

## IFRS in Focus

### IASB는 수익인식에 대한 공개초안을 발표

#### 핵심내용

- 대부분의 산업에 걸쳐 많은 기업의 수익 인식시점이 변경될 수도 있다.
- 진행기준을 적용하는 일부 기업은 제품이 고객에게 인도될 때 수익을 인식해야 할 수도 있을 것이다.
- 거래가격을 다수의 요소가 결합된 계약(multiple element arrangement)을 구성하는 각 요소에 배분하는 방법이 변경될 수도 있다.
- 고객의 대금 지급여부에 대한 중요한 불확실성 때문에 현재 수익을 이연하여 인식하고 있는 기업은 현재보다 조기에 그리고 다른 금액으로 수익을 인식하게 될 것 같다.
- 경제적 내용연수보다 짧은 기간 동안 독점적으로 지적재산권을 라이선스 하는 기업은 개시 시점보다는 라이선스 기간에 걸쳐 수익을 인식해야 할 수도 있을 것이다.
- 계약 전체적으로는 이익이 발생하더라도 계약의 특정 요소에 대해서는 계약 체결시점에 손실이 인식될 수 있다.
- 보증을 제공하는 기업들은 계약의 체결 시점에 일부 수익을 이연 하도록 요구될 것이다.
- 광범위한 재무제표 공시가 요구될 것이다.
- 기업은 제안사항이 고객과의 계약의 구조, 사용되는 이행 매트릭스, 채무 약정조건, 회계정책, 시스템에 어떠한 영향을 미치는 지를 평가하여야 한다.
- 의견수렴기간은 2010년 10월 22일까지이며, 최종기준서는 2011년 6월에 발표될 예정이다.

#### 내용

- 제안사항
- 적용범위
- 제안된 모델을 적용하는 단계
- 계약의 식별
- 별도의 이행의무 식별
- 거래가격의 결정
- 거래가격을 다른 요소에 배분
- 배분된 수익의 인식
- 손실부담 이행의무
- 보증
- 반품권
- 지적재산권의 라이선스
- 계약원가
- 공시사항
- 경과규정
- 다음 단계
- 사례
- 주요 연락처

IFRS in Focus is our new IFRS newsletter. It replaces the IAS Plus Newsletter. IFRS in Focus provides key information and insights on recent accounting developments. We hope you find it informative and user-friendly. We welcome your comments and suggestions. Please send them to [DTTGLOBALIASCO@deloitte.com](mailto:DTTGLOBALIASCO@deloitte.com). And don't forget, with over 11 million visitors, IAS Plus is the most comprehensive source news about IFRS on the Internet. Please check in regularly at [lasplus.com](http://lasplus.com)

For more useful information please see the following website:

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.co.uk](http://www.deloitte.co.uk)

## 제안사항

2010년 6월 24일, IASB와 미국 FASB는 공동 공개초안인 ED 2010/6 '고객과의 계약에서 발생하는 수익(Revenue from Contracts with Customers)' (이하 ED라고 함)을 발표하였다. 이번 ED는 완전히 새로운 수익인식에 대한 기준서를 제정하는 다음 단계에 해당된다. IASB와 FASB의 목적은 산업 전반에 걸쳐 복잡한 거래에 일관성 있게 적용할 수 있는 일반적이고 포괄적이며 원칙 중심적인 수익인식에 대한 기준서를 제정하는 것이다. IASB와 FASB는 이 제안사항이 복잡한 거래에 적용하기가 모호하고 일관적이지 않으며 어려운 현행 수익인식에 대한 지침을 상당히 개선시켜 줄 것으로 믿고 있다.

기존 IFRS의 지침과 유사하게 ED는 재화나 용역이 고객에게 이전될 때 수익을 인식하는, 고객과의 계약에 근거한 모델을 제안하고 있다. 계약은 '구속력 있는 권리와 의무를 가져오는 2 이상의 당사자 사이에 체결된 약정'으로 정의된다.

## 적용범위

이 제안사항은 다음을 제외한 기업의 고객과의 계약에 적용될 것이다.

- 금융상품
- 보험계약
- 리스계약
- 당사자간 교환거래를 제외하고 고객에게 매출을 용이하게 하기 위해서 같은 업종에 속한 기업 간의 비화폐성 교환거래 (예를 들어, 유사한 품목의 교환거래)

### 논평

단일 계약이 이 제안사항의 적용범위 내에 있는 요소와 적용범위 밖의 요소를 모두 포함할 수도 있을 것이다. 각 요소에 적용가능한 지침에 따라 회계처리하기 위해서 이러한 요소를 구분하는 것이 필요할 것이다.

## 제안된 모델을 적용하는 단계

제안사항에 따라, 기업은 다음과 같이 적용해야 한다.

- 고객과의 계약을 식별한다.
- 계약 내에서 별도의 '이행의무(performance obligation)'를 식별해야 한다. (즉, 재화나 용역을 인도할 의무)
- 거래가격을 결정한다.
- 거래가격을 별도의 이행의무에 배분한다.
- 기업이 각 이행의무를 충족시키는 경우에 배분된 수익을 인식한다.

## 계약의 식별

2개 이상의 개별 계약을 단일 계약으로 통합하는 경우가 있을 수 있다. ED에 따르면, 이러한 계약의 가격이 상호의존적(interdependent)인 경우 계약을 통합하는 것이 적절할 것이다. 반대로, 계약에 포함된 어떤 요소가 (동일한 계약을 구성하는) 다른 요소와 독립적으로 가격이 결정된다면, 고객과의 단일 계약을 2개 이상의 계약으로 처리할 수 있다.

*이러한 제안된 지침은 다수의 요소가 결합된 계약(multiple element arrangement)에서 수익인식시기에 영향을 줄 수 있다.*

## 별도의 이행의무 (separate performance obligations) 식별

ED에 따르면, 별도의 이행의무가 존재하는지의 여부를 결정하기 위하여 계약에 따라 인도되거나 제공되는 모든 재화와 용역을 평가한다. 이 제안사항에 따르면, 그 자체가 또는 개별적으로 이용 가능한 다른 재화나 용역과 결합하는 것이 유용하기 때문에 재화나 용역이 시장에서 별도로 판매되거나 판매될 수 있다면 (즉, 구별(distinct)할 수 있다면), 기업은 이러한 재화나 용역을 각각 회계처리해야 한다.

### 논평

현행 IFRS는 다수의 요소가 결합된 계약(multiple element arrangement)의 분리에 대한 규정을 제시하고 있지 않다. 따라서, 많은 기업이 자국의 회계기준에 따른 방법을 적용하고 있다. 제안된 지침은 다수의 요소가 결합된 계약의 수익 인식시기를 변경시킬 수 있다.

## 거래가격의 결정

### 화폐의 시간가치

화폐의 시간가치는 그 효과가 중요한 경우 고려되어야 한다. 지급시점으로부터 재화나 용역을 이전할 시점까지의 기간이 중요하거나 재화나 용역을 이전한 시점으로부터 지급시점까지의 기간이 중요하다면 화폐의 시간가치에 대한 조정이 적용될 것이다. 따라서 선수금을 수취하거나 고객에게 신용기간을 부여하는 경우 화폐의 시간가치를 반영하여 수익금액을 조정하는 것이 더 일반적일 것이다.

### 변동가능한 대가 (variable consideration)

기업이 재화나 용역을 인도하는 경우, 때때로 미래에 수취할 금액이 확정되지 않을 수 있다. 제안사항에 따르면, 미래에 변동가능한 대가는 기대가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 '기대가치' 접근법('expected value' approach)을 사용하여 인식될 것이다. 이러한 접근방법을 사용하기 위해서는 경영진이 (기대가치 측정과) 관련된 과거 경험에 근거하여 발생 가능한 각 시나리오의 확률을 추정하고 영업환경이 중요하게 변동되는지의 여부를 평가해야 한다.

### 논평

기업은 변동가능한 대가에 대한 제안사항의 규정이 미치는 영향을 주의 깊게 관찰해야 한다. 제안사항에 따르면 변동가능한 대가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 수익이 더 일찍 인식될 수도 있다. 변동성을 증가시킬 수 있는 사실과 상황의 변동에 근거하여 추정치를 갱신할 필요가 있을 것이다.

*제안사항에 따르면, 고객의 신용위험은 수익인식여부보다 수익인식금액에 더 영향을 미치게 된다.*

### 고객의 신용 위험

제안사항에 따르면, 고객의 신용위험은 수익인식여부가 아닌 수익인식금액에 영향을 미치게 된다. 기업은 확률가중평균 접근방법(probability-weight approach)을 사용하여 고객의 신용위험을 반영하기 위하여 거래가격을 조정해야 할 것이다.

### 논평

현행 IFRS에 따르면, 고객의 신용위험은 수익의 인식여부에 영향을 미치고 있다. 수익은 그 효익이 기업에 유입될 가능성이 높은 경우에 인식된다. 따라서, 고객이 대금을 지불할 지 여부에 대한 중요한 불확실성 때문에 현재 수익 인식을 이연하고 있는 기업은 현행보다 조기에 그리고 다른 금액으로 수익을 인식하게 될 것 같다.

### 거래가격을 다른 요소에 배분

ED는 거래가격을 각 요소의 독립적인 판매가격에 비례하여 구분된 요소에 배분하도록 규정하고 있다. 독립적인 판매가격에 대한 최선의 증거는 별도로 판매되는 재화나 용역에 대한 관찰 가능한 시장가격이다. 그러나, ED는 재화나 용역이 별도로 판매되지 않는 경우에는 기업이 합리적인 방법에 따라 추정치를 개발하도록 규정하고 있다. 독립적인 판매가격의 총합에 대한 어떠한 할인도 구분된 각 재화나 용역의 독립적인 판매가격에 비례하여 배분한다.

### 논평

거래가격을 다른 요소에 배분하는 것과 관련하여 현행 IFRS에는 제한된 지침만 존재하고 있다. 'Vendor Specific Objective Evidence'에 대한 US GAAP의 지침과 같은 다른 GAAP을 참고하였던 기업은 이 제안사항에 따른 수익의 배분이 매우 다르다는 것을 발견하게 될 것이다. 더욱이, 고객에게 휴대전화를 무료로 또는 상당히 할인된 금액으로 제공하는 이동통신회사(mobile phone operator)와 같은 기업은 다수의 요소가 결합된 계약에 대한 회계처리가 이 제안사항에 따르면 변경될 수 있음을 발견하게 될 것이다.

이 제안사항은 반드시 거래의 실질을 반영하는 배분만을 가져오는 것은 아니다. 예를 들어, 낮은 마진 요소를 높은 마진 요소와 함께 판매할 때, 기업은 매우 높은 마진 요소에 대해 고객에게 할인을 제공할 수 있다. 제안사항에 따르면, 특정요소에는 할인이 제공되지 않음에도 불구하고 할인금액이 계약 내 모든 요소에 비례적으로 배분되어 낮은 마진요소에 손실을 인식하게 하는 결과를 초래하게 된다. 예를 들어, 이러한 사항은 패키지 내 라이선스요소에 대하여 할인을 제공하는 소프트웨어 공급업자에게도 영향을 미칠 수 있다. 또한, 어떤 경우에 별도로 판매되지 않는 항목의 독립적인 판매가격을 추정하는 것이 특히 어려울 수도 있다.

### 배분된 수익의 인식

고객이 재화나 용역을 통제하는 시점에 수익이 인식될 것이다. 이러한 제안사항의 규정은 많은 경우에 기본적으로 중요할 뿐만 아니라 가장 많은 판단이 필요할 것이다. 제안사항에서 설명하고 있는 원칙은 고객이 직접 재화나 용역을 사용하고, 재화나 용역에서 발생하는 효익을 획득하는 능력이 있는 경우 고객이 재화나 용역에 대한 통제를 보유한다는 것이다. 자산에서 발생하는 잠재적 현금흐름의 거의 대부분을 획득할 수 있는 현재의 권리와 함께 고객이 잔여 경제적 내용연수 동안 자산을 사용하거나 고객의 활동에 자산을 소비할 수 있는 현재의 권리를 가지고 있다면 고객은 통제를 보유하고 있는 것이다. 재화나 용역의 통제에 대한 이전은 특정 시점이나 연속적으로 이루어 질 수 있다.

### 논평

IAS 18에 따르면, 재화의 판매로 인한 수익은 일반적으로 위험과 보상이 고객에게 이전되는 단일의 시점에 인식된다. 용역과 건설계약으로 인한 수익은 일반적으로 용역이 제공됨에 따라 진행기준(percentage of completion)을 사용하여 인식된다. 제안사항에 따르면, 기업은 고객이 재화나 용역에 대한 통제를 보유하였는지의 여부를 평가하여야 한다. 수익은 고객에게 통제가 이전되기 전까지는 인식되지 않을 것이다.

**이 제안사항은 현재 진행기준 모델을 적용하고 있으나, 고객이 어떠한 재공품에 대해서도 물리적인 점유나 소유권을 보유하고 있지 않은 기업에게 중요한 영향을 미치게 될 것이다.**

이 제안사항은 현재 진행기준 모델을 적용하고 있으나 어떠한 재공품에 대해서도 고객이 물리적인 점유(physical possession)나 소유권(title)을 보유하고 있지 않은 기업에게 중요한 영향을 미치게 될 것이다. 제품이 완성되어 고객에게 인도되는 시점에 수익을 인식해야 할 것이다. 예를 들어, 이 제안사항의 규정은 특정 고객을 위한 보고문, 소프트웨어, 특수 장비를 생산하는 기업에게 영향을 미치게 될 것이다.

ED는 통제가 고객에게 이전되었는지의 여부를 결정할 때 다음과 같은 지표를 제시하고 있으나, 개별적으로 어느 것도 결정적이지 않고 일부는 항상 관련된 것은 아니라는 점을 강조하고 있다.

- 고객이 대금을 지급할 무조건적인 의무를 가지고 있다.
- 고객이 법적인 소유권을 가지고 있다.
- 고객이 물리적으로 점유하고 있다.
- 재화나 용역의 디자인과 기능이 고객에게 특정되어 있다.

#### **논평**

IAS 11과 IFRIC 15에 따르면, 재화나 용역의 디자인과 기능이 고객에게 특정되었는지의 여부가 계약이 건설계약에 해당되어 진행기준으로 수익이 인식되는지를 결정한다. 제안사항에 따르면, 이러한 요소는 그 자체만으로는 더 이상 충분하지 않으며 고객이 어떠한 재공품에 대하여 통제를 보유하고 있는지의 여부에 대한 판단이 요구될 것이다. 적용지침 초안의 사례는 디자인이나 기능이 고객에게 특정되고 고객이 또한 제조 중인 재공품을 점유하며 다른 기업이 제조를 완료하게 할 수 있는 능력이 있다면 통제가 이전될 것이라고 제시하고 있다. (통제의 이전 여부를 판단하기 위해) 어떤 재공품을 점유할 수 있는 고객의 능력이 필수적인 요소인지 아니면 그 외의 다른 요소로도 충분한지에 대해 현재로서는 분명하지 않다.

통제가 지속적으로 이전되는 것으로 간주된다면, 기업은 수익을 인식하는 방법을 결정해야 한다. ED에 따르면, "기업은 고객에게 재화나 용역을 이전하는 방식을 가장 잘 반영하는 하나의 수익인식방법을 해당 이행의무에 적용하게 될 것이다. 기업은 이러한 방법을 유사한 이행의무와 유사한 상황에 일관성 있게 적용해야 한다."

다음은 허용 가능한 수익인식 방법이다.

- 생산된 수량, 인도된 수량, 계약 기준 혹은 수행된 작업의 조사기준으로 수익을 인식하는 산출량 방법
- 발생된 원가, 소비된 노동시간, 사용된 기계시간 기준으로 수익을 인식하는 투입량 방법
- 시간 경과에 기초한 방법

## 손실부담 이행의무 (onerous performance obligations)

기업은 계약이 손실부담계약인지의 여부를 결정하기 위하여 개별 이행의무를 평가할 것이다. 의무를 충족시키기 위하여 발생한 직접 원가가 배분된 거래가격보다 큰 경우에 이행의무는 손실부담이 될 것이다. 이러한 경우, 개별 이행의무에 대하여 별도의 부채가 인식될 것이다.

### 논평

현행 IFRS 기준에 따르면, 기업은 손실부담계약인지의 여부를 결정하기 위하여 계약을 전체적으로 평가한다. 손실부담계약에 해당되는 경우에, 손실부담계약에 대하여 총당부채가 인식된다. 일부 기업은 미래에 수익성이 있을 사업을 창출하기 위해 손실을 부담하면서 항목을 판매하는 것을 선택한다. 제안사항에 따르면, 이러한 항목을 포함하는 어떠한 계약도 계약체결 시점에 손실부담총당부채(계약 전체적으로 수익성이 있기 위해 해당 항목을 다른 수익성 있는 항목과 같이 판매하는 경우라고 하더라도)를 인식하게 될 것이다.

### 보증

제안사항은 잠재적인 결함에 대한 보증을 제공하는 제품 보증과 제품이 인도된 이후에 발생하는 하자를 보증하는 것을 구별하고 있다. 잠재적인 결함은 자산이 고객에게 인도되었을 때 존재하였으나 외관상 나타나지 않았던 결함이다. 이러한 형태의 제품보증에 대하여 별도의 이행의무가 인식되지 않을 것이다. 그 대신 결함 있는 제품이 공급되었다는 사실을 반영하도록 해당 제품 자체와 관련된 수익의 인식을 제한하고 있다. 따라서, 보고기간 말에 고객에게 판매한 제품의 잠재적인 결함 가능성과 정도를 기초로 충족되지 않는 이행의무에 대한 금액을 추정할 필요가 있을 것이다. 기업은 대체될 것으로 예상되는 제품에 대한 수익을 인식하지 않을 것이며, 수익 중 수리가 필요할 것으로 예상되는 부품에 관련된 부분을 인식하지 않을 것이다.

제품이 고객에게 이전된 이후에 발생하는 하자를 고객에게 보증하는 것은 별도의 이행의무를 발생시키게 된다. 따라서 기업은 거래가격의 일부를 보증이행의무에 배분하여야 한다.

*반품될 것으로 예상되는 재화에 대하여 수익을 인식하지 않을 것이다. 그 대신, 예상되는 반품금액을 부채로 인식할 것이고 이러한 부채는 추정치의 변경을 반영하여 갱신될 것이다.*

### 논평

현행 IFRS 기준에 따르면, 종종 보증은 계약체결 시점에 제품을 수리하거나 대체하기 위한 원가의 추정치를 기준으로 부채로 인식된다. 그 대신, ED에 따르면 수익은 이연되어 보증기간에 걸쳐 적절한 기준에 따라 인식될 것이다. 이러한 변경은 잠재적인 결함보다는 하자에 대해 고객에게 보증을 제공하는 일부 기업에게 특히 중요한 영향을 미칠 수 있다.

### 반품권

기업은 반품될 것으로 예상되는 재화에 대하여 수익을 인식하지 않을 것이다. 그 대신 예상되는 반품금액을 부채로 인식할 것이고, 이러한 부채는 추정치의 변경을 반영하여 갱신될 것이다. 또한, 고객으로부터 (판매한 재화를) 회수할 수 있는 권리를 반영하기 위하여 자산을 인식하고 상대계정은 매출원가로 조정될 것이다.

### 지적재산권의 라이선스

사용허가를 받은 지적재산권 전체(예를 들어, 전체 경제적 내용연수 동안의 독점적인 라이선스)에 대한 통제를 고객에게 이전하는 라이선스는 판매로 처리될 것이다. 지적재산권의 사용을 허락하였지만, 지적재산권에 대한 통제를 완전히 이전하지 않은 기업(예를 들어, 경제적 내용연수보다 짧은 간 동안 라이선스)은 라이선스가 독점적인지 여부를 결정해야 할 필요가 있을 것이다. 독점적인 라이선스의 경우, 이행의무는 시간이 경과함에 따라 소멸되므로 수익이 라이선스 기간에 걸쳐 인식될 것이다. 독점적이 않은 라이선스의 경우, 이행의무는 라이선스의 이전에만 관련이 있으므로 수익은 고객이 라이선스를 사용할 수 있게 된 시점에 인식될

것이다.

**논평**

현행 IFRS에 따르면, 지적재산권의 이용을 허락하는 기업은 일반적으로 계약성과가 발생할 때, 그리고 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 범위까지 수익을 인식할 것이다. 예를 들어, 로열티수익의 고정요소는 일반적으로 이행되지 않은 계약상 의무가 없으면 계약체결 시점에 인식된다. 제안사항에 따라 기업은 라이선스의 제공시점에 수익을 인식하기 보다는 라이선스 기간에 걸쳐 수익을 인식하게 될 것이다. 제약, 미디어 및 고객이 라이선스 갱신여부를 선택할 수 있도록 허용하는 특정 고객용 소프트웨어를 개발하는 기업이 특히 이러한 제안사항에 의해 영향을 받게 될 것이다

**계약원가**

제안사항은 어떠한 형태의 원가가 자본화될지 또는 비용화될지에 대한 구체적인 규정을 포함하고 있다. 예를 들어, 고객과 계약을 체결하기 위해 지급한 금액은 발생할 때 비용화되어야 한다.

*제안된 지침은 이전에 자본화되었던 원가를 비용화하여 계약의 이익구조에 영향을 미칠 수 있다*

**논평**

상기 제안된 지침은 이전에 자본화되었던 원가를 비용화하여 계약의 이익구조에 영향을 미칠 수 있다. 예를 들어, 계약을 체결하기 위하여 제3자(예를 들어, 대리인)에게 중요한 금액을 지급하고 해당 지급액을 현재 자본화하였던 기업은 이러한 원가가 발생할 때 비용으로 인식할 것이다.

**공시사항**

ED는 수익인식 및 고객과의 계약의 다양한 측면에 대하여 광범위한 공시규정을 제안하고 있다.

**논평**

많은 기업은 제안된 공시규정을 준수하기 위하여 시스템이 공시에 필요한 정보를 산출할 수 있는지를 고려할 필요가 있을 것이다. 게다가 이러한 공시규정에 대하여 정보이용자에게는 의미가 있지만 과도한 노력이 소요되지 않는 접근방법을 찾는 것은 어려운 일일 수 있다.

**경과규정**

ED는 제안내용을 완전히 소급하여 적용하도록 요구할 것이다. IASB는 IFRS 최초채택기업에게는 새로운 기준서를 조기적용할 수 있도록 잠정 결정하였으나, 이미 IFRS에 따라 재무제표를 작성하는 기업에게까지 조기적용을 허용할지 여부에 대해서는 아직까지 결정하지 못하였다. IASB는 금년 말에 관련 프로젝트의 시행일과 경과규정에 대하여 이해당사자의 의견을 구하기 위하여 별도의 질의용 문서(consultation document)를 발표할 예정이다.

**다음 단계**

ED에 대한 의견수렴기한은 2010년 10월 22일이다. IASB는 전문가회의를 공개적으로 개최할 계획이다. 그러나 전문가회의에 참여하고자 한다면 2010년 10월 1일까지 IASB의 Jennifer Wilson에게 email(jwilson@iasb.org)로 신청하고 2010년 10월 22일까지 제안사항에 대한 의견을 제출해야 한다.

## 사례

간단한 사실관계를 사용하여 제안사항의 적용을 예시하기 위해 다음의 사례가 제공되었다.

### 사례 1: 통제에 기초한 수익의 인식

기업은 완성하기까지 수년이 걸리는 대형 기계장치를 제작하고 있다. 해당 기계장치는 고객의 주문에 따라 제작되고 있으나 맞춤형(customised) 제작은 아니다. 제작은 기업의 공장에서 이루어지고 있다. 고객은 기계장치의 구매금액을 작업의 진행 정도에 따라 지급하여야 하지만 제작이 완료되고 인도가 이루어지기 전까지는 법적 소유권을 획득하지 못한다. 기업은 이전에 진행기준을 사용하여 제작이 진행됨에 따라 수익을 인식하였다.

ED의 제안사항에 따르면, 기업은 고객이 부분적으로 제작된 기계장치를 통제할 수 있는지의 여부를 고려할 필요가 있다. 고객이 부분적으로 제조된 기계장치를 통제할 수 없다고 결론을 내린다면, 기업은 진행기준으로 수익을 인식할 수 없을 것이다. 그 대신, 기업은 고객에게 완성된 기계장치를 인도하는 시점에 수익금액 전체를 인식하게 될 것 같다.

### 사례 2: 수익을 구분된 재화와 용역에 배분

기업은 일반적으로 제품 A와 B를 각각 CU200과 CU100을 받고 독립적으로 판매하고 있다. 제품 A와 B의 원가는 각각 CU110과 CU90이다.

기업은 고객이 제품 A와 B를 구매하는 단일 계약을 체결한다면 제품 A의 가격을 CU60만큼 할인할 것을 제안한다. 전체 계약가격은 CU240이 될 것이다. IAS 18에 따르면, 기업은 제품 A에 CU140, 제품 B에 CU100을 배분하는 것이 적절하다고 결정을 하게 된다. 그러므로 제품 A에 대하여 CU30, 제품 B에 대하여 CU10의 이익을 인식하게 된다.

제품 A와 B는 다른 시점에 인도되고 ED에 따라 별개의 제품으로 처리된다. 전체 계약수익금액은 제품의 독립적인 판매가격에 비례하여 배분되어야 한다. 따라서,  $CU160(240/300 \times CU200)$ 의 수익이 제품 A에 배분되고  $CU80(240/300 \times CU100)$ 의 수익이 제품 B에 배분된다.

이러한 배분으로 인하여 판매된 제품 B의 원가가 CU90이고 배분된 수익이 CU80이므로 CU10의 손실이 인식된다. 따라서 계약을 체결하는 시점에 기업은 CU10의 비용을 인식하고 손실부담 이행의무에 대하여 CU10의 부채를 인식하게 될 것이다. 제품 A가 인도되었을 때, 기업은 CU160의 수익, CU110의 원가를 인식하여 결과적으로 CU50의 이익을 인식하게 될 것이다. 제품 B가 인도되었을 때, 기업은 CU80의 수익과 CU90의 원가를 인식하며 이행 부담의무에 대한 CU10의 부채를 상계하게 되므로 전체적으로 인도시점에 이익이나 손실을 인식하지 않게 된다.

### 사례 3: 보증

1차 연도 말에, 기업은 특정 제품 10,000단위를 단위당 CU1,000에 판매하며, 이와 관련하여 구매 후 4년 내에 고장이 발생하는 부품을 무료로 대체해 주는 보증을 제공하고 있다. 해당 제품의 단위당 구매가격은 CU600이다. 기업의 현행 회계정책에 따르면, 수익은 제품 인도 시점에 전액 인식하고 보증기간 동안 단위당 평균 CU72로 추정되는 부품대체원가를 총당부채로 인식하고 있다.



기업은 평균적으로 판매수량의 2%에 잠재적 결함이 있으며 이러한 결함은 일반적으로 제품 전체를 교체함으로써 처리되며 이러한 제품결함의 처리는 2차 연도 초에 발생할 것으로 결론을 내리고 있다. 잠재적 결함을 제외하고 하자과 관련된 원가(즉, 인도 후에 발생한 하자)는 단위당 CU60으로 추정되며 이러한 원가는 4년의 보증기간(즉 2년에서 5년에 걸쳐) 동안 상당히 균등하게 발생하는 경향이 있다. 기업은 또한 4년의 보증기간이 없는 제품의 공정가치는 CU900이고 4년의 보증에 대한 공정가치는 CU100으로 결정한다.

아래 표는 현행 회계정책과 ED의 제안사항에 따라 수익인식의 전체적인 개요를 제시하고 있다. 사례를 단순화하기 위해 화폐의 시간가치는 무시한다. 제안사항에 따르면, 1차 연도에 인식되는 수익은 CU1,180,000만큼 감소되며, 이 금액은 잠재적 결함과 관련된 CU180,000(CU900 x200단위)과 4년간의 보증에 대한 CU1,000,000(CU100 x100단위)로 구성된다. 2차 연도에 기업은 제품 전체를 교체해야 하는 이행의무가 소멸되었기 때문에 CU180,000을 수익으로 인식하고 CU120,000(CU600 x200단위)을 관련 원가로 인식한다. 또한, CU1,000,000의 보증수익과 CU600,000(CU 60 x10,000단위)의 관련원가는 용역의 이전을 충실하게 표현하는 방식(즉, 정액법)에 따라 2~5차 연도에 걸쳐 인식된다.

1차 연도	현재 회계정책 CU'000	ED 개정안 CU'000
매출액	10,000	8,820
매출원가	(6,000)	(6,000)
보증충당부채	(720)	-
매출총이익	<b>3,280</b>	<b>2,820</b>

2차 연도	CU'000	CU'000
매출액		180
보증수익		250
매출원가		(120)
보증원가		(150)
매출총이익		<b>160</b>

3차 연도	CU'000	CU'000
보증수익		250
보증원가		150
매출총이익		<b>100</b>

4차 연도	CU'000	CU'000
보증수익		250
보증원가		150
매출총이익		<b>100</b>

5차 연도	CU'000	CU'000
보증수익		250
보증원가		150
매출총이익		<b>100</b>

## 주요 연락처

### IFRS global office

*Global IFRS Leader – Clients and Markets*

Joel Osnoss

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

*Global IFRS Leader – Technical*

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

*Leader – Global IFRS Communications*

Randall Sogoloff

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

### IFRS centers of excellence

#### Asia-Pacific

*Korea*

이길우

kilwlee@deloitte.com (Tel: 02 6676 3980)

*Hong Kong*

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

*Melbourne*

Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.au

*Tokyo*

Shinya Iwasaki

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

#### Americas

*New York*

Robert Uhl

iasplusamericas@deloitte.com

*Montreal*

Robert Lefrancois

iasplus@deloitte.ca

*Buenos Aires*

Fermin del Valle

iasplus-LATCO@deloitte.com

#### Europe-Africa

*Brussels*

Laurent Boxus

BEIFRSBelgium@deloitte.com

*Copenhagen*

Jan Peter Larsen

dk\_iasplus@deloitte.dk

*Frankfurt*

Andreas Barckow

iasplus@deloitte.de

*Johannesburg*

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

*London*

Elizabeth Chrispin

iasplus@deloitte.co.uk

*Madrid*

Cleber Custodio

iasplus@deloitte.es

*Moscow*

Michael Raikhman

iasplus@deloitte.ru

*Paris*

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

*Rotterdam*

Ralph ter Hoeven

iasplus@deloitte.nl