



## Contents

IFRS 뉴스레터 2015년 1·2월호

### 최근 국제회계기준 정보

[공개초안] IFRS 2 개정 : 주식기준보상 거래의 분류 및 측정

### IASB 주요 프로젝트 진행상황

- I. 리스
- II. 개념체계
- III. 공시프로젝트

### Global 동향

- I. 2014년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의사항
- II. 2014년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

### IFRS 실무적용 해설 No.41

2015년부터 적용되는 기준서



## 최근 국제회계기준 정보

2014년 11월 1일부터 2014년 12월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제/개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, “ED”) 및 토론회(Discussion Paper, “DP”)의 주요내용은 다음과 같습니다.

### [공개초안] IFRS 2 개정 : 주식기준보상 거래의 분류 및 측정

IASB는 2014년 11월, 주식기준보상 기준서를 일부 개정하기 위한 공개초안 “주식기준보상 거래의 분류 및 측정 (ED/2014/5 Classification and measurement of share-based payment transactions)”을 발표하였다.

#### 배경

현행 IFRS 2에서는 특정 유형의 주식기준보상 거래에 대한 회계처리 지침을 제시하지 않아, 실무상 다양한 회계처리가 이루어지고 있었다. IASB는 현행의 모호한 규정을 더 명확하게 하기 위한 논의를 진행하였으며, 그 결과 공개초안을 통하여 다음의 세 가지 유형의 약정에 대한 회계처리 내용을 기준서에 포함할 것을 제안하였다.

- 성과조건을 포함하는 현금결제형 주식기준보상
- 세금을 원천징수 하고 순액으로 결제하는 주식기준보상
- 현금결제형에서 주식결제형으로 변경되는 조건변경

#### 주요 내용

##### 성과조건을 포함하는 현금결제형 주식기준보상

현행 IFRS 2는 가득조건 또는 비가득조건을 포함하는 현금결제형 주식기준보상의 공정가치 측정에 대하여 아무런 지침을 포함하지 않았다.

## [공개초안] IFRS 2 개정: 주식기준보상 거래의 분류 및 측정

따라서 실무상으로는 주식결제형 주식기준보상과 동일한 접근법으로 부채를 측정하거나, 부채를 공정가치로 측정하는 방법을 사용하고 있었다. 공개초안에 따르면, 현금결제형 주식기준보상은 주식결제형 주식기준보상과 동일한 접근법, 즉 변형된 부여일 측정방법(modified grant date method)으로 측정될 것이다.

- 시장조건과 비가독조건은 공정가치 측정 시에 고려

- 현금을 수령할 권리의 수량은 근무조건 및 비시장 성과조건을 충족시킴으로써 가득될 것으로 기대되는 수량의 최선의 추정치로 조정

공개초안에 따라 상기 방법으로 측정되는 경우에도 누적으로 인식되는 비용은 실제 지급되는 현금과 동일할 것이므로, 누적 인식 비용은 변경되지 않는다.

### 세금을 원천징수하고 순액으로 결제하는 주식기준보상

어떤 경우에는 법률 또는 약정에 따라 주식기준보상을 지급하는 회사가 종업원의 세금을 원천징수해야 하는 의무를 부담하기도 한다. 이러한 경우, 원천징수되는 세금 해당부분이 주식결제형으로 처리되어야 할지, 현금결제형으로 처리되어야 할지에 대한 의문이 있었다. 공개초안에서는 만약 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에는 주식결제형으로 처리할 것을 제안하고 있다.

- 약정 상 세금 원천징수 요건을 충족하기 위하여 회사가 지분상품의 정해진 일부를 유보하고 순액으로 결제할 것을 허용하거나 요구(순액 결제 특성)

- 전체 주식기준보상 거래가 원천징수 조건이 없었다면 주식결제형 주식기준보상으로 분류

### 현금결제형에서 주식결제형으로 변경되는 조건변경

현행 IFRS 2는 조건이 변경되는 현금결제형 주식기준보상의 회계처리에 대해서는 아무런 지침을 제공하지 않았으며, 실무적으로는 이러한 거래를 다양하게 반영하고 있다. 공개초안에서는 현금결제형 주식기준보상이 조건의 변경으로 주식결제형으로 변경되는 경우의 회계처리를 다음과 같이 제안하고 있다.

- 조건변경일 현재 이전 현금결제형 주식기준보상의 부채를 제거하고, 주식결제형 주식기준보상을 조건변경일의 공정가치로 측정하며, 조건변경일까지 제공된 근무영역에 해당하는 부분까지 인식

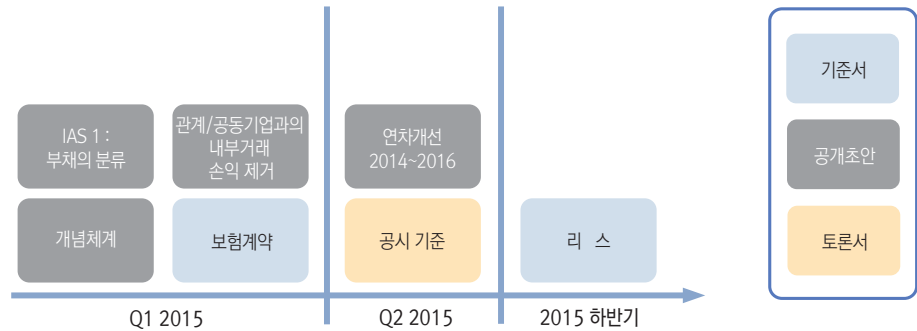
- 조건변경일 현재 부채의 장부금액과 자본으로 인식된 금액의 차이는 즉시 당기손익으로 인식

한편, IASB는 제안된 공개초안을 전진적으로 적용할 것을 제안하였다. IASB는 이 공개초안에 대한 의견을 2015년 3월 25일까지 접수한다.



# IASB 주요 프로젝트 진행 현황

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



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

## I. 리스

IASB는 2013년에 발표한 공개초안 '리스'에 대한 논의를 계속하였다. 특히, IAS 40 '투자부동산'에 대한 개정과 리스의 정의에 대해 논의하였다.

### IAS 40의 개정

IASB는 부동산이 투자부동산의 정의를 충족한다면, 부동산 리스로부터 발생하는 사용권 자산은 IAS 40의 범위에 해당한다는 2013년 공개초안의 제안된 개정사항을 유지하기로 잠정 결정했다.

### 리스의 정의 - 식별된 자산의 사용을 지시함으로써 효익을 얻을 수 있는 능력

IASB는 고객이 별도로 판매되거나 합리적인 기간에 공급될 수 있는 다른 자원과 함께, 혹은 그 자체만으로 식별된 자산의 사용을 지시함으로써 효익을 얻을 수 있는 능력을 보유해야 한다는 요구사항을 리스의 정의에 포함시키지 않기로 잠정적으로 결정했다.

## II. 개념체계

IASB는 11월의 회의에서 개념체계에 대한 논의를 계속하여 토론회에 대한 재검토를 마무리하였으며, 2015년 1분기 중 공개초안을 발표할 예정이다. 11월의 회의에서 논의된 사항은 다음과 같다.

### 수익과 비용의 정의

IASB는 공개초안에서 제안된 자산과 부채의 정의와 일관되도록 수익과 비용의 정의를 변경하기로 잠정 결정하였다.

- 수익은 자본의 증가를 초래하는 자산의 증가 또는 부채의 감소로서, 지분참여자에 의한 출연과 관련되지 않은 것
- 비용은 자본의 감소를 초래하는 자산의 감소 또는 부채의 증가로서, 지분참여자에 대한 분배와 관련되지 않은 것

IASB는 또한 현행의 개념체계 상 수익과 비용에 대한 내용을 다음과 같이 개정할 것을 잠정 결정하였다.

- 수익과 비용의 표시에 대한 논의를 표시 및 공시에 대한 Chapter로 이동
- 개념체계에서는 더 이상 정상적인 영업활동에 대한 언급을 포함하지 않음

- 수익에 대한 논의에서는 수익(revenue)과 차익(gains)에 대한 내용을 언급하지 않으며, 비용에 대한 논의에서는 비용(expenses)과 차손(losses)에 대한 내용을 언급하지 않음. 결론도출근거에서는 이러한 용어가 삭제된 것이 수익과 비용의 정의를 제한하는 것이 아님을 설명. 재무제표의 요소에 대한 Chapter에서는 수익과 비용의 범주를 구분하지 않고, 서로 다른 유형의 수익과 비용에 대한 예시를 포함

### 거래원가

IASB는 거래원가를 측정치에 포함하는지에 대해서 개념체계 공개초안이 다음의 사항을 포함해야 한다고 잠정 결정하였다.

- 자산 또는 부채를 현행가치(즉, 공정가치, 이행가치(fulfillment value) 또는 사용가치)로 측정한다면, 자산을 취득하거나 부채를 발생시킬 때의 거래원가는 측정치에 포함하지 않음
- 자산을 사용가치로 측정한다면, 자산을 최종적으로 처분할 때 발생할 거래원가는 측정치에서 차감
- 부채를 이행가치로 측정한다면, 부채를 이행할 때의 원가는 측정치에 가산해야 함. 부채를 다른 당사자에게 이전하거나 부채의 결제를 협상할 때에 발생하는 거래원가는 포함하지 않음
- 자산이나 부채의 공정가치는 자산을 매각하거나 부채를 이전할 때의 원가를 반영하지 않음. 그러나 공정가치보다 순공정가치로 측정하는 것이 재무제표 이용자에게 더 목적적합한 정보를 제공한다면, 순공정가치를 사용할 수 있음
- 자산 또는 부채를 원가로 측정한다면 원가는 자산을 취득하거나 부채를 발생시킬 때의 거래원가를 반영하며, 자산을 실현시키거나 부채를 결제 또는 이전할 때의 원가는 반영하지 않음

## III. 공시 프로젝트 (Disclosure Initiative)

### 공시 원칙

IASB는 토론서에서 모든 IFRS에 적용할 수 있는 주식 정보 양식에 대한 기본적인 지침을 포함해야 하며, 양식에 대한 교육자료를 개발한다는 것에 잠정적으로 동의하였다. 또한, IFRS에서 요구되는 정보를 재무제표 이외의 보고서에 공시하는 경우에 이러한 정보가 재무제표와 상호 연결되어야 한다는 일반적인 원칙 및 이러한 원칙을 적용할 수 있는 상황을 한정시키는 것을 잠정 결정하였다.

### 중요성

IASB는 중요성에 대한 논의를 계속하여 다음의 사항에 대하여 잠정적으로 동의하였다.

- 현행 IAS 1, IAS 8 및 개념체계에서 제시하는 중요성의 정의가 서로 일관되도록 수정하며, 토론서에서는 기존의 정의를 유지하는 근거를 제시하고 이에 대한 의견을 요청
- 중요성의 주요 특성을 명확히 하기 위하여 새로운 문단을 IAS 1에 삽입함
- 중요성 적용에 대하여 Practice statement 형태의 지침을 제공함
- 각 기준서에 중요할 때만 규정을 적용한다는 문구는 삽입하지 않음

### IAS 1 개정

IAS 1에 대한 개정초안을 적용할 때에는 그 사실을 공시할 필요가 없다고 잠정 결정하였다. 단, 회계정책의 변경에 따른 IAS 8의 공시 요구사항의 적용을 배제하는 것은 아니다.



## I. 2014년 11, 12월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에, 2014년 11월과 12월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

### 1. [IAS 40] 건물의 물리적 실체가 없는 구조물에 대한 회계처리

해석위원회는 건물의 물리적 실체가 없는 구조물(예를 들어 통신탑, 가스저장탱크, 광고판 등)의 회계처리와 관련하여 벽, 층, 지붕 등 건물을 구성하는 물리적인 실체가 없음에도 불구하고 IAS 40을 적용해야 하는지에 대하여 논의하였으며, 동 자산에 대해서는 공정가치 회계처리에 대한 요구가 적고, 실무적 다양성이 제한적이므로, 추가적인 논의를 하지 않는 것으로 결정하였다.

## II. 2014년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2014년 11월의 IFRS IC 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

### 1. 진행 중인 IFRS 개정 사항 관련 논의

#### (1) [IFRS 5] 적용범위 및 표시관련 이슈

해석위원회는 '중속기업에 대한 지배력을 상실'하는 특정 사례가 IFRS 5의 매각예정 요건을 충족하는지를 논의하였으나, 개별 사례를 별도로 논의하는 것은 적절하지 않다고 결론을 내렸다. 해석위원회는 지배력의 상실이 매각예정으로 분류 될 수 있는 중요 사건인지 아니면 처분이 발생해야 하는지 등 보다 광범위한 질문을 고려할 것을 staff에게 요구하였다.

#### (2) [IAS 2] 장기구매계약의 장기선급금

해석위원회는 장기구매계약과 관련하여 지불한 유의적인 장기선급금의 이자를 이자수의 및 재고자산으로 인식해야 하는 지에 대하여 논의하였다. IFRS 15에서 유의적인 금융요소를 구분하여 회계처리할 것으로 요구하고 있으며, 구매자가 안정적인 공급유지 등의 비금융적인 사유로 선급금을 지불할 수도 있다는 것에 주목하였다. 실무적으로 이러한 요소들을 구분하는 것이 어렵겠지만, 재고자산이 인도되는 날의 현금판매가격과 약정에 따라 선급한 금액의 차이가 이를 결정할 때에 유의적일 것이라고 판단하였다. 해석위원회는 장기구매계약에서 장기선급금의 성격에 대한 outreach를 실시하여, 계약이 금융요소를 포함하고 있는 것인지, 또는 다른 사유로 선급금을 지불한 것인지를 확인할 것을 요청하였다.

#### (3) [IAS 12] 불확실한 상황 하에서 법인세 자산 및 부채의 측정

해석위원회는 불확실한 상황 하에서 법인세 자산 및 부채의 측정에 대하여 계속적으로 논의하였다.

##### 범위

이 프로젝트는 특정 상황을 가정하지 아니하고 모든 상황을 고려대상으로 한다. 기업이 세무당국에 지급하거나, 기업이 세무당국으로부터 환급 받을 가능성이 높을 때(probable) 법인세 자산 및 부채를 인식하도록 요구하는 것에 잠정적으로 동의하였다.

##### 회계단위

해석위원회는 각 불확실한 상황에 대하여 목적적합한 정보를 제공하도록 회계단위를 판단하여 결정해야 한다고 판단하였다.

##### 측정 방법

해석위원회는 기대가치(expected value)와 가능성이 가장 높은 금액(most likely amount) 중 세무당국에 지급(또는 환불)될 금액을 보다 잘 나타내는 금액을 선택하여 측정하도록 하였다.

이러한 방법은 IFRS 15의 변동대가의 측정과도 일관성이 있다. 한편, 이미 2014년 9월의 회의에서 해석위원회는 적발 위험(detection risk)과 관련하여 세무당국의 완전한 지식 및 정보를 가정하는 것에 잠정적으로 동의한 바 있다.

#### (4) [IAS 16] 유형자산의 시험과정에서 생산된 자산의 순매각금액 관련 회계처리

해석위원회는 2014년 7월에 유형자산의 취득기간 동안 생산된 항목의 판매에 따른 순매각금액이 시험과정의 원가를 초과할 때에 이를 당기손익으로 인식할지, 유형자산의 취득원가에서 차감해야 할지를 공식 안건에 포함하지 않겠다는 내용을 발표한 바 있다. 금번 회의에서는 이 결정에 대하여 수령한 의견서에 대해 논의하였다. 응답자들은 추출산업 및 기타 산업에서는 초과금액을 자산의 원가에서 차감하는 회계처리가 이루어지고 있다는 사실을 제시하며, 실무적인 문제점들을 제기하였다.

제출된 의견을 고려하여 해석위원회는 이 이슈를 공식 논의안건에 포함하기로 결정하였으며, 다음과 같은 이슈를 논의 할 것이다.

- (a) 언제 자산이 사용 가능한지
- (b) 시험원가를 충족하는 비용은 어떤 것인지
- (c) 시험원가를 초과하는 수익의 회계처리
- (d) 자산의 취득과정에서 필요한 시험 이외의 활동에서 받은 수익의 회계처리 방법
- (e) 자산에서 차감하는 수익의 공시
- (f) 수익에 대한 IFRS 15 적용

#### (5) [IAS 21] 수익인식의 적절한 환율(선급금 관련 수익)

해석위원회는 외화로 표시된 수익거래를 인식할 경우 사용되는 환율을 어떻게 결정해야 하는지에 대해 논의하였다. 특히, 고객이 환불되지 않는 조건으로 재화나 용역에 대한 대금을 선급한 상황에 대해 논의하였다.

IAS 21에서는 기능통화로 외화거래를 최초로 인식하는 시점의 현물환율을 적용할 것을 요구하고 있다. 해석위원회는 선급금 관련 수익을 인식할 때 적용되는 환율의 시점이 IAS 21에서 명확하지 않으나, 대부분의 위원들은 선급금이 지급되는 날(혹은 선급금 지급시기가 도래하는 날 중 더 이른 날)의 환율을 사용하여 수익을 인식하는 것이 더 적절하다고 잠정적으로 결정했다.

- 현금을 수령하면 기업은 더 이상 환율위험에 노출되지 않음
- 재화나 용역에 대한 이전의무와 이를 이행하는 것은 단일의 거래임
- IAS 21의 문단 23에 따라 비화폐성 항목인 이연수익을 재환산하지 않는 회계처리와 일관성이 유지

해석위원회는 외화로 표시되는 수익거래의 거래일을 식별하기 위한 지침을 개발하기로 잠정적으로 결정하였으며, 이 이슈는 IFRS 15와 연관되어 있고 IFRS 15와 관련된 부분은 IFRS 15의 이슈에 대해서 논의하는 TRG(Transition Resource Group for Revenue)에 전달할 것이다.

#### (6) [IAS 32] 금융기관이 발행한 선불카드에 대한 부채의 분류

해석위원회는 은행의 재무제표에서 금융기관이 발행한 선불카드에 대한 부채의 분류와 선불카드의 사용되지 않은 잔액 회계처리를 논의하였다. 선불카드의 특성은 다음과 같다.

- 만기가 존재하지 않음
- 현금으로 환불, 교환이 불가능

- 계약조건에 따라 선택된 업체의 상품이나 용역으로만 교환가능
- 선불카드 보유자가 사용하지 않으면 선불카드 잔액은 변하지 않음

해석위원회는 선불카드 발행 은행들은 선불카드 보유자에게 현금을 전달할 의무가 없기 때문에, 이와 같은 선불카드에 대한 부채가 비금융부채에 해당하는지 여부를 논의하였다. 상기와 같은 선불카드의 경우에는, 발행 은행이 선불카드 보유자가 선불카드를 사용하여 재화나 용역을 구매하는 경우, 업체에게 현금을 전달할 계약상 의무를 보유하고 있기 때문에 금융부채의 정의를 충족할 수 있다고 판단했다.

그러나 고객충성제도나 은행이 아닌 기업의 다른 약정으로서 발행기업이나 다른 기업의 재화나 용역으로 결제될 수 있는 경우의 회계처리를 우려하여, 선불카드와 다른 유사한 약정간의 차이를 분석하도록 요청했다.

## 2. 연차개선 사항 관련 논의

### (1) [IAS 19] 확정급여제도의 개정/정산 등으로 인한 재측정 : 유의적인 시장 상황 변동

해석위원회는 확정급여제도의 개정 및 정산 등으로 인한 재측정 시 회계처리에 대하여 논의를 계속하였다. 이 이슈는 2014년 5월과 7월의 회의에서 논의되었으며, 개정이나 청산 등이 발생한 이후에 순이자과 당기근무원가의 계산 시, 재측정된 순확정급여부채와 현행의 보험수리적 가정에 근거해야 한다고 결론을 내렸다.

11월의 회의에서는 보고기간 중에 시장상황이 유의적으로 변동하는 경우에도 부채를 재측정 해야 하는지에 대하여 논의하였으나, 이러한 재측정을 요구할 경우 기업에 지나친 부담을 주게 될 수 있으며 IAS 19의 적용에 유의적인 변경을 가져올 수 있으므로 이를 공식 안전에 포함하지 않기로 결정하였다. 제도의 개정, 정산, 축소 시의 회계처리에 대해서는 기존의 결론을 유지할 것을 확인하였다.

### (2) [IAS 28] 공정가치 측정의 적용 단위

해석위원회는 기업이 벤처캐피탈 투자기구나 뮤추얼펀드, 단위신탁 및 이와 유사한 기업(투자와 연계된 보험펀드 포함)에 대한 IAS 28의 내용에 따라 피투자기업에 대한 투자를 공정가치로 측정하는 것을 투자자산 단위 별로 선택할 수 있는지에 대하여 논의하였다. 이 이슈는 이와 같은 관계기업과 공동기업을 공정가치로 측정할지를 투자자산 별로 선택할 수 있는지 아니면 이러한 선택이 회계정책에 해당하는지 여부이다.

해석위원회는 2011년의 IAS 28 개정 이전에는 명시적으로 투자자산 별로(investment by investment basis) 지분법을 적용 또는 공정가치로 측정을 선택하는 것이 허용되었으나, 개정 후에는 이러한 선택권이 명확하지 않게 되었다는 것에 동의했다. 따라서, 투자자산 별로 피투자기업에 대한 투자를 공정가치로 측정할 수 있다는 것을 명확히 할 수 있도록, 연차 개선을 통하여 개정할 것을 IASB에 요청할 것이다.



### 3. IFRS IC Agenda decisions

해석위원회는 검토를 요청받은 이슈를 공식 안건(agenda)으로 채택할 것인지를 먼저 논의하고, 그 의사결정에 따라 기준서의 개정 또는 해석서의 제정을 진행한다. Agenda decision은 공식 안건에 채택하지 않겠다는 의사결정인데, 먼저 Tentative agenda decision을 발표하여 해석위원회의 잠정 결론에 대한 이해관계자들의 의견을 받고, 이를 반영하여 Final agenda decision을 발표한다.

2014년 11월의 meeting에서 결정된 Final agenda decision과 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

#### (1) [Final decision] [IAS16/IAS 2] 기초 재고자산(core inventory) 회계처리

해석위원회는 '기초 재고자산(core inventory)'을 IAS 16 또는 IAS 2 중 어떤 기준서에 따라 회계처리 해야 할지에 대한 논의를 계속하였다. 기초 재고자산은 다음과 같은 최소한의 원재료로 정의하였다.

- (a) 생산설비의 운영을 개시하고, 후속 생산을 유지하기 위하여 필요
- (b) 물리적으로 다른 재고자산과 분리 불가
- (c) 생산설비가 최종적으로 폐기되거나 상당한 재무적 비용을 발생시켜야 제거 가능

해석위원회는 기초 재고자산의 구성과 회계처리는 산업에 따라 다를 수 있으며, 회계처리의 결정에는 유의적인 판단이 필요할 수도 있다고 언급했다. 이러한 판단에 대한 공시가 IAS 1에 따라 필요할 수 있다. 해석위원회는 IAS 2와 IAS 16이 어떻게 적용되는지에 따라 회계처리의 차이가 발생하였다는 확실한 증거가 없으므로, 이를 공식 안건에서 제외하기로 결정하였다.

#### (2) [Tentative agenda decision] [IFRS 11] 다양한 실무적용 이슈

해석위원회는 공동약정과 관련하여 제기된 다양한 실무적용 이슈를 논의하였으며, 다음의 이슈들을 공식 안건에 포함하지 않기로 잠정 결정하였다.

##### 공동약정의 분류 : 기타 사실과 상황의 평가

해석위원회는 공동약정의 분류를 위하여 기타 사실과 상황을 평가할 때 발생하는 여러 이슈에 대해 논의하였다.

##### 특정 사실과 상황은 어떻게 그리고 왜 권리와 의무를 발생시키는지

해석위원회는 공동약정이 별도기구로 구조화되어 있고, 그 별도기구의 법적 형식은 약정 내 자산과 부채에 대하여 별도 기구가 권리와 의무를 보유하도록 하고 있으며, 계약상 약정을 통하여 별도기구의 법적 형식에 부여되는 권리와 의무를 변경하거나 수정하지 않는 경우, 기타 사실과 상황의 평가에 따라 공동약정이 공동영업으로 분류되기 위해서는 다음 사항 모두를 입증할 필요가 있다고 보았다. 결론적으로, 기타 사실과 상황에 대한 평가는 그러한 사실과 상황이 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 강제하는지 여부에 초점을 두고 수행되어야 한다고 보았다.

- 공동약정의 당사자들은 약정 내 자산의 경제적 효익과 관련된 권리와 의무를 가지고 있다.
- 공동약정의 당사자들은 법률상 또는 계약상 의무를 통하여 약정에 현금을 제공하고, 이 현금은 지속적으로 공동약정의 부채를 결제하는데 사용된다.

##### 공동약정의 분류 : 특정 상황에 대한 '기타 사실과 상황'의 적용

해석위원회는 기타 사실과 상황이 어떻게 특정 상황에 적용되어야 하는지에 대하여 논의하기 위하여 네 가지 사례가 기타 사실과 상황의 분석에 어떻게 적용되는지를 분석하였다.



#### 시장가격으로 산출물이 판매되는 경우 기타 사실과 상황의 평가

해석위원회는 공동약정에서 생산된 산출물이 당사자들에게 시장가격으로 판매된다는 사실이 공동약정 분류에 결정적인 요소는 아니며, 당사자들이 시장가격으로 공동약정의 산출물을 구매함으로써 공동약정에 제공되는 현금흐름이 지속적으로 공동약정의 부채를 충분히 결제할 수 있게 하는지 여부를 다른 사실과 상황을 포함하여 고려할 필요가 있다고 보았다.

#### 제3자로부터 자금을 조달할 수 있는 경우 기타 사실과 상황의 평가

공동약정의 당사자들에게 산출물을 판매함으로써 발생하는 현금흐름이 제3자로부터 조달된 자금을 상환하는데 사용된다면, 제3자로부터 자금을 조달할 수 있다는 사실만으로는 공동약정의 분류에 영향을 미치지 않는다고 보았다.

#### 산출물의 성격

공동약정이 생산하고 당사자들이 구매하는 산출물이 대체 가능한 것인지 또는 맞춤 생산품인지 여부는 공동약정 분류에 결정적인 요소는 아니며, IFRS 11에서 언급하는 '부채에 대한 의무'의 초점은 공동약정의 자산에 대한 당사자들의 권리와 의무의 결과로서 당사자들과 공동영업 사이에 이어지는 현금흐름의 존재라고 보았다.

#### '거의 모든 산출물'에 대한 기준의 결정

공동약정의 자산에 대한 경제적 효익은 자산에 대한 당사자들의 권리와 의무로부터 발생하는 현금흐름과 관련되어 있으므로 산출물의 수량 기준이 아닌 화폐가치 기준으로 평가되어야 한다고 보았다.

#### 공동약정의 분류 : 유사한 특성을 가진 공동약정의 분류

해석위원회는 별도기구의 법적 형식이 공동약정에 대한 당사자들의 권리와 의무에 영향을 미치지 때문에 거의 유사한 특성을 가진 공동약정이라도 별도기구로 구조화 되었는지 여부에 따라 다르게 분류될 수 있다고 보았다.

또한 이러한 회계처리가 경제적 실질의 개념과 상충되지 않는다고 판단하였다. IFRS 11에서 채택한 접근법에 따를 경우, 경제적 실질의 개념은 공동약정의 분류가 공동약정에 참여한 당사자들의 권리와 의무를 반영하여야 한다는 의미이고 별도기구의 존재는 이러한 권리와 의무의 성격을 결정하는데 유의적인 역할을 하기 때문이다.

#### 공동약정 당사자의 회계처리 : 공동영업자의 수익인식

해석위원회는 IFRS 11의 문단 20(d)에서 공동영업자가 공동영업의 산출물 판매 수익 중 자신의 몫을 인식해야 한다는 규정 적용 시, 공동약정의 당사자들이 공동영업으로부터 구매한 산출물 수익을 인식하여야 하는지에 대하여 논의하였다. 공동영업이 공동영업자에게 산출물을 판매하는 것은 자신에게 산출물을 판매한다는 의미이므로 공동영업자는 공동영업이 공동영업자 이외의 제3자에게 산출물을 판매할 때에만 자신의 몫을 수익으로 인식한다고 결정하였다.

#### 공동약정 당사자의 회계처리 : 소유 지분율과 산출물 배분비율이 다른 경우 공동영업자의 회계처리

해석위원회는 구조화된 별도기구가 기타 사실과 상황의 평가에 따라 공동영업으로 분류되고, 자산, 부채, 수익 및 비용의 배분에 대하여 특정한 약정이 없을 경우, 각각의 공동영업자가 자산, 부채, 수익 및 비용 중 자신의 몫을 별도기구에 대한 소유 지분율로 인식하여야 하는지 아니면 각 공동영업자가 실제 구매한 산출물의 비율로 인식하여야 하는지에 대하여 논의하였다. 이러한 상황은 공동영업의 존속 기간 동안 산출물 구매 비율이 변경되는 등의 경우에 발생할 수 있다. 해석위원회는 두 비율 간의 차이가 왜 발생하였는지를 이해하는 것이 중요하고 적절한 회계처리를 결정하기 위해서는 판단이 필요하다고 보았다.

#### 별도재무제표 회계처리 : 별도재무제표 상 공동영업자의 회계처리

해석위원회는 별도기구로 구성된 공동영업에 참여한 공동영업자는 IFRS 11에 따라 공동영업과 관련된 권리와 의무에 대해 회계처리 해야 하며, 동 기준서 문단 26을 참고할 경우 별도재무제표와 연결재무제표에서 동일한 회계처리 규정이 요구된다고 보았다.

#### 공동영업의 회계처리 : 별도기구로 구조화된 공동영업의 회계처리

해석위원회는 IFRS 11은 별도기구로 구성된 공동영업이 아닌, 공동영업자의 회계처리에 적용되어야 한다는 원칙을 확인하였다. 따라서 별도기구의 재무제표는 다른 기준서들에 따라 작성되어야 하며, 별도기구의 자산, 부채, 수익 및 비용을 포함하여야 한다고 보았다.

그러나 별도기구로 구성된 공동영업이 재무제표를 작성할 때 자산과 부채와 관련된 공동영업자의 권리와 의무를 이해하고, 그 권리와 의무가 별도기구의 자산과 부채에 미치는 영향을 반영하여 회계처리 하는 것이 중요하다고 보았다.

#### (3) [Tentative agenda decision] [IAS 12] 관계기업 투자의 이연법인세 측정을 위한 적용 세율

해석위원회는 관계기업 투자와 관련된 일시적 차이에 대하여 배당, 처분 또는 청산에 따른 잔여자산 분배 등 각각의 회수 방법에 따라 다른 세율이 적용되는 경우 적용 세율의 선택에 대하여 논의하였다. IAS 12의 문단 51A에서 이연법인세 부채와 자산은 향후 회수 또는 결제 방식과 일관성 있는 세율과 세무기준액을 사용하여 측정해야 한다고 정하고 있다. 즉, 관계기업 투자와 관련된 일시적 차이 중 일부는 배당을 통하여, 일부는 처분이나 청산을 통하여 회수될 것으로 기대된다면, 예상되는 회수 또는 결제 방식에 적용되는 각각의 세율을 적용하여 이연법인세를 측정하여야 한다.

해석위원회는 IAS 12에서 충분한 지침을 포함하고 있으므로 동 이슈를 공식안건에 포함시키지 않기로 결정하였다.



## 〈실무적용이슈 No.41〉 2015년부터 적용되는 기준서

다음과 같은 한국채택국제회계기준 기준서의 개정사항 등이 2015년 12월 31일에 종료되는 회계연도부터 의무적용된다. 따라서, 각 회사는 개정사항들이 재무제표에 미칠 영향을 미리 파악하고, 준비해야 할 것이다.

### 1. 한국채택국제회계기준 2010~2012 연차개선

한국채택국제회계기준 연차개선은 기준서 간의 불일치 제거, 의미의 명확화 등 시급하지는 않지만 개정이 필요한 사항을 모아 IASB가 매년 일괄적으로 기준서를 개정하는 것이다. 연차개선 2010~2012에서 개정된 기준서들은 아래와 같다.

| 기준서                                                              | 주요내용                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 시행일                                                                |
|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <b>K-IFRS 1102<br/>주식기준보상</b><br>[가득조건의<br>정의]                   | <p>(개정 전) 주식기준보상에서 규정하는 특정조건이 성과조건을 구성할 수 있는지 여부, 성과조건 달성 기간이 용역제공기간보다 길 수 있는지 여부 등이 명확치 않았음</p> <p>(개정기준) 용역제공조건, 성과조건에 대한 정의를 명확히 함</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>성과조건을 다음을 모두 충족하는 조건으로 규정                             <ul style="list-style-type: none"> <li>명시적으로나 암묵적으로, 거래상대방이 특정기간의 근무를 완료해야 함</li> <li>특정 성과 목표는 거래상대방이 용역을 제공하는 동안 충족되어야 함. 성과목표가 필수 용역제공기간이 완료된 후에 달성된다면 비가득조건에 해당</li> </ul> </li> <li>성과조건은 기업 자신의 영업 또는 활동을 기준으로 정의되거나, 기업 지분상품의 가격 또는 가치를 참고하여 결정되어야 함. 또한 다음을 명확히 함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>시장성과조건과 비시장성과조건을 구분하는 방법</li> <li>성과조건을 비가득조건과 구분할 수 있는 기준</li> </ul> </li> </ul> | <p>부여일이 2014년 7월 1일 이후인 주식기준보상거래부터 적용</p> <p>2014년 연차재무제표에도 적용</p> |
| <b>K-IFRS 1103<br/>사업결합</b><br>[조건부대가의<br>분류와 측정]                | <p>(개정 전) 조건부대가의 후속 회계처리가 명확하지 않아, 어떤 기준서를 적용해야 할지에 대한 논란이 있었음</p> <p>(개정기준) 조건부대가가 금융상품이라면, K-IFRS 1032 “금융상품 : 표시”에 따라 부채 또는 자본으로 분류함. 자산이나 부채로 분류되는 조건부대가는 후속기간에 공정가치로 측정하며, 공정가치 변동은 당기 손익으로 반영</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <p>취득일이 2014년 7월 1일 이후인 사업결합부터 전진적용</p>                            |
| <b>K-IFRS 1016<br/>유형자산/<br/>1038 무형자산</b><br>[재평가시 감가<br>상각누계액] | <p>(개정 전) 유형자산 및 무형자산 재평가 시, 감가상각누계액과 총장부금액을 비례적으로 수정하는 방법과 총장부금액에서 기존의 감가상각누계액을 제거하여 순장부금액이 재평가금액이 되도록 수정하는 방법 중 선택해야 함</p> <p>첫 번째 방법을 선택한 기업이 총장부금액과 순장부금액을 각각 재평가한다면, 그 변동비율이 서로 같지 않아 감가상각누계액의 비례적 수정이 곤란</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>2014년 7월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 전진적용</p>                             |

| 기준서                                                         | 주요내용                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 시행일                                          |
|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| K-IFRS 1016<br>유형자산/<br>1038 무형자산<br><br>[재평가시 감가<br>상각누계액] | (개정기준) 재평가일의 감가상각누계액은 손상차손누계액 고려 후 총<br>장부금액과 순장부금액의 차이로 계산<br><br>국내에서는 대부분 위의 방법 보다는 총장부금액에서 기존의 감가상각<br>누계액을 제거하여 순장부금액이 재평가금액이 되도록 수정하는 방법을<br>적용하고 있는 것으로 파악됨                                                                                                                                | 2014년 7월 1일<br>이후 개시되는<br>회계연도부터<br>전진적용     |
| K-IFRS 1108<br>영업부문<br><br>[영업부문의<br>통합에 대한<br>공시]          | (개정 전) 경제적 특성이 유사한 영업부문을 통합하여 보고하는 경우,<br>통합기준에 대한 공시를 요구하지 않음<br><br>(개정기준) 경제적 특성이 유사한 영업부문을 통합하여 부문별 정보를<br>공시하는 경우 다음의 공시사항을 추가<br><br>• 통합된 영업부문에 대한 설명<br><br>• 경제적 특성이 유사하다는 것을 결정하기 위하여 사용한 경제적 지표<br><br>또한, 보고부문의 자산 합계에서 기업전체 자산으로의 조정공시는<br>부문자산 정보가 최고경영의사결정자에게 보고되는 경우에만 요구됨을<br>명시 | 2014년 7월 1일<br>이후에 최초로<br>시작되는 회계<br>연도부터 적용 |
| K-IFRS 1024<br>특수관계자<br>공시<br><br>[특수관계자의<br>정의]            | (개정 전) 주요 경영진 서비스를 제공하는 기업이 특수관계자에 해당<br>하는지가 불명확<br><br>(개정기준) 기업에게 직접 또는 간접으로 주요 경영진 서비스(key<br>management personnel services)를 제공하는 기업(경영인력용역<br>기업)을 특수관계자의 정의에 포함. 주요경영진서비스가 기업에 제공<br>되는 경우, 경영인력용역기업으로부터 제공받는 용역에 대하여 비용<br>으로 인식한 금액 및 다른 거래들을 공시                                         | 2014년 7월 1일<br>이후에 최초로<br>시작되는 회계<br>연도부터 적용 |

## 2. 한국채택국제회계기준 2011~2013 연차개선

연차개선 2011~2013에서는 다음의 기준서들이 개정되었다.

| 기준서                                                                        | 주요내용                                                                                                                                                                             | 시행일 |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| K-IFRS 1101<br>한국채택국제<br>회계기준의<br>최초채택<br><br>[최초채택기업이<br>적용할 수 있는<br>기준서] | (개정 전) 최초채택 기업이 '적용의무는 없으나 조기 적용이 허용되는<br>새로운 기준서'를 선택할 수 있는지가 불분명<br><br>(개정기준) 최초채택기업은 최초채택 재무제표의 보고기간 말 현재<br>의무 적용기간이 도래하지는 않았으나 조기적용이 가능한 기준서를<br>최초 국제회계기준 재무제표에서 적용할 수 있음 |     |



| 기준서                                                           | 주요내용                                                                                                                                                                                                             | 시행일                                   |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| <b>K-IFRS 1103<br/>사업결합</b><br>[공동약정<br>구성에 대한<br>범위 제외]      | <p>(개정 전) 조인트벤처의 구성을 K-IFRS 1103의 적용범위에서 제외하고 있으나, K-IFRS 1111 “공동약정”의 제정에 따라 조인트벤처가 특정 형태의 공동약정, 즉 공동기업만을 언급하는 것으로 이해될 수 있음</p> <p>(개정기준) 모든 형태의 공동약정 즉, 공동기업과 공동영업의 구성을 K-IFRS 1103의 적용범위에서 제외함</p>            | 2014년 7월 1일 이후에 최초로 시작되는 회계연도부터 전진 적용 |
| <b>K-IFRS 1113<br/>공정가치 측정</b><br>[포트폴리오<br>예외의 적용<br>범위]     | <p>(개정 전) 금융자산이나 금융부채의 집합에 대한 공정가치 측정 시 시장 위험이나 신용위험의 순노출에 근거할 수 있다는 ‘포트폴리오 예외’ 조항은 K-IFRS 1039의 적용범위에 포함되는 금융자산과 금융부채에 한정</p> <p>(개정기준) 금융자산이나 금융부채의 정의를 충족하지 않더라도 K-IFRS 1039의 적용범위에 포함된다면 포트폴리오 예외조항이 적용됨</p> | 2014년 7월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용     |
| <b>K-IFRS 1040<br/>투자부동산</b><br>[K-IFRS 1103<br>사업결합과의<br>관계] | <p>(개정 전) 유지·관리 등 부수적인 용역이 수반되는 부동산을 취득한 경우 처리 방법이 명확하지 않음</p> <p>(개정기준) 부수적인 용역이 수반되는 부동산을 취득한 경우, 취득한 투자부동산이 사업에 해당한다면 이 거래를 사업결합으로 처리해야 함. 투자부동산의 취득이 K-IFRS 1103의 사업을 구성하는지, 투자부동산에 해당하는지를 평가해야 함</p>        | 2014년 7월 1일 이후에 최초로 시작되는 회계연도부터 전진 적용 |



### 3. K-IFRS 1019 종업원 급여 - [종업원 기여금]

개정 전 K-IFRS 1019에 따르면, 공식적 규약에 정해져 있는 종업원이나 제3자의 기여금은 근무용역에 연계되는 경우에 근무원가를 감소시킨다. 개정 전 기준에서는 근무기간 후반에 귀속되는 급여가 초반 귀속 급여보다 중요하게 높은 경우에는 기여금의 회계처리가 매우 복잡해질 수 있었다.

이번 개정으로 정해진 요건을 충족하는 기여금을 종업원이나 제3자가 납부하는 경우, 기업은 관련된 근무용역이 제공 되는 기간의 근무원가에서 기여금을 차감하는 방법을 회계정책으로 선택할 수 있게 되었다. 근무용역에 연계되어 있는 기여금은 순당기근무원가와 확정급여채무의 계산 시 포함되며, 이 기여금은 제도의 기여금 산정식에 따라 또는 정액기준 으로 근무기간에 배분된다. 이 개정사항은 2014년 7월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 소급하여 적용된다.

국내의 확정급여제도에서는 실질적으로 종업원이나 제3자의 기여금 납부가 제한되므로, 이 개정이 실무에 미치는 영향은 미미할 것으로 예상된다.

### 4. 조기적용 가능한 기준서

다음의 기준서들은 의무 적용 되지는 않지만, 조기에 적용할 수 있다. 조기 적용할 경우, 그러한 사실은 주석에 공시해야 한다. 이 기준서들은 2016년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터는 의무 적용된다.

| 기준서                                                          | 주요내용                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>K-IFRS 1114<br/>규제이연계정</b>                                | <p>IFRS 최초채택기업이 요율규제활동을 수행하고, 과거회계기준에 따라 규제자산이나 규제부채 (“규제이연계정”)를 인식해 온 경우, 규제이연계정의 인식, 측정, 손상 및 제거에 대하여 과거 회계기준에 있는 회계정책을 계속 적용할 것을 선택할 수 있음.</p> <p>국내 회계기준에서는 규제이연계정의 인식을 명시적으로 요구하지 않았으므로, K-IFRS 1114의 적용대상이 되는 기업은 없을 것으로 예상됨</p> <p>* 규제이연계정 : 다른 기준서에 따라 자산 · 부채로 인식될 수 없는 수익 · 비용이지만, 정부 등 요율규제자에 의해 결정될 미래의 요율에 포함되는 이연조건을 갖춘 수익 · 비용의 잔액</p> |
| <b>K-IFRS 1111<br/>공동약정</b><br>[사업에 해당 하는 ‘공동 영업’에 대한 지분 취득] | <p>공동약정 중 공동영업의 지분을 취득하고, 취득하는 공동영업이 사업의 정의를 충족하는 경우에 K-IFRS 1103을 적용해야 함. 따라서, 공동영업의 자산과 부채를 공정가치로 취득하고 이를 초과하는 이전대가는 영업권으로 인식하여야 함</p> <p>공동지배력을 유지하는 상황에서 공동영업의 지분을 추가 취득하는 경우, 추가 취득하는 지분을 공정가치로 측정하고, 이전 보유지분은 재측정하지 않음. 따라서, 취득하는 공동영업의 지분이 사업의 정의를 충족하는 지에 대해서는 여전히 판단해야 함</p>                                                                  |
| <b>K-IFRS 1016/1038</b><br>[상각방법의 명확화]                       | <p>수익에 기초한 상각방법은 일반적으로 무형자산과 유형자산의 상각방법으로는 타당하지 않음. 그러나 무형자산의 경우에는 다음의 경우에 수익에 기초한 상각방법을 사용할 수 있음</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익과 무형자산의 경제적 효익의 소비 간에 밀접한 상관관계가 있음</li> <li>• 무형자산이 수익의 측정치로 표현 (예를 들어, 특정 금액이 회수 될 때까지만 톨게이트의 운영권을 갖는 경우 등)</li> </ul>                                                                               |

| 기준서                   | 주요내용                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| K-IFRS 1027<br>별도재무제표 | <p>별도재무제표 상 종속기업, 관계기업 및 공동기업 투자에 대하여 원가법 또는 K-IFRS 1039에 따른 회계처리뿐만 아니라 지분법을 선택하여 회계처리 할 수 있음</p> <p>지분법을 적용할 때에는 K-IFRS 1028의 규정을 적용하는 것이 원칙임. 그러나, 종속기업 투자에 K-IFRS 1028에 따라 지분법을 적용하는 경우 다음의 회계처리에서는 K-IFRS 1110을 적용한 연결재무제표와 당기손익 및 순자산의 차이가 발생할 수 있음</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 하향거래의 미실현손익</li> <li>- 지배력이 유지되는 상황에서 지분의 추가 취득 또는 처분</li> <li>- 지배력의 변동이 없는 기타 순자산의 변동</li> <li>- 추가 취득으로 관계기업에서 종속기업으로 변경</li> <li>- 처분으로 종속기업에서 관계기업으로 변경</li> </ul> <p>이러한 회계처리에 대해서는 기업의 적절한 회계정책을 개발해야 함</p> <p>IFRS를 적용하고 있는 기업이 지분법을 선택하여 회계정책을 변경하는 경우, 소급적용 하여야 함. 다만, 종속기업의 경우 그 결과가 연결순자산과 상기에 언급한 사유로 동일하지 않을 수 있음에 유의하여야 함</p> |



## 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 이사

T. (02)2112-6876

E. jinheehan@kr.kpmg.com

이지원 S.Manager

T. (02)2112-7625

E. jeewonlee@kr.kpmg.com

김정은 S.Manager

T. (02)2112-0495

E. jkim17@kr.kpmg.com

한상현 S.Manager

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

장재준 S.Manager

T. (02)2112-7896

E. jaejoonjang@kr.kpmg.com

[www.kpmg.com/kr](http://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.

© 2015 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.