

# IFRS Brief

## IFRS Newsletter

### 최근 국제회계기준 정보

2015년 11월 1일부터 2015년 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.

#### [해석서 초안] IAS 21에 대한 해석서

#### “Foreign Currency Transactions and Advance Consideration”

##### 회계논제

해석서(안)는 비화폐성 선급자산이나 비화폐성 이연이익부채의 최초인식과 관련한 자산, 비용, 이익(또는 그 일부)을 환산할 때 적용할 현물환율을 결정하기 위해, IAS 21 문단 21~22의 ‘거래일’을 어떻게 결정할지에 대한 지침을 제공한다.

##### 주요내용

##### 적용범위

해석서(안)는 다음과 같은 상황의 외화거래에 적용한다.

- 외화로 표시되거나 가격이 매겨진 대가가 있고,
- 기업이 관련 자산, 비용, 이익(또는 그 일부를)인식하기 전에 대가와 관련하여 선급자산이나 이연이익부채를 인식하며,
- 그 선급자산이나 이연이익부채가 비화폐성임

해석서(안)는 관련 자산, 비용, 이익을 최초로 인식할 때 공정가치로 측정해야 하는 경우에는 적용하지 않는다. 또한 기업이 발행하는 보험계약(재보험계약 포함)과 보유하는 재보험 계약, 법인세에는 해석서(안)를 적용할 것이 요구되지 않는다.

## Contents

### IFRS 뉴스레터 2016년 1 · 2월호

#### 최근 국제회계기준 정보 1

#### IASB 주요 프로젝트 진행상황 7

##### I. 보험계약

#### Global 동향 9

##### I. 2015년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의사항

##### II. 2015년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

#### IFRS 실무적용 해설 18

##### 2016년부터 적용되는 기준서

## [공개초안]

## IAS 40 투자부동산의 계정대체

### 결론

최초에 인식하는 관련 자산, 비용, 이익을(또는 그 일부를) IAS 21 문단 21~22에 따라 환산할 때 사용하는 현물환율을 결정하기 위해 그 거래일은 다음 중 이른 날로 한다.

- 비화폐성 선급자산 또는 이연이익부채를 최초로 인식하는 날
- 그 자산, 비용, 이익을(또는 그 일부를) 재무제표에 인식하는 날

거래를 최초에 단계적으로 인식하는 경우(비화폐성 선급자산 또는 이연이익부채 포함), 거래일도 단계별로 정한다.

### 시행일과 경과규정

해석위원회는 이 해석서(안)를 시행일부터 소급적용하거나, 다음 두 날 중 하나의 날 이후로 전진 적용하는 방법 중 선택하여 적용하도록 제안하였다.

- 기업이 이 해석서(안)를 최초로 적용하는 보고기간의 개시일
- 기업이 이 해석서(안)를 최초로 적용하는 보고기간의 재무제표에 비교 표시되는 보고기간 재무제표의 개시일

### 향후일정

IASB는 2016년 1월 19일까지 검토의견을 수집하고, 이를 검토·분석하여 IAS 21 해석서를 제정할 예정이다.

### 배경

IASB는 투자부동산의 계정대체를 보다 포괄적으로 규정하기 위해 공개초안을 발행하였다.

### 주요내용

기존 IAS 40의 문단 57에서는 부동산의 사용목적 변경이 입증되는 상황을 4가지로 제한하고 있으나, 이는 사용목적 변경이 입증되는 상황의 구체적 예시일 뿐 실무적으로 관찰될 수 있는 모든 사례를 포함하지 못하였다. 이에 공개초안에서는 문단 57을 포괄적인 규정으로 수정하였다.

- (기존내용) : 부동산의 사용목적 변경이 다음과 같은 사실로 입증되는 경우에만 투자부동산의 대체가 발생한다.
- (공개초안) : 부동산의 용도 변경의 증거가 있는 경우에만 투자부동산의 대체가 발생한다. 부동산이 투자부동산의 정의를 충족하게 되거나 충족하지 못하게 되었을 때 용도가 변경된다. 투자부동산의 대체가 발생하는 용도 변경의 증거가 되는 예는 다음과 같다.

### 향후일정

IASB는 2016년 3월 18일까지 공개초안에 대한 검토의견을 수집한다.

## [공개초안]

### IFRS 2014~2016 연차개선 “Annual Improvements to IFRSs 2014~2016 Cycle”

## 배경

2015년 11월에 IFRS 1, IFRS 12, IAS 28 기준서에 대해 제안된 개정에 대한 설명 및 그 영향을 받는 IFRS 문단, 시행일(안), 결론도출근거를 포함한 공개초안을 발표하였다.

## 주요내용

주요개정내용은 다음과 같다.

- IFRS 1 국제회계기준의 최초채택 : 최초채택자의 단기 면제규정

IFRS 1의 문단 E3~E7에 금융상품에 대한 공시, 종업원급여, 투자기업의 회계처리에 대하여 최초채택자의 단기 면제규정이 명시되어 있었으나, IFRS 1의 최초채택자 단기 면제규정에 대한 기한이 경과하였고 의도된 목적을 달성하였으므로, 이를 삭제하고 IFRS 7, IFRS 10, IAS 19의 관련 문단의 주석을 개정하여 단기 면제규정을 삭제함

- IFRS 12 타 기업에 대한 지분의 공시 : 공시규정의 범위 구분

IFRS 12의 매각예정, 소유주에 대한 분배예정, 중단영업으로 분류된 타기업에 대한 지분의 공시 규정을 명확히 하기 위해, 타 기업에 대한 지분이 IFRS 5에 따라 매각예정, 소유주에 대한 분배 예정, 중단영업 중 하나로 분류되는 경우, IFRS 12 문단 B10~B16을 적용하지 않고, IFRS 12의 다른 공시규정은 적용하는 것으로 개정하여 공시규정의 범위를 명확히 함

- IAS 28 관계기업과 공동기업에 대한 투자 : 개별기준(investment by investment basis) 선택

IAS 28 문단 18에 따라 관계기업이나 공동기업에 대한 투자를 공정가치 측정 당기손익인식항목으로 선택할 때 지분법적용대상 투자자산 모두에 일관된 회계처리를 적용하는 것이 아니라 개별 기준으로 선택할 수 있음을 명확히 하는 것으로 개정

## 현행 실무에 미치는 영향

- IFRS 1 국제회계기준의 최초채택 : 최초채택자의 단기 면제규정

실무에 미치는 영향 없음

- IFRS 12 타 기업에 대한 지분의 공시 : 공시규정의 범위 구분

공시규정 범위를 명확히 하는 개정은 실무상 혼란을 방지할 수 있을 것으로 예상됨. 다만 기존에 IFRS 12의 공시규정을 모두 적용하지 않았다면, 기업의 재무제표 작성 부담이 증가할 수 있음

- IAS 28 관계기업과 공동기업에 대한 투자 : 개별기준(investment by investment basis) 선택

기준서의 문구를 명확히 함으로써 발생 가능한 혼란을 방지함

## 향후 일정

IASB는 2016년 2월 17일까지 공개초안에 대한 검토의견을 수집한다.

## [공개초안]

### 재무제표에의 중요성 적용

### “IFRS Practice Statement ‘Application of Materiality to Financial Statements’”

## 목적 및 범위

IFRS에 따라 재무제표를 작성할 때, 중요성의 개념을 적용하는 경영진(management)을 돕기 위함이며, IFRS에 따라 작성되는 일반목적재무제표 및 다른 보고서에 사용된 상호참조에 의해 포함된 정보가 그 범위이다.

## 중요성의 일반적인 특징

- 중요성 개념은 IFRS의 모든 기준서 전반에 걸쳐 적용됨
- 중요성 적용 시 기업의 특수한 사정과 재무제표 이용자가 정보를 이용하는 방법을 고려하여 경영진의 판단이 필요함
- 일반목적재무제표의 주요 이용자가 누구이고, 이용자들이 일반목적재무제표에 근거하여 어떠한 의사결정을 하는지를 고려해야 함. 재무제표는 주요 이용자들간의 공통된 정보 욕구를 충족시킬 수 있는 정보를 표시하고 공시해야 하는데, 이런 정보 욕구의 충족 또는 초과여부를 고려하지 않은 채 기준서의 표시 및 공시요구사항을 기계적으로 적용하는 것은 적절하지 않음
- 중요성 개념을 적용할 때, 양적 · 질적 평가가 함께 이루어져야 함
- 정보가 중요한지 여부에 대한 평가는 개별적, 집합적 측면 모두에서 이루어져야 함

## 일반목적재무제표에서 정보의 표시와 공시

- 중요성 평가의 배경 : 정보이용자들에게 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 대한 유용한 정보를 제공하는 재무제표의 주요 목적의 범위 내에서 전체 재무제표(주요재무제표와 주석)를 고려
- 중요하지 않은 정보 : 중요하지 않은 정보가 중요한 정보를 불분명하게 하는 결과를 가져오는지 여부를 고려
- 정보의 세분화와 통합 : 주요재무제표의 한 항목이 개별적으로 중요하지 않은 경우 세분화할 필요 없음. 또한, 정보를 통합할지 여부를 판단할 때, 경영진은 통합으로 인해 잃게 되는 정보가 중요한지를 평가해야 함
- 주요 재무제표와 주석
  - 주요 재무제표 : 재무정보의 대표적인 요약물 어떻게 제공할 것인지 고려해야 하며, 그 항목이 중요한지를 판단함.
  - 주석 : 재무제표에 중요하기는 하지만 주요 재무제표에 별도로 표시할 만큼 중요하지 않은 정보는 주석에서 제공함
- IFRS에 명시된 공시사항 : IFRS 공시 요구사항은 공시여부의 근거가 되지만 체크리스트처럼 여겨져서는 안됨. 또한, 주요 이용자들의 의사결정에 영향을 미칠 것이라고 예상되는 경우 추가적으로 정보를 제공해야 함

## [공개초안]

### IFRS 4와 IFRS 9의 적용 “Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts (Proposed Amendments to IFRS 4)”

- 각 보고일의 주석 공시 검토 : 전기와 동일한 수준의 공시가 반복될 필요는 없음. 각 보고일에 주석 공시에 대한 검토가 필요함
- 전체 재무제표 : 정보가 전체 재무제표의 다른 정보와 결합했을 때 중요한지 여부를 고려함
- 중간보고 : 연간 재무제표에 적용되는 중요성의 원칙은 중간 재무제표에도 적용되지만, 중간 재무제표에 적용되는 중요성 개념의 내용과 목적이 연차 재무제표에 적용되는 것과 다름
- 실무적 편의 : 실무관행이 재무제표에 중요한 영향을 주지 않는 한 IFRS를 준수하는 것을 방해하는 것은 아님

## 누락, 왜곡표시

- 중요한 정보 : 누락되거나 왜곡표시 된 경우 주요 이용자들의 의사결정에 영향을 미칠 것이 합리적으로 예상되는 정보
- 왜곡표시가 중요한지 여부를 평가 : 전기와 관련하여 포함된 비교 정보에 대한 왜곡표시도 고려해야 함
- 당기 보고기간 왜곡표시 : 왜곡표시사항이 중요하다면 수정되어야 함
- 전기 보고기간 오류 : 전기 오류들이 당기 재무제표가 중요하게 왜곡표시 될 원인이 될 수 있다면, 중요하지 않은 전기 오류의 당기 효과도 고려가 필요함
- 오도하려고 고의적으로 만들어진 왜곡표시 : 고의로 오류를 포함하여 작성된 재무제표는 중요성과 무관하게 IFRS에 따라 작성되었다고 할 수 없음

## 배경

새로운 보험기준서가 적용되기 전에 금융상품 기준서(IFRS 9)를 적용할 경우 다음과 같은 부작용이 발생할 수 있다는 우려가 제기되었다.

- 새로운 보험기준서의 적용 전 IFRS 9를 적용한다면 당기손익에서 회계불일치와 한시적인 변동성이 야기될 수 있는데 재무제표이용자는 이를 이해하기 어려울 것임
- 새로운 보험기준서의 영향이 완벽히 평가되기 전에 IFRS 9에 따라 금융상품을 분류하고 측정하는 것은 적절하지 않음
- 단기간에 두 주요 기준서가 시행됨에 따라 재무제표이용자와 작성자 모두에게 상당한 비용과 부담을 가져오게 됨

## 주요내용

### IFRS 9의 한시적 적용 면제

IFRS 4의 적용범위에 포함되는 계약을 발행하는 활동이 지배적인 활동인 보고실체에게 IFRS 9의



적용을 한시적으로 연기할 수 있는 선택권을 허용하며, 해당 보고실체의 모든 금융자산에 IFRS 9의 적용을 연기한다.

기업은 IFRS 9을 최초 적용해야 하는 시점에 IFRS 4의 적용범위에 해당하는 계약의 총부채를 보고 실체의 전체 부채와 비교하여 보험 활동이 지배적인지를 평가해야 한다. 또한, 기업의 명백한 구조 변경으로 보고실체의 지배적인 활동에 변경이 있다면 후속적으로 연간 보고일에 보험 활동이 지배적인 활동인지를 재평가해야 한다.

### 손익변동성 조정 방법

IFRS 4의 적용범위에 포함되는 계약을 발행하는 기업에게 지정된 금융자산에서 발생하는 손익 중 일부를 당기손익에서 기타포괄손익으로 재분류할 수 있는 선택권을 허용하며, 다음의 조건을 모두 충족하는 금융자산에 대해 적용한다.

- IFRS 4의 적용범위에 해당하는 계약과 관련되어 있다고 지정한 금융자산
- IFRS 9에 따라 당기손익-공정가치 측정 항목으로 분류되나 IAS 39를 따랐다면 당기손익-공정가치 측정 항목으로 분류되지 않았을 금융자산

금융자산과 IFRS 4의 적용범위에 포함되는 계약간의 관계에 변경이 있는 경우에만 IFRS 4의 적용 범위에 해당하는 계약과 관련된 금융자산으로서의 지정을 변경할 수 있다. 적용조건을 충족하는 경우 전진적으로 금융자산에 대해 손익변동성 조정 방법을 적용할 수 있다. 금융자산이 더 이상 적용조건을 충족하지 못하는 경우 손익변동성 조정 방법의 적용을 중단해야 하며, 이와 관련된 기타포괄손익 누계액은 즉시 당기손익으로 재순환해야 한다.

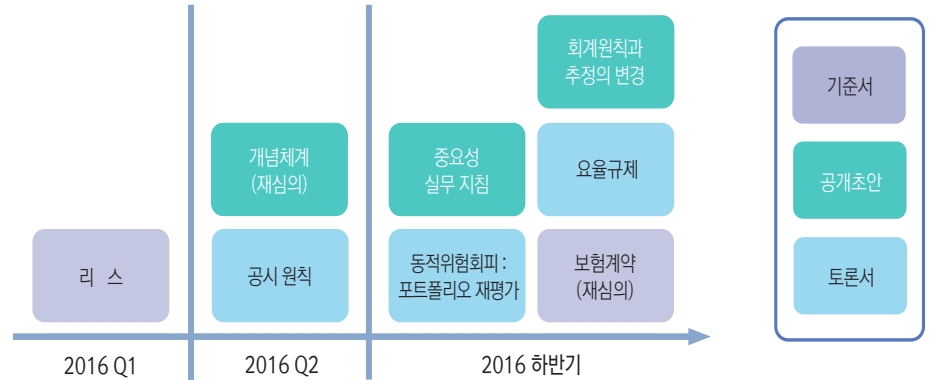
### 향후 일정

IASB는 2016년 2월 8일까지 공개초안에 대한 검토의견을 수집하고, 이를 검토·분석하여 2016년 3분기 중 IFRS 4를 부분적으로 개정하여 발표할 예정이다.



# IASB 주요 프로젝트 진행 현황

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



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

## I. 보험계약

IASB는 11월 회의에서 보험계약 프로젝트에 대해 계속해서 논의를 진행하였다. 특히, 일반적인 모형과 variable fee approach의 차이점과 유사성 및 variable fee approach에 따라 발생하는 3개의 이슈에 대해 논의했다.

### 일반적인 모형과 variable fee approach의 비교

#### 보험계약에 내재된 금융보증

IASB는 보험계약에 내재된 금융보증이 기초자산의 일부인 것처럼 회계처리되기 위해서 variable fee approach가 수정되어서는 안 된다고 잠정적으로 결정했다. Variable fee approach에서, 기초 항목의 공정가치 변동은 각 기간의 포괄손익계산서에 인식되어야 한다.

#### 현행 할인율을 사용한 CSM(contractual service margin)의 재측정

IASB는 일반적인 모형에서 현행 할인율을 사용하여 계약서비스마진을 재측정하는 것을 요구하거나 허용하지 않기로 잠정적으로 결정했다.

### Variable fee approach에서 발생하는 이슈

#### Issue 1 : 직접 임의배당요소가 있는 계약에서 기초 항목에 대한 측정 면제

IASB는 직접 임의배당요소가 있는 계약의 기초 항목에 해당한다면, 투자부동산, 관계기업투자, 직접 사용하는 부동산, 자기 채무 및 자기보유 주식을 기업이 FVTPL로 측정하는 것을 허용하기로 잠정적으로 결정했다.

#### Issue 2 : Variable fee approach를 사용하여 측정되는 계약의 계약서비스마진에 대한 경과규정

IASB는 직접 임의배당요소가 있는 계약에 대해 다음과 같은 단순화된 소급 전환규정을 적용하기로 잠정적으로 결정했다.

- 기업은 기준서의 최초 적용일에 다음과 같이 계약서비스마진을 측정해야 한다.
  - 기업은 계약 최초일의 계약서비스마진을 기초 항목의 총 공정가치에서 계약 최초일과 기준서의 최초 적용일 사이에 이미 실현된 현금흐름을 반영하여 조정한 실현된 현금흐름을 차감하여 추정한다.
  - 기업은 총 계약기간과 잔여 기간을 비교하여 기준서의 최초 적용일 전 용역기간과 관련된 계약 서비스마진의 금액을 추정해야 한다.
- 기업은 기준서의 최초 적용일에 계약서비스마진을 조정하여 비교표시되는 기간의 계약서비스 마진을 수정해야 한다.

*Issue 3 : 계약서비스마진에 경과규정을 적용하는 대신에 보증의 가치변동을 손익으로 인식하는 option을 어떻게 적용할 수 있는가*

IASB는 기업이 직접 임의배당요소가 있는 보험계약에 내재된 보증의 공정가치 변동을 손익으로 인식할 수 있는 option을 특정한 상황에서 기준서의 최초 적용일부터 전진적으로 적용해야 한다고 잠정적으로 결정했다.





## I. 2015년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에, 2015년 11월, 12월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

### 1. 주식기준보상의 분류와 측정

#### 주요내용

2014년 11월에 IASB는 주식기준보상의 분류와 측정("IFRS 2 주식기준보상"의 개정제안)에 대해 공개초안을 발표했다. 공개초안은 주요내용은 하기와 같다.

- 현금결제형 주식기준보상거래 측정시 가득조건의 고려방법
- 순결제특성이 포함된 주식기준보상의 분류
- 주식기준보상거래의 분류를 현금결제형에서 주식결제형으로 바꾸는 조건변경의 회계처리

2015년 11월에 IASB는 공개초안에 대한 해석위원회의 의견뿐만 아니라 70개의 Comment letter에 대한 분석과 의견요약에 대해 논의하였다. IASB는 다음과 같이 해석위원회로부터 제안된 개정안을 잠정적으로 일부 개정하여 마무리하기로 결정하였다.

- 제안된 예외사항인 순결제특성을 가진 주식기준보상의 경우, 종업원의 세금 원천 징수와 관련하여 지불할 것으로 추정되는 예상금액을 공시사항 예시로 추가
- 순결제특성을 가진 주식기준보상의 분류의 예외사항이 원천징수세금을 초과하여 적용되지 않음을 분명히 함

2015년 12월에 IASB는 IFRS 2의 주식기준보상거래의 분류와 측정에 대해 좁은 범위의 개정을 진행하기로 하였다. 또한, IASB는 개정된 기준서의 유효일을 2018년 1월 1일로 하고, 조기 적용을 허용하기로 잠정적으로 결정했다.

#### 향후 일정

IASB는 2016년 1분기에 IFRS 2의 최종 개정안을 발행할 계획이다.

### 2. 고객과의 계약에서 생기는 수익

다음은 IASB가 공개초안 'IFRS 15의 명확화'에 대한 외부 의견을 고려하여 재심의 한 결과이다.

#### 수행의무의 식별

IASB가 제안한 공개초안에서 IFRS 15의 문단 27의 요건 중 '계약 내의 다른 약속과 별도로 식별할 수 있다'는 의미를 명확하게 하기 위하여 의존도와 상호관련성에 대한 적용사례를 개정·추가하였다.

IASB는 공개초안에 따라 개정하기로 잠정 결정하였으며, 계약상 중요성을 고려하는 규정은 개정하지 않을 것을 재확인하였다.

## 라이선스

IASB가 라이선스와 관련하여 제안한 공개초안은 다음과 같다.

- 접근권의 요건의 하나인 '지적자산에 유의적으로 영향을 미치는 활동'에서 다음을 고려함
  - 고객의 효익이 라이선스를 부여한 후의 기업의 활동에서 비롯되는지
  - 유의적인 별도 기능성(significant stand-alone functionality)이 있는지
- 판매기준 또는 사용기준 로열티의 규정은 그 로열티가 관련된 주된 항목이 라이선스인 경우에 적용함

IASB는 공개초안에서 제안한 대로 적용지침을 명확히 하기로 하였다. 또한 하나 이상의 라이선스가 있는 계약이나 라이선스 계약변경은 IFRS 15의 일반 지침을 적용하는 것이 타당하다는 입장을 재확인하였다.

## 전환 시 실무적 간편법

IASB가 제안한 공개초안에서 전체기간 소급법을 적용하는 기업이 선택할 수 있는 실무적 간편법에 다음을 추가하였다.

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

공개초안의 제안대로 개정하기로 결정하였으며, 2015년 9월에 결정한 대로 완료된 계약의 정의는 개정하지 않겠다는 입장을 재확인했다.

## IASB가 제안하지 않은 항목

회수가능성, 비현금 거래의 측정, 판매세의 표시에 대해 개정하지 않는다는 입장을 재확인했다.

IASB는 다음 사항을 추가로 논의하였다.

## 미래 시장가격에 따라 변동되는 변동대가 추정치의 제약

IASB는 시장가격의 변동에 의해서만 변동되는 변동대가의 경우에도 변동대가 추정치의 제약의 대상이 되는지에 대해 논의했으며, 이 경우 변동대가 추정치의 제약이 적용되지 않는다는 데에 동의했다.

다음은 FASB와 IASB의 공동 논의 사항이다.

## 본인 대 대리인 고려사항 중 통제 여부의 판단

IASB와 FASB는 본인 대 대리인을 판단하기 위해서는 "고객에게 특정 재화나 용역을 이전하기 전에 기업이 이를 통제하는지"를 고려해야 한다는 데에 동의하였다.

- 기업이 통제하는 경우, 기업은 본인
- 기업이 통제하지 않는 경우, 기업은 대리인

### 본인 대 대리인 고려사항 중 통제 지표

IASB와 FASB는 IFRS 15의 문단B37의 통제지표를 명확히 하는 데에 동의했다. 그 주요 개정 사항은 다음과 같다.

- 각 지표는 통제 판단을 돕기 위한 것이며, 고려해야 할 모든 사항을 포함한 것은 아님을 명시함
- 기업이 본인인 경우로 지표를 재구성함
- 각 지표가 어떻게 통제 원칙과 관련되는지를 명시함
- 통제 판단 시에 계약 별로 참고할 지표가 다를 수 있다는 점을 명시함

또한 IASB와 FASB는 문단B37의 통제지표에서 신용위험 노출을 삭제하기로 결정했다.

### 본인 대 대리인 고려사항 중 회계처리 단위

IASB와 FASB는 다음을 명확히 하기로 결정하였다.

- 기업은 각 고객과 약속한 특정 재화나 용역에 대해 본인인지 대리인인지 판단한다.
- 특정 재화나 용역은 고객에게 제공되는 구별되는 재화나 용역(의 묶음)이다.
- 상황에 따라 특정 재화나 용역은 다른 당사자가 제공하는 재화나 용역에 대한 권리가 될 수도 있다.

### 본인 대 대리인 고려사항 중 용역 제공 거래의 통제 판단

IASB가 제안한 공개초안에서 고객에게 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여하는 경우에 기업이 본인인지를 판단하기 위해서는 다음에 해당하는지를 판단해야 한다.

- 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

IASB와 FASB는 공개초안에 따라 적용지침을 명확히 하는 데에 동의했다.

### 향후 일정

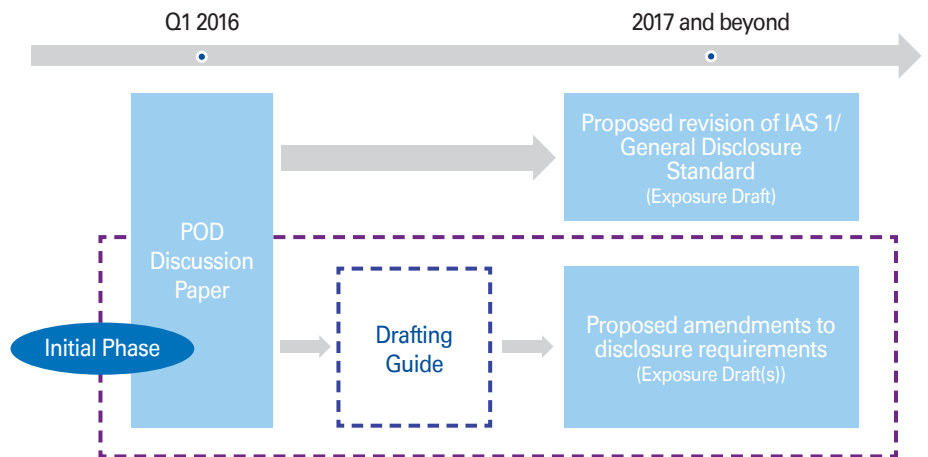
2016년 1월 회의에서 IASB는 공개초안 'IFRS 15의 명확화'에 대한 경과 규정과 시행일을 논의할 예정이다.

### 3. 공시프로젝트

IASB는 IAS 7 현금흐름표의 개정 및 공시 관련 다음과 같은 사항들에 대해 기준서 수준의 검토를 논의하였고 결정된 사항은 없다.

- 프로젝트 초기단계의 범위, 접근방법 및 시기(\*)
- IASB의 내부사용을 위한 Draft Guide의 내용, 양식 및 적절한 절차
- 프로젝트의 초기단계가 종료한 뒤, 그 다음단계에 IASB가 고려할 수 있는 여러 대안들. IASB는 프로젝트의 초기단계에서는 현재 공시요구사항의 포괄적인 검토는 포함시키지 않기로 함.

(\*) 프로젝트 초기단계의 접근방법



IASB는 IAS 7 현금흐름표의 개정과정에서 발생한 이슈사항을 논의하였다. IASB는 공시목적에 충족 시키기 위해 공시되는 정보는 기업이 공시를 위해 선택하는 다른 정보들과는 명확히 구별되어야 한다는 것을 잠정적으로 결정하였다.

### 4. 사업의 정의

IASB는 IFRS 해석위원회에 사업의 정의와 관련 지침에 대한 IASB의 제안을 논의 해 줄 것을 요청 하였다. 2015년 12월에 IASB는 IFRS 해석위원회가 11월에 논의한 결과를 분석하였고 다음 사항 들을 잠정적으로 결정했다.

- “대부분(Substantially all)”의 기준을 유지하고, 의견 제출자에게 실무적으로 유용한지를 문의 하기로 함
- 제안한 적용사례는 “대부분(Substantially all)”의 기준을 평가하여 취득한 건물과 그 건물의 운용 리스를 단일 자산으로 간주하도록 하고 있으나 이를 보다 명확히 하기로 함
- 제안한 적용지침은 취득한 외주 약정은 조직화된 인력을 제공하는 것으로 간주될 수도 있으며, 취득자는 취득한 외주 약정이 “실질적인 과정(Substantive process)”을 수행하는 지를 고려하도록 하고 있으나 이를 보다 명확히 하기로 함

## II. 2015년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

- 결론도출근거에 기업이 수익 창출이 가능한 공급자를 취득했으나, 모든 산출물을 기업이 소비하여 수익 창출이 중단된 경우, 이 공급자는 여전히 수익 창출을 할 수 있으므로 다른 조건을 충족한다면 사업의 정의를 충족할 수 있다는 설명을 하기로 함
- 제안한 지침에 금융산업과 추출산업에 대한 2가지 적용사례를 추가하기로 함

2015년 11월의 IFRS 해석위원회 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

### 1. 진행중인 IFRS 개정사항 관련 논의

#### (1) [IFRS 9], [IAS 28] – 순투자의 일부를 구성하는 장기투자지분의 측정 시 적용할 기준서

해석위원회는 실질적으로 순투자를 구성하는 관계기업이나 공동기업의 측정과 관련한 IFRS 9과 IAS 28의 관계에 대해 계속해서 논의했다.

9월 회의에서, 해석위원회는 장기투자지분의 손상을 어떻게 회계처리해야 하는 지에 대해 다양한 견해가 존재하기 때문에 개정을 통해 해당 이슈를 명확히 할 필요가 있는지를 논의했다. 또한, 해당 이슈와 관련한 IFRS 9과 IAS 28 간의 관계가 명확하지 않다고 판단했다.

11월 회의에서, 해석위원회는 각 손상의 측정 대안 별로 발생할 수 있는 이슈에 대해 논의를 했지만, 결론을 내리지는 못했으며, 다음과 같은 내용을 논의했다.

- IFRS 9 손상 요구사항이 순투자에 해당하는 장기투자지분에 적용되어야 하는지 여부에 대해 주요한 차이가 존재함
- IFRS 9의 적용범위 제외 조항이 불명확함

결과적으로, 해석위원회는 IASB가 관계기업과 공동기업의 장기투자투자지분에 IFRS 9의 적용 범위 제외 조항이 적용될 것으로 기대했는지를 확인하기로 결정했다.

#### (2) [IAS 12] – 자본으로 분류된 금융상품의 발행비용과 이자 지급액에 대한 법인세 회계처리

해석위원회는 자본으로 분류된 금융상품의 발행비용과 이자 지급액에 대한 법인세 효과를 당기손익으로 처리해야 하는지, 자본에서 직접 반영해야 하는지를 명확하게 해달라는 요청을 받았다.

해석위원회는 동 이슈와 관련하여 IAS 12의 문단 52B와 문단 58 및 61A 간 상호 규정이 불분명하다는 것을 인지하였다. 따라서 해석위원회는 동 이슈와 관련하여 IAS 12의 문단 52A와 52B의 요구사항에 초점을 맞추어 추가로 분석할 것을 staff에게 요청하였다.

#### (3) [IAS 16], [IAS 38], [IFRIC 12] – 자산 취득에 대한 변동 대가와 민간투자사업 약정에서 사업시행자가 사업허가권자에게 지급하는 금액

해석위원회는 IFRIC 12 '민간투자사업'의 적용범위에 해당하는 민간투자사업 약정에서 사업시행자가



지급하는 계약상 금액에 대한 회계처리를 명확하게 해 줄 것을 요청받았다. 이전 해석위원회에서 사업시행자가 지급해야 하는 금액이 변동되고 IFRIC 12의 무형자산 모형을 해당 약정에 적용할 수 있는 경우, 이 이슈는 자산 취득시의 변동대가 이슈와 광범위하게 연관된다는 점을 지적하였다. 해석 위원회는 이 이슈에 대해 의견을 제시하기에 너무 광범위하다고 결론을 내렸으며 향후 회의에서 잠정 결론을 검토하기로 하였다.

#### (4) [IFRIC 12] – 사회기반시설의 리스와 민간투자사업

리스회사로부터 사회기반시설을 리스하여 민간투자사업을 하는 상황에서, 해석위원회는 IFRIC 12 민간투자사업의 범위, 인식, 표시 및 측정이 적용될 수 있는지에 대해 요청받았다. 요청은 2가지 상황에서 리스된 사회기반시설관련 3가지 이슈로 되어 있다. 첫번째 상황은 리스제공자와 사업 허가자가 동일지배하에 있으며, 두번째 상황은 리스제공자와 사업허가자간에 아무 관련이 없는 상황이다.

- 이슈 1 : 범위 (IFRIC 12 해당 여부)
- 이슈 2 : 인식 (사업시행자의 민간투자사업관련 리스부채 및 리스자산의 인식여부)
- 이슈 3 : 표시와 측정 (사업시행자의 리스계약에서 대리인여부 및 대리인으로서 자산과 부채의 측정 및 표시여부)

이슈 1과 관련하여 해석위원회는 리스제공자와 사업허가자간의 관계와는 상관없이 IFRIC 12 민간 투자사업에서 요구하는 판단사항의 충족여부에 따라 IFRIC 12의 범위에 포함된다고 판단하였다. 그러므로 기업들은 IFRIC 12 문단 5의 통제조건들과 문단 7의 사회기반시설관련 조건들의 충족 여부의 평가를 위해 모든 사실과 환경들을 고려해야 한다. 또한 해석위원회는 범위를 위한 조건들이 충족하는 한, 사업시행자가 IFRIC 12의 범위를 충족하기 위해 사회기반시설과 관련된 건설 또는 개량서비스를 제공할 필요는 없다는 점을 주목했다.

해석위원회는 이슈 2 및 이슈 3과 관련하여 다음 회의에서 논의를 계속하기로 하였다.

## 2. IFRS IC Agenda decisions

2015년 11월 해석위원회의 meeting에서 결정된 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

#### (1) [IFRS 9], [IAS 39] – 조건이 변경되거나 교환된 금융자산의 제거

해석위원회는 금융자산의 조건이 변경되거나 교환되는 경우 언제 금융자산이 제거되어야 하는지를 명확하게 하기 위해서 좁은 범위의 프로젝트를 진행해야 하는지 여부에 대해 논의했다.

다수의 해석위원회 위원들은 조건이 변경되거나 교환된 금융자산이 제거되어야 하는지가 실무상 이슈가 된다고 판단했다. 그러나, 해석위원회는 해당 이슈의 성격을 고려했을 때, 새로운 해석을 발표하는 것보다는 기준서의 개정을 통해 해결하는 것이 타당하다고 판단했다. 결과적으로, 해석 위원회는 더 이상의 프로젝트는 진행하지 않기로 결정했다.

## (2) [IFRS 9] – 순투자 위험회피

해석위원회는 IFRS 9에 따라 순투자위험회피를 적용하는 경우 위험회피의 효과적인 부분이 어떻게 결정되어야 하는지를 명확하게 해달라는 요청을 받았다. 특히, 현금흐름위험회피회계에서 적용되는 저가평가(lower of test)가 순투자위험회피에서도 적용되는지 여부를 명확히 해달라는 요청을 받았다.

해석위원회는 다음과 같은 논의를 했다.

- 순투자위험회피를 설명하고 있는 IFRS 9.6.5.13(1)은 현금흐름위험회피를 다루고 있는 IFRS 9.6.5.11을 참조하고 있고, 해당 문단은 저가평가를 포함하고 있다. 이러한 내용을 고려했을 때, 순투자위험회피 회계처리를 할 때 저가평가를 적용해야 한다.
- 순투자위험회피회계에서 저가평가를 적용함으로써 해외사업장이 매각되기 전에 기타포괄손익에 인식된 위험회피대상항목에서 발생한 차이부분이 실현되는 것을 회피할 수 있다. 해석위원회는 이러한 결과가 IAS 21의 요구사항과도 일관된 결과를 가져 온다고 결정했다.

또한, 해석위원회는 다음과 같은 내용을 설명했다.

- IAS 39를 적용하는 기업들 사이에 유의적인 다양성이 존재하지 않았다.
- IFRS 9을 적용한 기업이 적기 때문에, 해당 이슈가 광범위한지를 평가하기는 어렵다. 하지만, 해석위원회는 IFRS 9이 광범위하게 적용되는 경우라도 유의적인 다양성이 존재할 것이라고 생각하지 않는다.

현행 IFRS 기준서의 요구사항을 고려했을 때 해석위원회는 새로운 해석이나 기준서의 개정이 필요하지 않다고 결정했고 추가적인 논의를 진행하지 않기로 결정했다.

## (3) [IAS 16], [IAS 38], [IFRIC 12] – 자산 취득에 대한 변동 대가와 민간투자사업 약정에서 사업시행자가 사업허가권자에게 지급하는 금액

해석위원회는 IFRIC 12 ‘민간투자사업’의 적용범위에 해당하는 민간투자사업 약정에서 사업시행자가 지급하는 계약상 금액에 대하여, 지급해야 하는 금액이 사업시작시점에 자산과 부채의 측정에 포함되어야 하는지, 또는 미이행 성격에 해당하는지에 대해 회계처리를 명확하게 해 줄 것을 요청 받아 2011년과 2013년 사이에 여러 차례 논의하였고, 2015년 9월과 11월 회의에서 다시 논의하였다.

이에 대해 사업시작시점에 공정가치를 부채로 인식해야 된다는 의견, 미래 행위에 의해 지급해야 하는 금액은 행위가 일어나기 전까지는 부채의 정의에 맞지 않는다는 의견, 또한 공개초안 ‘리스’와 관련해서도 리스관점에서 미래의무수행 또는 기초자산의 사용과 관련하여 부채로 인식해야 된다는 의견과 그렇지 않다는 의견으로 인해 해석위원회 위원간의 의견일치가 이루어지지 않았다. 해석위원회는 해당 이슈가 현재의 IFRS에 국한하여 접근하기에는 너무 광범위하여 Agenda에 포함시키지 않기로 하였다.

#### (4) [IAS 32] – Cash pooling 약정과 상계

해석위원회는 cash pooling 약정이 IAS 32하에서 상계요건을 충족하는지 확인해 달라는 요청을 받았다. 특히, IAS 32의 문단 42(b)의 '순액으로 결제하거나 자산을 실현하는 동시에 부채를 결제할 의도를 가지고 있다'는 조건을 충족시키는지 확인 해 달라는 요청을 받았다.

Cash pooling 약정의 내용은 다음과 같다.

- 연결실체 내 여러 종속기업들간의 약정으로서 각각의 기업은 별개의 은행계좌를 소유함
- 은행과 연결실체는 모두 잔액을 상계할 수 있는 집행 가능한 권리가 있음
- 이자는 각 계좌들의 잔액을 합친 순액을 근거로 결정됨
- 연결실체는 하나의 계좌로 주기적으로 잔액을 송금하도록 유도하고 있음. 그러나 약정상 요구되지는 않으며, 결산일에는 송금이 이루어 지지 않음
- 잔액이 계속 변동되므로 보고기간 말에는 장래에 상계될 금액이 특정되지 않음

해석위원회는 다음과 같은 설명을 했다.

- IAS 32.42(b), 32.46, 32.47에 언급된 지침을 고려할 때, 집행 가능한 상계권리를 실행할 의도가 있어야만 상계표시가 미래 예상현금흐름의 금액과 시기를 적절히 반영하는 것이고, 상계의도를 평가할 때는 정상적인 실무, 금융시장의 요구사항 등 상계능력을 제한할 수 있는 환경을 고려해야 한다.
- 보고기간 말 현재 개별 계좌의 잔액을 상계할 의도가 있는지, 정기 송금일 전에 각 계좌의 잔액이 다른 용도로 사용될 것인지를 고려하여 평가해야 한다.
- 질의자 사례에서는 각 계좌의 잔액에 추가예치가 있을 수도 있고, 다른 목적으로 인출될 수도 있다고 하였으므로 상계할 의도가 있다고 볼 수 없다.

해석위원회는 상계 조건을 충족하는지를 판단하는 데 현행 IFRS에 충분한 지침이 있다고 판단하여 새로운 해석이나 기준서의 개정이 필요하지 않다고 결정했고, 추가적인 논의를 진행하지 않기로 결정했다.

#### (5) [IAS 36] – CGU 손상테스트 목적으로 회수가능액과 장부금액 산정시 CGU에 포함된 부채에 대한 고려를 다룬 문단 78의 적용

해석위원회는 IAS 36 문단 78의 부채의 장부금액을 현금창출단위의 장부금액과 사용가치를 결정할 때 차감하는 내용에 대해, 이를 그대로 적용하면 부채의 장부금액을 CGU의 장부금액과 사용가치 모두에 차감해야 되기 때문에 null result가 나타난다는 이슈를 요청받았다. 이에 대해 해석위원회는 CGU의 순공정가치가 부채의 장부금액을 고려하는 것과 문단 78은 부채의 장부금액을 CGU의 장부금액과 그 사용가치에 모두 조정하는 것을 주시하였다. 이는 회수가능액과 장부금액의 의미있는 비교를 가능하게 한다.

해석위원회는 부채의 장부금액을 고려한 IAS 36 문단 78의 접근방법은 손상검사시 의미있는 비교를 하기 위한 직접적이고 비용 대비 효율적인 방법을 제공한다는 것을 고려하였다. 또한 이 방법은 부채의 현재가치를 계산할 때 부채의 세부적인 위험을 반영하게 하는 IAS 37의 요구사항과 CGU의 자산의 현재가치 측정에 있어 세부적인 위험을 반영하는 IAS 36의 요구사항에 일관된다는 것도 참고하였다.

해석위원회는 현재의 IFRS측면에서 이 사항은 해석서 또는 기준서의 수정이 필요하지 않아서 Agenda의 이슈로 추가하지 않기로 결정하였다.



# IFRS 실무적용해설

## 〈실무적용이슈 No.48〉 2016년부터 적용되는 기준서

### 1. 2016부터 적용되는 개정 기준서

다음의 기준서들은 2016년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 의무 적용된다.

기준서	주요내용
제1111호 공동약정	사업에 해당하는 공동영업에 대한 지분 취득시에 K-IFRS 1103을 적용하여 자산·부채를 공정가치로 취득하고 순자산의 공정가치를 초과하는 이전대가는 영업권으로 인식
제1114호 규제이연계정	최초채택기업이 과거회계기준에 따라 규제이연계정을 인식해온 경우 규제이연계정의 인식, 측정, 손상 및 제거에 대하여 과거회계기준을 계속 적용가능
제1016호 유형자산 제1038호 무형자산	수익에 기초한 상각방법은 일반적으로 유·무형자산의 상각방법으로 타당하지 않으나, 무형자산의 경우 특정조건을 만족하면 수익에 기초한 상각방법을 사용 가능
제1027호 별도재무제표	별도재무제표에서 종속기업, 관계기업 및 공동기업에 대하여 지분법 선택 가능
제1016호 유형자산 제1041호 농림어업	“생산용식물”의 회계처리에 적용하는 기준서를 변경함
제1001호 재무제표표시	중요성과 통합표시, 중간합계, 주석공시방법 및 지분법적용자산의 기타 포괄손익에 대한 재무제표 표시 및 주석공시 관련 규정 명확화
제1110호 연결재무제표 제1112호 타기업지분공시 제1028호 투자기업	투자기업의 연결 예외 적용 기준을 명확히 함 - 중간지배기업의 연결재무제표 작성 면제요건 개정 - 투자활동 관련 용역 제공 종속기업의 범위 명확화 - 관계·공동기업이 투자기업인 경우에 지분법 적용방법 명확화



## 2. K-IFRS 기준서 제정 진행 현황

기준서 명칭	의결일	공표일	시행일
K-IFRS 1109 금융상품	2015.09.25	2015.12.16	2018.1.1
K-IFRS 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익	2015.11.06	2015.11.06	2018.1.1

### (1) K-IFRS 1109 금융상품

- 금융자산의 분류 : ①계약상 현금흐름의 특징(SPPI, Solely payments of principle and interest)인지 여부)과 ②사업모형(Held to collect, Held to collect & for sell, Other)의 목적을 기초로 분류
- 기대신용손실모형이 발생손실모형을 대체, 기대손실모형은 이원적 측정모형을 사용
- 위험회피효과를 평가하기 위한 목적중심적인 모형 제시

### (2) K-IFRS 1115 고객과의 계약에서 생기는 수익

- 단일의 기준서로서 수익인식을 위한 5단계분석(계약의 식별 → 수행의무의 식별 → 거래가격의 결정 → 거래가격의 배분 → 수익인식)을 제시
- 통제에 기반한 모델이 위험과 보상에 기반한 모델을 대체(위험과 보상은 수행의무의 이행시점을 나타내는 하나의 지표로 변경)



# KPMG contacts

KPMG 삼정회계법인

Department of Professional Practice / IFRS COE

## DPP

### 노원 상무

T. (02)2112-0313

E. [wroh@kr.kpmg.com](mailto:wroh@kr.kpmg.com)

### 현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. [shyun@kr.kpmg.com](mailto:shyun@kr.kpmg.com)

### 한진희 이사

T. (02)2112-6876

E. [jinheehan@kr.kpmg.com](mailto:jinheehan@kr.kpmg.com)

### 한상현 S.Manager

T. (02)2112-7072

E. [shan1@kr.kpmg.com](mailto:shan1@kr.kpmg.com)

### 김정은 S.Manager

T. (02)2112-0495

E. [jkim17@kr.kpmg.com](mailto:jkim17@kr.kpmg.com)

### 한지명 S.Manager

T. (02)2112-7928

E. [jimyunghan@kr.kpmg.com](mailto:jimyunghan@kr.kpmg.com)

### 박동원 Manager

T. (02)2112-3264

E. [dongwonpark@kr.kpmg.com](mailto:dongwonpark@kr.kpmg.com)

### 양유정 Manager

T. (02)2112-6940

E. [youjeongyang@kr.kpmg.com](mailto:youjeongyang@kr.kpmg.com)

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

© 2016 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.