



IFRS 적용실무 해설 2

이 자료는 삼일회계법인 IFRS Group의 각 주제별 담당자들이 해당 이슈별로 사례를 정리한 내용이며, 향후 2~3년 간 IFRS 도입시점까지 이슈를 주제별로 소개할 계획이다. <편집자 註>

2.1 유형자산

- 유형자산의 원가를 구성하는 복구총당금

석유회사인 (주)자원은 해당 국가의 관계 법령에 따라 30년의 내용연수 종료시점에 석유굴착장치를 해체해야 하는 의무를 설치시점에 가지고 있다. 회사는 2008년 1월 1일 굴착장치를 500,000,000원의 원가로 설치하였고, 굴착장치의 내용연수 종료 후, 해체원가는 140,000,000원으로 추정된다. 해체원가를 설치시점의 할인율(10%)을 적용하면 순현재가치는 8,023,197원으로 예상된다. 시장 환경의 변화로 2008년 12월 31일 현재 굴착장치의 내용연수 종료 후 해체원가는 150,000,000원으로 추정되고 할인율은 8%로 변경되었다. 이를 반영한 순현재가치는 16,099,128원으로 예상된다. (주)자원은 자산을 해체, 제거하는데 소요될 것으로 추정되는 원가를 설치시점과 기말에 어떻게 인식하여야 하는가? (단, 회사는 유형자산을 원가모형으로 회계처리 하고 있다.)

한국채택국제회계기준 제1016호 “유형자산”에서는 유형자산 원가의 구성요소에 포함되어야 할 항목에 대해 설명하고 있으며, 제1037호 “충당부채, 우발부채 및 우발자산”은 충당부채의 인식 및 후속적인 측정에 대한 요구사항을 나열하고 있다. 한편, 한국채택국제회계기준 해석서 제2101호 “사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경”은 최초 유형자산의 원가에 포함되어 인식되었던 사후처리 및 복구관련 충당부채의 후속적인 측정의 변경에

대한 구체적인 회계처리 요구사항을 기술하고 있다.

기준서 제1016호에 따르면 유형자산의 원가는 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구하는데 소요될 것으로 최초에 추정되는 원가를 포함하여야 하며(문단 16(3)), 해당 의무는 기준서 제1037호에 따라 충당부채로 계상되게 될 것이다. 또한, 해석서 제2101호는 최초 인식시점 이후 발생하는 의무를 이행하는 데 필요한 자원의 유출금액(대부분의 경우 현금흐름일 것임) 및 현행 할인율의 변동은 자산의 원가에서 조정하며 이 금액을 기준으로 향후 감가상각이 이루어지도록 하고 있다(문단 5, 재평가모형으로 유형자산을 회계처리할 때는 이와는 다른 회계처리가 요구됨. 이 경우는 해석서의 문단 6을 참조). 그러나, 시간의 경과에 따른 충당부채의 증가분(할인액의 상각)은 발생 시 금융원가로 당기손익에 인식해야 한다(문단 8). 또한, 충당부채의 증가로 자산의 금액이 증가하게 된 경우에는 장부금액의 회수가능성의 검토도 요구된다(문단 5(3)).

위의 사례에서 회사는 상기의 요구사항에 따라 아래와 같은 회계처리를 수행하게 될 것이다.

1) 석유굴착장치 설치 시점 (2008.1.1)

차) 기계장치	508,023,197	대) 현금	500,000,000
		대) 복구총당부채	8,023,197

☞ 해체원가의 순현재가치를 충당부채 및 해당 자산의 원가에 가산

2) 회계연도 말 (2008.12.31)

차) 감가상각비 16,934,107 대) 감가상각누계액 16,934,107
(기계장치)

☞ 기계장치에 대한 감가상각 계상 : 감가상각비
= 508,023,197 / 30년 = 16,934,107

차) 금융원가 802,320 대) 복구충당부채 802,320

☞ 충당부채의 할인액의 상각금액을 금융원가로 계상
= 8,023,197 * 10% = 802,320

차) 기계장치 7,273,611 대) 복구충당부채 7,273,611

☞ 기말 시점 충당부채의 변동액을 기계장치에서 조정:
16,099,128(변경된 충당부채의 금액) - 8,825,517(당기
할인액 상각금액을 반영한 후의 복구충당부채 장부금액)
= 7,273,611

현행 기업회계기준서 제5호 “유형자산”에서도 유형자산의 원상회복을 위하여 그 자산을 제거, 해체하거나 또는 부지를 복원하는데 소요될 것으로 추정되는 비용이 충당부채의 인식요건을 충족하는 경우, 그 지출의 현재 가치를 자산의 원가에 포함하도록 하고 있으므로, 최초 인식 시점에는 한국채택국제회계기준과 차이가 없다. 그러나, 현행 기업회계기준서 제17호 “충당부채와 우발부채·우발자산”은 충당부채에 대하여 대차대조표일마다 그 잔액을 검토하여 변동분은 조정하되, 당해 충당부채의 현재가치 평가에 사용한 할인율은 변동되지 않는 것으로 보고 당초에 사용한 할인율을 계속 적용하도록 하고 있으므로, 할인율의 변동분도 충당부채 측정의 변동으로 보고 관련 자산금액에 반영하도록 한 한국채택국제회계기준과는 차이가 있다. 또한, 충당부채 금액의 변경 시 이를 어떤 계정에 반영하여야 할지에 대해서도 현행 기준서에서는 구체적인 언급이 없다. 한국채택국제회계기준을 적용 시 기존에 비해 부채 및 손익의 변동성이 증가할 수 있으며, 기업들은 매 회계기간 말 할인율의 변동을 포함한 충당부채의 변동을 검토하고 이를 반영할 수 있는 사전 준비가 필요할 것으로 보인다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 박승철 회계사

2.2 수익인식

- 고객우대제도

국제회계기준 해석서 제13호 고객우대제도(IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes)는 매출과 연관되어 부여되고 향후 일정 제품을 할인된 가격 또는 무료로 구매할 수 있는 고객우대포인트(customer loyalty awards)의 회계처리를 규정하고 있다. 고객우대제도의 사용은 항공사, 호텔, 이동통신사, 대형할인점, 신용 카드사 등에 의하여 다양한 형태로 운영되고 있다. 동 해석서에서는 현재 매출과 연관되어 부여되는 고객우대포인트는 현재 매출거래와는 별도로 구분하여 그 공정가치에 해당하는 금액을 이연하고, 향후 포인트가 사용되는 시점에 매출로 인식하도록 하고 있다. 다음의 예시를 통하여 국제회계기준 상의 회계처리를 살펴보도록 한다.

A사는 고객이 제품 100원을 구입하는 경우 80포인트를 부여하고 향후에 동 포인트를 사용하여 A사가 제공하는 제품을 구입할 수 있는 고객우대제도를 운영하고 있다. 동 포인트는 부여받은 시점으로부터 3년간 사용이 가능하며, 매 1,000포인트 당 60원에 해당하는 제품을 구입할 수 있다. A사는 올해 150원의 매출과 관련하여 120포인트를 부여하였으며, 이 중 100포인트가 행사될 것으로 기대하고 있다. 제품의 원가는 12원이다.

매출시점의 A사의 수익인식 회계처리는 다음과 같다.

차) 현금	150	대) 이연수익	6(*1)
		대) 수익	144

(*1) 부여된 포인트의 공정가치: 7.2 (60*(120/1,000))
사용률을 감안한 공정가치: 6 (7.2*(100/120))

매출 발생연도 말에 50포인트가 사용된 경우 회계처리는 다음과 같다.

차) 이연수익	3	대) 수익	3(*2)
---------	---	-------	-------



(*2) 사용이 예상되는 포인트 중 실제 사용된 비율로 수익을 인식 = $6 * (50/100)$

차기년도 말에는 10포인트가 사용되었고, 전체 사용될 포인트가 90포인트로 변경이 예상 되는 경우 회계처리는 다음과 같다.

차) 이연수익 1 대) 수익 1(*3)

(*3) 사용이 예상되는 포인트 중 실제 사용된 비율로 수익을 인식 = $6 * ((10+50)/90) - 3$

매출발생 이후 3년도 되는 시점에 20포인트가 사용되었고, 나머지 10포인트는 유효기간이 경과한 경우 회계처리는 다음과 같다.

차) 이연수익 2 대) 수익 2(*4)

(*4) 포인트의 사용 유효기간이 경과하였으므로 사용여부에 무관하게 미인식된 금액 전체를 수익으로 인식

만약 매출발생 이후 3년도 되는 시점에 처음의 예상과는 다르게 나머지 60포인트가 모두 사용된 경우의 회계처리는 다음과 같다.

차) 이연수익 2 대) 수익 2(*5)

(*5) 2년도말 시점까지의 예상이 적절하였다면 비록 이후에 사용된 포인트가 예상과 다르다고 하더라도 최초에 이연된 수익금액을 수정하지는 않음. 단, 이러한 경우 매기말 사용될 포인트에 대한 예상이 적절하게 되었는지에 대한 검토가 필요함.

제품의 원가 12는 이연된 포인트가 사용되어 매출로 인식되는 시점에 동 매출에 대응하는 금액을 매출원가로 인식한다.

상기의 사례에서 보는 바와 같이 매출과 연동된 고객 우대제도의 회계처리는 현재 시점에 매출을 총액으로 계상하고 향후 고객의 포인트 사용으로 인하여 발생할 원가를 추징하여 충당부채로 계상하는 현행 한국기업회계기준과는 상이하다. 국제회계기준 해석서 제13호의 적용으로 인한 효과로는 수익인식시기의 이연과 포인트

의 공정가치 측정을 들 수 있다. 특히 기존의 한국기업 회계기준에서 사용하던 증분원가 개념이 아닌 포인트의 공정가치 개념이 사용됨으로 인하여 동 해석서의 실무 적용에 있어 어려움이 예상된다. 즉, 고객의 포인트 사용 패턴 및 시기에 대한 예측, 포인트의 공정가치 산정 등을 뒷받침 할 수 있는 회사의 시스템 구비가 요구되는 것이다. 따라서 동 해석서가 적용될 것으로 예상되는 회사에서는 필요한 정보의 산출을 위하여 사전에 관련 시스템을 정비하는 것이 요구된다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 유승경 회계사

2.3 위험회피회계

- 최초 도입과 관련한 기존 위험회피회계의 처리

A사는 2009년 중 5년 만기 차입금을 고정이자율로 차입하였으며, 시장이자율변동에 따른 동 차입금의 공정가치의 변동에 대한 위험회피를 위하여 5년 만기 변동금리수취 고정금리지급조건의 이자율스왑 계약을 B은행과 체결하였다. (단, 차입금은 유효이자율을 적용하여 상각후원가로 측정하는 것으로 가정한다.) A사는 해석53-70에서 정의한 간편법 적용요건을 충족하여 이에 따른 문서화 및 회계처리를 하였다. A사는 2011년 처음으로 한국채택국제회계기준에 따른 재무제표를 공시하려고 하고 있다. 따라서, 한국채택국제회계기준 전환일은 2010년 1월 1일로 간주하고 이 시점을 기준으로 한 개시재무상태표(대차대조표)를 작성하려고 한다. A사의 전환일의 회계 처리는?

한국채택국제회계기준서 제1039호에서는 위험회피회계와 관련하여 위험회피관계, 위험관리목적, 위험회피전략의 공식적인 지정 및 문서화, 위험회피관계의 신뢰성 있는 측정, 위험회피효과의 위험회피기간 동안 지속적인 평가 등을 포함하는 위험회피회계를 적용하기 위한 엄격

한 기준을 제시하고 있다. 위의 예시는 현행 기업회계기준에 따라 위험회피회계를 적용하여 온 경우, 한국채택국제회계기준을 최초로 도입할 때 기존의 위험회피회계를 어떻게 처리하여야 할지에 대한 사례를 보여준다.

한국채택국제회계기준서 제1101호 문단 28~30에 서는 한국채택국제회계기준서 제1039호 중 위험회피회계와 관련된 규정의 소급적용을 금지하고 있다. 이와 관련하여 현행 기업회계기준에 의한 당 사례의 위험회피회계에 대한 개시 재무상태표에서의 처리방안으로 다음의 두가지 사항을 순차적으로 고려해야 한다.

1. 위험회피관계가 기준서 제1039호의 적용 대상인가?




2. 기준서 제1039호의 위험회피조건을 충족하는가?

첫째, 해당 위험회피관계가 기준서 제1039호에 따라 위험회피회계의 적용 대상인지를 고려하여야 한다. 그 적용대상이 아닌 예로는 위험회피수단이 비파생상품이나 매도옵션인 경우, 위험회피대상항목이 순포지션인 경우 등을 들고 있다. (기준서 제1101호 문단 29) 따라서, 만약 현행 기업회계기준에 의해 위험회피회계를 적용하고 있던 위험회피관계가 위와 같은 경우에 해당한다면, 기존의 위험회피회계의 적용사항을 소급적으로 취소하여야 할 것이다. 위 예시의 경우는 기준서 제1039호에 따른 위험회피관계를 충족하지 못하는 것이 아니므로 전환일 시점까지의 위험회피 회계처리는 인정되게 된다.

또한 위 사례의 경우는 해석53-70에 따라 위험회피회계를 적용하여 파생상품은 이미 공정가치로 측정되었고 차입금도 회피대상위험의 공정가치변동분이 반영되어 있을 것이므로 별도 조정분개는 필요하지 않을 것이다. 그러나, 참고로 위의 위험회피관계를 충족하는 경우라도 국제회계기준 도입 이전 각국의 다양한 회계처리

방법에 의해 공정가치위험회피회계에서 파생상품 및 위험회피대상위험의 공정가치 측정이 이루어지지 않았다면, 전환일 시점에서 이들을 공정가치로 측정하여 그 금액을 조정하고 이에 따른 상대계정으로 이익잉여금을 조정하는 분개가 수반되어야 할 것이다.

둘째, 전환일 전에 기업이 위험회피대상거래로 지정하였으나, 그 거래가 기준서 제1039호의 위험회피회계 조건을 충족하지 못하는 경우, 위험회피회계의 적용을 전진적으로 중단한다. (기준서 제1101호 문단 30 및 제1039호 문단 91, 101) 따라서, 위 단락에서 설명한 위험회피관계를 충족 하더라도, 위험회피조건을 충족하지 못한다면 위험회피회계의 적용을 전진적으로 중단하여야 할 것이다. 기준서 제1039호에서는 위험회피회계를 적용하기 위한 엄격한 조건을 나열하고 있으며 이러한 조건을 모두 충족하는 경우에 한하여 위험회피회계를 적용할 수 있도록 하고 있다. (기준서 제1039호 문단 88) 위 사례의 경우는 간편법을 적용하여 별도의 위험회피의 효과성 테스트가 이루어지지 않았지만, 기준서 제1039호에서는 위험회피조건 중 하나로 위험회피효과를 위험회피기간에 계속적으로 평가하며 위험회피로 지정된 재무보고기간 전체에 걸쳐 실제로 높은 위험회피효과가 있었는지 결정하여야 한다. 따라서, 위 사례의 위험회피회계는 위험회피회계조건을 충족하지 못하였으므로 위험회피회계를 전환일 시점에 전진적으로 중단하여야 하며, 계속적으로 위험회피회계를 적용하기 위해서는 효과성 테스트 등 기준서 제1039호의 조건을 모두 충족하는 위험회피회계를 새롭게 지정할 수 있을 것이다.

또한, 유효이자율법을 적용하여 상각후원가로 측정하는 금융상품이 공정가치위험회피대상이 되어 인식한 공정가치 변동으로 인한 장부금액 조정액은 금융상품의 만기까지 상각하므로(기준서 제1039호 문단 92), 당 사례의 경우 기준에 인식한 차입금의 공정가치변동분은 차입금의 만기까지 상각하게 될 것이다. 

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김정수 회계사