



IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2018년 3 · 4월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [개정] IAS 19 '종업원급여' - 제도개정, 축소 또는 정산

IASB 주요 프로젝트 진행상황 2

- I. 영업권과 손상
- II. 주요재무제표
- III. 자본의 특성을 가진 금융상품
- IV. 동적 위험관리
- V. 요율규제활동

Global 동향 7

- I. 2018년 1월, 2월 IASB meeting 기타 논의 사항
- II. 2018년 1월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 9

K-IFRS 1115 '고객과의 계약에서 생기는 이익'
- 실무적용 이슈

최근 국제회계기준 정보

2018년 1월 1일부터 2018년 2월 28일까지 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.

[개정] IAS 19 '종업원급여' - 제도개정, 축소 또는 정산

IASB는 2018년 2월에 IAS 19 '종업원급여' 개정사항을 발표하였다.

IAS 19 문단 99에서는 보고기간 중에 제도개정, 축소 또는 정산이 발생하면 순확정급여부채(자산)를 재측정하도록 규정하고 있다. 개정 기준서에서는 IAS 19 문단 99에 따라 순확정급여부채(자산)가 재측정된 경우 잔여기간의 당기근무원가와 순이자율에 계산할 때 사용하여야 하는 가정을 명확히 하였다.

개정기준서에 따라 보고기간 중에 제도개정, 축소 또는 정산이 발생하여 순확정급여부채(자산)를 재측정한 경우, 재측정한 이후 보고기간의 당기근무원가와 순이자율은 순확정급여부채(자산)의 재측정에 사용된 가정(수정된 가정)을 이용하여 계산하여야 한다.

개정 기준서는 2019년 1월 1일 이후 개시하는 보고기간부터 적용하고 조기적용이 허용된다.



IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2018년 2월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

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

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 1, 2월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 영업권과 손상

IASB는 2018년 1월에 IAS 36 '자산손상'에서 규정하는 손상검사 시의 요구사항의 완화 없이 사용 가치 계산을 간소화 할 수 있는지에 대한 토론을 하였으며 다음의 사항들을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 사용가치 계산시 미래 구조조정이나 미래 자산의 성능을 개선하거나 향상하는 과정에서 생기는 미래현금유출을 제외하도록 하는 요구사항(IAS 36 문단 44)을 삭제할 것
- ✓ 사용가치 계산시 세전 투입변수를 사용하고 사용된 세전 할인율을 공시하도록 하는 요구사항을 삭제하고 다음의 사항을 포함할 것
 - 현금흐름과 할인율에 대하여 내부적으로 일관된 가정을 사용할 것
 - 실제 사용가치 계산 시 사용된 할인율을 공시할 것

IASB는 다음 회의에서 '사업결합 시 획득한 영업권에 고객관계와 같은 일부 무형자산을 포함시킬지 여부'에 대해 논의할 것이다.

II. 주요 재무제표

Management Performance Measure(MPM)¹⁾에 대한 요구사항

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 모든 기업들이 재무제표 핵심성과측정치(Key Performance Measure)를 특정해야 하고, 측정치는 최소한 연차사업보고서에서 사용된 핵심성과측정치를 포함해야 함
- ✓ 이러한 측정치가 IFRS 기준서에 의해 특정되거나 정의되지 않은 측정치라면 별도의 MPM을 식별하여야 함
- ✓ MPM을 IAS 1 '재무제표 표시'의 중간합계에 대한 요구사항²⁾을 충족하는 재무성과표의 중간합계로 표시하되, 그렇지 않은 경우 IFRS 기준서에서 특정되거나 정의된 측정치와 MPM 간 조정 내용을 별도의 주석으로 공시하여야 함
- ✓ 각각의 MPM이 어떻게 경영진의 관점에서의 성과를 보여주는 지에 대한 설명과 조정 내용에 대한 설명을 공시하여야 함

1 Management Performance Measure : 기업이 기업의 성과를 측정하는 지표, 혹은 정보이용자가 기업의 성과를 판단하는데 중요하게 생각하는 지표(예 : 영업이익, EBIT, EBITDA, 총수익, 총수익조정액 등)

2 IAS 1.85 기업의 재무성과를 이해하는 데 목적적합한 경우에는 당기손익과 기타포괄손익을 표시하는 보고서에 항목(문단 82에서 열거한 항목의 세분화 포함), 제목 및 중간합계를 추가하여 표시한다.

IAS 1.85A 문단 85에 따라 중간합계를 표시할 때 다음과 같이 한다.

(1) 한국채택국제회계기준에 따라 인식되고 측정된 금액으로 이루어진 항목들로 구성한다.

(2) 중간합계 구성항목을 명확하고 이해가능하게 하는 방법으로 표시하고 명명한다.

(3) 문단 45에 따라 매기 일관되게 한다.

(4) 포괄손익계산서 관련 한국채택국제회계기준에서 요구하는 중간합계와 합계보다 더 부각되어 나타나지 않도록 한다.

IAS 1.85B 기업은 문단 85에 따라 표시된 '중간합계'와 포괄손익계산서 관련 한국채택국제회계기준이 요구하는 '중간합계 또는 합계'와의 차이를 조정하는 항목을 포괄손익계산서에 표시한다.

III. 자본의 특성을 가진 금융상품

Integral³한 관계기업과 공동기업에 대한 당기손익과 현금흐름의 표시

IASB는 2017년 9월에 재무성과표에 '투자자 인 손익'을 EBIT 위에 중간합계로 표시하는 것을 논의 (IFRS Brief 2017년 11 · 12월 참고)하였고, 이번 회의에서 다음의 사항을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ Integral한 관계기업과 공동기업에 대한 당기손익을 Non-integral한 관계기업과 공동기업에 대한 당기손익과는 별도로 표시하여야 함
- ✓ 기업과 Integral한 관계기업/공동기업 사이에서 발생한 현금흐름과 기업과 Non-integral한 관계 기업/공동기업 사이에서 발생한 현금흐름을 별도로 표시함. Integral한지의 구분은 당기손익에서의 구분과 동일하여야 함
- ✓ Integral한 관계기업과 공동기업에 대한 투자현금흐름과 Non-integral한 관계기업과 공동기업에 대한 투자현금흐름을 별도로 표시하되 현금흐름표의 투자활동 현금흐름으로 표시되어야 함

IASB는 자본의 특성을 가진 금융상품 토론회(Discussion paper)의 초안에서 제기된 이슈인 'Gamma 접근법⁴에서 복잡한 지급 구조를 가진 비파생상품⁵을 어떻게 분류할 것인지'에 대해 논의하였다.

상기 이슈는 기업이 청구권(claim) 금액의 한도를 기업의 사용가능한 경제적 자원(예 : 확정 수량의 주식을 이전하여 청구권을 결제할 수 있는 선택권)으로 제한할 수 있는 선택권뿐만 아니라 기업의 경제적 자원과는 독립적인 변수의 영향을 받는 금액(예 : 금가격에 연동된 행사가격)으로 결제할 선택권도 갖는 경우에 발생한다. IASB는 발행자가 청구권을 결제할 선택권을 가진 경우 이러한 청구권이 지분상품인 주계약과 내재파생상품자산으로 분석될 수 있는지를 논의하였다.⁶

만약 기업이 청구권의 금액의 한도를 가용한 경제적 자원으로 제한할 수 있는 선택권을 가지고 있지 않다면, 이 금융상품은 부채인 주계약과 내재파생상품으로 분석될 것이다. 이러한 분석은 조건부 사건에 대한 IASB의 사전 견해⁷와 일관된다.

3 관계기업과 공동기업의 활동이 기업 전체의 사업활동에 통합되기 때문에, 기업 전체의 사업 활동에 필수적이고 근본적이라는 의미를 반영하여 향후 정의될 예정임

4 Gamma 접근법은 부채와 자본 분류 시, 청구권(Claim)의 결제 시점과 결제 금액에 초점을 두어 청산 전에 경제적 자원을 이전할 의무가 있거나, 기업의 경제적 자원과 독립적인 금액을 이전할 의무가 있는 경우 부채로 분류하며, 이외 나머지 청구권은 자본으로 분류한다.

5 IASB는 ① 확정수량의 보통주로 전환할 권리가 발행자에게 있는 전환사채(Reverse Convertible bond), ② 상한이 있는 변동가능한 수량의 보통주로 의무 전환되는 사채(Mandatorily convertible note with a cap), ③ 행사가격이 금가격에 연동된 콜옵션이 발행자에게 있는 보통주(Gold indexed callable share)를 예로 들어 분석하였다.

6 IASB는 다음 세가지 접근법으로 예시 청구권의 분류 및 표시 방안을 검토하였다.

- ① 지분상품인 주계약과 내재파생상품을 분리하는 방법
- ② IAS 32 문단 20의 간접의무조건을 적용하는 방법
- ③ 표시와 공시로 해결하는 방법

IASB는 다음 사항을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 특정 회계처리 요구사항을 제안하기 전에 토론서에서 이 이슈를 제기하고 내재파생상품을 분류하는 것이 잠재적인 해결책이 될 수 있는지에 대해 의견을 구함
- ✓ 만약 내재파생상품이 지분상품인 주계약에서 분리되지 않는다면, 배분 요구사항(Attribution requirements)⁸이 이러한 복잡한 지급 조건에 대한 정보 제공에 도움이 될지를 토론서에서 질문함

IASB는 2018년 2분기에 토론서(Discussion paper)를 발표할 예정이다.

IV. 동적 위험관리

IASB는 동적 위험관리 모형에서 asset profile⁹의 역할이 무엇인지에 대해 논의했다. 특히, IASB는 asset profile내 항목의 지정과 문서화 요구사항뿐만 아니라 asset profile에 요건 충족기준을 적용하는 것에 대해서 논의했다. IASB는 다음의 사항을 고려하여 모형을 개발하기로 결정했다.

- ✓ Asset profile내 항목에 적용할 수 있는 요건 충족기준을 결정
- ✓ 포트폴리오 기준으로 지정하는 것을 허용
- ✓ 요건을 충족한다면, 포트폴리오의 percentage를 지정하는 것을 허용
- ✓ 자발적인 지정 철회를 금지
- ✓ 특정 사건이 발생한 경우에는 지정 철회를 요구
- ✓ 문서화 요구

일부 위원들은 아래 내용에 대한 고려가 필요하다고 판단했다.

- ✓ 요건 충족에 제한을 두는 것과 관련하여 의구심이 존재하므로 외부 feedback 수령이 필요
- ✓ 지정 철회로 인해 재무성과표에 인식되는 금액의 영향에 대한 평가
- ✓ 요건 충족기준과 일관되는 추가적인 지정 철회사건에 대한 고려

IASB는 향후 회의에서 모형에 포함된 target profile¹⁰에 대해 논의할 예정이다.

7 IASB의 사전 의견은 부채 요소와 자본 요소에 해당하는 두 가지 결제 방법이 존재할 때 발행자가 통제할 수 없는 조건부 사건에 따라 결제 방법이 달라질 경우 부채 요소를 먼저 분리해야 한다는 것이다.

8 배분 요구사항이란 보통주와 그 외 지분상품에 당기손익과 기타포괄손익을 배분하여 그 장부금액을 조정하는 것을 말한다. IASB는 2016년 2월과 4월에 배분 요구사항을 논의하였고(IFRS Brief 2016년 5,6월호 참고) 이를 토론서에 담을 예정이다.

9 Asset profile : 상각후원가로 측정하는 모든 기존 금융자산과 가능성이 높은 미래 예상 거래(예 : 미래에 상각후원가 측정 금융자산이 될 만기 자산의 재투자)

10 Target profile : 금리위험을 관리하기 위해 경영진에 의해 결정된 asset profile로부터 발생한 현금흐름의 바람직한 개요(the desired profile)

V. 요율규제활동

IASB는 '정의된 요율규제(defined rate regulation)'의 활동에 대하여 개발중인 회계모형에 대하여 다음의 사항을 논의하였다.

- ✓ 규제약정에서 발생한 증분권리와 증분의무에 대해 초점을 둔 회계모형. 증분권리와 증분의무는 규제약정에서 요구된 활동을 수행하는 기간과 규제요율에 반영하여 고객에게 청구하는 시기가 상이함에 따라 발생함
- ✓ 규제약정에서 발생하는 증분권리와 증분의무에 대하여 재무제표의 이용자에게 가장 유용한 정보를 제공하는 회계단위
- ✓ 증분권리와 증분의무가 개정될 '재무보고를 위한 개념체계'의 자산과 부채의 정의를 충족하는지

IASB는 다음의 사항들을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ 회계모형은 규제약정에서 발생하는 증분권리와 증분의무를 창출하는 개별적인 시간차이(timing differences)를 회계단위로 사용함
- ✓ 현재의 규제 권리(과거 사건의 결과로 증가된 요율을 반영한 금액을 부과하는 것)는 다음과 같이 개념체계 공개초안에서 제시하는 '자산'의 정의를 충족
 - 과거 사건의 결과(기업이 규제약정에서 필요한 활동을 이미 수행함)
 - 현재 기업이 통제할 수 있는 잠재적 경제적 효익을 창출할 수 있는 경제적 자원을 보유 (규제약정에서 명시하는 권리이며, 권리에 경제적 효익이 있고, 기업이 그 권리를 통제할 수 있음)
- ✓ 현재의 규제 의무(과거 사건의 결과로 감소된 요율을 반영한 금액으로 재화나 용역을 제공하는 것)는 다음과 같이 개념체계 공개초안에서 제시하는 '부채'의 정의를 충족
 - 과거 사건의 결과(기업이 이미 받은 경제적 효익을 위해 필요한 활동을 아직 수행하지 않음)
 - 현재 기업이 재화나 용역의 제공을 회피할 실질적인 능력이 없는 의무(규제약정에서 명시하는 의무이며, 요율에 반영된 증분금액만큼 경제적 자원을 제공해야 하고, 기업이 그 의무를 회피할 실질적인 능력이 없음)

향후 회의에서, IASB는 이 회계모형의 적용범위와 인식 요구사항에 대해 논의할 것이다.



I. 2018년 1월과 2월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에 2018년 1월과 2월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IAS 41] 농림어업-공정가치 측정 시 고려사항 : 세금

IASB는 해석위원회의 요청에 따라 연차개선 사항의 일부로 IAS 41 '농림어업'을 개정할 지에 대해 논의하였으며, 공정가치 측정 시 세전현금흐름을 사용하도록 하는 요구사항¹¹을 제외하기로 결정하였다. IASB는 기업은 공정가치 측정에 대한 개정사항을 개정사항의 시행일 이후에 적용할 수 있고 조기 적용도 가능하다고 잠정적으로 결정했다.

II. 2018년 1월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2018년 1월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Agenda decisions

2018년 1월 해석위원회에서 결정한 Agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IAS 28] 관계기업과 공동기업에 대한 투자 - 동일지배하 기업들이 유형자산의 현물출자를 통해 새로 설립된 관계기업의 지분을 취득하는 거래의 회계처리

해석위원회는 동일지배하 기업들이 유형자산의 현물출자를 통해 새로 설립된 관계기업의 지분을 취득하는 거래의 회계처리에 대해 아래와 같은 질의를 받았다.

사실관계

- ✓ 동일한 기업에 의해 지배되는 세 개의 기업(이하 "투자자들")이 신규 기업을 설립함
- ✓ 투자자들은 각각 사업을 구성하지 않는 유형자산을 신설기업에 출자하고 신설 기업의 지분을 취득하여 각 투자자는 신설기업에 유의적인 영향력을 획득함
- ✓ 상기 거래는 시장 참여자들 간 정상적인 거래에서 널리 사용되는 조건과 동일한 조건으로 이루어짐

질의사항

- ✓ (Question A) 특정 기준서에서 제시하고 있는 동일지배거래와 관련된 예외 또는 면제 규정을 일반화하여 상기 거래에 적용할 수 있는지
- ✓ (Question B) 투자자가 관계기업의 지분과 무관한 지분까지만 유형자산의 현물출자에 따른 손익을 인식할 때, 다른 투자자들의 지분에 대해서 손익을 인식할 수 있는지
- ✓ (Question C) 투자자는 관계기업 투자의 원가를 어떻게 결정해야 하는지(현물출자 한 유형자산의 공정가치 또는 취득한 관계기업 지분의 공정가치)

11 IAS 41.22 당해 자산에 대한 자금 조달, 세금 또는 수확 후 생물자산의 복구 관련 현금흐름(예를 들어, 수확 후 조림지에 나무를 다시 심는 원가)은 포함하지 아니한다.

해석위원회는 관계기업에 대한 유형자산의 현물출자가 IAS 16 '유형자산' 문단 25에 기술된 상업적 실질이 있는 거래로 가정하고 아래와 같이 각각의 질문을 분석하였다.

Question A

IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류' 문단 7에서 거래, 기타 사건 또는 상황에 IFRS를 구체적으로 적용하는 경우, 그 항목에 적용되는 회계정책은 IFRS를 적용하여 결정해야 한다고 요구하고 있다. 따라서 해석위원회는 각 기준서의 적용범위에서 동일지배거래를 제외하도록 요구하고 있지 않다면 기업은 동일지배거래에 대해서도 해당 기준서에서 요구하는 규정을 적용해야 한다고 보았다.

Question B

IAS 28 '관계기업과 공동기업에 대한 투자' 문단 28은 기업과 관계기업 사이의 상향거래나 하향거래에서 발생한 손익에 대하여 기업은 그 관계기업에 대한 지분과 무관한(unrelated investors' interest) 손익까지만 인식하도록 요구하고 있으며, 문단 28은 기업이 관계기업에 자산을 현물출자 하는 하향거래의 예시를 포함하고 있다.

해석위원회는 IAS 28 문단 28의 'unrelated investors'라는 용어는 해당 기업 이외의 투자자들을 가리킨다고 보았다. 즉, 'unrelated'라는 용어는 IAS 24 '특수관계자 공시'의 특수관계자(related party)의 정의에서 사용하는 'related'라는 용어의 반대를 의미하는 것은 아니다. 이는 재무제표는 보고 기업의 관점에서 작성된다는 전제와 일관된 것으로, 사실관계에서 언급된 각각의 투자자는 보고기업이다.

따라서 해석위원회는 기업이 관계기업에 유형자산을 현물출자 함에 따라 발생한 손익은 관계기업의 다른 투자자들의 지분은 투자자와 무관한 지분으로 보고 손익을 인식해야 한다고 결론 내렸다.

Question C

이 질문의 현물출자 한 유형자산의 공정가치와 유형자산과 교환으로 취득한 관계기업 지분의 공정가치가 다를 경우에만 관련이 있다. 해석위원회는 질의서에 기술한 사실관계에 따라 경우 현물출자 한 유형자산의 공정가치와 유형자산과 교환으로 취득한 관계기업 지분의 공정가치가 일반적으로 동일할 것으로 예상되나, 만약 현물출자 한 유형자산의 공정가치와 유형자산과 교환으로 취득한 관계기업 지분의 공정가치가 다를 수 있다는 지표가 있다면 투자자는 우선 차이의 원인을 평가하고 공정가치 결정에 사용된 절차와 가정을 검토해야 한다고 보았다.

해석위원회는 해당 거래가 관계기업 투자가 손상되었다는 객관적인 증거를 제공하지 않는다면 현물출자 한 유형자산의 공정가치를 기초로 관계기업 투자의 장부금액을 결정해야 하며, 만약 해당 거래가 관계기업 투자의 손상에 대한 객관적인 증거를 제공한다면 투자자는 IAS 36 '자산손상'을 추가로 고려해야 한다고 보았다.

공정가치 결정에 사용된 절차와 가정을 재검토한 결과 유형자산의 공정가치가 취득한 지분의 공정가치보다 크다면, 이러한 사실은 투자자의 관계기업 지분이 손상될 수 있다는 객관적인 증거를 제공하는 것으로 볼 수 있을 것이다.

해석위원회는 상기 질문의 대상 기업이 상기 세가지 질문에 대해 회계처리 하는데 해당 기준서의 원칙과 규정이 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준 제정 안전에 추가하지 않기로 결정하였다.

IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.61〉

K-IFRS 1115 관련 이슈 – 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권

2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 의무 적용되는 K-IFRS 1115호와 관련한 실무 적용 이슈 중 K-IFRS 1115호 문단35(3)에서 규정하고 있는 '지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권'이 존재하는지 여부의 판단을 어떻게 하여야 하는지에 대해 최근 국내 유관기관 회의에서 논의되었던 수주산업의 구체적인 사례를 통해 그 내용을 설명하고자 한다.

진행기준에 대한 이슈 – 지급청구권 존재 여부

K-IFRS 1115호 문단 35(3)에 따르면 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 (다른 용도로 쉽게 전환하는데 실무상 제약이 있고), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다면 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다고 하고 있다.

사례 1. 조선업- 선박 건조계약

〈현황〉

회사는 선박 건조계약에 계약상 제약과 실무상 제한이 있어 IFRS 15 문단 35.(3)에 따른 대체용도가 없는 자산이라고 판단하였다.

선박 건조계약은 회사의 귀책사유 없이 고객이 계약을 종료할 수 있는 권리가 없는 취소불능 계약으로, 고객의 채무불이행 시 계약의 종료 여부는 회사의 선택에 따라 결정됨을 명시하고 있다.

고객의 채무불이행의 사유로 회사가 계약 종료를 선택하는 경우 계약서에 따라 회사는 아래와 같은 옵션이 선택 가능하다.

- 옵션1 : 선박 건조를 완료하지 않고 재판매
- 옵션2 : 선박 건조를 완료 후에 재판매
- 옵션1과 2를 각각 선택하여 재판매를 하는 경우 기존 고객과 체결한 계약상의 금액과 재판매 가격의 차액(부족분 또는 초과액)은 모두 계약을 취소한 기존 고객에게 귀속된다.

〈분석〉

국내 유관기관에서는 상기 제시된 현황에 대해 K-IFRS 1115호 문단35(3)의 규정에 따른 집행 가능한 지급청구권이 존재하는지에 대한 논의를 하였다. 동 유관기관의 회의에서는 상기 현황에 대해 아래와 같은 논거로 K-IFRS 1115호 문단B11을 적용하여 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행가능한 지급청구권이 회사에 있다고 판단할 수 있다고 결론을 내린 바가 있다.

- 제시된 현황에서 계약상 회사의 귀책사유 없이 고객의 선택에 따라 계약을 해지할 수 없으며, 고객의 채무불이행 시 회사의 선택에 따라서는 계약의 해지가 가능함을 계약상 명시하고 있다.
- 만일 고객의 채무불이행 시 회사가 계약을 해지하지 않고 계약상 약속한 선박을 계속 건조하여 고객에게 이전하고, 그 재화나 용역과 교환하여 약속한 대가를 지급하도록 고객에게 요구할 수 있는 회사의 권리가 집행가능하다면 이는 K-IFRS 1115호 문단B11을 적용하여 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행가능한 지급청구권이 기업에게 있다고 판단할 수 있다.

- K-IFRS 1115호 문단B11을 적용하여 판단할 사항이므로 동 기준서 문단B9에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 보상금액이 수행의무 이행에 든 원가에 적절한 이윤을 더한 금액인지 여부에 대한 추가 분석은 요구되지 않는다.
- 단, K-IFRS 1115호 문단B12에 따라 해당 지급청구권의 존재와 그 권리의 집행가능성을 판단함에 있어서 계약조건뿐만 아니라 그 계약조건을 보충하거나 무효화 할 수 있는 법률이나 판례도 참고해야 한다.

사례 2. 건설업- 자체분양공사

<현황>

회사는 주택법 등의 관계법령과 아파트 표준공급계약서에 따라 고객과의 분양계약을 체결하고 자체분양공사를 위한 아파트를 건설하고 있다.

고객의 분양대금 납부일정은 아래와 같다.

계약금	중도금						잔금 (입주시)	합계
	1회	2회	3회	4회	5회	6회		
10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	30%	100%

아파트 표준공급계약에 따라 고객은 1차 중도금 납입 전까지 고객의 의사로 회사의 동의 없이 분양계약을 해제할 수 있으며, 1차 중도금 납입 후에는 회사의 동의 없이 분양계약을 해제할 수 없음을 계약상 명시하고 있다. (단, 여기서 중도금 납입 일은 중도금의 납입기일을 의미한다는 것이 법률 전문가의 판단임)

대법원 판례, 공정거래위원회 질의화신 사례, 법무법인 의견서 등을 통한 검토한 결과, 고객은 1차 중도금을 납부한 이후에는 일반적으로 계약을 해제할 수 없음을 확인하였다.

1차 중도금 납부 전에 고객이 분양계약을 해제하면 고객이 납부한 계약금(분양대금 총액의 10% 상당액)은 위약금으로 회사에 귀속된다.

고객이 중도금을 계속 3회 이상 납부하지 아니하여 14일 이상 유예기간을 정하여 2회 이상 최고 하여도 납부하지 아니하면 회사는 회사의 결정으로 분양계약을 해제할 수 있다.

1차 중도금 납부 후 분양계약이 해제되면 기 납부액과 이에 대한 이자를 고객에게 환급하고 분양대금 총액의 10%에 상당하는 위약금은 회사에 귀속된다.

일반적인 아파트 공사 진행 현황을 고려하여 고객의 1차 중도금 납부일 현재의 진행률은 10% 미만인 것으로 가정한다.

<분석>

국내 유관기관에서는 상기 제시된 현황에 대해 K-IFRS 1115호 문단35(3)의 규정에 따른 집행 가능한 지급청구권이 존재하는지에 대한 논의를 하였다. 동 유관기관의 회의에서는 상기 현황에 대해 아래와 같은 논거로 회사는 계약기간 전체에 걸쳐 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있다고 판단할 수 있다고 결론을 내린 바가 있다.

■ 1차 중도금 납입기일 이전

- ✓ 고객의 일방적인 의사표시에 따라 계약을 해지하는 것이 가능하나 계약을 해지하게 되면 고객은 계약에 따라 기납부한 계약금(분양대금 총액의 10% 상당액)은 환불되지 아니하며 회사에 귀속된다.
- ✓ 1차 중도금 납입기일 이전까지 공사의 진행율이 10% 미만이며, 선수금(분양대금의 10% 상당액)이 회사에 귀속된다면 이는 K-IFRS 1115호 문단 B9에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분의 판매가격에 가까운 금액(수행의무의 이행에 든 원가와 적정한 이윤을 가산한 금액)을 보상받을 권리가 있는 것이다.

■ 1차 중도금 납입기일 이후

- ✓ 유효하게 성립된 분양계약에 따라 쌍방이 합의한 중도금 납부일이 도래한 경우 회사는 고객에게 해당 중도금의 지급을 청구할 수 있는 법적 권리를 가지고 있다. (대법원 판례, 법률 전문가의 의견)
- ✓ 또한, 회사의 귀책사유가 아닌 고객의 변심 등 자신의 사정으로 회사에 분양계약 해지를 요청한 경우, 회사는 동 계약해제 요청에 응하지 않고 그 계약의 이행을 고객에게 요구할 수 있으므로, 이는 K-IFRS 1115호 문단B11을 적용하여 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행 가능한 지급청구권이 기업에게 있다고 판단할 수 있다.
- ✓ K-IFRS 1115호 문단B11을 적용하여 판단할 사항이므로 동 기준서 문단B9에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 보상금액이 수행의무 이행에 든 원가에 적정한 이윤을 더한 금액인지 여부에 대한 추가 분석은 요구되지 않는다.
- ✓ 단, K-IFRS 1115호 문단B12에 따라 해당 지급청구권의 존재와 그 권리의 집행가능성을 판단함에 있어서 계약조건뿐만 아니라 그 계약조건을 보충하거나 무효화 할 수 있는 법률이나 판례도 참고해야 한다.

상기 이슈는 국내 유관기관의 논의에서 1차 중도금 납입기일 즉, 고객이 회사의 동의 없이 계약 해지가 가능한 시점까지의 진행율이 10%미만임을 가정할 때 회사는 계약기간 전체에 걸쳐 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 있다고 판단할 수 있다고 결론을 내린 것이다.

왜냐하면 1차 중도금 납입기일까지는 고객의 의사에 따라 계약이 해지가 가능하나, 계약 해지시 공사의 진행율이 10% 미만이며, 선수금(분양대금의 10% 상당액)이 회사에 귀속된다면 이는 K-IFRS 1115호 문단 B9에 따라 지금까지 수행을 완료한 부분의 판매가격에 가까운 금액(수행의무의 이행에 든 원가와 적정한 이윤을 가산한 금액)을 보상받을 권리가 있는 것으로 볼 수 있기 때문이다.

실무상 최초 분양 시 모든 단지가 일괄 계약이 되는 것이 아니라 개별 호수단위로 고객과 계약이 체결될 수 있으며, 이 경우 각 계약별로 중도금의 납입기일은 상이하다. 따라서, **각 계약에 따라 1차 중도금 납입기일의 공사 진행율이 10%를 초과할 수 있으며, 이 경우에는 회사가 계약기간 전체에 걸쳐 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행가능한 지급청구권이 있다고 할 수 없음에 유의하여야 한다.**

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

한상현 이사

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

김응주 S.Manager

T. (02)2112-3227

E. eungjookim@kr.kpmg.com

양유정 S.Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

김도형 Manager

T. (02)2112-2733

E. dkim48@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.