증이 제공되는 전기 제품을 판매합니다. X사는 또한 전기 제품과 같은 판매 날짜에 제조업체 보증이 만료된 후 3년 더 연장된 보증을 구매할 수 있는 옵션을 고객에게 제공합니다.

해당 제품의 판매 가격은 CU500이고, 연장 보증 비용은 CU120입니다.

이 계약은 제조업체, 딜러 또는 X사가 고객에게 상품 또는 서비스를 판매하는 것과 관련하여 제공하는 보증과 관련이 있기 때문에 IFRS 17 범위에서 제외됩니다.

Issue



유통업체 X사는 이 계약을 어떻게 회계처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

B30 고객에게 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 없는 경우에는, 약속한 보증(또는 그 일부)이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것이 아니라면, 이 보증을 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 회계처리 한다.

B31 보증이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것인지를 평가할 때, 다음과 같은 요소를 고려한다.

- (1) 법률에서 보증을 요구하는지-법률에 따라 기업이 보증을 제공하여야 한다면 그 법률의 존재는 약속한 보증이 수행의무가 아님을 나타낸다. 그러한 규정은 보통 결함이 있는 제품을 구매할 위험에서 고객을 보호하기 위해 존재하기 때문이다.
- (2) 보증기간-보증기간이 길수록, 약속한 보증이 수행의무일 가능성이 높다. 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 용역을 제공할 가능성이 더 높기 때문이다.
- (3) 기업이 수행하기로 약속한 업무의 특성-제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신을 주기 위해 기업이 정해진 업무를 수행할 필요가 있다면(예: 결함이 있는 제품의 반품 운송용역), 그 업무는 수행의무를 생기게 할 것 같지는 않다.

B32 보증(또는 그 일부)이 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공한다면 이 약속한 용역은 수행의무이다. 그러므로 거래가격을 이 제품과 용역에 배분한다. 기업이 확신 유형의 보증과 용역 유형의 보증을 모두 약속하였으나 이를 합리적으로 구별하여 회계처리할 수 없다면, 두 가지 보증을 함께 단일 수행의무로 회계처리한다.

Solution



고객과의 이러한 약정에는 다음의 상품 또는 서비스가 포함됩니다: (1) 전기 제품, (2) 연장 보증

고객이 관련 상품이나 서비스와 별도로 구매할 수 있는 보증(즉, 별도로 가격이 책정되거나 협상됨)은 별도의 수행의무입니다. 별도로 판매된다는 사실은 제품이 의도한 대로 기능할 수 있도록 보장하는 것 이상의 서비스가 제공되고 있음을 나타냅니다. 보증을 별도로 구매할 수 없다면 별도의 수행의무로 식별할 수 있는지 평가해야 합니다.

제품이 예상대로 특정 사양에 따라 작동할 것이라는 확신을 제공하는 보증은 별도의 수행 의무가 아닙니다.

X사는 IAS 37에 따라 제품 보증(제조 결함에 대한)을 회계 처리하고 예상 연장 보증 의무에 대한 비용과 부채를 인식해야 합니다. 유통업체 X사는 연장 보증을 별도의 수행의무로 회계 처리하고, 해당 수행의무가 이행되는 3년간 수익을 인식해야 합니다.

현금이나 신용으로 교환하는 반품은 일반적으로 반품권으로 회계 처리해야 합니다. 고객이 결함이 있는 상품을 현금, 신용 또는 교체 제품으로 반품할 수 있는 옵션이 있는 경우 경영진은 예상 반품에 대한 회계 처리의 일부로 현금이나 신용으로 교환하는 예상 반품을 추정해야 합니다.

1.9 1+1, 2+1 상품판매

Background



유통업체 X사는 판매 촉진을 위하여 상품들에 대하여 1+1 혹은 2+1 방식의 판매를 하고 있습니다. 상품 K의 1개당 판매단가는 150이며, 2+1 방식의 판매를 하고 있습니다.

Issue



X사는 상품 K 1개당 판매가격을 어떻게 측정해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

76 거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분한다.

81 계약에서 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격 합계가 계약에서 약속한 대가를 초과하면, 고객은 재화나 용역의 묶음을 구매하면서 할인을 받은 것이다. 문단 82에 따라 할인액 전체가 계약상 하나 이상의 일부 수행의무에만 관련된다는 관측 가능한 증거가 있는 때 외에는, 할인액을 계약상 모든 수행의무에 비례하여 배분한다. 이러한 상황에서 할인액을 비례적으로 배분하면 대상이 되는 구별되는 재화나 용역의 상대적 개별 판매가격에 기초하여 거래가격을 각 수행의무에 배분한 결과가 된다.

82 다음 기준을 모두 충족하면, 할인액 전체를 계약상 하나 이상이나 전부는 아닌 일부 수행의무들에만 배분한다.

(1) 기업이 계약상 각각 구별되는 재화나 용역(또는 구별되는 재화나 용역의 각 묶음)을 보통 따로 판매한다.

(2) 또 기업은 (1)의 재화나 용역 중 일부를 묶고 그 묶음 내의 재화나 용역의 개별 판매가격보다 할인하여 그 묶음을 보통 따로 판매한다.

(3) 문단 82(2)에서 기술한 재화나 용역의 각 묶음의 할인액이 계약의 할인액과 실질적으로 같고, 각 묶음의 재화나 용역을 분석하면 계약의 전체 할인액이 귀속되는 수행의무(들)에 대한 관측 가능한 증거를 제공한다.

Solution



상품 K 1개당 판매단가는 100원입니다.

거래가격은 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화에 상대적 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분해야 하며, 개별 판매가격의 합계가 계약에서 약속한 대가를 초과하면 할인액을 계약상 모든 수행의무에 비례하여 배분하여야 하므로 1+1, 2+1 판매방식에서 각 상품 1개별 판매단가는 동일하게 측정하는 것이 적절합니다.

1.10 제조업자 발행 쿠폰

Background



제조기업 X사는 Y사에게 제품 K를 판매하고 있으며, Y사는 소비자에게 제품을 판매하고 있습니다. X사의 제품 K에 대한 판매단가는 100이며, Y사의 제품 K에 대한 판매단가는 150입니다. X사는 Y사로부터 제품 K를 구매하려는 소비자들에게 20을 할인 받을 수 있는 쿠폰을 제공하고 있습니다. 이 쿠폰을 사용하면 소비자는 130에 Y로부터 제품 K를 구입할 수 있고, X는 판매가격의 차이에 대하여 Y사에게 20을 보전합니다.

Issue



제조기업 X사는 Y사에 지급하는 20을 매출에서 차감해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역의 공

정가치를 초과한다면, 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.

Solution



X사가 K제품에 대하여 매출로 인식할 금액은 $100 - 20 = 80$ 입니다.

X사는 K제품에 대한 대가로 B기업으로부터 100을 받습니다. 고객의 고객에게 지급한 20의 할인 쿠폰은 별도의 식별가능한 재화나 용역의 대가가 아니므로 매출에서 차감하는 것이 적절합니다.

1.11 물류대행수수료

Background



유통업체 X사는 식료품제조사인 Y사로부터 식음료제품을 매입한 뒤 전국 각지 점포에서 이를 판매합니다. X사는 Y사가 해당 제품을 X사의 점포까지 배송하는 조건으로 계약을 체결하였으나, 실제로 Y사는 X사의 물류창고까지만 제품을 배송하고 있습니다. Y사가 X사의 물류창고까지 제품을 배송하고 나면 X사가 직접 다수의 자사 점포까지 제품을 직접 운반하고 있으며, 이에 대한 대가로 Y사로부터 제품 공급가의 1%만큼 수수료로 수령하고 있습니다. 제품에 대한 통제는 X사 물류창고에 배송되는 시점에 Y사에서 X사로 이전됩니다.

Solution



X사가 Y사로부터 수령하는 수수료는 매출원가 차감으로 인식해야 합니다. Y사는 X사의 물류센터에 제품을 배송했을 때 재화에 대한 통제를 이미 이전하였으므로 이후에 X사가 직접 자사 점포로 제품을 배송하는 것은 Y사에게 구별되는 운송용역을 제공하는 것으로 보기 어렵습니다. 따라서 매출로 인식하지 않고 원가의 차감으로 인식해야 합니다.

Issue



X사가 Y사로부터 수령하는 수수료(제품 공급가의 1%)를 매출로 인식해야 할까요? 원가의 차감으로 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

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

1.12 저장품 회계처리(공병·컵 보증금, 쇼핑백 등)

Background



유통업체 X사는 일회용품의 사용 자제와 공병 회수를 담보하기 위하여 공병과 컵, 쇼핑백 판매 시 보증금을 수령하고 있습니다.

Issue



유통업체 X사는 공병과 컵, 쇼핑백을 구입한 소비자가 해당 저장품을 반납하여 보증금을 회수해 가는 부분에 대해 금융부채를 계상해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1032호 금융상품의 표시

11 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

금융부채는 다음의 부채를 말한다.

- (1) 다음 중 어느 하나에 해당하는 계약상 의무
 - (가) 거래상대방에게 현금 등 금융자산을 인도하기로 한 계약상 의무
 - (나) 잠재적으로 불리한 조건으로 거래상대방과 금융자산이나 금융부채를 교환하기로 한 계약상 의무

19 기업이 계약상 의무를 결제하기 위한 현금 등 금융자산의 인도를 회피할 수 있는 무조건적인 권리를 가지고 있지 않다면, 이러한 의무는 금융부채의 정의를 충족한다(문단 16A·16B나 문단 16C·16D에 따라 지분상품으로 분류하는 금융상품은 제외한다). 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 외화의 획득이 곤란하거나 감독기구에서 지급승인을 받을 필요가 있는 등 금융상품의 발행자가 의무를 이행할 능력에 제약이 있더라도, 이러한 제약은 해당 발행자의 계약상 의무나 해당 금융상품 보유자의 계약상 권리에 영향을 미치지 않는다.
- (2) 거래상대방이 상환을 요구할 권리를 행사할 수 있는 조건이 있는 계약상 의무는 금융부채이다. 이는 발행자가 현금 등 금융자산의 인도를 회피할 수 있는 무조건적인 권리를 가지고 있지 않기 때문이다.

K-IFRS 1109호 금융상품

5.1.1 문단 5.1.3의 적용범위에 포함되는 매출채권을 제외하고는, 최초 인식시점에 금융자산이나 금융부채를 공정가치로 측정하며, 당기손익-공정가치 측정 금융자산 또는 당기손익-공정가치 측정 금융부채가 아닌 경우에 해당 금융자산의 취득이나 해당 금융부채의 발행과 직접 관련되는 거래원가는 공정가치에 가감한다.

5.1.1A 그러나 최초 인식시점에 금융자산이나 금융부채의 공정가치가 거래가격과 다른 경우에는 문단 B5.1.2A를 적용한다.

5.1.2 후속적으로 상각후원가로 측정하는 자산에 결제일 회계처리방법을 적용하는 경우에 해당 자산은 최초 인식시점에 매매일의 공정가치로 인식한다.

5.1.3 문단 5.1.1의 요구사항에도 불구하고, 최초 인식시점에 매출채권이 유의적인 금융요소(기업회계기준서 제1115호에 따라 결정)를 포함하지 않는 경우에는(또는 기업회계기준서 제1115호 문단 63의 실무적 간편법을 적용하는 경우에는) (기업회계기준서 제1115호에서 정의하는) 거래가격으로 측정한다.

Solution



공병과 컵, 쇼핑백에 대한 보증금은 금융부채의 정의를 충족하므로 최초 인식시점에 공정가치로 측정합니다.

X사는 공병과 컵, 쇼핑백에 대한 보증금을 고객에게 반환할 의무가 있으며, 현금 등 금융자산의 인도를 회피할 수 있는 무조건적인 권리가 없습니다. 따라서 K-IFRS 1032 문단11 및 문단 19에 따른 금융부채의 정의를 충족합니다.

02

고객 인센티브 및 기타 유사 거래



2.1 구매량에 따른 할인(Volume discounts)

Background



● Example 1

X사는 유통업체 Y사에게 1,000개의 제품을 CU10,000에 판매하였으며, Y사는 7,500개 이상의 제품을 구매하는 경우 총구매액의 5% 할인을 제공하고 있습니다. X사는 매출의 과거경험추세로 판단할 때 Y에 대한 매출이 CU100,000이 될 것으로 예상하고 있습니다.

● Example 2

X사는 유통업체 Z사에 1,000개의 제품을 CU10,000에 판매하였으며, Z사는 7,500개 이상의 제품을 구매하면 7,500개를 초과하는 구매액의 10% 할인을 제공하고 있습니다. X사는 매출의 과거경험추세로 판단할 때 Z사에 대한 매출이 CU100,000이 될 것으로 예상하고 있습니다.

Issue



X사는 구매량에 따른 할인 계약을 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

변동대가

50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다.

51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다. 예를 들면 반품권을 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다.

52 고객이 약속한 대가의 변동 가능성은 계약에 분명히 기재할 수도 있다. 약속한 대가는 계약 조건과 더불어 다음 중 어느 하나의 상황에서도 변동될 수 있다.

- (1) 고객은 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침이나 특정 성명(서)에 근거하여 기업이 계약에 표시된 가격보다 적은 대가(금액)를 받아들일 것이라는 정당한 기대를 한다. 즉, 기업이 가격할인(price concessions)을 제공할 것이라고 예상된다. 국가(법적 관할구역), 산업이나 고객에 따라 이러한 제안은 할인, 리베이트, 환불, 공제라고 말하기도 한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC192]
- (2) 그 밖의 사실과 상황은 그 기업이 고객과 계약을 체결하는 시점에 고객에게 가격할인(price concessions)을 제공하려는 의도가 있다는 것을 나타낸다[참조: 적용사례 사례 2, 3].

53 변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다.

- (1) 기댓값: 기댓값은 가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한(probability-weighted) 금액의 합이다. 기업에 특성이 비슷한 계약이 많은 경우에 기댓값은 변동대가(금액)의 적절한 추정치일 수 있다.
- (2) 가능성이 가장 높은 금액: 가능성이 가장 높은 금액은 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액(계약에서 가능성이 가장 높은 단일 결과치)이다. 계약에서 가능한 결과치가 두 가지뿐일 경우(예: 기업이 성과보너스를 획득하거나 획득하지 못하는 경우)에는 가능성이 가장 높은 금액이 변동대가의 적절한 추정치가 될 수 있다.

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

환불부채

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

변동대가 추정치를 제약함

56 변동대와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도까지만 문단 53에 따라 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다.

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

- (1) 고객에게 미래 재화나 용역을 취득할 수 있는 중요한 권리가 있다.
- (2) 이 재화나 용역은 원래 계약의 재화나 용역과 비슷하다.
- (3) 원래 계약 조건에 따라 제공된다.

Solution



● Example 1 – 유통업체 Y사

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

1,000개의 제품에 대한 거래 가격은 CU9,500이며, 이는 CU500의 예상 환급을 반영한 금액입니다. X사는 인보이스 금액(CU10,000)과 거래 가격(CU9,500)의 차이에 대해 환불부채를 인식해야 합니다. 해당 차이는 Y사에게 환급할 것으로 예상되는 금액을 나타내며, X사는 불확실성이 해소될 때까지 각 보고기간말마다 예상 환급에 대한 추정을 업데이트 해야 합니다.

● Example 2 – 유통업체 Z사

X사는 예상 구매량에 따른 할인에 대하여 별도의 수행의무로서 중요한 권리(할인된 가격으로 추가 제품을 구매할 수 있는 선택권)로 회계 처리하고, 거래 가격을 제품과 선택권의 개별 판매가격에 따라 배분해

야하며, 이론적으로 각 선택권의 개별 판매가격을 평가해야 합니다. 그러나 미래의 상품이 원래 상품과 유사하다면 K-IFRS 1115 문단 B43는 실무적 대안으로 기업이 거래 가격을 배분하기 위해 제공할 것으로 예상되는 재화나 서비스(및 이에 상응하는 예상 대가)를 포함할 수 있도록 허용하고 있습니다. X사가 K-IFRS 1115 문단 B43에서 실무적 대안을 적용하기로 선택한다고 가정하면, CU75,000의 구매액과 이 구매액을 초과하는 CU25,000의 예상 구매액에 대해 10% 할인을 반영한 금액 CU22,500을 합하여 총예상 구매액을 CU97,500으로 계산하고, 각 제품에 대해 CU9.75(즉, CU97,500의 총 예상금액을 10,000개의 총 제품으로 나눈 값)를 인식해야 합니다. 따라서 X사는 1,000개의 제품 판매 시 CU9,750의 수익을 인식하고, 아직 충족되지 않은 중요한 권리(할인된 가격으로 추가 제품을 구매할 수 있는 선택권)에 대해 CU250의 계약 부채를 인식할 것입니다. CU250은 고객이 각 제품에 지불한 CU10에서 각 제품에 배분된 CU9.75 거래 가격을 초과한 금액을 나타내며, 이 계약 부채는 할인된 제품이 배송될 때까지 누적되고 제품이 배송되는 시점 수익으로 인식됩니다. X사는 각 보고기간말마다 총 예상 판매액에 대한 추정을 업데이트하고, 이에 따라 누적 수익 및 계약 부채금액을 조정합니다.

2.2 공동 마케팅(Co-advertising)

Background



X사는 두 고객(유통업체 Y사 및 유통업체 Z사)과 총 CU100에 해당하는 제품판매계약을 체결하였습니다. 각 계약에는 아래에 기재된 제품 광고 및 홍보와 관련된 고객에 대한 수행의무가 포함되어 있습니다.

● 유통업체 Y사

Y사는 계약에 따라 X사의 제품 광고를 광고매체(방송/신문 등)에 게재해야 합니다. X사는 과거에 광고매체(방송/신문 등)와 직접 유사한 계약을 체결한 적이 있고, X사가 Y사와 이 계약을 체결하지 않았다면 X사는 광고매체에 직접 광고를 했을 것입니다.

Y사는 광고매체와 직접 계약을 맺고 광고비용 전체를 지급할 예정입니다. X사는 Y사에게 광고비용의 50%를 환급하기로 계약하였으며, Y사가 광고를 게재하고 게재 증빙을 제공하면 X사가 광고비용의 50%를 환급할 예정입니다.

X사는 이러한 영역에 대해 Y사에게 합리적으로 추정할 수 있는 공정한 가치를 지급하고 있습니다.

● 유통업체 Z사

계약에 따라 Z사는 X사로부터 CU10의 광고보조금을 받을 수 있습니다. 해당 계약에 따르면 Z사는 X사의 제품을 자사 매장내 광고판을 통해 연중 계속적으로 광고를 해야하며, 자신이 판매하는 브랜드만 자사 매장내 광고판에 광고합니다.

Issue



X사는 이러한 거래를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

계약의 식별

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

- (1) 고객이 재화나 영역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 영역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 영역이 구별될 수 있다).[참조: 결론도출근거 문단 BC97-BC101]
- (2) 고객에게 재화나 영역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 영역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

고객에게 지급할 대가 [참조: 결론도출근거 문단 BC255-BC258]

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 영역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 영역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 영역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 계약에 대한 평가 포함). [참조: 적용사례 사례 32]

71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 영역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC256] 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 영역의 공정가치를 초과한다면, 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.[참조:

결론도출근거 문단 BC257] 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다. (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다. (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

Solution



● 유통업체 Y와의 계약

X사가 Y사에게 지급한 금액은 K-IFRS 1115 문단 27에 설명된 바와 같이 구별되는 용역에 대한 대가입니다. X사는 이전에 유사한 가격으로 비슷한 광고 용역을 구매한 적이 있으며, 해당 용역은 제3자에 의해 제공 받았습니 다. X사는 Y사가 고객인지 여부와 관계없이 이 계약을 체결할 수 있으며 이러한 용역에 대해 합리적으로 추정할 수 있는 공정가치를 Y사에게 지급하고 있습니다. 따라서 X사는 광고 비용을 손익계산서에서 비용으로 인식하고 Y사에게 지급한 구별되는 광고 용역에 대한 대가가 제공받은 광고 용역의 공정 가치를 초과한다면, 초과분 만큼 판매된 제품의 거래 가격 차감으로 인식합니다. 이는 초과한 금액이 본질적으로 Y사에 대한 매출 할인을 나타내기 때문입니다.

일부 상황에서는 제공받은 구별되는 재화나 용역의 공정 가치를 결정하는 것이 어려울 수 있습니다. 만약 제공받은 재화나 용역의 공정 가치를 결정할 수 없다면, X사는 Y사에 지급한 모든 대가를 거래 가격의 차감으로 회계 처리해야 합니다. 이는 지급한 금액 중 Y사에 제공된 할인 부분을 결정할 수 없기 때문입니다.

● 유통업체 Z와의 계약

X사는 Z사에 대한 제품 판매와 광고 용역 계약을 분리하여 구별되는 재화나 용역을 식별할 수 없습니다. 따라서 X사가 Z사에게 지급해야 할 금액은 X사의 수익의 차감으로 인식해야 합니다. 반대로 Z사의 경우 X사로부터 매입하는 제품 가격의 차감으로 인식해야 합니다. 실제로 제품 판매와 광고를 구별되는 용역으로 식별하는 것은 어려운 일입니다. 이러한 계약은 일반적으로 판매된 제품의 가격의 일환으로 협상됩니다. 광고활동은 구체적으로 합의될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있으며, 제품 판매와 관련하여 유통업체의 매장내에서 제공할 수 있는 '매장내' 광고를 포함합니다. 이러한 요소들로 인하여 광고 용역은 제품 판매와 구별하여 식별된다고 보기 어렵습니다.

2.3 슬로팅 수수료(Slotting fee) 및 소매업체에 지불되는 기타 수수료

Background



제조기업이 제품 판매 계약과 관련하여 다양한 수수료를 지불하는 것은 일반적인 관행으로 종종 계약상 합의됩니다. 수수료는 여러 가지 형태로 제공되지만 일반적으로 유통업체가 더 낮은 가격으로 판매할 수 있도록 하거나 유통업체의 판매 비용을 줄이거나 광고를 늘려 최종 고객에게 기업의 제품 판매를 장려하도록 설계되었습니다.

제조기업이 유통업체에 지불하는 수수료의 형태는 다음과 같습니다.

- 슬로팅 수수료(Slotting fees) – 정해진 기간 동안 유통업체 매장내의 유리한 공간에 제품을 배치하기 위해 지불하는 수수료입니다. 예를 들어, 고객이 더 잘 볼 수 있도록 제품을 계산대 근처에 배치합니다.
- 팔레트 수수료(Pallet fee) – 유통업체가 상품 팔레트를 구매하여 매장 바닥에 직접 놓아 상품을 전시하고 판매합니다. 제조기업은 판매량 증가와 포장 및 취급 비용 감소에 대한 기대에 따라 유통업체에 할인을 제공합니다.
- 유통업체 매장 설비원가 보상(Retail fixture compensation) – 제조기업이 내부적인 기준을 충족하기 위해서 유통업체의 매장을 개조하는데 발생하는 비용을 중 일부를 충당하도록 유통업체에게 보상금을 지급합니다. 이는 일시금으로 지급하거나 향후 판매에 대한 할인으로 지급할 수 있습니다.

이러한 모든 수수료와 할인에 대한 회계처리 시 고려 사항은 유사하며 다음 예에서 확인할 수 있습니다.

X사는 유통업체 Y에 에너지 드링크를 CU10,000에 판매합니다. 동시에 X사는 Y사로부터 매장내 선반에 제품이 슬로팅 수수료로 CU500을 청구 받습니다. 이는 추가 수익을 창출하고, 이 수수료는 에너지 드링크 판매 계약의 일부로 협상됩니다.

Issue



X사와 Y사는 이러한 거래를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).[참조: 결론도출근거 문단 BC97-BC101]
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다).

고객에게 지급할 대가 [참조: 결론도출근거 문단 BC255-BC258]

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함). [참조: 적용사례 사례 32]

71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC256] 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역의 공정가치를 초과한다면, 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC257] 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다. (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다. (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

Solution



● X사

X사는 Y사에 수수료를 지급하는 대가로 구별되는 재화나 용역을 받지 않습니다. X사는 Y사에 지급한 슬로팅 수수료를 Y사에 대한 제품 판매로부터 인식된 수익 차감으로 회계처리해야 합니다.

슬로팅 수수료와 유사하게, 팔레트 수수료 및 유통업체 매장 설비원가 보상과 같이 제품 판매와 연계되고 유통업체의 판매 프로세스에 기여하는 다른 수수료는 별도의 용역이 아니므로 수익 차감으로 회계처리해야 합니다. K-IFRS 1115의 문단 27은 재화나 용역이 구별되는 방법에 대한 지침을 제공합니다. 고객에게 지급하는 것이 고객으로부터 받은 별도의 재화나 용역에 대한 것인지 여부를 결정하려면 판단이 필요합니다.

● 유통업체 Y사

Y사는 이 계약에 따라 수령한 금액을 취득한 재고자산의 매입원가 차감으로 회계처리해야 합니다.

2.4 가격 보호(Price protection)

Background



제조업체 X사는 유통업체 Y사에 CU1,000에 제품을 판매하는 계약을 체결하였습니다. X사는 가격 보호를 제공하는데, 이는 X사가 Y사에 제품을 판매한 후 6개월 동안 모든 고객에게 제공한 최저 가격과 판매 가격의 차이를 환불해주는 것입니다. 이 조항은 과거에 제공된 다른 가격 보호 조항과 유사하며, X사는 그러한 경험에 기초하여 판매가격을 예상할 수 있습니다.

X사는 6개월 동안 5%의 가격 보호를 제공할 것으로 예상하고 있으며, 예상치가 변경되더라도 누적 수익금액에 큰 변화는 발생하지 않을 가능성이 높다고 판단하고 있습니다.

Issue



제조업체 X사는 거래 가격을 어떻게 결정해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

변동대가 [참조: 적용사례 사례 20, 21]

50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다. [참조: 적용사례 사례 40]

51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다. 예를 들면 반품권을 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다. [참조: 결론도출근거 문단 BC190-BC191]

52 고객이 약속한 대가의 변동 가능성은 계약에 분명히 기재할 수도 있다. 약속한 대가는 계약 조건과 더불어 다음 중 어느 하나의 상황에서도 변동될 수 있다.

- (1) 고객은 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침이나 특정 성명(서)에 근거하여 기업이 계약에 표시된 가격보다 적은 대가(금액)를 받아들일 것이라는 정당한 기대를 한다. 즉, 기업이 가격할인(price concessions)을 제공할 것이라고 예상된다. 국가(법적 관할구역), 산업이나 고객에 따라 이러한 제안은 할인, 리베이트, 환불, 공제라고 말하기도 한다. [참조: 결론도출근거 문단 BC192]
- (2) 그 밖의 사실과 상황은 그 기업이 고객과 계약을 체결하는 시점에 고객에게 가격할인(price concessions)을 제공하려는 의도가 있다는 것을 나타낸다. [참조: 적용사례 사례 2, 3] [참조: 결론도출근거 문단 BC194]

53 변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다.

- (1) 기댓값: 기댓값은 가능한 대가의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한(probability-weighted) 금액의 합이다. 기업에 특성이 비슷한 계약이 많은 경우에 기댓값은 변동대가(금액)의 적절한 추정치일 수 있다.
- (2) 가능성이 가장 높은 금액: 가능성이 가장 높은 금액은 가능한 대가의 범위에서 가능성이 가장 높은 단일 금액(계약에서 가능성이 가장 높은 단일 결과치)이다. 계약에서 가능한 결과치가 두 가지뿐일 경우(예: 기업이 성과보너스를 획득하거나 획득하지 못하는 경우)에는 가능성이 가장 높은 금액이 변동대가의 적절한 추정치가 될 수 있다.

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

환불부채

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

변동대가 추정치를 제약함

56 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable)

정도까지만 문단 53에 따라 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함한다. [참조: 결론도출근거 문단 BC203-BC206, 적용사례 사례 6, 8, 22-26]

57 변동대가와 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때, 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높을지[참조: 결론도출근거 문단 BC208-BC211] 평가할 때는 수익의 환원 가능성 및 크기를 모두 고려한다. 수익 환원 가능성을 높이거나 그 크기를 크게 할 수 있는 요인에는 다음 항목이 포함되나 이에 한정되지는 않는다.

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

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.

- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다.
- (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

Solution



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

거래 가격은 CU950으로 Y사에 대한 예상 환불액은 CU50으로 계약 개시 시점에 거래 가격에 반영되는데, 이는 Y사가 가격 보호 후 받을 것으로 예상하는 대가이기 때문입니다. X사는 판매 가격과 거래 가격의 차이에 대한 부채를 인식할 것입니다. 이는 Y사에 환불할 것으로 예상하는 금액을 나타내기 때문입니다. X사는 불확실성이 해소될 때까지 각 보고기간말에 예상 환불액 추정치를 업데이트할 것입니다.

기업이 과거 가격 보호를 제공한 경험이 없다면, K-IFRS 1115 문단72에 따라 유통업체의 재고량을 기준으로 환불액 지급을 하자마자 이미 판매된 제품에 대한 수익 차감으로서 환불액을 누적으로 반영합니다.

경쟁업체가 제공하는 낮은 가격과 구매 가격의 차액을 고객에게 보상하기 위해 유통업체가 가격 보호 정책을 적용하는 것은 일반적입니다. 고객과의 합의는 판매 후 일정 기간 동안 제공됩니다. 유통업체는 위에서 설명한 것과 동일하게 회계처리 해야 하며, 예상 환불 부채를 인식하고 K-IFRS 1115의 변동대가 지침을 적용해야 합니다.

2.5 고객 인센티브 – 할인 쿠폰(Customer incentives - Discount coupons)

Background



유통업체 X사는 총 구매액이 CU1,500을 초과하는 상품을 구매하는 모든 고객에게 할인 쿠폰을 제공하는 프로모션을 시작하였습니다. 고객은 쿠폰으로 프로모션 직후 90일 동안 선택한 품목 구매 시 50% 할인을 받을 수 있습니다.

X사는 프로모션 기간 동안 총 CU100,000에 달하는 상품을 구매한 고객 소비자에게 쿠폰 중 60개를 발급하였습니다. X사는 과거 추세를 기준으로 다음을 예상하고 있습니다.

1. 50% 할인 쿠폰을 받은 소비자 중 75%가 쿠폰을 사용할 것
2. 쿠폰을 사용하는 고객은 평균 CU1,000을 지출할 것

X사는 할인 쿠폰을 사용하더라도 거래에서 여전히 이익을 낼 수 있으며, IAS 37에 따라 인식해야 할 손실부담계약은 없습니다.

Issue



유통업체 X사는 고객에게 발행한 할인 쿠폰을 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

B40 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무가 생기게 한다 (예: 이 재화나 용역에 대해 그 지역이나 시장의 해당 고객층에게 일반적으로 제공하는 할인의 범위를 초과하는 할인). 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 기업은 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC266] 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.

Solution



고객이 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권에는 판매 인센티브, 고객보상점수(points), 계약갱신권, 미래의 재화나 용역에 대한 그 밖의 할인 등이 포함됩니다. 만약 이 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 계약에서 다음의 두 가지를 구매하는 것이며, 사실상 미래 재화나 용역에 대한 대가를 기업에 미리 지급한 것입니다(K-IFRS 115 문단 B40).

- 원래 구매한 재화나 용역
- 미래에 무료 또는 할인된 재화나 용역의 권리('중요한 권리')

X사는 총 CU100,000의 상품을 판매하였고, 동시에 고객에게 향후 구매 시 사용할 수 있는 50% 할인 쿠폰을 부여하였습니다. 할인 쿠폰은 중요한 권리를 나타내므로, 이는 계약에서 구별되는 수행의무로 회계 처리합니다. X사는 '포트폴리오 접근법'을 사용하기로 결정했으며, 이는 재무제표에 미치는 영향이 비슷한 계약들의 포트폴리오에 적용한 경우와 개별 계약에 K-IFRS 115를 적용하는 것이 실질적으로 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상하기 때문입니다. K-IFRS 115 문단 74에 따라 거래 가격의 수행의무에 대한 배분은 상대적 개별 판매가격에 기초하여 배분됩니다. 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 합니다.

포트폴리오로서 선택권의 개별 판매가격의 결정:

50% 할인 쿠폰 = 추가 제품의 순 가격 × 할인율 × 사용 가능성

CU1,000(쿠폰을 사용하는 고객의 평균 지출액) × 60(발행한 쿠폰 수량) × 50%(할인율) × 75%(추정 사용 가능성) = CU22,500

거래 가격의 배분:

거래의 총 가치 = 최초 구매 가격 + 부여된 선택권의 가치

CU100,000 + CU22,500 (할인 쿠폰의 개별 판매가격) = CU122,500

거래 가격은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 중요한 권리에 배분:

거래 가격 = CU100,000

할인 쿠폰에 배분된 거래 가격

$CU22,500 / CU122,500 \times CU100,000 = CU18,367$

최초 구매시점회계처리:

(차) 현금 CU100,000

(대) 제품매출 CU81,633

(대) 계약 부채 - 할인 쿠폰 CU18,367

쿠폰 사용시점 회계처리:(차) 현금 CU22,500($CU1,000 \times 60 \times 50\% \times 75\%$)

(차) 계약 부채 - 할인 쿠폰 CU18,367

(대) 제품매출 CU40,867

회사는 쿠폰 사용과 관련하여 미행사 부분(breakage)금액을 받을 권리가 있다고 예상하는 지 여부를 결정하기 위해 변동대가 추정치의 계약 관련 가이드를 고려해야 합니다(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 인식합니다(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 인식합니다(K-IFRS 1115 문단 B46). 추정된 미행사 금액의 평가는 각 보고 기간마다 업데이트되어야 합니다. 추정된 미행사 금액의 변동분은 사용될 것으로 예상되는 잔여 쿠폰을 반영하기 위해 계약 부채의 조정으로 회계 처리합니다. 미사용 금액의 추정 및 이러한 추정치를 업데이트하는 것은 복잡할 수 있으며, 특히 쿠폰의 경우 상당한 기간 동안 유효하거나 만료되지 않을 수도 있습니다. 이러한 항목에 대한 회계 처리는 각 보고 기간마다 추정치를 업데이트하기 위해 상당한 양의 데이터 추적이 필요합니다. 경영진은 미사용 금액의 추정치를 업데이트할 때 고객의 선택권에 최초 배부된 개별 판매가격을 조정해서는 안 됩니다(예: 고객이 사용할 것으로 예상되는 쿠폰 수를 업데이트하는 경우).

2.6 고객 인센티브 – 구매 없이 제공되는 할인(Customer incentives - Discounts offered without purchase)

Background



유통업체 X사는 홈페이지에 쿠폰을 게재하여 X사의 모든 매장에서 CU50 이상 구매 시 5% 할인을 제공하는 프로모션을 시작했습니다. 쿠폰반영 전 X사의 유사한 거래에서 발생하는 마진을 고려할 때, X사는 IAS 37에 따라 인식해야 할 손실부담계약이 없다고 판단했습니다.

Issue



소매업체 X는 이러한 쿠폰을 어떻게 회계 처리할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

변동대가 [참조: 적용사례 사례 20, 21]

50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다. [참조: 적용사례 사례 40]

51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다. 예를 들면 반품권을 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다. [참조: 결론도출근거 문단 BC190-BC191]

52 고객이 약속한 대가의 변동 가능성은 계약에 분명히 기재할 수도 있다. 약속한 대가는 계약 조건과 더불어 다음 중 어느 하나의 상황에서도 변동될 수 있다.

- (1) 고객은 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침이나 특정 설명(서)에 근거하여 기업이 계약에 표시된 가격보다 적은 대가(금액)를 받아들일 것이라는 정당한 기대를 한다. 즉, 기업이 가격할인(price concessions)을 제

공할 것이라고 예상된다. 국가(법적 관할구역), 산업이나 고객에 따라 이러한 제안은 할인, 리베이트, 환불, 공제라고 말하기도 한다. [참조: 결론도출근거 문단 BC192]

- (2) 그 밖의 사실과 상황은 그 기업이 고객과 계약을 체결하는 시점에 고객에게 가격할인(price concessions)을 제공하려는 의도가 있다는 것을 나타낸다. [참조: 적용사례 사례 2, 3] [참조: 결론도출근거 문단 BC194]

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.

- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다.
- (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

Solution



쿠폰 발행은 고객과 구속력 있는 계약을 생성하지 않습니다. 쿠폰은 고객이 CU50을 초과하는 구매를 한 경우에만 사용 가능합니다. 따라서 X사는 쿠폰 배부 시 재무제표에서 부채를 인식해서는 안 되고, 고객이 쿠폰을 사용할 때만 거래 가격에 대한 조정(차감)으로 회계처리해야 합니다.

2.7 포인트 발급회사의 제품구매로만 사용 가능한 고객충성포인트: 수행의무의 배분으로 고려하는 경우

Background



- 유통업체 X사는 고객이 제품을 구매할 수 있는 매장과 웹사이트를 운영합니다.
- X사는 고객이 제품구매에 CU1을 사용할 때마다 1포인트를 부여하는 고객충성제도를 운영하고 있습니다.
- 적립된 포인트는 향후 제품구매 시 CU0.1 할인에만 사용할 수 있으며 현금으로 교환할 수 없습니다.
- X사는 과거 경험에 근거하여 포인트의 5%가 사용되지 않고 소멸될 것으로 예상합니다.
- X사는 해당 기간 동안 CU1,000 제품을 판매했으며, 고객은 해당 기간 동안 총 1,000개의 포인트를 적립하였습니다.

Issue



유통업체 X사는 고객에게 부여한 포인트를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

구별되는 재화나 용역

26 약속한 재화나 용역은 계약에 따라 다음 항목을 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업이 생산한 재화의 판매(예: 제조업자의 재고자산)
- (2) 기업이 구매한 재화의 재판매(예: 소매업자의 상품)
- (3) 기업이 구매한 재화 또는 용역에 대한 권리의 재판매(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이, 본인으로 활동하는 기업이 재판매하는 티켓)
- (4) 고객을 위해 계약상 합의한 업무의 수행
- (5) 재화나 용역을 언제라도 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 용역의 제공(예: 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는, 소프트웨어의 특정되지 않은 갱신(update))이나 고객이 결정하는 시점에 그 결정에 따라 재화나 용역을 사용할 수 있는 용역의 제공[참조: 결론도출근거 문단 BC91]
- (6) 다른 당사자가 재화나 용역을 고객에게 이전하도록 추천하는 용역의 제공(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이 다른 당사자의 대리인 역할 수행)
- (7) 고객이 자신의 고객에게 재판매하거나 공급할 수 있도록 기업이 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 고객에게 부여(예: 소매업자에게 제품을 판매한 기업이 그 소매업자에게서 그 제품을 구매하는 개인에게 추가 재화나 용역을 이전하기로 약속한다)[참조: 결론도출근거 문단 BC91, BC92, 적용사례 사례 12 경우 A,B]
- (8) 고객을 위하여 자산을 건설, 제조, 개발
- (9) 라이선스 부여 (문단 B52~B63B 참조)
- (10) 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 선택권 부여 (문단 B39~B43에서 기술한 바와 같이 이러한 선택권으로 고객에게 중요한 권리가 제공되는 경우)

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

B40 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무가 생기게 한다(예: 이 재화나 용역에 대해 그 지역이나 시장의 해당 고객층에게 일반적으로 제공하는 할인의 범위를 초과하는 할인). 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 기업은 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

거래가격을 수행의무에 배분함

74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC266] 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.

Solution



이 거래에는 X사가 두 가지 수행의무를 이행하는 것이 포함됩니다.

1. 구매한 제품의 공급
2. 포인트와 관련된 권리 제공. 이는 X사는 고객에게 향후 추가 제품을 구매할 수 있는 선택권(즉, 해당 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리)을 실질적으로 제공했기 때문입니다(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 때문입니다. K-IFRS 1115 문단 74에 따라 거래 가격의 수행의무에 대한 배분은 상대적 개별 판매가격에 기초하여 배분됩니다. 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 합니다.

선택권의 개별 판매 가격 결정:

향후 구매에 대한 총 할인 = 할인 × 적립된 포인트

CU0.10 × 1,000 포인트 = CU100

부여된 선택권의 개별 판매 가격 = 향후 구매에 대한 총 할인 - 예상 포인트 소멸분

CU100 - (5% × 1,000포인트 × CU0.10) = CU95

거래가격의 배분:

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

고객이 지불한 대가 = 최초 구매 가격 + 부여된 선택권의 개별 판매가격

= (CU1,000 + CU95)

= CU1,095

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

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

최초 구매 시 회계처리:

(차) 현금 CU1,000

(대) 제품매출 CU913

(대) 계약부채 - 고객충성 포인트 CU87

X사는 고객에게 제품이 판매될 때 CU913의 수익을 인식하고 나머지 CU87의 수익인식을 이연하여 고객이 포인트를 사용하거나 기간이 만료될 때 수익을 인식합니다. 회사는 포인트 사용과 관련하여 미행사 부분(breakage)금액을 받을 권리가 있다고 예상하는지 여부를 결정하기 위해 변동대가 추정치의 계약 관련 가이드를 고려해야 합니다[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 인식합니다(즉, 포인트가 사용될 때). 회사가 미행사 금액에 대한 받을 권리를 갖게 될 것이라고 예상하지 않는다면, 고객이 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식합니다[K-IFRS 1115 문단B46]. 추정된 미행사 금액의 평가는 각 보고기간마다 업데이트되어야 합니다. 추정된 미행사 금액의 변동분은 사용될 것으로 예상되는 잔여 포인트를 반영하기 위해 계약 부채의 조정으로 회계 처리합니다. 미사용 금액의 추정 및 이러한 추정치를 업데이트하는 것은 복잡할 수 있으며, 특히 포인트의 경우 상당한 기간 동안 유효하거나 만료되지 않을 수도 있습니다. 이러한 항목에 대한 회계 처리는 각 보고 기간마다 추정치를 업데이트하기 위해 상당한 양의 데이터 추적이 필요합니다. 경영진은 미사용 금액의 추정치를 업데이트할 때 고객의 선택권에 최초 배부된 개별 판매가격을 조정해서는 안 됩니다(예: 고객이 사용할 것으로 예상되는 포인트 수를 업데이트하는 경우).

2.8 다른 당사자에서만 사용가능한 고객충성제도

Background



유통업체 Y사는 항공사 B사와 협력하여 고객충성제도를 운영하는데, 고객이 Y사에서 상품을 CU1구매할 때마다 1 포인트를 제공합니다. 고객충성제도 회원은 항공권 구매 시에만 B사의 포인트를 사용할 수 있습니다.

각 포인트에 배분된 거래 가격은 개별판매 가격의 상대적 추정치로 CU0.01입니다. Y사는 사용된 포인트 1개당 CU0.009를 B사에 지급합니다.

Y사는 해당기간 동안 총 CU100만에 달하는 상품을 판매하고 100만 포인트를 부여하였습니다. Y사는 거래 가격의 CU10,000을 포인트에 배분하는데, 이는 발행된 포인트 수(100만)에 포인트당 배분된 거래 가격(CU0.01)을 곱하여 계산합니다.

Y사는 수행의무에 대하여 B사가 고객에게 포인트를 제공하도록 하는 것이며 K-IFRS 1115의 B34~B38항의 지침에 따라 이 거래에서 대리인으로 판단하였습니다.

Issue



유통업체 Y사는 고객에게 발급한 고객충성제도 포인트를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

구별되는 재화나 용역

26 약속한 재화나 용역은 계약에 따라 다음 항목을 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업이 생산한 재화의 판매(예: 제조업자의 재고자산)
- (2) 기업이 구매한 재화의 재판매(예: 소매업자의 상품)
- (3) 기업이 구매한 재화 또는 용역에 대한 권리의 재판매
(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이, 본인으로 활동하는 기업이 재판매하는 티켓)
- (4) 고객을 위해 계약상 합의한 업무의 수행
- (5) 재화나 용역을 언제라도 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 용역의 제공(예: 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는, 소프트웨어의 특정되지 않은 갱신(update))이나 고객이 결정하는 시점에 그 결정에 따라 재화나 용역을 사용할 수 있는 용역의 제공[참조: 결론도출근거 문단 BC91]
- (6) 다른 당사자가 재화나 용역을 고객에게 이전하도록 추천하는 용역의 제공(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이 다른 당사자의 대리인 역할 수행)
- (7) 고객이 자신의 고객에게 재판매하거나 공급할 수 있도록 기업이 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 고객에게 부여(예: 소매업자에게 제품을 판매한 기업이 그 소매업자에게서 그 제품을 구매하는 개인에게 추가 재화나 용역을 이전하기로 약속한다)[참조: 결론도출근거 문단 BC91, BC92, 적용사례 사례 12 경우 A,B]
- (8) 고객을 위하여 자산을 건설, 제조, 개발
- (9) 라이선스 부여 (문단 B52~B63B 참조)
- (10) 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 선택권 부여 (문단 B39~B43에서 기술한 바와 같이 이러한 선택권으로 고객에게 중요한 권리가 제공되는 경우)

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

B40 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무가 생기게 한다(예: 이 재화나 용역에 대해 그 지역이나 시장의 해당 고객층에게 일반적으로 제공하는 할인의 범위를 초과하는 할인). 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 기업은 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

거래가격을 수행의무에 배분함

74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC266] 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.

Solution



Y사는 포인트 수행의무에 대한 대리인이라는 결론을 내렸기 때문에 각 포인트 사용에 대해 유지하는 수수료로 수익을 측정합니다. 수수료는 CU1,000이며, 이는 포인트에 배분된 거래 가격(CU10,000)과 B사에 지불한 CU9,000의 차이입니다. Y사는 B사가 고객에게 고객충성 제도 포인트를 제공하도록 준비하겠다는 약속을 이행했기 때문에(Y사로부터 상품을 구매할 때) 고객에게 포인트를 이전할 때 수수료를 인식합니다.

2.9 다수의 당사자가 부담하는 고객충성제도

Background



유통업체 Z사는 호텔 C사와 협력하여 고객충성제도를 운영하며 고객이 Z사의 매장에서 구매한 상품 가격 CU1당 1 포인트를 부여합니다. 고객충성제도 이용 고객은 포인트를 C사의 호텔을 이용하거나 Z사의 상품을 향후 구매할 경우 할인 받는 것으로 이용할 수 있습니다. 각 포인트에 배분된 거래 가격은 상대적인 추정 개별 판매가격을 기준으로 CU0.01입니다. Z사는 총 CU1백만의 자사 상품을 판매하고 이 기간 동안 100만 포인트를 부여하였습니다. Z사는 발행된 포인트 수(100만)를 포인트당 배분된 거래 가격(CU0.01)과 곱하여 CU10,000를 포인트의 거래 가격으로 배분하였습니다. Z사는 향후 고객이 C사에서 호텔을 이용할 때 포인트를 사용하지 않기로 선택할 경우, 자사의 재화나 용역을 제공할 준비가 되어 있어야 하므로 포인트 부여 시점에 수행의무를 이행하지 않았다고 판단하였습니다.

Issue



유통업체 Z사는 고객에게 발급한 로열티 포인트를 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

구별되는 재화나 용역

26 약속한 재화나 용역은 계약에 따라 다음 항목을 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업이 생산한 재화의 판매(예: 제조업자의 재고자산)
- (2) 기업이 구매한 재화의 재판매(예: 소매업자의 상품)
- (3) 기업이 구매한 재화 또는 용역에 대한 권리의 재판매
(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이, 본인으로 활동하는 기업이 재판매하는 티켓)
- (4) 고객을 위해 계약상 합의한 업무의 수행
- (5) 재화나 용역을 언제라도 제공할 수 있는 상태에 있어야 하는 용역의 제공[예: 사용할 수 있을 때 고객이 사용하면 제공되는, 소프트웨어의 특정되지 않은 갱신(update)]이나 고객이 결정하는 시점에 그 결정에 따라 재화나 용역을 사용할 수 있는 용역의 제공[참조: 결론도출근거 문단 BC91]
- (6) 다른 당사자가 재화나 용역을 고객에게 이전하도록 추천하는 용역의 제공(예: 문단 B34~B38에서 기술한 바와 같이 다른 당사자의 대리인 역할 수행)
- (7) 고객이 자신의 고객에게 재판매하거나 공급할 수 있도록 기업이 미래에 제공할 재화나 용역에 대한 권리를 고객에게 부여(예: 소매업자에게 제품을 판매한 기업이 그 소매업자에게서 그 제품을 구매하는 개인에게 추가 재화나 용역을 이전하기로 약속한다)[참조: 결론도출근거 문단 BC91, BC92, 적용사례 사례 12 경우 A,B]
- (8) 고객을 위하여 자산을 건설, 제조, 개발
- (9) 라이선스 부여 (문단 B52~B63B 참조)
- (10) 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 선택권 부여 (문단 B39~B43에서 기술한 바와 같이 이러한 선택권으로 고객에게 중요한 권리가 제공되는 경우)

추가 재화나 용역에 대한 고객의 선택권

B40 계약에서 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무가 생기게 한다(예: 이 재화나 용역에 대해 그 지역이나 시장의 해당 고객층에게 일반적으로 제공하는 할인의 범위를 초과하는 할인). 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 기업은 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식한다.

거래가격을 수행의무에 배분함

74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC266] 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.

Solution



Z사는 포인트가 발행될 때, 포인트로 배분된 거래가격 CU10,000을 수익으로 인식하지 않아야 합니다. 이는 수행의무를 이행하지 않았기 때문이며, 동 포인트 잔액은 계약부채로 계상해야 합니다. Z사는 고객이 Z사의 매장에서 포인트를 사용하는 시점, 또는 수행의무가 C사로 이전되는 시점, 또는 포인트가 소멸되는 시점에 수익으로 인식합니다. 고객이 해당 포인트를 C사의 호텔을 이용하는 것으로 사용하기로 선택할 경우 Z사는 본인인지 대리인인지 평가해야 합니다.

2.10 상품권 회계처리

Background



유통업체 X사는 자사 상품의 매출 증진을 위하여 상품권을 발행하고 있습니다. 소비자는 현금으로 상품권을 구매할 수 있고, 상품권을 보유한 소비자는 유효기간내에 상품권을 사용하여 X사에서 상품을 구매할 수 있습니다.

Issue



유통업체 X사는 상품권을 발행하고, 소비자가 사용하는 시점에 어떻게 회계처리를 해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

수행의무의 이행

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

표시

106 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하기 전에 고객이 대가를 지급하거나 기업이 대가(금액)를 받을 무조건적인 권리(수취채권)를 갖고 있는 경우에 기업은 지급받은 때나 지급받기로 한 때(둘 중 이른 시기)에 그 계약을 계약부채로 표시한다. 계약부채는 기업이 고객에게서 받은 대가[또는 지급받을 권리가 있는 대가(금액)]에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전하여야 하는 기업의 의무이다.

K-IFRS 1001호 재무제표 표시

유동부채

69 부채는 다음의 경우에 유동부채로 분류한다.

(1) 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상하고 있다. [참조: 문단 70]

(2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다. [참조: 문단 71]

(3) 보고기간 후 12개월 이내에 결제하기로 되어 있다. [참조: 문단 71-76]

(4) 보고기간말 현재 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않다. [참조: 문단 74-76, 결론도출근거 문단 BC38P]

그 밖의 모든 부채는 비유동부채로 분류한다.

Solution



고객이 구매한 상품권은 고객이 미래에 구매할 재화나 용역에 대한 선금금 성격이며, X사는 고객에게서 이미 받은 대가(상품권)에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전하여야 하는 의무가 있습니다. X사는 상품권 판매시에 계약부채(상품권부채 혹은 선수금 등)로 계상하고, 해당 수행의무를 이행하는 시점(소비자가 상품권을 사용하여 상품이나 용역을 구매하는 점)에 부채를 제거하고 수익을 인식합니다. 그리고 해당 상품권에 대해서 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않기 때문에 유동부채로 분류합니다.

2.11 교통유발부담금 회계처리

Background



유통업체 X사는 도시교통정비 촉진법에 따른 교통유발부담금 납부대상인 매장을 운영하고 있습니다. 교통유발부담금의 내용은 아래와 같습니다.

- 도입취지: 교통유발 원인자에게 경제적 부담을 부과하여 교통량 감축을 유도하고 대중교통개선사업의 재원을 확보할 목적으로 1990년에 도입
- 부과대상 및 기준: 도시교통정비지역(인구 10만명 이상의 도시)의 시설물로 해당 시설물의 각종 바닥면적을 합한 면적이 1,000㎡이상의 시설물에 대하여 매년 납부하여야 함
- 부과산식: 시설물의 각 층 바닥면적의 합계(㎡) × 단위부담금 × 교통유발계수
- 부과기준일 및 납부기간

부과기준일	매년 7월 31일
부과기간	전년도 8월 1일~ 해당연도 7월 31일까지
납부기간	10월 16일 ~ 10월 31일

- 납부의무자: 부과기준일에 해당 시설물을 소유한 자(단, 부담금의 부과기간 중 부과대상 시설물의 매매·증여 또는 경매 등으로 그 소유권이 이전된 경우에 양수자가 일할계산신청을 하면 소유기간별로 일할계산하여 양도자와 양수자에게 부담금이 각각 고지됩니다. 양수자가 일할계산신청을 하지 않은 경우 양수자에게 부담금을 납부할 의무가 존재합니다.)

Issue



유통업체 X사는 교통유발부담금에 대한 회계처리를 어떻게 할까요?

Reference



기업회계기준해석서 2121호 부담금

8 부담금부채를 발생시키는 의무발생사건은 법규에 명시된 부담금 납부를 유발하는 활동이다. 예를 들어, 부담금 납부를 유발하는 활동이 당기의 수익 창출이고 부담금의 계산은 전기에 창출된 수익에 기초한다면, 그 부담금에 대한 의무발생사건은 당기의 수익 창출이다. 전기의 수익 창출은 현재의무를 발생시키는 데에 필요하지만 충분하지는 않다.

11 만일 의무발생사건이 일정 기간에 걸쳐 발생한다면(즉, 법규에 명시된 부담금 납부를 유발하는 활동이 일정 기간에 걸쳐 발생한다면), 부담금부채를 점진적으로 인식한다. 예를 들어, 의무발생사건이 일정 기간에 걸친 수익 창출이라면, 대응하는 부채는 그 수익을 창출함에 따라 인식한다.

〈도시교통정비 촉진법〉

제36조(교통유발부담금의 부과·징수)

- ① 시장은 도시교통정비지역에서 교통혼잡의 원인이 되는 시설물의 소유자로부터 매년 교통유발부담금(이하 “부담금”이라 한다)을 부과·징수할 수 있다.
- ② 부담금의 부과대상은 제3조제1항제1호에 해당하는 지역에 있는 시설물로서 해당 시설물의 각 층 바닥면적을 합한 면적(제8항에 따라 부담금을 부과하지 아니하는 시설물에 해당하는 면적을 포함한다)이 대통령령으로 정하는 규모 이상의 것으로 한다. <개정 2013. 5. 22., 2014. 5. 21.>
- ③ 부담금의 부과대상자는 부담금의 부과기준일 당시 제2항에 따른 부담금의 부과대상 시설물(이하 “부과대상 시설물”이라 한다)의 소유자로 한다. <신설 2013. 8. 6.>
“(이하 생략)”

〈도시교통정비 촉진법 시행령〉

제21조(부담금의 부과 기준일 및 납부기간)

- ① 부담금의 부과기간은 매년 전년도 8월 1일부터 해당 연도 7월 31일까지로 하고, 부과 기준일은 매년 7월 31일로 하며, 납부기간은 매년 10월 16일부터 10월 31일까지로 한다. 〈개정 2010. 6. 10.〉
- ② 부과기간이 1년이 되지 아니한 경우에는 월단위로 계산하되, 남은 일수가 있는 경우에는 일할계산(日割計算)한다. 이 경우 월단위 계산 또는 일할계산 시 소수점 두 자리 미만은 버린다.

제23조(소유권 이전 시의 부담금의 부과)

- ① 부담금의 부과기간 중 부과대상 시설물의 매매·증여 또는 경매 등으로 그 소유권이 이전된 경우 부과대상 시설물의 소유자에게는 해당 부과대상 시설물을 취득한 자의 신청을 받아 그 소유 기간별로 일할계산하여 부담금을 부과한다.
- ② 제1항의 경우 일할계산의 신청은 부과대상 시설물을 취득한 자가 부담금의 납부 고지를 받은 날부터 10일 이내에 국토교통부령으로 정하는 신청서에 소유권의 변동 사실을 증명할 수 있는 서류를 첨부하여 신청하여야 한다. 〈개정 2013. 3. 23.〉
- ③ 부과대상 시설물을 취득한 자가 제2항에 따른 일할계산 신청을 하지 아니한 경우 그 부과대상 시설물을 취득한 자는 해당 부과대상 시설물을 양도한 자가 소유한 기간에 해당하는 부담금을 납부할 의무를 승계한다.

[전문개정 2008. 12. 31.]

〈대법원 판례 (94누4448 교통유발부담금부과처분취소)〉

구 도시교통정비촉진법(1992.12.8. 법률 제4533호로 전문 개정되기 전의 것) 제11조의4 및 구 도시교통정비촉진법시행령(1991.9.6. 대통령령 제13460호로 개정되기 전의 것) 제9조의5 내지 제9조의9 등 관계규정을 종합하면, 교통유발부담금은 교통을 유발시키는 양 측 부과기준일 이전 1년의 단위기간 중 부과대상자가 교통유발의 원인이

되는 시설물을 소유한 기간에 따라 안분계산하여 부과함이 타당한 것이지, 단위기간 중의 어느 한 시점 즉 부과기준일에 교통유발요인이 있다 하여 단위기간마다 부과하는 부담금 전액을 부과할 수는 없고, 또한 교통유발부담금은 시설물의 사용형태를 따지지 아니하고 시설물을 소유한 자체를 교통유발요인으로 보아 이를 부과하는 것이다.

Solution



교통유발부담금은 시설물을 소유한 기간에 따라 납부해야 하는 의무가 발생합니다(단, 현행 법령에 따른 사항으로 법령의 변경 여부에 대해 검토가 필요합니다). 따라서 교통유발부담금의 부과기간이 전년도 8월 1일부터 해당연도 7월 31일까지이며, 기업회계기준해석서 제2121호 문단 11에 따라 의무발생사건이 일정 기간에 걸쳐 발생하는 것으로 보아 부과기간에 걸쳐 부담금부채를 점진적으로 인식하는 것이 타당합니다.

2.12 감독당국 과징금 회계처리

Background



유통업체 X사는 보고기간말 현재 과거 특정제품 판매가 담합과 관련되어 감독당국으로부터 조사를 받고 있습니다. 보고기간말 이후 재무제표 발행 승인일 전, 감독당국으로부터 심사보고서를 수령하였습니다. 심사보고서에는 다음의 내용이 포함되어 있습니다.

- 과거기간에 대한 특정제품 판매관련 타 유통업체와 부당한 공동 행위에 대하여 조사를 수행
- 조사 결과 해당행위에 대한 위법성이 판단되며, 과징금을 부과한다는 심사관의 조치의견이 기재됨
- 부과율은 8.5%~10% 이며, 관련 매출은 과거 6년간 발생한 특정제품 매출액

Issue



유통업체 X사는 감독당국으로부터 수령한 심사보고서에 대해서 어떻게 회계처리 할까요?

Reference

K-IFRS 1037호 총당부채, 우발부채, 우발자산

총당부채

14 총당부채는 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에 인식한다.

- (1) 과거사건의 결과로 현재의무(법적의무나 의제의무)가 존재한다. [참조: 문단 17-22]
- (2) 해당 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 있는 자원을 유출할 가능성이 높다. [참조: 문단 23, 24]
- (3) 해당 의무를 이행하기 위하여 필요한 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다. [참조: 문단 25, 26] [참조: 실무지침 C 사례 1-4, 5B, 8, 10(2)]

위의 요건을 충족하지 못할 경우에는 총당부채로 인식할 수 없다. [참조: 실무지침 C 사례 5A, 6, 7, 10(1), 11A, 11B]

현재의무

15 드물지만 현재의무가 있는지 분명하지 않은 경우가 있다. 이 경우에는 사용할 수 있는 증거를 모두 고려하여 보고기간 말에 현재의무가 존재할 가능성이 존재하지 않을 가능성보다 높으면 (more likely than not) 과거사건이 현재의무를 생기게 한 것으로 본다.

16 대부분의 경우에 과거사건[참조: 문단 17-22]이 현재의무를 생기게 하는지는 분명하다. 드물지만 진행 중인 소송과 같이 어떤 사건이 실제로 일어났는지 또는 해당 사건으로 현재의무가 생겼는지 분명하지 않은 경우가 있다. 이러한 경우에는 사용할 수 있는 증거(예: 전문가의 의견)를 모두 고려하여 보고기간 말에 현재의무가 존재하는지를 판단한다. 이 때 보고기간후사건이 제공하는 추가 증거도 고려한다.[참조: K-IFRS 1010] 고려한 증거를 바탕으로 다음과 같이 처리한다.

- (1) 보고기간 말에 현재의무가 존재할 가능성이 존재하지 않을 가능성보다 높고 인식기준을 충족하는 경우에는 총당부채를 인식한다.
- (2) 보고기간 말에 현재의무가 존재하지 않을 가능성이 높더라도 경제적 효익이 있는 자원을 유출할 가능성이 희박하지(remote) 않다면 우발부채를 공시한다(문단 86 참조).

과거사건

17 현재의무[참조: 문단 15, 16]가 생기게 하는 과거사건을 의무발생사건이라고 한다. 의무발생사건이 되려면 해당 사건으로 생긴 의무의 이행 외에는 현실적인 대안이 없어야 한다. 다음의 (1)이나 (2)의 경우만 이에 해당한다.

- (1) 의무의 이행을 법적으로 집행할 수 있는 경우 [참조: 실무지침 C 사례 1, 2A, 3, 6, 10]
- (2) 의제의무와 관련해서는 기업이 해당 의무를 이행할 것이라는 정당한 기대를 상대방에게 갖도록 하는 경우 [참조: 실무지침 C 사례 2B, 4, 5B] [참조: 실무지침 C 사례 5A, 6, 7, 10(1), 11A, 11B]

의무의 신뢰성 있는 추정

25 추정치의 사용[참조: 개념체계 문단 4.19]은 재무제표 작성에 반드시 필요하며 재무제표의 신뢰성을 떨어뜨리지 않는다. 이는 총당부채의 경우에 더욱 그렇다. 총당부채의 특성상 재무상대표[참조: 개념체계 문단 4.4-4.7]의 다른 항목보다 불확실성이 더 크기 때문이다. 극히 드문 경우를 제외하고는 가능한 결과의 범위를 판단할 수 있으므로 총당부채를 인식할 때 충분히 신뢰성 있는 금액을 추정할 수 있다.

26 극히 드문 경우로 신뢰성 있는 금액의 추정을 할 수 없는 때에는 부채로 인식하지 않고 우발부채로 공시한다(문단 86 참조).

Solution



유통업체 X사는 보고기간말 심사보고서 수령내역에 대해서 총당부채를 인식합니다.

보고기간 말 총당부채 인식여부

- 과거사건이 존재(과거 특정 제품을 판매하였고, 이에 대한 공정거래위원회의 조사가 진행 중)하고, 회사가 이를 위반하여 과징금이 부과되었다면, 보고기간말 의무가 존재합니다.
- 총당부채 기준서 제1037호 문단 14에 따라 현재의 의무가 존재하고, 자원의 유출이 발생할 가능성이 높고, 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있는 조건 만족 시 인식하므로, BS일 현재 총당부채가 존재하는지 여부에 대한 검토가 필요합니다.

총당부채 설정금액의 추정

총당부채 기준서 제1037호 문단 25호에 따라 극히 드문 경우를 제외하고는 가능한 결과의 범위를 판단할 수 있으므로 총당부채를 인식할 때 충분히 신뢰성 있는 금액을 추정해야 합니다(극히 드문 경우는 우발부채 공시).

03

기타 수익 거래



3.1 프랜차이즈 본사 수익인식 – 제품의 할인 판매

Background



프랜차이즈 본사인 X사는 일반적으로 1벌당 가격이 CU 100인 의류를 판매하는 회사이며 프랜차이즈 사업의 체계적 진출을 가속화하기 위하여 CU 120,000의 Upfront fee를 받고 프랜차이즈 업체에게 5년간의 프랜차이즈 운영권을 부여하고 있습니다. 그리고 이러한 프랜차이즈 계약의 일환으로 X사는 계약 기간 동안 프랜차이즈 업체에게 CU 70에 상품을 판매하기로 하였으며, 이는 제3자에게 시장에서 일반적으로 판매하는 가격에서 30% 할인된 가격입니다. 이 시점에서 프랜차이즈 업체에게 다른 서비스는 제공되지 않습니다.

X사는 브랜드 라이선스의 개별 판매가격을 CU 100,000으로 계산하였습니다. 그리고 시장가격 대비 30% 할인된 가격으로 상품을 구입할 수 있는 실질적인 권리의 경우 프랜차이즈 업체의 미래 예상 구매 수량으로부터 할인 받을 예상 금액을 기반으로 개별 판매가격을 추정하기로 하였습니다. 프랜차이즈 업체가 구입할 수량은 1,000벌로 예상되므로 할인액 CU 30,000을 할인 받을 수 있는 권리의 개별 판매가격으로 추정하였습니다..

Issue



X사는 이 계약을 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

거래가격을 수행의무에 배분함

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

74 거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 문단 76~80에 따라 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC266] 다만 문단 81~83(할인액의 배분)과 문단 84~86(변동금액이 포함된 대가의 배분)에서 정한 경우는 제외한다.

개별 판매가격에 기초한 배분

76 거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분한다.[적용사례 사례 52]

77 개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격이다. 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격이다. 재화나 용역의 계약상 표시가격이나 정가는 그 재화나 용역의 개별 판매가격일 수 있지만, 개별 판매가격으로 간주되어서는 안 된다.

78 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면, 문단 73의 배분 목적에 맞게 거래가격이 배분되도록 개별 판매가격을 추정한다. 개별 판매가격을 추정할 때, 합리적인 범위에서 구할 수 있는 모든 정보(시장조건, 기업 특유 요소, 고객이나 고객층에 대한 정보 포함)를 고려한다. 이때, 관측 가능한 투입변수들을 최대한 사용하고 비슷한 상황에서는 추정방법을 일관되게 적용한다. [참조: 결론도출근거 문단 BC268-BC269][참조: 결론도출근거 문단 BC274-BC276]

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

- (1) 시장평가 조정 접근법: 기업이 재화나 용역을 판매하는 시장을 평가하여 그 시장에서 고객이 그 재화나 용역에 대해 지급하려는 가격을 추정할 수 있다. 비슷한 재화나 용역에 대한 경쟁자의 가격을 참조하고 그 가격에 기업의 원가와 이윤을 반영하기 위해 필요한 조정을 하는 방법을 포함할 수도 있다.
- (2) 예상원가 이윤 가산 접근법: 수행의무를 이행하기 위한 예상원가를 예측하고 여기에 그 재화나 용역에 대한 적절한 이윤을 더할 수 있다.
- (3) 잔여접근법: 재화나 용역의 개별 판매가격은 총 거래 가격에서 계약에서 약속한 그 밖의 재화나 용역의 관측 가능한 개별 판매가격의 합계를 차감하여 추정할 수 있다. 그러나 잔여접근법은 다음 기준 중 어느 하나를 충족하는 경우에만, 문단 78에 따라 재화나 용역의 개별 판매가격 추정에 사용할 수 있다.[참조: 결론도출 근거 문단 BC270-BC273]
 - (가) 같은 재화나 용역을 서로 다른 고객들에게 (동시에 또는 가까운 시기에) 광범위한 금액으로 판매한다 (과거 거래나 그 밖의 관측 가능한 증거로 하나의 대표적인 개별 판매가격을 분간할 수 없어 판매가격이 매우 다양하다).
 - (나) 재화나 용역의 가격을 아직 정하지 않았고 과거에 그 재화나 용역을 따로 판매한 적이 없다(판매가격이 불확실하다).[적용사례 사례 34 경우 B,C]

Solution



X사는 프랜차이즈 계약을 통해 5년 동안의 브랜드 라이선스와 시장 가격 대비 30% 할인된 가격으로 상품을 구입할 수 있는 실질적인 권리를 이전하였으며 이는 두 가지 수행의무로 식별이 됩니다. 따라서 CU 120,000의 거래 가격은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 두 가지 수행 의무에 배분되어야 합니다.

두 가지 수행의무에 대한 상대적 개별 판매가격은 다음과 같이 계산됩니다:

- 라이선스 = CU 92,308($\text{CU } 120,000 \times \text{CU } 100,000 \div \text{CU } 130,000$)
- 실질적 권리 = CU 27,692($\text{CU } 120,000 \times \text{CU } 30,000 \div \text{CU } 130,000$)

프랜차이즈 업체는 자신들이 권리를 보유하고 있는 브랜드에 대하여 프랜차이즈 본사가 중요한 영향을 미칠 수 있는 활동을 수행할 것이라는 합리적인 기대를 하게 됩니다. 그리고 프랜차이즈 업체는 프랜차이즈 기간 동안 브랜드와 이미지의 긍정적이거나 부정적인 효과에 직접적으로 노출이 됩니다. 따라서 프랜차이즈 권리에서 발생하는 수익은 프랜차이즈 계약 기간 동안 인식해야 하며 상품에 대하여 할인 받을 권리는 상품이 판매될 때 인식됩니다.

3.2 프랜차이즈 본사 수익인식 – 라이선스와 유형자산 제공

Background



X사는 프랜차이즈 업체가 운영하는 레스토랑의 프랜차이즈 본사입니다. X사는 계약 체결 시 프랜차이즈 업체에게 환불되지 않는 Upfront fee로 CU 200,000을 지급하도록 요구하였습니다. 프랜차이즈 업체는 X사의 브랜드 이름, 컨셉 및 메뉴를 사용하여 2년 동안 레스토랑을 운영할 권리를 얻으며 해당 기간 동안 X사는 브랜드를 유지하기 위하여 홍보 및 지역 광고를 해야 합니다. 또한 X사는 브랜드화 된 전면 설비, 조리 기구 및 금전 등록기를 제공하며 이들의 가치는 CU 50,000(해당 상품들의 개별 판매가격)입니다.

Issue



X사는 이 계약에 대한 수익을 어떻게 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

부록 B. 적용지침

환불되지 않는 선수수수료(와 일부 관련 원가)

B48 어떤 계약에서는 기업은 환불되지 않는 선수수수료를 계약 개시시점이나 그와 가까운 시기에 고객에게 부과한다. 예를 들면 헬스클럽 회원계약 가입수수료, 통신계약의 가입수수료, 일부 용역계약 준비수수료, 일부 공급계약의 개시수수료가 이에 해당한다.

B49 이러한 계약에서 수행의무를 식별하기 위해 수수료가 약속한 재화나 용역의 이전에 관련되는지를 판단한다. 많은 경우에 환불되지 않는 선수수수료가 계약 개시시점이나 그와 가까운 시기에 기업이 계약을 이행하기 위하여 착수해야 하는 활동에 관련되더라도, 그 활동으로 고객에게 약속한 재화나 용역이 이전되지는 않는다(문단 25 참조). 오히려 선수수수료는 미래 재화나 용역에 대한 선수금이므로, 그 미래 재화나 용역을 제공할 때 수익으로 인식한다.[적용사례 사례 53, 16] 계약을 갱신할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 문단 B40에서 기술한 중요한 권리를 고객에게 제공한다면, 수익 인식기간은 최초 계약기간보다 연장될 것이다.

B50 환불되지 않는 선수수수료가 재화나 용역에 관련된다면, 문단 22~30에 따라 이 재화나 용역을 별도의 수행의무로 회계처리할지를 판단한다.

B51 기업은 환불되지 않는 수수료를 계약 준비(set up)(또는 문단 25에서 기술한 그 밖의 관리 업무)에 드는 원가 보상의 일환으로 부과할 수 있다. 그 준비활동이 수행의무를 이행하는 것이 아니라면, 문단 B19에 따라 진행률을 측정할 때 그 활동(과 관련 원가)을 무시한다. 이는 준비활동 원가가 고객에게 용역을 이전하는 것을 나타내지 않기 때문이다. 계약을 준비할 때 드는 원가가 문단 95에 따라 인식해야 하는 자산이 되는지를 판단한다.

Solution



X사는 다음과 같은 두 가지 수행 의무를 식별하였습니다: (1) 라이선스 제공 약속 (2) 설비 및 기구의 이전 약속.

프랜차이즈 업체는 자신들이 권리를 보유하고 있는 브랜드에 대하여 프랜차이즈 본사가 중요한 영향을 미칠 수 있는 활동을 수행할 것이라는 합리적인 기대를 하게 됩니다. 그리고 프랜차이즈 업체는 프랜차이즈 기간 동안 브랜드와 이미지의 긍정적이거나 부정적인 효과에 직접적으로 노출이 됩니다. 따라서 X사는 프랜차이즈 권리에서 발생하는 수익을 프랜차이즈 계약 기간 동안 정액법으로 인식하며 설비 및 기구에서 발생하는 수익은 통제가 이전되는 시점에 인식합니다.

계약 체결 시점에는 고객에게 이전되는 상품이나 서비스가 없으므로 Upfront fee가 환불이 되지 않더라도 수익은 인식되지 않습니다. 즉, X사는 해당 수수료가 수행 의무의 이행과 관련 없기 때문에 Upfront fee가 환불이 되지 않더라도 이를 받는 시점에 수익을 인식해서는 안 됩니다. 환불되지 않는 수수료는 향후 제공할 상품이나 서비스에 대한 선금금이며 이는 계약에서 식별된 별도의 수행 의무에 대한 거래 가격으로 배분되어야 합니다.

설비 및 기구의 개별 판매가격이 CU 50,000이고 라이선스의 개별 판매가격이 CU 150,000이라고 가정한다면 X사는 설비 및 기구의 통제 이전 시점에 CU 50,000을 인식하고 라이선스에 대해서는 2년에 걸쳐 CU 150,000을 인식합니다.

3.3 백화점 임대 매장 관련 회계처리

Background



X사는 임대 매장이 포함되어 있는 규모가 큰 백화점을 운영하고 있습니다. X사는 임차인에게 백화점 내의 서비스 공간, 판매 직원, 판매 장비 및 재고 보관 창고를 제공합니다. 또한 X사는 최종 소비자로부터 받은 결제 대금 수금을 포함하여 전반적인 상품의 판매를 관리합니다.

임차인은 매년 CU 10,000의 고정 수수료와 매장에서 판매된 상품 매출의 20%에 해당하는 수수료를 X사에게 지급합니다. 임차인은 판매할 상품과 소비자 판매가격을 결정하며 다른 매장에 있는 재고를 임차 매장으로 이동시킬 수 있는 권리를 보유합니다. 시즌이 끝날 때, 임차인은 판매되지 않은 상품을 회수해야 합니다.

X사는 임차인에게 제공한 공간의 위치를 언제든지 변경할 수 있는 권리가 있고 이러한 자산 대체권의 행사에서 경제적으로 효익을 얻게되므로 해당 계약은 리스로 식별되지 않습니다.

Issue



X사는 이 계약을 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

부록 B. 적용지침

본인 대 대리인의 고려사항

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

용역의 일부에 대해서는 본인이지만 그 밖의 재화나 용역에 대해서는 대리인일 수 있다.[적용사례 사례 48A]

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

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

B35 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인이다. 그러나 재화의 법적 소유권이 고객에게 이전되기 전에 기업이 일시적으로만 법적 소유권을 획득한다면, 기업이 반드시 정해진 재화를 통제하는 것은 아니다. 기업이 본인인 경우에 스스로 그 정해진 재화나 용역을 제공할 수행의무를 이행할 수 있거나, 본인을 대신하여 그 수행의무의 일부나 전부를 다른 당사자(예: 하도급자)가 이행하도록 고용할 수도 있다.

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

- (1) 다른 당사자에게서 받은 재화 또는 다른 자산으로서, 이후 그대로 고객에게 이전하는 것[적용사례 사례 47]
- (2) 다른 당사자가 수행할 용역에 대한 권리로서, 기업이 자신을 대신하여 그 당사자가 고객에게 용역을 제공하도록 지시할 수 있는 능력을 주는 것[적용사례 사례 46A]
- (3) 다른 당사자에게서 받은 재화나 용역으로서, 이후 기업이 고객에게 정해진 재화나 용역을 공급하는 경우에 이를 다른 재화나 용역과 결합하는 것. 예를 들면 기업이 고객과 계약한 정해진 재화나 용역을 제공하기 위해 다른 당사자가 공급하는 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공하는 경우에(문단 29(1) 참조) 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업은 정해진 재화나 용역을 통제한다.[적용사례 사례 46] 이는 기업이 정해진 재화나 용역(다른 당사자에게서 받은 재화

나 용역을 포함함)의 투입물을 처음 통제하게 되고 정해진 재화나 용역인 결합산출물을 창출하는 데 그것을 사용하도록 지시하기 때문이다.

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

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

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

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

그 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있음을 나타낼 수 있다.

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

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

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

Solution



이 계약에서 특정된 상품이나 서비스는 임대 매장에서 판매되는 물건들입니다. X사는 판매되는 물건에 대해 어느 시점에서도 통제권을 갖지 않습니다. 비록 X사가 최종 소비자들과 거래를 하지만 가격을 결정하거나 재고 위험을 부담하지 않습니다. 따라서 X사는 최종 고객에게 판매할 때 대리인으로 활동하며, 이는 임차인에게 제공하는 서비스에 대한 대가로 수수료를 받는 것입니다.

X사는 임차인으로부터 받을 수수료를 수익으로 인식하며 임차인의 상품 판매로 인한 총 매출을 수익으로 인식하지 않습니다.

3.4 소비세 및 세금에 대한 회계처리

Background



● Example A

X사는 자동차를 수입하고 영업을 통해 고객들에게 판매하는 업체이며, 차량을 수입할 때 개별소비세를 납부합니다. 개별소비세법상 납세의무자는 회사이며 회사가 고객으로부터 세금을 징수할 권리와 의무는 없습니다. 차량의 수입시점과 판매시점에 적용되는 개별소비세는 다를 수 있으나 만일 회사가 판매 시점의 세율을 반영하여 판매가격을 조정하더라도 수입시점에 납부한 세액과의 차액을 과세당국에 추가로 납부할 의무는 없고 환급 받을 권리도 없습니다.

그리고 X사는 판매 부진 등의 사유로 판매되지 않은 재고에 대해서는 세금을 환급 받을 수 없지만 개별소비세법 제20조에 따라 품질 불량 등으로 차량이 판매가 불가능하다면 이미 납부한 세금을 과세당국으로부터 환급 받을 수 있습니다.

● Example B

Y사는 다양한 지역에 있는 고객에게 제품을 판매하는 업체입니다. 특정 지역에서는 제조업체가 판매한 제품 수량에 따라 계산된 판매세를 납부합니다. 납부 의무를 발생시키는 사건은 고객에 대한 각 개별 판매입니다. 세금은 고객에게 발행되는 invoice에 별도로 구분하여 기재되며, 세율이 증가할 경우 고객에게 부과되는 세금도 증가합니다. 제조업체는 채권을 회수하지 못할 경우 세금을 환급 받습니다.

Issue



X사와 Y사는 고객으로부터 수취한 세금에 대하여 총액으로 수익과 비용을 인식 또는 제3자(정부 기관 등)에게 납부하는 금액은 제외하고 순액으로 수익을 인식해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

거래가격을 산정함

47 거래가격을 산정하기 위해서는 계약 조건과 기업의 사업 관행을 참고한다. 거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이며, 제삼자를 대신해서 회수한 금액(예: 일부 판매세)은 제외한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC188A-BC188D] 고객과의 계약에서 약속한 대가는 고정금액, 변동금액 또는 둘 다를 포함할 수 있다[참조: 결론도출근거 문단 BC385X-BC385Z].

K-IFRS 1002호 재고자산

매입원가

11 재고자산의 매입원가는 매입가격에 수입관세와 제세금(과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액은 제외), 매입운임, 하역료 그리고 완제품, 원재료 및 용역의 취득과정에 직접 관련된 기타 원가를 가산한 금액이다. 매입할인, 리베이트 및 기타 유사한 항목은 매입원가를 결정할 때 차감한다.

Solution



기업은 종종 고객으로부터 제3자에게 납부해야 하는 금액(정부 기관 등에 납부하는 세금)을 수취합니다. 고객으로부터 수취한 세금에는 소비세 및 부가가치세 등이 포함될 수 있습니다. 제3자를 대신하여 수취한 금액은 거래 가격에 포함되지 않습니다. 이러한 상황에서 기업은 정부의 대리인입니다. 판매가 아닌 생산에 기반한 세금은 일반적으로 생산자가 부담하며 고객에게 부과되지 않습니다. 생산에 기반한 세금을 납부할 의무가 있는 기업은 해당 세금의 주체이며 따라서 해당 세금을 운영 비용으로 인식하고 수익에는 영향을 미치지 않습니다.

경영진은 각 유형의 세금을 관할 지역별로 평가하여 이러한 금액을 수익에서 차감할 것인지 아니면 운영 비용으로 인식할 것인지 결정해야 합니다. 특정 지역의 세금 관련 법률에 명시된 세금의 의도 또한 고려해야 합니다.

세금의 명칭(예: 판매세 또는 소비세)은 기업이 세금의 주체인지 대리인인지 평가할 때 항상 결정적이지 않습니다. 고객이 부과된 세금 금액을 아는지 여부도 분석에 필수적이지는 않습니다. 경영진은 관련 지역의 세금 및 세법의 기본 특성을 살펴보고 기업이 주로 세금을 납부할 의무가 있는지 아니면 세금이 고객에게 부과되는지를 결정해야 합니다. 이는 특히 다양한 세금 제도가 있는 여러 지역에서 운영하는 기업에게 중요한 작업이 될 수 있습니다.

다음은 세금이 기업의 책임이며 따라서 비용으로 기록되어야 하는지에 대한 지표입니다:

- 세금 납부를 유발하는 사건이 재화의 생산 또는 수입입니다. 반대로 고객에 대한 판매가 납부 의무를 발생시키는 사건인 경우, 이는 기업이 정부를 대신하여 세금을 징수하고 있음을 나타낼 수 있습니다.
- 세금이 고객에 대한 판매 가격이 아니라 기업이 생산한 단위 또는 물리적인 수량(예: 담배 개비나 주류 kg)에 기반합니다.

- 세금이 누적으로 발생한 매출에 대하여 부과되며 각 개별 판매 거래에 대해 부과되지 않습니다.
- 관련 재고가 판매되지 않거나 판매된 재화나 제공한 서비스에 대한 대가를 고객이 지불하지 않는 경우 세금을 환급 받을 수 없습니다.
- 세금을 반영하기 위하여 가격을 변경할 법적 또는 의제 의무가 없습니다. 반대로 세금이 판매 가격과 명확히 구분되고 세금 변경 시 고객에게 부과되는 금액이 동일하게 변경되는 경우 이는 기업이 정부를 대신하여 세금을 징수하고 있음을 나타낼 수 있습니다.

위의 지표들은 특정 지역의 세법에 명시된 세금의 의도와 함께 고려해야 하며, 하나의 존재 유무가 판단에 있어 단독으로 결정적인 지표에 해당되지 않을 수 있습니다.

● **Example A:** 수입 자동차에 대해 납부한 개별소비세도 품질 불량, 변질 등의 사유로 판매가 불가능한 경우 환급이 가능하며 이는 과세 당국으로부터 추후 환급 받을 수 있는 세금입니다. 이는 개별소비세가 수입업자의 부담이 아닌 최종소비자에게 담세 의무가 있는 세금임을 알 수 있는 근거입니다. 따라서 개별소비세는 소비자가 부담하는 비용이므로 수입업자의 판매 방식에 따라 세금 회수에 대한 위험과 효익을 일부 부담하게 되더라도 수입업자의 거래 가격에서 제외하고 세금에 대한 비용도 인식하지 않아야 합니다.

● **Example B:** Y사는 정부 기관을 대신하여 대리인으로서 판매세를 징수하는 것으로 보입니다. 유발 사건은 고객에 대한 판매이며, 세금은 고객에게 별도로 부과됩니다. Y사는 수취금을 회수하지 못할 경우 환급을 받습니다. 따라서 Y사는 고객으로부터 징수한 판매세를 거래 가격에서 제외하고, 세금에 대한 비용은 인식하지 않아야 합니다. 세금의 징수 및 납부는 재무상태표 계정에만 영향을 미칩니다.

3.5 유통매장의 설비보상 원가

Background



소비재를 생산하는 X사는 회사의 내부 정책에 따라 요구되는 수준으로 유통매장을 개조하는 데에 발생하는 원가 중 일부를 충당하도록 유통업체(고객)에게 보상금을 지급하고 있습니다. 해당 보상금은 매장의 개조가 완료되면 일시금으로 지급이 되며, 유통업체는 X사로부터 최소 구매수량 이상을 구매해야 합니다.

Issue



X사와 유통업체(고객)는 위 보상금을 어떻게 회계처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객에게 지급할 대가

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함).[적용사례 사례 32]

71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC256] 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역의 공정가치를 초과한다면, 그

초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC257] 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.

- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다.
- (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

[참조: 결론도출근거 문단 BC258]

Solution



X사가 유통업체(고객)에게 지급한 설비보상원가가 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로 지급한 것이 아니라면 X사와 유통업체(고객)은 각각 아래와 같이 회계처리해야 합니다.

● X사

X사는 고객에게 지급하는 대가와 교환하여 구별되는 재화나 용역을 제공받지 않았으므로 해당 보상금을 향후 재화의 수익 금액에서 차감하여 인식해야 합니다.

● 유통업체

해당 보상금은 위 계약에 따라 취득하는 재고자산 원가의 차감액으로 회계처리하고 일시금으로 받은 금액은 최소구매수량에 비례하여 배분해야 합니다.

3.6 가맹점 지원금

Background



X사는 편의점업을 영위하는 회사이며 최근 가맹사업에 진출하였습니다. X사는 가맹점을 확대시키기 위하여 가맹계약을 체결한 가맹점사업자들에게 개점 시 상품이나 소모품 구입에 필요한 비용에 대한 부담을 줄일 수 있도록 창업 지원금을 지급하기로 결정하였습니다. 이로 인하여 가맹점사업자들은 편의점 오픈 초기에 X사로부터 구입한 상품과 소모품에 대한 구입 대금 일부를 돌려받아 초기 투자비용을 감소시킬 수 있게 되었습니다.

Issue



X사가 지급한 가맹점에 대한 창업 지원금은 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객에게 지급할 대가

70 고객에게 지급할 대가에는 기업이 고객(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자)에게 지급하거나 지급할 것으로 예상하는 현금 금액을 포함한다. 기업이 고객에게 지급할 대가에는 고객이 기업에(또는 고객에게서 기업의 재화나 용역을 구매하는 다른 당사자에게) 갚아야 할 금액에 적용될 수 있는 공제나 그 밖의 항목(예: 쿠폰이나 상품권)도 포함된다. 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역(문단 26~30에서 기술함)의 대가로 지급하는 것이 아니라면, 그 대가는 거래가격, 즉 수익에서 차감하여 회계처리한다. 고객에게 지급할 대가에 변동금액이 포함되는 경우에는 문단 50~58에 따라 거래가격을 추정한다(변동대가 추정치의 제약에 대한 평가 포함).[적용사례 사례 32]

71 고객에게 지급할 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면, 다른 공급자에게서 구매한 경우와 같은 방법으로 회계처리한다.[참조: 결론도출근거

문단 BC256] 고객에게 지급할 대가(금액)가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역의 공정가치를 초과한다면, 그 초과액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.[참조: 결론도출근거 문단 BC257] 고객에게서 받은 재화나 용역의 공정가치를 합리적으로 추정할 수 없다면, 고객에게 지급할 대가 전액을 거래가격에서 차감하여 회계처리한다.

72 따라서 고객에게 지급할 대가를 거래가격에서 차감하여 회계처리하는 경우에는 다음 중 나중의 사건이 일어날 때(또는 일어나는 대로) 수익의 차감을 인식한다.

- (1) 기업이 고객에게 관련 재화나 용역을 이전하여 그 수익을 인식한다.
- (2) (지급이 미래 사건을 조건으로 할지라도) 기업이 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한다. 그 약속은 기업의 사업 관행에서 암시될 수 있다.

[참조: 결론도출근거 문단 BC258]

Solution



가맹사업을 영위하는 회사가 가맹점사업자(고객)에게 여러가지 명목으로 지원금을 현금으로 지급하는 경우가 있습니다. 이 경우 고객이 기업에게 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로서 기업이 현금을 지급하는 것이 아니라면 고객으로부터 받는 수익에서 차감하여 회계처리 해야 합니다. 따라서 X사가 지급하는 창업 지원금의 경우 가맹점사업자들로부터 구별되는 재화나 용역을 제공 받은 대가로서 지급한 것이 아니므로 고객에게 지급할 대가에 해당되며 향후 가맹점사업자들로부터 받을 거래가격에서 차감하여 수익을 인식해야 합니다.

3.7 Utility 비용 대납액

Background



복합쇼핑몰을 운영하는 X사는 쇼핑몰에 입점한 업체들과 임대 계약을 체결하고 매월 임대료와 관리비를 받고 있습니다. 관리비 안에는 임차인들의 사용량에 따른 전기, 수도, 가스 등의 Utility 비용이 포함되어 있으며 X사는 임차인들을 대신하여 이를 납부하고 있습니다.

Issue



임차인들이 매장에서 사용한 Utility 비용에 대하여 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

본인 대 대리인의 고려사항

B34 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단한다. 기업은 고객에게 약속한 정해진 각 재화나 용역에 대하여 본인인지 아니면 대리인인지를 판단한다. 정해진 재화나 용역은 고객에게 제공될 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 구별되는 묶음)이다(문단 27~30 참조). 고객과의 계약이 둘 이상의 정해진 재화나 용역을 포함한다면 기업은 정해진 재화나 용역의 일부에 대해서는 본인이지만 그 밖의 재화나 용역에 대해서는 대리인일 수 있다.[적용사례 사례 48A]

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

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

B35 고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인이다. 그러나 재화의 법적 소유권이 고객에게 이전되기 전에 기업이 일시적으로만 법적 소유권을 획득한다면, 기업이 반드시 정해진 재화를 통제하는 것은 아니다. 기업이 본인인 경우에 스스로 그 정해진 재화나 용역을 제공할 수행의무를 이행할 수 있거나, 본인을 대신하여 그 수행의무의 일부나 전부를 다른 당사자(예: 하도급자)가 이행하도록 고용할 수도 있다.

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

- (1) 다른 당사자에게서 받은 재화 또는 다른 자산으로서, 이후 그대로 고객에게 이전하는 것[적용사례 사례 47]
- (2) 다른 당사자가 수행할 용역에 대한 권리로서, 기업이 자신을 대신하여 그 당사자가 고객에게 용역을 제공하도록 지시할 수 있는 능력을 주는 것[적용사례 사례 46A]
- (3) 다른 당사자에게서 받은 재화나 용역으로서, 이후 기업이 고객에게 정해진 재화나 용역을 공급하는 경우에 이를 다른 재화나 용역과 결합하는 것. 예를 들면 기업이 고객과 계약한 정해진 재화나 용역을 제공하기 위해 다른 당사자가 공급하는 재화나 용역을 통합하는 유의적인 용역을 제공하는 경우에(문단 29(1) 참조) 그 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업은 정해진 재화나 용역을 통제한다.[적용사례 사례 46] 이는 기업이 정해진 재화나 용역(다른 당사자에게서 받은 재화나 용역을 포함함)의 투입물을 처음 통제하게 되고 정해진 재화나 용역인 결합산출물을 창출하는 데 그것을 사용하도록 지시하기 때문이다.

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

B36 기업의 수행의무가 다른 당사자가 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 것이라면 이 기업은 대리인이다. 기업이 대리인인 경우에 다른 당사자가 공급하는 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그

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

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

- (1) 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다. 이는 보통 정해진 재화나 용역을 수용할 수 있게 할 책임(예: 재화나 용역을 고객의 규격에 맞출 주된 책임)도 포함한다. 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있다면, 이는 정해진 재화나 용역을 제공하는 데 관여하는 다른 당사자가 기업을 대신하여 활동하고 있음을 나타낼 수 있다.
- (2) 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다(예: 고객에게 반품권이 있는 경우). 예를 들면 고객과 계약을 체결하기 전에 기업이 정해진 재화나 용역을 획득하거나 획득하기로 약정한다면 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역의 사용을 지시하고 그 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 있음을 나타낼 수 있다.
- (3) 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다. 정해진 재화나 용역에 대하여 고객이 지급하는 가격을 기업이 결정한다는 것은 기업이 재화나 용역의 사용을 지시하고 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 있음을 나타낼 수 있다. 그러나 어떤 경우에는 가격을 결정할 재량이 대리인에게 있을 수 있다. 예를 들면 대리인이 다른 당사자가 고객에게 공급하는 재화나 용역을 주선하는 용역에서 추가 수익을 창출하기 위하여 가격 결정에 일부 융통성을 가질 수 있다.

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

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

Solution



X사가 쇼핑몰에 입점한 업체들로부터 받는 임대료와 관리비는 IFRS 1116호에 따른 리스요소와 비리스요소로 구별하여 식별해야 하며, 임대료는 리스요소에 해당되므로 IFRS 16호에 따라 수익을 인식하고 관리비는 모두 비리스요소에 해당되므로 IFRS 15호를 적용하여 회계처리 해야 합니다. 그리고 X사가 임차인으로부터 받은 관리비의 경우 전기, 가스 등에 대한 유틸리티 비용이 포함되어 있으므로 이를 IFRS 15호에 따라 본인/대리인 검토를 수행하여 총액으로 표시해야 할지 순액으로 표시해야 할지 판단해야 합니다. 전기, 가스 등 재화의 경우 X사가 소비나 재고 위험을 부담하지 않고, 가격결정권이 없으며 서비스 제공을 통해 이윤을 얻지 못하는 등 X사가 그 재화를 통제하지 못하면 대리인에 해당됩니다. 따라서 관리비 중 Utility 비용에 대해서는 순액으로 회계처리하고 나머지를 수익으로 인식해야 합니다.

04

부동산 및 손상



4.1 다수 점포의 현금창출단위(CGU) 결정

Background



유통업체 X사는 국내 및 해외에 많은 점포를 운영하고 있습니다. 점포들은 일반적으로 서로 다른 지역에 위치하지만, A점포와 B점포는 동일한 지역(상권은 서로 중복되지 않음)에 위치하고 있습니다. 구매, 가격결정, 마케팅, 광고, 인사(개별 점포 계산원 및 판매 직원의 채용 제외) 등의 활동은 전사조직에서 공통적으로 수행합니다. 또한 각 점포에서 판매되는 제품은 동일합니다.

Issue



A점포와 B점포를 CGU 손상 검토 목적으로 결합해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

6 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

현금창출단위: 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금 유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단

적용사례

사례 1. 현금창출단위의 식별

이 사례의 목적은 다음과 같다.

- (1) 다양한 상황에서 현금창출단위를 식별하는 방법을 보여준다.
- (2) 특정 자산이 속하는 현금창출단위를 식별할 때 고려할 수 있는 요소를 강조한다.

A. 소매연쇄점

● 배경

IE1 점포 X는 소매연쇄점인 M에 속해 있다. X는 모든 상품을 M의 구매센터를 통해 구매한다. 가격, 마케팅, 광고, 인사정책(X의 출납원과 판매사원의 고용은 제외함) 모두는 M이 결정한다. M은 X가 있는 도시 내에 5개의 다른 점포를 소유하고 있으며(이들의 상권은 서로 중복되지 않음) 다른 도시에도 20개의 다른 점포를 소유하고 있다. 이 모든 점포는 X와 같은 방식으로 운영된다. X와 다른 4개의 점포는 5년 전에 인수한 것이며, 이와 관련하여 영업권을 인식하였다.

X가 속하는 현금창출단위(X의 현금창출단위)는 무엇인가?

● 분석

IE2 X의 현금창출단위를 식별할 때 예를 들면 다음의 사항을 기업이 고려한다.

- (1) 내부 경영보고가 각 점포별로 성과를 측정하도록 조직화되어 있는지
- (2) 사업이 점포별 이익기준으로 운영되는지, 지역기준이나 도시기준으로 운영되는지

IE3 M의 모든 점포는 각기 다른 상권에 속해 있으므로 서로 다른 고객기반을 갖고 있을 것이다. 그러므로 비록 X가 M기업의 수준에서 관리되지만, X가 창출하는 현금유입은 M의 다른 점포의 현금흐름과는 거의 독립적이다. 따라서 X는 현금창출단위일 가능성이 높다.

IE4 현금창출단위인 X가 내부관리 목적으로 영업권을 관찰하는 최소 단위에 해당한다면, M은 해당 현금창출단위에 이 기준서 문단 90에서 기술한 손상검사를 한다. 그러나 현금창출단위인 X의 수준에서 영업권의 장부금액에 관한 정보를 구할 수 없고 내부관리 목적으로 관찰하지도 않는 경우에는, 해당 현금창출단위에 이 기준서의 문단 88에서 기술한 바에 따라 손상검사를 한다.

Solution



그렇지 않습니다. 일반적인 소매 점포는 독립적으로 현금 유입을 생성하므로 별도의 현금창출단위(CGU)로 판단됩니다. CGU는 '다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산 집단'으로 정의됩니다[IAS 36 문단 6]. IAS 36 적용사례 [사례 1]은 동일한 도시에 여러 점포가 있는 체인 유통업체의 CGU 판단을 다룹니다. 사례의 모든 점포는 서로 다른 상권에 속해 있으므로 서로 다른 고객층을 보유하고 있을 것입니다. 따라서 기업수준에서 각 점포들이 관리된다 하더라도 각 점포의 현금유입은 다른 점포와는 거의 독립적일 것이므로 CGU는 각 점포수준일 가능성이 높을 것입니다. 2007년 3월 IFRS 해석위원회에서 IAS 36의 CGU는 현금흐름이 아닌 현금유입이 다른 자산과 독립적으로 식별되는지를 기준으로 판단한다고 명시하였습니다. 따라서 A와 B점포의 구매나 관리활동 등이 전사조직에서 발생한다는 사실이 CGU식별에 영향을 주지 않습니다.

4.2 손상 – 소매점포의 사용 가치

Background



유통업체 X사는 여러 개의 개별 점포를 임차하고 있습니다. 각 점포는 사용권자산과 함께 임차점포에 추가된 자산(임차개량자산 등)을 포함하고 있습니다.

Issue



임차한 점포는 손상검사를 어떻게 수행할까요?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

50 미래현금흐름 추정치에는 다음 항목을 포함하지 아니한다.

- (1) 재무활동에서 생기는 현금유입이나 현금유출
- (2) 법인세환급액이나 법인세납부액

75 현금창출단위의 장부금액은 현금창출단위의 회수가능액을 산정하는 방법과 일관된 기준으로 산정한다.

Solution



임차인은 IAS 36을 적용하여 임차한 점포가 손상되었는지 판단하고 식별된 손상을 인식합니다. 대부분의 경우, 임차한 점포는 사용권자산과 임차점포에 추가된 토지, 건물 및 시설장치(예: 임차개량자산 및 매장 비품)를 포함합니다. 일반적으로는 개별 자산이 다른 자산집단과 거의 독립적으로 현금유입을 창출할 가능성은 낮으며 자산집단이 현금유입을 창출할 것입니다. 따라서 점포 전체 자산집단을 하나의 CGU로 식별하여 손상 평가해야 하며, 간접적으로 CGU에 기여하는 자산(예: 공동자산)은 합리적이고 일관된 기준으로 CGU에 배분해야 합니다.

각 CGU에 귀속되는 자산집단은 회수가능액을 계산하기 위해 식별된 추정 미래 현금 흐름과 일관성 있어야 합니다. 사용가치(ViU)로 점포의 회수가능액을 산정할 때, 점포와 관련된 모든 미래 현금 유입과 유출이 포함됩니다. 사용가치로 회수가능액을 산정할 때 사용권자산은 CGU에 포함되거나, 관련 리스부채는 제외해야 합니다. 리스는 자금 조달의 한 형태로, IAS 36의 문단50 (1)에 따라 모든 재무활동 현금흐름은 사용가치 산정 시 포함되지 않아야 하기 때문입니다.

어떤 경우에는 부채가 관련된 자산과 분리될 수 없는 경우가 있습니다(예: 구매자가 부채 없이 자산이나 사업을 인수할 수 없거나 원하지 않는 경우). 2016년 5월 IFRS 해석위원회에서 회수가능액 산정 시 부채를 고려하는 경우, 이미 인식된 부채를 사용가치에 어떻게 고려해야 하는지에 대해 논의했으며, IAS 36은 이미 인식된 부채의 현금흐름을 고려하지 않은 CGU의 사용가치와 CGU의 장부금액 모두에서 인식된 부채의 장부금액을 동일하게 차감할 것을 요구합니다.

예상 현금흐름 모델을 사용하여 손상검사 수행 시 다음의 사항이 고려되어야 합니다.

- CGU의 장부금액에 사용권자산을 포함합니다.
- CGU의 장부금액에서 리스부채를 제외합니다. 이는 재무활동과 관련이 있기 때문입니다.
- 사용가치 계산에서 리스부채에 포함된 임차료 지급을 제외합니다.
- CGU의 지속적인 영업에 필수적인 사용권자산의 대체를 위한 현금 유출을 포함합니다 (즉, 손상검사 대상인 사용권자산은 기존 임차만 반영합니다). 임차자산 대체를 위한 현금유출에 대한 추가 지침은 아래 4.5을 참조하십시오.
- 리스부채에 포함되지 않은 지수나 요율에 따라 달라지지 않는 변동리스료와 단기 및 소액리스료를 포함합니다[IAS 36 문단 75].

예상되는 미래 세전 현금흐름은 시간가치와 자산/CGU의 고유한 위험을 반영하는 세전할인율로 할인됩니다. 가중평균자본비용(WACC)을 참조할 수 있으나, 적절한 자본구조에 대한 시장평가를 반영하기 위하여 기업 자체의 자본구조가 아닌 동종기업으로 대변되는 자본구조를 반영해야 합니다.

리스부채는 기존 부채 및 자본 외에 자본구조의 추가적인 부채요소로 고려될 것으로 예상될 수 있습니다.

WACC는 동종기업의 자본구조를 반영해야 하므로, 유통업체는 적절한 동종기업을 식별하는 데 주의해야 합니다. 특히, 동종기업은 매장 포트폴리오 상 회사와 유사한 부동산을 직접 보유한 매장과 리스로 보유한 매장의 비율을 갖추고 있어야 합니다.

실무에서 손상검사는 종종 세후 할인율을 사용하여 수행됩니다. 이는 관찰 가능한 시장수익률이 일반적으로 세후 할인율이기 때문이며, 따라서 실무에서는 사용가치를 세전 할인율로 세전 현금흐름을 할인하는 대신, 세후 현금흐름을 세후 할인율로 할인하여 계산하는 경우가 있습니다. 이는 세전 할인율이 세후 할인율에 미래 법인세 현금흐름의 특정 금액과 시기를 반영하도록 조정된 할인율인 경우에만 적절합니다. 중요한 일시적 차이가 있는 경우 (인식된 것과 인식되지 않은 것 모두), 법인세 현금흐름을 조정하여 이 계산에서의 불일치를 제거해야 합니다. 실무에서 세후 현금흐름을 사용하여 사용가치를 산정할 때 이러한 일시적 차이의 영향을 조정하는 방법 중 하나는 CGU의 자산과 부채의 세무기준액이 장부금액과 같다고 가정하고 법인세 현금흐름을 계산하는 것입니다.

4.3 손상 – 플래그십 매장

Background



유통업체는 독립적인 현금유입을 창출할 뿐만 아니라 그룹 내 다른 점포(CGU)에 효익을 제공하는 CGU에 투자할 수 있습니다. 이렇게 여러 CGU를 지원하는 CGU는 종종 손실을 초래할 수 있지만, 다른 CGU에 제공하는 효익을 고려하면 기업에 경제적 가치를 제공합니다.

예를 들어, 유통업체 X사는 새로운 플래그십 매장을 오픈합니다. 이 매장은 독립적인 현금유입을 창출하지만, 브랜드의 인지도를 높이고 다른 매장의 매출 성장이나 온라인 판매를 증가시키기 위한 목적도 있습니다.

Issue



유통업체 X사는 그룹 내 다른 매장 CGU에 효익을 제공하는 플래그십 매장 CGU에 대해 손상검사를 어떻게 수행할까요?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

6 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

현금창출단위: 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단

71 자산이나 자산집단이 생산하는 산출물의 전부나 일부를 기업의 다른 현금창출단위에서 사용하더라도(예: 제조 과정에서 중간 단계에 있는 제품) 기업이 해당 산출물을 활성시장에서 판매할 수 있다면 그 자산이나 자산집단은 별도의 현금창출단위를 형성한다. 이는 그 자산이나 자산집단이 다른 자산이나 자산집단의 현금유입과 거의 독립적인 현금유입을 창출할 수 있기 때문이다. 이러한 산출물을 생산하는 현금창출단위나 내부 이전가격의 영향을 받는 다른 자산 또는 현금창출단위에 관련된 재무예산/예측에 기초한 정보를 사용할 때, 해당 정보에 포함된

내부 이전가격이 독립된 당사자 사이의 거래에서 형성될 생산물의 미래 가격에 대한 경영진의 최선의 추정치를 반영하고 있지 않다면 그 정보를 조정한다.

사례 1. 현금창출단위의 식별

B. 제조 과정에서 중간 단계에 있는 공장

● 배경

IE5 공장 Y가 최종 생산품을 생산하기 위해 사용하는 중요한 원재료는 같은 기업에 속하는 공장 X에서 구입한 중간재이다. X의 제품은 모든 이윤이 X로 넘어가는 이전가격으로 Y에 팔린다. Y의 최종 생산품의 80%는 기업의 외부 고객에게 판매된다. X의 최종 생산품의 60%는 Y에 판매되며, 나머지 40%는 기업의 외부 고객에게 판매된다. 다음 각 경우에 X와 Y가 속하는 현금창출단위는 무엇인가?

- 경우 1: X는 Y에 판매하는 제품을 활성시장에서 판매할 수 있으며, 내부 이전가격은 시장가격보다 높다.
- 경우 2: X가 Y에 판매하는 제품의 활성시장이 존재하지 않는다.

● 분석

- 경우 1 :IE6 X는 제품을 활성시장에서 판매할 수 있고, 따라서 Y에서의 현금유입과 거의 독립적인 현금유입을 창출할 수 있다. 따라서 비록 X의 제품 일부를 Y에서 사용하지만 X는 별개의 현금창출단위일 가능성이 높다(이 기준서 문단 70 참조).

IE7 Y도 별개의 현금창출단위일 가능성이 높다. Y는 제품의 80%를 기업의 외부 고객에게 판매한다. 따라서 Y의 현금유입은 거의 독립적인 것으로 볼 수 있다.

IE8 내부 이전가격은 X의 생산품의 시장가격을 반영하지 못한다. 따라서 X와 Y의 사용가치를 산정할 때, 내부에서 사용되는 X의 제품 미래 가격(독립된 당사자 사이의 거래에서 형성될 수 있는 가격)에 대한 경영진의 최선의 추정치를 반영하도록 재무예산/예측을 수정한다(이 기준서 문단 70 참조).

- 경우 2: IE9 각 공장의 회수가능액은 다음의 이유 때문에 다른 공장의 회수가능액과 독립적으로 평가할 수 없을 가능성이 높다.

(1) X의 제품 과반이 내부에서 사용되며 활성시장에서 판매될 수 없으므로, X의 현금유입은 Y의 제품 수요에 달려있다. 따라서 X는 Y의 현금유입과 거의 독립적인 현금유입을 창출한다고 볼 수 없다.

(2) 두 공장은 함께 관리된다.

IE10 결국 X와 Y는 함께 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최소 자산집단을 구성할 가능성이 높다.

Solution



여러 다른 CGU를 지원하는 역할도 수행하는 CGU인 플래그십 매장은 다른 자산 또는 자산집단의 현금유입과 독립적인 현금유입을 창출하므로 자체적으로 CGU의 정의를 충족합니다[IAS 36 문단 6]. 따라서 손상징후가 있는 경우 플래그십 매장에 대한 손상검사를 수행해야 합니다.

일반적으로 기업은 플래그십 매장을 처음 설립할 때 여러 다른 CGU를 지원하는 역할도 갖춘 CGU로 식별합니다. 설립 후에 플래그십 매장을 이러한 다른 CGU를 지원하는 역할도 갖춘 CGU로 식별하는 것은 일반적으로 부적절할 수 있습니다(가령 잠재적 손상의 위험이 발견된 시점에 여러 CGU를 지원하는 역할도 수행하는 CGU로 식별하는 경우).

유통업체 X사는 플래그십 매장이 다른 CGU에 제공하는 효익을 분석하여 플래그십 매장의 회수가능액에 포함할 현금 흐름을 결정해야 합니다. 예를 들어, 플래그십 매장은 광고 및 브랜드 홍보와 같은 다른 매장에 효익을 주는 비용(현금 유출)을 부담할 수 있습니다. 이 경우, 플래그십 매장의 회수가능액 계산에 내부 이전 현금유입을 포함할 수 있습니다[IAS 36 적용사례 1B]. 이 가상의 현금 유입은 '독립된 당사자 사이의 거래에서 형성될 미래 가격에 대한 경영진의 최선의 추정치'를 기반으로 해야 합니다[IAS 36 문단 71]. 플래그십 매장이 다른 CGU에 제공하는 비용 절

감을 정확하게 정량화하기는 어려울 수 있습니다. 가상의 현금 흐름을 추정하는 접근 방식은 제공된 서비스에 대한 외부증거가 있는지 여부에 따라 달라질 수 있습니다. 외부 또는 공개 정보가 없는 경우, 플래그십 매장에 투자할 때 경영진이 승인한 사업 계획(예: 플래그십 매장의 신규 임대계약 날인)이 플래그십 매장이 그룹 내 다른 매장과 유사한 투자 수익을 달성하기 위해 필요한 가상의 현금 흐름을 결정하는 데 도움이 될 수 있을 것이므로, 이러한 사업계획을 참고하는 것도 대안이 될 수 있습니다. 플래그십 매장 CGU에 배부된 추정 내부 이전 현금유입은 플래그십 매장이 유통업체 X의 사업에 증분 효익을 제공하고 합리적인 수준인지를 확인하기 위해 지속적으로 모니터링되어야 합니다.

손상검사 결과 손상이 발생할 경우, 플래그십 매장의 손상은 실제 플래그십 매장 판매와 다른 CGU로부터 수령할 것으로 가정하는 현금흐름으로 보장되지 않는 추가적인 손실이 될 것입니다.

경영진은 플래그십 매장의 존재와 활동에 이익을 얻는 다른 점포 CGU에 손상 징후가 있는지도 고려해야 합니다. 다른 점포 CGU에 대한 개별 손상 평가에는 플래그십 매장에 지급할 현금 유출이 합리적이고 일관성 있게 고려되어야 합니다.

4.4 손상 – 본사 비용 및 자산 배부

Background



X사는 20개의 임차 점포를 보유하고 있습니다. 각 점포에서 제품을 판매하며, 고객은 온라인으로도 주문할 수 있습니다. X사는 별도의 본사건물과 중앙창고를 보유하고 있습니다. 이러한 공동자산은 마케팅, 광고, IT, 인사, 급여, 회계, 관리 등의 다양한 일반 기능을 수행합니다. 점포 중 하나인 점포 A(CGU)는 손실을 보고 있으며, 경영진은 이 점포에 대해 손상검사를 수행하려고 합니다.

Issue



점포 A의 손상검사를 위해 사용가치 산정 시 온라인 판매, 본사 비용 및 공동자산에 대해 무엇을 고려해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

41 현금유출 추정에는 자산 사용에 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 미래의 간접원가와 일상적 관리 유지비용을 포함한다.

102 현금창출단위의 손상검사를 할 때에는 검토 대상 현금창출단위와 관련된 모든 공동자산을 식별한다.

(1) 공동자산 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 그 현금창출단위에 배분할 수 있는 경우에는, 배분한 공동자산의 장부금액이 포함된 해당 현금창출단위의 장부금액을 그 회수가능액과 비교한다. 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

(2) 공동자산의 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 그 현금창출단위에 배분할 수 없는 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

가) 공동자산을 제외한 현금창출단위의 장부금액을 회수가능액과 비교하여 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

(나) 검토 대상 현금창출단위를 포함하면서 공동자산의 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 최소 현금창출단위집단을 식별한다.

(다) 위 (나)에서 식별된 현금창출단위집단의 장부금액을 그 회수가능액과 비교한다. 이때 비교 대상 장부금액에는 해당 현금창출단위집단에 배분된 공동자산의 장부금액을 포함한다. 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

Solution



온라인으로 주문한 후 점포 A에서 수령하는 판매와 같이 점포 A에 직접 귀속시킬 수 있는 온라인 판매는 점포 A에 대한 손상검사 시 배분되어야 합니다.

현금흐름 추정에는 점포 A에 직접 관련되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 본사 및 중앙창고와 관련된 미래 간접원가의 예측치도 포함되어야 합니다[IAS 36 문단 41].

IAS 36의 문단 102에 따라, 점포 A와 관련된 공동자산을 식별하고, 이 자산의 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 경우 점포 A에 배분해야 합니다.

어떠한 배분이든 판단이 요구되며 사용가치 계산에서 공동 간접원가가 누락되거나 중복 계산되지 않도록 하는 것이 중요합니다. 예를 들어, 손상검사를 위해 공동자산의 장부금액 중 일부가 점포 A에 배분된 경우, 해당 자산 사용과 관련하여 점포 A가 지급한 내부 관리 비용이 현금흐름 추정에 포함되면 중복으로 계산되므로 현금유출에서 제외되어야 합니다.

4.5 손상 – 사용권자산 대체를 위한 현금 흐름

Background



X사는 현금창출단위(CGU) 내에 사용권자산을 보유하고 있습니다. 이 임차에 대한 현금유출은 IAS 36의 문단50에 따라 재무 활동의 현금흐름이 제외되므로 사용가치 모형의 CGU 현금 흐름에서 제외해야 합니다. CGU는 임차가 종료된 후 운영을 계속하기 위해 동등한 자산을 필요로 하므로, X사는 사용가치 모형에서 임차자산의 대체를 현금유출로 포함해야 합니다. 대체 자산의 사용이 예측 가능한 미래에 계속될 것으로 예상되는 경우, 현금 유출은 영구가치에 반영될 수 있습니다.

Issue



사용가치 모형에서 임차자산을 대체하기 위한 현금 유출을 포함하는 실질적인 방법은 무엇입니까?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

50 미래현금흐름 추정치에는 다음 항목을 포함하지 아니한다.

- (1) 재무활동에서 생기는 현금유입이나 현금유출
- (2) 법인세환급액이나 법인세납부액

Solution



X사는 자본적 지출을 통해 대체 자산을 구매하거나 유사한 자산에 대한 임차를 갱신할 수 있습니다.

경영진이 대체 자산을 취득하기 위한 자금 조달 방법(구매 또는 임차 갱신)을 선택한 것과 관계없이, 사용가치 모형은 기존 임차가 만료되는 해와 이후 연도에 자산 대체를 위한 현금 유출을 포함해야 합니다. 대규모 사용권자산 포트폴리오를 가진 CGU의 경우 모델링이 복잡할 수 있습니다.

가능한 실질적인 대안 중 하나는 기존 임차 기간 후 대체 자산 현금 유출의 대응으로 CGU의 사용권자산의 연간 감가상각비를 사용하는 것입니다. 이 단순화는 '안정화된 상태'의 임차 포트폴리오(갱신이 상대적으로 일정한 흐름으로 발생)에서만 가능합니다. 감가상각비는 과거의 지표이므로 인플레이션도 고려해야 합니다. 인플레이션이 무시할 수준이 아니라면, 미래 현금 유출을 과소하게 평가하지 않도록 감가상각비에 인플레이션을 고려하여 조정해야 합니다.

이 방법은 다음과 같은 단순화된 예로 설명할 수 있습니다. 20X0년 12월 31일에 X사는 연간 임차료가 CU100인 임차계약을 체결하고 있으며, 관련 사용권자산은 CU190으로 잔여 리스기간 2년동안 연간 CU95씩 감가상각되어 잔존가치가 0이 되는 경우를 가정해 보겠습니다.

사용가치 모형	CGU 자산		사용가치 현금 흐름
Year 1	CGU 내 기존 사용권자산	임차료 지급은 현금	CU100의 현금 유출 제외
Year 2		흐름에서 제외됨	CU100의 현금 유출 제외
Year 3	CGU 자산에 포함되지 않은 대체 임차자산	기존 임차 만료 시	인플레이션 조정된 CU95의
Year 4		자산 대체를 위한	현금 유출 포함
Year 5		현금 유출이 포함될	인플레이션 조정된 CU95의
Year 5		것임. 사용권자산	현금 유출 포함
Year 5		연간 감가상각비가	인플레이션 조정된 CU95의
Year 5		대용치로 사용될 수	현금 유출 포함
Terminal			영구가치 계산에 인플레이션 조정된 CU95의 현금 유출 포함

이 방법은 가능한 접근 방식 중 하나일 뿐이며, 다른 방법이 적절할 수 있습니다. 예를 들어, 이 방법은 불규칙한 임차 포트폴리오에는 적절하지 않을 수 있으며, 이 경우 더 상세한 예측이 필요할 수 있습니다.

4.6 점포 공간의 전대 - 투자부동산 분류

Background



유통업체 X사는 부동산을 소유하고 자사의 영업을 위해 슈퍼마켓으로 일부를 사용하지만, 일부 분리된 점포 구역은 다른 기업에 임대하고 있습니다.

Issue



유통업체 X사는 임대된 구역을 투자부동산으로 분류해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1040호 투자부동산

10 부동산 중 일부분은 임대수익이나 시세차익을 얻기 위하여 보유하고, 일부분은 재화나 용역의 생산 또는 제공이나 관리목적에 사용하기 위하여 보유할 수 있다. 부분별로 분리하여 매각(또는 금융리스로 제공)할 수 있으면 각 부분을 분리하여 회계처리한다. 부분별로 분리하여 매각할 수 없다면 재화나 용역의 생산 또는 제공이나 관리목적에 사용하기 위하여 보유하는 부분이 경미한 경우에만 해당 부동산을 투자부동산으로 분류한다.

Solution



투자부동산은 유통업체 X사가 임대수익을 얻거나 시세차익을 위해 직접 소유하거나 임차한 부동산입니다. 재화의 공급에 사용하거나 관리 목적으로 보유한 건물은 투자부동산이 아니며, IAS 16 유형자산 기준서의 적용 범위에 포함됩니다.

부동산은 일부를 소유주가 자가사용하고, 일부는 임대수익 또는 시세차익을 위해 보유할 수 있습니다. IAS 40의 문단10은 부동산이 임대수익을 얻거나 시세차익을 위해 보유한 부분과, 재화나 용역의 생산 또는 제공이나 관리 목적을 위해 보유한 다른 부분을 포함할 수 있음을 인정합니다. 이러한 부분들을 분리하여 금융리스로 제공하거나 매각할 수 있는 경우, 기업은 해당 부분들을 분리하여 별도로 회계처리합니다.

유통업체 X사는 현재 임대한 분리된 점포 구역을 매각하거나 금융리스로 제공할 수 있는지를 판단해야 합니다. 유통업체 X사가 임대수익을 얻기 위해 부동산 일부를 보유하고 있다면, 해당 부분은 투자부동산으로 분리하여 회계처리됩니다.

슈퍼마켓의 임대 구역이 별도로 매각되거나 금융리스로 제공될 수 없는 경우 자가사용을 위해 보유하는 부분이 경미하지 않다면 슈퍼마켓 전체가 소유주의 자가사용으로 분류됩니다. 만일 소유주가 자가 사용하는 부분이 경미한 경우라면 전체 건물이 투자부동산으로 분류될 것입니다. 이 평가에는 판단이 필요할 수 있습니다.

4.7 사용가치 vs 순공정가치

Background



유통업체 X사는 20X4년에 A사업부문을 매각하기로 결정하였으며, 실제로 20X5년 초에 A사업부문을 매각하였습니다.

20X4년말 유통업체 X사는 A사업부문의 매각을 계획하고 있어 손상검사를 진행하고자 하며, 회수가가능액은 사용가치와 순공정가치 중 높은 금액으로 추정하고자 합니다. X사는 사용가치는 A사업부문을 계속 보유한다고 가정하고 A사업부문의 영업현금흐름의 현재가치로 추정하였고, 추정치는 3,000입니다.

한편, A 사업부문의 매각금액에서 매각관련 부대원가를 차감한 금액은 2,800입니다.

Issue



유통업체 X사는 A사업부문의 손상 평가 시 회수가가능액으로 상기의 계속營業을 전제로 한 사용가치(3,000)와 매각으로 회수될 금액의 현재가치(2,800) 중 어떤 금액을 기준으로 손상평가 하여야 할까요?

Reference



K-IFRS 1036호 자산손상

21 자산의 사용가치가 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 중요하게 초과한다고 볼 이유가 없다면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 자산의 회수가가능액으로 사용할 수 있다. 처분할 목적으로 보유하는 자산의 경우가 흔히 여기에 해당할 것이다. 왜냐하면 처분 전까지 자산을 계속 사용하여 생기는 미래현금흐름이 무시해도 될 정도라서 처분할 목적으로 보유한 자산의 사용가치는 대부분이 순처분대가로 구성될 것이기 때문이다.

K-IFRS 1105호 매각예정자산

비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정

15 매각예정으로 분류된[참조: 문단 6-14] 비유동자산(또는 처분자산집단)은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다.[참조: 결론도 출근거 문단 BC28-BC36]

Solution



해당 사업부문의 처분으로 회수될 금액의 현재가치인 2,800을 기준으로 손상여부를 판단합니다.

기업회계기준서 제1036호에 따르면 회수가가능액은 사용가치와 순공정가치 중 큰 금액이며 이를 장부금액과 비교하여 손상금액을 결정합니다. A사업부문의 사용가치는 사업부문의 영업 등을 통하여 창출할 것으로 기대되는 추정미래현금흐름의 현재가치와 최종 A사업부문의 처분을 통해 회수할 것으로 예상하는 금액의 현재가치로 구성됩니다. 20X4년말 매각을 목적으로 보유한 A사업부문의 경우 매각 전까지 A사업부문으로부터 유입될 미래현금흐름이 중요하지 않기 때문에 A사업부문의 사용가치의 대부분이 순처분대가로 구성될 것입니다.

따라서, 매각 목적으로 보유한 자산을 계속해서 보유하는 것으로 가정하여 해당 자산의 사용가치를 추정하는 것은 적절하지 않습니다.

05

리스



5.1 소매점의 리스 정의

Background



소매업체 X사는 부동산 소유자와 계약을 체결하여 명시된 소매 공간을 5년동안 사용할 권리를 부여받았습니다. 부동산 소유자는 X사에게 다른 소매점으로 이동할 것을 요구할 수 있으며, 유사한 품질과 사양을 가진 여러 소매점이 있습니다. 부동산 소유자가 이전 비용을 부담해야 하기 때문에, 이전 비용을 충당할 만큼 충분한 임대료를 지불할 의사가 있는 다른 업체가 해당 소매 공간을 사용하려는 경우에만 소매업체 X사를 이전시키는 것이 경제적으로 이득이 될 수 있으므로, 이러한 상황이 발생할 가능성은 낮을 것으로 보입니다. 계약은 소매업체 X사가 대형 소매 공간의 영업시간 동안에만 상품을 판매해야 함을 요구하며, X사는 판매할 상품의 조합, 상품 가격 및 보유할 재고의 양을 스스로 결정합니다. X사는 또한 5년의 사용기간동안 해당 소매 공간에 대한 물리적 접근을 통제합니다. X사가 지불하는 리스료는 고정 금액과 X사의 소매점 판매금액의 일정 비율로 구성됩니다.

Issue



계약에 리스가 포함되어 있습니까?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

B13 자산은 일반적으로 계약에서 분명히 특정되어 식별된다. 그러나 어떤 자산은 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정되어 식별될 수도 있다.

B21 식별되는 자산의 사용을 통제하려면, 고객은 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가질 필요가 있다(예: 사용기간 내내 그 자산을 배타적으로 사용함). 고객은 그 자산의 사용, 보유, 전대리스와 같이 여러 가지 방법으로 직접적으로나 간접적으로 자산을 사용하여 경제적 효익을 얻을 수 있다. 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익은 주요 산출물과 부산물(이 주요 산출물과 부산물에서 얻는 잠재적 현금흐름을 포함함), '자산의 사용으로 생기는 그 밖의 경제적 효익'으로 제삼자와의 상업적 거래에서 실현될 수 있는 것을 포함한다.

B24 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에만 고객은 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 가진다.

- (1) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 가진다(문단 B25~B30에서 기술함).
- (2) 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지고 다음 중 어느 하나에 해당한다.
 - (가) 고객이 사용기간 내내 자산을 운용할(또는 고객이 결정한 방식으로 자산을 운용하도록 다른 자에게 지시할) 권리를 가지며, 공급자는 그 운용 지시를 바꿀 권리가 없다.
 - (나) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 자산(또는 자산의 특정 측면)을 설계하였다.

Solution



IFRS 16에서는 '계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전 하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다'라고 명시하고 있습니다. X사가 리스 계약이 있는지 평가하기 위해서는 식별되는 자산이 있는지 확인한 후, 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리와 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리가 모두 있는지를 평가해야 합니다.

● 식별되는 자산이 있습니까?

X사가 이용할 소매 공간은 계약서에 명시되어 있습니다. 부동산 소유자는 자산을 대체할 권리를 보유하고 있지만, 그 권리는 발생할 가능성이 낮은 특정 상황에서만 이익을 얻을 수 있기 때문에 실질적이지 않습니다. 따라서 소매 공간은 식별되는 자산에 해당합니다[IFRS 16 문단 B13].

● X사는 소매 공간의 사용으로부터 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 있습니까?

X사는 사용 기간 동안 소매 공간을 독점적으로 사용합니다. 자산의 사용으로 생기는 현금 흐름의 일부가 부동산 소유자에게 리스로 전달되지만 X사가 소매 공간의 사용으로부터 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가지지 못하는 것은 아닙니다[IFRS 16 문단 B21].

● X사가 소매 공간 사용을 지시할 권리가 있습니까?

사용 기간 동안 소매 공간의 사용 방법과 목적에 대한 모든 결정은 X사에 의해 이루어집니다. 상품이 대형 소매 공간의 영업시간 동안에만 판매될 수 있다는 제한은 계약의 범위를 정의하지만, X사의 소매 공간 사용 지시 권리를 제한하지는 않습니다[IFRS 16 문단 B24].

결론적으로 계약에는 소매 공간의 리스가 포함되어 있습니다.

5.2 소매점 - 계약 내 구성 요소 식별

Background



소매업체 X사는 쇼핑몰 내 소매점과 상점 비품 및 저장 공간을 리스합니다. 임대인은 매월 고정 금액을 청구합니다. 계약에 따르면, 고정 금액에는 다음이 포함됩니다:

- (a) 소매점, 비품 및 적재/저장 공간의 리스료
- (b) 재산세 및 보험
- (c) 보안 및 청소
- (d) 소매점의 유지보수

Issue



이 계약의 구성 요소는 무엇입니까?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

21 리스계약이나 리스를 포함하는 계약에서 계약의 각 리스요소를 리스가 아닌 요소(이하 '비리스요소'라고 한다)와 분리하여 리스로 회계처리한다. 다만, 문단 15의 실무적 간편법을 적용하는 경우에는 그러하지 아니한다. 문단 B32~B33에서는 계약의 구성요소를 분리하는 지침을 제시한다.

B32 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 기초자산 사용권은 별도 리스요소이다.

- (1) 리스이용자가 기초자산 그 자체를 사용하여 효익을 얻거나 리스이용자가 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 함께 사용하여 효익을 얻을 수 있다. 쉽게 구할 수 있는 자원이란 (리스제공자나 그 밖의 공급자가) 별도로 판매하거나 리스하는 재화 또는 용역이거나 리스이용자가 (리스제공자에게서, 그 밖의 거래 또는 사건에서) 이미 얻은 자원을 말한다.
- (2) 계약에서 그 기초자산은 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않다. 예를 들면 리스이용자가 그 계약의 다른 기초자산 사용권에 유의적으로 영향을 주지 않으면서 해당 기초자산을 리스하지 않기로 결정할 수 있을 것이라는 사실은 '그 기초자산이 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않음'을 나타낼 수 있을 것이다.

B33 계약은 리스이용자에게 재화나 용역을 이전하지는 않는 활동 및 원가에 대하여 리스이용자가 부담할 지급액을 포함할 수 있다. 예를 들면 리스제공자는 리스이용자에게 재화 또는 용역을 이전하지는 않는 관리업무에 대한 요금(또는 리스와 관련하여 드는 다른 원가)을 총 지급액에 포함할 수 있다. 그러한 지급액 때문에 계약의 별도 구성요소가 생기지는 않으나 이를 계약에서 별도로 식별되는 구성요소에 배분하는 총 대가의 일부로 본다.

Solution



이 계약의 리스요소는 적재/저장 공간이 있는 소매 공간과 비품입니다. 비리스요소는 보안 및 청소, 그리고 유지보수 서비스입니다[IFRS 16 문단 21].

● 재산세 및 보험

IFRS 16의 B33항을 적용하여, 임차인은 특정 상황에서 재산세 및 보험에 대한 지불이 별도의 재화나 서비스를 이전하지 않으므로 별도의 비리스요소로 간주되지 않는다고 결정했습니다. 대신, 계약의 별도로 식별된 구성 요소에 배분된 총 대가의 일부로 간주됩니다.

● 비품

비품은 소매점 및 적재/저장 공간에 대한 의존도나 상호 연관성이 매우 높지 않기 때문에 별도의 리스요소로 간주됩니다. 비품은 다른 공급자로부터 조달될 수 있으며 다른 소매점에서 사용될 수 있습니다. 따라서 비품을 사용할 권리는 별도의 리스요소에 해당합니다.

보안 및 청소 서비스

보안 및 청소 서비스는 X사에게 별도의 서비스를 제공하는 것이며, 별도의 비리스요소로 간주됩니다. X사는 다음 중 하나를 선택할 수 있습니다:

- 리스요소 및 비리스요소를 분리하고 각 구성 요소에 대가를 배분합니다.
- 실무적 간편법을 적용하여 리스요소와 관련된 비리스요소를 단일의 리스요소로 회계 처리합니다.

유지보수 서비스의 중요성 때문에 X사는 비리스요소를 관련 리스요소와 결합하는 실무적 간편법을 적용하지 않기로 결정했습니다. 리스요소 및 비리스요소가 식별되면, 계약 대가는 각 구성 요소에 배분됩니다. 임차인은 리스요소의 상대적 개별 가격과 비리스요소의 총 개별 가격에 기초하여 계약 대가를 각 리스요소에 배분해야 합니다. 임대인은 IFRS 15의 거래 가격 배분 지침에 따라 별도의 리스요소 및 비리스요소에 계약 대가를 배분해야 합니다. 임차인에게 제공되는 리스요소 및 비리스요소에 대한 실무적 간편법은 임대인에게에는 적용되지 않습니다. IFRS 16은 임차인에게 재화나 서비스를 이전하지 않는 활동 및 비용에 대해 지불해야 하는 금액(예: 재산세 및 보험)이 계약의 별도 구성 요소가 아니며, 계약의 별도로 식별된 구성 요소에 배분된 총 대가의 일부로 간주된다고 명시합니다.

5.3 리스기간 – 상당한 위약금이 있는 종료선택권의 발생

Background



X사는 20X1년 1월 1일에 임대인과 건물 리스계약을 체결하였습니다. 계약서에는 특정 계약 기간이 명시되어 있지 않으며, 어느 한쪽이 해지 통지를 할 때까지 무기한 계속 됩니다. X사와 임대인은 각각 상대방의 허가 없이 20X2년 6월 30일부터 매년 6월 말에 계약을 해지할 권리가 있습니다. 해지 통지는 6개월 전에 해야 합니다(즉, 가장 이른 리스계약의 종료선택권 행사가능시기는 20X2년 6월 30일이며, 6개월 통지 기간으로 인해 20X2년 12월 31일에 효력이 발생합니다).

X사가 10년이 끝나기 전에 계약을 해지하는 경우, 임대인에게 2년치 리스료에 해당하는 해지 위약금을 지불해야 하며, 이는 상당한 페널티에 해당합니다. X사가 10년 이후에 리스계약을 해지하는 경우에는 위약금이 부과되지 않습니다. 임대인은 리스계약을 해지할 때 언제든지 해지 위약금이 부과되지 않습니다.

Issue



리스개시일에 리스기간은 어떻게 산정합니까?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

B34 리스기간을 산정하고 리스의 해지불능기간의 길이를 평가할 때, 계약의 정의를 적용하여 계약이 집행 가능한(enforceable) 기간을 산정한다. 약간의 불이익만 감수하면 리스이용자와 리스제공자가 각각 다른 당사자의 동의 없이 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에 그 리스를 더는 집행할 수 없다.

B37 리스개시일에 리스이용자가 연장선택권을 행사하거나 기초자산을 매수할 것이 상당히 확실한지, 리스 종료 선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가한

다. 그 선택권을 행사하거나 행사하지 않도록 하는 경제적 유인을 제공하는 관련 사실과 상황(리스개시일부터 선택권 행사일까지 관련 사실과 상황의 예상 변화를 포함함)을 모두 고려한다. 고려해야 할 요소의 예에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에 대한 다음과 같은 계약 조건을 시장요율과 비교
 - (가) 선택권 기간 중 해당 리스에 대한 지급액
 - (나) 해당 리스의 변동리스료 금액이나 그 밖의 조건부 지급액(예: 종료하기 위하여 부담하는 금액이나 잔존가치보중에 따른 지급액)
 - (다) 최초 선택권 기간 후에 행사할 수 있는 선택권이 있다면 그 선택권의 조건(예: 현재 시장요율보다 낮은 요율로 연장기간 말에 행사할 수 있는 매수선택권)
- (2) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산 매수선택권을 행사할 수 있게 될 때 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되는, 계약기간에 걸쳐 수행되는(또는 수행될 것으로 예상되는) 유의적인 리스 개량
- (3) 리스 종료에 관련되는 원가(예: 협상원가, 재배치원가, 리스이용자의 요구에 적합한 다른 기초자산을 식별하는 원가, 새로운 자산을 리스이용자의 영업에 통합하는 원가, 종료하기 위하여 부담하는 금액과 이와 비슷한 원가. 기초자산을 계약에서 특정한 상태로 반납하거나 계약에서 특정한 장소에 반납하는 것에 관련되는 원가를 포함함)
- (4) 리스이용자의 영업에서 기초자산이 차지하는 중요성. 중요성을 판단할 때, 예를 들면 기초자산의 특수성, 기초자산의 입지, 적절한 대체 자산의 사용 가능성 등을 고려한다.
- (5) 선택권의 행사에 관련되는 조건(하나 이상의 조건이 충족되는 경우에만 선택권을 행사할 수 있는 경우)과 그 조건이 존재할 가능성

Solution



다음은 리스기간과 관련된 해지불능기간 및 집행 가능한 기간을 설명합니다:

- 집행 가능한 기간: 임대인과 임차인이 서로의 허가 없이 무시할 수 없는 위약금 없이 계약을 종료할 수 있는 시점까지 집행 가능합니다. 10년 이전에는 임차인이 계약을 종료하면 상당한 위약금을 부담하게 됩니다. 10년 이후에는 양 당사자가 무시할 수 없는 위약금 없이 계약을 종료할 수 있습니다. 따라서 집행 가능한 기간은 10년입니다.
- 해지불능기간: 임차인은 20X2년 12월 31일보다 이른 날짜로 리스를 종료할 수 없기 때문에 24개월입니다(통지 기간을 고려하여).
- 리스기간 결정: 임차인이 10년 동안 건물을 계속 리스할 것이 상당히 확실하지 않은 경우(즉, 종료 선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실하지 않

은 경우), 임차인의 종료선택권이 리스기간에 영향을 미칩니다(IFRS 16 문단B37). 임차인이 모든 관련 사실과 경제적 인센티브를 고려하여 전체 집행 가능한 기간 동안 리스를 계속할 것이 상당히 확실한 경우, 리스기간은 10년입니다. 반대로, 임차인이 특정 시점에 리스를 계속할 것이 상당히 확실하지 않은 경우, 종료 위약금을 고려하더라도 리스기간은 그 시점에 종료됩니다(통지 기간을 고려하여).

이 경우, 위약금의 크기는 임차인이 10년 전에 리스를 종료하지 않을 것이라는 확신을 갖게 할 가능성이 높지만, 실체는 모든 관련 사실과 상황을 고려해야 합니다(예: 시장 효율과 비교한 선택적 기간에 대한 계약 조건, 수행된 중요한 리스 개선, 임차인의 운영에 대한 기본 자산의 중요성). [IFRS 16 문단B37(c)]

집행가능기간			계약이 없으므로 리스가 아닙니다.
리스기간			
해지불능기간			
임차인이 이 시점 이전에 종료선택권이 없는 초기 리스기간	리스이용자가 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우. 또는, 리스이용자가 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우	약간의 불이익만 감수하면 리스이용자와 리스제공자가 각각 다른 당사자의 동의 없이 리스를 종료할 권리를 가지는 시점까지 집행 가능	리스계약을 계속할 수 있는 집행 가능한 권리가 없음

리스기간은 다음을 고려하여 결정됩니다:

- IFRS 16 문단 B34는 리스이용자와 리스제공자 각각이 상대방의 허가 없이 약간의 위약금 등 약간의 불이익만 감수하면 리스를 종료할 권리가 있을 때 리스가 더 이상 집행 가능하지 않다고 설명합니다. 10년 이전에는 리스 계약자가 종료하기 위해 약간보다 큰 위약금을 부담해야 합니다. 10년 이후에는 양 당사자가 약간보다 큰 위약금 없이 종료할 수 있으므로 집행 가능한 기간은 10년입니다.
- 해지불능기간은 24개월입니다. 이는 임차인이 20X2년 12월 31일보다 이른 날짜로 리스를 종료할 수 없기 때문입니다(통지 기간을 고려하여).
- 임차인 종료선택권에 대한 지침은 리스기간을 결정하는 데 적용되어야 하며, 최소 해지불능기간인 2년(18개월 + 6개월 통지)과 최대 집행 가능한 기간인 10년 사이에서 결정됩니다.
- 임차인이 모든 관련 사실과 경제적 인센티브를 고려하여 전체 집행 가능한 기간 동안 리스를 계속할 것이 상당히 확실한 경우, 리스기간은 10년입니다. 반대로, 종료 위약금을 고려하더라도 임차인이 특정 시점에 리스를 계속할 것이 상당히 확실하지 않은 경우, 리스기간은 그 시점에 종료됩니다(통지 기간을 고려하여).
- 임차인이 리스해지를 하지 않을 것이 상당히 확실한지 평가할 때, 종료 위약금은 관련 요소 중 하나입니다(IFRS 16 문단B37(c)). 이 경우, 위약금의 크기는 임차인이 10년 전에 리스를 종료하지 않을 것이라는 확신을 갖게 할 가능성이 높지만, 모든 관련 사실과 상황을 고려해야 합니다(예: 시장 요율과 비교한 선택적 기간에 대한 계약 조건, 수행된 중요한 리스 개량, 임차인의 운영에 대한 기본 자산의 중요성).

IFRS 해석 위원회('IC')는 취소 가능하거나 갱신 가능한 리스계약의 리스기간을 어떻게 결정할 것인지, 그리고 IFRS 16 문단 B34항의 '불이익'이 계약 해지위약금 지급만 포함하는지 아니면 계약의 더 넓은 경제적 측면도 고려해야 하는지에 대한 질문을 받았습니다(IFRIC 업데이트 2019년 11월).

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

5.4 양방향 종료선택권이 있는 영구 리스

Background



X사는 소매 공간을 리스합니다. 이 리스는 영구적으로 계속되지만, 임대인과 임차인 모두 종료선택권을 가지고 있습니다. 종료선택권은 언제든지 행사할 수 있으며, 선택권을 행사하는 당사자는 무시할 수 없는 위약금 이상을 부담하지 않습니다. 두 선택권 모두 통지 기간이 있습니다:

- 임차인이 선택권을 행사하면, 종료는 행사 후 6개월 후에 효력이 발생합니다.
- 임대인이 선택권을 행사하면, 종료는 행사 후 18개월 후에 효력이 발생합니다.

Issue



계약의 리스개시일에 리스기간은 어떻게 결정되며, 리스기간은 언제 재평가될까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

18 리스기간은 리스의 해지불능기간과 다음 기간을 포함하여 산정한다.

- (1) 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한(reasonably certain) 경우에 그 선택권의 대상 기간
- (2) 리스이용자가 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우에 그 선택권의 대상 기간

21 리스의 해지불능기간이 달라진다면 리스기간을 변경한다. 예를 들면 다음과 같은 경우에 리스의 해지불능기간이 달라질 것이다.

- (1) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 리스이용자가 행사한다.
- (2) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 리스이용자가 행사하지 않는다.

(3) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 리스이용자가 계약상 의무적으로 행사하게 하는 사건이 일어난다.

(4) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 리스이용자가 행사하는 것을 계약상 금지하는 사건이 일어난다.

B34 리스기간을 산정하고 리스의 해지불능기간의 길이를 평가할 때, 계약의 정의를 적용하여 계약이 집행 가능한(enforceable) 기간을 산정한다. 약간의 불이익만 감수하면 리스이용자와 리스제공자가 각각 다른 당사자의 동의 없이 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에 그 리스를 더는 집행할 수 없다.

B37 리스개시일에 리스이용자가 연장선택권을 행사하거나 기초자산을 매수할 것이 상당히 확실한지, 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가한다. 그 선택권을 행사하거나 행사하지 않도록 하는 경제적 유인을 제공하는 관련 사실과 상황(리스개시일부터 선택권 행사일까지 관련 사실과 상황의 예상 변화를 포함)을 모두 고려한다. 고려해야 할 요소의 예에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에 대한 다음과 같은 계약 조건을 시장요율과 비교
 - (가) 선택권 기간 중 해당 리스에 대한 지급액
 - (나) 해당 리스의 변동리스료 금액이나 그 밖의 조건부 지급액(예: 종료하기 위하여 부담하는 금액이나 잔존가치보중에 따른 지급액)
 - (다) 최초 선택권 기간 후에 행사할 수 있는 선택권이 있다면 그 선택권의 조건(예: 현재 시장요율보다 낮은 요율로 연장기간 말에 행사할 수 있는 매수선택권)
- (2) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산 매수선택권을 행사할 수 있게 될 때 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되는, 계약기간에 걸쳐 수행되는(또는 수행될 것으로 예상되는) 유의적인 리스 개량

- (3) 리스 종료에 관련되는 원가(예: 협상원가, 재배치원가, 리스이용자의 요구에 적합한 다른 기초자산을 식별하는 원가, 새로운 자산을 리스이용자의 영업에 통합하는 원가, 종료하기 위하여 부담하는 금액과 이와 비슷한 원가. 기초자산을 계약에서 특정한 상태로 반납하거나 계약에서 특정한 장소에 반납하는 것에 관련되는 원가를 포함함)
- (4) 리스이용자의 영업에서 기초자산이 차지하는 중요성. 중요성을 판단할 때, 예를 들면 기초자산의 특수성, 기초자산의 입지, 적절한 대체 자산의 사용 가능성 등을 고려한다.
- (5) 선택권의 행사에 관련되는 조건(하나 이상의 조건이 충족되는 경우에만 선택권을 행사할 수 있는 경우)과 그 조건이 존재할 가능성

Solution



IFRS 16의 18항에 따르면, 리스기간은 리스의 해지불 가능한 기간과 리스 연장선택권이 포함된 기간(임차인이 그 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우) 및 리스 종료선택권이 포함된 기간(임차인이 그 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우)으로 결정해야 합니다. 먼저, X사는 해지불가능기간이 무엇인지 결정해야 하며, 이 경우 6개월입니다. 그 다음, X사는 집행 가능한 기간을 결정해야 합니다. 임차인과 임대인이 각각 다른 당사자의 동의 없이 약간의 불이익만 감수하면 리스를 종료할 권리를 가질 수 있는 경우, 리스는 더 이상 집행 가능하지 않습니다 [IFRS 16 문단B34].

이 예에서, 리스개시일 기준으로 리스의 집행 가능한 기간은 18개월입니다. 이는 리스개시일부터 양 당사자가 약간의 불이익으로 계약을 종료할 수 있는 가장 이른 시점까지의 기간입니다. 임차인 종료선택권에 대한 지침은 리스기간을 결정하는 데 적용되어야 하며, 최소 해지불가능기간(6개월, 임차인의 통지 기간)과 최대 집행 가능한 기간(18개월) 사이에서 결정됩니다. 임차인이 18개월 동안 리스를 계속할 것이 상당히 확실한 경우(즉, 종료하지 않을 것), 리스기간은 18개월이 됩니다.

리스개시일에, 계약의 해지불가능기간은 6개월(임차인의 종료 통지)이며, 집행 가능한 기간은 18개월입니다. 집행 가능한 기간은 실질적으로 리스개시일부터 양

당사자가 서로의 동의 없이 약간의 불이익만 감수하면 계약과 그 계약 의무를 종료할 수 있는 가장 이른 시점까지의 기간입니다. 따라서 리스기간은 임차인에게 특정한 사실과 상황에 따라 6개월에서 18개월 사이로 결정됩니다.

IFRS 16의 21항에 따르면, 리스의 해지불가능기간이 변경되면 리스기간이 변경됩니다. 이 예에서, 어느 당사자도 계약을 종료하지 않는 한, 리스의 남은 해지불가능기간은 6개월로 유지되며(즉, 해지불가능기간이 끝나는 날짜가 매일 하루씩 늦춰짐), 남은 집행 가능한 기간은 18개월로 유지됩니다(즉, 집행 가능한 기간이 끝나는 날짜도 매일 하루씩 늦춰짐). 결과적으로, 남은 리스기간은 항상 최소 6개월이 됩니다.

● 대안 시나리오

위와 동일한 사실이지만, 임차인이 60개월 동안 '갱신'할 것이 상당히 확실한 경우, 그 기간 동안 해당 장소에 머무를 경제적 유인이 있습니다[IFRS 16 문단B37]. 따라서, X사는 60개월 기간이 끝나기 전에 계약을 종료하면 무시할 수 없는 위약금 이상을 부담하게 되며, IFRS 16의 B34항에 따라 계약은 60개월 동안 집행 가능합니다. 따라서 리스기간은 60개월입니다(즉, 임차인이 해당 장소에 머무를 것이 상당히 확실한 기간).

5.5 리스계약이 변경되지 않은 경우 리스기간의 재평가

Background



리스기간의 평가는 임대인이 임차인에게 기초 자산을 사용할 수 있도록 제공하는 날짜에 해당하는 리스개시일에 이루어집니다. 리스계약이 변경되지 않는 경우, 리스기간은 제한된 상황에서만 재평가되어야 합니다. 특히, IFRS 16은 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 선택권의 행사가 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때에 선택권의 행사여부를 다시 평가하도록 합니다[IFRS 16 문단 20].

Issue



어떤 사건이 리스기간의 재평가를 유발할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

20 리스이용자는 다음 모두에 해당하는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 연장선택권을 행사하거나 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 다시 평가한다.

- (1) 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있다.
- (2) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하거나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미친다(문단 B41에서 기술함).

B41 문단 20에서는 리스개시일 후에 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하는 것이나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 리스기간을 다시 평가하도록 규정한다. 유의적인 사건이나 유의적인 상황 변화의 예에는 다음이 포함된다.

- (1) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산의 매수선택권을 행사할 수 있을 때, 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되지만 리스개시일에는 예상되지 않았던 유의적인 리스개량
- (2) 리스개시일에는 예상되지 않았던, 기초자산에 대한 유의적인 변형이나 고객 맞춤화
- (3) 전에 산정된 리스기간을 초과하는 기간으로 기초자산 전대리스를 약정
- (4) 선택권 행사 여부에 직접 관련되는 리스이용자의 사업 의사결정(예: 보완 자산의 리스를 연장하는 결정, 대체 자산을 처분하는 결정, 사용권자산을 사용하는 사업 단위를 처분하는 결정)

Solution



소매 산업에서 리스기간의 재평가를 초래할 수 있는 중요한 사건이나 변화는 다음과 같습니다:

- 리스개시일 이후에 수행되었거나 수행될 것으로 예상되는 중요한 리스개량: 임차인이 기초자산을 개선하거나 특별한 필요에 맞추기 위해 상당한 투자를 하는 경우, 연장선택권을 행사할 가능성이 더 높음.
- 최초 리스기간 종료 시 일부 소매 공간의 리스를 연장하기로 한 결정은 사업 계획 준비 중에 이루어지며, 사업 계획의 주요 가정으로 구체적으로 논의되고 관련 거버넌스에 공개됨.
- 최초 리스기간 종료 이후 소매점 또는 그 상당 부분을 전대리스하기로 한 결정
- 상권의 매력 감소로 인해 소매점을 폐쇄하기로 한 결정
- 선택권을 행사하거나 행사하지 않는 것과 직접적으로 관련된 비즈니스 결정(예: 온라인 판매에 집중하기 위해 소매점을 폐쇄하거나 창고를 아웃소싱하기로 한 결정)

중요한 사건이나 상황 변화가 없는 경우, 임차인은 리스기간을 지속적으로 재평가할 필요가 없습니다. 시장 기반 요인의 변화만으로는(예: 갱신 기간 동안 리스료가 이제는 저렴하다고 간주될 정도로 시장 리스료가 상승하는 경우) 리스기간의 재평가를 유발해서는 안 됩니다. 이사회가 승인한 5년 사업 계획은 최초 리스기간 종료 시 임차인이 연장선택권을 행사할 것이라고 가정하지만, 리스기간의 재평가를 유발하기에 충분하지 않습니다. 사업 계획을 이사회가 승인하는 것은 임차인의 통제 내에 있습니다. 그러나 시간이 지남에 따라 임차인이 리스를 연장할 가능성이 높아지거나 연장할 것이라는 암묵적인 가정만으로는 유발 사건으로 간주될 수 없습니다.

IFRS 16은 또한 다음과 같은 경우 리스기간을 재평가할 것을 요구합니다:

- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 임차인이 행사함.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 임차인이 행사하지 않음.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 임차인이 계약상 의무적으로 행사하게 하는 사건이 일어남.
- 이전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 임차인이 행사하는 것을 계약상 금지하는 사건이 일어남.

5.6 리스부채 – 시장 요율에 따른 연장선택권

Background



20X1년 1월 1일, X사(임차인)는 소매 공간 리스계약을 체결하였습니다. 취소 불가능한 리스기간은 7년입니다. 첫 해의 연간 리스료는 CU10,000이며, 이후 매년 5%씩 증가합니다. CU10,000은 리스개시일의 시장 리스료를 반영하였습니다. X사는 리스기간을 추가로 5년 연장할 수 있는 선택권을 가지고 있습니다. 리스개시일에, X사는 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하다고 결론지었습니다.

Issue



아래 예시에서 X사는 리스부채에 포함된 리스료를 어떻게 결정합니까?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

27 리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 그날 현재 지급되지 않은 다음 금액으로 구성된다.

- (1) 고정리스료(문단 B42에서 기술하는 실질적인 고정리스료를 포함하고, 받을 리스 인센티브는 차감)
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료. 처음에는 리스개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 측정한다(문단 28에서 기술함).
- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액
- (4) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우(문단 B37~B40에서 기술하는 요소를 고려하여 판단함)에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 반영하는 경우에 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

28 문단 27(2)에서 기술하는 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료의 예에는 소비자물가지수에 연동되는 지급액, 기준금리(예: LIBOR)에 연동되는 지급액, 시장 대여요율(market rental rates)의 변동을 반영하기 위하여 변동되는 지급액이 포함된다.

B42 리스료는 실질적인 고정리스료를 포함한다. 실질적인 고정리스료는 형식적으로는 변동성을 포함하나 실질적으로 회피할 수 없는 지급액이다. 실질적인 고정리스료는 예를 들면 다음과 같은 경우에 존재한다.

- (1) 지급액이 변동리스료의 구조를 가지고 있지만 그 지급액에 실제 변동성은 없는 경우. 그 지급액이 포함하는 변동 조항은 실제 경제적 실질이 없다. 그 유형의 지급액의 예는 다음 지급액을 포함한다.
 - (가) 리스기간에 자산을 운용할 수 있음이 입증되는 경우에만 지급해야 하거나, 일어나지 않을 가능성이 사실상 없는 사건이 일어나는 경우에만 지급해야 하는 지급액
 - (나) 리스료가 처음에는 기초자산의 사용에 연계되어 변동리스료의 구조를 갖게 되었으나 리스개시일 후 일정 시점에 그 변동성이 사라져 남은 리스기간에는 고정되는 지급액. 그 지급액은 변동성이 사라지는 때에 실질적인 고정리스료가 된다.
- (2) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 지급액 집합들이 있으나, 그 중 하나의 집합만이 현실적인 경우. 이 경우에 현실적인 지급액 집합을 리스료로 본다.
- (3) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 현실적인 지급액 집합들이 있으나, 적어도 그 중 하나의 집합을 반드시 지급해야 하는 경우. 이 경우에는 통산되는 금액(할인 기준)이 가장 낮은 지급액 집합을 리스료로 본다.

Solution



● 예시 A – 연장선택권 행사 시점의 시장 리스료 상한

연장 기간의 변경된 리스료는 선택권이 행사되는 시점의 시장 리스료를 기준으로 임대인과 임차인이 합의합니다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간 말 리스료의 105%를 초과할 수 없습니다.

X사가 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하기 때문에 리스기간은 12년입니다. 그 기간 내의 모든 리스료는 리스부채에 포함됩니다.

임대인과 임차인이 연장 기간의 변경된 리스료에 동의해야 하기 때문에 리스료는 그 시점의 시장 리스료일 것으로 가정할 수 있습니다. 지수나 요율에 따라 달라지는 변동 리스료, 즉 시장 리스료 변동을 반영하는 리스료는 리스개시일의 지수나 요율을 사용하여 측정됩니다 [IFRS 16 문단 27]. 따라서 리스부채의 최초 측정에 포함된 연장된 기간의 리스료는 갱신 기간 동안 매년 CU10,000(리스개시일의 시장 리스료)입니다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
지급리스료 [CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	10,000

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

● 예시 B – 선택권이 행사되는 시점의 시장 리스료에 대한 상한 및 하한

연장 기간의 변경된 리스료는 선택권이 행사되는 시점의 시장 리스료를 기준으로 임대인과 X사가 합의합니다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간 말 리스료의 85% 미만이거나 115%를 초과할 수 없습니다. 따라서 연장 기간 동안의 리스료는 최소 $(CU10,000 \times 1.05^6) \times 0.85 = CU11,391$ 입니다.

예시 B에서는 연장 기간 동안의 지불이 완전히 변동적이지 않고 하한이 설정되어 있습니다. CU11,391의 하한이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에 8년 차부터 12년 차까지의 리스부채의 최초 측정에 포함된 금액은 CU11,391입니다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
지급리스료 [CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	11,391

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

● 예시 C - 7년 차 리스료와 선택권이 행사되는 시점의 시장 리스료 중 더 높은 금액

연장 기간의 변경된 리스료는 (i) 7년 차에 지불된 리스료(CU13,401)와 (ii) 연장 기간 시작 시점의 현재 시장 리스료(임대인과 임차인이 합의하거나 독립적인 감정인이 결정) 중 더 높은 금액입니다. 예시 B와 유사하게, 연장 기간 동안의 지급액은 완전히 변동적이지 않고 하한이 설정되어 있습니다. 예시 C에서는 하한이 7년 차에 지급된 리스료(CU13,401)입니다. CU13,401의 하한이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에 8년 차부터 12년 차까지의 리스부채의 초기 측정에 포함된 금액은 CU13,401입니다.

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
지급리스료 [CU]	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	13,401

X사가 연장 기간의 첫 번째 리스료 금액(즉, 8년 차의 지급)을 합의할 때, 그 시점의 시장 리스료가 CU13,401보다 높다면, 리스부채를 재측정하여 그 시장 리스료를 반영합니다. 이는 예시 C에 해당하며, 연장 기간 동안의 수정된 리스료는 7년 차에 지급된 리스료(CU13,401)와 연장 기간 시작 시점의 현재 시장 리스료 중 더 높은 금액이 됩니다. 따라서, 시장 리스료가 CU13,401보다 높다면, 그 금액이 리스부채의 최초 측정에 포함됩니다.

5.7 별도의 리스로 간주되지 않는 리스 변경

Background



유통업체 X사(임차인)는 기존 리스계약을 변경하여 임차인에게 추가 소매 공간을 사용할 권리를 부여받는 계약을 체결하였습니다. 리스료 인상은 추가 소매 공간의 개별 가격 및 적절한 조정보다 낮습니다.

Issue



X사는 리스변경의 유효일이 새로운 리스의 리스개시일 이전인 경우 리스계약 변경사항을 어떻게 회계 처리할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

22 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식한다.

45 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 리스변경 유효일에 다음과 같이 처리한다.

- (1) 문단 13~16을 적용하여 변경된 계약의 대가를 배분한다.
- (2) 문단 18~19를 적용하여 변경된 리스의 리스기간을 산정한다.
- (3) 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다. 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 남은 리스기간의 내재이자율로 수정 할인율을 산정하나, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스변경 유효일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 수정 할인율을 산정한다.

Solution



추가된 리스료는 추가된 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액에서 적절히 조정된 리스료가 아니므로 리스의 변경은 별도의 리스로 회계처리되지 않습니다. 이 맥락에서, 해당 할인은 새로운 리스 요소(추가 소매 공간)와 기존 리스요소 모두와 관련이 있습니다. 따라서 변경은 기존 및 추가 사용 권리에 모두 영향을 미치며, 각각의 구성 요소에 배분되어야 합니다.

기존 리스와 관련된 리스부채는 변경일에 재측정됩니다[IFRS 16 문단 45]. X사는 리스변경 유효일에 리스부채를 재측정해야 하며, 수정된 할인율을 사용하여 사용권자산에 상응하는 조정을 합니다. 수정된 할인율은 리스기간의 나머지에 대한 리스에 내재된 이자율입니다. 리스에 내재된 이자율이 쉽게 결정되지 않는 경우, X사는 그 시점의 증분차입이자율을 사용합니다.

새로운 리스요소와 관련하여, 리스개시일이 리스변경 유효일과 다를 경우, 리스부채의 측정은 리스변경일에 이루어지며[IFRS 16 문단 45], 추가 리스요소의 인식은 리스개시일에 이루어집니다[IFRS 16 문단 22].

5.8 리스 변경 – 리스 범위 축소

Background



X사는 5,000제곱미터의 소매 공간을 10년 동안 리스합니다. 리스료는 연간 CU50,000으로 고정되어 있습니다. 5년 후, 양측은 계약을 변경하여 사무실 공간을 2,500제곱미터 줄이기로 합니다. 6년 차부터 연간 리스료는 CU30,000이 됩니다. 6년 차 초에 임차인의 증분차입이자율은 5%입니다(그 날짜의 리스에 내재된 이자율은 쉽게 결정되지 않는다고 가정).

변경 전 사용권자산과 리스부채의 장부 금액은 다음과 같습니다:

- 사용권자산: CU184,002
- 리스부채: CU210,618

Issue



리스계약 변경일의 회계처리는 어떻게 될까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

46 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 다음과 같이 리스부채의 재측정을 회계처리한다.

- (1) 리스의 범위를 좁히는 리스변경에 대하여 리스의 일부나 전부의 종료를 반영하기 위하여 사용권자산의 장부금액을 줄인다. 리스이용자는 리스의 일부나 전부의 종료에 관련되는 차손익을 당기손익으로 인식한다.
- (2) 그 밖의 모든 리스변경에 대하여 사용권자산에 상응하는 조정을 한다.

Solution



변경 후 리스부채의 가치는 CU129,884입니다:

$$(\text{CU}30,000/1.05 + \text{CU}30,000/1.05^2 + \text{CU}30,000/1.05^3 + \text{CU}30,000/1.05^4 + \text{CU}30,000/1.05^5)$$

첫 번째 단계에서는, 원래 소매 공간이 50% 줄어들었기 때문에 사용권자산과 리스부채가 50% 감소합니다. 이 두 금액의 차이는 손익으로 인식됩니다:

- 리스부채 (변경 전 장부 금액의 50%):
CU105,309
- 사용권자산 (변경 전 장부 금액의 50%):
CU92,001
- 이익: CU13,308

두 번째 단계에서는, 사용권자산이 업데이트된 할인율과 고려 사항의 변화를 반영하도록 조정되어야 합니다. 따라서, 남은 리스부채(CU105,309)와 변경된 리스부채(CU129,884)의 차이는 사용권자산에 대한 조정으로 인식됩니다:

- 사용권자산: CU24,575
- 리스부채: CU24,575

5.9 회사 자발적 합의(CVA) 후 리스 변경

Background



유통업체 X사는 재정적 어려움에 처해 있으며, 구조 조정을 통해 회사 자발적 채권채무조정 합의(CVA)를 체결하여 법정관리 절차에 들어가는 것을 피하고자 합니다. 그 결과, X사는 리스계약을 재협상하여 고정 리스료에서 완전히 매출액에 연동되는 리스료 지급 형태로 전환했습니다.

Issue



리스료 변경은 어떻게 회계 처리되어야 할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

44 리스이용자는 다음 조건을 모두 충족하는 리스변경을 별도 리스로 회계처리한다.

- (1) 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스의 범위가 넓어진다.
- (2) 넓어진 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액과 특정한 계약의 상황을 반영하여 그 개별 가격에 적절히 조정하는 금액만큼 리스대가가 증액된다.

45 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 리스변경 유효일에 다음과 같이 처리한다.

- (1) 문단 13~16을 적용하여 변경된 계약의 대가를 배분한다.
- (2) 문단 18~19를 적용하여 변경된 리스의 리스기간을 산정한다.
- (3) 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다. 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 남은 리스기간의 내재이자율로 수정 할인율을 산정하나, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스변경 유효일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 수정 할인율을 산정한다.

Solution



이는 리스계약의 대가가 원래 리스계약에서 변경되었기 때문에 리스 변경으로 간주됩니다. IFRS 16의 문단 44의 조건 중 하나인 기초자산 사용권이 추가되지 않았으므로 별도의 리스변경으로 간주되지 않습니다. 대신, 리스부채는 리스변경 유효일에 결정된 수정된 할인율을 사용하여 재측정됩니다. 지수나 요율에 기반하지 않은 변동 리스료는 리스부채의 일부가 아니지만, 해당 지불을 유발하는 사건이나 조건이 발생할 때 손익계산서에 인식됩니다. 이 예에서 수익 연계 리스료는 수익이 발생할 때 인식됩니다. 따라서 리스부채는 변경일에 완전히 제거되며, 사용권자산에 상응하는 조정이 이루어집니다[IFRS 16 문단 44~46].

5.10 임차권리금(Key Money) 회계 처리

Background



유통업체 X사는 주요 위치에 있는 매장의 장기 리스계약을 체결했습니다. X사는 기존 임차인에게 공간을 인수하기 위해 임차권리금을 지불했습니다. 현지 법에 따라, X사는 최초 리스기간이 끝날 때 리스 갱신을 요청할 권리가 있으며, 갱신이 거부되면 임대인은 임차인이 입은 손해에 대해 보상해야 합니다. X사는 최초 리스기간이 끝날 때 갱신을 요청하지 않기로 선택할 수도 있으며, 이 경우 새로운 임차인이 공간을 인수하도록 허용하고 새로운 임차인으로부터 임차권리금을 받을 권리가 있습니다. X사는 임대인이 보상하거나 새로운 임차인으로부터 임차권리금을 받아 원래 지불한 금액을 회수할 수 있을 것으로 기대합니다.

Issue



X사는 지불한 임차권리금(key money)를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

31 리스이용자는 사용권자산을 감가상각할 때 문단 32의 요구사항을 전제로 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 감가상각에 대한 요구사항을 적용한다.

K-IFRS 1016호 유형자산

43 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산의 전체원가에 비교하여 유의적이라면, 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각한다.

44 유형자산의 원가는 그 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 배분하여 각 부분별로 감가상각한다. 예를 들면, 항공기 동체와 엔진을 별도로 구분하여 감가상각하는 것이 적절할 수 있다. 또 기업이 리스제공자로서 운용리스 대상 유형자산을 취득하는 경우, 시장조건과 비교하여 상대적으로 유리하거나 불리한 조건에서 기인하는 금액이 그 항목의 원가에 반영되어 있다면 이를 별도로 감가상각하는 것이 적절할 것이다.

51 유형자산의 잔존가치와 내용연수는 적어도 매 회계연도말에 재검토한다. 재검토결과 추정치가 종전 추정치와 다르다면 그 차이는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라[참조: K-IFRS 1008 문단 36-40] 회계추정의 변경으로 회계처리한다.

52 유형자산의 공정가치가 장부금액을 초과하더라도 잔존가치가 장부금액을 초과하지 않는 한 감가상각액을 계속 인식한다. 유형자산을 수선하고 유지하는 활동을 하더라도 감가상각의 필요성이 부인되는 것은 아니다.

54 유형자산의 잔존가치는 해당 자산의 장부금액과 같거나 큰 금액으로 증가할 수도 있다. 이 경우에는 자산의 잔존가치가 장부금액보다 작은 금액으로 감소될 때까지는 유형자산의 감가상각액은 영(0)이 된다.

Solution



1. 최초 인식

임차권리금을 사용권자산에 포함합니다. 임차인이 기존 임차인에게 지급한 임차권리금은 리스 계약을 체결하지 않았다면 부담하지 않았을 리스체결의 증분원가이므로 리스개설직 접원가에 해당합니다(IFRS 16 부록 A: 용어의 정의). 따라서 임차권리금은 IFRS 16 문단 24에 따라 사용권자산의 원가에 포함합니다.

2. 후속측정 시 고려사항

임차인은 다음의 두가지 경우에 해당하지 않는다면 사용권자산의 후속 측정 시 원가 모형을 적용할 것입니다(IFRS 16 문단 29, 34, 35).

- 투자부동산에 공정가치모형을 적용하고 사용권자산이 투자부동산의 정의를 충족,
- 또는 유형자산 해당 유형에 재평가모형을 적용하고 사용권자산에도 재평가모형을 적용하기로 선택

부동산의 사용권자산이 원가모형을 적용하는 투자부동산에 해당하거나 유형자산에 해당되는 경우 감가상각을 수행해야 합니다. IFRS 16 문단 31에서는 사용권자산의 감가상각에 대해 기준서 제1016호 유형자산의 요구사항을 적용하도록 하고 있으므로, 이에 따라 다음과 같은 접근법을 적용할 수 있을 것입니다.

- (1) 기준서 제1016호 문단 43에 따라 임차권리금이 관련된 사용권자산의 전체 원가와 비교하여 그 금액이 유의적이라면, 별도의 부분(component)으로 구분하여 감가상각 할지를 고려합니다. 임차권리금을 별도의 부분으로 구분하여 감가상각하는 경우, 향후 수취할 것으로 예상되는 임차권리금이 지급한 임차권리금과 같거나 초과할 것으로 예상된다면, 기준서 제1016호 문단 54에 따라 임차권리금 부분에 대해 인식될 감가상각비는 0이 될 것입니다.
- (2) 임차권리금을 별도의 부분으로 구분하지 않고 사용권자산 전체에 대해 감가상각을 수행합니다. 이 경우 리스기간 만료 시점에 임차권리금의 회수를 예상한다면 회수예상금액을 잔존가치로 보고 단일의 사용권자산에 대한 감가상각을 수행합니다.

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

5.11 사용권자산과 관련된 노후화 및 복구 비용 회계 처리

Background



유통업체 X사는 소매점을 리스하고 있으며, 리스계약의 일환으로 매장을 받은 상태와 동일한 상태로 반환해야 할 의무가 있습니다.

Issue



X사는 사용권자산과 관련된 노후화 및 복구 의무를 어떻게 회계 처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

24 사용권자산의 원가는 다음 항목으로 구성된다.

- (1) 리스부채의 최초 측정금액(문단 26에서 기술함)
- (2) 리스개시일이나 그 전에 지급한 리스료(받은 리스 인센티브는 차감)
- (3) 리스이용자가 부담하는 리스개설직접원가
- (4) 리스 조건에서 요구하는 대로 기초자산을 해체하고 제거하거나, 기초자산이 위치한 부지를 복구하거나, 기초자산 자체를 복구할 때 리스이용자가 부담하는 원가의 추정치(다만 그 원가가 재고자산을 생산하기 위해 부담하는 것이 아니어야 한다). 리스이용자는 리스개시일에 그 원가에 대한 의무를 부담하게 되거나 특정한 기간에 기초자산을 사용한 결과로 그 원가에 대한 의무를 부담한다.

25 리스이용자는 문단 24(4)에서 기술하는 원가에 대한 의무를 부담할 때 사용권자산 원가의 일부로 그 원가를 인식한다. 리스이용자는, 특정한 기간에 재고자산을 생산하기 위하여 사용권자산을 사용한 결과로 그 기간에 부담하는 원가에는 기업회계기준서 제1002호 '재고자산'을 적용한다. 이 기준서나 기업회계기준서 제1002호를 적용하여 회계처리하는 그러한 원가에 대한 의무는 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'을 적용하여 인식하고 측정한다.

Solution



● 중이층(Mezzanine floor)

X사는 중이층(건물의 층과 층 사이에 있는 중간 층)을 설치하고, 리스 종료 시 이를 제거하기 위해 IAS 37에 따라 총당부채를 인식합니다. 의무는 X사가 설치 작업을 완료할 때 발생하며, 이는 과거 사건입니다. X사는 IFRS 16의 24(4)항을 적용하여 해당 항목을 사용권자산의 일부로 포함합니다.

IFRS 16의 24(4)항의 지침은 최초 측정 섹션에 있지만, 25항은 복구 비용에 대한 의무를 부담할 때 사용권자산 원가의 일부로 인식되어야 한다고 명시합니다. 예를 들어, 리스기간 동안에 중이층이 설치된 경우에도 소매업체는 이를 사용권자산에 자본화할 수 있습니다.

● 노후화(즉, '마모 및 손상')

리스기간 동안 X사는 리스 종료 시 수리해야 할 마모 및 손상 피해를 입습니다. 리스기간 동안 수리 비용에 대한 추정치를 총당부채로 설정해야 합니다. 그 이유는 다음과 같습니다:

- 임차인은 리스계약에서 발생하는 현재의 계약상 의무를 가지고 있습니다.
- 의무 발생 사건은 리스기간 동안 발생하는 자산의 마모 및 손상입니다.
- 의무는 자산의 마모 및 손상에서 발생하며, 미래 운영 비용과 관련이 없습니다.
- 의무가 경제적 이익의 유출을 초래할 가능성이 높습니다.
- 마모 및 손상에서 발생하는 의무를 신뢰성 있게 추정할 수 있습니다.
- 리스계약에서 의무가 존재하는지 여부가 명확해야 합니다. 손상이 확인되면 총당부채를 인식해야 합니다.

X사는 해당 항목을 비용으로 인식해야 합니다. 마모 및 손상에 대한 총당부채는 자산을 생성하지 않습니다. IFRS 16의 결론 근거는 사용권자산의 원가 측정이 IAS 16과 일치하도록 의도되었으며, 이는 자산의 설치, 건설 또는 취득과 관련된 경우에만 복구 및 제거 비용을 자본화할 수 있도록 허용한다고 설명합니다.

5.12 상가임대차보호법의 고려(리스기간)

Background



상가건물임대차보호법 대상이 되는 임차인(리스이용자)은 10년(2013년 8월 13일 최초 개정시 5년, 2018년 10월 16일 5년에서 10년으로 개정)의 기간동안 계약갱신요구권을 법적으로 보장받습니다.

Issue



계약기간이 10년보다 짧은 임대차계약 체결시 리스기간은 어떻게 고려되어야 할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

B37 리스개시일에 리스이용자가 연장선택권을 행사하거나 기초자산을 매수할 것이 상당히 확실한지, 리스 종료 선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가한다. 그 선택권을 행사하거나 행사하지 않도록 하는 경제적 유인을 제공하는 관련 사실과 상황(리스개시일부터 선택권 행사일까지 관련 사실과 상황의 예상 변화를 포함함)을 모두 고려한다. 고려해야 할 요소의 예에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에 대한 다음과 같은 계약 조건을 시장요율과 비교
 - (가) 선택권 기간 중 해당 리스에 대한 지급액
 - (나) 해당 리스의 변동리스료 금액이나 그 밖의 조건부 지급액(예: 종료하기 위하여 부담하는 금액이나 잔존가치보증에 따른 지급액)
 - (다) 최초 선택권 기간 후에 행사할 수 있는 선택권이 있다면 그 선택권의 조건(예: 현재 시장요율보다 낮은 요율로 연장기간 말에 행사할 수 있는 매수선택권)

- (2) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산 매수선택권을 행사할 수 있게 될 때 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되는, 계약기간에 걸쳐 수행되는(또는 수행될 것으로 예상되는) 유의적인 리스 개량
- (3) 리스 종료에 관련되는 원가(예: 협상원가, 재배치원가, 리스이용자의 요구에 적합한 다른 기초자산을 식별하는 원가, 새로운 자산을 리스이용자의 영업에 통합하는 원가, 종료하기 위하여 부담하는 금액과 이와 비슷한 원가, 기초자산을 계약에서 특정한 상태로 반납하거나 계약에서 특정한 장소에 반납하는 것에 관련되는 원가를 포함함)
- (4) 리스이용자의 영업에서 기초자산이 차지하는 중요성. 중요성을 판단할 때, 예를 들면 기초자산의 특수성, 기초자산의 입지, 적절한 대체 자산의 사용 가능성 등을 고려한다.
- (5) 선택권의 행사에 관련되는 조건(하나 이상의 조건이 충족되는 경우에만 선택권을 행사할 수 있는 경우)과 그 조건이 존재할 가능성

Solution



리스기간을 산정할 때는 계약이 집행가능한(enforceable) 기간을 산정하여야 하며 집행가능한 권리를 판단함에 있어 계약서 이외에 관련된 법률이나 규정도 고려할 필요도 있습니다.

현행 상가건물임대차보호법에 따른 계약갱신요구권은 임차인(리스이용자)이 집행가능한 연장선택권에 해당합니다. 따라서, 리스기간 산정 시 계약갱신요구권, 즉 연장선택권의 행사가 상당히 확실한지를 고려하여야 합니다.

연장선택권의 행사가 상당히 확실한지는 IFRS 16 문단 B37-B40에서 기술하는 바와 같이 경제적 유인이 생기게 하는 관련되는 사실 및 상황을 모두 고려하여야 합니다. 이러한 고려사항의 예로는 리스료, 리스개량, 리스종료 원가, 기초자산의 중요성, 과거 관행 등이 있을 것입니다.

한편, 상가건물임대차보호법상 일정보증금 이하의 임대차물건에 대해서는 계약갱신 시 임대료의 상한을 규정하는 내용도 있음에 따라 미래 리스료를 고려 시 이를 감안하여야 합니다. 다만, 일정보증금 이상의 임대차물건에 대해서는 임대료의 상한규정은 적용되지 않지만 계약갱신요구권은 여전히 임차인에게 보장된다는 점을 유의하여야 할 필요가 있습니다.

5.13 재매입약정이 포함된 자산유동화와 판매후리스

Background



X사(판매자-리스이용자)가 Y사(구매자-리스제공자)에게 자산을 이전하고 같은 자산을 다시 리스하는 계약(판매후리스)을 체결하면서 해당 계약에 자산에 대한 재매입약정을 포함하였습니다.

Issue



X사는 판매후리스 거래를 어떻게 회계처리해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

99 기업은 자산 이전을 자산의 판매로 회계처리할지를 판단하기 위하여 수행의무의 이행시기 판단에 대한 기업 회계기준서 제1115호의 요구사항을 적용한다.

K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

(1) 기업회계기준서 제1116호

‘리스’에 따른 리스: 계약이 판매후리스 거래의 일부가 아니고 기업이 자산을 원래 판매가격보다는 낮은 금액으로 다시 살 수 있거나 다시 사야 하는 경우, 계약이 판매후리스 거래의 일부인 경우에 기업은 자산을 계속 인식하고 고객에게서 받은 대가는 금융부채로 인식한다. 금융부채는 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다.

(2) 문단 B68에 따른 금융약정: 기업이 자산을 원래 판매가격 이상의 금액으로 다시 살 수 있거나 다시 사야 하는 경우

Solution



IFRS 16에 따르면 판매후리스 거래를 회계처리할 때 먼저 IFRS 15를 적용하여 자산 이전이 판매인지를 판단해야 합니다. 자산 이전이 판매인지를 결정할 때는 자산에 대한 통제가 이전되었는지 판단해야 합니다. 자산에 대한 통제란 (1) 자산을 사용하도록 지시하고, (2) 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력을 말합니다.

X사(판매자-리스이용자)가 Y사(구매자-리스제공자)에게 '사용 통제권'을 이전하므로 단순히 X사가 목적물 자산을 물리적으로 점유하고 있다고 해서 통제가 이전되지 않았다고 볼 수 없습니다. 다만, X사가 리스기간을 넘어서서 자산에 대한 사용을 지시할 수 있는 권리를 계속 보유한다면 자산에 대한 통제가 이전되지 않을 수 있습니다.

예시A. 행사가격이 공정가치인 콜옵션이 포함된 경우

- X사는 사무실로 사용하던 건물을 Y사에 판매하고, 동시에 해당 건물을 임차하는 계약을 체결
- X사가 건물을 재매입할 수 있는 콜옵션 보유
- 행사기간: 리스기간 종료 3개월 전부터 리스기간 종료일까지
- 콜옵션의 행사가격: 행사 시점의 공정가치

X사는 행사 시점의 공정가치로 재매입하는 콜옵션을 보유하고 있기 때문에 만약 대상 자산이 '실질적으로 같고 시장에서 쉽게 구할 수 있는 자산'에 해당한다면, 콜옵션의 존재에도 불구하고 Y사가 자산을 통제한다고 볼 수 있습니다(즉, 판매에 해당함). 그러나 대상 자산은 X사가 사무실로 사용하던 건물이고, 일반적으로 부동산은 자산 특성상 '실질적으로 같은' 다른 자산이 존재하기는 어려울 것입니다(예: 부동산은 입지가 매우 중요한데 대상 부동산과 같은 위치에 입지한 다른 부동산을 구할 수는 없음).

결론적으로 이 사례에서는 건물에 대한 통제가 이전되지 않았으므로 X사는 건물을 계속 인식하고, Y사로부터 받은 판매대가를 금융부채로 인식합니다.

예시B. 조건부 콜옵션이 포함된 경우

- X사는 사무실로 사용하던 건물을 Y사에 판매하고, 동시에 해당 건물을 임차하는 계약을 체결
- X사가 건물을 재매입할 수 있는 콜옵션 보유
- 행사기간: 리스기간 종료 3개월 전부터 리스기간 종료일까지
- 콜옵션의 행사가격: 행사 시점의 공정가치
- 행사조건: 행사가격이 원래 판매대가인 150보다 낮은 경우에 Y사는 건물의 매각을 거절할 수 있음.
- 건물의 공정가치가 원래 판매대가보다 감소할 가능성은 낮을 것으로 예상됨.

조건부 콜옵션의 실질에 따라 회계처리해야 합니다. 즉, 해당 조건으로 인하여 고객이 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 경제적 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력이 제한되는지를 평가해야 하며, 이를 위해서는 행사 조건의 성격, 행사 조건이 충족될 가능성, 해당 조건을 누가 통제하는지 등을 고려하여 조건부 콜옵션을 실질적인 콜옵션으로 볼 수 있는지 판단해야 합니다.

상기 사례에서는 콜옵션의 행사가 제한되는 상황이 발생할 가능성은 낮을 것으로 예상되기 때문에 옵션으로 인하여 자산에 대한 통제가 고객에게 이전되지 못할 것으로 판단됩니다.

예시C. 우선매수선택권이 포함된 경우

- X사는 사무실로 사용하던 건물을 Y사에 판매하고, 동시에 해당 건물을 임차하는 계약을 체결
- X사는 건물에 대한 우선매수선택권 보유 : Y사가 건물을 제삼자에게 매각하려는 경우 X사는 제삼자에 대한 매각가격으로 건물을 우선 매수할 수 있는 권리를 보유함.

우선매수선택권은 재매입 약정이나 콜옵션과는 달리 그 자체로 고객이 자산을 통제하는 것을 막지는 못합니다. 즉 고객이 자산을 누구에게 매각하는지는 제한하지만, 매각 여부, 매각 가격, 매각 시기 등을 제한하지는 않으므로, 우선매수선택권의 존재만으로는 고객이 자산의 사용을 지시하고 나머지 경제적 효익을 얻을 권리가 제한되지 않습니다.

다만, 경제적으로나 계약에 따라 고객이 원래 판매자의 건물 매각 제안을 받아들일 수밖에 없는 경우에 해당한다면 우선매수선택권이 실질적으로 고객의 자산에 대한 통제를 제한할 수도 있으므로 사실과 상황에 대한 판단이 필요합니다.

5.14 전대리스 분류

Background

중간리스제공자가 전대리스 분류 시 IAS 17에서는 상위리스의 기초자산을 기준으로 하였으나, IFRS 16 문단 b58에 의하면 상위리스에서 생기는 사용권자산을 기준으로 금융리스/운용리스 여부를 결정합니다.

Issue

1. 내용연수가 20년인 건물을 X사(상위리스이용자)가 10년의 기간동안 임차하고 이를 다시 9년동안 전대리스로 제공한 경우 X사(상위리스이용자)는 전대리스를 어떻게 분류해야 할까요?

2. 편의점 가맹사업을 영위하는 Y사는 편의점이 입점할 건물을 임차하고(상위리스), 해당 건물을 가맹점주에게 전대리스로 제공하였습니다. 리스조건이 다음과 같은 경우, Y사는 전대리스를 어떻게 회계처리 해야 할까요?

- 상위리스: 리스기간 10년, 고정리스료 지급
- 전대리스: 리스기간 10년, 점포 매출액의 20%를 변동리스료로 수취
- 회사는 상위리스에서 얻은 사용권자산을 바로 전대리스 이용자에게 제공하였으며, 리스료 조건을 제외한 다른 계약 조건은 상위리스와 전대리스가 동일

Reference

K-IFRS 1116호 리스

B58 전대리스를 분류할 때, 중간리스제공자는 다음과 같은 방법으로 전대리스를 금융리스 아니면 운용리스로 분류한다.

- (1) 상위리스가 리스이용자인 기업이 문단 6을 적용하여 회계처리하는 단기리스인 경우에, 그 전대리스는 운용리스로 분류한다.
- (2) 그 밖의 경우에는 기초자산(예: 리스 대상인 유형자산)이 아니라 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류한다.

Solution

1. 9년동안 전대리스로 제공한 경우, 리스기간 조건만으로 리스분류를 결정한다고 했을 때, IAS17에서는 전대리스가 운용리스로 분류되었을 것이나 IFRS 16에서는 전대리스기간이 상위리스기간의 상당 부분을 차지하므로 금융리스로 분류될 수 있을 것입니다.

그러나 사용권자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분이 이전되었는지 여부는 상위리스와 전대리스의 리스기간만을 비교하여 분석하는 것은 아니며, 시장리스료 대비한 리스료의 수준, 고정 또는 변동리스료의 비율 그리고 리스해지 시의 위약금 수준 등 다양한 요소들이 그 판단에 영향을 미칩니다.

2. Y사가 전대리스의 대가 전액을 사용권자산에서 생기는 매출액의 일정비율로 수취하고 있기 때문에 경제적 상황의 변화로 생기는 수익의 변동성, 사용권자산의 수익성 있는 운영에 따른 보상에 중간리스제공자인 Y사가 모두 노출되어 있습니다.

즉, 상위리스기간 전체를 전대리스로 제공하더라도 Y사(중간리스제공자)는 매출액에 연동된 변동리스료를 수취함으로써 사용권자산에 연동된 위험과 보상을 계속 부담한다고 볼 수 있습니다.

따라서, 리스기간 조건이 금융리스의 지표를 나타냄에도 불구하고 계약의 다른 조건(매출에 연동된 변동리스료) 때문에 사용권자산의 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는다고 판단되므로 이 사례에서는 전대리스를 운용리스로 분류하는 것이 적절합니다.

5.15 Rent Free Period

Background



X사(리스이용자)는 Y사(리스제공자)와 사무실 임차계약을 체결하였습니다.

계약서상 임대차기간은 2021년 2월 1일부터 2026년 1월 31일까지이며, 무상임대기간은 매년 2월 1일부터 4월 30일(매년 3개월씩 총 15개월, 관리비는 납부함)입니다.

Y사는 X사의 인테리어 공사를 위하여 2020년 12월 1일까지 이용자에게 목적물을 인도하기로 약정했으나 인테리어공사기간인 2020년 12월 1일부터 2021년 1월 31일까지 2개월 간의 임대료는 면제합니다.

Issue



X사가 사무실 임차계약 관련하여 리스부채를 최초 측정하는 시점과 리스기간은?

Reference



K-IFRS 1116호 리스

부록A. 용어의 정의

리스개시일: 리스제공자가 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 하는 날

22 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식한다.

32 리스가 리스기간 종료시점 이전에 리스이용자에게 기초자산의 소유권을 이전하는 경우나 사용권자산의 원가에 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것임이 반영되는 경우에, 리스이용자는 리스개시일부터 기초자산의 내용연수 종료시점까지 사용권자산을 감가상각한다. 그 밖의 경우에는 리스이용자는 리스개시일부터 사용권자산의 내용연수 종료일과 리스기간 종료일 중 이른 날까지 사용권자산을 감가상각한다.

Solution



Y사가 인테리어 공사를 위해 X사에게 목적물을 인도하는 시점이 리스개시일이므로 Y사는 2020년 12월 1일에 리스부채를 최초 측정하여야 합니다.

또한, 리스기간은 2020년 12월 1일부터 2026년 1월 31일까지이므로 리스개시일에 측정된 사용권자산을 리스기간동안 상각해야 합니다.

06

재고자산 및 기타비용



6.1 유통비용 회계처리

Background



소매업체 X사는 제조업체로부터 완제품을 구매하여 소매점에서 최종 소비자에게 판매합니다. 영업과정에서 소매업체 X사는 완제품에 대한 운송과 보관을 모두 필요로 합니다. 보관비용에는 사용권자산의 감가상각비 및 리스상각이자, 포장비, 관리비 및 유틸리티비용이 포함됩니다.

Issue



소매업체 X사는 유통 및 보관 비용을 재고자산으로 자본화 할 수 있나요?

Reference



K-IFRS 1002호 재고자산

10 재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함한다.

16 재고자산의 취득원가에 포함할 수 없으며 발생기간의 비용으로 인식하여야 하는 원가의 예는 다음과 같다.

- (1) 재료원가, 노무원가 및 기타 제조원가 중 비정상적으로 낭비된 부분
- (2) 후속 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우 이외의 보관원가
- (3) 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는데 기여하지 않은 관리간접원가
- (4) 판매원가

38 당기에 비용으로 인식하는 재고자산 금액은 일반적으로 매출원가로 불리우며, 판매된 재고자산의 원가와 배분되지 않은 제조간접원가 및 제조원가 중 비정상적인 부분의 금액으로 구성된다. 또한 기업의 특수한 상황에 따라 물류원가와 같은 다른 금액들도 포함될 수 있다.

Solution



IAS 2 문단 10에 따르면 재고자산의 취득원가는 원재료비와 원재료를 완제품의 상태로 전환하는데 발생한 원가를 포함합니다. 즉, 매입원가뿐만 아니라 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는데 발생한 기타원가 모두를 포함합니다. 이 사례의 경우, 소매업체 X는 특정한 위치에서 적합한 상태로 상품을 판매하기 위해 운송이 필수적이라고 판단했다면 제조업체로부터 소매점까지의 운송비용을 재고자산의 취득원가에 포함하는 것이 합리적일 수 있습니다.

보관비용은 일반적으로 생산과정에서 필요하지 않다고 판단되므로 즉시 비용 처리됩니다 [IAS 2 문단 16(2)]. 다만 제한적인 경우에 보관활동은 재고자산을 현재의 장소로 이르게 하는데 불가피한 부분일 수 있으며, 이 경우 재고자산의 취득원가에 포함될 수 있습니다. 예를 들어, 최초 판매 지점으로 상품을 이동하기 위해 단기적인 중간 보관이 필요한 경우가 이에 해당할 수 있습니다.

어떤 비용을 재고자산의 취득원가에 포함할지는 판단이 필요할 수 있으며, 이에는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는데 필요한 비용이 무엇인지에 대한 판단이 필요합니다. 예를 들어:

- 상품을 최초 판매 지점으로 운송하는 데 소요된 비용은 일반적으로 재고자산의 취득원가에 포함될 수 있습니다.
- 그러나 재고를 한 판매 지점에서 다른 판매 지점으로 이동하는 데 관련된 비용(예: 매장 간의 상품 운송)은 일반적으로 재고자산의 취득원가에 포함되지 않습니다. 이는 해당 상품이 이동 전에 이미 판매 가능한 상태와 장소에 있었기 때문입니다.

복잡한 공급망 및 다수의 유통 채널이 존재하는 상황에서 재고를 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는데 필수적인 비용인지에 대한 판단은 어려울 수 있습니다.

IAS 2 문단 38에서는 기업이 비용을 기능별로 분류하는 경우, '매출원가'에는 판매된 재고자산의 원가, 배분되지 않은 제조간접원가, 제조원가 중 비정상적인 부분을 포함해야 한다고 명시하고 있습니다.

6.2 공급자에게 지급하는 리베이트 및 기타 변동 대가

Background



소매업체 X사는 재판매를 위해 제조업체로부터 개당 100원에 상품을 구매합니다. 소매업체 X사는 제조업체로부터 매년 1월 1일부터 12월 31일까지의 기간 동안 구매한 상품의 양에 따라 리베이트를 받습니다. 리베이트 계약에 대한 요약은 아래와 같습니다.

사례 1 - 연간 구매된 전체 구매량에 대한 리베이트

	전체 구매량 기준 리베이트	단위당 평균단가
0-100,000 개	0%	100원
100,000-500,000 개	10%	90원
500,000+ 개	20%	80원

사례 2 - 리베이트는 구간별로 제공되며, 기준 구매량을 초과한 수량에만 적용

	전체 구매량 기준 리베이트	단위당 평균단가
0-100,000 개	0%	100원
100,000-500,000 개	10%	92원 (500,000개를 매입한 경우)
500,000+ 개	20%	86원 (1,000,000개를 매입한 경우)

소매업체 X사는 3월 31일에 온기재무제표를 작성합니다. 소매업체 X사는 20X0년 1월 1일부터 3월 31일까지 200,000개를 구매했고, 20X0년 4월 1일부터 12월 31일까지 추가로 400,000개를 구매할 것으로 예상합니다.

Issue



소매업체 X사는 20X0년 3월 31일 이전에 구매한 200,000단위의 재고자산의 취득원가를 어떻게 측정해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1002호 재고자산

10 재고자산의 취득원가는 매입원가, 전환원가 및 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 발생한 기타 원가 모두를 포함한다.

11 재고자산의 매입원가는 매입가격에 수입관세와 제세금(과세당국으로부터 추후 환급받을 수 있는 금액은 제외), 매입운임, 하역료 그리고 완제품, 원재료 및 용역의 취득과정에 직접 관련된 기타 원가를 가산한 금액이다. 매입할인, 리베이트 및 기타 유사한 항목은 매입원가를 결정할 때 차감한다.

K-IFRS 1034호 중간재무보고

B23 수량 리베이트나 할인, 그리고 그 밖의 원재료, 노동력, 기타 구매된 재화 및 용역의 계약상 가격 변경이 확정되거나 효력을 발생시킬 가능성이 높다면 지급자와 수령자 모두 중간기간에 이를 추정한다. 따라서 계약상 리베이트와 할인은 추정하지만 재량적인 리베이트나 할인은 추정하지 않는다. 왜냐하면 이로 인해 발생하게 되는 자산이나 부채는, 자산은 과거 사건의 결과로 기업이 통제하고 있는 자원이어야 하고 부채는 자원이 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의무이어야 한다는 '개념체계'의 조건을 충족시키지 못하기 때문이다.

K-IFRS 1001호 재무제표 표시

122 추정에 관련된 공시와는 별도로(문단 125 참조), 회계정책을 적용하는 과정에서 경영진이 내린 판단으로서 재무제표에 인식한 금액에 가장 유의적으로 영향을 준 판단도 중요한 회계정책 정보 나 그 밖의 주식 사항과 함께 공시한다.

125 미래에 대한 가정과 보고기간말의 추정 불확실성에 대한 기타 주요 원천에 대한 정보를 공시한다. 이러한 가정과 추정 불확실성에 대한 기타 주요 원천은 다음 회계연도에 자산과 부채의 장부금액에 대한 중요한 조정을 유발할 수 있는 유의적인 위험을 내포하고 있다. 따라서 이로부터 영향을 받을 자산과 부채에 대하여 다음 사항 등을 주석으로 기재한다.

- (1) 자산과 부채의 성격
- (2) 보고기간말의 장부금액

Solution



IAS 2에서는 변동되는 리베이트의 인식 및 측정 원칙에 대해 구체적인 회계처리 지침을 제공하고 있지 않습니다. 리베이트에서 발생하는 현금흐름에 대한 권리는 추후 상품의 구매 수량에 따라 달라지므로 금융자산에 해당하지 않습니다. 다른 IFRS 기준서 자산 인식에 대한 일반 원칙은 예상현금흐름의 개념에 근거하므로(가중평균 또는 기대결과값에 기반한 추정), 이러한 개념을 재고자산의 취득원가 추정에 적용하는 것이 적절할 수 있습니다. IAS 34 중간재무보고 적용사례 문단 B23에서는, 수량 리베이트나 할인(그리고 그 밖의 원재료, 인건비, 기타 구매된 재화 및 용역의 가격에 대한 계약상 변경)이 확정되거나 효력을 발생시킬 가능성이 높다면, 중간기간에 이를 추정하도록 하고 있으므로, 이러한 개념도 위 회계처리의 근거가 될 수 있습니다.

발생가능성에 대한 결정은 판단이 필요하며, 유사한 제품에 대한 기업의 과거 경험과 기업의 미래 구매 능력에 영향을 미칠 수 있는 외부 요인들에 따라 달라질 수 있습니다. 따라서, 어떤 경우에는 리베이트의 발생가능성이 높아지는 시점은 리베이트의 기준 구매수량을 거의 충족한 때 일 수도 있습니다. 발생가능성이 높다고 판단되는 경우, 사례별 재고자산의 취득원가는 아래와 같습니다:

- 사례 1 - 소매업체 B는 4분기에 구매한 200,000개의 재고자산 취득원가를 16백만원으로 인식하며, 단위당 평균단가는 80원입니다. 이는 리베이트 기간(20X0년 1월 1일부터 12월 31일까지)동안의 전체 예상 구매량(200,000개 + 400,000개 = 600,000개) 기준의 리베이트 및 평균단가를 기준으로 계산됩니다.
- 사례 2 - 소매업체 B는 4분기에 구매한 200,000개의 재고자산 취득원가를 18백만원으로 인식합니다. 이는 전체 예상 구매량 600,000단위에 대한 비용 54백만원 (10백만원 (100,000개 x 100원) + 36백만원 (400,000개 x 90원) + 8백만원 (100,000개 x 80원))을 기준으로 계산됩니다.

수령할 리베이트 금액에 대한 추정은 종종 판단이 요구됩니다. 만약 판단이 중요한 경우, IAS 1 문단 122와 문단 125에서 요구하는 추정치에 대한 추가적인 공시가 요구됩니다.

6.3 재고자산 원가측정방법 – 소매재고법

Background



소매업체 X사는 소매재고법을 사용하여 재고자산의 원가를 측정합니다. 재고자산의 원가를 측정하기 위해 사용되는 원가/판매가격 비율은 직전 4주간의 총이익률에 기반하기에, 일시적이지 않은 가격인하가 포함됩니다.

최초재고자산 취득원가	60원
최초판매가격	100원
직전 4주간 원가/판매가격 비율	67%
최근판매가격	90원

Issue



소매업체 X사는 소매재고법을 어떻게 적용해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1002호 재고자산

21 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있다. 표준원가는 정상적인 재료원가, 소모품원가, 노무원가 및 효율성과 생산능력 활용도를 반영한다. 표준원가는 정기적으로 검토하여야 하며 필요한 경우 현재 상황에 맞게 조정하여야 한다.

22 소매재고법은 이익률이 유사하고 품종변화가 심한 다 품종 상품을 취급하는 유통업에서 실무적으로 다른 원가 측정법을 사용할 수 없는 경우에 흔히 사용한다. 소매재고법에서 재고자산의 원가는 재고자산의 판매가격을 적절한 총이익률을 반영하여 환원하는 방법으로 결정한다. 이때 적용되는 이익률은 최초판매가격 이하로 가격이 인화된 재고자산을 고려하여 계산하는데, 일반적으로 판매 부문별 평균이익률을 사용한다.

Solution



IAS 2에 따르면, 재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정하도록 요구합니다. 소매재고법은 일부 소매업체가 재고자산의 취득원가를 측정할 때 사용하는 방법으로, 기말 재고의 판매가격에 대한 원가/판매가격 비율에 기반하여 측정합니다. IAS 2 문단 22에서는 소매재고법을 취득원가의 근사치로 인정하고 있으며, 원가/판매가격 비율에는 최초판매가격 이하로 가격이 인화된 재고자산이 포함되어야 한다고 규정하고 있습니다.

소매재고법을 사용하여 재고자산의 취득원가를 측정하는 경우, 소매업체 X사는 재고자산을 60원 (최근판매가격×67%)으로 측정하여야 합니다. 최근판매가격과 소매재고법 계산에 사용된 원가/판매가격 비율 모두에 일시적이지 않은 가격인하가 포함되며, 이에 따라 재고자산의 원가는 실제원가의 근사치로 측정됩니다. 원가/판매가격 비율에 일시적이지 않은 가격인하가 포함되어야 하는 이유는, 이러한 가격인하를 제외하는 경우 순실현가능가치가 원래의 원가를 초과하는 상황에서 재고자산이 원래 원가 이하로 평가될 수 있기 때문입니다. 이는 기준서상 적절하지 않습니다.

6.4 예상되는 반품에 대한 재고평가충당금 설정

Background



소매업체 X사는 상품을 개당 50원에 판매합니다. 고객은 어떤 이유로든 구매 후 90일 이내에 반품하여 전액 환불을 받을 수 있으며, 상품의 회수에 예상되는 추가적인 원가는 없습니다. 상품의 원가는 개당 40원입니다. 소매업체 X사는 변동대가의 추정 방법인 기댓값 방법에 따라 판매수량의 10%가 반품될 것으로 예상하며, 반품수량이 전체 판매수량의 10%를 초과하지 않을 가능성이 매우 높다고 평가하고 있습니다. IFRS 15 문단 B21에 따라, 소매업체 A는 반품이 예상되지 않는 상품에 대해서만 수익을 인식합니다. 1,000개의 제품이 판매될 때, 소매업체 A는 45,000원(50원 × 900개)의 수익을 인식하고, 36,000원(40원 × 900개)의 매출원가를 인식하며, 환불할 의무에 대해 5,000원(판매 가격의 10%)의 환불부채를 인식합니다. 또한 예상되는 반품에 대해 4,000원(40원 × 100개)의 자산을 인식하고, 이에 상응하는 매출 원가를 조정합니다.

Issue



소매업체 X사는 재고자산의 순실현가능가치를 추정할 때 반품이 예상되는 상품을 고려하여야 할까요?

Reference



K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

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

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

B25 환불부채를 결제할 때 고객에게서 제품을 회수할 기업의 권리에 대해 인식하는 자산은 처음 측정할 때 제품(예: 재고자산)의 이전 장부금액에서 그 제품 회수에 예상되는 원가(반품된 제품이 기업에 주는 가치의 잠재적인 감소를 포함)를 차감한다. 보고기간 말마다 반품될 제품에 대한 예상의 변동을 반영하여 자산의 측정치를 새로 수정한다. 이 자산은 환불부채와는 구분하여 표시한다.

K-IFRS 1002호 재고자산

28 다음의 경우에는 재고자산의 원가를 회수하기 어려울 수 있다.

- (1) 물리적으로 손상된 경우
- (2) 완전히 또는 부분적으로 진부화 된 경우
- (3) 판매가격이 하락한 경우
- (4) 완성하거나 판매하는 데 필요한 원가가 상승한 경우

재고자산을 취득원가 이하의 순실현가능가치로 감액하는 저가법은 자산의 장부금액이 판매나 사용으로부터 실현될 것으로 기대되는 금액을 초과하여서는 아니 된다는 견해와 일관성이 있다.

Solution



그렇습니다, 소매업체 X사는 재고자산에 대한 평가손실을 결정할 때 반품이 예상되는 재고자산을 고려해야 합니다. IFRS 15 문단 B25는 반품자산은 처음 측정할 때 상품의 판매시점 장부금액에서 그 상품의 회수에 예상되는 비용과 예상되는 가치의 감소를 고려하여 측정하도록 요구합니다. 자산으로 계상된 금액은 환불부채의 변화와 자산의 손상을 시사할 수 있는 기타 상황 변화를 반영하여 재측정되어야 합니다. 어떤 경우에는 반품된 상품이 반품 시점에 가치가 감소했거나 없을 것으로 예상된다면 자산은 즉시 손상될 수 있습니다. 예를 들어, 반품될 때 재고가 유통기한이 지났거나, 비수기에 반품될 것으로 예상되어 원가보다 낮은 가격으로 판매되거나 폐기되어야 할 것으로 예상되는 경우가 이에 해당될 수 있습니다.

6.5 재고자산 감모손실에 대한 충당금 설정

Background



소매업체 X사는 도난이나 기타 손실로 인한 재고자산 감모손실 경험이 있습니다. 과거의 경험에 따르면 진열된 재고자산의 약 0.5%가 감모손실의 대상이 됩니다.

Issue



소매업체 X사는 재고자산의 감모손실을 어떻게 회계처리하여야 할까요?

Reference



K-IFRS 1002호 재고자산

9 재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정한다.

34 재고자산의 판매시, 관련된 수익을 인식하는 기간에 재고자산의 장부금액을 비용으로 인식한다. 재고자산을 순실현가능가치로 감액한 평가손실과 모든 감모손실은 감액이나 감모가 발생한 기간에 비용으로 인식한다. 순실현가능가치의 상승으로 인한 재고자산 평가손실의 환입은 환입이 발생한 기간의 비용으로 인식된 재고자산 금액의 차감액으로 인식한다.

K-IFRS 1008호 회계정책, 회계추정치의 변경 및 오류

32 회계정책은 측정불확실성을 고려하여 재무제표의 항목을 측정하도록 요구할 수 있다. 즉, 회계정책은 직접 관측할 수 없어 추정해야 하는 화폐금액으로 재무제표의 항목을 측정하도록 요구할 수 있다. 이 경우, 기업은 회계정책에서 정한 목적을 이루기 위해 회계추정치를 개발한다. 회계추정치의 개발은 이용할 수 있고 신뢰성 있는 가장 최근 정보에 기초한 판단이나 가정이 수반된다. 회계추정치의 예는 다음과 같다.

- (1) 기대신용손실에 대한 손실충당금(기업회계기준서 제1109호 '금융상품' 적용)
- (2) 재고자산 항목의 순실현가능가치(기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 적용)

(3) 자산이나 부채의 공정가치(기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정' 적용)

(4) 유형자산 항목의 감가상각비(기업회계기준서 제1016호 '유형자산' 적용)

(5) 보증의무에 대한 충당부채(기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산' 적용)

K-IFRS 1001호 재무제표 표시

125 미래에 대한 가정과 보고기간말의 추정 불확실성에 대한 기타 주요 원천에 대한 정보를 공시한다. 이러한 가정과 추정 불확실성에 대한 기타 주요 원천은 다음 회계연도에 자산과 부채의 장부금액에 대한 중요한 조정을 유발할 수 있는 유의적인 위험을 내포하고 있다. 따라서 이로부터 영향을 받을 자산과 부채에 대하여 다음 사항 등을 주석으로 기재한다.

- (1) 자산과 부채의 성격
- (2) 보고기간말의 장부금액

Solution



IAS 2 문단 9에 따르면 재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정하며, 문단 34에 따라 발생한 재고자산의 감모손실은 매출원가로 처리됩니다. 경영진은 실제 수량에 기반하여 재고자산을 측정하여야 하며, 마지막 재고조사 이후 발생한 감모손실을 반영하여야 합니다. 따라서, 마지막 재고조사 이후 발생한 감모손실을 반영하기 위해 감모손실금액은 추정되어야 합니다. 회사는 추정된 감모손실이 중요한 추정치인지 여부를 고려해야 하며, 중요한 경우 IAS 1 문단 125에 의해 요구되는 추가적인 공시가 필요할 수 있습니다.

6.6 사업결합으로 취득한 재고자산의 공정가치 측정

Background



소매업체 X사는 사업결합을 통해 소매업체 Y사를 인수하였습니다. 소매업체 Y사는 다수의 매장에서 상당한 수준의 재고자산을 보유하고 있습니다.

Issue



소매업체 Y사의 재고자산은 매수가격배분(purchase price allocation)시 어떻게 평가되어야 할까요?

Reference



K-IFRS 1103호 사업결합

10 취득일 현재, 취득자는 영업권과 분리하여 식별할 수 있는 취득 자산, 인수 부채, 피취득자에 대한 비지배지분을 인식한다. 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채의 인식은 문단 11과 12에서 정하는 조건에 따른다.

18 취득자는 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채를 취득일의 공정가치로 측정한다.

K-IFRS 1113호 공정가치 측정

B35 특정 자산과 부채에 대한 수준 2의 투입변수에 대한 예는 다음을 포함한다.

(6) 소매상점의 완제품 재고. 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.

BC39 IASB는 자산이나 부채의 유출가격은 측정일에 자산을 보유하거나 부채를 부담하는 시장참여자의 관점에서 자산이나 부채와 관련된 미래 현금의 유입과 유출에 대한 기대를 구체적으로 나타낸다고 결론 내렸다. 기업은 자산을 사용하거나 매도함으로써 자산으로부터 현금 유입액을 창출한다. 심지어 기업이 자산의 매도보다는 사용을 통해 현금 유입액을 창출하는 경향이 있다고 하더라도, 유출가격은 같은 방식으로 자산을 사용할 시장참여자에게 자산을 매도하는 것으로 자산을 사용함에 따라 창출되는 현금흐름에 대한 기대를 구체화한다. 그 이유는 시장참여자인 매입자는 자산의 사용(또는 매도)으로 창출될 것으로 예상하는 효익에 대해서만 지급할 것이기 때문이다. 이에 따라, IASB는 기업이 자산을 사용하려고 하거나 매도하려고 하는 것과 상관없이 유출가격은 항상 자산에 대한 공정가치의 정의로서 적절하다고 결론 내렸다.

Solution



IFRS 3 문단 18에 따르면 사업결합에서 취득한 재고자산은 식별할 수 있는 취득 자산에 포함되므로 취득일의 공정가치로 측정합니다. 제품의 공정가치는 순실현가능가치(즉, 재고자산의 예상 판매가격에서 (i) 판매비용과 (ii) 판매활동에 적용되는 합리적인 수준의 마진을 차감한 금액)를 결정함으로써 측정됩니다. 이는 현행유통가격을 나타내기 때문입니다. 예를 들어, 재고자산이 소매시장에서 고객에게 판매될 수 있는 가격이나 도매시장에서 구매할 때의 가격을 참조하여 측정할 수 있으며, 해당 재고 항목과 비교할 수 있는(비슷한) 재고 항목 사이의 조건과 위치 차이를 조정하여야 합니다. 개념적으로, 소매가격에 대한 조정(하향) 또는 도매가격에 조정(상향)에 상관없이 공정가치 측정치는 같을 것입니다. 주관적인 조정이 가장 적게 개입되는 가격을 공정가치 측정치로 사용하여야 합니다[IFRS 13 부록 문단 B35, (6)].

재공품은 제품과 유사하게 측정되지만, 예상 판매가격은 추가 완성원가와 이에 적용되는 합리적인 수준의 마진으로 인해 더 감소합니다. 원재료는 일반적으로 시장 참여자가 현재 시점에서 재고자산을 매입할 가격으로 측정됩니다. 따라서 최근에 구매한 원재료라면 일반적으로 피취득자의 장부금액에 이미 공정가치로 반영되어 있습니다.

사업결합으로 취득한 재고자산은 공정가치로 인식되며, 일반적으로 사업결합 이전에 피취득자가 인식한 금액보다 높습니다. 특히 피취득자가 제조업을 영위하는 회사인 경우 더욱 그러할 것입니다.

그러나 본 케이스와 같이 소매업체를 인수하는 경우 (소매업체 X사가 소매업체 Y사를 인수하는 경우), 역사적 원가에 대한 조정을 결정하기 위해 다른 요인을 신중하게 고려하여야 합니다. 예를 들어, 유통기한이 짧은 재고(예: 신선 식품)의 경우, 일반적으로 미래에 예상되는 유의적인 판매활동이 없습니다. 역사적 원가와 최종 판매 가격 간의 차이의 상당 부분은 판매활동에 대한 '합리적 수준의 마진'으로 간주될 수 있기 때문에 역사적 원가는 공정가치의 근사치로 판단될 수도 있을 것입니다.

6.7 행사품목 판매수량 조정에 따른 재고충당방법

Background



X사는 유제품을 생산하는 기업입니다. 유제품의 원료인 원유의 매입단가와 수량은 정부와 관계 협회가 결정하고 있으며 이로 인하여 매입단가 및 수량의 조정이 어려운 상황입니다. 그런데 최근 X사가 판매하고 있는 유제품이 출산을 저하 등으로 인하여 판매량이 감소하고 있습니다. 유제품은 유통기한 이후 판매가 불가능하므로 회사는 다양한 프로모션을 통해 재고자산을 소진하는 전략을 선택하고 있습니다.

Issue



X사가 보유한 재고자산으로 분류되는 유제품에 대해서 순실현가능가치를 추정할 때 이러한 다양한 프로모션의 영향을 어떻게 고려해야 할까요?

Reference



K-IFRS 1002호 재고자산

용어의 정의

6 순실현가능가치: 통상적인 영업과정의 예상 판매가격에서 예상되는 추가 완성원가와 판매비용을 차감한 금액 [참조: 문단 28-33]

순실현가능가치

28 다음의 경우에는 재고자산의 원가를 회수하기 어려울 수 있다.

- (1) 물리적으로 손상된 경우
- (2) 완전히 또는 부분적으로 진부화 된 경우
- (3) 판매가격이 하락한 경우
- (4) 완성하거나 판매하는 데 필요한 원가가 상승한 경우

재고자산을 취득원가 이하의 순실현가능가치로 감액하는 저가법은 자산의 장부금액이 판매나 사용으로부터 실현될 것으로 기대되는 금액을 초과하여서는 아니 된다는 견해와 일관성이 있다.

30 순실현가능가치를 추정할 때에는 재고자산으로부터 실현가능한 금액에 대하여 추정일 현재 사용가능한 가장 신뢰성 있는 증거에 기초하여야 한다. 또한 보고기간 후 사건이 보고기간말 존재하는 상황에 대하여 확인하여주는 경우에는, 그 사건과 직접 관련된 가격이나 원가의 변동을 고려하여 추정하여야 한다[참조: K-IFRS 1010 문단 7-11].

31 순실현가능가치를 추정할 때 재고자산의 보유 목적도 고려하여야 한다. 예를 들어 확정판매계약 또는 용역계약을 이행하기 위하여 보유하는 재고자산의 순실현가능가치는 계약가격에 기초한다. 만일 보유하고 있는 재고자산의 수량이 확정판매계약의 이행에 필요한 수량을 초과하는 경우에는 그 초과 수량의 순실현가능가치는 일반 판매가격에 기초한다. 재고자산 보유 수량을 초과하는 확정판매계약에 따른 충당부채나 확정매입계약에 따른 충당부채는 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 회계처리한다.

Solution



기준서 제1002호 문단9에 따라 재고자산은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정해야 합니다. 순실현가능가치란 통상적인 영업과정의 예상 판매가격에서 예상되는 추가 완성원가와 판매비용을 차감한 금액이며, 재고자산으로부터 실현가능한 금액에 대하여 추정일 현재 사용가능한 가장 신뢰성 있는 증거에 기초하여 추정하여야 합니다. 한편, IFRS 해석위원회는 재고자산 기준서에서 순실현가능가치 산정에 고려되는 판매하는 데 필요한 원가의 항목을 식별하고 있지는 않으나, 이러한 원가에는 판매에 필요한 증분원가만 국한되는 것은 아니며, 재고자산을 판매하기 위해 부담해야 하지만 특정한 판매의 증분원가가 아닌 원가가 제외되지 않는 것으로 결론 내렸습니다(IFRIC Update 2021-06 “재고자산 판매에 필요한 원가”). 이러한 원가의 결정에는 경영진의 판단이 필요합니다.

따라서, 회사가 다양한 프로모션을 수행하는 경우 순실현가능가치를 추정하기 위한 판매가격이나 판매비용에 이러한 프로모션이 미치는 영향을 적절히 반영해야 합니다.

가령, 회사가 100원짜리 유제품에 대해 1+1 행사를 실행하여 2개를 200원이 아닌 100원에 판매하는 수량이 일부 존재한다면 이를 순실현가능가치 산정을 위한 단위당 판매가격 계산 시 고려해야 합니다. 만일 100원에 10개를 판매하고, 1+1 행사로 나머지 10개를 판매할 것으로 예상한다면 기말시점에 존재하는 20개 유제품의 순실현가능가치 계산을 위한 총 판매가격은 1,500원으로 결정될 것입니다. 또한 본 행사를 위해 지출되는 각종 비용의 영향도 적절히 고려해야 합니다.

6.8 브랜드의 내용연수

Background



X사는 명품을 판매하며, 제품 라인업을 위해 두 개의 향수 브랜드를 인수했습니다:

- 수십년간 플래그십 제품으로 자리매김한 시대를 초월한 클래식 향수
- 최근에 유명해진 스타가수의 이름을 딴 새로운 향수로, 그 스타가 향수의 홍보 및 마케팅에 적극적으로 참여

Issue



각 브랜드에 대해 식별가능한 무형자산이 인식되었습니다. X사는 브랜드의 내용연수가 비한정인 것으로 회계처리할 수 있나요?

Reference



K-IFRS 1038호 무형자산

용어의 정의

88 무형자산의 내용연수가 유한한지 또는 비한정인지를 평가하고, 만약 내용연수가 유한하다면 자산의 내용연수 기간이나 내용연수를 구성하는 생산량이나 이와 유사한 단위를 평가한다. 관련된 모든 요소의 분석에 근거하여, 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우, 무형자산의 내용연수가 비한정인 것으로 본다.

90 무형자산의 내용연수를 결정하기 위해서 다음과 같은 요인을 포함하여 종합적으로 고려한다.

- (1) 기업이 예상하는 자산의 사용방식과 자산이 다른 경영진에 의하여 효율적으로 관리될 수 있는지 여부

- (2) 자산의 일반적인 제품수명주기와 유사한 방식으로 사용되는 유사한 자산들의 내용연수 추정치에 관한 공개된 정보

- (3) 기술적, 공학적, 상업적 또는 기타 유형의 진부화

- (4) 자산이 운용되는 산업의 안정성과 자산으로부터 산출되는 제품이나 용역의 시장수요 변화

- (5) 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략

- (6) 예상되는 미래경제적효익의 획득에 필요한 자산 유지비용의 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도

- (7) 자산의 통제가능 기간과 자산사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한(예: 관련된 리스의 만기일)

- (8) 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수에 의해 결정되는지의 여부

91 ‘비한정’이라는 용어는 ‘무한’을 의미하지 않는다. 무형자산의 내용연수는 자산의 내용연수를 추정하는 시점에 평가된 표준적인 성능수준을 유지하기 위한 미래 유지비용과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 기업의 능력과 의도만을 반영한다. 자산의 내용연수를 추정하는 시점에 평가된 표준적인 성능수준을 유지하기 위하여 필요한 지출을 초과하는 계획된 미래지출에 근거하여 무형자산의 내용연수가 비한정이라는 결론을 내려서는 안 된다.

109 상각하지 않는 무형자산에 대하여 사건과 상황이 그 자산의 내용연수가 비한정이라는 평가를 계속하여 정당화하는지를 매 회계기간에 검토한다. 사건과 상황이 그러한 평가를 정당화하지 않는 경우에 비한정 내용연수를 유한 내용연수로 변경하는 것은 기업회계기준서 제1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.

Solution



모든 요소의 분석에 근거하여, 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우 무형자산의 내용연수는 비한정인 것으로 봅니다[IAS 38 문단 88]. 이 상황에서 각 향수 브랜드에 대해 고려해야 할 요소는 다음과 같습니다:

- 브랜드를 지원하기 위한 기업의 의지;
- 브랜드가 단기적인 유행이나 시장 동향에 의존하지 않고 오랜 기간 성공을 통해 입증된 장기적인 잠재력을 가지고 있는지;
- 브랜드를 부착한 제품이 영업 환경의 변화에 영향을 받는 정도. 예를 들어, 제품은 법적, 기술적, 경쟁적 환경의 변화에 영향을 받지 않아야 합니다.

시대를 초월한 클래식 브랜드는 내용연수가 비한정일 가능성이 높습니다. 이 브랜드는 이미 지난 수십 년 동안 시장에서 성공적이었으므로, 그 지속성을 입증했습니다.

최근에 유명해진 스타가수의 이름을 딴 향수는 그 스타의 인기와 높은 관련성을 가졌을 수 있습니다. 따라서 이 브랜드가 그 스타의 수명 이후, 심지어 스타가 매체에서 활동하는 기간을 넘어서 지속될 수 있을지 판단하기 어렵습니다. 또한, 이는 새로운 제품이기도, 그 지속성이 입증되지 않았습니다. 따라서 이 브랜드의 내용연수가 비한정일 가능성은 낮습니다.

내용연수가 비한정인지에 대해서는 매우 신중한 판단이 요구되며, 이러한 무형자산은 비한정으로 평가된 내용연수가 적절한지 매 회계기간에 검토하여야 합니다. 만약 적절하지 않다면 유한 내용연수로의 변경은 IAS 8에 따라 회계 추정의 변경으로 회계처리 합니다[IAS 38 문단 109].

6.9 광고비용과 카탈로그

Background



X사는 기존 고객과 잠재 고객에게 발송되는 연간 카탈로그를 통해 광고를 합니다.

Issue



X사는 준비는 되었지만 아직 발송되지 않은 카탈로그를 자산으로 인식할 수 있나요?

Reference



K-IFRS 1038호 무형자산

69 경우에 따라서는, 미래경제적효익을 얻기 위해 지출이 발생하더라도 인식할 수 있는 무형자산이나 다른 자산이 획득 또는 창출되지 않는다. 재화가 제공되는 경우, 기업은 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖게 될 때 그러한 지출을 비용으로 인식한다. 용역이 제공되는 경우, 기업이 그 용역을 제공받을 때 그러한 지출을 비용으로 인식한다. 예를 들면, 사업결합의 일부로 취득하는 경우를 제외하고는 연구활동을 위한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다(문단 54 참조). 발생시점에 비용으로 인식하는 지출의 다른 예는 다음과 같다.

- (1) 사업개시활동에 대한 지출(즉, 사업개시원가). 다만, 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 유형자산의 원가에 포함되는 지출은 제외한다. 사업개시원가는 법적 실체를 설립하는 데 발생한 법적비용과 사무비용과 같은 설립원가, 새로운 시설이나 사업을 개시하기 위하여 발생한 지출(개업원가), 또는 새로운 영업을 시작하거나 새로운 제품이나 공정을 시작하기 위하여 발생하는 지출(신규영업준비원가)로 구성된다.
- (2) 교육 훈련을 위한 지출
- (3) 광고 및 판매촉진 활동을 위한 지출(우편 주문 카탈로그 포함)
- (4) 기업의 전부나 일부의 이전 또는 조직 개편에 관련된 지출

69A 기업은 재화를 소유할 때 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖는다. 이와 유사하게 재화가 공급계약에 따라 공급자에 의해 건설되고 기업이 지급의 대가로 재화의 인도를 요구할 수 있을 때 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖는다. 기업이 용역을 제공받는 시기는 기업이 다른 용역을 제공(예: 고객에게 광고하는 것)하기 위해 그 용역을 사용하는 때가 아니라, 기업에게 당해 용역을 제공하기로 한 계약에 따라 공급자가 그 용역을 수행하는 때이다.

BC46B IASB는 광고 및 판매촉진 활동이 브랜드나 고객관계를 증진시키거나 생성하여 수익을 창출한다는 점에 주목하였다. 광고 및 판매촉진 활동을 수행하는 데 사용하기 위하여 취득하는 재화나 용역은 그러한 활동을 수행하기 위한 목적만을 갖고 있다. 즉, 그러한 재화나 용역의 유일한 효익은 브랜드나 고객관계를 개발하거나 생성하여 수익을 창출하는 데 있다. 내부적으로 창출한 브랜드나 고객관계는 무형자산으로 인식되지 않는다.

BC46C IASB는 광고의 결과로 기업에 유입될 수 있는 경제적 효익이 광고에 의해 증진되거나 생성된 브랜드나 고객관계의 결과로 기업에 유입될 수 있는 경제적 효익과 동일하다면, 기업이 아직 실행되지 않은 광고에 대하여 자산을 인식하는 것은 일관되지 않는다고 결론지었다. 따라서 IASB는 기업이 미래의 광고나 판매촉진 활동과 관련하여 제공받은 재화나 용역을 자산으로 인식해서는 안 된다고 결론지었다.

BC46G IASB는 또한 우편 주문 카탈로그는 광고 및 판매촉진의 형태가 아니라 유통망을 형성하는 것이라고 주장하는 많은 외부검토의견을 받았다. IASB는 우편 주문 카탈로그의 주요 목적은 고객에게 재화를 광고하는 것이라고 생각하였으므로 이러한 주장을 받아들이지 않았다. 혼란을 피하기 위해 IASB는 우편 주문 카탈로그를 광고활동의 한 예로서 이 기준서에 포함하기로 결정하였다.

Solution



우편 주문 카탈로그의 주요 목적은 고객에게 상품을 광고하는 것이며, 유통망을 형성하는 것이 아닙니다(BC46G 일치). 우편 주문 카탈로그는 광고 활동의 한 예이며, 자본화될 수 없습니다[IAS 38 BC46G]. 또한, 제품 카탈로그가 다른 방법(예: 텔레비전, 인터넷 또는 기업의 웹사이트)을 통해 마케팅되었다면, 이 마케팅을 제작하고 개발하는 데 드는 비용은 즉시 비용으로 인식되어야 하며, 아직 제공받지 못한 서비스(예: 선불 광고)에 대한 지출인 경우에, 그 서비스가 제공될 때까지 재무상태표에 선금금으로 인식합니다.

기업은 획득했으나 아직 게시하지 않은 광고에 대해 자산을 인식해서는 안 됩니다. 광고의 결과로 기업에 유입될 수 있는 유일한 경제적 효익은 생성된 브랜드나 고객관계의 결과로 기업에 유입될 수 있는 경제적 효익과 동일합니다. 기업은 미래의 광고 또는 홍보 활동에 대해 수령한 상품이나 서비스를 자산으로 인식해서는 안 됩니다[IAS 38 BC46B-BC46C].

광고 및 홍보 활동은 브랜드나 고객관계를 강화하거나 창출하며, 이는 매출을 발생시킵니다. 광고 또는 홍보 활동에 사용하기 위해 획득한 상품이나 서비스는 다른 목적이 없으며, 이러한 상품이나 서비스의 유일한 경제적 효익은 수익을 발생시키는 브랜드나 고객관계를 강화하는 것입니다. 내부적으로 창출한 브랜드와 고객관계는 무형자산으로 인식되지 않습니다.

Contacts

이승환 Partner

02-3781-9863
seung-whan.lee@pwc.com

변장원 Partner

02-709-4764
byun.jang-won@pwc.com

김연일 Director

02-709-4706
youn-il_1.kim@pwc.com

곽득현 Director

02-709-8105
deuk-hyun.kwak@pwc.com

이지연 Senior Manager

02-3781-9233
jiyeon1.lee@pwc.com

임영빈 Partner

02-709-3394
young-bin.yim@pwc.com

안지혜 Partner

02-3781-9789
ji-hye.x.ahn@pwc.com

권용훈 Director

02-3781-1574
yong-hoon.kwon@pwc.com

박현우 Senior Manager

02-709-8457
hyunwoo2.park@pwc.com

이승재 Manager

02-3781-2534
suengjae.lee@pwc.com







삼일회계법인

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: 2506W-RP-064