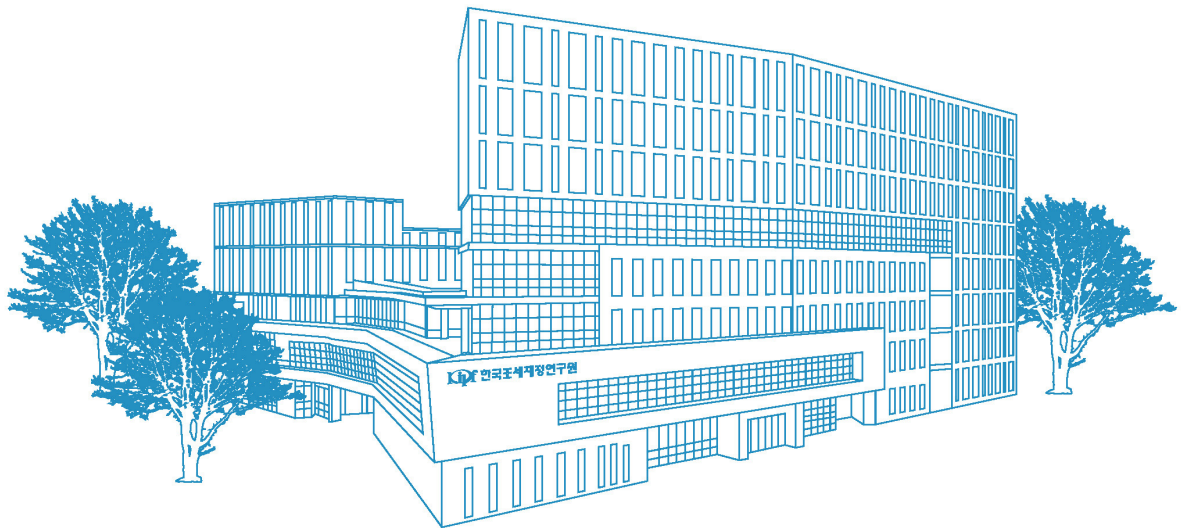


GAFSC  
IPSAS 연구

2017-2019  
IPSASB 정례회의 안건 분석

2020. 9.



동 보고서는 2017년부터 2019년까지 국제공공부문화계기준위원회(IPSASB) 정례회의에 상정된 안건의 주요 내용을 분석한 것임.  
자세한 내용은 원문 자료를 참고하기 바람 (<https://www.ipsasb.org/meetings>)

## Ⅰ 연구책임자

김완희 국가회계재정통계센터 센터장  
한소영 팀장

## Ⅰ 공동집필진 (가나다 순)

김선재 특수전문직 3급  
박윤진 재정통계팀장  
오예정 특수전문직 3급  
이남주 선임연구원  
임정혁 특수전문직 3급  
정유경 특수전문직 4급  
정진웅 특수전문직 4급  
진태호 특수전문직 3급  
최금주 특수전문직 3급  
최은혜 연구원

※ 본 보고서의 내용은 연구 참여자들의 개인적인 견해로서 한국조세재정연구원의 공식 견해와 다를 수 있습니다.

- **(목적)** IPSASB 정례회의 안건 분석결과를 공유함으로써 IPSASB의 최근 논의 이슈에 관한 구체적인 내용을 제공하고 국제적 방향에 대한 이해를 증진
  - 회계기준 제·개정은 장기간에 걸쳐 수많은 이해관계자들과의 지속적인 논의를 통해 발전시키고 축적시켜 이뤄내는 산물임
  - 발생주의 회계제도를 운영하는 국가로서 이를 정확히 이해하고 그 과정에 참여하는 것은 매우 중요한 일임
  
- **(구성)** IPSASB 및 IPSAS에 대한 전반적인 소개자료와 IPSASB 정례회의 안건에 대한 프로젝트별 분석결과로 구성
  - 2017년부터 2019년까지 센터는 총 10회에 걸쳐 IPSASB 정례회의에 참석
  - IPSASB 정례회의 출장결과보고서에 포함된 안건 분석결과를 당해 기간 중 논의된 9개의 프로젝트로 분류하여 편집·정리

〈 IPSASB 안건분석보고서 모음집의 구성 〉

IPSASB 프로젝트	2017				2018				2019				합계*
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	
① 수익 및 비교환비용		✓			✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	8
② 공공부문 특유 금융상품		✓			✓					✓			3
③ 금융상품		✓			✓	✓							3
④ 사회보장급여		✓	✓			✓	✓	✓					5
⑤ 리스		✓	✓							✓	✓	✓	5
⑥ 공공부문 측정		✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓			✓	8
⑦ 사회기반시설			✓							✓	✓	✓	4
⑧ 유산									✓	✓			2
⑨ 연차개선과제					✓								1

\* 국가회계재정통계센터는 IPSASB 정례회의 논의안건 중 주요 프로젝트 9개를 선정하여 지속적으로 분석하여 왔음



## 01 | IPSASB와 IPSAS의 소개

I. 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB).....	3
II. 국제공공부문회계기준(IPSAS).....	4
III. 국가회계기준과 IPSAS의 관계.....	5

## 02 | 2017-2019 IPSASB 안건 분석(프로젝트별)

㉠ 수익(Revenue) 및 비교환비용(Non-Exchange Expenses).....	11
㉡ 공공부문 특유 금융상품(Public Sector Specific Financial Instruments) .....	96
㉢ 금융상품(Financial Instruments).....	110
㉣ 사회보장급여(Social Benefits).....	126
㉤ 리스(Leases).....	144
㉥ 공공부문 측정(Public Sector Measurement).....	172
㉦ 사회기반시설(Infrastructure Assets).....	202
㉧ 유산(Heritage).....	222
㉨ 연차개선과제(Improvements).....	232



# 01

## IPSASB와 IPSAS의 소개



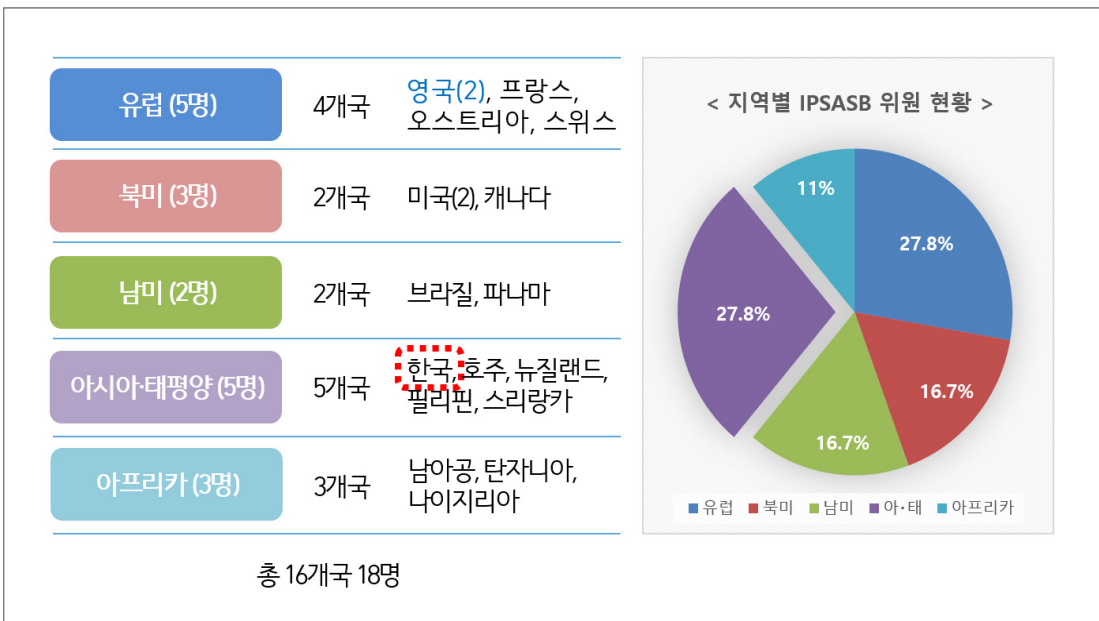
- I . 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB)
- II . 국제공공부문회계기준(IPSAS)
- III . 국가회계기준과 IPSAS의 관계



# I 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB<sup>1)</sup>)

- 국제공공부문회계기준위원회는 공공부문 재무보고의 개선, 공공재무관리(PFM)<sup>2)</sup>의 강화를 목표로 1987년에 설립된 국제회계사연맹(IFAC) 산하 기구임
- 정부, 공공기관과 같은 공공부문에 특화된 국제 표준의 회계기준인 국제공공부문회계기준(IPSAS<sup>3)</sup>)의 제·개정을 담당하고 있음
- IPSASB는 한국을 포함한 16개국 총 18명의 위원으로 구성<sup>4)</sup>

< 지역별·국가별 IPSASB 위원 현황(2020년 2월 현재) >

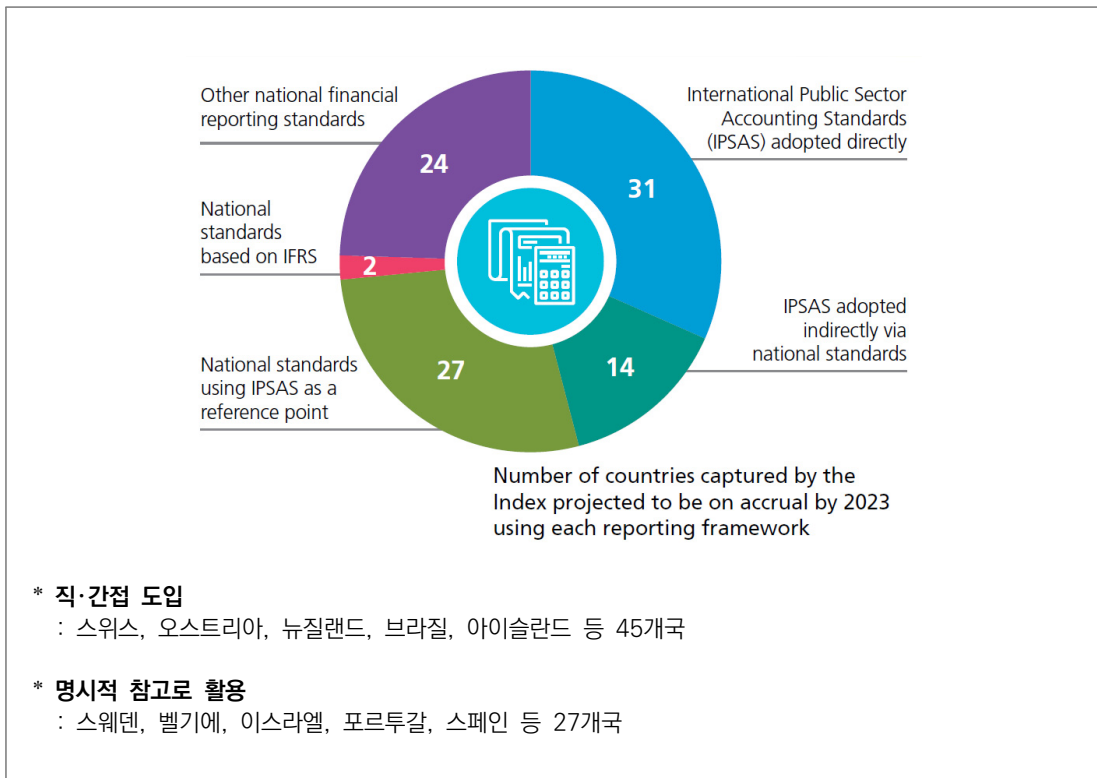


출처: 국가회계재정통계센터 작성

1) International Public Sector Accounting Standards Board  
 2) Public Financial Management(PFM)는 공공서비스 결과물이 효율적·효과적으로 전달될 수 있도록 공공부문실체의 재무적 자원을 계획·감독·통제하는 시스템을 말함  
 3) International Public Sector Accounting Standards  
 4) 2017년 9월, 국가회계재정통계센터 정도진 소장이 한국 최초로 IPSASB 위원으로 선임되어 2020년까지 3년 임기로 활동 중임

## II 국제공공부문회계기준(IPSAS)

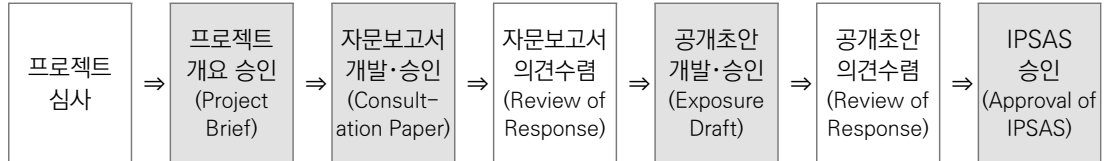
- IPSAS는 민간부문의 국제회계기준(IFRS)에 비견되는 공공부문의 국제적 회계기준으로 개념체계와 38개의 개별 기준서로 구성 [참고](#)
- IPSASB는 IPSAS와 국제회계기준(IFRS), 정부재정통계지침(GFS) 간의 정합성 유지를 위한 정책 적용
- IFAC는 2023년까지 IPSAS를 도입 또는 참고하는 국가가 발생주의 도입국가의 73%(72개국)를 차지할 것으로 예상하고 있음<sup>5)</sup>



출처: IFAC-CIPFA(2018), p. 5

5) IFAC-CIPFA, "International Public Sector Financial Accountability Index-2018 Status Report," 2018

- IPSAS 제·개정 시 자문보고서(CP) 및 공개초안(ED)을 공개하여 **의무적으로 이해관계자들의 의견을 수렴**



- IPSASB는 2019년 12월 현재 수익, 비교환비용, 공공부문 측정, 유산 등 총 9개<sup>6)</sup>의 IPSAS 제·개정 프로젝트를 진행 중임

### III 국가회계기준과 IPSAS의 관계

- 「국가회계기준에 관한 규칙」(약칭: 국가회계기준)은 국가의 재정활동을 발생주의로 회계처리 하기 위한 원칙으로 2009년에 「국가회계법」 제11조제1항에 근거하여 제정
- 국가회계재정통계센터는 ‘회계투명성’ 확보를 위해 IPSAS 등 국제적 회계기준과의 정합성을 고려하여 국가회계기준을 개선\*하여 왔음
  - \* 연금총당부채 산정(2012년), 총당부채, 우발부채, 우발자산 전면개정(2017년) 등
- IPSASB 프로젝트는 연금 회계처리 개선 등 국가회계 프로젝트<sup>7)</sup>에 대한 시사점을 제공하므로 국가회계재정통계센터는 향후에도 IPSAS 제·개정 결과를 지속적으로 모니터링할 예정

6) ① 수익 및 비교환비용, ② 공공부문 특유 금융상품, ③ 금융상품, ④ 사회보장급여, ⑤ 리스, ⑥ 공공부문 측정, ⑦ 사회기반시설, ⑧ 유산, ⑨ 연차개선과제  
 7) 국가회계재정통계센터, 『2019 국가회계기준 개선 프로젝트』, 2019

**참고** IPSAS 기준서 목록 및 IFRS와의 관계(IPSAS-IFRS Alignment Dashboard)

국제공공부문회계기준(IPSAS)	관련 국제회계기준(IFRS)	공공부문 특유성
1. 재무제표 표시	IAS 1	보통
2. 현금흐름표	IAS 7	보통
3. 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류	IAS 8	보통
4. 환율변동효과	IAS 21	낮음
5. 차입원가	IAS 23	보통
9. 교환거래수익	IAS 18	낮음
10. 초인플레이션 경제에서의 재무보고	IAS 29	낮음
11. 건설계약	IAS 11	보통
12. 재고자산	IAS 2	보통
13. 리스	IAS 17	보통
14. 보고일 이후의 사건	IAS 10	보통
16. 투자부동산	IAS 40	보통
17. 유형자산	IAS 16	보통
18. 부문보고	IAS 14	보통
19. 총당부채, 우발부채 및 우발자산	IAS 37	보통
20. 특수관계자 공시	IAS 24	높음
21. 비현금창출자산의 손상	IAS 36	높음
22. 일반정부부문의 재무정보 공시	-	매우 높음
23. 비교환거래수익(조세 및 이전)	-	매우 높음
24. 예산정보의 재무제표 표시	-	매우 높음
26. 현금창출자산의 손상	IAS 36	보통
27. 농림어업	IAS 41	보통
28. 금융상품: 표시	IAS 32	보통
29. 금융상품: 인식과 측정	IAS 39	보통
30. 금융상품: 공시	IFRS 7	보통
31. 무형자산	IAS 38	보통
32. 민간투자사업: 사업허가자	IFRIC 12	높음
33. 발생주의 IPSAS의 최초 채택	IFRS 1	높음
34. 별도재무제표	IAS 27	보통
35. 연결재무제표	IFRS 10	보통
36. 관계실체와 공동실체에 대한 투자	IAS 28	보통
37. 공동약정	IFRS 11	보통
38. 타 실체에 대한 지분의 공시	IFRS 12	보통
39. 종업원급여	IAS 19	보통
40. 공공부문 결합	IFRS 3	높음
41. 금융상품	IFRS 9	보통
42. 사회보장급여	-	매우 높음

# 02

## 2017-2019 IPSASB 안건 분석 (프로젝트별)

- ① 수익(Revenue) 및 비교환비용(Non-Exchange Expenses)
- ② 공공부문 특유 금융상품(Public Sector Specific Financial Instruments)
- ③ 금융상품(Financial Instruments)
- ④ 사회보장급여(Social Benefits)
- ⑤ 리스(Leases)
- ⑥ 공공부문 측정(Public Sector Measurement)
- ⑦ 사회기반시설(Infrastructure Assets)
- ⑧ 유산(Heritage)
- ⑨ 연차개선과제(Improvements)





1

**수익(Revenue) 및  
비교환비용(Non-Exchange  
Expenses)**

〈IPSASB 프로젝트의 주요 내용과 진행단계〉

(2019년 말 기준)

IPSASB 프로젝트	주요 내용 및 목표	진행단계			
		PB <sup>1)</sup>	CP <sup>2)</sup>	ED <sup>3)</sup>	IP <sup>4)</sup>
① 수익 및 비교환비용	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문 수행의무 접근법 기준으로 수익 회계처리 원칙 개편</li> <li>• 현행 수익 관련 3개의 IPSAS를 2개로 개편</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이전비용 등 비교환비용의 회계처리 원칙 개발</li> <li>• 비교환비용 관련 IPSAS 신설 및 IPSAS 19 일부 개정</li> </ul>				
② 공공부문 특유 금융상품	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 중앙은행 보유 금융상품의 회계처리 개발</li> <li>• IPSAS 41, '금융상품' 개정</li> </ul>				
③ 금융상품	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 9과의 정합성 유지를 위한 IPSAS 29의 개정</li> <li>• IPSAS 41, '금융상품' 제정 및 IPSAS 29 대체</li> </ul>				
④ 사회보장급여	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회보장급여의 정의 및 관련 비용·부채의 인식, 측정, 공시의 원칙 개발</li> <li>• IPSAS 42, '사회보장급여' 제정</li> </ul>				
⑤ 리스	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 16과의 정합성 유지를 위한 사용권 모형 도입</li> <li>• IPSAS 13, '리스' 전면 개정</li> </ul>				
⑥ 공공부문 측정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개념체계와 IPSAS 간 일관된 측정기준 개념 적용</li> <li>• 측정기준 및 측정방법, 공시사항 관련 신규 IPSAS 개발</li> </ul>				
⑦ 사회기반시설	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회기반시설 자산의 정의와 측정기준, 공시사항 개발</li> <li>• IPSAS 17, '유형자산' 개정</li> </ul>				
⑧ 유산	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 유산의 자산 인식기준 충족 여부 및 측정기준, 표시·공시사항 검토</li> <li>• IPSAS 17, '유형자산' 개정</li> </ul>				
⑨ 연차개선과제	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 중대하지 않은 개선사항 논의</li> </ul>				

주: 1) PB(Project Brief): 과제 제안  
 2) CP(Consultation Paper): 자문보고서  
 3) ED(Exposure Draft): 공개초안  
 4) IP(Final Standards or Amendments to IPSAS(s)): 기준서 발표

# 1 수익(Revenue) 및 비교환비용(Non-Exchange Expenses)

## ■ 배경 및 목적

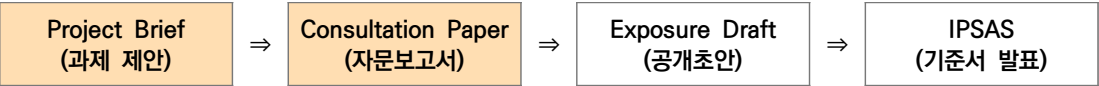
- (배경) 기존 IPSAS의 미비점 해소 및 IFRS 15와의 정합성 제고
  - 재무제표 작성자가 교환거래와 비교환거래를 구분하기 어려움
  - 비교환비용 기준서 미비로 회계기준이 모호하고 일관성이 결여됨
  - IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과의 정합성 확보
- (목적) 모든 유형의 수익거래를 포괄하는 2개의 IPSAS 및 비교환비용의 인식·측정에 관한 1개의 IPSAS 개발

## ■ 주요 논의사항

- 수행의무가 있는 수익의 인식 및 측정을 위한 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)의 개발
- 수행의무와 현재의무의 관계 정립 및 수행의무가 없는 수익의 수익인식 원칙 개발
- 공공부문의 특성을 반영한 핵심용어 신설·보완(예: 구속력 있는 약정)
- 자본이전·수증용역·예산배정 등에 관한 지침 보완
- 집합적·개별적 서비스·응급구호 관련 비용 및 부채인식 시점 결정

## ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- 자문보고서에 대한 의견수렴 결과를 바탕으로 공개초안 개발 중임

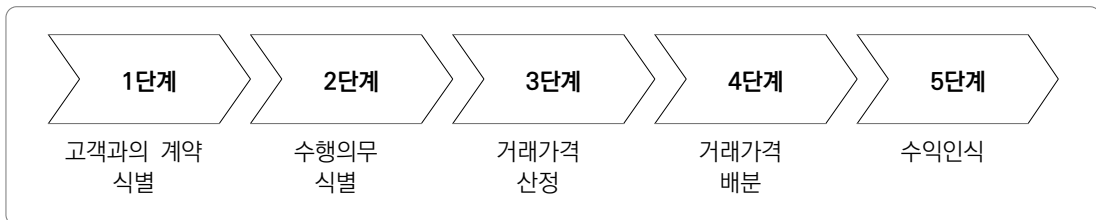


## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) Joanna Spencer(Manager, Standards Developments and Technical Projects)
- (배경) 교환거래/비교환거래의 구분 문제를 해결할 수 있는 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ 지침이 2014년에 공표(2018년 1월 1일 시행, 조기적용 가능)되었고, IFRS와의 정합성 유지를 위하여 IFRS 15의 발표가 IPSAS에 미치는 영향을 파악
  - IFRS의 현행 수익기준은 거래 유형별로(재화의 판매, 용역의 제공, 이자수익, 로열티수익, 배당수익, 건설계약 등) 수익인식 기준을 제시하고 있으나, 복잡한 거래와 새로운 유형의 거래에는 적용하기 어렵다는 문제점이 존재
  - IFRS 15의 핵심 원칙은 기업이 계약에서 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전함에 따라 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상되는 대가(거래가격)를 수익으로 인식한다는 것이며, IFRS 15는 이를 위하여 복잡하고 진화하는 거래를 포함한 모든 유형의 ‘고객과의 계약’에 적용할 수 있는 단일 수익인식모형을 제시
  - 또한, 수익의 인식시점을 ‘위험과 보상’이 아닌 수행의무를 이행하여 자산의 ‘통제’가 이전되는 시점, 즉 고객이 자산에 대한 통제를 하게 되는 시점으로 변경

[그림 1] IFRS 15의 5단계 접근법



- (목적) 수익과 비교환비용을 구분하여 목적 제시
  - (수익) IPSAS 9, ‘교환거래 수익’, IPSAS 11, ‘건설계약’ 및 IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 수정하거나 대체하기 위한 새로운 수익지침 개발

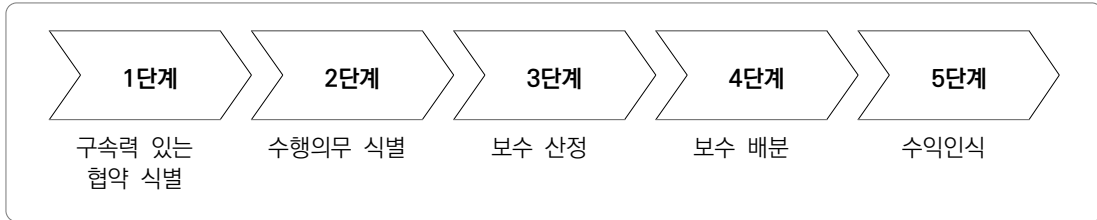
- (비교환비용) 사회보장급여를 제외하고 비교환거래에서 적용할 수 있는 인식 및 평가 기준을 제공하는 지침을 개발
- (공공부문의 수익 및 교환비용 거래 유형) 수행의무에 근거한 회계 접근법이 교환거래/비교환거래를 구별하는 것보다 쉽고 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하는지를 검토하기 위하여 공공부문의 수익 및 교환비용 거래를 세 가지로 그룹화
  - (A 범주) 수행의무 또는 규정이 없는 수익 및 교환비용 거래
  - (B 범주) IFRS 15의 적용범위에 속하지 않는 수행의무 또는 규정을 포함하는 수익 및 교환비용 거래
  - (C 범주) IFRS 15의 적용범위에 해당하는 수익거래(계약에 따라 상품 또는 서비스를 고객에게 이전하는 거래 포함)

[그림 2] 수익거래의 유형

현재 분류	비교환거래		교환거래
자문보고서 수익 분류	A 범주	B 범주	C 범주
특성	수행의무 또는 규정 없음	특별한 방법으로 자원을 사용하거나 소비하도록 수행의무 또는 규정을 가진 강제 계약, 특정 기간에 걸쳐 자원이 사용될 것을 요구하는 기타 계약	상업적 조건에 따라 고객에게 재화 또는 서비스를 이전하도록 하는 수행의무를 가진 강제 계약
예시	조세, 이전	공공에 다량의 특정 백신을 제공하기 위한 자금조달	상업적 조건에 따른 재화 또는 서비스의 판매

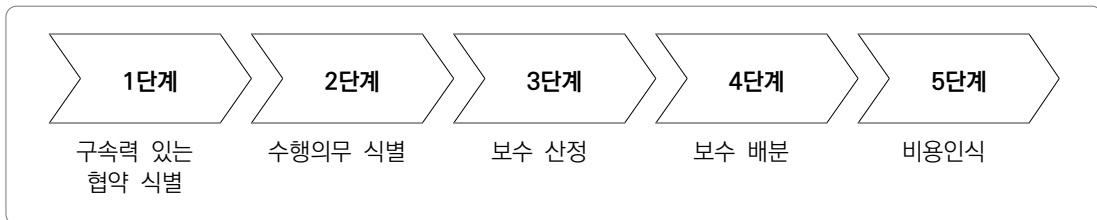
- (B 범주의 수익거래 처리 접근법) B 범주의 수익거래 처리를 위한 두 가지 접근법을 검토
  - (교환거래/비교환거래 접근법) 현재 교환거래/비교환거래의 구별 기준이 A 범주와 B 범주에 적용되어, IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)' 적용
  - (공공부문 수행의무 접근법) 공공부문의 특성을 반영하여 IFRS 15의 5단계 접근법의 수정된 형태를 채택하며, 법적 계약상의 약정에 국한되는 것이 아니라 구속력 있는 협약을 포함

[그림 3] 수익의 공공부문 수행의무 접근법 5단계 접근법



- (비교환비용 거래 처리 접근법) 비교환비용 거래 처리를 위한 두 가지 접근법을 검토
  - (확장된 의무발생사건 접근법) 자원 제공자가 비용과 부채를 부담하는지는 의무사건이 존재하는지 여부, 즉 법적 의무 또는 비법적 구속 의무를 발생시키는 사건이 존재하는지에 따라 결정
  - (공공부문 수행의무 접근법) 위에서 논의된 수익거래에 대한 접근방식과 대응되며, 자원 수령자가 식별 가능하고 구체적인 수행의무를 충족시킨 결과 자원 제공자가 비용 및 부채를 가지게 되는 시점을 결정하기 위하여 자원 제공자 관점에서 재구성

[그림 4] 비용의 공공부문 수행의무 접근법 5단계 접근법



- (비계약채권/채무의 최초 및 후속 측정) 주요 쟁점은 비계약채권/채무가 유사한 금융 상품과 동일한 방식으로 회계처리되어야 하는지 또는 계약상 성격이 덜 복잡한 방법을 적용하는지의 여부임
  - (비계약채권의 최초 인식) 비계약채권의 대표적인 사례는 조세, 벌금 및 과태료 등이며, 현재 비교환거래로 분류되는 비계약채권의 최초 인식은 IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이 전)'을 따라 공정가치로 인식하고 있으나 활성 시장이 존재하지 않기 때문에 두 가지 접근법 고려

- 회계실체가 수령할 것으로 예상되는 할인된 현금흐름의 최선의 추정치(회수 불가능한 금액을 식별하지 않고 초기에 할인된 가치)로 인식
- 회수 불가능하다고 확인되고 손상될 것으로 기대되는 금액과 함께 거래의 액면가액(법정 금액)으로 인식
- (비계약채권의 후속측정) 후속측정에 대한 세 가지 접근법 검토
  - (공정가치 접근법) 보고일의 시장 이자율을 사용하여 결정(금융상품 기준의 원칙 적용)
  - (상각후원가 접근법) 유효이자율법을 사용하여 결정되고, 최초 유효이자율을 사용하여 할인(금융상품 기준의 원칙 적용)
  - (원가 접근법) 장부가액과 회수가능가액 중 낮은 금액으로 결정(IPSAS 26, '현금창출 자산의 손상'의 원칙 적용)
- (비계약채무의 최초 인식 및 후속측정) 비계약채무의 대표적인 사례는 수령인에 대한 보조금 등으로 사회보험급여는 범위에서 제외되며 측정에 대한 네 가지 접근법 고려
  - (수행원가 접근법) 할인된 현금흐름을 사용하여 부채 청산에 필요한 최선의 추정치 금액으로 최초 및 후속 측정
  - (상각후원가 접근법) 최초측정은 공정 가치로 측정하고 후속측정은 유효이자율법을 사용하여 상각후원가로 측정
  - (하이브리드 접근법) 비계약채무의 현금흐름 시기와 양이 확실한 경우 접근법 2(상각후원가 접근법) 적용, 현금흐름 시기와 금액이 불확실한 경우 접근법 1(수행원가 접근법) 적용
  - IPSAS 19, '충당부채, 우발부채 및 우발자산' 지침 적용
- (예비견해) 위의 이슈 사항과 관련하여 위원회의 예비견해(Preliminary View)는 다음과 같음

구분	내용
PV1	IPSAS 9, '교환거래 수익', IPSAS 11, '건설계약'은 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 기반으로 하는 새로운 IPSAS로 대체되어야 한다.
PV2	범주 A 수익거래는 수행의무 또는 규정을 포함하지 않으므로 이러한 거래는 개정된 IPSAS 23, '비교환거래 수익(조세 및 이전)'에서 다루어질 것이다.
PV3	범주 B 수익거래는 공공부문 수행의무 접근법(Public Sector Performance Obligation Approach: PSPOA)에 따라 처리되어야 한다.

구분	내용
PV4	자본 보조금 회계처리는 IPSAS 내에서 명시적으로 처리되어야 한다.
PV5	일반적으로 접근 가능한 서비스와 집합 서비스는 자원 수령자에게 어떠한 수행의무도 부과하지 않으므로, 이러한 거래는 확장된 의무사건 접근법(Extended Obligating Event Approach)하에서 처리되어야 한다.
PV6	일반적으로 접근 가능한 서비스 및 집합 서비스는 거래와 관련하여 의무사항이 없으므로 서비스가 제공된 시점에 비용으로 처리해야 한다.
PV7	수행의무 또는 조건을 포함하는 보조금, 기부금 및 기타 이전은 자원 제공자에게 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)에 따라 처리되어야 한다.
PV8	비계약채권의 최초측정은 회수 불가능하다고 확인되고 손상될 것으로 기대되는 금액과 함께 거래의 액면가액(법정 금액)으로 해야 한다.
PV9	공정가치접근법은 비계약 채권의 후속 평가에 사용되어야 한다.

\* 비계약채무의 후속측정에 대한 예비 견해는 형성되지 않음

- (로드맵) 2017년 8월 2주 이내에 자문보고서(Consultation Paper) 발행을 준비하여, 2017년 9월부터 12월 15일까지 4개월간의 의견수렴 기간이 있을 예정

회 의	주제 또는 계획
2017년 6월	1. 자문보고서 시안 검토 2. 자문보고서 승인
2017년 9월 2017년 12월	1. 자문(의견수렴) 기간
2018년 3월	1. 응답에 대한 검토 2. 제기된 이슈에 대한 최초 논의
2018년 6월	1. 제기된 이슈에 대한 논의 2. 공개초안(ED) 최초(부분적) 시안에 대한 검토
2018년 9월	1. 공개초안(ED) 시안에 대한 검토
2018년 12월	1. 공개초안(ED) 시안에 대한 검토 2. 공개초안(ED) 승인
2019년 3월 2019년 6월	1. 자문(의견수렴) 기간
2019년 9월	1. 응답에 대한 검토 2. 제기된 이슈에 대한 최초 논의
2019년 12월	1. 제기된 이슈에 대한 논의 2. 기준서(IPSASs) 최초(부분적) 시안에 대한 검토
2020년 3월	1. 기준서(IPSASs) 시안에 대한 검토
2020년 6월	1. 기준서(IPSASs) 시안에 대한 검토 2. 기준서(IPSASs) 승인

국가회계기준에 대한 시사점

□ 현재 국가회계기준의 수익 및 비용인식 기준과의 차이를 파악하여 향후 지침 개정 필요성에 대한 검토 필요

\* (관련 지침) 「교환수익 회계처리지침」, 「비교환수익 회계처리지침」, 「비용 회계처리지침」

○ (수익) 국가회계기준의 교환수익 중 재화판매수익인식기준에 따르면 재화의 소유에 따른 '위험과 효익'의 이전이 주요 인식 요건이고, 용역제공거래는 제공된 용역의 진행정도 등에 기초하여 수익을 인식하며, 비교환수익은 해당 수익에 대한 청구권이 발생하는 시점에 인식함. 반면, IPSASB는 수익의 인식시점을 '위험과 효익'이 아닌 자산의 '통제'가 이전되는 시점으로 변경하려고 검토 중이므로 수익인식 시점의 차이가 발생할 가능성이 존재

○ (비교환비용) 국가회계기준은 비교환비용의 개념이 명확하지 않으나, 법령 등에 따른 지출 의무를 회피할 수 있는 재량이 거의 없는 경우에 인식함(예: 보조금은 교부결정 시 비용인식). 향후 IPSASB의 비교환비용인식 시점 결정에 따라 비용인식에 차이가 발생할 가능성이 존재하며 비교환비용의 개념 도입 필요성에 대한 검토 필요

## 2 2018년 3월 정례회의

- (발표자) Joanna Spencer
- (목적) 모든 유형의 수익거래를 포괄하는 기준서 개발과 비교환비용의 인식 및 측정에 관한 기준서 개발
  - 현행 IPSAS 9, '교환거래수익'과 IPSAS 11, '건설계약', IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'을 대체하는 하나 또는 그 이상의 신규 기준서 개발
  - 비교환거래의 자원제공자가 적용 가능한 인식 및 측정 규정이 포함된 기준서 개발(사회보장 급여 제외)
- (배경) 기존 IPSAS의 **미비점 해소 및 IFRS 15와의 정합성 제고**
  - 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분하기 어려움
  - 비교환비용에 대한 기준서 미비로 회계기준의 모호함과 일관성 결여 문제 발생
  - 기존 IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'의 적용상 문제 대두
  - 새로운 수익인식 방법(수행의무 접근법)을 제시한 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과의 정합성 확보
- 최근 의결결과(2017년 3월 정례회의, 6월 정례회의)
  - 자문보고서(안)에 대한 검토 및 추가 수정
  - 개선된 IPSAS 23 적용안(1안)과 관련한 구체적인 IPSAS 23 개정방법을 5가지의 세부 대안으로 제시
  - 자문보고서 논의 대상 비교환비용의 유형 명시 요구
  - 제안된 비교환비용인식 접근법의 집합재(collective goods) 또는 보편적 서비스(universal services)에 대한 시험 적용 요구
  - 비계약적 채권의 측정기준(안)별 사례 제시 요구
  - PV(9개)를 포함하는 자문보고서(안)에 대한 페이지별 검토 후 자문보고서 발행 승인(2017년 6월 의결, 2017년 8월 발행)

□ 자문보고서(Consultation Paper)의 주요 내용

○ 수익 및 비교환비용 관련 주요 내용 및 쟁점 요약

목차		주요 내용	PV 및 SMC
Chapter 1	자문보고서의 개요	<ul style="list-style-type: none"> <li>자문보고서의 발행 배경 및 목적</li> <li>현행 수익 및 비교환비용 회계기준의 문제점 설명</li> </ul>	
Chapter 2	현행 수익인식 기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>현행 수익 기준서(IPSAS 9, 11, 23)의 수익인식 기준 설명</li> <li>IFRS 15의 수행의무 접근법에 따른 수익인식 방법 설명</li> </ul>	
Chapter 3	수행의무 접근법을 이용한 공공부문 거래 분석	<ul style="list-style-type: none"> <li>공공부문의 수익거래의 유형 구분(카테고리 A, B, C)</li> <li>카테고리 A, C에 적용 가능한 수익인식 접근법 제안</li> </ul>	PV #1, #2 SMC #1
Chapter 4	카테고리 B 거래의 수익인식 접근법	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1안) IPSAS 23 개정안 적용</li> <li>(2안) 공공부문 수행의무 접근법 적용</li> <li>* 확장된 5단계 의무 접근법/시간 요건 부여 시 검토</li> <li>* 교환거래/비교환거래의 구분기준에 대한 추가 지침 제공</li> </ul>	PV #3 SMC #2, #3, #4
Chapter 5	현행 IPSAS 23 적용 이슈 - 자본보조와 수증용역	<ul style="list-style-type: none"> <li>자본보조와 수증용역 관련 문제점 설명</li> </ul>	PV #4 SMC #5, #6
Chapter 6	비교환비용의 인식 접근법	<ul style="list-style-type: none"> <li>자문보고서 적용대상 3가지 비교환비용 설명</li> <li>* 보편적 서비스 및 집합적 서비스 검토</li> <li>2가지 비교환비용인식 접근법 제안 (1안) 확장된 의무발생사건 접근법 (2안) 공공부문 수행의무 접근법 적용</li> </ul>	PV #5, #6, #7
Chapter 7	측정	<ul style="list-style-type: none"> <li>비계약적 채권 및 미지급금 관련 기준 미비사항 설명</li> <li>비계약적 채권의 측정방법 제안</li> <li>비계약적 미지급금의 측정방법 제안</li> </ul>	PV #8, #9 SMC #7

\* Chapter 3 수익거래의 카테고리 분류 및 카테고리별로 수익인식 방법

구분	카테고리 A	카테고리 B	카테고리 C
	비교환거래		교환거래
정의	수행의무나 제약사항이 없는 수익거래	수행의무 또는 제약사항이 있으나 IFRS 15의 적용대상이 아닌 수익거래	IFRS 15 적용대상과 일치하는 수익거래
사례	<ul style="list-style-type: none"> <li>보통세 징수</li> <li>특정한 사용 목적 없는 정부간 이전</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>일반 대중에게 특정 백신을 접종시키기 위한 자원 수령</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>고객과의 계약에 따른 재화 또는 용역 제공</li> </ul>
대안	IPSAS 23 개정안 ※ 개정방법별로 5가지 세부 대안 제시	(1안) 개선된 IPSAS 23 (2안) 공공부문 수행의무 접근법	수행의무 접근법(IFRS 15)

□ 2018년 3월 정례회의 의결사항

① 새로운 수익인식 접근법 도입

구분	주요 내용	의결사항	
Chapter 3	PV #1	• IPSAS 9와 IPSAS 11을 IFRS 15에 근거한 새로운 단일 기준서로 대체하고 <b>카테고리 C 거래</b> 적용에 대한 동의 여부	(의결) 동의 IFRS 15(POA)와 유사한 단일 기준서 개발
	PV #2	• <b>카테고리 A</b> 수익거래의 경우 수행의무나 제약사항을 포함하고 있지 않으므로 IPSAS 23 개정안 적용에 대한 동의 여부	(의결) 동의 적용 가능한 사례개발 지시
	SMC #1	• IPSAS 23 개정 시 사회적 부담금, 장기연납조세와 관련된 추가 고려사항에 대한 기술 • IPSAS 23 적용 과정에서 발견된 기타 문제 기술	응답분석 내용 공유 상세한 논의 없음
Chapter 4	PV #3	• <b>카테고리 B</b> 거래에 대해 공공부문 수행의무 접근법 (PSPOA)을 적용하는 것에 대한 동의 여부	(의결) 동의 내용을 더 개발하도록 지시
	SMC #2	• <b>카테고리 B</b> 거래 관련 IFRS 15의 5가지 단계를 확장한 각 단계에 대한 동의 여부	(의결) 동의
	SMC #3	• 시간 요건이 부여된 거래(이외 제약사항은 없음)와 관련된 문제 해결을 위한 4가지 세부 대안 중 지지하는 대안 선택 (b) 재무제표 표시 또는 공시사항 강화 (c) 시간 요건을 '조건'으로 분류 (d) 시간 요건이 부여된 이전을 '기타의무'로 분류 (e) 시간 요건이 부여된 이전을 순자산 항목으로 인식 후 손익 대체	(의결) 선택하지 않음 대안들을 테스트하기 위한 예시를 개발하도록 지시
	SMC #4	• 상기 SMC #3에서 선택한 세부 대안이 세부 대안 (a)와 결합하여 사용되어야 한다고 생각하는지 여부 선택 (a) 교환거래/비교환거래의 구분기준에 대한 추가 지침 제공	(의결) 교환거래/비교환거래 구분 불필요, 적절한 사례개발 지시
Chapter 5	PV #4	• IPSAS 기준서에 자본보조와 관련된 규정 명시에 동의 여부	(논의) 자본보조와 수증용역 관련 설명, 차기 회의에서 본격 논의
	SMC #5	• 자본보조와 관련된 추가 발견 이슈 설명	
	SMC #6	• 수증용역 회계처리에 대한 3가지 대안 중 선택 (a) 현재 규정 유지/ (b) 현재 규정 개정/ (c) 이외 대안	

- (의결사항) IPSASB는 상업적 거래(즉, Category C 거래)에 대해 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과 유사한 기준서를 개발하는 것에 동의함
- (의결사항) 수행의무가 있는 카테고리 B, C 수익거래에 대해 단일 기준서를 적용하는 방안에 동의하나 카테고리 B에 적용하기 위하여 기준을 더 개발할 것을 지시함
  - 카테고리 B에 적용하는 제안된 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)을 좀 더 개발할 필요가 있으며, 관련 검토 내용을 6월 회의까지 제출할 것을 지시함

- (의결사항) 카테고리 A 수익거래에 대해 개정된 IPSAS 23을 적용하는 방안으로 진행하되, 적용 가능한 사례개발 지시
  - 교환거래/비교환거래 구분이 아닌 수행의무가 없는 거래로 구분(no performance obligation approach)하여 처리하는 데 동의
  - IPSASB는 Staff에게 이러한 수익 모델들을 테스트하기 위한 예시를 개발하도록 지시함
- (의결사항) 카테고리 B에서 시간 요건을 가진 이전거래와 관련된 IPSAS 23의 개정을 위하여 실무상 적용 가능한 사례를 개발하도록 지시
- 자본보조와 수증용역에 대한 논의를 시작하였고, 이는 다음 정례회의에서 논의될 예정임

구분	카테고리 A	카테고리 B	카테고리 C
	비교환거래		교환거래
의결내용 (3월 회의)	IPSAS 23 개정안 (no performance obligation approach) 적용 가능한 사례 개발	(2안) 공공부문 수행의무 접근법 PSPOA 내용 개발	수행의무 접근법(IFRS 15) 기준서 개발

② 새로운 비교환비용(사회보장급여 제외) 인식 접근법 도입

구분	주요 내용	의결사항	
Chapter 6	PV #5	• 보편적 서비스와 집합적 서비스는 자원수령자에게 수행의무를 부과하지 않으며, 1안의 확장된 의무발생사건 접근법을 적용해야 한다는 의견에 대한 동의 여부	(논의) 보편적 서비스와 집합적 서비스의 구분에 대해 논의
	PV #6	• 보편적 서비스와 집합적 서비스의 경우 의무발생사건이 없으므로 서비스가 전달되었을 때 비용으로 인식해야 한다는 의견에 대한 동의 여부	
	PV #7	• 자원수령자에게 수행의무 또는 제약사항이 부과된 보조·출연·기타이전의 경우 2안의 공공부문 수행의무 접근법을 적용해야 한다는 의견에 대한 동의 여부	

- (논의사항) 주로 집합적 서비스(collective service)와 보편적 서비스(universally accessible service)에 대해 그 범위 및 사회보장급여와의 관계, 의무 발생 여부, 교환거래인지 아니면 비교환거래인지의 여부 등에 대해 논의하였음
  - 이러한 서비스들은 사회보장급여(Social Benefits) 기준서와의 정합성 유지가 정말 중요하므로 2018년 6월 회의에서 사회보장급여 프로젝트와 함께 다시 논의하도록 함

국가회계기준에 대한 시사점

- (거래 구분과 정의) 국가회계기준과 IPSAS의 교환거래 및 비교환거래의 정의는 국가회계와 IPSAS가 유사하나 IPSAS가 보다 명확함
- (수익인식) 교환수익의 경우 거래유형별로 인식기준이 매우 유사하나, 비교환수익의 경우 일반적으로 IPSAS에 비해 국가회계기준의 인식시점이 같거나 더 늦을 것으로 판단됨.\* 이는 현실적 측정 가능성을 고려하여 기준이 작성되었기 때문임
  - \* 국가회계기준에서 비교환수익인 소득세의 경우 납세의무자가 세액을 자진신고하는 때 수익을 인식하나, 교환수익이었다면 자진신고 이전이라도 수익창출 활동이 완료되는 시점(과세기간 말)에 수익을 인식
  - (IPSAS 23) 비교환거래로 인한 자원의 유입이 자산의 인식 요건을 충족하고, 자원의 유입과 관련된 현재 의무(조건, conditions)를 충족한 때 인식하는 반면,
  - («비교환수익 회계처리지침») 수익에 대한 청구권이 발생하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 인식하도록 하며 벌금, 과료, 범칙금과 같이 납부시점, 즉 현금주의로 인식하는 경우도 존재
- (비교환비용) IPSAS와 국가회계기준 간 비교환비용인식 규정에 중요한 차이 없으나, 국가회계의 경우 비교환비용에 대한 별도 지침이 존재하지 않고 비용지침에서 포괄하여 설명
  - (국가회계기준) 법령 등에 따른 지출의무를 회피할 수 있는 재량이 거의 없어 그 의무가 존재하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 인식(«비용 회계처리지침»)
    - ⇒ 국가회계기준과 현재의 IPSAS 수익비용 기준서는 교환 및 비교환거래를 구분하고 거래의 특성에 따라 수익비용을 구분하며, 큰 차이가 없음
    - ⇒ IPSASB에서 수익 및 비교환비용의 새로운 인식기준(수익의 경우 카테고리별 수익인식 접근법, 비교환비용 의무접근법 등)을 도입하게 되면, 접근개념과 구조가 크게 달라지며 각 거래유형별로 인식시점을 판단하는 기준도 달라질 것임
    - ⇒ 실제 국가회계의 사례를 IPSASB 기준(안)에 도입하여 분석하는 등 지속적인 검토를 통해, 국가회계 개선 시 참고할 필요가 있음

□ ‘수익 및 비교환비용’ 관련 추진 경과 및 계획(로드맵)

회 의	주제 또는 계획
2015년 3월	• 프로젝트 개요(project brief) 승인
2017년 6월	• <b>자문보고서(CP) 발행 승인</b>
2017년 8월 ~ 2018년 1월	• 의견수렴 기간
2018년 3~6월	• <b>응답에 대한 검토</b> • <b>이슈 논의</b>
2018년 9~12월	• 공개초안(안) 검토 및 발행 승인
2019년 3~6월	• 의견수렴 기간
2019년 9~12월	• <b>응답에 대한 검토</b> • <b>이슈 논의</b>
2020년 3~6월	• <b>기준서(안) 검토 및 발행 승인</b>

**3 2018년 6월 정례회의**

- (발표자) Amon Dhliwayo, Joanna Spencer, Paul Mason
- (목적) 모든 유형의 수익거래를 포괄하는 기준서 개발과 비교환비용의 인식 및 측정에 관한 기준서 개발
  - 현행 IPSAS 9, ‘교환거래수익’과 IPSAS 11, ‘건설계약’, IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 대체하는 하나 또는 그 이상의 신규 기준서 개발
  - 비교환거래의 자원제공자가 적용 가능한 인식 및 측정 규정이 포함된 기준서 개발(사회보장 급여 제외)
- (배경) 기존 IPSAS의 **미비점 해소 및 IFRS 15와의 정합성 제고**
  - 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분하기 어려움
  - 비교환비용에 대한 기준서 미비로 회계기준의 모호함과 일관성 결여 문제 발생
  - 기존 IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’의 적용상 문제 대두
  - 새로운 수익인식 방법(수행의무 접근법)을 제시한 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과의 정합성 확보
- **2018년 6월 정례회의 논의사항**

세부 안건		주요 제안사항
■ 수익 - IFRS 15 접근법(Revenue - Approach to IFRS 15)		
8.2.2	용어의 변경	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문 측정 프로젝트 완료 전까지 IFRS 15의 공정가치(fair value) 용어 및 개념을 계속 사용</li> <li>• 10개 IFRS 15의 용어(명칭)를 현행 IPSAS 용어로 대체</li> </ul>
8.2.3	용어의 정의 세부 수정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 15의 정의(개념)를 공공부문에 맞게 개정 (Customer 수정, Income 삭제, Performance Obligation 수정, Revenue 수정, Transaction Price 수정 등)</li> </ul>
8.2.4	타 기준서 참조 규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS와 대응되지 않는 IPSAS(no equivalent IPSAS)인 경우 “관련 국제회계기준 또는 자국 회계기준에 따른다”는 문구 추가</li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
<p>■ 수익 및 비교환비용 - 공공부문 수행의무 접근법 (Revenue and Non-exchange Expenses - Public Sector Performance Obligation Approach)</p>	
<p>9.2.1</p>	<p>수익 - 공공부문 수행의무 접근법</p> <p>IFRS 15의 수행의무 접근법(POA)을 공공부문에 맞게 확장한 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA) 관련 이슈의 단계별 검토</p> <p><b>(1단계-계약 식별)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Contract 이슈: 계약체결 능력이 없는 공공부문실체 존재, 비법률적 강제수단 행사 능력을 고려, 구속력 있는 약정까지 적용대상 확장(Contract → Contract or other binding arrangement)</li> <li>Customer 이슈: 3자 거래가 많은 공공부문 약정의 특성을 고려, IFRS 15에서 차용한 고객의 정의 수정</li> <li>Commercial substance 이슈: 공공부문에서 비교환거래가 차지하는 중요성을 고려, 상업적 실질 관련 설명 수정</li> </ul> <p><b>(2단계-수행의무 식별)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Distinct 이슈: 공공부문은 암묵적·복합적인 서비스 제공이 많아 수행의무가 충분히 구체적일 때 식별 가능하므로 수행의무 정의상 'distinct' 표현을 유지, 관련 지침 개발</li> <li>Transfer 이슈: 개념체계 BC5.26과의 일관성을 유지하기 위해 수행의무의 정의상 '자원의 이전'을 존치</li> </ul> <p><b>(3단계-거래가격 산정)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 15의 POA에 대한 특별한 수정 불필요하나, 관련 적용사례 및 지침 개발 필요</li> </ul> <p><b>(4단계-거래가격 배분)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>관련 시장이 없는 공공부문의 특성을 고려, 거래가격을 재화·용역의 판매가격 대신 원가 기준으로 배분하는 지침 개발 필요</li> </ul> <p><b>(5단계-수익인식)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>5단계에서 공공부문만의 이슈는 없으므로 추가 지침 불필요</li> </ul>
<p>9.2.2</p>	<p>적용사례</p> <p>공공부문 수행의무 접근법에 따른 수익인식 사례 10개 제시(Example 4 및 8에 대한 이슈 논의 포함)</p>
<p>9.2.3</p>	<p>비교환비용 - 공공부문 수행의무 접근법</p> <p>수행의무가 있는 비교환비용 거래(보조·출연·기타이전)에 대한 PSPOA 적용 이슈 검토</p> <p><b>(계약 및 수행의무 식별)</b> 수익과 동일한 이슈 발생</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>자원제공자는 구속력 있는 약정에 따라 강제적인 권리를 가지고 있어야 하며, 수행의무는 재화와 용역의 이전을 수반해야 함</li> <li>수행의무가 없는 비교환비용은 개정된 IPSAS 23에 따라 회계처리</li> </ul> <p><b>(현재의무 발생시점)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>계약 또는 구속력 있는 약정 체결 시 자원제공자에게 현재의무가 발생하므로 해당 시점에 부채를 인식 (개념체계 BC5.19는 법적 의무가 현재의무를 발생시킨다고 규정)</li> <li>동일한 가치의 자산을 인식하지 않는 한 같은 시점에 비용을 인식</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항		
9.2.3	비교환비용 - 공공부문 수행의무 접근법	<b>(통제 가능 자산의 존재 여부)</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• (자원) 자원제공자에게 재화·용역을 이전할 수행의무가 있으므로 자원제공자의 자원은 자원수령자에게서 이전받을 재화/용역의 경제적 효익 또는 서비스 잠재력임</li> <li>• (통제) 자원제공자는 구속력 있는 약정에 따라 당초 정해진 목적대로 자원을 사용하게 만들 수 있으므로 해당 자원을 통제 가능함</li> <li>• (자산 인식) 자원제공자는 약정 체결시점에 부채 및 이에 상응하는 자산 (right-to-service)을 인식함. 대부분의 경우 해당 자산의 가치는 부채와 동일하나, 자산의 가치가 낮은 경우 차액을 비교환비용으로 인식함</li> </ul>		
		<b>(비교환비용의 PSPOA 회계처리)</b>		
		구분	자원제공자	자원수령자
	약정 체결 시	자산 XX / 부채 XX	회계처리 없음	
	자원제공 시	부채 XX / 현금 XX	현금 XX / 부채 XX	
	수행의무 이행 시	비교환비용 XX / 자산 XX	부채 XX / 수익 XX	

■ 수익 - IPSAS 23 개정(Revenue - Update of IPSAS 23)

10.2.1	사회기여금 (Social Contributions)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (회계처리 원칙) 사회기여금은 조세수익과 동일한 원칙을 따라야 하므로 사회기여금 수취 권리가 확정되는 사건이 발생할 때 수익으로 인식함</li> <li>• (자산의 측정) 사회기여금 거래로 인한 자산은 자원유입액의 최선의 추정치로 측정하되, 사회기여금 사건의 발생시점과 자원유입 시기의 차이가 크면 통계 모형 등을 이용하여 측정 가능</li> <li>• (공시) 재무제표 본문 또는 주석에 사회기여금으로 인한 수익금액을 주요 분류별로 나누어 공시하되, 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우 사회기여금의 성격(nature) 공시</li> </ul>
10.2.2	수증용역 (Services In-kind)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수증용역의 자산 인식 의무화는 자산의 신뢰성 있는 측정 가능성, 원가 대비 효익을 종합적으로 고려할 때 부적절함</li> <li>• 현행 IPSAS 23과 같이 자산 인식 여부의 선택 허용 유지</li> </ul>

■ 비교환비용(Non-exchange Expenses)

11.2.1	집합적 서비스 관련 지침의 지위 (Collective Services)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 집합적 서비스의 정의·특성·공시사항을 다루는 지침의 지위(성격)에 대한 판단 필요</li> <li>• 제정과정 단축을 통한 효율적 제정을 위해 IPSAS 19, '충당부채, 우발자산과 우발부채'의 적용지침(AG) 형태로 제정 추진</li> </ul>
--------	---	--

□ 주요 회의결과

- (IFRS 15 준용) Contract, Customer 등 일부 용어의 차이 이외에 IFRS 15과 상이하게 규정할 측정 이슈는 없음을 확인

\* 'IASB 문서 검토 및 수정 절차(Process for Reviewing and Modifying IASB Documents)' 수행 불필요함

- (공공부문 수행의무 접근법) 카테고리 B 수익거래에 대한 PSPOA 접근법 적용을 계속 추진함에 동의

- PSPOA의 5단계 중 1단계(계약 식별), 2단계(수행의무 식별)의 공공부문 특유 이슈 파악에 주력할 것을 주문
- Staff는 자본보조 및 시간 요건(time requirement)과 관련된 대안을 개발할 예정
- 비교환비용 거래에 PSPOA 적용 시 자원제공자의 자산 존재 여부는 여전히 중요한 이슈로 남아 있음
- (수증용역) IPSAS 23의 수증용역 규정의 유지 결정 및 수증용역 관련 실체의 권장 공시정보에 대한 연구 지시
- (집합적 서비스) 집합적 서비스와 관련된 현재의무는 없음에 동의(재화·용역 제공시점에 비용으로 인식)
  - 집합적 서비스와 관련된 지침은 IPSAS 19의 부록 형태로 제공하되, 보편적 서비스에 관한 내용까지 확장 지시

#### 국가회계기준에 대한 시사점

- 수익거래의 회계처리
  - (수익의 구분) 국가회계기준은 직접적인 반대급부 제공 여부에 따라 수익을 교환수익과 비교환수익으로 구분(제28조)
  - IPSASB의 PSPOA는 자원수령자가 거래약정상 수행의무를 부담하는지 여부로 수익을 구분
  - (수익의 인식기준) 국가회계기준은 교환수익의 경우 수익활동이 완료된 때에 인식하고, 비교환수익의 경우 수익에 대한 청구권이 발생한 때에 인식
  - IPSASB가 PSPOA를 채택할 경우 수행의무가 있는 수익거래는 약정된 재화·용역을 이전하는 수행의무를 이행한 때에 수익을 인식하고, 수행의무가 없는 수익거래는 자산의 정의 충족시점(미래 경제적 효익의 유입 가능성이 높을 때)에 수익을 인식함
- 비용거래의 회계처리
  - (비용의 구분) 국가회계기준은 비용을 교환비용과 비교환비용으로 명확히 구분하지 않고 단일의 인식기준을 적용(제30조)

- IPSASB의 PSPOA는 자원제공자가 자원수령자에게 거래약정상 수행의무를 부담시키는지 여부에 따라 비용을 구분
- (비용의 인식기준) 국가회계기준은 재화·용역 제공으로 자산이 감소할 때 또는 지출에 대한 의무가 발생한 때에 비용을 인식
- IPSASB가 PSPOA를 채택할 경우 수행의무가 있는 비용거래는 수행의무를 이행한 때에 비용을 인식하고, 수행의무가 없는 비용거래는 미래의 경제적 효익의 유출 가능성이 높을 때 인식(비교환수익 및 충당부채 규정 준용)

□ 출연금\* 회계처리 비교

\* 재원사용 목적 한정 등의 수행의무가 있는 것으로 가정

- 국가회계기준은 일반회계에서 특정 기금으로 재원사용 목적이 정해져 있는 출연금을 지급한 경우 일반회계는 출연금을 지급할 때 비용으로 인식하고 기금은 이를 고지한 때\* 수익으로 인식
- \* 「비교환수익 회계처리지침」 문단 25(1)은 고지한 때로 규정하고 있으나, 같은 지침 적용사례 17 및 재무제표의 통합에 관한 지침 적용사례 4는 수취한 때 수익을 인식하도록 안내하고 있음
- 수행의무가 부여된 출연금이므로 PSPOA 적용 시 일반회계와 기금은 해당 수행의무가 이행된 때 즉, 재원사용 목적을 달성한 때 각각 비용과 수익을 인식

구분	국가회계기준		IPSASB의 PSPOA	
	일반회계 (자원제공자)	기금 (자원수령자)	일반회계 (자원제공자)	기금 (자원수령자)
약정 체결 시	회계처리 없음	회계처리 없음	자산 / 부채	회계처리 없음
자원 제공 시	<b>비용 / 현금</b>	현금 / <b>비교환수익</b>	부채 / 현금	현금 / 부채
수행의무 이행 시	회계처리 없음	회계처리 없음	<b>비용 / 자산</b>	부채 / <b>수익</b>

- 국가회계의 경우 기금이 출연금으로 조성된 재원의 사용 목적을 달성하였는지 여부와 무관하게 출연금의 수취(고지)시점에 수익을 인식하므로 현금주의 정보 외 출연금과 관련된 추가적인 재무정보를 제공하지 못함

- PSPOA의 경우 출연금의 목적(수행의무)의 이행 정도에 따라 수익을 인식하므로 기금의 수익정보와 기금의 성과정보가 연계될 수 있어 보다 유용한 발생주의 재무정보제공이 가능
- 다만, IPSASB의 논의결과와 같이 공공부문의 특성상 수행의무가 구체적이지 않아 수행의무 접근법의 실무적용이 어려울 수 있으므로 이에 대한 보완책 마련이 필요
  - ⇒ PSPOA는 기존의 수익과 비용의 구분 및 인식기준에 중요한 변화를 가져올 수 있으므로 IPSASB의 PSPOA 개발 과정 및 결과를 참고하여 PSPOA의 적용을 통한 국가회계의 발전방안 개선 가능성을 검토할 필요가 있음(예: 출연금 회계처리 개선 등)

**4 2018년 9월 정례회의**

- (발표자) Amon Dhliwayo, Joanna Spencer, Paul Mason
- (목적) 모든 유형의 수익거래를 포괄하는 기준서 개발과 비교환비용의 인식 및 측정에 관한 기준서 개발
  - 현행 IPSAS 9, ‘교환거래수익’과 IPSAS 11, ‘건설계약’, IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 대체하는 하나 또는 그 이상의 신규 기준서 개발
  - 비교환거래의 자원제공자가 적용 가능한 인식 및 측정 규정이 포함된 기준서 개발(사회보장 급여 제외)
- (배경) 기존 IPSAS의 **미비점 해소 및 IFRS 15와의 정합성 제고**
  - 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분하기 어려움
  - 비교환비용에 대한 기준서 미비로 회계기준의 모호함과 일관성 결여 문제 발생
  - 기존 IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’의 적용상 문제 대두
  - 새로운 수익인식 방법(수행의무 접근법)을 제시한 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과의 정합성 확보
- **2018년 9월 정례회의 논의사항**

세부 안건		주요 제안사항
■ 수익(Revenue)		
9.2.1	공공부문 적용을 위한 IFRS 15의 수정	<p><b>[IFRS 15 Convergence Project]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 용어의 일관성 검토: ‘Binding Arrangement’</li> <li>• 용어의 적합성 검토: ‘Contract Asset’, ‘Contract Liability’, ‘Consideration’, ‘Exchange’, ‘Customer’, ‘Goods and Services’</li> <li>• Stand-alone selling price를 결정하는 방법의 적정성 검토</li> </ul> <hr/> <p><b>[Public Sector Performance Obligation Approach(PSPOA)]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘Binding arrangement’와 ‘Customer’에 대한 지침의 표현(wording)과 위치에 대한 동의 여부 결정</li> <li>• ‘Economic substance’를 ‘Commercial substance’로 교체한 것과 ‘Economic substance’이 존재하는지를 결정하는 지침 문단을 추가하는 것에 대한 동의 여부 검토</li> <li>• 공개초안(안)에 강제수단(Enforcement mechanisms)으로 나열될 다음 네 가지에 대한 분석결과의 동의 여부 검토</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항																					
9.2.1	공공부문 적용을 위한 IFRS 15의 수정	① 입법권 또는 행정권 ② 내각 및 장관의 지시 ③ 주권 ④ 미래 자금제공을 삭감할 수 있는 능력 • 경제적 압박과 정치적 필요는 유효한 강제 수단이 아니므로 공개초안(안)에 포함하지 않아야 함에 동의 여부 결정 • ‘Enforceability’ 및 ‘Distinct goods or services’의 표현과 위치에 대한 동의 여부 검토																					
9.2.2	타 IPSAS의 수정	• 새로운 수익기준서의 개발에 따른 타 IPSAS의 수정사항에 동의 여부 결정 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>No.</th> <th>주요 수정사항</th> <th>근거</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>여러 IPSAS에서 IPSAS 9(Revenue from Exchange Transactions)와 IFRS 11(Constructions Contracts)에 대한 언급을 ED(Revenue from Transactions with Performance Obligations)로 교체</td> <td>IPSAS 9와 IPSAS 11이 새로운 기준서로 대체됨</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>IPSAS 1의 수익의 정의를 ‘약정된 재화 또는 용역을 이전함에 따라 회계실체에 귀속될 금액’으로 업데이트</td> <td>수익과 비용의 상계처리를 논함에 있어 IPSAS 1(Presentation of Financial Statements)이 IPSAS 9의 수익의 정의를 참조하지만, IPSAS 9가 새로운 기준서로 대체됨</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>‘Proceeds’라는 용어를 ‘Amount of consideration’으로 교체</td> <td>IPSAS 1, IPSAS 16(Investment Property), IPSAS 17(PPE)에서 ‘proceeds of sales’라는 용어를 쓰는데, 그러한 거래로부터의 수익이 새로운 기준서에서 다루지고 ‘amount of consideration’의 사용에 따라 새로운 기준서와의 일관성 제고</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>‘Ordinary’라는 용어의 삭제</td> <td>IPSAS 1, IPSAS 16, IPSAS 31(Intangible Asset)에서 자산이 재고자산으로 회계처리되는 시점을 파악하기 위해 ‘ordinary activities’란 단어를 사용. Staff은 해당 이슈에 대해 IPSASB의 견해를 원함</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>‘Revenue from Exchange Transactions’을 ‘Revenue from transactions with performance obligations’로 교체</td> <td>새로운 수익 기준서에서 교환거래/비교 환거래의 구분이 없어짐에 따른 타 IPSAS의 수정(예: 새로운 수익의 구분에 부합하기 위한 IPSAS 1의 재무제표 표시 요건의 업데이트)</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>자산의 매각일이 수령자가 통제를 얻게 되는 날임을 반영하기 위해 IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31의 업데이트</td> <td>IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31은 현재 자산의 매각일을 결정함에 있어 IPSAS 9에 있는 지침을 참조함. IPSAS 9가 교체되기 때문에 새로운 기준서의 수정된 지침을 반영할 필요가 있음</td> </tr> </tbody> </table>	No.	주요 수정사항	근거	1	여러 IPSAS에서 IPSAS 9(Revenue from Exchange Transactions)와 IFRS 11(Constructions Contracts)에 대한 언급을 ED(Revenue from Transactions with Performance Obligations)로 교체	IPSAS 9와 IPSAS 11이 새로운 기준서로 대체됨	2	IPSAS 1의 수익의 정의를 ‘약정된 재화 또는 용역을 이전함에 따라 회계실체에 귀속될 금액’으로 업데이트	수익과 비용의 상계처리를 논함에 있어 IPSAS 1(Presentation of Financial Statements)이 IPSAS 9의 수익의 정의를 참조하지만, IPSAS 9가 새로운 기준서로 대체됨	3	‘Proceeds’라는 용어를 ‘Amount of consideration’으로 교체	IPSAS 1, IPSAS 16(Investment Property), IPSAS 17(PPE)에서 ‘proceeds of sales’라는 용어를 쓰는데, 그러한 거래로부터의 수익이 새로운 기준서에서 다루지고 ‘amount of consideration’의 사용에 따라 새로운 기준서와의 일관성 제고	4	‘Ordinary’라는 용어의 삭제	IPSAS 1, IPSAS 16, IPSAS 31(Intangible Asset)에서 자산이 재고자산으로 회계처리되는 시점을 파악하기 위해 ‘ordinary activities’란 단어를 사용. Staff은 해당 이슈에 대해 IPSASB의 견해를 원함	5	‘Revenue from Exchange Transactions’을 ‘Revenue from transactions with performance obligations’로 교체	새로운 수익 기준서에서 교환거래/비교 환거래의 구분이 없어짐에 따른 타 IPSAS의 수정(예: 새로운 수익의 구분에 부합하기 위한 IPSAS 1의 재무제표 표시 요건의 업데이트)	6	자산의 매각일이 수령자가 통제를 얻게 되는 날임을 반영하기 위해 IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31의 업데이트	IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31은 현재 자산의 매각일을 결정함에 있어 IPSAS 9에 있는 지침을 참조함. IPSAS 9가 교체되기 때문에 새로운 기준서의 수정된 지침을 반영할 필요가 있음
No.	주요 수정사항	근거																					
1	여러 IPSAS에서 IPSAS 9(Revenue from Exchange Transactions)와 IFRS 11(Constructions Contracts)에 대한 언급을 ED(Revenue from Transactions with Performance Obligations)로 교체	IPSAS 9와 IPSAS 11이 새로운 기준서로 대체됨																					
2	IPSAS 1의 수익의 정의를 ‘약정된 재화 또는 용역을 이전함에 따라 회계실체에 귀속될 금액’으로 업데이트	수익과 비용의 상계처리를 논함에 있어 IPSAS 1(Presentation of Financial Statements)이 IPSAS 9의 수익의 정의를 참조하지만, IPSAS 9가 새로운 기준서로 대체됨																					
3	‘Proceeds’라는 용어를 ‘Amount of consideration’으로 교체	IPSAS 1, IPSAS 16(Investment Property), IPSAS 17(PPE)에서 ‘proceeds of sales’라는 용어를 쓰는데, 그러한 거래로부터의 수익이 새로운 기준서에서 다루지고 ‘amount of consideration’의 사용에 따라 새로운 기준서와의 일관성 제고																					
4	‘Ordinary’라는 용어의 삭제	IPSAS 1, IPSAS 16, IPSAS 31(Intangible Asset)에서 자산이 재고자산으로 회계처리되는 시점을 파악하기 위해 ‘ordinary activities’란 단어를 사용. Staff은 해당 이슈에 대해 IPSASB의 견해를 원함																					
5	‘Revenue from Exchange Transactions’을 ‘Revenue from transactions with performance obligations’로 교체	새로운 수익 기준서에서 교환거래/비교 환거래의 구분이 없어짐에 따른 타 IPSAS의 수정(예: 새로운 수익의 구분에 부합하기 위한 IPSAS 1의 재무제표 표시 요건의 업데이트)																					
6	자산의 매각일이 수령자가 통제를 얻게 되는 날임을 반영하기 위해 IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31의 업데이트	IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31은 현재 자산의 매각일을 결정함에 있어 IPSAS 9에 있는 지침을 참조함. IPSAS 9가 교체되기 때문에 새로운 기준서의 수정된 지침을 반영할 필요가 있음																					

세부 안건		주요 제안사항
9.2.3	수증용역 (Services in-kind)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현행 IPSAS 23과 같이 자산 인식 여부의 선택 허용을 유지하되, 수증용역이 공공부문 회계실체에 중요한 부분이라면 수증용역을 인식하도록 수정한 것에 대한 적정성 검토</li> </ul>
9.2.4	기타 강제적 기여금 및 징수 (Other compulsory contributions and levies)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 조세수익의 회계처리 원리와 동일해야 한다는 결정에 따라 해당 내용을 IPSAS 23 수정안에 포함하는 것에 대한 동의 여부 검토</li> </ul>

■ 비교환비용(Non-exchange Expenses)

6.2.1	집합적 서비스 (Collective Services)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Universally accessible services 대신 Individual services를 사용하는 것에 대한 동의 여부 검토</li> <li>• Reimbursement와 Voucher를 사회보장급여로 간주하지 않는 것에 대한 적정성 검토</li> </ul>																
6.2.2	재난 구호 (Disaster Relief)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재난 구호의 정의, 부채인식, 공시사항을 IPSAS 19의 적용지침(AG)에 포함하는 것에 대한 동의 여부 확인</li> </ul>																
6.2.3	비교환비용 - PSPOA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 계약 또는 기타 구속력 있는 약정을 체결한 순간 자원제공자에게 발생하는 법적 의무에 따른 Present obligation(부채)의 상대계정(재화 또는 용역을 전달하게 할 강제력 있는 권리)의 회계처리: 자산 또는 기타자원(Other Resource) 인식</li> </ul>																
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>거래</th> <th>(1) 자산인식</th> <th>(2) 기타자원 인식</th> <th>(2) 비용처리</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>최초인식 시</td> <td>자산/부채</td> <td>기타자원/부채</td> <td>비용/부채</td> </tr> <tr> <td>수행의무 충족 시</td> <td>비용/자산</td> <td>비용/기타자원</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>현금 이전 시</td> <td>부채/현금</td> <td>부채/현금</td> <td>부채/현금</td> </tr> </tbody> </table>	거래	(1) 자산인식	(2) 기타자원 인식	(2) 비용처리	최초인식 시	자산/부채	기타자원/부채	비용/부채	수행의무 충족 시	비용/자산	비용/기타자원	-	현금 이전 시	부채/현금	부채/현금	부채/현금
		거래	(1) 자산인식	(2) 기타자원 인식	(2) 비용처리													
		최초인식 시	자산/부채	기타자원/부채	비용/부채													
수행의무 충족 시	비용/자산	비용/기타자원	-															
현금 이전 시	부채/현금	부채/현금	부채/현금															
최초인식 시	자산/부채	기타자원/부채	비용/부채															
수행의무 충족 시	비용/자산	비용/기타자원	-															
현금 이전 시	부채/현금	부채/현금	부채/현금															

□ 주요 회의결과(수익)

구분	의결사항	지시사항
기준서 제목	n/a	기준서(안)의 제목을 결정하기 위한 선택안 제공
구속력 있는 약정 (안건 9.2.1)	'contract'와 'other binding arrangements'를 아우르는 'binding arrangement'를 사용하기로 결정	'binding arrangement'를 본문에서 정의하고, 'contract' 및 'other binding arrangement'에 대한 설명을 결론도출근거(BC) 또는 적용지침(AG)에 포함
계약자산 및 계약부채 (안건 9.2.1)	'Contract Asset'과 'Contract Liability'를 'Binding Arrangement Asset'과 'Binding Arrangement Liability'로 교체	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기준서 제목을 정할 때 'Binding Arrangement Asset'과 'Binding Arrangement Liability' 고려</li> <li>• 설명 문구를 결론도출근거(BC) 또는 적용지침(AG)에 포함</li> </ul>

구분	의결사항	지시사항
대가 및 교환 (안건 9.2.1)	'consideration'과 'exchange' 용어를 유지	n/a
고객 (안건 9.2.1)	n/a	'customer' 용어를 아우르면서 공공부문에서 사용가능한 포괄적('umbrella') 용어를 파악하고, 이러한 포괄적 용어가 'customer'를 포함한다는 지침을 개발
재화와 용역 (안건 9.2.1)	'Goods and Services' 용어 유지	n/a
Stand-alone Selling Price (안건 9.2.1)	Stand-alone selling price를 결정하는 방법 유지	Expected cost plus margin approach(수행의무를 충족시키기 위한 원가에 적절한 margin을 더한 가격)을 원가회복 기준(cost-recovery basis)에 따라 제공되는 재화와 용역에도 적용이 가능함을 설명하는 문구 추가
경제적 실질 (안건 9.2.1)	'commercial substance'를 'economic substance'와 교체	타 IPSAS와의 일관성이 있음을 확인 용어 교체에 따른 수정이 필요한지 결정
강제성 (안건 9.2.1)	입법(Legislation)과 미래 자금 제공을 삭감할 수 있는 능력(Ability to reduce future funding)을 PSPOA를 위한 유력한 강제수단으로서 포함	강제수단(Enforcement mechanisms)이 국가마다 다를 수 있음을 명시하는 강제성 관련 지침을 개발하고, 해당 지침은 강제 수단이 어떻게 작용하는지 보여주어야 함
타 IPSAS 수정 (안건 9.2.2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 타 IPSAS 수정사항 모두에 동의</li> <li>• 'ordinary' 용어 삭제</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 타 IPSAS 수정사항의 편집오류 수정</li> <li>• 타 IPSAS 수정사항(#4)에서 'ordinary' 용어 삭제</li> </ul>
수증용역 (안건 9.2.3)	n/a	수증용역에 의존하는 실체들이 질적 정보를 제공하도록 하는 데 있어 뉴질랜드의 사례를 고려
기타 강제적 기여 및 장수 (안건 9.2.4)	n/a	중요한 용어와 GFS를 고려하여 표현(wording) 단순화

□ 주요 회의결과(비교환비용)

구분	의결사항	지시사항
비교환비용 - PSPOA(안건 6.2.3)	자산의 인식을 포함한 PSPOA를 몇몇 비교 환비용에 적용	다음에 대해 추가 작업 수행 ① 부채의 인식시점 ② 강제성 ③ 예시

**5 2019년 3월 정례회의**

- (발표자) Joanna Spencer, Amon Dhliwayo, Paul Mason
- (목적 및 배경) 수행의무 개념을 이용한 공공부문의 수익거래 및 비용거래의 인식 원칙 개편
  - 현행 수익·비용 IPSAS의 적용상 문제점\* 해소 및 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과의 정합성 유지 필요
    - \* 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분(동등한 가치를 교환하는지 여부 판단)하기 어렵고, 비교환비용에 대한 기준서 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - 현행 IPSAS 9, ‘교환거래수익’과 IPSAS 11, ‘건설계약’, IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 대체하는 신규 수익 IPSAS 개발
  - 비용거래의 회계처리 원칙이 포함된 신규 비용 IPSAS 개발
- (경과) 신규 수익 및 비용 관련 IPSAS 제정을 위한 공개초안 개발
  - 수행의무 개념의 공공부문 적용 가능성 검토
    - IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 수행의무 개념 적용이 적합한 공공부문의 수익·비용거래의 범위 검토
  - 공공부문 수행의무 접근법 개발
    - IFRS 15를 참고하여 5단계의 공공부문 수행의무 접근법(Public Sector Performance Obligation Approach) 및 관련 용어 개발

구분		적용대상 IPSAS(안)
수익거래	수행의무 있음	공개초안, ‘구매자와의 구속력 있는 약정에서 생기는 수익(Revenue from Binding Arrangements with Purchasers)’ 적용
	수행의무 없음	IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’의 개정안 적용
비용거래		공개초안, ‘보조·출연·기타이전(Grants, Contributions and Other Transfers)’ 적용

□ 2019년 3월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
<p>■ 수익 - 집행가능성과 구속력 있는 약정 (REVENUE-ENFORCEABILITY AND BINDING ARRANGEMENTS)</p>		
8.2.1	집행가능성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘집행가능성(Enforceability)’이 있는지의 여부가 공공부문 수행의무 접근법 (Public Sector Performance Obligation Approach) 적용 여부의 핵심 요소임</li> <li>• 공공부문에서 Enforceability의 유형을 입법권 및 행정권, 미래 자금지원 축소 능력 이상 2개로 통합하여 적용지침(AG) 및 결론도출근거(BC)에 수록함</li> </ul>
8.2.2	수행의무	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문의 특성상 수행의무가 되기 위해 반드시 ‘구별된(distinct) 재화와 용역’이 구매자에게 ‘이전(transfer)’되어야 하는지 검토</li> <li>• 검토결과, Staff는 2개 요소 모두 수행의무의 정의상 반드시 필요하다고 보아 관련 내용을 적용지침(AG) 및 결론도출근거(BC)에 수록함</li> </ul>
<p>■ 수익(Revenue)</p>		
9.2.1	적용범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 수행의무의 유무를 기준으로 적용범위가 설정될 수 있도록 draft ED, ‘Revenue from Binding Arrangements with Purchasers’(이하, 수익 ED)의 적용범위 제외 대상에 ‘IPSAS 23의 개정안을 적용하는 수익거래’를 추가할 것을 제안</li> <li>• 수익 ED의 적용제외대상 중 하나인 비화폐성 교환의 기존 사례를 보완하여 총 4가지 대안으로 제시하고 채택 요구</li> </ul>
9.2.2	용어의 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)과 관련된 용어의 정의 문구(안)를 IFRS 15의 관련 용어 정의를 바탕으로 개발하여 수익 ED에 수록함</li> <li>* ‘Binding arrangement’, ‘Contract’, ‘Binding arrangement asset’, ‘Binding arrangement liability’, ‘Purchaser’ 이상 5개</li> </ul>
9.2.3	PSPOA 1단계 (구매자와의 구속력 있는 약정 식별)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익 ED는 IFRS 15와 동일하게 구매자에게 이전할 재화·용역에 대해 수취할 대가의 회수가능성이 높아야 구속력 있는 약정이 유효하거나 존재한다고 규정하고 있음</li> <li>• 다만, 공공부문의 경우 법령 등에 따라 구매자의 신용위험과 무관하게 재화·용역을 제공하는 약정을 맺어야 하는 경우가 있어 문제가 될 수 있음(예: 전력, 수도)</li> <li>• Staff는 적용지침(AG)과 결론도출근거(BC)를 통해 이와 관련된 2개 대안을 제시                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) IFRS 15의 지침 유지: 대가의 회수가능성이 낮은 경우 구속력 있는 약정으로 보지 않음</li> <li>(b) 공공부문만의 접근법: 약정의 개시시점에 해당 약정의 수익을 전액 인식하고 회수가능성 및 손상 여부를 후속적으로 분석함</li> </ul> </li> </ul>
9.2.4	기타 이슈사항	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘수익’ 용어의 정의 문단을 수익 ED는 물론 IPSAS 1, ‘재무제표 표시’에도 둘 것</li> </ul>
9.2.5	프로젝트 관리방안	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익 ED의 적용사례 개발 책임을 T/F에 위임시킬 것을 제안 (T/F는 Staff의 적용사례 개발을 지원하고, IPSASB가 고려해야 할 주요 이슈를 파악하는 역할을 담당)</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
■ 비교환비용(Non-Exchange Expenses)		
10.2.1	목적과 적용범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• draft ED, 'Grants, Contributions and Other Transfers'(이하, 비용 ED)의 경우 수익 ED와는 다르게 '수행의무를 부여하지 않은 거래에 적용할 회계처리도 다룬다'는 점을 비용 ED의 목적에 명시해야 함</li> <li>• 비용 ED의 적용범위를 기존의 '교환거래/비교환거래 기준'이 아닌 '수행의무의 존재 여부'를 기준으로 설정해야 하므로 타 IPSAS의 적용범위에 포함되지 않은 소모품비 등 일부 교환거래 비용이 비용 ED의 적용범위에 포함되어야 함</li> </ul>
10.2.2	용어의 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비용 ED에 포함될 '비용'의 정의를 IPSAS 1, '채무제표 표시'의 '비용'의 정의를 바탕으로 개발하고 이 정의를 비용 ED는 물론 IPSAS 1, '채무제표 표시'에도 적용할 것을 제안</li> <li>• 비용 ED의 적용범위에 소모품비 등 일부 교환거래 비용이 포함될 경우 비용 ED의 제목을 'Expenses'로 교체해야 함</li> <li>• 비용 ED에 수록될 용어들의 정의 문구(안)에 대한 의견 요청                     <ul style="list-style-type: none"> <li>* 'Grants', 'Contributions', 'Other Transfers', 'Contribution consideration', 'Beneficiary', 'Resource provider', 'Resource recipient', 'Stand-alone purchase price' 이상 8개</li> </ul> </li> <li>• 비용 ED와 수익 ED의 관련성을 고려하여 수익 ED에서 정의한 일부 용어를 비용 ED에도 포함시킬 것을 제안                     <ul style="list-style-type: none"> <li>* 'Binding arrangement asset', 'Binding arrangement liability', 'Purchaser' 이상 3개</li> </ul> </li> </ul>
10.2.3	PSPOA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비용 ED의 PSPOA 규정은 수익 ED의 PSPOA 규정을 바탕으로 개발됨</li> <li>• 다만, 비현금대가에 대한 구매자와 자원수령자 간 회계처리 차이 등을 고려할 경우 완전히 대칭되지 않을 수 있음</li> </ul>
10.2.4	Grants 및 Other Transfers의 인식과 측정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grants와 Other Transfers는 수행의무를 부여하지 않은 재원이전(비용) 거래이므로, Grants와 Other Transfers에 따른 비용인식은 다음 중 빠른 날에 이루어지는 것을 원칙으로 해야 함                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 실체가 수혜자 또는 자원수령자에게 자원을 이전해야 할 현재의무를 가지게 된 때(부채인식 수반)</li> <li>(b) 실체가 자원을 더 이상 통제하지 못하게 된 때(자산 제거 수반)</li> </ul> </li> <li>• 해당 비용은 다음 2가지 방법에 따라 측정하되, 화폐 시간가치 등을 고려해야 함                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 자원이 이전되기 전에 비용과 부채를 인식하는 경우에는 해당 부채를 상환하기 위해 발생될 비용의 최선의 추정치</li> <li>(b) 자원을 이전하면서 비용을 인식하는 경우에는 이전되는 자원의 장부가액</li> </ul> </li> </ul>
10.2.5	표시 및 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grants, Contributions, Other transfer에서 발생한 비용은 다른 비용과 구별하여 각각 재정운영표에 표시하거나 재무제표 주석으로 공시</li> <li>• 비용 ED의 PSPOA 관련 표시·공시사항은 수익 ED의 관련 규정을 참고하되 일부 문구를 구매자 관점으로 수정하여 개발함</li> </ul>
10.2.6	시행일 및 경과규정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비용 ED, 수익 ED, IPSAS 23 개정안은 모두 PSPOA에 대한 IPSASB의 의결결과 의 영향을 받으므로 비용 ED, 수익 ED, IPSAS 23 개정안의 시행일을 같은 날로 해야 함</li> <li>• Grants, Contributions, Other transfer에 대해 신규 IPSAS(비용 ED)를 적용할 경우 IPSAS 3에 따라 누적효과를 소급적으로 적용해야 함</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
■ 수익 - IPSAS 23 개정(Revenue - Update of IPSAS 23)		
11.2.1	유럽재무보고자문단 자문보고서 (EFRAG Discussion Paper)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• EFRAG 자문보고서는 비교환이전거래(Non-Exchange Transfers: NETs)에 대해 4단계의 회계처리 접근법을 적용할 것을 제안</li> <li>• 6월에 논의 예정인 Capital grant 및 Research grant의 회계처리 개발 시 EFRAG 자문보고서의 Step 2 회계처리 방법을 고려할 것을 제안</li> <li>• EFRAG 자문보고서의 Step 3 회계처리 방법을 토대로 자원제공자의 기대·의도는 있으나 집행가능성은 없는 수익거래에 대한 IPSASB의 기존 의결사항을 재검토할 필요가 있음</li> </ul>
10.2.2	IPSAS 23 개정안	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 IPSAS 23의 개정안을 작성하기 전 단계로, 현행 IPSAS 23에서 유지·개정·삭제될 부분을 표시한 버전을 Appendix에 제시함</li> <li>• 현행 IPSAS 23에서 사용 중인 “교환거래”와 “비교환거래” 용어를 “수행의무가 있는 거래”와 “수행의무가 없는 거래”로 대체해야 함</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- (집행가능성) 수익 ED에 포함될 강제수단(Enforcement mechanism)의 유형을 Legislation (입법권)과 Reduction of Future Funding(미래 자금지원 축소)으로 수정
  - 구속력 있는 약정에서 집행가능성은 거래 당사자 모두에 영향을 미치는 것이며, 유효한 강제수단(Enforcement mechanism)이 되기 위해서는 과거에 집행(enforcement)된 이력이 있어야 한다는 점을 수익 ED에 언급할 것을 지시
- (수익 ED) IPSASB는 Staff가 제안한 수익 ED의 본문 및 적용지침(AG)의 문구를 잠정적으로 승인하면서 다음을 추가로 지시
  - 수익 ED의 적용범위가 수행의무가 있는 수익거래임을 명확히 할 수 있도록 수익 ED의 제목을 'Revenue from Performance Obligations'으로 변경할 것
  - 수익 ED의 적용제외대상에 IPSAS 23 및 IPSAS 40의 적용대상이면서 수행의무가 없는 수익거래를 추가할 것
- (비용 ED) 비용 ED의 적용범위에 소모품비와 같은 일부 교환비용을 제외하고 Grants, Contributions, Other Transfers만을 포함시킬 것을 잠정적으로 결정
  - 수정된 적용범위에 맞게 비용 ED에서 사용될 용어들의 정의를 개발하되, 가능한 GFS 지침에서 사용 중인 용어와 충돌하지 않도록 할 것

- ‘Expenses’의 용어 정의는 현행 IPSAS 1의 정의를 유지하되, IPSAS 1의 비용 정의를 참조할 수 있도록 상호 참조문구를 추가할 것
- 인식, 측정, 표시 및 공시에 관한 문단은 수익 ED와 IPSAS 23 개정안과 병행하여 개발되어야 함
- (IPSAS 23 개정안) EFRAG 자문보고서에서 제안한 회계처리 방법을 고려하여 IPSAS 23 개정안에 포함될 자본보조금(capital grant) 회계처리를 개발할 것
- 현행 IPSAS 23의 용어 중 ‘Exchange’와 ‘Non-exchange’를 각각 ‘performance obligation’과 ‘no performance obligation’으로 교체하되, 수정될 부분의 맥락을 고려할 것

#### 국가회계기준에 대한 시사점

- 공공부문 수행의무 접근법과 수익·비용 정보의 유용성 제고 방안
  - 대부분의 국가 재정활동은 매년 반복적으로 발생하고 또 거래방식이 정형화되어 있어 일부 기간 간 배분, 감가상각 등의 측면을 제외하면 재정운영표상의 발생주의 수익·비용 정보가 세입세출결산서상의 현금주의 수입·지출 정보와 크게 상이하지 않게 나타남
  - 발생주의 수익·비용 정보는 현금주의 수입·지출 정보에 비해 특정 사업이나 실체의 성과를 평가할 때 유용하게 사용될 수 있다는 잠재력이 있음에도, 상기와 같은 측면 때문에 현재 발생주의 수익·비용 정보는 재정상태표의 자산·부채 정보에 비해 활발하게 활용되지 못하는 실정임
  - 하지만 최근 IPSASB에서 개발 중인 공공부문 수행의무 접근법의 특징을 이용하면 정부의 수익 및 비용 정보의 유용성을 상당히 높일 수 있음
  - 공공부문 수행의무 접근법은 공공부문실체가 수행의무를 이행한 정도, 즉 구속력 있는 약정에 따라 정해진 재화나 용역을 주고받은 만큼 수익과 비용을 측정하여 인식하는 것이 특징임
  - 여기서 공공부문실체가 수행의무를 이행한 정도를 해당 실체가 약속한 성과의 달성 정도로 본다면, 공공부문 수행의무 접근법을 통해 재무제표에 기록한 수익·비용 금액은 성과보고서상 실체의 성과정보와 더욱 직관적으로 연계될 수 있음

- 예를 들어, 일반회계가 수행의무가 부여된 출연금\*을 기금에 지급한 경우 현행 국가회계기준에 따르면 일반회계는 출연금을 지급할 때 비용으로, 기금은 이를 고지한 때 수익으로 인식함
  - \* 기금이 해당 출연금을 수취한 대가로 약속한 재화·용역을 일반회계에 제공해야 함
- 여기에 공공부문 수행의무 접근법을 적용할 경우 일반회계와 기금은 해당 수행의무가 이행된 때, 즉 자원사용 목적을 달성한 때 각각 비용과 수익을 인식함
- 현행 국가회계기준에 따를 경우 기금이 출연금으로 조성된 재원의 사용 목적을 달성하였는지 여부와 무관하게 출연금의 수취(고지)시점에 수익을 인식하므로 현금주의 수입·지출 정보와 차별화된 재무정보를 제공하지 못함
- 공공부문 수행의무 접근법의 경우 출연금의 목적(수행의무)의 이행 정도에 따라 수익을 인식하므로 기금의 수익정보와 기금의 성과정보가 연계될 수 있어 보다 유용한 발생주의 재무정보를 제공할 수 있음

구분	국가회계기준		IPSAS의 PSPOA	
	일반회계 (자원제공자)	기금 (자원수령자)	일반회계 (자원제공자)	기금 (자원수령자)
약정 체결 시	회계처리 없음	회계처리 없음	자산 / 부채	회계처리 없음
자원 제공 시	<b>비용 / 현금</b>	<b>현금 / 비교환수익</b>	부채 / 현금	현금 / 부채
수행의무 이행 시	회계처리 없음	회계처리 없음	<b>비용 / 자산</b>	<b>부채 / 수익</b>

6 2019년 6월 정례회의

수익

- (발표자) Amon Dhiwayo, Joanna Spencer
- (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용하여 공공부문 수익거래(교환거래, 비교환거래)의 회계처리 원칙 개편
  - 현행 수익·비용 IPSAS의 실무 적용상 문제점\* 해소 및 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과의 정합성 유지 필요
    - \* 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분(동등한 가치를 교환하는지 여부 판단)하기 어렵고, 비교환비용에 대한 기준서 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - 현행 IPSAS 9, ‘교환거래수익’과 IPSAS 11, ‘건설계약’, IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 대체하는 신규 수익 IPSAS 개발
- (경과) 신규 수익 IPSAS로 제정될 공개초안(ED) 개발
  - ED 70, ‘수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)’
    - IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 수행의무 개념을 적용하기에 적합한 공공부문의 수익거래의 범위 검토
    - 수행의무의 이행 정도에 따라 수익을 인식하는 공공부문 수행의무 접근법(Public Sector Performance Obligation Approach) 및 관련 용어 개발
    - ED 70, ‘수행의무가 있는 수익’의 주요 문단 및 적용지침(AG) 마련
  - ED 71, ‘수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)’
    - ED 70의 적용범위에 해당하지 않는 수익거래에 적용할 일반적인 수익인식 원칙 탐색
    - IPSAS 23을 바탕으로 개정이 필요한 문단, 결론도출근거 등의 범위 검토

〈참고〉 IPSASB의 신규 수익 IPSAS 개발 목표

구분		적용대상 IPSAS(안)
수익거래	수행의무 있음	ED 70, '수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)'
	수행의무 없음	ED 71, '수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)'

□ 2019년 6월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
<p>■ 수익(Revenue): ED 70, '수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)'</p>		
10.2.1	목적(Objective)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 목적(Objective) 문단의 하위 문단인 Meeting the Objective 문단의 삭제 및 재배치를 의결</li> <li>• 이에 따라 Revenue 프로젝트 T/F는 다음과 같은 개선사항 제안                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 기존 Meeting the Objective 문단은 적용지침(AG)으로 재배치</li> <li>(b) 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)의 5단계 인식 모형에 관한 원칙 문단 추가</li> </ul> </li> </ul>
10.2.2	구속력 있는 약정의 식별(문단 8(e)의 영향)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 문단 8은 수익거래에 ED 70을 적용하기 위한 5가지 조건을 규정하고 있는데, 그중 문단 8(e)는 대가의 회수가능성이 높을 것을 요구                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 당사자들이 구속력 있는 약정을 승인하고 각자의 의무 수행을 확약함</li> <li>(b) 실체는 이전할 재화나 용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별할 수 있음</li> <li>(c) 이전할 재화나 용역의 지급조건을 식별할 수 있음</li> <li>(d) 구속력 있는 약정에 경제적 실질(Economic substance)이 있음</li> <li>(e) 실체가 받을 권리를 갖게 될 대가의 회수가능성이 높음</li> </ul> </li> <li>• 공공부문의 경우 대가 회수가능성이 낮아도 강제적으로 재화나 용역을 제공해야 하는 경우가 있음(전력, 물)</li> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 이러한 공공부문의 특성을 고려할 경우 해당 문단의 개정이 필요한지 여부를 검토할 것을 지시</li> <li>• 문단 8(e)를 삭제하거나 완화할 경우 대가의 회수가능성이 낮아 개념체계에 따른 수익의 정의를 충족하지 못하는 거래에 대해 ED 70을 적용하게 됨</li> <li>• 결과적으로 T/F는 문단 8(e)를 그대로 유지하되, 정보의 손실을 방지하기 위해 약정의 대가에 관한 정보를 주석으로 제공할 것을 제안 (예: 청구된 대가금액, 회수된 대가금액, 미회수 대가금액 공시)</li> </ul>
10.2.3	일부 용어 정의 삭제 여부 (Binding Arrangement Asset 및 Binding Arrangement Liability)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 문단 7은 'Binding arrangement asset'과 'Binding arrangement liability'의 용어 정의를 제공</li> <li>• 'Binding arrangement asset'과 'Binding arrangement liability'는 각각 대가를 수취할 권리, 재화나 용역을 이전해야 할 의무를 의미함 (IFRS 15의 계약자산과 계약부채에 대응되는 용어)</li> <li>• 2019년 3월 회의에서 '자산', '부채'의 정의가 이미 있으므로 이들의 용어 정의는 불필요하다는 지적이 있었음</li> <li>• 검토결과, T/F는 'Binding arrangement asset'과 'Binding arrangement liability'의 용어 정의를 존치할 것을 제안</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항																																
10.2.3	일부 용어 정의 삭제 여부 (Binding Arrangement Asset 및 Binding Arrangement Liability)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘Binding arrangement asset’는 수행의무 이행에 따라 대가를 수취할 권리이고 ‘Receivable’은 대가를 수취할 무조건적인 권리이므로 성격이 상이한 자산이기 때문임 (이와 관련, 수행의무가 2개 이상 충족되어야 ‘Receivable’이 되는 사례 제시)</li> </ul>																																
10.2.4	일부 문구의 개선	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 문단 7에서 사용하고 있는 일부 문구의 보완/개선</li> </ul> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>개선(안)</th> <th>사유</th> <th>관련 문단</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①</td> <td>Purchaser ⇒ ‘Purchaser or third-party beneficiary’</td> <td>제3자 거래가 존재하는 공공부문 특성 반영</td> <td>문단 1, 문단 3 등</td> </tr> <tr> <td>②</td> <td>Transaction price ⇒ ‘Consideration’</td> <td>가격이 없을 수 있는 공공부문의 특성 반영</td> <td>문단 2, 문단 5 등</td> </tr> <tr> <td>③</td> <td>Counterparty 정의 추가</td> <td>용어의 정의 부재</td> <td>문단 4</td> </tr> <tr> <td>④</td> <td>Distinct ⇒ ‘Separately identifiable’</td> <td rowspan="2">수행의무에 관한 설명 문구 보완</td> <td>문단 7, 문단 20 등</td> </tr> <tr> <td>⑤</td> <td>Distinct ⇒ ‘Sufficiently specific’</td> <td>문단 26(b)</td> </tr> <tr> <td>⑥</td> <td>Stand-alone selling price ⇒ ‘Stand-alone price’</td> <td rowspan="2">판매거래가 일반적이지 않은 공공부문 특성 반영</td> <td>문단 7, 문단 19 등</td> </tr> <tr> <td>⑦</td> <td>Sell ⇒ ‘Provide’ / Sold ⇒ ‘Provided’</td> <td>문단 27, 문단 32 등</td> </tr> </tbody> </table>				개선(안)	사유	관련 문단	①	Purchaser ⇒ ‘Purchaser or third-party beneficiary’	제3자 거래가 존재하는 공공부문 특성 반영	문단 1, 문단 3 등	②	Transaction price ⇒ ‘Consideration’	가격이 없을 수 있는 공공부문의 특성 반영	문단 2, 문단 5 등	③	Counterparty 정의 추가	용어의 정의 부재	문단 4	④	Distinct ⇒ ‘Separately identifiable’	수행의무에 관한 설명 문구 보완	문단 7, 문단 20 등	⑤	Distinct ⇒ ‘Sufficiently specific’	문단 26(b)	⑥	Stand-alone selling price ⇒ ‘Stand-alone price’	판매거래가 일반적이지 않은 공공부문 특성 반영	문단 7, 문단 19 등	⑦	Sell ⇒ ‘Provide’ / Sold ⇒ ‘Provided’	문단 27, 문단 32 등
			개선(안)	사유	관련 문단																													
		①	Purchaser ⇒ ‘Purchaser or third-party beneficiary’	제3자 거래가 존재하는 공공부문 특성 반영	문단 1, 문단 3 등																													
		②	Transaction price ⇒ ‘Consideration’	가격이 없을 수 있는 공공부문의 특성 반영	문단 2, 문단 5 등																													
		③	Counterparty 정의 추가	용어의 정의 부재	문단 4																													
		④	Distinct ⇒ ‘Separately identifiable’	수행의무에 관한 설명 문구 보완	문단 7, 문단 20 등																													
		⑤	Distinct ⇒ ‘Sufficiently specific’		문단 26(b)																													
		⑥	Stand-alone selling price ⇒ ‘Stand-alone price’	판매거래가 일반적이지 않은 공공부문 특성 반영	문단 7, 문단 19 등																													
⑦	Sell ⇒ ‘Provide’ / Sold ⇒ ‘Provided’	문단 27, 문단 32 등																																
10.2.5	적용사례	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 다음을 고려하여 ED 70에 포함될 적용사례를 간추릴 것을 지시 (a) IFRS 15의 적용사례 중 공공부문에 적합한 사례 선별 (b) IFRS 15에 포함되지 않은 공공부문 특유의 사례 추가 개발 (c) 2019년 6월 회의에 적용사례 리스트 보고</li> <li>• T/F는 ED 70의 적용사례로 총 63개 회계처리 사례를 제시</li> </ul>																																
<p>■ 수익(Revenue): ED 71, ‘수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)’</p>																																		
11.2.1	수익인식 원칙의 대안(Revenue Options)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 71, ‘수행의무가 없는 수익’은 ED 70 적용대상 이외의 수익거래에 적용</li> <li>• 수행의무가 없는 수익거래의 수익인식 회계처리 원칙을 논의하기 위해 다음과 같이 수익거래를 4개 유형으로 분류</li> </ul> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="4">수익거래의 4개 유형(임의 구분)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(a)</td> <td>수행의무 X + 자원사용에 관한 조건 X + 집행가능성 X</td> <td colspan="2">→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 없고 구속력 있는 약정에 따라 (위반 시) 강제집행가능성이 없는 거래 (예) 조세, 벌금, 일반적인 기부금</td> </tr> <tr> <td>(b)</td> <td>수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 X</td> <td colspan="2">→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)은 있으나 (위반 시) 강제집행 가능성이 없는 거래 (예) 특정 사용목적을 명시한 기부금</td> </tr> </tbody> </table>			수익거래의 4개 유형(임의 구분)				(a)	수행의무 X + 자원사용에 관한 조건 X + 집행가능성 X	→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 없고 구속력 있는 약정에 따라 (위반 시) 강제집행가능성이 없는 거래 (예) 조세, 벌금, 일반적인 기부금		(b)	수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 X	→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)은 있으나 (위반 시) 강제집행 가능성이 없는 거래 (예) 특정 사용목적을 명시한 기부금																			
수익거래의 4개 유형(임의 구분)																																		
(a)	수행의무 X + 자원사용에 관한 조건 X + 집행가능성 X	→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 없고 구속력 있는 약정에 따라 (위반 시) 강제집행가능성이 없는 거래 (예) 조세, 벌금, 일반적인 기부금																																
(b)	수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 X	→ 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)은 있으나 (위반 시) 강제집행 가능성이 없는 거래 (예) 특정 사용목적을 명시한 기부금																																

세부 안건	주요 제안사항						
11.2.1 수익인식 원칙의 대안(Revenue Options)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; background-color: #cccccc;">수익거래의 4개 유형(임의 구분)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center; vertical-align: middle;">(c)</td> <td> <b>수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 O</b>                      → 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래                      (예) 연구보조금(지적재산권을 반환하지 않음), 수질향상에 사용할 용도로 수취한 자금                 </td> </tr> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center; vertical-align: middle;">(d)</td> <td> <b>수행의무 O + 집행가능성 O + 자원사용에 관한 약정 O</b>                      → 수행의무가 있음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래                      (예) 국립학교에 노트북을 제공하기 위한 자금, 전투기 4대 구입을 위해 수취한 자금                 </td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 이 중 (d) 유형은 ED 70, '수행의무가 있는 수익'을 적용하므로 논의에서 제외</li> <li>• IPSASB 개념체계는 수익인식 모형을 3가지로 제시하고 있음             <ul style="list-style-type: none"> <li>(가) 즉시 수익인식                     <ul style="list-style-type: none"> <li>: 자원수취 시점에 수익으로 인식</li> </ul> </li> <li>(나) 수익이연(부채인식)                     <ul style="list-style-type: none"> <li>: 자원수취 시점에는 부채로 인식하였다가 약정에 따라 수익으로 인식</li> </ul> </li> <li>(다) 수익이연(기타의무 인식)                     <ul style="list-style-type: none"> <li>: 자원수취 시점에는 '기타의무'로 인식하였다가 약정에 따라 수익으로 인식</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• T/F는 3개 수익거래 유형에 각각에 대해 적절한 수익인식 모형을 다음과 같이 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 수행의무 X + 자원사용에 관한 조건 X + 집행가능성 X                     <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ (가) 즉시 수익인식</li> <li>* 2018년 12월 회의에서 집행가능성이 없다면 현재의무(부채)가 존재하지 않으므로 즉시 수익을 인식해야 한다고 결정한 바 있음</li> </ul> </li> <li>(b) 수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 X                     <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ (가) 즉시 수익인식하되, 유용한 정보제공을 위해 자원사용에 관한 조건 내용을 표시 및 공시해야 함</li> <li>* 2018년 12월 회의 의결사항</li> </ul> </li> <li>(c) 수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 O                     <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 관점에 따라 다를 수 있음</li> <li>(View 1) (가) 즉시 수익인식                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* 자원수령자는 약정대로 자원을 사용하면 되돌려줄 필요가 없음. 즉, 과거사건은 약정의 위반이 됨. 따라서 약정 체결시점에는 과거사건이 없어 부채를 인식하지 않음</li> </ul> </li> <li>(View 2) (나) 수익이연(부채인식) 또는 (다) 수익이연(기타의무 인식)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* 부채 또는 기타의무를 통해 수익을 이연하여 인식해야 한다는 관점이며, 이 경우 수익의 이연방법에 대한 결정이 필요함</li> <li>(1안) 부채로 인식한 후 자원 소진 시까지 수익을 인식하지 않음</li> <li>(2안) 부채로 인식한 후 정액법 등 합리적인 방법으로 이연</li> <li>(3안) 기타의무로 인식한 후 자원 소진 시까지 수익 미인식</li> <li>(4안) 부채로 인식한 후 (약정상) 중간목표가 달성되는 만큼 수익으로 인식</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	수익거래의 4개 유형(임의 구분)		(c)	<b>수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 O</b> → 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래 (예) 연구보조금(지적재산권을 반환하지 않음), 수질향상에 사용할 용도로 수취한 자금	(d)	<b>수행의무 O + 집행가능성 O + 자원사용에 관한 약정 O</b> → 수행의무가 있음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래 (예) 국립학교에 노트북을 제공하기 위한 자금, 전투기 4대 구입을 위해 수취한 자금
	수익거래의 4개 유형(임의 구분)						
(c)	<b>수행의무 X + 자원사용에 관한 약정 O + 집행가능성 O</b> → 수행의무는 없음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래 (예) 연구보조금(지적재산권을 반환하지 않음), 수질향상에 사용할 용도로 수취한 자금						
(d)	<b>수행의무 O + 집행가능성 O + 자원사용에 관한 약정 O</b> → 수행의무가 있음. 자원사용에 관한 조건(term)이 있고 (위반 시) 강제집행 가능성도 있는 거래 (예) 국립학교에 노트북을 제공하기 위한 자금, 전투기 4대 구입을 위해 수취한 자금						

세부 안건		주요 제안사항
11.2.1	수익인식 원칙의 대안(Revenue Options)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 다음과 같은 이유로 (View 1)을 추천함                     <ul style="list-style-type: none"> <li>* (c) 유형의 거래는 수행의무가 없어 구매자에게 제공하는 재화나 용역을 특정할 수 없으므로 자산사용에 관한 약정에 따라 성과를 측정할 수 없음</li> <li>* 실체가 약정대로 이행할 경우 미래의 자원 희생을 회피할 수 있음(미래행위와 독립적인 의무임)</li> </ul> </li> </ul>
11.2.2	자본보조금 (Capital Grants)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현행 IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'의 문제점 중 하나가 자본보조금(captial grant)에 대한 규정이 부족하다는 점이었음</li> <li>• Capital Grants는 구속력 있는 약정에 따라 제공되지만 대상자산을 자원제공자나 제3자에게 이전하지 않으므로 대개 수행의무가 부여되지 않음</li> <li>• 따라서 Capital Grants는 ED 71, '수행의무가 없는 수익'의 적용범위에 해당됨</li> <li>• Staff는 Capital Grants의 회계처리 방법을 다음과 같이 제안                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 즉시 수익인식</li> <li>(b) 이연하여 인식                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(b-1) 건설기간에 걸쳐 인식</li> <li>(b-2) 약정상의 요구사항 달성 정도에 따라 인식</li> <li>(b-3) 자산의 내용연수에 걸쳐 인식</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• Staff는 이 중 (b-2)와 (b-1)을 결합한 방법인 약정상의 요구사항에 따라 인식하되, 요구사항이 없으면 건설기간에 걸쳐 인식하는 방법을 추천</li> <li>• 2018년 12월 회의결과에 따르면 Capital Grants는 수행의무가 없어 집행 가능하지 않으므로 즉시 수익으로 인식해야 함</li> <li>• 그러나 Staff는 Capital Grants의 경우 구속력 있는 약정에서 비롯되며, 자산을 취득·건설하라는 요구사항은 실질적으로 수행의무로 볼 수 있으므로 부채를 통해 수익을 이연해야 한다고 주장함</li> <li>• 다만, 수익을 이연하는 방법 중 (b-3)의 경우 Capital grants가 자산의 이용이 아닌 자산의 건설/취득에 관한 의무와 관련되어 있으므로 타당하지 않다고 분석함</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- (목적) 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)의 5단계 인식 모형에 관한 원칙 문단을 추가하는 것을 포함하여 목적 문단을 수정하는 것에 동의
- (구속력 있는 약정의 식별) T/F는 문단 8(e)를 유지하되, 대가의 회수가능성이 낮음에도 법령에 따라 구속력 있는 약정을 맺어야 하는 경우 공시사항을 추가할 것을 결정하고, Staff에게 다음을 지시
  - 관련 공시사항을 개발하여 타 공시사항과 함께 2019년 9월 회의에 제출할 것
  - 문단 8(e)를 유지할 경우 문단 14 및 문단 15, 적용지침에 대한 개정이 필요한지 여부를 검토할 것

- 상기 IPSASB 의사결정 사항에 대한 설명을 결론도출근거에 포함시킬 것
- (일부 용어 정의 삭제) ‘Binding arrangement asset’과 ‘Binding arrangement liability’의 용어 정의를 존치하는 것에 동의
- (일부 문구의 개선) IPSASB는 T/F가 제안한 일부 문구의 변경에 대해 다음과 같이 의결 및 지시
  - T/F 제안과 같이 적절한 경우 ‘Purchaser’ 뒤에 ‘Third-party beneficiary’를 덧붙이고, ED 70 및 ED 71과의 일관성을 확보할 수 있는 방향으로 ‘Third-party beneficiary’의 정의를 개발하여 2019년 9월 회의에 제출할 것
  - ‘Counterparty’의 정의 개발은 불필요함
  - ‘Distinct’ 용어의 변경은 불필요함
  - ‘Transaction Price’ 용어는 그대로 유지하되, ‘Transaction Price’의 유지에 관한 IPSASB 의사결정 사항에 대해 결론도출근거에서 설명할 것
  - ‘Stand-alone selling price’는 ‘Stand-alone price’로, ‘Sell’ 및 ‘Sold’는 각각 ‘Provide’와 ‘Provided’로 대체하되, 이와 관련된 적용지침이나 적용사례, 결론도출근거가 필요한지 여부를 검토할 것(특히, ‘Stand-alone price’가 유출가치와 유입가치 중 무엇을 기반으로 결정되는지에 관한 내용 포함)
  - 상기 신규 용어가 ED 내에서 일관성 있게 사용되고 있는지 검토할 것
- (적용사례) IFRS 15의 적용사례는 ED 70의 각 파트에 적용되는 사례를 설명할 수 있으므로 대부분을 그대로 혹은 수정하여 가져올 것을 결정
  - 적용범위, 법적 수단 외 집행 강제력을 갖는 체제, 제3자 약정에 관한 적용사례를 추가로 포함시킬 것을 결정
  - IPSAS 9와 IPSAS 11의 적용사례를 ED 70에 포함시키는 것이 적절한지 여부를 검토할 것을 지시
  - IFRS 15의 적용사례 도입, 적용사례 추가 등에 관한 IPSASB의 의사결정 사항에 대한 설명을 결론도출근거에 포함시킬 것을 지시
- (수익인식 원칙) 구속력 있는 약정이 아님에 따라 집행 가능하지 않은 거래의 경우 ‘수취할 수 있을 때(receivable)’ 수익으로 인식하는 것으로 결정하고 Staff에게 다음을 지시

- 현재의무와 수행의무의 차이점과 관계, 수익인식에 미치는 영향에 대해 설명하는 보고서를 개발하여 차기 회의 전에 위원들에게 제공할 것
  - 보고서에 조건(term)을 위반하였을 때의 회계처리(수익 취소, 별도 비용인식, 기타)에 관한 내용을 포함시킬 것
  - 조건(term)이 있는 집행 가능한 거래인 경우 약정 개시시점에 부채가 존재하지 않는 한 수취 가능한 시점에 수익을 인식해야 하며, 차후에 부채가 발생하는 것은 별개의 사건이라는 원칙(basis)을 서술한 문단(안)을 작성할 것
  - 용도가 정해져 있는 조세(hypothecated tax)의 회계처리에 대해 검토할 것
- (자본보조금) 상기 현재의무와 수행의무에 관한 보고서 내용을 고려하여 자본보조금(Capital Grants)에 대한 안전 보고서를 업데이트하고, 기존 용어들에 대해 검토할 것을 지시

**국가회계기준에 대한 시사점**

□ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 수익 프로젝트를 통해 공공부문실체가 수익거래를 통해 수행의무를 부담하는지 여부에 따라 적용할 회계기준을 ED 70, '수행의무가 있는 수익'과 ED 71, '수행의무가 없는 수익'으로 나누어 개발하고 있음
  - 현행 수익 IPSAS인 IPSAS 9와 IPSAS 11, IPSAS 23은 기본적으로 수익거래를 교환거래인지 여부에 따라 수익의 인식 등 회계처리를 달리 규정하고 있으며, 교환거래 여부의 판단은 거래당사자와 거의 동등한 가치를 직접적으로 주고 받았는지에 달려 있음
  - 공공부문의 특성상 거래되는 재화·용역과 관련된 시장이 제한적임에 따라 시장가치 또는 공정가치 정보를 쉽게 파악할 수 없어 재무제표 작성자 입장에서 동등한 가치로 거래했는지를 판단하기 매우 어렵다는 문제가 있음
  - IPSASB는 수행의무 개념을 도입함으로써 현행 수익 기준서가 갖고 있던 이러한 문제를 해결하고자 노력하고 있음
- 국가회계기준은 현행 IPSAS 체계와 유사하게 수익을 교환수익과 비교환수익으로 나누고 수익의 인식 원칙과 일부 수익 계정과목의 재무제표 표시 등에 차이를 두고 있음
  - 「국가회계기준에 관한 규칙」 제28조제2항은 교환수익과 비교환수익의 정의를 규정하고 있으며, 제29조는 교환수익과 비교환수익의 수익인식 기준을 구분하여 규정하고 있음

- 비교환수익은 같은 규칙 제25조제4항에 따라 재정운영표에 별도로 표시하며, 특히 일반회계와 기타특별회계의 비교환수익은 재정운영표가 아닌 순자산변동표에 표시됨
- 국가회계의 경우 IPSAS와 달리 교환수익과 비교환수익의 구분에 대한 실무적 문제가 두드러지게 발생하지 않았는데, 이는 국가회계기준이 IPSAS와 같은 원칙 중심의 (principle-based) 회계기준이 아니라 규정 중심의(rule-based) 회계기준 성격을 갖고 있기 때문임
- 국가회계예규는 교환수익과 비교환수익의 계정과목을 엄격히 구분하는 방법으로 중앙정부의 수익거래별로 사용되어야 할 계정과목을 사전적으로 정하고 있어 재무제표 작성자가 교환거래 혹은 비교환거래인지 여부, 즉 특정 거래에서 직접적인 반대급부를 제공하였는지 여부를 판단할 필요가 없음
- 이러한 방식은 실무적으로 적용이 매우 간편하다는 장점이 있으나, 교환수익의 요소와 비교환수익의 요소를 동시에 갖고 있는 수익거래의 경우 그 성격에 맞게 회계처리하는 것을 방해할 수 있다는 단점도 있음
- 예를 들어, 사학연금 및 국민연금의 연금 수익은 각 연금기금이 대상자들에게 직접적인 반대급부를 제공하고 수취하는 수익이 아닐 수 있음에도 예외 없이 재정운영표에 교환수익(프로그램수익)으로 표시되고 있음
- IPSASB가 수행의무 개념을 이용하여 수익 기준서를 개편하는 것은 실무적 적용 문제를 해결하면서도 여전히 원칙 중심의 회계기준이 될 수 있도록 만들기 위한 노력이라고 할 수 있음
- 국가회계기준에 따른 회계처리가 거래의 경제적 실질에 부합하는 방향으로 개선되기 위해서는 IPSAS와 같이 국가회계기준을 규정 중심의 회계기준에서 보다 원칙 중심의 회계기준으로 변모시키기 위한 노력이 필요할 것으로 판단됨

**비교환비용**

- (발표자) Paul Mason
- (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용한 공공부문 비용거래의 회계처리 원칙 개편
  - 비교환비용(Non-exchange expenses)은 정부 등 공공부문의 중요한 특징임에도 비교환비용에 관한 비용 회계기준의 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - 회계처리의 일관성 및 비교가능성 제고를 위해 비용거래의 회계처리 원칙을 다루는 신규 비용 IPSAS 개발
- (경과) 신규 비용 IPSAS로 제정될 복수의 공개초안(ED) 개발
  - IPSAS 42, '사회보장급여'가 신규 제정됨에 따라, 사회보장급여의 범위에서 제외된 비교환비용의 회계처리에 대해 다룬 공개초안 발표[ED 67, '집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호(IPSAS 19의 개정)']
  - 잔여 비교환비용 유형에 대한 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA) 적용 가능성 및 관련 공개초안(ED 72)의 적용범위 검토

**〈참고〉 IPSASB의 신규 비용 IPSAS 개발 목표**

구분		적용대상 IPSAS(안)
비용거래	집합적·개별적 서비스, 응급구호	ED 67, '집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호(IPSAS 19의 개정)'
	이외 비교환비용	ED 72, 'Transfers' (가칭)

□ 2019년 6월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항												
<p>■ 보조금과 재원이전(GRANTS AND TRANSFERS: EXPENSE)</p>													
<p>12.2.1 적용범위, 용어의 정의(Scope and Definitions)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB는 ED 67, '집합적·개별적 서비스, 응급구호'와 ED 72를 개발 중임</li> <li>• 2019년 3월 회의에서 Staff는 ED 72의 적용대상인 비용거래를 3개 그룹으로 나누어 제시(Alternative proposals)             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 자원제공자가 자원수령자에게 자원을 제공하며, 자원수령자는 특정 재화/서비스를 제3자 수혜자에게 제공해야 함</li> <li>(b) 자원제공자가 자원수령자에게 자원을 제공하나, 자원수령자는 특정 재화/서비스를 자원제공자나 제3자 수혜자에게 제공할 것을 요구하지 않음</li> <li>(c) 자원제공자가 자원수령자에게 자원을 제공하며, 자원수령자는 특정 재화/서비스를 자원제공자에게 제공해야 함</li> </ul> </li> <li>• 이 제안에 대해 IPSASB는 ED 72의 적용범위에서 상업적 거래인 (c) 거래를 제외할 것을 결정 → 결과적으로, ED 72는 자원제공자가 자원수령자에게서 특정 재화/서비스를 받지 않는 거래만 적용</li> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 ED 72의 용어들이 GFS의 용어와 불필요한 차이를 만들지 않도록 용어의 정의를 개발할 것을 지시</li> <li>• Staff는 2008 SNA, 2014 GFSM, 2010 ESA를 참고하여 기존의 ED 72가 (적용범위를 정하기 위해) 사용한 'Grants', 'Contributions', 'Other Transfers'의 정의를 검토</li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 20%;">용어</th> <th style="width: 70%;">검토결과</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">①</td> <td style="text-align: center;">Grants</td> <td>유일하게 GFSM에서 정의하고 있으나, 아래의 'Transfer' 정의에 포함되는 개념임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">②</td> <td style="text-align: center;">Contributions</td> <td>정의하는 곳이 없음</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">③</td> <td style="text-align: center;">Transfer</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>- GFSM의 Transfer는 제도단위(institutional unit) 간에 재화·서비스·자산을 대가 없이 제공하는 거래를 의미</li> <li>- 자산·재화·서비스 모두를 언급하고, 수익 측면과 비용 측면 모두를 다루고 있음 (이에 비해 IPSAS 23의 Transfers는 수익 측면의 정의만을 다루고 있음)</li> <li>→ GFSM의 정의가 ED 72의 적용범위를 표현하기에 적합함</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 상기 검토결과를 바탕으로 다음을 제안함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) GFS의 'Transfer'를 그대로 도입하여 사용하면 IPSAS 23과의 상충 문제가 있으므로 'Transer Expense'와 'Transer Revenue'를 신설하여 사용할 것(IPSAS 23 개정 포함)</li> <li>(b) GFS는 'Grants'를 정부가 민간에게 제공한 것으로 한정하고 있으므로 GFS의 'Grants' 용어는 차용하지 말 것</li> </ul> </li> </ul>		용어	검토결과	①	Grants	유일하게 GFSM에서 정의하고 있으나, 아래의 'Transfer' 정의에 포함되는 개념임	②	Contributions	정의하는 곳이 없음	③	Transfer	<ul style="list-style-type: none"> <li>- GFSM의 Transfer는 제도단위(institutional unit) 간에 재화·서비스·자산을 대가 없이 제공하는 거래를 의미</li> <li>- 자산·재화·서비스 모두를 언급하고, 수익 측면과 비용 측면 모두를 다루고 있음 (이에 비해 IPSAS 23의 Transfers는 수익 측면의 정의만을 다루고 있음)</li> <li>→ GFSM의 정의가 ED 72의 적용범위를 표현하기에 적합함</li> </ul>
	용어	검토결과											
①	Grants	유일하게 GFSM에서 정의하고 있으나, 아래의 'Transfer' 정의에 포함되는 개념임											
②	Contributions	정의하는 곳이 없음											
③	Transfer	<ul style="list-style-type: none"> <li>- GFSM의 Transfer는 제도단위(institutional unit) 간에 재화·서비스·자산을 대가 없이 제공하는 거래를 의미</li> <li>- 자산·재화·서비스 모두를 언급하고, 수익 측면과 비용 측면 모두를 다루고 있음 (이에 비해 IPSAS 23의 Transfers는 수익 측면의 정의만을 다루고 있음)</li> <li>→ GFSM의 정의가 ED 72의 적용범위를 표현하기에 적합함</li> </ul>											

	세부 안건	주요 제안사항
12.2.1	적용범위, 용어의 정의(Scope and Definitions)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 ED 72의 적용범위(=(a)그룹+(b)그룹)에 Grants라고 설명하는 계약들이 포함되는지 여부, 특히 Research grants가 포함되는지 여부를 검토할 것을 지시</li> <li>• Staff는 Research grants의 조건(term)에 따라 다음과 같이 나누어 분석             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하지 않는 조건인 경우(출판(publish)만 요구하는 경우 포함)</li> <li>(b) 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하는 조건인 경우                 <ul style="list-style-type: none"> <li>(b-1) 연구결과가 공공저작물(public domain)인 경우</li> <li>(b-2) 연구결과가 공공저작물(public domain)은 아니지만 그러한 기대가 있는 경우</li> </ul> </li> <li>(c) 공공저작물이 아닌 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하는 조건인 경우</li> </ul> </li> <li>• (a) 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하지 않는 조건인 경우(출판(publish)만 요구하는 경우 포함)             <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 자원제공자가 대가로 제공받는 자산이 없음</li> <li>⇒ ED 72 적용</li> </ul> </li> <li>• (b) 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하는 조건인 경우             <ul style="list-style-type: none"> <li>(b-1) 연구결과가 공공저작물(public domain)인 경우                 <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 공공저작물은 자원제공자의 자산이 아니므로 자원제공자가 대가로 제공받는 자산이 없음</li> <li>⇒ ED 72 적용</li> </ul> </li> <li>(b-2) 약정상 연구결과가 공공저작물(public domain)은 아니지만 그러한 기대가 있는 경우                 <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 관점에 따라 제공받는 자산이 있거나 없을 수도 있음</li> <li>⇒ ED 72 적용 여부 논의 필요</li> <li>⇒ Staff는 적용 제외할 것을 추천함(의제외무의 존재 여부에 관한 복잡한 논의가 필요함)</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• (c) 공공저작물이 아닌 연구결과(지적재산권)를 자원제공자에게 제공하는 조건인 경우             <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 대가가 있는 상업적 거래, 즉 (c) 그룹 비용거래임</li> <li>⇒ ED 72 적용하지 않음</li> </ul> </li> <li>• ‘Transfer Expense’ 용어 도입과 함께 ED 72를 논의할 때 다음과 같은 용어 사용을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Resource Provider ⇒ Transfer Provider</li> <li>- Resource Recipient ⇒ Transfer Recipient(Transfer expense 사용과 일관성 제고)</li> <li>- Beneficiary ⇒ Third-party Beneficiary(수혜자가 제3자임을 강조)</li> </ul> </li> <li>• 상기 Research Grants에 대한 의사결정 결과에 따라 각 용어의 정의는 달라질 수 있음(Appendix B 참조)</li> </ul>

	세부 안건	주요 제안사항
12.2.2	공정가치 초과 지급분 (Subsidies or Premiums)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문실체는 정책적 목적으로 제공받은 재화 또는 서비스의 공정가치보다 높은 대가를 지불하는 경우가 있는데, Subsidies, Premiums는 이렇게 공정가치를 초과하여 지급한 대가를 의미</li> <li>• Subsidies, Premiums의 회계처리 방법과 관련 지침의 위치에 대한 결정이 필요함</li> <li>• 현행 IPSAS 중 IPSAS 19, '충당부채, 우발부채, 우발자산'의 손실부담계약 규정을 적용 가능함</li> <li>• Staff는 Subsidies, Premiums의 비용 측 회계처리 방법을 다음과 같이 제안함                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(Option 1) 별도 지침을 개발하지 않고 현행 IPSAS 19 적용                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: IPSAS 19를 적용하여 손실부담계약이 될 때 Subsidies, Premiums을 비용으로 인식(대개 약정 개시시점에 인식)</li> <li>(장점) IFRS 15, GFS, IPSAS 19와 일치하는 방법</li> <li>(단점) 재무제표 작성자가 공정가치를 측정하여 손실부담 여부를 판단해야 하는 실무적 문제 발생</li> </ul> </li> <li>(Option 2) 분류 관련 별도 지침 개발                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: IPSAS 19를 적용하여 손실부담계약이 될 때 Subsidies, Premiums를 비용으로 인식하되, 충당부채와 관련 비용을 Subsidies와 Premiums로 나누어 표시하는 지침 개발</li> <li>(장·단점) Option 1과 동일</li> </ul> </li> <li>(Option 3) PSPOA에 따라 비용으로 인식                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: 손실부담 여부를 판단(분리)하지 않고 전체 대가를 공공부문 수행 의무 접근법(PSPOA)에 따라 나누어 비용으로 인식</li> <li>(장점) 손실부담 여부를 판단할 필요가 없어 PSPOA 개발 취지에 부합함</li> <li>(단점) GFS 등과 불일치하는 방법</li> <li>→ <b>Staff는 Option 3을 추천함</b>(공공부문 특성상 공정가치 측정이 쉽지 않아 교환거래/비교환거래의 구분이 어렵다는 현행 IPSAS의 문제점을 되풀이하지 않을 수 있음)</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• Staff는 Subsidies, Premiums의 수익측 회계처리 방법을 다음과 같이 제안함(Subsidies, Premiums가 거래가격(transaction price)에 포함되는지, 아니면 별도의 요소인지에 초점)                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(Option 1) PSPOA의 거래가격에 불포함, Binding Arrangement의 별도 요소로 취급                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: 자원수령자가 Subsidies, Premiums를 수취할 자격을 갖췄을 때 수익으로 인식</li> <li>(장점) IFRS 15, GFS, IPSAS 19와 일치하는 방법</li> <li>(단점) 재무제표 작성자가 공정가치를 측정하여 손실부담 여부를 판단해야 하는 실무적 문제 발생</li> </ul> </li> <li>(Option 2) PSPOA에 따라 수익으로 인식                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: Subsidies, Premiums까지 거래가격으로 보아 PSPOA에 따라 수익으로 인식</li> <li>(장점) 손실부담 여부를 판단할 필요가 없어 PSPOA 개발 취지에 부합함</li> <li>(단점) GFS 등과 불일치하는 방법</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
12.2.2	공정가치 초과 지급분 (Subsidies or Premiums)	<p>→ <b>Staff는 Option 2를 추천함</b>(PSPOA 개발 취지를 살릴 수 있고, 비용 초과 대칭되는 방법이므로 통합재무제표를 만드는 데 이점이 있음)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>GFS에서 이미 Subsidies, Premiums를 다른 뜻으로 정의하고 있으므로 혼동을 방지하기 위해 제3의 용어인 'Financial support'로 지칭할 것을 제안함</li> <li>* GFS, SNA, ESA의 경우 정부가 무상으로 경상이전금(current transfer)을 기업에 제공하면 Subsidies, 정부에게 제공하면 Grants로 표시하고 있음</li> </ul>
12.2.3	기타 ED 관련 논의사항 (Additional Material to be Included in the Exposure Draft)	<ul style="list-style-type: none"> <li>2019년 3월 회의에서 IPSASB는 ED 72에 다음에 관한 회계처리 규정을 담을지 여부를 검토할 것을 Staff에게 지시             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 부담금(Levies)</li> <li>(b) 예산배정(Budget appropriation)</li> <li>(c) 비계약적 미지급금의 후속측정(Subsequent measurement of non-contractual payables)</li> </ul> </li> <li>A. 부담금(Levies)             <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRIC 21은 부담금(Levies)에 대해 다음과 같이 설명하고 있음 : 정부가 법령에 따라 실체에 부과한 자원 유출. 단, 조세, 법령 위반으로 부과되는 벌금 등 제외</li> <li>IFRIC 21은 부담금(Levies)과 관련된 의무발생사건(obligating event)이 실체가 관련 법에서 정한 행위(활동)를 수행한 때 일어난다고 설명하고 있는데, 이는 2019년 3월에 제안된 수행의무 없는 비용의 인식 원칙에 부합함</li> <li>* 수행의무가 없다면, 현재의무가 발생한 시점과 자원에 대한 통제를 상실한 시점 중 빠른 날에 비용을 인식함</li> <li>IFRIC 21은 IPSAS 23의 수익인식 방법에도 부합함</li> <li>* 조세 및 기타 유사거래의 경우 Taxable event가 발생한 때 수익을 인식함</li> <li>→ Staff는 IFRIC 21을 바탕으로 부담금(levies)과 관련된 적용지침 (AG)을 개발하여 ED 72에 포함시킬 것을 추천</li> <li>다만, 나라마다 부담금 개념이 다를 수 있으므로 'Compulsory levies'로 용어를 바꾸고, 탄소거래제도와 관련된 부담금의 경우 아직 관련 프로젝트가 진행되기 전이므로 적용범위에서 제외할 것을 제안</li> </ul> </li> <li>B. 예산배정(Budget appropriation)             <ul style="list-style-type: none"> <li>예산배정(Budget appropriation)에 대한 정의는 IPSAS 24, '예산정보의 재무제표 표시'에서 규정</li> <li>예산배정(Budget appropriation)은 통합 재무제표에는 표시되지 않으나, 개별 재무제표에는 표시될 수 있음</li> <li>예산배정(Budget appropriation)은 (비용 측인) Appropriations와 (수익 측인) Appropriations received로 나눌 수 있음</li> <li>Appropriations는 일종의 Transfer expenses로 볼 수 있는데, 다년 약정에 따라 미래기간에 대해 예산배정한 부분까지 부채로 인식해야 하는지 여부가 논란이 되어 왔음</li> <li>미래기간의 예산배정액이 후속 연도 예산배정 과정에 영향을 받아 수정될 수 있다면, 해당 예산배정액이 승인되기 전까지 법적 의무(Legal obligation)는 없다고 할 수 있음</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
12.2.3	기타 ED 관련 논의사항 (Additional Material to be Included in the Exposure Draft)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 다만, 이 경우에도 비법률적으로 구속력 있는 의무(Non-legally binding obligation)는 존재할 수 있음</li> <li>• 비법률적으로 구속력 있는 의무(Non-legally binding obligation)가 현재 의무가 되려면 다음의 3개 조건을 충족해야 함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 과거 경험상 실체가 의무를 인정하리라는 사실을 문서화된 정책 등을 통해 알 수 있음</li> <li>(b) 이행할 것이란 상당한 기대를 주어 왔음</li> <li>(c) 회피 가능한 현실적 대안이 없음</li> </ul> </li> <li>• 예산배정액에 관한 비법률적으로 구속력 있는 의무가 현재의무에 해당한다면 미래기간의 예산배정액까지 부채로 인식해야 하며, 현재의무에 해당하지 않는다면 당기 예산배정액만 부채로 인식해야 함             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Staff는 당기분만 부채로 인식하는 것이 타당하다고 생각 (∵ 미래기간의 예산배정액은 승인될 때에만 효력이 있다는 사실을 알고 있어 상당한 기대를 갖기 어렵고, 승인을 거절하는 등 회피 가능한 현실적 대안이 충분함)</li> </ul> </li> <li>C. 비계약적 미지급금의 후속측정 (Subsequent measurement of non-contractual payables)</li> <li>• 2019년 3월 회의에서 부담금(levies)과 같은 비계약적 미지급금의 경우 이행원가 접근법(현재는 이행가치 접근법)을 적용하는 것이 타당하다는 의견이 지배적이었음             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Staff는 이러한 규정을 ED 72에 포함하는 것이 적절하다고 생각</li> </ul> </li> </ul>
12.2.4	적용사례	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 다음을 고려하여 ED 72에 포함될 적용사례를 간추릴 것을 지시             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) PSPOA 관련 적용사례는 ED 70의 적용사례를 우선적으로 사용</li> <li>(b) 수익 프로젝트 진행을 통해 추가로 개발된 적용사례 포함</li> <li>(c) ED 72의 적용범위에 관한 적용사례는 IPSASB 및 Staff가 추가로 개발</li> </ul> </li> <li>• T/F는 ED 72의 적용사례로 총 84개 회계처리 사례를 제시</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- (적용범위) ED 72의 적용범위를 GFS의 ‘Transfers’의 정의에 따라 설정하는 것에 동의하였으며, 이해관계자에게 적용범위를 명확히 설명하기 위한 도표를 개선할 것을 지시
- (용어의 정의) GFS의 ‘Transfers’의 정의를 그대로 차용한 ‘Transfer expense’ 용어를 도입하는 것에 동의하면서 다음을 지시
  - ‘Transfer expense’의 정의와 관련된 문제점을 지속적으로 파악할 것
  - ‘Transfer provider’, ‘Transfer recipient’의 정의가 서로 순환논리를 갖지 않도록 수정할 것

- (Research grants) Transfer provider에게 연구결과를 제공하지 않는 연구보조금만 ED 72를 적용할 것에 동의하면서 ED 72의 적용범위에 관한 사례에 연구보조금 사례를 추가할 것을 지시
- (공정가치 초과 지급분) GFS 용어와의 상충을 방지하기 위해 기존에 'Subsidies'로 표현하던 것을 'Financial support'로 바꾸는 것에 동의하면서 다음을 지시
  - Financial support를 명백하게 식별 가능한 경우 별도로 회계처리하고, 이외의 경우 PSPOA에 따라 회계처리하도록 요구하는 지침을 개발할 것
  - 반박 가능한 추정(Rebuttable presumption)을 통해 Financial support에 관한 호주 AASB의 회계처리 방법을 검토하여 Financial support에 관한 지침을 개발할 것
- (기타 ED 관련 논의사항) IFRIC 21을 바탕으로 부담금(levies)에 관한 지침을 개발하여 ED 72에 포함시키는 것에 동의함
  - 예산배정 Transfers에 관한 의무는 당기 예산배정기간(Current appropriation period)에 한정됨에 동의함
  - 비계약적 미지급금(Non-contractual payables)은 이행가치(Fulfillment value)로 측정하는 것에 동의함

#### 국가회계기준에 대한 시사점

- 국가회계기준과의 비교
  - IPSASB는 지난 3월 정례회의에서 수행의무가 없는 비용거래의 비용인식 원칙을 다음과 같이 정한 바 있음
    - 수행의무와 관련이 없는 비용의 경우 실체가 자원수령자 또는 수혜자에게 자원을 이전해야 할 현재의무를 부담하게 된 날과 실체가 해당 자원에 대한 통제를 상실한 날 중 빠른 날에 인식함
  - 국가회계기준의 비용의 인식 원칙은 이 중 IPSASB의 수행의무 없는 비용의 인식 원칙과 매우 유사하게 규정되어 있음

- 「국가회계기준에 관한 규칙」 제30조제2항제1호는 “재화나 용역의 제공 등 국가재정 활동 수행을 위하여 자산이 감소하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때 또는 법령 등에 따라 지출에 대한 의무가 존재하고 그 금액을 합리적으로 측정할 수 있을 때에 비용으로 인식한다”고 규정
- 한편, IPSASB는 수익 프로젝트를 통해 자본보조금(Capital grants) 거래의 경우 수행 의무가 없는 거래라고 보고 있음
  - 일반적인 경우 자본보조금을 수취한 자원수령자가 보조금을 지급하는 자원제공자에게 특정 재화(건물 등)나 용역을 이전하지 않으므로 수행의무의 정의를 충족하지 못함
  - 자본보조금에 대해 수행의무가 없으므로 자원제공자는 상기의 비용인식 원칙에 따라 자원수령자에게 자원을 이전하였거나 이전해야 할 현재의무가 발생한 시점에 이를 전액 비용으로 인식해야 함
  - 자원수령자 입장에서는 구속력 있는 보조 약정에서 정한 수행의무가 없어 집행가능성이 없으므로 자원 전액을 수취 가능한(receivable) 시점에 즉시 수익으로 인식하게 됨
- 국가회계의 보조금 거래와 관련된 규정을 살펴보면 보조금을 지급하는 비용거래에 관한 규정만 마련되어 있는데, 이는 중앙정부의 경우 보조금에 관한 법률에 따라 보조금을 지급하는 자원제공자의 역할만 담당하고 있기 때문임
  - 「비용 회계처리지침」은 경상보조금과 자본보조금의 구분 없이 실무해설과 적용사례를 통해 보조금 지출을 승인하는 시점에 비용(보조비)으로 인식한다고 규정하고 있음 (지출승인 시점을 국가회계실체가 법령 등에 따라 보조금 지출의무를 회피할 재량이 없게 된 시점으로 보고 있음)
  - 자원수령자인 공공기관의 경우 기업회계기준서 제1020호, ‘정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시’를 적용하는데, 이 기준서에 따르면 정부보조금은 관련 원가에 대응시키기 위해 필요한 기간에 걸쳐 수익을 이연하여 인식함
- 결과적으로, 우리나라의 자본보조금 자원제공자 회계처리는 IPSASB가 개발 중인 것과 큰 차이가 없을 것으로 보이지만 자원수령자의 회계처리는 상당한 차이가 발생하게 될 것으로 예상되므로 향후 자본보조금 회계처리에 대한 IPSASB의 논의결과에 주목할 필요가 있음

7 2019년 9월 정례회의

수익

- (발표자) Todd Beardsworth(T/F Chair), Joanna Spencer
  - (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용하여 공공부문 수익거래(교환거래, 비교환거래)의 회계처리 원칙 개편
    - 현행 수익·비용 IPSAS의 실무 적용상 문제점\* 해소 및 IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과의 정합성 유지 필요
      - \* 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분(동등한 가치를 교환하는지 여부 판단)하기 어렵고, 비교환비용에 대한 기준서 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
    - 현행 IPSAS 9, ‘교환거래수익’과 IPSAS 11, ‘건설계약’, IPSAS 23, ‘비교환거래수익(조세 및 이전)’을 대체하는 신규 수익 IPSAS 개발
  - (경과) 신규 수익 IPSAS로 제정될 공개초안(ED) 개발
    - ED 70, ‘수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)’
      - IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 수행의무 개념을 적용하기에 적합한 공공부문의 수익거래의 범위 검토
      - 수행의무의 이행 정도에 따라 수익을 인식하는 공공부문 수행의무 접근법(Public Sector Performance Obligation Approach) 및 관련 용어 개발
      - ED 70, ‘수행의무가 있는 수익’의 주요 문단 및 적용지침(AG) 개발, 적용사례 및 결론도출 근거 보완
    - ED 71, ‘수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)’
      - ED 70의 적용범위에 해당하지 않는 수익거래에 적용할 일반적인 수익인식 원칙 탐색
      - IPSAS 23을 바탕으로 개정이 필요한 문단, 결론도출근거 등의 범위 검토
      - 현재의무(Present Obligation)와 수행의무(Performance Obligation)의 관계 검토
- ※ 이번 회의 이전까지 IPSASB는 수익 프로젝트에 대해 총 9번의 논의를 진행하였음(2015.1Q, 2016.2Q, 2017.2Q, 2018.1Q, 2018.2Q, 2018.3Q, 2018.4Q, 2019.1Q, 2019.2Q)

〈참고〉 IPSASB의 신규 수익 IPSAS 개발 목표

구분		적용대상 IPSAS(안)
수익거래	수행의무 있음	ED 70, '수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)'
	수행의무 없음	ED 71, '수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)'

□ 2019년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
-------	---------

■ 수익(Revenue): ED 70, '수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)'

공시규정 검토	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 6월 회의에서 IPSASB는 다음과 같은 점을 고려하여 T/F와 Staff에게 ED 70의 공시규정을 검토할 것을 지시             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 70의 공시규정은 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 공시규정을 토대로 하고 있어 공시되는 정보가 중요하지 않거나 공공부문에 적합하지 않음</li> <li>(b) 대가 회수가능성이 낮은 거래를 강제로 체결해야 하는 실체를 위한 추가 공시사항 개발을 요구함</li> <li>(c) IFRS 15 준용 과정에서 변경된 용어 및 개념을 반영해야 함</li> </ul> </li> <li>• Staff는 공시규정과 관련된 이슈를 다음과 같이 분류하고 각각에 대한 개정사항을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 공공부문에 중요하지 않을 것으로 예상되는 공시사항                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 공시정보가 중요하지 않은 경우 특정 공시규정을 준수할 필요가 없다는 내용의 IPSAS 1, '재무제표 표시'의 문구를 문단 112에 인용하여 공시 예외 허용 제안</li> </ul> </li> <li>(b) 공공부문에 적합하지 않을 것으로 예상되는 공시사항                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 미수채권, Binding arrangement assets, Binding arrangement liability의 증감내역에 관한 문단 116 및 문단 118의 공시사항 유지 제안                     <ul style="list-style-type: none"> <li>∴ 이용자가 구속력 있는 약정에 따른 수익 및 현금흐름의 성격과 금액, 시기 및 불확실성에 대해 이해하는 데 도움을 줄 수 있음</li> </ul> </li> <li>→ 이전하기로 약정한 재화 및 용역의 성격, 통상적인 수행의무 이행시기, 주요 지급 조건 등에 관한 문단 119의 공시사항 유지 제안                     <ul style="list-style-type: none"> <li>∴ 재무제표 이용자에게 수익의 성격과 금액, 시기 및 불확실성에 대한 유용한 정보제공이 가능하며, 중요성을 고려한 공시사항의 취합 수준에 대한 검토를 촉진할 수 있음</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>* 문단 119에 따라 ED 70 적용대상인 수익을 개별적으로 공시할 경우 지나치게 자세할 수 있고, 반대로 취합하여 공시할 경우 모호한 정보가 제공될 수 있음</li> <li>(c) 대가 회수가능성이 낮은 강제적 거래 관련 공시사항                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 문단 120에 대가 회수가능성이 낮은 거래를 강제로 체결해야 하는 실체를 위한 추가 공시사항을 제안                     <ul style="list-style-type: none"> <li>* 수행의무 이행을 강제하는 법령 또는 정책의사결정에 대한 설명, 공공부문 수행의무 접근법 적용 시 인식될 수익금액과 인식되지 못할 수익금액 정보</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
---------	---

■ 수익(Revenue): ED 71, '수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)'

과거사건 및 자원유출과 수익인식 회계처리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 71, '수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)'의 적용대상이 되는 거래에는 구속력 있는 약정에 따른 거래로서 (수행의무는 없으나) 현재의무를 부담하는 거래가 포함됨</li> </ul>
------------------------	--

세부 안건	주요 제안사항
<p>과거사건 및 자원유출과 수익인식 회계처리</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 약정에 따른 것으로 현재의무를 부담하는 거래에 대한 수익인식 회계처리는 현재의무가 어느 시점에 발생하는지(즉, 약정 체결 시 혹은 약정 위반 시 부채의 인식 여부)에 따라 달라질 수 있음</li> <li>• IPSASB 개념체계는 부채의 정의*를 구성하는 요소로 '과거사건'과 '자원의 유출', '현재의무'를 제시하면서, 현재의무가 되기 위해서는 의무가 구속력을 가져야 하며 자원유출을 회피할 수 있는 현실적 대안이 없어야 한다고 설명(개념체계 문단 5.15)             <ul style="list-style-type: none"> <li>* A present obligation of the entity for an outflow of resources that results from a past event</li> </ul> </li> <li>• Staff는 이 중 '과거사건'의 발생시점과 '자원의 유출'의 범위에 대한 IPSASB의 판단을 돕기 위해 각각에 대한 대안들을 개발하였음</li> <li>• Staff는 과거사건의 발생시기와 관련하여 다음과 같이 2개의 옵션을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 옵션1 - 과거사건은 구속력 있는 약정을 위반하는 시점</li> <li>(b) 옵션2 - 과거사건은 구속력 있는 약정을 체결하는 시점</li> </ul> </li> <li>• [옵션1] 실체는 약정의 요구사항을 이행함으로써 자원의 유출을 회피할 수 있으므로 약정 체결시점에는 부채를 일으키는 과거사건이 없으며, 약정 위반이 부채에 대한 과거사건이 됨             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 약정 위반 전까지는 현재의무가 없으므로 자원을 수취하는 시점에는 잔액(즉시) 수익으로 인식함</li> </ul> </li> <li>• [옵션2] IPSASB 개념체계(문단 5.15, 문단 5.17)은 암묵적으로 약정 체결을 과거사건으로 설명하고 있으며, IASB 개념체계의 경우 자원의 유출은 약정 이행을 위한 것과 약정 위반 시 부담할 것을 모두 포함하는 것으로 기술하고 있음(문단 4.42~4.44)             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 약정을 체결하는 시점부터 현재의무가 존재하므로 자원을 수취하는 시점에는 부채로 인식한 후, 약정활동(Enforceable activities)이 완료되거나 가 득지출(Eligible expenditures)이 일어난 때에 수익으로 인식함</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>* 5.15 (중략) Obligations are not present obligations unless they are binding and there is little or no realistic alternative to avoid an outflow of resources.</li> <li>5.17 (중략) Where an arrangement has a legal form and is binding, such as a contract, the past event may be straightforward to identify. In other cases, it may be more difficult to identify the past event and identification involves an assessment of when an entity has little or no realistic alternative to avoid an outflow of resources from the entity. (후략)</li> </ul> </li> <li>• Staff는 약정 체결을 과거사건으로 보아 회계처리할 때 가장 충실하게 표현된 정보를 제공할 수 있다는 점에서 과거사건에 대한 대안 중 [옵션2]를 지지함</li> <li>• 부채의 정의요소 중 '자원의 유출'을 무엇으로 해석하는지 여부도 구속력 있는 약정에 따른 것으로 현재의무를 부담하는 거래의 수익인식 회계처리에 영향을 미칠 수 있음</li> <li>• IPSASB 개념체계는 '자원의 유출'이 실제 무엇으로 구성되어 있는지에 관한 지침을 제공하지 않음             <ul style="list-style-type: none"> <li>* 문단 5.15와 5.16에서 현재의무가 되기 위해서는 의무가 구속력을 가져야 하며 자원유출을 회피할 수 있는 현실적 대안이 없어야 한다는 점과 부채를 결제하기 위한 자원의 유출이 없다면 부채에 해당하지 않는다는 점을 설명</li> </ul> </li> <li>• Staff는 자원 유출의 범위와 관련하여 다음과 같이 2개의 옵션을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 옵션1 - 자원의 유출은 약정 위반으로 인한 자원의 반환만을 의미</li> <li>(b) 옵션2 - 자원의 유출은 약정 이행을 위한 유출과 약정 위반에 따른 유출을 모두 포함</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
과거사건 및 자원유출과 수익인식 회계처리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• [옵션1] 자원의 유출을 좁게 해석한 것으로, 기존 IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'의 수익인식 흐름도*에 부합함 * (소유주 출원이 아닌 거래결과로) 자산을 인식하면서 관련된 현재의무를 부담하지 않는다면 부채를 인식하지 않고 즉시 수익으로 인식할 것을 요구함</li> <li>• [옵션2] 자원의 유출을 넓게 해석한 것으로, ED 70에서의 부채에 대한 설명,* 수행의무를 현재의무의 하위개념으로 본 IPSASB 과거 의결사항에 부합함 * ED 70 문단 15는 구속력 있는 약정에서 부채는 재화나 용역을 이전하거나, 수취한 대가를 반환해야 할 실체의 의무를 나타낸다고 설명</li> <li>• Staff는 자원의 유출과 관련된 대안 중 자신의 '과거사건'에 대한 권고사항과 일관되는 [옵션2]를 지지함</li> </ul>
보조금(Grants)과 예산 배정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'은 보조금(Grants) 회계처리에 관한 지침을 거의 제공하지 않고 있어 다개년 예산배정을 통한 보조금의 지급 및 수취에 대한 자의적인 해석이 이루어지고 있음</li> <li>• Staff는 IPSAS 23의 현행 규정은 다음과 같이 2가지로 해석될 수 있다고 설명 (a) 접근법 1(의제의무 접근법) : 자원수령자는 자원제공자의 의제의무 발생 여부 및 범위에 따라 보조금을 자산으로 인식함 * 자원제공자의 보조금 지급에 관한 과거 경험(이력)을 토대로 자원수령자에게 보조금 수취에 관한 정당한 기대가 있을 경우 자원제공자에게 의제의무가 발생함 (b) 접근법 2(통제 접근법) : 자원수령자가 통제 가능한 보조금 예산배정 금액만을 자원수령자의 자산으로 인식함 * 만약, 단년도 예산배정 방식인 경우 전체 기간의 보조금이 아닌 해당 연도의 보조금만을 자산으로 인식함</li> <li>• Staff는 다음과 같은 점에서 [접근법 2]를 지지함 (a) [접근법 2]는 실제(자원수령자)가 실제 사용 가능한 자원에 관한 정보를 보여주므로 보다 충실하게 표현된 정보를 제공할 수 있음 (b) '과거사건의 결과로 실체가 현재 통제하고 있는 자원'으로 자산을 정의하고 있는 IPSASB 개념체계에 부합함 (c) 일반적인 (다개년) 예산배정의 제도적 특징을 고려할 때 법적 소유권 또는 자원에 대한 접근 제한이 어려움</li> </ul>
자본보조금(Capital Grants) 회계처리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS의 경우 보조금(Grants)에 대한 정의 및 회계처리가 미비하므로 다른 국제 회계기준 또는 일부 국가의 정부회계기준을 참고할 필요가 있음 (a) IAS 20 : 보조금은 자산의 내용연수에 걸쳐 이연하여 감가상각비 차감(수익)으로 인식 : IAS 20은 1983년도에 제정된 것으로 현행 IASB 개념체계에 부합하지 않음 (b) 영국 FRS 102 : 성과모형(Performance model)과 발생모형(Accrual model) 중 선택 가능 : 성과모형의 경우 성과 관련 조건이 이행될 때 수익으로 인식 : 발생모형의 경우 자산의 기대 내용연수에 걸쳐 합리적인 방법으로 수익인식 (c) 호주 AASB 1058 : 이전금(Transfer)의 경우 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 준용하여 실체가 의무를 이행하는 시점에 수익으로 인식 : 다만, 자본보조금의 경우 재화 이전이 없어 예외적으로 공공부문 수행의무 접근법 회계처리를 적용하지 않을 수 있음</li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
자본보조금(Capital Grants) 회계처리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자본보조금의 경우 대개 구속력 있는 약정에 근거하여 제공되므로 상기의 '자원의 유출' 관련 2개 옵션에 대한 IPSASB의 판단에 따라 다음과 같이 회계처리 대안이 달라질 수 있음                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 옵션1 - 자원의 유출이 약정 위반으로 인한 자원의 반환만을 의미할 경우 (약정 이행은 자원유출이 아님)                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: 보조금 약정 체결시점에는 현재의무가 존재하지 않으므로 Transfer recipient가 자원을 통제할 수 있게 된 시점에 자산과 수익으로 인식</li> </ul> </li> <li>(b) 옵션2 - 자원의 유출이 약정 이행을 위한 유출까지 포함할 경우                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: 보조금 약정 체결시점에 현재의무가 존재하므로 Transfer recipient가 자원을 통제할 수 있게 된 시점에 자산과 부채를 인식함으로써 수익을 이연하여 인식함</li> <li>: 수익의 이연인식 방법은 보조금 약정에서 어느 정도로 약정활동(Enforceable activities)을 구체적으로 정하고 있는지 여부에 따라 다를 수 있음</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• Staff는 [옵션1]의 경우 장기간에 걸친 자본보조금 거래에 관한 목적 적합하고 충실한 정보를 제공하지 못한다는 점, [옵션2]가 '자원의 유출'에 대한 자신의 권고사항과 일관된다는 점을 고려하여 [옵션2]를 지지함</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- (ED 70 공시규정 검토) 공시규정 관련 Staff의 권고사항에 대해 다음과 같이 결정
  - IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과 다르게 규정할 만한 공공부문만의 합리적인 이유는 없음
  - 중요성과 통합 표시에 관한 문단을 추가할 것
  - 거래대가의 회수가능성이 높지 않은 거래를 강제로 체결해야 하는 경우에 관한 공시규정을 추가할 것
- (과거사건/자원유출과 수익인식) 과거사건과 자원유출에 대한 해석 및 그에 따른 수익인식 원칙과 관련하여 다음과 같이 결정
  - 구속력 있는 약정에서 발생하는 수익 거래에서 과거사건은 해당 약정을 체결하는 것임에 동의(Staff가 제안한 2가지 접근법 중 (a)안)
  - 구속력 있는 약정에서 약정활동(Enforceable activities)을 완료하고 가득지출(Eligible expenditures)을 발생시키기 위해 사용하는 것뿐 아니라 약정 위반 시 환급을 위해 사용하는 것도 자원의 유출로 간주함 (Staff가 제안한 2가지 접근법 중 (a)안)

- 수익은 약정활동을 완료하였거나 가득지출이 발생했을 때 인식함
- (보조금과 예산 배정) 예산배정(Appropriation)은 통제에 관한 유력한 지표 중 하나이지만 국가별로 다를 수 있다는 점을 자산의 '통제(Control)'와 관련된 기준서 문구에 반영해야 함
- (자본보조금 회계처리) 자본보조금은 다른 재원이전(Transfers)과 동일한 방법으로 회계처리되어야 함
- 즉, 구속력 있는 약정에 의해 수취한 경우와 그렇지 않은 경우 회계처리가 달라짐
- \* 구속력 있는 약정에 의해 수취하는 경우라면 자본보조금의 수령자(Transfer recipient)가 자원을 통제할 수 있게 된 시점에 자산과 부채를 인식하고, 약정활동 이행에 따라 수익을 이연하여 인식함

**국가회계기준에 대한 시사점**

□ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 수익 프로젝트를 통해 공공부문의 수익 회계처리의 기본 틀을 기존의 '교환거래/비교환거래 체계'에서 '자원사용에 관한 제약'의 유무를 중심으로 개편하고 있음
  - 공공부문실체의 수익거래가 구속력 있는 약정에 의한 것인지, 또 해당 약정에 따라 수행의무 또는 현재의무를 부담하는지 여부를 고려하여 수익의 인식 시점과 방법을 달리 규정하기 위한 논의를 지속 중임
  - 즉, 수익 프로젝트는 수익거래를 통해 수취한 자원에 대한 제약의 유무, 제약의 유형이나 수준을 중심으로 수익 회계처리의 기본 틀을 바꾸는 것에 중점을 두고 있음
  - IPSASB는 수익 프로젝트를 통해 개발 중인 ED 70과 ED 71의 주요 수익 회계처리 제안을 요약하면 다음과 같음

수익거래		자원수령 시 회계처리	수익인식
구속력 있는 약정에 의한 수익거래	수행의무 부담	자산 XX // 부채 XX	수행의무 접근법(PSPOA)에 따라 수익으로 인식
	현재의무 부담	자산 XX // 부채 XX	약정활동 완료 또는 가득지출 발생에 따라 수익으로 인식
구속력 있는 약정이 없는 거래	-	자산 XX // 수익 XX	자원수령 시 즉시 전액 수익인식

- 기존의 교환거래/비교환거래 체계는 동등한 가치의 직접 교환 여부를 중심으로 수익 회계처리를 달리 하고 있는데, 공공부문의 경우 관련 시장 형성이 어려워 동등한 가치에 대한 판단이 어렵다는 단점을 갖고 있었음

- 자원사용에 관한 제약 유무를 중심으로 수익 회계처리 체계를 전환할 경우 기존 체계의 단점을 극복하면서도 민간에 비해 자원사용의 제약이 많은 공공부문실체 활동의 특징을 수익 회계처리를 통해 충실하게 나타낼 수 있다는 장점을 기대할 수 있음
- 국가회계기준의 경우 교환거래/비교환거래 체계에 따라 수익 회계처리의 원칙을 구분하고 있으며, 여기에 구속력 있는 약정과 같은 자원사용의 제약 여부를 고려하지 않음
  - 국가회계기준은 수익이 재화·용역의 제공대가(직접적인 반대급부)로 발생하는지에 따라 교환수익과 비교환수익으로 구분하고(제28조), 교환수익은 수익창출 활동이 완료된 때에 인식하고 비교환수익은 청구권이 발생한 때에 인식할 것을 요구함(제29조)
- 국가회계기준의 수익인식 회계처리에서 자원사용에 대한 제약을 고려하지 않는 것은 중앙정부의 경우 거래 상대방과의 구속력 있는 약정에 따라 재원을 수취하는 수익거래의 비중이 높지 않기 때문인 것으로 보임
  - 주로 자원제공자로서의 역할을 담당하는 중앙정부보다는 지방정부, 공공기관 등 이외의 공공부문실체에서 이러한 형태의 수익거래의 비중이 높다고 볼 수 있음
  - 다만, 중앙정부의 일부 수익\*의 경우 거래 상대방과의 구속력 있는 약정에 따라 자원의 사용처에 대한 제약이 존재할 가능성이 높을 것으로 예상됨
- \* 교환수익: 용역제공수익(예: 우편사업특별회계 우정사업부문의 수탁영업수입, 병원의 용역제공수입 등)  
비교환수익: 부담금수익(예: 환경개선부담금, 국민건강증진부담금 등)
- 수익정보가 실제의 수익활동에 관한 정보를 충실히 보여줄 때 회계책임의 평가나 정보이용자의 의사결정에 유용한 정보가 될 수 있음
  - IPSASB가 개발 중인 ED 70과 ED 71의 수익 회계처리 원칙은 수익활동으로 수취한 자원에 대해 수행의무와 같은 제약이 있을 경우 이를 부채로 인식하고 실체가 이를 이행한 정도를 반영하여 수익으로 인식할 것을 요구함
  - 그 결과 정보이용자는 수익 회계정보를 통해 실체의 수익활동과 관련된 제약사항에 대한 정보와 그 의무의 이행에 관한 정보를 파악할 수 있음
- 한편, 국가회계에 IPSASB가 제안하고 있는 수익 회계처리 방식을 적용한 재무분석을 통해 우리나라 중앙정부의 수익의 구성과 거래의 속성을 파악할 필요가 있음

**비교환비용 ① - 이전비용**

- (발표자) Paul Mason
- (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용한 공공부문 비용거래의 회계처리 원칙 개편
  - 비교환비용(Non-exchange expenses)은 정부 등 공공부문의 중요한 특징임에도 비교환비용에 관한 비용 회계기준의 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - 회계처리의 일관성 및 비교가능성 제고를 위해 비용거래의 회계처리 원칙을 다루는 신규 비용 IPSAS 개발
- (경과) 신규 비용 IPSAS 제정을 위한 공개초안(ED) 개발
  - 일반적인 비교환비용\*에 대한 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)의 적용 가능성 검토
    - \* 사회보장급여, 집합적 서비스와 개별적 서비스 및 응급구호를 제외한 나머지 비교환비용
  - 공개초안(ED 72)의 적용범위를 실체가 대가 없이 재화·용역·자산을 이전하여 발생하는 이전비용(Transfer expense)으로 한정
  - Transfer expense, Transfer provider, Transfer recipient 등 주요 용어에 대한 정의를 포함한 공개초안(ED 72)의 초안 개발
    - ※ 이번 회의 이전까지 IPSASB는 비교환비용 프로젝트 중 이전비용과 관련하여 총 4번의 논의를 진행하였음(2017.2Q, 2018.3Q, 2019.1Q, 2019.2Q)
- 2019년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
목적, 적용범위, 용어의 정의 (Objective, Scope and Definitions )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB는 2019년 6월 회의에서 ED 72, '이전비용(Transfer expense)'의 적용범위를 GFS의 Transfer 정의*에 맞게 제한하는 것에 동의한 바 있음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* 실체가 대가를 수취하지 않고 자원을 제공하는 거래</li> </ul> </li> <li>• Staff는 ED 72의 이러한 적용범위의 수정에 따른 목적, 적용범위, 용어의 정의 문단에 대한 수정사항을 다음과 같이 제안함</li> <li>• (목적) ED 72의 목적 문단에 일부 용어 및 적용범위의 수정사항을 반영하고, '목적 달성(Meeting the objective)' 문단을 적용지침(AG)으로 이전</li> <li>• (적용범위) ED 72의 적용범위 한정 결정에 따라 제외되어야 하는 거래 유형을 검토                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 타 기준서의 적용대상인 거래                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- 총당부채(IPSAS 19, '총당부채·우발부채·우발자산')</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항																								
목적, 적용범위, 용어의 정의 (Objective, Scope and Definitions )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 집합적·개별적 서비스(IPSAS 19, ‘총당부채·우발부채·우발자산’)</li> <li>- 사회보장급여(IPSAS 42, ‘사회보장급여’)</li> <li>- 법인세(법인세 관련 국제적 회계기준 혹은 자국 회계기준)</li> </ul> (b) 이전비용 정의를 충족하지 못하는 거래 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 소유주 출연(contributions from owners) 및 소유주 배분(distributions to owners)</li> </ul> (c) 부분적으로 ED 72의 적용대상인 거래 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 공공부문 수행의무 접근법 적용대상 거래의 경우 ED 70의 지침을 함께 적용</li> </ul> • (용어의 정의) ED 72에 다음의 용어 정의를 포함시킴																								
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 30%;">용어</th> <th style="width: 60%;">정의</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">①</td> <td>Stand-alone purchase price</td> <td>실체가 Transfer recipient에게서 약속한 재화 또는 서비스를 개별적으로 구매할 경우의 가격 * ED 70의 개별가격(Stand-alone price)에 대응</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">②</td> <td>Transaction consideration</td> <td>(Transfer recipient에게 하나 이상의 수행의무를 부여하는 구속력 있는 약정에서) Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 약속된 재화나 서비스를 이전한 대가로 실체(Transfer provider)가 지급해야 할 것으로 예상하는 대가의 금액 * ED 70의 거래가격(Transaction price)에 대응</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">③</td> <td>Transfer expense</td> <td>실체가 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 거래 * IPSASB가 6월 회의에서 승인한 정의임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">④</td> <td>Transfer provider</td> <td>재화, 서비스 또는 기타 자산을 반대급부로 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">⑤</td> <td>Transfer recipient</td> <td>재화, 서비스 또는 기타 자산을 (반대급부로) 제공하지 않고 다른 실체에서 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">⑥</td> <td>Transfer provider’s binding arrangement asset</td> <td>실체가 제공한 대가의 반대급부로 재화나 서비스를 제3의 수혜자에게 이전시킬 실체의 권리 * ED 70의 Binding arrangement asset과의 구별을 위해 수정됨</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">⑦</td> <td>Transfer provider’s binding arrangement liability</td> <td>Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 재화 또는 서비스를 이전함에 따른 실체의 대가 지급 의무로, 해당 의무가 시간의 경과 이외의 것으로 이행되는 것(예: Transfer recipient의 미래 성과)을 말함 * ED 70의 Binding arrangement liability와의 구별을 위해 수정됨</td> </tr> </tbody> </table>		용어	정의	①	Stand-alone purchase price	실체가 Transfer recipient에게서 약속한 재화 또는 서비스를 개별적으로 구매할 경우의 가격 * ED 70의 개별가격(Stand-alone price)에 대응	②	Transaction consideration	(Transfer recipient에게 하나 이상의 수행의무를 부여하는 구속력 있는 약정에서) Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 약속된 재화나 서비스를 이전한 대가로 실체(Transfer provider)가 지급해야 할 것으로 예상하는 대가의 금액 * ED 70의 거래가격(Transaction price)에 대응	③	Transfer expense	실체가 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 거래 * IPSASB가 6월 회의에서 승인한 정의임	④	Transfer provider	재화, 서비스 또는 기타 자산을 반대급부로 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임	⑤	Transfer recipient	재화, 서비스 또는 기타 자산을 (반대급부로) 제공하지 않고 다른 실체에서 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임	⑥	Transfer provider’s binding arrangement asset	실체가 제공한 대가의 반대급부로 재화나 서비스를 제3의 수혜자에게 이전시킬 실체의 권리 * ED 70의 Binding arrangement asset과의 구별을 위해 수정됨	⑦	Transfer provider’s binding arrangement liability	Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 재화 또는 서비스를 이전함에 따른 실체의 대가 지급 의무로, 해당 의무가 시간의 경과 이외의 것으로 이행되는 것(예: Transfer recipient의 미래 성과)을 말함 * ED 70의 Binding arrangement liability와의 구별을 위해 수정됨
		용어	정의																						
	①	Stand-alone purchase price	실체가 Transfer recipient에게서 약속한 재화 또는 서비스를 개별적으로 구매할 경우의 가격 * ED 70의 개별가격(Stand-alone price)에 대응																						
	②	Transaction consideration	(Transfer recipient에게 하나 이상의 수행의무를 부여하는 구속력 있는 약정에서) Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 약속된 재화나 서비스를 이전한 대가로 실체(Transfer provider)가 지급해야 할 것으로 예상하는 대가의 금액 * ED 70의 거래가격(Transaction price)에 대응																						
	③	Transfer expense	실체가 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 거래 * IPSASB가 6월 회의에서 승인한 정의임																						
	④	Transfer provider	재화, 서비스 또는 기타 자산을 반대급부로 수취하지 않고 다른 실체에 재화, 서비스 또는 기타 자산을 제공하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임																						
	⑤	Transfer recipient	재화, 서비스 또는 기타 자산을 (반대급부로) 제공하지 않고 다른 실체에서 재화, 서비스 또는 기타 자산을 수취하는 실체 * ED 71에서도 정의하고 있는 용어임																						
	⑥	Transfer provider’s binding arrangement asset	실체가 제공한 대가의 반대급부로 재화나 서비스를 제3의 수혜자에게 이전시킬 실체의 권리 * ED 70의 Binding arrangement asset과의 구별을 위해 수정됨																						
⑦	Transfer provider’s binding arrangement liability	Transfer recipient가 제3의 수혜자에게 재화 또는 서비스를 이전함에 따른 실체의 대가 지급 의무로, 해당 의무가 시간의 경과 이외의 것으로 이행되는 것(예: Transfer recipient의 미래 성과)을 말함 * ED 70의 Binding arrangement liability와의 구별을 위해 수정됨																							

세부 안건	주요 제안사항																
인식 및 측정 - 공공부문 수행의무 접근법 (Recognition and Measurement-Public Sector Performance Obligation Approach)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2018년 9월 회의에서 IPSASB는 수령자에게 수행의무를 부여하는 비교환비용의 경우 ED 70의 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)이 적용될 수 있음에 동의하였음</li> <li>• 이에 따라 Staff는 ED 72의 PSPOA 적용 관련 문단(수행의무가 있는 이전비용 관련)을 가장 최근의 ED 70 초안을 토대로 개발·제안함</li> <li>• (ED 70과의 차이점) ED 72의 문단은 주로 ED 70을 토대로 하나, 다음과 같은 문맥상 차이점이 있음                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 수익이 아닌 비용의 인식에 대해 규정하므로 수령자가 아닌 제공자의 관점을 갖고 있어 거래의 주체에 대해 명확히 밝힐 필요가 있음</li> <li>(b) ED 72의 적용범위에는 제공자가 수령자에게서 재화 또는 서비스를 수취하는 거래는 제외함(ED 70의 적용대상임)</li> </ul> </li> <li>• Staff가 제안한 ED 72 수정(안)과 ED 70의 차이점을 비교하면 다음과 같음</li> </ul>																
	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">섹션</th> <th style="text-align: center;">ED 70 대비 차이점</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">수행의무가 있는 이전비용</td> <td>• 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)이 언제 사용되는지에 관한 문단은 ED 70에서 적용범위 섹션의 문단임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">공공부문 수행의무 접근법 (PSPOA)</td> <td>• PSPOA의 5단계에 관한 요약 문단은 ED 70에서 목적 섹션의 문단임</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">PSPOA 1단계 (약정 식별)</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘경제적 실질’ 표현 및 관련 적용지침이 삭제됨 (Transfer는 상응하는 대가 없이 자원을 이전하는 개념)</li> <li>• 구속력 있는 약정의 일부 요소에만 수행의무가 있는 경우에 대한 적용지침이 있음 (수행의무가 없는 구속약정도 ED 72 적용)</li> <li>• 대가의 회수가능성 관련 적용지침 삭제 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">PSPOA 2단계 (수행의무 식별)</td> <td>• Transfer와 무관한 일부 재화·서비스에 관한 사례 생략(예: 구매자가 재판매할 수 있는 재화)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">측정</td> <td>• ED 70의 측정은 거래가격(Transaction price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 거래대가(Transaction consideration)로 재해석</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">PSPOA 3단계 (거래대가 산정)</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 환불부채(Refund liability)에 관한 지침 생략 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> <li>• 비현금대가 제공 시 ED 72는 제거된 자산의 장부가치로 측정 (타 기준서의 제거 관련 규정과의 일관성)</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">PSPOA 4단계 (거래대가 배분)</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 측정은 개별가격(Stand-alone price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 개별구매가격(Stand-alone purchase price)로 재해석</li> <li>• ED 70의 개별가격 산정방법 중 원가접근법을 ED 72에서도 적용 가능한지 여부에 대한 논의 필요</li> <li>• ED 70의 구매자의 인수(Acceptance)에 관한 적용지침을 제3의 수혜자의 인수로 재정립</li> <li>• Transfer recipient의 약속의 성격을 판단하는 적용지침 내의 사례로 지적재산권의 가치를 유지하기 위한 계속적 활동이 적절한지 논의 필요</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	섹션	ED 70 대비 차이점	수행의무가 있는 이전비용	• 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)이 언제 사용되는지에 관한 문단은 ED 70에서 적용범위 섹션의 문단임	공공부문 수행의무 접근법 (PSPOA)	• PSPOA의 5단계에 관한 요약 문단은 ED 70에서 목적 섹션의 문단임	PSPOA 1단계 (약정 식별)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘경제적 실질’ 표현 및 관련 적용지침이 삭제됨 (Transfer는 상응하는 대가 없이 자원을 이전하는 개념)</li> <li>• 구속력 있는 약정의 일부 요소에만 수행의무가 있는 경우에 대한 적용지침이 있음 (수행의무가 없는 구속약정도 ED 72 적용)</li> <li>• 대가의 회수가능성 관련 적용지침 삭제 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> </ul>	PSPOA 2단계 (수행의무 식별)	• Transfer와 무관한 일부 재화·서비스에 관한 사례 생략(예: 구매자가 재판매할 수 있는 재화)	측정	• ED 70의 측정은 거래가격(Transaction price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 거래대가(Transaction consideration)로 재해석	PSPOA 3단계 (거래대가 산정)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 환불부채(Refund liability)에 관한 지침 생략 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> <li>• 비현금대가 제공 시 ED 72는 제거된 자산의 장부가치로 측정 (타 기준서의 제거 관련 규정과의 일관성)</li> </ul>	PSPOA 4단계 (거래대가 배분)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 측정은 개별가격(Stand-alone price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 개별구매가격(Stand-alone purchase price)로 재해석</li> <li>• ED 70의 개별가격 산정방법 중 원가접근법을 ED 72에서도 적용 가능한지 여부에 대한 논의 필요</li> <li>• ED 70의 구매자의 인수(Acceptance)에 관한 적용지침을 제3의 수혜자의 인수로 재정립</li> <li>• Transfer recipient의 약속의 성격을 판단하는 적용지침 내의 사례로 지적재산권의 가치를 유지하기 위한 계속적 활동이 적절한지 논의 필요</li> </ul>
	섹션	ED 70 대비 차이점															
	수행의무가 있는 이전비용	• 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)이 언제 사용되는지에 관한 문단은 ED 70에서 적용범위 섹션의 문단임															
	공공부문 수행의무 접근법 (PSPOA)	• PSPOA의 5단계에 관한 요약 문단은 ED 70에서 목적 섹션의 문단임															
	PSPOA 1단계 (약정 식별)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ‘경제적 실질’ 표현 및 관련 적용지침이 삭제됨 (Transfer는 상응하는 대가 없이 자원을 이전하는 개념)</li> <li>• 구속력 있는 약정의 일부 요소에만 수행의무가 있는 경우에 대한 적용지침이 있음 (수행의무가 없는 구속약정도 ED 72 적용)</li> <li>• 대가의 회수가능성 관련 적용지침 삭제 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> </ul>															
	PSPOA 2단계 (수행의무 식별)	• Transfer와 무관한 일부 재화·서비스에 관한 사례 생략(예: 구매자가 재판매할 수 있는 재화)															
	측정	• ED 70의 측정은 거래가격(Transaction price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 거래대가(Transaction consideration)로 재해석															
	PSPOA 3단계 (거래대가 산정)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 환불부채(Refund liability)에 관한 지침 생략 (수령자에게만 관련되는 내용)</li> <li>• 비현금대가 제공 시 ED 72는 제거된 자산의 장부가치로 측정 (타 기준서의 제거 관련 규정과의 일관성)</li> </ul>															
	PSPOA 4단계 (거래대가 배분)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70의 측정은 개별가격(Stand-alone price)을 바탕으로 하는데, ED 72는 이것을 개별구매가격(Stand-alone purchase price)로 재해석</li> <li>• ED 70의 개별가격 산정방법 중 원가접근법을 ED 72에서도 적용 가능한지 여부에 대한 논의 필요</li> <li>• ED 70의 구매자의 인수(Acceptance)에 관한 적용지침을 제3의 수혜자의 인수로 재정립</li> <li>• Transfer recipient의 약속의 성격을 판단하는 적용지침 내의 사례로 지적재산권의 가치를 유지하기 위한 계속적 활동이 적절한지 논의 필요</li> </ul>															

세부 안건	주요 제안사항	
	섹션	ED 70 대비 차이점
인식 및 측정 - 공공부문 수행의무 접근법 (Recognition and Measurement-Public Sector Performance Obligation Approach)	PSPOA 4단계 (거래대가 배분)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transfer provider와 무관한 다음에 관한 ED 70의 지침을 생략</li> <li>- 구속력 있는 약정 원가(Binding arrangement costs)</li> <li>- 보증(Warranties)</li> <li>- Transfer recipient가 본인/대리인인지 여부</li> <li>- 공공부문의 개별가격(Stand-alone price) 산정방법</li> <li>- 구속력 있는 약정 체결을 위한 수수료를 부과할 수 있는 Transfer recipient의 권리, 수수료를 수행의무에 배분하는 방법</li> <li>- 매매입 약정 및 위탁 약정에 관한 적용지침</li> </ul>
	PSPOA 5단계	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이전한 자산의 재구매 약정과 관련된 문단 및 적용지침 삭제(제공자는 이전된 자산에 대해 통제할 수 없음)</li> <li>• ED 70의 미인도청구약정(Bill-and-hold arrangement)에 관한 지침이 ED 72에도 필요하지 여부 논의 필요 (예: Transfer provider가 제3의 수혜자가 재화를 이용 가능하도록 만들어 놓을 것을 Transfer recipient에게 요구하였고, 해당 요구가 있기까지 해당 재화를 보관해야 할 경우)</li> <li>• ED 72는 수행의무의 이행 정도를 측정하는 방법으로 투입법(Input method)도 허용하고 있는데, Transfer provider에게 투입법 사용은 거의 불가능하므로 삭제 여부에 대한 논의가 필요함</li> <li>• ED 70은 약정 종료 시 수행의무 완료 부분에 대해 요구 가능한 최소한의 대가를 측정할 때 원가에 적절한 이윤을 가산하도록 규정하는데, ED 72에서는 이러한 Transfer recipient의 권리에 적절한 이윤이 포함되어 있다고 가정할 것을 제안(Transfer provider 입장에서 Transfer recipient의 원가 및 이윤 정보를 파악하기 어렵기 때문임)</li> </ul>
인식 및 측정 - 수행의무가 없는 이전비용 (Recognition and Measurement-Transfer Expenses without Performance Obligations)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 재원이전(Transfer)에 대한 회계처리 방안을 ED 71, '수행의무가 없는 수익'과 비교하여 검토할 것을 Staff에게 지시</li> <li>• 이는 이전비용(Transfer expenses) 회계처리와 수행의무 없는 수익 회계처리의 관계를 검토하기 위한 것임</li> <li>• ED 72는 수행의무가 없는 이전비용(Transfer expenses)의 회계처리와 관련하여 다음 중 이른 날에 이전비용을 인식하는 원칙을 도입하고 있음                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Transfer provider가 Transfer recipient에게 자원을 이전해야 할 현재의무를 부담한 날</li> <li>(b) Transfer provider가 자원에 대한 통제를 잃은 날</li> </ul> </li> <li>• (인식 원칙) 수행의무가 없는 이전비용(Transfer expenses)은 2개 유형으로 나누어 볼 수 있으며 각각에 대한 인식 원칙은 다음과 같음                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 구속력 있는 약정에 의하지 않은 것                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>: Transfer recipient가 재원이전을 강제할 수 없으므로 Transfer provider는 자원을 이전하기 전에는 비용을 인식하지 않음</li> </ul> </li> <li>(b) 구속력 있는 약정에 의한 것</li> </ul> </li> </ul>	

세부 안건	주요 제안사항												
<p>인식 및 측정 - 수행의무가 없는 이전비용 (Recognition and Measurement-Transfer Expenses without Performance Obligations)</p>	<p>: Transfer recipient가 재원이전을 강제할 수 있으므로 Transfer provider는 현재의무가 발생한 날과 자원에 대한 통제를 상실한 날 중 빠른 날에 비용을 인식함</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 (b)유형에 대한 회계처리와 관련하여 구속력 있는 약정 체결시점에 Transfer provider가 자산을 인식할 여지가 있는지 검토함</li> <li>• 자산은 '과거사건의 결과로 Transfer provider가 현재 통제하고 있는 자원'을 의미하는데, 이 중 '과거사건'은 '구속력 있는 약정의 체결'로 볼 수 있으나 식별 가능한 '자원'이 존재하지 않음</li> <li>(∴ Transfer 거래의 성격상 자원을 이전한 대가로 되돌려 받는 재화 또는 서비스가 없음)</li> <li>• 따라서 Transfer provider는 현재의무가 발생한 날과 자원에 대한 통제를 상실한 날 중 빠른 날에 자산이 아닌 비용을 인식함</li> <li>• (측정 원칙) Transfer provider가 Transfer recipient에게 이전한 자원이 비현금 자원이거나, Transfer provider에게 현재의무가 발생하는 경우 측정 이슈가 발생함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 비현금 자원을 이전할 경우 비용은 해당 자원의 장부가치로 측정</li> <li>(b) 현재의무 발생으로 비용을 인식하는 경우 해당 부채는 부채를 결제하기 위해 부담할 원가의 최선의 추정치로 측정</li> </ul>             (추후 이전하는 자원의 장부가치와의 차액은 당기손익으로 인식)           </li> </ul>												
<p>재무제표 표시 (Presentation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 3월 회의에서 IPSASB는 ED 72의 표시 규정을 ED 70 및 ED 71과 비교하여 검토할 것을 Staff에게 지시</li> <li>• Staff가 제안한 표시 관련 ED 72 수정(안)과 ED 70의 차이점을 비교하면 다음과 같음</li> </ul> <table border="1" data-bbox="483 1046 1295 1764"> <thead> <tr> <th data-bbox="483 1046 661 1086">섹션</th> <th data-bbox="661 1046 1295 1086">ED 70 대비 차이점</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="483 1086 661 1157">재무제표 표시</td> <td data-bbox="661 1086 1295 1157"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 Binding arrangement asset 및 Binding arrangement liability의 표시 규정은 ED 70과 일관성을 가짐</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="483 1157 661 1322">공시 목적</td> <td data-bbox="661 1157 1295 1322"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 공시 목적은 수행의무가 없는 이전비용까지 포괄할 수 있도록 확장되었음</li> <li>• 단, 구속력 있는 약정 체결을 위한 비용을 자산으로 인식한 것에 대한 공시규정은 삭제 (Transfer recipient에게만 관련되는 내용)</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="483 1322 661 1459">수행의무가 부여된 이전비용</td> <td data-bbox="661 1322 1295 1459"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 수행의무가 없는 이전비용까지 다룰 수 있는 문단으로 시작</li> <li>• 수행의무가 있는 이전비용 거래에서 비롯된 자산(Binding arrangement assets)의 손상 회계처리는 IPSAS 41, '금융상품' 이 아닌 IPSAS 21, '비현금창출자산의 손상'을 따름</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="483 1459 661 1624">수익 및 비용의 세부내역</td> <td data-bbox="661 1459 1295 1624"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익 또는 비용을 재화/서비스의 유형, 구속력 있는 약정의 유형, 지역 등의 카테고리로 나누어 공시할 것을 요구(ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 비용의 세부내역 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="483 1624 661 1764">구속력 있는 약정의 잔액</td> <td data-bbox="661 1624 1295 1764"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 약정의 잔액에 대한 공시 요구 (ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	섹션	ED 70 대비 차이점	재무제표 표시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 Binding arrangement asset 및 Binding arrangement liability의 표시 규정은 ED 70과 일관성을 가짐</li> </ul>	공시 목적	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 공시 목적은 수행의무가 없는 이전비용까지 포괄할 수 있도록 확장되었음</li> <li>• 단, 구속력 있는 약정 체결을 위한 비용을 자산으로 인식한 것에 대한 공시규정은 삭제 (Transfer recipient에게만 관련되는 내용)</li> </ul>	수행의무가 부여된 이전비용	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 수행의무가 없는 이전비용까지 다룰 수 있는 문단으로 시작</li> <li>• 수행의무가 있는 이전비용 거래에서 비롯된 자산(Binding arrangement assets)의 손상 회계처리는 IPSAS 41, '금융상품' 이 아닌 IPSAS 21, '비현금창출자산의 손상'을 따름</li> </ul>	수익 및 비용의 세부내역	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익 또는 비용을 재화/서비스의 유형, 구속력 있는 약정의 유형, 지역 등의 카테고리로 나누어 공시할 것을 요구(ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 비용의 세부내역 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul>	구속력 있는 약정의 잔액	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 약정의 잔액에 대한 공시 요구 (ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul>
섹션	ED 70 대비 차이점												
재무제표 표시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 Binding arrangement asset 및 Binding arrangement liability의 표시 규정은 ED 70과 일관성을 가짐</li> </ul>												
공시 목적	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 공시 목적은 수행의무가 없는 이전비용까지 포괄할 수 있도록 확장되었음</li> <li>• 단, 구속력 있는 약정 체결을 위한 비용을 자산으로 인식한 것에 대한 공시규정은 삭제 (Transfer recipient에게만 관련되는 내용)</li> </ul>												
수행의무가 부여된 이전비용	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 수행의무가 없는 이전비용까지 다룰 수 있는 문단으로 시작</li> <li>• 수행의무가 있는 이전비용 거래에서 비롯된 자산(Binding arrangement assets)의 손상 회계처리는 IPSAS 41, '금융상품' 이 아닌 IPSAS 21, '비현금창출자산의 손상'을 따름</li> </ul>												
수익 및 비용의 세부내역	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익 또는 비용을 재화/서비스의 유형, 구속력 있는 약정의 유형, 지역 등의 카테고리로 나누어 공시할 것을 요구(ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 비용의 세부내역 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul>												
구속력 있는 약정의 잔액	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 약정의 잔액에 대한 공시 요구 (ED 70과 ED 72가 동일함)</li> <li>• Staff는 Transfer provider 입장에서 이러한 정보가 중요하지 않을 수 있으므로 ED 72에서는 제외할 것을 제안</li> </ul>												

세부 안건	주요 제안사항	
재무제표 표시 (Presentation)	섹션	ED 70 대비 차이점
	transfer recipient의 수행의무	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 Transfer provider와 관련이 없는 다음의 공시규정을 생략하고 있음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Transfer recipient의 수행의무 충족시기</li> <li>- 환불·회수 의무 및 보증</li> <li>- 구매자의 지불능력과 무관하게 법 또는 정부정책에 따라 강제적으로 거래해야 하는 상황</li> </ul> </li> </ul>
	유의적인 판단	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 환불·회수 의무 및 기타 유사한 의무의 측정과 관련된 유의적인 판단에 대해 공시를 요구하지 않음 (Transfer provider와 관련이 없음)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72는 수행의무가 없는 이전비용과 관련하여 다음의 표시 또는 공시사항을 요구함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 수행의무가 없는 이전비용과 관련된 부채를 다른 부채와 구분하여 재무제표 본문에 표시하거나 주석에 공시</li> <li>(b) 수행의무가 없는 이전비용과 관련된 구속력 있는 약정에 대한 정보(부채의 기초 및 기말 금액과 변동내역 등)</li> <li>(c) 이 기준서를 적용하면서 내린 유의적인 판단</li> </ul> </li> </ul>		

□ 주요 회의결과

- (목적) ED 72의 목적 문단을 현행과 같이 유지
- (용어의 정의) Transfer provider, Transfer recipient에 대한 정의는 ED 71로 이전하고, 다음의 용어의 정의는 현행과 같이 유지
  - Stand-alone purchase price(개별 구매가격)
  - Transaction consideration(거래대가)
  - Transfer provider’s binding arrangement asset 및 transfer provider’s binding arrangement liability(이전제공자의 구속력 있는 약정 자산 및 이전제공자의 구속력 있는 약정 부채)
- (인식 및 측정 - 공공부문 수행의무 접근법) ED 72에 미인도청구약정(Bill-and-hold arrangement)에 관한 지침은 유지하되, 다음의 지침을 ED 72에서 삭제하고 ED 70의 지침에 대한 참조 문구로 대체할 것
  - 수행의무의 이행 정도를 측정하는 방법인 투입법(Input method) 관련 지침
  - 시간 경과로 이행되는 Transfer recipient의 수행의무와 관련된 실무적 방편(Practical expedient) 지침

- 개별 구매가격(Stand-alone purchase price) 산정을 위한 추정 원가접근법 관련 지침
- 지적재산권의 가치를 유지하기 위한 지속적인 활동(Ongoing activities)에 관한 지침 내 사례
- (인식 및 측정 - 수행의무 없는 이전비용) Staff가 제안한 ED 72의 인식 원칙 및 측정 원칙에 동의함
  - 특히, Transfer recipient에게 수행의무가 아닌 약정활동(Enforceable activities)을 부여하는 구속력 있는 약정의 경우 Transfer provider에게 자산을 발생시키지 않는다는 점에도 동의함
- (재무제표 표시) 비용의 세부내역 관련 공시사항 및 구속력 있는 약정 관련 공시사항을 삭제할 것을 결정

#### 국가회계기준에 대한 시사점

##### □ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 ED 72, '이전비용(Transfer Expense)'을 수행의무가 있는 비용거래와 수행의무가 없는 비용거래를 모두 포괄하는 비용 관련 IPSAS로 개발 중임
  - 자원수령자에게 수행의무를 부여하는 비용거래의 경우 ED 70, '수행의무가 있는 수익'의 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)을 준용하여 비용을 인식해야 함
  - 자원수령자에게 수행의무를 부여하지 않는 비용거래의 경우 현재의무가 발생한 날과 자원에 대한 통제를 상실한 날 중 이른 날에 비용을 인식하는 것을 원칙으로 함
  - \* ED 72는 수행의무가 없는 이전비용(Transfer expenses)의 회계처리와 관련하여 다음 중 이른 날에 이전비용을 인식하는 원칙을 도입하고 있음
    - (a) Transfer provider가 Transfer recipient에게 자원을 이전해야 할 현재의무를 부담한 날
    - (b) Transfer provider가 자원에 대한 통제를 잃은 날
- 이 중 수행의무를 부여하지 않는 이전비용의 인식 원칙은 일부 용어 차이에도 불구하고 국가회계기준의 비용의 인식 원칙과 매우 유사함
  - 「국가회계기준에 관한 규칙」은 법령 등에 따른 지출의무가 발생한 때 혹은 재화·용역의 제공 등으로 자산이 감소한 때에 비용을 인식할 것을 요구(제30조제2항)
- 결과적으로 국가회계기준에는 자원수령자에게 수행의무를 부여하는 비용거래에 관한 구체적인 비용인식 원칙이 마련되어 있지 않음

- 자원수령자가 수행의무를 이행하여 관련 약정에서 정한 거래대가를 수령할 권리가 생겼을 때 이를 비용과 부채로 인식하기 위해서는 제30조제2항의 ‘법령 등에 따른 지출 의무가 발생한 때’에 대한 적극적인 해석이 필요할 것임
- IPSASB의 공공부문 수행의무 접근법에 따른 수익과 비용의 회계처리 원칙은 공공부문 실체가 다른 공공부문실체 혹은 민간부문과 구속력 있는 약정을 부담하거나 부여하는 수익·비용 거래에 관한 정보를 유용하게 개선하는 데 도움이 될 수 있으므로 개발 과정 및 결과에 대해 주목할 필요가 있음
- 또한, 국가회계에 IPSASB가 제안하고 있는 이전비용의 개념과 회계처리 방법을 적용한 재무분석 과정은 우리나라 중앙정부의 비용의 구성과 거래의 속성을 파악하는 데 유용할 것으로 보임

**비교환비용 ② - 집합적·개별적 서비스와 응급구호**

- (발표자) Paul Mason
- (배경 및 목적) 비교환비용(Non-exchange expenses) 프로젝트의 일환으로 사회보장급여를 제외 한 나머지 비교환비용에 적용할 새로운 비용 기준서 개발
  - 비교환비용(Non-exchange expenses)은 정부 등 공공부문의 중요한 특징임에도 비교환비용에 관한 비용 회계기준의 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - IPSAS 42, ‘사회보장급여’ 제정결과로 사회보장급여의 범위에서 제외된 비교환비용인 집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호의 회계처리에 관한 지침 개발
- (경과) 신규 비용 IPSAS로 제정될 복수의 공개초안(ED) 개발
  - IPSAS 42, ‘사회보장급여’의 발표와 동시에 집합적 서비스 및 개별적 서비스, 응급구호의 회계처리에 대해 다른 공개초안 발표(ED 67, ‘집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호 (IPSAS 19의 개정)’)
    - ※ 이번 회의 이전까지 IPSASB는 비교환비용 프로젝트 중에서 집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호와 관련하여 총 6차례 논의를 진행하였음(2017.2Q, 2017.4Q, 2018.1Q, 2018.2Q, 2018.3Q, 2018.4Q)

□ 2019년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
<p>용어의 정의 (Definitions)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 67은 집합적 서비스와 개별적 서비스의 용어 정의를 다음과 같이 제안한 바 있음             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 집합적 서비스: 공공부문실체가 사회 전체의 요구를 충족시키기 위해 모든 사회 구성원에게 동시에 제공하는 공공 서비스</li> <li>- 개별적 서비스: 공공부문실체가 사회 전체의 요구를 충족시키기 위해 개인·가계에 제공하는 재화 및 서비스</li> </ul> </li> <li>• ED 67에 대해 이해관계자들은 이러한 용어의 정의를 제한적으로 지지하였으며, 다음과 같은 부대 의견을 제기함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 집합적 서비스와 개별적 서비스의 회계처리가 동일하므로 각각 별개의 용어 정의가 필요한지 의문</li> <li>(b) 집합적 서비스 및 개별적 서비스와 사회보장급여의 가장 큰 차이점은 현금이전(Cash transfer)을 수반하는지 여부이므로 용어의 정의에 이에 대한 언급이 필요함</li> <li>(c) 개별적 서비스와 달리 집합적 서비스의 경우 재화의 제공을 포함하지 않는 이유에 대한 설명이 부족함</li> <li>(d) '사회 전체(society as a whole)'에 대한 해석이 어려우므로 이에 대한 추가 지침이 필요함</li> <li>(e) 일부 개별적 서비스에 대한 수급조건이 (사회보장급여와 유사하게) 사회적 위험과 관련된 것일 수 있으므로 개별적 서비스의 정의에 수급조건에 대한 내용을 반영해야 함</li> <li>(f) 집합적 서비스와 개별적 서비스의 정의에서 현금이전이 제외됨을 분명히 하여 IPSAS 42, '사회보장급여'와의 일관성을 확보해야 함</li> <li>(g) 집합적 서비스와 개별적 서비스는 공공부문실체의 계속적인 활동으로만 구성되므로 각 정의에서 '제공하는'을 '계속 제공하는'으로 수정해야 함</li> <li>(h) "모든 사회구성원에게 동시에 제공한다"는 문구는 일부 국가에서 적용하기 어려울 것임</li> <li>(i) 집합적 서비스와 개별적 서비스를 구분하는 것은 충당부채를 인식해야 하는지 여부와 무관하므로 이 두 항목을 구분할 실익이 없음</li> <li>(j) 현재 수익 및 비교환비용 프로젝트의 논의결과를 고려하면 집합적 서비스와 개별적 서비스의 경우 수행의무가 없는 거래에 해당함</li> <li>(k) 개인이 서비스 대가를 지불한 뒤 공공부문실체가 후속적으로 변제(reimbursement)하는 방식은 공공부문실체가 해당 서비스에 대해 대가를 지불하는 것과 같으므로 사회보장급여라기보다는 개별적 서비스에 해당함</li> </ul> </li> <li>• Staff는 이러한 이해관계자들의 의견에 대해 다음과 같이 제안함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 집합적 서비스와 개별적 서비스의 정의를 현행과 같이 구분하도록 유지</li> <li>(b) 집합적 서비스 및 개별적 서비스의 경우 현금이전을 수반하지 않는다는 점을 적용지침(AG)에 포함</li> <li>(c) 집합적 서비스의 경우 재화의 제공을 포함하지 않는 이유를 결론도출근거에서 설명하고, 개별적 서비스를 통해 재화를 제공하는 사례를 문단에 추가</li> <li>(d) '사회 전체(society as a whole)'에 대한 표현을 현행과 같이 유지하고 추가 지침은 개발하지 않음</li> <li>(e) 개별적 서비스의 정의에 수급조건에 관한 내용을 포함시키지 않음</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
<p>용어의 정의 (Definitions)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(f) 결론도출근거에 집합적 서비스 및 개별적 서비스와 관련된 사회적 위험에 대한 내용을 포함시키지 않음</li> <li>(g) 집합적 서비스와 개별적 서비스의 성격상 계속적인 제공이 이루어진다는 점을 결론도출근거에 추가로 설명</li> <li>(h) 집합적 서비스의 동시 제공에 대한 표현을 현행과 같이 유지하되, 집합적 서비스의 성격(비경합성·비배제성, 동시제공)에 대한 지침을 추가</li> <li>(i) IPSAS 19의 문단 6A를 일부 수정</li> </ul>
<p>집합적 서비스 (Collective Services)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 67은 집합적 서비스의 경우 총당부채를 인식하지 않을 것을 제안하고 있음</li> <li>• 이에 대해 대부분의 이해관계자들은 총당부채를 인식하지 않아야 한다는 의견을 제기하였으며, 다음과 같은 부대 의견을 제기함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 총당부채의 인식 여부는 실체의 계속적 활동 여부가 아닌 실체의 미래 행위와의 독립성 존재 여부에 달린 것임을 분명히 해야 함</li> <li>(b) 정부에 집합적 서비스와 관련된 의제의무가 발생한다는 점을 고려하면 회계책임 측면에서 유용한 정보를 제공할 수 있도록 총당부채를 인식해야 함</li> <li>(c) 집합적 서비스를 제공할 의무만으로는 총당부채가 발생하지 않으나, 집합적 서비스를 실제로 전달할 때 수반되는 교환거래에서는 총당부채가 발생할 가능성이 있음(예: 공급자와 손실부담계약을 체결한 경우)</li> <li>(d) 집합적 서비스에 대한 총당부채인식 여부를 판단할 때 수급조건 유무에 대한 고려가 필요함</li> <li>(e) 집합적 서비스에 대해 총당부채를 인식하지 않는 근거로 서비스 제공 전 미이행계약(Executory contract)의 회계처리를 준용할 수 있음</li> <li>(f) 집합적 서비스는 일반적으로 정부의 재정적 약속(Commitments)으로 나타나는데 이러한 재정적 약속은 정부의 재정관리에 지대한 영향을 미치므로 총당부채인식을 통해 기록·관리되어야 함</li> <li>(g) 집합적 서비스에 대해 총당부채를 인식하지 않는 점을 고려하면 IPSAS 19, '총당부채, 우발부채, 우발자산'은 관련 지침을 담기에 적절하지 않으므로 지침을 IPSAS 1, '재무제표 표시'와 같은 보다 포괄적인 기준서로 이전해야 함</li> </ul> </li> <li>• Staff는 이러한 이해관계자들의 의견에 대해 다음과 같이 제안함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 관련 의무가 실체의 미래 행위와 독립적이지 않다는 점을 총당부채를 인식하지 않는 근거로 언급하지 않음</li> <li>(b) 결론도출근거에 재무보고의 목적과 질적 특성 측면의 논쟁들을 포함</li> <li>(c) 집합적 서비스를 제공할 의무로는 총당부채가 발생하지 않으나, 집합적 서비스를 실제로 전달할 때 수반되는 교환거래에서는 총당부채가 발생할 수 있다는 점을 지침으로 추가</li> <li>(d) 수급조건은 집합적 서비스와 관련이 없음</li> <li>(e) 미이행계약(executory contract)에 대한 준용 및 정부의 재정적 약속(commitment)에 대한 내용을 지침에 포함시키지 않음</li> </ul> </li> </ul>
<p>개별적 서비스 (Individual Services)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 67은 개별적 서비스의 경우 총당부채를 인식하지 않을 것을 제안하고 있음</li> <li>• 이에 대해 대부분의 이해관계자들은 총당부채를 인식하지 않아야 한다는 의견을 제기하였으나, 집합적 서비스에 비해 상대적으로 많은 우려가 제기됨             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 총당부채의 인식 여부는 실체의 계속적 활동 여부가 아닌 실체의 미래 행위와의 독립성 존재 여부에 달린 것임을 분명히 해야 함</li> <li>(b) 정부에 개별적 서비스와 관련된 의제의무가 발생한다는 점을 고려하면 회계책임 측면에서 유용한 정보를 제공할 수 있도록 총당부채를 인식해야 함</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
<p>개별적 서비스 (Individual Services)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(c) 정부의 재정적 약속(Commitments)에 대한 현재의무의 존재 여부, 의무발생사건의 구성조건에 대해 다루는 지침이 더 유용할 수 있음</li> <li>(d) 사회보장급여와 유사하게 개별적 서비스의 미래 수혜자가 서비스에 접근하려면 서비스와 관련된 모든 수급조건을 충족해야 할 수도 있다는 점에서 개별적 서비스와 관련된 현재의무가 발생할 수 있음</li> <li>(e) 특정 재화·서비스로 교환될 수 있는 바우처를 제공하는 경우 해당 바우처에 대한 총당부채를 인식해야 함(바우처의 발행이 과거사건에 해당하며, 바우처의 가치에 대한 신뢰성 있는 측정이 가능함)</li> <li>(f) 특정한 개별적 서비스를 제공하기 위해 자금 조달정책을 추진할 경우 이러한 거래는 교환거래에 해당하므로 ED 67의 적용범위에서 벗어날 우려가 있음</li> <li>(g) 개별적 서비스를 제공할 의무만으로는 총당부채가 발생하지 않으나, 개별적 서비스를 실제로 전달할 때 수반되는 교환거래에서는 총당부채가 발생할 가능성이 있음</li> <li>(h) 개별적 서비스에 대해 총당부채를 인식하지 않는 근거로 서비스 제공 전 미이행계약(Executory contract)의 회계처리를 준용할 수 있음</li> <li>(i) 변제(Reimbursement) 방식인 경우 개인 또는 가계가 해당 서비스 비용을 변제받을 것이라고 기대하게 만드는 약정이나 관련 법령이 통과되었을 때 (부채를 인식할) 과거사건이 발생함</li> <li>(j) 집합적 서비스의 경우 정부가 전달 예정인 서비스를 위한 투입요소를 구입하는데 비해, 개별적 서비스의 경우 최종 재화 또는 서비스를 구매할 수 있으므로 의무발생사건의 성격이 서로 다를 수 있음</li> <li>(k) 개별적 서비스는 일반적으로 정부의 재정적 약속(Commitments)으로 나타나는데 이러한 재정적 약속은 정부의 재정관리에 지대한 영향을 미치므로 총당부채인식을 통해 기록·관리되어야 함</li> <li>(l) 개별적 서비스에 대해 총당부채를 인식하지 않는 점을 고려하면 IPSAS 19, '총당부채, 우발부채, 우발자산'은 관련 지침을 담기에 적절하지 않으므로 지침을 IPSAS 1, '재무제표 표시'와 같은 보다 포괄적인 기준서로 이전해야 함</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 이러한 이해관계자들의 의견에 대해 다음과 같이 제안함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 관련 의무가 실체의 미래 행위와 독립적이지 않다는 점을 총당부채를 인식하지 않는 근거로 언급하지 않음</li> <li>(b) 개별적 서비스에 대한 지침은 실체에 현재의무가 있는지 여부에 초점을 맞추어야 함</li> <li>(c) 결론도출근거에 재무보고의 목적과 질적 특성 측면의 논쟁들을 포함</li> <li>(d) 개별적 서비스에 대한 지침에 수급조건에 관한 언급을 포함해야 할지 여부 논의 필요</li> <li>(e) 바우처에 대해 다루고 있는 AG9 문단을 삭제</li> <li>(f) 동 지침은 정부가 서비스 제공자에게 비용을 지불하는 교환거래에서 비용을 언제 인식해야 할지, 이러한 지불이 전통적인 구매계약에 의한 것인지 여부에 대해 다루지 않아야 함</li> <li>(g) 개별적 서비스를 제공할 의무로는 총당부채가 발생하지 않으나, 개별적 서비스를 실제로 전달할 때 수반되는 교환거래에서는 총당부채가 발생할 수 있다는 점을 지침으로 추가</li> <li>(h) 미이행계약(Executory contract)에 대한 준용 및 정부의 재정적 약속(Commitment)에 대한 내용을 지침에 포함시키지 않음</li> <li>(i) 법률의 제정은 개별적 서비스와 관련된 과거사건이 될 수 없음</li> <li>(j) 구매한 재화 및 서비스와 관련하여 지침을 수정하지 않음</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
<p style="text-align: center;">응급구호 (Emergency Relief)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 67은 정부의 계속적 활동에 의한 응급구호와 특정 의사결정에 의한 응급구호를 구분하여 총당부채인식 여부를 판단할 것을 제안하고 있음</li> <li>• 이러한 응급구호 회계처리에 대해 이해관계자들은 대체로 지지하는 입장이나, 상당한 수의 반대의견도 제기됨             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 응급구호는 집합적 서비스 및 개별적 서비스와 달리 총당부채를 인식하는 것이 적절할 수 있는 유일한 영역이며, 나라마다 '응급구호'에 대한 해석이 다를 수 있으므로 이에 대한 별도의 정의가 개발되어야 함</li> <li>(b) 현금으로 지급하는 응급구호의 경우 해당 구호금이 사회 전체의 요구에 따라 사회적 위험을 완화하기 위해 제공되는 것인지 판단하기 어려워 사회보장급여와의 구별이 쉽지 않음</li> <li>(c) 적용대상 기준서(IPSAS 42, ED 67, ED 72)를 판단할 수 있는 흐름도 등을 제시할 필요가 있음</li> <li>(d) 계속적 활동으로 제공되는 응급구호와 특정 응급상황에 대해 제공되는 응급구호를 구분하는 것이 현실적으로 쉽지 않으므로 관련 추가 지침을 제공하거나 구분 기준을 '현금지급 여부'로 바꾸어야 함</li> <li>(e) 정부에게 현재의무가 있는지 여부가 핵심이므로 계속적 응급구호와 특정 응급구호의 구분 기준은 불필요하며, 오히려 서비스 제공과정의 복잡할수록 회계처리의 모호성만 확대시킬 것임</li> <li>(f) ED 67이 특정 응급구호의 의무발생사건으로 제시한 '정부발표'와 '명시적 정책결정'은 국가별 상황이나 다양한 요인에 따라 현재의무를 발생시키기 충분하지 않은 사건임</li> <li>(g) 수급조건이 있는 응급구호는 사회보장급여와 유사한 특징을 가짐에도 불구하고, 총당부채가 모든 수급조건을 충족하기 이전 시점에 인식될 수 있고 차기급여가 아닌 전체 응급구호를 인식범위로 할 수 있다는 점에서 논리적 상충이 발생함</li> <li>(h) 정부가 응급구호를 제공하기 전에 관련 재난에 대한 자금이나 재화·서비스를 국제기구에서 수취한 경우 비용보다 수익을 먼저 인식하게 되어 재무제표 이용자에게 잘못된 정보를 제공할 우려가 있으므로 수익을 이연하여 인식하는 것이 타당함</li> </ul> </li> <li>• Staff는 이해관계자들의 의견 중 응급구호의 정의 및 설명, 계속적 응급구호와 특정 응급구호의 관계와 관련된 의견의 경우 ED 67에 반영할 필요가 있다고 판단하였음</li> <li>• 이러한 결론을 바탕으로 Staff는 응급구호의 적용범위에 포함되는 거래에 관한 지침을 Staff에게 제공하거나, (적용범위에 대한 합의가 어려울 경우) 응급구호 섹션을 ED 67에서 삭제할 것을 IPSASB에 제안함</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- 집합적 서비스 및 개별적 서비스와 관련된 Staff의 제안에 대체적으로 동의하면서 다음을 지지
  - 집합적 서비스의 정의에 '재화'와 관련된 표현을 추가하고, 결론도출근거에서 관련 근거를 설명할 것
  - “사회 전체(society as a whole)”에 대한 해석을 도울 수 있는 추가 지침을 개발할 것

- 개별적 서비스의 경우 수급조건을 가질 수 있다는 내용의 지침 추가할 것
  - 집합적 서비스와 개별적 서비스를 전달하기 이전에는 과거사건이 발생하지 않는다는 점을 강조할 수 있도록 집합적 서비스와 개별적 서비스의 지속 제공에 관한 지침을 추가로 개발할 것
  - 재무보고 목적과 관련된 IPSAS 42, '사회보장급여'의 결론도출근거의 문구를 검토하고 ED 67의 관련 문구가 이와 일관성을 가질 수 있도록 할 것
  - 바우처와 관련된 지침을 포함하지 않는 근거를 수정할 것
- 응급구호에 관한 지침 개발을 중단해야 한다는 Staff의 제안에 동의하였으며, 응급구호 관련 지침의 개발 과정에 대한 설명을 결론도출근거에 포함시킬 것을 지시

#### 국가회계기준에 대한 시사점

##### □ 국가회계기준과의 비교

- 국가회계기준과 관련된 국가회계예규\*는 집합적 서비스와 개별적 서비스를 비교환비용 중에서 구별하여 다루지 않음

\* 「충당부채, 우발부채, 우발자산 회계처리지침」과 「비교환비용 회계처리지침」

- 국방, 의무교육 등 집합적 서비스 및 개별적 서비스와 관련된 연례적인 지출예산에 대해 충당부채의 인식 여부에 관한 논란이 있음
  - IPSASB의 논의결과와 같이 이러한 서비스의 경우 정부가 서비스를 제공하기 이전에는 미래의무만 존재하므로 충당부채를 부담하지 않는다는 점을 관련 국가회계예규 등에 명시할 필요가 있음
- 한편, 센터는 지난 5월에 IPSASB의 ED 67, '집합적 서비스, 개별적 서비스, 응급구호'에 대한 의견서를 제출하였으며, 주요 의견은 다음과 같음
- 개별적 서비스와 달리 집합적 서비스의 경우 그 용어의 정의에 '재화'의 제공이 포함되지 않은 이유를 명확히 제시해야 하며, 응급구호의 개념을 분명히 할 수 있도록 용어 정의를 개발해야 함

- 정부의 계속적 활동(ongoing activities) 여부는 집합적 서비스 및 개별적 서비스에 대한 충당부채 미인식의 근거가 될 수 없음
- 실무적으로 응급구호를 정부의 계속적 활동으로서의 응급구호와 특정 응급상황에 대한 응급구호로 구분하기 어려우므로, 현금이전 여부를 기준으로 충당부채인식 여부를 판단해야 함
- 이번 9월 정례회의에서는 ED 67에 대한 의견수렴 결과를 공유하고 향후 ED 67의 개선방향에 대한 논의가 중점적으로 이루어짐
- Staff는 의견분석 결과를 토대로 센터 의견 등이 반영된 ED 67의 개선사항\*을 제안함
  - \* (a) 집합적 서비스의 경우 재화의 제공을 포함하지 않는 이유를 결론도출근거에서 설명할 것
  - (b) 집합적 서비스 및 개별적 서비스 관련 의무가 실체의 미래 행위와 독립적이지 않다는 점을 충당부채를 인식하지 않는 근거로 언급하지 않을 것
  - (c) 개별적 서비스에 대한 지침은 실체에 현재의무가 있는지 여부에 초점을 맞추어야 함
  - (d) 개별적 서비스에 대한 지침에 수급조건에 관한 언급을 포함해야 할지 여부 논의 필요
  - (e) 응급구호 섹션을 ED 67에서 삭제할 것
- 향후에도 IPSASB의 공개초안 및 자문보고서에 대한 효과적인 의견을 지속 제출함으로써 IPSAS 개발 과정에 한국의 상황을 적극 반영하고 IPSAS의 품질 향상에 기여할 수 있도록 노력할 필요가 있음

## 8 2019년 12월 정례회의

### 수익

- (발표자) Dave Warren, Edwin Ng, Joanna Spencer
- (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용하여 공공부문 수익거래(교환거래, 비교환거래)의 회계처리 원칙 개편
  - 현행 수익·비용 IPSAS의 실무 적용상 문제점\* 해소 및 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과의 정합성 유지 필요
    - \* 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분(동등한 가치를 교환하는지 여부 판단)하기 어렵고, 비교환비용에 대한 기준서 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
  - 현행 IPSAS 9, '교환거래수익'과 IPSAS 11, '건설계약', IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'을 대체하는 신규 수익 IPSAS 개발
- (경과) 신규 수익 IPSAS로 제정될 공개초안(ED) 승인
  - ED 70, '수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)'
    - 중간검토 의견을 반영하여 ED 70의 일부 내용을 수정
    - 혼합거래, 개별가격, 비계약적 채권의 후속측정 지침을 개선
    - 거래대가의 회수가능성이 낮음에도 강제로 체결되어야 하는 거래의 회계처리 및 공시사항 보완
  - ED 71, '수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)'
    - 중간검토 의견을 반영하여 ED 71의 일부 내용을 수정
    - 자본이전(Capital Transfers)과 관련된 문단 사이의 일관성 보완
    - 손실부담계약 관련 공시사항 논의
    - 구속력 있는 약정의 위반 회계처리 지침 마련

※ 이번 회의 이전까지 IPSASB는 수익 프로젝트에 대해 총 10번의 논의를 진행하였음(2015.1Q, 2016.2Q, 2017.2Q, 2018.1Q, 2018.2Q, 2018.3Q, 2018.4Q, 2019.1Q, 2019.2Q, 2019.3Q)

□ 2019년 12월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항																																	
■ 안건 5: 수익 / 이전비용(Revenue / Transfer Expenses)																																		
5.2.1	<p><b>[중간검토 의견의 반영을 위한 절차]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Staff는 12월 회의에서 ED 승인이 이루어질 수 있도록 ED 70, 71, 72에 대한 중간검토(In-Period Review) 보고서를 준비하여 이에 대한 IPSASB 위원 의견 11월 중에 수렴하였음</li> </ul>																																	
	<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음</li> </ul>																																	
	<p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>해당 사항 없음</li> </ul>																																	
5.2.2	<p><b>[중간검토 이슈 요약]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>중간검토 기간에 제출된 총 12건의 IPSASB 위원 의견서에서 약 300개의 의견을 추출하여 주제(theme)별로 다음과 같이 분류함</li> </ul>																																	
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">주제</th> <th style="width: 20%;">적용대상 ED</th> <th style="width: 30%;">12월 안건</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)</td> <td>공통 (ED 70, 71, 72)</td> <td>안건 5.2.3</td> </tr> <tr> <td>(2) 공시(Disclosures)</td> <td>공통 (ED 70, 71, 72)</td> <td>안건 5.2.4</td> </tr> <tr> <td>(3) 구속력 있는 약정(Binding Arrangement)</td> <td>공통 (ED 70, 71, 72)</td> <td>안건 5.2.5</td> </tr> <tr> <td>(4) 적용사례 / 오탈자(결론도출근거 포함) (Examples / Editorials (Including BCs))</td> <td>공통 (ED 70, 71, 72)</td> <td>안건 5.2.6</td> </tr> <tr> <td>(5) 구조 이슈(Structure)</td> <td>ED 71, ED 72</td> <td>안건 7.2.4 안건 8.2.3</td> </tr> <tr> <td>(6) 측정(Measurement)</td> <td>ED 71</td> <td>안건 8.2.4</td> </tr> <tr> <td>(7) 자본 이전(Capital Transfers)</td> <td>ED 71</td> <td>안건 8.2.5</td> </tr> <tr> <td>(8) 적용범위(Scope)</td> <td>ED 72</td> <td>안건 7.2.3</td> </tr> <tr> <td>(9) 공공부문 수행의무 접근법 평가 (PSPOA Assessment)</td> <td>ED 72</td> <td>안건 7.2.5</td> </tr> <tr> <td>(10) 기타 이슈</td> <td>ED 71</td> <td>안건 8.2.6</td> </tr> </tbody> </table>	주제	적용대상 ED	12월 안건	(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.3	(2) 공시(Disclosures)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.4	(3) 구속력 있는 약정(Binding Arrangement)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.5	(4) 적용사례 / 오탈자(결론도출근거 포함) (Examples / Editorials (Including BCs))	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.6	(5) 구조 이슈(Structure)	ED 71, ED 72	안건 7.2.4 안건 8.2.3	(6) 측정(Measurement)	ED 71	안건 8.2.4	(7) 자본 이전(Capital Transfers)	ED 71	안건 8.2.5	(8) 적용범위(Scope)	ED 72	안건 7.2.3	(9) 공공부문 수행의무 접근법 평가 (PSPOA Assessment)	ED 72	안건 7.2.5	(10) 기타 이슈	ED 71	안건 8.2.6
	주제	적용대상 ED	12월 안건																															
	(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.3																															
	(2) 공시(Disclosures)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.4																															
	(3) 구속력 있는 약정(Binding Arrangement)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.5																															
	(4) 적용사례 / 오탈자(결론도출근거 포함) (Examples / Editorials (Including BCs))	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.6																															
	(5) 구조 이슈(Structure)	ED 71, ED 72	안건 7.2.4 안건 8.2.3																															
	(6) 측정(Measurement)	ED 71	안건 8.2.4																															
	(7) 자본 이전(Capital Transfers)	ED 71	안건 8.2.5																															
	(8) 적용범위(Scope)	ED 72	안건 7.2.3																															
	(9) 공공부문 수행의무 접근법 평가 (PSPOA Assessment)	ED 72	안건 7.2.5																															
	(10) 기타 이슈	ED 71	안건 8.2.6																															
<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음</li> </ul>																																		
<p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>해당 사항 없음</li> </ul>																																		

세부 안건	주요 제안사항
5.2.3	<p><b>[수행의무가 있는 이전수익, 이전수익]</b></p> <p>① Transfer Expenses(이전비용)의 정의 수정</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 72의 'Transfer Expenses(이전비용)'의 용어 정의가 ED 71의 'Transfer Revenue(이전수익)'의 용어 정의와 대칭될 수 있도록 Transfer Expenses(이전비용)에는 조세가 포함되지 않음을 명시해야 함</li> </ul> <p>② 수행의무가 있는 이전수익의 정의 추가</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 71은 Transfer Revenue(이전수익)를 재화나 서비스를 반대급부로 제공하지 않고 발생하는 것으로 설명하고 있어 ED 70의 Transfer Revenue with Performance Obligations(수행의무가 있는 이전수익)를 설명하는 데 사용되기 어려움</li> <li>'수행의무가 있는 이전수익'의 정의를 별도로 개발하고, 적용지침(AG)에 관련 설명을 추가해야 함</li> </ul> <p>③ 기타 용어 관련 이슈</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 71의 수행의무가 없는 이전수익 거래에서 재화나 서비스를 수취하는 제3자에게 관련 현재의무가 발생할 경우 해당 시점에는 아직 수익을 인식하지 않아야 하므로 'Transfer Revenue' 대신 'Transfer Receipt'를 사용해야 함</li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>'Transfer Revenue'와 'Transfer Revenue with Performance Obligations'를 정의하고, 'Transfer Expenses'의 정의를 수정할 것</li> <li>'Transfer Receipt' 및 'Transfer Expenditures'에 관한 용어를 변경할 것</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>'Transfer Revenue'와 'Transfer Revenue with Performance Obligations'에 대해 별도로 정의하지 않을 것을 결정함</li> <li>'Transfer Receipt' 및 'Transfer Expenditures'에 관한 용어를 변경함</li> </ul>
5.2.4	<p><b>[공시사항]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 70, 71, 72의 공시사항 사이에 일관성을 확보하기 위한 3가지 방법 중 중간검토 버전의 ED 70, 71, 72의 공시사항을 유지하는 [옵션3]이 가장 타당함 (ED 70의 IFRS와의 일관성, ED 71의 적용 용이성, ED 72에 대한 IPSASB 기승인 사실 고려)</li> <li>공시사항 관련 ED 70, 71, 72에 다음과 같은 SMC를 추가해야 함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 70의 공시사항이 IFRS 15와 일관되어야 한다는 것에 동의하는가?</li> <li>(b) ED 71의 공시사항이 이용자에게 신뢰성 있고 목적 적합한 정보를 충분히 제공하기에 적절하다는 데 동의하는가?</li> <li>(c) ED 72의 수행의무가 있는 이전비용과 관련된 공시사항의 경우 ED 70과 대칭되어야 한다는 것에 동의하는가?</li> </ul> </li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 70, 71, 72의 공시사항에 대해 [옵션3]을 적용할 것 (중간검토 버전의 ED 70, 71, 72의 공시사항 유지)</li> <li>공시사항 관련 SMC를 추가할 것</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>[옵션3]을 적용하며 공시사항 관련 SMC를 추가할 것을 결정함</li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항						
	<p><b>[구속력 있는 약정의 정의]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중간검토 과정에서 현재 ED 70의 'Binding Arrangement(구속력 있는 약정)'에 대한 정의가 양자 모두에게 권리와 의무를 부여한다는 점, 이러한 권리와 의무가 동일해야 한다는 점을 적절하게 표현하지 못하고 있으므로 아래 표와 같이 수정해야 한다는 의견이 제기됨</li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">ED 70</th> <th style="background-color: #cccccc;">수정 제안</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A binding arrangement is an arrangement that confers enforceable rights and obligations on the parties to the arrangement.</td> <td>A binding arrangement is an arrangement that confers <b>both</b> enforceable rights and obligations on <b>both</b> parties to the arrangement.</td> </tr> </tbody> </table>	ED 70	수정 제안	A binding arrangement is an arrangement that confers enforceable rights and obligations on the parties to the arrangement.	A binding arrangement is an arrangement that confers <b>both</b> enforceable rights and obligations on <b>both</b> parties to the arrangement.		
ED 70	수정 제안						
A binding arrangement is an arrangement that confers enforceable rights and obligations on the parties to the arrangement.	A binding arrangement is an arrangement that confers <b>both</b> enforceable rights and obligations on <b>both</b> parties to the arrangement.						
5.2.5	<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 다음과 같은 이유로 구속력 있는 약정의 정의는 수정하지 않아야 함                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) enforceable rights 'and' obligations로 표현되어 있으므로 권리와 의무가 함께 부여됨을 알 수 있음</li> <li>(b) 'parties to the arrangement'로 표현되어 있어 양자 모두에게 부여됨을 알 수 있음</li> <li>(c) 공공부문이더라도 양자 간에 주고받는 권리와 의무가 동일할 필요가 없음</li> <li>(d) AG14에 이미 구속력 있는 약정의 주요 특징에 대한 설명이 담겨 있음</li> <li>(e) 해당 정의는 2018년에 IPSASB가 이미 승인한 것임</li> </ul> </li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 약정의 당사자 모두에게 집행 가능한 권리와 의무를 동시에 부여한다는 사실을 명확히 하기 위해 구속력 있는 약정의 정의를 수정함</li> </ul>						
	<p><b>[적용사례, 편집 관련 의견]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중간검토 의견 중 ED 70, 71, 72의 적용사례 등 문단 이외 지침(non-authoritative text)에 대한 의견과 오타자 등 편집 관련 의견도 있음</li> </ul>						
5.2.6	<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중간검토 과정상 시간의 제약이 있으므로 결론도출근거를 제외한 문단 이외 지침에 대한 의견, 편집 관련 의견은 ED 승인 이후 이행할 편집 검토 절차(Editorial Review Process)에서 반영할 것</li> <li>• 결론도출근거에 대한 의견은 IPSASB의 주요 심의결과를 담고 있으므로 미리 반영할 필요가 있음</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff의 제안과 같이 문단 이외 지침, 편집 관련 의견은 편집 검토 절차에서 반영하기로 결정함</li> </ul>						
<b>■ 안건6: 수행의무가 있는 수익(Revenue with Performance Obligations)</b>							
	<p><b>[ED 70 관련 중간검토 이슈]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중간검토에서 제기된 이슈 중 ED 70과 관련된 주제는 다음과 같음</li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">주제</th> <th style="background-color: #cccccc;">적용대상 ED</th> <th style="background-color: #cccccc;">12월 안건</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)</td> <td>공동 (ED 70, 71, 72)</td> <td>안건 5.2.3</td> </tr> </tbody> </table>	주제	적용대상 ED	12월 안건	(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)	공동 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.3
주제	적용대상 ED	12월 안건					
(1) 이전수익 / 이전비용 (Transfer Revenue / Transfer Expenses)	공동 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.3					
6.2.1							

세부 안건	주요 제안사항		
6.2.1	주제	적용대상 ED	12월 안건
	(2) 공시(Disclosures)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.4
	(3) 구속력 있는 약정(Binding Arrangement)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.5
	(4) 적용사례 / 오탈자(결론도출근거 포함) Examples / Editorials(Including BCs)	공통 (ED 70, 71, 72)	안건 5.2.6
	(Staff 제안사항) • 정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음		
(IPSASB 의결결과) • 해당 사항 없음			
6.2.2	<b>[ED 70 주요 수정사항]</b>		
	• 중간검토 결과를 반영한 ED 70의 주요 수정사항은 아래와 같음		
	수정사항	수정 대상 문단	
	(a) 일부 강제로 체결되어야 하는 거래의 회계처리와 공시 관련 내용 보완	문단 120, AG32, BC32~38, BC46 수정	
	(b) 혼합거래(hybrid transaction)의 구성요소 구분 기준의 명확화 : 수행의무가 있는 수익(ED 70)과 수행의무가 없는 수익(ED 71)의 구성요소가 혼합된 거래에 관한 적용지침을 제공	문단 AG70, AG71, BC55 추가	
(c) 개별가격(stand-alone price) 산정지침 제공 : 시장정보로부터 개별가격을 추정할 수 없어 관측 가능한 유출가격이 없는 경우 기대원가(expected cost)를 사용하여 거래가격을 추정함	문단 AG92 수정		
(d) 채권의 후속측정 지침 개선	문단 AG142, AG143 수정		
(Staff 제안사항) • 중간검토 결과를 반영하여 상기와 같이 ED 70을 수정할 것			
(IPSASB 의결결과) • Staff의 제안과 같이 ED 70을 수정할 것을 결정함			
6.2.3	<b>[거래대가의 회수가능성이 낮음에도 강제로 체결되어야 하는 거래의 회계처리 및 공시사항]</b>		
	① 적용지침(AG32)의 수정 • 공공부문의 특성상 거래대가의 회수가능성이 낮은 경우에도 강제로 거래를 체결하게 되어 암묵적인 가격할인(implicit price concession)이 발생한 경우, 문단 8(e)*에 따른 회수가능성의 판단 대상이 되는 것은 원래 대가가 아닌 낮아진(할인된) 거래대가임을 명시하도록 AG32를 수정할 것 * 문단 8은 수익인식 5단계 모형의 적용 여부를 판단하는 기준을 다룸 • 참고로, 문단 8(e)와 상기와 같이 수정된 AG32를 적용할 경우 발생 가능한 상황은 아래와 같음		

세부 안건	주요 제안사항	
	상황	적용결과
6.2.3	(a) 거래대가의 회수가능성이 높은 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 거래는 수익인식 5단계 모형을 적용하여 회계처리</li> <li>• 해당 거래에 관한 추가 공시사항은 요구되지 않음</li> </ul>
	(b) 거래대가의 회수가능성이 높지만 거래가격에 암묵적 가격할인이 포함된 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 거래는 할인된 가격으로 수익인식 5단계 모형을 적용하여 회계처리됨</li> <li>• 해당 거래에 관한 추가 공시사항이 요구됨</li> </ul>
	(c) 거래대가의 회수가능성이 높지 않으며 거래대가의 일부를 회수한 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단 13에 따라 해당 계약이 문단 8에서 규정하는 계약의 조건을 추후 충족하는지 지속적으로 검토</li> <li>• 일부 회수된 대가는 관련 문단에 따라 회계처리</li> </ul>
	(d) 거래대가의 회수가능성이 높지 않으며 어떠한 대가도 회수되지 않은 경우	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단 13에 따라 해당 계약이 문단 8에서 규정하는 계약의 조건을 추후 충족하는지 지속적으로 검토</li> </ul>
	② 관련 공시사항(문단 120)의 수정 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단 120에 다음의 공시 요구사항을 추가할 것                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 강제로 체결되어야 하는 거래의 암묵적 가격할인 이후 수익으로 인식된 금액 공시</li> <li>(b) 암묵적 가격할인에 해당되기 때문에 수익으로 인식되지 않은 금액 공시</li> </ul> </li> </ul>	
	(Staff 제안사항) <ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단 8(e)와 개선된 AG32를 적용할 경우 발생 가능한 4가지 상황을 ED 70이 모두 다룰 수 있도록 문단 120 및 AG32를 상기와 같이 수정할 것</li> </ul>	
	(IPSASB 의결결과) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff의 제안과 같이 ED 70을 수정할 것을 결정함</li> </ul>	

**■ 안건8: 수행의무가 없는 수익(Revenue without Performance Obligations)**

[측정]		
8.2.4	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 23, '비교환거래수익(조세 및 이전)'은 비교환수익을 '공정가치(fair value)'로 측정하도록 규정한 반면, ED 71은 ED 70과의 일관성 등을 이유로 이를 개정하여 수행의무가 없는 수익을 '거래가격(transaction price)'으로 측정할 것을 요구함</li> <li>• 이와 관련한 중간검토 과정에서 제기된 이슈 및 Staff의 분석결과는 다음과 같음</li> </ul>	
	중간검토 이슈	Staff 분석결과
	(a) 적용의 복잡성 : 세금에 거래가격을 적용하는 것은 종전 IPSAS 23에 따라 세금을 최선의 추정치(best estimate)로 측정하는 것보다 복잡함	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 23이 조세를 최선의 추정치로 측정하는 것과, ED 71이 거래가격을 가장 가능성이 높은 금액(most likely amount)으로 측정하는 것은 일관성이 있음</li> </ul>
	(b) 손상 : IPSAS 29의 손상모형이 IPSAS 41, '금융상품'의 기대손상 모형에 비해 적용하기 용이함	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 41의 기대손상모형을 사용할 경우 손상이 보다 이른 시기에 인식되며, 손상모형이 하나로 통일됨</li> </ul>
(c) 회수가능성이 낮은 경우의 수익인식 : 거래대가의 회수가능성이 낮은 경우에는 수익을 어떻게 인식할 것인지 여부	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 70에는 회수가능성이 불확실한 경우의 수익인식 기준이 존재함</li> </ul>	

세부 안건	주요 제안사항		
8.2.4	<b>중간검토 이슈</b>	<b>Staff 분석결과</b>	
	(d) 현금거래/비현금거래 구분 : 현금 거래는 거래가격으로 측정하고 비현금거래는 공정가치로 측정하는 내용이 보다 명확해져야 함	• IPSAS 23의 규정과 가능한 일치시키고자 하는데서 발생한 문제임. ED 70에서는 비현금자산의 거래가격을 공정가치로 규정함	
	(Staff 제안사항) • 상기 4가지 이슈와 관련하여 다음과 같이 ED 71을 수정할 것 (a) 적용의 복잡성 → 조세수익 측정 관련, 가장 가능성이 높은 금액과 최선의 추정치가 동일할 것이라는 내용 추가(문단 90) (b) 손상 → IPSAS 41, '금융상품'의 기대손상 모형을 준용하는 것에 동의하는지 여부를 묻는 SMC를 ED 71에 추가 (c) 회수가능성이 낮은 경우의 수익인식 → ED 70의 관련 규정을 ED 71에도 추가 (문단 40 내지 문단 43) (d) 현금거래/비현금거래 구분 → ED 71에도 동일 규정 마련(문단 69 및 문단 70)		
	(IPSASB 의결결과) • Staff의 제안과 같이 ED 71을 수정할 것을 결정함		
8.2.5	<b>[자본이전(Capital Transfers)]</b>		
	• 자본이전에 대해 중간검토 과정에서 다음과 같은 문단 사이의 일관성 이슈가 제기됨		
	<b>중간검토 이슈</b>	<b>Staff 제안사항</b>	
	(a) 문단 92의 일관성	자본이전은 구속력 있는 약정에서 발생한다고 정의되는데, 문단 92는 구속력 있는 약정 없이 발생하는 자본이전에 관한 내용을 다루고 있음	문단 92 삭제
	(b) 문단 95의 일관성	자본이전은 하나 이상의 약정활동(enforceable activity), 즉 비유동·비금융 자산 취득 또는 건설이 수반하여야 하는데, 문단 95는 제약활동이 없는 자본이전에 관한 내용을 다루고 있음	문단 95 삭제
(c) 문단 96의 일관성	문단 96에 따르면 전체 유입금액을 비금융자산의 취득·건설에 배분해야 하나, 수익이 하나 이상의 수행의무와 관련되어 있다면 전체 유입액을 취득·건설에 배분하지 말아야 함	문단 96, AG47~48 삭제	
(Staff 제안사항) • 문단 간 일관성 제고를 위해 상기와 같이 ED 71을 수정할 것			
(IPSASB 의결결과) • Staff의 제안과 같이 ED 71을 수정할 것을 결정함			
8.2.7	<b>[손실부담계약(Onerous Revenue Binding Arrangements)]</b>		
• 2019년 9월 회의에서 공공부문에서 법과 규정에 따라 당사자의 동의 없이 체결되는 구속력 있는 약정은 원가를 모두 회수하지 못하는 손실부담계약이 될 수 있으므로 ED 70과 ED 71에 관련 규정이 포함되어야 한다는 이슈 제기			

세부 안건	주요 제안사항
8.2.7	<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>손실부담계약은 IPSAS 19, '충당부채, 우발부채 및 우발자산'의 적용대상 거래로, ED 70과 ED 71은 모두 IPSAS 19 적용대상 거래를 적용범위에서 제외한다는 규정이 있으므로 별도의 지침을 마련하는 것은 불필요함</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Staff의 제안과 같이 손실부담계약 관련 별도 지침을 마련하지 않을 것을 결정함</li> </ul>
8.2.8	<p><b>[구속력 있는 약정의 위반 회계처리]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>2019년 6월 회의에서 IPSASB는 Staff에게 자원수령자가 구속력 있는 약정의 조건을 위반하여 대가를 반납해야 할 경우 적절한 회계처리를 검토할 것을 지시</li> <li>구속력 있는 약정의 위반은 오류(error)로 간주될 수 있으므로 약정 위반 시 IPSAS 3, '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 회계처리해야 함</li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>구속력 있는 약정의 위반은 IPSAS 30에 따라 회계처리하므로 ED 71에서 약정 위반 회계처리를 별도로 언급하는 것은 불필요함</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>결론도출근거와 적용지침을 추가하여 구속력 있는 약정의 위반 회계처리는 IPSAS 30에 따른다는 사실을 명확히 함</li> </ul>

□ 주요 회의결과(수익)

- (수익의 정의) 수행의무가 있는 이전수익(Transfer Revenue with Performance Obligations)과 이전수익(Transfer Revenue)의 정의를 별도로 규정하지 않기로 함
  - ED 70과 ED 71의 대상이 되는 수익을 구분 짓는 핵심 요소는 수익이 수행의무가 있는 거래로부터 발생하는지 여부임. 따라서 이전수익에 대해 추가 정의를 내리는 것은 재무제표 이용자들의 혼란만 초래할 수 있음
  - 수행의무가 있는 이전수익과 이전수익은 각각 ED 70, ED 71에서 규정하는 수익의 하위 요소임. 별도로 해당 수익에 대한 정의를 하게 될 경우 기준서가 복잡해지는 결과를 초래함
- (공시 규정) ED 70의 공시 규정이 ED 71의 공시 규정과 차이가 있다는 사실 명시
  - 2019년 9월 회의부터 본 회의에 걸쳐 ED 70의 공시 규정에 IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 공시규정을 유지하기로 결정하였음
  - 따라서 IPSAS 23을 토대로 하는 ED 71과 IFRS 15를 토대로 하는 ED 70의 공시 규정에는 차이가 발생한다는 사실을 결론도출근거에 명확히 함

- (구속력 있는 약정) 구속력 있는 약정(Binding arrangement)의 정의와 관련 문단 수정
  - 구속력 있는 약정은 약정의 당사자 모두에게 집행 가능한 권리와 의무를 동시에 부여한다는 사실을 명확히 하기 위해 구속력 있는 약정의 정의를 수정함
  - IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 계약(Contracts) 용어를 구속력 있는 약정으로 대체함. 일부 국가에서 회계실체는 법적 계약을 체결할 힘은 없으나 구속력 있는 약정을 체결할 힘을 갖는 경우가 있기 때문임
  - 약정이 집행 가능하지 않다면 해당 약정은 구속력 있는 약정의 정의를 충족하지 못하므로 본 기준서의 범위에 해당하지 않음. 하지만 구속력 있는 약정의 정의를 충족하지 못하는 약정이 반드시 집행 가능하지 않다는 의미는 아니라는 점을 명시함
- (개별가격) 개별가격(Stand-Alone Price)을 시장정보로부터 추정할 수 없다면 기대원가 접근법(Expected Cost Approach)을 적용해야 함
- (자본이전) 하나 이상의 제약활동이 부여된 자본이전(Capital Transfers) 관련 사례를 추가하였으며 관련된 결론도출근거를 추가함
- (현재의무) 적격지출(Eligible Expenditures)과 약정활동(Enforceable Activities)이 현재의무의 하위 개념임을 명확화
  - ED 71의 일반 원칙은 관련 부채가 존재 하지 않는 경우, 수취할 권리를 수익으로 인식하는 것임
  - 부채는 현재의무가 발생할 때 존재하며, 적격지출과 약정활동은 그러한 현재의무를 설명하는 하위 개념임
- (구속력 있는 약정의 위반) 구속력 있는 약정의 위반에 대한 회계처리 지침 초안 마련
  - (당기 중 약정의 위반이 발생하였을 경우) 자원 제공자에게 반환해야 할 금액을 부채로 인식하며 당기 중 기 인식한 수익을 제거
  - (당기 이전 약정의 위반이 발생하였을 경우) IPSAS 3, '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 약정의 위반이 ① 회계추정의 변경에 해당하는 경우, ② 이전 기간의 오류에 해당하는 경우, ③ 별개의 과거 사건에 해당하는 경우로 나누어 회계처리함

국가회계기준에 대한 시사점

- 국가회계기준과의 비교 및 개선 가능성 검토
  - IPSASB는 수익 프로젝트를 통해 공공부문의 수익인식 기준을 현행 ‘교환거래/비교환 거래’ 기준에서 ‘수행의무가 있는 수익/수행의무가 없는 수익’ 기준으로 변경하고자 함
    - 현행 교환거래/비교환거래 기준은 수익이 재화·용역의 제공대가로 발생하는지 여부에 따라 수익을 교환수익(IPSAS 9) 혹은 비교환수익(IPSAS 23)으로 구분함
    - 새로운 수익 프로젝트는 수행의무, 즉 수취하게 될 자원의 사용에 관한 제약 유무를 기준으로 수행의무가 있는 수익(ED 70) 혹은 수행의무가 없는 수익(ED 71)으로 구분함
    - 현행 국가회계기준은 교환거래/비교환거래 분류 기준에 따른 수익 기준을 시행 중임
  - 단일의 수익인식 모형을 통해 「교환수익 회계처리지침」의 적용 가능 제한성이 해소될 수 있음
    - 현행 「교환수익 회계처리지침」은 거래/수익의 종류별로 각각의 수익인식 기준을 규정함(문단 10 ~ 문단 21)
    - 그 결과 지침에서 규정하고 있는 거래로 설명하기 힘든 새로운 거래 혹은 여러 요소가 혼합된 복잡한 거래에 현행 「교환수익 회계처리지침」을 적용하기 어려움
    - ED 70에서 채택하고 있는 ‘공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)’과 같은 단일의 수익인식 모형을 채택할 경우 거래유형에 구속되지 않는 수익인식 회계처리가 가능함
  - 「교환수익 회계처리지침」, 「비교환수익 회계처리지침」의 모호한 수익 측정기준 해소 가능성
    - ED 70, ED 71에서 수익은 받을 대가의 거래가격(Transaction Price)으로 측정하는 것을 원칙으로 규정함. 또한 이러한 거래가격의 측정에 관한 여러 세부 규정을 마련함(변동대가, 거래가격의 추정, 변동대가에 포함된 금융요소의 고려 등)
    - 이에 비해 현행 「교환수익 회계처리지침」, 「비교환수익 회계처리지침」에는 수익의 인식에 관한 규정만 있을 뿐, 인식 기준이 충족된 수익의 구체적인 금액의 측정에 관한 규정이 존재하지 않음. 교환수익은 수익창출 활동이 완료된 때에 인식하고 비교환수익은 청구권이 발생한 때에 인식할 것을 규정하고 있을 뿐임

- 수익 측정에 관한 명확한 기준을 마련한다면 일반적인 수익뿐만 아니라 대가가 변동될 경우의 수익, 금융요소가 포함된 수익 등 다양한 유형의 수익에 대해 여러 국가회계실체 사이에 일관된 수익 측정이 가능할 수 있음
- 교환거래와 비교환거래가 혼합된 거래의 회계처리 보완 가능성
  - ED 70에는 수행의무가 있는 수익과 수행의무가 없는 수익요소가 혼합된 거래(hybrid transactions)에 관한 회계처리지침이 명시됨
  - 이에 비해 국가회계기준에는 교환수익의 요소와 비교환수익의 요소가 혼합된 수익거래에 관한 명확한 지침이 부재
  - 예를 들어, 사학연금 및 국민연금의 연금수익의 경우 교환요소와 비교환요소가 혼합되어 있음에도 모두 교환수익으로 표시되고 있음. 따라서 여러 요소가 혼합된 거래에 관한 회계처리지침을 명확히 한다면 보다 신뢰성 있는 정보를 생산할 수 있음

### 비교환비용

- (발표자) Paul Mason
  - (배경 및 목적) 수행의무 개념을 이용한 공공부문 비용거래의 회계처리 원칙 개편
    - 비교환비용(Non-exchange expenses)은 정부 등 공공부문의 중요한 특징임에도 비교환비용에 관한 비용 회계기준의 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
    - 회계처리의 일관성 및 비교가능성 제고를 위해 비용거래의 회계처리 원칙을 다루는 신규 비용 IPSAS 개발
  - (경과) 신규 비용 IPSAS 제정을 위한 공개초안(ED) 승인
    - 중간검토 의견을 반영하여 ED 72의 일부 내용을 수정
    - 조세, 금융상품 거래, 자본보조금 거래 등 ED 72의 적용범위 이슈 보완
    - 이전비용 회계처리에 대한 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA) 적용 요건 보완
- ※ 이번 회의 이전까지 IPSASB는 비교환비용 프로젝트 중 이전비용과 관련하여 총 5번의 논의를 진행하였음(2017.2Q, 2018.3Q, 2019.1Q, 2019.2Q, 2019.3Q)

□ 2019년 12월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
<b>■ 안건 7: 이전비용(Transfer Expenses(ED 72))</b>	
7.2.1 7.2.2	<p><b>[이슈의 주제별 분류]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ED 72와 관련하여 중간검토 과정에서 제기된 의견 중 ED 72에만 영향을 미치는 이슈는 ① 적용범위, ② 구조, ③ PSPOA 평가, ④ 기타 이슈의 4가지 주제로 분류할 수 있음</li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음</li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>해당 사항 없음</li> </ul>
7.2.3	<p><b>[적용범위]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>중간검토 과정에서 제기된 적용범위 관련 이슈에 대해 다음과 같은 ED 72의 변경이 필요함                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 70과의 연계: ED 70에서 정의된 수행의무 중 제3자에게 이전을 요구하는 것만이 ED 72의 적용범위에 포함되어야 함</li> <li>(b) 소득세 및 급여 관련 분담금: ED 72에서 소득세(income taxes) 및 급여 관련 부담금(payroll taxes)을 다루지 않는다는 점을 불명확하게 기술하고 있음</li> <li>(c) IPSAS 41 적용대상 금융상품 거래: 할인대여금(concessionary loans)의 경우 ED 72의 적용범위에서 명백히 제외되어야 함</li> <li>(d) 자본보조금 거래: ED 72가 자본보조금(capital grants) 거래를 다루고 있음을 명확히 기술하지 않음</li> </ul> </li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>상기 이슈와 관련하여 다음과 같이 ED 72를 수정할 것                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 70과의 연계                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ED 72의 적용범위에 제3자에게 재화 등 이전할 것을 요구하는 수행의무만 포함한다는 점을 명시할 수 있도록 수정하고, 그 이유에 대한 설명을 추가할 것(문단 8, AG25, AG99)</li> </ul> </li> <li>(b) 소득세 및 급여 관련 분담금                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ED 72는 타 IPSAS의 적용대상인 소득세 및 급여 관련 부담금을 다루지 않음을 명시할 것(문단 99, AG109)</li> </ul> </li> <li>(c) IPSAS 41 적용대상 금융상품 거래                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ED 72는 비금융부채에 대해서만 적용된다는 것을 명시하고, 할인대여금 관련 지침과 금융부채 후속측정에 대한 지침을 제거할 것 (문단 3, 문단 114, 문단 115)</li> </ul> </li> <li>(d) 자본보조금 거래                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ED 72의 목적 문단에 자본보조금 거래를 다룬다는 점을 언급할 것(문단 1)</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Staff의 제안과 같이 소득세 및 급여 관련 부담금에 관련된 지침(문단 99, AG102~109)을 삭제하였음</li> <li>ED 72 목적 문단에 자본보조금 거래를 다룬다는 점을 삭제하는 대신 범위 문단에 자본 보조금 거래를 다룬다는 점을 명시</li> <li>이외의 Staff의 제안과 같이 ED 72를 수정하기로 결정함</li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
7.2.4	<p><b>[구조]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 72의 지침 구조와 관련하여 제기된 이슈는 다음과 같음             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 문단 배치: '수행의무가 있는 이전비용' 관련 문단들은 '수행의무가 없는 이전비용' 관련 문단에 비해 분량이 적고 실제 적용 빈도가 높지 않을 것이므로 기준서의 후단에 배치해야 함</li> <li>(b) 소제목 반복: ED 72(특히 인식, 측정 섹션)에서 '수행의무가 있는 수익', '수행의무가 없는 수익'의 소제목이 반복되고 있음</li> <li>(c) 채무면제 관련 문단의 이동: 채무면제 관련 지침(문단 92, 93, 113)의 경우 ED 71에서는 적용지침(AG)에 해당하므로 ED 72 역시 이를 적용지침으로 바꾸어야 함</li> </ul> </li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 상기 이슈와 관련하여 다음과 같은 이유로 ED 72의 수정은 불필요함             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 문단 배치                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 현재 구조가 재무제표 작성자가 수행의무의 적용 여부를 판단하기 이전에 수행의무가 무엇인지에 대해 알 수 있도록 유도하기에 용이함</li> </ul> </li> <li>(b) 소제목 반복                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 현재 소제목 체제가 재무제표 작성자가 자신에게 필요한 회계처리 방법을 찾는 데 도움을 줄 있음</li> </ul> </li> <li>(c) 채무면제 관련 문단의 이동                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ED 72가 가장 최근의 IPSAS 기준서 구성 방식을 따라 각 거래유형별 규정을 문단에 담고 있음</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단배치, 소제목 반복, 채무면제 관련 문단 이동 관련 Staff의 제안사항을 승인할 것을 결정함</li> </ul>
7.2.5	<p><b>[PSPOA 평가]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)과 관련하여 재무제표 작성자가 수행해야 할 평가와 관련하여 제기된 이슈는 다음과 같음             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 자원수령자의 수행의무 이행 여부, 즉 제3자가 자원수령자에게 수취한 재화 또는 서비스를 통제하게 되었는지 여부를 자원제공자가 평가하기 어려움</li> <li>(b) ED 72는 자원제공자가 자원수령자의 진행률을 현재는 물론 미래에도 측정할 수 없을 것으로 예상할 경우 어떻게 회계처리해야 하는지 명확히 설명하지 않고 있음</li> <li>(c) ED 72에는 (진행률 산정을 위한) 투입법(input method)에 대한 지침이 포함되어 있지 않으므로 투입법을 ED 72에서 제거하거나 관련 지침을 추가해야 함</li> <li>(d) 수행의무가 없는 이전비용을 회계처리할 때 사용되는 '통제상실(loss of control)' 접근법을 수행의무가 있는 이전비용을 위한 PSPOA에서도 사용해야 함</li> </ul> </li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 상기 이슈와 관련하여 다음을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 자원수령자의 이행 여부를 평가하기 어려운 상황이라면 자원제공자가 약정을 집행할 능력이 없어 수행의무 접근법을 적용할 수 없는 경우라고 볼 수 있으므로 관련 수정은 불필요함</li> <li>(b) ED 72에서 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 아니라면 하나의 시점에 이행된다고 기술하고 있음을 고려하여, 자원제공자는 비용을 하나의 시점에 인식해야 한다는 것을 문단 43에 명시적으로 기술할 것</li> <li>(c) AG26의 투입법과 관련된 문구를 수정하고 투입법이 사용되는 경우에 대한 설명을 추가할 것</li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항
7.2.5	<p>(d) 수행의무가 없는 이전비용의 경우 수령자에게 이전할 자원에 대한 통제를 잃게 되는 시점과 수령자가 제3자에게 재화나 용역을 제공하여 제3자가 이에 대한 통제를 얻게 되는 시점은 다를 수 있으므로 PSPOA에 따른 인식의 기준을 변경할 필요가 없음</p> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무가 아니라면 자원제공자는 비용을 하나의 시점에 인식해야 한다는 문단 43의 내용을 삭제할 것을 결정함</li> <li>• 이외의 Staff 제안사항을 승인할 것을 결정함</li> </ul>
7.2.6	<p><b>[기타 이슈]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중간검토 과정에서 ED 72와 관련하여 제기된 주요 기타 이슈는 다음과 같음             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 72에서 소유주 출연을 언급하는 문구 삭제: ED 72에는 소유주 배분(distribution to owners)만 다루어야 하며 소유주 출연 관련 언급은 불필요함</li> <li>(b) '가격', '대가' 용어의 사용: ED 72는 '대가'와 '가격'을 서로 구분없이 사용하고 있는데, 의미상 '대가'는 거래 전체적인 관점에서 사용되어야 하며 '가격'은 특정 재화나 용역의 관점에서 사용되어야 함</li> <li>(c) 비용과 수익의 회계처리 일치 필요: 자원수령자에게 자원을 이전하면서 현재의무를 부과하는 경우 자원제공자는 자원수령자가 (현재의무를 이행하여) 수익을 인식하는 시점에 비용을 인식해야 함</li> <li>(d) 용어: ED 72에서 실체를 지칭할 때 '실체(자원제공자)'와 같이 표현하는 경우가 많은데 이를 단순하게 줄일 필요가 있으며, ED에서 반복되는 '재화나 서비스, 또는 기타자산'과 관련된 용어 사용이 일관성을 갖는지 검토해 볼 필요가 있음</li> <li>(e) 타 기준서의 개정: IPSAS 24, '재무제표의 예산정보 표시'는 '보조금과 기타 이전'에 관한 사례를 포함하고 있으므로 이에 대한 수정이 필요한지 검토가 필요함</li> </ul> </li> </ul> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 상기 이슈와 관련하여 다음을 제안             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 72에서 소유주 출연을 언급하는 문구 삭제                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ IPSASB에서 이미 논의한 사안이며, 지배실체 또는 투자자 입장의 실체도 ED 72를 적용할 수 있으므로 관련 수정은 불필요함</li> </ul> </li> <li>(b) '가격', '대가' 용어의 사용                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 해당 용어가 사용된 문구들은 ED 70의 것을 그대로 인용한 것이며, 이들은 별도의 용어 정의를 규정하지 않은 일반적인 용어이므로 관련 수정은 불필요함</li> </ul> </li> <li>(c) 비용과 수익의 회계처리 일치 필요                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 자원제공자는 자원을 제공하는 시점에 해당 자원에 대한 통제를 잃게 되며, 자원수령자의 현재의무와 관련하여 (통제 가능한 자원이 없어) 인식할 자산이 없고, 이는 이미 IPSASB가 합의한 사안이므로 이전할 자원의 통제를 잃은 시점에 비용을 인식하도록 규정하는 ED 72의 수정은 불필요함</li> </ul> </li> <li>(d) 용어                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ IPSAS 32와 IPSAS 33의 경우에도 적용대상을 직접적으로 언급(grantor, first-time adopter) 하고 있음을 고려할 때 '실체(자원제공자)'에 대한 수정은 불필요함. 반복되는 표현에 대한 검토는 ED 개발의 최종 단계(finalization process)에서 수행해야 함</li> </ul> </li> <li>(e) 타 기준서의 개정                     <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 이 용어들은 GFS의 용어와 일치하므로 해당 IPSAS에 대한 개정은 불필요함</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> <p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff 제안사항을 승인할 것을 결정함</li> </ul>

□ 주요 회의결과(이전비용)

- (조세) 이전비용의 정의에서 조세를 제외함
  - ED 71에서 조세를 이전수익의 범위에서 제외하였음. ED 71과의 일관성을 유지하기 위해 ED 72 역시 조세를 이전비용의 정의에서 제외함
- (공공부문 수행의무 접근법) 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)을 적용하기 위한 요건으로 자원수령자(Transfer Recipient)에 대한 자원제공자(Transfer Provider)로의 감시 능력 요건을 포함시킴
  - 이전거래의 자원수령자가 자원제공자부터 구속력 있는 약정을 통해 수령한 자원을 이용하여 제3자에게 재화나 서비스를 제공해야 하는 경우, 자원제공자는 공공부문 수행의무 접근법을 적용하여 이전비용 회계처리를 하여야 함
  - 이 경우 공공부문 수행의무 접근법을 적용하기 위해서는 일정한 요건을 만족해야 함. 이 요건에 '자원제공자는 자원수령자의 수행의무 관련 수행을 감시할 수 있는 능력이 있어야 한다'는 조건을 포함시킴
  - 자원제공자가 자원수령자의 수행의무 관련 수행을 감시할 수 있는 능력이 없다면 관련된 구속력 있는 약정은 집행 가능한 약정이 아님. 따라서 이와 같은 경우에는 수행의무가 없는 이전비용으로 회계처리하여야 한다는 규정을 신설함
- (책정) 구속력 있는 약정에 따라 예산배정(Appropriations)을 받아야 하는 경우 예산배정이 완료된 후에 이전비용 관련 부채를 인식해야 함
  - 공공부문 특성상, 이전비용과 관련된 구속력 있는 약정을 위해 관련 비용의 예산배정 승인 혹은 지출 승인을 받아야 하는 경우가 있음
  - 그러한 승인 등이 이루어지기 전에는 이전비용 관련 부채를 인식하지 않아야 한다는 규정에 대해 의견을 묻기 위하여 공개초안에 의견요청사항(SMC)을 추가하였음

국가회계기준에 대한 시사점

□ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 수익 기준서를 수행의무가 있는 수익(ED 70), 수행의무가 없는 수익(ED 71) 기준서로 재편함에 따라, 이전비용 관련 기준서 역시 수행의무가 있는 이전비용, 수행의무가 없는 이전비용을 포괄하는 기준서(ED 72)를 개발함
  - 자원수령자에게 수행의무가 있는 이전비용은 ED 70, '수행의무가 있는 이전수익'의 공공부문 수행의무 접근법(PSPOA)에 따라 비용을 인식함
  - 자원수령자에게 수행의무가 없는 이전비용은 다음 중 이른 날에 비용을 인식하는 것이 원칙임
    - (1) 자원제공자가 자원수령자에게 자원을 이전해야 할 현재의무를 부담한 날
    - (2) 자원제공자가 자원에 대한 통제를 잃은 날
- 현행 「비용 회계처리지침」의 비용 회계처리
- 「비용 회계처리지침」 문단 25에서는 법령 등에 따른 지출의무가 발생한 때 혹은 재화·용역의 제공 등으로 자산이 감소한 때에 비용을 인식하도록 규정
  - 현행 규정에 따르면, 자원수령자에게 수행의무가 있는 경우에도 수행의무 수행 정도와 무관하게 자원제공자의 지출의무 발생시점 혹은 자산 유출시점에 비용을 인식하게 됨
  - 따라서 비용이 이른 시점에 계상되거나 해당 회계연도에 인식되지 않아야 할 비용이 계상되는 등의 문제가 발생하여 회계책임의 목적 달성이 어려울 수 있음
- 국가회계기준의 경우 ED 71의 적용대상인 '이전비용(Transfer Expenses)'을 별도의 용어로 정의하거나 재무제표에 관련 정보를 구별하여 표시 또는 공시하지 않음
  - ED 72, '이전비용'은 GFS의 이전(transfer)의 개념을 참고하여 이전비용을 재화나 서비스, 또는 기타 자산을 타 실체에 대가 없이 제공하는 거래로 정의
  - 국가회계기준의 경우 ED 72의 이전비용에 직접 대응되는 용어 또는 계정과목이 마련되어 있지 않으나 다음과 같은 계정과목이 이전비용의 개념에 부합한다고 볼 수 있음
    - (1) 비용: 보조비, 출연비, 기타이전비용

(2) 비교환수익등: 무상이전지출 중 (회계기금 간) 전출금, 정부내자산기부

- 정보이용자에게 보다 유용한 정보를 제공하기 위해서는 관련 계정과목의 통합 및 정의 개발이 필요함
  - 이전거래가 정부 등 공공부문실체의 고유한 기능 중 하나이며, 공공재정에서 중요한 비중을 차지하고 있음을 고려할 때 이전비용에 관한 정보는 정보이용자의 의사결정에 유용하게 활용 가능함
  - 현행 계정과목 체계는 정부의 이전거래와 관련된 계정과목을 사업의 유형별로 구분하고 있어 정부의 이전거래의 전체 규모와 증감에 대해 파악하기 어려우므로 이를 재정운영표상 이전비용으로 통합하여 표시하는 것이 바람직함
  - ED 72의 이전비용의 정의는 GFS와의 불필요한 차이를 줄이기 위한 방향으로 개발된 것이므로 이를 참고하여 관련 정의를 개발한다면 재무제표 정보와 재정통계 정보의 비교 및 분석을 보다 용이하게 수행할 수 있음





2

**공공부문 특유 금융상품**  
**(Public Sector Specific**  
**Financial Instruments)**

## 2 공공부문 특유 금융상품 (Public Sector Specific Financial Instruments)

### ■ 배경 및 목적

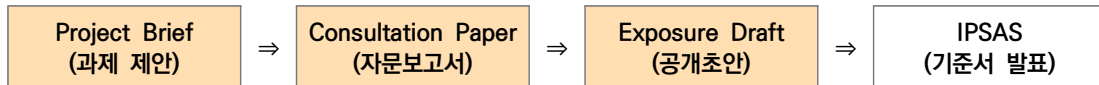
- (배경) 공공부문 특유 금융상품에 대한 상세 지침 미비
  - IPSAS 41, '금융상품'은 IFRS 9, '금융상품'에 기반하여 공공부문 특유의 금융상품(화폐용 금, 유통통화 등) 관련 지침 부족
- (목적) IPSAS 41, '금융상품'의 개정

### ■ 주요 논의사항

- 공공부문 특유 금융상품 4종의 금융상품 정의 충족 여부 판단 및 관련 지침 개발

### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- 공개초안에 대한 의견수렴 결과를 바탕으로 IPSAS 기준서 개발 중임



■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) Ross Smith(Deputy Director)
- (목적) 공공부문 특유 금융상품 프로젝트는 본 프로젝트 범주에 있는 항목에 대한 적절한 회계처리를 논의하기 위한 것임. IPSASB는 금번 정례회의에서 2016년 7월 CP에 대한 응답 분석 자료에서 식별된 주요 공공이익 문제에 대한 CAG<sup>8)</sup> 피드백을 받고, 이를 고려하여 직원에게 공공이익 문제와 관련된 범위 및 CAG 피드백에 대한 지침을 제공하고자 함

응답자의 분류	응답자 수 <sup>1)</sup>
A-중앙 정부 / 중앙 은행 / 중앙 은행 전문가	7
B-국제기구 (IMF, WB 및 OECD)	3
C-기준 제정자	5
D-기타 <sup>2)</sup>	16

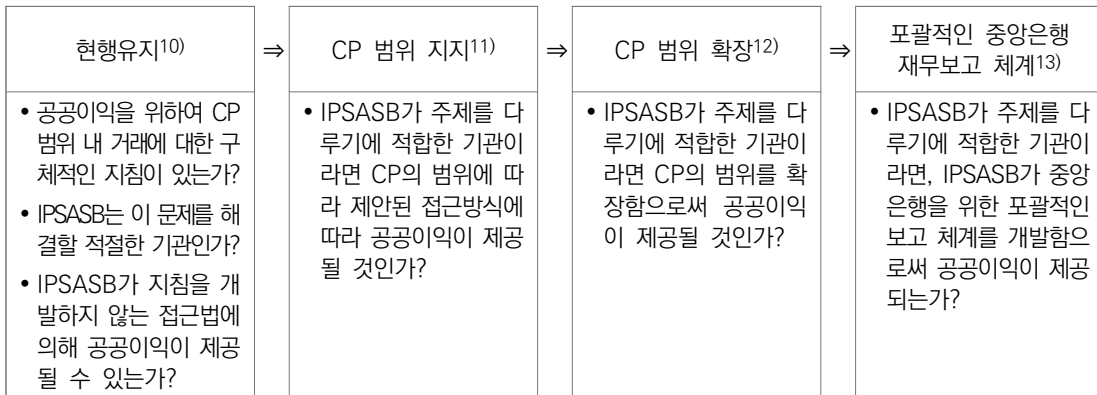
주: 1) CP 범위 내 거래에 대한 직·간접 경험이 있는 실체 유형별 분류 및 응답자 수  
 2) 국가회계재정통계센터도 2016년 12월에 의견서를 제출하였으며 'D-기타' 응답자 수에 포함됨

- (배경) IPSAS 28(금융상품: 표시), IPSAS 29(금융상품: 인식 및 측정), IPSAS 30(금융상품: 공시)는 IASB의 금융상품 기준서(2008.12.31., IFRS)를 근거로 하여 2010년에 발행되었고, IPSAS 28-30 발행 프로젝트에서 일부 항목은 금융상품의 정의를 충족할 수 있지만, 다른 항목은 그렇지 않은 공공부문 특유의 성격을 지닌 여러 항목을 확인했음
- 공공부문 특유 금융상품 항목과 각 항목이 고려된 방법은 다음과 같음

공공부문 특유 금융상품 주제(topics)	주제별 추진방안
화폐용 금, 특별인출권, IMF 쿠틀, 유통화폐(이하 'CP 범위 내 거래')	공공부문 특유 금융상품 프로젝트-2016년 7월 CP에 포함 <sup>9)</sup>
할인된 대여금	IPSAS 29에 포함된 적용지침(ED 62에 보유된)
금융 담보	IPSAS 29에 포함된 적용지침(ED 62에 보유된)
법정 채무 및 채권	수익 및 비교환비용 프로젝트-2017년 여름 CP
공공부문 특유 유통화	ED 62에 포함된 적용지침

8) CAG(Consultative Advisory Group)는 IPSASB에 전략 및 계획, 기준 제정활동과 관련된 사항 등에 대한 조언을 제공하는 자문그룹이며, 공공부문 특유 금융상품(화폐용 금, 유통화폐, IMF 쿠틀 및 IMF 특별인출권)의 인식 및 측정에 관한 자문보고서(CP)에 대한 응답을 평가함  
 9) IPSASB는 2016년 7월에 공공부문 특유 금융상품 자문보고서(CP 범위 내 거래의 인식 및 측정을 다룸)를 발행함

- (프로젝트 범위와 공익적 필요성) 프로젝트가 2013년 12월에 승인되었을 때 범위는 현재보다 넓었으나 IPSASB는 일부 거래가 다른 프로젝트에서 보다 적절히 처리될 것으로 간주하여 범위를 축소하였으며, 이러한 범위 변경은 프로젝트의 공공이익 문제에 영향을 미침
  - 현 프로젝트 범위 내에서의 거래는 중앙 정부(정부 부처) 또는 중앙은행과 관련되어 소수의 단체에만 영향을 미칠 것으로 보이나, 중앙은행은 중앙정부 재무 계정으로 통제·통합되면서 공공부문의 일부를 구성하므로 중요하며, IPSASB가 이들 기관에 대한 지침을 개발할 필요가 있음
  - 프로젝트의 공익적 필요성
    - “이 프로젝트에 포함된 항목은 공공부문에 대한 중요성과 공공부문 실체의 서비스 제공 목표 때문에 공공 이익에 영향을 미칩니다. 이러한 문제는 사용자로 하여금 공공부문 주체의 서비스를 제공하기 위해 사용되는 자원 관리 능력 및 유동성 관리 능력 등을 평가할 수 있게 해주기 때문에 중요합니다.” (CP 1.7 문단)
- (주요 이슈) CP에 대한 응답자들로부터 제안된 접근법 및 CAG에 대한 질문



10) CP 범위 내 거래는 주로 중앙은행에 적용될 수 있으며, 이미 시행 중인 금융상품 지침 또는 정부재정통계 매뉴얼 등 별도로 재정된 기타 기준과 같은 다른 지침을 적용할 수 있기 때문에 아무것도 하지 않아도 됨

11) 이 그룹의 응답자는 일반적으로 CP에 설정된 범위를 지지하나, 최종 결과물에 대한 접근 방식은 기존의 금융상품 기준을 포함한 공식적인(또는 비공식적인) 추가 지침 개발, CP 범위 내 거래를 다루는 새로운 기준 개발 등으로 다양하게 제시함

12) 이 그룹의 응답자는 CP 범위 내 거래를 확대하여 더 많은 거래 유형(IPSAS 금융상품 기준에서 이미 다루어진 유형 포함)에 대한 공공부문별 지침 개발을 제안함

13) 이 그룹의 응답자는 CP 범위 내 거래가 재무보고 관점에서 큰 문제점들을 제시하지 못하므로, 중앙은행은 CP의 범위를 벗어나는 거래에 대해서도 적용할 다른 처리방법이 있어야 한다고 주장함

**국가회계기준에 대한 시사점**

- 공공부문 특유 금융상품에 대한 공개초안이 2018년 말<sup>14)</sup>에 승인될 예정인데, 현재 다루지고 있는 CP 범위 내 거래에 대한 회계처리가 정해질 경우 우리나라에서 CP 범위 내 거래에 해당하는 특유 금융상품을 보유하고 있는 한국은행 현행 회계처리와 차이 발생 가능
- 향후 IBSASB가 공공부문 특유 금융상품 관련 회계처리를 결정하면, 최종적으로 한국은행과의 중요한 회계처리 차이는 정보공유 차원에서 한국은행에 제공하는 것이 바람직함
- CP 범위 내 거래 논의사항과 한국은행 회계처리의 비교

거래 구분	IPSASB 논의 사항	한국은행 회계처리 방법
화폐용 금	보유 의도에 따라 측정기준 선택권을 주는 것이 바람직한가? 어떤 상황에서 화폐용 금을 시장가치 또는 역사적 원가로 측정하는 것이 적절한가?	외부 지불수단의 정책적 목적으로 외환보유고에 포함하고 있으며, 유동자산으로 분류하고 공정가치로 측정
IMF 쿠폰	최초측정 시 역사적 원가로 인식한 후, 후속측정은 할당출자금의 환산금액이 IMF에 기여하는 누적 자원의 금액과 동일한 경우 역사적 원가로 할 수 있고 그 외의 경우에는 순매매가격으로 측정되어야 함	투자자산으로 계상하고 있으며, 투자원가를 대차대조표일 현재의 원화로 환산하여 표시
특별인출권 (SDR)	SDR보유와 SDR배분은 각각 개념체계의 자산과 부채의 정의를 충족하므로 측정 시 시장가격으로 인식되어야 함	SDR보유는 유동자산으로, SDR배분은 유동부채로 하여 취득원가로 계상하고 있으며 대차대조표일 현재의 원화로 환산하여 표시

14) IPSASB는 공공부문 특유 금융상품에 대한 CP 범위 관련 응답 검토 및 제기된 문제에 대한 논의를 2018년 6월까지 지속한 후, 2018년 9월에 공개초안 검토를 거쳐 2018년 12월에 공개초안을 승인할 예정임

**2 2018년 3월 정례회의**

- (발표자) Dave Warren
- (목적) PSSFI 프로젝트 범위 내 항목들에 대한 회계처리지침 개발
- (배경)
  - IPSASB는 IASB가 2008년 12월에 발표한 복수의 금융상품 기준서들을 기반으로 하는 금융상품에 관한 3개의 IPSAS 기준서\*를 개발하기 위한 프로젝트 추진
    - \* IPSAS 28, '금융상품: 표시', IPSAS 29, '금융상품: 인식과 측정', IPSAS 30, '금융상품: 공시'
  - 프로젝트 추진 과정에서 공공부문 특유의 성격을 가지면서 자산의 정의를 충족할 수 있을 것으로 예상되는 항목 다수 파악
  - 2016년 7월에 발표된 자문보고서, '공공부문 특유 금융상품(Public Sector Specific Financial Instruments: PSSFI)'은 그중 4가지 항목을 적용대상으로 설정

공공부문 특유 금융상품	검토방안
화폐용 금(Monetary gold)	• 공공부문 특유 금융상품 자문보고서(2016년 7월)에 포함
특별인출권(Special Drawing Rights: SDRs)	
IMF 쿼터(IMF quota subscription)	
유통통화(Currency in circulation)	• IPSAS 29의 실무지침(AG)에 포함되어 있으며, ED 62, '금융상품'에서 유지
저리융자(Concessionary loans)	
금융보증계약(Financial guarantee contracts)	• 2017년 7월에 발표된 수익 및 비교환비용 자문보고서에 포함
법적 미지급금(Statutory payables)	
법적 채권(Statutory receivables)	• ED 62, '금융상품'에 실무지침(AG)으로 포함
공공부문 특유 증권(Public sector specific securitizations)	

- PSSFI 프로젝트 및 자문보고서는 '통화당국(monetary authorities)'으로 정의되는 실체(중앙정부 부처와 중앙은행)의 PSSFI에 대한 거래만을 적용대상으로 함
  - 통화당국에 PSSFI 거래가 매우 중요함에도 관련된 공식적인(authoritative) 회계기준이 없다는 문제점을 해결하기 위해 PSSFI 프로젝트 추진 승인

□ **최근 의결결과(2017년 6월 정례회의)**

- 프로젝트의 범위를 확장하지 않고 자문보고서에서 설정한 범위로 유지
- Staff는 PSSFI 거래에 현행 금융상품 기준서를 적용하는 방안을 연구하여 향후 추진 방향 제안
- 자문보고서에 대한 응답은 ED 62에 대한 응답과 함께 전면 분석(full analysis)이 필요
- 한정되어 있는 위원회 및 Staff 자원을 감안하여 개념적 검토를 지양하고, 보다 실용적인 방법으로 회계처리지침 개발

□ **2018년 3월 정례회의 의결사항**

- (의결사항) IPSASB는 복잡성, 금융상품 기준서와의 연계, 기존의 금융상품 원칙의 적용, 과거 IPSASB 의결 등을 이유로 다음 사항을 T/F에게 위임하기로 함

Staff 제안사항	의결사항
<b>Proposal 1.</b> Staff는 신규 금융상품 기준서가 승인된 이후에 CP 응답 분석을 완료하고 이에 대해 T/F와 논의함 (PSSFI 지침의 개발 방향이 ED 62의 회계처리 규정에 달려 있음)	(의결) 동의 T/F에게 위임
<b>Proposal 2.</b> 지침 개발 방향에 대한 Staff 권고안 동의 여부 <b>참고</b> • PSSFI가 ED 62의 금융상품 정의를 충족하는지 여부 및 지침의 개발 형태의 유형에 따른 5개 제안 중 권고안 2개 - 금융상품 정의 충족 시 금융상품 ED 62 포함, 적용사례 등으로 개발 - 금융상품 정의 미충족 시 금융상품 기준서의 부록으로 개발	(논의) T/F에게 위임
<b>Proposal 3.</b> 프로젝트의 관리방식에 관한 제안 IPSASB가 T/F에 다음을 위임하는 방안에 동의 여부 - 응답에 대한 검토를 상세하게 수행 - 프로젝트 대안의 개발 - 공개초안의 개발	(의결) 동의 프로젝트 관리방식에 관한 3가지 제안동의 추가로, IPSASB에 쟁점사항을 보고하도록 함
<b>Proposal 4.</b> 향후 프로젝트 범위의 조정에 대한 의견은 거부하는 것에 동의 여부(안건 9.2.1) CP 응답에 대한 전면 검토를 완료하면 프로젝트 범위 조정에 관한 응답은 받지 않을 예정임	(의결) 동의



**국가회계기준에 대한 시사점**

- 국가회계실체의 범위에 공공부문 특유 금융상품을 보유하는 회계실체(통화당국(monetary authorities))가 포함되지 않으므로 관련 회계기준서가 개발되지 않음
  - \* (관련 지침) 없음
- 센터는 공공부문 특유 금융상품을 다루는 회계실체 및 관련 회계처리 기준에 대한 동향 파악은 지속적으로 수행할 필요가 있음
- (IPSASB 지침 개발 방향) 공공부문 특유 금융상품이 ‘금융상품’ 정의를 충족하는 경우 금융상품 기준서를 일관되게 적용하는 것이 합리적이므로 ED 62 개발과 연계하여 추진하는 것이 타당함
  - ⇒ 국가회계기준 역시 연계된 지침의 상호 제·개정이 고려되며, 향후 프로젝트 진행 시 IPSASB의 지침 개발 방향 및 절차를 벤치마킹할 수 있을 것으로 기대

□ ‘공공부문 특유 금융상품’ 추진 경과 및 계획(로드맵)

회 의	주제 또는 계획
2016년 7월	• 자문보고서, ‘공공부문 특유 금융상품’ 발표
2017년 6월	• 응답 검토 • 이슈 논의
<b>2018년 3월</b>	<b>• 응답 검토 • 이슈 논의</b>
2018년 6월	• 응답 검토 • 이슈 논의
2018년 9월	• 이슈 논의
2018년 12월	• 이슈 논의 • 공개초안(안) 검토
2019년 3월	• 이슈 논의 • 공개초안(안) 검토
2019년 6월	• 이슈 논의 • 공개초안(안) 승인

### 3 2019년 6월 정례회의

- (발표자) Mark Wermuth, Dave Warren
- (목적 및 배경) 공공부문 특유 금융상품에 관한 회계처리 규정 개발
  - 화폐용 금, 유통통화, IMF 쿠폰, 특별인출권과 같은 화폐성 항목은 공공부문의 독특한 특징임에도 관련된 회계기준이 미비한 상태임
    - \* 2018년 8월에 발표된 IPSAS 41, '금융상품'은 IFRS 9, '금융상품'을 기반으로 하고 있어 이러한 공공부문 특유의 화폐성 항목들에 관한 규정을 충실하게 다루고 있지 못함
  - IPSASB는 이러한 화폐성 항목(공공부문 특유 금융상품)의 특징을 분석하고, 관련 회계처리 지침을 IPSAS 41, '금융상품'에 포함시키고자 함
- (경과) IPSAS 41의 개정사항이 될 공개초안(ED) 개발
  - 2016년 6월 자문보고서(CP), '공공부문 특유 금융상품'을 발표하여 프로젝트의 범위, 각 항목별 회계처리 방법에 관한 이해관계자 의견수렴
  - 2018년 10월 T/F 대면회의 등을 통해 자문보고서 응답에 관한 상세 분석 및 2018년 8월에 제정된 IPSAS 41, '금융상품'의 영향 검토
  - 화폐용 금, 유통통화, IMF 쿠폰, 특별인출권의 금융상품 해당 여부 및 관련 회계처리 원칙을 규정한 ED 69, 'IPSAS 41 개정사항' 개발

□ 2019년 3월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항																						
5.2.1	ED 69 개발 과정 요약 (정보공유 목적)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F가 ED 69, 'IPSAS 41 개정사항'을 개발하는 과정에서 내린 의사결정 사항을 요약하여 소개               <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) PSSFI 지침은 IPSAS 41의 적용범위에 해당하는 금융상품만을 다루어야 하며, 이유는 다음과 같음                   <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) IPSASB는 이미 4개 항목들이 금융상품의 정의를 충족한다고 결론지었으므로 IPSAS 41의 지침에 따라 회계처리해야 함</li> <li>(ii) IPSAS 41의 적용사례는 회계원칙을 설명하기 위해 개발되었으므로 특정 상품 또는 거래에 대한 적용사례를 개발하는 것은 이에 위배됨</li> <li>(iii) 적절한 회계처리 방법은 실체마다 다를 수 있는 사실이나 상황에 달려 있으므로 위원회가 기준서의 원칙에 대해 해석을 내리지 않아야 함</li> <li>(iv) 위원회는 프로젝트의 결과물이 실용적이어야 한다는 데 동의하였음</li> </ul> </li> <li>(b) PSSFI 지침은 IPSAS 41에 반영되어야 하며, 이유는 다음과 같음                   <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 화폐용 금을 제외한 나머지 PSSFI는 금융상품의 정의를 충족함</li> <li>(ii) 화폐용 금의 경우 금융자산의 특징을 상당 부분 공유하므로 특정 환경에서 금융상품의 회계처리 원칙을 적용하는 것이 적절함</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• T/F는 IPSAS 41에 대한 개정사항으로 ED 69(안)을 개발하였음</li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>PSSFI</th> <th>IPSAS 41 적용대상 여부</th> <th>ED 69 회계처리</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①</td> <td>화폐용 금</td> <td>× (준용)</td> <td>실무적용지침(IG) 및 결론도출근거(BC)</td> </tr> <tr> <td>②</td> <td>유통통화</td> <td>○</td> <td>실무적용지침(IG)</td> </tr> <tr> <td>③</td> <td>IMF 쿠퍼</td> <td>○</td> <td>ED 69에 불포함 (IPSAS 41에 이미 적용사례가 있음)</td> </tr> <tr> <td>④</td> <td>특별인출권</td> <td>○</td> <td>실무적용지침(IG)</td> </tr> </tbody> </table>				PSSFI	IPSAS 41 적용대상 여부	ED 69 회계처리	①	화폐용 금	× (준용)	실무적용지침(IG) 및 결론도출근거(BC)	②	유통통화	○	실무적용지침(IG)	③	IMF 쿠퍼	○	ED 69에 불포함 (IPSAS 41에 이미 적용사례가 있음)	④	특별인출권	○	실무적용지침(IG)
	PSSFI	IPSAS 41 적용대상 여부	ED 69 회계처리																					
①	화폐용 금	× (준용)	실무적용지침(IG) 및 결론도출근거(BC)																					
②	유통통화	○	실무적용지침(IG)																					
③	IMF 쿠퍼	○	ED 69에 불포함 (IPSAS 41에 이미 적용사례가 있음)																					
④	특별인출권	○	실무적용지침(IG)																					
5.2.2	화폐용 금 (Monetary Gold)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F는 화폐용 금이 현금 또는 현금으로 전환할 수 있는 계약도 아니므로 금융자산의 정의를 충족하지 못한다고 판단</li> <li>• 금융자산의 특징을 상당 부분 공유하고 있으므로 재고자산, 유형자산, 투자부동산이 아닌 금융상품의 회계처리를 준용할 것을 제안</li> </ul>																						
5.2.3	유통통화 (Currency in Circulation)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융부채가 존재하기 위해서는 현금이나 금융자산을 이전할 계약적 의무가 존재해야 함</li> <li>• 통화 발행자는 법적인 약정에 따라 통화를 정부 자산으로 교환해 줄 의무가 있으며, T/F는 이러한 약정이 실질적으로 계약에 해당한다고 판단</li> <li>• T/F는 통화를 발행한 때 또는 법령 등에 따라 통화를 교환해 줄 의무가 발생한 때 유통통화로 인한 금융부채를 인식할 것을 제안</li> </ul>																						

세부 안건		주요 제안사항
5.2.4	IMF 쿼터 (IMF Quota Subscriptions)	<ul style="list-style-type: none"> <li>T/F는 회원국이 IMF를 탈퇴할 경우 IMF 납입금을 회수할 수 있다는 점에서 IMF 쿼터가 금융자산의 정의를 충족한다고 판단(현금을 수취할 계약적 권리)</li> </ul>
5.2.5	특별인출권 (Special Drawing Rights)	<ul style="list-style-type: none"> <li>특별인출권 보유액(SDR holdings)은 IMF 회원국의 통화에 대한 청구권을 표시하며, IMF와의 거래에 사용되거나 SDR 계정 가입 국가의 통화로 교환될 수 있음</li> <li>특별인출권 배분액(SDR allocations)은 특별인출권 보유액을 배분받은 것에 대한 의무를 표시하며, 특별인출권 배분액만큼의 현금을 제공할 준비가 되어 있어야 함</li> <li>T/F는 특별인출권 보유액이 현금으로 교환할 수 있는 권리이므로 금융자산의 정의를 충족한다고 판단(현금을 수취할 계약적 권리)</li> <li>특별인출권 배분액은 현금을 즉시 제공할 의무이므로 금융부채의 정의를 충족한다고 판단(현금을 제공할 계약적 권리)</li> </ul>
5.2.6	ED 69(안)의 승인 (Approval of [draft] ED 69)	<ul style="list-style-type: none"> <li>T/F는 ED 69, 'IPSAS 41 개정사항'의 승인과 관련하여 다음을 제안                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ED 69의 의견수렴 기간을 2019년 12월 31일까지로 설정</li> <li>(a) ED 69의 제목을 '공공부문 특유 금융상품' 또는 '공공부문 특유 금융상품과 관련된 IPSAS 41 개정사항'으로 변경</li> </ul> </li> </ul>

□ 주요 회의결과

- IPSASB는 ED 69를 승인하면서 의견수렴 기간(exposure period)을 2019년 12월 31일까지로 설정할 것을 결정하고 Staff에게 다음을 지시
  - 공개초안의 목적을 알려줄 수 있는 도입 문단을 포함한 general SMC를 ED 69에 추가할 것
  - ED 69를 발표하기 전에 IPSASB의 지적을 반영하여 탈고를 거치되, 변경사항에 대해 T/F의 확인을 받을 것

국가회계기준에 대한 시사점

□ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 공공부문 특유 금융상품(PSSFI)에 대해 주식, 채권과 같은 전통적인 금융상품과 동일하게 IPSAS 41, '금융상품' 기준서 적용을 추진 중임
  - PSSFI 중 유통통화, IMF 쿼터, 특별인출권은 현금을 수취할 계약적 권리 또는 현금을 지급할 계약적 의무에 해당하므로 IPSAS 41에 따른 금융상품의 정의를 충족한다고 보고 있음

- 화폐용 금의 경우 금융상품의 정의는 충족하지 못함에도 화폐용 금의 경제적 속성이 현금과 매우 유사하다는 점을 고려하여 IPSAS 41, '금융상품' 회계처리를 준용할 예정임
- 우리나라의 경우 중앙정부가 아닌 한국은행에서 상기 4종의 PSSFI를 전담하여 거래하고 관리하며, 이들에 대해 한국은행은 한국은행 정관의 회계규정을 적용하여 회계처리하고 있음
  - 화폐용 금은 유동자산의 '지금은' 과목(국내거래) 또는 '해외예탁지금은' 과목(해외거래)으로 표시하고 있음
  - 유통통화는 유동부채인 '화폐발행'으로 인식함
  - IMF 쿠틀러는 대차대조표상 투자자산 중 '출자금'으로 표시함
  - '특별인출권보유(SDR holdings)'의 경우 유동자산으로, '특별인출권배분(SDR allocations)'의 경우 유동부채로 표시하고 있음
- IPSASB와 한국은행은 모두 화폐용 금과 IMF 쿠틀러, 특별인출권보유는 자산으로, 유통통화와 특별인출권배분은 부채로 인식하고 있다는 점에서 상품 성격에 대해 동일한 관점을 갖고 있음
  - 다만, IPSASB는 PSSFI에 대해 IPSAS 41, '금융상품' 기준서를 적용하여 금융자산 또는 금융부채로 분류할 것을 요구하고 있어 단순히 상품들의 유동성 정도에 따라 유동자산이나 투자자산, 유동부채로 분류하는 한국은행 회계규정과 차이가 있음
- 향후 한국은행의 재무안정성을 다른 국가와 적절하게 비교·평가하기 위해서는 국제적으로 통일된 회계원칙에 따라 생산된 회계정보가 필수적일 것이므로 IPSASB의 PSSFI 회계기준 제정 과정을 면밀히 모니터링할 필요가 있음



| 2017-2019 IPSASB 안건 분석(프로젝트별) |



### 3 금융상품(Financial Instruments)

#### ■ 배경 및 목적

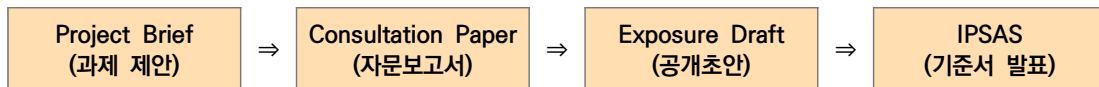
- (배경) IAS 39 폐지에 따른 IPSAS 29의 개정 소요 발생
  - 2014년 7월에 IAS 39, ‘금융상품: 인식 및 측정’이 IFRS 9, ‘금융상품’으로 대체됨
  - IFRS와의 정합성 유지 목표를 달성하기 위해 IPSAS 29, ‘금융상품: 인식과 측정’에 대한 개정 필요
- (목적) IFRS 9를 토대로 IPSAS 29를 대체하는 새로운 금융상품 기준서 개발

#### ■ 주요 논의사항

- 저리용자금(Concessionary loans) 회계처리, 비현금창출 지분상품의 공정가치 측정 등 공공부문 특성에 기인하는 이슈의 해결 방안

#### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- IPSAS 41, ‘금융상품’ 발표(2018년 8월)



■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) Dave Warren(Principal Public Sector Accounting Standards Board(Canada)), Ross Smith(Deputy Director)
- (목적) IASB가 개발한 IFRS 9 금융상품(K-IFRS는 2018.1.1. 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용, 조기적용 가능)과 관련된 변경사항을 IPSASB 금융상품 기준에 도입하기 위한 공개초안 개발 및 승인
- (배경) IPSASB는 IFRS 9가 기존의 IPSAS와 비교하여 개선된 것으로 결론을 내리고 IFRS와의 협성을 제고하기 위해 2010년에 발행된 IPSAS 28-30을 업데이트하는 프로젝트를 진행 중이며, 공개초안(ED) 62 금융상품을 개발함
- (프로젝트 추진 경과 및 로드맵)

회의 일자	논의 내용
2016년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED에 제안된 IFRS 9분류 모델에 동의</li> <li>• '공정가치'를 유지하고 IPSAS 29의 기존 정의 및 지침을 포함하기로 결정</li> <li>• ED(공정가치 및 상각후원가)의 측정 제안에 동의</li> <li>• IFRS 9에서 제안된 것과 일치하는 예외적인 신용손실감액 모형을 ED에 포함하기로 합의</li> </ul>
2016년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 헤지 요건(IFRS 9 헤지 요건과 일치)이 ED에 포함되어야 함</li> <li>• ED 초안에 대한 검토 완료 및 목표, 범위, 정의, 분류, 측정, 헤지, 경과 규정 및 BC1~14와 관련된 섹션 합의</li> </ul>
2017년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 다른 IPSAS 개정안을 포함한 공식적인 지침 승인</li> </ul>
2017년 4월 TBG* 회의	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비공식적인 적용지침과 실례 검토</li> </ul>
<b>2017년 6월</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>금융상품 ED 초안 승인</b></li> </ul>
2017년 8월~2018년 2월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융상품 ED 협의기간</li> </ul>
2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED에 대한 응답 초기 검토</li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 제기된 문제에 대한 토론</li> <li>• IPSASB 자문위원회(CAG)와 논의</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS × ×, 금융상품 초안 검토 및 승인</li> </ul>

\*Task Based Group

□ (주요 이슈)

- (할인된 대여금 분류 명확히) ED는 할인된 대여금 분류 시 계약상의 현금흐름 특성을 고려해야 함
  - 금융자산의 계약조건상 원금과 이자지급 현금흐름만 발생하고 이를 수취할 목적으로 보유한다면 상각후원가로 측정하고, 그렇지 않으면 공정가치로 측정하는 자산으로 분류
  - 또한 할인요소를 조정한 후에 분류를 결정해야 하며, 이러한 분류 원칙의 적용을 명확히 하기 위해 AG124 및 사례 20과 21 개정
- (비교환 요소가 있는 지분상품) 다음과 같은 관련 비공식 자료 제공 승인 여부
  - 비교환 요소가 있는 지분상품에 대해 개발된 지침을 적용할 경우 도움이 될 수 있는 예시
  - 할인요소 측정방법에 대한 지침(비교환 요소가 있는 지분상품은 할인된 대출금과 달리 지분상품의 공정가치 평가에 사용될 수 있는 계약상 현금흐름이 없기 때문에 거래시작 시점에 할인요소를 고려해야 하고 할인은 금융상품의 공정가치보다 클 수 없음)
- (유효이자율) 거래원가가 낮고, 프리미엄 또는 할인이 중요하지 않은 특정 상황에서 유효이자율을 사용하여 상각후원가로 측정하는 것의 비용이 효익보다 클 수 있다는 우려가 있으나, 이러한 측정방법이 상황에 관계없이 거래에 대한 충실한 정보를 제공하므로 적절한 방법이며, 적용을 돕기 위해 비공식적인 자료인 BC15, IE32 및 IG H.1을 ED에 포함시킬 것을 제안
- (ED 62 승인) IPSASB는 만장일치로 ED 62를 승인하였고 2017년 8월 16일경 출판 예정이며, 의견 제출 기한을 2018년 2월 15일로 하여 피드백을 구한 후 최종 금융상품 기준을 개발할 예정임
- (ED 62 유용성) 기존 IPSAS 29보다 다음의 내용에서 더 유용함
  - 자산의 현금흐름의 특성과 자산이 보유되는 목적을 고려한 금융자산에 대한 단일 분류 및 측정 모델을 적용하여 복잡성 해소
  - 손상 인식 대상인 모든 금융상품에 적용할 수 있는 하나의 미래 예상 신용손실 모델을 적용하여 유용하고 시기적절한 예상 신용손실 정보를 제공
  - 기업의 위험 관리 전략과 회계처리 간의 강력한 연계성을 개발함으로써 지침의 범위 내에서 헤지(hedge) 관계를 확대하는 개선된 헤지 회계 모델 적용

## 국가회계기준에 대한 시사점

- IFRS 9 금융상품을 반영하여 IPSASB 금융상품(28~30)을 개정하게 되면 국가회계예규 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」과 IPSAS 간에 아래와 같은 주요한 차이가 발생하게 되며, 공공부문과 기업회계의 금융상품 관련 기준서 개정의 대세적 흐름에 따라 국가회계기준 개정이 요구될 수 있음
  - 2014년 7월에 IASB는 금융자산과 신용대출약정의 기대신용손실에 대한 회계처리와 관련된 손상 요구사항을 IFRS 9에 추가하였고, IPSAS 29도 이를 반영함에 따라 손실이 잠정적으로 발생할 수 있다는 객관적인 증거가 없어도 기대신용손실과 그 변동을 손실충당금으로 회계처리할 수 있게 됨. 이에 따라 손실에 대한 인식이 지연되는 문제를 해소함
    - 반면 국가회계예규 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」에서는 미수채권, 대여금 등은 신뢰성 있고 객관적인 기준(연령분석법, 채권잔액비례법, 대손실적률법 등 적용)에 따라 산출한 대손추산액을 대손충당금으로 설정하도록 정하고 있어 미래 지향적인 손상 모델을 적용하고 있지 않음
  - IFRS 9 및 IPSAS 29에서는 기존에 적용하기 복잡했던 분류 및 측정 범주를 두 가지 기준에 따라 결정하는 단일의 원칙을 적용하는 것으로 개정함. 즉, ‘금융자산의 관리를 위한 사업모형’과 ‘금융자산의 계약상 현금흐름 특성’ 모두를 고려하여 금융자산을 후속적으로 상각후원가, 기타포괄손익-공정가치, 당기손익-공정가치로 측정되는 자산으로 분류될 수 있게 함. 또한 분류 기준과 달리 선택에 따라 금융자산을 당기손익-공정가치로 회계처리할 수 있는 옵션을 부여함
    - 반면, 국가회계예규 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」에서는 다양한 금융자산 분류 범주를 나열하고, 금융자산의 인식 후 평가는 별도로 정하는 사항이 있는 경우\*를 제외하고는 취득원가로 평가하도록 하고 있어 복잡한 기준을 가지고 있음
- \* 국가회계기준은 채무증권은 상각후취득원가로, 매매차익 목적으로 보유하는 장단기투자증권은 공정가치(순자산변동표에 반영)로, 공정가액 위험회피회계 적용 파생상품자산은 공정가치(재정운영표에 반영)로 평가하는 등 금융자산 분류별로 평가방법을 별도로 정하고 있음

**2 2018년 3월 정례회의**

- (발표자) Dave Warren and Ross Smith
- (목적) IPSAS 29, ‘금융상품: 인식과 측정’을 대체할 수 있는 금융상품의 분류, 인식, 측정과 관련된 새로운 기준서 개발
- (배경) IFRS 9, ‘금융상품’과의 정합성 제고
  - 2014년 7월에 IPSAS 29, ‘금융상품: 인식과 측정’이 기초로 하는 IAS 39, ‘금융상품: 인식 및 측정’이 IFRS 9, ‘금융상품’으로 대체됨
  - IPSASB의 전략목표 달성 및 IPSAS와 IFRS의 불필요한 차이로 인한 비용 발생 억제를 위해 IFRS와의 정합성 유지 필요
- (주요 쟁점 및 최근 의결결과) 2017년 6월 정례회의
  - 주요 이슈에 대한 검토 및 공개초안 발행 승인

이 슈	IPSASB 의결
1. 용자금(concessionary loans)의 금융상품 내 분류 기준 모호	용자의 분류 관련 규정을 명확하게 수정
2. 비교환거래 요소를 가진 지분상품 - 약정 현금흐름이 없어 할인요소(concessionary elements)를 구분하기 어려움	관련 적용사례 및 실무적용지침 추가
3. 유효이자율을 이용한 상각후원가 측정 - 금융상품의 발행가액이 액면가액에 가깝고 거래비용이 낮은 경우 정액법에 비해 효익 대비 원가가 낮음	유효이자율을 이용한 상각후원가 측정이 적절함
4. 기타 이슈 - 최초 인식 시 거래가격과 공정가치의 차이(day one fair value differences) 회계처리 공개초안에서 누락 등	적용지침(AG) 문단에 포함
5. 종합사례 수록 - 용자금과 관련된 종합사례의 공개초안 수록 여부	공개초안에 불포함 (사례를 원칙으로 오해 가능)
6. SMC 추가 - IPSAS 29 위험회피회계의 유지, 기준서 발행 후 이행기간 36개월 부여, IFRS 9에 따른 전환유예 규정의 적정 여부에 대한 SMC 추가	결론도출근거에 관련 내용 추가
7. 공개초안 발행	발행 승인
8. 자문위원회의 프로젝트 요약자료(At-a-Glance Document) 보완 요청	프로젝트 요약자료 보완 요구

□ 2018년 3월 정례회의 의결사항

의결요청 사항		의결결과 요약
SMC 1	Hedge Accounting Requirements IPSAS 29의 위험회피회계 옵션의 계속 적용 허용	(의결) 적용 허용
SMC 2	Implementation Period 신규 기준서 전환을 위한 3년의 이행기간 제공	(의결) 이행기간 동의
SMC 3	Transitional Provisions 공개초안 원안대로 경과규정 제시	(의결) 경과규정 동의
기타 쟁점 (Other issue)  참고	① 저리용자금(Concessionary Loans)과 취득 시 신용이 손상된 대여금(Originated Credit Impaired Loans)의 관계	(의결이연) 각 사안별로 T/F에서 추가 심사한 후 6월 안건으로 상정
	② 저리용자금(Concessionary Loans)의 대출약정	
	③ 단기 채권의 할인효과 무시(IFRS 15 Practical Expedient)	
	④ 비현금 창출 지분상품의 공정가치 측정	
	⑤ '실질적인' 지분상품인 경우('in substance' Equity Instrument) 에 대한 명확화	
	⑥ 최초 인식 시 공정가치 규정의 타 지침과의 비교	
기타	T/F 추가 검토가 필요한 이슈 중 Staff의 응답분석 결과가 있는 이슈 (Issues with a Staff Proposed Response for T/F Consideration)	Staff 권고사항에 대해 T/F가 검토
	Minor Issue(ED 내 문구 수정 등) Staff가 검토하고, 적용이 필요한 경우 ED 62에 표시	Staff가 검토하고, 적용이 필요한 경우 ED 62에 표시

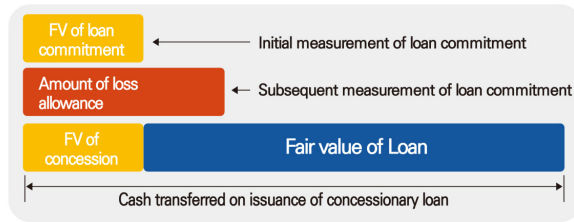
① 공개초안 SMC 및 응답분석(제안)에 대한 논의결과

- (응답분석) 응답자들은 ED 62의 SMCs에 대해 강력하게 찬성(최소 73% 이상)하고 추진방향에 대해 지지하였으나, ED 62의 원칙(구분, 측정, 손상, 위험회피 요건)을 실무에서 적용하는 방법에 대해 명확히 해달라는 요청이 있었음
- (IPSASB 의사결정) SMC 1~3 원안으로 의결, Staff와 T/F에게 실무상 적용 가능한 적절한 지침을 준비하여 6월 회의에서 발표하라는 지시를 함

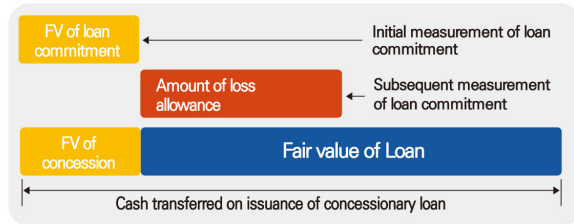
② 기타쟁점(Other issue)의 처리방법에 대한 논의사항

- (IPSASB 의사결정) IPSASB는 기타쟁점에 대해 각 사안별로 T/F에서 추가 심사 후 IPSASB 6월 정례안건으로 상정하도록 함
  - 정도진 소장은 금융상품 프로젝트의 T/F에 참여하기로 하였고 3월 중에 개최되는 전화회의에 참여하여 해당 이슈에 대해 논의할 예정임





- Staff는 여기에 대해 저리용자금이 발행되었을 때 손실충당금이 대여금 부분에 적용되어야 한다고 판단하고, 다음과 같은 세 가지 옵션을 추가적으로 제안



- ① 기존의 원칙을 적용할 수 있는 예시의 개발
- ② 저리용자금의 대출약정에 대한 측정을 상세하게 규정하는 추가적인 지침 개발
- ③ 실무에서 자율적으로 원칙 응용방안(application) 개발 허용

**3] 단기 채권의 할인효과 무시**

- IFRS 15의 경우 12개월 내 징수가 예상되는 채권에 대해 현재가치 할인을 제외하여 주는 실무방편(practical expedient)을 제공하고 있으나, ED 62의 경우 이러한 실무방편을 제시하지 않음

\* 1년 이하의 단기 미수금에 대한 할인효과를 고려하지 않는 것은 수익 프로젝트와 관련된 이슈임

- ED 62와 IFRS 15의 연관성을 고려하여 실무방편을 그대로 준용하는 경우 취득 시 신용이 손상된 대여금과 같이 ED 62에 따라 공정가치로 측정하는 항목과 측정기준의 불일치 발생
- T/F는 IFRS 15 실무방편과 ED 62의 '취득 시 신용이 손상된 대여금'에 관한 지침의 연관성에 대해 논의할 예정이며, Staff는 다음의 옵션들을 제안

- ① 둘 사이의 연관성이 없으며 독립적임. IFRS 15의 실무방편은 신용손실충당금의 인식을 금지한다는 의미가 아님

- ② 수익 프로젝트의 방향이 명백해질 때까지 유보
- ③ IFRS 15와 유사하게 ED 62에도 실무방편 마련
- ④ 실무적으로 원칙을 적용할 수 있는 예시 개발

**4 비현금창출 지분상품(Non-Cash Generating Equity Instruments)의 공정가치 측정**

○ 비현금창출 지분상품은 비현금창출 실체(Non-Cash Generating entity)에 대한 지분투자 (equity investment), 즉 공공부문실체가 발행한 지분상품을 의미

\* 예: 개발은행의 멤버십 지분(membership shares)

○ 일부 응답자들은 적용지침(AG)에서 비현금창출 지분상품의 공정가치 측정 시 현금흐름 가치 평가 기법(cash flow valuation technique)을 사용하도록 요구하고 있다고 생각

- 해당 지분상품이 상장되지 않아 시장정보를 얻을 수 없는 경우 현금흐름 가치평가 기법은 적절하지 않으며 순자산가치(net asset value)를 이용해야 한다고 주장

○ Staff는 ED 62에서는 가치평가 기법을 특정하지 않으며, 실체에 공정가치의 최선의 추정치를 얻을 수 있는 가치평가 기법을 스스로 파악(선택)하도록 허용하고 있다고 생각함

○ Staff는 이러한 응답자들의 의견에 대해 T/F가 다음에 대해 검토할 것을 제안함

- ① (공정가치 측정에) 사용 가능한 측정기법을 명확히 하는 비공식 지침(Non-authoritative guidance)이 개발될 수 있는가?
- ② 비공식 지침(Non-authoritative guidance)을 개발할 필요가 있는가?

**5 '실질적으로 지분상품인 경우' 명확화**

○ ED 62의 적용지침 AG126은 회계실체가 타 공공부문실체에 비교환거래를 통해 자금을 제공하는 경우 '실질에 따라(in substance)' 회계처리하도록 요구

- 제공하는 자금의 전부 또는 일부가 실질적으로 보조금(in substance a grant)인 경우 해당 부분을 IPSAS 23에 따라 비용으로 처리

- 제공하는 자금의 전부 또는 일부가 실질적으로 지분상품(in substance equity instrument)인 경우 해당 부분을 ED 62에 따라 금융상품으로 인식

- 응답자들은 공공부문의 경우 '지분(equity)'의 의미가 불명확하여 자금 제공거래가 실질적으로 지분거래인지 판단하기 어렵다고 주장
  - 따라서 IPSAS 23의 소유주 출연 규정\*을 참고하여 (지분거래로 분류하기 위해서는) 약정 문구에 지분(equity interest)의 취득 거래라고 명시되어야 한다고 제안
- \* IPSAS 23은 소유주 출연(contributions from owners)의 경우 구체적인 약정이나 지정(designations)으로 입증되어야 한다고 규정
- 기존 논의결과\*에도 불구하고 IPSASB가 해당 문제에 대해 재논의할 필요가 있는지 여부에 대해 T/F의 검토가 필요함
  - \* IPSASB는 과거에 (AG126의) 할인액(concession)이 약정문구로 입증되어야 하는지 여부에 대해 논의하였으며, 그 결과 AG126은 지분투자에 할인요소가 포함되어 있는지를 결정하는 데 목적이 있으며 지시적 규정(prescriptive requirements)이 아니라는 결론을 내림
- 이에 따라 T/F는 다음 사항들에 대해 논의할 예정임
  - ① 지분거래내 할인요소 포함 여부 결정 시 약정의 실질을 고려하도록 한 기존의 IPSASB 결정이 여전히 적절한가?
  - ② 아니라면 IPSAS 23 규정이 적절한가?
  - ③ 이 이슈에 대한 의사결정을 요약한 결론도출근거(BC)를 개발해야 하는가?

**⑥ 최초 인식 시 공정가치(day one fair value) 규정의 타 지침과의 비교**

- ED 62의 AG117은 최초 인식 시 거래가격과 공정가치가 다른 경우 회계처리에 대해 규정
  - 공정가치가 공시가격 등으로 입증될 수 있는 경우\* 차액을 손익(gain or loss)으로 처리
  - \* 식별된 자산·부채를 거래하는 활성 시장의 공시가격으로 입증될 수 있는 경우 또는 관측 가능한 시장에서 얻은 자료만을 이용하여 가치평가 기법을 통해 측정된 경우
  - 이외의 경우 공정가치와 거래가격의 차액을 이연하고, 후속적으로 시간 등 시장 참여자가 가격 산정 시 고려하는 요인이 변동되는 경우 해당 부분을 손익으로 인식
- AG147과 AG148은 AG117과 유사하게 금융상품의 공정가치 측정에 관한 내용을 다루고 있으나, 최초 인식 시 손익을 인식하지 않아야 한다고 규정
- 응답자들은 이러한 AG117과 AG147·AG148의 상충문제를 제기하였으며, Staff는 이러한 문제가 각 적용지침(AG)의 원천이 다르기 때문인 것으로 판단

- AG117은 금융상품의 최초측정 규정을 명확히 하기 위해 IFRS 13, '공정가치 측정'에 기반을 둔 IFRS 9의 규정을 차용한 것
- AG147과 AG148은 IPSAS에 IFRS 13과 같은 기준서(equivalent guidance)가 없어 IPSAS 29, '금융상품'에서 가져온 것

○ T/F는 다음 사항들에 대해 논의할 예정임

- ① AG117을 제거할지
- ② AG117을 적용함에 있어 좀 더 명확성이 필요한지
- ③ AG147과 AG148을 제거할지
- ④ 모든 조항을 유지하고 우선된 것을 명확히 할지

#### 국가회계기준에 대한 시사점

- 국가회계기준과 IPSAS는 '금융자산과 금융부채'의 적용범위, 용어의 정의, 분류 및 측정 기준, 손상 회계처리, 위험회피회계처리 측면에서 차이를 보임
  - \* (관련 지침) 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」, 「국고금 회계처리지침」, 「융자 회계처리지침」 등
- (적용범위) 국가회계는 저리용자금을 별도의 기준서에서 다루고 있는 반면, IPSAS ED는 금융상품 중 하나로 기준서 내에서 규정하고 있음
  - ⇒ 일관된 기준의 적용 및 중복성을 해소하기 위하여 관련 검토 필요
- (분류 및 측정) 국가회계기준은 금융자산·부채 유형에 따라 분류 및 측정 기준을 매뉴얼 방식으로 제시하나, IPSAS의 경우 측정 속성에 따라 분류하고 있어 접근방식에 매우 큰 차이가 존재함
  - ⇒ 국가회계기준은 상품의 유형(성격)에 따라 분류하므로 채무상품과 지분상품이 혼합된 복합상품의 경우 적절한 측정방법을 규정하는 데 어려움이 존재함
- (손상) 국가회계에는 '기대신용손실 모형'이 도입되지 않음
- (위험회피회계) IPSAS 등이 위험회피회계의 목적, 적용조건, 위험회피관계의 유형 등에 대해 자세하게 명시하고 있는 것과 달리, 국가회계는 위험회피회계 관련 공정가액 위험회피 평가손익을 당기손익으로 인식하라는 정도만 규정하고 있음(현금흐름위험회피의 경우 순자산조정)

- ⇒ 이는 위험회피회계 지침 개발을 검토할 경우 원가효익 및 이를 적용하는 국가회계실체의 범위를 고려해야 할 필요가 있으나, 국제적 동향분석은 지속
- (저리 용자금) 국가회계의 ‘용자금(저리용자금)’은 조달이자율을 기준으로 구분하고 있음. IPSAS ED의 경우 시장이자율을 기준으로 기술되어 있어 차이가 존재함
- ⇒ 국내에서도 저리용자금 구분과 정의에 대한 개정 요구가 있으므로 개정검토 시 IPSAS ED를 참고할 필요 있음
- (국가회계예규의 보완) 대출약정, 금융자산·부채의 제거, 위험회피 회계 등에 국가회계 기준상 누락된 기준이 다수 존재, 현실적으로 국가회계실체의 제한된 금융거래로 인한 것이나, 검토 후 보완할 필요가 있음

□ ‘금융상품 업데이트’ 추진 경과 및 계획(로드맵)

회 의	주제 또는 계획
2016년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 위험회피회계 교육세션</li> <li>• 공개초안(안) 검토 - 목적, 범위, 분류, 측정, 손상</li> <li>• 용어 변경, 공공부문 특유 지침(public sector specific guidance)의 존치, 공공부문 특유 이슈와 관련된 의결</li> <li>• 공공부문 증권화(public sector securitizations)와 관련된 의결</li> </ul>
2016년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안(안) 검토 - 위험회피회계, 경과규정</li> <li>• 결론도출근거 검토</li> <li>• 기준서 및 적용지침의 주요 개념에 대한 합의</li> <li>• 자문위원회 의견 반영</li> </ul>
2017년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 9 개정에 따른 타 IPSAS 기준서 개정사항 검토</li> <li>• 공개초안(안)의 인식 및 측정 관련 문단 승인</li> <li>• 개발되어야 할 적용사례 및 실무적용지침의 카테고리 검토</li> </ul>
2017년 4월 (TBG 대면회의)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 적용사례 및 실무적용지침 검토</li> </ul>
2017년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>공개초안(ED 62) 발행 승인</b></li> </ul>
2017년 8월 ~2018년 1월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 의견수렴 기간</li> </ul>
2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>응답에 대한 검토</b></li> <li>• <b>이슈 논의</b></li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토(계속)</li> <li>• 금융상품 기준서(안) 검토</li> <li>• 이슈 논의</li> <li>• IPSASB CAG(자문그룹) 안건 상정 및 논의</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>금융상품 기준서(안) 검토 및 발행 승인</b></li> </ul>

**3 2018년 6월 정례회의**

- (발표자) Dave Warren, Ross Smith
- (목적) 신규 금융상품 기준서 개발
  - IPSAS 29, ‘금융상품: 인식과 측정’을 대체할 수 있는 금융상품의 분류, 인식, 측정과 관련된 새로운 기준서(IPSAS 41) 개발
- (배경) IFRS 9, ‘금융상품’과의 정합성 제고
  - 2014년 7월에 IPSAS 29, ‘금융상품: 인식과 측정’이 기초로 하는 IAS 39, ‘금융상품: 인식 및 측정’이 IFRS 9, ‘금융상품’으로 대체됨
  - IPSASB의 전략목표\* 달성 및 IPSAS와 IFRS의 불필요한 차이로 인한 비용 발생 억제를 위해 IFRS와의 정합성 유지 필요

\* 2015 Forward: Change through Leading은 IFRS와의 정합성 유지를 IPSASB의 전략적 우선순위로 설정

□ 2018년 6월 정례회의 논의사항

- ① 공개초안 62, ‘금융상품’ 관련 6가지 기타 이슈(other issues)의 해결방안에 대한 논의

공개초안 관련 기타 이슈		T/F 제안사항
5.2.1	저리융자금(Concessional Loans)과 취득 시 신용이 손상된 대여금(Originated Credit Impaired Loans)의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 융자금과 취득 시 신용이 손상된 대여금은 ‘의도(intention)’로 구분</li> <li>• 신용손실 부분과 할인요소 부분을 모두 ‘할인(concession)’으로 간주</li> </ul> 적용지침(AG), 실무적용지침(IG)에 관련 내용 반영
5.2.2	저리융자금(Concessional Loans)의 대출약정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 대출약정 체결 시 이미 비용화된 할인요소를 초과하는 대출약정의 가치는 기대신용손실로 처리</li> </ul> 적용사례(IE) 추가
5.2.3	단기 채권의 현재가치 할인 면제	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 12개월 이내 회수 대상 단기채권은 현재가치 할인을 면제함</li> </ul> 적용지침(AG154)의 면제 허용 규정을 문단 60으로 승격
5.2.4	비현금창출 지분상품의 공정가치 측정방법	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 비상장지분증권의 공정가치 산정 시 현금흐름 가치평가기법(Cash flow valuation)의 의무 적용이 불필요함</li> </ul> 결론도출근거(BC39~42)에 내용 추가 및 공공부문 측정 프로젝트에서 논의 지속
5.2.5	실질적인 지분상품의 분류	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 약정상 문구가 아닌 실질에 따라 지분상품 분류 여부를 판단(현행 규정 유지)</li> </ul> 실무적용지침(IG), 결론도출근거(BC)에 관련 설명 보완
5.2.6	취득 시 거래가격과 공정가치 차액의 회계처리	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 거래가격과 공정가치 간 차액의 비용화 요구(상충 규정 제거)</li> </ul> 적용지침(AG117, AG151) 수정, 결론도출근거(BC46~48)에 관련 내용 추가

② IPSAS 41, '금융상품' 승인

□ 주요 회의결과

- 금융상품 T/F가 제안한 기타 이슈의 해결방안 동의
- IPSAS 41, '금융상품' 승인 의결(2018년 7월 말 발표 예상)

국가회계기준에 대한 시사점

□ 금융상품의 분류 및 측정

- 국가회계기준은 금융상품의 형태를 기준으로, IPSAS 41은 관리모형 및 계약상 현금흐름의 특성을 고려한 측정속성을 기준으로 분류·측정

\* 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」, 「국고금 회계처리지침」, 「융자 회계처리지침」

구분	국가회계기준		IPSAS 41	
	분류	후속측정	분류	후속측정
금융자산	현금및현금성자산	취득원가	상각후원가 항목	상각후원가
	금융상품	취득원가		
	유가증권	취득원가(투자목적은 공정가액)	순자산-공정가치 항목	공정가치 (차액은 순자산에 반영)
	미수채권, 대여금	취득원가	당기손익-공정가치 항목	공정가치 (차액은 당기손익으로 반영)
	기타의 금융자산	취득원가(파생상품은 공정가액)		
금융부채	국채, 공채	발행가액 ± 할인(할증)차금 상각액	상각후원가 항목	상각후원가
	차입금	만기상환가액	순자산-공정가치 항목	공정가치 (차액은 순자산에 반영)
	미지급금	만기상환가액		
	기타의 금융부채	만기상환가액(파생상품은 공정가액)	당기손익-공정가치 항목	공정가치 (차액은 당기손익으로 반영)

- 현행 국가회계기준의 경우 정부가 보유한 금융상품의 형태에 대한 정보를 재무제표상에서 직관적으로 제공할 수 있으나, 유형별로 측정기준이 상이하여 금액정보에 대한 이용자의 이해가능성은 상대적으로 낮음

- IPSAS 41의 경우 금융상품의 외형이 아닌 현금흐름 등 금융상품의 실질적 성격을 기준으로 분류하므로 복합적 성격의 금융상품(예: 신종자본증권)에도 탄력적으로 적용 가능하며, 분류기준과 측정기준이 직관적으로 연계되어 있음

⇒ IPSAS 41 금융상품 회계처리의 국가회계 도입 가능성을 검토하여 금융상품 정보의 유용성을 제고할 수 있는 방안 모색이 필요

(예: 금융상품의 분류 및 측정은 IPSAS 41을 준용하되, 보유 중인 금융상품의 유형별 정보는 주석 등을 통해 제공하는 방안 등)

□ 금융자산의 손상 회계처리

- 국가회계기준은 금융자산의 손상 회계처리를 대손 회계처리와 구분하여 별도로 규정하나, IPSAS 41은 손상과 대손을 통합한 회계처리 모형 적용

- 금융자산 손상금액의 측정 시 국가회계기준은 손상이 발생한 이후 이를 인식하는 사후적 모형인 데 반해, IPSAS 41은 기대되는 손상금액(기대신용손실)을 미리 인식하는 사전적 모형을 도입하고 있음

- IPSAS 41의 손상 회계처리는 기대신용손실 개념에 따르므로 손상과 대손을 포괄할 수 있어 보다 금융자산의 후속측정 회계처리가 단순하고 일관적임

⇒ 금융자산의 경우 기대신용손실 개념의 손상 회계처리를 도입할 경우 금융자산 관리 의사결정에 필요한 보다 적시성 있는 정보를 제공할 것으로 기대됨. 다만, 비금융자산의 사후적 손상 개념과 차이가 발생한다는 점과 정부의 신뢰성 있는 기대신용손실 측정 능력 보유 여부에 대한 검토가 필요함

| 2017-2019 IPSASB 안건 분석(프로젝트별) |



4

## 사회보장급여 (Social Benefits)

## 4 사회보장급여(Social Benefits)

### ■ 배경 및 목적

- (배경) 사회보장급여 관련 기준서 미비
  - 사회보장급여가 공공부문 지출의 중요한 부분임에도 IPSAS 19, ‘충당부채, 우발부채 및 우발자산’을 준용하여 적용
  - 정보이용자가 사회보장제도의 정부 재정에 대한 재무적 영향을 평가하는 데 필요한 정보를 제공받지 못함
- (목적) 사회보장급여의 인식, 측정, 표시 및 공시의 원칙을 다루는 신규 기준서 개발

### ■ 주요 논의사항

- 사회보장급여의 정의 및 신규 기준서의 적용범위
- 사회보장급여 관련 부채(현재의무)의 존재 여부 및 인식시기
- 보험접근법(Insurance approach)의 적용조건
- 사회보장급여 관련 공시 요구사항의 범위

### ■ 진행 경과(2019년 말 기준)

- IPSAS 42, ‘사회보장급여’ 발표(2019년 1월)



■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) Paul Mason(Principal)
- (목적) 사회보장급여의 인식, 측정, 표시 및 공시의 원칙을 마련
- (비교환비용 프로젝트와의 일관성) 사회보장급여와 비교환비용 프로젝트의 범위에 일관성이 존재하는지와 사회보장급여의 인식 기준 마련 시 비교환비용을 인식하는 추가적인 접근법이 도움이 될지를 검토
- (범위의 일관성) 사회보장급여 공개초안(ED)의 범위가 비교환비용 프로젝트에서 규정하는 범위와 일치하므로 사회보장급여 프로젝트의 범위 변경 불필요

구분	다른 IPSAS/IFRS			사회보장급여	비교환비용			
	재화 및 서비스의 계약	보험 계약	종업원 급여		사회보장 급여	일반적으로 접근 가능한 서비스		집합적 재화 및 서비스
카테고리	재화 및 서비스의 계약	보험 계약	종업원 급여	사회보장 급여	일반적으로 접근 가능한 서비스		서비스 보조금, 기여금 및 기타 이전	
예시	재화 구매, 서비스 제공	자동차보험, 개인의료 보험	급여, 건강보험, 종업원연금	국가 연금, 실업 급여, 소득 지원,	건강 보험	교육	국방, 거리 조명	기타 공공부문 회계실체에 대한 보조금, 자산단체 보조금, 재해구호
교환 또는 비교환 거래?	교환	교환	교환	비교환	비교환		비교환	
자격기준을 충족하는 특정 개인/가구에 지급?	No	No	Yes	Yes	No		No	때때로
사회적 위험의 영향을 완화?	No	No	Yes	Yes	Yes	No	No	No
전체 사회의 욕구 충족 필요?	No	No	No	Yes	Yes		Yes	때때로
일반적으로 접근 가능한 서비스 제외?	Yes	Yes	Yes	Yes	No	No	Yes	때때로
				GFS 사회보장급여의 범위				

- (접근법의 일관성) 비교환비용 프로젝트에서 고려하고 있는 확장된 의무발생사건 접근법 및 공공부문 수행의무 접근법은 사회보장급여 공개초안(ED)에서 언급하지 않으며, 그 이유는 다음과 같음
  - (공공부문 수행의무 접근법) 사회보장급여제도는 자원 수령인에게 수행의무를 부과하지 않으므로 공개초안(ED)에서 이 접근법을 언급하지 않음
  - (확장된 의무발생사건 접근법) 자원 제공자는 구속력 있는 약정이 존재할 때 비용을 인식할 것인데, 이는 의무발생사건 접근법과 동일한 결과를 초래\*하므로 공개초안(ED)에서 이 접근법에 대한 언급이 불필요
    - \* 사회보장급여의 경우 자격기준이 충족될 때 비용인식
- (보험 접근법) 다음의 조건을 모두 충족하는 경우 회계실체는 보험계약을 다루는 국제 또는 국내 회계 기준의 관련 규정을 적용하여 자산, 부채, 수익 및 비용을 인식 및 측정할 수 있음
  - 사회보장급여제도가 기여금으로 완전 적립
  - 회계실체가 정기적으로 재무성과 및 재무상태를 평가하는 것을 포함하여 보험계약의 발행자와 동일한 방법으로 계획을 관리한다는 증거 존재
- (의무발생사건 접근법) 의무발생사건 접근법하에서 각 의무발생사건의 발생시점 논의
  - (견해1) 생존이 측정뿐만 아니라 인식에 영향을 미치는 자격 기준이라고 생각하여, 명시적이든 묵시적이든 생존을 넘어서는 계속 자격 요건은 없다고 보기 때문에 추가 부채는 생존을 포함하여 모든 자격 기준이 충족될 때만 발생 → 다음 혜택을 위한 자격 기준 적용
  - (견해2) 생존이 측정뿐만 아니라 인식에 영향을 미치는 자격 기준이라는 데 동의하지 않음 → 다음 혜택을 위한 자격기준 + 임계치 자격기준 적용
  - (견해3) 일반적으로 (견해2)에 동의하지만, 일부 예외가 존재할 수 있다는 점을 인정
    - 추가 자격 기준(생존 제외)을 충족하지 못하더라도, 회계실체의 의무가 발생
    - 추가 자격 기준(생존 제외)을 충족하더라도, 회계실체의 의무가 미발생

견해1	견해2
5. 사회보장급여 제도에서 부채를 발생시키는 과거의 사건은 수혜자가 다음 혜택을 제공받기 위한 모든 자격 기준을 충족시키는 것입니다.	5. 사회보장급여 제도에서 부채를 발생시키는 과거의 사건은 다음과 같습니다. (a) 수혜자가 진행 중인 자격 기준을 충족해야 하는 경우 수혜자가 다음 유효성 확인시점까지 혜택을 제공받기 위한 모든 자격 기준 충족. 또는 (b) 수혜자가 진행 중인 자격 기준을 충족시킬 필요가 없는 경우 수혜자가 모든 자격 기준을 초기에 만족해야 합니다 (또한 임계치 자격 기준의 충족이라고도 함).
6. 사회보장급여 제도에서 자격 기준이 유효화되는 시점에서 살아 있다는 것은 명시적이든 묵시적이든 자격 기준입니다.	6. 사회보장급여 제도에서 자격 기준이 유효화되는 시점에서 살아 있다는 것은 명시적이든 묵시적이든 자격 기준이 아닙니다.

□ (공시) 세 가지의 공시사항

- 사회보장급여 제도의 특성과 위험성
- 사회보장급여 제도에서 발생하는 재무제표의 금액
- 사회보장급여 제도가 회계실체의 미래현금흐름의 금액, 시기 및 불확실성에 미치는 영향

구분	보험 접근법	다음 혜택을 위한 자격 기준	임계치 자격 기준
특성 및 위험	○	○	○
재무제표상 금액	IFRS 17 보험계약의 요구사항 적용	○	○
미래현금흐름의 금액, 시기 및 불확실성		N/A	○

□ (로드맵) 2017년 3분기 회의에서 공개초안에 대한 추가 검토 및 승인이 진행될 예정

회 의	주제 또는 계획
2017년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 의무발생사건(obligating event)의 발생시점 결정</li> <li>• 공시 체계에 대한 결정(공시 포함)</li> <li>• 공개초안: 범위(결론도출근거 포함)</li> <li>• 공개초안: 정의(결론도출근거 포함)</li> <li>• 공개초안: 보험 접근법(insurance approach) (특정 공시 요구사항 제외, 결론도출근거 포함)</li> <li>• 공개초안: 기타 IPSAS의 개정(IPSAS 33의 최초 인식 및 평가 요구사항 제외)</li> </ul>
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안: 의무발생사건 접근법 - 인식(최종)</li> <li>• 공개초안: 의무발생사건 접근법 - 평가(최종)</li> <li>• 공개초안: 공시(보험 접근법 및 의무발생사건 접근법)</li> <li>• 공개초안: 경과규정(Transitional Provisions)</li> <li>• 공개초안: 적용지침(남은 항목)</li> </ul>

회 의	주제 또는 계획
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안: 기타 IPSASs의 개정(남은 항목)</li> <li>• 공개초안: 결론도출 근거(남은 항목)</li> <li>• 공개초안: 적용사례</li> <li>• 공개 초안 시안 전체 검토</li> <li>• 포함되어야 하는 의견을 위한 특정 문제에 대한 결정</li> <li>• 공개초안의 승인</li> </ul>
2017년 12월 2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문기간(의견수렴 기간)</li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토</li> <li>• 제기된 이슈에 대한 최초 논의</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 제기된 이슈에 대한 논의</li> <li>• 기준서(IPSAS) 최초 시안에 대한 검토</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기준서(IPSAS) 시안에 대한 검토</li> <li>• 신규 기준서(IPSAS) 승인</li> </ul>

**국가회계기준에 대한 시사점**

- 현재 국민연금, 사학연금은 사회보장급여에 대하여 충당부채를 인식하는 해외 사례가 존재하지 않고, 법적 의무사항이 미비되어 있어 충당부채 설정 대상에서 제외하고 있으므로, 향후 IPSASB의 사회보장급여에 대한 별도의 지침 마련 시 국민연금, 사학연금의 충당부채인식 필요성에 대한 재검토 필요
- 국민연금, 사학연금 관련 기관에 기준 개정에 대비하여 충당부채 금액 추정 등 준비에 대한 필요성 공유

**2 2017년 9월 정례회의**

- **(목적)** 정부의 특정 사회보장급여로 인한 비용 및 부채의 발생 상황과 방식에 대해 식별하고, 이들을 재무제표에 인식·측정하는 적절한 방법 모색
- **주요 이슈**
  - ① IPSASB Staff 및 TBG(Task Based Group)의 검토결과를 반영한 사회보장급여 관련 최소 공시사항\*의 적정성 여부
    - \* 사회보장제도의 특성 및 연관된 위험 관련 정보(문단 35~38에 제시)
  - ② 미래 의무 또는 미래 현금흐름에 관한 추가 공시방안 검토

**<미래 의무 또는 미래 현금흐름에 관한 추가 공시방안>**

추가 공시방안	세부내용	참고
1. 추가 공시사항 없음	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 미래 의무 또는 미래 현금흐름에 관하여 추가로 공시하지 않음</li> <li>• IPSASB의 통상적인 공시방법과 일치</li> </ul>	부록 B
2. 차년도 현금흐름 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 다음 한 해의 미래 현금흐름에 대한 정보제공</li> <li>• 이용자의 요구 만족 가능성이 낮으나 일부 위원이 찬성</li> </ul>	부록 C
3. 현재 수급자에 대한 미래 의무 또는 미래 현금흐름 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현재 수급자에 대해 미래에 지급할 의무 또는 현금흐름 관련 정보 공시</li> <li>• 재무제표와 연결되지 않는 정보임</li> </ul>	부록 D
4. 현재 수급자 및 현재 가입자에 대한 미래 의무 또는 미래 현금흐름 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현재 수급자뿐만 아니라 현재 가입자까지 포함</li> <li>• 재정지속가능성 보고서에 공시하는 것이 보다 적절할 수 있음</li> </ul>	부록 E
5. 현재 수급자 및 현재·미래 가입자에 대한 미래 의무 또는 미래 현금흐름 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현재 수급자·가입자뿐만 아니라 미래에 가입할 것으로 예상되는 자까지 포함</li> <li>• 재정지속가능성 보고서에 공시하는 것이 보다 적절할 수 있음</li> </ul>	부록 F

※ IPSASB Staff는 총 5가지 추가 공시방안 중 3번 방안이 최적이라고 판단

③ 미래 현금흐름 할인 여부 및 할인 대상 현금흐름에 대한 검토

〈미래 현금흐름의 할인 여부 및 할인 대상〉

구분	명목가치	현재가치
모든 사회보장급여에 대해 동등하게 공시	Sub-Option A	Sub-Option B
장기성 사회보장급여와 단기성 사회보장급여에 대한 차등 공시	Sub-Option C	Sub-Option D

※ IPSASB Staff는 공시의 목적을 감안할 때 가장 목적적합한 정보를 제공할 수 있는 Sub-Option D 방안을 지지하고 있음

○ 프로젝트 로드맵

회 의	주제 또는 계획
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공시사항 등 표시 체계에 관한 의결</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 의무발생사건(obligating event) 접근법-인식(마무리)</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 의무발생사건(obligating event) 접근법-측정(마무리)</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 공시사항(보험 접근법 및 의무발생사건 접근법)</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 경과규정(Transitional Provisions)</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 적용지침</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 타 기준서에 대한 개정사항</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 결론도출근거</li> <li>• 공개초안(ED) 작성안: 적용사례</li> <li>• 전체 공개초안(ED) 작성안 검토</li> <li>• Special Matters for Comments 중 포함 대상에 대한 의결</li> <li>• 공개초안(ED) 승인</li> </ul>
2017년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문기간(의견수렴 기간)</li> </ul>
2018년 3월	
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토</li> <li>• 제기된 이슈에 대한 최초 논의</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 제기된 이슈에 대한 논의</li> <li>• 기준서(IPSAS) 시안에 대한 최초 검토</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기준서(IPSAS) 시안에 대한 검토</li> <li>• 신규 기준서(IPSAS) 승인</li> </ul>

정례회의 결과

- IPSASB는 공개초안 63, '사회보장급여'를 승인하고 10월 말일까지 공개초안 공표 예정
  - 공개초안은 사회보장제도의 향후 5년간 추정 현금흐름을 공시하는 것을 의무화하는 내용을 포함하고 있음

국가회계기준에 대한 시사점

- (현황) 국가결산보고서의 경우 필수 보충정보의 형태로 국민연금의 사업보고서, 사회보험보고서를 제공 중임
  - 국민연금 사업보고서의 경우 장기재정추계를 통해 향후 약 70여 년의 현금흐름 추정 자료 제시
  - 고용보험, 산재보험에 관한 사회보험보고서의 경우 미래 현금흐름에 대한 정보 불포함
- (시사점) IPSASB의 의사결정 결과를 참고하여 사회보장급여로 인한 미래 현금흐름의 공시범위 결정 필요
  - 정보이용자의 이해가능성 제고를 위해 사회보장급여들의 공시범위 및 양식에 대한 일정 수준의 통일이 필요함
  - 다만, 국민연금과 같은 장기성 사회보장급여의 경우 미래 현금흐름에 대한 할인율 설정 등이 고용보험 등 타 사회보장급여에 비해 중요하므로 공시범위에 차등을 두는 것이 바람직하다고 판단됨

**3 2018년 6월 정례회의**

- (발표자) Paul Mason
- (목적) 정부의 특정 사회보장급여로 인한 비용 및 부채의 발생 상황과 방식에 대해 식별하고, 이들을 재무제표에 인식·측정하는 적절한 방법 모색
- (배경) 사회보장급여에 대한 기준서 미비
  - 사회보장급여가 공공부문실체의 지출 중 중요한 부분을 차지함에도 관련 기준서 부재로 IPSAS 19를 준용 중임
  - 정보이용자가 사회보장제도의 정부 재정에 대한 재무적 영향을 평가할 수 있는 정보를 제공 받지 못함
- (경과) 2015년 7월, 개념체계 등 관련 문헌\*을 참고하여 자문보고서, ‘사회보장급여의 인식과 측정’ 발표
  - \* ① The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities
  - ② Recommended Practice Guideline 1, Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity’s Finances
  - ③ Policy Paper, Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs
- 2017년 10월, 공개초안 63, ‘사회보장급여’ 발표(참고1)
- 공개초안은 사회보장급여의 정의, 사회보장제도 관련 인식·측정·공시 규정을 제안
- 2018년 6월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
■ 사회보장급여와 비교환비용(Social Benefits & Non-Exchange Expenses)		
6.2.1	사회보장급여의 적용범위 (SMC 1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안의 적용범위 유지 (사회보장급여의 정의 문구 개선을 통해 보완 추진)</li> </ul>
6.2.2	용어의 정의(SMC 2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회보장급여 정의 중 ‘수급조건(eligibility criteria)’의 제거 (기초연금 등 주요 사회보장제도 적용 제외 등의 문제 발생)</li> <li>• 사회보장급여 정의에 ‘사회적 위험’을 유지하되, IPSAS 19에 재난구조와 관련 지침 추가</li> <li>• 보편적 서비스 관련 문구 삭제</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
■ 사회보장급여(Social Benefits)		
7.2.1	보험접근법(SMC 3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 보험접근법의 선택적 적용 허용을 유지하되, 공개초안을 우선 기준서로 발표한 후 보험접근법 관련 사후 이행 검토(post implementation review) 수행</li> <li>• 보험접근법 적용조건 중 ‘완전적립’을 ‘실질적으로 적립’으로 개선(사회 보험제도의 실질에 따라 판단 유도)</li> <li>• IFRS 17의 보험접근법 적용을 위한 지침 개발 필요</li> <li>• 공시사항 관련 추가 수정 불필요</li> </ul>
7.2.2	장기재정전망 보고의 의무화(SMC 6)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안을 우선 기준서로 발표 후 장기재정전망 관련된 사후 이행 검토(post implementation review) 수행 (공개초안은 장기재정전망 보고를 의무화하지 않음)</li> <li>• 사후 이행 검토 시 고려해야 할 주요 이슈 발굴 필요</li> </ul>
7.2.3	의무발생사건 접근법 (SMC 4)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 의견수렴 종결이 어려우므로 기준서 우선 발행 후 사후 이행 검토 수행(2024~2026년 예상)</li> <li>• 사회보장급여 부채의 인식시점 관련, ‘생존(being alive)’을 덜 강조할 수 있는 대체문구 개발 필요</li> </ul>
7.2.4	의무발생사건 접근법 적용 시 공시사항(SMC 5)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회보장제도의 성격 관련 공시사항 유지</li> <li>• 현행 인식시점을 유지할 경우 예상 미래 현금흐름 공시 또는 장기재정전망 보고와의 상호참조 선택 허용</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- (적용범위 및 용어 정의) 공개초안 63의 적용범위\* 유지하되, 사회보장급여의 정의에 ‘현금의 순이전(net transfer of cash)’ 조건을 추가하여 정의 및 적용범위 명확화
  - \* IPSAS 29의 금융상품, IPSAS 39의 종업원급여, 보험계약, 보편적 서비스를 제외한 사회보장급여
- (의무발생사건 접근법) 공개초안 63의 의무발생사건 접근법에 따른 부채 및 비용 인식방법 유지
  - \* 사후 이행 검토(post implementation review)의 공식화 시점에 대한 추후 논의가 필요함
- (보편적 서비스, 집합적 서비스) 사회보장급여와 집합적 서비스, 보편적 서비스의 명확한 구분·이해 위한 지침 개발 주문
- 2018년 12월 회의까지 공개초안 63의 기준서 승인 목표

국가회계기준에 대한 시사점

- 사회보장급여 관련 국가회계기준과 공개초안 63의 비교
  - (기준 구성) 국가회계기준은 사회보장급여와 관련된 기준을 별도로 제공하지 않고 사회보장사업의 유형별로 회계처리지침을 제공하나, IPSAS는 사회보장급여 회계처리를 위한 별도의 기준서(공개초안63)를 제공함
  - (사회보장급여의 정의 및 적용범위) 국가회계기준은 일원화된 사회보장급여 정의를 제시하지 않는 데 비해, 공개초안 63은 사회보장급여를 구체적으로 정의하고 기준서의 적용범위를 한정함
  - (사회보장급여 부채의 인식/측정) 국가회계기준은 사회보장급여 관련 부채의 인식시기를 사업 종류별(국민연금, 고용보험, 산재보험)로 상이하게 규정하나, 공개초안 63은 부채의 인식시기를 하나의 시점으로 일관성 있게 규정

구분	국가회계기준	IPSAS 41
관련 회계기준	「연금 회계처리지침」(국민연금) 「보험 회계처리지침」(고용보험, 산재보험)	공개초안 63, '사회보장급여'
적용범위	각 회계처리지침의 적용범위에 따름	5. 이 기준서는 사회보장급여의 정의를 충족하는 거래에 적용한다. 이 기준서는 다음에 대해 적용하지 않는다. (a) IPSAS 29, 금융상품: 인식과 측정의 적용범위에 있는 금융상품 (b) IPSAS 39, 종업원급여의 적용범위에 있는 종업원급여 (c) 보험계약을 다루는 적절한 국제회계기준 또는 자국 회계기준의 적용범위에 있는 보험계약 (d) 이 기준서의 문단 6에서 정의하는 보편적 서비스
사회보장급여 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 일원화된 정의 없음</li> <li>• 「연금 회계처리지침」 문단제정근거 17 국민연금은 국가가 사회보장정책의 일환으로 국민의 노후소득 보장을 위한 연금을 제공하는 제도로서 통칭 사회보험 또는 사회연금의 대표적인 제도이다.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안 63, 문단 6에서 하나의 정의 제시</li> <li>• 사회보장급여는 다음을 말함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 수급조건을 충족하는 특정 개인 또는 가계를 대상으로</li> <li>(b) 사회적 위험의 효과를 완화시키고</li> <li>(c) 사회적 요구를 전반적으로 다루기 위해 제공되는 것으로</li> </ul> </li> </ul>

구분	국가회계기준	IPSAS 41
사회보장급여 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「보험 회계처리지침」 문단 3.(2) '사회보험사업'이란 「고용보험법」 및 「산업재해보상보험법」 등의 관련 법령에 따라 국가 회계실체가 사회보장정책의 일환으로 실업, 업무상 재해 등의 사회적 위험으로부터 보험 방식에 의하여 국민의 소득 등을 보장하는 사업을 말한다.</li> </ul>	(d) 보편적 서비스가 아닌 것
사회보장급여 부채인식	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 보험 접근법 적용 불가</li> <li>• 국민연금: 재정상태표일 현재 지급기일이 도래하였으나 지급하지 않은 연금지급액 및 환급금을 '연금미지급금'으로 인식</li> <li>• 고용보험 및 산재보험: 「고용보험법」 및 「산업재해보상보험법」에 따라 적립하는 준비금은 '기타부채'로 인식</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 보험 접근법 선택 적용 가능</li> <li>• 의무발생사건 접근법 적용 시 생존 포함 차기의 수급조건을 모두 충족한 경우 부채 발생(부채금액은 수급조건 충족한 차기급여 지급액으로 측정됨)</li> </ul>

○ 사회보장급여 거래에 관한 회계처리 규정을 통합한 단일 기준서 제공 시 구체적인 정의와 적용범위, 통일된 회계처리 원칙을 제시할 수 있어 사회보장급여 회계정보의 신뢰성 및 유용성 제고 가능

○ 국가재무제표 수준에서 사회보장급여 관련 회계정보를 일목요연하게 파악하고 GFS 등 타 재무정보와 비교할 수 있도록 주식 및 필수보충정보상 제공정보의 유형과 수준을 정비할 필요가 있음(기준서 단일화와 별개)

⇒ IPSASB의 공개초안 63의 개발 과정을 참고하여 사회보장급여 관련 국가회계기준의 개선방안 모색

**4 2018년 9월 정례회의**

- (정의) 정부의 특정 사회보장급여로 인한 비용 및 부채의 발생 상황과 방식에 대해 식별하고, 이들을 재무제표에 인식·측정하는 적절한 방법 모색
- (배경) 사회보장급여에 대한 기준서 미비
  - 사회보장급여가 공공부문실체의 지출 중 중요한 부분을 차지함에도 관련 기준서 부재로 IPSAS 19를 준용 중임
  - 정보이용자가 사회보장제도의 정부 재정에 대한 재무적 영향을 평가할 수 있는 정보를 제공 받지 못함
- (경과) 2015년 7월, 개념체계 등 관련 문헌\*을 참고하여 자문보고서, ‘사회보장급여의 인식과 측정’ 발표
  - \* ① The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities
  - ② Recommended Practice Guideline 1, Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity’s Finances
  - ③ Policy Paper, Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs
- 2017년 10월, 공개초안 63, ‘사회보장급여’ 발표
- 공개초안은 사회보장급여의 정의, 사회보장제도 관련 인식·측정·공시 규정을 제안
- 2018년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
5.2.1	사회보장급여의 정의와 범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• AG(1-10) 수정: 사회보장급여를 현금으로 제한함에 따른 정의와 범위 수정. Reimbursement, Voucher에 대한 추가 지침 제공</li> <li>• BC 수정: 사회보장급여를 현금으로 제한하는 이유에 대한 설명 추가</li> </ul>
5.2.2	의무발생사건 접근법 (Obligating Event Approach): 인식 및 측정	생존(being alive)을 인식 요건에서 제외함에 따라 측정 관련 문단 재작성
5.2.3	의무발생사건 접근법 (Obligating Event Approach): 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회보장급여의 성격(비용과 수익)에 대한 공시</li> <li>• 보험 접근법을 적용하지 않았을 때 공시 요건</li> </ul>

세부 안건		주요 제안사항
5.2.4	보험 접근법 (Insurance Approach)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 핵심 기준서 내에서 보험 접근법과 의무발생사건 접근법의 위치 변경</li> <li>• AG와 BC는 거의 수정되지 않음</li> </ul>
5.2.5	기타 이슈	IPSAS 22, Disclosure of Financial Information about the General Government Sector의 수정사항을 기준서에 포함하지 않음

□ 주요 회의결과

구분	의결사항	지시사항
사회보장급여의 정의와 범위 (안건 5.2.1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안 목적 문단(#2)에 “as defined in the Standard” 문구 추가</li> <li>• 공개초안 정의 문단(#6)에서 “directly” 문구 삭제</li> <li>• 공개초안 정의 문단(#6)에서 social risks 정의 뒤에 오는 지침에 “what is encompassed by social risks” 문구 추가</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cash equivalents를 다루기 위한 추가 AG 작성</li> <li>• 집합적 및 편편적 서비스, 재난구호 관련 공개 초안과의 상호 참조를 제공하기 위해 IPSAS 42 수정안 작성</li> </ul>
의무발생사건 접근법 (안건 5.2.2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안 후속측정 문단(#18)에서 IPSAS 3에 대한 참조 삭제</li> <li>• BC100 삭제</li> <li>• BC97, 98에서 “apparently” 삭제</li> <li>• ‘obligating event’란 명칭을 ‘general approach’로 변경</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 측정 관련 문단 재검토</li> <li>• 가능성이 높은 재검토를 강조하기 위해 BC103 재작성</li> <li>• “no further clarify” 언급을 피하기 위해 BC95 재작성</li> <li>• BC 문단들에서 “being alive” 언급 재검토</li> </ul>
의무발생사건 접근법 : 공시 (안건 5.2.3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 문단(#24(c), #26, #27, #28) 삭제</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 중요한 제도(scheme)의 지출 내역, 제도가 보험접근법의 요건을 충족하는지 여부, 문단 (#26(a)(i)의 의도를 포함하기 위해 문단 (#25) 재작성</li> <li>• 용어 ‘scheme’의 일관성 재검토</li> </ul>
보험 접근법 (안건 5.2.4)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 핵심 기준서 내에서 보험 접근법과 의무발생 사건 접근법의 위치 변경</li> <li>• AG와 BC는 거의 수정되지 않음</li> </ul>	N/A
기타 이슈 (안건 5.2.5)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 22(Disclosure of Financial Information about the General Government Sector) 수정 불필요</li> <li>• IPSAS 24(Presentation of Budget Information in Financial Statements) 내에 추가 지침 포함 동의</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재무성과표 기능별 예시에서 Social protection이나 유사한 문구를 유지</li> <li>• 재무상태표상 장기부채항목에 ‘social benefits’ 추가</li> <li>• IPSAS 1(Presentation of Financial Statements)과 IPSAS 2(Cash Flow Statements) 중 수정된 부분만 공개초안에 표시하도록 제한(수정사항이 없는 부분 제외)</li> </ul>

**5 2018년 12월 정례회의**

□ **IPSAS 42 관련 주요 이슈 논의**

- Staff는 IPSASB가 2018년 9월 회의에서 지시한 바에 따라 위원, TA, 옵저버 대상으로 IPSAS 42, ‘사회보장급여(안)’에 대한 의견을 조회하였음
- 주요 응답자 의견 중 Staff가 동의하는 사항은 IPSAS 42, ‘사회보장급여(안)’에 반영하였음

Comments에 대한 분석	Staff Response
<ul style="list-style-type: none"> <li>• General Approach의 Measurement 문단에서 “Costs” 문구를 지지하는 의견, “cash transfers”를 지지하는 의견이 있음</li> <li>• General Approach의 측정 관련 문단에 차기 급여가 지급되기 전에 수급자가 수급조건을 더 이상 충족하지 못하게 될 가능성을 언제 고려해야 하는지에 대한 내용을 보다 명확히 기술해야 함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 2가지 의견을 고려하여 문단을 재기술함(문단 12~22, AG16~18)</li> <li>☞ IPSASB도 수정된 문단에 동의하는가? 동의하지 않는다면 대체문구를 제시할 것</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 3에 대한 참조 문구가 삭제된 이유는 무엇인가?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>☞ IPSASB는 IPSAS 3 참조 문구를 유지해야 한다고 생각하는가?</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• General Approach의 Disclosure 관련 문단에 대해 의견이 나뉨</li> <li>• 일부는 ‘사회보장제도별로(each social benefit scheme)’ 공시하도록 한 것은 부담이 크니 재량에 따라 일부 제도를 뭉글 수 있도록 허용하자는 의견</li> <li>• 일부는 사회보장제도별로 공시하는 것이 적절하며, “중요한(material)”이란 표현이 굳이 필요한지 의문이라는 의견</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 다수의 사회보장제도를 운영하는 실체에 제도별로 공시하는 것은 부담이라고 생각하여 문단에서 “each scheme” 표현을 제거</li> <li>• 중요성 및 통합 표시와 관련하여 IPSAS 1, ‘재무제표 표시’를 참고하도록 문단 수정</li> <li>• General Approach뿐 아니라 Insurance Approach 쪽에서도 유사하게 수정함 (Paragraphs 23~25)</li> <li>☞ IPSASB는 이러한 수정에 대해 동의하는가? 동의하지 않는다면 대체문구를 제시할 것</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Insurance approach 섹션에서 “기여금(contributions)”이라는 표현과 “기여금과 부담금(contributions and levies)”라는 표현이 모두 사용되고 있음 (예: paragraph 28, paragraph AG21)</li> <li>• “기여금과 부담금(contributions and levies)”으로 표현을 통일해야 함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현재 기준서(안)는 해당 제도가 “기여금으로 적립되어야 한다”는 원칙을 포함하고 있음</li> <li>• “기여금과 부담금” 표현은 이러한 원칙에 대한 설명의 일부임</li> <li>☞ IPSASB는 “기여금과 부담금(contributions and levies)”으로 통일해야 한다고 생각하는가?</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Collective service, Individual service, Disaster relief에 대한 내용은 아직 확정되지 않은 것임</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff는 collective service와 individual service, 사회적 위험에 관한 지침이 다른 AG에 포함되어 있기 때문에 AG3의 삭제를 고려하고 있음</li> <li>• ED 67에 포함되어 있는 IPSAS 42 개정사항에서 이 적용범위 이슈를 다룰 것임</li> <li>☞ IPSASB는 AG3을 삭제하길 원하는가?</li> </ul>

Comments에 대한 분석	Staff Response
<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 19 문단 1(a)의 사회보장급여 관련 표현의 개정은 불필요함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Staff는 사회보장급여가 적용범위에서 제외된다는 표현이 문단 1(e)의 “those covered by another IPSAS” 문구로 충분하다는 데 동의함</li> <li>다만, 명시적인 표현이 이용자에게 유용할 수 있음</li> <li>☞ IPSASB는 IPSAS 19의 문단 1(a)를 삭제하길 원하는가?</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 19 문단 1(a)의 적용범위 제외 표현이 바뀔에 따라 기존 거래에 영향을 미칠 여지가 있는지 의문임</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>그러한 거래는 ED 67에서 다룰 예정임</li> <li>Staff는 IPSAS 42와 ED 67의 시행일을 일치시킬 것을 제안하고 있음</li> <li>☞ IPSASB는 이외에 추가적인 조치가 필요하다고 생각하는가?</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>적용사례 8, 9, 10은 비용과 부채의 증감내역(reconciliation)을 포함하고 있음 (문단 IE33, IE43, IE54)</li> <li>ED 63에서는 이것이 의무사항이었으나 IPSAS 42(안)에서는 의무사항이 아님</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Staff는 두 가지 옵션이 모두 타당한 측면이 있다고 생각함</li> <li>일부 작성자는 증감내역이 유용하다고 생각할 수 있지만 일부는 복잡할 뿐이라고 생각할 수 있음</li> <li>Staff는 이번 안건의 IPSAS 42(안)에 증감내역은 설명 목적이라는 언급을 반영하였음</li> <li>☞ IPSASB는 의무가 아님을 명시하는 문구를 유지하는 것과 해당 문단을 삭제하는 것 중 무엇을 원하는가?</li> </ul>

□ **시행일(Effective date) 결정**

- IPSASB의 “Due Process and Working Procedures” 문단 A44에 따라 IPSASB는 효과적인 시행을 위한 최소한의 합리적 기간을 고려해야 함
- 신규 IPSAS를 승인할 때 통상적으로 기준서 발행 이후 최소 18개월의 기간을 갖도록 하되, 1월 1일 부로 시행하는 것으로 시행일을 정해 왔음
- IPSAS 42는 2019년 1월에 발행될 것으로 예상되므로 통상 기준을 따르면 2021년 1월 1일이 시행일이 되어야 함
- 다만, IPSAS 42로 인해 일부 정부는 사회보장급여와 관련된 비용을 최초로 인식할 수 있고, IPSAS 42와 관련이 있는 IPSAS 19에 대한 개정사항이 이번 12월 회의에서 승인된다는 점을 고려해야 함
- 이에 Staff는 2022년 1월 1일이 시행일로 정할 것을 권고함

□ **주요 회의결과**

- IPSASB는 IPSAS 42, ‘사회보장급여’를 최종 승인함 (찬성 16, 반대 1, 부재 1)
- IPSASB는 IPSAS 42, ‘사회보장급여’의 시행일을 2022년 1월 1일로 결정

국가회계기준에 대한 시사점

- 정부의 지출에서 사회보장급여가 차지하는 비중이 매우 중요함에도 불구하고, 기존 IPSAS 기준서는 사회보장급여 회계처리기준을 명확하게 다루지 않았음
- 12월 정례회의에서 최종 승인된 IPSAS 42, '사회보장급여'는 사회보장급여와 관련된 부채를 언제 재무제표에 인식하고 어떻게 측정해야 하는지에 관해 규정하고 있음
- IPSAS 42, '사회보장급여'는 사회보장제도가 정부 등 공공부문실체의 재정상태에 미치는 영향에 관한 정보를 일관적으로 생산하는 기반을 제공함으로써 공공부문실체 사이의 비교가능성을 높일 수 있다는 데 의의가 있음
- 국가회계 예규 중 「연금 회계처리지침」은 문단 35와 문단 36에서 각각 국민연금과 관련된 부채의 인식시기와 측정방법에 대한 규정을 제공하고 있음
  - (인식) 국민연금에 대한 부채는 재정상태표일에 인식함
  - (측정) 국민연금지급액 중 재정상태표일 현재 시점에서 지급기일이 도래하였으나 지급하지 않은 금액
- 「연금 회계처리지침」은 향후 지급할 것으로 예상되는 국민연금 지급액 전체가 아닌 지급기일이 도래한 국민연금 지급액 중 미지급된 부분만을 국민연금의 부채로 인식하도록 규정하고 있는데 이는 사회보장제도에 따른 연금지급의무가 국민 개개인과의 계약 관계에 따른 의무가 아니라는 점 등을 고려한 것임
- IPSAS 42도 일반 접근법(general approach)을 적용할 경우 장래 추정 지급액 전체를 정부의 현재의무(부채)로 보지 않는다\*는 점에서 「연금 회계처리지침」과 유사함
 

\* IPSAS 42는 모든 수급조건이 충족되기 전까지는 수급자가 사회보장급여를 청구할 수 없으므로 해당 시점까지는 정부에 사회보장급여를 지급해야 할 현재의무가 없다는 점에 주목하고 있음
- 다만, IPSAS 42는 사회보장급여에 대한 부채를 수급조건이 모두 충족된 차기의 급여 금액으로 측정하는 데 비해, 「연금 회계처리지침」은 지급기일 도래 미지급액으로 측정하고 있어 부채의 측정방법은 서로 다름
- 최근 정부가 제안한 국민연금에 대한 개편안에 대해 국민들의 관심이 높아지고 있음을 고려할 때, 각국의 공공부문실체들이 IPSAS 42를 도입하면서 발생하는 이슈들에 대해 지속적으로 모니터링할 필요가 있을 것임



5

## 리스(Leases)

## 5 리스(Leases)

### ■ 배경 및 목적

- (배경) IFRS 16과의 정합성 제고 및 할인리스 관련 지침 미비
  - 2016년 1월에 발표된 IFRS 16, '리스'와의 정합성을 확보하기 위한 IPSAS 13, '리스'의 개정 소요 발생
  - 공공부문 특유 이슈인 '할인리스(concessionary leases)'에 관한 회계처리 규정 미비
- (목적) IPSAS 13, '리스'를 대체할 신규 리스 기준서 개발

### ■ 주요 논의사항

- 리스이용자 및 리스제공자 회계처리에 대한 사용권 모형 도입의 타당성
- 할인리스 관련 자산·부채의 측정기준 및 보조금 요소의 회계처리 개발

### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- ED 64, '리스'에 대한 의견수렴 결과를 바탕으로 공개초안을 수정 중임



\* 자문보고서 과정을 거치지 않고 공개초안을 개발하였음

■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) Joao Fonseca(Manager, Standards Development and Technical Projects)
- (배경) 기존 IAS 17, ‘리스’에 따르면 운용리스의 경우에 리스이용자가 관련 자산·부채를 인식하지 않기 때문에 ‘운용리스 이용자인 기업’과 ‘자산을 구입하기 위하여 차입하는 기업’을 적절하게 비교할 수 없다는 문제점을 개선하기 위하여 IASB가 IFRS 16, ‘리스’를 제정하였고, IPSASB는 IFRS와의 정합성 유지를 위하여 IFRS 16의 발표가 IPSAS에 미치는 영향을 고려함
  - IFRS 16에 따르면 리스이용자는 금융리스와 운용리스를 구분하지 않고 모든 리스(일부 면제 규정 있음)에 대하여 자산과 부채를 인식해야 함
- (목적) 적절한 수준까지 IFRS 16, ‘리스’와의 정합성을 유지하기 위해 리스이용자 및 리스제공자를 포괄하는 리스 회계에 대한 개정사항 개발
- (용어) IPSAS와 개념체계 간의 용어 사용을 통일하기 위한 제안
  - (공정가치) 개념체계에서는 ‘시장가치’라는 용어가 사용되고 있으나, IPSASB는 최근 IPSAS 및 진행 중인 프로젝트에서 ‘공정가치’라는 용어를 계속 사용하는 데 동의하였으며, 현재 진행 중인 측정에 관한 프로젝트에서 모든 지침과 연결된 측정기준을 다룰 것이므로, 일관성을 위해 ‘공정가치’ 용어의 사용을 제안
  - (IPSAS와 IFRS 간 용어 차이 조정) IPSAS 다른 지침과의 일관성을 위하여 IFRS 16에서 사용하는 일부 용어를 다음과 같이 변경하는 것을 제안

IFRS 16	IPSAS 공개초안(ED)
Income	Revenue
Profit	Surplus
Loss	Deficit
Business Unit	Operation
Business segment	Segment

□ (정의)

- (계약 정의) 공공부문에서는 문서화된 계약의 형태를 취하지 않는 다른 형태의 약정이 존재하기 때문에 IPSAS에서 정의된 용어가 아닌, IFRS에서 정의된 '계약(contract)'이라는 용어를 사용하는 것이 적정한지에 대하여 검토하였으며, IFRS 16 및 다른 IPSASB 프로젝트와의 일관성을 고려하여 대안1을 제안
  - (대안1) IFRS 16의 '계약(contract)'이라는 용어의 정의를 유지하되, IPSASB 용어집에 해당 용어의 정의를 추가하고, 리스에 대한 지침의 목적상 계약인지 여부 결정 시 법적 형식보다 실질을 고려해야 한다는 것을 설명하기 위해 적용지침에서 추가적인 지침을 제공
  - (대안2) 리스지침 목적으로만 사용하기 위하여 IFRS 16의 '계약(contract)'이라는 용어를 '구속력 있는 약정(binding arrangement)'로 대체하고, 결론도출근거에 그 이유를 설명
- (기타 정의) IFRS 16상 용어의 정의 중 일부를 수정하거나 공개초안(ED)에 포함하지 않음

수정 없이 공개초안에 포함	수정하여 공개초안에 포함	공개초안에 불포함
리스개시일(개시일)	리스개설직접원가	공정가치
계약	리스 내재이자율	금융리스
경제적 내용연수		리스총투자
변경 유효일		리스순투자
고정리스료		운영리스
리스약정일(약정일)		미실현금융수익
리스		무보증잔존가치
리스 인센티브		내용연수
리스변경		
리스료		
리스기간		
리스이용자		
리스이용자의 증분차입이자율		
리스제공자		
선택권에 따른 리스료		
사용기간		
잔존가치보증		
사용권자산		
단기리스		
전대리스		
기초자산		
변동리스료		

- 수정하여 공개초안에 포함한 용어의 정의는 다음과 같음

구분	IFRS 16	IPSAS	사유
리스개설 직접원가	리스를 체결하지 않았더라면 부담하지 않았을 리스체결의 증분원가. 다만 금융 리스와 관련하여 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 부담하는 원가는 제외	리스를 체결하지 않았더라면 부담하지 않았을 리스체결의 증분원가 (삭제)	제조자 또는 판매자 리스는 공공부문에서 매우 드물게 발생할 것으로 예상되므로 삭제
리스 내재이자율	리스료 및 무보증잔존가치의 현재가치 합계액을 다음 (가)와 (나)의 합계액과 동일하게 하는 할인율 (가) 기초자산의 공정가치 (나) 리스제공자의 리스개설직접원가	리스료의 현재가치 합계액을 다음 (가)와 (나)의 합계액과 동일하게 하는 할인율 (가) 기초자산의 공정가치 (나) 리스제공자의 리스개설직접원가	무보증잔존가치의 정의는 제조자 또는 판매자 리스와 직접적으로 관련되어 있어 삭제

- 공개초안에 불포함한 용어의 정의는 다음과 같음

공개초안에 불포함	사유
공정가치	IPSAS 9, '교환거래수익'에서 정의
금융리스	IFRS 16 일부 미반영(리스제공자도 금융리스·운용리스 구분 없음)
리스총투자	IFRS 16 일부 미반영(금융리스와 관련된 정의)
리스순투자	IFRS 16 일부 미반영(금융리스와 관련된 정의)
운용리스	IFRS 16 일부 미반영(리스제공자도 금융리스·운용리스 구분 없음)
미실현금융수익	IFRS 16 일부 미반영(금융리스와 관련된 정의)
무보증잔존가치	무보증잔존가치의 정의는 제조자 또는 판매자 리스와 직접적으로 관련되어 있어 삭제
내용연수	IPSAS 17, '유형자산'에서 정의

- (리스제공자: 인식 면제) IPSASB는 IFRS 16의 리스이용자에 대한 단기리스와 소액 기초자산 리스의 인식 면제 규정을 채택하기로 합의하였으나, IFRS 16과는 달리 리스제공자에 대해서도 동일한 인식 면제가 적용되어야 한다고 주장
- IFRS 16의 리스이용자 인식 면제 규정에 따르면 리스이용자는 단기리스와 소액 기초자산 리스에 인식 면제 규정을 선택할 수 있음
- IFRS 16에서 단기리스나 소액 기초자산 리스에 대한 인식 면제 규정을 적용하는 경우 리스이용자는 해당 리스에 관련되는 리스료를 리스기간에 걸쳐 정액 기준이나 다른 체계적인 기준에 따라 비용으로 인식하여 현행 운용리스와 비슷하게 회계처리 가능

- (리스 식별 등) IPSAS와 IFRS 16의 리스 식별, 실질적인 고정리스료, 개시일 전 기초자산에 대한 리스이용자의 관여 규정이 동일
  - (리스 식별) 계약의 약정시점에, 계약 자체가 리스인지, 계약이 리스를 포함하는지를 판단하며, 계약에서 대가와 교환하여 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함
  - (실질적인 고정리스료) 리스료는 실질적인 고정리스료\*를 포함하며, 예는 다음과 같음
    - \* 실질적인 고정리스료: 형식적으로는 변동성을 포함하나 실질적으로 회피할 수 없는 지급액
    - 지급액이 변동리스료로 구조화되지만, 그 지급액에 실제 변동성은 없는 경우
    - 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 지급액 집합들이 있으나, 그중 하나의 집합만이 현실적인 경우, 현실적인 지급액 집합을 리스료로 봄
    - 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 현실적인 지급액 집합들이 있으나, 적어도 그중 하나의 집합을 반드시 지급해야 하는 경우, 가장 낮은 금액(할인 기준)으로 통산되는 지급액 집합을 리스료로 봄
  - (개시일 전 기초자산에 대한 리스이용자의 관여) 기초자산의 건설이나 설계에 관련되는 리스이용자의 원가, 기초자산의 법적 소유권에 대한 규정
    - 리스이용자가 사용할 수 있도록 기초자산을 건설하거나 다시 설계할 필요가 있는 경우, 리스이용자가 부담한 원가는 IPSAS 17, '유형자산'을 적용하여 회계처리하며, 기초자산의 사용권에 대하여 리스이용자가 지급하는 금액에는 미포함
    - 기초자산의 법적 소유권이 리스제공자에게 이전되고, 그 자산이 리스이용자에게 리스되기 전에 리스이용자가 법적 소유권을 획득하는 경우라 하더라도 리스이용자가 그 기초자산을 통제하게 되지 않는다면 그 거래는 판매후리스가 아닌 리스에 해당함
- (제조사 또는 판매자 리스) IFRS 16은 리스제공자에 대한 제조사 또는 판매자 회계 요건에 대한 지침을 포함하나, 공공부문에서는 매우 드물게 발생할 것으로 예상되므로 공개초안(ED)에서 제외되는 것이 타당하다는 의견 존재
- (계약의 구성요소 분리) 실무적 간편법\*을 적용하지 않는다면 계약의 각 리스요소를 비리스요소와 분리하여 리스로 회계처리하는 것은 동일하나, IPSAS와 IFRS 16의 리스제공자에 대한 계약의 구성요소 분리규정에서 참고하는 지침 상이

\* 기초자산의 유형별로 비리스요소를 리스요소와 분리하지 않고, 각 리스요소에 관련되는 비리스요소를 하나의 리스요소로 회계처리하는 방법을 기초자산의 유형별로 선택할 수 있음

- (리스이용자) 리스이용자는 리스요소의 상대적 개별 가격과 비리스요소의 통합 개별 가격에 기초하여 계약대가를 각 리스요소에 배분
- (리스제공자) 리스제공자는 IPSAS 9, '교환거래 수익'을 적용하여 계약대가를 각 리스요소에 배분
  - IFRS 16의 경우 리스제공자는 IFRS 15를 적용하여 계약대가를 배부하도록 규정하고 있으나, 현재 IPSASB는 IFRS 15와 동등한 지침이 존재하고 있지 않기 때문에 IPSAS 9로 IFRS 15를 대체
  - IPSAS 9로 대체하지 않는 경우 리스제공자에 대한 계약의 구성요소 분리 문단을 삭제하는 방안도 검토하였음
- (리스변경) IPSASB는 리스제공자 및 리스이용자 모두 운용리스를 인정하지 않으므로 IFRS 16과 달리 리스제공자 및 리스이용자의 리스 변경 규정이 동일
  - (IPSAS) ① 기초자산 사용권이 추가되어 리스가 범위 확대되고, ② 리스대가가 조정액만큼 증액되는 경우 리스변경을 별도 리스로 회계처리
  - (IFRS 16) 리스제공자의 경우 운용리스에 대하여 별도의 리스변경 규정 존재
    - 리스제공자는 운용리스의 변경을 변경 유효일부터 새로운 리스로 회계처리(다만, 변경 전 리스에 관련되는 선급 또는 발생 리스료를 새로운 리스의 리스료의 일부로 고려)
- (판매후리스) 시장 조건을 밀도는 판매후리스에 대하여 IPSAS는 IFRS 16의 규정을 적용하는 것 이외의 다른 대안을 추가 검토하고 있음
  - (IFRS 16) 자산 판매대가의 공정가치가 그 자산의 공정가치와 같지 않거나 리스료가 시장요율이 아니라면 판매수익을 공정가치로 측정하기 위하여 다음과 같이 조정
    - 시장 조건을 밀도는 부분은 리스료의 선급으로 회계처리
    - 시장 조건을 웃도는 부분은 구매자-리스제공자가 판매자-리스이용자에 제공한 추가 금융으로 회계처리

- (IPSAS) 시장 조건을 밀도는 경우 다음과 같은 처리를 추가 검토 중
    - 경제적 실질이 동일하다는 증거가 존재하는 경우, 통상적인 할인 리스로 처리
    - 할인 리스가 아니라는 증거가 존재하는 경우, IFRS 16 적용
  - (미경과수익) 리스제공자가 리스개시일에 리스채권의 상대 대변 계정과목으로 인식하여야 할 계정과목의 명칭 및 재무제표상 표시방법에 대한 검토
    - (계정과목 명칭) 수익, 미경과수익, 리스 미경과수익, 기타 의무 중 검토하여 공개초안(ED)에 미경과수익(unearned revenue)로 기재
    - (표시) 미경과수익은 자원 유출에 대한 현재의 의무가 존재하지 않아 부채로 표시할 수 없으며, 순자산/자본 또는 재무상태표의 다른 곳에 제시되어야 하는지에 대하여 검토
      - 순자산/자본으로 인식하는 경우 준비금(Reserves)로 처리하는 것이 타당
  - (리스제공자의 인식 및 측정) IPSAS는 IFRS 16과 달리 리스제공자에 대해서도 운용리스 회계처리 규정이 존재하지 않으며, 리스제공자는 리스개시일에 리스채권 및 미경과수익을 인식하고, 기초자산을 제거하지 않음
    - (리스채권의 최초측정) 리스제공자는 리스개시일 현재 수령하지 않은 리스료의 현재가치로 리스채권을 측정하며, 리스료는 그 리스의 내재이자율로 할인
      - 리스채권이 비교환거래를 통해 인식되는 경우, 원가는 리스개시일의 공정가치로 측정
    - (미실현수익의 최초측정) 리스제공자는 리스개시일에 리스채권의 최초 가치로 미실현수익을 측정
    - (리스채권의 후속측정) 리스제공자는 리스개시일 후에 다음을 반영하여 리스채권을 측정
      - 리스채권에 대한 이자를 반영하여 장부금액을 증액
      - 수령한 리스료를 반영하여 장부금액을 감액
      - 재평가 또는 리스변경을 반영하거나 실질적인 고정리스료의 변경을 반영하여 장부금액을 다시 측정
- \* 리스제공자는 리스개시일 이후 비교환거래를 통해 인식한 리스채권을 유효이자율법을 적용한 상각후원가로 측정

- (미실현수익의 후속측정) 리스제공자는 리스개시일 이후 리스계약의 실질에 따라 수익을 인식하고, 미실현수익은 재정성과표에 인식된 수익만큼 감소됨
- (리스변경) 리스제공자는 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 리스변경을 별도 리스로 회계처리
  - 변경으로 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스의 범위가 넓어짐
  - 리스대가는 넓어진 범위에 대한 개별 가격에 상응하는 금액과 특정한 계약의 상황을 반영하기 위하여 그 개별 가격에 한 적절한 조정액만큼 증액
- (기초자산) 리스제공자는 리스개시일에 기초자산을 제거하지 않으므로, 적절한 경우 IPSAS 16, '투자부동산', IPSAS 17, '유형자산' 또는 IPSAS 31, '무형자산'에 따라 기초자산을 계속해서 측정
- (전대) IPSAS는 IFRS 16에서 존재하지 않는 전대리스에 대한 추가 지침을 제공
  - 중간리스제공자는 본리스와 전대리스를 두 개의 별개 거래로 처리하며, 서로 상계하지 않아야 함
- (리스이용자 인식 및 측정) 리스이용자는 IFRS 16과 동일하게 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식하여야 하며, 사용권자산은 리스부채의 최초측정 금액을 기초로 최초측정하고, 후속적으로는 공정가치모형을 적용하는 투자부동산이나 재평가모형을 적용하는 유형자산을 제외하고는 원가모형을 적용하여 측정함. 또한, 리스부채는 후속적으로 상각후원가로 측정하되 리스료에 생기는 변동 등을 반영하여 재측정
- (사용권자산의 최초측정) 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산을 원가로 측정
  - 사용권자산이 비교환거래를 통해 취득된 경우, 공공정책의 실행을 위해 공정가치보다 낮게 리스가 된 경우에도 원가는 리스개시일의 공정가치로 측정
- (리스부채의 최초측정) 리스이용자는 리스개시일에 그날 현재 지급되지 않은 리스료의 현재 가치로 리스부채를 측정
  - 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 그 이자율로 리스료를 할인하고, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스이용자의 증분차입이자율을 사용
  - 리스부채가 비교환거래를 통해 인식되는 경우, 사용권자산과 마찬가지로 원가는 리스개시일의 공정가치로 측정

- (사용권자산의 후속측정) 공정가치모형과 재평가모형을 적용하지 않는 경우에, 리스이용자는 리스개시일 후에 원가모형을 적용하여 사용권자산을 측정
  - (리스부채의 후속측정) 리스이용자는 리스개시일 후에 다음을 반영하여 리스부채를 측정
    - 리스부채에 대한 이자를 반영하여 장부금액을 증액
    - 지급한 리스료를 반영하여 장부금액을 감액
    - 재평가 또는 리스변경을 반영하거나 실질적인 고정리스료의 변경을 반영하여 장부금액을 다시 측정
- \* 리스이용자는 리스개시일 이후 비교환거래를 통해 인식한 리스부채를 유효이자율법을 적용한 상각후원가로 측정

□ (로드맵) 2017년 3분기 회의에서 공개초안에 대한 추가 검토 및 승인이 진행될 예정

회 의	주제 또는 계획
2017년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 리스제공자 - 사용권 모형(right-of-use model) 접근법을 적용한 리스제공자 회계처리의 분석</li> <li>• 무상 또는 명목상 대가의 리스계약</li> <li>• 리스이용자 - 리스부채 및 리스변경(lease modification) 재평가</li> <li>• 판매후리스 거래 - 핵심 기준(Core Standard) 및 결론도출근거 시안 검토</li> </ul>
2017년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 용어: 개념체계와 IPSAS</li> <li>• 목적, 적용범위, 정의</li> <li>• 리스제공자: 인식 예외</li> <li>• 리스 식별, 실질적인 고정 리스료 지급 및 개시일 전에 기초 자산에 대한 리스이용자 개입</li> <li>• 제조자 또는 판매자 리스</li> <li>• 리스제공자 - 계약의 요소 분리</li> <li>• 리스제공자 - 리스 변경</li> <li>• 시장 조건에 따른 판매후리스 거래</li> <li>• 리스제공자 - 신용 기입</li> <li>• 리스제공자 - 측정</li> <li>• 최초 ED(공개초안) 시안에 대한 검토</li> </ul>
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 표시: 리스이용자 및 리스제공자</li> <li>• 공시: 리스이용자 및 리스제공자(concessionary leases 포함, 할인된 리스)</li> <li>• 시행일 및 경과</li> <li>• 기타 IPSAS의 개정</li> <li>• 적용 사례(concessionary leases 포함)</li> <li>• ED(공개초안) 시안에 대한 검토</li> <li>• ED(공개초안) 승인</li> </ul>
2017년 12월 2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개기간(의견수렴 기간)</li> </ul>

회 의	주제 또는 계획
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토: 목적, 적용범위, 적용 예외</li> <li>• 응답에 대한 검토: 리스의 식별</li> <li>• 응답에 대한 검토: 인식 및 측정 - 리스이용자와 리스제공자</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토: 표시 - 리스이용자와 리스제공자(peppercom leases 포함)</li> <li>• 응답에 대한 검토: 공시 - 리스이용자와 리스제공자(peppercom leases 포함)</li> <li>• 응답에 대한 검토: 판매후리스 거래</li> <li>• 응답에 대한 검토: 용어 - 개념체계</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기준서(IPSAS) 시안에 대한 검토</li> <li>• 신규 기준서(IPSAS) 승인</li> </ul>

**국가회계기준에 대한 시사점**

- 현재 국가회계기준에 따르면 운용리스의 경우 리스이용자는 관련 자산·부채를 인식하고 있지 않기 때문에 리스기준 간 차이를 파악하여 향후 지침 개정 검토 필요
- 추가로, IFRS 16과 IPSAS 간 리스제공자 회계처리에 상당 부분 차이가 존재하므로 국가회계실체 및 국가회계 정보 이용자에게 보다 유용하도록 차이 분석을 통하여 리스제공자 회계처리 방향 모색 필요

## 2 2017년 9월 정례회의

- (목적) IPSAS 13, '리스'를 대체할 신규 기준서 개발
  - 국제회계기준(IFRS) 16, '리스'와의 정합성을 적절한 범위까지 유지할 수 있도록 리스이용자와 리스제공자의 회계처리 규정 개정
  
- 주요 이슈
  - ① 리스제공자의 재정상태표에 기초자산과 리스채권을 동시에 표시하는 것이 중복계상(Double-Counting)에 해당하는지 여부
    - \* 리스제공자가 리스 실행일 이후에도 여전히 기초자산을 통제하고 있어 기초자산을 제거하지 않으므로 재정상태표에 기초자산과 리스채권을 동시에 표시하게 됨
  - ② 기초자산 측정 시 기존 IPSAS\* 적용 가능 여부
    - \* IPSAS 16, '투자부동산', IPSAS 17, '유형자산', IPSAS 31, '무형자산'
  - ③ 할인 리스(Concessionary Leases)의 리스채권 및 리스부채 측정 시 시장이자율 적용 가능 여부
    - \* 대부분의 할인 리스는 공공부문 회계실체가 제공하는데 이와 관련된 시장이 형성되어 있지 않은 경우가 많아 시장이자율의 실제 적용 가능성에 대한 의문 존재
  - ④ IFRS 16의 표시 및 공시 관련 지침과 IPSAS 30, '금융상품(공시)'의 문단 37\*에 근거한 할인 리스 관련 공시사항을 ED 64에 추가
    - \* IPSAS 30의 문단 37은 융자(Concessionary Loan)를 제공한 실체의 경우 ① 융자액의 기초-기말가액의 차이 내역, ② 기말시점의 융자액 명목가치, ③ 융자의 목적 및 조건, ④ 가치산정에 사용된 가정의 4가지 항목을 공시하도록 규정

○ 프로젝트 로드맵

회 의	주제 또는 계획
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 할인 리스(concessionary leases) - 측정</li> <li>• 표시 및 공시</li> <li>• 리스제공자 - 기초자산의 측정</li> <li>• 경과규정</li> <li>• 타 관련된 IPSAS 개정사항</li> <li>• 공개초안(ED) 승인</li> </ul>
2017년 12월 2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개기간(의견수렴 기간)</li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토: 목적, 적용범위, 적용 예외</li> <li>• 응답에 대한 검토: 리스의 식별</li> <li>• 응답에 대한 검토: 인식 및 측정 - 리스이용자와 리스제공자</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토: 표시</li> <li>• 응답에 대한 검토: 공시</li> <li>• 응답에 대한 검토: 판매후리스 거래</li> <li>• 응답에 대한 검토: 용어 - 개념체계</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토: 용어 - 경과규정</li> <li>• 기준서(IPSAS) 시안에 대한 검토</li> <li>• 신규 기준서(IPSAS) 승인</li> </ul>

○ 주요 회의결과

- IPSASB는 할인 리스의 회계처리와 관련하여 다음과 같은 사항을 의결 또는 주문
    - 할인 리스와 관련, 리스제공자의 기초자산은 기존 IPSAS에 따라 측정할 것
    - 리스제공자의 할인 리스 보조금 요소에 대한 회계처리의 경우 다음 세 가지의 회계처리 방법을 추가로 고려할 것
      - (1안) '부채(선수수익)'로 인식
      - (2안) '순자산'으로 인식
      - (3안) 보조금 요소를 인식하지 않음
- \* (3안)과 달리 (1안)과 (2안)의 경우 리스제공자가 보조금 요소로 인한 비용을 인식함

국가회계기준에 대한 시사점

- (현황) 국가회계기준 및 예규의 경우 「리스 회계처리지침」과 「민간투자사업 회계처리지침」에서 리스 회계처리에 대해 규정하고 있음
  - 리스이용자의 회계처리만 규정하고 있어 국가회계실체가 리스제공자에 해당하는 경우 적용할 수 있는 규정이 없음
  - 정부가 보조 목적으로 시장에서의 조건보다 저렴하게 리스를 제공하는 경우에 대한 회계처리를 다루지 않음
- (시사점) 리스제공자 회계처리 및 할인 리스 회계처리의 제정 필요성 검토 후 리스 회계처리 개선방안 모색
  - 국가회계 특성상 리스제공자 회계처리 규정의 제정 필요성에 대한 충분한 선행 검토가 필요
  - 리스제공자의 리스자산에 대한 통제 여부를 기준으로 기초자산의 인식 여부를 결정하는 IPSASB의 통제 접근법의 도입 필요성 검토
  - 국가회계실체가 보조 목적으로 할인 리스를 제공하는 경우 보조효과를 적절히 산정하기 위해 적용할 할인율의 유형 관련 논의 필요

### 3 2019년 6월 정례회의

- (발표자) Mike Blare, Joao Fonseca
- (목적) IFRS 16과의 정합성을 유지하기 위해 리스제공자와 리스이용자를 포괄하는 수정된 회계처리 요건의 개발
  - 향후 리스 프로젝트를 수행하기 위한 T/F의 리스 프로젝트계획 검토
  - 리스제공자 회계처리와 관련하여 다뤄져야 하는 이슈(프로세스, 개념적 이슈, 실무적 이슈, IFRS 16과의 정합성 이슈 등) 검토
    - 특히, IPSASB(Joao Fonseca), IASB(Kimberly Crook), GASB(David Bean)의 프리젠테이션을 통해 리스제공자 회계처리에 대한 서로의 관점을 조명
  - 7월에 개최 예정인 T/F 대면회의에서 논의해야 하는 추가적인 이슈 확인
- (경과) 리스제공자 회계처리의 재검토를 위한 7월 대면회의를 위해 이해관계자들의 의견을 심층 분석하고, 리스제공자 회계처리를 IFRS 16과 달리할지를 평가하기 위한 IPSASB의 기준(criteria)에 대한 T/F의 의견을 수렴 중에 있으며, ED 64, '리스' 도입에 따르는 실무적 이슈에 대한 안건을 현재 작성 중임
  - 리스 T/F 구성(2019년 1Q)
  - 리스 프로젝트계획 및 리스제공자 회계처리 매트릭스 수립(2019년 2Q)
  - 리스제공자 회계처리를 IFRS 16과 달리할지 결정하기 위한 T/F 대면회의 소집(2019년 7월)
  - IFRS 16과 달리할지를 평가하기 위한 IPSASB의 기준(criteria)에 대한 T/F 위원들의 의견을 수렴한 개요 작성(2019년 2Q)
- **주요 회의결과(프리젠테이션)**
  - (GASB) 리스이용자와 마찬가지로 리스제공자 역시 사용권 모형에 따라 회계처리를 하고 있음(IPSASB의 현재 입장과 유사)
    - 사용권 모형에 따르면 리스제공자는 기초자산에 대한 통제를 유지하므로 기초자산을 계속하여 재정상태표에 인식

- 리스계약에 따라 리스이용자에게서 리스료를 수취할 권리를 통제하므로 리스자산(리스채권)을 인식
- 리스이용자에게 사용권을 제공함에 따라 기초자산에 접근할 수 있게 해야 할 현재의무를 부담하므로 리스부채(선수수익)를 인식
- (IASB) IASB는 IPSASB와 GASB의 입장과 달리 리스제공자 회계처리에 대해 종전의 '위험-보상 모형(risks and rewards model)'을 계속해서 사용하기로 결정
  - 2010년에 IASB는 FASB와 공동으로 발표한 공개초안에서 리스제공자에 대해 이원 회계모형 제안
    - ① ('수행의무(performance obligation)' 접근법) 리스제공자는 개시일에 리스채권과 부채를 인식하고 기초자산도 계속 인식
    - ② ('제거(derecognition)' 접근법) 리스제공자는 개시일에 기초자산을 제거하고 리스채권과 기초자산에 대한 보유지분('잔존자산')을 인식
  - 하지만, 리스제공자를 위해 제안한 이원 회계모형은 리스이용자를 위해 제안한 단일 회계모형과 일치하지 않는다는 우려와 수행의무 접근법이 리스제공자의 자산 및 부채를 인위적으로 부풀리는 결과를 야기한다는 이유로 리스제공자의 회계처리에 관한 제안에 동의하지 않음
  - IASB는 2013년에 FASB와 공동 공개초안을 재발표했고, 리스제공자의 경우에 리스자산을 인식하고 측정하기 위한 이원 접근법을 제안
    - ① 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익의 사소한 양(insignificant amount)을 초과하여 소비할 것으로 예상되는 리스의 경우, 리스제공자는 리스이용자에 대한 수취채권과 구분하여 기초자산의 나머지 지분을 인식
    - ② 그 밖의 리스의 경우, 리스제공자는 기초자산을 인식함
  - 하지만, IASB는 다음의 이유에 따라 종전의 '위험-보상 모형(risks and rewards model)'을 사용하기로 결정
    - ① IAS 17의 리스제공자 회계모형은 이해하기 쉬움
    - ② 현재 재무제표 이용자의 대부분은 리스의 영향에 대하여 리스제공자의 재무제표를 조정하지 않음
    - ③ 기초자산을 다루는 리스이용자와 리스제공자를 함께 분석하지 않아 리스이용자와 리스제공자의 회계모형이 반드시 대칭적일 필요는 없음

- ④ IAS 17의 리스제공자 회계처리는 근본적인 결함이 있지 않으므로 리스이용자 회계처리가 변경된다는 이유만으로 리스제공자 회계처리를 변경해서는 안 됨

〈IFRS 16과 IPSAS의 회계처리 비교〉

구분		IFRS 16	IPSAS(ED 64)
리스 제공자	금융리스	금융리스채권 / 기초자산	리스채권 / 선수수익
	운용리스	-	
리스 이용자	금융리스	사용권자산 / 금융리스부채	사용권자산 / 금융리스부채
	운용리스		

국가회계기준에 대한 시사점

□ 리스 회계처리 비교

- 국가회계기준은 리스를 운용리스 아니면 금융리스로 분류하고, 그 두 유형의 리스를 서로 다르게 회계처리하도록 요구하고 있음
- IPSASB는 ED 64, ‘리스’를 통해 리스이용자와 리스제공자 모두에게 IFRS 16, ‘리스’의 ‘사용권 모형(right-of-use model)’을 도입하는 방안에 대해 소개한 바 있음
  - 하지만, 리스이용자에게 사용권 모형을 도입하기로 한 데 반해, 리스제공자 회계처리에 대해 응답자들 간의 합의를 이뤄낼 수 없어서 관련 이슈를 재검토하여 향후 리스제공자의 회계처리에 대해 결정(IFRS 16과 달리하지 않을 경우 공개초안 재발행)하려고 함
- 리스를 운용리스 또는 금융리스로 분류하여 회계처리하는 것은 국제적인 흐름과 맞지 않다는 것을 이번 회의를 통해 좀 더 확인할 수 있었음. 아직 논의 중인 리스제공자 회계처리와 달리, 리스이용자 회계처리의 경우 IPSASB, IASB, GASB 모두 사용권 모형을 적용하고 있는 상황이므로, 국제적 흐름에 맞춰 우리나라 국가회계기준의 리스회계에도 변화가 필요할 것으로 보임

#### 4 2019년 9월 정례회의

- (발표자) Mike Blake, Joao Carlos Fonseca
- (목적) IFRS 16과의 정합성을 유지하기 위해 리스제공자와 리스이용자를 포괄하는 수정된 회계처리 요건의 개발
  - 향후 리스 프로젝트를 수행하기 위한 T/F의 리스 프로젝트 계획 검토
  - 리스제공자 회계처리와 관련하여 다뤄져야 하는 이슈(프로세스, 개념적 이슈, 실무적 이슈, IFRS 16과의 정합성 이슈 등) 검토
    - 리스제공자 회계처리에 대한 서로의 관점을 조명
- (경과) 리스 T/F는 2019년 6월 회의에서 논의된 IPSASB의 지시사항들에 대한 대응으로 2019년 7월 대면 회의를 개최하였으며 IFRS 16과 달리할지 평가하기 위해 선정된 기준을 적용하여 IFRS 16 리스제공자의 회계처리를 ED 64 리스제공자의 회계처리와 비교하였음. 또한 동 이슈에 대해 응답자들이 제기한 개념적 이슈들을 평가함
  - 리스 T/F 구성(2019년 1Q)
  - 리스프로젝트 계획 및 리스제공자 회계처리 매트릭스 수립(2019년2Q)
  - 리스제공자의 회계처리를 IFRS 16과 달리할지 결정하기 위한 T/F 대면회의 (2019년 7월)
  - IFRS 16과 달리할지를 평가하기 위한 IPSASB의 기준(criteria)에 대한 T/F 위원들의 의견을 수렴하여 논의(2019년 3Q)
  - 리스제공자의 회계처리를 IFRS 16과 달리할지 최종 결정(2019년 4Q 예정)

□ 2019년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
<p>리스제공자 회계처리에 대한 T/F 평가결과</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F의 리스제공자 회계처리에 대한 주요 평가결과                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 다음과 같은 점에서 공공부문에서 리스제공자의 리스 회계처리 및 리스의 분류를 위해 두 가지 모형(금융리스, 운용리스)을 개발해야 할 개념적인 근거를 발견하지 못하였음</li> <li>(a) IFRS 16 리스제공자 회계처리는 공공부문의 재무보고 목적을 충족하지 못함</li> <li>(b) IFRS 16 리스제공자 회계처리는 IPSASB의 개념체계 및 IPSAS 기준서에 배치됨</li> <li>(c) GFS와의 관계는 개념적 관점에서의 차이를 평가하는 것과는 무관한 요인임</li> <li>(d) IFRS 16 리스제공자 회계처리는 IPSAS 32, '민간투자사업: 사업허가자'의 규정에 배치됨</li> <li>(e) 응답자가 추가로 제시한 개념적 이슈들은 IFRS 16 리스제공자의 회계처리로부터의 이탈(departure) 문제와 무관하거나, IFRS 16으로부터의 이탈을 정당화하는 것들임</li> <li>(f) IPSASB에서 제기된 추가적 이슈들은 IFRS 16으로부터의 이탈 문제와 무관하거나 다른 평가 기준에서 다루어야 할 대상임</li> </ul> </li> <li>• 향후 T/F가 추가로 검토할 사항                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 리스제공자의 리스채권과 리스부채의 인식과 측정 문제의 경우 IFRS 16으로부터의 이탈 문제에 대한 IPSASB의 의결결과에 따라 추후 논의 여부가 결정될 예정임</li> </ul> </li> <li>• T/F 권고사항: IFRS 16 리스제공자의 회계처리로부터 이탈해야 함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- IFRS 16 리스제공자의 회계처리로부터 이탈할 경우 다음과 같은 결과가 예상됨</li> <li>(a) 자산 판매거래에서 기초자산이 구매자에게 계속 인식되고 판매자에게서 제거될 수 있도록 기초자산의 통제 이전에 관한 지침이 리스제공자와 리스이용자 측면에서 마련됨</li> <li>(b) 기초자산이 리스제공자와 리스이용자 어디에도 인식되지 않는 경우를 방지하기 위해 IPSAS에 IFRS 16의 리스제공자의 금융리스 회계처리지침을 포함(준용)하지 않음</li> <li>(c) IPASAB가 IFRS 16으로부터의 이탈을 결정할 경우 단일 모형(리스를 분류하지 않음)에 근거한 리스제공자 회계처리 규정만 포함됨 (T/F에서 추후 개발 예정)</li> </ul> </li> </ul>
<p>결론도출근거 (Appendix A)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB는 IASB의 리스 프로젝트에 대한 IASB의 주요 의결결과에 대해 검토하였으나, (a) 리스 회계처리를 두 가지 모형으로 개발하거나 (b) 리스제공자가 리스를 금융리스나 운용리스로 구분해야 할 공공부문만의 개념적인 근거를 발견하지 못하였음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- IASB와 IPSASB의 리스 프로젝트의 목적이 다르기 때문에 다른 결론이 도출될 수 있음</li> </ul> </li> <li>• IFRS 16 리스제공자 회계처리 검토                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 리스이용자의 회계처리는 '사용권(right-of-use)' 모형을 적용하며 리스제공자의 회계처리는 '소유에 따른 위험과 보상(risks and rewards incidental to ownership)' 모형을 적용</li> <li>- 즉, 하나의 거래에 대해서 리스제공자와 리스이용자가 인식/제거 조건 등이 다른 두 가지 개념적 모형을 적용하고 있음</li> <li>- 리스제공자는 리스를 금융리스나 운용리스로 분류하는데, 금융리스의 경우 자산을 인식하지 않는 반면, 운용리스의 경우 자산을 인식함</li> <li>- IPSASB는 IFRS 16의 리스제공자 회계처리가 다음과 같은 측면에서 공공부문의 재무보고 목적을 만족시키지 않는다고 봄                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) '소유에 따른 위험과 보상' 모형은 리스제공자가 관리하는 자원을 충분히 보여주지 못하므로 자산에 대해 정보를 부족하게 제공할 수 있음</li> <li>(b) 공공부문 정보이용자는 수익 중심의 민간부문 정보이용자와 다른 정보를 필요로 함</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항										
결론도출근거 (Appendix A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSASB에서 IFRS 16으로부터의 이탈(departure)을 평가하기 위해 선정한 기준(criterion) 및 검토결과</li> </ul>										
	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">기준(criterion)</th> <th style="text-align: center;">IPSASB view</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;">1. IPSASB 개념체계와의 일관성</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>리스(기초)자산은 경제적 효익을 창출하거나 서비스 잠재력을 제공할 수 있는 자원으로 통제하고 있고 과거사건의 결과라는 점에서 개념체계상 자산의 정의 충족함</li> <li>따라서 리스자산의 인식은 개념체계에 부합함</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;">2. IPSAS의 일관성</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>실질적으로 판매가 아니라면 리스제공자는 리스자산의 사용권을 넘겨준 것이며 리스자산에 대한 통제를 이전한 것이 아님</li> <li>따라서 리스자산의 제거는 현행 IPSAS에 부합하지 않음</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;">3. GFS와의 관계</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 16은 리스이용자 회계처리에 사용권 모형을 적용하고 ED 64는 리스이용자와 제공자가 모두 사용권 모형을 적용하므로 양자는 모두 GFS와 완전히 일치하지 않음</li> <li>따라서 GFS와의 개념상 차이가 발생할 수밖에 없으므로 GFS와의 관계는 IFRS 16으로부터의 이탈 의사결정과 관련된 요인이 아님</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;">4. PPPs와의 관계</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 32의 사용수익권 모형과 IFRS 16을 비교하면 다음과 같음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) IFRS 16은 리스이용자와 리스제공자에 적용되는 모형이 다르나 IPSAS 32는 동일함</li> <li>(b) IFRS 16은 리스제공자가 금융리스 또는 운용리스로 회계처리하지만, IPSAS 32는 하나의 모형만 있음</li> <li>(c) 금융리스의 경우 리스제공자가 리스자산을 제거하지만 사업허가자는 자산을 제거하지 않음</li> <li>(d) 리스제공자는 운용리스의 경우 리스채권을 인식하지 않지만 사업허가자는 미수금을 인식함</li> <li>(e) 리스제공자가 부채를 인식하는 경우는 없지만 사업허가자는 언제나 부채를 인식함</li> </ul> </li> <li>따라서 IFRS 16 리스제공자의 회계처리는 IPSAS 32의 사용수익권 모형과 불일치함</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	기준(criterion)	IPSASB view	1. IPSASB 개념체계와의 일관성	<ul style="list-style-type: none"> <li>리스(기초)자산은 경제적 효익을 창출하거나 서비스 잠재력을 제공할 수 있는 자원으로 통제하고 있고 과거사건의 결과라는 점에서 개념체계상 자산의 정의 충족함</li> <li>따라서 리스자산의 인식은 개념체계에 부합함</li> </ul>	2. IPSAS의 일관성	<ul style="list-style-type: none"> <li>실질적으로 판매가 아니라면 리스제공자는 리스자산의 사용권을 넘겨준 것이며 리스자산에 대한 통제를 이전한 것이 아님</li> <li>따라서 리스자산의 제거는 현행 IPSAS에 부합하지 않음</li> </ul>	3. GFS와의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 16은 리스이용자 회계처리에 사용권 모형을 적용하고 ED 64는 리스이용자와 제공자가 모두 사용권 모형을 적용하므로 양자는 모두 GFS와 완전히 일치하지 않음</li> <li>따라서 GFS와의 개념상 차이가 발생할 수밖에 없으므로 GFS와의 관계는 IFRS 16으로부터의 이탈 의사결정과 관련된 요인이 아님</li> </ul>	4. PPPs와의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 32의 사용수익권 모형과 IFRS 16을 비교하면 다음과 같음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) IFRS 16은 리스이용자와 리스제공자에 적용되는 모형이 다르나 IPSAS 32는 동일함</li> <li>(b) IFRS 16은 리스제공자가 금융리스 또는 운용리스로 회계처리하지만, IPSAS 32는 하나의 모형만 있음</li> <li>(c) 금융리스의 경우 리스제공자가 리스자산을 제거하지만 사업허가자는 자산을 제거하지 않음</li> <li>(d) 리스제공자는 운용리스의 경우 리스채권을 인식하지 않지만 사업허가자는 미수금을 인식함</li> <li>(e) 리스제공자가 부채를 인식하는 경우는 없지만 사업허가자는 언제나 부채를 인식함</li> </ul> </li> <li>따라서 IFRS 16 리스제공자의 회계처리는 IPSAS 32의 사용수익권 모형과 불일치함</li> </ul>
	기준(criterion)	IPSASB view									
	1. IPSASB 개념체계와의 일관성	<ul style="list-style-type: none"> <li>리스(기초)자산은 경제적 효익을 창출하거나 서비스 잠재력을 제공할 수 있는 자원으로 통제하고 있고 과거사건의 결과라는 점에서 개념체계상 자산의 정의 충족함</li> <li>따라서 리스자산의 인식은 개념체계에 부합함</li> </ul>									
	2. IPSAS의 일관성	<ul style="list-style-type: none"> <li>실질적으로 판매가 아니라면 리스제공자는 리스자산의 사용권을 넘겨준 것이며 리스자산에 대한 통제를 이전한 것이 아님</li> <li>따라서 리스자산의 제거는 현행 IPSAS에 부합하지 않음</li> </ul>									
	3. GFS와의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 16은 리스이용자 회계처리에 사용권 모형을 적용하고 ED 64는 리스이용자와 제공자가 모두 사용권 모형을 적용하므로 양자는 모두 GFS와 완전히 일치하지 않음</li> <li>따라서 GFS와의 개념상 차이가 발생할 수밖에 없으므로 GFS와의 관계는 IFRS 16으로부터의 이탈 의사결정과 관련된 요인이 아님</li> </ul>									
	4. PPPs와의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 32의 사용수익권 모형과 IFRS 16을 비교하면 다음과 같음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) IFRS 16은 리스이용자와 리스제공자에 적용되는 모형이 다르나 IPSAS 32는 동일함</li> <li>(b) IFRS 16은 리스제공자가 금융리스 또는 운용리스로 회계처리하지만, IPSAS 32는 하나의 모형만 있음</li> <li>(c) 금융리스의 경우 리스제공자가 리스자산을 제거하지만 사업허가자는 자산을 제거하지 않음</li> <li>(d) 리스제공자는 운용리스의 경우 리스채권을 인식하지 않지만 사업허가자는 미수금을 인식함</li> <li>(e) 리스제공자가 부채를 인식하는 경우는 없지만 사업허가자는 언제나 부채를 인식함</li> </ul> </li> <li>따라서 IFRS 16 리스제공자의 회계처리는 IPSAS 32의 사용수익권 모형과 불일치함</li> </ul>									
<ul style="list-style-type: none"> <li>응답자들이 제기한 다른 개념적 이슈</li> </ul>											
<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">이슈</th> <th style="text-align: center;">IPSASB view</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;">1. 비교가능성과 이해가능성</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>비교가능성과 이해가능성의 질적 요소들은 다양한 차원을 가질 수 있으며, 정보이용자 또한 개별적인 필요에 따라 차원별로 무게를 다르게 둘 수 있음</li> <li>IPSASB는 특히 공공부문 리스제공자가 금융리스 체결할 경우 리스자산이 공공부문 재무제표에 어디에도 인식되지 않는 문제점을 피하는 데 중점을 두었음</li> <li>따라서 비교가능성과 이해가능성은 관련 있는 이슈가 아님</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	이슈	IPSASB view	1. 비교가능성과 이해가능성	<ul style="list-style-type: none"> <li>비교가능성과 이해가능성의 질적 요소들은 다양한 차원을 가질 수 있으며, 정보이용자 또한 개별적인 필요에 따라 차원별로 무게를 다르게 둘 수 있음</li> <li>IPSASB는 특히 공공부문 리스제공자가 금융리스 체결할 경우 리스자산이 공공부문 재무제표에 어디에도 인식되지 않는 문제점을 피하는 데 중점을 두었음</li> <li>따라서 비교가능성과 이해가능성은 관련 있는 이슈가 아님</li> </ul>							
이슈	IPSASB view										
1. 비교가능성과 이해가능성	<ul style="list-style-type: none"> <li>비교가능성과 이해가능성의 질적 요소들은 다양한 차원을 가질 수 있으며, 정보이용자 또한 개별적인 필요에 따라 차원별로 무게를 다르게 둘 수 있음</li> <li>IPSASB는 특히 공공부문 리스제공자가 금융리스 체결할 경우 리스자산이 공공부문 재무제표에 어디에도 인식되지 않는 문제점을 피하는 데 중점을 두었음</li> <li>따라서 비교가능성과 이해가능성은 관련 있는 이슈가 아님</li> </ul>										

세부 안건	주요 제안사항	
결론도출근거 (Appendix A)	<b>이슈</b>	<b>IPSASB view</b>
	2. 정보의 비대칭성	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 리스이용자와 리스제공자가 동일한 회계처리를 하도록 요구하려는 의도가 아니라, 동일 국가 내 두 공공부문실체 간 리스 계약의 권리와 의무가 분명하고 비슷하다면 양자가 비슷한 방법으로 회계처리해야 함을 의미함</li> <li>- 판매 또는 구매 거래에서 두 당사자가 모두 상품을 인식하거나 아무도 인식하지 않는 경우가 없어야 하는 것과 같이 사용권만 이전된 리스자산은 리스제공자의 재무제표에서 제거되지 않아야 함</li> </ul>
	3. 이탈 근거의 충분성	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 이는 각 국가에서 각 기준에 부여하는 중요성에 따라 상대적이므로 충분한 근거 기준은 평가 기준으로 적절치 않음</li> </ul>
	4. 거래의 경제적 실질	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 리스자산의 사용권 이전은 리스자산의 통제권을 넘겨주는 것(판매)이 아니므로 리스제공자는 리스자산을 제거하지 않아야 함</li> </ul>
	5. 공공부문 리스의 민간부문과의 차이점	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 공공부문과 민간부문의 리스는 경제적으로 동일하지만, IFRS 16 리스제공자의 회계처리가 공공부문 정보이용자들의 요구를 만족하는지 고려해야 함</li> <li>- IFRS 16을 적용하면 금융리스 계약 시 리스자산에 대한 정보를 제공할 수 없음</li> <li>- 따라서 공공부문 재무보고 목적을 달성하기 위해서 민간부문 정보이용자의 요구보다는 공공부문 정보이용자의 요구를 만족시키는 것이 중요함</li> </ul>
	6. 공동약정(Joint Arrangements)과의 유사성	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 리스는 공동약정과 달리 리스자산에 대한 통제권의 공유가 없으며, 리스제공자가 통제권을 소유한 상태에서 사용권만을 이전한 것임</li> <li>- 따라서 IPSAS 37, '공동약정'과의 유사성은 관련 요인이 아님</li> </ul>
	• 2019년 6월 회의에서 IPSASB가 제기한 추가 이슈	
	<b>이슈</b>	<b>IPSASB view</b>
	1. 공공부문은 다른가?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 이 문제는 다양한 차원에 광범위하게 걸쳐 있는 중요한 문제이며 일부는 결론도출근거(안) 곳곳에서 다루고 있음</li> </ul>
	2. IPSASB와 IASB의 개념체계	<ul style="list-style-type: none"> <li>- IASB는 리스자산에 포함된 권리와 리스채권이 자산의 정의를 충족한다는 점에서 IFRS 16의 리스제공자 회계처리가 IASB의 개념체계에 부합하지 않는다고 결론 내림</li> <li>- IFRS 16으로부터 이탈하는 경우 리스자산은 리스제공자의 재무제표에 남지만, 실질이 판매인 경우에는 리스이용자의 재무제표에 인식됨</li> <li>- 이는 충실하게 표현된 대차대조표를 만들 수 있게 하며, 이러한 충실한 표현은 공공부문의 회계책임과 의사결정 목적에 매우 중요함</li> </ul>

세부 안건	주요 제안사항	
	이슈	IPSASB view
결론도출근거 (Appendix A)	3. 리스자산의 일부나 전부가 제거되어야 하는가?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 이론적으로 물리적 자산은 접근권한, 사용권한, 판매권한 등 각종 권리의 집합체임. 그러나 자산을 최초 인식할 때 이러한 각종 권리를 분리하여 인식·측정하지 않으며 재무제표에 인식되는 자산의 가치는 한 덩어리로서의 물리적 자산의 가치임</li> <li>- 물리적인 부품들(예: 엔진, 바퀴)은 최초인식 시 개별적으로 인식·측정되므로 교체되거나 부품 고유의 내용연수로 감가상각될 수 있음. 그러나 물리적 자산을 권리로 나누는 것은 물리적 부품으로 나누는 것과 경제적으로 같지 않음</li> <li>- 또한 개념적으로 물리적 자산에서 특정 권리를 제거하는 것이 가능하더라도 여러 실질적인 문제들(이전된 권리의 측정 등)을 일으킴</li> </ul>
	4. 이중계상	- IFRS 16으로부터의 이탈 의사결정과 관련된 요인이 아님
	5. 공공 이익	- 다른 결론도출근거 초안 부분에서 논의된 요인의 결실로 보아야 함
	6. 누가 리스자산을 통제하는가?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 기초자산에 대한 사용권을 일정 기간 동안 이전한 것이며, 통제를 이전한 것이 아님</li> <li>- 계약이나 구속력 있는 약정을 통한 통제의 이전은 실질적으로 판매 또는 구매에 해당하므로 IPSAS 17 등 타 IPSAS의 적용대상임</li> </ul>

□ 주요 회의결과(프리젠테이션)

- 리스제공자의 회계처리를 IFRS 16과 달리할 것인지에 대한 의결은 2019년 12월에 이루어지며 논의에 참고를 위해 영국 재무부와, 프랑스 민간부문, Eurostat에서 발표를 진행함
- Sarah Geisman, “IFRS 16 : UK public sector implementation”
  - 영국은 2020년 4월 1일까지 중앙정부 FReM 지침(영국 정부 회계처리 매뉴얼)에 IFRS 16를 반영하는 것을 목표로 하고 있음
  - 회계처리지침에 IFRS 16을 도입함에 따라 예산지침 및 통계 분야도 변경 중에 있음
  - 리스제공자와 리스이용자의 이원적 모델의 문제점은 OSCAR(중앙 재무보고 데이터 툴)를 통해 각 리스정보를 제공받는 것과, 각 부처에서 해결책을 제시하도록 하는 것으로 대처함
- Isabelle Sapet, “IFRS 16 Implementation in private sector”
  - 프랑스의 민간부문 IFRS 16 도입은 현실적으로 많은 어려움에 직면하고 있으며 발표자는 기존 지침을 유지하는 IASB의 결정에 동의함

- 리스계약과 리스료의 식별 문제, 시스템 구축, 사용권 회계처리 문제 등을 해결하는 데 드는 비용에 비해 효익이 크지 않음

○ John Verrinder, “Practical aspects of lease accounting in Statistics”

- Eurostat는 IFRS 16 도입으로 인한 대처방법을 논의 중에 있음
- 접근 가능한 데이터의 한계와, 각 리스를 점검해 볼 수 있는 자원이 부족한 상황이며 IFRS 16의 사용권 모델의 자산 부채, 기초자산, 리스 당사자 간 이원적 회계처리 등은 통계적 접근과 동떨어져 있음

〈IFRS 16과 IPSAS의 회계처리 비교〉

구분		IFRS 16	IPSAS(ED 64)
리스 제공자	금융리스	금융리스채권 / 기초자산	리스채권 / 선수수익
	운영리스	-	
리스 이용자	금융리스	사용권자산 / 금융리스부채	사용권자산 / 리스부채
	운영리스		

국가회계기준에 대한 시사점

□ 국가회계기준과의 비교

- IPSASB는 ED 64, '리스'를 통해 리스제공자에 대해서도 IFRS 16, '리스'의 '사용권 모형(right-of-use model)'을 도입하는 방안에 대해 소개한 바 있음
  - IFRS 16은 리스이용자에 한해 사용권 모형을 적용하고 있으며, 리스제공자의 경우 기존의 '위험-보상 모형(risk and reward model)'을 적용함
  - IFRS 16에 따르면 운용리스의 이용자도 부채를 인식해야 하는데 IPSASB 또한 리스이용자에 대한 사용권 모형의 적용이 타당하다는 관점을 갖고 있음
- 국가회계예규 「리스 회계처리지침」은 리스이용자 회계처리만 다루고 있으며, 리스이용자 회계처리에 '위험-보상 모형'을 적용하고 있음
  - 리스이용자의 경우 운용리스는 리스료를 매년 비용으로 인식하는 반면, 금융리스는 부채로 인식함
  - 「리스 회계처리지침」은 구(舊) 기업회계기준을 바탕으로 개발된 것으로 리스의 분류 및 회계처리에 따라 재무구조가 달라지는 문제가 있음
- 「리스 회계처리지침」은 IFRS 16 및 IPSASB의 관점에 모두 부합하지 않으므로 현재의 '위험-보상 모형'의 타당성을 검토하고, '사용권 모형'의 도입을 고려할 필요가 있음
  - 이러한 검토를 위해서는 국가회계실체들의 리스거래와 임차거래의 실질에 대한 분석 과정이 선행되어야 함
  - 사용권 모형의 도입이 적절하다면 리스이용자 회계처리뿐 아니라 리스제공자 회계처리까지 사용권 모형 적용을 확대하는 방안을 고려해볼 필요가 있음

## 5 2019년 12월 정례회의

- (발표자) Joao Carlos Fonseca
- (목적) IFRS 16과의 정합성을 유지하기 위해 리스제공자와 리스이용자를 포괄하는 수정된 회계처리 요건의 개발
  - 향후 리스 프로젝트를 수행하기 위한 T/F의 리스 프로젝트 계획 검토
  - 리스제공자 회계처리와 관련하여 다뤄져야 하는 이슈(프로세스, 개념적 이슈, 실무적 이슈, IFRS 16과의 정합성 이슈 등) 검토
    - 리스제공자 회계처리에 대한 서로의 관점을 조명
- (경과) 2017년 12월 발표된 새로운 리스 기준서의 공개초안 ED 64, '리스'는 리스이용자와 리스제공자 모두에 대해 사용권(right-of-use) 모형을 적용할 것을 제안함. 각 이해관계자들은 리스이용자 회계처리에 대해서는 압도적으로 지지하였으나 리스제공자 회계처리에 대해서는 많은 우려를 표명함. 2019년 2분기·3분기 정례회의, 리스 T/F 회의, 자문위원회(CAG)를 통해 리스제공자 회계처리를 IFRS와 다르게 규정하는 것이 타당한지 여부를 지속적으로 논의함
  - 리스 T/F 구성(2019년 1Q)
  - 리스 프로젝트 계획 및 리스제공자 회계처리 매트릭스 수립(2019년 2Q)
  - 리스제공자 회계처리를 IFRS 16과 달리할지 결정하기 위한 T/F 대면회의 (2019년 7월)
  - IFRS 16과 달리할지를 평가하기 위한 IPSASB의 기준(criteria)에 대한 T/F 위원들의 의견을 수렴하여 의논(2019년 3Q)
  - 리스 프로젝트의 목적과 범위를 재검토, 리스 프로젝트의 추진방향을 결정하기 위한 여러 대안들에 대해 논의(2019년 4Q)

□ 2019년 12월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항																																																																				
■ 안건 9: 리스(Lease)																																																																					
9.2.1	<p><b>[리스 프로젝트의 범위와 목적]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 9월 회의에서 IPSASB는 리스 T/F에게 사용권 모형 적용방안의 비용-효익 분석 등의 방법을 통해 리스 프로젝트 추진 필요성(즉, IPSAS 13의 개정 소요), 논의 대상 이슈의 범위에 대해 재검토할 것을 지시</li> <li>• 이를 위해 리스 T/F는 리스 프로젝트의 목적 및 적용범위와 관련된 정례회의 의결결과, '2019-2023 전략 및 업무계획 보고서'상의 IPSASB의 정책적 목표, 자문위원회(CAG)의 자문결과를 재검토하였음</li> </ul>																																																																				
	<p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 리스 프로젝트를 계속 추진하되, 리스 프로젝트의 목적과 적용범위를 '2019-2023 전략 및 업무계획 보고서'에서 제공하는 기준에 따라 재검토할 것</li> <li>• 리스 프로젝트의 향후 추진 방향과 관련된 다음의 3개 대안을 평가·선택할 것</li> </ul> <p>(a) 옵션1 - IPSAS 13 유지                      (b) 옵션2 - IFRS 16과의 정합성 중심                      (c) 옵션3 - ED 64 제안 중심</p>																																																																				
	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #d9ead3;">구분</th> <th style="background-color: #d9ead3;">옵션1 (IPSAS 13 유지)</th> <th style="background-color: #d9ead3;">옵션2 (IFRS 16과의 정합성 중심)</th> <th style="background-color: #d9ead3;">옵션3 (ED 64 제안 중심)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">리스제공자</td> <td rowspan="2" style="background-color: #d9ead3;">위험-보상 모형</td> <td style="background-color: #d9ead3;">위험-보상 모형</td> <td rowspan="2" style="background-color: #d9ead3;">사용권 모형</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">리스이용자</td> <td style="background-color: #d9ead3;">사용권 모형</td> </tr> </tbody> </table>	구분	옵션1 (IPSAS 13 유지)	옵션2 (IFRS 16과의 정합성 중심)	옵션3 (ED 64 제안 중심)	리스제공자	위험-보상 모형	위험-보상 모형	사용권 모형	리스이용자	사용권 모형																																																										
	구분	옵션1 (IPSAS 13 유지)	옵션2 (IFRS 16과의 정합성 중심)	옵션3 (ED 64 제안 중심)																																																																	
리스제공자	위험-보상 모형	위험-보상 모형	사용권 모형																																																																		
리스이용자		사용권 모형																																																																			
<p>(IPSASB 의결결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff의 제안과 같이 3개 대안으로 나누어 리스 프로젝트의 추진 방향을 결정하는 것에 동의함</li> </ul>																																																																					
9.2.2	<p><b>[대안 평가 기준]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB가 3가지 대안에 대해 평가·선택할 수 있도록 돕기 위해 Staff가 개발한 체계는 다음과 같음</li> </ul>																																																																				
	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th rowspan="3" style="background-color: #d9ead3;">판단기준 / 대안</th> <th colspan="2" style="background-color: #d9ead3;">현행유지</th> <th colspan="4" style="background-color: #d9ead3;">변경</th> </tr> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #d9ead3;">옵션1 (IPSAS 13)</th> <th colspan="2" style="background-color: #d9ead3;">부분 변경 옵션2 (IFRS 16)</th> <th colspan="2" style="background-color: #d9ead3;">완전 변경 옵션3 (ED 64)</th> </tr> <tr> <th style="background-color: #d9ead3;">위험보상</th> <th style="background-color: #d9ead3;">사용권</th> <th style="background-color: #d9ead3;">사용권</th> <th style="background-color: #d9ead3;">위험보상</th> <th style="background-color: #d9ead3;">사용권</th> <th style="background-color: #d9ead3;">사용권</th> </tr> <tr> <th style="background-color: #d9ead3;"></th> <th style="background-color: #d9ead3;">이용자</th> <th style="background-color: #d9ead3;">제공자</th> <th style="background-color: #d9ead3;">이용자</th> <th style="background-color: #d9ead3;">제공자</th> <th style="background-color: #d9ead3;">이용자</th> <th style="background-color: #d9ead3;">제공자</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">공공재무관리(PFM) 측면 효익</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">도입비용 및 도입과제</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">GFS와의 정합성 영향</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">IPSASB 개념체계 준수</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">IFRS와의 정합성</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td style="background-color: #d9ead3;">리스 프로젝트의 실현 가능성</td> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> </tbody> </table>	판단기준 / 대안	현행유지		변경				옵션1 (IPSAS 13)		부분 변경 옵션2 (IFRS 16)		완전 변경 옵션3 (ED 64)		위험보상	사용권	사용권	위험보상	사용권	사용권		이용자	제공자	이용자	제공자	이용자	제공자	공공재무관리(PFM) 측면 효익							도입비용 및 도입과제							GFS와의 정합성 영향							IPSASB 개념체계 준수							IFRS와의 정합성							리스 프로젝트의 실현 가능성						
	판단기준 / 대안		현행유지		변경																																																																
			옵션1 (IPSAS 13)		부분 변경 옵션2 (IFRS 16)		완전 변경 옵션3 (ED 64)																																																														
		위험보상	사용권	사용권	위험보상	사용권	사용권																																																														
		이용자	제공자	이용자	제공자	이용자	제공자																																																														
	공공재무관리(PFM) 측면 효익																																																																				
	도입비용 및 도입과제																																																																				
GFS와의 정합성 영향																																																																					
IPSASB 개념체계 준수																																																																					
IFRS와의 정합성																																																																					
리스 프로젝트의 실현 가능성																																																																					

세부 안건	주요 제안사항																																																																							
9.2.2	<ul style="list-style-type: none"> <li>6개 판단기준(요인)은 과거 IPSASB의 정례회의 의결결과, '2019-2023 전략 및 업무계획 보고서'상의 목표 등을 고려하여 선정되었으며, 각 옵션별로 판단기준의 만족 정도를 3개 등급으로 평가하여 기입함</li> </ul>																																																																							
	(Staff 제안사항) <ul style="list-style-type: none"> <li>위 표에 따라 각 대안을 분석·평가할 것</li> </ul>																																																																							
	(IPSASB 의결결과) <ul style="list-style-type: none"> <li>논의시간을 효율적으로 사용할 수 있도록 각 판단기준에 대한 보다 자세한 설명을 추가할 것을 Staff에게 지시</li> <li>2020년 3월 회의에서 대안평가 체계에 대하여 추가 논의할 것을 결정함</li> </ul>																																																																							
9.2.3	<b>[할인리스]</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>IPSASB는 지난 2016년 6월에 리스 프로젝트의 논의 대상에 할인리스(concessionary leases) 회계처리를 포함시킬 것을 결정하였는데, 이로 인해 프로젝트 추진이 상당히 복잡해짐 (할인리스 회계처리는 사용권 모형의 리스제공자 회계처리 도입 여부, 수익 프로젝트의 수익인식 원칙 개편결과에 따라 달라질 수 있음)</li> </ul>																																																																							
	(Staff 제안사항) <ul style="list-style-type: none"> <li>다음을 고려할 때 할인리스 회계처리에 대한 논의를 연기할 것(리스 프로젝트의 현재 단계에서 제외)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 리스 프로젝트의 현재 단계에서의 논의범위를 단순화하므로 리스 프로젝트의 당초 추진 목적 및 이해관계자 의견에 더욱 부합할 수 있음</li> <li>(b) 신규 리스 기준서의 초안을 덜 복잡하게 함</li> <li>(c) 계획표상 리스 프로젝트의 현재 단계의 진행목표를 달성하도록 도와줄 수 있음</li> </ul> </li> </ul>																																																																							
	(IPSASB 의결결과) <ul style="list-style-type: none"> <li>할인리스 회계처리에 대한 논의를 연기하는 것에 동의함</li> </ul>																																																																							
9.2.4	<b>[옵션1에 대한 평가: IPSAS 13의 유지 또는 대체 여부]</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>안건9.2.2의 대안 평가 기준을 적용하여 분석한 결과, 옵션1은 다음과 같은 이유로 공공재무관리(PFM) 효익, IPSASB 개념체계 준수, IFRS와 정합성 측면에서 부정적으로 나타남                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 운용리스의 부외자산 효과 문제가 해결되지 않음</li> <li>- 기초자산이 리스이용자 및 리스제공자 재무제표에 표시되지 않을 수 있음</li> <li>- 자산의 인식/제거와 관련 개념체계의 통제 접근법에 부합하지 않음</li> <li>- FRS 16의 리스이용자 회계처리와 차이가 발생</li> </ul> </li> </ul>																																																																							
	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th rowspan="4">판단기준 / 대안</th> <th colspan="2" rowspan="2">현행유지</th> <th colspan="4">변경</th> </tr> <tr> <th colspan="2">부분 변경</th> <th colspan="2">완전 변경</th> </tr> <tr> <th colspan="2">옵션1 (IPSAS 13)</th> <th colspan="2">옵션2 (IFRS 16)</th> <th colspan="2">옵션3 (ED 64)</th> </tr> <tr> <th colspan="2">위험보상</th> <th>사용권</th> <th>위험보상</th> <th colspan="2">사용권</th> </tr> <tr> <th>이용자</th> <th>제공자</th> <th>이용자</th> <th>제공자</th> <th>이용자</th> <th>제공자</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>공공재무관리(PFM) 측면 효익</td> <td>중</td> <td>중</td> <td>상</td> <td>중</td> <td>상</td> <td>중</td> </tr> <tr> <td>도입비용 및 도입과제</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>하</td> <td>중</td> <td>하</td> <td>하</td> </tr> <tr> <td>GFS와의 정합성 영향</td> <td>중</td> <td>중</td> <td>하</td> <td>중</td> <td>하</td> <td>하</td> </tr> <tr> <td>IPSASB 개념체계 준수</td> <td>하</td> <td>하</td> <td>상</td> <td>하</td> <td>상</td> <td>상</td> </tr> <tr> <td>IFRS와의 정합성</td> <td>하</td> <td>중</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>하</td> </tr> <tr> <td>리스 프로젝트의 실현 가능성</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>상</td> <td>하</td> </tr> </tbody> </table>	판단기준 / 대안	현행유지		변경				부분 변경		완전 변경		옵션1 (IPSAS 13)		옵션2 (IFRS 16)		옵션3 (ED 64)		위험보상		사용권	위험보상	사용권		이용자	제공자	이용자	제공자	이용자	제공자	공공재무관리(PFM) 측면 효익	중	중	상	중	상	중	도입비용 및 도입과제	상	상	하	중	하	하	GFS와의 정합성 영향	중	중	하	중	하	하	IPSASB 개념체계 준수	하	하	상	하	상	상	IFRS와의 정합성	하	중	상	상	상	하	리스 프로젝트의 실현 가능성	상	상	상	상	상	하
	판단기준 / 대안				현행유지		변경																																																																	
부분 변경			완전 변경																																																																					
옵션1 (IPSAS 13)			옵션2 (IFRS 16)		옵션3 (ED 64)																																																																			
위험보상		사용권	위험보상	사용권																																																																				
이용자	제공자	이용자	제공자	이용자	제공자																																																																			
공공재무관리(PFM) 측면 효익	중	중	상	중	상	중																																																																		
도입비용 및 도입과제	상	상	하	중	하	하																																																																		
GFS와의 정합성 영향	중	중	하	중	하	하																																																																		
IPSASB 개념체계 준수	하	하	상	하	상	상																																																																		
IFRS와의 정합성	하	중	상	상	상	하																																																																		
리스 프로젝트의 실현 가능성	상	상	상	상	상	하																																																																		

세부 안건	주요 제안사항																																															
9.2.4	(Staff 제안사항) • IPSAS 13을 유지하는 옵션1을 기각할 것																																															
	(IPSASB 의결결과) • 2020년 3월 회의에서 각 판단기준에 대한 보완 후에 재논의할 것에 동의함																																															
9.2.5	<p><b>[옵션2와 옵션3에 대한 평가]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 안건9.2.4의 제안에 따라 IPSAS 13을 개정하는 것을 전제로 옵션2와 옵션3에 대해 평가한 결과, 프로젝트의 실현 가능성 측면에서 옵션3이 더 적절한 것으로 나타남                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- 옵션3은 옵션2에 비해 IPSASB 개념체계 준수 측면에서 긍정적임</li> <li>- 공공재무관리(PFM) 측면 효익, 도입비용 및 도입과제, GFS와의 정합성 요인에서는 양 대안이 유사함</li> <li>- 옵션3의 경우 새로운 리스제공자 회계처리를 위한 원칙과 모형 개발에 상당한 시간과 인력을 투입해야 할 것이므로 리스 프로젝트의 실현 가능성 측면에서 옵션2에 비해 상당히 불리함</li> </ul> </li> </ul>																																															
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="4" style="background-color: #cccccc;">판단기준 / 대안</th> <th colspan="4" style="background-color: #cccccc;">변경</th> </tr> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #cccccc;">부분 변경</th> <th colspan="2" style="background-color: #cccccc;">완전 변경</th> </tr> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #cccccc;">옵션2 (IFRS 16)</th> <th colspan="2" style="background-color: #cccccc;">옵션3 (ED 64)</th> </tr> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">사용권 이용자</th> <th style="background-color: #cccccc;">위험보상 제공자</th> <th colspan="2" style="background-color: #cccccc;">사용권 제공자</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>공공재무관리(PFM) 측면 효익</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #ffff99;">중</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #ffff99;">중</td> </tr> <tr> <td>도입비용 및 도입과제</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> <td style="background-color: #ffff99;">중</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> </tr> <tr> <td>GFS와의 정합성 영향</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> <td style="background-color: #ffff99;">중</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> </tr> <tr> <td>IPSASB 개념체계 준수</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> </tr> <tr> <td>IFRS와의 정합성</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> </tr> <tr> <td>리스 프로젝트의 실현 가능성</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #90ee90;">상</td> <td style="background-color: #ff9999;">하</td> </tr> </tbody> </table>	판단기준 / 대안	변경				부분 변경		완전 변경		옵션2 (IFRS 16)		옵션3 (ED 64)		사용권 이용자	위험보상 제공자	사용권 제공자		공공재무관리(PFM) 측면 효익	상	중	상	중	도입비용 및 도입과제	하	중	하	하	GFS와의 정합성 영향	하	중	하	하	IPSASB 개념체계 준수	상	하	상	상	IFRS와의 정합성	상	상	상	하	리스 프로젝트의 실현 가능성	상	상	상	하
	판단기준 / 대안		변경																																													
			부분 변경		완전 변경																																											
			옵션2 (IFRS 16)		옵션3 (ED 64)																																											
		사용권 이용자	위험보상 제공자	사용권 제공자																																												
	공공재무관리(PFM) 측면 효익	상	중	상	중																																											
	도입비용 및 도입과제	하	중	하	하																																											
	GFS와의 정합성 영향	하	중	하	하																																											
	IPSASB 개념체계 준수	상	하	상	상																																											
IFRS와의 정합성	상	상	상	하																																												
리스 프로젝트의 실현 가능성	상	상	상	하																																												
(Staff 제안사항) • 리스 프로젝트의 실현 가능성이 가장 높은 옵션2를 채택할 것																																																
(IPSASB 의결결과) • 2020년 3월 회의에서 각 판단기준에 대한 보완 후에 재논의할 것에 동의함																																																

□ 주요 회의결과(리스)

- 리스 프로젝트의 목적과 범위를 재검토할 것을 결정함
  - ① IPSAS 13 유지, ② IFRS 16과의 정합성 유지, ③ ED 64의 제안 유지의 3가지 대안으로 나누어 리스 프로젝트의 추진 방향을 재결정하기로 결정
  - 대안 평가 기준에 대하여 2020년 1분기 정례회의 때 재논의할 것을 결정
  - 리스 프로젝트의 단순화와 기한 내 프로젝트 목적 달성을 위해 할인리스 회계처리에 대한 논의를 연기하기로 결정

| 2017-2019 IPSASB 안건 분석(프로젝트별) |



## 6 공공부문 측정(Public Sector Measurement)

### ■ 배경 및 목적

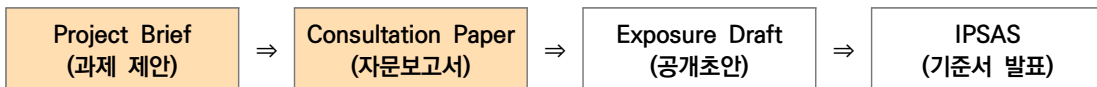
- (배경) 개념체계 발표로 현행 IPSAS 기준서의 자산·부채 측정 규정 재정비 소요 발생
  - 현행 기준서들의 자산·부채 측정 규정이 2014년 10월에 발표된 IPSAS 개념체계의 측정기준 개념에 부합하지 않음
    - (예) 기준서: '공정가치' vs 개념체계: '시장가치'
  - 거래원가 및 차입원가의 정의 및 일관된 지침 부채
  - IFRS 13, '공정가치의 측정' 제정 이후 공정가치 정의 및 측정방법 측면에서 IPSAS와 IFRS의 정합성 결여
- (목적) 공공부문 자산·부채의 측정 기준 및 방법, 공시사항을 포괄하는 신규 기준서 개발

### ■ 주요 논의사항

- 신규 기준서의 구성 및 타 IPSAS 측정 규정과의 관계(적용범위)
- 공공부문의 차입 특성을 고려한 차입원가의 일괄 비용화 처리의 적정성
- 측정기준의 개념적 속성에 기반하는 거래원가 처리 원칙 개발

### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- 자문보고서에 대한 의견수렴 결과를 바탕으로 공개초안 개발 중임



## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2017년 6월 정례회의

- (발표자) David Watkins, Gwenda Jensen
- (목적) 공공부문 측정 프로젝트에 대한 주요 이슈 논의
- (주요 이슈)
  - 공공부문 측정 T/F가 프로젝트 우선순위에 대한 설문조사(IPSASB 회원 및 기술고문 대상) 응답을 분석한 후 제안한 다음 사항에 동의 여부
    - (a) 새로운 문제 또는 하위 구성요소를 추가해서는 안됨
    - (b) 이 프로젝트는 IFRS 측정과 IPSAS 측정의 차이점 축소를 다룰 목적으로 해서는 안됨
    - (c) IPSAS와 GFS 지침 간의 불필요한 차이를 줄이는 것이 중요한 초점으로 남아 있어야 하는지 여부
  - 공공부문 측정 프로젝트 일정표(자문보고서가 필요하고, 공시 및 실무적용지침은 IPSASB의 측정기준에 대한 접근 방식에 의해 결정되어야 한다는 개념이 반영되어 있음)에 동의하는지 여부
  - 공공부문 측정 T/F는 IPSAS 측정 규정에서 거래비용(transaction cost)<sup>17)</sup>을 분명하게 다루는 경우<sup>18)</sup>도 있지만 그렇지 않는 경우<sup>19)</sup>도 있으므로 IPSAS 측정 규정 검토 시 적절한 측정기준과 거래비용 간의 연결(즉, 측정에 대한 개념체계\*와 IPSAS 규정 간 일치)을 고려할 것이며, IPSASB는 이에 동의 하였음

17) 자산·부채의 취득 또는 처분에 직접 기인하지만 자산·부채의 취득 또는 처분 가격과는 구별되는 원가로, 예를 들면 법률 서비스, 거래세 및 취급비용에 대한 전문수수료 등

18) IPSAS 17(유형자산), IPSAS 31(무형자산)은 자산 취득가격에 거래비용을 포함하고 있고, IPSAS 27(농업)은 생물자산 최초인식 시와 보고기준일마다 판매비용을 차감한 공정가치로 생물자산을 측정함

19) 비교환거래로 취득한 자산 측정에 공정가치가 사용되는 경우 그 공정가치에 거래비용 추산액을 포함해야 하는지 여부가 명확하지 않고, '거래비용' 용어는 몇몇 IPSASs에서 사용되지만 그 밖의 기준들에서는 사용되지 않음(IPSAS는 IPSAS 29, '금융상품 인식 및 측정'에서만 거래비용을 정의(거래비용은 금융자산 또는 금융 부채의 취득, 발행 또는 처분에 직접 기인하는 증분원가. 증분원가는 기업이 금융상품을 취득, 발행 또는 처분하지 않은 경우 발생하지 않았을 비용임)하고 일반적인 정의는 없음)

- \* 개념체계: (a) 거래비용을 유입가치와 유출가치를 구분하는 두 가지 차이점 중 하나로 설명  
 (b) 측정기준(basis)을 다음의 둘 중 하나로 분류  
 (i) 유입가치(entry values) 또는 유출가치(exit values)<sup>20)</sup>  
 (ii) 실체 특유의 것인지 여부(Entity specific or non-entity specific)

따라서 거래비용 처리는 적절한 측정기준에 달려 있음. 즉, 측정기준이 유입가치이고 실체 특유의 것이라면 거래비용이 포함될 수 있고, 반대로 측정기준이 유출가치이고 실체 특유의 것이 아니라면 거래비용이 포함되지 않음. 참고로 재무보고서는 거래비용이 실체 특유의(Entity specific) 비용임을 인정하는 것으로 보임

- 2017년 9월에 IPSASB가 고려할 수 있도록 IPSAS 5, 차입원가 개정을 공개 초안(ED)에 반영해야 하는가? 그리고 IPSASB는 IPSAS 5 개정의 관점에서 (a) ~ (d) 옵션 중 어떤 개정을 지지하는가?

**IPSAS 5에 대한 옵션**

- (a) IPSAS 5<sup>21)</sup>: IPSAS 5에 대한 개정을 하지 않음  
 (b) IAS 23 수렴: 적격자산의 취득, 건설 또는 생산에 직접 귀속되는 차입원가에 대한 자본화를 요구하는 개정안  
 (c) ED 35의 접근법: 자본화 옵션은 적격 자산의 취득, 건설 또는 생산에 직접 귀속되고 특별히 발생하는 차입 원가에만 적용되도록 요구하는 개정안  
 (d) GFS에 일치: 모든 차입원가는 예외 없이 비용화하도록 자본화 옵션을 삭제하는 개정안

차입원가-적격자산에 대한 취득, 건설 또는 생산 관련		IPSAS 5 (a)	IAS 23 (b)	ED 35 (c)	GFS (d)
Directly attributable	specifically incurred	비용 또는 자본화	자본화	비용 또는 자본화	비용
	not specifically incurred	비용 또는 자본화	자본화	비용	비용
차입원가-기타		비용	비용	비용	비용

**〈과거 IPSASB 프로젝트 논의결과〉**

IPSASB는 2007년과 2009년 사이에 차입원가를 논의했고 그때 대부분의 경우 차입원가를 비용화하는 것이 가장 적절한 회계정책이고, 자본화는 적격자산과 채무가 직접적으로 연결된 경우에만 제한적으로 적용하며, 차입원가 이슈는 개념체계가 완성될 때까지 이연시키기로 결정함

- 20) 시장 참여자 간의 질서 정연한 거래에서 자산·부채를 교환하는 데 필요한 금액을 기준으로 결정되는 자산·부채의 취득 또는 처분 가격  
 21) IPSAS 5에서 차입원가는 자금의 차입과 관련하여 기업이 부담하는 이자 및 기타 비용으로 정의하고 있고, 취득/건설과 사용 사이의 기간 동안 적격 자산(사용 또는 판매 준비에 상당한 시간이 걸리는 자산)에 대한 차입원가를 제외(선택사항)하고는 모든 차입 원가를 비용화한다고 되어 있음

국가회계기준에 대한 시사점

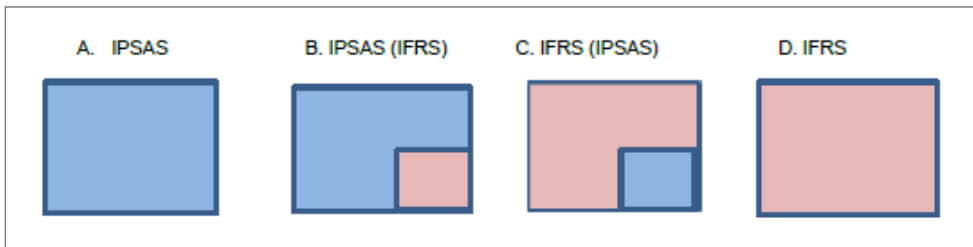
- 현재 국가회계기준에서 거래비용과 차입원가를 다루는 방식과 IPSAS의 차이를 파악하여 향후 국가회계기준 개정 필요성 검토
  - (거래비용) IPSAS가 거래비용의 일반적인 정의를 규정하고, 적절한 측정기준과 거래비용을 연결하여 측정에 대한 개념체계와 IPSAS 측정을 일치시킬 경우 국가회계기준과 차이 발생함
    - 국가회계도 IPSAS와 마찬가지로 ‘거래비용’에 대한 일반적인 정의는 없으나 유사 개념인 ‘취득부대비용’의 예시<sup>22)</sup>는 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 실무해설5에 명시하고 있으며, 유형자산, 사회기반시설, 무형자산 취득가액 측정 시 동 취득부대비용을 포함하도록 규정함
    - IPSAS에서는 비교환거래로 취득한 자산 측정에 공정가치가 사용되는 경우 그 공정가치에 거래비용 추산액을 포함해야 하는지 여부를 분명히 다루고 있지 않음
    - 국가회계는 기부채납 등 비교환거래로 취득한 자산의 측정에 공정가치가 사용되는 경우 그 공정가치에 발생한 취득부대비용을 포함한다고 명시\*하고 있으나 ‘거래비용 추산액’을 포함해야 하는지 여부는 다루고 있지 않음
  - \* 2014년 국가회계체계 개편 시 취득부대비용 처리를 일관되게 정비한 바 있음
  - (차입원가) IPSASB 결정에 따라 IPSAS 5를 ED 35(자본화는 선택사항이고, 적격자산의 취득, 건설 또는 생산에 직접 귀속되고 특별히 발생하는 차입원가만 자본화<sup>23)</sup>) 안과 같이 개정할 경우에도 국가회계기준과 차이 발생함
    - 국가회계는 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」, 「무형자산 회계처리지침」에서 자산을 취득하는 기간 동안 발생한 금융비용은 비용으로 처리한다고 명시하여 차입원가 자본화를 허용하고 있지 않음

22) 설치장소 준비를 위한 지출, 외부 운송 및 취급비, 설치비, 설계와 관련하여 전문가에게 지급하는 수수료, 취득세, 등록세 등 관련 제세공과금  
 23) IPSASB는 공공부문 기관이 특정 자산의 취득, 건설 또는 생산을 위한 자금을 조달하는 경우가 있을 수 있음을 인정함. 예를 들어, 지자체가 식별된 인프라 프로젝트 자금을 구체적으로 채권으로 발행하는 경우가 있을 수 있으며, 그러한 경우에 차입원가를 자본화하는 것이 적절할 수 있으므로 실체는 적격자산의 취득, 건설 또는 생산과 관련하여 특별히 발생하는 차입원가를 자본화할 수 있다고 봄

**2 2017년 9월 정례회의**

- (목적) IPSAS의 측정 관련 규정 및 공시사항의 개정, 측정에 관한 지침 제공, 차입원가 관련 사항 반영
- 주요 이슈
  - ① IFRS 13, '공정가치 측정'의 IPSAS 내 공정가치 관련 규정 대체 가능성 및 공공부문에 한정된 측정방식(Public Sector Specific Measurement)의 개발 필요성 논의
    - ※ IPSASB T/F는 원칙적으로 개념체계를 적용하되, 예외적으로 IFRS 13의 공정가치 접근법을 적용할 수 있는 분야를 지정하는 방안[옵션 B]을 추천

〈공공부문에 한정된 측정방식의 개발 개념〉



- ② 공공부문에 한정된 측정방식을 적용해야 하는 부채의 유형 및 적용 시 발생 가능 이슈 파악
- ③ 자산의 측정과 관련, IPSAS 5, '차입원가'의 자본화 조건을 삭제(즉, 모든 차입원가의 비용 처리)하는 방안 검토
  - 차입원가를 비용화하는 경우 GFS(Government Finance Statistics)와의 정합성은 제고되나, IFRS와는 배치되므로 IFRS와 IPSAS를 함께 적용하는 회계실체에 부담이 가중됨
  - ※ 현재 IPSASB Staff는 IPSAS와 개념체계의 일치, 비교가능성 및 이해가능성 제고 측면에서 자본화 조건 삭제 제안

○ 프로젝트 로드맵

회 의	주제 또는 계획
2017년 3월	• 자문보고서 검토 및 승인
2017년 6월	• 거래원가 회계처리 등 기준서 측정 규정에 대한 사전 분석
2017년 9월	• 측정 관련 공시사항에 대한 사전 분석 • 프로젝트 방향에 대한 의결
2017년 12월	• 공개초안(ED), '거래원가' 논의 • 자문보고서(CP), '공공부문의 측정' 논의
2018년 3월	• 공개초안(ED), '거래원가' 승인 • 자문보고서(CP), '공공부문의 측정' 챕터별 검토
2018년 6월	• 자문보고서(CP), '공공부문의 측정' 챕터별 검토
2018년 9월	• 자문보고서(CP), '공공부문의 측정' 승인
2018년 12월	• 공개초안(ED), '거래원가' 응답 검토
2019년 3월	• IPSAS 개정안, '거래원가' 발표
2019년 6월	• 자문보고서(CP), '공공부문의 측정' 응답 검토
2019년 9월	• 공개초안(ED), '공공부문의 측정' 검토
2019년 12월	• 공개초안(ED), '공공부문의 측정' 승인
2020년 3월	• 자문기간(의견수렴 기간)
2020년 6월	
2020년 9월	• 공개초안(ED), '공공부문의 측정' 응답 검토
2020년 12월	• 기준서(안) 또는 기존 IPSAS 개정 검토
2021년 3월	• 기준서 또는 기존 IPSAS 개정 발표

정례회의 결과

- IPSASB는 유산자산과 사회기반시설에 대한 측정 이슈를 공공부문의 측정 프로젝트에 포함하여 고려할 것을 지시
  - 이에 따라 공공부문의 측정 T/F와 연구진(staff)은 공개초안 작성(안)이 포함된 자문보고서를 개발해야 함
  - 해당 공개초안은 공공부문의 측정을 위한 접근법과 함께 IFRS 13, '공정가치 측정'의 이용 정도 및 공공부문에 한정된 측정방식에 관한 조언을 담은 예정임

국가회계기준에 대한 시사점

- (현황) 국가회계기준은 공정가액을 구(舊) 기업회계기준과 동일하게 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 간에 거래될 수 있는 교환가격으로 정의하고 있음
  - 공공부문의 경우 민간부문과 달리 독립된 당사자 간 교환가격을 파악하기 어려운 비교환거래의 비중이 높고 현금을 창출하지 못하는 자산을 보유하는 경우가 많아 공정가액의 정의를 적용하기 어려울 수 있음
- 거래원가 중 부대비용의 경우 자산의 취득원가에 포함하나, 차입원가의 경우 비용으로 처리하도록 강제하고 있음
  - 유가증권, 재고자산, 일반유형자산, 사회기반시설, 무형자산의 취득원가는 해당 자산의 매입가액에 부대비용을 더하여 산정함
    - \* 각각 규칙 제33조, 제35조, 제37조, 제38조, 제39조
  - 일반유형자산 및 사회기반시설, 무형자산의 취득을 위해 자금을 차입하여 발생한 이자비용은 발생시점에 비용으로 처리함
    - \* 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 9, 「무형자산 회계처리지침」 문단 5
- (시사점) 국가회계 개념체계(안) 개발 시 공공부문에 한정된 측정방식의 도입 가능성에 대한 검토 가능
  - 국가회계 개념체계(안)의 측정기준별 정의 및 측정기준의 선택기준, 적용사례 개발 시 참고 필요
  - 차입원가에 관한 IPSASB의 의사결정 논거를 참고하여 차입원가 비용 처리에 대한 문단제정근거 보완

**3 2018년 3월 정례회의**

- (발표자) Gwenda Jensen and John Stanford
- (목적) IPSAS의 측정 요구사항 및 측정 관련 공시사항의 개정, 측정에 관한 지침 제공, 거래원가 및 차입원가 관련 사항 반영
- (배경) IPSAS 개념체계<sup>24)</sup>의 발표, IFRS 13의 공정가치 정의 수정에 따라 다수의 IPSAS상 측정 관련 규정이 개념체계 및 IFRS 13와 불일치하게 됨
  - 2014년 10월에 발표된 IPSAS 개념체계의 측정기준(7장)의 재무제표상 자산과 부채의 측정 기준이 각 IPSAS의 측정 규정과 일치하지 않음

자산	부채
(1) Historical Cost(역사적 원가)	(1) Historical Cost(역사적 원가)
(2) Market Value(시장가치)	(2) Market Value(시장가치)
(3) Replacement Cost(Optimized Depreciated Replacement Cost) (대체원가: 최적화된 감가상각 대체원가)	(3) Cost of Fulfillment(이행원가)
(4) Net Selling Price(순판매가격)	(4) Cost of Release(해제원가)
(5) Value in Use(사용가치)	(5) Assumption Price(인수가격)

- IFRS 13, ‘공정가치의 측정’에서 공정가치의 정의를 다음과 같이 수정함에 따라 IPSAS 17, ‘유형자산’ 등 다수 기준서의 공정가치 정의가 IFRS와 일치하지 않게 됨

변경 전	변경 후
정보를 가지고 있고 거래 의사가 있는 당사자들 사이의 공정한 거래를 통해 자산이 교환되는 금액	시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도하면서 수취하거나 부채를 이전하면서 지급하게 될 측정일의 가격

- (최근 의결결과) 2017년 9월 정례회의 및 12월 정례회의
  - 공공부문 특유의 측정규정이 필요한 경우와 IFRS 13의 공정가치 개념을 적용할 수 있는 경우에 대한 구체적인 설명자료 작성 지시(9월)

24) IPSASB는 개념체계 제정 후 개별 IPSAS의 측정 규정에 대한 논의가 필요함을 인지하였고, IPSASB’s 2014 strategy and Work plan consultation(전략 및 업무계획 자문보고서)에 대한 구성원의 의견에 따라 2017년에 공공부문 측정 프로젝트를 개시하였음

- 자문보고서 윤곽 구성, 측정 관련 신규 기준서와 개별 기준서 간 관계 검토 주문(9월)
- T/F가 제안한 공개초안 및 자문보고서의 윤곽(outline)에 대해 승인(12월)
- 공개초안이 자산·부채의 최초측정과 후속측정 시 역사적 원가와 현행 가치의 적용과 관련된 이슈들을 포함하도록 주문(12월)
- 할인율(discount rate) 이슈의 프로젝트 범위 포함 여부 결정을 위한 보고서를 2018년 9월 까지 제출 지시(12월)

□ 2018년 3월 정례회의 의결사항

의결요청 사항		의결결과
Topic 1	Approve ED sections on objective, scope and definitions ED의 목적, 적용범위와 용어 정의 승인	(의결) 목적, 범위 (보류) 정의 (June 2018)
Topic 2	Approve ED sections on initial measurement and treatment of transaction costs ED의 최초측정과 거래원가 처리 승인	(의결) 차입원가만 CP 논의에서 의결
Topic 3	Approve CP Chapter 1, Introduction, and Chapter 2, Conceptual Framework and Measurement CP에서 챗터1 도입과 챗터2 개념체계와 측정 승인	(보류) 논의 제외
Topic 4	Approve CP Chapter 3, Borrowing Costs CP에서 챗터3 차입원가 승인	(의결) 모든 차입원가 비용화

① 공개초안(ED) 관련 의결사항 요약(Topic 1, 2)

- Topic 1. 목적, 적용범위, 용어정의(objective, scope and definitions): 일부 수정 승인

**Exposure Draft on Public Sector Measurement**

**Objective: 수정안 의결**

**(수정 전)**

1. 이 기준(안)의 목적은 자산 및 부채 측정 원칙을 수립하고 재무보고 목적을 위한 측정 관련 공시사항을 규정하기 위한 것이다.

1. The objective of this [draft] Standard is to establish principles for the measurement of assets and liabilities and identify measurement-related disclosures for financial reporting purposes.

**(수정 후 의결)**

1. 이 기준서(안)의 목적은 서비스원가, 운영능력 및 재무역량을 공정하게 반영하는 측정기준과, 재무보고 목적을 달성하기 위해 이러한 측정기준에 따라 금액을 결정하는 방법을 파악하기 위한 것이다.

1. The objective of this [draft] standard is to identify measurement bases that reflect fairly the costs of services, operating capacity, and financial capacity and how to determine measures under these bases to achieve the financial reporting objectives.

**Scope: 의결**

2. 발생주의 회계 기준에 따라 재무제표를 작성하고 제출하는 실체는 자산 / 부채를 측정 할 때 [기준서]를 적용해야 한다.
2. An entity that prepares and presents financial statements under the accrual basis of accounting shall apply this [draft] Standard in measuring assets and liabilities.

**Definitions: 보류**

용어 정의(glossary)에 이미 정의가 된 용어들은 다시 정의할 필요가 없고, 정의와 관련해서는 다음 IPSASB 회의(2018년 6월)에서 다루기로 함

- Topic 2. 최초측정(initial measurement)과 거래원가(transaction costs) 처리: 보류
  - (논의 내용) 역사적 원가를 결정하는 방법은 본 회의에서 다루지지 않았으며, 거래원가에 대한 처리는 향후 ED에서 논의하기로 결정하였음. 차입비용(borrowing costs)의 경우 Topic 4와 중복되므로 CP 논의에서 다루졌으며 최종 전액 비용화하는 것으로 의결되었음
- ② 자문보고서(CP) 관련 의결사항 요약(Topic 3, 4)
  - Topic 3. 개요, 개념체계: 논의 제외
    - (논의내용) 공개초안 및 관련 Issue Paper에서는 차입원가와 거래원가를 함께 다루고 있으나, 2018년 1월에 IPSASB 의장 및 T/F의 결정에 따라 3월 회의에서는 차입원가만을 논의 할 것을 결정, 본 회의에서 다루지지 않음
  - Topic 4. 모든 차입원가의 비용화 동의 여부: 의결\*
    - \* 자문보고서(CP) Chapter 3 중 차입원가 비용화 관련 회계처리 변경의 근거에 대한 보완이 있었음. 이에 따라 PV(Chapter 3)가 6월에 있을 정례회의에서 재논의될 예정임(2018.4.5 기준 담당 Staff 메일)

〈 CP Preliminary View - Chapter 3 〉

- IPSASB는 모든 차입원가에 대해 예외(\*) 없이 비용화해야 한다고 생각함
- (\*) 적격자산에 대한 차입원가 및 취득(건설)과 사용시점 사이의 발생한 차입원가에 대한 자본화
- ✓ IPSASB의 PV에 동의합니까? 그렇지 않다면 그 이유를 말하십시오.

- (의결사항) 대부분의 위원들이 차입원가의 비용화에 동의함에 따라 PV(Chapter 3)가 승인 됨. 그 이유는 모든 차입원가를 비용화하고 있는 GFS와의 정합성이 중요하기 때문이라고 응답함
- (논의사항) 거래원가 이슈는 공개초안에서 다루어져야 하는 반면, 차입원가 이슈는 공개초안보다는 자문보고서에서 다루어져야 함을 언급함

□ ‘공공부문 측정 Project’ 추진 경과 및 계획(로드맵)

회 의	주제 또는 계획
2017년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 프로젝트의 목표 및 계획 결정</li> <li>• 프로젝트 개요(PB) 수정 및 승인</li> </ul>
2017년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 거래원가 회계처리 등 기준서 측정 규정에 대한 사전 분석</li> </ul>
2017년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개념체계, IFRS 13, GFS 작성지침, 국제가치평가기준(IVS)의 측정기준에 관한 교육 세션 개최</li> <li>• 가치평가, 거래원가, 차입원가 이슈에 대한 논의</li> <li>• 기존 IPSAS에 따른 부채의 측정 규정에 관한 이슈 논의</li> </ul>
2017년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문보고서 및 공개초안의 윤곽(outline) 및 프로젝트 계획 수정안 승인</li> </ul>
2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안(안) 또는 관련된 자문보고서의 일부 챗터에 대한 승인 (목적, 범위, 정의, 거래원가 및 차입원가, 최초 인식 시 측정 챗터)</li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안(안) 또는 관련된 자문보고서의 후속측정 챗터에 대한 승인</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안(안) 또는 관련된 자문보고서의 일부 챗터에 대한 승인 (제거 시 측정, 측정 관련 공시사항 챗터)</li> <li>• 사회기반시설 프로젝트 및 유산 프로젝트와의 연관성 검토</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문방식에 대한 결정(Route 1 vs Route 2)</li> <li>• 연내 개정 가능한 적용지침(AG) 또는 타 기준서(IPSAS) 개정사항에 대한 승인</li> <li>• 자문보고서 및 공개초안 발행 승인</li> </ul>
2019년 1월~5월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문기간(의견수렴 기간)</li> </ul>
2019년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토</li> <li>• AG 및 타 IPSAS 기준서의 추가 개정 검토</li> </ul>
2019년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답에 대한 검토</li> <li>• AG 및 타 IPSAS 기준서의 추가 개정 검토</li> </ul>
Route 1 (기준서 개발방식)	
2019년 9월 ~2020년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신규 IPSAS(안), ‘공공부문의 측정’ 개발·승인</li> </ul>
2020년 6월 ~2021년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신규 IPSAS, ‘공공부문의 측정’ 후속 개정 및 승인</li> </ul>

국가회계기준에 대한 시사점

- 현재 국가회계기준의 '측정' 관련 개념체계 및 별도의 기준서가 없으며 개별 국가회계예규에서 최초 인식과 인식 후 평가로 구분하여 규정하고 있음
  - \* (관련 지침) 「금융자산과 금융부채 회계처리지침」, 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」, 「무형자산 회계처리지침」, 「융자 회계처리지침」 등
- (측정기준) 취득원가(역사적 원가), 공정가액, 상각후취득원가, 상각후대체원가 등이 개별 자산·부채에 따라 규정되어 있으나, 개념체계의 부재로 인하여 포괄적이고 일관적인 '측정기준'에 대한 검토 필요
- (공정가액) 특히 유형자산 재평가의 경우 공정가액 평가에 대한 개념이 IFRS 및 IPSAS 개념체계와 차이 존재, 대체적 평가방법의 인정 등 전반적 검토 필요
- 현재 국가회계기준은 차입원가를 전액 발생시점에 비용으로 처리 규정
  - \* (관련 지침) 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 등
- '측정' 프로젝트 의결사항과 차이 없음

**4 2018년 6월 정례회의**

- (발표자) David Watkins and Gwenda Jensen
- (목적) IPSAS의 측정 요구사항 및 측정 관련 공시사항의 개정, 측정에 관한 지침 제공, 거래원가 및 차입원가 관련 사항 반영
- (배경) IPSAS 개념체계의 발표, IFRS 13의 공정가치 정의 수정에 따라 다수의 IPSAS상 측정 관련 규정이 개념체계 및 IFRS 13와 불일치하게 됨
  - 2014년 10월에 발표된 IPSAS 개념체계의 측정기준이 그 이전에 발표된 현행 각 IPSAS의 측정 규정과 일치하지 않음
    - \* 동일 개념의 측정기준에 대해 현행 IPSAS는 ‘공정가치(Fair Value)’ 용어를 사용하는 반면, 개념체계는 ‘시장가치(Market Value)’ 용어를 사용함
  - IFRS 13, ‘공정가치의 측정’에서 공정가치의 정의를 수정함\*에 따라 IPSAS 17, ‘유형자산’ 등 다수 기준서의 공정가치 정의와 불일치하게 됨
    - \* IFRS 13은 공정가치(Fair Value)의 정의를 자산의 매도(부채의 이전)을 통해 얻을 수 있는 유출가치(exit value) 개념으로 개정하여 현행 IPSAS의 공정가치 개념과 일치하지 않게 되었음
- (경과) 자문보고서와 공개초안을 동시 제정 추진
  - 자문보고서, ‘공공부문의 측정(Public Sector Measurement)’은 측정 관련 쟁점사항 식별 및 이해관계자의 의견수렴 목적
  - 공개초안, ‘측정(Measurement)’은 자산·부채의 측정 기준서(안) 제시 및 의견수렴 목적

구분	CP, ‘Public Sector Measurement’	ED, ‘Measurement’
주요 내용	쟁점 이슈 분석결과 (예: 거래원가 및 차입원가 회계처리)	기준서(안) 제시
목차(안)	Chapter 1. 개요 Chapter 2. 개념체계와 측정 Chapter 3. 거래원가와 차입원가 Chapter 4. 공공부문의 측정: 자산 Chapter 5. 공공부문의 측정: 부채 Chapter 6. 자산·부채 측정의 적용지침 Chapter 7. 측정 공시사항	목적 적용범위 용어의 정의 최초 인식 시 원가 후속측정 - 자산 후속측정 - 부채 측정 관련 공시사항 시행일

□ 2018년 6월 정례회의 의결사항

의결요청 사항		의결결과 요약
12.2.1	비금융자산 후속측정 흐름도	<ul style="list-style-type: none"> <li>비금융자산의 후속측정 시 측정기준 선택방법을 정리한 흐름도 제안</li> <li>흐름도(안)의 IPSAS 12, '재고자산', IPSAS 17, '유형자산', IPSAS 31, '무형자산', IPSAS 27, '생물자산' 기준서 적용결과 검토</li> </ul>
12.2.2	공개초안 검토 (자산의 후속측정 문구)	<ul style="list-style-type: none"> <li>공개초안 내 '자산의 후속측정' 섹션의 포괄적 작성방향 지시 필요(2018년 9월 회의에 수정안 제출 예정)</li> </ul>
12.2.3	공개초안 검토 (공정가치 규정)	<ul style="list-style-type: none"> <li>공개초안이 인용한 IFRS 13의 공정가치 규정 중 공공부문의 자산·부채 측정과 무관한 문구의 추가 제거(부채 이전의 제약 규정 등)</li> </ul>
12.2.4	용어 정의 비교표 검토 등	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS의 측정 관련 용어의 정의와 GFS, IVS 간의 비교표(equivalence table)에 대한 검토</li> <li>2018년 3월 회의결과를 반영한 CP, ED의 개정사항 검토</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- 공공부문 측정 관련 주요 이슈 및 자문보고서와 공개초안의 문서 구조에 대한 논의 계속 예정

**국가회계기준에 대한 시사점**

- 측정기준에 대한 개념적 근거
  - 「국가회계기준에 관한 규칙」은 규정 중심의 회계기준으로 측정기준 간 관계 및 측정기준의 선택 기준에 대한 개념적 근거는 담지 않고 있음
  - IPSASB는 개념체계에서 자산·부채의 측정기준의 유형 및 측정기준 간 관계에 대해 설명하고 있으며, 개별 IPSAS에서 측정 규정에 대한 근거를 제시하고 있음
    - ⇒ IPSASB의 개념체계 및 신규 개발 중인 측정 기준서를 검토하고 이를 국가회계 규정과 비교하여 자산·부채별 측정기준에 대한 개념적 근거를 설명할 수 있는 문단제정근거 또는 실무해설 개발 필요
- 공정가치 산정방법에 대한 지침
  - 국가회계의 경우 공정가액 측정 대상인 자산·부채\*의 공정가액을 산정하는 구체적인 방법을 규정하지 않음
    - \* 투자 목적 유가증권 및 재평가 대상 일반유형자산 및 사회기반시설 제외
  - IPSASB가 측정 프로젝트를 통해 개발 중인 자산·부채의 측정기준에 관한 신규 기준서는 IFRS 13과 같이 실무적으로 적용 가능한 공정가치 산정기법을 상세하게 제공
    - ⇒ IPSASB의 측정 프로젝트 진행결과를 참고하여 공공부문 특성을 고려한 공정가치 산정기법의 연구 및 지침화 여부 검토 필요

5 2018년 9월 정례회의

- (발표자) David Watkins and Gwenda Jensen
- (목적) IPSAS의 측정 요구사항 및 측정 관련 공시사항의 개정, 측정에 관한 지침 제공, 거래원가 및 차입원가 관련 사항 반영
- (배경) IPSAS 개념체계의 발표, IFRS 13의 공정가치 정의 수정에 따라 다수의 IPSAS상 측정 관련 규정이 개념체계 및 IFRS 13와 불일치하게 됨
  - 2014년 10월에 발표된 IPSAS 개념체계의 측정기준이 그 이전에 발표된 현행 각 IPSAS의 측정 규정과 일치하지 않음
    - \* 동일 개념의 측정기준에 대해 현행 IPSAS는 '공정가치(Fair Value)' 용어를 사용하는 반면, 개념체계는 '시장가치(Market Value)' 용어를 사용함
  - IFRS 13, '공정가치의 측정'에서 공정가치의 정의를 수정함\*에 따라 IPSAS 17, '유형자산' 등 다수 기준서의 공정가치 정의와 불일치하게 됨
    - \* IFRS 13은 공정가치(Fair Value)의 정의를 자산의 매도(부채의 이전)을 통해 얻을 수 있는 유출가치(exit value) 개념으로 개정하여 현행 IPSAS의 공정가치 개념과 일치하지 않게 되었음
- (경과) 자문보고서와 공개초안을 동시 제정 추진
  - 자문보고서, '공공부문의 측정(Public Sector Measurement)'은 측정 관련 쟁점사항 식별 및 이해관계자의 의견수렴 목적
  - 공개초안, '측정(Measurement)'은 자산·부채의 측정 기준서(안) 제시 및 의견수렴 목적

□ 2018년 9월 정례회의 논의사항

의결요청 사항	의결결과 요약
<p>8.2.1 공공부문의 측정 - 프로젝트 개요</p>	<p><b>[측정 관련 규정의 배치(placement of material)]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 41, Measurement를 추가할 경우 IPSASB 기준서들의 구조가 어떻게 될지, 또 측정 규정들을 IPSAS 41과 다른 IPSAS 기준서에 어떻게 나누어 배치할지에 대한 논의가 필요함</li> <li>• IPSASB는 6월 회의결과를 바탕으로 만들어진 다음의 방법(<b>recommended approach</b>)에 대해 동의하는지 여부를 검토해야 함             <ol style="list-style-type: none"> <li>① <b>Which</b>: 어떤 측정기준을 사용하고 어떤 공시사항이 필요한지는 개별 IPSAS에 둔다</li> <li>② <b>What</b>: 각각의 측정기준의 정의와 그에 대한 설명자료는 측정 IPSAS에 둔다</li> <li>③ <b>How</b>: 측정치를 산정하는 방법을 담은 적용지침(AG)은 측정 IPSAS에 둔다</li> <li>④ <b>Why</b>: 결론도출근거는 측정 IPSAS에 둔다</li> </ol> </li> <li>• 이 접근법을 적용하게 되면 개별 IPSAS에 있던 ② What, ③ How와 관련된 모든 규정들을 삭제하게 될 수 있음</li> </ul> <hr/> <p><b>[ED에 포함될 내용]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 상기 (a) 측정 관련 규정의 배치방법에 동의한다면 첫 번째 공개초안(ED)은 다음과 같은 규정들을 포함하게 됨             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) <b>Core Text</b>: 측정기준의 정의, 설명문구에 초점을 맞춘 Core Text(핵심 규정)를 담게 되며, 어떤 측정기준을 사용할지는 개별 IPSAS에서 다룬다는 점을 기술할 것임</li> <li>(2) <b>적용지침(AG) 포함 부록</b>: 2017년 3월 회의결과, 다음과 같은 AG가 필요하다고 결론 내림                 <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) (상각후) 대체원가: specialized asset, 즉 사회기반시설, 군수자산, 유산자산과 같은 관련 사례 언급 필요</li> <li>(ii) 역사적 원가 정보가 없는 경우 최초 인식과 측정</li> <li>(iii) 이행원가(cost of fullfilment)</li> </ol> </li> <li>(3) <b>결론도출근거</b></li> </ol> </li> </ul> <hr/> <p><b>[CP에 포함될 내용]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• CP에서는 다음의 내용이 담기게 됨             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 측정 프로젝트의 전반적인 추진방법, ED에 포함된 내용의 근거 설명</li> <li>(2) 자산(부채) 유형별 측정기준 선택방법을 개발하기 위해 사용했던 초기 버전 Flowchart 제시</li> <li>(3) AG가 제공될 측정기준들의 요약표 제시</li> <li>(4) 측정기준과 관련하여 제공될 AG가 충분한지, AG가 필요한 다른 측정기준은 없는지에 대한 구성원들의 의견 요구</li> <li>(5) 측정 기준서가 개별 IPSAS에 미치는 전반적인 영향 제시: 공정가치 AG → IPSAS 16(투자자산)과 41(금융상품) / 대체원가 AG → IPSAS 17(유형자산)과 31(무형자산)</li> <li>(6) 국제가치평가기준(IVSC)와 GFS와의 비교표 제시</li> <li>(7) 거래원가 및 차입원가 회계처리에 대한 논의</li> </ol> </li> </ul>

의결요청 사항		의결결과 요약										
8.2.2	공정가치 측정의 검토	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 금융상품 T/F의 권고사항: 금융상품의 공정가치 측정을 위해서는 ED 기준 문단 23~29, AG3을 제외한 나머지 규정이 모두 필요함</li> <li>• Staff의 권고사항: 비금융자산의 공정가치 측정을 위해서는 ED 기준 문단 23~29, AG3 규정이 계속 유지되어야 함</li> </ul>										
8.2.3	공개초안	<p><b>[ED의 내용 및 형식 변경사항 확인]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 안건 8.2.1에서 제안한 접근방법에 동의한다면, draft ED는 측정기준의 정의, 설명문구에 초점을 맞춘 Core Text(핵심 규정)를 담게 되며, 어떤 측정기준을 사용할지는 개별 IPSAS에서 다룬다는 점을 기술할 것임</li> <li>• <b>목적:</b> 6월 회의에 제출된 ED와 동일</li> <li>• <b>적용범위:</b> 문단 3~5 수정 (IFRS 13의 적용범위 문단 도입, 공정가치 이외 복수 측정기준 허용)</li> <li>• <b>용어의 정의:</b> 개념체계에서 정의된 모든 측정기준의 정의 + IFRS 13에서 정의된 모든 용어의 정의</li> <li>• <b>문단 7 앞:</b> 측정기준에 관한 설명문단 배치 예정(문단내용은 안건 8.2.2 논의결과에 따라 달라질 예정이나 전문화된 자산에 적절한 측정기준 설명이 들어갈 것으로 예상)</li> <li>• <b>문단 16:</b> '특정 상황에서 사용될 측정기준은 각 개별 IPSAS에서 정한다'는 내용 전달이 중심(IFRS 13은 동 내용을 적용범위 문단에 배치하였으나 ED는 적용범위와 문단 16에 둘 다 배치)</li> <li>• <b>공시사항:</b> 안건 8.2.1에서 제안한 바와 같이 공시사항은 개별 IPSAS에서 다루므로 ED에서는 삭제(IFRS 13의 공시사항 규정은 IPSAS 41과 타 IPSAS에 두는 것이 적절할 것임)</li> <li>• Staff는 IPSAS 17(유형), 19(충당), 31(무형)을 검토하여 측정과 관련된 AG 문구를 찾는 작업 수행(감가상각과 손상에 관한 것들은 ED에서 제외)</li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;"><b>Appendix B</b></td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 이행원가(Cost of fulfillment)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 19(충당)에서 문구를 가져옴</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><b>Appendix C</b></td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치(Fair value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IFRS 13, 공정가치 측정의 문구를 가져오되, 다음은 금융상품 T/F의 권고에 따랐음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 목적 섹션은 IPSAS 쪽과 겹치므로 삭제</li> <li>(ii) 용어의 정의 부록은 IPSAS의 본문으로 이동되었으므로 삭제</li> <li>(iii) 공시사항 섹션은 안건 8.2.1의 권고에 따라 각 개별 IPSAS에 삽입될 예정</li> </ul> </li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><b>Appendix D</b></td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적 원가(Historical Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 16(투자부동산), 17(유형), 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><b>Appendix E</b></td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 시장가치(Market Value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형), IPSAS 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><b>Appendix G</b></td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 대체원가(Replacement Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형)의 문단 47과 문단 48을 바탕으로 개발</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	<b>Appendix B</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이행원가(Cost of fulfillment)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 19(충당)에서 문구를 가져옴</li> </ul>	<b>Appendix C</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치(Fair value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IFRS 13, 공정가치 측정의 문구를 가져오되, 다음은 금융상품 T/F의 권고에 따랐음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 목적 섹션은 IPSAS 쪽과 겹치므로 삭제</li> <li>(ii) 용어의 정의 부록은 IPSAS의 본문으로 이동되었으므로 삭제</li> <li>(iii) 공시사항 섹션은 안건 8.2.1의 권고에 따라 각 개별 IPSAS에 삽입될 예정</li> </ul> </li> </ul>	<b>Appendix D</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적 원가(Historical Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 16(투자부동산), 17(유형), 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul>	<b>Appendix E</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시장가치(Market Value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형), IPSAS 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul>	<b>Appendix G</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 대체원가(Replacement Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형)의 문단 47과 문단 48을 바탕으로 개발</li> </ul>
<b>Appendix B</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이행원가(Cost of fulfillment)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 19(충당)에서 문구를 가져옴</li> </ul>											
<b>Appendix C</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공정가치(Fair value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IFRS 13, 공정가치 측정의 문구를 가져오되, 다음은 금융상품 T/F의 권고에 따랐음                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 목적 섹션은 IPSAS 쪽과 겹치므로 삭제</li> <li>(ii) 용어의 정의 부록은 IPSAS의 본문으로 이동되었으므로 삭제</li> <li>(iii) 공시사항 섹션은 안건 8.2.1의 권고에 따라 각 개별 IPSAS에 삽입될 예정</li> </ul> </li> </ul>											
<b>Appendix D</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적 원가(Historical Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 16(투자부동산), 17(유형), 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul>											
<b>Appendix E</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시장가치(Market Value)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형), IPSAS 31(무형)에서 측정 관련 문구를 가져옴</li> </ul>											
<b>Appendix G</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 대체원가(Replacement Cost)에 관한 적용지침(AG)</li> <li>• IPSAS 17(유형)의 문단 47과 문단 48을 바탕으로 개발</li> </ul>											

의결요청 사항		의결결과 요약	
8.2.3	공개초안	<b>결론도출근거 수정사항</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현재 ED(안)의 결론도출근거는 안건 8.2.1의 권고와는 다르게 수정되어 있음</li> <li>• 6월 회의에서 요구한 대로 역사적 원가와 재평가모형에 관한 논의결과가 BC19~24에 다음과 같이 추가되었음               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) BC19. 회계정책(원가/재평가) 선택권이 보고실체간 비교가능성을 저해한다는 것을 인정하고, IPSAS, Measurement에 이러한 선택권의 제거 또는 축소에 관한 검토가 담겨야 할지 논의하였음</li> <li>(ii) BC20~22. 개념체계는 측정 목표를 가장 잘 충족하는 단일의 측정기준을 식별하는 것은 불가능하므로 역사적 원가와 현행가치 측정기준을 모두 인정함. IPSASB는 회계정책 선택권을 제거/축소하는 것은 개념체계에 배치되는 것이며 개별 IPSAS에서 다를 문제이므로 ED의 범위를 벗어난 것이라고 결론내림</li> <li>(iii) BC23~24. 최초 인식 이후 적용할 측정기준을 역사적 원가로 할 것이냐 현행가치로 할 것이냐 문제는 각국가에서 해결할 문제임</li> </ul> </li> </ul>
		<b>[12월 회의안건에 대한 동의]</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ED의 부록 개발에 유용한 자료들을 2017년 동안 각 국가에서 제공해준 측정지침 사례를 통해 얻을 수 있었음</li> <li>• Staff와 측정 T/F는 2018년 12월 회의를 위해 다음과 같은 작업을 수행할 예정임               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 부록 B, C, D, E, G의 문구를 다듬고 기타 관련된 자료들을 통합 반영</li> <li>(ii) 각 측정기준별로 나타나는 이슈들의 유형을 식별하고 적용지침(AG)이 필요한 경우를 파악</li> <li>(iii) 개념체계에서 제시한 측정기준 전부 또는 일부에 대해 적용지침(AG)을 개발할 필요가 있는지 권고</li> <li>(iv) 해당 지침을 IPSAS(측정)에 배치할지 아니면 개별 IPSAS에 배치할지 권고</li> </ul> </li> </ul>	

□ 주요 회의결과

구분	의결사항	지시사항
프로젝트 개요 (안건 8.2.1) 및 공개초안 (안건 8.3.1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CP와 ED가 Recommended Approach (which, what, how and why) 적용</li> <li>• 측정 관련 공시사항을 측정 공개초안에는 일반적('neutral')으로, 관련 IPSAS에는 구체적('specific')으로 둘 수 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB가 12월 회의에서 검토할 수 있도록 CP와 ED에 Recommended Approach를 적용하여 개발</li> <li>• ED에 공시사항을 두는 것에 대한 견해 설명</li> </ul>
공정가치 (안건 8.2.2와 안건 8.3.1)	금융상품 T/F와 Staff의 권고사항을 반영하여 IFRS 13의 대부분의 텍스트를 AG 또는 또 다른 IPSAS에 채택	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 13의 공정가치 텍스트를 IPSAS 41과 다른 개별 IPSAS에 주제별로 나누어 검토</li> <li>• 금융상품 T/F, Staff와 협력</li> </ul>
공개초안 (안건 8.2.3과 안건 8.3.1)	안건 8.2.1의 Recommended Approach와 일관성 있게 측정 공개초안을 지속적으로 개발	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 목적, 범위, 정의의 수정</li> <li>• 각각의 측정기준에 관한 설명 문구 개발</li> </ul>
프로젝트 개요 (안건 8.2.3) 및 공개초안 (안건 8.3.1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 12월 회의를 위한 측정공개초안 부록은 역사적 원가, 대체원가, 공정가치, 이행원가를 위한 일반적인 적용지침을 포함</li> <li>• 특정 주제 관련 지침은 개별 IPSAS에 남겨둠</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공개초안 부록에 수록될 일반적인(generic) 지침의 파악 및 개발</li> <li>• 매각 목적으로 보유되는 자산의 측정에 대한 부록을 포함하는 것을 권고</li> <li>• IPSAS 19에서 말하는 '최선의 추정치(best estimate)'가 이행원가와 동일한지 검토</li> </ul>
자문보고서 (안건 8.2.4와 8.3.1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 안건 8.2.1의 Recommended Approach와 일관성 있게 자문보고서를 지속적으로 개발</li> <li>• 개념체계상 측정 목표의 맥락에서 서비스 역량/잠재력을 위해 보유되는 자산에 의해 제기되는 측정 이슈를 충분히 다룰 수 있도록 함</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CP와 ED를 위해 도형, IFRS 정합성 프로젝트가 아닌 설명 등을 이용하여 설명 섹션을 개발</li> <li>• 두 개의 흐름도와 그들의 적용에 대해 설명하는 예시 개발</li> </ul>

**6 2018년 12월 정례회의**

□ ‘Exposure Draft, Measurement’ 검토 시 고려사항

① ED 본문 문단<sup>25)</sup>

- 용어의 정의: 공개초안에서 추가로 정의해야 할 용어가 있는가?
- 공시사항: 측정기준의 유형과 무관하게 ED 본문에서 다루어야 할 일반적인 측정 관련 공시사항이 있는가?

② ED의 부록(Application guidance appendices)

- ED에는 이행원가, 공정가치, 역사적 원가, 대체원가에 대한 적용지침(AG) 부록이 있으며, IPSASB는 다음을 고려하여 이 AG 부록을 검토해야 함

검토 시 고려사항	내용
Generic application guidance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 각각의 AG 부록들이 측정기준에 관한 일반적인 지침을 충분히 제공하고 있는가?</li> <li>• 또는 다른 기준서에 포함시켜야 할 정도로 한정적인 지침이 있는가?</li> </ul>
공시사항	<ul style="list-style-type: none"> <li>• AG 부록이 아닌 ED 본문에 포함되어야 할 일반적인 측정 관련 공시사항이 있는가?</li> <li>• 다른 기준서에 포함시켜야 할 정도로 한정적인 공시사항이 있는가?</li> </ul>
이외의 측정기준에 대한 지침	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 순판매가격, 상각후원가와 같은 (AG에 포함되지 않은) 측정기준을 다루는 AG가 개발되어야 하는가?</li> <li>• 현재는 측정기준 유형에 속하지 않지만 추가되어야 한다고 생각하는 측정기준이 있는가?</li> </ul>
거래원가의 회계처리 방법	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED의 AG 부록에서 거래원가 회계처리 방법을 다루어야 한다고 생각하는가? (CP의 경우 첩터4에서 거래원가 회계처리 방법을 다루고 있음)</li> <li>• 참고로, 현재 ED(안)에 따르면 역사적 원가의 경우 거래원가를 가산하는 반면, 이행원가와 공정가치는 가산하지 않아야 한다고 제안하고 있음. 대체원가는 거래원가에 대한 언급이 없음</li> </ul>

25) 이번 ED 본문에 대한 개정은 다음을 추가하는 것으로 제한되었음  
 (a) 측정기준에 대한 설명 문구 추가(개념체계 제7장, 자산·부채의 측정 기반)  
 (b) 측정과 관련된 공시사항에 대한 문구 추가

□ ‘Consultation Paper, Public Sector Measurement’ 검토 시 고려사항

검토시 고려사항	내용
CP의 전반적인 범위	• CP가 IPSASB가 예상한 이슈들을 모두 다루고 있는가?
Before you read further 섹션	• 이 섹션이 IPSASB 지시사항에 부합하여 개발되었는가? • IPSASB는 Before you read further 섹션을 CP와 ED의 설명 섹션으로서, IFRS Alignment 프로젝트가 아니라는 것을 분명히 할 수 있도록 개발하라고 지시한 바 있음
Chapter 4. 거래원가	• 다루어야 할 거래원가 이슈가 모두 파악되었는가? • 거래원가 회계처리와 관련하여 Staff가 제시한 대안과 preliminary view에 동의하는가?
Chapter 5, 6의 흐름도(flow chart)	• Chapter 5의 자산 측정 흐름도, Chapter 6의 부채 측정 흐름도가 앞으로 IPSASB가 개별 IPSAS에 담겨 있는 측정기준을 리뷰할 때 도움이 되는가?

□ 이행원가 정의요소 분석

- Staff는 개념체계의 **이행원가 정의\***를 4개의 요소로 나누어 각각에 대한 원칙(principles)들을 개발하였음

\* The costs that the entity will incur in fulfilling the obligations represented by the liability, assuming that it does so in the least costly manner.

정의요소	원칙(Principles)
① The costs ...	• 원가는 실체가 의무를 이행할 때 발생할 것으로 예상되는 미래의 자원 유출액만을 포함한다(거래원가는 포함하지 않음).
② ... that the entity will incur in fulfilling the obligations ...	• 의무는 실체의 통상적인 운영과정을 통해 이행될 것이다. (기존의 약정조건하에서 현재 거래 상대방을 대상으로 할 경우를 의미)
③ ... represented by the liability ...	• 이행원가 측정기준은 부채의 측정기준이며, 개별 부채(a stand-alone liability) 또는 부채 그룹과 관련될 수 있다.
④ ... assuming that it does so in the least costly manner.	• 해당 의무를 예상 결제일에 원가가 가장 적게 소요되는 방법으로 결제할 수 있는 방법에 실체가 접근할 수 있어야 한다.

- 상기 4개의 정의요소를 뒷받침하기 위해서는 **“이행원가는 실체 특유의 가치이다. 즉, 실체가 자신의 의무를 이행할 것이며 그에 따라 부채를 측정한다”**라는 가정이 필요함
- 이와 관련, 시장 참여자가 해당 실체의 관점에서 미래 자원 유출의 시기와 금액을 추정하기 위해 **사용하였을 가정을 적용해야** 한다는 내용이 부록 A(Cost of Fulfillment Appendix)에 반영되어 있음(즉, 관측 가능한 투입변수는 최대한 이용되어야 함)

□ 이행원가 측정을 위한 할인율 대안

- ED의 부록 A(Cost of Fulfillment Appendix)에 따르면, 이행원가는 미래 자원 유출액의 현재가치 개념이므로 **측정 대상 부채와 유사 만기의 할인율을 적용해야 함**
- Staff는 다음의 2가지 유형의 할인율이 이행원가 측정 시 사용될 수 있을 것으로 생각함
  - (a) **실체의 증분차입이자율(Entity's incremental rate of borrowing)**  
 : 실체가 유사한 조건으로 의무를 결제하는 데 필요한 자금을 차입하고자 할 때 부담할 이자율
  - (b) **시장이자율(Market rate)**  
 : 활성화된 시장에서 거래되는 비교 가능한 부채의 관측 가능한 이자율
- Staff는 시장이자율로 할인해야 한다고 제안함
  - 부록 A(Cost of Fulfillment Appendix)에서 이행원가는 **실체 특유의 측정치이지만 시장 참여자가 해당 실체의 관점에서 부채를 측정한다고 했을 때 사용하게 될 가정을 적용해야 한다고 명시하고 있기 때문임**
- Staff가 분석한 시장이자율 대안의 장·단점은 다음과 같음

구분		내용
장점	(a) 일관된 측정방법	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 각 실체들이 시장이자율을 산정할 때 같은 기준(same base)을 적용함</li> <li>• 조정과정이 필요할 수 있으나 관련 내용이 이행원가 부록(부록A)에 소개되어 있어 이용자가 할인율 산정방법에 대해 이해하기 용이함</li> </ul>
	(b) 관측 가능함	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 관측 가능한 자료를 이용하므로 다른 시장 참여자도 같은 방법으로 할인율을 측정할 수 있어 해당 할인율에 대한 지지 가능성(supportability)이 높음</li> </ul>
	(c) IPSAS 19 규정에 부합함	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 19, 총당부채, 우발부채, 우발자산은 부채 특유의 위험과 화폐의 시간가치에 대한 현행 시장의 평가를 반영할 것을 요구함</li> <li>• 이 규정은 시장이자율로 할인하여 이행원가를 측정하는 것과 화폐의 시간가치에 대한 현행 시장의 평가를 반영한다는 점에서 일치함</li> </ul>
	(d) 감사하기 쉬움	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시장이자율은 관측 가능하므로 감사인이 산정방법을 익숙하게 생각할 것임</li> </ul>
단점	(a) 실무적으로 산정하기 어려움	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 유사한 특성을 가진 부채를 이용하여 시장이자율을 산정하는 것이 어려울 수 있으며, 부채는 대개 활성화된 시장에서 거래되지 않음</li> <li>• 결과적으로 실체는 전문적인 판단을 필요로 하게 됨</li> </ul>
	(b) 실체마다 상황이 다를 수 있음	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특정 이자율 유형을 규정하는 것이 일부 국가에게는 단점으로 작용할 수 있음</li> <li>• IPSASB는 특정 이자율(시장이자율)이 왜 적절한지 근거를 마련해야 함</li> </ul>

○ 증분차입이자율 대안의 장·단점은 다음과 같음

구분		내용
장점	(a) 실체 특유의 측정치	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 미래 자원 유출액을 할인할 이자율을 산정할 때 실체 자신의 가정을 사용함</li> <li>• 이행원가는 실체 특유의 측정기준이므로 모든 투입변수가 실체 특유의 것이어야 함</li> </ul>
	(b) 유연성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 실체가 미래 자원 유출액의 현재가치를 측정할 때 필요한 할인율을 독립적으로 산정할 수 있게 허용함</li> </ul>
단점	(a) 입증하기 어려움	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 실체 특유의 측정치는 근본적으로 입증하기 어렵다는 특징을 가짐</li> <li>• 가정을 뒷받침하는 데 시장정보가 아닌 내부자료를 이용해야 함</li> </ul>
	(b) 실체마다 상황이 다를 수 있음	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개별 실체가 자신의 증분차입이자율에 근거하여 의사결정을 평가할 수는 있다고 해서 증분차입이자율로 할인한 예상현금흐름이 이행원가라고 생각하지 않음</li> <li>• IPSASB는 특정 이자율(증분차입이자율)이 왜 적절한지 근거를 마련해야 함</li> </ul>

**국가회계기준에 대한 시사점**

- IPSASB는 현행 IPSAS의 자산·부채의 측정 관련 규정들을 포괄할 수 있는 새로운 IPSAS 기준서를 개발하기 위해 2015년부터 ‘공공부문 측정’ 프로젝트를 추진하고 있음
- IPSASB는 이 프로젝트를 추진하는 과정에서 공공부문의 특성을 적절하게 반영할 수 있는 공공부문 특유의 측정기준을 파악하고 자산·부채 측정기준을 체계적으로 정리함으로써 원칙 중심의 회계기준을 정립하고자 노력 중임
- 이에 비해 「국가회계기준에 관한 규칙」 및 국가회계예규들은 규정 중심의 회계기준 성격을 갖고 있어 회계기준 이용자가 특정 자산·부채에 적합한 측정기준을 판단하는 데 도움을 줄 수 있는 설명이나 개념적 근거가 부족함
- 회계기준 이용자의 이해가능성을 높이기 위해서는 IPSAS 개념체계와 개발 중인 측정기준서를 검토하고 이를 국가회계 규정과 비교함으로써 자산·부채별 측정기준에 대한 개념적 근거를 설명할 수 있는 문단제정근거 또는 실무해설을 개발할 필요가 있음
- 한편, 12월 정례회의에서는 IPSAS의 개념체계의 측정기준 중 이행원가(Cost of fulfillment)에 대한 논의가 중점적으로 이루어졌음
- 이행원가는 공공부문실체가 통상적인 상황에서 선택할 수 있는 가장 경제적인 방법으로 의무(부채)를 직접 이행한다고 가정했을 때 필요한 예상금액을 의미하며, IPSASB는 이행원가를 주로 충당부채를 측정할 때 사용할 수 있는 개념으로 간주하고 있음

- 국가회계는 충당부채 금액을 측정할 때 이행원가와 유사한 ‘최선의 추정치’를 적용하고 있는데, 의무의 직접 이행만을 가정하지 않고 의무의 이전도 고려하며 가장 경제적인 방식의 금액으로 측정하는 최적화 개념을 전제하지 않는다는 점에서 IPSAS의 이행원가와 상이함
- 충당부채는 어떤 개념의 측정기준을 선택하여 측정하는지 여부가 특히 중요할 것이므로 IPSASB의 이행원가에 대한 논의 과정과 회계처리지침 개발 결과를 적극 참고할 필요가 있음

## 7 2019년 3월 정례회의

- (발표자) David Watkins, Dave Warren
- (목적 및 배경) 공공부문 자산·부채의 측정기준에 관한 종합 IPSAS 개발
  - IFRS 13, '공정가치'의 공정가치 개념이 공공부문에 적합한지 여부 검토
    - IFRS 13은 공정가치를 유출가치(exit value) 개념으로 새롭게 정의하였는데, IPSAS 17, '유형자산' 등 개별 IPSAS는 공정가치의 정의를 개정전 IFRS를 참고하고 있어 IFRS와의 정합성이 결여됨
  - 개별 IPSAS의 측정 규정이 IPSASB 개념체계에서 제시한 측정기준 개념에 부합하는지 여부 평가
    - 2014년에 발표된 IPSASB 개념체계에서 제시한 공공부문의 측정기준의 유형이 개별 IPSAS에서 사용 중인 것과 상이함
      - \* (예) 동일 개념의 측정기준에 대해 현행 IPSAS는 '공정가치(Fair Value)' 용어를 사용하는 반면, 개념체계는 '시장가치(Market Value)' 용어를 사용함
- (경과) 자문보고서와 공개초안 동시 개발 추진
  - 자문보고서, '측정(Measurement)'은 측정 관련 쟁점사항 식별 및 이해관계자의 의견수렴을 목적으로 개발
  - 자문보고서 내에 부록으로 자산·부채의 측정 기준서(안)인 공개초안, '측정(Measurement)'을 수록하여 회계기준에 대한 의견수렴 추진

□ 2019년 3월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
6.2.1	자문보고서 수정사항 보고	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2018년 12월 IPSASB의 지시사항을 반영한 자문보고서 및 공개초안의 수정안 제시</li> </ul>
6.2.2	거래원가	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 현행 거래원가의 정의를 보완할 수 있도록 GFS와 IVS(국제가치평가기준)을 참고한 해설 형태의 지침을 제공하고 이를 공개초안에 포함할 것</li> <li>• 측정기준별로 거래원가 회계처리 결정 시 측정의 목적과 함께 거래의 시기를 고려할 것 (예: 이행원가의 경우 부채 결제시점의 거래원가를 고려)</li> </ul>
6.2.3	IFRS 5의 공공부문 적용 가능성	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 5, '매각예정 비유동자산과 중단영업'의 판매목적 보유자산에 대한 측정기준*을 공개초안에 반영하는 것은 측정 프로젝트 범위에서 벗어남 * <math>\min[\text{공정가치} - \text{판매원가}, \text{장부가액}]</math></li> <li>• 단, IFRS 5의 일부 지침은 공공부문의 전문화된(specialized) 자산과 유산자산의 측정에 적합해 보이므로 이에 대한 추가 논의를 3월에 진행할 것</li> </ul>
6.2.4	시장가치와 공정가치의 비교	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 시장가치와 공정가치의 차이를 식별하는 것이 상당히 복잡하므로 시장가치와 공정가치의 차이를 본격적으로 다루는 것을 측정 프로젝트의 Phase II로 연기할 것</li> <li>• 추후 개념체계에 대한 제한적 검토(Limited-Scope Review of the Conceptual Framework)를 수행할 필요가 있음</li> </ul>
6.2.5	자산·부채 측정을 위한 Flow Chart	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자산·부채 측정 Flow Chart는 개념체계의 측정기준과 개별 IPSAS의 적용결과를 이어주는 설명자료 역할을 담당</li> <li>• 현행 개별 IPSAS 규정의 적정성 판단 및 신규 IPSAS 개발에 활용하기 위한 도구로 개발한 의도가 잘 반영되었는지 검토</li> </ul>
6.2.6	자문보고서 및 공개초안의 승인	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2019년 9월 17일에 개최되는 '공공부문 측정에 대한 리서치 포럼'을 고려하여 자문보고서의 의견수렴 기간을 2019년 9월 30일까지 설정함</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- IPSASB는 자문보고서, '측정(Measurement)'을 만장일치로 승인하였으며, 2019년 4월 중에 공식 발표할 예정임
  - 자문보고서는 현재 IPSASB가 구상 중인 측정 기준서의 적용범위와 형식을 보여주기 위한 목적으로 공개초안 예시(illustrative Exposure Draft)를 포함하고 있음
- 승인된 자문보고서의 의견수렴 기간은 Staff가 제안한 바와 같이 2019년 9월 30일까지로 결정

국가회계기준에 대한 시사점

□ 거래원가 관련 회계처리 원칙 비교

- 국가회계기준은 자산·부채의 유형별로 거래원가의 종류와 반영시기를 규정하고 있음
  - 재고자산, 유가증권, 일반유형자산과 사회기반시설, 무형자산의 경우 운송비, 전문가 수수료, 제세공과금 등 취득시점에 소요된 부대비용만을 거래원가로 보아 취득원가에 합산함
  - 국채와 공채의 경우 국채발행수수료와 같이 발행시점에 소요된 발행 관련 직접비용만을 거래원가로 보고 이를 차감한 가액을 발행가액으로 측정함
- 이에 비해, IPSASB는 측정 프로젝트를 통해 자산·부채에 적용할 측정기준들의 목적에 따라 거래원가의 회계처리 방법을 정하되, 여기에 거래의 시기까지 고려하는 방안을 추진하고 있음
  - 역사적 원가(Historical Cost)는 자산을 취득하거나 부채를 발행한 시점에 실체가 주거나 얻은 가치가 얼마인지를 보고하는 것을 목적으로 하는 측정기준이므로, 역사적 원가로 측정한 자산·부채 금액에는 해당 자산을 취득하거나 발행하는 시점에 발생한 거래원가가 고려되어야 함
  - 이행원가(Cost of Fulfillment)는 통상적인 상황에서 부채를 가장 경제적인 방법으로 결제할 때의 가치를 보고하는 것이 목적인 측정기준이므로, 이행원가로 측정한 부채 금액에는 해당 부채를 발행하는 시점이 아닌 결제하는 시점에 발생한 거래원가가 고려되어야 함
- 정부가 보유 또는 부담하고 있는 자산과 부채가 각 자산과 부채의 측정 목적에 부합하는 금액으로 측정될 때 재무제표 이용자에게 유용한 정보가 될 수 있음
  - IPSASB가 추진 중인 바와 같이 거래원가의 회계처리 원칙을 정할 때 자산·부채별로 적절한 측정기준의 유형과 측정 목적, 거래시기를 고려하는 것이 타당함
- 국가회계기준이 규정 중심의 회계기준임을 고려하여 문단제정근거나 실무해설의 형태로 각 자산·부채의 측정 목적에 맞는 거래원가 회계처리 방법에 대해 설명하는 자료를 제공하는 방안을 모색할 필요가 있음

**8 2019년 12월 정례회의**

- (발표자) Dave Warren
- (목적) 공공부문실체의 일반목적 재무보고를 위한 개념체계와 각 개별 IPSAS의 측정 규정의 일관성을 높이기 위해 ‘공공부문 측정’ 프로젝트를 추진. 이를 통해 공공부문 자산·부채의 측정기준과 측정 방법을 포괄하는 기준서를 개발하는 것이 목적
  - 역사적 원가, 공정가치와 같은 범용 측정기준의 적용지침 제공
  - 차입원가·거래원가의 회계처리 원칙 제시
  - 필요한 경우 개별 IPSAS의 측정 관련 규정을 개정
- (경과) 자문보고서에 대한 임시 응답 분석 발표
  - 2019년 4월 자문보고서, ‘측정’ 발표
  - 자문보고서에 대한 이해관계자들의 의견수렴 및 임시 응답분석 수행
  - 전체 응답분석 결과는 2020년 1분기 정례회의에서 발표 예정
- 2019년 12월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항				
<b>■ 안건 11: 측정(Measurement)</b>					
	<p><b>[임시 응답분석 결과]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSASB가 2019년 4월에 발표한 자문보고서, ‘측정’와 관련하여 접수된 이해관계자들의 의견서는 총 31개임</li> <li>• Staff의 임시 응답분석 결과는 다음과 같음 (전체 응답분석 결과는 2020년 3월 정례회의에서 발표할 예정임)</li> </ul>				
11.2.1 11.2.2	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">카테고리</th> <th style="text-align: center;">세부 이슈</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;">(1) 예시 공개초안</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 의견을 요청한 사안이 아님에도 다수의 응답자들이 IPSASB가 자문보고서와 함께 예시 공개초안을 제시한 것에 대한 의견을 제기함</li> <li>- 이러한 응답자들 대부분이 이러한 방식에 대해 지지하였음</li> <li>- 이를 바탕으로 Staff는 예시 공개초안이 IPSASB의 프로젝트 추진 방향·결과를 가시적으로 보여주며, 이해관계자 의견의 반영방법을 검토하는 데 도움을 줄 수 있다고 판단함</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	카테고리	세부 이슈	(1) 예시 공개초안	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 의견을 요청한 사안이 아님에도 다수의 응답자들이 IPSASB가 자문보고서와 함께 예시 공개초안을 제시한 것에 대한 의견을 제기함</li> <li>- 이러한 응답자들 대부분이 이러한 방식에 대해 지지하였음</li> <li>- 이를 바탕으로 Staff는 예시 공개초안이 IPSASB의 프로젝트 추진 방향·결과를 가시적으로 보여주며, 이해관계자 의견의 반영방법을 검토하는 데 도움을 줄 수 있다고 판단함</li> </ul>
카테고리	세부 이슈				
(1) 예시 공개초안	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 의견을 요청한 사안이 아님에도 다수의 응답자들이 IPSASB가 자문보고서와 함께 예시 공개초안을 제시한 것에 대한 의견을 제기함</li> <li>- 이러한 응답자들 대부분이 이러한 방식에 대해 지지하였음</li> <li>- 이를 바탕으로 Staff는 예시 공개초안이 IPSASB의 프로젝트 추진 방향·결과를 가시적으로 보여주며, 이해관계자 의견의 반영방법을 검토하는 데 도움을 줄 수 있다고 판단함</li> </ul>				

세부 안건	주요 제안사항	
	카테고리	세부 이슈
	(2) 차입원가	<ul style="list-style-type: none"> <li>- IPSASB 예비견해(모든 차입원가 비용화)에 대한 찬성 의견과 반대 의견이 비등하게 나타남</li> <li>- Staff는 IPSASB 예비견해가 현행 IPSAS 5, '차입원가'의 회계처리에서의 이탈을 의미한다는 점에서 어느 정도 예상한 결과이며, 이해관계자 의견을 반영할 방법을 결정하기 위해서는 심도 있는 분석이 필요할 것이라고 판단함</li> </ul>
11.2.1 11.2.2	(3) 공정가치	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 이해관계자들은 IFRS 13의 공정가치 정의를 공공부문에 도입하는 것에 대해 강한 지지 의견을 보냄</li> <li>- 다만, Staff는 이해관계자들이 제기한 다음 이슈의 경우 IPSASB가 ED, 'Measurement'의 개발 및 제한적 범위의 개념체계 검토(Limited-Scope Review of the Conceptual Framework) 과정에서 고려할 필요가 있다고 판단함                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 개별 IPSAS에서 적용 중인 공정가치와 IFRS 13의 '공정가치'의 일치 여부</li> <li>(b) 공공부문에서 '최고 최선의 사용' 개념의 적용 어려움</li> <li>(c) 시장가치와 공정가치의 명확한 차별화</li> <li>(d) 측정기준으로서의 대체원가와 공정가치 산정 과정에서 사용되는 측정기법으로서의 대체원가의 구별</li> </ul> </li> </ul>
	(Staff 제안사항) • 정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음	
	(IPSASB 의결결과) • 해당 사항 없음	

□ 주요 회의결과(공공부문 측정)

- 자문보고서, '측정'에 대한 임시 응답분석 결과 발표
  - 예시 공개초안이 IPSASB의 프로젝트 진행과 이해관계자 의견 반영에 효과적이라고 판단함
  - 차입원가 회계처리에 관해 이해관계자들의 의견이 비등하게 나타남
  - 이해관계자들은 IFRS 13의 공정가치 정의를 공공부문에 도입하는 것에 강한 지지를 보임



7

**사회기반시설**  
**(Infrastructure Assets)**

## 7 사회기반시설(Infrastructure Assets)

### ■ 배경 및 목적

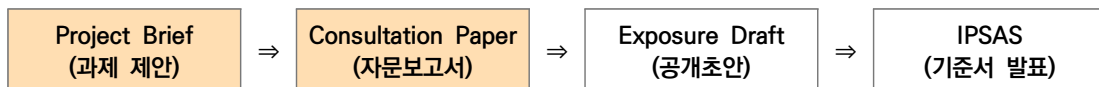
- (배경) 사회기반시설의 특수성을 고려한 회계처리지침 부재
  - 유형자산과 상이한 특징을 가짐에도 IPSAS 17, '유형자산'에서 사회기반시설의 정의 및 별도의 상세 지침을 제공하지 않음
- (목적) 사회기반시설 회계처리에 대한 추가적인 지침 개발
  - IPSAS 17, '유형자산'에 사회기반시설 관련 상세 지침 추가

### ■ 주요 논의사항

- 사회기반시설 회계처리 이슈의 분류 및 우선순위 결정
  - \* (1) 적용범위 및 정의, (2) 인식, (3) 최초측정, (4) 후속측정, (5) 감가상각, (6) 구분인식, (7) 손상, (8) 제거, (9) 공시 이상 9개 범주로 분류
- 사회기반시설 관련 추가 지침의 개발 필요성 판단을 위한 흐름도(flowchart) 개발

### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- 프로젝트 개요 발표 이후 자문보고서 개발 및 의견수렴 없이 공개초안 개발 중임



■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2017년 9월 정례회의

□ (목적) '사회기반시설 자산' 프로젝트 개요의 보완

- 해당 프로젝트의 최종 목표는 현행 IPSAS 17, '유형자산'에 사회기반시설 자산에 관한 추가 규정 및 상세 지침을 제공하는 것임

□ 주요 이슈

- ① (정의) 공통된 사회기반시설의 범주 및 정의 미비
  - \* IPSAS 17 문단 21은 사회기반시설에 대한 합의된 정의가 없음을 명시하면서 유형자산의 정의를 충족하는 사회기반시설 자산은 IPSAS 17을 적용하도록 규정
- ② (측정) 사회기반시설의 특수성에 기인하는 측정기준 이슈 발생
  - \* 역사적 원가를 알 수 없을 경우 최초측정 문제, 역사적 원가 이외의 측정기준 사용 시 후속측정 문제, 최적 대체원가의 개념 등
- ③ (감가상각) 사회기반시설 감가상각 예외 규정의 적정 여부 판단
  - \* 사회기반시설 감가상각 예외 규정은 IPSAS 17에 따른 감가상각 규정과 배치됨
- ④ (구성요소) 사회기반시설의 구성요소별 상세 지침 개발
  - \* 구성요소별 내용연수 및 대체원가 산정 등 재무제표 작성자를 위한 지침
- ⑤ (공시) 사회기반시설의 상태 및 유지 관련 정보에 대한 공시 미흡
  - \* IPSAS 17에 따른 공시 요구사항은 유형자산에 초점을 맞추고 있음

○ 프로젝트 로드맵

회 의	주제 또는 계획
2017년 9월	• 프로젝트 개요(project brief) 수정
2017년 10~12월	• 사회기반시설 이슈에 관한 연구
2017년 12월	• 연구결과 분석 • 프로젝트 방향 제안

□ 주요 회의결과

- IPSASB는 사회기반시설 자산 프로젝트의 추진에 동의하면서 다음 사항을 지시
  - IPSAS 17, '유형자산'의 실제 적용상 어려움을 확인하기 위한 추가 연구 수행 지시
    - \* 연구 이후에는 프로젝트 구상 결과를 담은 최종 프로젝트 제안서를 제출해야 함
  - 연구진(staff)은 2017년 12월 정례회의에서 CAG(Consultative Advisory Group)와 IPSASB에게 연구 진행상황 보고

국가회계기준에 대한 시사점

- (현황) 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」에 따른 사회기반시설 회계처리 및 공시 규정은 대부분 일반유형자산과 동일하며, 정의와 감가상각대체 규정에 대한 차이만 존재함
  - 문단 3.(2)는 사회기반시설을 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제2조에서 정의하는 도로, 철도 등의 시설(토지 포함)로 정의
  - 문단 40 내지 46은 사회기반시설의 감가상각 대체 요건 및 상태평가 기준을 제시
  - 「사회기반시설 구축물 가격평가 실무적용서」에 따라 역사적 원가를 알 수 없는 사회기반시설에 대한 최초측정 및 후속측정(재평가) 수행
- (시사점) IPSASB의 프로젝트 추진 현황을 참고하여 사회기반시설이 가지는 특수성을 충분히 반영할 수 있도록 지침 개선 추진
  - 사회기반시설에 대한 일반유형자산 회계처리 규정의 적용상 문제점 참고
  - 사회기반시설 재평가 수행의 필요성, 공정가액 측정방법 등 측정 관련 이슈 검토
  - 사회기반시설 관리상태 및 상태평가 기준, 수선유지비 금액 등 사회기반시설의 유지와 관련된 추가 정보를 제공할 수 있도록 주석 공시규정 보완

**2** 2019년 6월 정례회의

- (발표자) Marc Wermuth, Joanna Spencer
- (목적) IPSAS 17, '유형자산'의 적용 시 재무제표 작성자가 직면할 이슈를 파악하고 연구하여, 그 결과를 바탕으로 사회기반시설 회계처리에 대한 추가적인 지침 제공
  - 2015년 6월 회의에 승인된바 있으나, 자문보고서(CP)<sup>26</sup>가 불필요할 수 있고 IPSAS 17의 요구사항이 사회기반시설(이하, SOC)에 적용되기에 충분하지 않다는 Staff의 의견에 따라 프로젝트 개요(Project Brief)를 수정하여 공개초안 발행 전에 재승인
- (경과) 동 프로젝트는 2014년 3월 발행된 IPSASB 전략 자문보고서에 대한 응답을 바탕으로 2015년 6월에 IPSASB 업무계획에 포함
  - 2017년 9월 및 12월 회의에서 IPSASB와 IPSASB 자문위원회(CAG)는 자산 통제의 의미, 분리(componentization)의 개념, 단순 유지와 자본적 지출 간의 구분, 남아 있는 서비스 잠재력의 측정에 대한 어려움으로 인해 동 프로젝트의 개발을 연기하기로 결정
  - 2019년 6월 회의에서 동 프로젝트의 개발이 다시 활성화되었고, 이를 위해 T/F를 결성
  - 향후 프로젝트 일정

주요 절차	완성시점
• 수정된 프로젝트 개요 승인	2019년 6월
• 공개초안(ED) 개발	2019년 6월 ~ 2020년 6월
• ED 승인	2020년 6월
• 의견수렴(4개월)	2020년 7 ~ 10월
• ED에 대한 응답 검토	2021년 상반기
• 수정된 IPSAS 17(또는 신규 IPSAS) 승인	2021년 하반기

26) 참고로, IPSASB는 IPSAS를 승인하기 위해 다음과 같은 절차를 따르고 있음  
 ① 프로젝트 심사 → ② 프로젝트 개요 개발·승인 → ③ 자문보고서(CP) 개발·승인 → ④ CP 의견수렴 → ⑤ 공개초안(ED) 개발·승인 → ⑥ ED 의견수렴 → ⑦ 기준서(IPSAS) 승인

□ 2019년 6월 정례회의 논의사항

- 수정된 프로젝트 개요에 포함된 주요 이슈

구분	논의사항
정의(Definition)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 정의의 부재</li> <li>• IPSAS 17에 포함된 자산의 특성이 적절한가?</li> </ul>
통제(Control)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 통제의 주체를 결정하기 어려움(토지의 지역권, 여러 국가가 통제하는 SOC의 경우)</li> </ul>
인식(Recognition)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자본적 지출과 단순유지를 위한 지출의 구분이 모호함</li> </ul>
측정(Measurement)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적 원가가 없는 경우 최초측정을 어떻게 할 것인가?</li> <li>• '대체원가(replacement cost)'와 '최적화된 대체원가(optimized replacement cost)'의 개념이 무엇인가?</li> <li>• 남아 있는 서비스 잠재력을 어떻게 측정할 것인가?</li> </ul>
감가상각(Depreciation)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 다른 유형자산과 동일한 요건을 적용할 것인가?</li> <li>• 경영진의 정책과 동일선상에 있는가?</li> </ul>
분리(Componentization)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상이한 내용연수를 가진 부품의 분해하는 경우 어떤 내용연수를 적용할 것인가?</li> <li>• 구성요소(component)의 정의가 무엇인가?</li> <li>• 어느 정도까지 분해하는 것이 적절한가?</li> </ul>
공시(Disclosure)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 17의 공시 요건이 충분한가?</li> <li>• SOC의 상태 평가 및 밀린 유지보수에 대한 공시가 필요한가?</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- 수정된 프로젝트 개요의 승인
- 9월 회의에서 검토할 일반적인 이슈(2016년과 2017년 포럼에서의 논의사항 및 응답자들의 의견 포함)의 리스트와 프로젝트 로드맵에 따른 계획을 개발하도록 지시

국가회계기준에 대한 시사점

□ SOC 회계처리 원칙 비교

- 국가회계기준에서는 SOC를 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」에서 정의를 내린 뒤 도로, 철도, 항만, 댐 등의 예시를 열거하고 있음
  - 이에 반해, IPSAS 17에서는 SOC의 예시가 아닌 성격(characteristics)을 열거하고 있고, 새로운 지침을 개발 시에도 SOC를 성격에 따라 분류하게 할 것으로 예상됨
  - 예시를 나열할 경우 새로운 SOC가 생겨날 때마다 '기타 사회기반시설' 계정으로 분류하거나 필요한 경우 지침을 개정해야 하는 부담이 생길 수 있음. 따라서 재무제표 작성자로 하여금 SOC를 예시에 따라 분류하기보다 성격에 따라 판단하여 분류하도록 하는 것이 더욱 바람직해 보임

**3 2019년 9월 정례회의**

- (발표자) Marc Wermuth, Amon Dhlwayo
- (목적) IPSAS 17, ‘유형자산’의 적용 시 재무제표 작성자가 직면할 이슈를 파악하고 연구하여, 그 결과를 바탕으로 사회기반시설 회계처리에 대한 추가적인 지침 제공
  - 2015년 6월 회의에 승인된 바 있으나, 자문보고서(CP)<sup>27)</sup>가 불필요할 수 있고 IPSAS 17의 규정이 사회기반시설(이하, SOC)에 적용되기에 충분하지 않다는 Staff의 의견에 따라 프로젝트 개요(Project Brief)를 수정하여 공개초안 발행 전에 재승인
- (경과) 동 프로젝트는 2014년 3월 발행된 IPSASB 전략 자문보고서에 대한 응답을 바탕으로 2015년 6월에 IPSASB 업무계획에 포함
  - 2017년 9월·12월 회의에서 IPSASB와 IPSASB 자문위원회(CAG)는 자산 통제의 의미, 분리(componentization)의 개념, 단순 유지와 자본적 지출 간의 구분, 남아 있는 서비스 잠재력의 측정에 대한 어려움으로 인해 동 프로젝트의 개발을 연기하기로 결정
  - 2019년 6월 회의에서 동 프로젝트의 개발이 다시 활성화되었고, 이를 위해 T/F를 결성
  - 향후 프로젝트 일정

주요 절차	완성 시점
• 공개초안(ED) 개발	2019년 9월 ~ 2020년 3월
• ED 승인	2020년 6월
• 의견수렴(4개월)	2020년 7 ~ 10월
• ED에 대한 응답 검토	2021년 상반기
• 수정된 IPSAS 17(또는 신규 IPSAS) 승인	2021년 하반기

27) 참고로, IPSASB는 IPSAS를 승인하기 위해 다음과 같은 절차를 따르고 있음

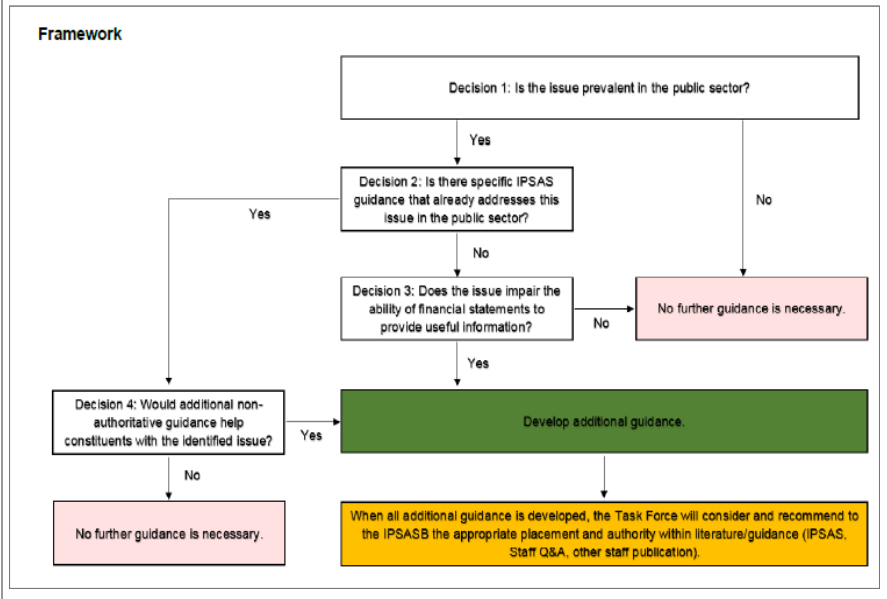
① 프로젝트 심사 → ② 프로젝트 개요 개발·승인 → ③ 자문보고서(CP) 개발·승인 → ④ CP 의견수렴 → ⑤ 공개초안(ED) 개발·승인 → ⑥ ED 의견수렴 → ⑦ 기준서(IPSAS) 승인

○ 수정된 프로젝트 개요(Project Brief)에 포함된 주요 이슈

구분	논의사항
정의(Definition)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 정의의 부재</li> <li>• IPSAS 17에 포함된 자산의 특성이 적절한가?</li> </ul>
통제(Control)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 통제의 주체를 결정하기 어려움(토지의 지역권, 여러 국가가 통제하는 SOC의 경우)</li> </ul>
인식(Recognition)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자본적 지출과 단순유지를 위한 지출의 구분이 모호함</li> </ul>
측정(Measurement)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적 원가가 없는 경우 최초측정을 어떻게 할 것인가?</li> <li>• '대체원가(replacement cost)'와 '최적화된 대체원가(optimized replacement cost)'의 개념이 무엇인가?</li> <li>• 남아 있는 서비스 잠재력을 어떻게 측정할 것인가?</li> </ul>
감가상각(Depreciation)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 다른 유형자산과 동일한 요건을 적용할 것인가?</li> <li>• 경영진의 정책과 동일선상에 있는가?</li> </ul>
분리(Componentization)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상이한 내용연수를 가진 부품의 분해하는 경우 어떤 내용연수를 적용할 것인가?</li> <li>• 구성요소(component)의 정의가 무엇인가?</li> <li>• 어느 정도까지 분해하는 것이 적절한가?</li> </ul>
공시(Disclosure)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 17의 공시 요건이 충분한가?</li> <li>• SOC의 상태 평가 및 밀린 유지보수에 대한 공시가 필요한가?</li> </ul>

□ 2019년 9월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항						
사회기반시설 관련 이슈의 유형 및 범위	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회기반시설은 공공부문실체의 총자산에서 큰 비중을 차지하며 많은 지출을 일으키는 중요한 자산임</li> <li>• IPSAS 17, '유형자산(Property, Plant, and Equipment)'을 적용하여 사회기반시설을 회계처리하는 데 있어 사회기반시설의 정의와 성격, 측정, 손상, 구분인식에 대해 명확히 규정되어 있지 않다는 문제점으로 인지됨</li> <li>• Staff는 해당 문제점들을 (1) 적용범위 및 정의, (2) 인식, (3) 최초측정, (4) 후속측정, (5) 감가상각, (6) 구분인식, (7) 손상, (8) 제거, (9) 공시 이상 9개의 카테고리로 나누어 분석할 것을 제안함</li> </ul>						
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>카테고리</th> <th>세부 이슈</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1) 적용범위 및 정의</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설 자산의 정의가 불충분함</li> <li>b. IPSASB에 나열된 사회기반시설의 성격과 예시들이 관련 없거나 사회기반시설의 본질적인 특징들을 담아내지 못함</li> <li>c. 사회기반시설의 토지 회계처리가 불충분함</li> <li>d. 사회기반시설의 예비부품을 자산화 혹은 재고로 처리해야 하는지 불분명함</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td>(2) 인식</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설의 통제조건은 공공부문 특성상 복잡한 문제들이 제기될 수 있음</li> <li>b. 민간투자사업에서 사회기반시설의 통제조건은 적용되기 어려울 수 있음</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	카테고리	세부 이슈	(1) 적용범위 및 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설 자산의 정의가 불충분함</li> <li>b. IPSASB에 나열된 사회기반시설의 성격과 예시들이 관련 없거나 사회기반시설의 본질적인 특징들을 담아내지 못함</li> <li>c. 사회기반시설의 토지 회계처리가 불충분함</li> <li>d. 사회기반시설의 예비부품을 자산화 혹은 재고로 처리해야 하는지 불분명함</li> </ul>	(2) 인식	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설의 통제조건은 공공부문 특성상 복잡한 문제들이 제기될 수 있음</li> <li>b. 민간투자사업에서 사회기반시설의 통제조건은 적용되기 어려울 수 있음</li> </ul>
	카테고리	세부 이슈					
(1) 적용범위 및 정의	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설 자산의 정의가 불충분함</li> <li>b. IPSASB에 나열된 사회기반시설의 성격과 예시들이 관련 없거나 사회기반시설의 본질적인 특징들을 담아내지 못함</li> <li>c. 사회기반시설의 토지 회계처리가 불충분함</li> <li>d. 사회기반시설의 예비부품을 자산화 혹은 재고로 처리해야 하는지 불분명함</li> </ul>						
(2) 인식	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 사회기반시설의 통제조건은 공공부문 특성상 복잡한 문제들이 제기될 수 있음</li> <li>b. 민간투자사업에서 사회기반시설의 통제조건은 적용되기 어려울 수 있음</li> </ul>						

세부 안건	주요 제안사항	
사회기반시설 관련 이슈의 유형 및 범위	카테고리	세부 이슈
	(3) 최초측정	a. 사회기반시설 특성상 측정이 어려울 수 있음 b. 사회기반시설의 토지 측정은 적용하기 어려울 수 있음 c. 사회기반시설의 복구비용을 결정하기 어려울 수 있음 d. 자본화 또는 비용화를 결정하기 위한 최초원가의 기준이 결정하기 어려울 수 있음 e. 고속도로 네트워크의 평가가 복잡할 수 있음
	(4) 후속측정	a. 사회기반시설의 후속측정에 대한 적절한 측정기준이 불충분함 b. 사회기반시설을 평가할 때 후속적인 지출을 자본화할 것인지 비용화할 것인지 결정하기 어려울 수 있음 c. 자본화 또는 비용화해야 하는 추가 지출을 구분하는 것이 어려울 수 있고 전문가적 판단을 필요로 함 d. 계획된/지연된/이연된 유지보수비용에 대한 회계처리지침이 불충분함
	(5) 감가상각	a. 사회기반시설에 적절한 감가상각 방법을 결정하기 위한 지침이 불충분함 b. 긴 내용연수를 가진 사회기반시설에 대한 감가상각 여부를 결정하기 위한 지침이 불충분함 c. 사회기반시설의 토지를 감가상각해야 하는지에 대한 지침이 불충분함
	(6) 구분인식	a. 구분인식 접근법 지침이 사회기반시설에 부적절할 가능성이 있음
	(7) 손상	a. 사회기반시설의 손상에 대한 평가가 복잡함
	(8) 제거	a. 사회기반시설의 제거에 대한 지침이 불충분함
	(9) 공시	a. 사회기반시설의 공시에 대한 지침이 불충분함
	사회기반시설 회계처리 이슈의 분석틀 (Framework)	• T/F는 현행 IPSAS 규정에서 상기의 사회기반시설 회계처리 이슈들을 충분히 다루고 있는지 여부를 판단하기 위해 다음과 같은 분석틀(Framework)을 개발함
 <pre>                     graph TD                         D1{Decision 1: Is the issue prevalent in the public sector?}                         D2{Decision 2: Is there specific IPSAS guidance that already addresses this issue in the public sector?}                         D3{Decision 3: Does the issue impair the ability of financial statements to provide useful information?}                         D4{Decision 4: Would additional non-authoritative guidance help constituents with the identified issue?}  D1 -- No --&gt; N1[No further guidance is necessary.]                         D1 -- Yes --&gt; D2                         D2 -- No --&gt; D3                         D2 -- Yes --&gt; N1                         D3 -- No --&gt; N1                         D3 -- Yes --&gt; D4                         D4 -- No --&gt; N1                         D4 -- Yes --&gt; G[Develop additional guidance.]                         G --&gt; F[When all additional guidance is developed, the Task Force will consider and recommend to the IPSASB the appropriate placement and authority within literature/guidance (IPSAS, Staff Q&amp;A, other staff publication).]                     </pre>		

세부 안건	주요 제안사항
<p>사회기반시설 회계처리 이슈의 분석틀 (Framework)</p>	<p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                  [Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 구체적인 IPSASB 지침이 있는가?                  [Decision 3] 해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가?                  [Decision 4] 해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침(non-authoritative guidance)이 추가로 필요한가?</p> <p>• T/F는 해당 Framework를 이슈 중 사회기반시설의 토지 회계처리와, 통제조건, 공시조건에 대해 적용함. 또한 사회기반시설 회계처리 관련 기타 이슈들에 대해 동 Framework를 이용할 것을 권고함</p>
<p>사회기반시설의 토지 회계처리 이슈</p>	<p>• 현행 IPSAS는 사회기반시설의 토지를 사회기반시설과 분리하여 회계처리해야 하는지에 대한 충분한 지침을 제공하지 못하고 있음                  • Framework를 통한 분석결과</p> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                  ☞ 그렇다. 공공부문에서는 토지에 세워진 사회기반시설을 구매하거나 건설하는 경우가 많으며 금액 측면에서도 중요하다.                  [Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 구체적인 IPSASB 지침이 있는가?                  ☞ 그렇다. IPSAS 17, '유형자산'에서는 구분 가능한 토지를 구분하여 인식하도록 한다.                  [Decision 3] 해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가?                  ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)                  [Decision 4] 해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?                  ☞ 그렇지 않다. 공공부문에 한정된 이슈가 아니며 IPSAS 17에서 이미 사회기반시설의 토지 회계처리에 대해 명백히 다루고 있다.                  → T/F의 의견: <b>현행 지침으로 충분하므로 새로운 지침 개발이 불필요함</b></p>
<p>사회기반시설의 통제조건 이슈</p>	<p>• 사회기반시설의 통제조건은 다음과 같은 면에서 그 적용이 복잡할 수 있음                  (a) 다른 실체가 법적으로 소유하거나 두개 이상이 공공부문실체에 의해 운영되거나 관리될 수 있음                  (b) 2개 이상의 공공부문실체에 의해 통제될 수 있음                  (c) 토지와 사회기반시설을 하나의 실체가 함께 취득하였으나 다른 당사자들이 운영하거나 관리할 수 있음                  (d) 고속도로, 철도 등 교통 목적의 토지에 주어지는 접근권한, 길에 대한 권한, 지역권이 본래 소유자에게 반환되거나 반환되지 않을 가능성이 있음                  (e) 중앙정부 소속 사회기반시설은 주로 해당 사회기반시설 사용의 통제를 갖고 경제적 효익이나 서비스를 잠재적으로 창출할 수 있는 다른 공공부문이나 민간부문 실체로 이전됨                  (f) 사회기반시설은 2개 이상의 국가에 걸쳐 있을 수 있음</p> <p>• Framework를 통한 분석결과</p> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                  ☞ 그렇다. 사회기반시설의 통제 결정은 공공부문에 광범위하게 걸쳐 있다.                  [Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 구체적인 IPSASB 지침이 있는가?                  ☞ 없다. IPSAS 17에서는 (a)~(e) 상황에 따른 명백한 지침을 제공하고 있지 않다.</p>

세부 안건	주요 제안사항
<p>사회기반시설의 통제조건 이슈</p>	<p>[Decision 3] 해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가? ☞ (d), (f)는 그렇다. (a),(b),(c),(e)는 그렇지 않다.</p> <p>[Decision 4] 해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침이 추가로 필요한가? ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)</p> <p>→ T/F의 의견: (d),(f)에 대한 추가 지침이 필요하며 (a),(b),(c),(e)의 경우 불필요함</p>
<p>사회기반시설 공시 관련 이슈</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 정부의 주된 책임은 사회기반시설을 유지하고 개선시키는 것임에도 불구하고 물리적인 상태, 계획되거나 지연된 유지보수, 사회기반시설의 장기적인 특성과 평가에 대한 공시지침이 불충분함</li> <li>• Framework를 통한 분석결과</li> </ul> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가? ☞ 그렇다. 사회기반시설에 관한 제한된 공시 이슈는 공공부문에 광범위하게 걸쳐 있다.</p> <p>[Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 구체적인 IPSASB 지침이 있는가? ☞ 그렇다. IPSAS 17에 물리적인 상태, 계획되거나 지연된 유지보수, 사회기반시설의 장기적인 특성과 평가에 대한 구체적인 지침은 없지만 일반적인 유형자산 공시 지침은 제공하고 있다.</p> <p>[Decision 3] 해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가? ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)</p> <p>[Decision 4] 해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침이 추가로 필요한가? ☞ 아니다. 해당 이슈는 공공부문에 한정된 이슈가 아니다.</p> <p>→ T/F의 의견: 기존 지침이 충분하므로 추가 지침은 불필요함</p>

□ 주요 회의결과

- IPSASB는 사회기반시설의 이슈들과 사회기반시설을 회계처리하는 데 이해관계자들이 식별한 이슈의 분류에 대해서 모두 동의함
- IPSASB는 제시된 흐름도가 사회기반시설 이슈를 분석하는 데 도움이 된다는 것에 동의하나 일부 수정이 필요할 것으로 봄
- IPSASB가 제시한 흐름도의 수정사항
  - Decision 3의 “해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가?”를 “해당 이슈가 재무제표의 일반보고 목적과 관련 있는가?”로 수정
  - Decision 4의 “해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?”를 “일관된 적용을 강화하기 위해 비권위적인 지침이 필요한가?”로 수정
  - 〈No further guidance necessary〉 박스에 결론도출근거 개발을 포함
  - 새로운 Decision 5 ‘식별된 이슈가 다른 프로젝트와 관련 있는지 여부’를 추가하고, 이와 관련하여 권위적인 지침 또는 비권위적인 지침 중 어떤 지침 유형으로 개발되어야 하는지 구체화
- Staff 지시사항
  - 수정된 흐름도를 이용하여 사회기반시설 중 토지의 회계처리, 사회기반시설의 복합적인 통제조건, 사회기반시설의 공시사항 등에 대한 분석을 재수행
  - IPSASB 논의사항을 고려하여 분석된 이슈들을 위한 초안 지침을 2019년 12월 회의 때 준비하도록 지시

국가회계기준에 대한 시사점

- 사회기반시설 회계처리지침의 개선 가능성 검토
  - 국가회계기준은 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」에서 사회기반시설의 회계처리를 일반유형자산의 회계처리와 함께 다루고 있음
    - 인식의 일반원칙, 취득원가의 측정, 감가상각, 재평가, 감액, 제거, 공시 등에서 일반유형자산과 유사하게 규정하고 있으며, 사회기반시설의 특성을 고려하여 사회기반시설의 사용수익권, 감가상각대체, 감가상각대체 사회기반시설 공시 등을 추가로 다루고 있음
  - IPSASB가 식별한 사회기반시설 이슈 중 다음의 경우 국가회계기준 측면에서 고려해볼 필요가 있음
    - 사회기반시설의 사용수익권 회계처리(표시 및 측정)
    - 사회기반시설의 취득원가에 복구원가를 포함해야 하는지 여부
    - 정보이용자에게 유용한 사회기반시설 관련 공시사항의 범위
    - 사회기반시설과 일반유형자산의 회계처리 차별화의 필요성(재평가, 손상 등)
    - 고속도로 네트워크 등 유·무형적 요소들이 복합된 사회기반시설의 취득원가 측정(무형적 요소의 경우 모든 유형적 요소가 갖추어질 때 가치가 있음)
- 기준 제정방법 비교
  - IPSASB는 사회기반시설 관련 식별된 이슈들에 대응하는 각 지침 개발 및 프로젝트의 필요성을 평가하기 위한 흐름도를 개발함
    - 흐름도는 일반목적 재무보고와의 관련성, 공공부문에 한정된 문제인지 여부 등을 판단하여 기준 제정의 타당한 근거와 식별 가능한 이슈를 분류하는 데 기여함
    - IPSASB에서 최종적으로 개발된 흐름도는 국가회계기준의 제·개정 또는 국가회계 개선을 위한 이슈를 식별하는 데에도 도움이 될 수 있는 도구이므로 향후 이를 벤치마킹할 필요가 있음

**4 2019년 12월 정례회의**

- (발표자) Marc Wermuth, Amon Dhiwayo
- (목적) IPSAS 17, '유형자산'의 적용 시 재무제표 작성자가 직면할 이슈를 파악하고 연구하여, 그 결과를 바탕으로 사회기반시설 회계처리에 대한 추가적인 지침 제공
  - 2015년 6월 회의에 승인된 바 있으나, 자문보고서(CP)<sup>28</sup>가 불필요할 수 있고 IPSAS 17의 규정이 사회기반시설(이하, SOC)에 적용되기에 충분하지 않다는 Staff의 의견에 따라 프로젝트 개요(Project Brief)를 수정하여 공개초안 발행 전에 재승인
- (경과) 동 프로젝트는 2014년 3월 발행된 IPSASB 전략 자문보고서에 대한 응답을 바탕으로 2015년 6월에 IPSASB 업무계획에 포함
  - 2017년 9월·12월 회의에서 IPSASB와 IPSASB 자문위원회(CAG)는 자산 통제의 의미, 분리(componentization)의 개념, 단순 유지와 자본적 지출 간의 구분, 남아 있는 서비스 잠재력의 측정에 대한 어려움으로 인해 동 프로젝트의 개발을 연기하기로 결정
  - 2019년 6월 회의에서 동 프로젝트의 개발이 다시 활성화되었고, 이를 위해 T/F를 결성
  - 2019년 9월 회의에서 사회기반시설 관련 이슈의 유형과 범위를 결정
  - 2019년 12월 회의에서 사회기반시설에 포함된 토지의 분리·통제·평가에 관한 논의

28) 참고로, IPSASB는 IPSAS를 승인하기 위해 다음과 같은 절차를 따르고 있음

① 프로젝트 심사 → ② 프로젝트 개요 개발·승인 → ③ 자문보고서(CP) 개발·승인 → ④ CP 의견수렴 → ⑤ 공개초안(ED) 개발·승인 → ⑥ ED 의견수렴 → ⑦ 기준서(IPSAS) 승인

□ 2019년 12월 정례회의 논의사항

세부 안건	주요 제안사항
-------	---------

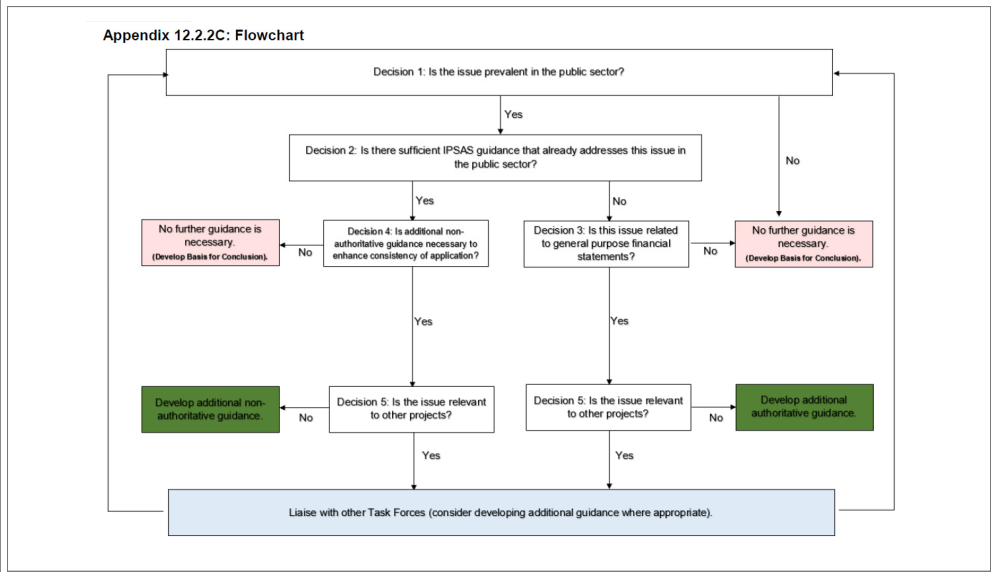
■ 안건 12: 사회기반시설 자산(Infrastructure assets)

[사회기반시설 이슈 분석 흐름도 보완]

• 2019년 9월 회의에서 IPASASB는 Staff에게 사회기반시설 이슈 분석에 적용할 흐름도(flowchart)를 다른 프로젝트에도 적용 가능하도록 보완할 것을 지시하였으며, 이를 반영하기 위해 사회기반시설 T/F는 흐름도에 대해 다음과 같은 수정사항을 반영함

단 계	수 정	내 용	비 고
Decision 1	해당 없음	공공부문에서 일반적인 이슈인가?	해당 사항 없음
Decision 2	수정 전	공공부문의 해당 이슈를 다룬 구체적인 IPSASB 지침이 있는가?	관련 지침이 존재하고, 공공부문에서 일반적인 이슈를 직접 다루며, 실제 일관성 있게 적용되는지 여부까지 판단
	수정 후	공공부문의 해당 이슈를 다룬 충분한 IPSASB 지침이 있는가?	
Decision 3	수정 전	해당 이슈가 유용한 정보제공을 위한 재무제표의 기능을 저해하는가?	일반목적 재무보고와의 관련성을 묻는 것으로 확장
	수정 후	해당 이슈가 일반 목적 재무보고와 관련이 있는가?	
Decision 4	수정 전	해당 이슈와 관련된 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?	비권위적 지침이 추가로 필요한 경우는 공공부문 특유의 이슈를 다루면서 원칙의 적용에 대한 설명으로 기존 적용의 일관성을 더해줄 수 있을 때임
	수정 후	적용의 일관성을 높이기 위해 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?	
Decision 5	신설	다른 프로젝트와 관련이 있는가?	사회기반시설 특유의 이슈인 경우 신규 지침 개발이 필요함

12.2.2



세부 안건	주요 제안사항
12.2.2	<p>(Staff 제안사항)                      • 정보제공 목적의 안건이므로 제안사항 없음</p> <p>(IPSASB 의결결과)                      • 해당 사항 없음</p>
12.2.3	<p><b>[사회기반시설 관련 토지의 분리]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 17, '유형자산' 에서는 토지와 건물이 별개의 자산이므로 각각 구분지어 회계처리해야 한다고 규정하고 있으나, 일부 이해관계자들은 토지와 사회기반시설이 단일 자산이거나 혹은 토지가 사회기반시설의 일부분이라는 이슈 제기</li> <li>• 해당 이슈에 대한 흐름도 분석결과는 다음과 같음</li> </ul> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                      ☞ 그렇다. 공공부문에서는 토지에 세워진 사회기반시설을 구매하거나 건설하는 경우가 많으며 금액 측면에서도 중요하다.</p> <p>[Decision 2] 공공부문의 해당이슈를 다룬 충분한 IPSASB 지침이 있는가?                      ☞ 그렇다. IPSAS 17, '유형자산' 문단 74에 따르면 토지는 다른 유형자산과 분리되어야 한다고 규정한다. 또한 문단 21에 따르면 사회기반시설은 유형자산의 정의를 충족하므로 유형자산 기준서에 따라 회계처리되어야 함을 규정한다.</p> <p>[Decision 3] 해당 이슈가 일반 목적 재무보고와 관련이 있는가?                      ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)</p> <p>[Decision 4] 적용의 일관성을 높이기 위해 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?                      ☞ 그렇다. 토지를 사회기반시설과 구별하여 회계처리하는 규정을 명확히하고 적용을 강화하기 위해 추가적인 비권위적 지침이 필요하다.</p> <p>[Decision 5] 다른 프로젝트와 관련이 있는가?                      ☞ 그렇지 않다. 토지를 사회기반시설과 구별하여 회계처리하는 이슈는 사회기반시설 프로젝트에만 한정된다.</p> <p>→ T/F의 의견: 토지와 사회기반시설을 구별하여 회계처리 하는 추가 지침이 개발되어야 한다.</p> <p>(Staff 제안사항)                      • 사회기반시설과 토지를 별도로 회계처리하는 추가 지침(IG, BC)을 개발할 것</p> <p>(IPSASB 의결결과)                      • T/F 및 Staff의 제안과 같이 사회기반시설과 토지의 구별을 위한 추가 지침을 개발하는 것에 동의함</p>
12.2.4	<p><b>[사회기반시설의 토지 통제조건]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회기반시설의 토지 통제조건은 취득 실체와 운영 실체가 다를 수 있다는 점에서 그 적용이 복잡할 수 있음</li> <li>• 해당 이슈에 대한 흐름도 분석결과는 다음과 같음</li> </ul> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                      ☞ 그렇다. 사회기반시설의 토지 통제 결정은 공공부문에 광범위하게 걸쳐 있다.</p> <p>[Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 충분한 IPSASB 지침이 있는가?                      ☞ 없다. IPSAS 17에서는 위의 상황에 따른 명백한 지침을 제공하고 있지 않다.</p> <p>[Decision 3] 해당 이슈가 일반 목적 재무보고와 관련이 있는가?                      ☞ 그렇다. 통제 결정에 관한 명백한 지침의 부재는 유용한 정보제공과 회계책임 그리고 의사결정 능력을 저해할 수 있다.</p>

세부 안건	주요 제안사항
12.2.4	<p>[Decision 4] 적용의 일관성을 높이기 위해 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?                      ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)</p> <p>[Decision 5] 다른 프로젝트와 관련이 있는가?                      ☞ 그렇다. 사회기반시설의 토지 통제 결정 이슈는 유산 프로젝트와 관련이 있다.</p> <p>→ T/F의 의견: <b>사회기반시설의 토지 통제조건에 관한 추가적인 지침이 개발되어야 한다. 또한 Staff와 T/F는 ‘측정’, ‘유산’ 프로젝트 팀과 협업해야 한다.</b></p> <p>(Staff 제안사항)                      • 사회기반시설 관련 토지의 통제조건과 관련된 추가 지침(AG, IG, BC)을 개발할 것</p> <p>(IPSASB 의결결과)                      • T/F 및 Staff의 제안과 같이 사회기반시설 관련 토지의 통제조건과 관련된 추가 지침을 개발하는 것에 동의함</p>
12.2.5	<p><b>[사회기반시설의 토지 평가]</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사회기반시설 평가의 복잡성으로 인해 토지를 사회기반시설과 별도로 평가해야 하는지에 대한 규정이 불명확함</li> <li>• 해당 이슈에 대한 흐름도 분석결과는 다음과 같음</li> </ul> <p>[Decision 1] 공공부문에서 일반적인 이슈인가?                      ☞ 그렇다. 사회기반시설의 토지 평가 이슈는 공공부문에 광범위하게 걸쳐 있다. 공공부문에 많은 토지와 사회기반시설을 보유하는데, 역사적 원가 정보가 충분하지 않고 활성화된 시장이 없기 때문에 평가가 용이하지 않다.</p> <p>[Decision 2] 공공부문의 해당 이슈를 다룬 충분한 IPSASB 지침이 있는가?                      ☞ 그렇지 않다. IPSAS 17에 토지와 다른 유형자산은 별도로 회계처리 해야 한다고 규정하고 있으나 별도로 평가되어야 한다는 충분한 규정은 없다.</p> <p>[Decision 3] 해당 이슈가 일반 목적 재무보고와 관련이 있는가?                      ☞ 그렇다. 사회기반시설의 토지를 별도로 평가해야 한다는 명확한 규정이 없으므로 유용한 정보제공과 회계책임 그리고 의사결정 능력을 저해할 수 있다.</p> <p>[Decision 4] 적용의 일관성을 높이기 위해 비권위적인 지침이 추가로 필요한가?                      ☞ 적용되지 않음 (판단 불필요)</p> <p>[Decision 5] 다른 프로젝트와 관련이 있는가?                      ☞ 그렇다. 사회기반시설의 토지를 별도로 평가하는 이슈는 ‘측정’, ‘유산’ 프로젝트와 관련 있다.</p> <p>→ T/F의 의견: <b>사회기반시설의 토지를 평가하는 데에 관한 추가적인 지침이 개발되어야 한다. 또한 Staff와 T/F는 ‘측정’, ‘유산’ 프로젝트 팀과 협업해야 한다.</b></p> <p>(Staff 제안사항)                      • 사회기반시설 관련 토지의 평가와 관련된 추가 지침(AG, IG, BC)을 개발할 것</p> <p>(IPSASB 의결결과)                      • T/F 및 Staff의 제안과 같이 사회기반시설 관련 토지의 평가에 관련된 추가 지침을 개발하는 것에 동의함</p>

□ 주요 회의결과(사회기반시설)

- (사회기반시설 토지의 회계처리) 사회기반시설 토지는 사회기반시설과 별도의 자산으로 회계처리함
  - 적용지침과 결론도출근거를 추가하여 사회기반시설 토지는 사회기반시설과 분리하여 회계처리 한다는 사실을 명시. 사회기반시설 토지에 내재된 경제적 효익 또는 서비스 잠재력은 사회기반시설의 것과는 차이가 있기 때문
  
- (사회기반시설 토지의 통제조건) 자산 통제의 정의를 보완하였으며 사회기반시설 토지의 통제조건 관련 문단을 추가함
  - (추가된 적용지침) 자산의 통제란, 해당 자산의 사용을 지시할 수 있으며 자산에 내재된 잔여 경제적 효익 또는 서비스 잠재력을 보유할 수 있는 능력을 의미함. 그러한 통제는 다른 회계실체가 해당 자산의 사용을 지시하고 자산에 내재된 경제적 효익 또는 서비스 잠재력을 보유하는 것을 막을 수 있는 능력을 포함
  - (추가된 실무적용지침) 회계 실체는 토지의 통제 주체를 결정할 때 법적 형식보다는 실질을 고려해야 함. 다음의 사항이 확인되면 회계실체는 자산을 통제한다고 봄
    - (1) 법적 소유권
    - (2) 자원에 대한 접근 권한과 다른 실체의 자원에 대한 접근을 막을 권리
    - (3) 자산이 목적을 달성하기 위해 사용되는지 확인하는 수단
    - (4) 서비스 잠재력에 대한 집행 가능한 권리 혹은 자원의 경제적 효익을 발생시킬 수 있는 능력
  
- (사회기반시설 토지의 평가) 사회기반시설 토지 평가 관련 문단을 추가함
  - (추가된 적용지침) 사회기반시설의 가치 증가는 사회기반시설이 건설된 토지의 가치에 영향을 주지 않음
  - (추가된 실무적용지침) 사회기반시설 토지의 가치를 추정하기 위해 인접한 토지의 원가를 조정한 인접 가치(Adjacent Values)를 사용하기도 함. 또한 이러한 인접 가치에서 토지 조성원가 등을 제외한 유입가격(Entry Prices)을 사용하기도 함

## 국가회계기준에 대한 시사점

## □ 국가회계기준과의 비교

- 현행 국가회계기준에서의 사회기반시설의 토지 회계처리
- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 3.(2)에서 ‘사회기반시설은 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제2조에서 나열한 시설 및 그 부속 토지 중 국가회계실체가 소유(실질적으로 소유하는 경우를 포함한다) 또는 통제하고 있는 자산’이라고 정의하고 있음. 즉, 사회기반시설의 부속 토지가 사회기반시설에 해당함을 구체적으로 명시함
- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 14와 관련 적용사례 5에서 사회기반시설 토지와 건물을 일괄 취득하는 경우 취득원가를 각 자산의 공정가액으로 안분하여 개별 자산의 취득원가로 함을 규정하고 있음
- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 적용사례 15 ~ 17을 통해 사회기반시설의 토지를 관련 사회기반시설과 별도로 회계처리하여야 함을 간접적으로 표현
  - 즉 현행 국가회계기준에서 사회기반시설의 토지가 사회기반시설과 별개의 자산임을 구체적으로 명시한 규정은 없음. 하지만 사회기반시설의 토지를 사회기반시설과 별도로 회계처리해야 함을 회계처리지침의 적용사례를 통해 확인할 수 있음
- 현행 국가회계기준에서의 사회기반시설의 토지 통제조건 이슈
- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 3.(2)에서 ‘국가회계실체가 소유 또는 통제하고 있는 자산’을 사회기반시설이라고 정의 내린 부분이 사회기반시설 통제에 관련된 내용의 전부임
  - 따라서 현행 국가회계기준에 따르면, 사회기반시설 토지의 취득과 관리·운영이 별개의 회계실체에서 이루어지는 경우와 같이 복잡한 상황에서 사회기반시설 토지를 통제하는 주체가 누구인지 파악하기 어려움
  - 일반유형자산과 사회기반시설의 통제 조건에 관한 추가 규정이 마련되어야 할 필요성이 있음

- 현행 국가회계기준에서의 사회기반시설의 토지 평가 이슈
  - 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 54에서 토지의 대체적 평가방법을 규정하고 있음
  - 위의 대체적 평가방법 중, 해당 토지 인근의 표준지공시지가(문단 54.(2)) 혹은 그 토지가 속한 시군구의 해당 또는 유사 지목의 개별공시지가(문단 54.(3))를 이용하는 평가방법은 12월 IPSASB 회의에서 결정한 인접가치(Adjacent Values)와 유사한 평가방법임



## 8 유산(Heritage)

### ■ 배경 및 목적

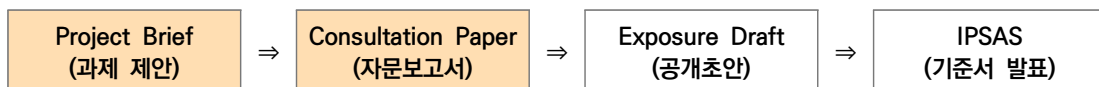
- (배경) 유산자산 관련 재무정보의 비교가능성 결여
  - IPSAS 17, '유형자산'에서 유산의 자산인식 여부를 선택할 수 있게 허용함에 따라 실체 간 비교가능한 정보제공이 어려움
- (목적) 유산 관련 재무보고 개선을 위한 IPSAS 17, '유형자산' 개정
  - 유산의 자산 인식기준 충족 여부 및 유산자산 측정기준 검토
  - 유산 관련 정보의 재무제표 표시·공시사항 검토

### ■ 주요 논의사항

- 유산자산 고유의 특징 식별 및 별도 정의 및 회계처리지침 개발 필요성 검토
- 유산의 보유 목적(유산목적/비유산목적) 기준의 유산자산 측정 지침 개발
- 재무보고 목적에 부합하는 유산 관련 표시·공시사항 범위

### ■ 진행 경과 (2019년 말 기준)

- 프로젝트 개요 발표 이후 자문보고서 개발 및 의견수렴 없이 공개초안을 개발 중임



■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

1 2019년 3월 정례회의

- (발표자) Bernhard Schatz, Gwenda Jensen
- (목적 및 배경) 유산자산의 회계처리 규정 개발 및 IPSAS 17, ‘유형자산’ 개정
  - 유산의 특징(타 자산과의 차이점) 식별 및 유산의 정의 정립
  - 유산의 자산 인식기준 충족 여부 및 유산자산에 적합한 측정기준 검토
    - \* IPSAS 17, ‘유형자산’은 유산(heritage)의 자산 인식 여부, 유산자산의 측정방법을 공공부문실체가 선택할 수 있도록 허용하고 있어 유산 관련 재무정보의 비교가능성이 저해되고 있음
  - 유산 관련 정보를 위한 재무제표 표시 및 주석 공시사항 개발 필요성 검토
- (경과) 유산에 대한 논의 연기
  - 2017년 3월에 발표된 자문보고서, ‘유산의 재무보고(Financial Reporting for Heritage)’에 대한 응답을 검토한 결과, 유산자산의 측정기준에 대한 지배적인 의견이 발견되지 않았음
  - IPSASB는 2017년 12월 회의에서 유산자산의 측정 관련 이슈는 공공부문 측정 프로젝트에서 다루어야 하므로 공공부문 측정 프로젝트의 진행 과정을 고려하여 유산에 대한 본격적 논의를 2019년 3월로 연기할 것을 결정
- 2019년 3월 정례회의 논의사항

세부 안건		주요 제안사항
7.2.1	유산 관련 논의의 배경 (정보공유 목적)	• 유산 프로젝트의 배경 및 경과에 대한 소개
7.2.2	유산자산의 정의 또는 특징	• 유산 프로젝트 T/F는 보고서를 통해 재무보고 목적상 유산자산이 다른 유형자산과 다르지 않다면 유산에 대한 설명이나 정의를 개발할 필요가 없음을 주장 • 유산의 정의 개발 필요성이 분명해질 때까지 유산의 정의에 대한 추가적인 검토/논의를 미루어야 함
7.2.3	유산자산의 인식 (정보공유 목적)	• 자문보고서에 대한 응답결과, 유산자산이 자산의 정의를 충족할 수 있다는 점에는 동의하나, 유산의 경제적 효익 또는 서비스 잠재력을 측정하기 어려워 자산으로 인식되지 못할 수 있다는 의견이 다수 제출되었음

세부 안건		주요 제안사항
7.2.3	유산자산의 인식 (정보공유 목적)	<ul style="list-style-type: none"> <li>유산 T/F는 2019년 6월 회의에 IPSASB가 논의 과정에 고려해야 할 유산자산의 인식에 관한 권고사항을 제출할 예정임</li> </ul>
7.2.4	유산에 관한 정보의 표시 및 공시	<ul style="list-style-type: none"> <li>자문보고서에 대한 응답결과, 유산만을 위한 주석 공시사항 또는 별도 보고서를 개발할 필요가 없다는 의견이 과반수를 차지함</li> <li>유산 T/F는 이미 현행 타 IPSAS 및 RPG에서 관련 정보 작성에 대한 지침을 제공하고 있으므로, 유산 프로젝트의 향후 주안점을 유산을 재무제표 본문에 둘 것을 제안</li> </ul>

□ 주요 회의결과

- IPSASB는 자문보고서의 응답결과를 고려하여 유산 프로젝트의 향후 주안점을 재무제표 본문과 관련된 이슈, 즉 유산자산의 인식 이슈와 측정 이슈에 둘 것을 결정함
  - Staff에게 유산을 운영 목적으로 사용하는지 여부가 유산자산의 인식, 측정, 표시에 어떤 영향을 미치는지 2019년 6월 회의까지 검토할 것을 지시

국가회계기준에 대한 시사점

□ 유산 회계처리 원칙 비교

- 국가회계기준은 유산자산을 자산으로 인식하지 않고 비용으로 처리하는 것을 원칙으로 명시하고 있음

\* 「국가회계기준에 관한 규칙」 제10조제2항, 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」 문단 7, 실무해설 4

- 유산자산은 현재 세대와 미래 세대를 위하여 정부가 영구히 보존해야 하는 역사적·자연적·문화적·교육적·예술적으로 중요한 가치를 갖는 자산을 의미하며, 관련 법령에 따른 문화재와 국립공원, 보호구역이 유산자산에 해당함
- 유산자산은 자산으로 인식하지 않고, 취득과 관련된 비용은 ‘유산자산취득비’로 비용 처리함(단, 공용으로 사용되는 경우 일반유형자산으로 인식)

- IPSASB 자문보고서, ‘유산의 재무보고(Financial Reporting for Heritage)’에 대한 응답결과에서도 볼 수 있듯이 유산자산에 대한 적절한 측정기준을 찾기 어려움

- 유산이 통제 가능한 경제적 효익 또는 서비스 잠재력을 갖고 있어 개념적으로 자산의 정의를 충족한다 하더라도 해당 경제적 효익 또는 서비스 잠재력을 구체적인 금액으로 측정하는 것은 현실적으로 매우 어려울 수 있음
- 자문보고서는 이러한 점을 고려하여 유산자산을 화폐 최소 단위(1원, one currency)로 측정하는 방안을 제안하고 있는데, 이에 대해 과반수의 응답자들이 부정적인 견해를 밝힌 바 있음
- 국가회계기준은 유산자산을 자산으로 인식하지 않도록 강제하므로 유산자산의 인식 측면에서 자문보고서 응답자들의 의견과 궤를 같이 한다고 볼 수 있음
  - 국가회계기준은 유산자산이 정부가 영구히 보존해야 하는 중요한 가치를 갖고 있으므로 자산의 정의를 충족하는 것을 인정하면서도 유산자산을 취득할 때 소요되는 금액을 자산으로 인식하지 않도록 강제하고 있음
  - 국가회계기준은 유산자산을 자산으로 인식하지 않는 이유에 대해 언급하고 있지 않지만, 이는 가치 측정의 어려움으로 인해 유산을 자산으로 인식하지 못할 수 있다는 자문보고서에 대한 응답자들의 의견과 같은 논리로 접근한 결과라고 볼 수 있음
  - 추후 IPSASB의 논의결과를 모니터링하여 국가회계기준 또는 관련 예규에 유산자산 회계처리에 관한 실무해설 또는 결론도출근거를 개발하여 제공함으로써 회계기준 이용자의 이해가능성을 높일 필요가 있음

## 2 2019년 6월 정례회의

- (발표자) Bernhard Schatz, Gwenda Jensen
- (목적 및 배경) 유산자산의 회계처리 규정 개발 및 IPSAS 17, '유형자산' 개정
  - 유산의 인식, 주된 측정 이슈, 재무제표 표시를 위한 지침 및 T/F가 제안한 유산의 범위 검토에 대한 논의
  - 지침 개발 시 유산을 운영 목적(operational)/비운영 목적(non-operational) 유산으로 구분하는 것이 효과적인지 검토
- (경과) 유산에 대한 본격적인 지침 개발 시작
  - IPSASB는 2019년 3월 회의에서 자문보고서의 응답결과를 고려하여 유산 프로젝트의 향후 주안점을 재무제표 본문과 관련된 이슈 즉, 유산자산의 인식 이슈와 측정 이슈에 둘 것을 결정함
    - Staff에게 유산을 운영 목적으로 사용하는지 여부가 유산자산의 인식, 측정, 표시에 어떤 영향을 미치는지 2019년 6월 회의까지 검토할 것을 지시
- 2019년 6월 정례회의 논의사항
  - (1) 유산의 인식
    - 자산의 존재 여부: 셋 중 하나라도 충족하지 않으면 자산이 아님
      - 자원(resource): 서비스 가능성(실체의 목적을 달성하는데 기여할 서비스를 제공할 잠재력) 또는 경제적 효익을 창출할 능력 있는 항목
      - 통제(control): ① 법적 소유권, ② 자원에 대한 접근성, ③ 보고실체의 목표를 달성하기 위해 자원이 사용됨을 확인하는 수단, ④ 서비스 가능성 또는 경제적 효익을 창출할 능력에 대한 강제성 있는 권리의 존재
      - 과거사건(past event): ① 권리를 발생시킬 잠재력, ② 법에 의한 권리의 발생, ③ 권리를 생성할 능력의 행사, ④ 타인으로부터 자원을 수령할 권리를 발생시키는 사건

- 최초 인식을 위해서는 자산의 존재가 성립할 때 자산을 신뢰성 있게 측정 가능해야 함. 따라서, 최초가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에 대한 지침 개발이 필요함
  - 비교환거래로 인해 수취한 유산: 수령한 국가에서는 특별한 가치를 지니지만 더 큰 시장에서는 낮은 가치를 갖는 박물관 소장품의 경우 공정가치 적용의 어려울 수 있음
  - 유산을 발견한 경우(동굴 안의 벽화) 역시 최초 인식 시 측정이 어려움
- 현재 보유하고 있는 유산자산의 인식(transition)의 경우 많은 비용을 발생시킬 수 있으므로 별도의 프로젝트로 다룰 예정임

(2) 측정: 다음 이슈에 대한 지침이 필요

- 감가상각: 수리를 했을 경우 내용연수를 연장해야 하는지, 아주 긴 내용연수(또는 영구적으로 보존이 가능한 경우)를 가진 유산의 경우 적용하는 내용연수
- 대체원가(replacement cost)의 의미: 복구비용(restoration cost), 시장가치 등과의 연관성 포함
- 손상: 손상의 징후 및 손상 시 평가
- 재평가: 재평가의 빈도, 유산자산이 현행 가치로 재평가되거나 기부되었을 때(특히 박물관 소장품) 유산자산의 측정
- 살아있는 유산자산(생물)의 측정: 유산 토지에 동물과 식물이 있는 경우 그들이 토지의 가치에 추가되어야 하는지 등

(3) 표시: 다음 이슈에 대한 지침이 필요함

- 유산항목이 자산이 아닌 경우: 유산항목이 자산으로 인식되지 않더라도 회계 책임성 측면에서 정보가 필요함

(4) 유산자산의 운영 목적/비운영 목적 분류에 대한 논의

- IPSASB 기준서: 개념체계의 자산 요건을 적용하는 데 있어 중요한 이슈는 유산이 보고실체의 자원이 맞는지 확인하는 것임
  - 자원은 서비스 잠재력 또는 경제적 효익을 창출할 능력이 있는 항목인데, 운영 목적 유산(도로, 다리, 기차역, 정부 건물 등)과 비운영 목적 유산(박물관 소장품, 국립공원 등) 모두 서비

스 잠재력을 가지고 있어서 보고실체의 운영적 역량에 기여함. 따라서 두 자산 모두 자산 요건을 충족한다고 볼 수 있음. 따라서 자산을 운영 목적/비운영 목적으로 구분하는 것이 불필요함

- CP에 대한 응답자 의견: 유산자산의 두 개의 카테고리 분류할 필요가 있고, 만약 분류할 경우 두 종류의 자산에 대한 명확한 정의가 필요함. 만일 유산자산이 운영 목적으로 사용된다면 측정 이슈(감가상각 등)를 고려해야 함
- 유산 T/F의 논의사항: 이러한 구분은 인식이 아닌 측정에 영향을 줌
  - 두 종류의 유산자산에 대한 기술(description)을 개선해야 함
  - 구분을 한다면 유산이 아닌 자산에 적용하는 동일한 측정 요건을 운영 목적 유산자산에 적용해야 하고, 비운영 목적 유산자산을 위한 별도의 지침(특별한 측정 요건)이 필요함
  - 만일 유산자산이 비운영 목적으로 사용된다면, 유지비가 더 많이 발생하고 내용연수가 줄어들 수 있음

□ 주요 회의결과

- 유산 자산 관련 별도의 기준서를 만들지 않기로 결정
- 유산의 정의를 내리지 않기로 합의
- 운영 목적/비운영 목적으로 유산을 구분하지 않고, 유산 목적/비유산 목적으로 유산을 구분하기로 결정
- 유산 관련 이슈는 인식이 아닌 측정에 관련된 것임
- 유산 CP에 대한 이해관계자의 응답을 이번 회의에서처럼 인식, 측정, 재무제표 표시로 구분하여 분석하도록 지시
- 추가적으로 필요하거나 수정된 지침이 필요한지 고려하고, 어떤 IPSAS가 영향을 받는지, 측정 공개초안이 수정될 필요가 있는지 고려하도록 지시

국가회계기준에 대한 시사점

□ 유산 회계처리 원칙 비교

- 국가회계기준에 따르면 유산자산은 “현재 세대와 미래 세대를 위하여 정부가 영구히 보존해야 하는 역사적·자연적·문화적·교육적·예술적으로 중요한 가치를 갖는 자산”을 의미하며, 관련 법령에 따른 문화재와 국립공원, 보호구역이 유산자산에 해당한다고 언급하고 있음
- IPSASB는 유산자산 관련 지침을 마련하는 데 있어 유산의 정의를 따로 내리지 않고, 유산의 인식을 위해 유산 목적/비유산 목적으로 유산을 구분하기로 결정함
- 국가회계기준은 유산자산에 해당하는 자산이라 해도 청사와 같이 공용으로 사용되는 경우에는 유산자산이 아닌 일반유형자산으로 구분하고 있는데, 이는 IPSASB가 추구하는 바와 같이 유산을 사용 목적에 따라 구분하고 있음
- 이처럼, 국가회계기준과 IPSASB는 유산을 분류하는 방법에 있어 유사한 방법을 취하고 있지만, 유산의 회계처리에 관해서는 상반된 입장을 가지고 있어(국가회계의 경우 취득과 관련하여 발생한 비용은 전액 비용으로 회계처리), 추후 IPSASB의 논의결과를 모니터링하여 국제적 비교가능성을 높일 수 있도록 기준을 재정비할 필요가 있음





9

## 연차개선과제 (Improvements)

## 9 연차개선과제(Improvements)

### ■ 목적

- 현행 IPSAS 기준서에 대한 중대하지 않은 개선사항 논의

### ■ 주요 논의사항

- IFRS의 제·개정에 따른 개정사항(9건)
- IPSAS 특유 이슈에 대한 개정사항(7건)

### ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

#### 1 2018년 3월 정례회의

- (발표자) Paul Mason
- (목적) 두 가지의 형태의 개선과제(IPSAS 특유 이슈 vs. IFRS 정합성 이슈)를 논의하고 두 개의 공개초안(ED 65, 66) 승인
- (배경) 개별 IPSAS에 대해 이해관계자들이 제기한 이슈를 설명하고, 상황에 따라서는 IFRS 개정사항과의 정합성을 유지하기 위해 소소한 개선과제를 제안
- 2018년 3월 정례회의 의결사항
  - (의결사항) ED 65와 관련 IPSAS 특유 이슈 및 정합성 이슈에 대해 설명, 논의 및 SMC 없는 ED 승인, 6월 중순으로 제안한 자문기간을 승인

- IPSAS 특유 이슈

IPSAS	개정사항
IPSAS 10, '초인플레이션 경제에서의 재무보고' IPSAS 22, '일반정부부문의 재무정보 공시' IPSAS 24, '예산정보의 재무제표 표시'	해당 기준서 및 모든 기준서 간의 일관성(consistency)을 강화하기 위해 IPSAS에서 정의하지 않는 'primary financial statements'를 IPSAS에서 정의하는 'financial statements'로 모두 교체함
IPSAS 16, '투자부동산'	회계실체가 공정가치로 측정하려고 하는 자가건설 투자자산의 건설 또는 개발 시 투자자산의 이전과 관련된 요구사항을 업데이트함
IPSAS 16, '투자부동산' IPSAS 17, '유형자산'	IPSAS 33, <i>First-time Adoption of Accrual Basis</i> IPSAS로 인한 수정사항들과의 정합성 제고를 위해 공시 관련 경과규정을 수정함
IPSAS 31, '무형자산'	무형자산의 내용연수를 indefinite가 아닌 definite로 재평가하는 것이 자산이 재평가된 무형자산을 포함시키기 위해 손상되었는지를 말하는 척도인지를 고려하기 위해 요구사항을 확장
IPSAS 33, '발생주의 IPSAS의 최초채택'	비교적인 정보(comparative information)를 제공하지 않아도 되는 것이 발생주의 IPSAS의 도입 후 발행된 첫 번째 재무제표에만 적용되는 것을 명확히 함
IPSAS 33, '발생주의 IPSAS의 최초채택'	확정급여형 제도와 관련하여 경험에 따른 조정사항을 공시하도록 하는 요구에 대한 경감 조치가 더 이상 필요하지 않다는 사실을 반영하기 위해 결론도출근거(Basis of Conclusion)와 실무적용지침(Implementation Guidance)을 업데이트함
IPSAS 34, '별도재무제표'	투자 회계실체가 아닌 지배하는 회계실체(controlling entities)의 별도의 재무제표에서 지배받는 회계실체(controlled entities)의 측정 및 공시 요건을 바로잡도록 수정함

- IFRS 정합성 이슈

IPSAS	개정사항
IPSAS 16, '투자부동산'	자산을 투자자산 또는 주인이 상주하는(owner-occupied) 자산으로 분류하는 것과 관련된 모든 제목을 업데이트함
IPSAS 2, '현금흐름표'	재무제표의 사용자가 금융활동으로 인해 발생하는 부채의 변화를 평가할 수 있도록 공시를 요구함
IPSAS 16, '투자부동산'	사용 중 변경(change in use)이 투자자산의 정의를 충족시키는지 아닌지에 대한 평가와 사용 중 변경(change in use)이 발생하였다는 증거를 수반한다는 원칙을 반영하도록 투자자산의 이전과 관련된 요구사항을 개정함
IPSAS 36, '관계실체와 공동실체에 대한 투자'	회계실체가 관계회사 또는 조인트벤처에 대한 투자에 지분법을 적용하거나 공정가치로 측정하는 것을 선택할 수 있음을 명확히 함
IPSAS 4, '환율변동효과' IPSAS 33, '발생주의 IPSAS의 최초채택'	회계실체가 관련 자산, 비용, 수익을 인식하기 전에 미리 지급하거나 받은 대가로부터 발생하는 비화폐성자산 또는 비화폐성부채를 인식할 때 해당 거래를 어떻게 회계처리할지를 명확히 함

IPSAS	개정사항
IPSAS 37, '공동약정'	공동경영체(joint operation)에서 이전에 가지고 있었던 지분(a previously held interest)에 대한 회계처리의 명확히 함
IPSAS 40, '공공부문결합'	공동경영체(joint operation)에서 이전에 가지고 있었던 지분(a previously held interest)에 대한 회계처리를 명확히 함
IPSAS 5, '차입원가'	적격자산이 의도된 대로 쓰이거나 팔릴 때 회계실체가 해당 적격자산을 얻기 위해 차입한 금액을 일반 차입액에 포함해 사용하는지를 명확히 함
IPSAS 39, '종업원급여'	회계실체가 현재 서비스원가와 계획의 변경 후 보고기간의 나머지 기간 동안의 순이자(net interest)를 결정하기 위해, 계획의 변경으로 인한 재측정으로부터 업데이트된 가정(assumptions)을 사용하도록 요구함

- (의결사항) ED 66과 관련 ED에 SMC를 포함하지 않은 것에 동의, IPSAS 41 금융상품 업데이트 프로젝트의 발표 이후에 승인하는 것에 동의
- 관계기업 및 조인트벤처에서 적용되는 장기투자지분(IPSAS 36 개정사항)과 네거티브 보상(Negative Compensation)을 초래하는 선지급 기능(IPSAS 41 개정)

IPSAS	개정사항
IPSAS 36, '관계실체와 공동실체에 대한 투자'	손상 요건을 포함하는 IPSAS 41, '금융상품'이 장기투자지분(long-term interests)에도 적용되는지를 명확히 함(ED 66)
IPSAS 41, '금융상품'	계약의 조기 종료로 인해 합리적인 네거티브 보상(negative compensation)을 초래할지도 모르는 선지급 기능이 있는 특정 금융상품이 기타포괄손익을 통해 상각후원가 또는 공정가치로 측정될 수 있도록 구분 요건을 수정(ED 66)

□ ‘IPSAS 개선과제’ 추진 경과 및 계획(로드맵)

회 의	주제 또는 계획
2018년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이슈 논의</li> <li>• 공개초안(안) 검토 (<i>Improvements to IPSAS 2018 and Long-term interests in Associates and Joint Ventures</i>(Amendments to IPSAS 36) and <i>Prepayment Features with Negative Compensation</i>(Amendments to IPSAS 41))</li> <li>• ED 65(<i>Improvements to IPSAS 2018</i>) 승인</li> <li>• ED 66(<i>Long-term interests in Associates and Joint Ventures</i>(Amendments to IPSAS 36) and <i>Prepayment Features with Negative Compensation</i> (Amendments to IPSAS 41))의 원칙적 승인</li> </ul>
2018년 6월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문기간</li> </ul>
2018년 9월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답 검토(ED 65)</li> <li>• 제기된 이슈 논의</li> <li>• <i>Improvements to IPSAS 2018</i> 최종 기준서 승인</li> <li>• ED 66의 발간(ED 62를 기초로 하는 IPSAS 승인의 타이밍에 맞춤)</li> </ul>
2018년 12월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 자문기간</li> </ul>
2019년 3월	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 응답 검토(ED 66)</li> <li>• 제기된 이슈 논의</li> <li>• <i>Long-term interests in Associates and Joint Ventures</i>(Amendments to IPSAS 36) and <i>Prepayment Features with Negative Compensation</i>(Amendments to IPSAS 41) 최종 기준서 승인</li> </ul>

국가회계기준에 대한 시사점

- 국가회계는 IPSAS와 마찬가지로 문구정비, 예규 간의 일관성, 중복성 해소, 기준이 불명확한 경우 규정 마련을 위해 연차개선을 수행함
  - \* 2017년의 경우 자산인식 규정 불명확 해소 등 예규 4건 및 실무해설 다수건 개정함
- 2017년부터 국제적 정합성 제고를 위하여 예규 개정을 추진하고 있음
  - \* 「우발상황 회계처리지침」을 「총당부채, 우발부채, 우발자산 회계처리지침」으로 전부 개정
- IPSAS 39 종업원급여에 대한 개정이 국가회계예규 「연금 회계처리지침」에도 반영될 필요가 있는지 검토 필요
- IPSAS의 정합성 관련 연차개선은 다수가 IPSAS 16 투자부동산, IPSAS 2 현금흐름표 등과 같이 국가회계기준에 포함되지 않는 기준에 관한 내용임
  - ⇒ 장기적으로 국가회계에 관련 기준서 도입할 필요가 있는지 검토 필요

2017-2019

## IPSASB 정례회의 안건 분석

2020. 9.