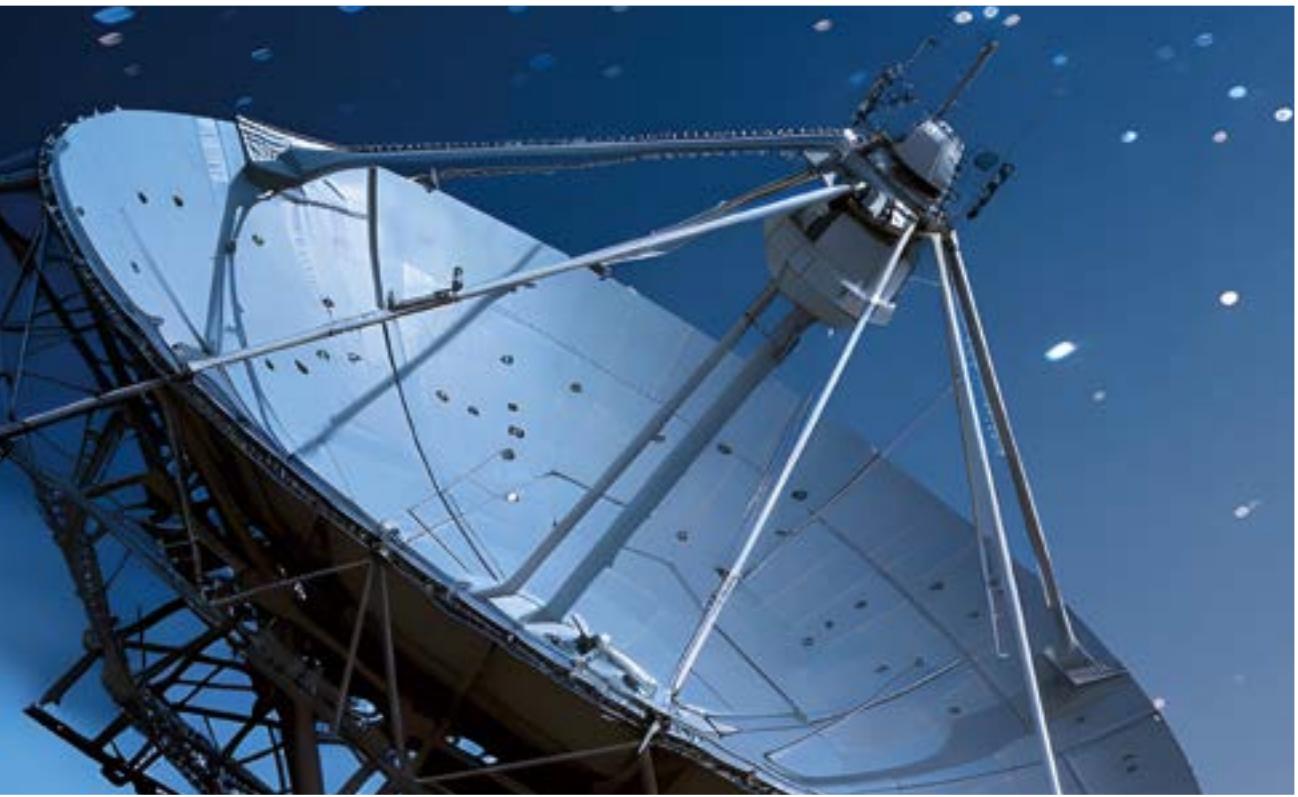


# 통신업 회계 Guidebook

Telecommunications Industry  
Accounting Guidebook

November 2024



삼일회계법인



# 인사말

안녕하십니까?

한국의 기업회계기준은 2011년 국제회계기준 도입을 계기로 큰 변화를 맞이했습니다. 이후 2018년 제1115호 수익인식기준과 2019년 제1116호 리스기준의 적용은 기업 재무제표에 중요한 영향을 미쳤습니다. 특히, 통신업은 이러한 변화의 영향을 크게 받은 산업 중 하나입니다.

새로운 회계기준은 도입 초기에는 기본 원칙하에 다소 다양한 방식으로 적용되기도 합니다. 시간이 흐름에 따라 산업 특성을 반영한 관행이 자리잡고, 기준서 제정기관과 규제기관의 해석 및 실무 지침에 따라 일관성과 비교 가능성이 점차 높아집니다.

삼일PwC에서는 한국을 비롯한 글로벌 통신사들이 공통으로 경험하고 있는 회계처리 이슈를 다루기 위해, 수익인식을 포함한 7가지 주제와 36개 항목으로 구성된 통신업 회계 가이드를 정리하였습니다. 통신업은 사업결합을 통한 확장, 다양한 서비스 상품의 묶음 판매, 콘텐츠 및 AI 영역으로의 진출 등 지속적인 변화를 추구하고 있습니다. 이러한 변화는 영업권 평가, 수익인식 기준 등 여러 항목에 대한 새로운 검토를 요구하고 있습니다. 또한, 국제회계기준의 특성상 한국을 비롯한 여러 국가의 회계 처리 사례가 공유되며 더욱 세부적인 회계 가이드가 마련되고 있습니다.

이번 회계 가이드가 글로벌 통신사들의 회계처리 방향을 재확인하고, 귀사의 상황을 점검하며 새로운 회계 현안을 분석하는 데 유용한 도구가 되기를 기대합니다. 앞으로도 지속적인 업데이트를 통해 귀사의 현업에 실질적인 도움이 되도록 하겠습니다.

감사합니다.

한 호 성 Partner

Telecommunication Industry Leader

# Contents

---

<b>1. 자산복구의무</b>	<b>4</b>
1.1 통신사의 자산복구의무 회계처리	4
<b>2. 인수</b>	<b>5</b>
2.1 가입자 기반 통신사 인수의 사업결합 해당여부	5
2.2 기지국 인수의 사업결합 해당여부	6
<b>3. 유·무형자산 등의 상각</b>	<b>8</b>
3.1 사업관련 면허의 상각 개시시점	8
3.2 네트워크 자산의 상각 개시시점	9
3.3 사업관련 면허의 상각 내용연수	10
3.4 자산화된 고객획득원가의 상각 내용연수	11
3.5 네트워크 자산에 대한 감가상각방법	12
<b>4. 비용의 자본화</b>	<b>13</b>
4.1 네트워크 운영 전 해당 부동산 임차와 관련하여 발생한 사용권자산 상각비의 자본화 여부	13
4.2 네트워크 계획 비용의 자본화	14
4.3 부지선정 비용의 자본화	15
4.4 가입자 유치 비용의 자본화	16
4.5 대리점과의 고객유지수수료 계약의 회계처리	17
4.6 연단위 주파수비용의 회계처리	18
<b>5. 수익 인식</b>	<b>20</b>
5.1 만료일이 명시된 선불카드의 수익인식 시기	20
5.2 콘텐츠 공유 계약에서의 본인 및 대리인 판단	21
5.3 통신케이블 용량 중 일부 사용권 계약의 회계처리	22
5.4 대리점이 본인인 경우 단말기 수익 회계처리	24
5.5 대리점이 대리인인 경우 단말기 수익 회계처리	25

---

5.6 12개월 통신 서비스와 단말기를 함께 판매하는 경우의 수익인식	27
5.7 단말기과 선불 서비스를 함께 판매의 경우의 수익인식	28
5.8 설치수수료의 수익인식 시기	29
5.9 가입자에게 제공하는 프로모션의 회계처리	30
5.10 다양한 서비스의 뚝음판매 회계처리	31
5.11 가입자의 잔여사용량에 대한 수익인식 시점	32
5.12 콘텐츠 서비스와 관련된 본인 및 대리인 판단요소	33
5.13 통신케이블 사용권 판매 회계처리	35
<b>6. 리스회계처리 고려사항</b>	<b>36</b>
6.1 통신케이블 사용권 취득 회계처리	36
6.2 한 통신사가 구축하여 소유하지만 다른 통신사가 운영하는 경우의 리스해당 여부	38
6.3 네트워크의 'Last Mile' 관련 계약에 리스적용 여부 판단시 고려요소	40
<b>7. 손상 테스트</b>	<b>42</b>
7.1 현금창출단위의 정의 (1)	42
7.2 현금창출단위의 정의 (2)	43
7.3 현금창출단위의 정의 (3)	44
7.4 통신 사업권을 별도의 자산으로 손상평가해야 하는지 여부	45
7.5 사용가치 추정 시, 네트워크 활성화를 위한 미래 자본적지출의 반영방법	46
7.6 사용가치 추정 시, 기존 네트워크의 고객 연결에 필요한 미래 자본적지출의 반영방법	47
<b>Contacts</b>	<b>48</b>



# 1 자산복구 의무

## 1.1 통신사의 자산복구의무 회계처리



### Background

통신사 A는 무선서비스 사업자입니다. A는 무선서비스 사업을 위하여 부지를 임차하고 기지국을 구축하였습니다. A는 임대차 종료 시 임대차계약에 따라 부지를 복구해야 하는 의무가 있습니다. 부지 임대차기간은 20년이며, 기지국 장비의 유효수명은 10년입니다.

A는 20년 후 임대차기간이 종료될 때 예상되는 부지 복구비용을 할인한 현재가치를 CU 5,000으로 추정하였습니다.



### Issue

통신사 A의 부지 복구의무는 어떻게 회계처리 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

유형자산 원가의 구성(문단 16)

- (1) 구입가격
- (2) 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가
- (3) 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구하는 데 소요될 것으로 최초에 추정되는 원가

### 기준서 1037 충당부채, 우발부채, 우발자산

충당부채는 현재의무를 보고기간 말에 이행하기 위하여 필요한 지출에 대한 최선의 추정치임(문단 36).

할인율은 부채의 특유한 위험과 화폐의 시간가치에 대한 현행 시장의 평가를 반영한 세전 이자율임(문단 47).



### Solution

통신사 A는 기지국 설치를 위해 임차한 부지에 대한 예상 복구의무와 관련하여 CU 5,000의 충당부채를 인식해야 합니다. 충당부채 측정 시 부지복구 예상 시기와 예상 복구비용을 추정해야 하며, 예상 복구비용을 부채의 특유위험을 고려한 현행 시장이자율을 사용하여 현재가치로 할인하여 충당부채를 계산합니다.

한편, 충당부채에 따른 원가를 부지에 대한 사용권자산으로 자본화해야 하는지, 아니면 기지국 건설비용으로 자본화해야 하는지는 복구의무의 발생원인에 따라 결정됩니다.

해당 사례의 경우, 복구의무가 부지 임대차계약에 의한 것이며, A의 네트워크 구축으로 인해 부지에 '손상'이 일어남으로써 복구의무가 발생하였습니다. 따라서 충당부채에 따른 원가는 부지에 대한 사용권자산에 자본화 되어야 합니다.



## 2 인수

### 2.1 가입자 기반 통신사 인수의 사업결합 해당여부



#### Background

통신사A는 제3자인 통신사B로부터 기업C를 인수하였습니다. C는 50,000개의 모바일 서비스 계약의 법적 주체입니다. B는 중앙집중식으로 관리되도록 조직되어 있으며, 서비스 가입자들은 지역에 따라 각 자회사에 할당되어 있습니다. C는 B의 그룹 관리자시에 따라 업무를 실행하는 두 명의 직원을 고용하고 있습니다. 이외 다른 자산, 계약 또는 활동은 이전되지 않았습니다. 통신사A는 기준서 제1103호의 선택적 테스트(집중테스트)를 사용하기로 결정하였습니다.



#### Issue

통신사 A의 서비스가입자 기반 기업 C의 인수는 사업결합인가요?



#### Reference

##### 기준서 1103 사업결합

사업의 3가지 요소의 정의(문단 B7)

(1) 투입물: 하나 이상의 과정이 적용될 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 능력이 있는 모든 경제적 자원

(2) 과정: 투입물에 적용할 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 모든 시스템, 표준, 프로토콜, 관례, 규칙

(3) 산출물: 투입물과 그 투입물에 적용하는 과정의 결과물로 고객에게 재화나 용역을 제공하거나, 투자수익을 창출하거나 통상적인 활동에서 기타 수익을 창출하는 것

기업은 선택적 테스트(집중테스트)의 적용 여부를 거래나 그 밖의 사건별로 선택 가능함. 집중테스트를 통과하면, 그 활동과 자산의 집합은 사업이 아니라고 결정함(문단 B7A).

취득한 총자산의 공정가치의 대부분이 식별가능한 단일 자산 또는 비슷한 자산의 집합에 집중되어 있다면, 집중테스트를 통과함(문단 B7B).



#### Solution

통신사A의 기업C 인수는 사업의 인수가 아닌 자산의 취득입니다. 공정가치의 대부분이 단일 식별 가능한 자산(가입자와 모바일 서비스 계약들)에 집중되어 있어 집중테스트를 통과하기 때문입니다. 해당 자산이 C의 기존 재무상태표상 인식되어 있는지는 중요하지 않습니다. A는 통제를 획득할 때 모바일 서비스 계약을 무형자산으로 인식합니다.

## 2.2 기지국 인수의 사업결합 해당여부



### Background

통신사A는 제3자 통신사B로부터 기업C를 인수하였습니다. C는 서부 아프리카 전역에 통신 기지국들을 보유하고 있으며, 다른 통신 서비스 제공업체와 통신 기지국과 관련한 코로케이션 계약을 체결하였습니다.

A는 통신 기지국 네트워크를 유지하고 추가 확장하기 위해 엔지니어를 고용하고 있으며, 자체 개발관리 및 고객 관리 팀을 보유하고 있습니다. A가 C를 인수하는 목적은 통신 기지국 자산 뿐만 아니라, 전체 기지국 네트워크와 고객관계를 획득하기 위함입니다.

A는 기지국 인수와 함께 C의 고객관계, 기지국 네트워크, 직원 및 경영진을 포함한 사업전체를 인수하였습니다.



### Reference

#### 기준서 1103 사업결합

사업의 3가지 요소의 정의(문단 B7)

- (1) 투입물: 하나 이상의 과정이 적용될 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 능력이 있는 모든 경제적 자원
- (2) 과정: 투입물에 적용할 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 모든 시스템, 표준, 프로토콜, 관례, 규칙
- (3) 산출물: 투입물과 그 투입물에 적용하는 과정의 결과물로 고객에게 재화나 용역을 제공하거나, 투자수익을 창출하거나 통상적인 활동에서 기타 수익을 창출하는 것

기업은 선택적 테스트(집중테스트)의 적용 여부를 거래나 그 밖의 사건별로 선택 가능함. 집중테스트를 통과하면, 그 활동과 자산의 집합은 사업이 아니라고 결정함. 만약 집중테스트를 통과하지 못하거나 기업이 이 테스트를 적용할 것을 선택하지 않으면, 기업은 기준서 1103 문단 B8~B12D에 따라 사업의 정의를 충족하는지에 대한 평가를 수행해야 함(문단 B7A).

사업의 정의를 충족하기 위해 산출물이 반드시 요구되는 것은 아니며, 투입물과 그 투입물에 적용되는 실질적인 과정이 포함되어야 함(문단 B8).

활동과 자산의 집합이 취득일에 산출물이 없는 경우, 취득한 과정(또는 과정의 집합)은 다음을 모두 충족하는 경우에만 실질적인 것으로 간주함(문단 B12B).

- (1) 취득한 과정이 투입물을 산출물로 개발하거나 변환하는 능력에 매우 중요
- (2) 취득한 투입물은 해당 과정을 수행하는데 필요한 기술, 지적 재산, 조직화된 노동력, 조직화된 노동력이 산출물로 개발하거나 변환할 수 있는 그 밖의 투입물을 모두 포함



### Issue

통신사A의 통신기지국 기반 기업C의 인수는 사업결합인가요?



### Background

통신사A는 제3자 통신사B로부터 기업C를 인수하였습니다. C는 서부 아프리카 전역에 통신 기지국들을 보유하고 있으며, 다른 통신 서비스 제공업체와 통신 기지국과 관련한 코로케이션 계약을 체결하였습니다.

A는 통신 기지국 네트워크를 유지하고 추가 확장하기 위해 엔지니어를 고용하고 있으며, 자체 개발관리 및 고객 관리 팀을 보유하고 있습니다. A가 C를 인수하는 목적은 통신 기지국 자산 뿐만 아니라, 전체 기지국 네트워크와 고객관계를 획득하기 위함입니다.

A는 기지국 인수와 함께 C의 고객관계, 기지국 네트워크, 직원 및 경영진을 포함한 사업전체를 인수하였습니다.



### Reference

#### 기준서 1103 사업결합

사업의 3가지 요소의 정의(문단 B7)

- (1) 투입물: 하나 이상의 과정이 적용될 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 능력이 있는 모든 경제적 자원
- (2) 과정: 투입물에 적용할 때 산출물을 창출하거나 산출물의 창출에 기여할 수 있는 모든 시스템, 표준, 프로토콜, 관례, 규칙
- (3) 산출물: 투입물과 그 투입물에 적용하는 과정의 결과물로 고객에게 재화나 용역을 제공하거나, 투자수익을 창출하거나 통상적인 활동에서 기타 수익을 창출하는 것

기업은 선택적 테스트(집중테스트)의 적용 여부를 거래나 그 밖의 사건별로 선택 가능함. 집중테스트를 통과하면, 그 활동과 자산의 집합은 사업이 아니라고 결정함. 만약 집중테스트를 통과하지 못하거나 기업이 이 테스트를 적용할 것을 선택하지 않으면, 기업은 기준서 1103 문단 B8~B12D에 따라 사업의 정의를 충족하는지에 대한 평가를 수행해야 함(문단 B7A).

사업의 정의를 충족하기 위해 산출물이 반드시 요구되는 것은 아니며, 투입물과 그 투입물에 적용되는 실질적인 과정이 포함되어야 함(문단 B8).

활동과 자산의 집합이 취득일에 산출물이 없는 경우, 취득한 과정(또는 과정의 집합)은 다음을 모두 충족하는 경우에만 실질적인 것으로 간주함(문단 B12B).

- (1) 취득한 과정이 투입물을 산출물로 개발하거나 변환하는 능력에 매우 중요
- (2) 취득한 투입물은 해당 과정을 수행하는데 필요한 기술, 지적 재산, 조직화된 노동력, 조직화된 노동력이 산출물로 개발하거나 변환할 수 있는 그 밖의 투입물을 모두 포함



### Solution

통신사A의 기업C 인수는 사업결합입니다.

A의 C인수는 집중테스트를 통과하지 못할 것입니다. 노동력을 포함하는 C의 전체 공정가치의 대부분이 단일 식별가능한 자산이나 동일자산집단에 집중되어 있지 않습니다. C의 총 자산은 최소한 세 개의 구분되는 주요 자산을 포함하고 있습니다. 통신기지국 자산, 고객관계 및 영업권(이는 인수된 노동력을 나타냅니다)으로, 이 주요자산들은 전체 구매가격에서 상당한 가치를 차지하고 있습니다.

집중테스트를 통과하지 못하였으므로, A는 기준서 1103 문단 B8에 따라 사업결합 여부에 대한 평가를 수행해야 합니다. 이 때 산출물이 창출되는 활동 및 자산 집합과 산출물이 없는 활동 및 자산 집합을 구분하여 평가해야 합니다. C는 취득일에 산출물이 없지만, 산출물을 생산하는 데 중요한 필요한 기술, 지식 및 경험을 갖춘 조직화된 노동력을 보유하게 되므로 C의 인수는 사업결합에 해당합니다.





## 3 통신사 유·무형자산 상각

### 3.1 사업관련 면허의 상각 개시시점



#### Background

통신사A는 20X1년에 CU 1백만에 통신 사업면허를 구매하였습니다. 이 사업면허의 기간은 12년입니다. 구매 후 A는 통신 네트워크를 구축하였습니다. 통신 네트워크는 사업면허 구매시점으로부터 2년후인 20X3년부터 서비스를 제공할 수 있으며, 이때 사업면허의 남은 기간은 10년입니다.



#### Issue

통신사A는 통신 사업면허의 감가상각을 언제부터 시작해야 하나요?



#### Reference

##### 기준서 1038 무형자산

상각은 자산을 사용할 수 있는 때(경영자가 의도하는 방식으로 운영할 수 있는 장소와 상태에 이른 때)부터 시작함(문단 97).



#### Solution

통신사A는 네트워크 및 통신 사업면허가 사용 가능해지는 날인 20X3년부터 통신 사업면허의 감가상각을 시작해야 합니다. A는 사업권이 감가상각되지 않는 기간에 손상 검토를 수행해야 합니다.

무형자산 감가상각 금액은 내용연수 동안 배분됩니다. 자산의 내용연수는 “기업이 자산을 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간이나 자산에서 얻을 것으로 예상하는 생산량 또는 이와 비슷한 단위 수량”으로 정의됩니다.

통신 사업면허는 관련 네트워크 자산이 사용 가능해질 때까지 경영진이 의도한 방식으로 사용할 수 없습니다. 따라서 통신 사업면허의 감가상각은 관련 네트워크 자산이 사용 가능해질 때 시작해야 합니다.

## 3.2 네트워크 자산의 상각 개시시점



### Background

통신사A는 국가의 네트워크 인프라를 구축하고 있습니다. A는 고객에게 통신 서비스를 제공하기 전에 최소 네트워크 범위('초기 네트워크')를 달성해야 하며, 전체인구의 20%를 커버해야 합니다. A는 서비스를 고객들에게 제공 전에, 초기 네트워크를 테스트하고 서비스를 제공할 준비가 되었다는 기술승인을 받을 것입니다('개시일'). A는 개시일 이후 첫 6개월 동안 소수의 고객만 연결할 것으로 예상하며, 6개월 이후 고객 연결 비율은 크게 증가 할 것입니다.

A는 향후 5년 동안 개별 네트워크 자산의 테스트를 거쳐 기술승인을 받아 나머지 네트워크를 구축하여 전체인구의 97%를 커버할 예정입니다.



### Solution

통신사A는 기술승인이 완료된 날(즉, 개시일)부터 초기 네트워크 자산의 감가상각을 시작해야 합니다. 개시일 이후, 추가 구축된 네트워크 자산은 해당 자산이 네트워크의 일부로 사용될 준비가 되었음을 테스트를 통해 확인한 날부터 감가상각 되어야 합니다.

개시일은 네트워크가 서비스 제공을 위해 운영이 가능한 날입니다. A는 개시일부터 네트워크의 경제적 효익을 얻고 있습니다. 출시 초기에 네트워크 사용으로 인한 수익이 크게 발생하지 않는 것은 중요하지 않습니다.



### Issue

통신사A는 네트워크 자산의 감가상각을 언제 시작해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

감가상각은 자산이 사용가능한 때(경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는데 필요한 장소와 상태에 이른 때)부터 시작함(문단 55).

### 3.3 사업관련 면허의 상각 내용연수



#### Background

통신사A는 20X0년 CU 1억을 지불하고 통신 사업면허를 구매하였습니다. 이 통신 사업 면허의 기준 계약기간은 5년입니다. 라이센스 계약에는 A의 통신 사업면허 갱신권에 대한 언급이 없습니다. 단 사업자가 통신 사업면허에 따른 요구 사항을 준수했을 경우 규제당국이 추가비용 없이 통신 사업면허를 한 번 갱신해주는 관행이 확립되어 있습니다.

이 통신 사업면허는 A가 특정 네트워크 구축 수준을 충족하고, 특정 인구비율에 서비스를 제공하며, 새로운 규정이 제정되면 준수할 것을 요구합니다. A는 처음 두 가지 요구사항을 충족했으며, 새로운 규정이 제정될 때마다 이를 준수할 의도를 가지고 있습니다.



#### Solution

이 시나리오에서 통신사A는 통신사업면허 무형자산을 10년 동안 정액법으로 상각해야 합니다. A의 국가에서는 규제당국이 통신사에게 추가비용 없이 사업권을 한 번 더 갱신하는 사례가 있습니다. A는 통신 사업면허에서 요구하는 사항을 충족했으며, 규제 당국이 설정하는 새로운 규정을 계속 준수할 의도를 가지고 있습니다.



#### Issue

통신사 A는 통신 사업면허를 어느 기간 동안 상각해야 하나요?



#### Reference

##### 기준서 1038 무형자산

계약상 또는 기타 법적 권리가 갱신가능한 한정된 기간 동안 부여된다면, 유의적인 원가 없이 기업에 의해 갱신 될 것이 명백한 경우에만 그 갱신기간을 무형자산의 내용연수에 포함함. 다만, 사업결합에서 무형자산으로 인식한 다시 취득한 권리의 내용연수는 권리가 부여된 남아있는 계약 상 기간이고 갱신기간은 포함하지 않음(문단 94).

## 3.4 자산화된 고객회원의 상각 내용연수



### Background

통신사 A는 일반적인 신용평가를 통과한 가입자를 확보하기 위해 제3자 대리점에게 CU 175의 수수료를 지급하였습니다. 가입자는 24개월 서비스 계약을 체결하였습니다. 계약갱신 시 새로운 수수료나 기타비용이 발생하지 않으며, A의 가입자 평균가입기간은 48개월입니다.



### Solution

통신사A는 고객회원가 CU 175을 계약체결 증분원가 자산으로 인식해야 하고, 가입자의 평균가입기간인 48개월 동안 정액법으로 상각해야 합니다.



### Issue

통신사A는 고객회원가를 어느 기간 동안 상각해야 학나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식함(문단 91).

계약체결 증분원가는 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가임(문단 92).

인식한 자산은 그 자산과 관련된 재화나 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각함. 그 자산은 구체적으로 식별된 예상 계약에 따라 이전할 재화나 용역에 관련될 수 있음(문단 99).

## 3.5 네트워크 자산에 대한 감가상각방법



### Background

통신사A는 서비스 개시 1년 후 가입자가 200만 명에서 3년 후 600만 명으로 증가할 것으로 예상하고 있습니다. A는 600만 명의 가입자가 서비스에 연결되면 네트워크가 '정상' 수준으로 운영될 것이라고 판단하고 있습니다.

경영진은 자산이 자신이 가입된 가입자 수에 기반하여 감가상각되는 방법을 고려하고 있습니다.



### Issue

통신사A는 네트워크 자산에 대하여 어떤 감가상각 방법을 적용해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

감가상각은 자산이 사용가능한 때(경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는데 필요한 장소와 상태에 이른 때)부터 시작함(문단 55).

유형자산의 감가상각방법은 자산의 미래경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영함(문단 60).

자산의 사용을 포함하는 활동으로 창출되는 수익은 일반적으로 자산의 경제적효익의 소비 외의 요소를 반영하므로, 수익에 기초한 감가상각방법은 적절하지 않음(문단 62A).



### Solution

통신사A는 통신 네트워크 자산을 서비스가 가능한 날부터 경제적 내용연수 동안 정액법에 따라 감가상각해야 합니다.

최근의 통신 네트워크는 자동화되어 있습니다. 통신 네트워크 자산의 실제 사용량(A의 고객 수에 의해 결정됨)과 네트워크가 소비되는 비율 간의 관계는 거의 없습니다. 통신 네트워크 자산은 A가 600만 가입자를 달성하는 3년 차보다 1년 차에 더 많이 소비되지 않을 것입니다.

통신 네트워크 자산은 사용으로 인한 마모가 발생하지 않습니다. 네트워크 자산은 사용을 통해 소비되기보다는 기술적으로 구식이 되어 교체될 가능성이 더 높습니다. 자산으로부터 효익은 시간이 지남에 따라 소비되며, 따라서 통신 네트워크 자산은 정액법에 따라 감가상각 됩니다.

## 4 비용의 자본화

### 4.1 네트워크 운영 전 해당 부동산 임차와 관련하여 발생한 사용권자산 상각비의 자본화 여부



#### Background

통신사A는 무선 네트워크를 새로운 구역에 구축하고 있습니다. A는 기지국에 통신장비를 배치하기 위해 부지 소유자들과 임차계약을 체결했습니다. A는 임차에 대해 매달 CU 1,000을 지불합니다. A는 서비스가 시작된 후에도 동일한 수준의 임대료를 지불할 것입니다. 부지 소유자가 해당 부지를 A가 사용할 수 있도록 제공하는 날(즉, 리스 개시일에), A는 해당 계약에 따라 리스부채와 사용권자산을 인식합니다. A는 리스개시일로부터 사용권자산을 상각하기 시작합니다.



#### Issue

통신사A는 네트워크가 운영을 시작하기 전에 부지 리스와 관련된 감가상각비를 자본화해야 하나요?



#### Reference

##### 기준서 1016 유형자산

경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가의 예(문단 17).

- (1) 유형자산의 매입 또는 건설과 직접적으로 관련되어 발생한 종업원급여
- (2) 설치장소 준비 원가
- (3) 최초의 운송 및 취급 관련 원가
- (4) 설치원가 및 조립원가
- (5) 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정
- (6) 전문가에게 지급하는 수수료



#### Solution

통신사A의 부지 리스와 관련된 사용권자산의 감가상각비는 유형자산인 네트워크 자산을 운영할 수 있는 장소와 상태로 이르게 하는 데 직접적으로 관련되는 원가입니다. 따라서, A는 사용권자산의 감가상각비를 무선 네트워크 유형자산 취득원가에 자본화해야 합니다.

## 4.2 네트워크 계획 비용의 자본화



### Background

통신사A는 네트워크의 범위를 확장하는 것을 고려하고 있습니다. 사업타당성 검토의 일환으로, A의 네트워크 설계 및 계획부서는 네트워크를 확장할 수 있는 세 가지 대안을 작성하였습니다. 동 부서는 각 대안의 잠재적 원가도 추정했습니다. 이 분석을 위하여 발생하는 원가에는 회사 내부 발생비용 CU 10,000과 외부비용 CU 5,000이 포함됩니다.



### Issue

통신사A는 네트워크 확장관련 계획원가을 자본화해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

유형자산으로 인식되기 위한 기준(문단 7)

- (1) 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높고,
- (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있음.

유형자산 원가의 구성(문단 16)

- (1) 구입가격
- (2) 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가
- (3) 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구하는 데 소요될 것으로 최초에 추정되는 원가

유형자산 원가가 아닌 예(문단 19)

- (1) 새로운 시설을 개설하는 데 소요되는 원가
- (2) 새로운 상품과 서비스를 소개하는 데 소요되는 원가
- (3) 새로운 지역에서 또는 새로운 고객층을 대상으로 영업을 하는 데 소요되는 원가
- (4) 관리 및 기타 일반간접원가



### Solution

통신사A는 설계 및 계획부서에서 발생한 CU 15,000을 비용으로 인식해야 합니다.

기준서 제1016호의 문단 7은 자산 인식 기준을 충족하는지 여부를 결정할 때 발생시점의 사용 가능한 증거를 바탕으로 미래 경제적 효익의 유입에 대한 확실성의 정도를 평가해야 한다고 규정하고 있습니다.

설계 및 계획부서의 작업의 결과에 따른 경제적 효익의 유입은 불확실합니다. 따라서, 요구사항 식별 및 프로세스 선택을 포함하는 초기 사업타당성 검토에 따른 원가는 발생 시 비용으로 처리해야 합니다.

## 4.3 부지선정 비용의 자본화



### Background

통신사A는 5G 네트워크를 구축하고 있습니다. A는 특정 지역내에 기지국을 설치해야 합니다. 통신장비 설치를 위한 위치는 계획허가를 받을 수 있는 능력과 사이트 개발 비용 등을 포함한 여러 요인에 의하여 결정됩니다.

A는 선호하는 기지국 부지를 찾기 위해 제3자인 기업B를 고용하였습니다. B는 일반적으로 여섯 또는 일곱 개의 잠재적 부지를 동시에 조사한 후, 최적의 부지를 추천합니다. A는 추천된 부지에 기지국을 구축합니다.

B는 기지국 부지의 리서치 및 추천대가로 A에게 부지당 CU 5,000을 청구합니다.



### Issue

통신사A는 부지선정 비용을 자본화해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

유형자산 원가의 구성(문단 16)

- (1) 구입가격
- (2) 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가
- (3) 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구하는 데 소요될 것으로 최초에 추정되는 원가

경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가의 예(문단 17)

- (1) 유형자산의 매입 또는 건설과 직접적으로 관련되어 발생한 종업원급여
- (2) 설치장소 준비 원가
- (3) 최초의 운송 및 취급 관련 원가
- (4) 설치원가 및 조립원가
- (5) 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정
- (6) 전문가에게 지급하는 수수료

유형자산 원가가 아닌 예(문단 19)

- (1) 새로운 시설을 개설하는 데 소요되는 원가
- (2) 새로운 상품과 서비스를 소개하는 데 소요되는 원가
- (3) 새로운 지역에서 또는 새로운 고객층을 대상으로 영업을 하는 데 소요되는 원가
- (4) 관리 및 기타 일반간접원가



### Solution

통신사A는 네트워크 구축 비용의 일환으로 기지국을 건설하는 부지와 직접적으로 관련된 부지선정 원가 CU 5,000을 자본화해야 합니다. 사용되지 않는 다른 잠재적 장소와 관련된 부지선정 원가는 비용 처리됩니다.

기지국 부지 선택은 네트워크의 최적 운영을 위한 기술적 조건(예: 커버리지 및 수신 품질)을 충족하는 부지 선정 과정의 본질적인 부분입니다. A는 기업B에게 부지를 찾도록 비용을 지불하고, 그 후 해당 부지를 사용합니다. 선택된 부지와 관련된 직접적인 비용은 자본화 할 수 있습니다. 나머지 부지와 관련된 비용은 비용 처리해야 합니다.

## 4.4 가입자 유치 비용의 자본화



### Background

통신사A는 신용평가를 통과한 가입자를 획득하기 위해 대리점에게 CU 175의 수수료를 지불하였습니다. 가입자는 최소 보장수익을 포함한 24개월 계약을 체결하였습니다. A는 최소 보장수익에 따라 기대되는 마진이 CU 250이 될 것으로 추정하고 있습니다. 이 가입자 획득 비용은 계약 기간 내에 전액 회수될 것으로 예상됩니다.



### Solution

통신사A가 지출한 CU 175은 고객획득을 위한 원가임으로 자산으로 인식해야 합니다.

이 원가는 계약이 체결될 때만 대리점에게 지급됨에 따라 충분적인 성격의 원가이며, 회수 가능할 것으로 예상되기 때문입니다.



### Issue

통신사A는 대리점 수수료(가입자 획득 비용)를 자산으로 자본화해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객과의 계약체결 충분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식함(문단 91).

계약체결 충분원가는 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가임(문단 92).

## 4.5 대리점과의 고객유지수수료 계약의 회계처리



### Background

고객이 X요금제를 사용하면, 통신사A는 계약기간 동안 총 청구액의 12%를 대리점에게 지급하기로 합의하였습니다(수익공유). 수익공유에 따른 지급액은 매월 계산되어 분기마다 후불로 지급됩니다. 가입자는 18개월 계약을 체결하였습니다. A는 각 X요금제 가입자에게 계약기간 동안 총CU 1,000의 금액을 청구할 것으로 예상합니다. 대리점은 A에게 추가적인 서비스를(예: 청구, 고객 관리 등) 제공하지 않음에 따라 대리점과 A간의 계약은 미집행계약이 아닙니다.



### Issue

통신사A는 대리점과 수익공유에 따른 지급 비용을 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식함(문단 91).

계약체결 증분원가는 고객과 계약을 체결하기 위해 들인 원가로서 계약을 체결하지 않았다면 들지 않았을 원가임(문단 92).



### Solution

고객과 계약을 체결하는 대가로 대리점에게 수익의 일정 비율을 지급하기로 합의한 경우 이러한 비용은 판매수수료에 해당하며, 기준서 제1115호의 문단 92에 따라 계약체결 증분원가로 간주됩니다. 고객과 계약을 체결하지 않았다면 발생하지 않았을 원가이기 때문입니다. 계약을 체결하기 위한 이 증분원가는 기준서 제1115호의 문단 91에 따라 자산으로 인식해야 하며, 고객에게 서비스를 제공하는 기간에 걸쳐 체계적으로 상각됩니다.

사례에서는 대리점에 지급하는 판매수수료가 계약기간 동안 고객에게 청구하는 총청구액에 따라 결정되는 불확실한 조건부 성격임에 따라, 통신사A는 자신의 최초 및 후속 측정에 대한 회계정책을 선택할 수 있습니다.

- **원가누적 모델:** 불확실한 조건부 요소를 자산의 최초인식 시 고려하지 않지만, 발생 시 또는 관련 부채가 인식될 때 자산의 원가에 가산하는 방식(사례와 같이 원가가 매월정산 되는 경우, 당월발생수익에 대한 계약체결 증분원가이므로 당월에 비용으로 인식); 또는
- **금융부채<sup>(\*)</sup> 모델:** 불확실한 조건부 요소에 대해 예상되는 미래 지급액의 현재가치를 자산의 최초인식 시 포함되며, 이에 상응하는 부채를 인식. 관련 부채의 재측정 및 추가 지급은 손익계산서에 인식되거나 자본화

(\*) 금융부채는 거래상대방에게 현금 등 금융자산을 인도하기로 한 계약상의 의무입니다.

가입자 취득 후 대리점에 지급하는 수수료는 통신사와 대리점 간의 다양한 계약형태 및 조항에 따라 영향을 받습니다. 또한, 관련 국가의 법률, 규제 및 관행에 따라 자산으로 인식하는 항목 및 범위에 차이가 있을 수 있습니다. 이러한 차이를 정확히 인식하여 일관되게 회계처리하고 관련 사항을 기준에 따라 공시하는 것이 필요합니다.

## 4.6 연단위 주파수비용의 회계처리



### Background

많은 통신사들이 공개입찰을 통해 주파수사용권을 취득합니다. 이러한 거래에서 지불되는 주파수비용은 일반적으로 무형자산의 정의를 충족하며 자본화됩니다. 추가로 주파수 사용기간 동안 매년 변동적인 성격의(예: 수익, 순운영 소득 또는 기타 관련 측정 기준에 따른) 주파수비용을 정부에 지불해야 할 수도 있습니다. 만약 해당 비용이 지불되지 않으면 주파수사용권은 취소될 것입니다.

통신사 A는 20X3년에 CU 20백만에 20년 주파수사용권을 구매하였으며, 매년 정부에 추가 비용을 지불해야 합니다. 통신사는 매년 지불해야 할 금액, 변수 및 계산 방법에 대한 정보를 받으며, 이는 공표된 법률 및 주파수사용 계약에 명시되어 있습니다.



### Issue

연단위 주파수비용은 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1038 무형자산

무형자산으로 인식하기 위한 조건(문단 18)

- (1) 무형자산의 정의를 만족하고,
- (2) 무형자산의 인식기준을 충족

위의 조건은 무형자산을 취득하거나 내부적으로 창출하기 위하여 최초로 발생한 원가와, 취득이나 완성 후에 증가·대체·수선을 위하여 발생한 원가에 적용함.

#### 기준서 1116 리스

리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료의 구성요소(문단 27)

- (1) 고정리스료
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료
- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액
- (4) 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액



## Solution

통신사 A는 주파수사용권을 구매하기 위하여 지급한 CU 20백만을 무형자산으로 자본화합니다.

주파수사용권 취득과 관련된 변동대가인 연단위 주파수비용의 회계 처리에 있어서는 다양한 업계 관행이 존재합니다. IFRS 해석 위원회는 수년 동안 이 주제를 검토하였으며, 2016년에 “기준 IFRS 기준의 범위 내에서 다루기에는 너무 광범위하다”는 이유로 이 이슈를 논제에 올리지 않기로 결정하였습니다.

A는 연단위 주파수비용을 발생 시 영업비용으로 인식할 수 있으며, 주파수사용권 무형자산의 취득원가의 변동요소로 인식하는 것도 가능합니다.

연단위 주파수비용이 주파수사용권의 취득원가와 관련이 있는지 여부를 결정하기 위해 변동대가의 성격을 신중하게 분석해야 합니다. 미래 지급할 연단위 주파수비용이 주파수사용권 취득과 관련이 있다고 판단되면, 아래 두 가지 회계처리 방식이 있을 수 있습니다:

- **원가누적 모델:** 자산의 최초 인식 시 변동대가를 고려하지 않고, 발생시 자산의 취득원가에 추가하는 방식; 또는
- **금융부채 모델:** 예상되는 미래 지급액의 현재가치를 자산의 최초인식 시 포함하고, 이에 상응하는 부채를 인식하는 방식. 관련 부채의 재측정 및 추가 지급은 손익계산서에 인식되거나 자본화

한편, 기준서 제1116호 리스에 따라 임차인은 특정항목(영화 필름, 비디오 녹화, 연극, 원고, 특허 및 저작권)을 제외한 무형자산의 임차에 대해 리스를 적용할 수 있습니다(선택사항으로 의무가 아님). 따라서 A가 거래를 리스 기준서에 따라 회계 처리하기로 선택할 수도 있으며, 이 경우 주파수사용권에 대해 최초 지급한 금액과 연단위 주파수비용을 사용권자산 및 리스부채로 인식합니다. 리스 기준서에 따른 사용권자산 및 리스부채의 측정시 고정리스료와 지수나 요율에 따른 변동리스료를 고려해야 합니다. 그러나 수익 등 기초자산의 사용에 연동되는 변동리스료인 경우 지수나 요율에 따른 변동리스료에 해당하지 아니하므로 사용권자산 및 리스부채 측정시 이를 제외하고 지급액을 당기순익으로 인식하여야 합니다. 따라서, 리스 회계처리를 적용하기 위해서는 연단위 주파수비용의 산출방식에 대해서 먼저 파악하여야 합니다.

변동대가에 대한 명확한 지침 부재와 무형자산에 대한 리스기준서 적용 옵션은 연단위 주파수비용 회계처리와 관련하여 다양한 회계정책의 선택을 가능하게 합니다. 연단위 주파수비용은 매년 비용으로 인식될 수 있으며, 주파수사용권 무형자산의 변동대가로 간주될 수 있으며, 기준서 제1116호 리스에 따라 회계 처리할 수 있습니다. 선택된 회계정책은 모든 유사거래에 일관되게 적용되어야 하며, 중요할 경우 명확하게 공시되어야 합니다.

## 5 수익 인식

### 5.1 만료일이 명시된 선불카드의 수익인식 시기



#### Background

통신사A는 고객에게 선불카드를 판매하였습니다. 고객은 선불카드에 대해 CU 10을 지불하였습니다. 선불카드는 판매 시점부터 사용 가능하며, 최초 사용일로부터 3개월 후에 만료됩니다. A는 선불카드 만료 정책을 정확하게 적용해 왔습니다.

최초 사용일로부터 3개월 후인 현재 선불카드에는 사용되지 않은 잔액 CU 2가 있습니다.



#### Issue

통신사A의 선불카드 판매와 관련한 수익인식 시기는 언제인지?



#### Reference

##### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객에게 약속한 재화나 용역, 즉 자산을 이전하여 수행 의무를 이행할 때(또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식함(문단 31).

수행의무를 이행할 때 또는 이행하는 대로, 그 수행의무에 배분된 거래가격을 수익으로 인식함(문단 46).



#### Solution

통신사A는 선불카드 판매시점에 대가로 수령한 CU 10을 계약부채로 인식하고, 최초 사용일로부터 3개월에 걸쳐 수익으로 인식해야 합니다.

A의 수행의무는 고객이 3개월 동안 CU 10만큼 언제든지 통화할 수 있도록 보장하는 것입니다. 따라서 수행의무는 기간의 경과에 따라 총족됩니다.

선불카드의 조건과 국가 및 지역의 관행에 따라 수익인식 방법에 대한 다양한 Practice가 있을 수 있습니다. 예를 들어 선불카드 사용량에 따라 수익을 인식하고, 만료시 사용되지 않는 잔액에 대하여 일시에 수익을 인식하는 방법 등이 있습니다.

어떤 방식이 재무상태 및 재무성과를 충실히 표현하는지 고려하여 일관되게 회계처리하고 관련 사항을 기준에 따라 공시하는 것이 필요합니다.

## 5.2 콘텐츠 공유 계약에서의 본인 및 대리인 판단



### Background

통신사A는 구독형 앱을 통하여 스포츠 콘텐츠를 제공합니다. 뉴스에이전시X는 A에게 스포츠 데이터를 제공하며, A는 이 스포츠 데이터를 스포츠 콘텐츠 서비스에 맞게 편집합니다. 스포츠 콘텐츠는 A의 브랜드로 고객에게 제공되며, A는 고객에게 청구하는 금액을 결정합니다.

A는 서비스에 대해 고객에게 일당 CU 0.5을 청구합니다. 이중 스포츠 콘텐츠를 편집하여 제공하는 대가로 CU 0.3를 인식합니다. X는 스포츠 데이터를 제공하는 대가로 A로부터 구독가격의 40% (즉, CU 0.2)를 받습니다.



### Issue

통신사A의 스포츠 콘텐츠 제공관련 수익은 본인 또는 대리인으로 인식해야 하는지?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단함(문단 B34).

고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인임(문단 B35).

고객에게 정해진 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제함을 나타내는 지표의 예는 다음과 같음(문단 B37).

- (1) 약속을 이행할 주된 책임이 기업에 있다.
- (2) 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 기업에 있다.
- (3) 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.



### Solution

통신사A는 스포츠 콘텐츠를 포함하여 콘텐츠를 제공하는 본인으로 전체 청구액 CU 0.5을 수익으로 인식하며, 뉴스에이전시X에 대한 지급 CU 0.2은 매출원가로 인식해야 합니다.

A는 서비스의 가격을 결정하고(즉, 계약 조건을 결정함) 콘텐츠의 성격을 결정합니다(즉, 서비스의 세부사항을 결정함). 또한 A는 스포츠 콘텐츠 내용을 편집하며, 자신의 브랜드로 이를 제공합니다. 이는 스포츠 콘텐츠 제공에 있어서 A가 본인임을 시사합니다.

## 5.3 통신케이블 용량 중 일부 사용권 계약의 회계처리



### Background

통신사A는 글로벌 광케이블 기간망을 구축하였으며, 런던에서 뉴욕까지 두 개의 STM-4(Synchronous Transport Module 4)에 대한 계약기간 20년의 사용권을 통신사B에게 판매하였습니다. A는 광케이블을 활성화하고 전체 네트워크를 운영 및 유지관리할 책임이 있습니다. B에게 제공되는 용량은 광케이블의 총 용량의 일부에 불과합니다.

A는 B에게 99.9%의 네트워크 사용품질을 보장하고, 만약 네트워크의 중단 시 B에게 대체 주파수를 제공할 것을 보증합니다. 그리고, A는 B의 트래픽 라우팅을 제어합니다. A는 광케이블을 활성화와 관련된 기술 업그레이드에 대한 책임이 있습니다.

B는 STM-4의 사용권과 그 운영 및 유지관리 서비스에 대한 대가로 CU 500을 일시불로 지불하였습니다. B는 네트워크 중단이 발생하여 경제적 손실을 입는 경우 금전보상을 받을 권리도 있습니다.



### Reference

#### 기준서 1116 리스

계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함함(문단 9).

자산의 용량 일부가 물리적으로 구별된다면 자산의 해당 부분은 식별되는 자산임. 물리적으로 구별되지 않는 자산의 용량 일부나 그 밖의 일부(예 : 광케이블의 용량 일부)는 식별되는 자산이 아님(문단 B20).

고객이 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 가지는 경우(문단 B24).

- (1) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 보유
- (2) 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지고 다음 중 하나에 해당
  - (가) 고객이 자산을 운용할 권리를 가지며, 공급자는 그 운용 지시를 바꿀 권리가 없거나,
  - (나) 고객이 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 자산을 설계



### Issue

통신사A의 통신사B에 대한 광케이블 일부 용량에 대한 사용권 제공은 어떻게 회계처리 되어야 하나요?

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

대가에 변동금액이 포함된 경우 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고, 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정함(문단 50).

거래가격을 산정할 때, 유의적인 금융 효익이 고객이나 기업에 제공되는 경우 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영함(문단 60).



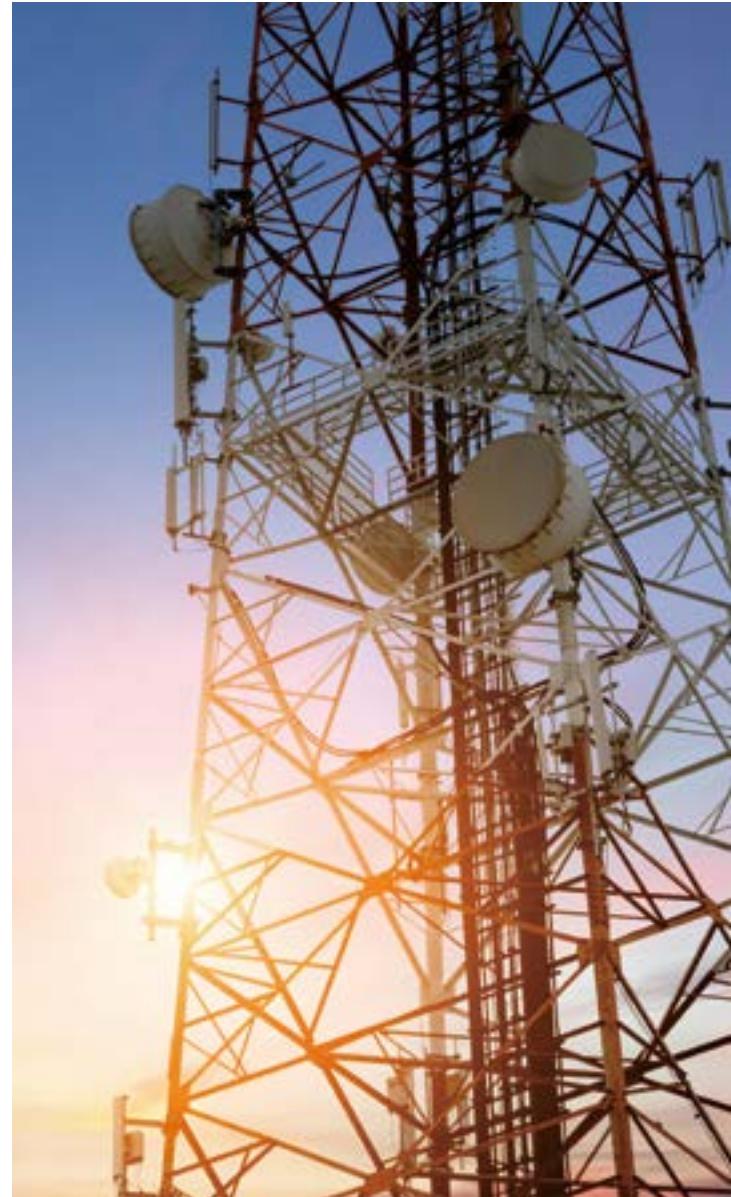
## Solution

통신사A는 통신사B와 장기 서비스 공급 계약을 체결했으며, 이는 어떤 물리적 자산에 대한 리스 계약에 해당하지 않습니다. STM-4는 식별가능한 물리적 자산이 아니며, 용량 또는 광섬유다발의 단위임에 따라 계약은 리스를 포함하지 않습니다.

A는 네트워크의 운영 및 기술 업그레이드에 대한 책임을 부담하며, 광케이블 일부 용량을 사용하는 B의 데이터 전송과 관련한 세부 의사결정을 내립니다. B에게 제공될 용량 부분은 광케이블의 나머지 부분과 물리적으로 구분되지 않습니다. 따라서 B는 명확히 사용할 권리가 정해진 자산을 식별할 수 없습니다.

A는 런던에서 뉴욕까지의 광케이블의 특정 용량에 대한 접근권을 B에게 부여했습니다. A는 대가로 수령한 CU 500을 이연수익으로 인식해야 합니다. 수익은 사용권 계약 유효일로부터 20년 동안 정액법으로 인식됩니다.

대가가 사전에 지급되고 계약이 20년 기간임을 감안할 때, A는 기준서 제1115호 문단 60에 따른 유의적인 금융요소를 고려해야 합니다. 또한, A는 금전보상의 일환으로 미래에 B에게 제공될 수 있는 할인에 대하여 기준서 제1115호의 문단 50에 따른 변동대가의 적용도 고려해야 합니다.



## 5.4 대리점이 본인인 경우 단말기 수익 회계처리



### Background

통신사A는 제조업체로부터 단말기를 CU 135에 구매하고, 이를 대리점에 CU 150에 판매합니다. 대리점은 배송된 후 단말기를 반품할 권리가 없습니다. 단말기가 대리점에게 배송되면, 대리점은 단말기를 다른 통신사의 서비스를 사용하는 고객을 포함한 모든 고객에게 판매할 권리가 있습니다. 대리점은 재고위험과 가격위험을 부담합니다.

A는 후불 가입자를 모집할 때 대리점에게 CU 175의 수수료를 지급하며, 가입자는 12개월 서비스 계약을 체결합니다. A는 대리점이 제조업체로부터 단말기를 직접 구매한 경우에도 CU 175의 수수료를 지급합니다. A는 서비스 계약 없는 선불 가입자에게 직접 단말기를 CU 150에 판매하기도 합니다.



### Issue

통신사A는 단말기 판매 및 대리점 수수료를 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

다음 중 하나 이상을 충족한다면 같은 고객과 동시에 또는 가까운 시기에 체결한 둘 이상의 계약을 결합하여 단일계약으로 회계 처리함(문단 17).

- (1) 복수의 계약을 하나의 상업적 목적으로 일괄 협상
- (2) 한 계약에서 지급하는 대가는 다른 계약의 가격이나 수행에 따라 달라지는 경우
- (3) 복수의 계약에서 약속한 재화나 용역

기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단함(문단 B34).

기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식함(문단 B35B).

고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식함(문단 91).

계약체결 증분원가를 자산으로 인식하더라도 상각기간이 1년 이하라면 발생시점에 비용으로 인식이 가능함(문단 94).



### Solution

통신사A는 대리점이 단말기를 인도 받았을 때 단말기 판매에 대한 수익 CU 150을 인식해야 합니다. 대리점은 고객에게 단말기를 판매하는 데 있어 본인으로 활동하고 있으며, 고객에게 이전하기 전에 단말기를 통제하고 있습니다.

A는 제조업체에 지급한 CU 135를 매출원가로 인식해야 하며, 대리점에 지급한 CU 175은 계약체결 증분원가로 자본화하여 예상 계약기간에 걸쳐 상각해야 합니다. 단 기준서 제1115호의 문단 94에 따른 상각기간 1년 이하로 실무적 간편법을 적용하는 경우에는 즉시 비용으로 인식합니다.

대리점으로 단말기 판매와 대리점에 지급하는 가입자 모집 수수료는 상업적으로 연결되어 있지 않은 별개의 계약입니다. 대리점은 단말기를 구매할 때, 이후 단말기 구매 고객이 A의 서비스에 가입할지 여부와 상관없이 독립적으로 결정을 내리기 때문입니다.

## 5.5 대리점이 대리인인 경우 단말기 수익 회계처리



### Background

통신사A는 제조업체로부터 단말기를 CU 300에 구매하였습니다. A는 단말기를 대리점에게 배송하고 대리점에게 CU 300의 청구서를 발송하였습니다. 대리점은 가입자가 연결될 때까지 단말기를 반품할 권리를 가지고 있습니다. A는 가입자가 A와 12개월 서비스 계약을 체결할 경우 대리점의 매장에서 단말기의 소매가격을 0으로 설정합니다. 대리점은 A의 요금제를 적용하지 않고 해당 단말기를 판매할 권리가 없습니다.

A는 가입자가 확보될 때 대리점에게 CU 350을 지급합니다. A는 대리점과 사전에 합의한 정산조건에 따라 단말기의 청구 가격을 뺀 차액을 CU 50를 대리점에게 지급합니다. A가 지급해야 하는 차액은 신규 가입자의 최소 서비스 기간에 따라 달라집니다.



### Issue

통신사A는 단말기 판매 및 대리점 수수료를 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

다음 중 하나 이상을 충족한다면 같은 고객과 동시에 또는 가까운 시기에 체결한 둘 이상의 계약을 결합하여 단일계약으로 회계 처리함(문단 17).

- (1) 복수의 계약을 하나의 상업적 목적으로 일괄 협상
- (2) 한 계약에서 지급하는 대가는 다른 계약의 가격이나 수행에 따라 달라지는 경우
- (3) 복수의 계약에서 약속한 재화나 용역

기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단함(문단 B34).

기업은 이전되는 정해진 재화나 용역과 교환하여 받을 권리(인식)를 갖게 될 것으로 예상하는 대가의 총액을 수익으로 인식함(문단 B35B).

기업이 대리인인 경우 이 기업은 다른 당사자가 그 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 보수나 수수료 금액을 수익으로 인식함(문단 B36).

고객과의 계약체결 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식함(문단 91).

계약체결 증분원가를 자산으로 인식하더라도 상각기간이 1년 이하라면 발생시점에 비용으로 인식이 가능함(문단 94).



## Solution

통신사A는 단말기 대가가 대리점에게 청구될 때 수익을 인식하지 않습니다. 대리점은 단말기 판매와 가입자 확보를 위해 A를 대신하여 대리인 역할을 하고 있습니다. 대리점은 단말기에 대한 통제권을 가지고 있지 않으며, 외부 고객에게 자유롭게 판매할 권리가 없고, 오직 A의 요금제를 선택한 고객에게만 판매할 수 있습니다. 또한, 대리점은 반품할 권리를 가지고 있고 A가 가입자에 판매하는 단말기 가격을 결정할 수 있는 능력을 가지고 있기 때문에 A가 재고위험을 보유하고 있습니다.

단말기 판매와 요금제서비스 제공은 별개의 수행의무입니다. A는 대리점이 가입자에 단말기를 판매하고 A의 서비스에 연결할 때 단말기 판매에 대한 수익을 인식합니다.

A는 대리점에 지급한 순수수료 CU 50을 계약체결 증분원가로 자본화하여 예상 계약기간에 걸쳐 상각합니다. 단, 기준서 제1115호의 문단 94에 따른 상각기간 1년 이하로 실무적 간편법을 적용하는 경우에는 즉시 비용으로 인식합니다.



## 5.6 12개월 통신 서비스와 단말기를 함께 판매하는 경우의 수익인식



### Background

통신사A는 직영매장에서 단말기 모델X를 취소 불가능한 12개월 요금제서비스와 함께 CU60에 판매합니다. 가입자는 요금제에 따라 매달 CU 35를 지불합니다.

단말기의 개별판매가격은 A가 단말기를 별도로 판매하는 가격인 CU 150으로 결정되었습니다. 요금제서비스의 개별판매가격은 월 CU 35로 결정되었습니다. 단말기와 요금제서비스는 별개의 수행의무로 간주됩니다. 통신사 A의 고객은 단말기와 요금제서비스로부터 각각의 효익으로 누릴 수 있으며, 단말기와 요금제서비스를 통합하는 유의적인 용역이 없고, 유의적인 변형이나 고객 맞춤화가 없으며, 상호의존도나 상호관련성이 높지 않기 때문입니다.



### Issue

통신사A는 단말기와 요금제서비스 계약의 묶음 판매를 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

식별된 각 수행의무는 기간에 걸쳐 이행하는지 또는 한 시점에 이행하는지를 계약 개시시점에 판단함. 수행의무가 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면 그 수행의무는 한시점에 이행되는 것임(문단 32).

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 것임(문단 73).

거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 상대적 개별 판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분함(문단 74).

거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의 무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의 무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분함(문단 76).

개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격으로 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격임(문단 77).



### Solution

단말기와 요금제서비스는 별개의 수행의무입니다. 따라서 총 거래 가격인 CU 480은 상대적 개별판매가격에 따라 단말기와 요금제서비스에 배분되어 하며, 아래 표와 같습니다.

수행의무	거래가격	개별판매가격	상대 개별판매가격 비율	거래가격의 배분
단말기	60	150	26%	126
요금제서비스 (12개월)	420(*)	420	74%	354
총계	480	570	100%	480

(\*) CU 35 × 12개월

계약 체결 시, 고객이 단말기의 통제권을 얻기 때문에 단말기에 배부된 CU 126이 상대적 개별판매가격에 따라 수익으로 인식됩니다. 통신사A의 단말기 원가도 동시에 인식됩니다. 요금제서비스 계약에 대한 수익은 기간에 걸쳐 매월 CU 29.5(=CU 354/12개월)가 인식됩니다.

## 5.7 단말기와 선불 서비스를 함께 판매하는 경우의 수익인식



### Background

통신사A는 일반적으로 새로운 선불 가입자에게 단말기 모델X를 CU 150에 판매하며, 이는 단말기의 개별판매가격에 해당합니다. A는 X 단말기를 구매하는 선불 가입자에게 CU 50의 통신서비스를 사용할 권리를 제공하고 있습니다.

이 서비스 사용권은 개통 후 3개월 이내에 사용해야 합니다. 서비스 사용권은 사용될 때마다 잔액에서 차감됩니다.



### Issue

통신사A는 단말기와 서비스 사용권의 묶음 판매를 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

식별된 각 수행의무는 기간에 걸쳐 이행하는지 또는 한 시점에 이행하는지를 계약 개시시점에 판단함. 수행의무가 기간에 걸쳐 이행되지 않는다면 그 수행의무는 한시점에 이행되는 것임(문단 32).

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 것임(문단 73).

거래가격 배분의 목적에 맞게, 거래가격은 상대적 개별판매가격을 기준으로 계약에서 식별된 각 수행의무에 배분함(문단 74).

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 배분함(문단 76).

개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격으로 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격임(문단 77).



### Solution

단말기의 판매와 서비스 사용권의 제공은 별개의 수행의무입니다. 통신사A는 두 수행의무의 상대적 개별판매가격에 따라 무료로 제공된 서비스 사용권 CU 50을 배분해야 합니다.

아래 표는 A가 고객에게 받을 것으로 예상되는 거래 가격을 단말기와 서비스 사용권 각자의 개별판매가격에 따라 배분한 것입니다:

제품·서비스	거래 가격	개별 판매 가격	상대 개별 판매가격 비율	거래 가격의 배분
단말기	150	150	75%	112.50
서비스 사용권	-	50	25%	37.50
총계	150	200	100%	150

A는 단말기 판매시점에 판매 수익으로 CU 112.50를 인식하고, CU 50의 서비스 사용권이 사용되는 비율에 따라 서비스수익 CU 37.50를 인식해야 합니다.

## 5.8 설치수수료의 수익인식 시기



### Background

통신사A는 가입자에게 유선 서비스를 제공합니다. A가 가입자에게 서비스를 제공하기 위해서는 가입자와 망을 연결해야 합니다. 통신사A는 망연결을 위한 설치와 관련하여 CU 60의 설치수수료를 가입자에게 부과하였습니다. 가입자는 12개월 서비스 계약을 체결하였습니다.

한편, A는 가입자에게 기준서 제1115호의 문단 B40에 따른 중요한 권리를 제공하는 선택권(예를 들면 유의적인 할인을 제공하는 연장선택권)은 부여하지 않았습니다.



### Issue

통신사A는 가입자에 대한 망연결 설치와 관련된 수익(설치수수료)을 언제 인식해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

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 함.(문단 B40).

어떤 계약에서는 기업은 환불되지 않는 선수수수료를 계약 개시시점이나 그와 가까운 시기에 고객에게 부과함 (e.g. 통신계약의 가입수수료) (문단 B48).

환불되지 않는 선수수수료가 계약 개시시점이나 그와 가까운 시기에 기업이 계약을 이행하기 위하여 착수해야 하는 활동에 관련되더라도, 그 활동으로 고객에게 약속한 재화나 용역이 이전되지는 않음. 오히려 선수수수료는 미래 재화나 용역에 대한 선수금이므로, 그 미래 재화나 용

역을 제공할 때 수익으로 인식함. 만약 계약을 갱신할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고 그 선택권이 문단 B40에서 기술한 중요한 권리를 고객에게 제공한다면, 수익 인식기간은 최초 계약기간보다 연장될 것임(문단 B49).



### Solution

설치수수료 CU 60는 고객에게 약속된 재화나 용역의 수행을 의미하지 않습니다. 대신, 이는 계약을 이행하기 위해 필요한 활동입니다. 따라서 통신사 A는 설치수수료를 이연하여, 12개월 계약 기간 동안 정액법으로 수익으로 인식해야 합니다.

통신사A가 가입자에게 기준서 제1115호의 문단 B40에 따른 중요한 권리를 제공하는 선택권(예를 들면 유의적인 할인을 제공하는 연장선택권)은 부여하지 않기 때문에 설치수수료 수익은 계약기간인 12개월 동안만 인식됩니다.

## 5.9 가입자에게 제공하는 프로모션의 회계처리



### Background

통신사A는 가입자에게 X요금제에 대해 월 CU 35에 12개 월 서비스를 제공합니다. 이는 해당 요금제서비스의 개별 판매가격입니다.

가입자의 신규가입시, 통신사A는 제3자가 제공하는 음원 스트리밍 서비스에 대한 3개월 무료 구독권을 가입자에게 제공합니다. 음원 스트리밍 서비스에 대한 3개월 이용권은 시장에서 CU 30(개별판매가격)에 쉽게 구할 수 있습니다.



### Issue

통신사A은 가입자에게 제공하는 프로모션을 어떻게 회계처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

다음 중 어느 하나를 이전하기로 한 각 약속을 하나의 수행의무로 식별함(문단 22).

- (1) 구별되는 재화나 용역
- (2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'

다음 기준을 모두 충족시 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별됨(문단 27).

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻음
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별

거래가격을 상대적 개별판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분함(문단 76).

개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격으로 개별판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격임(문단 77).



### Solution

가입자는 음원 스트리밍 서비스를 독립적으로 이용할 수 있습니다(예를 들어 다양한 장치를 통해 서비스에 접근 가능). A의 3개월 무료 음원 스트리밍 서비스 제공 약속은 계약의 다른 약속(즉, X요금제서비스)과 별도로 식별 가능합니다. 서비스들을 통합하는 유의적인 용역이 없고, 서비스들에 대한 유의적인 변형이나 고객 맞춤화가 없으며, 서비스간 상호의존도나 상호관련성이 높지 않기 때문입니다. 따라서 X요금제서비스와 음원 서비스는 구분되는 수행의무이므로, 통신사A는 총 거래 가격을 각각의 개별판매가격에 따라 배분해야 합니다. 수익은 각 수행의무가 이행될 때 인식됩니다.

## 5.10 다양한 서비스의 묶음 판매 회계처리



### Background

통신사A는 가입자에게 'X 요금제서비스'를 제공합니다. 가입자는 이 요금제를 통해 CU 50에 매월 500분의 음성 통화, 150개의 SMS 및 20GB 데이터 패키지와 10개의 콘텐츠를 다운로드를 받을 수 있습니다.

가입자는 X 요금제서비스에 대해 12개월 계약을 체결하였습니다.

한편, X요금제의 각 서비스들의 가격은 다음과 같습니다.

서비스	금액
음성 통화	분당 0.05
SMS	건당 0.10
데이터	GB당 0.50
콘텐츠 다운로드	콘텐츠당 1.50



### Issue

통신사A는 묶음 판매에 따른 복합요금제를 어떻게 회계 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

다음 중 어느 하나를 이전하기로 한 각 약속을 하나의 수행의무로 식별함(문단 22).

- (1) 구별되는 재화나 용역
- (2) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'

거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의 무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약상 각 수행의 무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산

정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분함 (문단 76).

개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격으로 개별 판매가격의 최선의 증거는 기업이 비슷한 상황에서 비슷한 고객에게 별도로 재화나 용역을 판매할 때 그 재화나 용역의 관측 가능한 가격임(문단 77).



### Solution

통신사A는 매월 CU 50의 수익을 인식해야 합니다. A는 매월 X요금제에 따라 다양한 서비스를 제공하기로 약속했으며, 요금제상 이월 옵션은 없습니다. 따라서 A는 매월 말 모든 의무를 이행했으며, CU 50의 수익을 인식해야 합니다.

X요금제에 따라 제공되는 각 서비스는 구분되는 별도의 수행의무입니다.

A는 각 수행의무에 대해 수익을 별도로 계산하고 인식해야 하며, 중요성에 따라 음성, 문자, 데이터 및 콘텐츠 수익을 구분하여 재무제표에 공시하기로 결정할 수도 있습니다.

CU 50의 월 거래 가격은 ABC 요금제에 따라 제공되는 서비스의 개별판매가격(SSP, Stand-alone Selling Price)에 따라 각 수행의무에 배분되어야 합니다.

아래 표는 A가 서비스 제공에 대해 가입자로부터 받을 것으로 예상되는 거래 가격을 상대적인 개별 판매가격에 따라 배분한 것입니다.

서비스	거래 가격	개별 판매 가격	상대 개별판매 가격 비율(%)	거래 가격 배분
음성		25	25 / 65 = 38%	19
SMS		15	15 / 65 = 23%	11.50
데이터	50	10	10 / 65 = 16%	8
다운로드		15	15 / 65 = 23%	11.50
합계	50	65	100%	50

## 5.11 가입자의 잔여사용량에 대한 수익인식 시점



### Background

통신사A는 1,000분의 선불 요금제서비스를 CU 50에 판매하였으며, 사용하지 않은 시간을 다음 달로 이월할 수 있는 옵션을 제공합니다. 고객은 월말 현재 다음 달로 이월할 수 있는 100분의 미사용 시간이 있습니다.

A는 사용하지 않은 시간에 대해 고객에게 환급할 의무는 없지만, 다음 달에 고객에게 100분을 제공해야 합니다. 이월된 시간은 최대 두 달 동안 사용될 수 있습니다. A는 과거 경험에 따라 매달 이월된 분의 20%가 최종적으로 미사용 될 것으로 추정하고 있습니다.



### Issue

통신사A는 미사용시간 이월분에 대한 수익을 언제 인식해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

고객으로부터 선수금을 받은 경우 미래에 재화나 용역을 이전할 수행의무에 대한 선수금을 계약부채로 인식 후 수행의무를 이행할 때 계약부채를 제거하고 수익을 인식함(문단 B44).

고객이 환불받을 수 없는 선금금을 기업에 지급하면 고객은 미래에 재화나 용역을 받을 권리(기업에서 얻게 되나 고객은 자신의 계약상 권리)를 모두 행사하지 않을 수 있음. 그 행사되지 않은 권리를 흔히 미행사 부분(breakage)이라고 함(문단 B45).

계약부채 중 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상된다면, 고객이 권리를 행사하는 방식에 따라 그 예상되는 미행사 금액을 수익으로 인식함. 미행사 금액을 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되지 않는다면, 고객 남은 권리를 행사할 가능성이 희박해질 때 미행사 금액을 수익으로 인식함(문단 B46).



### Solution

통신사A는 미사용으로 이월된 시간에 미행사부분을 고려하여 CU 46의 수익을 월말에 인식해야 합니다.

A는 사용되지 않은 100분에 대하여 20%에 해당하는 20분을 미행사부분으로 예상하며, 이는 CU 50의 총 계약 가격의 2%에 해당합니다. 수익 인식액은 만료일 이전까지 고객이 소비할 것으로 예상되는 980분의 사용비율에 비례합니다. 이에 따라 수행의무의 92%만 충족되었으므로(900분 사용/980분 예상 사용), 월말에 CU 46의 수익이 인식됩니다.

요금의 8% (즉, CU 4)는 수익인식이 이연되어, 미사용량이 사용되거나 2개월후 사용만료시점에 수익으로 인식합니다.

미행사부분에 대한 추정은 각 보고 기간마다 업데이트되어야 하며, 잔여권리가 반영되도록 계약부채를 조정해야 합니다.

## 5.12 콘텐츠 서비스와 관련된 본인 및 대리인 판단요소



### Background

통신사A는 타 사업자인 회사B의 미디어 콘텐츠(예를들어, 월간 TV 구독 또는 음원 스트리밍)를 포함한 패키지를 제공합니다. 고객은 미디어 콘텐츠를 A가 아닌 B로부터도 별도로 구매할 수 있습니다.

A는 B와의 계약에 따라 미디어 콘텐츠를 자사의 제품 및 서비스와 함께 패키지로 가입자에게 제공합니다. 미디어 콘텐츠는 A가 제공하는 장치뿐만 아니라 A로부터 독립적인 다른 장치에서도 접근할 수 있습니다. A는 미디어 콘텐츠가 가입자에게 제공하는 다른 서비스(즉, 데이터 서비스)와는 구분되는 별도의 수행의무로 간주되어야 한다고 판단했습니다.

미디어 콘텐츠의 구성은 B에 의해 결정됩니다. 미디어 콘텐츠는 B에 의해 관리되며, B는 미디어 콘텐츠를 변경, 추가 또는 제거할 수 있습니다. 가입자는 미디어 콘텐츠를 이용하기 위해 B의 약관에 동의합니다. 기술적 문제가 발생할 경우, 가입자는 B에 연락합니다. 가입자의 요금은 A에 의해 청구되며, 미디어 콘텐츠에 대한 구독료은 청구서에 별도로 표시됩니다.



### Issue

통신사A가 미디어 콘텐츠 제공과 관련하여 본인 또는 대리인으로서 행동하고 있는지를 결정하는 데 고려해야 할 요소는 무엇입니까?



### Reference

#### 기준서 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

자산에 대한 통제는 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력임(문단 33).

기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업이 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업이 대리인)를 판단함(문단 B34).

고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인임(문단 B35).

기업이 대리인인 경우 이 기업은 다른 당사자가 그 정해진 재화나 용역을 제공하도록 주선하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 보수나 수수료 금액을 수익으로 인식함(문단 B36).

고객에게 정해진 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제함을 나타내는 지표의 예는 다음과 같음(문단 B37).

- (1) 약속을 이행할 주된 책임이 이 기업에 있다.
- (2) 고객에게 통제가 이전된 후에 재고위험이 이 기업에 있다.
- (3) 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량이 기업에 있다.

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 않으며, 그 대신 다른 당사자를 위해 계약을 체결하는 수행의무 이행에 대해 수익을 인식할지(기업이 대리인으로 활동하는지)를 판단 해야함(문단 B38).



## Solution

전반적으로 고려할 사항은 A가 미디어 콘텐츠를 가입자에게 제공하기 전에 미디어 콘텐츠를 통제하는지 여부를 판단하는 것입니다. 기준서 제1115호의 문단 B35에 따르면 “기업이 가입자에게 해당 상품이나 서비스가 이전되기 전에 특정 상품이나 서비스를 통제하는 경우, 기업은 본인입니다.”라고 명시하고 있습니다. 통제는 자산의 사용을 지시하고, 자산으로부터 효익을 실질적으로 얻을 수 있는 능력을 의미합니다. 통제에는 다른 사람들이 자산의 사용을 지시하거나 자산으로부터 효익을 얻는 것을 방지할 수 있는 능력이 포함됩니다.

미디어 콘텐츠는 B에 귀속되며, 서비스의 구성이 B에 의해 결정되기 때문에 A는 미디어 콘텐츠를 지정하거나 변경할 수 없습니다. 또한, B는 미디어 콘텐츠를 다른 회사에게 독립적으로 제공할 수 있습니다. 이는 A가 미디어 콘텐츠가 가입자에게 제공되기 전에 미디어 콘텐츠를 통제하지 않음을 나타냅니다.

그러나, 가입자가 A의 네트워크 서비스를 통해 미디어 콘텐츠를 구독하기 때문에 이러한 결론은 명확하지 않을 수 있습니다.

A가 미디어 콘텐츠를 통제하는지 여부가 불확실한 경우, 기준서 제1115호의 문단 B37에 따른 본인 대리인을 판단하기 위한 지표들을 고려해야 합니다. 지표에 대한 분석은 우측에 기재하였습니다.

통제에 대한 평가와 주요 서비스 책임자 지표가 제공하는 증거를 바탕으로, 통신사 A가 미디어 콘텐츠 제공에 있어 회사 B의 대리인으로 활동하고 있다고 판단하는 것이 합리적입니다.

### 본인·대리인 여부 판단지표

#### 상품이나 서비스를 제공하겠다는 약속을 이행할

##### 주요 책임

통신사 A와 회사 B가 이러한 서비스 제공에 기여하지만, 가입자는 미디어 콘텐츠의 공급자를 A로 인식할 가능성이 높습니다. 서비스가 번들로 묶여 A에 의해 판매되기 때문입니다.

그러나, 가입자가 미디어 콘텐츠에 접근하기 위해 B의 약관에 동의하고, 기술적 문제 발생 시 B에 연락한다는 사실을 고려해야 합니다. 또한, 미디어 콘텐츠는 B의 이름으로 브랜드화되고 있으며, 미디어 콘텐츠는 다른 장치에서도 접근할 수 있습니다. 콘텐츠 서비스 요금이 A로부터 청구되지만, 미디어 콘텐츠에 대한 구독은 청구서에 별도로 표시된다는 점도 중요합니다.

#### 재고 위험

물리적재고가 없기 때문에 일반적으로 A는 재고 위험에 없습니다. B가 미디어 콘텐츠를 생산하거나 조달하는 데 필요한 비용을 부담했을 것입니다.

**추가 고려 사항:** 미디어 콘텐츠 제공에 대한 최소 보장 지급 또는 선불 지급의 약속이 있다면 재고 위험의 한 형태로 간주될 수 있습니다.

#### 가격결정 재량권

A는 전체 패키지 가격을 설정할 재량이 있습니다(즉, 추가 서비스와 관련하여 가격 재량권이 있습니다).

**추가 고려 사항:** B가 미디어 가격을 명시하고 청구서가 이 가격을 반영하도록 구성된 경우, 통신사는 가격 재량권이 없을 수 있습니다.

## 5.13 통신케이블 사용권 판매 회계처리



### Background

통신사A는 통신사B에게 세 개의 특정 미사용 광케이블에 대한 20년 사용권을 판매했습니다. 이러한 판매거래는 A의 주된 영업활동이 아닌 부수되는 활동입니다. A는 동 광케이블의 취득원가를 유형자산으로 분류했습니다. 광케이블은 계약 체결일 기준으로 순 장부금액이 CU 300입니다. A는 CU 1,000의 선수금을 수령하였습니다. 동 광케이블의 경제적 내용연수는 25년이며 법적 소유권은 A에게 있습니다.

통신사B는 광케이블에 대한 독점적이고 취소할 수 없는 사용권을 가지며, 광케이블의 활성화에 대한 책임이 있습니다. 또한 B는 광케이블의 보험에 대한 책임이 있습니다. B는 A가 광케이블과 관련하여 지출하는 접근비용, 운영 및 유지보수비용을 A에게 보전할 책임이 있습니다. B는 광케이블과 관련하여 발생하는 모든 비용에 대해 '마크업' 방식으로 A에게 상환합니다. 운영 및 유지보수에 대해 B에게 청구되는 금액은 산업 벤치마킹을 기반으로 한 공정가치로 책정됩니다.



### Issue

통신사A의 재무제표에서 동 광케이블에 대한 사용권의 판매는 어떻게 회계처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1016 유형자산

유형자산의 제거로 생기는 손익은 자산을 제거할 때 당기 손익으로 인식함(문단 68).

#### 기준서 1116 리스트

리스제공자는 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전 하는 리스는 금융리스로 분류하고 그렇지 않으면 운용리스로 분류함(문단 62).



### Solution

통신사A는 B와 다음과 같은 사유로 리스가 포함된 계약을 체결한 것으로 판단됩니다.

- 식별된 자산이 있습니다: 세 개의 특정 미사용 광케이블이 명시되어 있으며, 사용 권리는 독점적이고 취소할 수 없습니다; 그리고
- B는 자산이 어떻게 사용되고 어떤 목적으로 사용되는지를 지시할 권리가 있습니다: B는 광케이블의 사용을 지시할 권리가 있으며, 동 광케이블의 활성화 및 보험에 대한 책임이 있습니다.

사례에서 임대기간이 광케이블의 경제적 내용연수의 대부분을 차지함으로 A가 금융리스 제공자로 간주됩니다. 따라서 B는 자산 사용으로부터 실질적으로 모든 경제적 효익을 얻을 권리가 있습니다. B는 계약 기간 동안 독점적으로 광케이블을 사용함으로 이 계약은 기준서 1116호의 문단 62에 따른 금융리스의 요건을 충족합니다.

A는 자산 판매로 인한 수익인 CU 1,000에서 원가인 CU 300를 차감한 처분이익을 손익계산서에 인식해야 하며, 자산판매는 A의 주된 영업활동이 아님에 따라 처분이익은 영업수익으로 표시되지 않습니다.

A는 광케이블 사용권 판매에 대한 선수금을 받았으므로, 리스채권은 없으며, 금융수익은 인식되지 않습니다.

동 광케이블의 장부금액은 처분이익이 인식되는 시점에 유형자산에서 제거되어야 합니다(이 사례의 목적상, 임대 종료 시점의 무보증 잔존가치는 무시합니다).

운영 및 유지보수 서비스에 대한 수익은 계약 기간 동안 수익으로 인식되어야 합니다.

## 6 리스회계처리 고려사항

### 6.1 통신케이블 사용권 취득 회계처리



#### Background

통신사 A는 통신사 B로부터 세 개의 특정 미사용 광케이블에 대한 20년 사용권을 취득하였습니다. A는 동 광케이블에 대해 CU 1,000의 선급금을 지불합니다. 동 광케이블의 경제적 내용연수는 25년입니다. 동 광케이블에 대한 법적 소유권은 A에게 이전되지 않습니다.

A는 광케이블에 대한 독점적이고 취소할 수 없는 사용 권리를 가지며, 해당 광케이블에 대한 활성화에 대한 책임이 있습니다. 또한 A는 동 광케이블의 보험에 대한 책임이 있습니다. A는 B가 광케이블과 관련하여 지출하는 접근 비용과 운영 및 유지보수비용을 B에게 보전할 책임이 있습니다. A는 광케이블과 관련하여 발생하는 모든 비용에 대해 ‘마크업’ 방식으로 B에게 상환합니다. 운영 및 유지보수에 대해 A에게 청구되는 금액은 산업 벤치마킹을 기반으로 공정 가치로 책정됩니다.



#### Issue

통신사A의 재무제표에서 광케이블에 대한 사용권 취득은 어떻게 회계처리해야 하나요?



#### Reference

##### 기준서 1116 리스

계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함함(문단 9).

계약이 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하는지를 판단하기 위하여 고객이 사용기간 내내 다음 권리를 모두 갖는지를 판단함(문단 B9).

- (1) 식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리
- (2) 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리

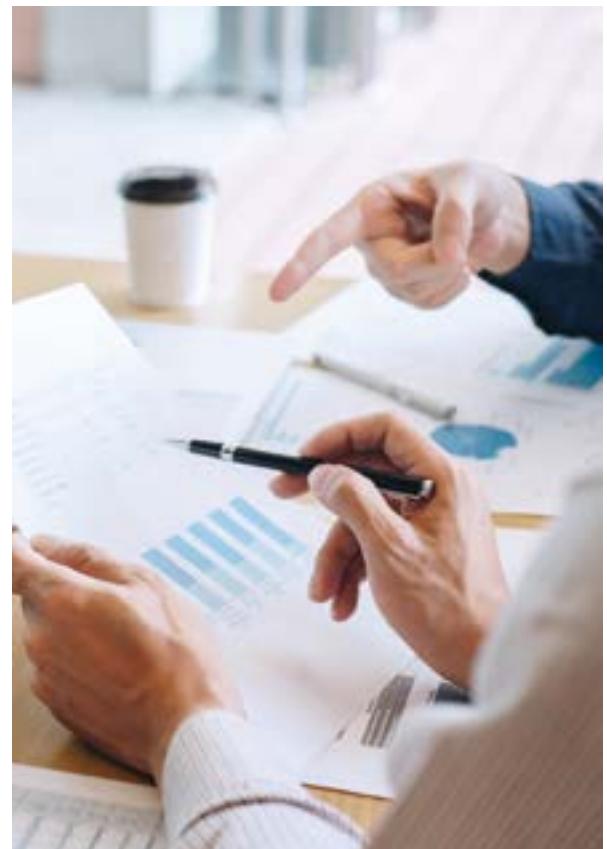


### Solution

통신사A는 B와 리스가 포함된 계약을 체결한 것이며, 그 판단근거는 다음과 같습니다.

- 식별된 자산이 있습니다: 세 개의 특정 미사용 광케이블이 명시되어 있으며, 사용 권리는 독점적이고 취소할 수 없습니다. 그리고,
- A는 자산 사용으로부터 실질적으로 모든 경제적 이익을 얻을 권리가 있습니다: A는 계약 기간 동안 독점적으로 사용합니다. 또한,
- A는 자산이 어떻게 그리고 어떤 목적으로 사용되는지를 지시할 권리가 있습니다: A는 해당 광케이블의 사용을 지시할 권리가 있으며, 광케이블의 활성화 및 보험에 대한 책임이 있습니다.

A는 리스 개시시 사용권자산을 인식합니다.



## 6.2 한 통신사가 구축하여 소유하지만 다른 통신사가 운영하는 경우의 리스해당 여부



### Background

통신사A는 글로벌 광케이블 네트워크를 구축했습니다. 통신사B는 해당 네트워크를 통해 전송되는 특정 파장 사용에 대한 계약을 A와 체결하였습니다. 이 계약은 케이블 시스템의 예상 서비스 수명인 20년을 기간으로 설정되었습니다.

시스템의 개발 및 운영에 관한 결정은 모두 A에 의해 이루어지지만, 서비스 지속성과 품질에 영향을 미칠 수 있는 결정(예: B의 서비스 중단을 초래할 수 있는 장비 업그레이드)에 대해서는 B와 논의해야 하며, 계약에서 설정한 최소 기준 이하로 서비스 수준이 떨어질 경우 보상을 받을 수 있습니다.

B는 WDM(Wavelength Division Multiplexing, 파장 분할 다중화) 시스템 내에서 특정 파장을 통해 트래픽을 전송할 권리가 있으며, 이는 시스템의 계획된 용량의 약 20%를 차지합니다. 계약은 A가 이 특정 파장을 다른 당사자가 사용하도록 허용하는 것을 금지합니다.

A가 B와 합의하여 사용되는 파장을 변경하거나 또는 B의 트래픽이 전송되는 광섬유를 변경하는 경우, 이러한 변경은 B의 서비스에 지장을 초래할 것이므로, 중요한 장비 업그레이드나 교체가 필요하지 않는 한 이러한 변경은 예상되지 않습니다.

B가 자신의 용량을 사용하는 방법이나 재판매하는 방법에 대한 제한은 없습니다.

계약은 서비스 수준이 지정된 수준 이하로 떨어질 경우에 대한 패널티를 규정하고 있지만, A가 어떤 대체 경로를 제공해야 한다는 조항은 없습니다.



### Reference

#### 기준서 1116 리스

리스이용자는 라이선싱 계약에 따른 영화필름, 비디오 녹화물, 희곡, 특허권, 저작권과 같은 항목에 대하여 리스이용자가 보유하는 권리가 아닌 다른 무형자산 리스에 이 기준서를 적용할 수 있으나 반드시 적용해야 하는 것은 아님(문단 3(5), 4).

자산의 용량 일부가 물리적으로 구별된다면 자산의 해당 부분은 식별되는 자산임(문단 B20).

계약에서 정해진 사용권의 범위에서 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꿀 수 있다면, 고객은 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 가짐. 판단을 내릴 때 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 데에 가장 관련성이 있는 의사결정권을 고려해야 함(문단 B25).



### Issue 1

한 통신사가 구축하여 소유하지만 다른 통신사가 운영하는 경우, 리스해당에 해당하나요?



### Solution 1

B는 특정 광케이블나 기타 물리적 자산의 사용을 제어할 권리가 없으며, 그 용량 부분이 네트워크 용량이나 구성 요소의 대부분을 나타내지도 않습니다. 그러나 B는 특정 파장의 사용을 제어할 권리는 가지고 있습니다.

빛의 파장은 주파수와 마찬가지로 그 빛의 속성이며 물리적 속성이 아닙니다. 따라서 파장을 물리적 자산처럼 설명하는 것은 부적절합니다. 기준서 제1038호 무형자산에 따르면 무형자산은 물리적 실체가 없는 식별 가능한 비화폐성 자산으로 정의됩니다. 따라서 특정 파장을 사용할 권리는 무형자산의 정의를 충족할 수 있으며, 이는 무선 통신사들이 주파수 사용권을 일관되게 처리하는 방식입니다.

임차인은 무형자산의 임대에 대해 기준서 제1116호 리스를 적용할 수 있지만 의무는 아닙니다.

기준서 제1116호 리스를 적용하지 않는 경우, 이 계약이 라이선스(무형자산)의 취득을 포함하는지 또는 A의 서비스만으로 구성되는지를 판단해야 합니다. B가 자신의 광학장비를 부착하고 전송에 대한 책임이 있는 경우 전자(라이선스의 취득)가 적절할 수 있지만, A가 전송에 대한 책임이 있는 경우 후자(서비스 제공)가 계약의 본질을 더 잘 반영할 가능성이 높습니다. 사례에서는 제시된 사실관계가 명확하지 않아 판단이 어렵지만, 실무상 최근에는 이러한 계약이 서비스 제공으로 처리되는 경우가 더 일반적입니다.



### Issue 2

만약 통신사B의 용량이 Gbps(초당 기가비트)로 정의되고 통신사A의 재량에 따라 어떤 파장에서도 전송될 수 있다고 가정할 경우에는 리스에 해당하나요?



### Solution 2

A는 B의 데이터 전송에 대한 모든 결정을 내리며, 계약의 대상은 케이블 용량의 일부입니다. B에게 제공될 용량 부분은 케이블의 나머지 용량과 물리적으로 구별되지 않으며, 케이블의 용량 대부분을 차지하지도 않습니다. 따라서 B는 식별된 자산을 사용할 권리가 없습니다. 또한 특정 파장을 사용할 권리도 없으므로, 이 계약은 통신사A가 통신사B에게 서비스를 제공하는 계약에 해당합니다.

## 6.3 네트워크의 ‘Last Mile’ 관련 계약에 리스 적용 여부 판단 시 고려요소



### Background

‘Last Mile’이라는 용어는 일반적으로 가입자 거주지와 통신사 네트워크의 가장 가까운 ‘국사’를 연결하는 통신 네트워크의 구역을 의미합니다.

전통적인 음성통신 네트워크는 일반적으로 가입자 거주지의 네트워크 종단 지점과 지역 국사의 주요 배급 프레임(Main Distribution Frame, 이하 ‘MDF’)을 연결하는 자산으로 구성됩니다. ‘Last Mile’에는 네트워크 종단 지점 자체, 사용자 거주지에서 배급 지점까지의 드롭 와이어 및 배급 지점과 MDF 사이의 더 큰 케이블 내의 전용 선이 포함될 수 있습니다. 이러한 자산은 ‘수동적’ 특성을 가지며 이는 신호 전송을 허용할 뿐 스위칭/라우팅 기능을 포함하지 않음을 의미합니다.

‘Last Mile’의 특성은 전통적인 임대 회선 및 이더넷과 같은 다른 서비스에도 적용될 수 있으며, 네트워크 종단 장비는 더 복잡할 수 있지만, ‘Last Mile’은 여전히 수동적이며 통신사의 네트워크에서 트래픽 라우팅을 용이하게 하는 활성 전자 장치에 연결되는 지점까지입니다.

광케이블 기반 브로드밴드 서비스의 경우, ‘Last Mile’을 식별하는 것이 잠재적으로 덜 명확할 수 있습니다. Fiber-To-The-Cabinet 솔루션의 경우, ‘Last Mile’은 사용자 거주지에서 캐비넷까지의 수동적인 구리선 연결일 수 있습니다. 그러나 경우에 따라 ‘Last Mile’은 여러 고객 신호를 가장 가까운 교환으로 전달하는 배급 광케이블을 포함할 수 있습니다. 그럼에도 불구하고, ‘Last Mile’을 식별하는 것은 전통적인 네트워크의 ‘스위칭/라우팅 부재’ 특성과 일치해야 합니다.



### Issue

네트워크 통신 케이블의 ‘Last Mile’이 리스인지 여부를 어떻게 판단해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1116 리스

계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함함(문단 9).

일부 자산은 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정되어 식별될 수 있음(문단 B13).

자산의 용량 일부가 물리적으로 구별된다면 자산의 해당 부분은 식별되는 자산임(문단 B20).

계약에서 정해진 사용권의 범위에서 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꿀 수 있다면, 고객은 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리(권리를 가짐. 판단을 내릴 때 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 데에 가장 관련성이 있는 의사결정권을 고려해야 함(문단 B25).

자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 권리를 부여하는 의사결정권의 예는 다음과 같음(문단 B26).

- (1) 자산이 생산하는 산출물의 유형을 변경할 권리
- (2) 산출물이 생산되는 시기를 변경할 권리
- (3) 산출물이 생산되는 장소를 변경할 권리
- (4) 산출물 생산 여부와 그 생산량을 변경할 권리



## Solution

계약이 식별되는 특정 자산의 사용을 일정 기간 동안 통제할 권리를 이전하는 경우, 그 계약은 리스입니다.

'Last Mile' 계약이 임대를 구성하는지 여부를 고려할 때, 통신사는 계약 기간 동안 특정 자산의 사용을 통제하는지 여부를 고려해야 합니다. 이 평가에 유용할 수 있는 고려요소는 다음과 같습니다:

- 통신사가 계약상 자산을 사용할 수 있는 유일한 주체인 경우, 'Last Mile'은 물리적으로 구별된 특정 자산이 됩니다. 만약 'Last Mile'이 명시적으로 식별되지 않지만 통신사가 'Last Mile'의 종료지점에 있는 유일한 기업인 경우, 이는 암묵적으로 지정되었음을 나타냅니다.
- 통신사의 스위치·서버가 'Last Mile' 이전에 위치하거나, 통신사가 'Last Mile'의 데이터 트래픽·연결성을 제어하는 경우, 이는 통신사가 자산을 통제할 수 있음을 나타냅니다. 왜냐하면 통신사가 자산이 어떻게 사용되고 어떤 목적으로 사용되는지를 결정할 수 있기 때문입니다.

결정적이지는 않지만 전체 평가에 기여할 수 있는 다른 요소는 다음과 같습니다:

- 일반적으로 통신사가 해당 자산의 사용을 통제하는 경우, 'Last Mile'의 유지보수 및 선로 중단 문제를 처리할 책임이 있는 경우가 많습니다.
- 'Last Mile'의 계약 기간이 길수록 통신사의 경제적 위험 노출이 커집니다. 일반적으로 계약 기간이 길어질수록 통신사의 의사 결정 권한이 증가합니다.

'Last Mile'은 계약형태 및 조항에 따라 다양한 방식으로 구성될수 있습니다. 또한, 관련 국가 및 지역의 사업관행, 법률 및 규제 따라 'Last Mile'의 개념이 다를 수 있습니다. 경영진은 이러한 계약 및 지역상 차이를 고려하여 'Last Mile'의 리스여부에 대한 판단을 하는 것이 필요합니다.

## 7

## 손상 테스트

## 7.1 현금창출단위의 정의 (1)



## Background

통신사A는 여러 국가에 걸쳐 음성 및 데이터 통합 네트워크를 소유하고 있습니다. 이 네트워크는 A의 영향력 범위 내에서 연결되어 있습니다.

각 국가에 있는 네트워크 자산과 관련된 수익원천은 구분되어 기록되고 모니터링됩니다. A는 또한 각 국가에 인터넷 솔루션 센터(Internet Solution Centers, 이하 'ISCs')를 두고 있습니다. ISCs에서 발생하는 수익은 호스팅(hosting) 및 코로케이션(co-location) 대한 임대 수익입니다. A는 각 국가의 ISC에서 발생하는 수익원천을 모니터링합니다.

A는 네트워크와 ISCs 간의 자원 배치를 자리적 기준으로 결정합니다. A는 음성과 데이터 수익을 구분할 수 있습니다. 그러나 음성 및 데이터 네트워크가 통합되어 있기 때문에 음성 또는 데이터 수익을 생성 특정 자산이나 자산집단을 식별하는 것은 불가능합니다.

현금창출단위(Cash Generating Units, 이하 "CGU")는 다른 자산 또는 자산집단의 현금 유입과는 거의 독립적인 현금 유입을 창출하는 식별가능한 최소자산집단을 의미합니다.



## Issue

통신사A는 CGU를 어떻게 정의해야 하나요?



## Reference

## 기준서 1036 자산 손상

현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단을 의미함(문단 6).

손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별해야 함(문단 68).



## Solution

통신사A는 손상평가를 위해 각 국가의 네트워크와 각 국가의 ISCs를 별도의 CGU로 분류해야 합니다. ISCs는 A의 네트워크 수익과 독립적인 수익원천을 발생시키는 특정 자산입니다.

A는 각 국가의 네트워크와 ISCs에서 생성된 현금흐름을 신뢰성 있게 식별하고 측정할 수 있습니다. 이는 경영진이 모니터링하는 독립적인 현금흐름을 생성하는 가장 작은 식별 가능한 자산단위임을 나타냅니다.

## 7.2 현금창출단위의 정의 (2)



### Background

통신사A는 유선 및 무선 사업을 운영하고 있습니다. 기지국 및 무선 스위칭 센터를 포함한 일부자산은 무선서비스 자산으로 명확히 식별됩니다. 또한, 다른 일부자산은 유선서비스 자산으로 명확히 구분됩니다.

유선 네트워크에는 국가 기간망이 포함되어 있습니다. A는 유선 기간망 네트워크에서 무선 트래픽을 처리합니다. 유선사업은 규정에 따라 무선 부문이 유선 기간망에서 처리하는 무선 트래픽에 대해 요금을 부과해야 합니다. A의 유선사업 부문은 무선서비스 부문에 대해 제3자 무선통신사에게 부과하는 것과 동일한 요금을 부과합니다.

A는 무선 및 유선 고객으로부터 발생하는 수익 흐름을 별도로 식별할 수 있습니다.



### Issue

통신사A는 CGU를 어떻게 정의해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1036 자산 손상

현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단을 의미함(문단 6).

손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별해야 함(문단 68).



### Solution

A는 무선 및 유선전화 사업을 각각 구분되는 현금창출단위(CGU)로 분류해야 합니다. 무선자산은 무선서비스 CGU의 순자산에 포함되어야 하며, 유선자산은 유선서비스 CGU의 순자산에 포함되어야 합니다.

공유 기간망은 유선서비스 CGU의 순자산에 포함되어야 합니다. A의 무선서비스 부문은 기간망을 사용하며, 사용에 대해 요금이 부과됩니다. 따라서 수익은 유선서비스 CGU의 현금유입에 포함되고, 비용은 무선서비스 CGU의 현금흐름에 포함됩니다. 따라서 통신사A는 무선 및 유선 서비스로부터 발생하는 현금 흐름을 신뢰성 있게 식별하고 측정할 수 있습니다.

## 7.3 현금창출단위의 정의 (3)



### Background

통신사A는 네트워크 서비스를 포함한 무선 통신 서비스로부터 수익을 창출합니다. 네트워크 서비스는 데이터, 음성 및 SMS등 다양한 서비스를 포함합니다.

A는 다양한 네트워크 서비스 수익은 각각 구분할 수 있지만, 서비스를 제공하는 데 사용되는 자산은 통합되어 있습니다(즉, 모든 서비스가 동일한 네트워크 자산에 의존하고 있습니다).



### Issue

통신사A는 CGU를 어떻게 정의해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1036 자산 손상

현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단을 의미함(문단 6).

자산손상 징후가 있다면 개별 자산별로 회수가능액을 추정하고, 회수가능액을 추정할 수 없다면 그 자산이 속하는 현금창출단위의 회수가능액을 산정해야 함(문단 66).

다음 모두에 해당하는 경우 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없음. 이러한 경우에 사용가치와 그 결과로 산정되는 회수가능액은 현금창출단위에 대해서만 산정함(문단 67).

- (1) 자산의 사용가치를 그 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액에 가깝게 추정할 수 없음.
- (2) 자산이 다른 자산의 현금흐름과 거의 독립적인 현금흐름을 창출하지 아니함.

손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별해야 함(문단 68).



### Solution

통신사A는 다양한 네트워크 서비스를 단일 CGU로 분류해야 합니다. A는 다양한 네트워크 서비스의 수익을 생성하는 데 사용되는 자산을 별도로 식별할 수는 없기 때문입니다.

A를 위한 독립적인 수익원을 창출하는 가장 작은 자산집단은 통합 네트워크입니다. 즉, A 전체가 단일 CGU입니다.

기준서 제1036호에 따른 손상 테스트에서 '상향식' 접근 방식을 적용한다는 점은 여전히 중요합니다. 개별 자산에 대한 손상징후가 식별되는 경우, 개별 자산의 공정가치에서 처분부대원가를 차감한 금액과 사용가치 중 더 큰 금액으로 회수가능액을 결정하고 이를 장부가액과 비교하여 손상여부를 결정합니다. 개별자산의 손상이 가능하지 않은 경우, 자산은 위에서 설명한 CGU 단위에서 손상여부가 결정됩니다.

## 7.4 통신 사업권을 별도의 자산으로 손상평가해야 하는지 여부



### Background

현금창출단위(CGU)는 다른 자산 또는 자산집단의 현금 유입과는 거의 독립적인 현금 유입을 창출하는 식별 가능한 최소자산집단을 의미합니다. 통신사A는 큰 금액의 통신사업권을 인식하고 있습니다. A는 통신사업권 조건에 따라 네트워크 자산을 통해 통신 서비스를 제공합니다. A는 통신사업권 없이 사업을 운영할 수 없습니다. A는 통신사업권을 판매할 수 없습니다.

한편, 관련 통신 서비스의 시장이 매우 더디게 성장하고 있기 때문에 통신사업권의 손상징후가 식별되었습니다.



### Issue

통신사A의 통신사업권은 별도의 자산으로 손상검사를 해야 하나요?



### Reference

#### 기준서 1036 자산 손상

현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단을 의미함(문단 6).

자산손상 징후가 있다면 개별 자산별로 회수가능액을 추정하고, 회수가능액을 추정할 수 없다면 그 자산이 속하는 현금창출단위의 회수가능액을 산정해야 함(문단 66).

다음 모두에 해당하는 경우 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없음. 이러한 경우에 사용가치와 그 결과로 산정되는 회수가능액은 현금창출단위에 대해서만 산정함(문단 67).

- (1) 자산의 사용가치를 그 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액에 가깝게 추정할 수 없음.
- (2) 자산이 다른 자산의 현금흐름과 거의 독립적인 현금흐름을 창출하지 아니함.

손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별해야 함(문단 68).



### Solution

아닙니다. 통신사 A는 통신사업권과 네트워크 자산을 하나의 CGU로 보아 CGU에 대한 손상 검사를 해야 합니다.

통신사업권은 독립적으로 수익을 창출할 수 없습니다. A는 네트워크 자산의 사용으로부터 수익을 창출합니다. 독립적인 수익 흐름을 생성하는 가장 작은 자산집단은 A의 통신사업권과 네트워크 자산으로 구성됩니다. 식별된 손상징후는 단일 CGU에 대한 손상검사의 필요성을 시사합니다.

## 7.5 사용가치 추정 시, 네트워크 활성화를 위한 미래 기본적 지출의 반영방법



### Background

통신사A는 전기에 통신사업권을 취득하였으며 현재 통신 네트워크를 구축 중입니다. 통신사업권 요건에 따르면 20X0년까지 88%의 커버리지를 달성해야 합니다. A가 20X0년까지 88% 커버리지를 달성하기 위해서는 CU 500백만의 기본적 지출이 필요합니다.

한편, 통신사업권의 손상징후가 식별되었습니다. A는 통신 사업권과 네트워크가 단일 현금창출단위(CGU)라고 판단하고 사용가치 모델을 적용합니다.



### Solution

자산을 사용 가능하게 만들기 위해 필요한 미래 현금 유출은 사용가치 계산에 포함됩니다.

따라서, 통신사A가 네트워크를 사용 가능하게 만들기 위해 필요할 것으로 예상하는 미래 기본적 지출 CU 500백만은 CGU의 사용가치 계산에 포함되어야 합니다.



### Issue

통신사A는 네트워크 확장을 완료하기 위한 미래 기본적 지출을 사용가치 측정 시 어떻게 반영해야 하나요?



### Reference

#### 기준서1036 자산 손상

미래현금흐름 추정치는 다음을 포함함(문단 39).

- (1) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입에 대한 추정
- (2) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입을 창출하기 위하여 반드시 생기고 자산에 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 해당 자산에 배분할 수 있는 현금유출에 대한 추정
- (3) 내용연수 말에 해당 자산을 처분하여 받을 순현금흐름

## 7.6 사용가치 추정 시, 기존 네트워크의 고객 연결에 필요한 미래 자본적 지출의 반영 방법



### Background

통신사A는 유선 네트워크 자산을 보유하고 있습니다. 기존 네트워크에 새로운 고객을 연결하기 위해서는 고객별로 자본적 지출이 발생합니다. A의 예상으로는 10명의 새로운 고객으로부터 CU 1,500의 수익이 발생하며, 새로운 고객을 연결하기 위해 고객 당 CU 50의 자본적 지출이 발생합니다.

이 비용은 A의 네트워크 서비스 범위안에 있는 고객에게 서비스를 제공하기 위해 지출됩니다. 동 지출은 네트워크 자산의 기능을 향상시키거나 도달범위를 확장하지 않습니다.

한편, 네트워크 자산의 손상 징후가 식별되었습니다. A는 네트워크자산 집단이 단일 현금창출단위(CGU)라고 판단했습니다.



### Solution

통신사 A의 기존 네트워크에 고객을 연결하기 위한 자본적 지출 예측은 기존 네트워크의 수익 창출 능력을 유지하기 위해 통신사A를 떠나는 고객을 동일한 네트워크 체계를 사용하는 새로운 고객으로 대체하는 데 필요한 지출입니다. 이 비용은 네트워크의 성능을 향상시키거나 네트워크 범위를 확장하지 않습니다.

따라서 CU 500의 비용은 기존 네트워크 자산의 지속적인 사용으로 발생할 현금흐름이며, A는 CGU의 사용가치 계산에 10명의 새로운 고객으로부터 발생한 CU 1,500의 수익과 이와 관련된 자본적 지출인 CU 500(즉, CU 50×10)을 반영해야 합니다.



### Issue

통신사A는 사용가치를 측정할 때 기존 네트워크에 고객을 연결하기 위해 필요한 미래 자본적 지출을 어떻게 처리해야 하나요?



### Reference

#### 기준서1036 자산 손상

미래현금흐름 추정치는 다음을 포함함(문단 39).

- (1) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입에 대한 추정
- (2) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입을 창출하기 위하여 반드시 생기고 자산에 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 해당 자산에 배분할 수 있는 현금유출에 대한 추정
- (3) 내용연수 말에 해당 자산을 처분하여 받을 순현금흐름

## Contacts

### 한호성 Partner

hosung.han@pwc.com  
02-709-8956

### 조승재 Partner

seung-jae.cho@pwc.com  
02-3781-9215

### 최성우 Partner

sung-woo.x.choi@pwc.com  
02-709-8048

### 정기욱 Partner

ki-wook.jung@pwc.com  
02-709-8873

### 박세훈 Director

se-hoon.park@pwc.com  
02-709-0823



[www.samil.com](http://www.samil.com)

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

S/N: 2411A-RP-064

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