

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2018년 7 · 8월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [토론서] 자본의 특성을 가진 금융상품

IASB 주요 프로젝트 진행상황 4

I. 효율규제활동

II. 영업권과 손상

III. 동일지배하의 사업결합

Global 동향 6

I. 2018년 5월, 6월 IASB meeting 기타 논의사항

II. 2018년 5월, 6월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 12

K-IFRS 1115 '고객과의 계약에서 생기는 수익' - 미래 시장가격에 근거한 대가의 변동

최근 국제회계기준 정보

2018년 5월 1일부터 2018년 6월 30일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제 · 개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론회(Discussion Paper, "DP") 및 해석서 초안(Draft Interpretation)의 주요 내용은 다음과 같습니다.

[토론서] 자본의 특성을 가진 금융상품

'자본의 특성을 가진 금융상품' 토론회는 IAS 32의 기존 요구사항을 근본적으로 변경하지 않으면서 명확한 분류원칙을 설명한다.

IAS 32 '금융상품 : 표시'는 발행자가 금융부채와 자본을 분류하는 방법을 규정하며 계약내용이 간단한 금융상품에 대해 더 적합하다. 그러나 IAS 32하에서는 계약내용이 복잡한 금융상품(예를 들면 자본의 특성을 가진 금융상품)의 분류는 실무상 회계처리에 이슈가 있을 수 있다.

발행된 금융상품에 대한 정보를 개선하는데 도움을 주는 제안

IASB는 다음과 같은 관점에서 IAS 32를 개선하고자 토론회 - '자본의 특성을 가진 금융상품(FICE)'을 발행하였다.

- ✓ 금융상품을 금융부채 또는 자본으로 분류하기 위한 명확한 원칙 수립
- ✓ 실무상 이슈를 발생시키는 복잡한 금융상품(예 : 자기지분상품에 대한 파생상품)에 대한 분류 요구사항의 명확성 및 일관성 개선
- ✓ 금융부채와 자본에 대한 표시 및 공시 고도화(enhancing)

명확한 분류 원칙

금융상품의 발행자들이 금융부채인지 자본인지 분류하는 데 도움을 주기 위해 IASB는 발행자가 금융상품의 두 가지 특징 - 시기(timing)와 금액(amount)의 존재 여부를 평가할 것을 제안하였다.

· 비파생금융상품은 다음과 같은 특성을 보유하는 경우에 금융부채로 분류될 수 있다.

- ✓ 청산이 아닌 다른 특정 시점(timing)에 현금이나 기타 금융자산(경제 자원)을 이전해야 할 회피 불가능한 계약상 의무
- ✓ 기업의 가용한 경제 자원에 독립적인 금액(amount)을 지불해야 하는 회피 불가능한 계약상 의무

상기 내용을 표로 보면 다음과 같다.

		기업의 가용한 경제 자원에 독립적인 금액(amount)을 지불해야 하는 의무	
청산이 아닌 다른 특정시점에 경제자원을 이전해야 하는 의무	있음	부채	부채
	없음	부채	자본

예를 들어 상환 불가능한 누적 배당이며 배당률이 고정인 우선주는 금융부채로 분류될 것이다. 왜냐하면 기업은 해당 우선주에 대해 청산 시까지 지급을 미룰 수 있더라도(즉 발행자는 청산 전에 원금과 배당금을 지급해야 할 것을 요구 받지 않지만), 고정률의 배당금은 시간의 경과에 따라 누적되어 청산 시에 기업의 가용한 경제 자원과 무관하게 지급되어야 하기 때문이다. 이러한 우선주는 현재의 IAS 32에 따르면 자본으로 분류되었다.

자가지분상품에 대한 파생상품은 현재에는 고정대고정 조건을 사용하면 자본으로 분류되었다. 그러나 IAS 32가 이러한 조건에 대한 이유를 설명하지 않기 때문에 실무상 파생상품이 복잡한 경우에는 적용하기가 어렵다.

토론서는 자가지분상품에 대한 파생상품의 분류를 비파생금융상품의 분류 원칙과 일관되게 시기와 금액 특성을 사용하여 결정하는 것을 명확히 하였다. 이것은 자가지분상품에 대한 파생상품이 다음과 같은 경우에 금융자산이나 금융부채로 분류될 수 있다는 것을 의미한다.

- ✓ 현금으로 순액결제 된다 - 즉 파생상품이 청산이 아닌 다른 특정 시점(timing)에 기업이 현금이나 금융자산을 인도할 것을 요구하거나, 순액을 현금으로 받을 권리를 포함함
- ✓ 파생상품의 순액(amount)은 기업의 가용한 경제자원과 무관한 변수에 의해 영향을 받음

자가지분상품에 대한 파생상품은 상기 두 조건을 모두 충족하지 않는 경우에 지분상품으로 분류된다.

토론서는 또한 복합금융상품과 상환의무가 있는 계약간의 관계에 대해 논의 하였고, 동일한 결제결과를 도출하는 거래는 그 거래가 구조화 된 방법(예를 들면, 전환사채와 발행 풋옵션이 있는 자가지분상품)과 관계없이 일관되게 회계처리해야 한다고 제안하였다.

강화된 표시와 공시 요구사항

금융상품의 광범위한 스펙트럼을 구분하는데 도움을 주기 위해, IASB는 정보이용자가 기업의 재무상태와 성과를 평가하고 기업간 정보를 쉽게 비교할 수 있게 하기 위해 재무제표에 보다 많은 정보가 공시되어야 한다고 제안하였다.

예를 들면, 지분과 같은 이익(equity-like return)을 제공하는 금융부채는 재무상태표에 별도로 표시하여 다른 금융부채와 구분할 수 있고, 그러한 상품의 수익과 비용의 표시를 후속적으로 재분류하지 않는 기타포괄손익에 표시할 수 있다. 이러한 사항은 비파생금융상품에도 적용할 수 있다.

투자자들의 보다 많은 정보 요청에 따라, IASB는 기업이 발행한 지분상품에 대해 다른 지분상품들 사이에 지분에 대한 이익(return)이 어떻게 배분되는지(예 : 청산시 배분 우선순위 등)를 고려하여 추가적으로 공시하는 것을 제안하였다.

IASB는 토론회에 대한 의견을 2019년 1월 7일까지 수렴할 예정이다.



IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2018년 6월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
사업의 정의	기준서 작성 중	기준서 개정	
공시개선 - 중요성의 정의	공개초안에 대한 의견수렴 중	기준서 개정	
공개초안			
요율규제활동	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중		토론서 발행
동적 위험관리	분석 중		토론서 발행
자본의 특성을 가진 금융상품	토론서에 대한 의견수렴 중		의견수렴결과 검토
주요재무제표	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
영업권과 손상	분석 중	토론서 또는 공개초안 발행	
할인율	분석 중	연구 결과 요약 발표	

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 5, 6월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 요율규제활동

IASB는 규제자산의 측정 시에 다음의 사항을 반영해야 한다고 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 규제자산은 규제자산이 창출할 미래 현금흐름의 추정을 반영해야 함. 이러한 현금흐름은 다음에서 생기는 금액을 포함해야 함.
 - 사용된 자산의 원가와 발생한 운영비용
 - 발생한 운영비용에 대한 이익(margin)
 - 발생한 운영비용에 대한 이자 또는 사용된 자산의 원가에 대한 이익(return)
- ✓ 유의적인 금융요소가 있는 경우 미래 현금흐름의 추정을 할인함
- ✓ 규제자산에서 발생할 미래현금흐름의 추정이 변경된 경우, 규제자산의 측정에 그 변경을 반영함
- ✓ 규제자산의 후속측정 시에도 최초 인식 시 사용한 할인율을 그대로 사용함

II. 영업권과 손상

IASB는 영업권과 손상에 관한 다음의 논의를 계속하였고 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 영업권 손상검사 시 현금창출단위의 미인식 Headroom¹을 추가적인 Input으로 이용하는 것에 관한 feedback만을 얻기 위한 문서는 개발하지 않음
- ✓ 경영진이 발생할 가능성이 높은(More likely than not) 미래 구조조정이나 미래 성능 개선으로부터의 현금흐름을 사용가치 계산에 포함함

III. 동일지배하의 사업결합

IASB는 IFRS 3 '사업결합'에 규정된 취득법에 기초한 접근법을 개발하고, 비지배주주들에게 영향을 주는 동일지배하의 사업결합에 대해 가장 유용한 정보를 제공하기 위해 그 방법을 수정해야 하는지 여부와 어떻게 수정해야 하는지에 대해 고려하였고 다음과 같이 결론 내렸다.

- ✓ 가능한 수정사항은 취득자(receiving entity)에 대하여 다음 중 하나 이상의 요구사항을 포함할 수 있음
 - 이전대가보다 취득한 식별가능한 순자산의 공정가치가 큰 경우, 초과분을 이익으로 인식하는 대신 자본에 대한 기여(contribution)로 인식함
 - 초과 대가를 영업권의 최초 측정 시 포함하는 대신 자본의 분배로 인식함. 이 초과분은 이전대가를 취득한 사업의 공정가치와 비교하거나, 취득한 순자산의 공정가치와 비교하여 측정할 수 있음

IASB는 다음 회의에서 본 프로젝트의 적용범위인 거래에 대한 회계처리방법에 대해 계속 논의 할 것이다.

1 미인식 Headroom은 현금창출단위(또는 현금창출단위집단)의 회수가능가액이 장부금액을 초과하는 부분을 말함(IFRS Brief 2018년 1·2월호 참고)

I. 2018년 5월과 6월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에 2018년 5월과 6월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IFRS 16] 리스 인센티브 - 연차개선

IASB는 다음의 사항을 다음 연차개선에 포함하는 것으로 잠정적으로 결정하였고 다음 회의에서 기준서 개정절차에 대해 논의할 예정이다.

✓ IFRS 16에서는 사용권자산 측정에서 리스 인센티브는 제외하도록 하고 있음. 그러나 사례13에서 리스제공자가 변제한 리스개량에 대해 리스 기준서가 아닌 타 기준서를 적용하도록 하고 있음. 즉, 리스제공자가 변제해 준 리스개량이 리스인센티브에 해당하지 않는 근거를 충분하고 자세하게 제시하지 않아서 혼동을 초래할 수 있음.

✓ 따라서 해당 사례에서 리스제공자가 변제해주는 리스개량 부분을 제거함

2. [IFRS 17] 보험계약 - 연차개선

IASB는 연차개선의 일부로 IFRS 17 보험계약의 몇 가지 개정사항에 대해 논의하였다.

연차개선

IASB는 다음 사항을 IFRS 17의 개정안으로 잠정적으로 결정하였다.

- ① IFRS 17 문단 27에서 언급하고 있는 보험 취득 현금흐름에 아직 발행되지 않은 집합 내 보험계약과 관련된 보험 취득 현금흐름을 포함하도록 문단 27의 용어를 수정함
 - 보유한 재보험계약과 대조되도록 '발행한'이라는 용어를 사용하였으나, 이로 인해 발행하지 않은 집합 내 보험계약과 관련된 보험취득 현금흐름이 의도치 않게 제외되는 문제를 해결함
- ② 집합 내 계약을 IASB가 의도한 시점에 인식되도록 IFRS 17의 문단 28 개정
 - 문단 28에서는 집합을 인식할 때 '보고기간 말까지 발행된 계약'을 집합에 포함하도록 언급하고 있으나, '문단 25의 인식 기준을 충족하는 계약'을 포함하도록 용어를 수정함
- ③ 보험계약의 차이 조정(reconciliation) 공시와 수익 분석 시, 비금융위험에 대한 위험조정을 이중산입(double-counting)하게 되는 관련 문단(IFRS 17.104, B121, B124)을 삭제함
- ④ 민감도 분석 공시에서 의도치 않게 사용된 용어인 '위험 익스포저'를 '위험 변수'로 수정함(IFRS 17.128, 129)
- ⑤ IFRS 17의 사업결합관련 적용범위에서 동일지배 사업결합을 명시적으로 제외하도록 관련 문단(IFRS 17.39, B93~B95)을 개정함
- ⑥ IFRS 17에 따른 보험계약의 분류 변경을 전진적으로 적용하도록 IFRS 3 '사업결합'을 개정함

II. 2018년 5월, 6월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

⑦ IFRS 7 '금융상품 : 공시', IFRS 9 '금융상품', IAS 32 '금융상품 : 표시'의 적용범위 개정

- IFRS 17에 따라 위 금융상품 기준서의 적용범위에서 'IFRS 17의 적용 범위에 포함되는 계약'이 제외되었으나, 이로 인해 의도치 않게 적용 범위가 변경되는 결과(특히, 보유한 보험계약이 위 금융상품 기준서의 적용 범위에 포함되는 문제)를 초래함. 이를 해결하기 위해 각 기준서의 적용 범위 관련 문단을 개정

⑧ IFRS 17의 적용사례 9에 보증의 시간가치는 시간에 걸쳐 변한다는 설명을 추가

보증단위에 대한 연차개선

IASB는 직접참가특성이 있는 보험계약의 보장기간에 대한 정의를 명확히 하기로 잠정 결정하였다. 개정안에서는 직접참가특성이 있는 보험계약의 보장기간에 기업이 투자관련 서비스를 제공하는 기간이 포함된다는 점을 명확히 하였다.

향후 일정

IASB는 상기 개정안을 다음 연차개선에 포함할 예정이다. 연차개선의 발표 시점은 다음 연차개선에 포함될 다른 사항이 식별되는지에 따라 달라질 것이다.

2018년 5월, 6월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Current Agenda

2018년 5월, 6월 해석위원회에서 진행중인 논의 사항은 다음과 같다.

(1) [IAS 37] 총당부채, 우발부채, 우발자산 - 법인세가 아닌 세금과 관련된 선급금

해석위원회는 18년 3월 아래의 상황에서 세무당국과 분쟁 중인 세금(IAS 12 '법인세' 적용범위에 해당하지 않음)의 자발적 납부 회계처리에 대한 문의를 받았다.

✓ 회사는 분쟁 중 세금에 대해 사전 납부의무는 없으나, 잠재적인 패널티나 이자 부담의 경감목적으로 해당 세액을 자발적으로 납부함

✓ 회사는 해당 분쟁의 최종 결과가 회사에 유리할 것으로 예상함

해석위원회는 논의 결과 회사가 과세당국에 납부한 금액은 현행 개념체계 상 자산의 정의를 충족하므로 자산으로 인식하도록 하였다.

해석위원회는 최근 발표된 새로운 개념체계가 위의 자발적 세금 납부에 관한 결론에 영향을 미칠지에 대해 고려하였고, 새 개념체계 하에서도 기존 해석위원회의 논의결과를 수정할 필요가 없다고 결론 내렸다.

(2) [IAS 12] 법인세비용 - 이연법인세 : 자산 및 부채의 세무기준액

해석위원회는 리스료가 실제 지급될 때 세법 상 공제되는 상황에서, IFRS 16 '리스'에 따라 리스 이용자가 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식할 때 이연법인세의 인식에 대한 논의²를 이어 갔다.

해석위원회는 아래와 같이 좁은 범위에서 IAS 12에 대한 개정을 IASB에 제안하기로 결정하고 IASB는 이러한 해석위원회의 권고사항에 대해 논의를 시작할 예정이다.

- ✓ 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이가 모두 발생하여 이연법인세자산과 이연법인세부채를 동일한 금액으로 인식하는 거래에 대해서는 IAS 12 문단 15 및 24에 따른 최초인식면제규³이 적용되지 않음

(3) [IAS 37] 충당부채, 우발부채, 우발자산 - 손실부담계약인지를 평가할 때 고려되는 원가

해석위원회는 손실부담계약의 정의에서 사용되는 '회피 불가능 원가'의 의미를 명확하게 하기 위해 좁은 범위의 기준서 개정을 진행하기로 하였고⁴ 이번 회의에서는 구체적인 공시 요구사항과 경과규정을 제안할 것인지에 대해 논의 하였고, IASB에 다음과 같이 제안하였다.

- ✓ 공시 요구사항을 추가하지 않음
- ✓ IFRS를 이미 적용하고 있는 기업에게는 수정소급법(최초 적용일에 존재하는 계약에 제안된 수정 사항을 적용하는 방법)을 적용
- ✓ IFRS 최초 채택기업에 대해 구체적인 경과규정을 제공하지 않음

IASB는 다음 회의에서 해석위원회의 제안사항에 대해 논의할 것이다.

2. IFRS IC Tentative Agenda decisions

2018년 5월, 6월 해석위원회에서 결정한 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IAS 23] 차입원가 - 일반차입금 차입 이전에 발생한 적격자산 지출액의 포함 여부

해석위원회는 아래와 같은 상황에서 회사가 자본화가능차입원가를 결정할 때, 일반차입금의 차입 전에 발생한 적격자산의 지출액을 포함하는지에 대한 질문을 받았다.

2 이전 논의 내용은 IFRS Brief 2018년 5·6월호 참고

3 자산이나 부채를 최초로 인식할 때 사업결합거래가 아니고 거래 당시 회계이익이나 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 아니하는 거래인 경우에는 이연법인세자산·부채를 인식하지 않음

4 자세한 개정내용은 IFRS Brief 2018년 5·6월호 참고

사실관계

- ✓ 회사는 적격자산을 건설함
- ✓ 회사는 적격자산의 건설 시작 시점에는 차입금이 없음. 건설이 진행되면서 일반차입금을 차입하였으며 이를 적격자산의 건설에 사용하였음
- ✓ 회사는 일반 차입금에 대한 차입원가가 발생하기 전후에 적격자산에 대한 지출이 발생함

해석위원회는 기업이 IAS 23 문단 17⁵에 따라 다음 조건을 모두 충족할 경우 차입원가 자본화를 개시한다고 보았다.

- ✓ 적격자산에 대한 지출이 발생함
- ✓ 차입원가가 발생함
- ✓ 자산의 의도된 사용 또는 판매가 가능한 상태에 이르게 하는 필요한 활동을 수행함

IAS 23 문단 17을 사실관계에 적용하면 차입원가가 발생하기 전까지는 차입원가 자본화를 개시할 수 없다.

또한 해석위원회는 기업이 자본화이자율을 적용하는 적격자산에 대한 지출액 결정 시(IAS 23 문단 14⁶), 일반차입금을 차입하기 이전에 발생한 적격자산에 대한 지출액을 무시하지 않는다고 보았다.

따라서 자본화가능차입원가를 결정할 때, 일반 차입금 차입 전에 발생한 적격자산의 지출액을 포함하는 것이 적절한지 판단하기 위해서는 다음과 같은 특정 사실과 상황을 고려하여야 한다.

- ✓ 지출액이 발생한 시점이 일반 차입금 차입 시점의 전후 여부를 고려하기 보다는, 적격자산을 취득하기 위한 목적으로 일반 차입금을 사용한 정도와
- ✓ 적격자산에 대한 지출이 없었더라면 일반차입금의 차입원가 발생을 회피할 수 있었는지 여부

해석위원회는 기준서의 원칙과 요구사항이 질의한 상황의 자본화대상차입원가를 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 안건을 기준서 제정안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.

5 IAS 23.17 차입원가는 자본화 개시일로부터 적격자산 원가의 일부로 자본화한다. 자본화 개시일은 최초로 다음 조건을 모두 충족시키는 날이다.

- (1) 적격자산에 대하여 지출한다
- (2) 차입원가를 발생시킨다.
- (3) 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 필요한 활동을 수행한다.

6 IAS 23.14 일반적인 목적으로 자금을 차입하고 이를 적격자산의 취득을 위해 사용하는 경우에 한하여 당해 자산 관련 지출액에 자본화이자율을 적용하는 방식으로 자본화가능차입원가를 결정한다. 자본화이자율은 회계기간에 존재하는 기업의 차입금(적격자산을 취득하기 위해 특정 목적으로 차입한 자금 제외)에서 발생한 차입원가를 기중평균하여 산정한다. 회계기간동안 자본화한 차입원가는 당해 기간동안 실제 발생한 차입원가를 초과할 수 없다.

(2) [IAS 23] 건물 건설이 시작된 토지에 대한 차입원가자본화 종료 시기

해석위원회는 아래와 같은 상황에서 토지 위에 건물의 건설이 시작되면 토지에 대한 차입원가자본화를 종료해야 하는지에 아니면 건물의 건설기간 동안 계속 차입원가자본화를 계속하는지에 대한 질문을 받았다.

사실관계

- ✓ 회사는 지구단위 개발 프로젝트의 일환으로 토지를 취득하고 개발하여 그 토지에 건물을 건설함
- ✓ 토지와 건물은 모두 적격자산의 정의를 충족함
- ✓ 회사는 일반차입금을 토지와 건물 건설에 대한 지출에 사용함

해석위원회는 토지 지출에 대한 차입원가자본화를 중단할 시기를 IAS 23을 적용하여 다음과 같이 검토하였다.

- ✓ 회사는 토지의 의도된 용도를 고려해야 함. 토지와 건물은 다음 중 하나의 목적으로 보유함
 - 자가 사용(IAS 16 유형자산으로 인식)
 - 대여 또는 시세차익을 얻기 위하여 보유(IAS 40 투자부동산으로 인식)
 - 판매(IAS 2 재고자산으로 인식)

따라서, 토지의 의도된 용도는 단순히 토지 위에 건물을 건설하는 것이 아니라 상기 세가지 목적 중 하나를 위해 사용하는 것임

- ✓ IAS 23의 문단 247를 적용 할 때, 회사가 건물을 건설하는 동안 토지를 의도된 용도로 사용할 수 있는지 여부를 고려해야 함. 회사가 건물을 건설하는 동안 의도된 용도로 토지를 사용할 수 없다면, 토지 개발 지출에 대한 차입원가자본화를 중단하는 시기를 결정할 때 토지와 건물을 함께 고려해야 함. 질의한 상황에서는 토지와 건물을 함께 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상태에 이르게 하는데 필요한 대부분의 활동이 완료될 때까지 토지는 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상태에 이르지 않았을 것임

해석위원회는 기준서의 원칙과 요구사항이 질의한 상황의 토지 지출액에 대한 차입원가자본화 종료 시점을 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 안건을 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.

7 적격자산의 건설활동을 여러 부분으로 나누어 완성하고, 남아있는 부분의 건설활동을 계속 진행하고 있더라도 이미 완성된 부분이 사용가능하다면, 당해 부분을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 필요한 대부분의 활동을 완료한 시점에 차입원가의 자본화를 종료한다.

3. IFRS IC Agenda decisions

2018년 5월, 6월 해석위원회에서 결정한 Agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IAS 7] 현금흐름표 - 단기차입금과 차입약정(credit facilities)의 분류

해석위원회는 아래와 같은 종류의 차입금이 IAS 7 문단 8⁸을 적용하여 현금흐름표에서 현금 및 현금성 자산으로 분류될수 있는지에 대한 질문을 받았다.

사실관계

- ✓ 회사는 단기차입금(short-term loans)과 차입약정(credit facilities)을 보유하고 있으며, 계약상 만기는 단기인 14일임.
- ✓ 단기 차입약정은 회사의 현금관리의 일부를 구성함
- ✓ 단기 차입약정은 거의 항상 부(negative)의 잔액이며, 부의 금액에서 양(positive)의 금액으로 자주 변동하지 않음

해석위원회는 상기와 같은 차입약정은 요구 즉시 상환해야 하는 것이 아니기 때문에 현금 및 현금성 자산의 구성요소에 포함되지 않는다고 결론 내렸다. 또한 단기 차입약정의 잔액이 부에서 양으로 자주 변동하지 않는다는 사실은 그 약정이 기업의 현금관리의 구성요소가 아니라 자금조달의 형태를 나타내는 지표라고 잠정적으로 결정한 바 있다.⁹

해석위원회는 이번 회의에서 기준서의 원칙과 요구사항이 질의한 상황의 단기차입약정이 현금흐름표에서 현금 및 현금성자산의 구성요소에 포함되는지에 대해 적절한 근거를 제공하고 있다고 결론 내리고 이 안건을 기준서 제정안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.



⁸ 은행 차입은 일반적으로 재무활동으로 간주된다. 그러나 일부 국가의 경우 금융회사의 요구에 따라 즉시 상환하여야 하는 당좌차월은 기업의 현금관리의 일부를 구성한다. 이 때 당좌차월은 현금 및 현금성자산의 구성요소에 포함된다. 그러한 은행거래약정이 있는 경우 은행잔고는 예금과 차월 사이에서 자주 변동하는 특성이 있다.

⁹ IFRS Brief 2018년 5·6월호 참고

IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.63〉



K-IFRS 1115 '고객과의 계약에서 생기는 수익' - 미래 시장가격에 근거한 대가의 변동이 변동대가에 해당하는지

K-IFRS 1115에 따르면 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정해야 한다. 대가(금액)는 할인, 리베이트, 환불, 공제, 가격할인, 장려금, 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 도달하면 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)은 변동될 것이다. (K-IFRS 1115.51)

이처럼 K-IFRS 1115의 변동대가에 해당하면 수익인식 시점에 변동대가 추정치의 제약을 고려한 추정치로 수익금액을 결정하고, 추정치가 변동되는 경우 전진적으로 수익금액을 조정하여 인식한다(변동대가 회계처리).

그러나 어떤 경우에는 기업이 수행의무의 이행을 모두 완료하였기 때문에 어떤 미래 사건(예 : 반품권이나 성과보너스 등)여부와 관계없이 받을 권리는 확정되었으나 대가금액이 변동할 수 있다. 만일 이러한 변동성을 K-IFRS 1115에 따라 회계처리한다면, 변동대가 추정치의 제약¹⁰이 적용되어 회사의 수행의무의 가치나 대가에 대한 권리를 충실하게 표시하지 못할 가능성이 있다. 즉, 수행의무의 이행을 모두 완료하였기 때문에 기업이 대가를 받을 권리는 확정되었지만, 그 금액이 변동되는(확정되지 않은) 경우에 그 변동성에 대해 K-IFRS 1115에 따른 변동대가 회계처리를 적용해야 하는 지에 대한 이슈가 있다.

이러한 상황을 사례를 통해 살펴보자.

10 K-IFRS 1115. 56 변동대가와 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.

Example 1. K-IFRS 1115에 따라 회계처리해야 하는 변동성인지에 대한 판단

[Fact pattern]

A사는 고객과 20X1년 1월 1일 시점에 상품을 인도하는 계약을 20X0년 9월 30일에 체결하였다. 20X1년 6월 30일 시점의 상품의 시장 가격에 근거해서 지급금액이 결정되고 해당 시점에 대가를 수취하기로 하였다.

[Analysis]

K-IFRS 1115. 108에서는 수취채권은 기업이 대가를 받을 무조건적인 권리이고 시간만 지나면 대가를 지급받기로 한 때가 되는 경우에 그 대가를 받을 권리는 무조건적이라고 설명하고 있다. 즉, K-IFRS 1115에서는 수취채권에 대한 서술은 대가를 받을 권리가 확정되기 전에 미래 사건이 발생해야 한다면 그 권리는 무조건적인 권리가 아니라는 것을 암시하고 있다.

상기 사례에서, 기업이 20X1년 1월 1일에 상품을 인도하고 나면, '미래 가격(20X1년 6월 30일의 가격)의 존재'는 시간만 경과하면 되고 특정 사건이 발생할 필요가 없다. 즉, 기업이 받을 대가는 결제일에 확정되지만 상품 가격의 변동은 기업이 대가를 받을 권리에는 영향을 미치지 않으므로 기업이 받을 대가는 K-IFRS 1115. 108에서 언급하는 무조건적인 권리인 것이다. 따라서 사례에서 기업은 상품의 인도일에 수취채권을 인식해야 한다.

K-IFRS 1115에 따른 변동대가 회계처리를 적용해야 하는 변동성은 K-IFRS 1115. 51에서 사례로 제시하는 기업의 성과, 약속된 재화나 용역의 품질 및 고객이나 제3자에 의한 가능한 행동(환불이나 수량할인)이지 단순한 시장가격의 변동에서 발생하는 변동성이 아니다. 또한 K-IFRS 1115. 108에서는 수취채권은 K-IFRS 1109에 따라 회계처리 하도록 하고 있으므로 사례에서와 같이 미래사건의 발생과 무관한 변동성에 대해서는 K-IFRS 1115에 따른 변동대가 회계처리를 적용하지 않고 K-IFRS 1109에 따라 회계처리해야 한다.

상기 사례와 같이 변동성을 K-IFRS 1109에 따라 회계처리하는 경우에는 먼저 계약 체결시점에 내재 파생상품에 대한 계약을 평가하고 상품 가격과 관련된 변동성을 분리하여 회계처리해야 하는지에 대한 판단이 필요하다.

Example 2. K-IFRS 1109에 따른 회계처리 - 미분리

A사는 원유를 판매하는 회사이다. A사는 원유를 정제하는 B사와 20X1년 1월 1일 시점에 상품을 인도하는 계약을 20X0년 9월 30일에 체결하였다. 20X1년 6월 30일 시점의 원유의 시장 가격에 근거해서 지급금액이 결정되고 해당 시점에 대가를 수취하기로 하였다. 원유는 A사와 B사의 사업에 사용되는 상품이고, 원유의 인도일과 결제일 사이의 시차는 원유 판매 계약에서 일반적으로 대금회수에 걸리는 기간이다.

각 시점 별 원유의 시장가격은 다음과 같다. 20X1년 1월 1일에 20X1년 6월 30일의 예상 원유시장가격과 20X1년 1월 1일의 원유시장가격은 동일하다.

	원유시장가격
20X1년 1월 1일	\$1,000
20X1년 6월 30일	\$1,200

(1) A사는 계약체결시점인 20X0년 9월 30일에 다음과 같이 판단할 수 있다.

- ✓ 주계약은 20x1년 1월 1일에 원유를 인도하는 미이행계약이고, 내재파생상품은 미이행 계약의 가치를 원유가격에 따라 변동시키는 요소임
- ✓ 미이행계약은 A사와 B에게 모두 사업에 사용할 재화에 대한 계약이기 때문에 파생상품 회계처리를 수행하지 않음(자가사용면제)¹¹
- ✓ 최종 거래대가는 주계약하에서 인도될 상품인 원유의 시장가격에 연동되어 있고,
- ✓ 인도일과 결제일 사이의 시차는 주계약하에서 인도될 상품이 처리되는데 까지 걸리는 시간임
- ✓ 따라서 가격변동요소가 주계약의 경제적 특성과 위험에 밀접한 관련이 있다고 판단함에 따라 내재파생상품인 가격변동요소를 분리하지 않음. 즉, 계약시점에는 아무런 회계 처리를 하지 않음

(2) A사는 원유의 인도함에 따라 수행의무를 모두 이행하였으므로 수익을 인식할 수 있다. 따라서 인도일에 매출채권과 매출을 인식한다. 매출채권은 K-IFRS 1109에 따라 해당 매출채권의 계약상 현금흐름이 원금과 이자로만 구성되어있는지 판단해야 한다. 이 매출채권은 20X1년 6월 30일의 원유가격에 따라 결정되므로 원금과 이자로만 구성되어 있지 않으므로 당기손익-공정가치 측정 금융상품으로 분류하여야 한다.

상기 분석에 따른 회계처리는 다음과 같다.

	차변		대변	
20x0년 9월 30일	N/A			
20x1년 1월 1일	매출채권	1,000	매출	1,000
20x1년 6월 30일	매출채권	200	매출채권평가이익	200
	현금	1,200	매출채권	1,200

만약, 상품가격에 연동된 매출대금이 K-IFRS1105에 따른 변동대가에 해당하였다면, 매출채권은 상각후원가로 인식되고, 변동대가의 변동액 200이 추가적으로 매출액에 가산된다.

Example 3. K-IFRS 1109에 따른 회계처리 - 분리

Example 2에서 아래의 상황을 제외하고는 모든 상황은 동일하다고 가정한다.

✓ 원유의 인도일과 결제일 사이의 시차는 해당 거래의 일반적인 결제기간을 초과하는 기간임

(1) A사는 계약체결시점인 20X0년 9월 30일에 다음과 같이 판단할 수 있다.

✓ 주계약은 20x1년 1월 1일에 원유를 인도하는 미이행계약이고, 내재파생상품은 미이행 계약의 가치를 원유가격에 따라 변동시키는 요소임

✓ 미이행계약은 A사와 B에게 모두 사업에 사용할 재화에 대한 계약이기 때문에 파생상품 회계처리를 수행하지 않음(자가사용면제)¹¹

✓ 최종 거래대가는 주계약하에서 인도될 상품인 원유의 현물 시장가격에 연동되어 있지만, 인도일과 결제일 사이의 시차는 주계약하에서 인도될 상품이 처리되는데 까지 걸리는 기간을 초과하는 기간이므로 주계약의 경제적 특성과 위험과 밀접한 관련이 있지 않음. 따라서 원유가격변동요소는 분리해야 함

(2) A사는 원유의 인도함에 따라 수행의무를 모두 이행하였으므로 수익을 인식할 수 있다. 따라서 인도일에 매출채권과 매출을 인식한다.

(3) 매출채권을 인식하면서 A사는 매출채권에 내재된 파생상품 요소가 있는지 검토해야 한다. 다른 약정이 없다면, 원유가격변동요소는 계약시점에 분리하였으므로 인도일에 발생한 매출채권에는 아무런 변동성이 없다. 따라서 매출채권의 계약상 현금흐름은 원금과 이자 로만 분리되어 있으므로 상각후원가 혹은 기타포괄손익-공정가치로 측정해야 한다.



¹¹ K-IFRS 1109.2.4에서는 기업이 예상하는 매입, 매도, 사용의 필요에 따라 비금융항목을 수취하거나 인도할 목적으로 체결하여 계속 유지하고 있는 계약에는 이 기준서를 적용하지 않도록 하고 있다. 즉, 파생상품으로 회계처리하지 않는다.

KPMG contacts

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 상무

T. (02)2112-0673

E. eunsukpark@kr.kpmg.com

한진희 이사

T. (02)2112-6876

E. jinheehan@kr.kpmg.com

한상현 이사

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

김응주 S.Manager

T. (02)2112-3227

E. eungjookim@kr.kpmg.com

이승훈 S.Manager

T. (02)2112-7874

E. seunghoonlee@kr.kpmg.com

양유정 S.Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

이예슬 Manager

T. (02)2112-3144

E. yaeseullee@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr

© 2018 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.