

Contents

IFRS 뉴스레터 2015년 9·10월호

최근 국제회계기준 정보

IASB 주요 프로젝트 진행상황

- I. 보험계약
- II. 동적 위험회피

Global 동향

- I. 2015년 7월 IASB meeting 기타 논의사항
- II. 2015년 7월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설

No. 46 최초에 금융부채로 분류된 금융상품의
지분상품 재분류 회계처리



최근 국제회계기준 정보

2015년 7월 1일부터 2015년 8월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제·개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED") 및 토론서(Discussion Paper, "DP")의 주요사항은 다음과 같습니다.

[공개초안] IFRS 15의 명확화

2014년 5월 IASB와 FASB는 IFRS 15 "고객과의 계약에서 생기는 수익(Revenue from Contracts with Customers)"를 발표하였으며, 그 후 재무제표 작성자, 이용자, 감사인이 참여하는 Revenue Transition Resource Group(TRG)을 구성하여 이해관계자들이 제출하는 IFRS 15의 적용 이슈를 공동으로 논의를 진행하고 있다.

재무제표 이용자와 재무제표 작성자들은 IFRS 15가 일부 명확하지 않은 측면이 있다는 의견을 제시해 왔으며 그 결과 IFRS 15를 명확히 하기 위한 공개초안인 ED 'IFRS 15의 명확화'(Clarifications to IFRS 15)가 발표되었다. 기준서의 발표 이후, 진행과정은 다음과 같이 요약된다.



최근 국제회계기준 정보

[공개초안]

IFRS 15의 명확화

ED가 발표되기까지의 IASB와 FASB의 논의내용을 보면, 두 위원회는 제기된 대부분의 이슈들이 IFRS 15 규정으로 해결할 수 있는 것으로 보았으나, 관련된 규정이 여러 의미로 해석될 수 있다고 TRG가 제기한 5가지 주제와 실무적 간편법이 필요하다고 판단되는 3가지 주제에 대하여 IASB와 FASB에서 그 개정 여부를 논의하였다.

TRG 제기 주제	실무적 간편법 필요성 관련 주제
<ul style="list-style-type: none">수행의무의 식별본인 대 대리인 고려사항라이선스회수 가능성비현금대가의 측정	<ul style="list-style-type: none">IFRS 15 적용 전에 발생한 계약 변경IFRS 15 적용 전에 완료된 계약제삼자를 대신하여 회수하는 판매세 등의 판단

IASB는 이 중 수행의무의 식별, 본인 대 대리인 고려사항, 라이선스 규정을 개정하고, 경과조치에 IFRS 15 적용 전에 발생한 계약 변경과 완료된 계약의 회계처리에 대한 실무적 간편법을 ED에 추가하는 내용의 ED 'IFRS 15의 명확화'(Clarifications to IFRS 15)를 발표하였다.

수행의무의 식별 – 구별되는 재화나 용역의 판단

현행 IFRS 15는 약속한 재화나 용역이 수행의무에 해당하는지를 판단하기 위해서는 그 재화나 용역이 문단 27에 따라 구별되는지를 판단하도록 하고 있다. 동 문단은 ① 고객이 재화나 용역 그 자체로 또는 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께 효익을 얻을 수 있고 ② 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있어야 한다는 것을 재화나 용역의 구별 요건으로 제시하고 있다.

ED는 문단 27의 이해를 돋기 위하여 적용사례를 추가하거나, 기존 사례를 수정하는 제안을 하고 있다. 특히, 상기 요건 중 '계약 내의 다른 약속과 별도로 식별할 수 있다'는 의미에 대하여 다음의 사항을 명확하게 하기 위하여 계약 내의 약속간 의존도와 상호관련성에 대한 적용사례를 제시하고 있다.

- 다른 약속과 별도로 식별할 수 없다는 것은 약속한 재화나 용역을 모아서 제공하는 것이 아니라 이 재화나 용역들을 결합하여 새로운 산출물을 제공한다는 의미임
- 계약에서 두 재화나 용역을 함께 구매하도록 요구하였다고 두 재화나 용역의 의존성이나 상호관련성이 높다는 의미는 아니며, 기업이 각 재화나 용역을 별개로 제공하여 그 약속을 이행할 수 있다면 계약 내에서 구별될 수 있는 것임

새로운 적용사례는 설치용역, 복수의 아이템 제공, 서비스와 소비재의 예시를 포함하고 있다.

본인 대 대리인 고려사항

현행 IFRS 15는 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 제공할 때에 제3자가 관여한다면 기업이 본인인지, 대리인 인지를 판단하도록 하고 있으며, 이 때 고객에게 재화나 용역을 제공하기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를

고려하여야 한다. IFRS 15 문단 B37은 본인 대 대리인 결정에 대한 고려사항을 포함하고 있으나, 무형의 재화나 용역을 제공하는 경우 판단이 어렵다는 의견이 제기되었다.

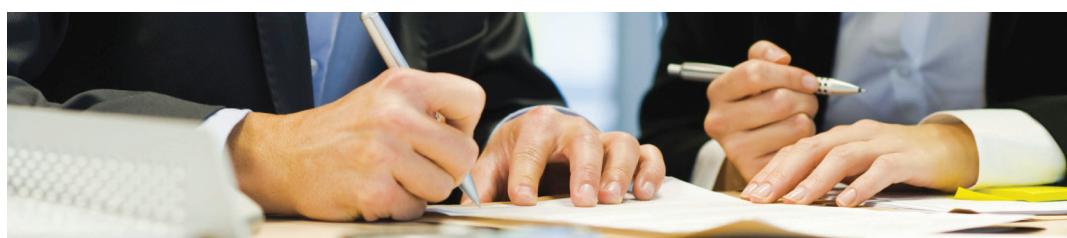
ED는 IFRS 15 문단 B37의 각 지표를 통제 판단에 적용할 수 있도록 지침을 추가하고, 고려할 모든 사항을 포함하지 않았음을 명시하였다. 또한 상황에 따라 참고할 지표가 다르다는 것을 사례를 통하여 명시한 바, 동 지표의 변경은 다음과 같다.

No	IFRS 15 문단 B37	실무적 간편법 필요성 관련 주제
1	계약을 이행할 주된 책임	특정 재화나 용역을 제공하는 약속을 이행할 주된 책임. 주된 책임이란 수락에 대한 책임을 부담한다는 의미임
2	고객의 주문 전, 후, 운송 중 재고위험	특정 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나 이전된 후에 재고위험. 그 재화나 용역을 통제할 수 있는 경우
3	재화나 용역 가격을 정할 때 기업의 재량	특정 재화나 용역 가격을 정할 때 기업의 재량. 대리인이 추가 수익을 창출하기 위하여 유연성을 가질 수 있음
4	기업의 대가는 수수료 형태	(삭제)
5	재화나 용역과 교환하여 고객에게서 받을 금액에 대한 신용위험 노출	특정 재화나 용역과 교환하여 고객에게서 받을 금액에 대한 신용 위험 노출. 대리인이 종합적인 용역의 일부로 부담할 수 있음

ED는 또한 고객에게 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우에 기업이 본인인지를 판단하기 위한 고려 사항을 다음과 같이 제시하고 있다.

- 기업이 미래 용역에 대한 권리를 통제
- 결합 산출물을 제공하기 위하여 다른 당사자가 제공하는 용역의 사용을 기업이 지시할 수 있음
- 기업을 대신하여 다른 당사자가 직접 고객에게 용역을 제공하도록 지시할 수 있음

ED는 기업을 대신하여 다른 당사자가 직접 고객에게 용역을 제공하는 경우의 본인 · 대리인 판단을 설명하는 사례를 추가하는 등 가상 또는 무형의 재화, 용역 제공에 있어서 본인/ 대리인 판단에 도움을 주고자 하고 있다.



라이선스

'접근권'의 요건 명확화

현행 IFRS 15는 고객이 권리를 갖는 지적자산의 성격에 따라, 라이선스 부여일에 일시에 수익을 인식하거나, 아니면 라이선스 기간에 걸쳐 인식하도록 규정하고 있다. 지적자산의 성격이 접근권에 해당한다면 라이선스 기간에 걸쳐 인식하도록 하고 있는데, 지적자산이 전체 라이선스 기간에 걸쳐 변동되는 경우가 접근권에 해당한다. 현행 IFRS 15는 접근권에 대해서 라이선스를 부여한 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시할 수 없고 라이선스의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 없다고 규정하고 있다. IFRS 15 문단 B58은 다음의 3가지 조건을 모두 충족한다면 기업은 접근권을 제공하는 것으로 규정하고 있다.

- 지적자산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 해야 하고,
- 고객은 그 활동의 긍정적 또는 부정적 영향에 직접 노출되며,
- 그 활동(들)이 재화나 용역을 고객에게 이전하지 않음

ED는 접근권의 요건의 하나인 '지적자산에 유의적으로 영향을 미치는 활동'이란 고객에게 효익을 주는 지적자산의 능력[효용(utility)]에 영향을 주는 활동을 의미한다고 규정하고 있다.

- 고객의 효익이 라이선스를 부여한 후의 기업의 활동에서 비롯된다면 지적자산의 형태 또는 기능을 변경하지 않더라도 지적자산에 유의적으로 영향을 주는 활동일 수 있음(예 : 프랜차이즈, 로고 사용권)
- 고객이 권리를 갖는 지적자산에 유의적인 별도 기능성(significant stand-alone functionality)이 있어 고객의 효익이 그 기능성에서 생긴다면, 기업의 활동은 그 기능성을 바꾸지 않으므로 그 지적자산에 대한 라이선스는 사용권임(예 : 소프트웨어, 영화, 음원)

이러한 개정의 결과, 라이선스의 기능성(Functionality)이 접근권 여부를 판단하는데 key가 될 것으로 전망된다. 영화 라이선스와 같이 일단 상영되고 나면 부여한 라이선스가 독자적인 기능성을 가지는 경우에는 라이선스 수익을 일시에 인식하며, 브랜드 라이선스와 같이 기업이 해당 브랜드를 업데이트하는 활동을 지속함에 따라 라이선스의 기능성도 변동하는 경우에는 라이선스 수익을 라이선스 기간에 걸쳐 인식하게 될 것이다.

판매기준 또는 사용기준 로열티

현행 IFRS 15는 또한, 지적자산 라이선스와 교환하여 약속된 대가의 형태가 판매기준 또는 사용기준 로열티라면 고객의 판매 또는 사용이 발생하고, 로열티가 배분된 수행의무가 이행되는 시점에 인식하도록 하고 있다. 그러나, 지적자산 라이선스와 라이선스가 아닌 재화나 용역이 하나의 계약에서 제공되는 경우에 판매기준 또는 사용기준 로열티 규정을 적용할 수 있는지 명확하지 않았다.

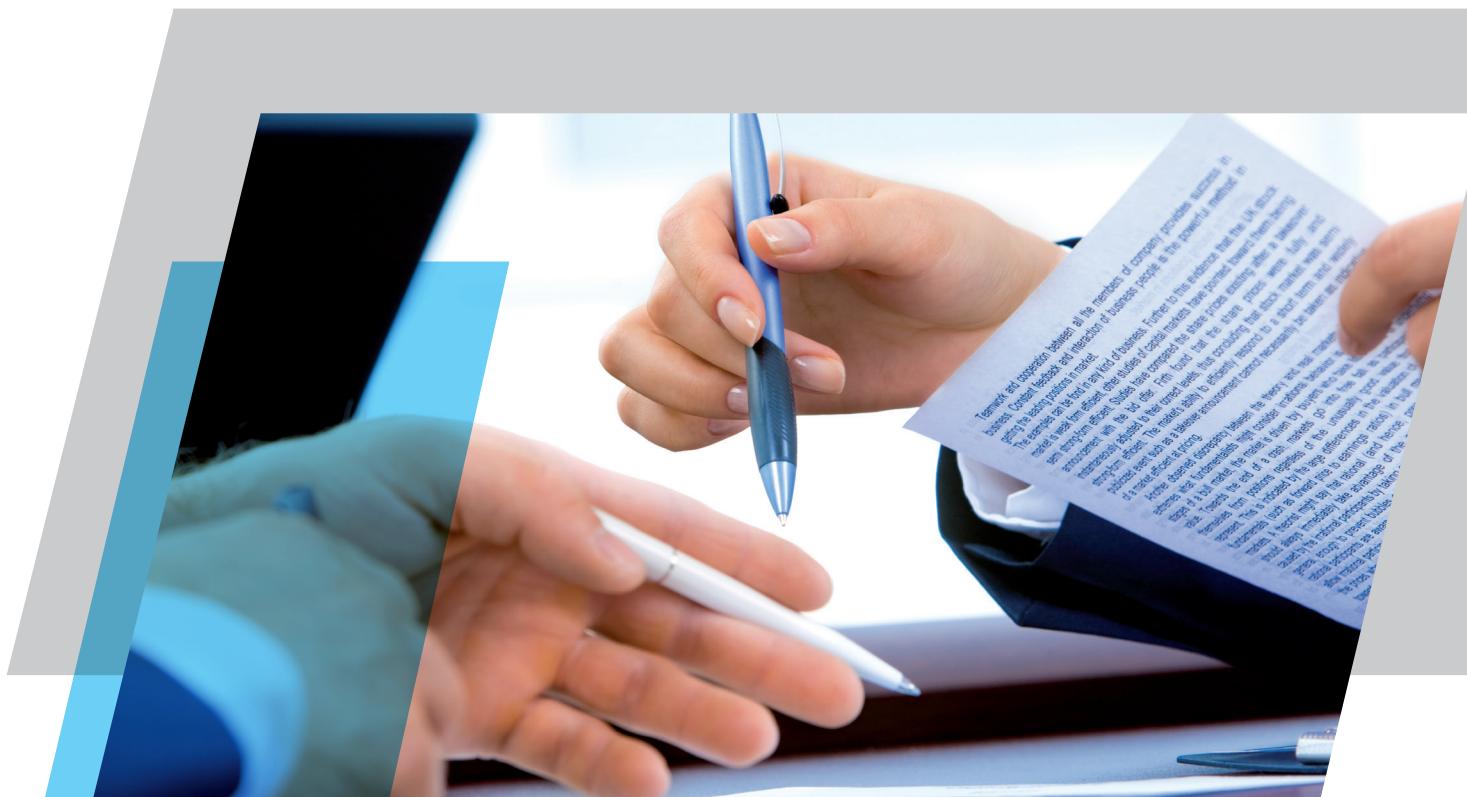
ED는 판매기준 또는 사용기준 로열티의 규정은 그 로열티가 관련된 주된 항목이 라이선스인 경우에 적용되는 것임을 명확히 하였다. 또한, 판매기준 또는 사용기준 로열티를 라이선스와 라이선스가 아닌 수행의무에 배분하고, 일부에는 로열티 규정을, 다른 일부에는 변동대가 규정을 적용하는 것은 적절하지 않다고 제안하였다.

전환시 실무적 간편법

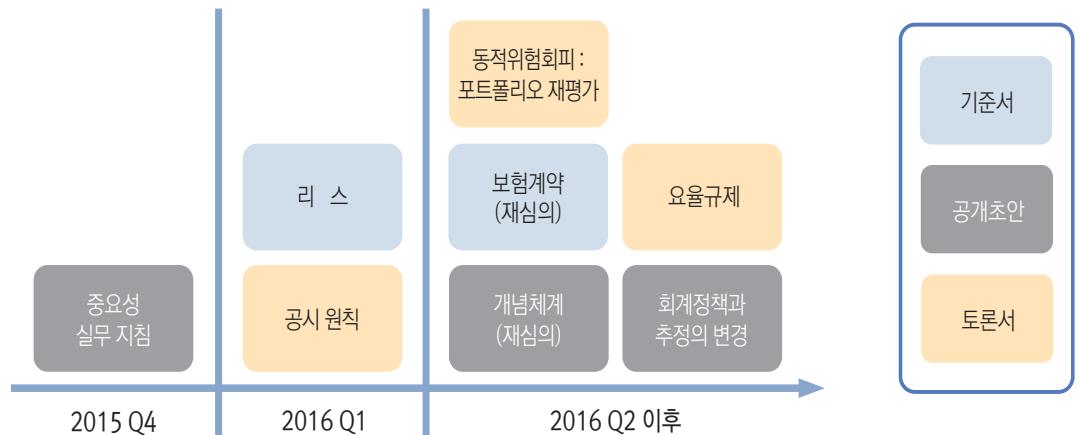
현행 IFRS 15는 최초 적용 시에 모든 기간에 소급하여 적용(전체기간 소급)하거나 최초 적용의 누적효과를 최초 적용일에 반영(수정 소급법)하는 방법 중 선택할 수 있도록 하고 있다.

ED는 전체기간 소급법을 적용하는 기업이 선택할 수 있는 다음의 실무적 간편법을 추가하였다.

- (계약변경) 비교 표시 기간 전에 계약이 변경된 경우에는 계약변경의 효과를 소급하여 재작성하지 않고, 비교표시 기간의 시작일 현재 변경된 계약을 기준으로 이행된 수행의무와 이행되지 않은 수행의무를 식별하고 거래가격을 산정
- (완료된 계약) 비교 표시되는 가장 이른 기간의 시작일 현재 종전 기준에 따라 완료된 계약은 소급하여 재작성하지 않음



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



위의 프로젝트 중 IASB의 7월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다. 참고로 8월은 IASB 회의가 없었습니다.

I. 보험계약

IASB는 과거에 보험계약에 대한 실무관행이 다양하고 다른 부문의 실무관행과도 많은 부분이 상이하여, 관련된 국제 회계기준이 없다는 것을 고려하여 기준서를 제정하기로 하고 논의 하였다. 그 결과 2004년에 2단계 기준서로 가기 위한 과정의 1단계 기준서인 현행 IFRS 4를 발표하였고 현재 후속논의로 2단계 기준서를 발표하기 위한 재심의가 계속되고 있다. 2단계 기준서는 2016년 초에 확정 및 발표될 예정이며, 발표 3년 후 의무 적용 될 것으로 예상된다.

IASB는 7월 회의에서 보험계약 회계처리에 대해 계속해서 논의했으며, IFRS 4를 개정하여 특정한 자산에 대해 IFRS 9에 따라 당기손익으로 인식되는 금액과 IAS 39에 따라 당기손익으로 인식되는 금액간의 차이를 당기손익에서 제거하고 기타포괄손익으로 인식하는 것을 허용하기로 잠정 결정하였다. 즉, 기업은 IFRS 9을 완전히 적용하지만 아래와 같은 경우에 모두 해당하면 두 기준서 적용금액의 차이를 조정할 수 있다.

- 다음과 관련된 자산

- 이전에 IAS 39에 따라 상각후원이나 매도가능(AS)로 분류되었고 IFRS 9에 따라 FVTPL로 분류되는 자산으로서,
- 보험 활동과 관련된 자산

- 기업이 다음과 같은 경우

- IFRS 4에 따라 회계 처리되는 계약을 발행하고,
- IFRS 4와 함께 IFRS 9을 적용

결과적으로, 이러한 자산들은 당기순익 순효과 측면에서 IAS 39를 적용한 것과 같을 것이다. IASB는 향후 회의에서 이러한 자산들을 어떻게 식별할 것인지와 추가적인 공시사항 및 이러한 자산들이 연결실체 내에서 이전될 경우 적용되어야 하는 요구사항이 무엇인지에 대해 고려할 것이다.

향후 계획

IASB staff은 새로운 보험계약 기준서 발표 전에 IFRS 4를 적용하는 기업이 IFRS 9을 적용함에 따라 발생할 수 있는 회계처리 결과들을 계속해서 분석할 것이다. 가능한 이슈들을 효율적으로 해결하기 위해서, IASB staff은 IFRS 9의 적용시기 지연을 포함한 다양한 방법들을 고려할 것이다.

II. 동적 위험회피

IAS 39 등에서 규정하고 있는 현행 위험회피 규정은 위험회피대상항목과 수단의 직접적인 대응을 요구하고 있어 동적 위험관리(새로운 익스포저가 추가되고 만기 도래 익스포저는 제외되는 개방형 포트폴리오의 순위험포지션을 산출/분석/관리하는 위험관리기법)에 적용하기 어렵다. 따라서 IASB는 동적 위험관리를 다룰 수 있는 기준서 제정을 준비하고 있으며, 현재 이와 관련하여 두 번째 DP를 개발하기 위한 논의가 진행되고 있다.

IASB는 7월 회의에서 이자율위험의 동적 위험관리활동에 대해 필요한 정보를 식별하기 위한 절차에 대해 논의하였다.

절차

IASB는 이전에 발행된 DP인 'Accounting for Dynamic Risk Management : a Portfolio Revaluation Approach to Macro Hedging'에 대한 의견을 취합하고 프로젝트의 필요성을 확인하는 측면에서는 성공적이었다고 설명했다. 그러나, IASB는 수령한 의견을 고려했을 때 공개조안을 발표할 수 없는 상황이라고 결론을 내렸다.

따라서, IASB는 이를 두번째 DP를 발표하기 위한 Research Programme으로 관리하기로 결정했다. 그러나, DP를 개발하는 과정에서 인식, 측정 및 공시요구사항과 관련한 포괄적인 해결책을 찾을 수 있다면, 바로 공개조안을 발행 할 수도 있다고 IASB는 설명했다.

필요한 정보를 식별하기 위한 절차

IASB는 이자율위험의 동적 위험관리활동 수행시 필요한 정보를 식별하기 위한 절차에 대해 논의했다. IASB는 해당 업무의 범위가 기업이 동적 위험관리활동을 수행하는 경우 발생하는 정보를 연구하는 것뿐만이 아니라 이자율 위험을 겪고 있기는 하지만 동적 위험관리활동을 수행하지 않는 경우에 필요한 정보에 대해서 연구하는 것도 포함하기로 잠정 결정하였다.



I. 2015년 7월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에, 2015년 7월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. 해석서 등의 발행과 관련된 사항

IAS 12 일부 개정 – 미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식

IASB는 미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식과 관련한 IAS 12 일부 개정의 진행 상황을 점검하고 공개초안을 다시 공표하지 아니하며, 2017년부터 적용하되 조기적용을 허용하는 것에 동의하였다.

동 개정사항은 2015년 Q4에 발행될 것으로 예상된다.

IFRS 10 및 IAS 28 일부 개정 – 관계기업 또는 공동기업에 대한 자산의 매각 또는 출자

IASB는 IFRS 10 및 IAS 28의 일부 개정 작업을 연기하고 이를 지분법에 대한 연구 project의 일부에 포함시키는 것을 결정하였다. 또한 IASB는 단기간에 IAS 28의 요구사항을 두 번 개정하는 것을 피하기 위하여, 연관된 개정 사항으로 2014년 9월에 발표한 ‘관계기업 또는 공동기업에 대한 자산의 매각 또는 출자에 대한 개정사항’의 적용일을 무기한 연기하되 조기 적용은 계속적으로 허용할 것을 결정하였다.

IFRS 5에 대한 여러 이슈

IASB는 해석위원회에서 논의되었으나, 해결되지 않은 IFRS 5의 여러 이슈들의 처리 방안에 대하여 논의하고 동 이슈들을 단기간에 처리할 수 있는 것과 장기간에 걸쳐 고민해야 하는 이슈들로 구분할 것을 결정하였다. 단기간에 처리할 수 있는 이슈들에 대해서는 해석위원회가 Agenda decision을 할 것이며, 장기간에 걸쳐 고민해야 하는 이슈에 대해서는 Request for Views for the forthcoming Agenda Consultation에 포함할 것이다.

IFRS 12의 공시 요구사항의 적용범위에 대한 명확화

IASB는 IFRS 12의 공시 요구 사항(문단 B10~B16의 공시요구 사항 제외)을 매각예정 또는 중단영업으로 분류한 지분에도 적용하여야 하는지에 대하여 논의하였다. IASB는 IFRS 12의 목적을 고려하여 IFRS 12의 공시 요구 사항(문단 B10~B16의 공시요구 사항 제외)을 매각예정 또는 중단영업으로 분류한 지분에도 적용하도록 IFRS 12의 적용범위를 명확히 할 것을 잠정 결정하였다. IASB는 한편 동 개정사항을 IFRS 2014-2016 연차개선 공개초안에 포함하고 제안된 개정사항들은 소급적용하여야 한다는 것을 결정하였다.

IFRS 2014-2016 연차개선

IASB는 IFRS 2014-2016 연차개선의 발행상황을 점검한 바, 의견 제출 기한을 90일로 하여 발행하는 것에 동의하였다. IFRS 2014-2016 연차개선의 공개초안은 2015 Q4에 발행될 것으로 예상된다.

II. 2015년 7월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2. 고객과의 계약으로부터의 수익

IASB는 IFRS 15 적용일 공개초안에 대하여 제출된 의견에 대하여 논의하고 IFRS 15의 적용을 1년 연기할 것을 결정하였다. 따라서 IFRS 15의 적용일은 2018년이며, 조기적용은 여전히 허용된다. 의무 적용일이 변경된 IFRS 15는 2015년 9월에 발행될 것이다.

2015년 7월의 IFRS IC 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

(1) [Current Agenda][IFRS 11] 공동영업에서 추가 지분을 취득하여 공동영업자가 될 경우에 기존 보유 지분의 측정

해석위원회는 공동영업참여자가 추가적인 지분을 획득함에 따라 공동영업의 공동영업자(공동지배력을 취득)가 될 경우 기존에 보유하고 있던 지분에 해당하는 공동영업의 자산과 부채를 공정가치로 측정해야 하는지 여부를 명확히 해달라는 요청을 받았다. 해석위원회는 IFRS 3의 정의를 충족하는 사업에 대한 보유 지분율이 변동될 때, 기존에 보유하던 지분을 재측정해야 하는지에 대해 논의하였으나 지침이 부족했고 견해가 다양했다. IFRS 3의 정의를 충족 하는 사업에 대한 보유 지분율이 변동하는 거래의 유형에 대하여 분석한 결과 14가지 상황으로 구분되며, 이 거래 중 일부는 보편적이지 않거나, 실무상 다양하지 않거나, 다른 IASB 프로젝트의 대상이었다.

따라서, 해석위원회는 이러한 분석에 기초하여 14가지 지위변경 중 다음의 거래만을 동 프로젝트 범위에 포함하기로 하였다.

- 공동영업의 참여자나 당사자가 지배력을 획득하는 거래
- 지배력을 상실하여 공동영업의 참여자나 당사자가 되는 거래
- 공동영업의 참여자가 공동영업의 당사자가 되는 거래

또한 사업의 정의를 충족하지 못하는 자산(또는 자산과 부채의 집합) 등과 유사한 거래를 분석하는 것이 유용할 것이라고 보아 해석위원회는 Staff에게 다음을 요청했다.

- 식별된 거래의 기준 보유 지분에 대한 회계처리 분석과 현행 기준을 고려한 분석
- 지침이 작성된다면 참조될 수 있는 다른 IASB 프로젝트
- 다른 유사 거래의 회계처리의 의미 고려

Staff는 향후 회의에서 추가 분석을 수행하여 제시할 것이다.

(2) [Deliberation of comments][IFRS 2] ED '주식기준보상 거래의 분류 및 측정'에 대한 접수의견 논의

2014년 11월에 IASB는 IFRS 2의 개정안인 ED '주식기준보상거래의 분류와 측정'을 발표하였고, 동 ED의 의견 조회 기간 중에 접수된 70개의 의견의 반영 및 처리에 대한 사항을 해석위원회에서 논의하였다.

- 현금결제형 주식기준보상거래 측정시 가득조건의 고려방법 - 주식기준보상거래 측정시 시장조건과 비가득조건은 고려되어야 할 사항이 아님을 명확히 함
- 순결제특성이 포함된 주식기준보상의 분류 - 순결제특성거래가 IFRS 2 '주식기준보상'의 예외규정이 되는 이유를 결론도출근거에 명시
- 주식기준보상거래의 분류를 현금결제형에서 주식결제형으로 바꾸는 조건변경의 회계처리 - 조건변경에 따라 기인식했던 부채와 새로 인식될 자본의 차이는 IFRS 9 금융상품 문단 3.3.3과 IFRIC 19 '지분상품에 의한 금융 부채의 소멸' 문단 9와 일관되도록 손익계산서에 인식되어야 함을 결론도출근거에 포함
- 회계처리의 이해를 돋기 위해 실무적용지침의 예시 추가

해석위원회에서 결정된 내용은 IASB 회의에 상정하여 추후 논의될 예정이다.

(3) [Annual improvements][IAS 23] 건설 등이 완료된 다른 적격자산의 차입원가

해석위원회는 IAS 23 '차입원가'에 따라 특정 적격자산의 건설이 완료된 경우, 관련 특정차입금을 다른 적격자산의 자본화 이자율 산정을 위한 일반차입금의 일부에 포함되어야 하는지에 대해 논의가 이루어졌다.

2015년 5월 해석위원회는 이러한 차입금은 일반차입금에 포함해야 한다는 견해에 동의하였고, 이를 IAS 23 문단 14에 명확히 하여야 한다고 잠정 결정하였으며, 2015년 7월에는 '문단 12에 따른 회계기간의 자본화가능차입원가는 제외한다'는 내용의 문단 14의 문구를 결정하였다.

제안된 개정은 전진적으로 적용하는 것에 동의하였다.

(4) [Tentative decisions][IAS 2/IAS38] 선불조건 장기 공급 계약에서 '이자'의 인식

해석위원회는 원재료의 장기 공급 계약(원재료의 매입자가 공급자에게 대가 지급을 유의적으로 미리 주는 경우)에 대한 회계처리를 명확히 해줄 것을 요청 받았다. 즉, 매입자가 이자수익을 인식해야 하는지가 이슈다. 이자수익을 인식하면, 재고자산의 원가가 증가하고, 궁극적으로 매출원가가 증가한다.

해석위원회는 다음의 IAS 2 '재고자산'의 문단 18을 주목했다.

재고자산을 후불조건으로 취득할 수도 있다. 계약이 실질적으로 금융요소를 포함하고 있다면, 해당 금융 요소(예 : 정상신용조건의 매입가격과 실제 지급액 간의 차이)는 금융이 이루어지는 기간 동안 이자비용으로 인식한다.

또한 IAS 16 '유형자산'과 IAS 38 '무형자산'에도 유사한 규정이 있다는 데에 주목했다. 2014년 5월에 발행된 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'도 선불조건과 후불조건 모두에 대해 금융요소를 별도로 인식한다는 규정이 있다. 해석위원회는 이 이슈에 대해 외부의견조회를 했으나 그 응답이 매우 적었다. 이 이슈는 실무 다양성 등에 대한 증거가 부족하고, 이러한 거래와 관련된 사실과 상황에 대한 정보의 범위가 너무 넓어서, 해석위원회는 이 주제를 효율적으로, 효과적으로 보여주기가 어렵다고 판단했다. 그러나 해석위원회는 원재료의 장기 공급 계약에서 금융 요소가 식별되면 금융요소를 별도로 회계처리함이 타당하다고 보았다. 또한, 해석위원회는 개별 계약에 금융요소가 포함되는지를 식별하기 위해서는 판단이 필요하다는 점을 인정했다.

해석위원회는 동 이슈는 안건의 요건에 부합되지 않으므로 이 이슈를 안건에서 제외하기로 결정했다.

(5) [Tentative decisions][IAS 12] 비화폐성 자산 세무기준액의 적용환율 변화로 발생한 일시적 차이에 대한 이연법인세의 당기 손익 인식

IASB는 회사의 비화폐성 자산 및 부채에 대한 세무기준액이 기능통화가 아닌 통화로 결정되는 경우의 이연법인세 인식에 대한 질의를 수령하였다. 질의는 비화폐성 자산 세무기준액의 적용환율 변화로 발생한 일시적 차이에 대한 이연법인세를 당기 손익으로 인식하는지 여부였다.

해석위원회는 IAS 12 문단 41이 비화폐성 자산과 부채의 세무기준액이 기능통화가 아닌 다른 통화로 결정된다면, 이연법인세자산을 인식하게 하는 일시적 차이를 발생시킨다고 명시하고 있는 것에 주목하였다. 이러한 이연법인세는 당기순손익으로 인식하지 않는 거래나 사건의 결과로 발생한 것이 아니므로, IAS 12 문단 58에 따라 당기손익에 가감되어야 한다. 이러한 이연법인세의 증가 및 감소는 환산손익 대신에 다른 이연법인세의 변동과 함께 법인세비용(수익)으로 공시되어야 한다.

해석위원회는 또한 IAS 12 문단 79가 주요 법인세 비용(수익)의 요소에 대하여 공시를 요구하고 있는 것에 주목하였다. 해석위원회는 환율변경으로 인한 변동이 이연법인세 증가 및 감소의 주요 요소라면, IAS 12 문단 79에 따라 이를 설명하는 것이 재무제표의 이용자들이 법인세 비용(수익)을 이해하는 것에 도움이 될 것이라고 생각하였다.

해석위원회는 현재 IFRS가 충분하므로 동 사안을 안건에 포함하지 않기로 하였다.



〈실무적용이슈 No.46〉
최초에 금융부채로
분류된 금융상품의
지분상품 재분류
회계처리



최초에 금융부채로 분류된 금융상품이 후속적으로 지분상품으로 재분류되는 경우가 존재한다. 이 경우, 상황에 따라 적용되는 K-IFRS 기준서가 달라질 수 있기 때문에 해당 재분류 회계처리를 어떻게 해야 하는지에 대한 이슈가 존재하게 된다. 이번 실무적용해설에서는 각 상황 별로 적용되는 기준서 및 회계처리 방법에 대해 살펴보고자 한다.

Case 1 : K-IFRS 1032의 복합금융상품

금융상품을 발행하는 경우 발행자는 (1) 금융부채를 발생시키는 요소와 (2) 발행자의 지분상품으로 전환할 수 있는 옵션을 보유자에게 부여하는 요소를 별도로 분리하여 인식한다. 예를 들어, 보유자가 확정 수량의 발행자의 보통주로 전환할 수 있는 사채 또는 이와 유사한 금융상품은 K-IFRS 1032의 복합금융상품에 해당한다.

K-IFRS 1039.AG32에 따르면, 만기시점에 전환사채가 전환되는 경우 발행자는 부채를 제거하고 자본으로 인식한다. 최초 인식시점의 자본요소는 자본의 다른 항목으로 대체될 수 있지만 계속하여 자본으로 유지된다. 만기시점에서 전환사채의 전환에 따라 인식할 손익은 없다.

따라서, K-IFRS 1032의 복합금융상품에 해당하는 금융부채가 만기시점에서 지분상품으로 전환되는 경우라면, 전환에 따라 인식할 손익은 존재하지 않으며, 금융부채의 장부금액을 자본으로 인식하는 것이 적절한 회계처리이다. 다만, 최초의 전환권이 변동되지 않은 상태에서 조기상환이나 재매입을 통하여 만기 전에 전환상품이 소멸되는 경우 조기상환이나 재매입을 위하여 지급한 대가와 거래원가를 거래의 발생시점의 부채요소와 자본요소에 배분한다.

Case 2 : 계약 조건의 변경에 따라 재분류되는 경우

금융상품의 발행자가 금융상품의 계약조건을 변경함에 따라 금융부채로 분류되었던 금융상품이 지분상품으로 재분류되는 경우가 존재한다. (예를 들어, 상환의무를 면제하는 경우 등)

이 경우, K-IFRS 2119를 적용하여, 금융부채의 소멸과 지분상품의 발행으로 회계처리 하는 것이 적정하다. 이러한 회계처리를 적용하면, 금융부채의 소멸에 따라 발생하는 차익은 손익으로 회계처리 하는 것이 타당하다. 하지만, 이러한 계약조건의 변경이 주주로서의 지위에서 발생한 상황이라면, 해당 거래에서 발생한 손익은 자본거래로 회계처리 하는 것이 적정할 수 있다.

Case 3 : 계약 조건이 변경되지 않았지만 유효한 조건의 변동에 따라 재분류되는 경우

기간의 경과, 계약당사자의 행위, 상품의 계약조건상 예상된 기타 우발사건의 결과로 관련된 계약조항이 유효하게 되거나 더 이상 유효하지 않게 된다면, 금융상품의 유효한 조건이 변경된 것으로 볼 수 있다.

다음은 금융상품의 유효한 조건이 변동되는 사례이다.

Example 1

기업의 자기지분상품으로 결제하는 파생상품의 행사가격이 기간의 경과로 확정된다. 예를 들면, 계약 시에 결정된 금액과 발행일 이후 한 해 동안 기업의 주가에 연동하여 결정되는 금액 중 작은 금액에 기초하는 전환부채의 전환비율은 해당 연도 말에 확정된다.

Example 2

Z사는 확정 금액의 현금과 교환하여 특수관계자가 아닌 X사의 확정금액의 주식을 인도할 의무가 있는 콜 옵션을 매도하였다. X사의 주식은 Z사의 입장에서 금융자산이므로 Z사는 해당 옵션을 최초 인식시점에 금융부채로 분류한다. 하지만, Z사가 후속적으로 X사에 대한 지배력을 획득한다면, 옵션은 확정 금액의 현금과 교환하여 확정수량의 Z사 연결실체의 지분상품을 인도할 의무를 나타내게 되므로, Z의 연결재무제표에서 금융부채에서 자본으로 재분류하여야 한다.

K-IFRS 1032에서는 상기와 같은 유효한 조건의 변동으로 금융부채에서 자본으로 재분류하는 경우의 회계처리에 대한 명시적인 지침이 포함되어 있지 않다. 그러므로, 계약조건 수정 없이 유효한 조건의 변동으로 금융부채에서 자본으로 재분류된 경우, 차이를 손익으로 인식할지 여부가 명확하지 않다. KPMG의 견해로는 발행자는 다음의 두 가지 대안 중 회계정책을 선택하여 일관성 있게 적용해야 한다.

- 만기 시 복합금융상품에 대한 전환 회계처리를 유추 적용한다. 결과적으로, 지분상품은 부채의 장부가치로 측정되고 재분류로 인해 손익을 인식하지 않는다.
- K-IFRS 2119를 유추 적용한다. 결과적으로 지분상품은 공정가치로 측정되고 부채의 장부가치와 공정가치의 차이는 당기손익으로 인식한다.

Case 4 : 전체가 금융부채로 분류되는 복합금융상품의 전환

일반적으로 전환사채는 자본과 부채의 성격을 모두 가지고 있는 복합금융상품이다. 그러나, 다음과 같은 사례의 경우에는 모든 요소들이 금융부채로 분류될 수 있다.

Example 3

전환사채가 발행자의 기능통화 외의 통화로 표시되어 있는 경우 전환권의 분류에 관한 문제가 발생한다. 예를 들어, 기능통화가 EUR인 기업이 USD로 표시된 전환사채를 발행하였다. 사채의 이자는 고정이자율이며, 사채는 사채의 만기인 10년 말에 보유자의 선택에 따라 확정 수량의 EUR로 표시된 주식으로 전환될 수 있다. 사채의 계약조건 중 발행자를 위한 결제선택권은 없다. 전환권은 발행자가 금융자산(사채의 원금)에 대한 교환으로 확정 수량의 주식을 발행해야 할 의무이며, 해당 의무는 USD로는 확정되어 있으나, 기능통화로는 변동 가능한 금액의 현금을 수령할 수 있는 권리를 의미한다.

외화로 표시된 의무는 변동 가능한 금액의 현금을 의미하므로, 발행자가 확정된 외화금액과 교환하여 확정된 수량의 자기지분상품을 인도하여 결제되는 계약은 독립적이든 내재되어 있든 금융자산 또는 금융부채로 분류되어야 한다. 그러므로, 해당 사례에서의 전환특성은 파생금융부채로 분류되어야 한다.

따라서, 이와 같은 사례에서 전환사채는 K-IFRS 1032에 따른 복합금융상품이 아니라 이자에 대한 부채, 원금에 대한 부채 그리고 전환권에 대한 파생금융상품으로 구성되어 있다.

KPMG의 견해로는, 상기와 같은 금융상품이 지분상품으로 전환되는 경우에, K-IFRS 1032 복합금융상품의 전환에 따른 회계처리와는 반대로, 금융상품의 계약조건은 변경되지 않았으나 유효한 조건의 변동으로 인하여 금융부채에서 자본으로 재분류되는 경우에 일관되게 적용할 회계정책을 선택해야 한다.

따라서, Case 4에 해당하는 경우에는, Case 3과 동일하게 다음의 두 가지 대안 중 회계정책을 선택하여 일관성 있게 적용해야 한다.

- 만기 시 복합금융상품에 대한 전환 회계처리를 유추 적용한다. 결과적으로, 지분상품은 부채의 장부가치로 측정되고 재분류로 인해 손익을 인식하지 않는다.
- K-IFRS 2119를 유추 적용한다. 결과적으로 지분상품은 공정가치로 측정되고 부채의 장부가치와 공정가치의 차이는 당기손익으로 인식한다.

Contact us

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

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

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

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

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

김정은 S.Manager
T. (02)2112-0495
E. jkim17@kr.kpmg.com

한지명 S.Manager
T. (02)2112-7928
E. jimyunghan@kr.kpmg.com

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

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.