

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2017년 1 · 2월호	
최근 국제회계기준 정보	1
I. IFRIC 22 '외화거래와 선금'	
IASB 주요 프로젝트 진행상황	4
I. 보험계약	
II. 개념체계	
III. 공시개선 프로젝트 - 중요성 실무서	
IV. 자본의 특성을 가진 금융상품	
V. 주요 재무제표	
Global 동향	15
I. 2016년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의사항	
II. 2016년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약	
IFRS 실무적용 해설	23

최근 국제회계기준 정보

2016년 11월 1일부터 2016년 12월 31일까지 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.

[해석서] IFRIC 22 '외화거래와 선금'

"Foreign Currency Transactions and Advance Consideration"

배경

IAS 21 '환율변동효과' 문단 21에서는 기능통화로 외화거래를 최초로 인식하는 경우에 "거래일"의 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 외화금액에 적용하여 기록하도록 하고 있다. 거래일은 국제회계기준에 따라 거래의 인식요건을 최초로 충족하는 날을 의미한다 (IAS 21 문단 22).

관련 외화거래를 인식하기 이전에 외화로 거래대가를 미리 지급하거나 수취(선금)할 때 일반적으로 비금융자산이나 비금융부채를 인식하고, 해당 외화거래 인식 시점에 비금융자산 혹은 비금융부채를 제거한다. IAS 21의 "거래일"이 선금 수취(지급) 시점인지, 외화거래의 인식 시점인지 명확하지 않았기 때문에 이 해석서의 제정을 통해 이를 명확히 하고 있다.

적용범위

관련 자산, 비용 또는 수익(또는 그 일부)를 인식하기 전에 거래대가를 미리 지급하거나 수취하여 비금융자산이나 비금융부채를 인식하는 외화거래(혹은 그 일부)에 대하여 적용한다.

이 해석서는 외화거래를 다음과 같이 측정하는 경우에는 적용하지 않는다.

- (a) 공정가치
- (b) 수취한 대가의 공정가치(예; IFRS 3을 적용한 영업권의 측정)

다음의 경우에는 이 해석서를 적용할 것이 요구되지 않는다.

- (a) 법인세
- (b) 기업이 발행한 보험계약(재보험계약 포함) 혹은 기업이 보유하는 재보험계약

결론

거래일은 선금을 지급하거나 수취함에 따라 발생한 비금융자산이나 비금융부채를 최초로 인식한 날이다. 한편, 선금을 여러 번에 걸쳐 지급하거나 수취하는 경우, 각 선금을 지급하거나 수취한 거래일을 결정한다.

적용사례

20x4년 1월 1일에 D사는 고객에게 두 가지 제품을 판매하는 계약을 체결하였다. D사는 20x4년 3월 1일에 한 제품을 인도하고, 나머지 제품은 20x4년 6월 1일에 인도하였다. 계약에 따라 고객은 총 거래대금 1,000달러 중 200달러는 20x4년 1월 31일에 지급하고 나머지는 20x4년 6월 1일에 지급한다.

D사는 IFRS 15에 따라 계약대가를 각각 450달러, 550달러로 각 제품에 배분하였다. D사는 처음 받은 200달러는 첫번째로 인도하는 제품에 대한 대가라고 결정했고, D사는 첫번째 제품 인도로 나머지 250달러에 대한 무조건적인 권리를 갖는다.

현물환율은 다음과 같다.

DATE	현물환(\$:₩)
20x4. 1. 1	1:1.5
20x4. 3. 1	1:1.7
20x4. 6. 1	1:1.9

각 일자의 회계처리는 다음과 같다.

DATE	DR	CR
20x4. 1. 1	현금(\$200) 300	계약부채*1 300
20x4. 3. 1	계약부채(\$200)*1 300	수익(\$450) 725
	수취채권(\$250)*2 425	
20x4. 6. 1	수취채권(\$250)*3 50	외환차익 50
	현금(\$800)*4 1,520	수취채권(\$250) 475
		수익 (\$550) 1,045

*1 IAS 21 문단 23(b)1에 따라 비금융계약부채의 금액은 재측정하지 않음.

*2 $\$250 \times 1.7 = 425$

*3 $\$250 \times (1.9 - 1.7) = 50$. 수취채권 \$250은 화폐성항목이므로 해당 수취채권이 결제될 때까지 외화 환산을 수행하여야 함.

*4 $\$800 \times 1.9 = 1,520$

20x4. 3. 1에 인식되는 수익금액 \$450 중 선금을 이미 수취한 \$200을 인식하기 위한 '거래일'은 3월 1일이 아니라 선금을 수취한 1월 1일이므로 그날의 환율로 환산한 300으로 인식된다.

1 IAS 21.23(b) 역사적원가로 측정하는 비화폐성 외화항목은 거래일의 환율로 환산한다.

시행일

이 해석서는 2018년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 조기적용은 허용된다. 이 해석서를 조기적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

경과규정

최초 적용시에 이 해석서를 다음 중 하나로 적용하여야 한다.

- (a) IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경'을 적용하여 소급적으로 적용
- (b) 다음 중 하나의 날 이후에 최초로 인식하는 이 해석서의 적용범위에 해당하는 모든 자산, 비용 그리고 수익에 전진적으로 적용
 - (i) 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 개시일
 - (ii) 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 재무제표에 비교 표시되는 이전 보고기간 재무제표의 개시일



IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2016년 11, 12월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
보험계약	공개초안에 대한 의견 분석 중	기준서 발행	
개념체계	분석 중		개념체계 발행
공시개선 - 중요성 실무서	실무서 작성 중		실무서 발행
공개초안			
공시개선 - 중요성의 정의	공개초안 작성 중	공개초안 발행	
토론서			
요율규제	분석 중		토론서 발행
주요재무제표	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
자본의 특성을 가진 금융상품	분석 중		토론서 발행

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 11, 12월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 보험계약

IASB는 11월 회의에서 향후 발표될 보험계약 기준서 초안에 대해 논의 하였다.

통합수준

계약상 서비스 마진을 측정하는 보험 계약의 통합 수준인 포트폴리오에 대해 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- 공개초안의 포트폴리오의 정의를 유지. 즉, 포트폴리오는 유사한 위험을 전제로 하고 하나의 자산 집단으로 함께 관리되는 계약의 집단임. IFRS 17은 연금보험이나 종신보험과 같은 각 상품 라인(product line)에 속하는 계약은 유사한 위험을 가질 것으로 기대되고, 이러한 이유로 다른 상품 라인에 속하는 계약은 다른 포트폴리오에 속할 것이라는 지침을 제공함
- 계약의 개시시점에 손실이 발생할 계약집합, 손실이 발생할 유의적인 위험이 없는 계약집합과 이익이 발생할 계약집합의 세가지 집합으로 구분하여야 함
- 발행시점이 1년 이상 차이 나는 계약을 집합화 하는 것을 금지함
- 계약의 집합에 대한 계약상 서비스 마진을 해당 계약 집합의 기대보장기간과 규모를 반영한 보험 보장 단위에 기초하여 당기와 기대잔여보장기간에 배분할 것

경험조정²

IASB는 일반 모형 하에서 측정된 계약에 대해 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- 경험조정이 미래 현금흐름의 현재가치 추정치의 변동을 직접적으로 야기하는 경우에는 경험조정의 결합효과와 미래현금흐름의 현재가치 추정치의 변동분은 계약상 서비스 마진을 조정하지 않고 손익으로 인식되어야 함
- 경험조정이 미래 현금흐름의 현재가치 추정치의 변동을 직접적으로 야기하는 경우라 함은 경험 조정이 단지 계약 집합의 미래 권리와 의무의 측정이 아니라 계약 집합(즉, 보장 단위의 수)에 대한 미래 권리와 의무(즉, 보험계약의 수)에 직접적으로 변동을 야기하는 경우임

IASB는 변동가능 수수료 접근법을 사용하여 회계처리 된 계약에 대하여 다음의 사항은 계약상 서비스 마진을 조정하지 않고 손익으로 인식되어야 한다고 잠정적으로 결정했다.

- 기초항목에 영향을 주지 않는 비재무적위험에서 발생한 경험조정
- 미래현금흐름의 현재가치 추정치에 직접적으로 야기된 변동

경과규정 이슈

IASB는 다음과 같이 잠정적으로 결정했다.

- 소급 적용하는 것이 실행 불가능한 경우가 아니라면 소급하여 적용함
- 소급하여 집합을 확인할 수 없는 보험계약과 소급적용이 불가능한 보험계약의 집합에 대하여 수정된 소급법이나 공정가치 접근법을 선택하는 것을 허용함. 수정된 소급법이 실행 불가능한 경우에는 공정가치 접근법을 사용해야만 함

2 경험조정은 다음 중 하나로 정의된다.

- (a) 잔여보장부채 : 이전의 보험료 수령 추정액, 해당 기간에 발생할 것으로 예상되는 보험금 및 비용과 실제 보험료 수령액, 해당 기간에 발생한 보험금 및 비용의 차이
- (b) 보험금청구발생부채 : 이전의 발생한 보험금 및 비용의 추정액과 관련된 현금흐름(혹은 그러한 발생 보험금 및 비용의 현재 추정액)의 차이

수정된 소급법

IASB는 다음과 같이 잠정적으로 결정했다.

- 수정된 소급법의 목적은 가급적 합리적이고 지원 가능한 정보를 사용하여 소급적용과 가장 가까운 결과를 달성하는 것임
- 세가지 수정된 소급법³을 사용하는 것이 허용되어야 하지만, 수정된 소급법의 목적을 충족하기 위해 필요한 최소한의 수정을 사용하여야 함
- 수정된 소급법을 적용함에 있어서, 완전 소급법을 적용하기 위해 사용되는 정보의 사용을 최대화하여야 하지만, 지나친 비용과 노력이 발생하지 않고 이용 가능한 정보를 사용하는 것이 필요함

변동가능 수수료 접근법

IASB는 최초 적용일 보다는 표시된 가장 이른 기간의 개시일에 결정된 변동가능수수료 접근법에 대하여 허용된 수정⁴을 사용하여 계약상 서비스마진을 결정해야 한다고 잠정적으로 결정하였다.

공시

수정된 소급법을 적용하는 경우에 다음의 사항을 공시하여야 한다고 잠정적으로 결정했다.

- 계약상 서비스마진
- 보험계약 수익
- 보험금융수익 혹은 보험금융비용
- 표시된 가장 이른 기간의 개시일에 존재하는 보험계약, 그리고
- 표시된 가장 이른 기간의 개시일 이후에 발행된 보험계약

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정했다.

- IFRS 17을 최초로 적용할 때, 표시된 가장 이른 기간의 개시일에 존재하는 보험계약에 대해 공시된 모든 기간에 대하여 IFRS 17로 전환하는 시점에 결정한 보험계약의 측정 방법을 설명하여야 함. 그 설명은 정보이용자가 그 특성과 사용된 방법과 적용된 판단의 유의성을 이해하는데 도움이 되어야 함

3 세가지 수정된 소급법

1. 일반 모형과 변동가능 수수료 접근법
2. 일반모형
3. 변동가능 수수료 접근법

4 표시된 가장 이른 기간의 시작일에 계약상 서비스 마진을 다음으로 결정할 수 있다.

- (a) 표시된 가장 이른 기간의 시작일에 기초자산의 총 공정가치
- (b) 계약의 개시시점과 표시된 가장 이른 기간의 시작일 사이에 이미 발생한 관련된 현금흐름을 반영하여 조정된 표시된 가장 이른 기간의 개시일의 이행 현금흐름
- (c) 표시된 가장 이른 기간의 시작일 이전에 제공된 서비스와 관련된 계약상 서비스금액, 계약 집합의 잔여 보장단위와 총 보장단위를 비교하여 금액을 추정하여야 한다.

- 만일 IFRS 17을 최초로 적용할 때 기타포괄손익-공정가치(FVOCI)로 측정되는 자산이 해당 기업의 자산부채관리(ALM)를 통해 표시된 가장 이른 기간의 개시일의 할인율을 사용하여 손익 내에 금융 수익과 금융비용이 결정된 보험계약과 관련된다면 기타포괄손익-공정가치로 측정되는 금융자산에 대한 기타포괄손익에 포함된 누적금액의 개시잔액부터 종료잔액의 변동내역을 공시하여야 함

위험완화

변동가능수수료 접근법을 적용하는 경우에 보험계약에 내재되어 있는 보증의 금융위험을 완화하기 위하여 파생상품을 이용하는 경우에는 시장변수의 변동에 의한 보증의 가치변동을 당기손익으로 인식하는 것을 허용(파생상품을 이용하지 않는 경우에는 계약상 서비스 마진에서 조정)하기로 잠정적으로 결정하였다.

IFRS 17의 의무 시행일

IASB는 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- IFRS 17은 2017년 상반기에 발행되는 것으로 가정하고, IFRS 17은 2021년 1월 1일 이후에 최초로 개시하는 회계간에 대하여 적용함
- IFRS 9과 IFRS 15를 동시에 적용한다면 IFRS 17을 2021년 1월 1일 이전에 적용할 수 있음

IASB는 2016년 11월 회의의 결정을 IFRS 17의 초안 개정사항에 반영하고, IFRS 17의 초안에 중대한 결점이 있는지 검토할 것이다.



II. 개념체계

IASB는 2016년 11, 12월 회의에서 개념체계에 대해 다음을 논의하였다.

1. 재무보고를 위한 개념체계 공개초안에 대해 받은 의견. 공개초안에서 제안한 부채의 정의 및 근거에 대해 받은 의견
2. 공개초안의 개념체계 변화에 따른 재무제표 작성자의 잠재적 영향을 분석한 결과

부채의 정의 및 근거 - '회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다'

IASB는 다음을 잠정적으로 결정하였다.

- 부채는 '기업이 경제적 자원의 인도를 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없어야 함'을 명시한다.
- 공개초안 문단 4.32의 '회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다'의 의미를 개선하기로 하고, 다음의 개념을 기술한다.

✓ 거래의 유형에 따라 고려해야 하는 요소가 다름. 예를 들어, 회피할 수 있는 모든 활동이 이전 하는 것보다 상당히 불리한 경제적 결과를 가져오는 경우, 기업은 이전을 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없을 수 있음(경제적 강제)

✓ 경영자가 인도할 의도가 있거나 인도할 수 있다는 것만으로는 기업이 인도를 '회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다'고 결론을 내리기에 충분하지 않음

'회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다'의 개념에 추가되는 내용을 포함하지 않기로 하였다. 이 개념을 적용하려면 세부 규정이 필요할 수 있지만, 거래의 유형에 따라 필요한 규정이 다를 수 있으므로 각 IFRS 기준서를 개발할 때, 추가 지침을 개발하는 것이 적절하다.

부채의 정의 및 근거 - '과거 사건의 결과로'

수정되는 개념체계에서 부채의 정의 중 '과거 사건의 결과로'라는 문구의 의미를 명확히 하기 위해 잠정적으로 다음을 결정하였다.

- 기업의 의무의 범위를 결정하는 활동(공개초안에서 제안) 대신에, 의무가 없었다면 이전하지 않았을 경제적 자원을 이전하게 하는 기업의 활동으로 기술함
- 법의 시행(그 밖의 집행 메커니즘, 정책이나 관행 등 포함)만으로는 기업이 현재의무를 부담하고 있다고 보기에 충분하지 않다는 점을 명확히 하기로 함. 기업이 이 법 등이 적용되는 활동을 수행했어야 함

부채의 정의 및 근거 - 추가 개정 위험

새 개념체계의 내용을 다시 변경하는 상황을 피하기 위해 '자본의 특성을 가진 금융상품' 결정에 따라 달라질 수 있는 아래의 문단들을 새 개념체계에 포함하지 않기로 결정하였다.

- 실무상 자본과 부채를 구분하는데 적용하는 공개초안의 두 문단

✓ 공개초안 문단 4.33 (b) :

계속기업의 가정에서 재무제표를 작성한다면, 청산시점에만 인도를 요구받을 수 있는 의무는 부채가 아니다.

✓ 공개초안 문단 4.30 :

자기지분상품을 다른 당사자에게 인도해야 하는 의무는 경제적 자원을 이전할 의무가 아니다. 자기지분상품을 인도해야 하는 의무는 (확정금액에 변동가능한 수량의 자기지분상품을 인도할 의무라고 해도) 부채로 분류할 수 없다는 것을 의미하며 이는 현행 IFRS 규정과 차이가 있다.

• 다음의 두 조건을 만족하면 경제적 자원을 이전하는 현재의 의무가 있다고 설명하는 문단(공개초안 문단 4.31)

✓ '회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다'

✓ '과거 사건의 결과로'

부채의 정의 및 근거 - 기타 주제

IASB는 다음을 잠정적으로 결정하였다.

- 자산과 부채의 정의에는 '현재'라는 용어와 '과거 사건의 결과로'라는 용어를 모두 포함함
- 부채의 정의를 뒷받침하는 개념으로 다른 당사자의 기업에 대한 '현재의 청구권 개념'은 요구하지 않기로 함
- 새 개념체계에는 자산과 부채 간의 대응에 대해 공개초안 문단 4.25 및 4.26⁵에서 제안한 개념을 포함하기로 함
- 새 개념체계는 특히 일방 거래(non-reciprocal transactions)를 나타내는 개념을 포함하지 않기로 함

사업활동과 장기투자

IASB는 공개초안에서 제안한 사업활동의 접근법을 인정하기로 결정하였다. 특히 개정되는 개념 체계는 기업이 사업활동을 수행하는 방식이 회계처리 단위, 측정, 표시와 공시의 결정에 어떻게 영향을 미칠 수 있는지를 논의하지만, 사업활동이 재무보고의 모든 영역에 영향을 미치는 포괄적인 개념은 아니라고 소개하였다.

또한 IASB는 공개초안에서 제안된 대로 장기 투자의 접근법을 확정하기로 잠정적으로 결정하였다. 수정되는 개념체계는 다음과 같다.

5 4.25 일방이 경제적 자원을 이전할 의무(부채)가 있는 경우 다른 당사자(들)은 그 경제적 자원을 수취할 권리(자산)가 있다는 것을 나타낸다. 다른 당사자(들)은 특정 개인이나 기업, 개인이나 기업의 집단이거나 사회 전반이 될 수 있다.

4.26 일방이 부채(혹은 자산)을 인식하고 특정 금액으로 측정해야 하는 요구사항은 다른 당사자가 그 대응되는 자산(혹은 부채)을 인식하거나 동일한 금액으로 측정해야 한다는 것을 의미하지 않는다. 일방의 부채(혹은 자산)과 대응하는 다른 당사자의 자산(혹은 부채)에 대해 다른 인식요건이나 측정 요구사항을 적용하는 것은 때때로 재무보고의 목적을 달성하기 위해 의사 결정의 결과 일 수 있다.

- 장기투자를 사업활동으로 언급하지 않음. 왜냐하면 사업활동의 특정 유형에 대한 적용은 수정되는 개념체계에서가 아니라 개별 기준서에서 적절히 논의가 이루어 지기 때문임
- 장기투자과 관련된 구체적인 측정이나 표시의 개념을 포함하지 않음. 왜냐하면 IASB가 장기 투자에 대한 결정을 포함한 측정과 표시에 대한 적절한 기준서를 제정할 때, 수정되는 개념체계가 이를 뒷받침할 수 있는 충분한 개념을 제공하기 때문임
- 보고실체의 장기 투자자의 정보 요구에 대한 추가 논의를 통해 재무제표의 주요 이용자의 정보 요구 사항에 대한 논의를 보완하지 않음. 왜냐하면 수정되는 개념체계가 장기 투자자를 포함한 모든 주요 재무제표 이용자의 필요(needs)를 적절하게 다룬 충분한 개념을 제공할 것이기 때문임

자본의 개념과 자본유지

IASB는 잠정적으로 다음을 결정하였다.

- 수정되는 개념체계에 자본 및 자본 유지에 관한 기존의 장(chapter)을 유지함
- 수정되는 개념체계를 설명하는 장을 추가함. 재무제표의 작성과 표시에 대한 개념체계의 나머지 문구를 기술하고 개념체계 프로젝트를 업데이트하지 않았음을 설명함

제거

IASB는 다음을 잠정적으로 결정하였다.

- 공개초안의 제거 개념을 확정하기로 함
- 공개초안의 계약변경에 대한 논의를 유지하기로 함. 그러나 계약변경으로 추가되는 새로운 권리와 의무를 새로운 자산이나 부채로 회계처리 할 때, 공개초안에서 제안했던 그 권리와 의무가 '구별' 되어야 한다는 개념은 회계 단위 개념을 참조하는 것으로 대체될 것임



III. 공시개선 프로젝트

IASB는 공시개선 프로젝트에서 여러 주제들을 논의하고 있다. 11월과 12월에는 중요성 실무서, 중요성의 정의 공개초안에 대해서 논의하였다. 각 주제에 대한 IASB의 주요 논의 내용 및 결론은 다음과 같다.

중요성 실무서(Materiality Practice Statement)

IASB는 2015년에 발표했던 IFRS 실무서, “재무제표 상 중요성의 적용” 공개초안에 대하여 접수된 의견을 논의하였다. 실무서는 의무적으로 적용되는 것은 아니지만, 재무제표 작성자에게 도움을 주기 위한 목적으로 작성하는 것이다.

오류

IASB는 오류에 중요성을 적용하는 방법에 대하여 논의하고 다음을 결정하였다.

- 오류의 중요성을 판단할 때에는 먼저 양적인 관점에서 중요성을 판단하고, 질적인 중요성을 평가할 때에도 양적인 요소를 함께 고려해야 함 (2016년 11 · 12월 IFRS Brief 참조)
- 누적적 오류의 중요성을 평가할 때에는 그 기간의 재무제표가 발행승인될 때 존재했던 상황에 근거해야 함을 명확히 함
- 중요한 누적적 오류를 어떻게 수정해야 할지에 대한 지침은 제공하지 않기로 함
- 재무제표 상 특정 결과를 만들기 위해 의도한 오류는 언제나 중요하다는 내용을 삭제

약정(Covenants)

IASB는 중요성을 적용할 때에 (차입)약정이 주는 효과에 대하여 다음과 같이 논의하였다.

- 차입약정이 있다는 것, 차입약정이나 위반의 조건에 대한 정보의 중요성을 평가하는 방법을 중요성 실무서에 포함
- 이 중요성을 평가할 때에 차입약정의 위반이 기업의 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 미치는 결과와 약정을 위반할 가능성을 함께 고려

수탁책임(Stewardship)

IASB는 중요성을 적용할 때에 수탁책임을 어떻게 고려할 수 있을지에 대해서도 논의하였다. 경영진의 수탁책임 평가에 필요한 정보는 재무보고 목적을 충족하기 위해 필요하며, 따라서 정보의 중요성을 평가할 때에 그 정보가 경영진의 수탁책임 평가에 필요한 정보인지를 고려해야 한다는 것을 잠정 결정하였다.

인식과 측정

인식과 측정에 중요성을 적용하는 방법에 대해서도 논의하였다.

- 인식과 측정에서 중요성을 적용하는 지침을 별도의 섹션을 두지 않고, 실무서 전체에 걸쳐 이를 설명
- 재무제표에 포함되는 정보의 인식과 측정, 공시에서 중요성을 적용하는 실무서의 예시를 유지

전기 비교정보

당기 재무제표에 비교표시되는 전기 정보에 중요성을 적용하는 방법에 대하여 논의하고, 다음을 실무서에 포함하기로 잠정 결정하였다.

- 전기 정보에 대한 두 가지 접근법(대응수치, 비교재무제표)이 있다는 것을 고려하지 않음
- 전기의 서술형 정보는 IAS 1 ‘재무제표 표시’에서 요구하는 것과 같이, 당기 재무제표를 이해하는 데 목적적합한 경우에 포함해야 함을 명시
- IFRS에서 요구되는 최소한의 전기 정보에 추가하여 더 많은 정보를 공시할 수 있음을 인지함. IFRS에서는 추가 정보의 공시를 금지하지 않으나, 추가 정보는 IFRS를 적용하여 작성되어야 하며, 중요한 정보를 모호하게 만들어서는 안 됨

중요성 지침의 지위

IASB는 이 실무서를 의무적용 대상으로 할지를 논의하였으나, 의무적용 대상이 아닌 IFRS 실무서(IFRS Practice Statement)로 발행할 것을 잠정 결정하였다.

- 전기 비교정보를 표시하는 원칙으로 ‘비교정보’와 ‘전기재무제표’ 두 가지가 있다는 것은 언급하지 않음
- 전기의 금액에 대한 정보나 서술형 정보를 제공할지는 IAS 1 “재무제표 표시”에 따라 그 정보가 당기 재무제표를 이해하는 데에 관련되어 있는지를 기준으로 평가하는 것임
- IFRS 기준서에서 요구하는 최소한의 비교정보 외에도 기업이 다른 정보를 추가하기로 선택하거나 요구받을 수 있다는 사실을 명시

(IAS 1 ‘재무제표 표시’ 개정) 중요성의 정의 공개초안

중요성 실무서와는 별도로, IASB는 중요성의 정의에 대한 공개초안을 발표할 예정이다. 이 공개 초안은 IAS 1에 포함된 ‘중요한(material)’ 정보의 정의를 명확하게 하기 위한 개정과 추가 지침을 담고 있다. IASB는 이 내용을 공시 프로젝트의 일부로 진행하였으나, 빠른 개정을 위하여 별도의 공개초안으로 발표하기로 결정하였다.

(IAS 7 ‘현금흐름표’ 개정) 현금 및 현금성자산에 대한 제약의 공시

IASB는 2014년에 IAS 7 개정 공개초안을 발표하고, 현금 및 현금성자산을 사용하는 데에 제약이 있는 경우에 그 내용을 공시할 것을 제안하였다. 공개초안에 대해 제출된 의견을 검토한 결과, 제안된 개정 내용이 정보이용자에게 주는 효익이 제한적이므로 이를 개정하지 않기로 결정하였다. 대신 IFRS 12 ‘타기업 지분에 대한 공시’의 사후 이행검토(Post Implementation Review)에서 다시 검토할 것이다.

IV. 자본의 특성을 가진 금융상품

지분상품 분류 예외조항

IASB는 11월 회의에서 IAS 32 '금융상품 : 표시'의 지분상품 분류 예외조항(문단 16A~16D)⁶이 Gamma approach⁷에서도 여전히 유지되어야 하는지에 대해 논의하였다.

IASB는 예외조항의 적용과 관련하여 현재 파악된 이슈사항이 없으며, Gamma approach를 적용함으로써 과거 예외조항 개정의 배경이 되었던 문제점⁸들을 일부 해결할 수 있겠지만, 모두 해결할 수는 없다는 점을 파악하였다. 따라서 Gamma approach에서도 예외조항이 계속 필요할 수 있다는 의견을 공유하였다.

IASB는 예외조항의 유지와 관련된 논의를 향후 토론회(Discussion paper)에 포함하기로 잠정 결정하였다.

자기지분상품에 대한 파생상품 분류

IASB는 12월 회의에서 IAS 32 적용시 실무 상 분류 이슈가 있었던 파생상품의 분류에 Gamma approach를 어떻게 적용할 지를 논의하였다. IASB는 자기지분상품에 대한 파생상품에 특정 변수가 포함되는 경우에도 해당 파생상품이 오로지 잔여금액에 의존하는지 여부를 논의하였다.⁹

IASB는 7가지¹⁰의 서로 다른 변수를 가진 각 파생상품이 오로지 잔여금액에 의존하는지에 대해 예시를 통해 분석하였고, 이러한 변수가 오로지 잔여금액에 의존한다면 지분상품 분류를 배제하지 않는다고 보았다. IASB는 '행사가격이 외환인 비지배지분에 대한 파생상품'의 분류에 Gamma approach를 어떻게 적용할 지를 향후 추가로 논의하기로 하였다.

- 6 IAS 32 '금융상품 : 표시' 기준서에는 부채의 정의를 충족하는 금융상품 중 ① 문단 16A와 16B의 요건을 모두 충족하는 풋가능 금융상품과 ② 문단 16C와 16D의 요건을 모두 충족하는 금융상품을 지분상품으로 분류하도록 하는 예외조항을 두고 있음.
- 7 Gamma approach는 부채와 자본 구분 시, 요구되는 결제 시점 및 결제 금액 모두를 고려하는 접근법임. Gamma approach에서는 청산 전에 경제적 자원을 이전할 의무가 있거나, 기업의 경제적 자원과 독립적인 금액을 이전할 의무가 있는 경우 부채로 분류함. 이외의 모든 나머지 청구권(claim)은 자본으로 분류함.
- 8 예외조항 개정에 대한 배경은 IAS 32 문단 BC50~BC74에 상세히 기술되어 있으며, 특히, BC50에서 금융부채로 분류하였을 때의 문제점에 대해 기술하고 있음
- 9 IASB는 2016년 7월, 자기지분상품에 대한 파생상품이 'fixed for fixed' 조건을 충족하고, 총액실물 결제 또는 지분상품으로 차액 결제될 때 자본으로 분류할 수 있음을 잠정 결정하였다. 'fixed for fixed' 조건을 충족한다는 것은 파생상품이 오로지 잔여금액에 의존한다(solely dependent on residual amount)는 것을 의미한다.
- 10 다음의 변수를 포함하는 파생상품에 대해 하나씩 예를 들어 분석하였다. (1) 화폐의 시간가치, (2) 외환, (3) 희석화, (4) 지분상품 보유자에 대한 분배, (5) 잔여금액의 특정 부분에 의존하는 변수, (6) 비지배지분, (7) 파생상품 금액에 영향을 주는 우발상황(contingency)

V. 주요재무제표

IASB는 2016년 12월에 주요재무제표 프로젝트의 범위에 대해 논의하였으며, 재무성과표(the statement(s) of financial performance)와 현금흐름표의 개선에 집중하기로 잠정적으로 결정하였다. IASB는 해당 프로젝트의 첫번째 산출물로 토론서를 발간할 것인지 아니면 공개초안을 발간할 것인지 여부를 프로젝트의 다음 단계에서 결정할 것이다.

범위 - 재무성과표

IASB는 다음의 내용들을 논의하기로 잠정적으로 결정하였다.

- 재무성과표에 추가적인 중간합계를 요구 - EBIT 또는 영업이익
- IFRS 기준서에 존재하는 이익과 비용의 표시에 대한 선택권을 제거(예 : 순확정급여부채에서 발생한 순이자비용의 표시)
- 비반복적으로 혹은 드물게 발생하는 항목의 별도 표시를 포함하여 성과 측정치의 사용에 대한 지침을 제공
- 기타포괄손익(OCI)에 대한 정보를 소통하는 더 좋은 방법

범위 - 기타 주요재무제표와 부문 보고

IASB는 다음의 내용들을 논의하기로 잠정적으로 결정하였다.

- 현금흐름표에서 이자와 배당의 영향을 분류하는 선택권의 제거
- 현금흐름표와 재무성과표에서 영업부문의 일치
- 현금흐름의 간접 조정의 일관된 시작 지점을 요구
- 특수한 기업들(예 : 은행, 비금융기관 및 보험회사 등)에 대한 재무성과표, 현금흐름표 및 재무상태표의 양식 개발
- 주요재무제표에서 항목들의 합산과 구분에 대한 원칙 개발

IASB는 주요재무제표에 대한 다른 업무 중 재무상태표의 개선이 가능한 부분이 식별되지 않는 이상 재무상태표의 개선에 대해서는 고려하지 않기로 잠정적으로 결정하였다. 또한, 중단영업의 표시 또는 부문보고는 이 프로젝트의 범위에 해당하지 않는다고 잠정적으로 결정하였다.

I. 2016년 11월과 12월 IASB meeting 기타 논의사항



IASB의 주요 프로젝트 외에 2016년 11월과 12월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IFRS 9] 대칭적인 'make whole' 선급옵션과 공정가치 선급옵션이 SPPI Test¹¹에 미치는 영향

해석위원회는 채무상품의 계약조건에 대칭적인 'make whole' 선급옵션 혹은 공정가치 선급옵션이 포함된 경우에 해당 채무상품이 SPPI 요건을 충족하는 계약상 현금흐름을 갖고 있는지 논의하였다.

대칭적인 'make whole' 선급옵션은 차입자가 계약상 잔여 미래현금흐름을 현행시장이자율로 할인한 현재가치로 상환할 수 있는 옵션이고, 공정가치 선급옵션은 차입자가 채무상품의 현재의 공정가치로 선급할 수 있는 옵션이다. 두 경우 모두 선급하는 금액은 잔여 원리금보다 많을 수도, 적을 수도 있다.

IFRS 9 문단 B.4.1.11(2)에서는 발행자(채무자)가 채무상품을 중도상환 하거나 보유자(채권자)가 만기 이전에 채무상품을 발행자에게 환매할 수 있게 허용하고, 중도상환금액이 미지급된 원리금을 실질적으로 나타내며, 이 중도상환금액에는 계약의 조기 청산에 대한 합리적인 추가보상이 포함될 수 있는 계약조건인 경우에는 계약상 현금흐름이 원리금 지급만으로 구성되어 있다고 언급하고 있다. 대다수의 해석위원회는 이 문단이 옵션을 행사하는 당사자가 다른 계약상대방에게 계약의 종료로 보상하거나 조기 청산에 대한 수수료를 지급하는 금융상품만을 수용하는 문단이라는 견해를 보였다.

질의를 서술된 상품의 조건에서는 오로지 차입자만이 어떤 이유로든 채무를 선급하는 것을 선택할 수 있고 대역자는 그 선택을 받아들여야만 한다. 대역자는 차입자로부터 보상을 받는 게 아니라 오히려 계약상 잔여 미래 현금흐름보다 적은 금액을 수용할 것을 강요받을 수 있다. 해석위원회는 이러한 조건이 IFRS 9 문단 B4.1.11(2)의 요구사항과 일치하지 않는다고 생각하였다. 결론적으로 대다수의 해석위원회의 위원들은 질의에 서술된 선급옵션은 IFRS 9 문단 B4.1.11(2)의 요구사항을 충족하지 않는다고 보았다. 따라서 이러한 계약조건을 가진 채무상품은 IFRS 9의 SPPI 요건을 충족하지 않는다.

11 금융자산의 계약조건에 따라 특정일에 원금과 원금잔액에 대한 이자 지급만으로 구성되어 있는 현금흐름이 발생하는지 평가하는 것

IFRS 9 문단 B4.1.12¹²은 해당 문단에서 언급하는 세가지 조건을 모두 충족하는 경우에 한하여 SPPI 요건을 충족한다고 허용하는 좁은 예외(narrow exception)를 설정하였다. 해당 문단에 대한 BC4.187, BC4.192 ~ BC4.195에서는 많이 할인(deep discount)해서 매입하고 계약상 액면금액으로 선급하는 신용이 손상된 금융자산과 같은 상품의 분류를 특별히 규정하기 위하여 이 좁은 예외를 제공하기로 한 것으로 설명하고 있다. 따라서 해석위원회는 질의한 상품은 해당 문단의 조건을 충족하지 못하기 때문에 해당 문단과 관련이 없다고 언급하였다.

해석위원회는 질의한 상품뿐 만 아니라 실무상 존재하는 선급옵션의 광범위한 범위를 고려하는 측면에서 IASB가 IFRS 9의 요구사항을 변경하는 것을 고려해 볼 것을 제안하였다. 또한 다른 측면에서는 SPPI 요건을 충족하지만 오직 대칭적인 'make whole' 선급옵션의 존재로 인하여 SPPI 요건을 충족하지 못하는 특정 금융자산에 대하여 보다 관련되고 유용한 정보를 제공하는 측정 방법을 고려할 것을 제안하였다.

IASB는 해석위원회의 제안에 동의하였고 대칭적인 'make whole' 선급옵션을 포함한 금융상품에 대하여 좁은 범위의 프로젝트에 추가하여 검토하기로 하였다.

2. [IAS 19, IFRIC 14] 개정 공개초안

IASB는 2015년 IAS 19 '종업원급여'와 IFRIC 14 'IAS 19 확정급여자산한도 최소적립요구 및 그 상호작용'의 개정 공개초안을 발표한 바 있다. 이 개정 공개초안에서는 보고기간 중 확정급여 제도의 개정, 축소, 정산이 생겨 확정급여채무를 재측정한 경우 후속기간의 근무원가와 이자원가도 재측정일을 기준으로 인식해야 한다는 것을 제안하였다. 해석위원회는 2016년 7월과 9월 회의에서 이 개정 공개초안에 대해 접수된 외부 의견을 논의하고, 이 개정을 완료할 것을 IASB에 제안하였다.

IAS 19의 개정 공개초안은 개정이나 축소, 정산 자체의 효과는 중요하지 않으나 후속기간의 근무원가와 이자원가의 조정을 요구하므로 현행 기준에서는 효과가 중요하지 않았던 사건들이 개정 공개초안에 따르면 중요해질 수 있다. 따라서 이를 적용할 경우에 기업에 작성 비용이 증가할 수 있다는 의견이 있었다. 해석위원회는 재측정 여부는 경영진의 판단이므로 이 이슈를 기준서에서 다루는 것이 적절하지 않다고 결론을 내린 바 있으나, IASB는 '중요하지 않은 사건'을 개정의 범위에 포함할지를 다시 논의해줄 것을 해석위원회에 요청하였다.

12 발행자가 채무상품을 중도상환 할 수 있도록 허용(또는 요구)하거나 보유자가 만기 이전에 채무상품을 발행자에게 환매할 수 있도록 허용(또는 요구)하는 계약조건 때문에 원리금 지급만인 계약상 현금 흐름에 해당하지 않지만 이를 제외하고는 SPPI요건을 충족하는 금융자산은 다음의 조건을 모두 충족하면 SPPI 요건을 충족한다.

- (1) 금융자산의 계약상 액면금액을 할증하거나 할인한 금액으로 매입하거나 발행한다.
- (2) 중도상환금액이 실질적으로 계약상 액면금액과 계약상 이자발생액(그러나 미지급된)을 나타내며, 이 중도상환금액에는 계약의 조기청산에 대한 합리적인 추가보상이 포함될 수 있다.
- (3) 금융자산의 최초 인식시점에 중도상환특성의 공정가치가 경미하다.

II. 2016년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약



2016년 11월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. 진행중인 IFRS 개정사항 관련 논의

(1) IFRS 9 제거되지 않는 금융부채의 조건 변경이나 교환

해석위원회는 금융부채의 조건이 변경되거나 금융부채가 교환되었지만 제거되지는 않는 경우의 회계 처리에 대해 문의를 받았다. 해당 문의는 IFRS 9을 적용했을 때, 조건 변경일이나 교환일에 조건 변경이나 교환에 따라 발생하는 금융부채의 상각후원가 조정금액을 당기손익으로 인식해야 하는지 여부에 대한 것이다.

해석위원회는 금융상품의 현금흐름에 대한 추정이 변경되어 발생한 조정금액을 당기손익으로 인식하라는 IFRS 9.B5.4.6의 요구사항은 금융부채의 조건이 변경되거나 금융부채가 교환되었지만 제거되지는 않는 경우를 포함한 모든 현금흐름 추정이 변경되는 경우에 적용된다고 결론 내렸다. 해석위원회는 이러한 결론이 금융자산의 계약상 현금흐름이 재협상되거나 변경되었으나 그 금융자산이 제거되지 않는 경우의 회계처리를 규정하고 있는 IFRS 9.5.4.3의 요구사항 및 IFRS 9. Appendix A의 상각후원가의 정의와도 일관된다고 판단하였다. 또한, 금융부채의 조건이 변경되거나 금융부채가 교환되었지만 제거되지는 않는 경우, 해당 금융부채는 동일한 금융부채로 계속해서 회계처리 되어야 한다.

해석위원회는 IFRS 9.B5.4.6을 적용할 때 조건이 변경된 금융부채의 상각후원가는 변경된 계약상 현금흐름을 해당 금융부채의 최초 유효이자율로 할인하여 재계산해야 한다고 결론 내렸다. 금융부채의 상각후원가에 대한 이러한 조정금액은 조건 변경일이나 교환일에 수익이나 비용으로서 당기손익으로 인식한다.

해석위원회는 IAS 39 적용에 대한 outreach를 통해 금융부채의 조건이 변경되거나 금융부채가 교환되었지만 제거되지는 않는 경우 IFRS 9에서 요구되는 회계처리를 명확하게 하는 것이 도움이 될 것이라고 판단하였다. 따라서, 해석위원회는 이러한 조건변경과 교환에 대한 회계처리를 설명하는 해석서 초안(Draft Interpretation)을 개발하기로 잠정적으로 결정하였다.

2. IFRS 연차개선 관련 논의

(1) [IFRS 9] 금융부채의 제거목적 상 '10퍼센트 테스트'¹³에 포함되어야 하는 수수료

해석위원회는 금융부채의 제거를 판단할 때 '10퍼센트 테스트'에 포함되어야 하는 수수료가 무엇 인지를 명확하게 해 달라는 요청을 받았다.

2016년 9월 회의에서, 해석위원회는 금융부채의 제거 여부 결정을 위한 '10퍼센트 테스트'(IFRS 9.B3.3.6과 IAS 39.AG62)를 할 때 기업은 대여자과 차입자 간 혹은 대여자 또는 차입자를 대신 하여 지급하거나 수취한 수수료만을 포함해야 한다고 잠정적으로 결정하였다.

이번 회의에서, 해석위원회는 IFRS 9.B3.3.6과 IAS 39.AG62를 명확하게 하기 위해서 IFRS 9과 IAS 39를 연차개선사항의 일환으로 개정할 것을 IASB에 제안하기로 결정하였다.

3. IFRS IC Tentative Agenda decisions

2016년 11월 해석위원회에서 결정한 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 10] 연결재무제표 – 투자기업과 그 종속기업

해석위원회는 투자기업의 조건을 만족하는 종속기업을 연결하지 않고 공정가치로 측정할 수 있게 한 IFRS 10의 면제규정에 대하여 논의하였다. IFRS 10에서는 투자기업을 다음을 모두 충족하는 기업으로 정의하고 있다.

- ✓ 투자관리용역을 제공할 목적으로 하나 이상의 투자자에게서 자금을 얻음
- ✓ 사업목적이 시세차익과 투자수익을 위해서 자금을 투자하는 것임을 투자자에게 확약
- ✓ 실질적으로 모든 투자자산의 성과를 공정가치로 측정하고 평가

· 기업이 제삼자를 이용하여 투자자들에게 투자관리 용역을 제공하는 경우에 투자기업의 첫 번째 조건을 충족하는가?

IFRS 10에서는 "투자관리용역"을 제공하는 것을 투자기업 요건의 하나로 요구하였지만, 그 용역을 어떻게 제공해야 하는지를 정하지 않았으며, 제삼자에게 이를 아웃소싱하는 것을 제한하지 않았다. 따라서 해석위원회는 투자관리용역 등을 제삼자를 이용해서 제공하는 경우에도 투자기업에 해당한다고 결론 내렸다.

· 종속기업이 지배기업의 투자 포트폴리오를 보유하는 목적으로만 존재할 때, 투자기업인 지배기업의 투자활동과 관련된 용역을 제공하는 것인가?

IFRS 10에서는 투자기업은 원칙적으로 종속기업을 연결하지 않지만, 종속기업이 투자기업이 아니고 투자기업의 투자활동과 관련된 용역을 제공하는 것이 그 종속기업의 주요 목적과 활동이라면

13 기존 차입자와 대여자가 실질적으로 다른 조건으로 채무상품을 교환한 것으로 판단하기 위한 요건 : 새로운 조건에 따른 현금흐름의 현재가치와 최초 금융부채의 나머지 현금흐름의 현재가치의 차이가 적어도 10%이상이라면, 계약조건이 실질적으로 달라진 것이다.

그 종속기업을 연결하도록 하고 있다. 이 질문은 종속기업이 지배기업의 투자 포트폴리오를 보유하기 위하여 설립되었을 때, 연결대상이 되는지를 확인하기 위한 것이다.

해석위원회는 2014년 3월에 유사한 주제를 논의할 때, 종속기업이 세무목적 상 투자자산을 보유하기 위하여 설립되고 다른 활동이 없을 경우에는 투자관련 용역을 제공하는 것이 아니라고 결론 내렸다. 이와 유사하게, 지배기업의 투자포트폴리오를 보유하는 종속기업도 투자 관련용역을 제공하는 것이 아니라고 판단하였다.

· 투자기업은 직접 또는 종속기업을 통하여 어느 정도 투자 관련 용역을 제공할 수 있는가?

투자기업의 두 번째 요건에서 투자기업의 사업목적은 시세차익과 투자수익을 명시하였으나, 문단 B85C에서는 투자 관련 용역을 직접 또는 종속기업을 통하여 제공하고, 그 용역이 기업에 중요하더라도 투자기업의 요건을 충족할 수 있다고 설명하였다. 해석위원회는 이 문단에 근거하면, 투자 관련 용역이 핵심 투자활동에 부수적으로 제공되어 사업 목적을 바꾸지 않는다면 투자기업에 해당한다고 판단하였다.

해석위원회는 위의 질문에 대해 IFRS 10이 이미 적절한 회계처리의 근거를 제공하고 있으므로 기준서 개정이나 해석서가 필요하지 않다고 보고, 이 이슈를 안건에 포함하지 않기로 잠정 결정하였다.

(2) 상품대출(Commodity loans)

해석위원회는 금을 차입하고, 제 3자에게 대출하는 개별적인 계약을 체결한 경우, 상품대출거래(Commodity loans)의 회계처리에 대해 문의를 받았다. 차입 계약 개시 시점에 금에 대한 법적 권리를 획득하고 계약 종료 시점에 받은 금과 동일한 품질과 수량의 금으로 반환해야 할 의무가 생긴다.

차입계약과 대출계약의 계약기간 동안 다음과 같이 인식할 수 있는지가 이슈이다.

- 금을 나타내는 자산 (또는 금을 받을 권리)
- 금을 인도할 의무를 나타내는 부채

해석위원회는 위의 거래가 어떤 기준서의 적용범위에 해당하는지가 명확하지 않다는 점을 확인하였다. 이에 따라 해석위원회는 현행 IFRS 기준의 범위 내에서 효율적으로 이슈를 해결할 수 없다고 결론을 내렸다. 또한 좁은 범위의 개정을 하더라도 기업에 효익이 제한되며, 개정에 따른 의도하지 않은 결과가 발생할 위험이 높다고 보았다. 따라서 이 이슈를 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.



(3) [IAS 28] 관계기업과 공동기업에 대한 투자 - 펀드매니저의 유의적인 영향력 평가

해석위원회는 펀드매니저가 자신이 운영하는 펀드에 대해 일부 지분을 보유하고 있으나 IFRS 10 '연결재무제표'와 IFRS 11 '공동약정'을 적용한 결과 펀드매니저가 대리인이기 때문에 해당 펀드에 대한 지배력 또는 공동지배력을 보유하고 있지 않다고 결론 내린 상황에서 IAS 28 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'에 따라 펀드매니저가 동 펀드에 대해 유의적인 영향을 보유하고 있는지를 어떻게 평가해야 되는지를 명확히 해달라는 요청을 받았다.

해석위원회는 IFRS 10에 따른 지배력 평가와 다르게 IAS 28은 대리인의 자격으로 의사결정권을 갖는 것이 유의적인 영향력 평가에 고려되는 것인지, 그리고 어떻게 고려되는 지를 포함하고 있지 않다는 것에 주목하면서 IAS 28 상 유의적인 영향력의 정의에 대한 포괄적인 검토 없이 그러한 요구사항의 개발을 수행할 수 없다는 점을 확인하였다.

또한 해석위원회는 IFRS 12 '타 기업 지분에 대한 공시'에서 타 기업에 대해 유의적인 영향력을 보유하고 있다고 결정한 유의적인 판단과 가정에 대한 정보를 투자자에게 요구하고 있다는 점에도 주목하였다.

해석위원회는 현행 IFRS 기준서의 범위 내에서 효율적으로 해당 질의를 해결할 수 없다고 결론을 내리고, 동 이슈를 안건에 포함시키지 않기로 잠정적으로 결정하였다.

3. IFRS IC Agenda decisions

2016년 11월 해석위원회에서 결정한 Agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IAS 12] 법인세 - 비한정 내용연수를 가진 무형자산 회수의 예상되는 방식

해석위원회는 이연법인세 측정 목적으로 비한정 내용연수를 가진 무형자산과 관련하여 장부금액을 회수할 것으로 예상되는 방식을 어떻게 결정해야 하는지를 명확하게 해 줄 것을 요청 받았다.

해석위원회는 동 질의 검토 시 아래의 요구사항에 주목하였다.

- 이연법인세를 측정할 때에는 보고기간말에 기업에 관련 자산과 부채의 장부금액을 회수하거나 결제할 것으로 예상되는 방식에 따른 세효과를 반영한다(IAS 12.51).
- 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우 무형자산의 내용연수가 비한정인 것으로 본다(IAS 38.88).

해석위원회 논의 결과, 비한정 내용연수를 가진 무형자산은 다음과 같은 이유로 비상각자산의 이연법인세를 측정할 때 장부금액이 매각으로 회수된다고 보고 예상되는 세효과를 반영하도록 한 요구사항(IAS 12.51B)이 적용되지 않는다고 결론을 내렸다.

- IAS 38에서 비한정(indefinite)이라는 용어는 무한(unlimited 또는 infinite)을 의미하지 않기 때문에 비한정 내용연수를 가진 무형자산은 비상각자산이 아니다.

- 2004년에 IASB가 IAS 38을 개정할 때 내용연수가 비한정 내용연수를 가진 무형자산에 대해 상각을 요구하지 않는 이유는 상각 기간 결정의 자의성을 회피하기 위함이지, 해당 자산에 내재된 미래 경제적효익이 소비되지 않기 때문이 아니다.
- 자산의 장부금액은 상각 여부와 상관없이 미래 기간에 사용 또는 매각을 통해 기업으로 유입되는 경제적 효익의 형태로 회수되기 때문에 비한정 내용연수를 가진 무형자산의 장부금액이 사용이 아닌 매각을 통해서만 회수된다고 볼 수 없다.

따라서 해석위원회는 기업이 비한정 내용연수를 가진 무형자산의 이연법인세 측정 시 IAS 12의 문단 51과 51A에 따라 자산의 장부금액을 회수하거나 결제할 것으로 예상되는 방식을 결정하고 이에 따른 세효과를 반영해야 한다고 결론을 내리고, 이 이슈를 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.

(2) [IAS 32] 금융상품 : 표시 - 비지배지분에 대하여 발행한 풋옵션이 변동가능한 수량의 지배 기업 주식으로 결제되는 경우의 회계처리

해석위원회는 지배주주가 비지배주주에게 풋옵션(NCI put)을 발행하고, 풋옵션 행사 시 변동가능한 수량의 지배기업 지분상품으로 결제하는 의무를 부담하는 경우 다음 중 어떤 회계처리를 적용해야 하는지를 논의해줄 것을 요청받았다.

- 지배기업이 자기지분상품을 매입해야 할 의무이므로 연결재무제표에서 행사가격의 현재가치에 해당하는 총액의 금융부채를 인식
- 파생금융부채를 인식

해석위원회는 현금으로 결제될 수 있는 NCI put의 회계처리를 과거에 논의하였고, 현재 이 이슈를 IASB에서 '자본의 특성을 가진 금융상품' 프로젝트의 일부로 논의하고 있다. 따라서 이 이슈는 해석 위원회에서 다루기에는 광범위한 이슈이므로 이를 논의하지 않기로 결정하였다.



4. 최근에 발표된 기준서의 요구사항 관련 논의

(1) [IFRS 5], [IFRS 9] 종속회사가 매각예정인 경우에 연결재무제표에서 종속기업의 거래에 대한 IFRS 9의 적용(헷지회계의 중단과 사업모형)

해석위원회는 종속기업을 매각예정으로 분류한 경우에 연결재무제표에서 종속기업의 금융상품에 대해 IFRS 9를 어떻게 적용할지, 다음 두 가지 질문에 대하여 논의하였다.

- 종속기업이 매각예정으로 분류되면 보고기업은 연결재무제표에서 종속기업이 적용하고 있던 현금흐름위험회피회계를 중단하여야 하는가?
- 종속기업이 계약상 현금흐름을 수취하기 위해 금융자산을 보유하고 있고, 종속기업이 매각예정으로 분류되면 보고기업은 종속기업의 해당 금융자산의 사업모형을 ‘수취목적(hold-to-collect)’으로 고려하여야 하는가 아니면 ‘매각목적(hold-to-sell)’으로 고려하여야 하는가?

해석위원회는 연결재무제표에서는 다음과 같이 연결실체 관점에서 IFRS 9의 규정을 평가하여야 한다는 견해를 보였다.

- 예상거래가 더 이상 발생가능성이 높지 않은 경우에는 예상된 거래에 대하여 현금흐름위험회피회계를 중단. 이러한 평가는 연결실체 관점에서 수행
- 금융자산을 분류하기 위한 목적으로 사업모형을 평가할 때 연결실체 관점에서 사업모형을 평가

해석위원회는 현금흐름위험회피와 관련한 질문은 IAS 39를 적용하는 경우에도 발생하므로, 실무에서 다양한 회계처리방법이 적용되고 있다면 outreach를 통해 실무에서 적용하는 회계처리를 이해할 수 있을 것이라고 제안하였다.



IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.54〉

2017년부터 적용되는 개정 기준서



다음의 기준서들은 2017년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 의무 적용 된다. 제1102호 ‘종업원 급여’는 2018년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 의무 적용되지만, 2017년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 조기적용이 가능하다.

기준서	주요내용
제1007호 현금흐름표	<ul style="list-style-type: none"> • 재무활동에서 생기는 부채의 변동에 대한 정보제공을 위해 다음과 같은 사항을 공시 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 재무현금흐름에서 생기는 변동 ✓ 종속기업이나 그 밖의 사업에 대한 지배력 획득 또는 상실에서 생기는 변동 ✓ 환율변동효과, 공정가치 변동, 그 밖의 변동
제1012호 법인세	<ul style="list-style-type: none"> • 일시적차이의 정의 명확화 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 공정가치로 측정하는 채무상품의 일시적차이도 장부금액의 예상 회수 방식(매각 또는 만기까지 보유)에 관계 없이 채무상품의 장부금액과 세무기준액의 차이로 산정 • 이연법인세자산의 실현 가능성 검토 지침 명확화 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 자산의 장부금액을 초과하는 금액으로 추정 가능 ✓ 미래 과세소득의 추정치는 차감할 일시적차이의 소멸에 따른 공제 효과를 고려하기 전의 금액 ✓ 차감할 일시적차이는 세법상 공제할 수 있는 과세소득의 원천(자본손익 혹은 기타손익)을 제한하는지에 따라 각 원천별로 실현가능성을 검토
제1102호 주식기준보상	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 현금결제형 주식기준보상의 측정시에도 주식결제형 주식기준보상과 같은 접근법으로 가득조건과 비가득조건을 반영 ✓ 세금 원천징수의무로 인한 순결제특성이 있는 주식기준보상거래를 주식결제형으로 분류하는 경우를 명확화 ✓ 현금결제형에서 주식결제형 주식기준보상거래로 변경되는 경우의 회계처리 명확화

KPMG contacts

KPMG 삼정회계법인

Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 이사

T. (02)2112-0673

E. eunsukpark@kr.kpmg.com

한진희 이사

T. (02)2112-6876

E. jinheehan@kr.kpmg.com

이지원 S.Manager

T. (02)2112-7625

E. jeewonlee@kr.kpmg.com

한상현 S.Manager

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

김응주 S.Manager

T. (02)2112-3227

E. eungjookim@kr.kpmg.com

양유정 Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr