

02

新수익인식기준서(IFRS 15) 도입으로 인한 석유 및 가스 기업들에 대한 영향분석

한영회계법인 이광열 파트너
김성철 회계사

1. 연구의 배경

1. 연구의 목적

국내 기업들의 회계투명성을 국제적인 수준으로 높이기 위하여 2011년에 국제회계기준(IFRS: International Financial Reporting Standards)이 한국의 상장회사 및 금융사를 대상으로 전면적으로 도입된 지 어느덧 횡수로 8년째 이다. 과거 한국의 일반기업회계기준이 규정중심의 Rule-based accounting standards인 반면에 국제회계기준은 원칙중심의 Principal-based accounting standards로서 중요한 회계처리 원칙만을 제시하고 있으며, 기업 회계담당자 입장에서 과거와 달리 높은 수준의 회계적인 판단을 요구하고 있다. 또한, 회계정보의 신뢰성보다는 목적적합성을 중요시함에 따라 재무제표 전반에 공정가치 측정을 요구하고 있다.

국제회계기준(IFRS)은 IFRS Foundation 산하의 기준서 제정기구인 IASB (International Accounting Standards Board)에서 제정을 하며, 이에 대한 해석은 IFRS Interpretation Committee에서 수행하고 있다. 한국채택국제회계기준(K-IFRS: Korea International Financial Reporting Standards)은 한국회계기준원 회계기준위원회에서 국제회계기준을 근거한 제·개정한 회계기준이다. K-IFRS는 IFRS와 비교하여 유로화와 관련된 특정 기준서와 도입시기를 제외하고 거의 대부분의 내용이 일치한다. 요컨대 한국의 상장기업

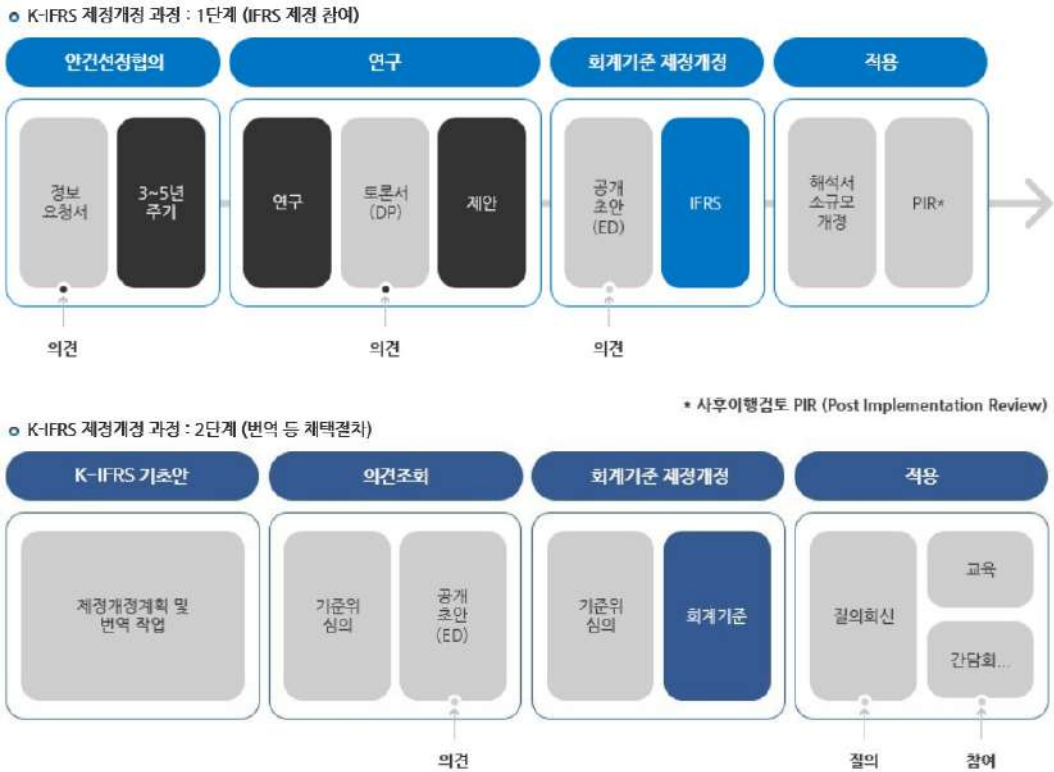
들이 적용하고 있는 회계기준은 K-IFRS이며, 이는 IFRS와 내용 측면에 있어서 거의 동일한 것으로 간주되고 있다.

국제회계기준은 다양한 경제적 상황과 거래, 그리고 대내외 환경변화 등을 고려하여 지속적으로 제·개정이 이루어지고 있다. 2018년 6월말 현재 제정 또는 개정 예정인 국제회계기준은 아래와 같다¹⁾.

구분	IFRS		K-IFRS	
	명칭	공표일	명칭	시행일
개정	Prepayment Features with Negative Compensation Amendments to IFRS 9	2017.10	K-IFRS 1109(금융상품) 개정	2019.1.1
개정	Long-term Interests in Associates and Joint Ventures Amendments to IAS 28	2017.10	K-IFRS 1028(관계기업과 공동기업에 대한 투자) 개정	2019.1.1
제정	Practice Statement 2: Making Materiality Judgements	2017.9	실무서 '중요성의 판단'	2017.9.14
제정	IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments	2017.6	K-IFRS 2123 (법인세 처리의 불확실성) 제정	2019.1.1
제정	IFRS 17 Insurance Contracts	2017. 5	K-IFRS 1117 (보험계약) 제정	2021.1.1

1) 한국회계기준원 홈페이지 '제정·개정현황'

K-IFRS는 아래와 같은 2단계의 IFRS 제정 참여 및 번역등 채택절차를 거쳐서 제정·개정이 이루어진다.2)



2018년 1월 1일부터는 새로운 수익인식기준서인 K-IFRS 제 1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’(이하, 新수익인식기준)이 적용된다. 新수익인식기준서의 적용에 따라 건설업, 통신업, 유통업등 다양한 산업에 있어서 많은 영향이 있을 것으로 예상되고 있다. 특히, 아파트분양매출의 경우 新수익인식기준으로 인해 매출인식에 큰 변화가 있으며, 이에 국내 다수의 건설기업들은 新수익인식기준으로 인한 영향이 매우 클 것으로 예상하고 있다. 따라서, 석유가스산업에 있어서 新수익인식기준서 도입영향이 상류(Upstream), 중류(Midstream), 그리고 하류(Downstream) 각 부문별로 미치는 영향을 파악해 보고자 한다.

2) 한국회계기준원 홈페이지 제정·개정절차

2. 기대효과

동 연구를 통하여 국제회계기준서상의 舊수익인식기준과 新수익인식기준간의 중요한 차이를 체계적으로 비교하고자 한다. 또한, 2018년이 국내 기업들의 新수익인식기준서 도입 첫해임에 따라서, 주요 국내 석유가스기업들에 대한 공시자료등을 토대로 주요 기준서도입 효과를 파악하고, 이를 해외 글로벌기업들의 新수익인식기준서 도입효과와 비교 분석하고자 한다. 이를 통하여 최근 화두가 되고 있는 한국채택국제회계기준의 중요 개정 사항인 K-IFRS 제 1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’가 석유가스산업에 미치는 영향을 종합적으로 검토해 보고자 한다.

II. 新舊 기준서에 대한 이해

1. 종전 기준서 IAS18에 대한 이해³⁾

‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’에서는 수익을 회계기간 동안 자산의 유입이나 성능향상 또는 부채감소의 형태로 나타나는 경제적 효익의 증가로 정의하고 있다. 이러한 경제적 효익의 증가로 자본이 증가하게 되지만 자본참여자로부터의 출자와 관련된 자본의 증가는 수익에 포함되지 아니한다. 광의의 수익(income)은 수익(revenue)과 차익(gains)을 포괄하는 개념이다. 수익은 기업의 통상적인 활동에서 발생하는 것으로 매출액, 수수료수익, 이자수익, 배당수익, 로열티수익 등 여러 가지 종류가 있다. 종전 기준서인 IAS18의 목적은 특정 형태의 거래와 사건에서 발생하는 수익의 회계처리를 정하는 데 있다.

IAS18의 경우 재화의 판매, 용역의 제공, 이자수익 로열티수익 및 배당수익을 창출하는 기업자산에 대한 타인의 사용과 관련하여 발생하는 수익의 인식에 대하여 적용되며, 공사관리와 설계용역은 IAS11건설계약 기준서에서 별도로 설명을 하고 있다.

3) 기업회계기준 1018호 수익

본 기준서 상 수익인식의 기본원칙은 위험과 효익이 이전되는 시점에 인식하는 것이며, 수익의 측정은 받거나 받을 대가의 공정가치로 측정하고 있다. 즉, 재화, 용역등의 제공으로 해당 수행의무에서 발생하는 위험과 효익이 거래 상대방에게 이전되는 시점이 수익인식의 Trigger가 되는 시점이며, 거래 상대방이 지급하기로 한 대가의 공정가치에 따라 수익인식금액이 결정된다. 상기에 언급된 적용범위상 적용대상 거래별 기준서 상 수익인식의 요건은 다음과 같다.

가. 재화의 판매

재화의 판매로 인한 수익은 다음 조건이 모두 충족될 때 인식한다.

- (1) 재화의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 구매자에게 이전된다.
- (2) 판매자는 판매된 재화의 소유권과 결부된 통상적 수준의 지속적인 관리상 관여를 하지 않을 뿐만 아니라 효과적인 통제를 하지도 아니한다.
- (3) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (4) 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높다.
- (5) 거래 관련하여 발생했거나 발생할 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

재화의 위험과 보상이 모두 구매자에게 이전되는 시점에 수익을 인식하는데 이 때 단순 문서 혹은 계약상 소유권 이전뿐 아니라 실질적인 관리, 통제를 하지 않는 것이 확인가능한 시점에 해당 재화의 판매에서 발생하는 수익을 인식할 수 있다. 소유에 따른 위험과 보상의 이전은 일반적으로 법적 소유권의 이전이나 재화의 물리적 이전과 동시에 이루어진다. 판매자가 소유에 따른 유의적인 위험을 부담하는 경우에는 당해 거래를 판매로 보지 아니하며, 수익을 인식하지 아니한다.

또한, 해당 거래로 인해 발생할 미래 경제적효익, 수익금액 및 이에 대응하는 원가의 신뢰성 있는 측정이 가능하며 해당 효익의 유입가능성이 높은 시점에 수익금액의 인식이 가능한 것이다. 이러한 과정을 보통 수익과 비용의 대응이라고 하며, 동일한 거래나 사건에 관련된 수익과 비용은 동시에 인식하게 되는 효과가 있다.

나. 용역의 제공

용역의 제공으로 인한 수익은 용역제공거래의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 보고기간말에 그 거래의 진행률에 따라 인식한다. 다음 조건이 모두 충족되는 경우 용역 제공거래의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있다.

- (1) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (2) 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높다.
- (3) 보고기간말에 그 거래의 진행률을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (4) 이미 발생한 원가 및 거래완료에 위한 원가를 신뢰성있게 측정할 수 있다.

용역의 제공의 경우 일반적으로 진행기준에 따른 수익인식방법을 사용한다. 이는 거래의 진행률에 따라 수익을 인식하는 방법으로 이에 따르면 수익은 용역이 제공되는 회계기간에 걸쳐 인식하게 된다. 이를 통해 인식한 수익은 특정 회계기간의 용역활동과 성과의 정도에 대한 유용한 정보를 제공한다. 다만, 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 없는 경우에는 인식된 비용의 회수가가능한 범위 내에서의 금액만을 수익으로 인식한다.

이와 유사한 건설계약에서 발생하는 수익의 인식에도 상기와 유사한 기준에 따라 진행기준이 적용되며 이는 IAS11 건설계약에서 규정하고 있다.

다. 이자수익, 로열티수익 및 배당수익

자산을 타인에게 사용하게 함으로써 창출되는 이자수익, 로열티수익 및 배당수익은 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높으며 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 전제조건하에 다음의 기준에 따라 인식한다.

- (1) 이자수익은 유효이자율법으로 인식한다.
- (2) 로열티수익은 관련된 약정의 실질을 반영하여 발생기준에 따라 인식한다.
- (3) 배당수익은 주주로서 배당을 받을 권리가 확정되는 시점에 인식한다.

2. 새로운 기준서 IFRS 15에 대한 이해⁴⁾

수익은 재무제표이용자가 기업의 재무성과와 재무상태를 평가할 때 중요한 수치이다. 그러나 국제회계기준의 종전 수익인식 기준은 US GAAP의 기준과 달랐고, 두 기준 모두 개선이 필요한 상황이었다. IFRS의 종전 수익인식 기준은 지침이 제한적이었고 그 결과로 주요 기준서인 IAS 18과 IAS 11을 복잡한 거래에 적용하기가 어려웠다. 또 IAS 18은 복수 요소 약정과 같은 여러 가지 중요한 수익인식의 주제에 대하여 제한적인 지침만을 제공하였다. 이와 반대로 US GAAP은 폭넓은 수익인식 개념과 특정 산업 또는 거래에 적용되는 여러 가지 수익 규정들로 구성되어 있으며, 경우에 따라서는 경제적으로 비슷한 거래에 다른 회계처리를 적용하게 되었다. 이에 따라 IASB와 미국의 회계기준 제정기구인 FASB(Financial Accounting Standards Board)는 수익인식 원칙을 명확하게 하고, 하기 목적을 이루기 위해 IFRS와 US GAAP의 합치된 수익인식 기준을 제정하는 공동 프로젝트를 진행하였다.

- (1) 종전 수익인식 규정의 불일치와 취약점을 제거
- (2) 수익 논제를 다루기 위한 확고한 체계를 제공
- (3) 기업 간, 산업 간, 국가 간, 자본시장 간 수익인식 실무 비교가능성을 향상
- (4) 개선된 공시 요구사항으로 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공
- (5) 기업이 참고해야 하는 규정의 수를 줄여 재무제표 작성을 단순화

신 기준서 IFRS15 고객과의 계약에서 발생하는 수익은 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용되며 종전기준서 제1018호 '수익', 제1011호 '건설계약', 기업회계기준해석서 제2031호 '수익: 광고용역의 교환거래', 제2113호 '고객충성제도', 제2115호 '부동산건설약정', 제2118호 '고객으로부터의 자산이전'을 대체한다.

본 기준서에서는 고객과의 계약에서 발생하는 수익만이 적용대상이다. 따라서 기존 수익인식관련 기준서의 적용을 받던 거래 중 고객과의 계약에서 발생하는 수익이 아닌 경우 적용대상에 제외된다.

본 기준서에서 수익인식은 통제가 이전되는 시점에 인식하는 것으로 하고 있다. 여기서 통제란 자산을 사용하도록 지시하고, 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능

4) K-IFRS 1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익

력으로, 다른 기업이 자산의 사용을 지시하고, 그 자산에서 효익을 획득하지 못하게 하는 능력을 포함한다. 즉, 고객과의 계약에서 발생하는 수익에 대해서 고객과의 계약상 수행 의무에서 규정된 자산 혹은 용역의 통제가 고객에게 이전되는 시점이 본 기준서상 수익을 인식하는 시점이다.

새로운 기준서인 IFRS15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 핵심 원칙은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역의 이전을 나타내도록 해당 재화나 용역의 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가를 반영한 금액으로 수익을 인식해야 한다는 것이다. 핵심 원칙에 따라 수익을 인식하기 위해서는 다음의 5단계를 적용해야 한다.

- (1) 1단계: 고객과의 계약을 식별
- (2) 2단계: 수행의무의 식별
- (3) 3단계: 거래가격의 산정
- (4) 4단계: 거래가격을 계약 내 수행의무에 배부
- (5) 5단계: 수행의무를 이행할 때 수익을 인식

이하에서는 각 단계별로 본 기준서 상 요구사항을 정리하여 이해하여 보고자 한다.

1) Step1: 고객과의 계약 식별

신 기준서의 요구사항은 정해진 조건을 충족하는, 고객과 체결한 계약에만 적용한다. 고객이란 기업의 통상적인 활동의 산출물인 재화나 용역을 대가와 교환하여 획득하기로 그 기업과 계약한 당사자를 말한다. 예를 들면 계약상대방이 기업의 통상적인 활동의 산출물을 취득하기 위해서가 아니라 어떤 활동이나 과정(예: 협업약정에 따른 자산 개발)에 참여하기 위해 기업과 계약하였고, 그 계약 당사자들이 그 활동이나 과정에서 생기는 위험과 효익을 공유한다면, 그 계약상대방은 고객이 아니다.

계약은 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 생기게 하는 합의이다. 계약은 서면으로, 구두로, 기업의 사업 관행에 따라 암묵적으로 체결할 수 있다. 본 기준서 상 계약의 정의를 정리하면 다음과 같다.

계약의 정의 요건 (And)
(1) 계약 당사자들이 계약을 승인하고 각자의 의무 수행을 약속함
(2) 각 당사자간 권리가 식별 가능함
(3) 지급조건이 식별 가능함
(4) 계약에 상업적 실질이 있음
(5) 대가의 회수가능성이 높음

2) Step2: 수행의무의 식별

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 구별 되는 재화나 용역' |

약속한 재화나 용역이 구별되지 않는다면, 구별되는 재화나 용역의 묶음을 식별할 수 있을 때까지 그 재화나 용역을 약속한 다른 재화나 용역과 결합한다. 경우에 따라서는 그렇게 함으로써 기업이 계약에서 약속한 재화나 용역 모두를 단일 수행의무로 회계처리하는 결과를 가져올 것이다.

이렇게 하여 식별된 각 수행의무에 대하여 통제의 이전방법에 따라 각 수행의무의 이행 방법은 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무와 한 시점에 이행하는 수행의무로 구별된다. 각각의 수행의무별 특징은 다음과 같다.

가. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 판단 기준 (Or)
(1) 기업이 수행하는 대로 고객이 동시에 효익을 얻고 소비함(Ex: 청소용역)
(2) 고객이 통제하는 자산을 기업이 만들거나 가치를 높임 (Ex: 고객 소유 토지에 건물을 신축하는 용역)
(3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 그 자체에는 대체용도가 없고, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있음

다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 이에 따라 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 각각에 대하여 그 수행의무 완료까지의 진행률을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 진행률을 측정하는 목적은 고객에게 약속한 재화나 용역에 대한 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내기 위한 것이다.

각 수행의무에는 하나의 진행률 측정방법을 적용하며, 비슷한 상황에서의 비슷한 수행의무에는 그 방법을 일관되게 적용한다. 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 진행률은 보고 기간 말마다 다시 측정한다. 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만 수익을 인식하며, 합리적으로 측정할 수 없는 경우 발생한 원가의 범위에서만 수익을 인식한다.

나. 한 시점에 이행하는 수행의무

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 아닌 경우 그 수행의무는 한 시점에 이행하는 수행의무이다. 그 수행의무의 이행시점에 수익을 인식한다. 수행의무 이행시점(고객에게 통제가 이전된 시점)을 판단할 때는 아래의 지표를 각각 참고하여 결정한다.

통제의 이전 지표 (참고)
(1) 기업이 현재 자산에 대한 지급청구권이 있음
(2) 고객에게 법적소유권이 있음
(3) 기업이 자산의 물리적 점유를 고객에게 이전함
(4) 자산의 소유에 따른 유의적인 보상과 위험이 고객에게 있음
(5) 고객이 자산을 인수함

3) Step3 : 거래가격 산정

거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이며, 제삼자를 대신해서 회수한 금액(예: 일부 판매세)은 제외한다. 고객과의 계약에서 약속한 대가는 고정금액, 변동금액 또는 둘 다를 포함할 수 있다.

거래가격 산정 시에는 다음 사항이 미치는 영향을 모두 고려한다.

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> (1) 변동대가(추정치의 제약 포함) (2) 계약에 있는 유의적인 금융요소 (3) 비현금 대가 (4) 고객에게 지급할 대가 |
|---|

변동대가(금액)는 다음 중에서 기업이 받을 권리를 갖게 될 대가(금액)를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정하여야 하며, 하나의 계약내에 일관되게 적용한다.

4) Step4: 거래가격의 배분

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. 거래가격의 배분은 단일 수행의무만 있는 계약에는 적용하지 않는다. 거래가격은 각 수행의무의 상대적 개별판매가격에 비례하여 배분한다.

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. 개별 판매가격을 직접 관측할 수 없다면, 아래의 요소를 고려하여 추정한다.

추정 방법

- | |
|---|
| (1) 시장평가 조정 접근법 - 비슷한 재화나 용역의 시장가격 참조 |
| (2) 예상원가 이윤 접근법 |
| (3) 잔여접근법 - 총 거래가격에서 관측가능한 재화나 용역의 개별판매가격을 차감하여 추정하는 방법으로 광범위한 거래가격이 추정되거나, 과거 경험이 없는 등 제한된 경우에만 사용가능 |

5) Step5: 수익의 인식

기간에 걸쳐 이행하는 수행의무는 매 월말(또는 매 보고기간말) 배부된 거래가격에 대하여 진행률을 적용하여 수익을 인식하며, 실무적간편법을 적용하는 경우 매 보고기간 말 청구권이 있는 금액으로 수익을 인식한다. 한 시점에 이행하는 수행의무는 통제의 이전시점에 배부된 거래가격을 수익으로 인식하며, 실무적으로 매 월말(또는 매 보고기간말) 이행한 수행의무의 거래가격 누계액을 수익으로 인식한다.

3. 신규 기준서간의 주요 차이에 대한 이해

새로운 기준서는 IASB에서 종전 수익인식 규정의 불일치와 취약점을 제거하고, 수익 논제를 다루기 위한 확고한 체계를 제공하며, 기업 간, 산업 간, 국가 간, 자본시장 간 수익인식 실무의 비교가능성을 향상시키기 위한 것 등의 여러 목적을 가지고 재정된 기준서이다. 이에 구 기준서인 IAS18과 새로운 기준서는 수익인식시점, 적용범위 등에 대한 차이가 존재한다. 본 장에서는 신규 기준서간 주요 차이에 대해 설명해 보고자 한다.

가. 적용대상의 차이: 고객 및 계약의 정의 도입으로 인한 IAS18과 차이가 발생하였다.

구 기준서에서는 수익의 범주를 재화, 용역 등으로 나누었다면 신 기준서는 적용대상을 계약으로 하여 기준서의 적용대상이 더 포괄적이다.

나. 기준서의 통합: 신 기준서 상 수익인식의 대상인 고객과의 계약은 구 기준서 상 수익의 대상인 재화나 용역의 제공을 포괄하는 개념으로 볼 수 있다. 포괄적인 하나의 신 기준서를 통해 기존에 존재하던 여러 수익관련 기준서를 대체한다.

다. 수익 인식 판단기준: 기존의 위험과 효익 관점에서 통제관점으로 수익 인식의 판단기준이 변경되었다. 구 기준서 상으로는 이전한 자산이 재화인지 또는 용역인지에 따라 수익인식 시기를 결정하였으나 이는 수익인식 시기를 판단하는 데 어려움이 나타났고 경제적으로 비슷한 거래가 다르게 회계처리하였다. 또한 기간에 걸쳐 용역에 대한 수익을 인식하는 것에 대한 명확한 근거도 부족하였다. 이와 같은 부족함을 보완하기 위해 신 기준서는 재화와 용역을 하나의 체계로 적용하여 수익인식 시기의 판단에 더 객관적인 평가를 제공한다.⁵⁾

라. 5단계법의 도입에 따른 주요 차이

a) 수행의무의 식별

하나의 계약에서 구별되는 수행의무에 따라 수익의 인식방법이 변경되었다. 기존 재화의 공급/용역의 제공 구분이 아닌 수행의무가 이행되는 시점의 차이에 따라 수행의무 구분한다(한시점 vs 기간에 걸쳐).

b) 거래가격의 산정

신 기준서에서는 정산, 할인, 위약금, 리베이트등을 선 고려하여 최선의 추정치로 수익을 인식하게 된다. 과거, 구 기준서에서는 수령했거나 수령할 대가의 공정가치를 거래가격으로 측정하였고 변동대가의 추정을 위한 적용지침이 없어 변동대가와 관련된 불확실성이 해소될 때까지 변동대가의 측정 및 인식을 이연하였으나 신 기준서에서는 변동대가, 고객에게 지급하거나 지급할 대가, 유의적인 금융요소, 비현금대가를 고려하여 거래가격을 산정하도록 한다. 변동대가는 기댓값과 가능성이 가장 높은 금액 중 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 추정한다. 고객에게 지급하거나 지급할 대가는 거래가격에서 차감한다. 유의적인 금융요소는 재화나 용역의 이전시점과 대가 지급시점의 차이에 대해 화폐의 시간가치를 반영하는 것이다. 다만, 시점차이가 1년이내인 경우 실무적 간편법을 적용하여 조정하지 않을 수 있다. 비현금대가는 공정가치를 측정하여 거래가격을 산정하도록 하고 있으며 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 그 대가와 교환하여 고객에게 약속한 재화나 용역의 개별 판매가격을 참조하여 간접적으로 측정한다.

c) 거래가격의 배부

신 기준서에서는 하나의 거래에서 수행의무별로 상대적 개별 판매가격에 따라 거래가격을 배부한다. 반면, 구 기준서를 적용할 경우에는 복수의 인도대상물에 대한 처리 지침이 부족하였으며 이에 따라 신 기준서상 개별 판매가격이라는 개념이 도입되어 거래가격의 배부에 대한 기준을 마련하였다.

d) 수익 인식시점

신 기준서에서는 각 수행의무별로 수익인식시점이 상이하게 변경되었다. 구 기준서상 수익인식은 유의적인 위험과 보상이 이전될 때 수익을 인식하였으며 용역인 경우는 기간

5) K-IFRS 1115호 기준서 문단 BC464~465

에 걸쳐서 수익을 인식하고 재화의 판매는 일시에 수익을 인식하는 것으로 간주하였다. 그러나 신 기준서상에서는 용역인 경우 기간에 걸쳐서 수익을 인식하고 재화의 판매는 일시에 수익을 인식하는 것으로 간주하는 것이 아니라 세가지 조건 중 어느 하나를 충족하면 통제는 기간에 걸쳐 이전되는 것으로 보아 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객이 효익을 동시에 얻고 소비함.
- (2) 고객이 통제하는 자산을 기업이 만들거나 가치를 높임.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 대체용도가 없고, 수행을 완료한 부분에 대한 집행 가능한 지급청구권이 있음.

e) 계약자산, 계약부채 및 수취채권의 인식 차이

구 기준서 수익인식과정에서는 수취채권을 인식하였으나 신 기준서상에서는 무조건 대가를 지급받을 권리가 있을 경우에만 수취채권을 인식한다. 5단계법에 따라 수행의무를 이행할 때마다 수익을 인식하지만 대가의 수취는 수행의무와 불일치하는 경우가 있기 때문에 계약자산과 계약부채의 개념을 명시하였다. 계약자산이란 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대하여 그 대가를 받을 기업의 권리로 그 권리에 시간의 경과외의 조건이 있는 자산으로 정의하고 있으며 계약부채는 기업이 고객에게서 이미 받은 대가(또는 지급 기일이 된 대가)에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전하여야 하는 기업의 의무로 정의하고 있다. 또한 수취채권은 무조건 대가를 지급받을 권리가 있을 경우에 인식한다. 즉 기업이 고객과의 계약에서 받아야할 권리를 나타내는 것이 계약자산(수취채권)이며 의무를 나타내는 것이 계약부채이다.

마. 주식공시사항의 세부화: 세부 수행의무별로 양적 질적인 공시사항 기재

구 기준서상 공시요건은 수익항목별로 수익금액을 표시하도록 요구하고 있으나 신 기준서상에서는 수익을 세분화하여 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 어떻게 영향을 주는 지 나타내도록 요구하고 있으며 그 밖에도 다음과 같은 질적 공시사항을 요구하고 있다.

계약잔액	<ul style="list-style-type: none"> • 수취채권, 계약자산, 계약부채의 기초잔액과 기말잔액 • 수행의무의 이행시기와 일반적인 지급시기에 대한 설명 • 계약자산, 계약부채 잔액의 유의적인 변동
수행의무	<ul style="list-style-type: none"> • 수행의무를 일반적으로 이행하는 시기 • 유의적인 지급조건 • 이전하기로 약속한 재화용역의 특성 • 반품의무, 환불의무, 보증 등의 의무 • 이행되지 않은 수행의무에 배분된 거래가격과 예상 수익인식시기
유의적인 판단	<ul style="list-style-type: none"> • 수행의무 이행시기, 거래가격과 배분금액 결정할 때에 사용한 판단 • 진행률 측정 방법과 선택 이유 • 통제의 이전시점 판단 근거 • 거래가격 산정, 변동대가 추정치 제약 여부, 거래가격 배분, 반환의무 등 측정에 사용한 방법, 투입변수, 가정
계약체결원가 계약이행원가	<ul style="list-style-type: none"> • 해당 원가 산정 시 내린 판단, 상각금액 산정에 사용한 방법 • 인식한 자산의 범주별 잔액 • 기간 중 인식한 상각금액과 손상차손 금액

바. 본인/대리인의 판단

수익 인식의 판단기준이 위험과 효익에서 통제의 이전으로 변경됨에 따라 본인/대리인에 대한 판단 기준이 변경된다. 구 기준서상에서는 기업이 본인으로서 활동하는지 또는 대리인으로서 활동하는지의 판단을 위해서는 모든 관련 사실과 상황을 판단하고 고려하도록 되어 있으며 기업이 재화나 용역의 제공과 관련된 유의적인 위험과 보상에 노출된다면 기업은 본인으로서 활동하는 것으로 보고 이를 제시하는 지표를 네가지 제시하고 있다. 계약이행에 대한 주된 책임, 기업이 재고위험을 부담하는지 여부, 가격결정 권한의 유무, 신용위험의 부담여부가 있다. 반면, 신 기준서에서는 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우에 본인/대리인 여부를 판단한다. 이때 판단기준은 다른 당사자에게서 받은 재화 또는 자산을 이후 그대로 고객에게 이전하는 것, 다른 당사자가 수행할 용역에 대한 권리로서, 기업이 자신을 대신하여 그 당사자가 고객에게 용역을 제공하도록 지시할 수 있는 능력을 주는 것, 다른 당사자에게서 받은 재화나 용역으로서, 이후 기업이 고객에게 정해진 재화나 용역을 공급하는 경우에 이를 다른 재화나 용역과 결합하는 것 중 어느 하나를 통제한다면 기업이 본인이라고 판단할 수 있다.

Ⅲ. 국내외 도입영향 분석

1. 국내 기업의 상류부문(Upstream)에 대한 주된 영향분석

가. 운송용역의 구분 (수행의무 구별)

(1) 이슈 및 현황

Upstream 업체에서는 고객과의 원유/가스 공급계약에 따라 원유 및 가스를 추출 후 육상/해저배관 혹은 선박/육상운송수단등을 이용하여 계약상 지정된 장소(Sales Point) 까지 운송, 고객에게 인도하게 된다. 신 기준서 적용 시 계약 상 식별가능한 수행의무를 모두 식별하도록 되어 있으므로 고객과의 계약 상 수행의무가 재화의 공급 외 운송용역의 제공 등 다른 수행의무를 포함하고 있는지 여부에 대한 검토가 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

Upstream 업체의 통상적인 계약조항에 따르면 Sales Point에서 원유/가스에 대한 위험과 효익이 고객에게 이전되며, 이후 업체의 추가적인 관여가 불가능함에 따라 원유 및 가스는 Sales Point에서 고객에게 재화의 통제가 이전된다. 따라서 해당 Sales Point까지의 재화 통제는 이전되지 않았으므로 수행에 대한 별도의 수행의무는 식별되지 않는다. 해당 재화는 Sales Point까지 고객에게 통제가 이전되지 않았으므로 Sales point까지의 이동은 별도의 수행의무가 아니다.

다만, Upstream업체가 원유 및 가스의 판매와 운송용역을 별개의 수행의무로 판단하여 각각의 대가에 대해 제품매출과 배관이용수익 등으로 구분처리하고 있는 경우 기존 회계처리와 차이가 발생할 수도 있다. 재화의 판매와 운송용역의 제공 간에 수익인식시점에 차이가 발생하지 않는 경우 관련 운송용역 업무를 별도 수행의무로 구분하지 않고 단일 재화의 공급으로 인한 수익계정으로 통합하는 계정 재분류가 발생할 수 있다.

나. 품질 및 물량관련 부담의무가 식별가능 수행의무인지 여부

(1) 이슈 및 현황

Upstream업체들은 일반적으로 고객과 계약상 공급하기로 한 재화의 품질과 관련된 요구수준을 충족시켜야 하며, 사전에 약정된 최소공급물량을 공급해야 하는 의무가 존재한다. 이를 충족하지 못 할 경우 수행해야 하는 의무가 존재함에 따라 이러한 보증의무가 재화의 공급 이외의 별도의 식별가능한 수행의무인지에 대한 검토가 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단 51에 의하면, 수익으로 인한 대가는 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있으며 이러한 항목은 변동대가로 고려되어야 한다.

[신 기준서 문단 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.

한편, 신 기준서 문단 B29~B31에서는 다음과 같이 기업이 제공하는 보증이 용역을 제공하는 보증에 해당하는지를 판단하는 기준을 제시하고 있고, 용역을 제공하는 보증에 해당하는 경우에는 별도의 수행의무로 고려되어야 한다.

[신 기준서 문단 B29~B31]

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 더하여 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.

품질 및 물량 관련하여 회사가 부담하는 의무들로 인하여 고객에 지급되는 대가가 변동 대가에 해당되는지 혹은 관련 의무사항들이 일종의 보증과 유사한 성격에 해당되어 별도의 수행의무로 고려될 보증에 해당되는지에 대한 판단이 필요하다.

이와 관련하여 EY의 International GAAP 2018⁶⁾에 따르면, 계약상 의무사항을 충족하지 못함에 따라 고객에게 손해를 배상하는 목적으로 고객에게 대가를 지급하는 것은 일반적으로 보증이 아닌 변동대가로 고려되어야 하며 보증으로 고려될 수 있는 상황은 제한적이라고 지침을 제공한다. 이에 따라 회사가 품질 및 물량과 관련하여 고객의 손실을 보상하기 위해 제공하는 대가는 보증이라기 보다는 변동대가로서 고려되어야 한다. 따라서, 물량 및 품질관련 약정사항은 신 기준서 적용 시 보증이 아닌 변동대가에 해당됨에 따라 별도의 식별가능한 수행의무로 볼 여지는 없다고 판단된다.

6) EY International GAAP (2018) Chapter 5.2.1

다. 장기공급계약의 수익인식시점(한 시점 vs 기간에 걸쳐)

(1) 이슈 및 현황

Upstream업체의 판매 및 구매협정 등은 기본적으로 계약기간이 장기간에 걸쳐(예, 20~30년) 약정되어 있으며, 계약기간 동안 진행 단계별로 물량에 대한 약정이 존재하는 장기공급계약에 해당된다. 이에 따라 동 약정기간 내에서 원유나 가스를 공급하는 것을 약정기간 전체를 하나의 수행의무로 식별 할 지 혹은 각 개별 공급 건 별(예, 월별, 인보 이스별)로 식별가능한 수행의무로 인식되어야 할 지에 대한 이슈가 제기될 수 있다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단 22에서는 다음과 같이 실질적으로 서로 같고, 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'을 하나의 수행의무로 식별하도록 하고 있다.

[신 기준서 문단 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)

한편, 상기에 따라 '이전하는 방식도 같은지'에 대한 판단기준으로서 문단23에서는 다음과 같은 규정을 제시하고 있다.

[신 기준서 문단 23]

일련의 구별되는 재화나 용역이 다음 기준을 모두 충족하는 경우에는 고객에게 이전하는 방식이 같다.

- (1) 기업이 고객에게 이전하기로 약속한 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역이 문단 35의 기준, 즉 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준을 충족할 것이다.
- (2) 문단 39~40에 따라, 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역을 고객에게 이전하는 수행의무의 진행률을 같은 방법을 사용하여 측정할 것이다.

문단23에 따라 재화나 용역이 고객에게 이전하는 방식이 같기 위해서는 각 개별 공급 의무가 문단 35의 기준, 즉 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준을 충족해야 하고 기간

에 걸쳐 이행하는 수행의무의 충족요건을 다음과 같이 제시하고 있다.

[신 기준서 문단 35]

다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객이 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 B5 참조).
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

신 기준서 문단35 (3)이 원유 및 가스 공급계약에 적용될 수 있다. 문단 35. (3) 은 자산이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 조건이므로 그 자산에 대한 통제를 누가 보유하고 있느냐의 관점에서 판단하여야 한다. 예를 들어 고객맞춤화된 자산은 기업자체에는 대체용도가 없으므로 실질적으로 고객이 통제하고 있으며, 고객이 통제하는 자산이므로, 지급청구권을 보유하는 경우 기업이 만드는 대로 기간에 걸쳐 수익을 인식한다는 개념이다. 신 기준서 문단36(3)에 따르면 대체용도의 유무에 대한 판단 시 1) 계약상 제약이 되는지 또는 2) 실무상 제한이 있는지를 고려하도록 요구한다.

계약상 제약이 있는지 여부는 계약상 다른 고객에게 판매하지 못하도록 하는 규정이 존재하거나, 다른 고객에게 판매시 약정을 달성하지 못하는 경우 등으로 계약에 따른 사실관계를 기준으로 판단할 사항으로 자의적인 판단이 배제됩니다. 실무상 제한이 있는지 여부는 다른 용도로 판매시 추가원가(재작업 원가 또는 먼 지역에 위치하여 자산을 다시 전환하는 데에 실무적인 제한 등)의 발생으로 유의적인(significant) 경제적 손실이 발생함에 따라 실무상 가능하지 않은 경우로써 유의적인 경제적 손실에 대한 판단이 필요한 문제다. 실무상 제한이 있는 경우, 즉 유의적인 추가원가의 소요나 유의적인 할인의 예로 고객맞춤화 된(customized) 자산의 경우를 들고 있음을 볼 때 고객맞춤화되지 않은 재화는 다른 용도로 사용시 명백히 유의적인(significant) 추가원가(예: 일반적인 배송비를 유의적으로 초과하는 배송원가) 유의적인 경제적 손실이 발생한다고 보기 어려울 것으로 판단됩니다(BC 137에서 고객맞춤화 수준이 자산의 대체 용도가 있는지를 판단할 때 결정적인 요소가 되어서는 안된다는 결론의 예로 계약상 제약이 있는지 여부를 규정하고 있음).

Upstream업체의 장기 원유 및 가스공급계약의 경우 공급되는 재화는 다른 고객도 범용적으로 사용가능한 것이므로 고객맞춤화된 자산으로 보기 어렵고, pipe line 등 전용 공급시설을 이용하는 case라고 하더라도 다른 고객에게 판매시 배송비용의 발생이 (기존 고객에게 판매하는 것이 경제적으로 유리하지만) 기준서에서 정의하는 유의적인 수준의 경제적 손실의 발생에 해당하지 않을 것으로 판단되므로 계약상 다른 용도로 사용(다른 고객에 판매 등) 하는 것에 대한 제약이 없다면, 대체 용도가 있는 것으로 판단할 수 있다. 따라서, 계약에 따라 공급되는 재화의 대체용도가 있는지 여부에 대해 계약상 제약이 있는지를 기준으로 판단해야 한다. 따라서 장기공급계약상 특정 광구에서 생산되는 모든 산출물(원유, 가스, 컨덴세이트 등)을 일정기간 동안 특정 고객에게 공급해야 한다면, 해당 광구에서 산출된 원유 등을 타 용도로 사용 혹은 판매시 계약조건을 충족할 수 없으므로 계약상 제약이 있는 것으로 판단 할 수 있으며, 이 경우 해당 광구에서의 산출물은 계약상 약정기간 동안에는 대체불가능한 자산으로 판단 가능하다.

또한, 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는지에 대한 판단을 하면, 지급청구권의 존재여부는 자산을 "만든" 시점에 판단하는 것이 적절할 것이다.

[신 기준서 문단 BC143]

IASB와 FASB는 '지급청구권'이라는 용어는 예를 들면 보증금의 지급이나 기업의 불편, 이익의 상실에 대한 보상이 아니라, 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 기업에 보상하는 지급을 말하려는 의도였다. 이는 **이 기준의 근본적인 목적은 고객을 위해 자산이 만들어지는 대로 기업이 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하고 있는지를 판단하기 위한 것이기 때문이다.** 따라서 합리적으로 행동하며 고객과의 계약 범위 밖에서 폭넓게 인정된 경제적 효익이 없다고 가정할 때, 기업이 계약의 이행과 관련된 원가를 보상받고 그 원가에 대한 수익을 포함하는 이윤을 받는 경우에만 기업은 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하기로 동의할 것이다.

또한 지급청구권이 계약상 명시적일 필요는 없으며, 기업이 수행의무를 이행하지 못한 사유를 제외한 다른 사유로 계약이 종료된 것을 가정하여 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 대가를 지급받을 수 있는 권리가 있는지 평가하는 것이다. Upstream산업의 특성상 광구에서 생산한 원유나 가스는 Pipe Line을 통해 계약상 규정된 Sales point에서 고객에게 직접(또는 FOB 기준의 선박에) 공급 되며, 이에 따라 공급시점과 생산시점에 유의적인 차이가 없다, 이에 따라 생산시점("만든")과 공급시점 간의 지급청구권의 보유 여부는 실무적으로 차이가 없을 것이고, 공급시점에는 계약관계에 따라 지급청구권을 보

유하고 있으므로 지급청구권은 일반적인 장기공급계약에서 존재하는 것으로 판단됩니다.

따라서, 장기원유 혹은 가스 공급계약 중 일정 기간 특정 고객에게 해당 광구에서 생산된 특정 산출물을 모두 이전해야 하는 경우라면 신 기준서 문단 35(3)의 조건을 만족하게 되며 이 경우 해당 장기공급계약을 하나의 식별가능한 수행의무로 보아야 한다. 이 경우 전체 약정된 공급물량 대비 실제 공급한 물량 만큼을 산출법 혹은 투입법 중 적절한 방법을 사용하여 수익을 인식해야 한다.

다만, 문단 B16에서는 진행매출 적용 시 다음 기준을 만족할 경우 실무적 간편법을 적용하여 지급청구권이 발생한 금액만큼을 수익으로 인식할 수 있게 하고 있다.

B16 기업이 지금까지 수행을 완료한 정도가 고객에게 주는 가치에 직접 상응하는 금액을 고객에게서 받을 권리가 있다면(예: 기업이 제공한 용역 시간당 고정금액을 청구할 수 있는 용역계약), 기업은 청구권이 있는 금액으로 수익을 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

일반적인 Upstream 산업에서의 장기공급계약은 고객에게 제공한 산출물에 대응하여 지급청구권이 발생하므로 해당 금액을 수익으로 인식할 수 있다. 이는 기존 기준서상 허용된 보편적인 수익인식방법 상 수익인식 금액인 월별 인보이스 금액기준의 수익인식금액과 차이를 발생시키지 않으므로, 실무적으로는 기준 변경에 따른 회계처리 변경을 발생시키지 않을 것으로 판단된다.

라. Royalty 회계처리 (본인 vs 대리인)

(1) 이슈 및 현황

Upstream산업에서는 생산되는 원유 및 가스를 고객에게 인도하고 대가를 수령하며 이 중 Profit에 해당되는 대가를 국영회사 등에 지급하고 남은 잔여대가를 운영사와 배분하여 수령 받는다. 대부분, Royalty의 경우 분기별 납부가 원칙이며, 월별 거래대가 입금 시 이를 정산하는 구조가 아니라 사후적으로 납부하기 때문에 매출 인식시점에 추정 Royalty를 기타유동부채로 인식하면서 매출에서 차감하여 계상할 수 있다. 즉, 현물로 Royalty를 납부하는 경우 이에 해당하는 산출물에 대해서는 회사의 매출로 인식하지 않는 순액 회계처리를 하는 것이다. 이와 반대로 현금으로 납부하는 Royalty에 대해서 관련 물량에 대한 매출을 모두 인식하고 관련 Royalty를 비용처리하는 경우가 발생된다.

Royalty를 매출액에서 차감하여 매출액을 순액으로 계상하는 회계처리와 관련하여 신 기준서 도입 후 에도 적절한지에 대한 검토가 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

통상적으로 Royalty를 지급받는 국영회사 혹은 정부는 해당 재화의 공급을 받는 고객 이 아닌 경우가 많기 때에 Upstream회사들이 관련 정부 혹은 국영회사에 부담하는 Royalty는 신 기준서의 적용대상이 되는 고객과의 계약에 해당되지 않을 수 있다.

다만, 신 기준서 문단 31에 의하면, 기업은 자산을 이전하여 수행의무를 이행할 때 수익을 인식하며 자산은 고객이 그 자산을 통제할 때 이전된다고 규정하고 있다. Royalty에 해당하는 Production에 대해서는 Upstream업체가 경우에 따라 Royalty해당분의 재화에 대해서 직접 통제하고 있다고 볼 수 없기 때문에 해당 재화가 회사의 통제하에 있다가 고객에게 이전 되었다고 볼 수 없다.

[신 기준서 문단 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.

따라서, 광구로부터의 생산물 중 Royalty 해당분에 대한 생산물의 통제를 Upstream 업체가 할 수 없다면, Royalty에 해당되는 물량의 재화는 Upstream업체가 국영회사 등을 대신하여 대리인으로서 마케팅 및 판매활동을 수행하고 현금화하는 업무를 대행하고 있다고 보는 것이 합리적이다. 다만, 이는 신 기준서의 도입에 따른 영향이라고 보기는 어려우므로 기존 회계처리의 논리적 근거에 따라서 순액 혹은 총액으로 인식하는 것을 면밀히 검토해 보아야 한다.

마. 거래가격 결정시 가격지표의 추정 가능성 (변동대가 추정치의 제약)

(1) 이슈 및 현황

통상적으로 원유 및 가스공급계약 상 거래가격은 확정된 금액이 아니며 계약서에 설정된 가격산정산식에 따라 매 공급시기마다 변동되는 구조이다. 이에 따라 거래가격은 신 기준서 상 변동대가의 요소를 포함하며, 이러한 변동대가의 추정에 미치는 불확실성의 존재 가능성으로 인해 변동대가 추정 후 향후 유의적인 부분의 환원가능성으로 인한 변동대가 추정치의 제약에 대한 이슈가 존재한다. 이러한 변동대가의 추정에 미치는 불확실성의 존재 가능성으로 인해 변동대가의 추정방법과 향후 유의적인 부분의 환원가능성으로 인한 변동대가 추정치의 제약에 대한 이슈가 존재할 수 있다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단53과 56에 따르면 변동대가를 합리적으로 추정하되, 이미 인식한 누적 수익금액 중 유의적인 부분을 환원하지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 변동대가를 거래가격에 반영하도록 하고 있다.

[신 기준서]

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.

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.

공급계약 상 Contract price 산정 시 특정시장 고시가격(예, JCC , WTI등), 소비자물가지수 등이 이용되는 경우 거래가격은 변동이 가능하며, 과거 경험율 등을 고려하여 변

동되지 않을 최선의 가격 추정치를 이용하여 수익을 인식해야 한다. 따라서 기존 기준서에 따른 회계처리상 재화 공급시점에 추정된 거래가격으로 수익을 인식한 이후 조정분개 등을 통해 확정된 거래가격과 추정 거래가격간의 차이금액을 조정하였다면 이를 최초 거래가격 추정 시에 합리적인 추정을 통해 수익금액이 변동되지 않을 금액으로 수익을 인식해야 하는 것이다. 다만, 거래가격 추정시점과 확정시점간의 시차가 통상적으로 1년을 초과하는 유의적인 차이가 존재하는 경우는 일반적이지 않으며, 동일 결산기간 동안 정산이 대부분 완료된다면 이로 인한 회계처리 변경효과는 크지 않을 것으로 판단된다.

바. Shortfall Gas 등으로 인한 위약금의 회계처리 (변동대가 추정 및 변동대가 추정치의 제약)

(1) 이슈 및 현황

일반적으로 Upstream업체는 고객에게 공급하는 원유 및 가스의 품질 및 물량과 관련하여 Off-Specification 혹은 Shortfall 원유, 가스에 대해 위약금 등을 부담할 수 있으며, 이는 고객이 자원개발업체에 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로 지급하는 것이 아니므로 그 대가는 변동대가로서 수익에서 차감되어야 한다. 따라서 이러한 계약상 의무 미준수에 따른 위약금은 변동대가로 볼 수 있다. 이에 대한 추정가능성, 추정 후 향후 유의적인 부분의 환원가능성으로 인한 변동대가 추정치의 제약이 존재할 수 있는지에 대한 검토가 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

a. Off-Specification 원유 및 가스 관련 위약금 등

Off-Specification 원유 및 가스 관련 위약금의 경우 대부분 할인 및 보상의 효과를 매월 공급에 대한 Invoicing시 차감되어 고려되는 구조로 계약이 이루어져 공급이 발생한 월의 수익에 대한 회계처리 시점에 확정이 가능하다. 이에 따라 Invoicing에 의한 거래대가의 추정 후 향후에 유의적인 부분의 환원가능성이 존재하지 않을 것으로 판단된다.

b. 물량 관련 의무사항 (Shortfall 원유 및 가스)

Shortfall 원유 및 가스는 대부분 해당 Contract Year 동안 누적되어 관리되며, 그러한 물량은 가장 오래된 Shortfall 원유 및 가스 물량부터 먼저 고객에 의해 인수되는 것으로 가정된다. Shortfall 원유 및 가스 에 대한 위약금 혹은 고객이 Make-up 원유 및 가스를 인수하는 시점과의 차이에 따른 단가의 차이효과에 대한 정산의 경우 Contract Year 단위로 수행되며, Annual Statement를 통해 정산이 수행된다. 만약, 공급이 발생한 연도의 변동대가로서 수익에서 차감되어야 할 Shortfall Gas 관련 정산액이 익년도의 수익에서 조정되는 경우, 공급발생연도의 부담해야 할 Shortfall Gas 관련 부채를 합리적으로 추정하여 수익에서 차감 반영할 필요가 있다.

해당 연도의 수익 추정시에 Annual Statement를 통해 정산될 대가에 대해 변동대가로 반영되어야 한다. 이러한 변동대가의 반영은 K-IFRS 제1010호 '보고기간 후 사건'에서 규정하고 있는 기준에 의해서도 필요하다고 판단된다.

[K-IFRS 제1010호]

3. 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

보고기간후사건: 보고기간말과 재무제표 발행승인일 사이에 발생한 유리하거나 불리한 사건. 보고기간후사건은 다음 두 가지 유형으로 구분한다.

- (1) 보고기간말에 존재하였던 상황에 대해 증거를 제공하는 사건(수정을 요하는 보고기간후사건)
- (2) 보고기간 후에 발생한 상황을 나타내는 사건(수정을 요하지 않는 보고기간후사건)

8. 수정을 요하는 보고기간후사건을 반영하기 위하여 재무제표에 인식된 금액을 수정한다.

9. 수정을 요하는 보고기간후사건의 예는 다음과 같다. 이러한 사건의 영향으로 재무제표에 이미 인식한 금액은 수정하고, 재무제표에 인식하지 아니한 항목은 새로 인식하여야 한다.

- (1) 보고기간말에 존재하였던 현재의무가 보고기간 후에 소송사건의 확정에 의해 확인되는 경우. 소송사건과 관련하여 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 이전에 인식하였던 충당부채를 수정하거나 새로운 충당부채를 인식한다. 소송사건의 확정은 기업회계기준서 제1037호의 문단 16에 따라 고려하여야 할 추가적인 증거를 제공하므로 단순히 우발부채로 공시하는 것은 적절하지 아니하다. (이하 생략)

Shortfall 원유 및 가스로 인해 정산될 대가에 대한 의무는 관련 공급활동이 발생한 해당연도말 현재 존재하며, 익년 초 정산금액의 확정은 보고기간 말 존재하였던 상황에 대해 증거를 제공하는 사건으로 판단된다. 재무제표의 발행승인일은 일반적으로 재무제표에 대한 이사회 승인일을 의미하며, 대부분은 매년 2월 중순 경에 결산 이사회가 개최되어 재무제표가 승인됨에 따라 동 이사회 결의일 전에 확정된 정산금액에 대해서는 해당 연도의 재무제표의 수정을 요하는 보고기간 후 사건에 해당된다.

한편, Annual Statement 등의 정산서를 통해 추가로 정산될 예정인 대가에 대해서는 계약자산 혹은 계약부채로 인식해야 한다.

[신 기준서]

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)는 보고기간 말마다 상황의 변동을 반영하여 새로 수정한다. 반품권이 있는 판매 관련 환불부채는 문단 B20~B27의 지침을 적용하여 회계처리한다.

107. 고객이 대가를 지급하기 전이나 지급기일 전에 기업이 고객에게 재화나 용역의 이전을 수행하는 경우에, 그 계약에 대해 수취채권으로 표시한 금액이 있다면 이를 제외하고 계약자산으로 표시한다. 계약자산은 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대해 그 대가를 받을 권리이다. 계약자산의 손상 여부는 기업회계기준서 제1109호에 따라 평가한다. 계약자산의 손상은 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 포함되는 금융자산과 같은 기준으로 측정·표시·공시 한다(문단 113(2)도 참조).

문단 109. 이 기준서에서는 ‘계약자산’과 ‘계약부채’라는 용어를 사용하지만 재무상태표에서 그 항목에 대해 다른 표현을 사용하는 것을 금지하지는 않는다. 계약자산에 대해 다른 표현을 사용할 경우에 수취채권과 계약자산을 구별할 수 있도록 재무제표이용자에게 충분한 정보를 제공한다.

Annual Statement를 통해 정산이 될 대가에 대해 공급이 발생한 해당연도 말에 최선의 추정을 수행하여 이를 변동대가로서 반영하거나, 익년도 초 확정되는 정산대상 금액을 직접 해당 연도의 변동대가로서 후속적으로 반영해야 하며, 이로 인해 정산이 될 대가는 계약자산 혹은 계약부채로 인식이 되어야 한다. 중요한 금액의 당년도 매출에 대한 변동 대가를 차년도 정산대가에 귀속시킨 경우 당년도 회계처리에 대한 수정이 발생할 수도 있음에 유의해야 한다.

사. Call Volume에 대한 별도의 재화(혹은 용역) 인식 여부

(1) 이슈 및 현황

신 기준서에서는 추가 재화나 용역을 구매할 수 있는 선택권을 부여하여 이 선택권으로 고객에게 중요한 권리가 제공되는 경우에는 이를 별도의 구별되는 재화나 용역으로 간주한다. 이에 따라 회사가 고객에 제공하고 있는 Call Volume이 별도의 구별되는 재화나 용역에 해당되는지에 대한 검토가 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서에서는 고객에게 부여된 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 부여한 경우에만 그 선택권은 별개의 재화나 용역으로서 수행의무를 발생시킨다.

[신 기준서 문단 BC40]

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.

이에 따라 그 선택권이 그 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 부여한 것인지에 대한 판단이 필요하다. 한편, 신 기준서상 다음과 같이 선택권이 중요한 권리를 부여한 것인지에 대한 판단 시 추가 재화에 대한 가격이 어떻게 적용되고 있는지를 통해 판단할 수 있도록 하고 있다.

[신 기준서 문단 BC41]

재화나 용역의 개별 판매가격을 반영하는 가격으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권이 고객에게 있다면, 과거에 계약을 체결한 경우에만 행사할 수 있을지라도 그 선택권은 고객에게 중요한 권리를 제공하지 않는다. 이 경우는 기업이 고객에게 마케팅 제안을 한 것이다. 따라서 고객이 추가 재화나 용역을 매입하는 선택권을 행사하는 경우에만 이 기준서에 따라 회계처리한다.

즉, 상기 규정과 같이 고객이 비록 추가 재화를 취득할 수 있는 선택권을 보유하게 되었더라도, 이러한 추가 재화에 적용되는 가격이 중요하게 할인된 가격이 아닌 개별 판매 가격을 반영하는 수준이라면, 이러한 선택권은 고객에게 중요한 권리를 제공한 것이라기 보다는 일종의 마케팅 측면에서의 중요하지 않은 이점을 제공한 것으로 판단할 수 있다. 회사가 고객에게 부여한 Call Volume에 대한 권리가 중요한 권리인지를 판단하기 위해서는, Call Volume에 적용되는 가격이 중요하게 할인된 수준의 가격인지 여부에 대한 판단이 필요하다.

대부분 Call Volume은 ‘개별 판매가격을 반영’하는 가격으로 제공되는 점을 고려할 때 Call Volume은 고객에게 중요한 권리를 부여한 것으로 보기는 어렵다. 결국 동 권리는 회사가 고객에게 마케팅 제안을 한 것이며, 따라서 해당 Call Volume에 대한 요청으로 인해 관련 물량이 인도되는 경우에만 일반 물량의 인도와 같이 매출 회계처리를 수행하면 되기 때문에 제1115호에 대한 영향은 없는 것으로 판단된다.

아. Boil Off Gas(“BOG”) 처리비용(고객에게 지급하는 대가)

(1) 이슈 및 현황

LNG는 약 영하160도로 저장되고 있기 때문에 항상 증발하고 있으며, 이때 증발하는 가스를 LNG증발가스, BOG라고 한다. Upstream업체는 가스 공급시 발생하는 BOG에 대하여 고객이 이를 대신하여 처리하고 이에 대한 대가를 고객에게 지급하는 경우가 있다. 신 기준서 문단70에 따르면 고객에게 지급하는 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 대가로 지급하는 것이 아닌 경우 그 대가는 거래가격에서 조정하도록 규정한다. 가스공급계약상 회사가 부담하는 BOG 처리비용이 고객에게서 받은 재화나 용역에 대한 대가인지에 대한 분석이 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단70에 따르면 고객에게 지급하는 대가가 고객에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 대가로 지급하는 것이 아닌 경우, 그 대가는 수익에서 차감하도록 하고 있다. 고객에게 지급하는 대가 또한 변동대가의 요소로서 이에 대한 추정이 필요하며, 추정 시 제약사항의 고려를 요구한다.

[신 기준서 문단 70]

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).

BOG 처리비용은 Upstream업체가 고객의 가스매입으로 인해 발생하는 추가부대비용에 대하여 보상성격으로 지급되는 것이다. 즉, Upstream 업체는 고객으로부터 별도의 용역이나 재화를 제공받는 것이 아니다. 따라서, 이는 수익에서 차감해야 하며, 변동대가 요소를 포함하고 있다면 제약사항을 고려하여 추정하여야 할 것으로 판단된다.

자. Lifting 거래(적용범위)**(1) 이슈 및 현황**

공동운영계약 상 참여자간의 산출물 배부 시, 참여지분과는 상이한 비율로 참여자간의 배분이 이루어지는 경우가 있음. 이 경우, 본인 지분율 대비 더 많은 산출물을 받은 경우(Overlift)나 적게 받은 경우(Underlift)가 발생하면, 이는 추후 시점에 정산하여 최종적으로는 본인 지분율에 비례하여 산출물을 배부받게 된다. 기존 IFRS 수익기준서상 이에 대한 명확한 회계처리가 없어 과거 산업내에서 통용되던 방법에 의해 Sales Method 혹은 Entitlement Method로 불리는 회계처리가 사용되었다⁷⁾. Sales Method는 본인 지분율과 관계없이 실제 최종 고객에게 판매한 금액을 수익으로 인식하고 추후 정산할 금액을 Accrual 혹은 Deferred expense로 처리하는 방법이다. Entitlement Method는 실제 본인 지분율에 비례하는 금액만큼을 매출로 인식하고, 추가로 수령한 Overlift 물량에 대해서는 Deferred revenue로 인식하는 방법, 혹은 추가로 수령한 물량에 대하여 관련 매출원가를 조정하는 방법이다.

공동운영의 계약당사자 간 서로 주고 받는 물량이 매출·매입 인식 대상 거래인지 검토할 필요가 있다.

7) EY International GAAP 2018, Chapter 41 Extractive industries

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단 5에 따르면, 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환은 K-IFRS 1115호 적용대상이 아닌 것으로 규정한다. 수익을 인위적으로 부풀리기 위해 재화나 용역을 서로 주고 받을 수도 있으므로, IASB와 FASB는 비화폐성 교환에 상업적 실질이 없다면, 그 교환에서 수익을 인식하지 않아야 한다고 판단한다.

따라서 신 기준서가 도입된 후 실제로 최종 고객에게 판매되지 않은 물량에 대한 수익 인식은 허용되지 아니하므로, Entitlement method 를 적용하는 경우 고객에게 판매되지 않은 물량을 매출로 인식하는 방법은 허용되지 않는다.

따라서, 비화폐성 교환에 해당하는 동 계약은 매출(혹은 매입)으로 처리할 수 없다. Upstream 업체가 Swap 및 Lifting거래에 대해 매출 또는 매입 처리를 하고 있지 않는 경우 신 기준서 도입에 따른 영향은 없다.

[신 기준서 문단 5]

(4) 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환, 예를 들면 두 정유사가 서로 다른 특정 지역에 있는 고객의 수요를 적시에 충족하기 위해, 두 정유사끼리 유류를 교환하기로 합의한 계약에는 이 기준서를 적용하지 않는다.

차. Swap거래

(1) 이슈 및 현황

Upstream에서는 물리적 거리나, 저장 용량의 한계등의 사유로 동종업종내의 동일유 의 자산간 교환(Swap)하는 거래가 발생한다. 이러한 거래에 대하여 매출·매입 인식 대상 거래인지 검토할 필요가 있다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단 5에 따르면, 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환은 K-IFRS 1115호 적용대상이 아닌

것으로 규정한다. 수익을 인위적으로 부풀리기 위해 재화나 용역을 서로 주고 받을 수도 있으므로, IASB와 FASB는 비화폐성 교환에 상업적 실질이 없다면, 그 교환에서 수익을 인식하지 않아야 한다고 판단한다.

따라서, 비화폐성 교환에 해당하는 동 계약은 매출(혹은 매입)으로 처리할 수 없다. 따라서, Upstream 업체가 Swap 및 Lifting거래에 대해 매출 또는 매입 처리를 하고 있지 않는 경우 신 기준서 도입에 따른 영향은 없다.

[신 기준서 문단 5]

(4) 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환, 예를 들면 두 정유사가 서로 다른 특정 지역에 있는 고객의 수요를 적시에 충족하기 위해, 두 정유사끼리 유류를 교환하기로 합의한 계약에는 이 기준서를 적용하지 않는다.

카. 목표생산량 미달 (변동대가)

(1) 이슈 및 현황

계약상 원가로 투입된 부분은 모두 회수가 가능하기 때문에 실제 Invoice발행과 무관하게 원가가 투입된 부분에 대해 매출을 인식할 수 있는지 분석이 필요하다.

(2) 분석결론 및 판단근거

신 기준서 문단31에 따르면 고객에게 약속한 재화나 용역, 즉 자산을 이전하여 수행의무를 이행할 때 (또는 기간에 걸쳐 이행하는 대로) 수익을 인식하며, 자산은 고객이 그 자산을 통제할 때(또는 기간에 걸쳐 통제하게 되는대로) 이전되는 것으로 규정하고 있다.

[신 기준서 문단 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.

따라서, 회사가 목표생산량 미달에 따라 용역매출 인식조건을 충족하지 못하여 원가보상액과 관련된 용역매출로 인식할 수 없는 금액이 존재하는 경우, 목표생산량에 도달하지

나 계약이 종료되는 시점에 원가보상액에 따른 용역매출을 인식할 수 있을 때 수익을 인식하는 것이 타당한 것으로 판단된다.

타. 공동운영계약(Joint Operation Agreement, “JOA”) 관련 광구운영수익인식

(1) 이슈 및 현황

Upstream산업은 High risk를 부담하며, 많은 경우, 부존자원이 전 세계적으로 존재하고 있기 때문에, 다양한 국가의 정부 혹은 국영 기업 및 여러 다국적 기업과의 공동운영이 일반적이다. 이 때, 해당 광구의 공동운영을 위해서 공동운영계약이 체결되는 경우가 많으며, 공동운영사들은 해당 광구에서 발생하는 수익과 비용을 관련 계약상 참여지분율 등에 비례하여 배분받거나 부담한다. 이 때, 공동운영을 대표하여 실제 광구운영을 담당할 운영권자(“Operator”)를 선정하며, 운영권자는 광구운영에서 발생하는 수익과 비용을 각 참여사들에게 배부한다. 배부된 비용에 대하여 참여사들은 운영권자에게 지급하게 되는데, 일부 운영권자들은 이에 대한 비용배부액을 광구운영수익등의 별도 수익으로 인식하는 경우가 있다.

(2) 분석결론 및 판단근거

운영권자와 공동운영 참여사들 간에는 신 기준서의 적용대상이 되는 고객관계가 적용되지 않는 경우가 많다. 즉, 해당 광구에서 발생하는 산출물에 대하여 운영권자가 공동운영 참여사들에게 재화나 용역을 공급하는 것이 아닌, 해당 광구의 산출물을 각자의 계산에 따라 분배받고 이를 제3자에게 처분하는 것이 일반적이다. 따라서 이러한 계약은 신 기준서의 적용대상이 아니다.

때문에, 운영권자가 참여사들로부터 참여지분율에 따라 수령하는 운영비용은 신 기준서의 적용을 받는 수익이 될 수 없으며, 관련 기준서인 K-IFRS 1111호에 따라 회계처리하는 것이 타당할 것으로 판단된다.

2. 국내 기업의 종류·하류부문(Midstream, Downstream)에 대한 주된 영향분석

가. 종류부문 원료비, 공급비 정산금액 (계약 식별 및 거래가격 여부)

(1) 이슈 및 현황

규제산업인 국내 가스공급업의 경우, 정부로부터 도입원료비 및 관련 공급비용을 고려한 공급가격을 승인받는다. 다만, 정부는 가스공급업체가 최소한의 마진을 획득하여 사업을 지속할 수 있도록 도입과 관련하여 승인한 비용은 모두 거래가격에 반영할 수 있다. 이러한 Process를 위하여 가스공급업체는 1년단위로 실제 발생한 비용과 정부가 인정한 비용(거래가격에 반영된)간의 정산을 수행한다. 이로 인하여, 계약상 가스의 장기공급과 관련한 거래가격은 발생한 비용을 모두 회수할 수 있으나 거래가격의 승인 시점과 실제 수행의무 완료시점간의 시차로 인하여 이와 관련한 정산채권(승인거래가격<도입비용), 정산부채(승인거래가격>도입비용)이 발생한다. 정산채권 및 부채는 차기 연도의 요금에 정산단가로 반영되어 차기 연도에 천연가스 인도 시점에 매출로 인식된다. 이에 따라 신기준서 도입으로 인해서 동 정산금액이 당기 수행의무에 대한 변동대가에 해당되는지 여부를 검토하여 수익인식 적용금액 및 적용시점에 대한 판단이 필요하다.

고객에게 공급하는 LNG 가격은 크게 원료비와 회사의 공급비용으로 구성된다. LNG 도입가격은 환율과 유가 등의 변동에 따라 크게 변동한다. 산업통상자원부가 승인한 “원료비 연동제 시행지침”에 따르면, 환율 및 유가변동으로 인한 정산액을 익년도 도시가스 요금에 가감하도록 하고 있다. 다만, 산업통상자원부에게 요금반영을 요청하였으나, 물가안정 등의 이유로 연동제가 유보되어 적시에 정확하게 반영되지 않는 경우가 있다.

『원료비 연동제 시행지침』

추정치로 산정된 원료비단가를 연말에 실제 지불한 원료비로 정산을 수행한다. 당해연도 연말에 LNG도입에 소요된 실제도입금액을 집계하여 공인된 회계법인의 검증을 거쳐 정산 후 산업통상자원부 장관의 승인을 얻어 차년도 요금에 정산단가로 반영한다.

한편, 이러한 차이금액은 매년 발생하고 있으며, 회사는 정산금액을 차년도 매출액에서 가감하여 회계처리를 하고 있다.

(2) 검토내역

1) 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무 미존재

신 기준서에서 계약은 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 생기게 하는 합의로 기준서 문단 9에서 제시한 기준을 모두 충족해야만 고객과의 계약으로 식별하여 동 기준서의 적용이 가능하다.

구분	회사	고객
집행 가능한 권리	1. 공급 가격(산업통상자원부 장관이 승인한 가격) 2. 미수금(미지급금) 정산금액	재화(가스)의 인수
집행 가능한 의무	재화(가스)의 공급	공급가격(산업통상자원부장관 승인 가격)

고객과의 천연가스 수급계약서에 따르면 가스의 공급가격은 '산업통상자원부 장관이 승인한 가격에 의한다'라고 명시되어 있다. 이에 따라 고객은 천연가스 수급계약서에 따라 공급가격만을 집행가능한 의무로 인식하고 대금을 지급한다.

미수금(미지급금) 정산금액은 고객이 약속한 대가가 아니기 때문에, 당사자 사이에 권리와 의무의 합의도 발생하지 않았다. 따라서 정산금액에 대한 고객과의 계약이 식별되지 않는다. 또한 거래가격은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 기업이 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액이나, 정산금액에 대해서는 기업이 받을 권리로 예상하지 않는다(고정금액만 존재함).

[신 기준서 문단 9]

다음 기준을 모두 충족하는 때에만, 이 기준서의 적용범위에 포함되는 고객과의 계약으로 회계 처리한다.

- (1) 계약 당사자들이 계약을 (서면으로, 구두로, 그 밖의 사업 관행에 따라) 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 약속한다.
- (2) 이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별할 수 있다.
- (3) 이전할 재화나 용역의 지급조건을 식별할 수 있다.
- (4) 계약에 상업적 실질이 있다(계약의 결과로 기업의 미래 현금흐름의 위험, 시기, 금액이 변동될 것으로 예상된다).

[신 기준서 문단 47]

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

2) 정산금액의 상대방인 고객 특정되지 않음

원료비와 공급비 정산금액은 차기 연도의 요금에 정산단가로 반영되어 차기 연도에 천연가스 인도시점에 매출로 인식된다. 당기말에 정산금액이 각 고객사별로 확정되지 않으므로 이를 부담해야 할 거래처와 실제로 부담하는 차기 거래처가 다를 수 있다. 이에 따라 정산금액의 상대방인 고객이 불명확하므로 계약이 식별되지 않는다.

3) 대가의 회수가능성-지급할 의도 미 존재

고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높아야 하며, 대가의 회수 가능성이 높은지를 평가할 때에는 지급기일에 고객이 대가(금액)를 지급할 수 있는 능력과 지급할 의도만을 고려해야 한다. 그러나 고객은 정산금액을 채무로 고려하지 않으므로 지급기일에 지급할 의도가 존재하지 않으며 이에 따라 정산금액에 대한 계약은 식별되지 않는다.

[신 기준서 문단 9]

다음 기준을 모두 충족하는 때에만, 이 기준서의 적용범위에 포함되는 고객과의 계약으로 회계 처리한다.

(5) 고객에게 이전할 재화나 용역에 대하여 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수 가능성이 높다. 대가의 회수 가능성이 높은지를 평가할 때에는 지금 기일에 고객이 대가(금액)를 지급할 수 있는 능력과 지급할 의도만을 고려한다.

따라서 정산분은 고객과의 계약으로 볼 수 없으며, 이에 따라 신 기준서 도입에 따른 회계처리 차이는 발생하지 않는 것으로 판단된다.

나. 종류부문 수행의무의 식별**(1) 이슈 및 현황**

국내로 도입된 천연가스는 일반적으로 공급계약 기간이 장기간이나 실제로 고객과 매월 검침물량에 대해 정산을 수행하고 있음에 따라 전체 계약단위 기간의 수행의무를 하나의 수행의무로 인식해야 할 지 혹은 각 월별 공급 건 별로 수행의무로 인식되어야 할 지에 대한 검토가 필요하다. 실질적인 물량 공급단위와 판매가격은 매월 말 검침을 바탕으로 익월말일까지 확정청구를 통해서 결정되고 있다.

(2) 검토내역

신 기준서 문단 22에서는 다음과 같이 실질적으로 서로 같고, 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'을 하나의 수행의무로 식별하도록 하고 있다.

[신 기준서 문단 22]

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

(3) 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 묶음)

(4) 실질적으로 서로 같고 고객에게 이전하는 방식도 같은 '일련의 구별되는 재화나 용역'(문단 23 참조)

한편, 상기에 따라 '이전하는 방식도 같은지'에 대한 판단기준으로서 문단23에서는 다음과 같은 규정을 제시하고 있다.

[신 기준서 문단 23]

일련의 구별되는 재화나 용역이 다음 기준을 모두 충족하는 경우에는 고객에게 이전하는 방식이 같다.

- (3) 기업이 고객에게 이전하기로 약속한 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역이 문단 35의 기준, 즉 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준을 충족할 것이다.
- (4) 문단 39~40에 따라, 일련의 구별되는 재화나 용역에서 각 구별되는 재화나 용역을 고객에게 이전하는 수행의무의 진행률을 같은 방법을 사용하여 측정할 것이다.

문단23에 따라 재화나 용역이 고객에게 이전하는 방식이 같기 위해서는 각 개별 공급의무가 문단 35의 기준, 즉 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 기준을 충족해야 하고 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 충족요건을 다음과 같이 제시하고 있다.

[신 기준서 문단 35]

다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (4) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).
- (5) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 B5 참조).
- (6) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

신 기준서 문단35 (3)이 원유 및 가스 공급계약에 적용될 수 있다. 문단 35. (3)은 자산이 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 조건이므로 그 자산에 대한 통제를 누가 보유하고 있느냐의 관점에서 판단하여야 한다. 예를 들어 고객맞춤화된 자산은 기업자체에는 대체용도가 없으므로 실질적으로 고객이 통제하고 있으며, 고객이 통제하는 자산이므로, 지급청구권을 보유하는 경우 기업이 만드는 대로 기간에 걸쳐 수익을 인식한다는 개념이다. 신 기준서 문단36(3)에 따르면 대체용도의 유무에 대한 판단 시 1) 계약상 제약이 되는지 또는 2) 실무상 제한이 있는지를 고려하도록 요구한다.

계약상 제약이 있는지 여부는 계약상 다른 고객에게 판매하지 못하도록 하는 규정이 존재하거나, 다른 고객에게 판매 시 약정을 달성하지 못하는 경우 등으로 계약에 따른

사실관계를 기준으로 판단할 사항으로 자의적인 판단이 배제됩니다. 실무상 제한이 있는지 여부는 다른 용도로 판매 시 추가원가(재작업 원가 또는 먼 지역에 위치하여 자산을 다시 전환하는 데에 실무적인 제한 등)의 발생으로 유의적인(significant) 경제적 손실이 발생함에 따라 실무상 가능하지 않은 경우로써 유의적인 경제적 손실에 대한 판단이 필요한 문제다. 실무상 제한이 있는 경우, 즉 유의적인 추가원가의 소요나 유의적인 할인의 예로 고객맞춤화 된 (customized) 자산의 경우를 들고 있음을 볼 때 고객맞춤화 되지 않은 재화는 다른 용도로 사용 시 명백히 유의적인(significant) 추가원가(예: 일반적인 배송비를 유의적으로 초과하는 배송원가) 유의적인 경제적 손실이 발생한다고 보기 어려울 것으로 판단됩니다(BC 137에서 고객맞춤화 수준이 자산의 대체 용도가 있는지를 판단할 때 결정적인 요소가 되어서는 안 된다는 결론의 예로 계약상 제약이 있는지 여부를 규정하고 있음).

장기 원유 및 가스공급계약의 경우 공급되는 재화는 다른 고객도 범용적으로 사용가능한 것이므로 고객맞춤화된 자산으로 보기 어렵고, pipe line 등 전용공급시설을 이용하는 case라고 하더라도 다른 고객에게 판매 시 배송비용의 발생이 (기존 고객에게 판매하는 것이 경제적으로 유리하지만) 기준서에서 정의하는 유의적인 수준의 경제적 손실의 발생에 해당하지 않을 것으로 판단되므로 계약상 다른 용도로 사용(다른 고객에 판매 등)하는 것에 대한 제약이 없다면, 대체 용도가 있는 것으로 판단할 수 있다. 따라서, 계약에 따라 공급되는 재화의 대체용도가 있는지 여부를 계약 상 제약이 있는지를 기준으로 판단해야 한다. 따라서 장기공급계약상 특정 광구에서 생산되는 모든 산출물(원유, 가스, 컨덴세이트 등)을 일정기간 동안 특정 고객에게 공급해야 한다면, 해당 광구에서 산출된 원유 등을 타 용도로 사용 혹은 판매 시 계약조건을 충족할 수 없으므로 계약상 제약이 있는 것으로 판단 할 수 있고, 이 경우 해당 광구에서의 산출물은 계약상 약정기간 동안에는 대체불가능한 자산이라고 판단 가능하다.

또한, 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권이 있는지에 대한 판단을 하면, 지급청구권의 존재여부는 자산을 "만든" 시점에 판단하는 것이 적절할 것이다.

[신 기준서 문단 BC143]

IASB와 FASB는 '지급청구권'이라는 용어는 예를 들면 보증금의 지급이나 기업의 불편, 이익의 상실에 대한 보상이 아니라, 기업이 지금까지 수행을 완료한 부분에 대하여 기업에 보상하는 지급을 말하려는 의도였다. 이는 **이 기준의 근본적인 목적은 고객을 위해 자산이 만들어지는 대로 기업이 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하고 있는지를 판단하기 위한 것이기 때문이다.** 따라서 합리적으로 행동하며 고객과의 계약 범위 밖에서 폭넓게 인정된 경제적 효익이 없다고 가정할 때, 기업이 계약의 이행과 관련된 원가를 보상받고 그 원가에 대한 수익을 포함하는 이윤을 받는 경우에만 기업은 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하기로 동의할 것이다.

또한 지급청구권이 계약상 명시적일 필요는 없으며, 기업이 수행의무를 이행하지 못한 사유를 제외한 다른 사유로 계약이 종료된 것을 가정하여 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 대가를 지급받을 수 있는 권리가 있는지 평가하는 것이다. 산업의 특성 상 광구에서 생산한 원유나 가스는 Pipe Line을 통해 계약상 규정된 Sales point에서 고객에게 직접(또는 FOB 기준의 선박에) 공급되며, 이에 따라 공급시점과 생산시점에 유의적인 차이가 없다. 이에 따라 생산시점("만든")과 공급시점 간의 지급청구권의 보유 여부는 실무적으로 차이가 없을 것이고, 공급시점에는 계약관계에 따라 지급청구권을 보유하고 있으므로 지급청구권은 일반적인 장기공급계약에서 존재하는 것으로 판단됩니다.

따라서, 장기원유 혹은 가스 공급계약 중 일정 기간 특정 고객에게 해당 광구에서 생산된 특정 산출물을 모두 이전해야 하는 경우라면 신 기준서 문단 35(3)의 조건을 만족하게 되며 이 경우 해당 장기공급계약을 하나의 식별가능한 수행의무로 보아야 한다. 이 경우 전체 약정된 공급물량 대비 실제 공급한 물량만큼을 산출법 혹은 투입법 중 적절한 방법을 사용하여 수익을 인식해야 한다.

다만, 신 기준서 문단 B16에서는 진행매출 적용 시 다음 기준을 만족할 경우 실무적 간편법을 적용하여 지급청구권이 발생한 금액만큼을 수익으로 인식할 수 있게 하고 있다.

[신 기준서 문단 B16]

B16 기업이 지금까지 수행을 완료한 정도가 고객에게 주는 가치에 직접 상응하는 금액을 고객에게서 받을 권리가 있다면(예: 기업이 제공한 용역 시간당 고정금액을 청구할 수 있는 용역계약), 기업은 청구권이 있는 금액으로 수익을 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

일반적으로 장기공급계약은 고객에게 제공한 산출물에 대응하여 지급청구권이 발생하므로 해당 금액을 수익으로 인식할 수 있다. 이는 기존 기준서상 허용된 보편적인 수익인식방법상 수익인식금액인 월별 인보이스 금액기준의 수익인식금액과 차이를 발생시키지 않으므로, 실무적으로는 기준 변경에 따른 회계처리 변경을 발생시키지 않을 것으로 판단된다.

다. 중류부문 운송용역의 구분

(1) 이슈 및 현황

천연가스공급업체의 배관망 및 공급설비를 이용한 재산한계점까지의 운송용역, 즉 고객이 관련 재화를 통제하기 전에 행한 운송용역이 주문처리 활동인지 재화의 공급과는 구별되는 별도의 수행의무를 구성하는 것인지에 대한 검토가 필요하다. 천연가스공급업은 일반적으로 단일의 재화(천연가스)를 공급하며, 재화를 고객의 재산한계점까지 운송하는 용역을 제공한다. 고객과의 계약 조건에 따라 운송 등의 업무를 수행한 경우 기존의 회계기준에 따라 이를 재화의 공급에 따른 주문 처리 활동으로 판단함에 따라 해당 운송 등의 업무를 별도의 수행의무로 식별하지 않는다. 재화에 대한 통제권은 재산 한계점을 기준으로 천연가스공급업체에서 고객에게 이전 된다.

(2) 검토내역

천연가스공급업체가 제공하는 재화의 경우 재화에 대한 통제가 고객에게 이전되기 이전에 운송용역이 제공된다. 따라서, 이는 재화의 공급에 따른 주문처리 활동으로 판단된다.

[신 기준서 문단 BC116S]

IASB와 FASB가 이 우려를 논의하였을 때, 위원들은 고객이 관련 재화를 통제하게 되기 전에 행한 운송 및 처리 활동은 주문 처리 활동임에 주목하였다. 그러나 재화의 통제가 고객에게 이전되었다면, 운송 및 처리 용역은 고객의 재화와 관련하여 제공되는 것이고, 이는 기업이 고객에게 용역을 제공하고 있다는 사실을 나타낼 수 있다.

천연가스 공급규정

제 17 조 (수급지점)

- ①공사와 수요자와의 가스수급이 이루어지는 지점(이하 “수급지점”이라 한다)은 배관공급의 경우에는 해당 계량기지의 거래용 계량기로 하며, 탱크로리 공급의 경우에는 가스공급시설과 가스사용시설의 접속점으로 한다.
- ②수급지점의 설치유형은 신설·증설·변경·추가보강으로 구분하며, 결정기준 및 공사비부담은 <별표1>의 “수급지점의 설치유형·결정기준·공사비부담”에 따른다.

제18조 (재산한계점)

- ①재산한계점은 공사의 가스공급시설과 수요자의 가스사용시설의 접속점으로 하며, 재산한계점의 접속은 공사가 시공한다.
- ②재산한계점을 기준으로 공사 및 수요자는 각 시설물의 유지보수관리, 안전점검 및 위험부담의 책임을 진다.

이에 따라 천연가스공급업체가 제공하는 운송용역이 별도의 수행의무로 식별되지 않으므로 재화의 공급 단일 수행의무로 계약상 식별되는 수행의무를 인식하고 현행과 동일한 회계처리를 수행한다.

[신 기준서 문단 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).

[신 기준서 문단 29]

고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속이 문단 27(2)에 따라 별도로 식별되는지를 파악할 때, 그 목적은 계약상 그 약속의 성격이 각 재화나 용역을 개별적으로 이전하는 것인지, 아니면 약속된 재화나 용역을 투입한 결합 품목(들)을 이전하는 것인지를 판단하는 것이다. 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 둘 이상의 약속을 별도로 식별해 낼 수 없음을 나타내는 요소에는 다음이 포함되지만, 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 기업은 해당 재화나 용역과 그 계약에서 약속한 다른 재화나 용역을 통합하는(이 통합으로 고객이 계약한 결합산출물(들)에 해당하는 재화나 용역의 묶음이 됨) 유의적인 용역을 제공한다. 다시 말해서, 기업은 고객이 특정한 결합산출물(들)을 생산하거나 인도하기 위한 투입물로서 그 재화나 용역을 사용하고 있다. 결합산출물(들)은 둘 이상의 단계, 구성요소, 단위를 포함할 수 있다.
- (2) (하나 이상의 해당 재화나 용역은 그 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역을 유의적으로 변형 또는 고객 맞춤화하거나, 계약에서 약속한 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 변형 또는 고객 맞춤화 된다.
- (3) 해당 재화나 용역은 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다. 다시 말해서 각 재화나 용역은 그 계약에서 하나 이상의 다른 재화나 용역에 의해 유의적으로 영향을 받는다. 예를 들면 어떤 경우에는 기업이 각 재화나 용역을 별개로 이전하여 그 약속을 이행할 수 없을 것이기 때문에 둘 이상의 재화나 용역은 서로 유의적으로 영향을 주고받는다.

라. 중류부문 보증의무의 구분 (수행의무 식별)**(1) 이슈 및 현황**

보증은 확신유형의 보증과 용역유형의 보증으로 구분가능하며, ① 고객이 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 있는 경우나 ② 통상적인 하자 보상 수준을 넘어 추가적인 보증을 하는 경우는 용역유형의 보증으로 구별된다. 이 경우 용역유형의 보증을 별도의 수행의무로 식별 하고 전체 거래가격을 각각의 수행의무에 배분해야 함. 이에 따라 회사가 고객에게 제공한 보증이 확신유형의 보증인지 용역유형의 보증인지에 대한 판단이 필

요하다.

일반적으로 공급계약상 품질보증 의무가 존재하며, 이러한 보증 성격의 의무조항에 대해 재화의 공급이라는 수행의무와는 별도의 추가적인 수행의무로 판단하고 있지 아니하며, 이로 인해 전체 거래대가를 별도로 배부하고 있지 아니하다.

(2) 검토내역

천연가스공급규정에는 물량 공급 및 품질 준수 관련 가스공급업체가 부담할 수 있는 의무사항을 제시하고 있다.

천연가스 수급계약서 상 가스공급업체의 보증은 고객에게 보증을 별도로 구매할 수 있는 선택권이 존재하지 않으며, 약속한 보증(또는 그 일부)이 합의된 규격에 제품이 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공하는 것이 아니다. 이에 따라 이 보증은 재화의 공급과는 구별되는 별도의 용역제공에 해당되지 않는다.

[신 기준서 부록]

B28

기업은 제품(재화든 용역이든)의 판매와 관련하여 (계약, 법률, 기업의 사업 관행에 따라) 보증을 제공하는 것이 일반적이다. 보증의 특성은 산업과 계약에 따라 상당히 다를 수 있다. 어떤 보증은 관련 제품이 합의된 규격에 부합하므로 당사자들이 의도한 대로 작동할 것이라는 확신을 고객에게 준다. 다른 보증은 제품이 합의된 규격에 부합한다는 확신에 더하여 고객에게 용역을 제공한다.

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 더하여 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.

단, 가스공급업체는 고객에 대해 공급하는 천연가스의 품질과 물량과 관련하여 준수해야 하는 의무사항이 존재하고 이와 관련하여 위약금 등을 부담할 수 있는 가능성이 존재한다. 신 기준서 문단 51에서는 단순히 대가의 할인 등과 관련하여 대가의 변동가능성

외에도 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 대가는 변동될 수 있음을 언급하고 있다.

[신 기준서 문단 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.

한편, 신 기준서의 문단 70에서는 고객에게 지급할 대가는 고객이 기업에 이전하는 구별되는 재화나 용역의 대가로 지급하는 것이 아니라면 그 대가는 수익에서 차감하여 회계처리 하도록 하고 있음.

[신 기준서 문단 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).

이에 따라 가스공급업체가 공급하는 천연가스의 물량과 품질에 대해 준수해야 하는 의무사항과 관련한 위약금 등의 지급액은 고객으로부터의 재화나 용역에 대한 대가가 아니기 때문에 수익에서 차감되어야 할 것이며, 변동대가에 해당될 것임. 결국 고객에게 지급할 손해배상액은 충당부채로 회계처리하기보다는 변동대가로서 매출액에서 차감 고려할 필요가 있을 것으로 판단되며, 동 사항 발생으로 인해 고객에게 지급할 손해 배상액이 예상되는 경우, 최선의 추정치를 매출액에서 차감하는 것을 고려해야 한다.

마. 하류부문 운송의무의 구분 (수행의무 식별)

(1) 이슈 및 현황

하류부문에서는 석유, 화학 및 윤활유 제품 등의 생산·판매를 영위하고 있으며 제품의 판매에서 발생한 수익은 다양한 무역조건으로 거래된다. 이 중 CIF, CFR 등 운송비를 포함하는 무역조건으로 체결된 계약이 존재한다. 신 기준서 적용시 운송비를 포함하는 무역조건으로 체결된 계약에서 (1)재화의 판매, (2)운송주선 용역이 구별되는 수행의무로 식별될 수 있다.

(2) 검토내역

고객과의 계약상 규정된 INCOTERMS에 따라, 하류부문의 업체가 고객에게 재화의 통제가 이전된 시점 이후에도 재화에 대한 운송의무를 부담하고 있다면 이는 별도로 식별 가능한 수행의무로 인식될 수 있다. 별도로 수행된 수행의무에 대해서는 거래가격을 수행의무별로 배부하여 해당 수행의무가 완료된 시점에 수익을 인식해야 한다. 다만, 하류부문의 업체는 해당 운송용역에 대하여 운송용역의 주선을 제공하는 경우도 있는데, 이 경우 운송용역에 대하여 하류부문의 업체가 본인으로써 활동하는지 신 기준서 문단 B34~38에 따라 판단하여 본인이 아닌 대리인으로 활동할 경우에는 순액으로 매출을 인식해야 한다.

3. 국내외기업 사례 비교

가. 국내기업

국내에서 Upstream 및 Mid-Downstream을 영위하고 있는 주요 관련 업체인 SK이노베이션, GS에너지, GS칼텍스, 포스코대우, 한국가스공사, 삼성물산, S-Oil, 현대오일뱅크, 롯데케미칼은 모두 신 기준서의 조기도입 없이, 2018년 1월 1일로 개시되는 재무제표부터 신 기준서를 적용하였다. 이에 해당 기업들의 2018년 반기보고서를 참고하여 주요 도입영향을 확인한 결과는 다음과 같다.

구분	SK이노베이션	GS칼텍스	롯데케미칼
산업	Upstream, Downstream	Downstream	Downstream
도입 효과	1) 운송용역의 수행의무 식별 2) 고객에게 지급하는 대가-대리점 처리/무상 자금대여	1) 운송용역의 수행의무 식별	2) 운송용역의 수행의무 식별

상기와 같이 Downstream을 영위하는 상기 회사들의 경우 운송용역의 수행의무를 별도로 식별한 것이 주된 영향으로 확인되었다. 이외 Upstream, Mid-Downstream을 영위하고 있는 한국가스공사, GS에너지, 포스코대우, 삼성물산의 경우 유의적인 영향이 없다고 공시하였으며, Downstream을 영위하고 있는 S-Oil, 현대오일뱅크도 유의적 영향이 없다고 공시하였다.

나. 해외기업

신 기준서는 앞서 설명한 바와 같이, US GAAP과의 회계처리 정합성을 고려하여 재정되었다. 따라서 US GAAP ASC606과 IFRS15를 2017년에 적용한 해외 Major 석유 및 가스기업의 2017년 Annual report상 공시된 주석을 참고하여 해외기업의 도입영향을 확인해보고자 한다.

구분	Shell	BP	Total SA
산업	Upstream, Downstream	Upstream, Downstream	Upstream, Downstream
기준	IFRS	IFRS	IFRS
예상이슈	유의적인 영향은 없을 것임 1) Take-or-pay 계약상 미수 행의무에 대한 변동대가 2) Joint operation계약 상 Underlift/Overlift회계처리 (*1)	유의적인 영향은 없을 것임. 1) Joint operation계약 상 Underlift/Overlift회계처리 (*1)	유의적인 영향은 없을 것임 1) Take-or-pay 계약상 미수 행의무에 대한 변동대가 2) Incoterms에 따른 운송수 행의무 식별 3) 본인 vs 대리인 구분 4) Excise taxes 5) 변동대가

구분	Enbridge	Williams Companies	Enterprise Midstream
산업	Midstream	Midstream	Midstream
기준	US GAAP	US GAAP	US GAAP
예상이슈	유의적인 영향은 없을 것임 1) 서비스제공시 필요자산의 취득보조금(Contributions in Aid of Construction)회계처리 변경 ^{(*)2} 2) 파이프라인 운송용역에 대한 수익인식방법 변경(Formula based method에서 기간에 따른 정액법으로)	유의적인 영향은 없을 것임 1) 비현금대가(가스)의 공정가치 측정 ^{(*)3} 2) 계약별 세부 수행의무 식별에 따른 수익인식금액/시기 변동	유의적인 영향은 없을 것임 1) 비현금대가(가스)의 공정가치 측정 ^{(*)3}

(*1) III.국내외 도입영향분석 1.국내기업의 상류부문에 대한 주된 영향분석 자. Lifting 거래 참조.

(*2) 기존에는 유형자산 차감계정으로 인식한 후 감가상각에 상응하는 금액을 비용차감으로 인식하였으나, 해당 서비스제공에 대한 수행의무 식별 후 수행의무 완료 비율에 따라 수익을 인식하는 것으로 회계처리 변경됨.

(*3) US GAAP ASC606상에는 비현금대가의 공정가치를 계약체결일에 인식하도록 하여 Midstream산업에서 해당 서비스제공으로 인해 수령하는 대가의 공정가치가 기존 회계기준상 측정시점에서 변경되었음.

IV. 맺음말

1. 새로운 기준서 도입으로 인한 영향

전 세계적으로 글로벌 기업들이 적용하고 있는 IFRS와 US GAAP간의 회계적 정합성 향상을 위하여 제정된 후, 2018년부터 국내 도입된 IFRS15는 수익의 인식시점과 금액에 대하여 세부적인 항목들을 고려하여 고객으로 부터의 수익을 인식하도록 하였다. “위험과 보상”의 이전에서 “통제”의 이전으로의 수익인식시점에 대한 정의를 변경하였고, 하나의 계약에서도 다수의 식별가능한 수행의무가 있다면 각각의 식별수행의무 별로 배부된 거래가격을 수행의무완료시점에 인식하도록 하였다. 이와 같은 수익인식기준의 변경으로 인하여, 국내외의 많은 기업들이 관련 영향분석을 사전에 수행하였으며, 이로 인한 변동 효과를 정확하게 반영하고자 노력하였다. 금융감독원에서는 수익인식기준의 변동으로 인한 혼란을 최소화 하기 위하여 사전에 재무제표에 대해서 신 기준서 적용으로 인한 변동

효과의 공시를 권고하였다.

이에 따라 국내 주요 석유 및 가스기업의 2017년 연차 사업보고서 및 2018년 반기 공시된 분기보고서상 주석으로 기재된 영향분석 효과에 따르면 국내 주요 석유 및 가스 기업들의 신 기준서 도입영향에 따른 재무적 효과는 유의적이지 않은 것으로 판단된다. 관련 기업들의 수익인식시점 및 인식금액은 유의적으로 변동되지 않으며, 현재와 같은 거래구조 및 계약형태상 기존의 회계처리가 적용될 수 있을 것으로 판단된다. 해외 기업의 사례를 통해서도 확인할 수 있듯 석유 및 가스산업에 대한 IFRS15 영향력이 현재로서는 제한적이라고 할 수 있다.

2. 향후 고려사항

현재 저유가 및 해외자원개발의 다수 실패사례로 국내Upstream산업은 과거에 비해 많이 위축된 상황이다. 그러나 석유 및 가스는 국가적으로 매우 중요한 에너지원으로써 해외자원개발을 통한 안정적 에너지공급원 확보는 국가경쟁력 및 국가안보와도 직결되어 있다. 따라서 과거의 실패사례를 분석하고 실패원인을 규명한 이후에는 다시 해외자원개발 관련 투자는 늘어날 가능성이 높다고 판단된다. 현재 확인된 바에 따르면 Upstream, Mid-Downstream, Downstream 공히 신 기준서와 관련한 유의적 변동은 없는 것으로 보이나, 다양한 형태의 Joint operation이 개발되고 있는 현 상황에서 새로운 계약 형태가 등장할 가능성은 낮지 않다.

이 경우, Joint operation으로 수행되는 경우가 대부분인 해외자원개발산업의 특성상 각 계약상 참여사들의 관계에서 고객을 명확히 식별하여, 해당 고객에게 계약서상의 약정된 재화의 통제가 이전되는 시점에 수익을 인식하여야 하며, Joint operation 참여자들간의 관계에서 고객이 발견되지 않는 경우에는 해당 계약은 신 기준서의 적용대상에서 제외되어야 한다. 또한 Joint operation 참여자들간의 비용분담으로 인하여 수취하는 금액에 대해서도 해당 금액이 수익으로 처리될 수 있는 것인지 명확히 확인하여야 할 것이다. 또한, 다양한 계약 형태에 근거한 적절한 수익인식 회계처리가 이루어지기 위해서 각 기업들은 계약형태별로 계약을 특성을 파악하고 핵심적 계약조건을 근거로 수익인식에 대한 회계처리와 금액측정이 이루어지기 위한 내부회계관리제도의 보완이 필요할 것으로 판단된다.

참고자료

- 한국회계기준원 홈페이지 '제정·개정현황'
- 한국채택국제회계기준 제1018호 '수익', 舊 기준
- 한국채택국제회계기준 제1111호 '공동약정'
- 한국채택국제회계기준 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'新 기준
- EY International GAAP 2018
- 천연가스공급규정
- 도시가스요금 원료비 연동제 시행지침
- SK이노베이션 2018 반기보고서
- GS칼텍스 2018 반기보고서
- GS에너지 2018 반기보고서
- 한국가스공사 2018 반기보고서
- 삼성물산 2018 반기보고서
- 롯데케미칼 2018 반기보고서
- 현대오일뱅크 2018 반기보고서
- S-Oil 2018 반기보고서
- 포스코대우 2018 반기보고서
- Total S.A. 2017 Annual Report
- BP Plc 2017 Annual Report
- Shell 2017 Annual Report
- Enbridge 2017 Annual Report
- Williams Companies 2017 Annual Report
- Enterprise Midstream 2017 Annual Report