

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2017년 9 · 10월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [공개초안] IAS 16 ‘의도한 사용 전의 매각금액’

IASB 주요 프로젝트 진행상황 2

- I. 중요성 실무서
- II. 요율규제활동
- III. 영업권

Global 동향 5

I. 2017년 7월, 8월 IASB meeting 기타 논의사항

IFRS 실무적용 해설 7

K-IFRS 1012 ‘법인세’ - 세율 변경 시 이연법인세 관련 고려사항

최근 국제회계기준 정보

2017년 7월 1일부터 2017년 8월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제 · 개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, “ED”), 토론서(Discussion Paper, “DP”) 및 해석서 초안(Draft Interpretation)의 주요 내용은 다음과 같습니다.

[공개초안] IAS 16 ‘의도한 사용 전의 매각금액’

IASB는 2017년 6월에 IAS 16의 유형자산의 시험과정에서 생산된 재화의 순매각금액과 관련한 회계처리에 대한 개정안을 발표하였다.

IAS 16.17(5)에서는 유형자산의 시험과정에서 생산된 재화의 순매각금액을 당해 원가에서 차감하도록 하고 있다. 해석위원회는 이 문단과 관련하여 유형자산의 원가에서 차감하는 매각금액에는 시험과정에서 생산되는 재화의 판매금액만 포함되는지, 그 매각금액이 시험원가를 초과할 수 있는지에 대하여 질문을 받았다.

이 이슈는 광업, 석유화학산업과 같은 일부 산업에 중요한 영향을 미칠 수 있고, 실무적으로 다음과 같이 다양한 회계처리가 존재하였다.

- 시험과정에서 생산된 재화의 매각대금만 차감하거나 유형자산을 경영진이 의도하는 방식으로 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이른 때까지 생기는 모든 매각금액을 유형자산 원가에서 차감
- 일부 기업의 경우 유형자산 항목에서 차감된 금액은 중요할 수 있으며 시험원가를 초과하기도 함

IASB는 실무상 회계처리의 다양성을 해소하기 위하여 시험과정에서 생기는 매각금액을 원가에서 차감하지 않고 해당 재화의 매각금액과 원가를 적용 가능한 기준서에 따라 당기 손익으로 인식하도록 하였다.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2017년 8월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
개념체계	개념체계 작성 중	개념체계 발행	
공시개선 - 중요성 실무서	실무서 작성 중	실무서 발행	
공개초안			
공시개선 - 중요성의 정의	공개초안 작성 중	공개초안 발행	
요율규제활동	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중		토론서 발행
할인율	분석 중	연구 결과 요약 발표	
동적 위험관리	분석 중		토론서 발행
자본의 특성을 가진 금융상품	분석 중	토론서 발행	
영업권과 손상	분석 중		토론서 발행
IFRS 13-공정가치 측정 사후이행검토(PIR)	의견수렴 중	토론서 발행	
주요재무제표	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
공시개선 - 공시의 원칙	의견수렴 중		프로젝트의 방향 결정
주식기준보상	초안 작성 중		연구 결과 요약 발표

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 7, 8월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 중요성 실무서

IASB는 2017년 7월에 'IFRS 실무서-중요성판단(making materiality judgements)'중 약정(Covenants)에 대한 가이드스를 확정할 지 여부를 논의하였으며, 2017년에 최종 실무서를 발행할 예정이다.

IASB는 다음의 사항에 대하여 잠정적인 결론을 내렸다.

- 약정(Covenants)과 관련된 정보(약정의 존재와 조건 및 약정의 위반사항 등)의 중요성을 평가하는 방법에 대한 지침을 최종 실무서에 포함
- '약정된 조건과 관련된 다른 계정의 중요성을 결정하는 경우'1 약정조건이 다른 계정의 중요성을 설정하는데 영향을 미치지 아니하여야 한다'는 실무서의 초안 내용을 최종 실무서에 포함하지 않음
- 약정 위반에 대한 가능성이 희박하다면, 약정에 대한 정보는 중요하지 않다는 내용을 최종 실무서에 명시함

II. 요율규제활동

IASB는 2017년 7월 '정의된 요율규제(defined rate regulation)'의 활동에 대해 적용 가능한 회계 정책을 개발하기 위하여 다음과 같이 논의하였지만 결론을 내리지는 않았다.

개념체계에서의 자산의 통제

IASB는 '정의된 요율규제' 활동에서 발생한 권리와 의무에 대하여 토론하였다. 이러한 권리와 의무는 특정기간에 발생한 원가를 다른 기간 요율에 반영하는 경우 발생한다². IASB는 '정의된 요율규제' 활동에서 만들어진 권리가 개념체계 공개초안에서 제시하는 자산의 정의를 충족할 수 있는 지, 특히 자산에서의 '통제'의 개념을 충족할 수 있는지에 대하여 논의하였고, IFRIC Staff은 다음과 같이 검토하였다.

- 정의된 요율규제에서 발생하는 규제자산에는 과거 사건의 직접적인 결과에 따라 고객에게 유리한 요율로 청구할 수 있는 권리(경제적자원)가 존재한다. 또한 이 권리는 경제적효익을 창출할 잠재력을 가지며, 창출된 경제적 효익은 기업 당사자에게 귀속 될 것임. 따라서 정의된 요율규제에서 발생하는 규제자산은 개념체계 공개초안에서 제시하는 '자산'의 정의를 충족함

요율 규제 활동이 아닌 일반 경쟁시장에서의 가격조정 능력

'정의된 요율규제' 활동이 아닌 일반 경쟁시장에서 기업들의 가격을 인상할 수 있는 능력이 자산의 정의를 충족할 수 있는 지 논의하였다. 이 이슈에 대한 IFRIC staff의 검토의견은 다음과 같다.

1 예시-회사의 차입약정조건은 유형자산 금액을 일정 수준으로 유지하는 것이다. 회사의 자본적지출 정책은 자산에 대한 지출이 일정금액 이상인 경우 자본적지출로 인정하도록 하고 있다. 이 경우 자본적지출의 인정 금액이 낮은 금액으로 설정된다면 차입약정의 위반에 원인이 될 수 있으나 상기 차입약정 조건은 자본적 지출에 대한 회계정책 설정 시 이를 고려하지 아니한다.

2 IFRS Brief 2017년 7·8월호 참고

- 경쟁시장에서는 기업이 가격조정에 대한 권리나 의무를 가지지 않고, 가격인상은 시장의 다른 공급자들도 가능하며 가격조정이 과거 거래나 사건에 특정되지 않기 때문에 자산의 정의를 충족시키는 권리가 없음. 또한 시장 상황이나 다른 요소에 의한 가격제약(price constraints)은 가격을 인하해야 하는 의무를 발생시키지 않으므로 부채의 정의를 충족하는 의무가 없음. 따라서 일반 경쟁시장에서는 자산 및 부채의 정의를 충족하는 규제자산 및 규제부채는 발생하지 않음

규제자산 · 부채의 인식에 영향을 미치는 불확실성

IASB는 '정의된 요율규제' 활동에서 생성된 권리나 의무를 자산과 부채로 인식할지 여부를 결정할 때 다음과 같이 규제자산 · 규제부채에 대해 3가지의 불확실성의 역할에 대하여 논의하였다.

- 존재의 불확실성 : 기업이 요율을 변경하고자 할 때 요율규제자의 승인여부와 금액이 불확실한 경우
- 결과의 불확실성 : 요율규제자에 의해 승인된 규제요율의 결과로 인한 경제적자원의 유입과 유출의 불확실성
- 측정의 불확실성 : 규제요율 산정에 사용되는 추정 투입변수에 대한 불확실성

IFRIC staff은 IASB가 요율규제활동 모형을 개발할 때 규제자산 · 규제부채에 대한 존재의 불확실성만을 규제 자산과 부채의 인식기준(recognition threshold) 결정에 고려할 것을 제안하였으나, IASB는 이에 대하여 결론을 내리지 않았다.

III. 영업권

IASB는 영업권과 손상에 대해 유관기관으로부터 피드백을 받았으며, 이 피드백에 비추어 다음을 논의 하였지만, 결론을 내리지는 않았다.

- IAS 36 '자산손상'에서 요구하는 영업권의 의무적인 연간 양적 손상검사의 완화
- 영업권에 대한 재무제표 공시사항의 개선

IASB는 향후 다음의 사항이 가능한지에 대해서 계속 논의할 것이다.

- 재무제표의 이용자에 대한 정보의 손실이 없는 IAS 36의 손상검사의 적용방법에 대한 단순화와 개선
- 효익을 초과하는 비용을 발생시키지 않고 재무제표의 이용자에게 제공되는 정보의 개선



I. 2017년 7월과 8월 IASB meeting 기타 논의사항

2017년 7월과 8월에는 IFRIC meeting이 열리지 않았습니다.

IASB의 주요 프로젝트 외에 2017년 7월과 8월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IFRS 9 개정] 부의 보상이 있는 중도상환 특성

충족시켜야 하는 두 가지 요건

공개초안에 따르면 다음 두 가지 요건을 충족하는 경우, 부의 보상이 있는 중도상환 특성이 있는 금융 자산은 상각후원가 혹은 기타포괄손익-공정가치로 측정될 수 있다.

- 계약을 조기 청산하기로 결정한 당사자가 합리적인 추가보상을 받는다는 이유 때문에 중도상환 금액이 미지급된 원리금을 실질적으로 나타내지 못함
- 금융자산의 최초인식시점에 중도상환옵션특성의 공정가치가 경미함

이번 회의에서 IASB는 수렴한 의견을 고려하여 공개초안에서 제시된 두 가지 요건을 계속해서 유지할 지 여부에 대해 논의하였다.

IASB는 IFRS 9의 개정사항에 대해 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- 첫번째 요건을 확정하고 내용을 명확히 하기 위해서 해당 요건의 적용에 대한 설명을 결론도출근거 (Basis for conclusion)에 유지함
- 두번째 요건을 제거함. 따라서, 기업은 개정사항을 적용하기 위해서 최초 인식시점에 중도상환 특성의 공정가치를 평가할 필요가 없음
- 개정사항과 IFRS 9.B4.1.12³의 예외사항을 일관되게 유지함. 따라서, IFRS 9.B4.1.12(b)의 요건은 계약의 조기 청산을 위한 합리적인 부의 보상에 적용될 것임

시행일과 경과규정

IASB는 다음과 같이 결정하였다.

- 2019년 1월 1일 이후 시작되는 회계연도부터 의무적용(조기적용도 가능)함
- IFRS 9의 관련된 경과규정을 사용하여 개정사항은 소급적용이 요구됨
- 개정사항을 반영하여 과거 기간의 재작성은 요구되지 않음
- 기업이 개정사항을 최초 적용할 때 특정한 공시사항이 요구됨

3 발행자가 채무상품을 중도상환할 수 있도록 허용(또는 요구)하거나 보유자가 만기 이전에 채무상품을 발행자에게 환매할 수 있도록 허용(또는 요구)하는 계약조건 때문에 원리금 지급만인 계약상 현금흐름에 해당하지 않지만 이를 제외하고는 문단 4.1.2(2)와 4.1.2A(2)(SPPI 요건)를 충족하는 금융자산은, 문단 B4.1.10(계약상 현금흐름이 원리금 지급만으로 구성되지 않을 가능성이 있음)에도 불구하고, 다음의 조건을 모두 충족하면 상각후원가나 기타포괄손익-공정가치로 측정할 수 있다.

- (a) 금융자산의 계약상 액면금액을 할증하거나 할인한 금액으로 매입하거나 발행한다.
- (b) 중도상환금액이 실질적으로 계약상 액면금액과 계약상 이자 발생액(그러나 미지급된)을 나타내며, 이 중도상환금액에는 계약의 조기 청산에 대한 합리적인 추가보상이 포함될 수 있다.
- (c) 금융자산의 최초 인식시점에 중도상환특성의 공정가치가 경미하다.

Next steps

IASB는 2017년 10월에 IFRS 9의 개정사항을 발표할 예정이다.

2. [IFRS 9 개정] 제거되지 않는 금융부채의 조건 변경이나 교환

IASB는 금융부채의 조건이 변경되거나 금융부채가 교환되었지만 제거되지 않는 경우의 회계처리에 대한 해석위원회가 수령한 질의에 대해 update된 내용을 수령하였다. 해석위원회는 2017년 6월 회의에서, 금융부채가 교환되었지만 제거되지 않는 경우에 조정금액을 당기손익으로 인식하는 것에 동의하였지만 해당 이슈에 대해 결론을 내리지 않고 IASB에 이관하기로 결정하였다. 이번 회의에서 IASB는 이 이슈를 어떻게 진행할지에 대해 논의하였다.

IASB는 IFRS 9의 요구사항이 금융부채의 조건변경과 교환에 대한 회계처리에 적절한 근거⁴를 제공하고 있고 추가적인 기준서 제정이 요구되지 않는다고 판단하였다는 것을 결론도출근거에 강조하기로 결정하였다.

3. [IAS 12] 자본으로 분류되는 금융상품에 대한 지급액의 법인세 효과

연차개선 2015-2017 공개초안에 포함된 IAS 12 '법인세'의 개정사항에서는 자본으로 분류되는 금융상품에 대한 지급이 이익의 분배로서 지급하는 것이라면 그러한 분배의 법인세 효과는 IAS 12 문단 58(a)와 58(b)⁵의 경우에서 발생하는 세효과를 제외하고는 당기손익으로 인식하는 것을 명확히 하였다.

IASB는 상기 개정사항에 대해 제출된 의견에 대해 논의하고 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

- 실질적인 변경 없이 제안된 개정사항을 마무리함
- 기업이 표시된 가장 이른 보고기간에 혹은 그 이후에 인식된 배당의 법인세효과에 대해 개정사항을 적용하도록 요구함

IASB는 다음 회의에서 적용일과 개정 절차에 대해 논의할 예정이다.

4. [IAS 23] 차입원가-취득이 완료된 적격자산에 대한 차입원가

IASB는 2015-2017 연차개선 공개초안에 제시된 IAS '차입원가'의 제안된 개정안에 대한 해석위원회의 권고사항에 대하여 토론하였다. 이 개정안은 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상태의 준비가 완료되면 해당 자산을 취득하기 위하여 특정목적으로 차입한 자금을 일반 차입금에 포함해야 하는 지 여부를 명확히 하기 위하여 제시되었다.

IASB는 다음과 같이 잠정적으로 결론 내렸다.

- 제안된 개정안에 대하여 중요한 변동 없이 마무리 할 것
- 적격자산이 아닌 자산을 취득하기 위하여 특정목적으로 조달한 차입금을 일반차입금의 일부로 포함할 것을 명확히 할 것

4 IFRS 9.9.5.4.3 금융자산의 계약상 현금흐름이 재협상되거나 변경되었으나 그 금융자산이 이 기준서에 따라 제거되지 아니하는 경우에는 해당 금융자산의 총 장부금액을 재계산하고 변경손익을 당기손익으로 인식한다.

5 IAS 12.58(a) : 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에, 당기손익 이외에, 기타포괄손익이나 자본에 직접 인식되는 거래나 사건

IAS 12.58(b) : 사업결합

IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.58〉



K-IFRS 1012 ‘법인세’ - 세율 변경 시 이연법인세 관련 고려사항

기획재정부는 지난 2017년 8월 29일에 ‘2017년 세법개정안’ 정부안을 최종 확정하였다. 확정된 개정안에는 법인세율 인상 내용이 포함되어 있다. 현행 법인세율은 과세표준이 200억원을 초과하는 경우 22%인데, 법인세 개정안에서는 과세표준이 200억원 초과~2,000억원 이하인 경우에는 법인세율이 현행과 동일한 22%이지만, 2,000억원을 초과하는 과세표준부터는 25%의 법인세율이 적용된다. 세율 개정사항을 표로 보면 다음과 같다.

현행		개정안	
과표	세율	과표	세율
0 ~ 2억원	10%	0 ~ 2억원	10%
2억원 초과 ~ 200억원이하	20%	2억원 초과 ~ 200억원이하	20%
200억원 초과 ~ 2,000억원 이하	22%	200억원 초과 ~ 2,000억원 이하	22%
2,000억원 초과		2,000억원 초과	25%

◆ 변경된 세율의 적용시점

상기 개정안이 확정되면 개정된 법인세율은 2018년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용되는데, 개정안이 확정되는 시점에 따라 2018년 1월 1일 이후에 소멸되는 일시적차이에 대한 이연법인세를 측정할 때 변경된 세율을 반영할 필요가 있는지 고려해야 한다.

즉, 법인세 개정안의 확정시기가 보고기간 말 이전인지, 이후인지에 따라 이연법인세 측정시 적용할 세율은 달라지게 된다.

K-IFRS 1012 ‘법인세’ 문단 47에서는 이연법인세 자산과 부채는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)에 근거하여 당해 자산이 실현되거나 부채가 결제될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율을 사용하여 측정하도록 하고 있다. 따라서 상기 법인세 개정안이 보고기간 말 이전에 확정되는 경우에는 세율변경에 따른 효과를 이연법인세 측정에 반영한다. 한편, 법인세 개정안이 보고기간 말 이후 확정되는 경우에는 세율변경에 따른 효과를 이연법인세 측정에 반영하지 않는다.

다만, 개정안이 보고기간말 이후 재무제표 발행승인일 이전에 확정된다면 재무제표를 수정하지 않고 수정을 요하지 않는 보고기간후사건으로 공시⁶하여야 한다.

상기 내용을 표로 정리하면 다음과 같다.

세율 변경 확정 시기	회계 처리
보고기간 말 이전	변경세율로 이연법인세 측정
보고기간 말 이후, 재무제표 발행 승인일 이전	변경 전 세율로 이연법인세 측정하되, 보고기간 후 사건 공시
재무제표 발행 승인일 이후	변경 전 세율로 이연법인세 측정, 추가공시 필요 없음

관련 사례를 통해 적용할 세율에 대해 알아보자.

사례 1. 실질적으로 제정된 세율

[Fact pattern]

A국가의 대통령은 2017년 7월에 법인세율을 30%에서 40%로 인상하는 법안을 제안하였다. A국가의 국회는 해당 법안에 대해 각 분야의 이해관계자의 다양한 의견을 수렴하여 11월 말에 최종적으로 개정안을 공식적으로 확정하였고, 이 법안은 2018년 1월 1일부터 적용하여야 한다. 한편, 대통령령으로 확정되어 2018년 2월에 대통령이 서명하기 전까지는 세율 변경 법안은 세법으로 확정되지 않는다. 그러나 대통령령의 서명은 형식적인 과정이고, 대통령은 국회에 의해 공식적으로 확정된 결정을 무효로 할 수 없다.

[Conclusion]

이러한 경우에 변경된 세율인 40%는 2017년 11월 30일에 실질적으로 유효하고 2017년 말 재무제표 상의 이연법인세 측정에 사용되어야 한다.



6 K-IFRS 1010.22(8)에서는 세율변경을 수정을 요하지 않는 보고기간후사건의 예로 제시하고 있다.

사례 2. 실질적으로 제정되지 않은 세율

[Fact pattern]

사례 1을 변형해서, A국가의 대통령은 국회에 의해 공식적으로 확정된 결정을 무효로 하거나 거부할 수 있는 권한을 가지고 있지만, 현직 대통령은 아직까지 그러한 권한을 행사한 적은 없다.

[Conclusion]

이러한 경우에는 개정 세율인 40%를 2018년 2월까지의 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율로 보지 않는 것이 타당하다. 왜냐하면 현직 대통령이 아직까지 해당 권한을 행사한 선례가 없다는 사실이 대통령이 그러한 권한을 행사하지 않을 것이라는 점을 나타 내지는 않기 때문이다. 따라서 2017년 말 재무제표 상 이연법인세는 30%의 세율로 측정하고, 만일 개정 세율이 재무제표 발행 승인일 전에 확정되는 경우에는 수정을 요하지 않는 보고기간후 사건으로 공시하여야 한다.



우리나라의 경우 현재 2017년 세법개정안 정부안이 확정되었다고 국회에서 변경될 수도 있고, 대통령이 국회에서 통과된 세법 개정안에 거부권을 행사할 수 있다. 따라서 사례 2와 같이 대통령이 세법개정안에 서명하기 전까지는 이연법인세자산 및 이연법인세부채의 측정 시에는 해당 개정안을 반영하는 것은 타당하지 않다.

◆ 세율 변경의 회계처리

한편, 세율 변경으로 인하여 기존에 인식한 이연법인세자산이나 이연법인세부채의 금액이 변동하는 경우 변동액을 어떻게 인식해야 하는지의 이슈가 발생한다. K-IFRS 1012 '법인세'의 문단 57에서는 거래나 사건의 당기 및 이연법인세효과는 그 사건이나 거래 자체에 대한 회계처리와 일관되게 회계 처리하도록 하고 있다. 따라서 기존에 이연법인세를 당기손익으로 인식한 항목의 경우에는 당기 손익으로, 기타포괄손익 등의 자본항목으로 인식한 항목의 경우에는 기타포괄손익 등의 자본항목으로 인식하면 될 것이다.

사례 3. 재평가모형을 적용하는 토지의 일시적 차이에 대한 세율변경 효과

[Fact pattern]

B사는 보유중인 토지의 후속측정 방법으로 재평가 모형을 적용하고 있다. 토지의 취득원가는 10억원이다. 2017년에 세법의 개정으로 인하여 B사에 적용될 세율이 20%에서 25%로 변경되었고, 변경된 세율은 2018년부터 적용된다.

2016년 말 현재 해당 토지와 관련된 장부금액은 다음과 같다.

계정과목	장부금액	계정과목	장부금액
토지*1	13억원	평가이익(OCI)*2	2.4억원
		이연법인세부채*3	0.6억원

*1. 재평가 모형에 따른 금액

*2. (13억원 - 10억원) - 0.6억원 = 2.4억원

*3. (13억원 - 10억원) x 20% = 0.6억원

2017년 말 현재 토지의 장부금액은 13억원으로 2016년 말과 동일하다.

[Question]

B사는 2017년 말 세율 변경으로 인한 이연법인세부채 변동금액을 어떻게 회계처리 해야 하는가?

[Conclusion]

이연법인세자산과 부채는 당해 자산이 실현되거나 부채가 결제될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율을 사용하여 측정하여야 한다. 따라서 B사는 변경된 세율인 25%를 적용하여 이연법인세부채를 측정하여야 한다.

또한 K-IFRS 1012 문단 61A (1)에서는 동일회계기간 또는 다른 회계기간에 기타포괄 손익에 인식된 항목과 관련된 금액은 기타포괄손익으로 인식하도록 하고 있으므로 세율 변경에 따른 이연법인세부채 금액의 변동은 기타포괄손익에 반영하는 것이 타당하다.

따라서 2017년말 현재 이연법인세부채의 금액은 3억원(13억원 - 10억원)에 25%를 적용한 0.75억원이므로 이연법인세부채의 변동액 0.15억원은 기타포괄손익에 반영하여야 한다. 그러므로 B사는 2017년 말에 다음과 같이 회계처리하여야 한다.

(차) 평가이익(OCI) 0.15억원 (대) 이연법인세부채 0.15억원

그러나 기존 회계기준에 따라 재평가이익을 기타포괄손익으로 인식하였으나 K-IFRS로 전환되면서 이익잉여금으로 분류된 경우에는 해당 항목과 관련하여 더 이상 기타포괄손익으로 인식되는 것이 아니다. 따라서 세율 변경으로 인하여 기존에 인식한 이연법인세자산이나 이연법인세부채의 변동액을 기타포괄손익에 반영할 수 없으므로 당기손익으로 인식하는 것이 타당하다.

사례 4. K-IFRS 전환으로 재분류된 재평가잉여금에 대한 이연법인세부채의 변동

[Fact pattern]

C사는 과거 K-GAAP을 적용할 당시 토지에 대해 재평가 모형을 적용하였다. 따라서 토지의 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 회계처리하고 이연법인세부채를 인식하였다. K-IFRS를 도입함에 따라 전환일에 전환시점의 토지의 공정가치를 간주원가로 사용하고 기존의 기타포괄손익누계액을 이익잉여금항목으로 조정하였다. 토지의 취득원가는 10억원이고 전환일 현재 토지의 장부가액은 13억원이다. 전환일까지 C사에 적용된 세율이 20%임에 따라 전환 직전의 해당 토지와 관련된 장부가액은 다음과 같다.

계정과목	장부금액	계정과목	장부금액
토지	13억원	평가이익(OCI)	2.4억원
		이연법인세부채	0.6억원

C사가 K-IFRS로 전환함에 따라 전환일에 해당 토지에 대해 수행한 회계처리는 다음과 같다.

(차) 평가이익(OCI) 2.4억원 (대) 이익잉여금 2.4억원

C사는 K-IFRS 전환 이후에는 토지에 대해 원가법을 적용하였다.

한편, 전환 이후에도 토지의 세무상 장부가액은 여전히 취득원가이므로 토지의 장부금액과 세무기준액에는 일시적차이가 존재한다. 따라서 C사의 재무제표에는 토지에 대한 일시적 차이에 대해 이연법인세부채가 인식되어 있다. 한편, 2017년에 세법이 개정되어 세율이 20%에서 25%로 변경되었고, 변경된 세율은 2018년부터 적용된다.

[Question]

C사는 2017년 말 세율 변경으로 인한 이연법인세부채 변동금액을 어떻게 회계처리 해야 하는가?

[Conclusion]

회계적으로 간주원가는 그 장부금액으로 새로이 취득한 것이므로 “재평가”와는 다르다. 따라서 전환일 이후에는 해당 토지와 관련하여 당기손익 이외로 인식되는 항목이 없다. 그러므로 세율의 변동 등으로 전환일 이후 이연법인세부채가 변동하는 경우, 전환일에 재평가 금액을 간주원가로 하여 원가법으로 평가되는 자산의 과거 변동금액은 더 이상 K-IFRS 1012 문단 61A의 ‘당기손익 이외로 인식되는 항목’이 아니다. 그러므로 전환일 이후 세율 변경에 따라 발생한 이연법인세부채의 변동액은 당기손익으로 인식하는 것이 타당하다.

따라서 2017년말 현재 이연법인세부채의 금액은 3억원(13억원 - 10억원)에 25%를 적용한 0.75억원이므로 이연법인세부채의 변동액 0.15억원은 당기손익에 반영하여야 한다. 그러므로 C사는 2017년 말에 다음과 같이 회계처리하여야 한다.

(차) 법인세비용 0.15억원 (대) 이연법인세부채 0.15억원

KPMG contacts

KPMG 삼정회계법인

Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 이사

T. (02)2112-0673

E. eunsukpark@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

김응주 S.Manager

T. (02)2112-3227

E. eungjookim@kr.kpmg.com

양유정 Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

국민경 S.Senior

T. (02)2112-6601

E. mkook1@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr