

GAAP : 한국회계기준원 신속질의요약

1. 주가수익스왑(PRS) 방식의 주식 양수도 시 양수자의 회계처리

[질의]

A 사(양도자)는 K-IFRS 제 1109 호 ‘금융상품’을 적용하는 B 사 주식(지분상품)을 C 사에 매각하면서 동시에 B 사 주식에 대해 주가수익스왑 계약(이하 ‘PRS*’)을 체결함

** PRS(Price Return Swap): B 사 주식의 시가 변동에 따른 손익을 특정 산식에 따라 정산하는 계약*

[만기 정산금액 = 주식 수 x (만기 매각가격 - 양도가격)]

PRS 를 체결한 결과, B 사 지분에 대한 의결권, 배당권은 C 사에 이전되지만 B 사 주식 가격변동에 따른 위험과 보상은 A 사가 여전히 보유함 (A 사는 이 거래가 K-IFRS 제 1109 호 문단 3.2.6 에 따라 차입거래에 해당한다고 판단) 이 경우, C 사의 재무제표에서 인수한 B 사 주식을 어떻게 회계처리 하는지?

[회신]

제시된 사실관계에 따르면, C 사는 인수한 B 사 주식에 K-IFRS 제 1109 호 ‘금융상품’ 기준서를 적용함(제 1109 호 문단 2.1(1))

- A사와 C사 간 금융자산 양도가 제거조건을 충족하지 못한 경우, 양수자인 C사는 B사 주식을 재무제표에 인식할 수 없으며, A사에 지급한 현금에 상응하는 금액은 A사에 대한 채권으로 인식함(제1109호 문단 B3.2.15)

2. 제삼자 지정 가능 콜옵션이 부여된 전환사채에 내재된 풋옵션 분리 여부

[질의]

회사는 제삼자 지정 가능 매도청구권(이하 ‘콜옵션’)과 투자자의 조기상환청구권(이하 ‘풋옵션’)이 부여된 전환사채를 발행하였음

전환사채와 독립적으로 양도 가능한 콜옵션을 K-IFRS 제 1109 호 문단 4.3.1 에 따라 별도의 금융상품(파생자산)으로 인식한 경우, 내재된 풋옵션의 분리 여부 판단은? 금융상품, 당기손익-공정가치 측정 금융자산, 상각후원가 측정 금융자산

[회신]

복합상품에 내재된 풋옵션 분리 여부는 옵션의 행사가격과 주계약인 채무상품의 옵션 행사일 현재 상각후원가를 비교하여 판단함(제 1109 호 문단 B4.3.5(5))

- 이 때 제삼자 지정 가능 콜옵션은 별도의 독립적인 금융상품이므로, 이를 제외한 후 옵션의 행사가격과 주계약인 채무상품의 상각후원가(제 1109 호 용어의 정의)를 비교하여 풋옵션의 분리 여부를 판단함

3. 별도재무제표에서의 종속기업의 감액배당 회계처리

[질의]

회사는 별도재무제표에서 종속기업투자주식에 원가법을 적용함. 종속기업이 자본잉여금을 재원으로 배당하는 경우, 회사의 별도재무제표에서 이러한 배당금의 회계처리는?

[회신]

종속기업에서 받는 배당금은 배당을 받을 권리가 확정되는 시점에 배당수익으로 인식함(제 1027 호 문단 12, BC17~BC18)

- 배당은 지분상품의 보유자가 특정 종류의 자본의 보유비율에 비례하여 받는 이익의 분배금이므로(제 1109 호 용어의 정의)
- 배당금의 재원 등을 고려하여 배당금이 명백하게 투자자산의 회수를 나타낸다고 회사가 판단하였다면 투자자산의 회수로 회계처리함(제 1109 호 문단 B5.7.1)

4. 차감할 일시적차이의 소멸로 인해 발생하는 세무상결손금에 대한 이연법인세자산 인식

[질의]

회사에는 20X0 년 말 현재 차감할 일시적차이 CU1,000 이 있는데, 그 밖의 다른 일시적차이, 미사용 세무상결손금과 세액공제는 없음. 차감할 일시적차이는 20X1 년에 전부 소멸할 것으로 예상되나, 20X1 년과 20X2 년에 매년 CU600 의 과세소득(X0 년 말 존재하는 차감할 일시적차이의 소멸에서 생기는 세무상 공제를 제외한 금액)이 발생할 가능성이 높음

20X0 년 말에 차감할 일시적차이 CU1,000 에 대해 인식해야 할 이연법인세자산은 얼마인지?(법인세율은 20%로 가정함)

(단위: CU)

	20X1 년	20X2 년
세무상 공제를 제외한 미래 과세소득	600	600
소멸할 차감할 일시적차이	(-) 1,000	-
이월결손금 공제 전 과세소득	(-) 400	600
이월결손금 공제*	-	(-) 400
이월결손금 공제 후 과세소득	(-) 400	200

*결손금은 100% 이월공제 가능함

[회신]

차감할 일시적차이에 대한 이연법인세자산은 ① 차감할 일시적차이가 소멸될 회계기간 또는 ② 이연법인세자산으로 인하여 발생하는 세무상결손금이 이월공제되는 회계기간에 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 높은 경우에 인식하므로(제 1012 호 문단 29(1)), 이연법인세자산 CU200(①+②)을 인식함

- ① 차감할 일시적차이가 소멸될 회계기간(20X1 년)에 발생할 과세소득에 대한 이연법인세자산
CU120($CU600 \times 20\%$)
- ② 이연법인세자산으로 인하여 발생하는 세무상결손금(20X1 년에 차감할 일시적차이의 소멸로 발생)이 이월 공제되는 회계기간(20X2 년)에 발생할 과세소득에 대한 이연법인세자산 CU80($CU400 \times 20\%$)

5. 관계기업 지분 일부 매각 시 영업권 회계처리

[질의]

관계기업 주식을 일부 매각하여 투자자의 소유지분은 감소하였지만 그 투자자산이 관계기업에 대한 투자로 계속 분류되어 지분법을 적용하고 있음

소유지분 감소에 대한 회계처리를 할 때, 소유지분에서 영업권을 분리하여 처분되는 지분비율만큼 영업권의 장부금액을 제거해야 하는지?

[회신]

관계기업에 대한 순투자 장부금액의 일부를 구성하는 영업권은 분리하여 인식하지 않음(제 1028 호 문단 42)

- 소유지분 감소분에 해당하는 영업권은 처분 대상의 장부금액에 포함하여 투자자산에 대한 처분 회계처리를 수행함(제 1028 호 문단 25)

6. 계약 해지로 지급하는 위약금의 회계처리

[질의]

회사는 고객인 A 사에 플랫폼을 제공하고 이에 대한 대가를 받기로 하는 계약을 체결함. 이후 회사가 플랫폼을 A 사에 제공하던 도중 이 계약을 해지하고, A 사에 계약 해지 위약금을 지급함. 이 경우, 회사가 지급한 위약금을 어떻게 회계처리하는지?

[회신]

A 사에 지급한 위약금의 특성을 파악하여 회계처리를 결정함

- 지급한 위약금이 계약에서 약속한 재화나 용역의 이전과 관련되어 있다면, 이 위약금은 변동대가이므로 수익에서 차감함(제 1115 호 문단 88)
 - 이 경우, 위약금은 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 회사가 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액을 구성하기 때문임(2019년 9월 IFRS 해석위원회 논의 결과 ‘연착이나 취소에 대한 보상’)
- 지급한 위약금이 계약에서 약속한 재화나 용역의 이전과 관련되어 있지 않다면, 회사는 해당 위약금을 비용으로 인식함

7. 누적적 배당액에 대한 회계처리

[질의]

회사는 누적적 우선주인 전환상환우선주를 발행함. 투자자가 상환청구권을 행사하면 상환금액은 발행가액과 이에 대한 이자금액(발행일부터 상환일까지 연 복리 8%를 적용하여 산출)의 합계액으로 산정하되, 이미 지급된 배당금이 있으면 이를 차감함.

이 경우, 누적된 배당금을 금융부채로 인식해야 하는지?

[회신]

회사는 발행시점부터 상환시점까지 계약상 명시된 지급의무가 있으므로 최초 인식시점부터 배당 지급에 현금 등을 인도하기로 한 계약상 의무를 금융부채로 인식함(제 1032 호 문단 11(1)(가))

8. 전환사채의 유동성 위험 공시

[질의]

회사는 20X1 년 초에 전환사채를 발행하였음. 투자자의 전환권 행사는 20X2 년부터 가능하고, 조기상환권 행사는 20X4 년부터 가능함. 전환권은 K-IFRS 제 1032 호의 지분상품 정의를 충족한다고 판단하여 자본으로 분류함. 20X1 년 말 현재, 전환사채의 유동성 위험을 공시하는 방법은?

[회신]

유동성 위험 공시 목적으로는 복합금융상품에서 내재파생상품을 분리하지 않음(제 1107 호 문단 B11A). 따라서 지급이 청구될 수 있는 계약상 가장 이른 기간(투자자의 조기상환권 행사 가능시점)에 전환권이 분리되지 않은 금액을 배분하여 공시함(제 1107 호 문단 B11C)

- 유동성 위험은 기업이 현금이나 다른 금융자산을 인도하여 결제하는 금융부채에 관련된 의무를 이행하는 경우에 어려움을 겪게 될 위험임(제 1107 호 부록 A 용어의 정의)
- 자기지분상품으로 결제될 금융부채는 이 공시 규정을 적용하지 않으므로(제1107호 문단 BC58A), 전환권을 행사하지 않을 경우에 해당하는 유동성 위험만을 공시함

9. 선지급한 금액의 계정 분류

[질의]

회사는 투자계약을 체결하여 공연제작사(이하 ‘제작사’)에 일정 금액을 선지급하고, 공연 티켓을 회사의 플랫폼에서 판매함

이 계약에 따르면 선지급한 금액은 티켓 판매대금에서 우선적으로 정산하여 회수하며, 약정된 티켓 판매기간 종료 시 잔여 선지급금은 티켓 판매 종료시점에 일시 상환됨

회수하는 금액은 선지급한 금액인 원금에 해당하며, 별도 약정에 따른 이자나 원금을 초과하는 수령액은 없음
해당 선지급금을 상각후원가 측정 금융자산(AC) 금융자산으로 분류할 수 있는지?(계약상 현금흐름을 수취하기 위한 목적임을 가정)

[회신]

제작사에 지급한 금액에 대해 회사가 지급을 요청할 수 있고 계약상대방은 이를 거절할 수 없는 경우, 현금 등 금융자산을 수취할 계약상 권리가 발생하는 시점에 금융자산을 인식함(제 1109 호 문단 3.1.1)

- 선지급한 금액을 회수할 권리만 있고, 티켓 판매대금에서 우선 회수하되 티켓 판매 종료 시 잔금을 모두 회수하는 현금흐름 특성이 계약상 현금흐름에 미치는 영향이 미미하다면 이는 원리금 지급만으로 구성된 계약상 현금흐름에 해당하므로 상각후원가로 측정함(제 1109 호 문단 4.1.2, B4.1.18)

- 금융자산은 최초 인식시점에 공정가치로 측정하며 공정가치와 거래금액 간의 차이가 발생하는 경우, 그 차액이 비금융요소(예: 무형자산)에 대한 대가인지는 추가 검토가 필요함

10. 주요경영진에 대한 보상 총액

[질의]

K-IFRS 제 1024 호 ‘특수관계자 공시’ 문단 17 에 따른 주요 경영진에 대한 보상의 총액은 실제 지급금액(현금주의)인지 아니면 발생금액(발생주의)인지?

[회신]

기업은 현금흐름 정보를 제외하고는 발생기준 회계를 사용하여 재무제표를 작성함(제 1001 호 문단 27)

- 제 1024 호 문단 17 에서도 현금흐름 정보를 요구하지 않기에 발생기준 회계를 사용한 금액으로 공시함(제 1024 호 문단 17)

11. 사용량 기준으로 정산되는 리스계약의 회계처리

[질의]

회사가 장비를 임차하는 계약을 체결하고, 임차료로 매월 고정금액을 지급하나, 매년 말 장비 사용 횟수에 일정 단가를 적용한 금액을 기준으로 하여 정산하기로 함. 해당 계약에 대해 리스부채를 인식해야 하는지?

[회신]

일반적으로 리스료가 장비 사용 횟수에 따라 달라지고, 사용하지 않으면 지급하거나 부담해야 하는 금액이 없는 경우, 리스개시일에 리스부채로 인식할 금액은 없음(제 1116 호 문단 27)

- 다만, 정산되는 금액의 성격을 고려할 때 사용 여부나 사용량과 무관하게 부담해야 하는 실질적인 고정리스료에 해당하는 부분이 있다면 리스부채 측정에 포함해야 함(제 1116 호 문단 B42)

12. 차입원가 예시의 선택적 포함 여부

[질의]

K-IFRS 제 1023 호 문단 6 에서는 차입원가는 ‘다음과 같은 항목을 포함할 수 있다’고 언급하면서 세 가지 항목을 기술함. 이 항목들은 차입원가에 필수적으로 포함해야 하는지, 아니면 회사가 선택적으로 포함할 수 있는지?

[회신]

자산의 원가에는 자산의 취득원가의 일부로서 지출하기 위한 자금을 조달하는 데 발생하는 원가를 포함하여, 자산을 의도된 용도로 사용(또는 판매) 가능하게 하는 데 필수적으로 발생하는 원가가 있다면 그 원가도 해당 자산의 원가에 포함해야 함(제 1023 호 결론도출근거 문단 BC9)

- K-IFRS 제 1023 호 문단 5 에서는 차입원가를 자금의 차입과 관련하여 발생하는 이자 및 기타 원가로 정의하고, 문단 6 에서는 차입원가에 포함되는 항목을 예시함
- 적격자산이 존재하는 경우, 차입원가의 정의에 부합하는 항목 모두를 대상으로 K-IFRS 제 1023 호를 적용하여 차입원가 자본화를 수행하여야 하므로 문단 6 의 예시 중 일부만을 차입원가에 포함할 수는 없음