

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

SAMIL | 삼일회계법인

고객과의 계약으로부터의 수익

최종기준서 확정 - 새로운 수익인식 모형의 이해

자동차산업 영향분석

No. 2014-01 부록
2014 년 6 월 18 일

목차:

개요.....	1
계약의 정의.....	2
별도이행의무에 대한 회계처리.....	5
거래가격의 결정과 배분.....	7
이행의무의 충족 시 수익의 인식.....	10
기타 고려사항.....	12

요약

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

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

개요

자동차 산업에 속한 기업 및 공급업체, 대리점, 주문자제품생산업체와 금융 관계회사들은 모든 현행의 IFRS 와 US GAAP 수익인식 지침의 대체에 따른 새로운 수익 기준서의 영향을 받을 것입니다. 자동차 산업에 속한 기업이 관심을 가져야 할 핵심 분야는 사전 제작활동(예를 들어, 사전 제작설계와 금형 계약), 판매장려금(현금 할인 등), 수량할인, 재구매약정, 제품보증, 계약원가와 리스계약에 대한 회계처리를 포함하고 있습니다.

자동차 산업의 부록은 새로운 기준이 자동차 산업에 가장 크게 영향을 미치거나 특별히 관심이 필요할 것으로 예상되는 분야에 대하여 논의하고 있습니다.

계약의 정의

새로운 기준서는 고객과의 계약에만 적용됩니다. 계약은 구속력이 있는 권리나 의무를 발생시키는 둘 또는 그 이상의 당사자들간의 약정입니다. 거래 당사자들간에 위약금이 없이 전혀 이행되지 않은 계약을 종료하는 일방적인 권리를 가진다면 계약은 존재 할 수 없습니다.

기업은 동일한 고객과 둘 또는 그 이상의 계약을 함께 회계처리 할 것인지 결정해야 합니다. 계약들을 함께 처리하는 것이 적합한 경우, 계약의 병합은 회계단위가 적절히 식별되고 모델이 적절히 적용되는데 도움이 됩니다. 예를 들어, 자동차 공급업체는 자동차 부품의 제작 전에 금형과 관련한 비용이 자주 발생합니다. 경우에 따라서, 공급업체는 자동차제조사에 판매할 목적으로(즉, 금형의 소유권이 자동차제조사가 보유하거나 향후 이전됨) 금형을 제작합니다. 다른 경우에는, 공급업체가 금형을 소유할 것입니다. 많은 경우 금형의 제조와 후속생산을 위한 별도의 계약이 존재합니다.

자동차산업에서 계약의 변경은 흔히 볼 수 있으며 인도될 재화의 수량 또는 사전에 약정된 가격의 변경을 포함하는 다양한 양식으로 발생합니다. 계약의 변경은 새로운 계약으로 회계처리 하거나 기존 계약과 함께 연계하여 회계처리 할 필요가 있습니다.

예를 들어, 기업이 새로운 계약의 협상과 관련하여 기존 계약에 대한 가격할인을 부담하는 경우는 드물지 않습니다. 기업은 가격할인이 이전의 계약의 변경인지, 아니면 새로운 계약과 관련된 것인지에 대하여 평가하여야 합니다. 아래 사례 3에서 소개된 것처럼, 기업은 새로운 계약의 일부분으로 가격할인을 회계처리하고, 새로운 계약의 이행의무를 충족함에 따라 관련 수익을 인식해야 할 수 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
계약의 병합 둘 또는 그 이상의 계약(고객과 관련된 당사자와의 계약을 포함하는 계약)이 동시에 혹은 거의 동시에 체결되고 다음 중 하나를 충족한다면 병합하여 하나의 계약으로 회계처리 합니다. • 계약이 하나의 상업적 목적으로 협상됨. • 한 계약의 대가 금액이 다른 계약의 가격이나 이행에 따라 결정됨. • 약정된 상품 또는 용역이 하나의 이행의무임.	특정 산업의 세분화된 지침(예를 들면, 건설업 회계)의 범위가 아닌 계약의 결합은 동일 또는 관련 기업과 동시에 일괄 협상되는 경우 요구됩니다.	특정 산업의 세분화된 지침(예를 들면, 건설계약)의 범위가 아닌 계약의 결합은 둘 또는 그 이상의 거래가 연결되고 결합이 거래의 상업적인 실질(즉, 경제)을 반영하기 위하여 필요한 경우에 요구됩니다.
계약의 변경 계약의 변경은 다음을 모두 충족 할 경우 별도의 계약처럼 회계처리 됩니다. • 변경은 별개의 재화나 용역에 대한 약정임. • 추가로 약정된 재화나 용역의 독립판매가격을 반영한 대가금액에 의해 계약의 가격이 증가함.	계약의 변경에 대한 명확한 회계처리 지침은 없습니다. 많은 기업은 계약의 변경이 명백하게 사전이행과 관련되어 있지 않다면 전진적으로 회계처리 합니다.	좌동

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
별도계약이 아닌 변경은 평가되고, 다음 둘 중 하나로써 회계 처리합니다. - 재화나 용역이 변경 전에 이전된 재화나 용역과 구별되는 경우, 기존계약의 종료와 새로운 계약의 개시 - 잔여재화나 용역이 구별되지 않고, 부분적으로만 충족된 단일 이행의무의 일부인 경우, 계약수익에 대한 누적효과를 일시에 인식	합의된 약정과 관련한 현금 불가능한 대가(예시: 가격 할인)는 일반적으로 별도 수익 가득 과정의 완성을 나타내지 않으며, 반환불가능한 선취수수료의 회계처리와 유사하게 이연되어야 합니다.	좌동

잠재적 영향:

계약의 식별이 어려울 것으로 예상되지는 않지만, 이 단계는 자동차산업에 변화를 초래할 수 있습니다. 어떤 계약(예를 들어 장기공급계약과 관련된 사전제작활동을 위한 계약)은 회계목적을 위해 단일의 계약으로서 일괄 고려될 필요가 있습니다 (둘 또는 그 이상의 이행의무와 거래가격을 분배하는 것에 대한 별도회계처리는 아래의 논의 참조). 계약의 결합은 현행의 회계처리와 비교하여 수익인식의 배분과 관행에 변화를 초래 할 수 있습니다.

계약의 변경을 별도계약으로 회계처리 하는 지에 대한 판단이 계속 요구될 것입니다. 새로운 기준서는 계약변경을 전진적으로 회계 처리할지 또는 누적차이의 해소를 위한 조정으로 회계처리 할지 여부에 대한 결정에 현행 IFRS 또는 US GAAP 보다 세부적인 지침을 제공합니다

사례 1 - 계약의 병합(금형과 생산을 위한 별도계약)

Facts: 공급자는 같은 주에 자동차제조사와 두 개의 계약을 체결하였습니다. 하나는 금형 제작, 다른 하나는 금형을 사용한 OEM 부품을 공급하는 것입니다. 공급계약 하에서 금형에 대한 법적 소유권은 부품 생산 이전에 자동차제조사에게로 이전됩니다. 그리고 공급자는 금형 제작원가는 별도의 대가로 보전 받습니다. 금형에 대한 지불은 금형이 완성되고 자동차제조사의 승인이 있어야 이루어집니다.

공급업체는 금형이 사용된 부품의 생산 계약과 금형의 제조 계약을 병합해야 합니까?

Discussion: 두 개의 계약이 거의 동시에 체결된 경우, 다음 3가지 중 하나라도 충족할 시에 공급업체는 두 개의 계약을 결합하는 것이 필요할 것입니다. (1) 단일의 상업목적으로 단일의 패키지로 협상되었거나, (2) 하나의 계약에 대한 대가가 다른 계약의 가격에 따라 결정되거나, 또는 (3) 두 개의 계약에서 약정된 재화가 하나의 이행의무인 경우. 이 사례에서 두 개의 계약이 하나의 상업목적(금형의 제조와 금형의 사용으로 생산된 관련 부품의 제공)으로 교섭되고 가격도 관련이 있음(금형에 대한 이익마진이 없음)을 설명하고 있습니다. 공급업체는 설명된 사실관계에 근거하여 두 개의 계약을 병합해야 합니다. 금형과 부품에 대한 생산이 단일이행의무인지에 대한 논의는 사례 5를 참조하시기 바랍니다.

사례 2 - 계약의 변경 (수량과 가격의 변경)

Facts: 공급업체와 자동차제조사와 사이에는 총 계약금액 C10,000, 즉, 단가 C10인 1,000개의 부품의 매출에 대한 무인수계약이 존재합니다. 자동차제조사는 600개의 부품을 구매하였으나, 이후에 기존의 1,000개뿐만 아니라 추가의 500개가 필요하다고 결정하였습니다. 두 거래당사자는 1,000개의 부품에서 1,500개로 수량의 변경 및 모든 생산되지 않은 단위의 가격을 C10에서 C7.50으로 변경하기로 협상하였습니다. 공급업체는 유사한 부품 판매에 있어 다른 자동차제조사에 비슷한 할인을 제공하지 않는다고 가정합니다.

계약변경이 기존 계약과 병합되거나 혹은 별도 계약으로 회계처리 되어야 할까요?

Discussion: 미인도된 단위는 인도된 단위와 구별되고 증가된 단위의 가격은 현행시장가격(위 사실관계에 의하여 암시된 대로)이 아닙니다. 그러므로, 변경은 기존 계약의 종료 및 새로운 계약의 체결로 회계처리 되어야 합니다. 변경은 600개의 인도된 단위가 900개의 미인도된 단위와 구분되므로 이 사례에서는 전진적으로 회계처리 됩니다. 공급업체는 각 부품의 통제를 자동차제조사에 인도한 만큼 단위당 C7.50의 수익을 인식합니다. 최초 600개의 부품의 판매에 대해 인식된 매출은 조정되지 않습니다.

사례 3 - 합의된 약정 (예상된 수량보다 적은 것을 보상하기 위한 고객 지급)

Facts: 공급업체와 자동차제조사 사이에 단위당 C10인 부품을 1년간 공급하는 계약이 존재합니다. 공급업체와 자동차제조사는 계약체결시점에 대략 1,000단위의 수량을 예상하였으나, 계약에는 최소 수량 조항이 포함되지 않았으며 자동차제조사는 공급업체에 어떤 추가적인 대가를 지급할 의무를 갖고 있지 않습니다. 계약이 종료된 시점에, 자동차제조사는 600개의 부품만을 구매하였으며 공급업체에 기대수량보다 낮은 수량에 대한 보전을 위하여 환불 불가능한 금액 C800을 지급하기로 동의하였습니다((예상된 부품 1,000개 - 판매된 부품 600개)*C2(기대이익마진)). 동시에, 공급업체는 자동차제조사가 900개의 부품을 다음 계약 기간 동안에 구매할 것이라는 기대에 기초하여 단위당 C10에 다음해에 부품을 공급하는 새로운 1년 계약을 체결하였습니다.

공급업체가 수령한 환불 불가능한 지급에 대하여 어떻게 회계처리 해야 할까요?

Discussion: 새로운 기준서의 계약 변경에 대한 회계처리가 유추 적용할 수 있는 합리적인 지침을 제공합니다. 만약 C800의 지급과 단위당 가격 C10이 900개의 단위에 대한 현행시장가격을 반영한다면, 새로운 합의는 새로운 계약으로 회계처리 되어야 합니다. 그렇지 않다면, 첫 번째 계약에 대한 C800의 지급을 고려할 때 두 번째 계약은 시장 가격으로 책정되지 않았기 때문에 계약변경의 지침 하에 별도계약이 될 수 없습니다. 그럼에도 불구하고 본래의 계약에서 판매된 단위와 새로운 계약의 단위가 구별된다는 점을 고려하면, 합의는 새로운 계약의 900개 부품에 대하여 전진적으로 회계처리 합니다. 그러므로, 이 경우에는 환불되지 않는 '손해보전' 해지급금액은 두 번째 계약에서 거래가격의 일부로 배분되어야 할 것입니다. 즉, $C10.89$ 의 수익((환불되지 않는 지급 C800 + (900개 부품 * C10))/ 예상된 부품 900개)이 두 번째 계약에 의해 생산된 각 부품의 통제가 자동차제조사에 인도된 만큼 인식되는 것입니다.

사례 4 - 계약 변경 (재화 또는 용역의 추가)

Facts: 자동차제조사는 최종 고객에 자동차를 판매하는 대리점에게 도움을 대리점에 차량 판매 시 무상수리 3년 프로모션을 함께 제공하고 있습니다. 이 프로모션은 대리점에 추가 비용 없이 모든 자동차에 적용됩니다. 이러한 대리점과의 거래는 자동차가 인도되었을 때 자동차의 통제가 대리점으로 이전되기 때문에 매출로 인식합니다.

추가적인 무상수리를 관측비로 처리해야 하는지 아니면 별도의 이행의무로 회계처리 해야 하는지? 인센티브가 공표된 후 대리점에 판매된 차량과 비교하여 현재 대리점이 재고로 보유한 차량에 대하여 별도의 회계처리가 요구되니까?

Discussion: 대리점에 대한 새로운 매출을 위한 계약의 일부분으로 포함된 무상수리는 이행의무이며 총거래가격의 일부분이 배분되어야 합니다.

대리점이 보유하고 있던 재고의 경우 자동차제조사가 추가적인 재화 또는 용역을 제공할 지 여부에 대한 대리점의 유효한 기대가 있었는지에 따라 회계처리가 달라질 것입니다. 추가적인 무상수리의 제공이 계약에 명시되어 있거나 자동차제조사의 이전 사업 관행 상 암묵적으로 제공되어 옴으로써, 자동차제조사와 대리점 사이의 기존 계약의 일부라면 무상수리의 제공은 이행의무에 해당합니다. 이것은 개별 사실과 상황에 근거한 질적 평가이며 다른 사실 관계에 기초해

다른 결론에 도달할 수도 있습니다. 예를 들면, 대리점이 무상수리를 처음으로, 제한적으로, 반복될 것이라는 예상 없이 제공받았다면 자동차제조사사는 대리점이 해당 항목 (무상수리와 같은)에 대하여 합리적인 예상이 없다고 결론을 내릴 것입니다.

별도의 이행의무에 대한 회계처리

이행의무를 식별하는 것과 분리하는 것의 목적은 이행 의무가 충족될 때(즉, 재화 또는 용역이 고객에게 인도될 때) 수익을 인식하는 것 입니다. 예를 들어, 자동차제조사사의 자동차 인도와 무상수리의 제공에 대한 합의는 분리가 필요할 수도 있습니다. 계약은 모든 이행의무가 식별됨을 확신하기 위해 평가되어야 합니다.

대리점에 자동차의 판매 후에 최종 사용자에게 판매하는데 도움을 주고자 자동차제조사가 제공하는 추가적인 인센티브는 흔히 발생합니다. 자동차제조사가 총 가격에 대한 변동 없이 재화 또는 용역을 합의에 포함한다면 추가적인 재화 또는 용역은 별도의 이행의무로 회계처리 될 것입니다. 추가적인 재화 또는 용역은 계약에 명시되거나 과거 경험에 기초하여 암묵적일 수 있습니다. 명시적 또는 암묵적으로 본래의 계약에 포함되지 않았던 추가적인 재화 또는 용역이 계약에 추가되었다면, 추가적인 재화 또는 용역은 영업 비용으로 회계처리 할 것입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
기업은 재화 또는 용역이 구분가능하며, 또는 일련의 재화 또는 용역이 동일하고 다음의 두 가지 요건을 충족하는 경우 이행의무를 별도로 회계처리 합니다. - 기업이 고객에게 계속적으로 인도하기로 약속한 일련의 구별된 재화 또는 용역은 일정 기간에 걸쳐 이행의무가 충족됨. - 고객에게 일련의 재화 또는 용역을 인도할 이행의무의 충족 정도를 측정하는데 하나의 방법을 이용함. 다음의 두 가지 요건을 충족한다면 재화 또는 용역은 구별 가능합니다. - 고객은 재화나 용역 그 자체로부터 또는 고객에게 쉽게 이용 가능한 다른 자원을 수반하여 효익을 얻을 수 있음. - 재화 또는 용역을 인도하는 기업의 약속이 계약내의 다른 약속과 분리될 수 있음.	건설업 회계처리의 적용범위에 해당하지 않는 다양한 산출물에 대한 합의는 합의된 산출물이 세분화된 요건을 만족한다면 별도의 회계 단위로 구분이 됩니다. 인도된 품목이 독립적으로 고객에게 가치가 있고 미인도된 품목이 인도될 가능성이 높으며 실질적으로 공급업체가 이를 통제 할 때 분리가 적절합니다.	별도로 식별 가능한 부분을 포함하는 거래의 경우, 거래의 실질을 반영하기 위하여 단일 계약의 별도로 식별 가능한 부분에 대한 수익인식 요건을 적용할 필요가 있습니다. 거래가 단일 요소 또는 다양한 요소인지를 결정함에 있어서 고객의 관점이 중요합니다.

잠재적 영향

별도의 이행의무를 나타내는 지표는 현행 IFRS와 US GAAP에서의 지침과 유사합니다. 그러나 새로운 기준에 따르면 자동차산업 기업은 더 많은 이행의무를 별도로 회계처리 하여야 할 것입니다. 이것은 현재 회계처리와 비교하였을 때 수익인식 시점에 영향을 줄 수 있습니다. 예를 들어 금형 제작과 부품 생산이 결합된 계약의 경우 금형 제작의 의무와 부품 생산 의무에 따라 별도의 회계처리가 필요할 것입니다. 기업은 각 이행 의무에 따라 독립적인 판매 가격을 사용하여 총 거래 가격을 배분해야 합니다. 서비스 요소가 포함된 품질보증 또한 새로운 기준에서는 현재의 기준과 비교하였을 때 보다 많은 이행의무를 야기합니다(제품품질보증 section 참조).

만약 구별이 된다면 재화 및 서비스 제공을 위한 계약에서의 명시적, 혹은 암묵적인 모든 약속은 이행의무입니다. 여기에는 고객이 재판매 또는 고객에게 제공할 수 있는 제품이나 서비스를 제공하는 것이 포함됩니다. 재화나 서비스를 제공하는 약속은 고객에게 현금을 지급하는 약속과는 다릅니다. 후자는 이행 의무가 아니며 별개의 재화나 서비스에 대해 지불하지 않는 한, 거래 가격의 감소로 회계 처리하고 있습니다.

사례5 - 이행의무의 식별 (금형과 제품 계약)

Facts: 공급자는 같은 주에 자동차제조사와 두 개의 계약을 체결하였습니다. 하나는 금형 제작, 다른 하나는 금형을 사용한 OEM 부품을 공급하는 것입니다. 공급계약 하에서는 금형에 대한 법적 소유권은 부품 생산 이전에 자동차제조사에게로 이전됩니다. 그리고 공급자는 금형 제작원가는 별도의 대금으로 보전 받습니다. 금형에 대한 대가는 금형이 완성되고 자동차제조사의 승인이 있어야 이루어집니다. 금형 제작 계약이 부품 생산 공급 계약과 병합되어야 한다고 가정합니다. 또한 공급자는 금형을 제작할 수 있고 금형이 제작된 후에 기존의 기계 및 장비와 함께 부품을 생산할 수 있는 능력을 갖춘 여러 업체 중 하나라고 가정합니다.

이 병합된 계약의 이행의무를 분리할 수 있을까요?

Discussion: 결론은 금형이 공급자에 의해 제조되는 부품생산으로부터 구별되는지 여부에 달려있습니다. 금형은 다음과 같이 공급업자가 생산하는 부품과 구별됩니다. (1) 고객(여기에서는 자동차제조사)이 자신이 소유하거나 아니면 쉽게 이용 가능한 다른 자원들과 함께 효익을 얻을 수 있다. (2) 금형은 부품 생산과 구별될 수 있다. 첫 번째의 경우 충족됩니다. 왜냐하면 금형과 부품은 다른 시점에 이전되며 자동차제조사는 금형을 다른 공급회사에게 제공하여 부품을 제조함으로써 효익을 얻을 수 있기 때문입니다.

금형과 이후 부품 생산은 구별될 것으로 보입니다. 왜냐하면 (1) 금형 개발은 부품생산과 통합되어 결합된 산출물을 생산하지 않으며, (2) 자동차제조사는 금형 구매와 관계없이 부품을 구매 혹은 구매하지 않을 수 있기 때문에 금형은 부품과 높은 상호 연관성을 갖고 있지 않습니다. 공급자는 각각의 재화(금형 및 개별 부품)에 대한 통제가 자동차제조사에게 이전되었을 때 수익을 인식해야 합니다.

사례6 - 개별 이행의무의 식별 (무상 유지보수)

Facts: 자동차제조사는 차량을 대리점에게 판매 후 3년 혹은 30,000km까지 무상 유지보수 조건으로 판매하고 있습니다. 유지보수는 자동차제조사의 독립적인 대리점에 의해 이루어집니다. 그리고 자동차제조사는 대리점에게 이전에 결정된 유지보수 발생 건당 일정 금액으로 보상합니다. 같은 지역에서 개인은 제3자로부터 이와 유사한 유지보수 서비스 계약을 구매할 수 있습니다.

유지보수 서비스는 자동차제조사의 분리된 이행 의무로 볼 수 있을까요?

Discussion: 대리점이 고객에게 제공할 수 있는 (무상유지보수와 같은) 부여된 권리는 자동차제조사사의 이행의무가 될 수 있습니다. 기업은 차량과 유지보수서비스가 구별되는지 (즉 고객은 유지보수와 별도로 차량으로부터 효익을 얻을 수 있는지) 그리고 별도로 식별할 수 있는지 결정할 필요가 있습니다. 차량과 유지보수서비스는 시장에서 별도로 판매되기 때문에 고객은 유지보수와 별도로 차량으로부터 효익을 얻을 수 있습니다. 그러므로 첫 번째 조건은 충족됩니다. 또한 재화나 서비스의 통합 또는 주문제작을 제공하지 않고, 차량은 유지보수와 밀접한 관계를 가지고 있지 않습니다(고객은 무상유지보수 없이 차를 구매할 수 있음). 그러므로 두 번째 조건 또한 충족합니다. 차량과 유지보수는 자동차제조사사의 구분되는 이행의무입니다.

위 예시에서의 무상유지보수는 차량과 함께 제공되는 다른 큰무상' 항목(위성 라디오 혹은 긴급출동서비스 등)과도 관련시킬 수 있습니다. 각각의 사실과 상황에 따라 다른 결론에 도달할 수도 있습니다.

거래가격의 결정과 배분

거래 가격은 기업이 고객에게 약정된 제품이나 서비스를 이전하면서 이에 대한 교환의 대가로 기업이 수취할 것으로 예상되는 대가입니다. 고객은 기업이 약속된 재화 혹은 서비스를 제공할 때 정해진 금액을 지불하기로 약속하기 때문에 대부분의 계약에서 거래 가격은 쉽게 확인 할 수 있습니다. (예를 들어 공급자가 자동차제조사에게 지정한 가격으로 부품을 판매하는 경우 부품이 전달되었을 때). 다른 계약에서 거래가격을 결정하는 것은 좀 더 복잡할 수 있습니다(예를 들어 시간이 지남에 따라 가격을 인상 혹은 인하하거나 수량에 따라 가격을 조정하기로 한 계약). 계약에 의해 이행의무에 배분된 거래가격은 고객(또는 고객으로부터 기업의 재화나 용역을 구매하는 제3자)에게 지급하여야 하는 대가와 화폐의 시간가치에 영향을 받습니다.

자동차제조사와 공급자는 일반적으로 다양한 형태의 고객 인센티브를 제공합니다. 자동차제조사에 의해 제공된 현금 리베이트이고 또 다른 하나는 공급자에 의해 제공된 수량할인이 그 예로서, 이로 인해 거래가격은 감소합니다..

만약 수익 추정 금액의 변경이 예상된다면 고정 및 변동가능대가로부터의 수익은 그 금액이 유의적으로 감소하지 않을 금액으로 제한됩니다. 수익은 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 경우에만 수익으로 인식합니다.

일단 금액이 결정되면, 계약상 별도의 이행의무에 배분됩니다. 기업은 지금보다 더 많은 이행의무에 대하여 별도의 회계처리를 해야만 할 것이며, 일부 자동차산업 기업들은 거래가격의 배분을 처음 적용하게 될 것입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
고객에게 지급할 대가 기업의 재화 및 서비스를 구매한 고객 혹은 제3자에게 지급된 대가 (예를 들면 현금 리베이트)는 (a) 거래가격의 감소 (b) 고객으로부터 수취한 재화 혹은 서비스에 대한 대가와 구별되어 지급, 혹은 (a)와 (b)의 혼합입니다. 만약 지급대가가 거래가격을 감소시킨다면 경영진은 다음 중 낮은 시점에 수익의 차감으로 인식합니다. 기업이 고객에게 약정된 재화나 용역의 이전에 대한 수익을 인식하는 시점	공급자로부터 고객에게 지급된 현금대가는 고객으로부터 식별 가능한 효익(재화 혹은 서비스)을 제공받지 않는 한 수익에서 차감합니다. 그러한 효익의 공정가치는 합리적인 방법으로 추정할 수 있습니다. 고객에게 제공된 판매 인센티브는 일반적으로 매출이 인식된 시점과 판매 인센티브가 제공된 시점 중 낮은 시점에 수익 차감으로 기록됩니다.	공급자로부터 고객에게 지급된 현금대가는 고객으로부터 재화 혹은 서비스를 구매하지 않는 한 수익에서 차감합니다. 고객에게 제공된 판매 인센티브는 일반적으로 매출이 인식된 시점과 판매 인센티브가 제공된 시점 중 낮은 시점에 수익 차감으로 기록됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
기업이 고객에게 대가를 지급하거나 지급하기로 약속한 시점(실제 지급이 미래사건에 따라 결정되는 경우 포함). 약속은 기업의 사업상 관행에 따라 이루어질 수 있습니다.		
거래가격의 배분 거래가격(후속적 변동 포함)은 각각의 이행의무에 따라 상대적 독립판매가격에 기초하여 배분합니다. 독립적 판매가격은 실제 판매가격이 관측 가능하지 않다면 추정되어야만 합니다. 가능한 추정방법은 원가에 합리적인 이윤을 가산하는 방법, 유사한 재화나 용역의 시장가격, 판매가격의 변동가능성이 매우 높을 경우 잔존가액접근법 등을 포함합니다. 만약 특정 조건을 충족한다면 기업은 할인 및 변동가능대가를 하나 혹은 하나 이상의 이행의무에 배분해야 합니다.	재화의 독립판매가격을 결정하는 것에는 체계가 있습니다. 이러한 체계에서는 가능하다면 공급자 고유의 객관적인 증거(VSOE)를 근거로 한 판매가격을 요구합니다. 만약 VSOE를 확보하기 어렵다면 제3자의 증빙(TPE)을 통해 결정하고, 둘 다 불가능하다면 판매가격을 추정합니다. 기업은 재화의 독립적인 판매가격을 결정하기 위해 이용되는 것들과 동일한 방식으로 판매가격에 대한 최선의 추정치를 산정해야 합니다. 추정의 방법은 규정되지 않습니다. 그러나 예시에는 원가에 합리적인 이윤을 가산하는 방법이 포함합니다.	거래가격은 상대적인 공정가치에 기반하여 단일계약 안에서의 여러 요소가 별도로 회계처리 될 때 개별 요소에 따라 배분되어야 합니다. 물품이 별도로 판매될 때 규칙적으로 청구되는 가격이 물품의 공정가치에 대한 최선의 증거입니다. 동시에 특정상황에서 원가에 합리적인 이윤을 가산하는 방법은 공정가치 추정 방법이 될 수 있습니다. 잔존가액접근법과 드문 상황에서 역잔존가액접근법도 대가를 배분하는 방법으로 허용됩니다.

잠재적 영향:

변동가능대가는 몇몇 형태를 가질 수 있습니다. 예를 들어 수량 인센티브와 같은 거래가격을 인하시키는 인센티브가 변동가능대가에 해당합니다. 새로운 기준서는 인센티브와 관련하여 현재의 IFRS와 유사하게 회계처리 하도록 요구합니다. 계약기간에 걸쳐 고객에게 제공될 것으로 예상되는 할인은 반드시 관련 경험에 기초하여 거래가격을 추정하는데 고려해야 합니다. 이것은 지금의 US GAAP과 비교하였을 때 할인을 일찍 인식하게 되는 결과를 가져옵니다. 변동가능대가 추정치의 후속적인 변동은 거래가격의 변동으로 회계처리 합니다.

기업은 특정 조건을 충족하는 경우 변동가능대가 추정의 변경을 하나 혹은 하나 이상의 구별된 재화나 용역에 배분할 수 있습니다. 이러한 조건들은 계약조건에 따라 변동가능대가가 특정 의무를 충족시키기 위한 기업의 노력과 관련된 것이어야 합니다. 그리고 그 배분은 새로운 기준에서의 배분원칙과 동일해야 합니다. 즉, 각각의 이행의무에 기업이 이행의무를 다하여 얻게 될 대가가 배분됩니다. 대부분의 상황에서 금액이 작거나 대가가 없다는 사실이 이행의무를 배분하지 않을 수 있는 조건에 해당하지 않습니다.

고객에 대한 지급대가(예: 자동차제조사가 유통망을 통해 최종 소비자에게 제공하는 현금 리베이트나 시장보다 낮은 이자율의 금융 제공)는 거래가격을 감소시키며 수익에서 차감됩니다. 약정된 지급대가는 계약에 명시되거나 기업이 속한 산업의 관행에 암묵적으로 존재합니다. 회사는 이 기준이 현금 리베이트 추정의 회계처리에 영향을 미칠 것인지에 대하여 현재의 관행을 검토해야 할 필요가 있습니다.

화폐의 시간가치 또한 현재와 비교하였을 때 수익인식의 시점과 분류에 영향을 미칠 수 있습니다. 예를 들어 고객이 별도로 구매할 수 있는 선택권이 있는 연장된 기간에 대한 품질보증이나 무상유지보수서비스에 대한 대가는 그 이행의무가 수년에 걸쳐 충족됨에 불구하고 일반적으로 최종 소비자에게 차량을 판매하였을 때 수명합니다.

기업은 이러한 선취하는 약정에 유의적인 금융요소가 포함되어 있는지 고려할 필요가 있습니다. 만약 유의적인 금융요소가 존재한다면 품질보증 혹은 무상유지보수 이행의무에 배분된 거래가격은 새로운 기준에서 이자수익과 같은 화폐의 시간가치가 반영되어야만 합니다. 일반적인 영업활동으로 이자수익이 발생하는 기업은 발생하는 이자수익을 수익금액에 포함하여 표시할 수 있습니다.

공급자와 자동차제조사사이의 금형 판매가격은 계약서에 별도로 명시된 대가(일반적으로 공급업체의 금형 제작원가)이거나 후속적으로 납품되는 부품가격에 포함됩니다. 새로운 기준에서는 금형 및 부품 계약이 병합된 경우 이행의무의 완료는 별도로 확정될지라도 상대적 독립판매가격의 비율로 금형과 부품 이행의무에 거래가격을 배분합니다. 새로운 기준에서는 금형과 관련된 계약형태와 관계없이 금형과 부품 공급 계약이 병합된 경우 총 거래가격의 일부는 금형 계약에 배분될 수 있습니다. 많은 금형 계약이 원가로 이루어지기 때문에 부품 판매대금에 포함된 마진의 일부가 금형에 배분되는 결과를 가져올 수 있습니다.

사례7- 변동가능대가(수량 할인)

Facts: 공급업체는 자동차제조사와 정해지지 않은 수량의 균일 부품을 공급하기로 계약하였습니다. 처음 1,000개까지는 각각 C100의 가격에, 1,000개를 초과한 부분에 대해서는 C50의 가격에 공급하기로 하였습니다. 처음 1000개의 가격은 공급수량이 1000개가 넘더라도 소급 적용되지 않습니다. 공급자는 자동차제조사가 최소한 부품을 1,000개 이상 구매할 것이라고 생각합니다. 최초 1,000개의 부품이 판매된 후, 공급자는 60%의 확률로 OEM이 200개를 추가 구매할 것이라고 생각하며, 30%의 확률로 500개, 10%의 확률로 700개를 추가 구매 할 것이라고 생각합니다. 이러한 공급자의 가정은 자동차제조사의 유사한 계약 경험, 자동차제조사와의 지속적인 관계, 자동차제조사의 생산계획을 바탕으로 합니다. 공급자는 받을 것으로 예상되는 수량의 확률가중 추정이 최선의 추정치로 수량을 추정하는 것보다 예측가능성이 있다고 생각합니다.

이때 공급자는 어떻게 거래가격을 결정할까요?

Discussion: 공급자는 수량이 변경될 가능성이 있는 계약 및 환경 안에서 예상되는 총 수량 할인을 거래가격 결정요소로 여깁니다. 공급자는 그러한 추정을 위한 합리적 근거를 가지고 있는 것으로 보입니다. 그러므로 해당 부품가격은 C87.31(총가중확률추정대가 C117,000/부품의 가중확률수량 1,340)으로 아래와 같이 결정됩니다.

가중확률대가

C110,000 $((1,000 \times C100) + (200 \times C50)) \times 60\%$ probability	C 66,000
C125,000 $((1,000 \times C100) + (500 \times C50) \times 30\%$ probability	C 37,500
C135,000 $((1,000 \times C100) + (700 \times C50) \times 10\%$ probability	C 13,500
총가중확률추정대가	<u>C 117,000</u>

가중확률 부품수량

1,200 components $\times 60\%$	720
1,500 components $\times 30\%$	450
1,700 components $\times 10\%$	<u>170</u>
총가중확률 부품수량	<u>1,340</u>

이 금액은 판매된 요소의 수량에 기초한 부품당 가격이 변동함에 따라 변동가능대가에 대한 새로운 기준에서의 제약이 적용됩니다. 공급자는 유사한 이행의무에 대한 예측 경험을 가지게 되므로, 판매수량의 추정이 변동될 경우, 중대한 수익 변동은 없을 것이라 생각합니다. 부품 구매수량 추정의 변동은 거래가격의 변동이 발생한 기간에 누적효과를 즉시 인식하는 방법으로 인식됩니다(변동가능대가의 변동은 거래가격의 변동처럼 회계처리 됨). 제시된 사실을 바탕으로 할 때, 총거래가격에 변동가능대가를 포함하는 것이 적절할 것입니다.

사례 8 - 거래가격의 배분 (추가적인 현금 인센티브)

Facts: 자동차제조사는 C40,000에 대리점에게 3년간 유지보수조건과 함께 차량을 판매합니다. 차량과 유지보수서비스의 독립적판매가격은 각각 C40,000과 C2,000입니다. 그러므로 이것은 거래가격이 C2,000만큼 할인된 것을 의미합니다. 대리점에게 차량을 판매한 후 대리점이 소매상에게 판매하기 이전, 자동차제조사는 대리점에게 판매하는 시점에 고려되지 않은 C500의 추가 현금 인센티브를 제공하기로 하였습니다. 결국, 거래가격은 C500만큼 감소하게 되는 결과를 가져옵니다(C40,000 → C39,500).

자동차제조사는 이러한 추가 인센티브를 어떻게 회계처리 해야 할까요? - 구체적으로, 충족되거나 충족되지 않은 이행의무 모두에게 배분할 것인지, 아니면 단지 충족되지 않은 이행의무에만 배분해야 하는 것인지?

Discussion: 리베이트는 변동가능대가이며 거래가격을 조정하는 것처럼 회계처리 합니다. 계약을 수정하지 않는 거래가격의 변동은 일반적으로 계약 개시시점과 동일한 기준으로 각각의 이행의무에 할당됩니다. 이것은 충족되거나 충족되지 않은 이행의무를 모두 포함합니다. 거래가격은 C39,500으로 하락하며, 두 이행의무의 상대적 독립판매가격을 사용하여 C500의 리베이트를 차량과 유지보수서비스에 각각 C476($C500 * 40,000 / 42,000$), C24($C500 * 2,000 / 42,000$)으로 배분합니다. 충족된 이행의무에 배분된 금액(이 경우, 차량)은 거래가격의 변동이 발생한 동 기간에 수익의 감소로 인식합니다.

일반적으로 자동차제조사와 대리점 사이에 리베이트 제공과 관련하여 (대리점에 차량을 판매하는 것과 관련이 있으므로) 특별한 조항이 없기 때문에 (상대적인 판매가격을 기준으로 차량과 유지보수서비스에 배분하지 않고) 추가적인 리베이트 전체를 오직 차량 판매에만 할당하는 것으로 결론 내리기는 어렵습니다.

이행의무의 충족 시 수익의 인식

현재의 지침에서 수익 인식은 주로 위험과 효익의 이전을 바탕으로 합니다. 새로운 기준 하에서 수익은 기업의 이행의무가 충족되었을 때 인식합니다. 이행의무의 충족은 재화 및 서비스에 대한 통제가 고객에게 이전되는 시점에 발생합니다. 통제는 특정시점 혹은 기간에 걸쳐 이전될 수 있습니다. 통제를 기반으로 한 기준의 변화는 기업이 수익을 인식할 때 보다 주의 깊은 평가가 요구될 것입니다. 수익인식시점은 재화 생산판매와 관련된 많은 자동차산업 계약에서의 현재 관행과 일치할 수 있으나 모든 계약, 특히 금형 계약, 엔지니어링, 연구개발 계약, 시제품 제작 계약 등에 동일할 것으로 가정할 수는 없습니다.

(소유권이 공급자로부터 자동차제조사로 이전되는)공급자와 자동차제조사와의 금형 및 시제품 판매 계약이 일반적이며 몇몇의 다른 형태를 가질 수도 있습니다. 공급자는 자동차제조사로부터 일괄 대가를 지급받을 수 있지만 반면에 다른 계약에서는 특정 단계가 충족되었을 때 주기적으로 지급 할 수도 있습니다. 공급자는 통제가 특정시점에 이전되는지, 아니면 기간에 걸쳐 이전되는지 결정하기 위해 계약상 조건을 평가해야 합니다.

통제가 특정시점에 이전되는 경우에, 새로운 기준은 통제의 이전시점을 결정하기 위한 지표를 제공합니다. 해당 지표는 다음을 포함합니다.

- 1) 기업은 지급 받을 현재의 권리를 보유하고 있음
 - 2) 고객은 법적 소유권을 가지고 있음
 - 3) 고객은 물리적 점유를 하고 있음
 - 4) 고객은 소유권에 따른 유의적인 위험과 보상을 보유함
 - 5) 고객이 자산을 수락하였음.
- 그 어떤 한 개의 요소도 독립적으로 결정적이지 않습니다.

잠재적 영향

새로운 기준서는 기업이 언제 재화나 용역에 대한 통제를 고객에게 이전하였는지 결정할 것을 요구합니다. 소유에 대한 위험과 보상의 이전이 아닌 통제의 이전을 기준으로 평가할 때 수익인식시점이 변경될 수 있습니다. 만약 일정기간에 걸쳐 통제가 이전되는 계약이라면 대부분 조기수익인식을 야기할 수 있습니다. 계약의 결합과 개별적인 이행의무를 기준으로 한 거래가격 배분의 결과 또한 조기수익인식을 초래할 수 있습니다. 예를 들어, 금형계약은 보통 마진 없이(즉, 공급업체의 원가를 보전 받는 형식) 가격이 책정되기도 합니다. 금형 및 부품계약이 병합되어 있다면, 각각의 계약은 별도로 이행의무로 고려되며, 부품 공급 계약에 대한 이익의 일부는 상대적 독립판매가격에 따른 배분의 일부로 금형에 배분됩니다.

사례 9 - 수익인식(일정 기간에 걸쳐 충족되는 이행의무)

Facts: 공급자가 (1) 자동차제조사에 맞게 금형을 제작하고 (2) 금형을 사용하는 부품을 자동차제조사에 공급하는 계약을 자동차제조사와 체결하였습니다. 금형과 부품공급계약은 별도로 이행의무이며 만약 자동차제조사가 계약을 종료하여 다른 자동차제조사가 금형에 대해 재작업을 수행하는 경우, 공급자는 유의적인 경제적 손실을 입을 가능성이 있습니다. (즉, 금형은 대체적인 용도가 없음) 만약 자동차제조사계약불이행이 아닌 다른 이유로 계약을 취소하는 경우, 자동차제조사는 공급자에게 금형을 제작하는데 필요한 비용에 제작 시점까지의 적절한 이윤을 포함한 금액을 보전해줄 계약상 의무를 부담합니다. 따라서 금형은 일정기간에 걸쳐 충족되는 이행의무로 판단할 수 있습니다.

그렇다면 금형과 관련된 수익은 어떻게 인식할까요?

Discussion: 위 사례에서, 공급자의 이행은 대체적인 용도가 있는 자산을 창출하지 아니하며 공급자는 발생한 비용에 적절한 이윤을 가산한 금액의 보전을 포함한 구속력 있는 지급청구권을 보유하고 있기 때문에, 금형에 대한 이행의무는 일정기간에 걸쳐 충족됩니다. 다른 계약의 경우 구속력 있는 지급청구권은 발생한 비용에 해당하는 보전만을 포함한 것일 수 있으며 이때에는 이 지침이 적용되지 않을 수 있습니다. 이러한 경우 기업은 일정기간에 걸쳐 이행의무가 충족되는지 판단하기 위해서 기업이 자산을 창출하거나 향상시키는 지와 고객이 창출된 자산을 통제하는지의 여부를 평가해야 합니다.

수익이 일정기간에 걸쳐 인식되는 경우 공급자는 계약이행에 대한 수익을 측정하기 위해 적절한 인식방법(투입 혹은 산출 기준법)을 선택해야 할 것 입니다. 생산량 기준과 같은 산출기준법은 재공품 및 완성되었으나 인도되지 않은 제품의 통제가 고객에게 있는 수익의 측정에 적합할 것입니다. 만약 투입과 재화나 용역에 대한 통제의 이전이 직접적인 관계가 있는 경우라면 투입기준법으로 수익을 인식하는 것이 더 적절할 수 있습니다.

사례 10 - 수익 인식(완성 시점에 통제가 이전되는 이행의무)

Facts: 아래를 제외하고 사례 9와 동일한 상황을 가정합니다.

- 금형은 다른 자동차제조사의 부품을 생산하는데 즉시 이용될 수 있기 때문에 자동차제조사는 계약종단에 따른 페널티의 지급 없이 계약을 언제든지 취소할 수 있음.
- 금형의 소유권(통제와 같다고 가정)은 완성 시점에 자동차제조사가 수락했을 때에만 이전됨.

공급자는 어떻게 수익을 인식해야 할까요?

Discussion: 위 사례의 경우, 금형은 대체적인 용도가 있으므로 재공품 단계에서는 금형에 대한 통제는 자동차제조사에 이전되지 않습니다. 또한 자동차제조사가 계약을 중단하는 경우에 공급업체는 해당 일자까지 완료된 이행의무(적절한 이윤을 가산할 수 있는 권리 포함)에 대해 강제할 수 있는 지급청구권을 보유하고 있지 않습니다. 따라서 수익은 금형이 완성되고 통제가 이전되었을 때 인식해야 합니다.

기타 고려사항

제품 보증

자동차산업에서는 품질보증을 제공하는 것이 일반적이다. 자동차제조사 및 공급자들은 통상 고객들에게 품질보증을 제공합니다. 공급자들은 일반적으로 특정기간 동안 보증을 제공하는 약정에 동의한 모든 고객에게 정형화된 보증을 제공합니다. 자동차제조사는 일반적으로 정해진 횟수 동안 혹은 특정 마일리지까지 정형화된 보증을 제공합니다. 자동차제조사는 일반적 보증제공과 더불어 연장된 기간에 대한 보증을 제공하거나, 특정서비스(유지보수 혹은 긴급출동서비스)를 추가적으로 제공하기도 합니다.

새로운 기준서는 고객이 별도로 구입할 수 있는 보증과 그렇지 않은 보증을 구별하고 있습니다. 기업들은 개별적으로 판매되지 않는 보증계약에 내재된 서비스요소를 개별 이행의무로 회계 처리할 필요가 있는지 판단해야 할 것입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
고객이 별도로 구입하는 것을 선택할 수 있는 품질보증은 별도의 이행의무를 발생시킵니다. 거래가격은 계약 시점에 각각의 이행의무에 배부됩니다. 제품이 약정된 사양을 만족한다는 약속으로서 고객이 별도로 구입할 수 있는 선택권을 갖고 있지 않은 품질보증은 판매시점에 관련비용과 부채를 인식합니다. 개별적으로 판매되지 않으나, 제품이 약정된 사양을 만족한다는 확신을 넘어 고객에게 특정한 서비스를 제공하는 품질보증이나 품질보증의 일부는 약정된 서비스에 대한 별도의 이행의무를 구성합니다. 표준 품질보증으로부터 그러한 서비스 요소를 합리적으로 식별할 수 없는 경우에는 두 요소를 단일의 이행의무로 처리하여야 합니다.	기업은 일반적으로 우발손실에 대한 지침에 따라 잠재적 결함에 대한 보증을 회계처리 합니다. 기업은 제품이 판매될 때 수익을 인식하면서 동시에 예상되는 보증비용을 인식 합니다. 개별적으로 가격이 책정된 연장 기간에 대한 품질보증 계약으로부터의 수익은 예상되는 계약기간 동안 이연하여 인식됩니다.	수익은 일반적으로 표준 품질보증과 함께 제품이 판매되는 시점에 인식하며, 기대보증비용에 대해 관련 충당부채를 인식합니다. 연장된 기간에 대하여 제공하는 보증과 함께 판매된 제품은 여러 요소가 포함된 계약으로 간주합니다. 각 보증서비스와 관련된 수익은 보증기간에 걸쳐 이연하여 인식합니다. 따라서 계약초기에는 비용을 인식하지 않습니다.

새로운 기준서의 품질보증 회계처리는 현행 실무와 유사합니다. 하지만 품질보증이 약정된 사양을 만족한다는 약속뿐만 아니라 추가적인 서비스를 제공하는 경우, 수익을 이연하는 결과를 가져올 수 있습니다. 예를 들어 기업은 제품에 포함된 보증에 서비스의 요소가 포함되어 있는지 아닌지 결정할 필요가 있으며, 서비스요소가 포함된 보증은 개별적인 이행의무로서 관련 수익은 서비스가 제공되는 기간 동안 이연해야 합니다.

위와 같은 지침은 개별적으로 가격이 존재하는 품질보증을 제공하는 기업에도 영향이 미칠 수 있습니다. 자동차에 대한 계약과 개별적인 가격이 존재하는 품질보증이 결합된 결합계약의 경우 품질보증의 계약서상 가격이 아닌 상대적인 독립판매가격 기준으로 수익금액을 배부하게 될 것입니다.

계약비용

자동차산업에 속한 기업은 디자인과 제품 개발, 금형 또는 OEM 구매가 불가능한 금형(즉, 공급자가 소유권을 가지고 있고 금형이 이행의무가 아닌 경우)을 제작하는 비용이 발생할 수 있습니다. 예를 들어 공급자는 장기 공급계약에 대한 기대를 갖고 금형 개발비용을 지출할 수 있습니다. 금형을 개발하기 전에 계약이 체결될 수도 있으나, 관련 비용이 발생한 이후에도 계약이 체결되지 않는 경우도 있습니다. 이러한 계약비용은 현행 IFRS와 US GAAP에서 발생시점에 비용처리 하거나 자본화하여 관련 수익과 대응하여 상각하여 인식합니다. 현행 회계처리는 지출한 비용의 성격과 공급자가 금형의 사용을 취소하지 못하게 하는 권리를 가지고 있는지, 혹은 공급자가 발생한 비용을 보전 받을 수 있는 권리를 가지고 있는지 등 거래의 성격에 따라 달라집니다.

새로운 기준서는 획득한 비용과 계약을 이행하기 위해 지출할 비용에 대한 지침을 포함하며 이로 인해 현행 실무회계처리가 변경될 수 있습니다. 새로운 기준서는 계약비용이 향후 보전될 것으로 기대되는 한 자산으로 인식해야 합니다. 실무적으로 계약비용은 상각기간이 1년 이하인 경우라면 발생시에 비용처리 할 수 있을 것입니다. 자본화된 계약비용은 관련된 재화나 용역에 대한 통제가 고객에게 이전되는 시점에 걸쳐 상각합니다. 새로운 기준서에서는(타기준서의 적용범위에 포함되지 않는 경우) 계약이행 관련 직접 비용이 미래의 이행의무를 충족시키기 위해 발생 혹은 증가하였고, 향후 보전될 것이 기대되지 않는 한 이러한 직접 비용은 일반적으로 발생시에 즉시 비용처리 합니다.

장기 공급계약을 위해 지출한 비용과 같이 제품 제작 전 활동과 관련된 비용은 현행 IFRS와 US GAAP에서보다 새로운 기준에서 더 많이 자본화될 것입니다.

금융 약정

많은 자동차제조사들은 대리점으로부터 차량을 리스하거나 구매하는 고객들을 위한 잠재적인 재정적 원천으로서 금융을 제공하는 관련회사를 보유하고 있습니다. 대리점과 고객 사이에 자동차 리스계약을 맺는 경우, 대리점은 차량을 구매하거나 자동차제조사와 관련된 금융회사 혹은 제3의 금융기관을 통하여 리스를 제공받을 것입니다. 대리점에 판매된 차량이 자동차제조사의 금융회사에 의해 재구매 될 때, 자동차제조사는 특히 현행 US GAAP하에서 차량의 최초 판매에 대한 수익을 인식하기 위해 자동차가 언제 대리점에 이전되는지 결정해야 합니다. 자동차제조사는 차량 리스계약이 제3의 금융기관을 통해 판매된 경우 최초 매출에 대한 수익을 인식할 때는 또 다른 요건을 충족해야 합니다. 이러한 특정 상황에 대해 IFRS는 규정하고 있지 않습니다. 다만 대리점 혹은 유통업자와 관련한 수익은 일반적으로 소유권에 대한 위험과 보상이 이전되는 때 인식됩니다.

자동차제조사는 일반적으로 현행기준과 같이 대리점에 판매하는 시점에 수익을 인식하게 됩니다. 자동차제조사와 제휴한 금융회사가 참여한 거래에서는 개정 기준으로 인해 수익인식시점이 유의적으로 변하지는 않을 것입니다. 이는 새로운 기준서가 통제가 이전될 때 그리고 현행 지침의 특정 기준에 부합하는 거래라면, 통제가 이전된 것으로 간주할 수 있을 때 수익을 인식할 것을 요구하고 있기 때문입니다. 새로운 기준서는 대리점의 판매가 제3의 금융기관에 의해 이루어지고, 잔존가치보증과 같은 다른 약정이 부과되어 현행 US GAAP기준의 수익인식 요건을 충족하지 못하는 자동차제조사의 경우 수익인식시점을 앞당길 수 있습니다. IFRS에서는 두 상황 모두 수익인식시점이 유의적으로 변화하지 않습니다.

재구매옵션과 잔존가치보증

자동차제조사는 계약상 풋옵션 혹은 잔존가치보증을 제공하는 형태로 자동차를 판매합니다(예를 들면 임대자동차회사). 이러한 옵션은 일반적으로 고객이 자동차를 처분할 때 잔존가치에 대해 보증하는 형태로 제공됩니다. 이는 통상 두 가지의 경우로 나누어볼 수 있습니다. (a) 자동차제조사는 보증된 금액으로 차량을 재취득함. (b) 자동차제조사는 고객에게 자동차의 처분금액과 최소보증재판매가격이 불일치 하는 경우 그 차액을 보전해 줌. 현행 US GAAP은 이러한 계약들에 대해 리스와 같은 회계처리를 할 것을 요구합니다. IFRS는 이러한 계약의 회계처리방법에 대해 관련 지침을 포함하고 있지 않습니다.

새로운 지침에서는 재구매옵션을 포함한 계약은 고객이 자동차제조사에 재구매청구권을 가지고 있고 그 권리를 행사할 유의적인 경제적 유인이 존재할 때 리스와 같이 회계처리 될 것입니다. 고객이 재구매청구권을 행사할 유의적 경제적 유인을 가지고 있는지 여부를 판단하기 위해서 기업은 재구매시점의 차량의 기대시장가치와 재구매가격의 관계, 그리고 청구권 만료시점까지의 기간과 같은 여러 가지 요소를 고려해야 합니다. 고객은 재구매시점의 시장가치가 재구매가격을 유의적으로 초과한다면 재구매청구권을 행사할 경제적 유인을 가지게 됩니다.

자동차제조사가 자동차의 처분금액과 최소보증재판매가치가 불일치하는 경우 해당 금액을 보전하는 형태의 계약은 고객에게 지불해야 할 부채를 인식해야 합니다. 이는 일반적으로 거래가격에서 차감될 것입니다.

반품

자동차산업에서 반품할 수 있는 권리가 제공되는 것은 일반적이며 매우 다양한 형태로 존재합니다. 재화가 반품될 것으로 예상된다면 수익을 인식해서는 안되며 기대환불금액에 대해 부채로 인식해야 합니다. 반품예상자산과 이에 따른 매출원가의 조정은 고객이 반품할 수 있는 권리와 관련된 환불부채와 함께 인식되어야 합니다. 이러한 자산은 최초에 판매되는 재고자산의 원가로 측정되고, 환불관련부채보다 클 수 없습니다. 동 자산은 매 보고기간마다 손상에 대한 평가가 필요합니다.

새로운 기준 하에서 반품에 대한 회계처리는 현행 IFRS와 US GAAP와 큰 차이는 없을 것입니다. 주요한 차이점은 환불부채와 반품예상자산이 총액기준으로 재무상태표에 반영된다는 점입니다. 회사는 새로운 기준서 하에서 반품의 가능성을 결정하는 방법으로 예측 가능하다는 가정 하에 가중확률추정이나 최선의 추정치를 사용할 수 있습니다.

삼일회계법인 산업별 전문가그룹 – 자동차산업

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

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

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

문상철 전무

Phone: (02) 709-0625

Email: scmoon@samil.com

이범탁 상무

Phone: (02) 709-0597

Email: btleee@samil.com

강상호 상무

Phone: (02) 709-0345

Email: sahokang@samil.com

한종엽 상무

Phone: (02) 3781-9598

Email: jyhan@samil.com

오병일 상무

Phone: (02) 709-0645

Email: bio@samil.com