

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2019년 1 · 2월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [공개초안] IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산' - 손실부담계약-계약이행원가

IASB 주요 프로젝트 진행상황 2

I. 요율규제활동

Global 동향 5

I. 2018년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의 사항

II. 2018년 11월 IFRIC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 14

2019년부터 적용되는 개정기준서

최근 국제회계기준 정보

2018년 11월 1일부터 2018년 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.

[공개초안] IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산' - 손실부담계약 - 계약이행원가

IASB는 2018년 12월에 IAS 37에 따라 손실부담계약을 식별할 때 '계약상 의무의 이행에 필요한 회피 불가능 원가'를 어느 범위까지로 볼 것인지에 대한 자세한 지침을 제시하기 위해 IAS 37의 개정 공개초안을 발표하였다.

개정 공개초안에서는 원칙적으로 '계약상 의무의 이행에 필요한 회피 불가능 원가'는 '계약에 직접 관련되는 원가'이어야 한다고 제안하고 다음과 같이 문단 68A와 68B를 추가하여 상세한 예시를 제시하였다.

✓ 68A 재화나 용역을 제공하는 계약에 직접적으로 관련되는 원가의 예는 다음을 포함한다.

- (1) 직접 노무비(예 : 계약상대방에게 직접적으로 용역을 제공하거나 재화를 제조하고 인도하는 종업원에 대한 월급과 임금)
- (2) 직접 재료비(예 : 계약이행에 사용된 물품)
- (3) 건설활동에 직접적으로 관련된 원가의 배부액(예 : 계약관리와 감독원가, 보험료, 계약의 이행에 사용된 유형자산과 사용권자산의 감가상각비)
- (4) 계약에 따라 상대방에게 청구 명백하게 청구가능한 원가
- (5) 기업이 오로지 해당 계약을 하였기 때문에 발생한 기타 원가(예 : 하도급자에 대한 지급)

✓ 68B 일반관리원가는 해당 원가가 계약에 따라 거래상대방에게 명백하게 청구 가능하지 않는 한, 계약에 직접적으로 관련되지 않는다.

제안된 개정사항은 개정사항의 최초 적용일에 존재하는 계약에 대해 전진적으로 적용할 수 있다.

IASB는 2019년 4월까지 개정사항에 대한 의견을 수렴할 것이다.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2018년 12월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
공시개선 - 공시의 원칙	분석 중	프로젝트요약 발표	
공개초안			
요율규제활동	분석 중	토론서 또는 공개초안 발행	
주요재무제표	분석 중	토론서 또는 공개초안 발행	
영업권과 손상	분석 중	토론서 또는 공개초안 발행	
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중		토론서 발행
동적 위험관리	분석 중	주요 모형 발표	
자본의 특성을 가진 금융상품	토론서에 대한 의견수렴 중	의견수렴결과 검토	
할인율	분석 중	연구 결과 요약 발표	

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

I. 요율규제활동

IASB는 11월과 12월 회의에서 '정의된 요율규제(defined rate regulation)'의 활동에 대하여 개발 중인 회계모형에 대하여 다음의 사항을 논의하였다.

표시 - 재무상태표

✓ IASB는 다음에 대해 잠정적으로 결정함

- ① IAS 1 '재무제표 표시'에서 요구하는 항목 이외에 별도의 개별 항목으로 규제자산과 규제부채를 표시함
- ② 유동성 순서에 따른 표시방법이 신뢰성 있고 더욱 목적적합한 정보를 제공하는 경우를 제외하고는 규제자산과 규제부채를 유동 또는 비유동으로 구분함
- ③ 규제자산과 규제부채 회수(recovery)가 고객에게 부과된 동일한 미래요율의 조정을 유발하는 것이 기대되는 경우에만 상계함. 결과적으로,
 - 1) 규제자산과 규제부채가 동일한 환입(reversal)의 방식과 시기를 갖음
 - 2) 규제자산과 규제부채는 동일한 규제체제에서 발생함
 - 3) 기업이 규제자산과 규제부채를 상계할 수 있는 집행가능한 법적 권리가 있음
- ④ 다만, ③의 1), 2), 3)을 충족하는 경우에 상계가 허용되지만, 요구되는 것은 아님

표시 - 재무성과표의 당기순손익

✓ IASB는 다음에 대해 잠정적으로 결정함

- 모든 규제수익과 규제비용을 기타포괄손익이 아닌 당기순손익으로 표시함
- 규제수익과 규제비용을 순액으로 별도의 개별 항목으로 표시함
- 규제수익(비용) 항목을 수익 항목 바로 아래에 표시함

✓ 또한, IASB는 규제이자수익과 규제이자비용을 규제수익과 규제비용 항목에 포함하여야 한다고 잠정적으로 결정함

✓ IASB는 IAS 1에서 요구되는 것처럼 요구된 개별항목을 분해하고 추가 항목 또는 중간합계를 표시하는 것이 기업의 재무상태 및/또는 재무성과에 대한 이해와 관련이 있는 경우에 기업이 그러한 표시를 하는 것을 금지하지 않기로 잠정적으로 결정함

공시 요구사항

✓ IASB는 기업이 다음의 내용을 공시하여야 한다고 잠정적으로 결정함

- ① 당기순손익의 규제수익과 규제비용 항목은 다음과 같은 구성항목으로 분석됨
 - 1) 규제자산의 발생 원인과 금액에 대한 질적, 양적 정보
 - 2) 규제부채의 발생 원인과 금액에 대한 질적, 양적 정보

- 3) 규제자산의 회수(recovery)
 - 4) 규제부채의 이행(fulfilment)
 - 5) 추정의 변경으로 인한 규제자산 및 규제부채의 장부금액 변동과 그 원인에 대한 질적, 양적 정보
- ② 보고기간말 현재 규제자산과 규제부채의 장부금액에 대한 만기분석과 규제자산의 미래 회수(recovery)와 규제부채의 미래 이행(fulfilment)이 위험과 불확실성에 어떻게 영향 받는지에 대한 설명
 - ③ 보고기간말 현재 규제자산과 규제부채의 장부금액에 반영된 추정 현금흐름을 할인하는데 사용된 할인율 또는 할인율의 범위와 관련 승인 받은 규제 이자율과 수익률이 다르다면 그 차이에 대한 질적, 양적 정보
 - ④ 규제자산과 규제부채의 기초장부금액에서부터 기말장부금액으로 조정된 내용



I. 2018년 11월과 12월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에 2018년 11월과 12월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS Implementation Issue

(1) [IAS 16] 유형자산 – 유형자산의 시험생산 중 생산된 시제품의 매각금액

IASB는 IAS 16 유형자산의 제안된 개정사항에 대한 피드백을 고려하여 “유형자산 – 의도된 사용전의 매각금액(Proceeds before Intended Use)” 프로젝트에 대한 진행방법에 대해 논의하였다.

제안된 개정사항에서는 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있는 장소와 상태에 이르는 동안(시험과정)에 생산된 품목의 판매로부터 발생하는 매각금액을 유형자산의 원가에서 공제하는 것을 금지하였다¹.

IASB는 다음의 수정사항을 포함하여 제안된 개정사항을 진행하기로 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있는 장소와 상태에 이르기 전에 생산된 품목의 판매와 관련된 원가를 식별하는 방법의 명확화
- ✓ 표시와 공시 요구사항

(2) 가상화폐

IASB는 가상화폐의 보유 및 암호화화폐 공개(initial coin offering)시 회계처리를 위해 기존 기준서를 어떻게 적용할지에 대한 해석위원회의 제안 사항을 논의하였다. IASB는 또한 가상화폐에 대한 기준서 제정이 필요할지 여부에 대한 해석위원회의 제안 사항을 논의하였다.

IASB는 현 시점에서 가상화폐의 보유 및 암호화화폐 공개 시 회계처리에 대한 사항을 업무 계획에 추가하지 않기로 결정하였다. 대신에 IASB는 암호화자산에 대한 동향을 관찰하기로 결정하였다.

(3) [IAS 8] 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류 – IFRIC agenda decision에 따른 자발적인 회계정책의 변경

IASB는 2018년 7월에 IFRS 해석위원회(IFRIC)에서 발표한 안건결정(agenda decision)에 따라 자발적으로 회계정책을 변경한 경우에 대하여 회계정책의 변경을 소급적으로 적용하지 않을 수 있는 상황을 추가한 IAS 8의 개정 공개초안을 발표하였다.

해당 공개초안의 내용은 다음과 같다.

1 IFRS Brief 2016년 11 · 12월호 참고

✓ 안건결정(agenda decision)의 정의를 추가함

- 안건결정 : 특정 문제를 회계기준 제정 안건으로 추가하지 않는 근거를 설명하는 IFRS 해석 위원회가 발표하는 결정

✓ 안건결정에 따른 회계정책의 변경을 소급적으로 적용하지 않을 수 있는 경우를 제시함

- 회계정책 변경이 특정 기간에 미치는 영향이나 누적효과를 실무적으로 결정할 수 없는 경우
- 새로운 회계정책을 소급적으로 적용함에 따라 재무제표 이용자에게 기대되는 효익보다 비용이 더 큰 경우

이번 회의에서 IASB는 해석위원회에서 안건결정에 따라 회계정책을 변경하는 시점(안건 결정을 발표한 시점부터 적용할지, 발표된 보고기간 초부터 적용할 지 등)을 구체화 하기 위하여 IAS 8 '회계 정책, 회계추정의 변경 및 오류'를 개정하지는 않기로 잠정적으로 결정하였다.

(4) 2018-2020 연차개선 중 IFRS 1의 개정사항

IASB는 IFRS 1 'IFRS의 최초채택'의 전환 관련 개정안에 대해 논의하였다. 제안된 개정안 중 하나는 종속회사가 IFRS 1의 문단 16(a)²를 적용하여 누적환산차이를 측정함에 있어 지배기업의 IFRS 전환일 기준 지배기업에 의해 보고된 금액을 이용할 것을 요구한다. IASB는 이미 IFRS를 최초 채택한 기업들에게 해당 개정사항을 소급적용하게 하거나, 소급적용하는 것을 허용하지 않기로 잠정 결론을 내렸다.

2. [IAS 1] 재무제표 표시 - 부채의 분류

IASB는 IAS 1 문단 69부터 문단 76을 개정하기 위한 공개초안³에 대해 제출된 의견을 논의하였으며, 다음과 같이 잠정적으로 결정했다.

- ✓ 기업이 보고기간 후 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않다면, 기업은 부채를 유동부채로 분류해야 함
- ✓ IAS 1에 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리는 실질적이어야 한다는 내용을 추가함

2 종속기업이 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우 종속기업은 재무제표에 자산과 부채를 다음 중 한 가지 방법으로 측정하여야 한다.

(a) 지배기업의 국제회계기준 전환일에 기초하여 지배기업의 연결재무제표에 포함될 장부금액. 다만, 지배기업이 종속기업을 취득하는 사업결합의 효과와 연결절차에 따른 조정사항은 제외한다(이 선택사항은 IFRS 1110 '연결재무제표'의 정의에 따라 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영하도록 요구되는 투자기업의 종속기업에게 이용가능하지 않다).

3 IASB는 2015년 2월에 공개초안을 발표하고 논의를 하였으나, 재무보고에 대한 개념체계에 대해 논의하는 동안 해당 공개초안에 대한 논의가 중단되었다.

II. 2018년 11월 IFRIC meeting 주요내용 요약

또한, IASB는 IAS 1에 다음의 내용을 명확하게 하기로 잠정적으로 결정했다.

- ✓ 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리는 다음의 사항에 의해서 영향을 받지 않음
 - 기업이 권리를 행사할 지 여부에 대한 경영진의 기대
 - 보고기간말과 재무제표 발행승인일 사이에 발생한 부채의 결제
- ✓ 상기 요소들이 부채의 분류에 영향을 미치지 않지만, 기업은 IFRS 기준서의 공시 요구사항을 충족하기 위해 상기의 정보를 공시해야 함

2018년 11월 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Tentative Agenda decisions

2018년 11월 해석위원회에서 결정한 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 11] 공동약정 – 공동영업자의 산출물 판매

해석위원회는 공동영업에서 발생한 산출물에 대한 공동영업자의 수익 인식 회계처리에 대한 질의를 받았다.

사실관계

공동영업자는 공동영업에서 발생한 산출물의 고정 비율을 수취할 권리와 발생한 생산원가의 고정 비율을 지급할 의무가 있다. 특정 연도에는 영업 상의 이유로 공동영업자가 수취할 권리가 있는 것보다 더 적은 산출물을 수취하고, 그 차이는 현금이 아닌 미래의 공동영업 산출물로 결제된다. 공동영업자는 IFRS 15 '고객과의 계약에서 발생한 수익'을 적용하여 고객에게 이전된 산출물에 대해 본인으로서 수익을 인식한다.

질의

질의자는 이러한 경우 공동영업자가 수익을 인식할 때 다음 중 어떠한 근거에 따라 인식해야 하는지 질의하였다.

- ✓ 보고기간에 고객에게 이전한 산출물
- ✓ 보고기간에 공동영업 활동을 통해 생산된 산출물의 고정 비율을 수취할 수 있는 권리

IFRS 11 '공동약정' 문단 20(3)에서는 공동영업자가 공동영업 산출물 중 자신의 몫의 판매 수익을 인식하도록 요구하고 있다. 따라서 공동영업자가 인식하는 수익은 산출물의 생산이 아니라 공동 영업에서 수취하여 판매한 산출물을 근거로 한다. 또한 공동영업자는 공동영업에 대한 자신의 지분에 해당하는 수익에 대해 적용 가능한 IFRS 기준서에 따라 회계처리한다(IFRS 11 문단 21).

해석위원회는 질의 대상 공동영업자가 해당 보고기간에 고객에게 이전한 산출물에 대해 IFRS 15를 적용하여 수익을 인식한다고 결론 내렸다. 예를들면, 공동영업자는 공동영업에서 수취할 권리가 있지만 아직 공동영업으로부터 수취하지 못하여 판매하지 못한 산출물에 대해서는 수익을 인식하지 않는다.

해석위원회는 IFRS 기준서가 적절한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정하였다.

(2) [IFRS 9] 금융상품 - 비금융항목을 매입하거나 매도하는 계약의 실물 결제

해석위원회는 자가사용면제 조건⁴을 충족하지 못하는 미래에 고정된 가격으로 비금융항목을 매입하거나 매도하는 특정 계약에 IFRS 9을 어떻게 적용해야 하는 지에 대한 질의를 받았다. 해당 질의는 결제일에 기초 비금융항목을 인도함으로써 실물로 결제하는 다음과 같은 두 가지 상황을 제시했다.

- ✓ 미래에 고정된 가격으로 비금융항목을 매입하는 계약
- ✓ 미래에 고정된 가격으로 비금융항목을 매도하는 계약

질의된 계약은 자가사용면제 조건을 충족하지 못하므로 해당 계약 자체는 IFRS 9의 적용범위에 포함되므로 파생상품으로 회계처리 하였다.

결제일에, 기업은 비금융항목을 인도하거나 수령함으로써 계약을 실물로 결제했으며, 매입/매도 계약에 대해 계약의 결제 시점에 다음과 같이 회계처리 하였다.

- ✓ 매입계약 : 지급한 현금에 결제시점의 파생상품 공정가치를 가산한 금액으로 매입한 비금융항목을 재고자산으로 인식함
- ✓ 매도계약 : 수령한 현금에 결제시점의 파생상품 공정가치를 가산한 금액으로 비금융항목의 매도를 수익으로 인식함. 해당 상황에서 기업은 이러한 계약에 대해 수익을 총액으로 인식하는 회계정책을 선택하였음

상기와 같은 회계처리를 한 결과 기업은 재고자산이나 수익을 결제일의 비금융항목의 공정가치로 인식하게 된다.

이러한 계약의 실물 결제를 회계처리함에 있어서 기업이 다음과 같은 추가적인 회계처리를 하는 것이 필요하거나 허용되는 지에 대해 논의했다.

- ✓ 파생상품에 대해 과거 당기손익으로 인식한 누적손익을 환입하고
- ✓ 수익(매도계약의 경우)이나 재고자산(매입계약의 경우)에서 조정

4 자가사용면제 : 비금융항목을 매입하거나 매도하는 계약을 현금이나 다른 금융상품으로 차액결제할 수 있거나 금융상품의 교환으로 결제할 수 있는 경우에는 그 계약을 금융상품으로 보아 IFRS 9을 적용해야 한다. 하지만, 기업이 예상하는 매입, 매도, 사용의 필요에 따라 비금융항목을 수취하거나 인도할 목적으로 체결하여 계속 유지하고 있는 계약에는 IFRS 9을 적용하지 않는다.

상기와 같은 회계처리를 함으로써 기업은 재고자산이나 수익을 결제일에 지급하거나 수령한 현금으로 인식하게 된다.

해석위원회는 제시된 상황에서, 계약은 비금융항목을 현금과 파생상품 자산(또는 부채) 둘 다와의 교환으로 결제된다고 판단했다. 또한, 해석위원회는 위험회피회계 적용 여부에 따라 회계처리가 달라지는 것과 유사하게 IFRS 9에서 규정하고 있는 자가사용면제 요건의 충족여부에 따라 계약의 회계처리가 달라야 한다고 판단했다. 이러한 회계처리의 차이는 각 기준서의 요구사항이 다르기 때문에 발생하는 것이다. 또한, IFRS 9은 계약이 궁극적으로 총액으로 결제된다는 이유 때문에 파생상품 계약의 회계처리를 변경하거나 재평가하는 것을 허용하거나 요구하지 않는다.

따라서, 상기에서 제시된 추가적인 회계처리는 IFRS 9에서 요구하고 있는 파생상품의 회계처리를 위반하는 것이며, 존재하지 않는 수익이나 비용을 인식하게 된다. 결과적으로, 해석위원회는 상기와 같은 추가적인 회계처리는 허용되지도 요구되지도 않는다고 결론을 내렸다.

해석위원회는 IFRS 기준서가 이미 적절한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

(3) [IAS 23] 차입원가 - 기간에 걸쳐 이전되는 건설된 재화

해석위원회는 공동주택 개발(건물)의 건설과 관련된 차입원가 자본화 가능 여부에 대해 아래와 같은 질의를 받았다.

사실관계

- ✓ 부동산 개발업자(이하 '회사')는 건물을 건설하고 건물 내 개별 단위를 여러 고객에게 판매함
- ✓ 회사는 건물 건설목적으로 특정차입금을 차입하였고 이와 관련된 차입원가가 발생함
- ✓ 건설 시작 전에 건물 내 일부 단위의 판매 계약이 체결됨(이하 '판매분')
- ✓ 회사는 나머지 단위(이하 '미판매분')도 적절한 고객을 찾는 즉시 판매 계약을 체결할 의도가 있음
- ✓ 회사의 고객과의 계약들(판매분 및 미판매분)은 계약조건과 관련된 사실과 상황에 따라 IFRS 15'고객과의 계약에서 생기는 수익' 문단35(3)⁵를 적용하여 회사는 각 단위의 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로 기간에 걸쳐 수익을 인식함. 고객이 약속한 대가는 현금이나 그 밖의 금융자산임

질의

질의자는 회사가 IAS 23에서 정의하는 적격자산을 보유하고 있는지, 따라서 직접 관련된 차입원가를 자본화할 수 있는지에 대해 질문하였다.

5 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

(3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

적격자산은 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 상당한 기간을 필요로 하는 자산이다. 제시된 사실관계에서 회사는 수취채권, 계약자산, 재고자산을 인식할 수 있다.

해석위원회는 다음과 같이 제시된 사실관계에서 차입원가를 자본화하지 않아야 한다고 결론 내렸다.

- ✓ 수취채권은 금융자산이므로 적격자산에 해당하지 않음(IAS 23 문단 76)
- ✓ 계약자산의 의도된 용도는 현금이나 그 밖의 금융자산을 받는 것으로 그 상태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 자산이 아니므로 적격자산이 아님(IFRS 15 appendix A7)
- ✓ 건설중인 미판매분의 재고자산(재공품)은 제출된 사실관계에서 이 자산은 현재상태에서 판매될 준비가 되어 있음. 즉, 회사는 적절한 고객을 찾는 즉시 판매 계약을 체결할 의도가 있고 고객과 계약을 체결할 때, 해당 단위와 관련된 재공품에 대한 통제가 이전되므로 적격자산이 아님

해석위원회는 IAS 23의 원칙과 요구사항이 질의에서 제시된 사실관계에서 기업이 차입원가 자본화 여부를 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

(4) [IAS 38] 무형자산 - 공급자의 소프트웨어에 접근할 고객의 권리(cloud computing)

해석위원회는 다음과 같은 클라우드 컴퓨팅 계약(Cloud computing arrangements)에서 공급자의 소프트웨어에 접근할 권리를 사용하는 고객의 회계처리에 대하여 질문을 받았다.

- ✓ 고객은 특정 기간 동안 공급자의 응용소프트웨어(application software)에 접근할 권리를 가지고 이에 대한 대가를 지급
- ✓ 공급자는 소프트웨어를 통제하고 클라우드 기반시설(cloud infrastructure)⁸을 관리하고 운영함
- ✓ 고객은 인터넷 또는 전용회선을 이용하여 필요에 따라 소프트웨어에 접근

계약의 성격에 대한 판단

계약에 성격에 따라 고객이 계약의 개시 시점에 자산을 받는 것인지, 계약 기간 동안 용역을 제공 받는 것인지에 대한 판단이 필요하다. 또한 자산을 받는 것이라면 해당 자산이 IFRS 16에 따른 리스 자산인지, IAS 38 따른 무형자산(소프트웨어를 사용할 권리)인지 판단하여야 한다.

6 금융자산과 단기간 내에 제조되거나 다른 방법으로 생산되는 재고자산은 적격자산에 해당하지 아니한다. 취득시점에 의도된 용도로 사용할 수 있거나 판매가능한 상태에 있는 자산인 경우에도 적격자산에 해당하지 아니한다.

7 IFRS 15 appendix A 계약자산 : 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대하여 그 대가를 받을 기업의 권리로 그 권리에 시간의 경과 외의 조건이 있는 자산

8 네트워크, 서버, 운영체제, 저장공간, 개별 소프트웨어 용량 등을 포함하는 하드웨어와 소프트웨어의 집합체

- ✓ IFRS 16 문단 B9⁹에 따라 리스계약에서 자산을 식별하기 위해서는 고객이 자산의 사용지시권을 가져야 함
- ✓ 이 계약에서 고객이 계약기간 동안 공급자의 응용소프트웨어에 접근하는 권리만 부여하고 공급자가 소프트웨어의 업데이트, 변경 및 소프트웨어를 운영할 하드웨어 등과 같은 소프트웨어 사용에 대한 방법과 시기에 대한 결정하고 있다면 소프트웨어의 사용지시권은 공급자에 있는 것으로 이 계약은 리스를 포함하지 않음
- ✓ IAS 38 문단13¹⁰에 따라 무형자산을 통제하기 위해서는 자산의 미래경제적효익에 대하여 제 3자의 접근을 제한하여야 함
- ✓ 이 계약에서 계약기간 동안 공급자의 응용소프트웨어에 접근하는 권리가 소프트웨어 자체에서 발생하는 미래경제적효익의 유입가능성을 얻고 그 효익에 대한 제3자의 접근을 제한할 힘을 주지 않음
- ✓ 결론적으로 이 계약의 성격은 계약 개시시점에 고객이 받는 자산은 존재하지 않고 고객이 기간에 걸쳐 공급자의 응용소프트웨어에 접근할 권리를 제공받는 용역계약임
- ✓ 용역을 제공받기 전에 공급자에게 지급한 대가가 있다면 고객은 서비스를 제공받을 권리를 자산으로 인식함

계약이 소프트웨어 리스를 포함하는 경우 회계처리

- ✓ IFRS 15 문단 B52에서 지적재산에 대한 라이선스의 사례로 소프트웨어를 제시하고 있으므로 소프트웨어 사용 계약은 라이선싱 계약임
 - ✓ IAS 38 문단 6¹¹에 따라 라이선스 계약에 의한 권리는 IFRS 16에서 제외되며 IAS 38의 적용 범위 포함하고 있으므로 소프트웨어 리스계약은 IAS 38의 적용범위임
 - ✓ 만약 고객이 소프트웨어 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리와 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 모두 갖는다면 계약 개시시점에 무형자산을 사용할 권리를 원가로 인식함
- 해석위원회는 공급자의 응용소프트웨어에 접근하기 위하여 지급하는 대가에 대한 회계처리는 IFRS 기준서에서 적절한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

-
- 9 계약이 식별되는 자산(문단 B13 ~ B20 참조)의 사용 통제권을 일정 기간 이전하는지를 판단하기 위하여 고객이 사용기간 내내 다음 권리를 모두 갖는지를 판단한다.
 - (1) 식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리
 - (2) 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리(문단 B24 ~ B30에서 기술함)
 - 10 기초가 되는 자원에서 유입되는 미래경제적효익을 확보할 수 있고 그 효익에 대한 제3자의 접근을 제한할 수 있다면 기업이 자산을 통제하고 있는 것이다. (이하생략)
 - 11 금융리스의 경우 그 기초자산은 유형자산이나 무형자산일 수 있다. 최초 인식 후에 리스이용자는 금융리스에 의하여 보유하는 무형자산을 이 기준서에 따라 회계처리한다. 영화필름, 비디오 녹화물, 희곡, 원고, 특허권과 저작권과 같은 항목에 대한 라이선스 계약에 의한 권리는 기업회계기준서 제1017호의 적용범위에서 제외되며 이 기준서의 적용범위에 해당한다.

(5) [IFRS 9] 금융상품 - 기대신용손실의 측정 시 신용보강

해석위원회는 IFRS 9의 손상 요구사항을 적용하여 기대신용손실의 측정 시 신용보강이 IFRS 기준서를 적용하여 개별적으로 인식되는 것이 요구되는 경우에 금융보증계약 또는 다른 신용보강으로부터의 기대현금흐름이 기대신용손실의 측정에 포함될 수 있는지에 대하여 검토하였다.

IFRS 9 문단 B5.5.55에 따르면 기대신용손실을 측정하기 위해 기대 현금 부족액을 추정할 때 계약 조건의 일부이지만 별도로 인식하지 않는 담보나 그 밖의 신용보강에서 기대되는 현금흐름을 반영하도록 요구하고 있다.

따라서 신용보강이 IFRS에 의해 별도로 인식되는 것이 요구된다면, 기업은 신용보강으로부터의 기대현금흐름을 기대신용손실의 측정 시에 포함할 수 없다고 결론 내리고, 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

(6) [IFRS 9] 금융상품 - 신용이 손상된 금융자산의 손상 회복 시 회계처리

해석위원회는 신용이 손상된 금융자산이 후속적으로 손상이 회복되는 경우(예 : 전액 상환 또는 더 이상 신용이 손상되어 있지 않음), 손실총당금의 시간가치경과분(unwinding of discount)을 이자수익으로 표시할 수 있는지, 손실총당금의 환입으로 표시해야 하는 것인지에 대해 논의 하였다.

사실관계

- ✓ 회사는 다음과 같은 대출금을 보유하고 있음
- ✓ 만기 5년, 원금 132원, 유효이자율은 10%, 최초 인식시점의 상각후원가는 100원임
- ✓ 원금은 5년간 26.4원씩 균등분할상환 조건임
- ✓ 1차년도 말에 상환은 정상적으로 이루어 졌으나 신용이 손상되어 손실총당금 66으로 추정함
- ✓ 4차년도 초에 계약상 명목금액 101.2원이 전액 상환됨(손상회복)

〈대출채권의 상각표, 연도별 총당금 잔액〉

	유효이자 (10%)	상환액	상각액	장부금액	손실총당금 전입액	손실총당금 잔액
1차년도 초	-	-	-	100.0	-	-
1차년도 말	10.0	26.4	(-)16.4	83.6	66.0	66.0
2차년도 말	8.4	-	8.4	92.0	6.6*1	72.6
3차년도 말	9.2	-	9.2	101.2	7.3*2	79.9
4차년도 초		101.2	(-)101.2	-	-	-

*1. 손실총당금의 시간가치 경과분 : $66 \times 10\% = 6.6$

*2. 손실총당금의 시간가치 경과분 : $72.6 \times 10\% = 7.3$

〈연도별 회계처리〉

	차변		대변	
1차년도 초	대출금	100.0	현금	100.0
1차년도 말	현금	26.4	대출금	16.4
			이자수익	10.0
	손실총당금전입액	66.0	손실총당금	66.0
2차년도 말	대출금	8.4	이자수익	8.4
	이자수익 (손실총당금전입액)*3	6.6	손실총당금	6.6
3차년도 말	대출금	9.2	이자수익	9.2
	이자수익 (손실총당금전입액)*3	7.3	손실총당금	7.3
4차년도 초	현금	101.2	대출금	101.2
	손실총당금	79.9	손실총당금 환입	66.0
			이자수익? or 손실총당금환입?	13.9

*3. IFRS 9 문단5.4.1에 따라 신용이 손상된 금융자산은 상각후원가에 유효이자율을 적용해야 함. 이에 손실총당금의 시간가치경과분을 대출금의 시간가치 경과 분인 이자수익에서 차감함

질의

손상이 회복된 시점(4차년도 초에 전액 현금으로 회수된 시점)에 2차년도 말과 3차년도 말에 이자 수익에서 차감한 손실총당금의 시간가치경과분을 이자수익으로 인식할 수 있는지 손실총당금으로 환입해야 하는지 여부

검토의견

해석위원회는 IFRS 9 부록 A의 정의에 따르면 총 장부금액, 상각후원가 및 손실총당금은 모두 할인된 금액이며, 보고기간 동안의 해당 항목 변동에는 현재가치의 상각효과(Unwinding effect of the discount)가 포함되어 있다고 보았다.

IFRS 9 문단 5.5.8에서는 “보고기간 말에 이 기준서에 따라 인식해야 하는 금액으로 손실총당금을 조정하기 위한 기대신용손실액(또는 환입액)은 손상차손(환입)으로 당기손익에 인식한다”라고 언급하고 있다.

해석위원회는 IFRS 9 문단 5.5.8을 적용하면 회사는 IFRS 9에서 요구하는 금액으로 손실충당금 (만약 전액 상환되었다면 "0")을 조정하기 위한 금액을 손상차손환입으로 당기손익을 인식해야 한다고 보았다. 이러한 조정금액에는 금융자산의 신용이 손상되었던 기간 동안의 손실충당금의 현재가치 상각효과가 포함될 것이며, 이는 금융자산의 인식기간 동안 당기손익으로 인식되는 손상차손환입 금액이 손상차손 금액을 초과할 수도 있다는 것을 의미한다. 따라서, 해석위원회는 질의에서 제시된 차이를 손익계산서 상 손상차손환입으로 표시해야 한다고 결론 내렸다.

해석위원회는 IFRS 기준서가 적절한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정했다.

IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.66〉

2019년부터 적용되는 개정기준서

다음의 기준서는 2019년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 의무 적용된다.

K-IFRS No.	주요내용
1116 : 리스	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 16에 따라서 리스계약으로 회계처리해야 하는 대상을 정할 때, 대상 자산을 누가 "통제"하는지를 고려하게 됨 리스이용자의 회계처리 - 사용권자산 모형 <ul style="list-style-type: none"> - 최초에 리스로 부채 금액으로 사용권자산을 측정 - 리스기간, 연장선택권의 행사가능성의 판단 시 고려사항 명시 리스제공자의 회계처리 - 위험과 보상 모형 <ul style="list-style-type: none"> - 리스자산에 대한 위험과 보상의 이전여부에 따라 운용리스 또는 금융리스로 분류 리스계약의 새로운 정의, 리스기간, 조정리스료 등은 현행 기준과 다름
1103 : 사업결합	<ul style="list-style-type: none"> K-IFRS 1111에 정의된 공동약정의 당사자가 K-IFRS 1111에 정의된 공동영업인 사업의 지배력을 획득하는 경우 단계적으로 이루어지는 사업결합에 해당함을 명확히 함 취득자는 이전에 보유한 지분을 재측정해야 함
1111 : 공동약정	<ul style="list-style-type: none"> K-IFRS 1103에 정의된 사업을 구성하는 공동영업의 당사자가 지분을 추가로 취득하여 공동영업에 대한 공동 지배력을 획득하는 경우, 기존에 보유하던 지분에 대하여 재측정하지 않음을 명확히 함

K-IFRS No.	주요내용
1012 : 법인세	· 배당의 세효과 인식시점 및 인식항목에 대한 규정은 배당의 법인세효과 모두에 적용됨을 명확히 하였으며, 배당의 법인세효과를 원래 인식하였던 항목에 따라 당기손익, 기타포괄손익 또는 자본으로 인식하도록 명확히 함
1023 : 차입원가	· 적격자산을 의도된 용도로 사용(또는 판매) 가능하게 하는 데 필요한 대부분의 활동이 완료되면, 해당 자산을 취득하기 위해 특정 목적으로 차입한 자금은 일반차입금에 포함됨을 명시함
1019 : 종업원급여	· 보고기간 중에 제도개정, 축소 또는 정산이 발생하여 순확정급여부채(자산)를 재측정한 경우, 재측정한 이후 보고기간의 당기근무원가와 순이자는 확정급여부채(자산)의 재측정에 사용된 가정(수정된 가정)을 이용하여 계산하여야 함
1028 : 관계기업과 공동기업에 대한 투자	· 관계기업이나 공동기업에 대한 지분법을 적용하지 않는 금융상품은 K-IFRS 1109의 적용대상임을 명확히 함 · 관계기업이나 공동기업에 대한 순투자의 일부를 구성하는 장기투자 지분의 손상 회계처리는 K-IFRS 1028 보다 K-IFRS 1109를 우선하여 적용함을 명확히 함
2123 : 법인세 처리에 대한 불확실성	· 수행한 법인세 회계처리가 과세당국으로부터 수용 될 가능성(probable)을 판단하여 법인세 회계처리를 위한 과세소득 등의 산정방법을 명시하는 해석서를 제정함 - 수용가능성이 높은 경우 : 법인세 신고와 일관되게 산정 - 수용가능성이 높지 않은 경우 : 가능성이 가장 높은 금액이나 기대값으로 산정
1109 : 금융상품	· 기존 K-IFRS 1109의 '합리적인 추가보상'에서 '추가(additional)'를 삭제함으로써, 부(-)의 보상도 조기청산의 원인과 관계 없이 합리적인 보상으로 볼 수 있도록 개정함
1115 : 고객과의 계약에서 생기는 수익	· 진행기준으로 수익을 인식하는 경우, K-IFRS 1115 문단 한129.10에서 요구하는 공시대상은 수행의무가 아닌 계약단위로 결정한다는 것을 명확히 함

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

국민경 Manager

T. (02)2112-6601

E. mkook1@kr.kpmg.com

이예슬 Manager

T. (02)2112-3144

E. yaeseullee@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr

© 2019 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.