



Contents

IFRS 뉴스레터 2014년 9·10월호

최근 국제회계기준 정보

- [IAS 27 개정] 별도재무제표에서의 지분법
- [IFRS 9] 금융상품
- [공개초안] IAS 12 개정 : 미실현손실에 대한 이연법인세 자산

IASB 주요 프로젝트 진행상황

Global 동향

- 2014년 6월, 7월 IASB meeting 기타 논의사항
- 2014년 7월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 No.40

온실가스 배출권과 배출부채 회계처리



최근 국제회계기준 정보

2014년 7월 1일부터 2014년 8월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론회(Discussion Paper, "DP")의 주요내용은 다음과 같습니다.

[IAS 27] 별도재무제표에서의 지분법

IASB는 2014년 8월, 별도재무제표 상 종속기업, 관계기업 및 공동기업 투자에 대하여 기존의 원가법 또는 IAS 39(개정 후 IFRS 9)에 따른 회계처리에 추가하여, 지분법의 선택이 가능하도록 IAS 27 '별도재무제표'를 개정하였다.

배경

일부 국가의 규정 상 기업들은 종속기업, 관계기업 및 공동기업 투자의 회계처리에 지분법을 적용하여 별도재무제표를 작성하도록 요구 받고 있었으나, IFRS는 이를 허용하지 않았다. IASB는 IFRS와 해당 국가의 회계기준 간 전환을 용이하게 하기 위해서 별도재무제표 상 종속기업, 관계기업 및 공동기업 투자에 지분법을 선택하여 회계처리 할 수 있게 해 달라는 요청을 지속적으로 받아왔다.

주요 내용 및 영향

IAS 27의 개정 기준서는 별도재무제표 상 종속기업, 관계기업 및 공동기업 투자에 대하여 원가법 또는 IAS 39(개정 후 IFRS 9)에 따른 회계처리뿐만 아니라 지분법을 선택하여 회계처리 하는 것을 허용하였고, 이로 인하여 실무상 보고의 다양성이 증가될 것으로 예상된다.

시행일

동 개정사항은 2016년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용되며 조기적용이 허용된다.

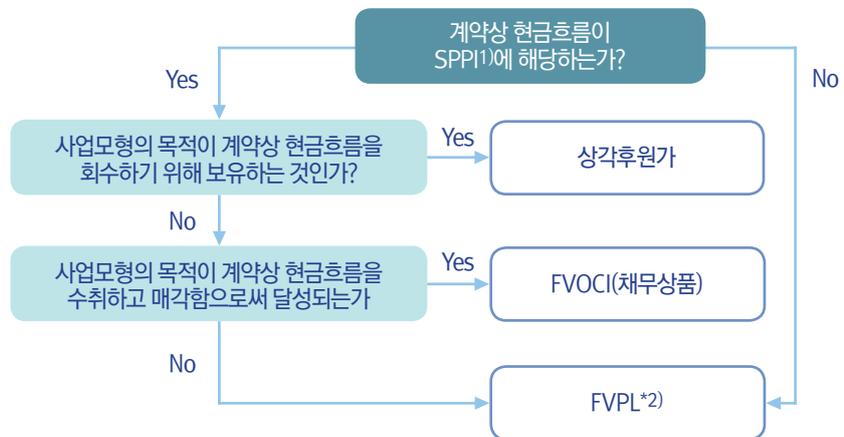
[IFRS 9] 금융상품

금융상품 회계처리 논의의 실질적인 완료

IASB는 2014년 6월, 장기간 진행하였던 IAS 39을 대체하기 위한 프로젝트를 마무리하고, "IFRS 9 금융상품(Financial Instruments)"의 완성된 기준서를 발표하였다. IFRS 9는 금융자산의 분류 및 측정에 대한 수정된 지침, 손상을 계산하기 위한 새로운 기대신용손실모형 및 2013년에 발표된 일반 위험회피회계에 대한 보충적인 내용을 포함하고 있다.¹ IFRS 9의 규정 중, 분류 및 측정, 손상 규정의 주요 내용을 소개하면 다음과 같다.

분류 및 측정

금융자산에 허용되는 측정 기준(상각후원가, FVOCI, FVTL)은 IAS 39와 유사하지만, 측정 범주를 구분하기 위해 사용하는 기준은 상이하다. 내재파생상품은 주계약인 금융자산에서 분리하지 않고, 전체 복합금융상품을 아래 도표에 따라 분류해야 한다.



- *1) SPPI : Solely payments of principle and interest
원금과 원금잔액에 대한 이자지급으로만 구성되는 계약상 현금흐름으로 구성된 상품
- *2) 지분상품의 경우, FVOCI 선택 가능

단기매매목적이지 않는 지분상품에 대해서는 후속적인 공정가치 변동을 OCI로 표시하는 방법을 선택할 수 있으며, 이 OCI는 어떤 상황에서도 당기손익으로 재분류되지 않는다. 또한, 금융자산을 상각후원가 또는 FVOCI로 분류하는 것이 회계 불일치를 발생시킨다면, 회계불일치를 감소시키기 위하여 해당 금융자산을 FVPL로 분류하는 것을 선택할 수 있다. 위의 두 가지 선택은 후속적으로 변경할 수 없다.

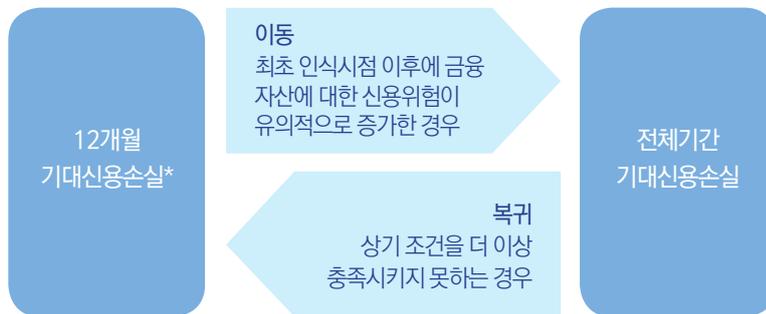
FVOCI로 측정되는 채무상품의 경우, 이자수익, 예상신용손실 및 외화환산 손익은 상각후원가 자산과 동일한 방법으로 당기손익으로 인식된다. 기타 손익은 OCI로 인식되고 제거 시점에 당기손익으로 재분류된다.

금융부채의 분류 및 측정에 대해서 IFRS 9는 IAS 39의 요구사항들을 대부분 유지했다. 그러나 FVPL로 지정된 금융부채에 대한 손익 중 신용위험의 변동으로 인해 발생하는 부분은 일반적으로 OCI로 표시될 것이고 다른 공정가치 변동 금액은 당기손익으로 표시될 것이다.

손상

새로운 손상모형은 2013년에 제안된 모형과 유사하다. IFRS 9은 IAS 39의 '발생손실' 모형을 '기대손실' 모형으로 대체한 바, 이러한 모형의 변동은 손상사건의 발생과 관계없이 손상을 인식할 수 있다는 것을 의미한다. 기준서를 개정된 목적은 대출의 손상을 '너무 적고, 너무 늦게' 인식하는 것에 대한 문제를 해결하고 손상을 조기에 인식하는 것이다. 일반적으로, 기대신용손실모형은 다음과 같은 이원적 측정 모형을 사용한다.

¹ 일반위험회피회계와 관련된 내용은 2014년 1, 2월호 Brief에 해당 내용이 포함되어 있다. 동적 위험관리위험관리전략에 대한 프로젝트는 아직 진행 중이며, IFRS Brief 2014년 7, 8월호에 관련된 토론서의 주요 내용을 소개하고 있다.



* 12개월 기대신용손실은 보고일 후 12개월 이내에 발생가능한 금융자산의 손상사건으로부터 발생하는 기대신용손실로 정의된다.

최초 인식 후에 금융자산의 신용위험이 유의적으로 증가하지 않았다면, 금융자산에 대하여 12개월 기대신용손실과 동일한 금액을 손실충당금으로 인식할 것이다. 최초 인식 후 신용위험이 유의적으로 증가하였다면, 전체기간 기대신용손실과 동일한 금액으로 손실충당금을 인식해야 한다. 그러나 기준서는 '유의적인' 증가가 어떠한 상황을 의미하는지는 정의하지 않았기 때문에 이를 결정하기 위해서는 판단이 필요하다. 새로운 모형은 다음과 같은 금융자산에 적용될 것이다.

- 대출채권이나 채권과 같은, 재무상태표에 인식된 채무상품
- 상각후원가나 FVOCI로 측정되는 자산
- 특정 대출약정과 금융보증

특정 매출채권과 리스채권 및 계약 자산에는 단순화된 모형을 적용할 수 있으며, 최초 인식시점에 손상된 자산에 대해서는 특별한 규정이 적용될 것이다.

US GAAP과의 불일치

금융상품 회계처리 개정에 대하여 FASB는 IASB와 다른 방향으로 진행하기로 결정했다. 따라서, US GAAP과 IFRS를 모두 적용하여 재무보고를 하는 회사는 각 회계기준에 따라 다른 기준서를 적용하여야 한다.

시행일

기준서는 2018년 1월 1일 이후 시작되는 회계연도에 적용될 것이고 일부 면제조항을 제외하고는 소급적으로 적용될 것이며, 조기적용이 허용된다. 전기 재무제표의 재작성이 요구되지는 않지만, 사후판단 없이 재작성이 가능하다면 재작성할 수 있다.



**[공개초안] IAS 12 개정 :
미실현손실에 대한
이연법인세 자산**

IASB는 2014년 8월에 “공개초안 : 미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식(ED/2014/3 Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Proposed amendments to IAS 12)(이하 “ED”))”을 발표하였다.

배경

채무증권의 공정가치가 하락하여 재무제표에 이를 반영하였으나 동 채무증권은 만기에 액면금액 전부를 받을 것이 확실하고, 재무제표에 반영한 공정가치의 하락이 세무상 비용으로 인정되지 않는 경우가 있을 수 있다. 금융위기 당시 이러한 미실현손실에 대하여 이연법인세 자산을 인식하여야 하는지에 대한 이슈가 제기되었다.

주요 내용

ED는 위와 같은 사례에 대하여 몇 가지 제시된 조건을 충족한다면 이연법인세 자산을 인식하는 것이 타당하다고 보고 있으며, 미래에 손실이 예상되는 상황에서도 동일하다.

ED의 이러한 결론은 미래 과세소득이 있을 경우에만 이연법인세 자산을 인식할 수 있다는 기준서의 핵심 요구사항에 반하는 것처럼 보일 수 있을 것이다. 그러나 IASB에서 이연법인세자산의 인식기준으로 언급하는 미래 과세소득은 원칙적으로 일시적 차이의 실현을 고려하지 않은 세무상 이익 또는 손실을 계산하는 것이다.

P사는 액면금액 1,000원의 채무증권을 구매하였다. 2014년 12월 31일 현재 동 채무증권의 공정가치는 900원이다. P사는 이에 대하여 차감할 일시적차이 100원이 존재한다고 판단하였다. P사는 동 채무증권을 만기인 2015년 12월 31일까지 보유하면 1,000원 전체를 회수할 것으로 기대하고 있다. 이 경우 차감할 일시적 차이는 전부 실현된다. 한편, P사는 이외에 2015년에 실현될 가산할 일시적차이 30을 추가로 보유하고 있다. P사는 2015년 20원의 세무상 손실을 예상하고 있다. P사에 적용되는 세율은 25%이다. P사는 이연법인세 자산을 인식할 수 있는가?

Step 1: 일시적 차이의 실현

기존 IAS 12의 요구사항에 따르면 P사는 차감할 일시적 차이에서 발생하는 세무상 자산을 실현할 수 있는 세무상 부채(가산할 일시적 차이에서 발생)가 존재하는지 여부를 고려해야 한다.

차감할 일시적 차이	100
동일한 기간에 소멸이 예상되는 가산할 일시적 차이	(30)
인식기준을 충족하지 못한 차감할 일시적 차이 잔액	70

Step 1에서 P는 30의 미실현손실에 대하여 이연법인세 자산을 인식할 수 있다.

Step 2 : 미래과세소득의 계산

IASB의 ED에서는 미래 과세소득을 계산하기 위한 과정을 제공하고 있다. 원칙적으로 일시적 차이의 실현을 고려하지 않은 세무상 이익 또는 손실을 계산하는 것이다.

예상되는 세무신고서상 손실금액	(20)
-) 가산할 일시적차이의 실현 (Step 1에서 고려된 금액)	(30)
+) 차감할 일시적차이의 실현	100
이연법인세자산 인식을 위한 미래과세소득	50

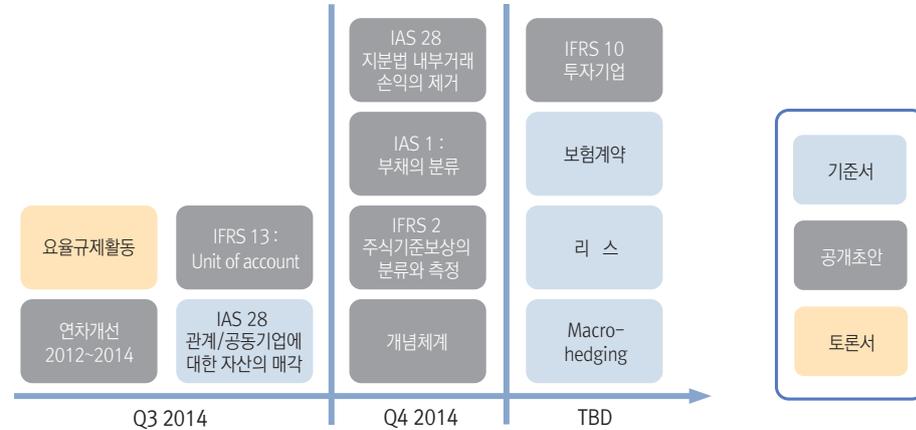
Step 3 : 이연법인세 금액의 계산

결과적으로, P사는 세무신고서 상에 손실이 예상됨에도 불구하고 이연법인세자산 20((30+50)*25%)을 인식한다.

IASB는 2014년 12월 18일까지 동 ED에 대한 의견서를 접수한다.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황

IASB가 현재 진행 중인 주요 프로젝트와 기타 기준서 개정작업의 진행계획은 다음과 같습니다.



위의 프로젝트 중, IASB의 6, 7월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 리스

전대리스

IASB와 FASB는 전대리스와 관련하여 다음과 같이 결정하였다.

- 수익인식 기준서의 계약의 병합과 관련된 지침에 해당하지 않는 한 마스터 리스와 전대리스를 구분하여 회계처리
- 전대리스를 Type A, B로 분류함에 있어, FASB는 기초자산, IASB는 사용권자산을 근거로 함
- 리스자산과 리스부채는 금융상품상계요건을 충족하지 않는 한 상계할 수 없음
- 리스수익과 리스비용은 수익인식기준서에 따라 대리인역할이 아닌 한 상계할 수 없음

판매후리스

IASB와 FASB는 판매후리스와 관련하여 다음과 같이 잠정 결정하였다.

- 판매후리스거래에서 '판매' 여부는 수익인식 기준에 따라 결정하며, 재리스된다는 사실만으로 수익인식기준 충족여부에 영향을 주지 않음
- 리스자산에 대한 실질적인 재구매선택권이 부여된다면 판매에 해당하지 않음 (IASB only)
- 판매후리스거래가 시장조건이 아닌 경우, 즉, 리스자산 매각가격이 공정가치가 아니거나, 리스료가 공정가치가 아니라면, 부족액은 선급리스료로, 잉여액은 구매자가 제공하는 금융요소로 회계처리함
- 판매후리스거래를 매각거래로 인정할 수 없는 경우에는 차입거래로 회계처리 (IASB only)

II. 보험계약

IASB는 6월과 7월 회의에서 2013년에 발표한 공개초안 '보험계약' (2013 공개초안)에 대한 논의를 계속하였다.

배당요소가 있는 상품 계약: 기초 항목의 식별

IASB는 다음과 같은 방향으로 향후 업무를 진행할 계획이다.

- 기초항목에 대한 보험업자의 몫이 관리수수료에 해당하는 경우, 기초 항목에 대한 보험업자 몫이 변동하면 계약서비스 마진을 조정해야 하는지에 대해 IASB에 문의할 계획이며, IASB는 자산관리 수수료가 다음에 해당하는 경우에는

기초항목에 대한 보험업자의 몫이 변동하는 경우에 계약서비스마진을 조정해야 하는 것으로 가정하고 논의를 진행할 계획임

- 기업이 보유하고 있는 기초 항목으로부터 발생하는 수익은 보험계약자에게 이전
- 기업이 유지해야 하는 (고정되어 있거나 결정가능한) 최소금액이 존재
- 보험계약자가 기초항목에 대한 전체 수익 중 유의적인 부분을 수령

• IASB는 다음과 같은 계약에 대해서만 book yield approach를 고려하도록 잠정적으로 지시함

- 기업이 보유하고 있는 기초 항목으로부터 발생하는 수익은 보험계약자에게 이전
- 보험계약자가 기초항목에 대한 전체 수익 중 유의적인 부분을 수령

또한 Staff는 book yield approach의 기법에 대해 더 연구할 것이다.

관측가능한 시장이 적거나 없는 경우 장기계약에 대한 할인을

IASB는 다음 사항을 잠정적으로 결정하였다.

- 원칙적으로, 보험계약에서 화폐의 시간가치에 대한 현금흐름을 조정할 할인은 보험계약과 일관된 성격의 현금흐름을 가진 상품의 관측가능한 시장가격과 일관되어야 함
- 할인을 결정 시, 다음을 판단해야 한다는 추가적인 실무지침을 제공
 - 관측되는 거래와 측정해야 하는 보험계약 간의 차이를 조정하기 위해 관측가능한 투입변수를 적절하게 조정
 - 이용가능한 최선의 정보를 사용하여 관측가능하지 않은 투입변수를 개발. 관측가능하지 않은 투입변수는 이용가능하거나 관련된 시장자료와 모순되지 않아야 함

기업이 보유하고 있는 재보험계약 이익의 비대칭적 회계처리

IASB는 즉시 당기손익으로 인식되는 원보험계약의 이행현금흐름 추정을 변경하는 경우, 이에 연동되는 재보험계약의 이행현금흐름 추정 변동은 즉시 당기손익으로 인식해야 한다고 잠정적으로 결정하였다.

통합의 수준

IASB는 다음 사항을 잠정 결정하였다.

- 제안된 보험계약 기준서를 적용함에 있어, 개별 보험계약을 측정하는 원칙을 제시한다는 보험계약 기준서의 제정 목적을 충족한다면, 보험계약을 통합할 수 있다는 것을 명확히 함. 어떤 경우 이 조건을 충족하는지에 대한 사례를 추가할 것임
- 보험계약 포트폴리오를 “유사한 위험에 대한 보장을 제공하며, 단일 pool로서 함께 관리되는 보험계약”으로 정의함 (유사한 가격결정 조건은 삭제됨)
- 최초 인식 시점에 계약서비스마진이나 손실을 결정함에 있어서, 손실부담계약과 이익이 발생하는 계약을 통합해서는 안 된다는 지침을 추가. 최초 인식시점에 계약이 손실부담에 해당하는지 여부를 결정하기 위해서 사실과 상황을 고려해야 함

또한, IASB는 할인율의 변동에 따른 영향을 표시하는 방법에 대한 회계정책은 유사한 계약에 일관되게 적용해야 하며, 이 때 계약이 포함되어 있는 포트폴리오, 기업이 보유하는 자산 및 그 자산을 회계처리하는 방법을 고려하여야 한다는 것을 명확히 하였다.

III. 개념체계

배당요소가 있는 계약에 대한 OCI 메커니즘

IASB는 기업이 배당요소가 있는 보험계약에 대한 할인율의 변동 효과를 OCI로 표시해야 하는지에 대하여 향후에 논의할 계획이며, 다음과 같은 방식을 고려할 것이다.

- 보험계약자에게 지급되는 금액의 변동을 가져 오는 투자자산의 수익률 추정을 변경하는 경우, 계약의 모든 현금흐름에 대하여 당기 손익으로 인식되는 이자비용을 산출하기 위한 할인율을 변경해야 함. 이러한 방법은 기초항목에 따라 변동하는 현금흐름이 계약 기간 동안 보험계약자에게 지급되는 전체 수익의 상당한 부분을 구성할 때 적용될 수 있을 것임. 모든 현금흐름에 대한 할인율을 재조정하는 것은 현금흐름을 분리하고, 분리된 현금흐름에 대하여 적용가능한 할인율을 적용하도록 요구한 2013 공개초안의 방법을 대체하게 될 수 있음
- 당기손익으로 인식되는 이자비용의 표시에 사용되는 할인율은 유효이자율법과 유사한 방법을 사용해서 결정

계약서비스마진과 상계되는 현금흐름의 현재가치 계산과 이자 계상에 사용되는 할인율

IASB는 배당요소가 없는 계약에 대하여 이자 계상, 계약서비스마진과 상계되는 예상현금흐름의 현재가치 변동을 결정하기 위해 계약의 시작시점에 고정된 유효(lock-in-rate)를 사용해야 한다는 2013 공개초안의 내용을 잠정적으로 확정하였다.

회계정책의 변경

IASB는 기업이 할인율 변경의 효과를 표시하는 방법에 관련된 회계정책을 변경하는 경우, IAS 8의 요구사항을 적용해야 한다고 잠정적으로 결정했다.

IASB는 6월과 7월의 회의에서 개념체계에 대한 논의를 계속하였으며, 각 주제에 대하여 다음의 사항을 개념체계에 포함하기로 잠정 결정하였다.

당기손익과 기타포괄손익

- 당기손익이 기업의 성과를 나타내는 주요 지표이지만, 유일한 지표는 아니라는 것을 명시. 예를 들어, 기타포괄손익에 포함되는 항목도 기업의 성과에 대한 정보를 제공할 수 있음
- 수익과 비용은 원칙적으로 당기손익에 포함해야 함
- 자산과 부채의 측정치 변동으로 인한 수익과 비용을 기타포괄손익에 포함하는 것이 기업의 성과를 나타내는 주요 지표인 당기손익의 목적적합성을 향상시키는 경우에만 기타포괄손익에 포함할 수 있음
- 원가 기준으로 측정하는 자산과 부채의 수익과 비용은 반드시 당기손익에 포함되어야 함
- 기타포괄손익에 포함된 모든 수익과 비용은 당기손익으로 재분류되어야 한다는 가정을 포함할 것임

측정

- 측정이 전반적인 재무보고의 목적에 기여하는 방법에 대해서 다음과 같이 기술할 것임.
“측정은 기업의 자원, 기업에 대한 청구와 그 변동과 관련된 정보를 화폐단위로 계량화하는 과정이다. 이러한 정보는 정보이용자들이 기업의 미래 현금흐름에 대하여 예측하고, 기업의 자원에 대한 경영진의 관리를 평가하는 데에 도움을 준다.”
- IASB에서 측정기준을 선택할 때에는 재무상태표와 포괄손익계산서 모두에서 제공될 정보의 성격 및 목적적합성을 고려해야 함

- 측정기준을 선택할 때에는 측정과 관련된 불확실성의 정도를 고려해야 하며, 측정불확실성의 정도가 높다는 것이 해당 정보가 목적적합한 정보를 제공하지 못한다는 것을 의미하지는 않음
- 개별 항목의 측정과 관련된 불확실성을 언급할 때에 '신뢰성'이라는 용어를 명시적으로 사용하지 않을 것임
- 충실한 표현이 그 자체로 유용한 정보가 되는 것은 아니며, 목적적합한 정보를 제공할 수 있어야 함

부채의 정의 - 현재의무

IASB는 다음을 모두 충족하는 경우에 기업이 과거 사건의 결과, 경제적자원을 이전해야 하는 현재 의무를 부담한다고 결정하였다.

- 기업이 경제적자원의 이전을 회피할 실질적인 능력이 없으며,
- 이전해야 하는 금액이 기업이 과거에 수령한 효익에 근거하거나, 기업이 과거에 수행한 활동에 근거하여 결정되는 경우 '실질적인 능력이 없다'는 것은 해당 거래를 다루는 기준서에서 고려해야 할 것이지만, 기업이 경제적자원을 이전할 의도가 있거나, 가능성이 높다는 것은 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없다는 것을 주장하기에는 충분하지 않다는 것과 다음의 지침을 개념체계에 포함할 것임
- 대부분의 의무는 계약, 법률 또는 다른 법적인 활동을 통하여 발생하며, 법적인 강제력이 없는 경우에도 과거 실무관행, 발표된 경영방침 또는 구체적인 약속 등을 통하여 기업이 경제적자원을 이행할 것이라는 정당한 기대를 상대방이 가지게 된다면, 의제 의무가 있는 것임
- 기업은 미래에 특정 활동을 수행함으로써 경제적자원의 이전을 요구받게 될 수 있다. 이러한 상황에서는 그 활동을 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없는 경우에 현재 의무가 있는 것임
- 기업이 특정 활동을 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없는 상황은 경제적자원의 이전을 회피하기 위한 모든 활동으로 인하여 사업활동이 유의적으로 어려움을 겪게 되거나, 경제적자원의 이전보다 유의적으로 불리한 경제적 결과를 가져오는 경우를 포함
- 기업은 계속기업의 가정 하에 재무제표를 작성하므로, 기업을 청산하거나 경영활동을 중단하는 경우에만 회피할 수 있는 의무는 회피할 수 있는 실질적인 능력이 없는 것임

자산의 정의 : 통제

- 자산의 정의에서는 경제적자원을 '통제'해야 한다는 것을 포함할 것임
- 소유에 따른 유의적인 위험과 보상에 노출되는 것은 통제에 대한 전반적 평가 시 고려해야 할 하나의 요소임
- 통제(control)에 관련된 용어는 IFRS 10 "연결재무제표"에서와 동일하게 사용할 것이며, "소유에 따른 위험과 보상"이라는 용어 대신 '효익의 변동에 대한 노출 또는 권리'라는 용어를 사용할 것임

표시 및 공시

- 재무제표의 목적은 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대하여 유용한 정보를 제공하여, 재무제표 이용자가 기업의 미래 현금흐름에 대한 예측과 기업의 자원에 대한 경영자의 수탁책임을 평가하는 데에 도움을 주기 위한 것이며, 결과적으로, 재무제표는 기업의 재무상태, 경영성과 및 현금흐름에 대한 정보를 제공한다는 것을 공개초안에 기술할 것임
- IASB는 일반적으로 기업의 자산과 부채에서 발생하는 위험의 성격과 정도에 대한 공시사항을 요구할 것이며, 미래 예측 정보는 기업의 자산과 부채에 대하여 목적적합한 정보를 제공하는 경우에만 공시를 요구할 것임

IV. 공시 프로젝트 (Disclosure Initiative)

- 이해가능한 정보를 표시하기 위해서 기업은 정보의 유사성을 반영할 수 있는 방법으로 인식된 항목을 분류, 통합 및 분할해야 하며, 서로 다른 성격의 항목을 상계하는 것은 일반적으로 가장 유용한 정보를 제공하지 않음. 비교표시정보는 추세에 대하여 목적적합한 정보를 제공하므로, 기업의 당기 재무제표의 일부분에 해당함

IAS 7의 개정

IASB는 IAS 7의 문단 10에 따라 재무활동 현금흐름으로 분류되는 부채에 대하여 기초와 기말 장부금액의 변동내역 공시를 요구하는 내용의 기준서 개정을 고려하였으며, IFRS 해석위원회를 통하여 이 제안에 대한 의견요청절차를 진행하였다. IFRS해석위원회는 의견제출자들이 부채의 변동내역의 공시 요구사항을 지지한다는 한다는 것을 확인하였으며, 의견 제출자들은 다음과 같은 사항의 고려를 요구하였다.

- 기준서의 개정 시, “순부채”를 기준으로 재무활동을 관리하는 기업의 경우에는 경영진의 위험관리 전략에 대한 정보를 제공하기 위하여 “순부채” 기준의 공시를 허용해야 함
- 투자자들이 금융부채의 성격을 이해할 수 있도록 재무활동의 구성요소(예를 들면, 단기부채와 장기부채) 별로 정보를 제공해야 함

IASB는 재무활동 현금흐름과 관련된 부채 변동내역의 공시 규정 및 관련된 사례를 포함하는 IAS 7의 개정 공개초안을 발표하기로 잠정 결정하였다.



I. 2014년 6, 7월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에, 2014년 6, 7월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [AIP] 국제회계기준 연차개선 2012~2014 Cycle

2014년 7월 회의에서 IASB는 Annual Improvements to IFRSs 2012~2014 Cycle에 포함된 아래 5개의 개정사항의 시행일은 모두 2016년 1월 1일이 될 것이며, 최종투표를 진행할 것을 결정하였다.

- (IFRS 5 매각예정비유동자산과 중단영업) 처분방법의 변경 : 처분계획이 매각거래에서 소유주에 대한 분배로 변경 되었을 경우의 매각예정비유동자산으로 재분류하고, IFRS 5의 해당 규정을 적용함
- (IFRS 7 금융상품 : 공시) 관리용역계약 : 관리용역계약은 관리용역대가가 양도한 금융자산으로부터 발생한 현금흐름 및 시기에 의존하므로 관리용역의 제공자가 금융자산의 미래성과에 관여하는 계약임. 따라서 IFRS 7 문단 42A-42H 에서 공시를 요구하는 '지속적 관여'에 해당한다는 것을 명확히 함
- (IFRS 7 금융상품 : 공시) 요약중간재무제표에 대한 IFRS 7 개정사항의 적용 : IAS 34의 공시 원칙과 일관되게, 금융자산과 금융부채의 상계와 관련된 공시사항을 요약중간재무제표에서 반드시 제공해야 하는 것은 아님을 명시함
- (IAS 19 종업원 급여) 할인율 : 확정급여채무의 할인율을 결정할 때 참조하는 우량회사채는 채무와 동일한 통화로 표시된 것을 사용하여야 하며, 두터운 시장인지 여부를 판단할 때도 통화 단위 수준에서 결정하여야 한다는 것을 명확히 함
- (IAS 34 중간재무제표) 중간재무제표의 정보 공시 : IAS 34 문단 16A에서 언급한 "중간재무보고서의 다른 곳"은 중간재무제표 이외의 보고서를 의미한다는 것을 명확히 하고, 기타 공시정보가 있는 중간재무보고서의 다른 부분을 상호 참조해야 한다는 것을 명시함

II. 2014년 7월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2014년 7월의 IFRS IC 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS 개정 진행 중인 사항 관련 논의

(1) [IFRS 11] 공동약정 실무적용 이슈의 분석

별도기구로 구성된 공동영업 회계처리

해석위원회는 별도기구로 구성된 공동영업의 재무제표 작성 이슈와 관련된 IASB 위원들의 비공식적인 자문 내역에 대해 논의하였고, 아래와 같은 자문 내역이 해석위원회의 견해와 일관된다고 보았다.

- (a) IFRS 11은 별도기구로 구성된 공동영업의 회계처리가 아닌 공동영업자의 회계처리에 적용
- (b) 따라서 별도기구의 재무제표는 다른 기준서들에 따라 작성
- (c) 공동영업자 및 공동영업의 재무제표 항목은 일관되게 작성되어야 하며, 기준서와 상충되지 않아야 함
- (d) 별도기구가 공동영업의 재무제표를 작성할 때 공동영업자의 권리와 의무의 효과를 반영하여 회계처리 하는 것이 중요

특정 형태의 공동약정 구조에 대한 고려

해석위원회는 단일 고객에게 건설 용역을 제공하기 위하여 설립된 특정 형태의 공동약정 구조의 분류에 대하여 논의 하였다. 동 공동약정의 당사자들이 공동약정의 자산에 대한 직접적인 권리를 보유하고 있지 않으나 공동약정의 부채에 대한 직접적인 의무를 부담하는 특성이 있다고 보았다. IFRS 11에서 공동약정의 당사자들이 공동약정의 자산 및 부채 모두에 대하여 직접적인 권리를 보유하고 의무를 부담하여야 공동영업으로 분류될 수 있다고 규정하고 있으므로 해석 위원회는 논의된 공동약정의 구조가 공동영업으로 분류될 수 없다고 보았다.

또한 공동약정이 별도기구로 구조화되었는지 여부에 따라 유사한 특성을 보유한 두 개의 공동약정이 다르게 분류될 수 있다는 것을 인지하였다. 따라서 IFRS 11을 적용할 때, 공동약정에 대한 당사자들의 권리와 의무의 분석 및 그러한 권리와 의무에 영향을 미치는 별도기구의 존재 여부를 반영하는 접근이 중요하고, 공동약정의 분류에 대한 평가는 특정 계약상 약정 및 조건에 따라 달라지므로 공동약정 구조에 대한 충분한 분석이 필요하다고 보았다.

공동약정에 대한 소유 지분율과 산출량 배분비율이 다른 경우 공동영업자의 회계처리

해석위원회는 공동약정의 산출물을 공동영업자가 소유 지분율에 비례하여 모두 구매하고, 추가적인 사실과 상황을 고려할 때 공동약정이 공동영업으로 분류되는 경우, 공동영업자가 공동영업의 자산, 부채, 수익 및 비용을 어떻게 인식하여야 하는지에 대해 논의하였다. 이와 같은 상황에서 해석위원회는 공동영업의 산출물 판매 수익 중 자신의 몫은 공동영업자와 공동영업의 내부거래 제거로 인하여 인식될 금액이 없다고 보았다.

한편 해석위원회는 공동영업자들의 산출물 구매에 대한 몫과 공동영업에 대한 소유 지분율이 다른 경우의 회계처리도 논의하였다. 해석위원회는 이와 같은 상황이 왜 발생하는지를 이해하는 것이 중요하며, 계약상 약정의 상세 내역에 따라 회계처리가 달라져야 하므로 적절한 회계처리를 결정하기 위해서는 판단이 필요하다고 보았다.

(2) [IAS 19] 제도의 개정 또는 축소 시의 재측정

해석위원회는 지난 회의에 이어, 회계기간 중 확정급여제도가 개정되는 등 확정급여채무의 재측정이 요구되는 경우에, 재측정금액을 재무제표에 반영해야 하는지 여부 및 후속기간의 비용인식 시 보험수리적 가정을 갱신해야 하는지에 대하여 계속하여 논의하였다.

해석위원회는 기준서를 개정하여 다음 사항을 명확히 해야 한다고 결정하였다.

- 재측정일 이후에 순이자를 측정할 때에 재측정 금액을 고려해야 하며,
- 재측정일 이후에 당기근무원가를 결정할 때에 갱신된 보험수리적 가정을 이용함

해석위원회는 보고기간 중의 유의적인 사건이나 시장의 변동이 있을 경우에는 이러한 회계처리를 적용하는 것이 더욱 목적적합한 정보를 제공하며, IAS 19와 IAS 34의 일관성을 향상시킨다고 보았다. 이러한 개정은 당기근무원가와 순이자를 결정하는 방법을 명확하게 하고자 하는 것이며, 순확정급여채무를 더 자주 측정할 것을 요구하는 것은 아니다.

(3) [IAS 12] 불확실한 법인세 효과의 인식과 측정

해석위원회는 과세당국의 세무조사 결과 추가적인 과세액이 발생하였으나 기업이 이에 대해 불복할 의도가 있으며, 확실하지는 않지만 지급될 금액의 전부 또는 일부를 회수할 것으로 기대하는 상황임에도 세법 상 즉시 납부를 요구하여 추가적인 과세액을 납부한 경우에 당기법인세자산의 인식과 관련한 명확한 해석을 요청 받았다. 구체적으로 납부한 금액을 자산으로 인식하기 위해서 IAS 12 '법인세'를 적용하여야 하는지, 또는 IAS 37 '충당부채, 우발부채 및 우발자산'을 적용하여야 하는지를 논의하였으며, 특히 불확실한 법인세 효과에 대하여 자산과 부채의 인식에 대한 이슈와 측정에 대한 이슈를 별도로 고려하기로 결정하였다.

불확실한 법인세 효과가 발생한 상황에서 자산과 부채의 인식

해석위원회는 IAS 12의 문단 12에서 당기법인세자산과 당기법인세부채의 인식과 관련된 지침을 제공하고 있고, 상기 질의상 당기법인세자산은 지급될 금액(확실한 금액)이 납부될 것으로 예상되는 금액(불확실한 금액)을 초과하는 금액을 자산으로 인식하여야 하며, 지급의 시점이 당기법인세비용에 영향을 미쳐서는 안 된다고 보았다.

해석위원회는 법인세와 관련된 우발부채 및 우발자산과 관련하여 IAS 12의 문단 88에서 IAS 37을 참조하도록 한 것이 상기 질의와 같은 상황에서 IAS 37을 적용하여 자산을 인식하라는 의미로 해석될 수도 있다고 이해하였다. 그러나 IAS 12의 문단 88은 단지 공시에 대한 지침을 제공하는 것으로서 자산의 인식과 관련해서는 문단 12를 적용하는 것이 타당하다고 보았다. 이러한 분석에 따라 IAS 12에 이미 충분한 지침이 존재하므로 동 질의가 해석위원회의 안건 기준을 만족시키지 못한다고 결론을 내렸다.

불확실한 법인세 효과가 발생한 상황에서 자산과 부채의 측정

해석위원회는 불확실한 법인세 효과를 어떻게 측정하여야 하는지가 중요한 이슈 중 하나라고 보고, 법인세 효과가 불확실한 상황에서 자산 및 부채를 어떻게 측정하여야 하는지에 대한 이슈의 분석을 요청하였다. 특히 적발위험과 확률을 당기법인세자산과 당기법인세부채의 측정에 어떻게 반영하여야 하는지를 분석할 것을 요청하였다.

2. IFRS IC Agenda decisions

(1) [IFRS 12] 공동기업 및 관계기업의 요약재무정보 공시(Tentative Agenda Decision)

해석위원회는 유의적인 공동기업 및 관계기업에 대한 요약재무정보를 공시할 때에 각 개별 공동기업 및 관계기업별 재무정보를 공시해야 하는지, 아니면 유의적인 공동기업 및 관계기업의 재무정보를 통합하여 공시하는 것인지에 대하여 논의하였다. 또한, 공동기업이나 관계기업이 상장되어 있고 관련 법규에 따라 해당 기업이 재무정보를 직접 발표하기 전에 투자자가 이를 공시하는 것이 제한된다면, 재무정보의 공시를 생각할 수 있는지에 대하여도 논의하였다.

해석위원회는 IFRS 12의 BC50에서 명시한 바와 같이, 각 중요한 공동기업 및 관계기업에 대하여 요약재무정보를 공시해야 하며, IFRS 12에서는 유의적인 공동기업 및 관계기업의 재무정보 공시를 면제하는 규정이 없다는 사실을 확인하였다. 이 이슈의 적용에 대해서는 실무적 다양성이 확인되지 않았으며, 기준서에서 명확히 설명하고 있으므로 안건에 포함하지 않기로 잠정 결정하였다.

(2) [IAS 16] 시험하는 과정에서 발생하는 원가와 매각대가(Tentative Agenda Decision)

해석위원회는 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정에서 생산된 재화와 매각금액이 관련 원가를 초과할 경우 이를 당기손익으로 인식하는지 아니면 유형자산 원가에서 차감해야 하는지, 이와 관련하여 추가 공시사항이 필요한지에 대하여 논의하였다.

IAS 16 문단 17에서는 “유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정에서 발생하는 원가”가 유형자산의 취득원가에 포함된다는 사실을 기술하면서, “시험과정에서 생산된 재화의 순매각금액을 시험과정의 원가에서 차감할 것”을 언급하였다. 따라서 해석위원회는 시험과정에서 생산된 재화의 매각금액 중 관련 원가를 초과하는 금액은 당기 손익으로 인식해야 한다고 보았으며, 시험과정의 원가 및 관련된 매각금액이 중요하다면 IAS 1의 원칙 따라 관련 정보를 제공해야 할 것이므로, 추가적인 공시요구사항은 필요하지 않다고 결정하였다.

해석위원회는 IAS 16과 IAS 1이 충분한 지침을 제공하고 있으므로 상기 사안을 공식 안건에 포함하지 않기로 잠정 결정하였다.



〈실무적용이슈 No.40〉 온실가스 배출권과 배출 부채 회계처리

온실가스 배출권 거래제는 정부가 산업·기업별로 온실가스의 배출량을 할당하고, 이를 초과하는 기업은 제3자로부터 배출권을 구입하고, 할당량보다 적게 배출하는 기업은 배출권을 팔 수 있는 제도이다. 즉 온실가스를 줄이는 기업에 혜택을 주어 효과적인 방법으로 국가 전체적으로 온실가스 배출량을 감소시키겠다는 취지이다. 유럽 등에서는 2005년부터 이미 온실가스 배출권 제도가 시행되고 있으나, 우리나라에서는 2015년 1월부터 온실가스 배출권 할당 및 거래 제도가 시행될 예정이다.

국제회계기준 하의 온실가스 배출권 거래제 회계처리

현재 국제회계기준에는 온실가스 배출권 거래제에 대한 회계처리 규정은 별도로 제공되어 있지 않다. 2004년 IASB는 배출권 거래제에 대한 회계처리를 다루고 있는 IFRIC 3 “Emission Rights”를 발표하였다. IASB는 해석서의 요구사항은 IFRS 기준 하에서 적절하다고 판단하였으나, 이 해석서에 대한 많은 반발로 2005년에 철회하였다.

철회된 IFRIC 3에서는 배출권 거래제에 참여하는 기업은 정부로부터 보유하거나 외부에서 매입한 배출권 자산(무형 자산), 정부로부터 배출권을 부여받는 경우 정부보조금, 온실가스 배출량에 따라 배출권을 제출해야 할 의무가 있다고 해석하였고, 이를 별도의 자산 또는 부채로 인식해야 한다는 내용을 포함하고 있었다. 그러나 이해관계자들은 자산과 부채의 측정 기준이 불일치하며, 배출권을 인식하는 시점(일반적으로 연초)과 배출권 부채가 인식되는 시점(연중)이 불일치한다는 등의 이유로 IFRIC 3의 요구사항에 대하여 반대하였다.

2005년에 IFRIC 3을 철회한 이후 IASB와 FASB에서는 2007년부터 배출권 거래제 회계처리와 관련된 프로젝트를 공동으로 진행하여 몇 가지 잠정 결론에 도달하였으나, 이 프로젝트는 2010년에 중단되었다. 2012년에 IASB는 단독으로 연구 프로젝트(Research project)를 다시 개시하기로 결정하였다. 따라서, 현재 유효한 국제회계기준에는 배출권 제도에 적용되는 별도의 회계규정이 없으므로 국제회계기준(또는 한국채택국제회계기준)을 적용하는 기업은 온실가스 배출권과 배출부채의 회계처리에 대한 회계정책을 결정해야 한다.

KPMG에서는 배출권, 배출부채에 대하여 유사한 상황에서 적용할 수 있는 다른 국제회계기준서를 참고하여 선택할 수 있는 회계처리방법에 대한 견해를 다음과 같이 제시하고 있다.

KPMG	
의무 이행 목적의 배출권	<ul style="list-style-type: none"> • 의무 이행을 목적으로 보유하는 배출권은 무형자산에 해당 • 정부로부터 받는 배출권은 정부보조금 기준서에 따라 최초에 배출권의 공정가치로 측정하거나, 명목금액("0")으로 측정 <ul style="list-style-type: none"> - 배출권의 수취에 대한 합리적인 확신이 있을 때에 자산을 인식(실제로 배출권을 수취하는 날 이전일 수 있음) • 무형자산 기준서에 따라 원가모형 또는 재평가모형 중 선택하여 후속측정 <ul style="list-style-type: none"> - 활성시장에서 거래되는 배출권이라면 상각은 불필요할 것임 • 자산손상 기준서에 따라 자산손상 검토 • 배출권 자산을 제거할 때 손익을 인식하기 위하여, 단위별 장부금액을 결정하기 위한 회계정책을 결정해야 함(e.g. 선입선출법, 평균법 등)
판매목적의 배출권	<ul style="list-style-type: none"> • 정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유하는 배출권은 재고자산으로 처리 • 중개기업이 보유하는 배출권 재고자산은 순공정가치로 측정

배출부채	<ul style="list-style-type: none"> • 보고기간 종료일 현재 현재 의무를 이행하기 위하여 요구되는 지출액의 최선의 추정치로 총당부채 측정 - 보유하고 있는 배출권으로 의무를 결제한다면, 해당 부분은 배출권의 장부금액으로 측정하고, - 보유하고 있는 배출권을 초과하는 의무는 배출권의 시장가치로 측정(매보고기간말 재측정)
------	--

국제회계기준에서는 온실가스 배출권과 배출부채에 대하여 별도의 표시 및 공시규정을 정하지 않았으나, 무형자산(또는 재고자산), 총당부채와 관련된 일반적인 표시 및 공시규정이 적용될 것이다.

일반기업회계기준 하의 온실가스 배출권 거래제 회계처리

한국회계기준원에서는 2014년 6월에 온실가스 배출권과 배출부채 회계처리에 대한 일반기업회계기준 공개초안을 발표하였다. 동 공개초안은 유럽에서 많이 사용되는 것으로 조사된 실무 회계처리를 기초로 제정되었으며, 온실가스 배출권의 주된 보유 목적에 따라 다른 회계처리를 규정하고 있다. 그러나 위의 KPMG에서 제시하고 있는 배출권 및 배출부채의 회계처리와는 일부 차이가 존재한다. 일반기업회계기준 공개초안의 주요내용은 다음과 같다.

	의무 이행을 목적으로 보유하는 배출권		단기 매매차익 목적으로 보유하는 배출권
	배출권	배출부채	배출권
최초 측정	<ul style="list-style-type: none"> • 매입원가 • 무상할당 배출권은 영(0)으로 측정 	<ul style="list-style-type: none"> • (1)과 (2)의 합계 (1) 정부에 제출할 해당 이행연도 분으로 보유한 배출권의 장부금액 	<ul style="list-style-type: none"> • 매입원가 • 무상할당 배출권은 영(0)으로 측정
후속 측정	<ul style="list-style-type: none"> • 원가에서 손상차손 누계액을 차감한 금액 	<ul style="list-style-type: none"> (2) (1)의 수량을 초과하는 배출량에 대해서는 지출 예상액에 대한 최선의 추정치 	<ul style="list-style-type: none"> • 공정가치 측정 • 공정가치 변동분은 당기손익으로 인식
제거	<ul style="list-style-type: none"> • 정부에 제출하는 때 • 매각 • 미래경제적 효익이 예상되지 않을 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 배출권을 정부에 제출하는 때 	<ul style="list-style-type: none"> • 매각 • 매각에 따른 처분손익은 당기손익으로 인식

국제회계기준 vs 일반기업회계기준

일반기업회계기준 공개초안의 회계처리 방법과 국제회계기준 하의 적용가능한 회계처리 방법이 크게 다르지 않으나, 일부 규정의 경우에는 국제회계기준 하의 처리방법과 일치하지 않을 것으로 보인다. 예를 들면 다음과 같은 규정이다.

	국제회계기준	일반기업회계기준 공개초안
정부로부터 무상으로 받는 배출권의 최초 측정	IAS 20 '정부보조금의 회계처리와 정부 지원의 공시'에 따라 공정가치 또는 명목 금액으로 측정	무상할당 배출권은 영(0)으로 측정
무형자산의 후속 측정	IAS 38 '무형자산'에 따라 원가모형 또는 재평가모형 중 선택	원가모형만 적용 가능
재고자산의 측정	단기간 내 매매차익을 목적으로 보유하는 경우 순공정가치로 측정	단기간 내 매매차익을 목적으로 보유하는 경우 공정가치로 측정
표시 및 공시	무형자산, 총당부채에 대한 일반적 표시 및 공시규정 적용	구체적 규정 있음

2015년부터 배출권 거래제도에 참여하는 국제회계기준 적용기업들은 IAS 8 "회계정책, 회계추정의 변경과 오류"에 따라 국제회계기준에서 적용가능한 배출권 및 배출부채에 대한 회계정책을 결정해야 한다. 이 때 기업은 일반기업회계기준을 참고할 수 있겠으나 일반기업회계기준과 국제회계기준에서 타당한 회계처리 방법에는 차이가 존재할 수 있으므로 일반기업회계기준의 규정을 참고할 때에 이 규정이 국제회계기준 상의 개념체계와 일관된 방법인지에 대해서도 고려가 필요할 것이다.



Contact us

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

허세봉 전무
T. (02)2112-0212
E. sebhonghur@kr.kpmg.com

노원 상무
T. (02)2112-0313
E. wroh@kr.kpmg.com

현승임 이사
T. (02)2112-0528
E. shyun@kr.kpmg.com

한진희 S.Manager
T. (02)2112-6876
E. jinheehan@kr.kpmg.com

이지원 S.Manager
T. (02)2112-7625
E. jeewonlee@kr.kpmg.com

한상현 Manager
T. (02)2112-7072
E. shan1@kr.kpmg.com

장재준 Manager
T. (02)2112-7896
E. jaejoonjang@kr.kpmg.com

보험계약 내용을 검토해 주신
조형욱 이사님께 감사드립니다.

www.kpmg.com/kr

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 endeavor 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.

© 2014 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korea memberfirm of the KPMG network of independent, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Korea. KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.