

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

SAMIL | 삼일회계법인

고객과의 계약으로부터의 수익

최종 기준서 확정 - 새로운 수익인식 모형의 이해

소매유통업 영향분석

No. 2014-01 부록

2014년 6월 18일

목차:

배경	1
반품 권리	2
Sell-through approach/ 위탁판매 약정	3
FOB synthetic destination shipping	5
고객 인센티브	6
고객충성제도	10
상품권.....	11
라이선스 및 로열티	12
품질보증	15

요약

5월 28일 IASB와 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 소매유통업을 영위하는 기업이 새로운 기준을 도입함에 있어서 유의적인 과제가 될 항목들을 집중 조명합니다.

배경

과거에, 소매·유통업 수익인식 회계처리는 US GAAP하의 여러 문건 및 IFRS하의 수익인식기준서 및 관련 해석서를 따랐습니다. 새로운 수익인식기준서는 수익인식의 새 모형을 제시하며, 이는 소매·유통업 일부 분야에는 광범위한 영향을 주지 않을 수도 있으나 특정 분야에서는 유의적인 영향이 발생할 수 있습니다. 특히 US GAAP에 따른 재무제표 작성자의 경우, 예를 들면 고객 인센티브 및 고객충성제도를 포함한 제품기반 판매 거래의 특정 측면에 영향을 미칠 수 있습니다.

소매·유통업에서 약정은 보통 당사자 별로 독특하므로 새로운 기준서를 적용할 때에는 구체적인 사실과 상황을 면밀히 검토하여야 합니다.

반품권리

반품권리는 일반적으로 소매/유통업에서 허용되며 상품 진부화방지, 재고순환, 보상판매 협정, 또는 약정 종료와 함께 모든 상품을 반품할 권리 등의 형태가 있습니다.

이 중 일부 권리는 고객이나 유통업자와의 계약에 명시되어 있을 수도 있고, 혹은 판매과정이나 과거의 관행상 내포될 수도 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
반품이 예상되는 상품에 대해서는 수익을 인식하지 않아야 하며, 예상되는 고객 환불에 대해서는 부채를 인식하여야 합니다. 반품부채는 매 보고기간마다 변동사항을 반영하여야 합니다. 자산 및 상응하는 매출원가 조정은 반품부채가 정산될 때 상품을 환수하는 권리로 인식됩니다. 자산은 판매된 재고자산의 상품원가에서 예상되는 비용을 차감한 금액과 상품가치의 감소효과 금액으로 최초에 측정됩니다. 매 보고기간 말에 기대치의 변화에 따라 필요할 경우 자산을 재측정해야 합니다. 변동대가의 지침은 수익을 어느 정도 인식할 것인지를 결정하는데 적용됩니다. 기업들은 통제권이 이전된 경우 매출의 중요한 감소가 미래에 일어나지 않을 가능성이 매우 높은 경우에 수익을 인식할 것입니다. 동일한 종류, 질, 상태 및 가격의 다른 제품으로 교환하는 것은 반품으로 고려되지 않습니다. 결함이 있는 제품을 교환하는 것은 품질보증 지침에 따라 고려되어야 합니다.	수익은 미래의 반품이 합리적으로 측정 가능할 때 인식합니다. 반품은 매출에 대한 총당금 관련 과거의 경험을 바탕으로 측정합니다. 잠재적 반품을 측정할 수 없을 때는 반품권리가 소멸될 때까지 수익을 인식하지 않습니다.	과거의 경험 및 관련 증거를 바탕으로 반품 수준을 신뢰성 있게 추정 가능하다면 수익은 일반적으로 예상되는 반품수준에 대한 총당금을 제외한 순액으로 측정됩니다. 현행 IFRS는 예상되는 반품에 대한 재무상태표 회계처리를 특정하지 않고 있습니다.
잠재적인 영향: 새로운 수익인식 기준서 하의 반품 관련 회계처리는 IFRS 및 US GAAP 하의 현행 지침에서 크게 변하지는 않을 것입니다. 현재 반품을 합리적으로 추정할 수 없기 때문에 수익을 이연하고 있는 소매업을 영위하는 기업들이 있을 것입니다. 새로운 지침은 반품의 영향이 가중확률추정법과 최선치 추정치 방법 중 더 예측가능성이 높은 금액을 사용하여 측정할 것을 요구하고 있습니다. 불확실성이 해소되었을 때 유의적인 감소가 일어나지 않을 가능성이 매우 높은 경우에 수익에 포함된 대가를 받습니다. 이는 현재 지침보다 수익이 보다 일찍 인식되는 결과를 가져올 수 있습니다. 재무상태표에 예상되는 반품을 표시하는 현재의 관행은 다양합니다. 새로운 수익인식 기준서는 재무상태표에서 환불의무 및 반품 권리에 대한 자산을 총액주의로 표시할 것을 명시하고 있습니다.		

사례1 - 독립적 이행의무로서의 반품권리

Facts: 소매업을 영위하는 기업이 100개의 휴대폰을 각각 C100의 가격에 판매하고 있습니다. 휴대폰의 원가는 C50이며 180일의 반품권리를 보장하는 조건입니다. 소매업자는 과거의 판매 형태를 미루어 볼 때 10개의 휴대폰이 반품될 것으로 추정하였습니다. 추정치 계산시 소매업자는 기대가치방법을 사용하였으며 40% 확률로 8개, 45% 확률로 9개, 15% 확률로 18개의 휴대폰이 반품될 것이라고 추정하였습니다. 소매업자는 또한 이런 불확실성이 해소될 경우 유의적인 매출 취소의 발생가능성은 낮다고 결론지었습니다. 이 거래에서 소매업자는 수익과 예상되는 반품을 어떻게 기록해야 합니까?

Discussion: 판매 시, 매출 C9,000(C100 x 90개)와 매출원가 C4,500(C50 x 90개)이 인식됩니다. C500의 자산 (C50 x 10개)이 예상 반품 휴대폰에 대하여 인식되며 (재판매 가능한 상태로 반품된다고 가정), C1,000의 부채(C100 x 10개)가 환불의무에 대하여 인식됩니다. 환불가능성은 매 차기 보고기간 이후마다 평가됩니다. 추정치의 변경은 자산 및 부채에 대하여 조정되며 부채 조정은 매출에, 자산 조정은 매출원가에 대하여 기록됩니다.

Sell-through approach/위탁판매약정

Sell-through approach는 최종 소비자에게 팔리기 전까지는 수익을 인식하지 않는 중간판매상과의 약정이 있는 기업에 적용됩니다. 중간판매상은 팔리지 않은 상품을 반품하거나 장기재고를 회전시키거나 또는 가격 할인을 받을 수 있기 때문입니다. 결과적으로, 소유의 위험과 보상이 이전되지 않은 것입니다. 몇몇 기업은 구매자(딜러 또는 중간판매상)가 실물은 보관하지만 위험과 보상을 부담하지 않는 위탁판매약정을 사용하여 상품을 판매하고 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
수익은 재화나 용역이 고객에게 이전되었을 때 인식하여야 합니다. 고객이 재화나 용역에 대한 통제를 획득하게 되는 시점에 기업은 재화나 용역을 이전한 것입니다. 고객이 해당 자산의 사용을 지시할 수 있고 해당 재화와 용역으로부터의 효익을 획득할 수 있을 경우 재화와 용역에 대한 통제를 획득한 것입니다. 고객이 재화나 용역에 대한 통제를 획득하였는지에 대한 지표는 아래를 포함합니다: - 기업이 자산에 대하여 지급받을 현재 권리를 보유하고 있음. - 기업은 자산에 대한 법적 소유권을 이전하였음. - 기업은 자산에 대한 물리적 점유를 이전하였음. - 기업은 소유권에 따른 유의적인 위험과 보상을 고객에게 이전하였음. - 고객이 자산을 수락하였음.	Sell-through approach하에서 수익은 소유에 따른 위험과 보상이 최종 소비자에게 이전될 때 인식됩니다. 위탁판매자에게 위탁판매 약정에 따라 배송한 제품은 매출로 보지 않으며, 수익인식의 조건을 충족하지 않습니다. 수익인식의 다른 모든 조건을 충족했다고 가정한다면, 상당한 결손 위험, 소유에 따른 보상 및 자산에 대한 통제가 수탁자에게 이전될 때 수익을 인식하는 것이 적절합니다.	재화의 판매에 관한 계약은 일반적으로 아래의 조건이 충족되었을 경우 배송 완료시점에 수익을 인식합니다. - 소유에 따른 위험과 보상이 이전되었음. - 판매자는 재화의 소유권과 결부된 통상적인 수준의 관리상 관여를 하지 않을 뿐만 아니라 효과적인 통제를 하지도 않음. - 수익금액은 신뢰성 있게 측정가능함. - 경제적 효익의 유입가능성이 높음. - 발생한 원가를 신뢰성 있게 측정 가능함. Sell-through approach하에서 수익은 소유권에 따른 위험과 보상이 최종 소비자에게 이전되었을 때 인식됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
상품이 위탁상태라면 구매자가 물리적으로 소유는 했지만, 통제를 획득하지는 못한 것입니다. 기업은 위탁상태의 상품에 대해 수익을 인식할 수 없습니다. 위탁판매약정이 있다는 것을 보여주는 지표는 아래를 포함합니다: • 제품이 최종 소비자에게 판매되는 것과 같은 특정 사건이 발생할 때까지 판매자가 그 상품을 통제함. • 기업이 상품의 반환이나 반품을 요구할 수 있음. • 판매상은 상품에 대한 무조건적인 지불의무를 가지고 있지 않음.	잠재적인 영향: Sell-through approach 및 위탁판매약정에 의한 수익기준의 영향은 약정의 조건에 따라 달라집니다. 새로운 기준은 상품의 통제가 언제 구매자에게로 이전되는지와 관련한 판단을 요구하고 있습니다. 반품에 대한 권리가 포함된 계약조건이라 하더라도, 제3자에게 제품이 이전되었을 때가 아니라 상품에 대한 통제를 구매자나 중간판매상이 획득했을 때 수익을 인식합니다. 기대되는 반품이나 가격할인은 수익의 크기에 영향을 미치는 것이지, 수익을 인식하는 시점에 영향을 미치는 것이 아닙니다. 수익의 인식시기는 현재의 지침이 통제의 이전보다는 위험과 보상의 이전에 초점 맞추어져 있기 때문에 몇몇 기업에서 달라질 수 있습니다. 새로운 수익인식 기준서 하에서 위험과 보상의 이전이 통제가 이전되었는지에 대한 지표가 될 수는 있지만, 추가적인 지표들도 고려되어야 합니다. 만약 기업이 구매자나 중간판매상에게 제품의 반환을 요구할 수 있다면 통제는 구매자나 중간판매상에게 이전되지 않았을 것입니다; 그러므로, 수익은 오직 상품이 제3자에게 판매되었을 때에만 인식할 수 있습니다. 기업은 자산과 고객으로부터 지불 받은 금액을 계속 금융 부채로 인식해야 합니다.	위탁판매에서 이행이 이루어지지 않으면 수익도 인식하지 않습니다. 위탁 구매자가 판매자를 대신하여 제품을 판매할 것을 동의한다면 제3자에게 제품이 판매될 때까지 판매자는 수익을 인식해서는 안됩니다.

사례 2 - Sell-through approach를 이용한 중간판매상에 대한 재화 판매

Facts: 소비재를 판매하는 기업이 제품을 최종 소비자에게 공급하기 위하여 중간판매상 네트워크를 이용하고 있습니다. 중간판매상은 법적 소유권을 가지고 재화 수령 시 대금을 지불해야 하지만, 미판매된 제품이 계약기간 종료 시 반품될 수 있습니다. 최종 소비자에게 물건이 팔릴 경우, 해당 기업은 더 이상 재화에 대한 의무가 없으며 중간판매상은 더 이상 반품권리를 가지지 않습니다. 이 기업은 언제 수익을 인식하여야 합니까?

Discussion: 수익은 상품에 대한 통제가 이전 되었을 때 인식하는데, 통제 이전에 대한 지표를 분석하여야 합니다. 중간판매상이 물리적으로 소유하고 있고, 법적 소유권, 자산에 대한 현재 지불의무, 상품의 반환여부에 대한 결정권을 가지고 있다면, 이는 모두 상품이 중간판매상에게 인도된 시점에 통제가 이전되었음을 의미하는 지표입니다. 중간판매상에게 통제가 이전되고 수익을 인식하였다면, 소비재기업은 기대되는 반품에 대한 부채도 인식해야 합니다.

주: 기업이 받는 대가가 고객에 대한 최종 판매가격(sell-through 가격) 또는 반품 수준에 좌우되고 통제가 이전되어 소매업자에게 이전될 때 수익이 인식된다면, 변동대가에 대한 지침이 적용될 것입니다.

사례 3 - 위탁에 의한 제품의 판매

Facts: 제조업자가 가사 용품을 소매업자에게 위탁방식으로 제공하고 있습니다. 소매업자는 최종소비자에게 판매될 때까지 제조업자에게 지불의무가 없고, 팔리지 않은 상품은 제조업자에게 반환할 수 있습니다. 제조업자는 제품이 소비자에게 판매될 때까지 법적 소유권을 계속 유지합니다. 판매가 일어나고 미판매 제품이 제조업자에게 반품되기 전까지 소매업자는 대금을 지불할 의무가 없습니다. 또한 제조업자는 고객에게 판매 전까지 제품을 회수하거나 미판매 제품을 다른 소매업자에게 이전할 수 있는 권리를 보유하고 있습니다. 소매업자가 고객에게 제품을 팔 경우, 제조업자는 제품에 대한 더 이상의 의무가 없으며, 소매업자 역시 더 이상의 반품 권리가 없습니다. 제조업자가 수익을 인식할 수 있는 것은 언제입니까?

Discussion: 제조업자는 소매업자에게 통제가 이전되었을 때 수익을 인식하여야 하며 이를 위해서는 통제의 이전에 관한 지표를 분석할 필요가 있습니다. 소매업자가 제품에 대한 물리적인 소유권을 가지고 있더라도 법적 소유권을 가진 것은 아니며, 제조업자에게 무조건적인 지불의무가 없고 제품에 대한 재매입 권리를 유지합니다. 그러므로, 제품이 고객에게 판매되기 전까지 통제는 이전되지 않았고, 수익은 인식할 수 없습니다.

FOB synthetic destination shipping

소비재 기업은 판매계약이 **FOB** 선적지 기준의 선적조건에 따른 경우에 고객이 선적시점에 통제를 획득함에도 불구하고 반품이나 결손, 파손된 제품에 대한 보상을 관행적으로 보장하고 있습니다. 이런 경우, 고객은 선적조건이 **FOB** 도착지 조건일 때와 같은 상황입니다. 현재 지침 하에서 선적시점에는 소유에 따른 상당한 위험과 보상이 고객에게 이전되지 않았으므로 고객이 제품을 받았을 때 수익을 인식합니다. 새로운 기준서의 통제기반 모형 하에서 수익인식시기는 변동될 수 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
수익은 Sell-through 접근법에서 기술된 것처럼 재화나 용역이 고객에게 이전되었을 때 인식되어야 합니다. 기업이 재화는 이전하였으나 선적조건에 따라서 결손이나 손상으로 인한 위험을 보유하고 있는 경우 아직 충족되지 않은 추가적인 이행의무가 존재함을 나타낼 수 있습니다. 이행의무는 '고객 인센티브' 부분에서 더 논의될 것입니다.	재화의 판매로 인한 수익은 판매자가 약정 조건에 따라 상당한 부분을 달성할 때(일반적으로 인도시점)까지는 인식되어서는 안됩니다. 소유에 따른 위험과 보상이 고객에게 사실상 이전되어야 합니다. 판매자가 배송 중에 결손 위험을 보상하는 관행이 있다면, 수익은 최종 고객에게 물품이 배송될 때까지 지연됩니다.	재화의 판매에 관한 계약은 Sell-through 접근법에서 기술된 바와 같이 인도 완료시점에 수익을 인식합니다. FOB synthetic destination 조건일 때 일반적으로 구매자에게 상품이 도착할 때 소유에 따른 위험과 보상이 이전되어 수익을 인식합니다.
잠재적인 영향: 새로운 수익인식 기준서 하에서 주안점이 위험과 보상의 이전에서 제품에 대한 통제로 옮겨감에 따라 수익인식 시점이 바뀔 수 있습니다. 통제가 이전되었는지에 대한 지표는 사실과 상황에 따라 적절히 평가되어야 합니다. 예를 들어, FOB 도착지 기준으로 배송되는 제품의 경우 법적 소유권은 배송이 완료될 때까지 이전되지 않습니다. 그러나, 고객이 해당 자산을 팔거나 배송 중에 다른 고객에게 배송되도록 지시할 수 있다면 통제는 선적될 때 이전될 수 있습니다. 경영진은 또한 선적 시에 통제가 이전될 경우, 선적조건이 추가적인 이행의무를 발생시키는 지 평가하여야 합니다. 이에 대한 예는 배송 중 손실 보전에 대한 위험이 될 수 있습니다. 법적 소유권의 이전, 해당 기업의 대금 지불을 받을 권리 및 고객의 물건을 팔거나 다른 고객에게 제공할 권리 등을 바탕으로 제품이 판매자의 장소를 떠날 때 해당 제품에 대한 통제는 이전되고 수익은 인식될 수 있지만, 배송 중 결손의 위험에 대해서 다른 이행 의무가 있을 수 있습니다.		

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
	경영진은 거래가격을 각 이행의무에 배분하여야 하며, 각 이행의무가 충족되었을 때 수익을 인식하여야 합니다. 이는 각각 다른 시점일 수 있습니다. 경영진은 각 거래의 관련 사실과 상황에 따라 이러한 약정의 영향을 고려하여야 합니다.	

사례4 - FOB synthetic destination 조건

Facts: 전자기기 제조회사가 평면 텔레비전을 소매업자에게 판매하는 계약을 체결했습니다. 납품조건은 **FOB** 선적지 기준이며 텔레비전이 운송회사에 양도되었을 때 법적인 소유권이 이전됩니다. 제3자인 운송회사가 텔레비전을 운송하기 위하여 사용됩니다. 과거의 영업 관행상 제조회사는 운송 중에 텔레비전이 손상되었을 경우 소매업자에게 추가비용 없이 교체품을 제공하고 있습니다.

소매업자는 운송 중에는 실물을 소유하지는 않으나 선적 시 법적 소유권은 가지므로, 텔레비전이 다른 고객에게 제공되도록 지시할 수 있습니다. 제조회사 또한 운송 중에는 텔레비전을 다른 고객에게 팔지 못하게 되어 있습니다. 이 제조회사가 운송 중 결손 위험에 대하여 별개의 이행의무를 가지고 있습니까?

Discussion: 제조회사는 두 개의 이행의무가 있다고 결론지을 수 있습니다: 첫째는 텔레비전에 대한 주문을 이행할 의무이며, 둘째는 과거의 영업 관행상 운송 중 결손 위험에 대한 보장 의무입니다. 제조회사는 선적시점에는 결손 위험에 관련된 이행 의무를 충족시킨 것이 아닙니다. 고객으로부터의 대가는 텔레비전과 결손 위험에 대한 보장 서비스로 배분되어야 합니다. 텔레비전에 대한 수익은 선적시점에 통제가 이전될 때 인식합니다. 손실 위험 보장 관련 수익은 제품이 운송되는 기간에 걸쳐 인식합니다.

고객 인센티브

소매유통업은 다양한 고객 인센티브를 제공합니다. 소매업자는 일반적으로 고객들에게 쿠폰, 판매시점 리베이트, 공짜 제품(하나를 사면 하나 무료), 가격 보호, 또는 가격 맞춤 제도를 제공합니다. 소비재 회사는 일반적으로 판매회사의 낮은 판매량을 보상해주기 위하여 판매량 리베이트 및 공동 광고 수당을 포함한 판매자 수당, 시장개발 수당, 가격인하 수당을 제공합니다. 소비재 회사는 또한 제품 배치, 슬로팅 수수료(아래 사례8 참조)를 소매업자에게 제공합니다. 현재는 다양한 지침이 적용되고 있으며, 이러한 인센티브에 대한 회계처리에 대해 다양한 관행이 있습니다.

고객 인센티브는 수익인식의 금액과 시기에 대해 몇몇 방식으로 영향을 줄 수 있습니다. 수익인식 시기에 영향을 줄 수 있는 추가적인 이행의무를 발생시킬 수 있고, 수익인식 금액에 영향을 줄 수 있는 거래 가격에 변동성을 줄 수도 있습니다. 새로운 수익인식 기준서는 이러한 분야에서 구체적인 지침을 제시합니다. 특히 변동대가에 대한 지침은 넓은 범위의 고객 인센티브에 적용될 것이며, 현재의 IFRS 및 US GAAP 하에서의 지침과는 다를 것입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
이행의무 수익기준은 계약상 약속된 모든 재화나 용역을 식별할 것과 각각의 재화나 용역에 대하여 개별적으로 이행의무를 측정할 것을 결정하도록 요구합니다. 이행의무는 고객에게 구별된 재화나 용역을 인도하는 계약 상 약속입니다. 재화나 용역은 다음 요건을 충족할 때 구별되고 계약상 다른 의무와는 별도로 식별 가능합니다. - 고객들은 재화나 용역에 대하여 개별적으로 또는 다른 자원과 함께 효익을 누릴 수 있어야 하고 - 그러한 재화나 용역은 계약상 분리 가능해야 합니다.	하기 기준은 여러 요소들이 분리하여 측정 가능할 때 고려됩니다. - 이전된 재화는 고객에게 독립적으로 가치를 지닙니다. - 만약 이전된 재화에 대하여 일반적인 반품조건이 존재하는 경우에는, 이전되지 않은 항목이 이전되거나 이행될 가능성이 높고 실질적으로 공급자의 통제하에 있습니다.	일반적으로 수익인식기준은 각 거래 별로 적용합니다. 상황에 따라 거래의 실질을 반영하기 위하여 단일의 거래를 식별가능한 요소들로 분리하기도 합니다. 식별가능한 항목이 독립적인 가치를 갖고 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면 분리하는 것이 적절합니다. 둘 이상의 거래가 서로 연계되어 경제적 효과가 일련의 거래 전체를 통해서만 파악되는 경우 그 거래 전체에 대하여 수익인식기준을 적용합니다.
추가적인 재화나 용역을 취득하는 조건 회사가 재화나 용역을 무료로 또는 저가로 양도하는 옵션을 고객에게 제고할 수 있습니다. 이러한 옵션에는 고객보상점수나 기타 판매 인센티브 및 할인이 해당하며, 계약을 체결하지 않았다면 획득할 수 없었던 중요한 권리를 고객에게 제공한다면 별도의 이행의무를 발생시킵니다. 회사는 옵션이 만료 되었을 때, 또는 추가적인 재화나 용역이 고객에게 이전되었을 때 옵션에 배분된 수익을 인식해야 합니다. 추가적인 재화나 용역을 획득하기 위한 하나의 옵션이 일반적으로 해당 재화나 용역에 대해 지급하는 가격범위 내에 있는 경우, 비록 옵션이 이전의 계약 때문에 행사될 수 있더라도 중요한 권리를 제공한 것은 아닙니다.	옵션이 실질적이라고 결정되었다면, 회사는 옵션이 중요한 추가할인을 제공하는지 평가해야 합니다. 만약 할인금액이 사소한 수준 이상인 경우, 계약 개시 시점에 약정대가의 일부를 이연해야 하는 추가적인 재화나 용역이 제공되었다고 가정합니다. 고객충성제도와 상품권은 따로 설명합니다.	인식기준은 각각의 거래에 따라 별도로 적용됩니다. (원 구매와 옵션에 따른 분리되는 구매) 그러나 특정상황에서 각각의 개별 거래로서, 거래의 실질을 반영하기 위하여 식별 가능한 구성요소들을 단일의 거래로 보아 인식요건을 적용할 필요가 있습니다. 만약 회사가 거래의 일부로서 미래에 할인된 가격에 재화나 용역을 제공하는 옵션을 부여한다면 회사는 그러한 옵션을 별도의 구성요소로 회계처리 하여야 합니다. 따라서 거래대가는 옵션과 당초 제공된 재화나 용역에 배분하여야 합니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
고객에 대한 지급 기업은 고객에게 약속한 재화나 용역을 제공하는 대가로 지급 받을 수 있을 것으로 기대되는 거래가격을 결정해야 합니다. 고객에게 지급할 대가는 만약 고객이 회사에게 제공되는 각각의 재화나 용역에 대한 것이 아니라면 거래금액의 감소로 회계처리 하여야 합니다. 변동대가 거래가격은 미래사건에 따른 변동 또는 우발적 대가요소를 포함하고 있습니다. 예를 들면 할인, 리베이트, 환불, 인센티브, 로열티 등이 있습니다. 변동대가는 합리적인 추정에 따라 예상가격 또는 가능성 있는 결과를 토대로 측정되어야 합니다. 변동대가는 불확실성이 해소되는 미래시점에 중요한 수익의 감소가 일어나지 않을 가능성이 매우 높은 금액을 거래금액에 포함합니다. 중요한 수익의 감소가 일어나지 않을 가능성이 매우 높은지 결정하기 위해서는 판단에 요구됩니다. 수익기준서는 이러한 감소가 발생할 수 있는 지표를 제공합니다.	고객들에게 제공되는 판매 장려금은 일반적으로 프로모션이 제공되는 시점 또는 공급업체의 관련된 판매가 이루어진 시점 중 낮은 시점에 매출의 감소로 기록합니다. 수량리베이트는 각 거래에서 고객이 진행에 따라 리베이트를 획득한 시점에 각각의 수익거래로 인식됩니다.	고객들에게 제공되는 판매 장려정책은 판매시점에 매출의 차감으로 기록합니다. 경영진은 수익을 측정하기 위하여 최선의 추정치를 이용하여야 합니다. 잠재적인 수량할인효과는 최초 판매시점에 고려됩니다. 수량할인에 따라 성사된 거래로부터의 매출은 추정 매출 수량과 예상할인을 고려하여 측정됩니다. 매출은 경영진이 예상되는 할인액을 신뢰성 있게 추정할 수 없다면 최대한의 할인액이 적용될 경우 받게 될 대가금액을 초과해선 안 됩니다.
	잠재적인 영향: 회사는 개별 계약에서 다른 이행의무를 식별하고 이러한 의무가 언제 어떻게 충족되는지 결정할 수 있는 프로세스가 필요합니다. 유통업자들은 종종 고객들에게 재화의 판매와 연계하여 미래시점에 무료로 또는 할인된 재화나 용역을 구매할 수 있는 권리를 제공합니다.(예컨대, 추가구매를 위한 쿠폰) 이러한 약정들은 일반적으로 추가적인 이행의무를 요구합니다. 고객들에 대한 지급은 현행 회계모델과 비슷하게 매출감소의 결과를 가져옵니다. 현행 회계모델에 대한 예외사항이 변경되어 회사가 교환의 대가로 특정 재화나 용역을 받았는지 고려합니다. 가격을 신뢰성 있게 측정할 수 없거나(IFRS) 고정되거나 확정될 수 없어(US GAAP) 현행 기준에 따라 수익인식을 이연한 회사는 수익인식기준에 의하여 중요하게 영향을 받을 수 있습니다. 가격이 고정된 상황에서 가격할인을 제공한 경험이 있는 경우 회사는 미래에 수익금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 최소한의 금액을 통제가 이전되는 시점에 수익으로 인식해야 합니다. 변동대가의 평가는 많은 경우에 판단을 요구합니다. 일부 회사는 모든 우발상황이 해결되기 전에 수익을 인식할 필요가 있습니다. 이는 현행 기준보다 이른 시점일 수 있습니다. 경영진은 시간이 흐를수록 경험이 축적됨에 따라 계속적으로 추정치를 모니터링 하는 새로운 프로세스를 도입할 필요가 있습니다.	

사례5 - 유통업자가 발행한 쿠폰

Facts: 유통업자가 고객에게 상품을 C100,000에 판매하였습니다. 동시에 90일 만기로 60% 할인된 가격에 제품을 구매할 수 있는 쿠폰을 발행하였습니다. 그리고 같은 기간 동안 유통업자는 프로모션의 일환으로써 모든 구매제품에 대하여 10%할인을 제공할 예정입니다. 유통업자는 쿠폰을 받은 고객들 중 75%정도가 해당 쿠폰을 사용할 것으로 예상하고 있습니다. 평균적으로 추가할인대상 제품을 C40,000 구입할 것으로 예상합니다. 이 때 유통업자는 어떻게 회계처리 할 것인가요?

Discussion: 유통업자가 해당 옵션을 별도의 이행의무로서 회계처리 해야 합니다. 이 기간(10%할인이 폭 넓게 제공됨) 동안 비슷한 고객집단에 대하여 제공되는 할인에 추가된 권리이므로 중요한 권리에 해당합니다. 옵션의 단독가격은 C15,000이고 이 값은 추가적으로 구매되는 상품의 평균 추정가격 C40,000에서 충분 할인율(50%)을 곱한 값에 발생확률(75%)을 반영한 값입니다. 상대적인 독립판매가격 기준으로 쿠폰에 배분된 거래가격은 행사(즉, 추가적인 상품의 구매 시)되거나 혹은 만료시기에 인식될 것입니다.

회사는 추정에 대한 경험에 따른 증거가 충분하지 않을 때 고객들이 쿠폰을 100% 사용할 것으로 가정해야 할지 고려해야 합니다.

사례6 - 제조업자가 발행한 쿠폰

Facts: 제조업자가 1,000박스의 세제를 박스 당 C10에 유통업체에게 판매하였습니다. 통제는 제품이 인도되었을 때 이전됩니다. 환불, 가격보호, 재고회전 및 비슷한 권리는 없습니다. 유통업자는 세제를 고객에게 C12씩 판매하며, 동시에 제조업자는 신문을 통하여 쿠폰을 발행하였습니다. 해당 쿠폰은 6개월 동안 유효하며 C1씩 할인하는 쿠폰입니다. 구매 시 고객이 해당쿠폰을 보여주면 할인해 주는 방식입니다. 유통업자가 해당 쿠폰을 제조업자에게 전달하고 쿠폰당 C1씩 보상받습니다. 기대가치 방법을 이용하여(제조업자가 수령할 대가에 대한 가장 예측가능성이 높은 방법이라고 결정함) 제조업자는 400개의 쿠폰이 회수될 것을 예상하였습니다. 제조업자는 최근 이와 비슷한 할인을 제공한 경험이 있습니다. 따라서 회사는 실제 쿠폰의 회수 결과 누적 수익 인식금액이 유의적으로 감소하지 않을 가능성이 매우 높다고 결론내렸습니다. 제조업자와 유통업자는 얼마나 수익을 인식하여야 할까요?

Discussion: 제조업자는 유통업자에게 세제를 판매할 때 C9,600의 수익 (C10,000 상환금보다 C400만큼 낮게 평가됨)을 인식할 것입니다. 반면 유통업자의 회계처리는 새로운 기준에 의하여 특별히 고려된 것은 없으나 제조업자에 의해 지급된 추가적인 대가가 일반적으로 유통업자에게 수익으로 계상되며 유통업자가 받을 대가의 공정가치는 C12가 됩니다. 이러한 논리에 따르면, 유통업자는 고객이 쿠폰을 제시하는 것과 상관없이 1박스 판매할 때마다 C12의 매출과 C10의 원가를 인식을 할 것입니다. 유통업자의 원가는 최초로 유통업자가 제조업자에게 지불한 금액이 됩니다.

사례7 - 무료 제품 리베이트

Facts: 공급업체는 박스당 C20에 골프공 3박스를 구매한 고객 중에서 기한 안에 신청서 또는 메일을 보내는 고객에게 1박스를 무료로 제공하는 프로모션을 진행 중입니다. 공급업체는 최근의 비슷한 프로모션의 경험을 이용하여 구매고객 중 80%의 고객이 프로모션을 신청할 것이라고 예상하였습니다. 이러한 상황에서 변동 가능한 물량에 대가를 어떻게 배분해야 할까요?

Discussion: 골프공 3박스의 구매는 4번째 박스를 무료로 받을 권리를 제공합니다. 이것은 분리된 이행의무로서 회계처리 하는 중요한 권리입니다. 거래가격은 행사할 것을 추정하여 고려한 상대적인 독립판매가격을 사용하여 중요권리에 분배됩니다. 따라서 옵션의 가치는 C16(C20 x 100% 할인 x 80% 예상행사)이 됩니다. 경영진은 거래가격의 C12.63(C60 x (C16/(C16 + C60)))를 무료제품리베이트에 배분합니다. 공급업체는 3박스의 골프공이 판매되었을 때(통제가 이전이 되었을 때) C47.37만큼 수익인식을 하고 C12.63만큼의 부채를 무료제품 청구시점 또는 유효기간까지 인식하게 됩니다. 만약 판매자가 예상되는 무료리베이트를 결정 할 수 없는 경우 경영진은 100%의 청구를 가정하고 부채를 인식합니다. 경영진은 C15(C60 x (C20 / (C20 + C60))) 만큼을 배분하고 제공 또는 유효기간 만료시점에 수익으로 인식합니다.

사례 8 – 슬로팅 수수료(Slotting Fees)

Facts: 생산자가 유통업자에게 물건을 C8백만에 팔았습니다. 생산자는 유통업자에게 C1 백만을 선불로 주며 호의적인 제품배치를 요청하였습니다. 생산자는 선불로 준 금액에 대하여 어떻게 회계처리 할까요? 유통업자는 어떻게 회계처리 할까요?

Discussion: 유통업체가 제공하는 제품 배치 용역은 분리해서 판매될 수 없으며, 생산자가 제품을 유통업자에게 판매하지 않고는 그 효익을 얻거나 권리를 획득할 수 없으므로 구별되지 않습니다. 생산자는 거래가격에서 C1백만 만큼 차감한 C7백만을 유통업자에게 제품의 통제가 이전되었을 때 수익으로 인식해야 합니다.

유통업자의 입장에서, 제품배치에 대한 C1백만의 선불금액은 명확한 이행의무의 충족을 위한 지불이 아니며 원가의 차감으로 인식해야 합니다.

사례 9 – 경쟁업체의 후속적인 가격인하에 대한 가격보호

Facts: 유통업자가 1월에 고객에게 C100을 받고 제품을 판매하였습니다. 향후 3개월동안 경쟁업체가 제시하는 판매가격이 유통업자보다 낮은 가격이라면 차액을 보상하기로 하였습니다. 유통업자는 최근 유사한 제품의 유사한 프로모션을 진행한 경험이 있습니다. 가중확률추정치에 기초하여, 유통업자는 고객에게 C5만큼을 환불할 것으로 예상하고 있습니다. 유통업자는 예상되는 환불을 어떻게 회계처리 하여야 합니까?

Discussion: 고객에게 환불이 예상되는 대가는 매출에서 제외하며 매출시점에 부채로 인식해야 합니다. 경영진은 최근의 경험에 근거하여 C95의 수익을 인식할 경우 유의적으로 수익이 감소할 가능성이 매우 높지 않을 것이라고 결론 내렸습니다. 따라서 유통업자는 C95만큼 수익으로 인식하고 C5만큼 부채를 인식합니다.

고객충성제도

유통업자는 종종 브랜드 충성도를 높이거나 인센티브로 인한 고객의 구매증진을 위하여 고객충성제도를 운영합니다. 고객이 재화나 용역을 구매할 때마다, 또는 다른 비슷한 상황이 발생할 때마다 유통업자는 고객에게 보상포인트를 제공합니다. 고객은 재화나 용역의 할인 또는 무료이용으로써 포인트를 사용할 수 있습니다. 포인트는 별도의 이행의무입니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
계약을 체결하지 않았다면 획득할 수 없었던 중요한 권리를 고객에게 제공하는 옵션은 별도의 이행의무를 발생시킵니다. 수익인식기준은 거래가격을 개별 이행의무에 배분하고 미래에 충족될 이행의무는 계약부채로 인식하도록 요구합니다.	실무적으로는 US GAAP하에서는 고객충성제도에 대한 다양한 회계처리가 있습니다. 두 가지의 모델을 제시하였는데 하나는 증분원가 (incremental cost accrual) 모형이고 하나는 복합요소수익 (multiple-element revenue) 모형입니다.	IFRS상 고객충성제도는 복합요소수익 (multiple-element revenue) 모형으로 인식합니다. 보상포인트의 공정가치에 기초하여 일부 수익의 경우 이연되고 보상포인트가 이행되거나 만료될 때 수익으로 인식합니다.
현재의 판매와 연관되어 부여되는 보상포인트는 고객이 미래에 받을 재화나 용역의 대가를 미리 지불하는 것입니다. 기업은 미래의 재화나 용역이 고객에게 제공되거나 옵션이 소멸하는 시점에 수익으로 인식하게 됩니다.	증분원가 모형에서는 최초 판매가 일어났을 때 수익을 인식하고 부채는 예상되는 비용을 추정하여 인식하는 것입니다. 복합요소수익 모형에서는 거래가격이 각 요소들이 제공되었을 때 재화나 용역 또는 보상포인트에 배분되고 각 요소가 이전될 때 수익으로 인식합니다. 증분원가 모형이 일반적으로 실무상 많이 쓰입니다.	수익은 재화나 용역과 고객보상포인트 (award credits)로 배분해서 인식하는데 배분할 때는 고객보상포인트(award credits)의 공정가치를 고려합니다. 공정가치의 측정은 매출과 관계없이 다른 구매자에게 제공되는 할인 및 예상되는 소멸을 고려합니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
기업은 미래에 재화나 용역이 이전되는 시점 또는 옵션이 만료되는 시점에 옵션에 대한 수익을 인식합니다.	잠재적인 영향: 새로운 수익인식기준서는 복합요소 수익 모형(multiple-element revenue)과 일관성이 있으나 US GAAP으로 보고하는 경우 IFRS에 비해 효과가 상당히 클 수 있습니다. 거래대금의 경우 상대적인 단독판매가격에 기초하여 제품과 고객보상점수에 배분합니다. 고객보상점수에 분배된 금액은 이행의무로서 인식이 되고, 수익은 의무가 이행되거나 기간이 만료되었을 때 인식합니다. 결과적으로 수익인식은 현재의 증분원가 모형 보다 대가의 일부가 늦게 인식되는 결과를 가져옵니다.	

사례 10 - 고객보상포인트

Facts: 유통업자는 고객보상의 일환으로 C1당 1포인트를 부여하는 고객충성제도를 시행하고 있습니다. 1포인트당 미래 구매 시 Co.1의 할인을 제공하며 현금으로 교환되지는 않습니다. 고객이 통상적인 가격으로 C1,000만큼의 상품을 구매 시 C100만큼의 재화나 용역의 구매가 가능한 1,000포인트를 지급받습니다. 이 때 유통업자는 포인트의 5%만큼 사용되지 않고 950포인트만큼 사용될 것이라고 예상합니다. 따라서 유통업자는 1포인트당 Co.095(Co.10에서 5%만큼 공제한 값)만큼을 독립판매가격으로 예상하였습니다. 거래대금을 제품과 포인트 사이에 어떻게 배분하여야 할까요?

Discussion: 유통업자는 포인트와 제품간 C1,000만큼의 거래를 다음과 같은 C95만큼의 포인트와 상품의 C1,000의 상대적인 독립판매가격에 기초하여 배분합니다:

제품	$C913 (C1,000 \times C1,000 / C1,095)$
포인트	$C 87 (C1,000 \times C95 / C1,095)$

제품에 배분된 거래가격은 상품의 소유권의 이전에 따라, 그리고 포인트에 대한 거래가격은 포인트의 소멸 또는 행사 중 먼저 도달하는 시점에 인식됩니다. 사용되지 않고 소멸이 예상되는 포인트는 매 기간말에 재평가해야 합니다.

상품권

상품 상품권의 사용은 유통업계에서 일반적입니다. 상품 상품권은 일반적으로 현금으로 팔리고 특정 금액으로 고객에 의하여 미래 특정한 재화나 용역의 구매에 이용될 수 있습니다. 실효된 상품권의 금액은 일반적으로 소멸된 것으로 보며 결과적으로 유통업자에게 수익으로 인식되지만 인식시점은 관련 국가의 법적인 제약과 기대되는 고객의 행동에 따라 결정됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
고객이 상품권을 구매할 때, 그것은 미래에 제공될 재화나 용역의 선급금입니다. 판매자는 미래의 재화나 용역에 대한 이전의무를 가지고 있습니다. 판매자는 선급금에 대한 계약부채를 인식해야 하고 해당 의무를 충족한 시점에 부채를 제거하고 수익을 인식합니다.	상품권이 고객에게 팔렸을 때, 상품권에 대한 유통업자의 미래의무를 부채로 인식해야 합니다. 부채(그리고 수익의 인식)는 상품권이 사용될 때 제거됩니다. 현재 일반적으로 breakage(고객이 행사하지 않음으로 인한 권리의 소멸)에 관한 세 개의 회계모델이 인정되고 있는데, 이는 제도의 형태, 법적 요구사항 그리고 breakage를 추정할 수 있는 판매자의 능력에 달려 있습니다.	미래 의무이행에 대한 대가를 미리 지급받은 금액은 미래 관련된 이행이 이루어졌을 때만 수익이 인식됩니다. 즉, 상품권 판매로부터의 수익은 판매자가 상품권 행사에 따라 재화나 용역을 공급할 때 회계처리 됩니다. breakage에 관한 특정한 모델은 없습니다. US GAAP하의 모형은 IFRS하에서도 인정됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
예상되는 breakage(즉, 고객의 미행사된 권리)는 추정되어야 하고 고객에 의한 권리행사 비율에 따라 수익으로 인식되어야 합니다. 변동대가를 위한 지침이 breakage를 추정될 때 적용됩니다. 만약 회사가 breakage를 추정할 수 없을 때, 상품권 중 미사용에 따른 수익은 고객이 남아있는 권리의 행사가능성이 거의 없을 때 인식됩니다.	• 비례적 모형 – 행사함에 따라 인식 • 부채 모형 – 권리 소멸 시 인식 • 가능성 모형 – 보유자가 이행을 요구할 가능성이 거의 없을 때 인식 몰수법(escheat laws)이 적용되는 경우에는 판매자는 실효에 대한 수익인식을 할 수 없다. 비록 고객이 의무의 이행을 요구하지 않더라도 제3자에게 지불을 요구 받을 수 있기 때문이다.	
	잠재적인 영향: 현행 회계모형과 비슷하게 회사는 계속해서 거래에 따른 재화나 용역을 제공할 계약부채를 인식할 것입니다. 수익은 상품권이 행사되거나 고객의 상품권 행사가능성이 거의 없어질 때 인식됩니다. 새로운 기준의 breakage에 관한 구체적인 지침은 현존하는 실무의 다양성을 제거할 것입니다.	

사례 11 - 상품권/breakage

Facts: 고객이 유통업자로부터 C100의 상품권을 구매하였는데, 이 상품권은 구매일로부터 1년간 유효한 상품권입니다. 변동대가 기준 및 과거기간의 상품권 발행 기록을 이용하여, 유통업자는 C90만큼만 고객이 상품권을 사용하고 나머지 C10은 사용하지 않은 채로 소멸할 것이라고 예상하였습니다(10%의 미행사). 회사는 상품권이 만료되었을 때 고객이나 제3자에게 보고할 의무가 없습니다. C100에 대한 계약부채가 상품권의 판매 시 인식됩니다. 상품권 교환 시 수익인식 회계처리는 어떻게 해야 할까요?

Discussion: C1에 해당하는 상품권이 교환 되는 시점에 유통업자는 breakage에 대한 수익 Co.1을 가산하여 C1.1 ($C1.00 \times C100/C90$)을 수익으로 인식해야 합니다. 예를 들어, 고객이 상품권으로 C50의 제품을 구매한다면, 유통업자는 판매가격과 예상되는 breakage C5를 반영한 C55만큼 수익을 인식합니다.

라이선스 및 로열티

라이선스는 소매업과 소비재부문에 흔히 발생합니다. 많은 제품들에 라이선스에 따른 이미지나 이름이 포함되어 있습니다. 소비재 회사들은 다른 업체에 그들의 상표권을 라이선스 할 수도 있습니다. 수익인식 기준 하에서의 라이선스에 대한 회계처리는 현재의 회계처리와 비교했을 때 다를 수 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
라이선스는 일정 시점에 라이선스권리를 이전하거나, 기간에 걸쳐 기업의 지적재산권에 대한 접근을 허용 하는 약속입니다. 수익 인식 형태를 결정하는데 핵심적인 고려 사항은 라이선스가 고객에게 기업의 지적재산권에 대한 접근(access)을 허용하는 권리를 제공하는지 기업의 지적재산권을 사용(use)하는 권리를 제공하는지 여부입니다. 지적재산권에 대한 접근을 가능하게 하는 라이선스는 고객이 라이선스 기간 동안 기업의 지적재산권에 접근할 수 있도록 허용하는 것입니다. 지적재산권에 대하여 고객이 가지는 접근 권한은 라이선스 제공자의 행동에 따라 기간에 걸쳐 변경될 수 있습니다. 따라서, 고객은 라이선스가 최초로 이전된 시점부터 그 지적재산권의 모든 효익을 획득하고 이의 사용을 지시할 수 없습니다. 지적재산권을 사용하게 하는 라이선스는 고객에게 라이선스가 이전된 이후에는 변경되지 않는 지적재산권에 대한 권리를 고객이 사용하도록 하는 것입니다. 위원회는 지적재산권에 대한 접근 권리를 부여한 라이선스와 지적재산권을 사용할 수 있는 권리를 부여한 라이선스를 구별하기 위하여 세 가지 기준을 설립하였습니다. 이러한 기준을 모두 충족하는 라이선스는 지적재산권에 대한 접근을 허용하는 라이선스이며, 수익은 라이선스 기간에 걸쳐 인식하여야 합니다: - 라이선스제공자는 고객이 권리를 가지는 지적재산권에 중대한 영향을 미치는 활동을 수행합니다. - 라이선스에서 허용된 권리로 말미암아 고객이 지적재산권의 동으로 인한 영향(긍정, 부정 모두)에 직접적으로 노출됩니다. - 라이선스제공자의 활동은 고객에게 재화나 서비스를 제공하지 않습니다. —	대가는 라이선스에 할당되고, 수익은 수익이 획득하고 실현되었거나 실현 가능할 때 인식합니다. 수익은 일반적으로 라이선스의 성격 및 라이선스제공자가 부담하는 의무에 따라 초기에 또는 라이선스 기간 동안 발생합니다. 로열티 수익은 일반적으로 실현되었거나 실현 가능할 때 인식합니다.	라이선스 계약에 따라 수익은 이행되거나 수익이 가득될 때까지 인식할 수 없습니다. 해지불능계약에 따라 환불 불가능금액에 대한 권리의 양도는 라이선스이용자가 권리를 자유롭게 사용할 수 있게 하며, 라이선스제공자는 사실상 판매에 대한 더 이상의 의무를 부담하지 않게 됩니다. 확정된 라이선스 기간은 라이선스의 위험과 보상이 고객에게 이전되지 않았음을 의미하기 때문에, 수익은 라이선스 기간에 걸쳐 인식하여야 합니다. 그러나, 라이선스 수수료를 라이선스 기간에 걸쳐 인식할 것인지 초기에 모두 인식할 것인지를 결정하기 위하여 다음의 지표들을 고려하여야 합니다: • 일정한 사용료나 환급불능 보증금 수령 • 해지불능계약 • 라이선스이용자의 자유로운 라이선스 이용이 허용됨. • 라이선스제공자의 추가적인 의무 없음. 로열티는 관련 계약의 실질에 따라 발생 기준에 의하여 인식합니다.
잠재적인 영향: 라이선스에 대한 새로운 지침은 현재의 모형과 다르기 때문에, 수익 인식 시점은 현재 적용하고 있는 모형에 따라 변경될 수 있습니다. 회사는 라이선스가 계약 내 다른 상품이나 서비스와 구별되는지 여부를 결정하기 위하여 별개의 이행 의무에 대한 지침을 우선 고려하여야 합니다. 계약 내에서 구별되지 않는 라이선스는 별개의 이행의무를 식별하기 위하여 계약 내의 다른 상품이나 서비스와 결합됩니다. 수익은 이행의무가 충족 되었을 때 인식합니다. 라이선스 및 기타 이행의무를 포함하는 복잡한 계약은 라이선스를 별도로 회계 처리하여야 하는지 여부를 결정할 때 많은 주의를 기울여야 합니다. 별개의 라이선스에 대한 다음 단계는 수익이 라이선스 기간에 걸쳐서 인식되는 지적재산권에 대한 접근을 제공하는 라이선스인지, 통제가 사용자에게 이전되고 라이선스 기간이 시작되면 수익을 인식하는 지적재산권에 대한 사용 권리를 제공하는 라이선스인지 여부를 결정하는 것입니다. 라이선스제공자는 라이선스의 성격과 수익인식 시점을 결정하기 위하여 이전보다 훨씬 더 자세한 평가를 수행하여야 합니다.		

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
다음 요소들은 라이선스가 지적재산권에 대한 접근을 허용하는 것인지 권리를 이전하는 것인지를 결정할 때 고려해서는 안됩니다: • 시간적, 지리적, 또는 사용에 대한 제한들은 라이선스의 속성이며, 이행의무를 어떻게 만족시킬 것인지 정의하지는 않습니다. 예를 들어, 일정기간 제공된 라이선스는 계약에 따라 접근권리를 부여한 것이거나 사용권리를 부여한 것일 수 있습니다. • 라이선스제공자가 유효한 특허를 가지고 있으며, 특허권 침해로부터 인증 받은 지적재산권을 방어할 수 있다는 보증 (이러한 보증은 고객에게 라이선스 된 지적재산권의 가치를 보호함) 만약 라이선스 계약이 여러 항목에 대한 것이라면, 기업은 라이선스가 별도의 이행 의무인지 또는 다른 이행 의무와 결합해야 하는지 여부를 고려해야 합니다. 라이선스 계약에서 거래가격은 변동대가 즉, 로열티와 같은 미래 사건의 결과에 영향을 받을 수 있는 요소를 포함할 수 있습니다. 대부분의 경우, 변동대가는 불확실성이 해소되고 이미 인식된 금액 중 유의적인 수익금액이 감소하지 않을 가능성이 매우 높은 경우에 거래금액에 변동대가의 추정치를 포함하도록 하고 있습니다. 그러나 지적재산권의 라이선스에서 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에 대해서는 예외가 적용됩니다. 지적재산권의 라이선스에서 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티는 더 이상 변동 가능하지 않을 때 즉, 고객의 후속 판매 또는 사용이 발생하는 시점에 거래가격에 포함합니다. 이 예외사항은 지적재산권의 라이선스에서 발생하는 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에 제한되며, 다른 로열티 계약에는 적용되지 않습니다. 수익은 고객이 라이선스를 이전 받았다 하더라도, 지적재산권에 대한 라이선스를 사용하고 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작하기 전에는 인식할 수 없습니다.	판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에 따른 변동가능대가를 포함하는 지적재산권에 대한 라이선스는 거래가격에 대한 특정 지침의 적용을 받습니다. 판매 또는 사용에 따라 지급하는 로열티에 기초한 지적재산권에 대한 라이선스에서 대가는 판매 또는 사용이 발생할 때까지 거래 가격에 포함되지 않습니다. 회사는 라이선스 계약이 이 지침의 적용 범위 안에 포함되는지 여부를 고려해야 합니다.	

사례 12 - 라이선스

Facts: 청바지 디자이너는 세계적으로 인정받는 브랜드를 가지고 있습니다. 인형을 생산하는 세계적 기업은 청바지 디자이너와 인형 옷에 청바지 브랜드 이름을 사용할 수 있는 계약을 체결하였습니다. 계약 조건은 인형 제조업체에게 2년 동안 인형 옷에 청바지 브랜드 이름을 사용하는 권리를 제공하는 것입니다. 디자이너는 C1 백만을 선금금으로 받고, 브랜드 청바지를 입은 인형의 판매에서 발생하는 모든 수익금의 12%를 받게 됩니다. 인형 제조업체는 분기별로 업데이트된 매출 추정치와 월 단위로 실제 판매 데이터를 제공할 것입니다. 디자이너는 언제 수익을 인식하게 됩니까?

Discussion: 라이선스는 이행 의무와는 구별되며, 라이선스 기간 동안 지적재산권에 대한 접근을 허용하는 권리입니다. 디자이너는 인형 제조업체가 권리를 가지는 브랜드 이름에 중대하게 영향을 미치는 활동들을 수행할 수 있으며, 라이선스 기간 동안 인형 제조업체는 청바지 브랜드의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접적으로 노출될 것입니다.

C1 백만의 선금대가는 라이선스 기간에 걸쳐서 충족되는 이행의무로 인식됩니다. 인형의 판매량에 따라 디자이너가 받게 되는 변동대가는 판매에 따라 지급되는 로열티입니다. 그러므로, 매출이 발생할 때까지 이 대가의 구성 요소는 거래 가격에서 제외됩니다.

품질보증

제품은 종종 지정된 기간 동안 제품이 의도한대로 기능할 것이라는 보장을 제공하는 표준 품질보증과 함께 소비자에게 판매됩니다. 또한 많은 기업들은 최초 품질보증 기간이 만료된 이후에 발생하는 결함을 보장하기 위하여 연장 품질보증을 제공합니다. 연장품질보증은 수익 인식을 연기하는 반면, 표준 품질보증은 역사적으로 발생주의에 따라 회계처리 해왔습니다. 수익 기준서는 고객이 품질보증을 별도로 구입할 수 있는 옵션을 가지는 제품보증(예를 들어, 품질보증에 대한 협상이 가능하거나 별도로 가격이 책정되는)과 고객이 품질보증을 별도로 구입할 수 있는 옵션이 없는 제품보증을 구별하고 있습니다. 별도의 이행의무로 회계처리 해야 하는 용역을 구성하는 요소가 품질보증에 포함되어 있는지 확인하기 위하여 별도로 판매되지 않는 품질보증을 평가할 때 경영진의 판단이 요구됩니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
기업이 제품에 추가하여 고객에게 품질보증서비스를 제공하기로 약속하는 것이므로, 별도로 구입할 수 있는 품질보증은 별도의 이행의무로 회계처리 해야 합니다. 고객이 별도로 품질보증을 구입할 수 있는 옵션을 갖지 않는다면, 기업은 제품 보증에 대한 다른 기준지침에 따라 품질보증을 회계처리 하여야 합니다. 별도로 판매되지 않지만 제품이 합의된 사양에 적합한지를 보증하는 것에 추가하여 다른 용역을 제공하는 품질보증(혹은 품질보증의 일부)은 다른 용역에 대한 이행의무에 해당합니다.	품질보증은 일반적으로 제품 판매에 포함되어 있습니다. 이러한 품질보증은 제품의 특성에 따라 제3의 규제기관으로부터 규제를 받을 수 있습니다. 표준 품질보증에 대한 수선 또는 교체비용을 추정하기 위하여 제품이 판매되는 시점에서 보증청구금액에 대한 예측이 이루어집니다. 연장 품질보증의 경우 별도로 가격이 책정된 연장품질보증의 가치에 대하여 수익의 인식을 연기합니다. 연기된 금액은 연장된 품질 보증 기간에 걸쳐 수익으로 인식합니다.	경영진은 품질 보증 의무가 계약상 분리될 수 있는 별도의 요소 인지 여부를 결정 하여야 합니다. 품질보증이 별개의 요소가 아니고 거래의 중요하지 않은 부분인 경우, 판매자는 판매를 통해 모든 의무를 실질적으로 완료한 것이므로 판매시점에 받은 대가를 수익으로 인식할 수 있습니다. 판매가격의 부분 환불이 발생하지 않는 한, 품질보증과 관련된 미래 예상비용은 원가로 회계처리 합니다. 판매 시점에서 미래 예상 보증비용이 결정되고, 보증 청구에 대한 준비가 이루어집니다. 만약 보증 용역 제공 비용을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우, 수익은 보증의무 제공기간이 완료되어야 인식할 수 있습니다.

새로운 기준	현행 US GAAP	현행 IFRS
표준적인 품질보증과 추가적인 용역의 제공을 합리적으로 구분하기 어렵다면 두 부분을 하나의 용역을 제공하는 이행의무로 보아 회계처리 하여야 합니다		추가로 제공된 용역에 대한 대가는 이연하여 품질보증 기간에 걸쳐 매출로 인식하여야 합니다. 추가적인 용역의 제공이 전체 매출과 분리할 수 없는 부분인 경우 (예를 들어 통합된 하나의 거래로 이루어진 경우) 경영진은 상대적인 공정가치를 측정하여 통합된 거래의 각 부분에 배분합니다.
잠재적인 영향: 새로운 기준서 하에서는 추가적인 용역의 제공이 별도의 이행의무를 발생시키며, 수익은 현행 지침과 유사하게 품질보증 기간에 걸쳐 인식합니다. 고객에게 별도로 판매된 품질보증의 경우 거래가격이 계약금액이 아닌 독립판매가격에 따라 상대적으로 배분될 것이므로 새로운 기준서 도입에 따른 영향이 있을 수 있습니다. 일부 약정에서는 표준적인 품질보증과 추가적인 용역의 제공을 별도로 구분하는 것이 어려울 수 있으며, 추가적인 용역을 고객에게 별도로 판매하지 않는 경우 독립판매가격을 추정하는 것 또한 어려울 수 있습니다. 추가적인 용역 제공에 관한 계약의무는 현행 지침과 상이할 수 있습니다. 별도로 판매되지 않고 재화가 이전되는 시점의 결함에 대해서만 제공하는 품질보증의 경우 현행 지침과 유사하게 발생주의에 따라 예상원가를 부채로 인식합니다.		

사례 13 - 발생주의에 따른 예상원가 인식

Facts: 스테레오장비를 판매하는 기업이 판매장비의 특정 부품에 대해서 60일 동안의 품질보증을 제공하고 있으며, 이를 별도로 판매하고 있지는 않습니다. 이 경우 해당 품질보증은 어떻게 회계처리 되어야 하나요?

Discussion: 기업은 해당 품질보증의 예상원가를 현행 충당부채에 대한 지침에 따라 회계처리 하여야 합니다.

사례 14 - 별도의 이행의무

Facts: 스테레오장비를 판매하는 기업이 고객이 별도로 구입할 수 있는 12개월 동안의 품질보증을 제공하였습니다. 이 경우 해당 품질보증은 어떻게 회계처리 되어야 하나요?

Discussion: 별도의 이행의무로 회계처리 합니다. 거래가격의 일정부분은 상대적 독립판매가격에 따라 별도의 이행의무에 배분되어야 하며, 기업은 의무이행을 완료한 시점에 이를 수익으로 인식하여야 합니다. 수익 인식시점을 결정하기 위해서는 비례적 혹은 기타의 방식으로 품질보증의 이행패턴을 측정할 필요가 있습니다.

삼일회계법인 산업별 전문가그룹 - 소매유통업

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.

장온균 상무

Phone: (02) 3781-9892

Email: okjang@samil.com

류승권 상무

화장품

Phone: (02) 709-0544

Email: skryoo@samil.com

최달 상무

홈쇼핑

Phone: (02) 3781-9970

Email: dhalchoi@samil.com