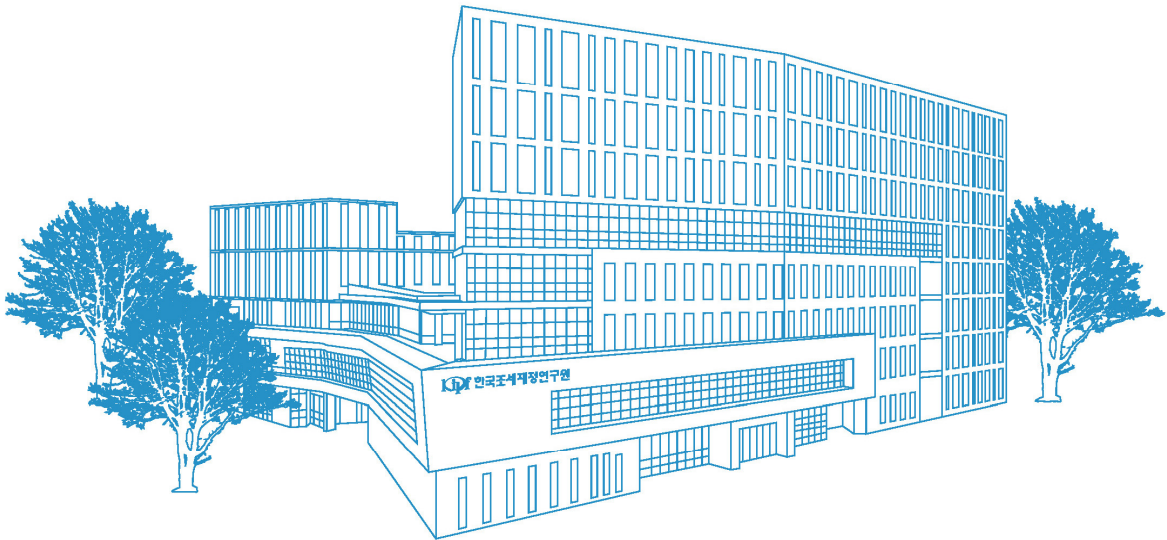


GAFSC  
IPSAS 연구

2022-2023

# IPSASB 정례회의 안건 분석

2024. 12.



동 보고서는 2022년부터 2023년까지 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 정례회의에 상정된 안건의 주요 내용을 분석한 것임.  
자세한 내용은 원문 자료를 참고하기 바람(<https://www.ipsasb.org/meetings>)

## ■ 연구책임자

문창오 국가회계재정통계센터 소장 직무대리

진태호 국가회계팀장

## ■ 공동집필진

오예정 특수전문직2급

임정혁 특수전문직2급

안지현 특수전문직3급

장윤지 특수전문직3급

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

('24.11.20., 국가회계팀)

- **(목적)** IPSASB 정례회의 안건 분석결과 공유를 통해 IPSAS에 대한 이해 증진
  - IPSASB의 최근 논의 이슈에 관한 구체적인 내용을 제공하여 공공부문회계 관계자의 IPSAS에 대한 이해 지원
- **(주요구성)** IPSASB 및 IPSAS에 대한 전반적인 소개 자료와 IPSASB 정례회의 안건에 대한 프로젝트별 분석결과로 구성
  - 2022년부터 2023년까지 센터는 총 4회에 걸쳐 IPSASB 정례회의에 참석
  - IPSASB 정례회의 출장결과보고서에 포함된 안건 분석결과를 당해 기간 중 논의된 5개의 프로젝트별로 편집·정리

〈 IPSASB 안건분석보고서 모음집의 구성 〉

IPSASB 프로젝트	2022				2023				합계*
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	
① 측정			✓	✓			✓	✓	4
② 지속가능성			✓	✓			✓	✓	4
③ 재무제표 표시							✓	✓	2
④ 수익 및 이전비용				✓					1
⑤ 리스			✓	✓					2

\* 센터 출장결과보고서에서 분석된 안건의 수이므로, IPSASB 정례회의에서 논의된 안건의 수와는 차이가 있을 수 있음



## 01 | IPSASB와 IPSAS의 소개

I. 국제공공부문의회계기준위원회(IPSASB) 연혁	3
II. 국제공공부문의회계기준(IPSAS)	4
III. 국가회계기준과 IPSAS의 관계	5

## 02 | 2022-2023 IPSASB 안건분석보고서 모음집(프로젝트 기준)

㉠ 측정(Measurement)	11
㉡ 지속가능성(Sustainability)	34
㉢ 재무제표 표시(Presentation of Financial Statements)	58
㉣ 수익(Revenue) 및 이전비용(Transfer Expenses)	66
㉤ 리스(Leases)	76



# 01

## IPSASB와 IPSAS의 소개

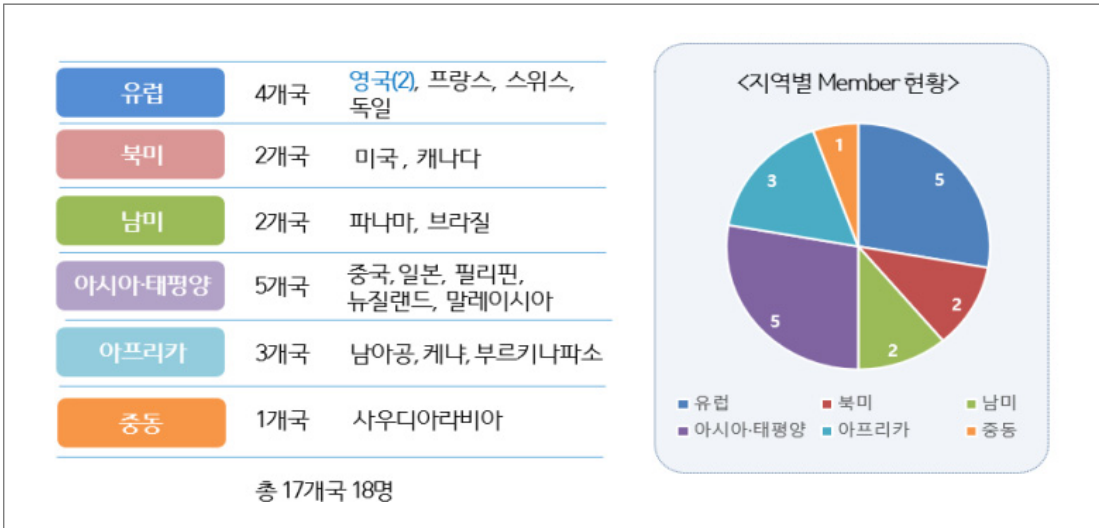
- I. 국제공공부문회계기준위원회(IPSASB) 연혁
- II. 국제공공부문회계기준(IPSAS)
- III. 국가회계기준과 IPSAS의 관계



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

- 1986년 국제회계사연맹(IFAC)에 의해 공공재무관리(PFM)\* 및 회계책임성 개선을 위한 공  
공부문위원회(PSC)<sup>2)</sup> 설립
  - \* Public Financial Management(PFM)는 공공서비스 결과물이 효율적·효과적으로 전달될 수 있도록 공  
공부문 실체의 재무적 자원을 계획·감독·통제하는 시스템을 말함
- 1996년 국제회계기준 제정 역할을 시작한 이후, 2004년 정부 등 공공부문을 위한 국제공공  
부문회계기준(IPSAS) 개발 및 발행에 중점을 둔 IPSASB로 위원회 명칭 변경
- 현재 매년 4회 개최되는 정례회의를 통해 공공부문 재무보고 개선 및 공공재무관리 강화를  
위한 회계기준 및 지침 개발
- IPSASB는 17개국 총 18명의 위원으로 구성

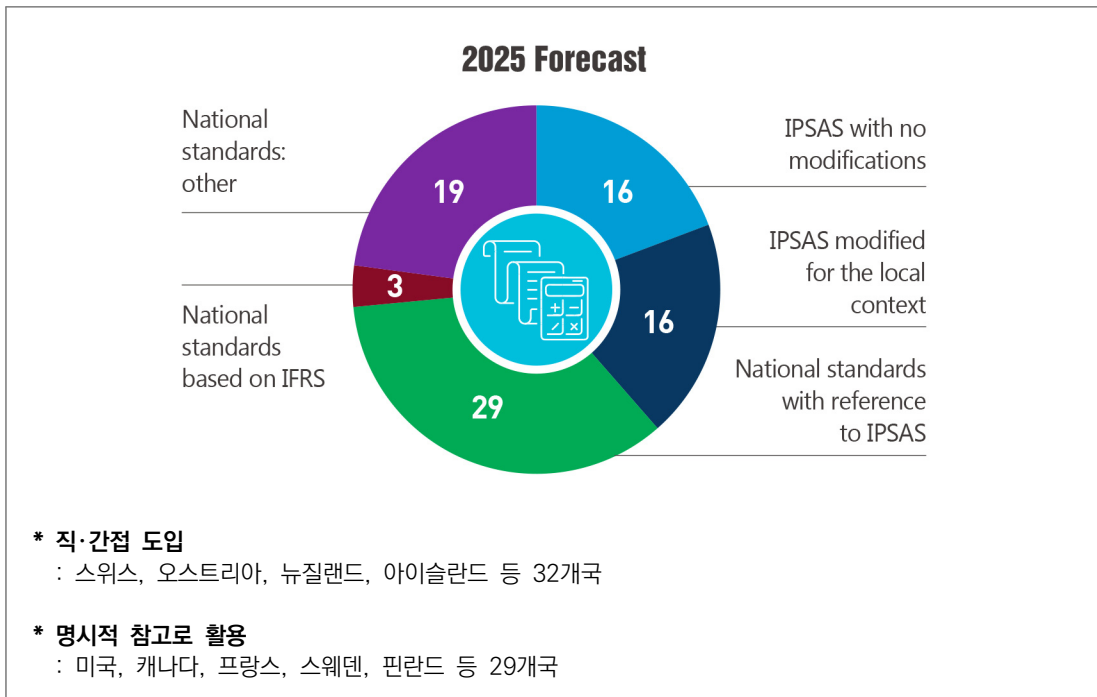
〈지역별·국가별 IPSASB 위원 현황(2024년 12월 현재)〉



1) International Public Sector Accounting Standards Board  
2) Public Sector Committee

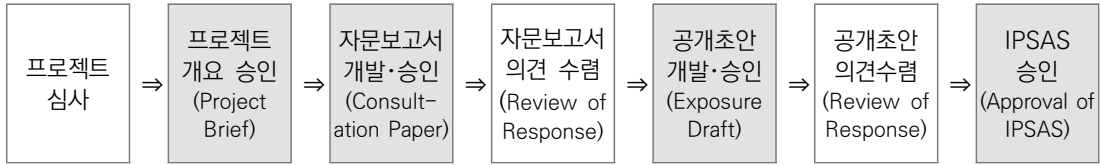
## II 국제공공부문회계기준(IPSAS)

- IPSAS는 민간부문의 국제회계기준(IFRS)에 비견되는 공공부문의 국제적 회계기준으로 개념 체계와 49개의 개별 기준서로 구성
- IFAC은 2025년까지 발생주의 도입국가 중 73%(61개국)에서 IPSAS를 도입 또는 참고할 것으로 예상<sup>3)</sup>



- IPSASB는 IPSAS와 국제회계기준(IFRS), 정부재정통계지침(GFS) 간의 정합성 유지를 위한 정책 적용
- IPSAS 제·개정 시 자문보고서(CP) 및 공개초안(ED)을 공개하여 의무적으로 이해관계자들의 의견 수렴

3) IFAC-CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index 2020 Status Report



- IPSASB는 2024년 12월 현재 지속가능성 보고, 측정, 천연자원, 표시 등 총 5개<sup>4)</sup>의 IPSAS 제·개정 프로젝트 진행 중

### III 국가회계기준과 IPSAS의 관계

- 「국가회계기준에 관한 규칙」은 국가의 재정활동을 발생주의로 회계처리하기 위한 원칙으로 2009년에 「국가회계법」 제11조제1항에 근거하여 제정
- 국가회계재정통계센터는 회계투명성 확보 및 재정정보 품질 제고 목적으로 IPSAS 등 국제적 회계기준을 참고하여 국가회계기준을 개선\*하여 왔음
  - \* 국민중심 국가결산 체계개편을 위한 국가회계기준 및 국가회계예규 전면 개편(2024년) 등
- IPSASB 프로젝트는 국가회계 개선 전략 및 과제에 대한 시사점을 제공 가능하므로, 국가회계재정통계센터는 향후에도 IPSAS 제·개정 결과를 지속 모니터링 예정

4) ① 지속가능성 보고: 기후 관련 공시, ② 측정-적용 단계, ③ 천연자원, ④ 천연자원-IFRS 6 및 IFRIC 20 대응, ⑤ 재무제표 표시



# 02

## 2022-2023 IPSASB 안건분석보고서 모음집 (프로젝트 기준)

- ① 측정(Measurement)
- ② 지속가능성(Sustainability)
- ③ 재무제표 표시(Presentation of Financial Statements)
- ④ 수익(Revenue) 및 이전비용(Transfer Expenses)
- ⑤ 리스(Leases)



| 2022-2023 IPSASB 정례회의 안건 분석 |



〈IPSASB 프로젝트의 주요 내용과 진행단계〉

(2023년 말 기준)

IPSASB 프로젝트	목표 및 주요 내용	진행단계			
		PB	CP	ED	IP
① 측정	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 46, 측정의 신규 측정기준인 현행운영가치(Current Operational Value)의 적용</li> <li>자산·부채 측정 관련 규정이 포함된 13개 IPSAS 기준서별 적용가능성 검토</li> </ul>				
② 지속가능성	<ul style="list-style-type: none"> <li>공공부문실체의 기후 관련 공시(Climate-Related Disclosure)를 위한 기준서 개발</li> </ul>				
③ 재무제표 표시	<ul style="list-style-type: none"> <li>IPSAS 개념체계 및 IAS 1 개정사항과의 정합성 확보를 위한 현행 IPSAS 1의 개정</li> </ul>				
④ 수익 및 이전비용	<ul style="list-style-type: none"> <li>교환거래/비교환거래 구분에 따른 수익 회계처리 원칙 폐기 및 IFRS 15와의 정합성 확보</li> <li>구속력 있는 합의 거래 여부를 기준으로 수익 및 이전비용 회계처리 원칙 개발</li> <li>현행 3개의 수익 기준서를 단일 기준서로 개편 및 이전비용에 관한 기준서 신설</li> </ul>				
⑤ 리스	<ul style="list-style-type: none"> <li>할인리스(concessionary leases) 등 공공부문 특유 이슈 반영을 위한 IPSAS 43, 리스의 개정</li> </ul>				

주: PB: 과제 제안, CP: 자문보고서, ED: 공개초안, IP: 기준서 발표

# 1 측정(Measurement)<sup>5)</sup>

## ■ 배경 및 목적

- (배경) 현행 IPSAS 기준서에 현행운영가치의 적용가능성에 대한 검토 필요성 제기
  - IPSASB는 공공부문 특화 현행가치 측정기준인 ‘현행운영가치(Current Operational Value)’ 개념 적용 제안
  - 현행운영가치는 운영역량(operational capacity)을 위해 보유하는 자산에 적용되며, 공공 부문에서의 공정가치 적용 문제 해소 가능
- (목적) 현행운영가치의 적용가능성 검토
  - 공공부문 자산·부채의 측정 원칙을 포괄적으로 규정하는 IPSAS 46, 측정에 신규 측정기준으로 현행운영가치 추가
  - 자산 관련 현행 IPSAS 기준서들에 대한 현행운영가치 측정기준의 적용가능성 검토

## ■ 주요 논의사항

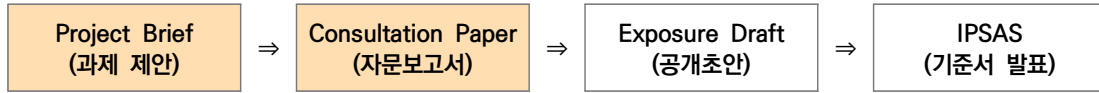
- 현행운영가치(COV)의 개념적 원칙(Principles)의 적정성 검토 및 관련 문단 개정안 확정
- 측정 관련 규정이 포함된 IPSAS 기준서\*별로 현행운영가치의 적용가능성 검토
  - \* IPSAS 16, 유형자산 등 총 13개 IPSAS 기준서

## ■ 진행 경과(2023년 말 기준)

- COV의 적용에 따른 각 IPSAS 기준서의 개정을 위한 공개초안\* 개발 중임
  - \* ED 90, Amendments to IPSAS as a Result of the Application of IPSAS 46, *Measurement*

5) 측정 프로젝트는 편의상 두 단계로 구분되며, 각 단계별 목표에 따라 프로젝트 명칭을 다르게 부름

구분	프로젝트 명칭	주요 추진사항
1단계 (2017~2022)	공공부문 측정 (Public Sector Measurement)	자산·부채의 측정기준 및 기법, 공시사항을 총괄하는 IPSAS 46, 측정 기준서 개발
2단계 (2023~2024)	측정(Measurement) 또는 측정 적용단계(Measurement Application Phase)	타 IPSAS 기준서 대상 현행운영가치의 적용가능성 검토



## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2022년 9월 정례회의

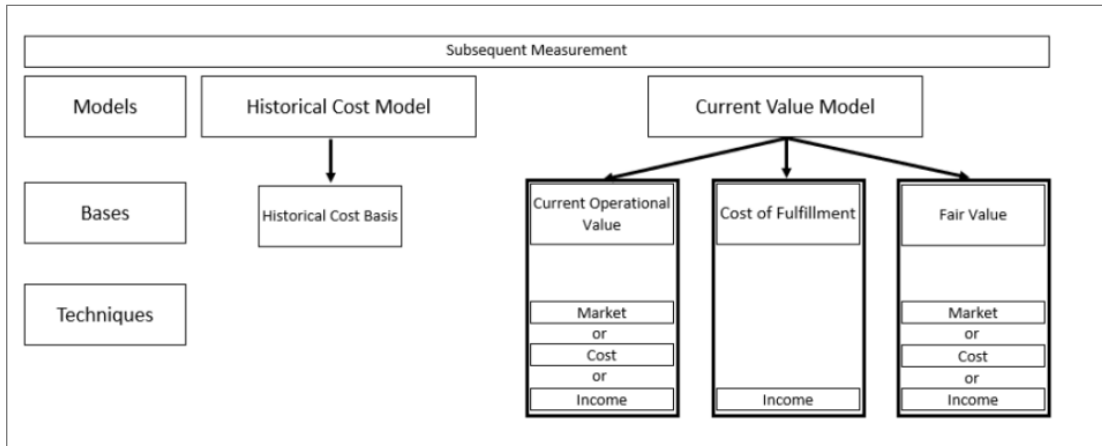
#### □ 측정 프로젝트 진행 경과

- IPSASB는 개념체계와 개별 IPSAS 기준서의 측정 규정의 일관성을 높이기 위해 ‘측정(Measurement)’ 프로젝트를 2017년 6월부터 진행하고 있음
  - 개념체계의 발표 및 IFRS 13의 공정가치 정의 수정에 따라 다수의 IPSAS 기준서의 측정 관련 규정과의 차이 발생  
(개념체계의 시장가치 vs IFRS의 공정가치 vs IPSAS의 공정가치)
- 2019년 4월 IPSASB는 CP(자문보고서)<sup>6)</sup>를 통해 IFRS 13의 공정가치 개념이 공공부문에서도 목적적합하며 적용가능하다는 예비견해를 발표하였으며, 이에 대해 이해관계자는 강한 지지를 표명
  - 다만 공공부문에서 운영역량(Operational Capacity)을 위해 보유하는 자산의 경우 공정가치의 개념적 요소 중 ‘시장참여자 자료의 사용 극대화’와 ‘최고 최선의 사용’의 적용이 어려움
  - 공공부문이 보유하는 자산의 상당수가 관련 시장을 갖고 있지 않거나 정상거래가 이루어지기 어려운 비금융자산이며, 비금융자산의 최고 최선의 사용은 일반적으로 시장참여자의 관점에서 경제적 효익을 극대화하는 방향(재무역량 관점)으로 결정되기 때문임
  - IPSASB는 공공부문에 특화된 현행가치 측정기준으로서 ‘현행운영가치(Current Operational Value, 이하 COV)’를 개발할 것을 결정

6) Consultation Paper, *Measurement*(2019. 4.)

- 2021년 4월 IPSASB는 ED 76<sup>7)</sup> 및 ED 77<sup>8)</sup>을 통해 공공부문의 측정 관련 개념과 측정기준에 관한 규정을 재정비할 것을 제안
  - ED 76은 측정의 목적, 후속 측정의 서열체계, 자산 및 부채의 후속 측정기준에 관한 개념을 다룸
  - ED 77은 자산 및 부채의 최초·후속 측정에 관한 원칙 및 개별 측정기준에 대한 구체적 규정을 다룸

〈자산 및 부채 후속 측정의 서열체계〉



- ED 76 및 ED 77에서 제안한 개념 및 규정을 요약하면 다음과 같음

구분	개념 및 규정	
측정의 목적	실체의 회계책임 설명 및 의사결정 목적에 유용한 방법으로 실체의 서비스 원가, 운영역량, 재무역량을 가장 공정하게 반영할 수 있는 측정기준을 선택하는 것	
최초 측정	거래가격(transaction price)으로 측정하는 것이 원칙	
후속 측정	자산 및 부채의 후속 측정은 다음의 서열체계에 따름	
	A. 측정모형(measurement models)	
	구분	내용
① 원가 모형	자산·부채를 역사적원가 기반의 금액으로 측정	
② 현행가치 모형	자산·부채를 측정일까지의 가격 변동 반영 정보를 이용하여 측정	

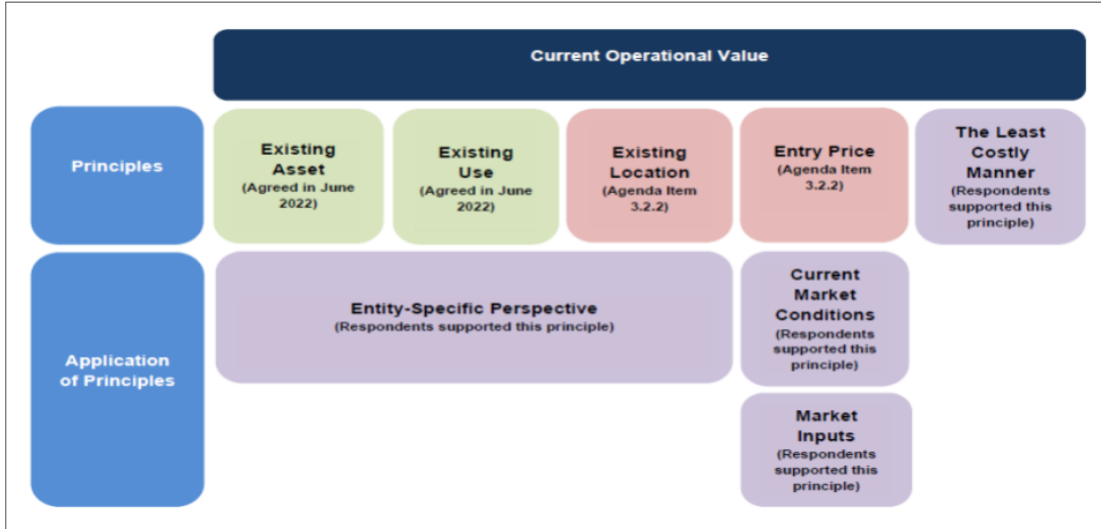
7) Exposure Draft 76, *Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*(2021. 4.)

8) Exposure Draft 76, *Measurement*(2021. 4.)

구분	개념 및 규정	
후속 측정	<b>B. 측정기준(measurement bases)</b>	
	구분	내용
	① 역사적원가	자산의 취득·건설·개발 또는 부채의 발생 시점에 자산의 취득·건설·개발을 위해 제공한 대가 또는 부채를 인수하고 수취한 대가
	② 현행운영가치	측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치
	③ 공정가치	측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격
	④ 이행원가	부채로 표시된 의무를 비용이 가장 적게 드는 방법으로 이행한다고 가정할 때 실체가 부담하고자 할 원가
	<b>C. 측정기법(measurement techniques)</b>	
	구분	내용
	① 시장접근법	동일하거나 비교할 수 있는(비슷한) 자산, 부채, 자산과 부채의 집합에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용하는 측정기법
	② 원가접근법	자산의 사용능력을 대체할 때 현재 필요한 금액을 반영하는 측정기법(통상 현행대체원가라고 함)
③ 이익접근법	미래 금액(예: 현금흐름이나 수익과 비용)을 하나의 현재의(할인된) 금액으로 전환하는 측정기법	

□ 2022년 9월 정례회의 주요 논의 주제 - COV의 개념적 원칙(안건 3.2.3)

- IPSASB는 2021년 10월에 발표된 ED 77, Measurement를 통해 COV의 정의를 다음과 같이 제안
  - COV는 “측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치”를 말함 (the value of an asset used to achieve the entity’s service delivery objectives at the measurement date)
  - ED 77의 부록B에 따르면, COV는 다음과 같은 개념적 원칙(Principles)과 적용원칙(Application of Principles)을 갖고 있음



〈현행운영가치(COV)의 적용사례(예상)〉

- 실체는 학생들에게 교육서비스를 제공하기 위해 500명의 학생을 수용 가능한 학교(A초등학교)를 도심에 건설하여 운영 중에 있음
- 현재 300명(60%)의 학생이 재적 중이나 실체는 운영 규정상 500명의 수용능력을 유지해야 함
- 이때 당해 학교의 현행운영가치(COV)를 측정하기 위해서는 다음과 같은 요소를 고려해야 할 것임
  - 현재 자산: 측정 대상 자산은 현재 사용 중인 A초등학교임
  - 현재 용도: 학생에게 교육서비스를 제공하기 위한 용도(학교 건물)로 사용하는 것을 전제로 함
  - 현재 위치: 현재 학교의 위치(도심)에서 계속 운영하는 것을 전제로 함
  - 유입가치: 500명분의 교육서비스 제공이라는 현재 학교 건물의 운영 목표를 동일하게 달성할 수 있는 대안이 있다면 그 대안에 대해 실체가 부담하고자 할 금액으로 측정
  - 비용 최소화 방법: 현재 운영 목표를 달성할 수 있는 대안이 여러 개인 경우 비용이 가장 적게 드는 방법을 선택하는 것을 전제함

- 9월 정례회의에서 Staff는 현행가치 모형의 측정기준 중 COV와 공정가치에 대해 그 개념적 원칙과 적용원칙을 비교하고, 다음과 같은 대표적 차이점을 도출
  - COV는 명시적으로 유입가치에 해당하며, 당해 자산을 얻기 위해 필수적으로 발생할 모든 비용을 포함함
  - COV는 자산의 최고 최선의 사용이 아닌 현재 용도 상의 운영역량을 대체하기 위한 원가를 반영함
  - COV는 시장참여자의 가정이 아닌 실체의 가정을 반영함

〈현행운영가치와 공정가치의 원칙요소 비교〉

구분	현행운영가치(COV)	공정가치(FV)
개념적 원칙 (Principles)	<b>현재 자산(Existing Asset)</b> - 측정 대상 자산은 미래에 계획된 취득, 건설, 개발이 아닌 현재 이용 가능하거나 운영 중인 자산	<b>자산과 부채(Asset and liability)</b> - 실체는 시장참여자가 측정일에 자산 또는 부채의 가격을 정할 때 고려할 만한 자산 또는 부채의 특성(예: 자산의 상태 및 위치, 존재한다면 자산의 매각 또는 사용에 관한 제약)을 고려해야 함
	<b>현재 위치(Existing Location)</b> - 현재 자산이 설치되었거나 사용 중인 곳과 동일한 위치에서 실체가 자신의 서비스 전달 목표를 계속하여 달성할 것을 전제함	
	<b>현재 용도(Existing Use)</b> - 자산은 잠재적인 대체 용도와 자산의 시장가치를 극대화할 수 있는 자산의 기타 특성과 무관하게 현재의 용도에 근거하여 측정	<b>최고 최선의 사용(Highest and best use)</b> - 공정가치 측정 시 당해 자산을 최고 최선의 용도로 사용하거나 그렇게 사용하고자 하는 시장참여자에게 매각하여 경제적 효익을 창출할 수 있는 시장참여자의 능력을 고려함
	<b>유입가치(Entry Price)</b> - 측정일에 실체가 현재 자산을 이용하여 자신의 현재 서비스 전달 목표를 달성할 수 있는 능력을 대체하기 위해 실체가 부담하고자 할 금액을 반영하여 측정 - 자산을 획득할 때 발생될 모든 거래원가는 현행 운영가치 측정치에 포함됨	<b>유출가치(Exit Price)</b> - 공정가치는 주된 시장에서 정상적인 거래를 통해 자산을 매각했을 때 수취할 가격
	<b>비용을 최소화하는 방법으로</b> (The Least Costly Manner) - 측정일 시점에서 실체가 현재 자산을 이용하여 자신의 현재 서비스 전달 목표를 계속하여 달성 가능케 하기 위해 실체가 부담하고자 할 금액은 비용을 최소화하는 방법으로 발생한 것이라고 가정하여 측정	<b>정상거래(Orderly Transaction)</b> - 자산은 측정일에 현재 현행 시장 조건에 따라 시장참여자 사이의 정상거래를 통해 거래됨
적용원칙 (Application of Principles)	<b>실체 특유 관점(Entity-Specific Perspective)</b> - 실체가 자신의 정책 목표에 부합하는 방향으로 행동한다는 전제하에 실체 관점의 추정치를 사용하여 측정	<b>시장참여자(Market Participants)</b> - 시장참여자가 자신의 경제적 이익을 극대화하도록 행동한다는 전제하에, 자산의 가격을 책정할 때 시장참여자가 사용할 가정을 사용하여 측정
	<b>현행 시장 조건(Current Market Conditions)</b> - 측정기법은 동일하거나 비교 가능한(비슷한) 자산에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용함	<b>현행 시장 조건(Current Market Conditions)</b> - 측정기법은 동일하거나 비교 가능한(비슷한) 자산에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용함
	<b>시장 투입요소(Market Inputs)</b> - 측정기법은 실제 사건이나 거래에 관해 공개적으로 구할 수 있는 정보와 같은 시장 자료를 사용하여 개발한 투입변수를 사용함	<b>시장 투입요소(Market Inputs)</b> - 측정기법은 실제 사건이나 거래에 관해 공개적으로 구할 수 있는 정보와 같은 시장 자료를 사용하여 개발한 투입변수를 사용함

→ IPSASB는 Staff가 제안한 COV의 개념적 원칙에 동의하면서 당해 원칙들의 실무적 적용가능성에 대해 논의하였음. 12월 회의에서는 ED 77에 따른 COV의 정의 및 관련 문단에 대한 세부 검토를 진행할 예정임

□ **국가회계기준에 대한 시사점**

- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」은 국가의 행정활동에 장기간 사용할 목적으로 취득한 일반유형자산과 사회기반시설의 회계처리를 규정함
- 동 지침은 일반유형자산과 사회기반시설을 후속 측정할 때 원칙적으로 원가 모형을 적용하되, 재평가 사유가 존재하는 경우 현행가치 모형(공정가액)을 적용하도록 규정하고 있음
- 그러나 일반유형자산과 사회기반시설은 재무역량이 아닌 운영역량을 위해 보유하는 공공부문의 대표적인 자산으로, 관련 주된 시장이 형성되어 있지 않고 정상거래가 이루어지기 어려워 당해 자산의 공정가액에 대한 합리적인 증거를 확보하는 것이 현실적으로 쉽지 않음
- 지침은 이러한 점을 고려하여 과세목적상의 공시가격(예: 시가표준액)이나 상각후대체원가법 등의 대체적 평가방법을 통한 공정가액의 대응치를 이용하여 일반유형자산과 사회기반시설을 재평가하도록 규정하고 있음
- 한편, IPSASB가 제안하는 현행가치 모형 중 현행운영가치(COV)는 공공부문의 이러한 어려움을 덜어주고자 개발된 새로운 공공부문 특화 측정기준으로, 측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치로 측정됨
- 현행운영가치는 자산의 최고 최선의 사용을 전제하지 않으며 시장참여자 관점의 가정을 사용하지 않는다는 점에서 공정가치와 차별화되는 측정기준임
- 국가가 보유한 일반유형자산 또는 사회기반시설의 가치를 공정가치 또는 그 대응치가 아닌 현행운영가치로 측정할 경우 당해 자산이 갖고 있는 운영역량에 초점을 맞춘 측정치를 보고할 수 있음
- 결과적으로, 국가 재무제표가 당해 자산을 취득한 목적(서비스 제공)에 부합하는 측정치를 보고할 수 있으므로, 공정가치에 비해 목적적합한 현행가치 정보를 제공할 수 있다는 장점을 갖고 있음
- 그 밖에 주목할 점은 현행운영가치를 적용하여 측정할 경우 특정 자산의 현행가치 정보(재무

정보)를 당해 자산의 서비스 목표 혹은 운영역량 정보(비재무정보)를 구조적으로 연계하여 보고하는 수단이 될 수 있다는 것임

- 우리나라는 물론, 많은 국가들이 공공부문의 발생주의 재무정보를 성과정보와 연계하고 또 이를 예산편성 과정에 반영하는 정보의 선순환 과정을 정립하는 데 어려움을 겪고 있음을 고려할 때, 현행운영가치는 결과적으로 성과정보와의 연계 강화를 통한 발생주의 재무정보의 유용성을 높일 수 있는 장치로 활용될 수 있음
- 다만 IPSASB 9월 정례회의 논의 과정에서 나타났듯이 IPSASB 위원 등 많은 이해관계자들이 제안된 현행운영가치의 개념적 원칙에는 대체로 동의하나 실무적으로 어떤 측정기법을 적용할 수 있는지에 대해서는 의문을 표하고 있음
- 따라서 현행운영가치에 대한 IPSASB의 추후 논의 결과를 면밀히 관찰·분석함으로써 국가회계기준의 개선에 활용할 수 있을지 검토하는 과정이 필요할 것으로 판단됨

<b>참고</b>	<b>현행운영가치(COV)와 대체원가의 비교</b>
-----------	------------------------------

- 대체원가는 자산의 서비스 잠재력을 대체하기 위한 원가이므로 수량화 가능한 명시된 산출물(output)을 제공하는 자산\*을 대체하는 데 소요될 원가로 측정됨
  - \* 예: 시간당 X톤의 물을 정수할 수 있는 정수시설
  
- 이에 비해 현행운영가치는 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치로 측정되므로, 산출물보다 광범위한 성격의 성과정보를 포함하는 서비스 전달 목표의 달성에 초점을 맞춘 개념임
  - \* 서비스 전달 목표는 결과(outcome)를 포함하는 개념으로 추정
  
- 서비스 전달 목표의 달성을 위한 자산의 가치를 구체적으로 측정하기 위한 측정기법이나 실무사례가 없을 것으로 추정되며 따라서 현행운영가치로의 전환이 측정의 주관성을 높일 우려도 존재함

**〈대체원가와 현행운영가치의 정의 비교(참고)〉**

대체원가(Replacement Cost)	현행운영가치(COV)	
대체원가는 보고일 현재 자산의 <b>서비스 잠재력을 대체</b> 하기 위해 요구되는 가장 경제적인 원가(자산의 내용연수 종료 후 처분으로 수취할 금액 포함)  The most economic cost required for the entity to replace the service potential of an asset (including the amount that an entity will receive from its disposal at the end of its life) at the reporting date.	현행운영가치는 측정일 현재 실체의 <b>서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는</b> 자산의 가치  Current operational value is the value of an asset used to achieve the entity's service delivery objectives at the measurement date.	측정 기준
	원가접근법은 <b>자산의 서비스역량(사용능력)을 대체할 때 현재 필요한 금액을 반영하는</b> 측정기법(통상 현행대체원가라고 함)  Cost approach is a measurement technique that reflects the amount that would be required currently to replace the service capacity of an asset (often referred to as current replacement cost).	측정 기법

## 2 2022년 12월 정례회의

### □ 측정 프로젝트 진행 경과

- IPSASB는 개념체계와 개별 IPSAS 기준서의 측정 규정의 일관성을 높이기 위해 ‘측정(Measurement)’ 프로젝트를 2015년 3월부터 진행하고 있음
  - 개념체계의 발표 및 IFRS 13의 공정가치 정의 수정에 따라 다수의 IPSAS 기준서의 측정 관련 규정과의 차이 발생  
(개념체계의 시장가치 vs IFRS의 공정가치 vs IPSAS의 공정가치)
- 2019년 4월 IPSASB는 CP(자문보고서)<sup>9)</sup>를 통해 IPSASB는 공공부문 특화 현행가치 측정기준으로서 ‘현행운영가치(Current Operational Value, 이하 COV)’의 개발 및 사용을 제안하였으며, 이해관계자의 강한 지지를 얻음
  - COV는 ‘측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치’를 의미함
  - IPSASB는 2022년 9월 회의에서 공정가치와의 차이점에 기반한 COV의 개념적 원칙(Principles)과 적용원칙(Application of Principles)을 도출하였음
- 2021년 4월 IPSASB는 측정 프로젝트와 관련된 3종의 공개초안<sup>10)</sup>을 통해 공공부문의 측정 관련 개념과 측정기준에 관한 규정을 재정비할 것을 제안
  - ED 76, 개념체계 개정은 IPSAS 개념체계의 부분 개정안으로, 자산 및 부채의 측정 목적과 측정 관련 개념의 서열체계(측정모형 - 측정기준 - 측정기법), 후속 측정기준에 관한 개선사항을 제안
  - ED 77, 측정은 신규 IPSAS 제정안으로, 상기 IPSAS 개념체계 개정안에 근거하여 자산 및 부채의 최초·후속 측정기준의 선택 원칙, COV를 포함한 개별 측정기준의 정의와 측정기법에 대한 규정을 구체적으로 제공

9) Consultation Paper, *Measurement*(2019. 4.)

10) ① Exposure Draft 76, *Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*(2021. 4.)

② Exposure Draft 77, *Measurement*(2021. 4.)

③ Exposure Draft 78, *Property, Plant, and Equipment*(2021. 4.)

- ED 78, 유형자산은 기존 IPSAS 17, 유형자산의 개정안으로, IPSAS 17의 공정가치 관련 규정을 IFRS 13, 공정가치 측정에 일치시키고 새로운 측정기준인 COV를 적용하기 위한 관련 규정을 다룸

#### □ 2022년 4분기 정례회의 논의사항

- IPSASB는 측정 관련 3종의 공개초안이 내용상 서로 연결되어 있음을 고려하여 개정사항의 최초 적용일을 일치시킬 수 있도록 관련 프로젝트의 진행 단계를 조절하여 왔음
- IPSASB는 12월 회의에서 개념체계 개정안과 IPSAS 기준서의 제·개정안에 대한 최종 문구 검토 및 제·개정절차 준수 여부 평가
  - ED 76 관련, 지난 10월 체크인 회의 결과로 반영된 개념체계 제7장의 문단(Core-Text) 및 결론도출근거의 개정 문구에 원칙적 결함이 있는지 검토
  - ED 77 관련, 지난 9월 정례회의에서 합의된 COV의 개념적 원칙 및 적용원칙들이 기준서(안)의 관련 문단에 적절히 반영되었는지 검토
  - ED 78 관련, 비교환거래로 취득한 유형자산의 최초 측정기준을 기존의 간주원가(deemed cost) 대신 공정가치로 명시한 기준서(안)의 적정성에 대해 주로 논의

#### □ 2022년 4분기 정례회의 의결사항

- 12월 회의에서 IPSASB는 측정 관련 개념체계 개정안과 유형자산 기준서 개정안을 최종 승인하였으나, 측정 기준서 제정안의 경우 2023년 3월로 미루어 승인할 것을 결정
  - 측정 기준서 제정안의 경우 간주원가의 개념 및 적용 대상에 대한 12월 회의 논의 결과에 대한 반영이 필요함
  - IPSASB는 측정 기준서 제정안을 2023년 3월 승인한 이후부터 타 IPSAS에 대한 COV의 적용가능성 검토를 목적으로 하는 측정 프로젝트의 두 번째 단계를 개시할 계획임

#### □ 국가회계기준에 대한 시사점

- IPSASB는 공공부문의 특성에 부합하는 측정기준을 정의하고 다듬기 위해 7년이 넘는 오랜 기간에 걸쳐 상당한 노력을 기울여 왔으며, 2023년에는 그 결과로 개념체계의 부분 개정안과 새로운 IPSAS 기준서인 측정을 최종적으로 공표할 예정임

- 개념체계의 부분 개정안과 측정 관련 IPSAS 기준서는 개별 IPSAS 기준서에서 필요에 따라 산발적으로 규정되어 왔던 자산 및 부채의 측정과 관련된 용어와 개념을 종합하여 제공하고 있음
- IPSASB는 공공부문에서 공통적으로 사용되는 측정기준이 무엇인지 검토하는 과정을 통해 기존에는 총 10개(자산 5개, 부채 5개)에 달하던 측정기준을 총 6개(자산 3개, 부채 3개)로 간소화시켰으며, 측정의 서열체계를 만들어 이들의 관계를 재정립하였음

개정 전		개정 후	
자산	부채	자산	부채
① 역사적원가	① 역사적원가	① 역사적원가	① 역사적원가
② 시장가치	② 시장가치	② 현행운영가치	② 공정가치
③ 대체원가	③ 인수가격	③ 공정가치	③ 이행원가
④ 순판매가격	④ 해제원가		
⑤ 사용가치	⑤ 이행원가		

- 이 과정에서 IPSASB는 실체가 자산·부채를 소유·부담하는 목적과 이들 항목의 측정모형과 기준, 기법을 개념적으로 연결시킴으로써 자산 및 부채 관련 회계정보의 유용성을 제고하기 위한 토대를 마련하였음
- 예를 들어, 어떤 공공부문실체가 재무역량을 얻기 위한 목적으로 금융자산을 취득하였다면 당해 자산은 향후 매각 등을 통해 얻을 가치로 측정될 때 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하므로 현행가치 모형 중에서 공정가치 측정기준으로 측정하는 것이 합리적인
- 이때 당해 금융자산을 취득하는 과정에서 발생한 거래원가는 금융자산의 최초 측정치에 포함되지 않는데, 이는 공정가치가 개념적으로 자산을 매도하여 얻을 가치(유출가치)를 표방하므로 취득 시점에 발생한 거래원가는 공정가치에 포함하지 않는 것이 개념적으로 일관성이 있기 때문임

\* 반대로 매도 시점에 발생할 거래원가는 공정가치 측정치에 반영될 수 있음

- IPSASB의 측정 관련 기준의 내용과 체계를 살펴볼 때, 국가회계기준과 국가회계예규들은 자산 및 부채의 유형(성질)별로 적용할 측정 방법을 단순히 지정하는 방식으로 규정하고 있음

\* (예) 최초 측정시 금융자산 중 유가증권은 매입가액에 부대비용을 합한 취득원가로, 금융자산 중 파생상품 자산은 공정가치로 측정

- 자산 및 부채의 보유 혹은 부담 목적을 고려하지 않는 이와 같은 규정 중심의 측정 회계처리 방식은 특히 일반유형자산과 사회기반시설의 측정과 관련된 많은 문제를 야기하고 있음
- 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침 문단9는 원칙적으로 일반유형자산과 사회기반시설을 그 취득원가로 측정하도록 규정하고 있으나, 문단47은 후속적으로 재평가 사유를 충족하는 일반유형자산과 사회기반시설에 대해 공정가액으로 측정하도록 요구함
- 또한 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침 문단52는 재평가 대상 일반유형자산 또는 사회기반시설의 공정가액을 합리적인 방법으로 알 수 없는 경우 대체적 측정기준으로 공시지가, 시가표준액 등을 공정가액으로 갈음하여 적용할 수 있도록 허용하고 있음
- 일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침은 문맥상 일반유형자산과 사회기반시설을 원칙적으로 취득원가로 측정하는 취지를 갖고 있다고 보이지만, 실제로는 이들에 대한 재평가 과정이 제약없이 거의 매년 이루어지고 있으며, 또 공정가액을 합리적으로 측정할 수 없어 대부분의 일반유형자산과 사회기반시설이 공정가액의 대응치로 측정되고 있는 실정임
- 일반유형자산과 사회기반시설은 그 정의상 공공서비스 제공을 위해 취득·보유하고 있는 자산이므로 정보이용자 입장에서는 당해 자산의 서비스 원가를 파악할 수 있는 역사적원가 정보나 당해 자산의 관리상태 변화에 따른 운영역량의 변화를 보여줄 수 있는 현행운영가치 정보가 유용할 것임
- 그러나 지금의 재정상태표는 이들을 재무역량을 평가하는 데 필요한 공정가액으로 표시하거나 세무 신고목적으로만 활용할 수 있는 금액으로 표시하고 있어 일반 국민은 물론, 당해 자산의 관리 책임이 있는 정부당국자에게도 유용한 정보를 전혀 제공하지 못하고 있음
- IPSASB의 측정 프로젝트 추진 결과들은 공공부문에 적합한 측정 규정을 도입하는 데 필요한 개념적 토대가 될 수 있으므로 향후 당해 측정 기준서의 시행 과정에서 나타나는 문제점까지 고려하여 국가회계기준 및 국가회계예규의 측정 규정의 개선 과정에 효과적으로 활용할 필요가 있음

**참고** ED 76 및 ED 77의 주요 내용 요약

구분	주요 내용																
	<p><b>측정의 목적(The Objective of Measurement)</b>                      - 실체의 회계책임 설명 및 의사결정 목적에 유용한 방법으로 실체의 서비스 원가, 운영역량, 재무역량을 가장 공정하게 반영할 수 있는 측정기준을 선택하는 것</p> <p><b>측정 서열체계(The Measurement Hierarchy)</b>                      - 최초에는 거래가격(transaction price)으로 측정하는 것이 원칙                      - 후속 측정은 다음의 서열체계에 따름                      A. 측정모형(measurement models)                      B. 측정기준(measurement bases)                      C. 측정기법(measurement techniques)                      - 다만, 개념체계는 측정 목적을 달성할 수 있는 자산 및 부채의 측정기준의 선택 관련 지침만을 제공함(거래·사건·상황별로 단일의 측정기준을 제시하지 않음)</p> <div style="text-align: center;"> <pre>                     graph TD                         SM[Subsequent Measurement] --&gt; Models[Models]                         SM --&gt; Bases[Bases]                         SM --&gt; Techniques[Techniques]                         Models --&gt; HCM[Historical Cost Model]                         Models --&gt; CVM[Current Value Model]                         Bases --&gt; HCB[Historical Cost Basis]                         Bases --&gt; COV[Current Operational Value]                         Bases --&gt; CF[Cost of Fulfillment]                         Bases --&gt; FV[Fair Value]                         Note[Identified and clarified in ED 77, Measurement]                     </pre> </div> <p><b>A. 측정모형(measurement models)</b>                      - 자산 및 부채를 측정하여 재무제표에 포함시키기 위한 개괄적 접근법</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">구분</th> <th style="background-color: #cccccc;">내용</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>① <b>역사적원가 모형</b></td> <td>· 자산·부채를 역사적원가 기반의 금액으로 측정 · 자산손상 및 손실부담계약 이외의 가격 변동에 따른 가치 변동분 미반영</td> </tr> <tr> <td>② <b>현행가치 모형</b></td> <td>· 자산·부채를 측정일까지의 가격 변동 반영 정보를 이용하여 측정</td> </tr> </tbody> </table> <p><b>B. 측정기준(measurement bases)</b>                      - 선택된 측정모형하에서 자산 및 부채를 측정하기 위한 구체적 접근법</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">구분</th> <th style="background-color: #cccccc;">내용</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>① <b>역사적원가</b></td> <td>자산의 취득·건설·개발 또는 부채의 발생 시점에 자산의 취득·건설·개발을 위해 제공한 대가 또는 부채를 인수하고 수취한 대가</td> </tr> <tr> <td>② <b>현행운영가치</b></td> <td>측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치</td> </tr> <tr> <td>③ <b>공정가치</b></td> <td>측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격</td> </tr> <tr> <td>④ <b>이행원가</b></td> <td>부채로 표시된 의무를 비용이 가장 적게 드는 방법으로 이행한다고 가정할 때 실체가 부담하고자 할 원가</td> </tr> </tbody> </table>	구분	내용	① <b>역사적원가 모형</b>	· 자산·부채를 역사적원가 기반의 금액으로 측정 · 자산손상 및 손실부담계약 이외의 가격 변동에 따른 가치 변동분 미반영	② <b>현행가치 모형</b>	· 자산·부채를 측정일까지의 가격 변동 반영 정보를 이용하여 측정	구분	내용	① <b>역사적원가</b>	자산의 취득·건설·개발 또는 부채의 발생 시점에 자산의 취득·건설·개발을 위해 제공한 대가 또는 부채를 인수하고 수취한 대가	② <b>현행운영가치</b>	측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치	③ <b>공정가치</b>	측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격	④ <b>이행원가</b>	부채로 표시된 의무를 비용이 가장 적게 드는 방법으로 이행한다고 가정할 때 실체가 부담하고자 할 원가
구분	내용																
① <b>역사적원가 모형</b>	· 자산·부채를 역사적원가 기반의 금액으로 측정 · 자산손상 및 손실부담계약 이외의 가격 변동에 따른 가치 변동분 미반영																
② <b>현행가치 모형</b>	· 자산·부채를 측정일까지의 가격 변동 반영 정보를 이용하여 측정																
구분	내용																
① <b>역사적원가</b>	자산의 취득·건설·개발 또는 부채의 발생 시점에 자산의 취득·건설·개발을 위해 제공한 대가 또는 부채를 인수하고 수취한 대가																
② <b>현행운영가치</b>	측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치																
③ <b>공정가치</b>	측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격																
④ <b>이행원가</b>	부채로 표시된 의무를 비용이 가장 적게 드는 방법으로 이행한다고 가정할 때 실체가 부담하고자 할 원가																
ED 76, 개념체계 개정																	

구분	주요 내용								
ED 76, 개념체계 개정	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 사용가치는 자산의 손상 평가 과정에 제한적으로 적용되므로 측정기준에 포함되지 않음</li> <li>- 공정가치는 전반적인 시장 기회와 위험을 반영하는 비실체특유(non-entry-specific)의 측정기준이며, 나머지 측정기준은 실체의 잠재적인 자산 사용(부채 이행)에 영향을 미치는 경제적·법적·기타 제약사항을 반영하는 실체특유(entry-specific)의 측정기준임</li> <li>- 모든 측정기준은 유입가치와 유출가치 중 하나를 제공하는데, 대개의 경우 유입가치 측정기준은 자산 취득(부채 발생) 관련 거래원가를, 유출가치 측정기준은 자산 매각(부채 이행) 관련 거래원가를 포함함</li> </ul>								
	<b>C. 측정기법(measurement techniques)</b> - 선택된 측정기준하에서 자산 또는 부채의 측정 금액을 추산하는 방법								
	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="320 639 506 679">구분</th> <th data-bbox="506 639 1302 679">내용</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="320 679 506 749">① 시장접근법</td> <td data-bbox="506 679 1302 749">동일하거나 비교할 수 있는(비슷한) 자산, 부채, 자산과 부채의 집합에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용하는 측정기법</td> </tr> <tr> <td data-bbox="320 749 506 820">② 원가접근법</td> <td data-bbox="506 749 1302 820">자산의 사용능력을 대체할 때 현재 필요한 금액을 반영하는 측정기법(통상 현행대체원가라고 함)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="320 820 506 893">③ 이익접근법</td> <td data-bbox="506 820 1302 893">미래 금액(예: 현금흐름이나 수익과 비용)을 하나의 현재의(할인된) 금액으로 전환하는 측정기법</td> </tr> </tbody> </table>	구분	내용	① 시장접근법	동일하거나 비교할 수 있는(비슷한) 자산, 부채, 자산과 부채의 집합에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용하는 측정기법	② 원가접근법	자산의 사용능력을 대체할 때 현재 필요한 금액을 반영하는 측정기법(통상 현행대체원가라고 함)	③ 이익접근법	미래 금액(예: 현금흐름이나 수익과 비용)을 하나의 현재의(할인된) 금액으로 전환하는 측정기법
	구분	내용							
① 시장접근법	동일하거나 비교할 수 있는(비슷한) 자산, 부채, 자산과 부채의 집합에 대해 시장 거래에서 생성된 가격이나 그 밖의 목적 적합한 정보를 사용하는 측정기법								
② 원가접근법	자산의 사용능력을 대체할 때 현재 필요한 금액을 반영하는 측정기법(통상 현행대체원가라고 함)								
③ 이익접근법	미래 금액(예: 현금흐름이나 수익과 비용)을 하나의 현재의(할인된) 금액으로 전환하는 측정기법								
ED 77, 측정	<b>주요 용어의 정의(definitions)</b> - 아래 2개의 용어를 제외한 공정가치, 역사적원가, 이익접근법 등 나머지 측정 관련 용어를 IFRS 13, 공정가치 측정과 동일하게 정의 - 현행운영가치(Current Operational Value): 측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는데 사용되는 자산의 가치 - 거래가격(Transaction Price): 자산을 취득하기 위해 지불한 가격 또는 부채를 인수하고 수취한 가격								
	<b>최초 측정(Initial Measurement)</b> - 재무제표 항목은 인식 기준을 충족한 날에 그 항목의 거래가격으로 최초 측정함 - 거래가격이 관련 정보를 충실히 표현하지 못하거나 다른 IPSAS에서 정하는 경우는 제외 - 정상시장(orderly market)에서의 자산 취득(부채 인수) 거래라면 그 거래가격이 거래발생일의 관련 정보를 표현한다고 보나, 그 외의 거래라면 하나 이상의 현행가치 측정기법을 사용하여 간주원가를 추정하고 간주원가와 실제 대가의 차이는 원칙적으로 손익으로 인식 - 거래원가(transaction cost)는 자산(부채)의 최초 측정치에 포함 - 취득(인수) 과정에서 회피 불가능한 거래원가는 포함하나 미래의 매각(이행) 과정에서 발생할 수 있는 거래원가는 포함하지 않음								
	<b>후속 측정(Subsequent Measurement)</b> - [측정모형] 재무제표 항목의 성질과 측정 목적, 표시될 화폐정보를 고려하여 측정모형을 선택 - [측정기준] 측정기준은 역사적원가, 현행운영가치, 공정가치, 이행원가로 구성되며, 개별 자산 또는 개별 부채에 적용되므로 측정기준 적용 시 자산·부채의 특징을 고려해야 함 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 역사적원가는 실체특유가치, 유입가치 성격으로, 관련 거래나 사건에서 유래된 정보를 사용하여 자산과 부채, 관련된 수익 및 비용의 화폐 정보를 제공함</li> <li>• 현행운영가치와 공정가치는 현재의 상황을 갱신 반영한 정보를 사용하여 자산과 부채, 관련된 수익 및 비용의 화폐 정보를 제공하므로 이전 측정일 이후의 자산의 가치 변동분을 반영함</li> <li>• 다만, 현행운영가치는 실체특유가치, 유입가치 성격이므로 공정가치와 달리 자산을 취득하기 위해 필수불가결하게 발생하는 원가를 포함하며 자산의 최고·최선의 사용을 전제하지 않고, 당해 실체의 경제적 위치를 반영함</li> </ul>								

구분	주요 내용
ED 77, 측정	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이행원가는 실체특유가치, 유출가치 성격으로, 직접적으로 관측될 수 없으므로 실체 특유의 가정을 반영한 현금흐름 기반의 측정기법을 통해 산정됨</li> <li>- [측정기법] 대표적인 측정기법에는 시장접근법, 원가접근법, 이익접근법이 있음</li> <li>• 실체는 상황에 부합하면서 자산·부채의 측정치 또는 간주원가를 산정할 때 이용 가능한 자료가 충분한 측정기법을 선택해야 하며, 경우에 따라 복수의 측정기법을 함께 사용하는 것이 적절할 수 있음</li> <li>• 측정기법은 일관성 있게 적용하되, 신규 정보 획득이나 측정기법 개선 등 상황 변화에 따라 더 적절한 측정기법으로 변경하였을 경우 회계추정의 변경으로 회계처리함</li> <li>- [감가상각과 손상] 감가상각과 손상은 역사적원가 모형은 물론 현행가치 모형에 속한 측정기준에 적용할 수 있음</li> <li>• 감가상각과 손상은 그 자체로 측정기준이나 측정기법이 아니며, 자산의 소비 또는 자산의 경제적 효익·서비스 잠재력의 손실을 반영하기 위한 방법임</li> <li>- [후속측정 시 거래원가] 거래원가는 당해 자산 또는 부채를 취득·발행·처분하지 않았더라면 발생하지 않았을 증분원가를 말하므로, 거래시점의 이전 혹은 이후에 발생하는 증분원가는 거래원가에 해당하지 않음 (예: 자산 취득 이전의 거래협상비용 또는 취득 이후의 운영비용은 증분원가이나 거래원가는 아님)</li> </ul>

### 3 2023년 9월 정례회의

#### □ 진행 경과

- IPSASB는 개념체제와 개별 IPSAS 기준서의 측정 규정의 일관성을 높이기 위한 목적의 ‘측정(Measurement)’ 프로젝트를 2015년 3월부터 진행하여 왔음
  - 프로젝트의 1차 결과로서 개념체제의 부분 개정안과 새로운 IPSAS 기준서인 IPSAS 46, 측정(measurements)을 2023년 5월에 공표
  - IPSAS 46, 측정은 개별 IPSAS 기준서에서 필요에 따라 산발적으로 규정되어 왔던 자산 및 부채의 측정과 관련된 용어와 개념을 종합하여 제공
- 2023년 6월 회의부터 IPSASB는 측정 프로젝트의 두 번째 단계로서 ‘현행운영가치(Current Operational Value, 이하 COV)’의 타 IPSAS에 대한 적용가능성을 검토
  - COV는 공정가치를 대체하기 위해 개발된 공공부문에 특화된 현행가치 측정기준으로 ‘측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치’를 의미
  - 공정가치와의 차이점에 기반하여 도출된 COV의 개념적 원칙(Principles)과 적용원칙(Application of Principles)이 공정가치 측정을 요구하는 타 IPSAS 기준서에 적용될 수 있는지 검토

- IPSASB는 2023년 6월 회의에서 COV가 적용될 수 있는 IPSAS 기준서의 잠정 범위에 대해 논의

COV 적용 부적절	COV 적용가능 추정
① IPSAS 16, 투자부동산	① IPSAS 3, 회계정책, 회계추정 및 오류
② IPSAS 26, 현금창출자산의 손상	② IPSAS 12, 재고자산
③ IPSAS 27, 농업	③ IPSAS 21, 비현금창출자산의 손상
④ IPSAS 36, 관계실체·공동실체 투자	④ IPSAS 31, 무형자산
⑤ IPSAS 37, 공동약정	⑤ IPSAS 32, 민간투자사업
⑥ IPSAS 41, 금융상품	⑥ IPSAS 40, 공공부문 결합
	⑦ IPSAS 43, 리스
	⑧ IPSAS 46, 측정

□ 정례회의 논의사항

- IPSASB는 COV 적용이 가능할 것으로 추정된 8개의 IPSAS 기준서 중 5개 기준서에 대해 적용가능성을 검토
- IPSAS 12, 재고자산
  - IPSAS 12는 재고자산을 저가법으로 후속측정할 때 원칙적으로 그 원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 측정하되, 무상<sup>11)</sup>으로 배포하기 위해 보유하거나 제품 생산 과정에서 무상으로 소비할 목적으로 보유하는 재고자산은 그 원가와 현행대체원가 중 낮은 금액으로 측정할 것을 요구<sup>12)</sup>
  - 재무역량(financial capacity) 목적의 재고자산(예: 제품)의 경우 저가법 적용 시 판매를 통해 회수할 수 있는 금액인 순실현가능가치로 측정하는 것이 목적적합하며 따라서 유입가치 개념인 COV로 대체하는 것이 부적절함
  - 다만 운영역량(operational capacity) 목적의 재고자산(예: 배포용 교과서)의 경우 저가법 적용 시 COV와 현행대체원가를 측정하여야 하는데, 현행대체원가는 COV와 개념적 원칙을 상당 부분 공유하므로<sup>13)</sup> 이를 COV로 대체하는 것이 가능함

11) 명목상 대가만 받는 경우도 포함됨

12) IAS 2, 재고자산과 IPSAS 12, 재고자산의 대표적 차이점으로, IPSASB는 재고자산을 이러한 목적으로도 보유하는 것이 민간부문과 다른 공공부문만의 특징으로 보고 있음

13) 현행대체원가(current replacement cost)는 유입가치(entry value) 개념이며, 현재용도(existing use)를 전제로 한다는 점에서 현행운영가치(current operational value)와 공통점을 갖고 있음

- IPSAS 12는 공공부문실체가 비교환거래를 통해 취득한 재고자산을 공정가치로 최초 측정하도록 요구하는데, 이 중 운영역량 목적의 재고자산의 경우 상기와 같은 이유로 최초 측정 시 COV로 측정해야 목적적합한 정보를 제공할 수 있음

○ IPSAS 21, 비현금창출자산의 손상

- IPSAS 21은 비현금창출자산의 회수가능서비스금액(recoverable service amount, 이하 'RSA')이 장부가액보다 낮은 경우 손상차손을 인식하도록 규정하므로 RSA는 손상의 지표가 될 수 있음
- RSA는 다음의 두 금액을 비교하여 그중 큰 금액으로 측정되며, COV가 그중 공정가치와 사용가치를 대체 가능한지에 대해 검토함
  - 공정가치에서 판매원가를 차감한 금액
  - 사용가치(잔여 서비스잠재력의 현재가치)
- (공정가치) IPSAS 46, 측정에 따른 새로운 공정가치의 정의는 '최고 최선의 사용'을 전제로 하는데 이러한 공정가치 전제가 IPSAS 21에 따른 RSA 측정(즉 손상 검사) 시에도 적절한지 여부는 당해 자산의 전문화 정도에 달려 있음
  - 비전문화된 비현금창출자산의 경우 시장접근법<sup>14)</sup> 사용 시 공정가치 산정이 용이할 수 있음
  - 전문화된 비현금창출자산의 경우 당해 자산에 대한 시장정보 관측이 어려운 경우 원가접근법<sup>15)</sup> 사용이 적절함
- 결과적으로 일부 비전문화된 비현금창출자산의 경우 그 손상 여부 판단에 공정가치가 여전히 목적적합할 수 있으므로, RSA 측정 시 공정가치의 사용을 유지하되 공정가치의 정의를 IPSAS 46의 것으로 교체하는 것이 적절함
- 다만 관련 지침을 보강하여 특정 전문화된 자산의 경우 RSA 측정 시 COV가 목적적합한 수치가 될 수 있으며, 공정가치를 산정할 필요가 없다는 점을 강조할 필요가 있음
- (사용가치) RSA 측정 시 사용가치는 다음과 같은 측면에서 COV로 대체하는 것이 적절함

14) 시장접근법은 동일 혹은 유사 자산과 관련된 시장 거래에서 생성되는 가격 및 기타 관련 정보를 사용함

15) 원가접근법은 COV의 측정기법으로서, 대체 자산의 취득·건설·개발을 통해 특정 자산이 제공하는 서비스를 현재 대체하는 데 필요한 금액을 반영함

- COV는 해당 자산의 현재 성능·상태·용도·위치를 전제할 때 잔여 서비스 잠재력에 대해 지불할 용의가 있는 실체 입장에서의 금액을 반영하므로 사용가치와 그 특징을 상당 부분 공유함
  - 후속측정 관련 현행가치 모형을 채택한 실체의 경우 운영역량 목적의 자산을 IPSAS 45, 유형자산에 따라 COV로 후속측정하여 표시할 것이므로 COV가 RSA 측정에 사용된다면 효율적인 손상검사가 가능해짐
- IPSAS 40, 공공부문 결합
- IPSAS 40은 개별 사업(operations)을 하나의 공공부문실체로 모으는 공공부문의 결합 거래를 병합(amalgamation)과 취득(acquisition)으로 구분하며 각각 수정 지분통합법과 취득법으로 회계처리하도록 요구함
  - 지분통합법은 수취자산과 인수부채, 결합된 사업에 대한 비지배지분을 관련 IPSAS(예: IPSAS 45, 유형자산)의 규정에 따라 인식하고 측정하므로, 결합 당시 식별된 수취자산은 이미 COV로 측정되어 있었을 것이며 후속측정할 때에도 COV가 적용될 수 있음
  - 취득법은 취득자산과 인수부채, 취득한 사업에 대한 비지배지분을 취득일 현재의 공정가치로 측정하고 그 차액은 영업권으로 인식하는데, 이러한 회계처리는 IFRS 3, 사업결합과 일관성을 가지며 거래의 경제적 실질에도 부합함
- IPSAS 32, 민간투자사업
- IPSAS 32는 일반적으로 민간투자사업 자산을 최초 측정할 때 그 공정가치로 측정하되,<sup>16)</sup> 그 이후에는 당해 자산과 관련된 IPSAS(예: IPSAS 45, 유형자산)에 따라 분류 및 후속측정하도록 규정
  - 양허자의 관점에서 민간투자사업 자산의 주된 보유 목적은 양허자를 대신하여 공공서비스를 제공하는 것이므로, 이는 운영역량을 위해 보유하는 것으로 간주할 수 있어 이러한 자산을 후속측정할 때에는 COV가 개념적으로 적절한 측정기준이라고 볼 수 있음
- IPSAS 43, 리스
- IPSAS 43은 리스이용자의 사용권자산을 역사적원가 모형으로 후속 측정하되, 다음과 같은 경우 현행가치 모형을 적용할 것을 요구함

16) 양허자의 현재 자산을 사용하는 경우는 제외함

- 사용권자산이 IPSAS 16, 투자부동산에 따른 투자부동산의 정의를 충족할 경우 공정가치로 측정
- 사용권자산이 리스이용자가 현행가치 모형을 적용하기로 한 유형자산의 하나의 유형과 관련되어 있는 경우
  - 만약 실체가 자산을 구매하였다면 IPSAS 45, 유형자산을 적용하여 그 보유 목적에 따라 공정가치(재무역량) 또는 COV(운영역량)<sup>17)</sup>으로 측정함
  - 자산을 리스계약에 따라 임차한 경우에도 동일한 측정 방법을 적용하는 것이 타당하며, 리스계약에 따라 임차하는 기초자산은 재화 또는 서비스 제공 등 실체의 운영역량을 위한 것임을 고려할 때 사용권자산은 COV로 측정하는 것이 적절함

□ 정례회의 의결사항

- IPSASB는 9월 회의에서 현행 IPSAS 기준서들에 대한 COV의 적용가능성에 대해 1차 검토한 결과, IPSAS 32, 민간투자사업의 적용 대상인 자산의 경우 COV를 이용하여 측정하는 것이 적절하다는 결론을 내림
  - IPSAS 12, 재고자산 및 IPSAS 43, 리스의 적용 대상인 자산들의 경우 추가 분석의 결과에 따라 추후 판단하기로 결정하였음
- 또한 IPSASB는 IPSAS 21, 비현금창출자산의 손상의 RSA(회수가능서비스금액)에 대한 용어 정의 및 관련 지침을 개정하는 방안에 대해 심의하였으며, Staff에게 올해 12월 정례회의 이전에 RSA와 관련된 적용사례를 개발하여 제출할 것을 지시하였음

□ 국가회계기준에 대한 시사점

- COV는 IPSASB가 공공부문에서의 원활한 적용이 어려운 측정기준인 공정가치를 대체하기 위해 개발한 측정기준으로서 ‘측정일 현재 실체의 서비스 전달 목표를 달성하는 데 사용되는 자산의 가치’를 의미함
- IPSASB는 측정 프로젝트를 통해 자산의 측정기준을 공공부문실체의 자산 보유 목적과 연계시키기 위한 노력을 기울여 왔으며, COV는 그 정의상 공공부문실체가 운영역량(공공서비스 제공)을 위해 보유하는 자산을 평가하기 위해 고안된 측정기준임

17) 실체가 당해 유형자산에 현행가치 모형을 적용하기로 선택한 것을 전제로 함

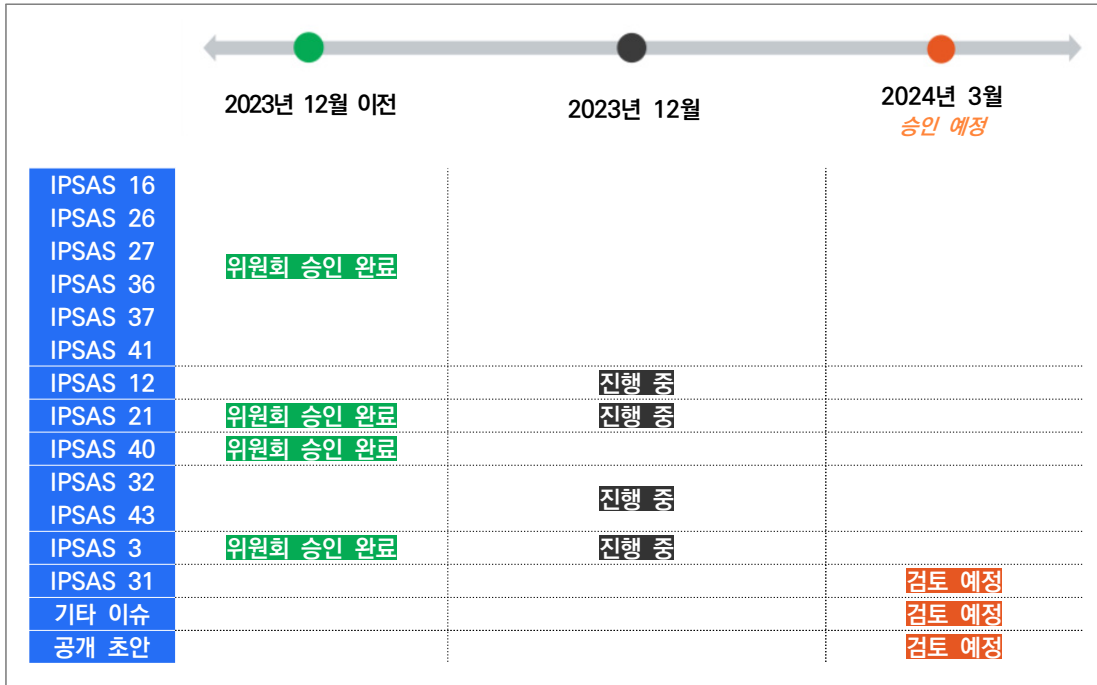
- IPSASB는 측정 프로젝트의 두 번째 단계로서 자산 회계처리를 규정하는 여러 IPSAS 기준서에 따른 자산 측정기준 중 COV로 대체 가능한 것이 있는지 검토 중에 있음
- 이번 정례회의에서 IPSASB는 IPSAS 32, 민간투자사업의 적용 대상 자산의 경우 양허자 대신 공공서비스를 제공, 즉 운영역량을 위해 보유하기에 COV 개념이 적합하다고 판단한 바 있음
- 국가회계 예규 중 민간투자사업에 관한 내용은 「민간투자사업(BTO·BTL) 회계처리지침」에서 다루고 있는데, 동 예규는 민간투자사업과 관련된 자산의 최초 측정기준만 구체적으로 규정<sup>18)</sup>하고 있음
- 후속 측정기준에 관한 규정은 적용범위 문단에 따라 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」을 참조하도록 규정하는데, 이는 정부가 민간투자사업 방식으로 취득하는 자산의 유형이 일반유형자산과 사회기반시설에 국한됨을 의미한다고 볼 수 있음
- 따라서 국가회계의 민간투자사업 자산의 보유 목적 역시 현금창출 목적이 아닌 공공서비스 제공 목적으로 보유하는 것이라 할 수 있으므로 IPSASB의 COV 개념을 적용해 보기에 적합한 유형에 해당함
- IPSASB는 무형자산 등 총 8개의 IPSAS 기준서에 대해 검토할 계획이므로, 국가의 전체 자산 유형에 대한 COV의 적용가능성을 종합적으로 판단하기 위해서는 그 결과에 대해 지속적으로 모니터링할 필요가 있음

#### 4 2023년 12월 정례회의

- (발표자) Agustina Llambi
- (목적) ‘측정’ 프로젝트의 첫 번째 단계에서 명시적으로 고려되지 않은 IPSAS의 현재운영가치의 적용가능성을 평가하기 위함

18) 수익형 민자사업(BTO) 방식으로 자산을 취득하는 경우에는 취득 당시의 공정가액을 취득원가로(문단5), 임대형 민자사업(BTL) 방식에 의해 취득하는 경우 민간투자비를 자산의 취득원가로 계상함(문단9)

〈측정-적용단계 프로젝트 진행과정〉



□ 진행 경과

- 2023년 9월 회의에서 IPSASB는 현행 운영가치(Current Operational Value)의 적용가능성을 IPSAS 40, 공공부문 결합에 포함하는 대신 개별 IPSAS 기준서상에 여전히 유지하도록 결정
- IPSAS 3, 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류는 회계추정의 정의를 포함하도록 업데이트
- IPSAS 46, 측정에 도입된 ‘측정기법’이라는 용어는 IPSAS 전반에 걸쳐 일관되게 적용하도록 결정

□ 정례회의 논의사항

- IPSAS 3, 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류의 문단 40을 IPSAS 45, 유형자산에 맞춰 개정
- 비현금창출자산의 손상의 회수가능액에 대한 개정

| 2022-2023 IPSASB 정례회의 안건 분석 |



## 지속가능성(Sustainability)

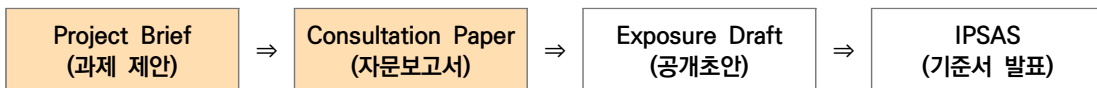
## 2 지속가능성(Sustainability)

### ■ 배경 및 목적

- (배경) 공공부문 특화 지속가능성 보고 지침 개발 요구
  - 세계은행은 국제적인 공공부문 특화 지속가능성 보고 지침 개발을 위한 의견수렴 절차를 IPSASB에서 진행할 것을 주문
  - 자문보고서\* 의견수렴 및 공공부문기준제정자포럼\*\* 논의 결과 공공부문 지속가능성 보고 지침의 개발에 대한 지지 획득
    - \* Consultation Paper on Advancing Public Sector Sustainability Reporting(2022. 5.)
    - \*\* Public Sector Standard-Setters Forum(2022. 9.)
- (목적) 공공부문실체의 기후 관련 공시에 관한 기준서 개발
  - 우선적으로 공공부문실체의 일관성 있고 비교가능한 기후 관련 공시(Climate-Related Disclosure)를 위한 기준서 개발 추진
  - ISSB의 IFRS S2를 토대로 하되, 공공부문 특성으로 인한 차이<sup>19)</sup>를 추가 반영하기 위해 GRI(Global Reporting Initiative)의 다중 이해관계자 중심 지속가능성 보고 모형 (multi-stakeholders model)을 접목하는 방향으로 개발 예정

### ■ 진행 경과(2023년 말 기준)

- 자문보고서 의견수렴 결과 바탕으로 기후 관련 공시 기준서 공개초안\* 개발 중임
  - \* DRAFT IPSASB ED SRS X, Climate-related Disclosures



19) 자문보고서에 대한 의견수렴 결과, 이해관계자들은 공공부문의 경우 투자자 중심의 지속가능성 정보를 제공하는 IFRS S2에 비해 더 광범위한 지속가능성 정보가 요구된다는 견해를 표명하고 있음

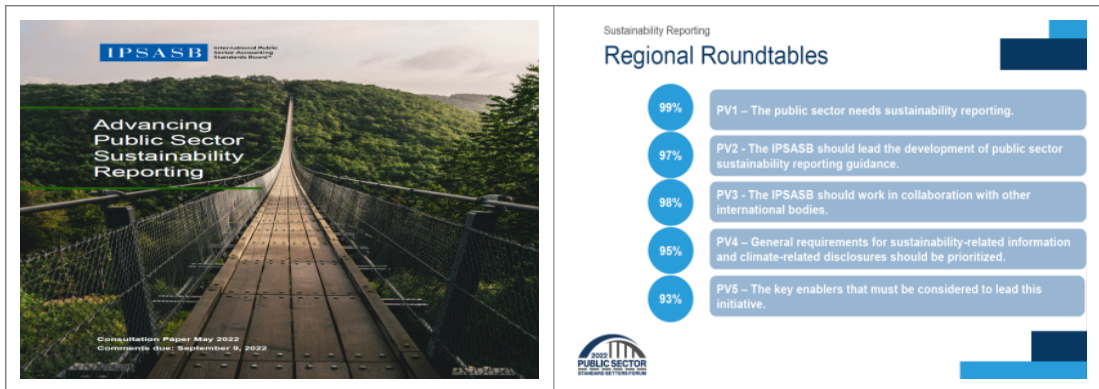
## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2022년 9월 정례회의

#### □ IPSASB(국제공공부문의회계기준위원회)

- 공공부문의 지속가능성 보고 지침의 적시 마련을 위한 논의 개시
  - 현행 권장실무지침<sup>20)</sup>에 지속가능성 사업정보의 보고와 관련된 사례 및 결론도출근거 추가 결정(2022년 9월 IPSASB 정례회의)
  - 자문보고서(CP), ‘공공부문 지속가능성 보고 촉진’ 발간 및 의견수렴(2022년 5월)
  - 공공부문 지속가능성 보고 지침의 당위성 확인 및 IPSASB의 지침개발 전략 논의(2022년 9월, 공공부문기준제정자포럼)
- 자문보고서 의견수렴 및 포럼 개최 결과, IPSASB의 공공부문 특화 지속가능성 보고 지침의 개발 계획에 대한 이해관계자의 압도적 지지 획득
  - 다만 이해관계자는 공공부문 지속가능성 보고 지침 개발 시 국제적 일관성 확보를 위해 IPSASB와 타 지속가능성 보고 관련 국제기구(GRI, ISSB 등)와의 협력 강화 주문
- IPSASB는 12월 정례회의에서 이해관계자 의견을 상세 분석 후, 2023년 중 지속가능성 보고 지침 개발 프로젝트의 진행 여부를 결정할 예정

#### 〈IPSASB CP ‘공공부문 지속가능성 보고 촉진’ 표지 및 이해관계자 응답결과〉



20) RPG 1, Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances 및 RPG 3, Reporting Service Performance Information

□ FASAB(미연방정부회계기준자문위원회)

○ FASAB의 기후 관련 재무적 공시체계 개발을 위한 단계별 절차 이행

- [1단계] 기후 관련 사건 및 재정위험의 보고에 관한 Staff 보고서\* 발표(2022년 5월)

\* 기후 관련 사건 및 기후 관련 재정위험의 보고와 연관된 현행 기준서(SFFAS) 및 문단 안내

- 자산: 재고자산(SFFAS 3), 유형자산(SFFAS 6·29·42·44)
- 부채: 부채 및 우발부채(SFFAS 5), 환경복구비용(SFFAS 6), 보험(SFFAS 51)
- 기타 거래: 민간투자사업(SFFAS 49), 리스(SFFAS 54)
- 필수보충정보: MD&A(SFFAS 15), 연방석유자원(SFFAS 38)

- [2단계] FASAB의 기후 관련 재무적 공시사항 체계 개발을 지원하기 위한 T/F 연구 개시(진행 중)

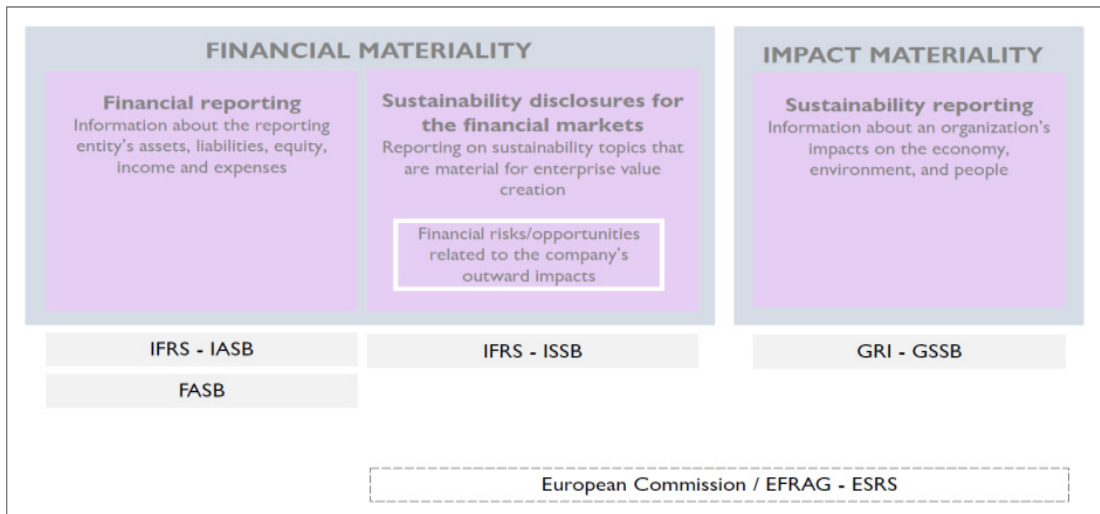
〈FASAB 기후 관련 사건 및 재정위험의 보고에 관한 Staff 보고서 표지 및 프로젝트 소개 웹페이지〉

 <p style="text-align: center;"><b>Statements of Federal Financial Accounting Standards That May Be Relevant to Climate-Related Financial Reporting</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Staff Paper May 17, 2022</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><b>Disclaimer</b></p> <p>This staff paper is not authoritative. Therefore, it does not reflect authoritative views of the Board. Official positions of the Board are determined only after extensive due process and deliberations.</p> </div> <p><b>Introduction</b></p> <p>Federal financial reports are a vehicle by which federal entities and the federal government as a whole account for and explain to users the financial position and condition of the federal government. There is growing recognition that climate-related events and climate-related financial risks may affect the financial position and condition of the federal government. In those instances when climate-related events or climate-related financial risks affect the financial reports, preparers and users should be aware of the Statements of Federal Financial Accounting Standards (SFFASs) that may be relevant.</p> <p>This FASAB staff paper catalogs existing SFFASs that may be relevant to account for or report on the effects of climate-related events that have occurred and the potential effects of climate-related financial risks that may occur in the future. This staff paper is not an authoritative pronouncement and does not change or modify current FASAB guidance.</p> <p><b>Technical Inquiries</b></p> <p>This staff paper does not attempt to address every potential climate-related scenario that agencies may encounter. Reporting entities may submit a <b>technical inquiry</b> to FASAB staff for questions about FASAB guidance.</p>	 <p style="text-align: center;"><b>Climate-Related Financial Reporting</b></p> <p>FASAB Contact: Robin Gilliam, <a href="mailto:gilliamr@fasab.gov">gilliamr@fasab.gov</a>, 202-512-7356</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><b>Climate Staff Paper</b></p> <p>See FASAB's staff paper titled <i>Statements of Federal Financial Accounting Standards That May Be Relevant to Climate-Related Financial Reporting</i>.</p> <p>This FASAB staff paper catalogs existing SFFASs that may be relevant to account for or report on the effects of climate-related events that have occurred and the potential effects of climate-related financial risks that may occur in the future. This staff paper is <b>not</b> an authoritative pronouncement and does not change or modify current FASAB guidance. If you would like training on this staff paper, please contact Sherry Lee at <a href="mailto:LeeSL@fasab.gov">LeeSL@fasab.gov</a>.</p> </div> <p><b>Outreach:</b> AGA and AFERM released a podcast featuring Robin Gilliam, assistant director, about climate-related financial reporting. <a href="#">Click the link here to listen.</a></p> <p><b>Project Objective:</b></p> <p>In August 2021, the Board approved transitioning the research topic titled climate-related impacts and risk reporting to an active project on the technical agenda titled climate-related financial reporting.</p> <p>The objective of the climate-related financial reporting project is to provide guidance for reporting entities on reporting the financial impact of climate-related matters in financial statements. First the Board will prepare implementation guidance on existing standards with no amendments. The Board will then review standards for any necessary amendments.</p> <p>Please submit <b>technical inquiries</b> to help staff understand climate-related scenarios of concern and assist the Board in understanding what standards might need to be amended.</p>
---	---

□ GRI(Global Reporting Initiative)

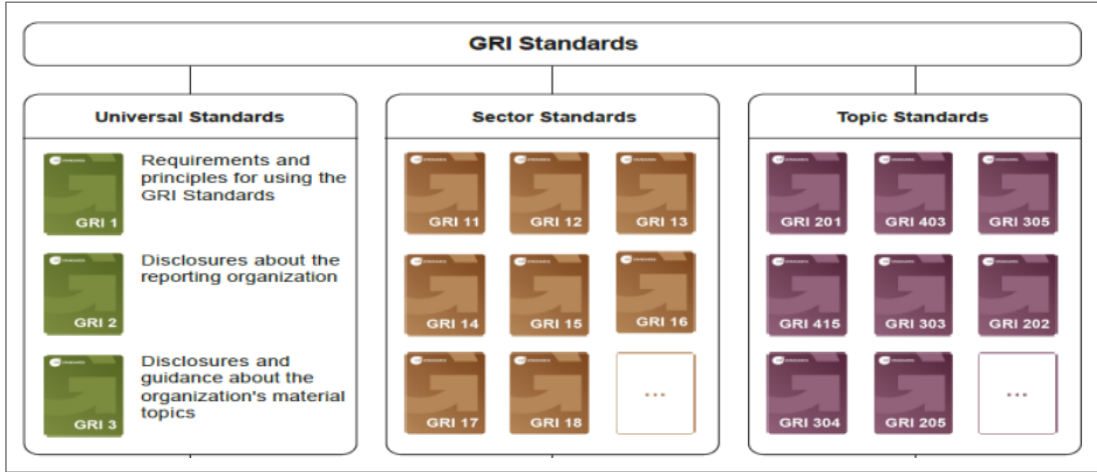
- 1997년에 설립된 비영리기구로, 국제지속가능성기준위원회(GSSB)를 통해 지속가능성 영향의 투명성 제고를 위한 기준서(GRI Standards)를 제정하고 있음
- GRI 기준서의 도입 현황
  - 250개 국제적 대기업 중 73%가 GRI 기준서를 적용하여 지속가능성을 보고
  - 1만개 이상 민간기업 및 500개 이상 공공기관·공기업에서 GRI 보고서 발간
  - 67개 국가의 168개 정책이 GRI 기준서의 참조 또는 적용 요구
- 민간부문 기업의 지속가능성 영역에서 GRI 기준서는 조직이 경제·환경·사회에 미치는 영향에 관한 정보에 초점을 맞추고 있음('Impact Materiality')

〈GRI 기준서와 민간부문의 타 지속가능성 보고 체계와의 관계〉



- GRI 기준서는 3종의 보편적 기준서(Universal Standards), 3종의 부문별 기준서(Sector Standards), 31종의 주제별 기준서(Topic Standards)로 구성
- GRI 기준서는 기본적으로 모든 경제 부문에서 사용할 수 있도록 포괄적으로 개발되었다는 점, 광범위한 ESG 주제를 다루고 있어 지속가능한 개발 목표(SDGs)의 보고의 기반으로 활용 가능하다는 점이 특징임

〈GRI 기준서의 구성〉



- ISSB(International Sustainability Standards Board, 국제지속가능성기준위원회)
  - 2021년 11월에 설립된 IFRS 재단 산하기구로, IFRS 지속가능성 (공시)기준 제정 중<sup>21)</sup>
  - 2022년 3월, IFRS S1(일반 요구사항), IFRS S2(기후 관련 공시)의 공개초안 발표 및 의견수렴(연말까지 기준서 공표 목표)
  - 우리나라의 경우 금융위원회와 한국회계기준원이 당해 지속가능성 관련 공개초안에 대한 국내 이해관계자 의견을 수렴하여 제출함<sup>22)</sup>
    - 금융위원회에서 (민간부문의) 지속가능성 관련 업무를 주관하되, 한국회계기준원이 지속가능성 관련 기준 제정 역할을 담당할 예정임
    - 주무부처(1): 금융위원회(공정시장과)
    - 관계부처(5): 기획재정부(사회적경제과), 산업통상자원부(산업정책과), 환경부(녹색전환정책과), 중소기업벤처부(미래산업전략팀), 농림축산식품부(농촌재생에너지팀)
    - 유관기관: 금융감독원, 한국거래소, 한국회계기준원

21) 추후 생물다양성, 물 등 다른 ESG 분야에 대한 기준을 순차적으로 제정할 예정임

22) 공개초안에 대한 의견서의 상세 내용은 금융위원회 보도자료(「국제지속가능성기준위원회(ISSB)의 공시기준에 대한 한국측 의견서 제출」, 2022. 7. 26.) 확인 요망

〈ISSB의 IFRS S1, IFRS S2 공개초안 표지〉



□ 시사점

- 올해 국제지속가능성기준위원회(ISSB)의 경우 IFRS S1(일반 요구사항)과 IFRS S2(기후 관련 공시)의 최종 발표를 앞두고 있으며, 현재 세계적인 유수의 대기업들이 Global Reporting Initiative의 GRI 기준서를 사용하여 지속가능성 보고서를 작성하는 등 민간부문의 경우 지속가능성 보고 체계의 확립이 본격화되고 있는 추세임
- 공공부문을 살펴보면, FASAB의 경우 기후와 관련된 재무적 공시체계를 개발하기 위한 절차 중 첫 번째 단계를 올해 5월에 완료하였고, IPSASB는 공공부문에 특화된 국제 공통의 지속가능성 보고 지침의 개발에 착수할 것임을 올해 9월에 발표하였음
- 즉 공공부문의 경우 지속가능성 보고 체계의 개발 단계나 속도가 민간부문에 미치지 못하고 있는 것으로 보임
- IPSASB가 자문보고서에서 밝힌 바와 같이 공공부문은 국·내외 경제에서 차지하는 비중이 상당히 클 뿐 아니라 온실가스 감축 등 지속가능한 개발 목표를 달성함에 있어 중요한 역할

을 직접 담당하고 있어, 공공부문에도 투명성과 회계책임성을 확보할 수 있는 고품질 지속가능성 보고 체계의 필요성이 존재함

- 특히 공공부문은 민간부문과 달리 투자자 이외에도 다양한 이해관계자를 갖고 있어 정보의 수요가 다양하고 법령이나 정책수단을 통해 민간부문을 규제할 수 있는 권한을 갖고 있다는 특징이 있으므로 민간부문과는 다른 지속가능성 보고 체계가 필요할 것임
- 다만 지속가능성 보고 체계를 마련함에 있어 공공부문이 가장 시급하게 다루어야 할 주제는 환경과 사회, 지배구조 중 기후변화라고 할 수 있는데, 이는 기후변화가 전 지구적이면서도 신속한 조치가 필요한 문제라는 점에서 다양한 공공부문 이해관계자의 관심이 집중되고 있는 주제이기 때문임
- 앞서 살펴본 바와 같이 공공부문의 국제적인 수준의 지속가능성 보고 지침 개발은 이제 개시 단계에 있으므로, 이를 우리나라의 국제적 영향력을 넓힐 수 있는 기회로 활용하려면 공공부문의 지속가능성 보고에 대한 지속적인 관심과 연구가 필요하다고 판단됨

## 2 2022년 12월 정례회의

### □ IPSASB(국제공공부문의회계기준위원회)

- 공공부문의 지속가능성 보고 지침 개발을 위한 논의 개시
  - 자문보고서(CP), '공공부문 지속가능성 보고 촉진' 발간 및 의견수렴(2022년 5월)
  - 지속가능성 보고지침에 대한 의견 수렴을 위한 5개 지역별 원격 라운드테이블 개최(2022년 7~8월)
  - 공공부문 지속가능성 보고 지침의 당위성 확인 및 IPSASB의 지침개발 전략 논의(2022년 9월, 공공부문기준제정자포럼)
  - 자문보고서(CP)에 대한 피드백 분석 및 IPSASB 검토를 위한 주요 이슈 식별(2022년 12월)

### □ 자문보고서에 대한 지역별 라운드테이블 및 서면 의견 결과

- 자문의견서에 대한 의견 수렴을 위해 5개 지역(유럽, 남미, 아프리카, 프랑코폰 아프리카, 아시아)에서 라운드테이블을 개최하여 총 127개국에서 492명의 참석자의 의견을 수렴하였음

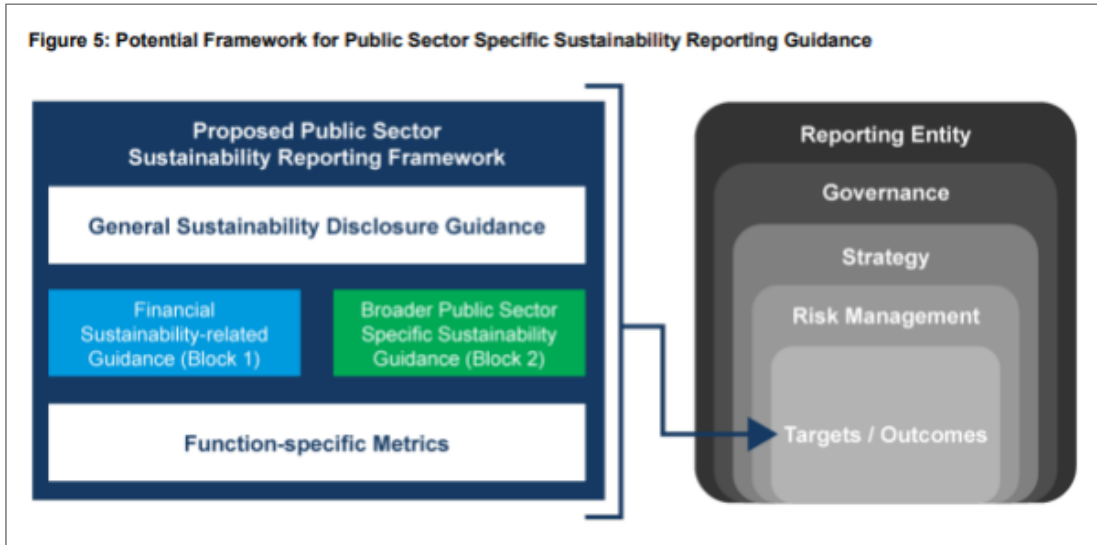
- 서면의견서의 경우 총 70개의 의견서가 제출되었으며, 아프리카 및 중동(27%)이 가장 큰 비중을 차지하고 유럽(23%), 북미(19%), 오세아니아(10%), 아시아(8%), 남미(6%) 순으로 의견서의 비중이 높음

〈IPSASB Agenda Item 7. ‘공공부문 지속가능성 보고 촉진’ 표지 및 의견 수렴 결과〉



- 2022년 9월 정례회의 주요 논의 주제 - 공공부문 지속가능성 보고 촉진 자문보고서에 대한 의견 분석
  - (Preliminary View 1) 공공부문에 특화된 지속가능성 보고 지침에 대한 이해관계자들의 압도적인 동의 및 지지의사 확인
    - 대부분의 응답자(전체 응답자 중 약 97%)가 지속가능성에 대한 정부의 광범위한 영향과 책임을 고려할 때, 공공부문 지속가능성 보고 지침 개발이 필요하다는 의견에 동의 또는 부분적으로 동의
    - 최종 제출된 70개의 서면 의견서 중 50%정도는 이전에 IPSASB에 의견을 제출하지 않은 신규 응답자로, 공공부문 지속가능성 보고지침에 대한 다양한 이해관계자의 높은 관심을 시사함
  - (Preliminary View 2) IPSASB의 경험, 프로세스 및 관계가 공공부문 지속가능성 보고 지침 개발에 효과적일 것이라는 의견에 대한 동의 확인
    - 다만 부분적으로 동의한 응답자는 IPSASB가 개발한 지침의 신뢰성과 품질을 보장하기 위해 이사회와 staff의 전문지식이 전제되어야 함을 강조하였으며, 일부는 ISSB와 같은 별도의 지속가능성 관련 이사회가 필요함을 제안
  - (Preliminary View 3) 자문보고서(CP)에서 제안한 지속가능성 보고체계에 대한 의견 조희 및 기타 국제기관과의 협력에 대한 지지의사 확인

〈CP에서 제안한 지속가능성 보고체계〉



- ISSB 지속가능성 보고기준 공개초안을 기반으로 공공부문에 대한 지속가능성 보고체계를 제안
  - \* 일반적인 지속가능성에 대한 지침, 재정 지속가능성에 대한 지침, 광범위한 공공부문 특화 지속가능성 보고 지침, 기능 및 거버넌스의 특수성을 다루기 위한 공공부문실체의 다양한 형태에 대한 지침 등으로 구성
  - \* TCFD(Task Force on Climate-related Financial Disclosure)와 유사한 방식으로, 보고실체가 설정된 목표 및 결과를 효과적으로 전달하기 위해 채택한 거버넌스, 전략 및 위험관리 도구를 공개
- 많은 이해관계자들이 ISSB 공개초안을 활용할 것을 지지하였으나 공공부문 지침에 민간부문 지침을 적용할 때 신중할 필요가 있음을 강조
- (Preliminary View 4) 첫 번째 주제로서 일반적인 지속가능성 관련 정보 및 기후 관련 공시를 다루는 것에 대한 이해관계자들의 동의의사 확인
  - 기후변화는 전 세계적으로 관심이 집중되고 있는 이슈이며, 일반적인 지속가능성 및 기후 관련 공시 지침은 확장성, 파급효과 및 긴급성 측면에서 우선순위가 높다고 판단
  - 일부 응답자는 빈곤, 기아, 건강 및 복지와 같은 주제가 공공부문에 더 시급하다고 제안
- (Preliminary View 5) 지속가능성 보고 지침 개발을 위해 필요한 주요 지원 요소(Enablers)에 대한 동의의사 확인

- IPSASB는 CP를 통해 다음의 5가지를 주요 지원요소로 제안: 적절한 자원 확보, 지속가능성 자문 그룹, 이사진의 효율적인 시간 활용, 타 지속가능성 국제기준기구와의 협력, 국가기준 제정자와의 소통
- 대부분의 응답자는 위의 지원요소의 필요성에 동의하였으나, 이외에도 많은 추가적인 지원이 필요함을 인지

#### □ 시사점

- 공공부문의 국제적인 수준의 지속가능성 보고 지침 개발은 아직 착수단계에 지나지 않으나, 다양한 이해관계자들의 높은 관심과 지지에 비추어 볼 때 2023년 이후 본격적으로 지침 개발이 진행될 것으로 예상됨
- IPSASB는 2023년부터 본격적으로 공공부문에 특화된 지속가능성 보고 지침 개발에 착수할 것으로 예상되며, FASAB의 경우 기후와 관련된 재무적 공시체계 개발을 진행 중에 있음
- 민간부문의 지속가능성 공시기준, 특히 GRI, TCFD 및 IFRS S1&S2를 기반으로 개발할 것으로 예상되므로 민간부문의 지속가능성 보고지침 개발 진행상황에도 관심을 가질 필요가 있음
- 다만 공공부문에만 적용되는 특수한 사항(투자자 이외의 다양한 이해관계자 존재, 정책과의 연계 등)이나 공공부문 보고실체의 종류(중앙정부, 지방정부, 공기업 등)에 따라 민간부문의 기준을 그대로 적용하기는 어려울 것으로 판단되므로 이에 대한 심도 깊은 고려가 필요함

### 3 2023년 9월 정례회의

#### □ 진행 경과

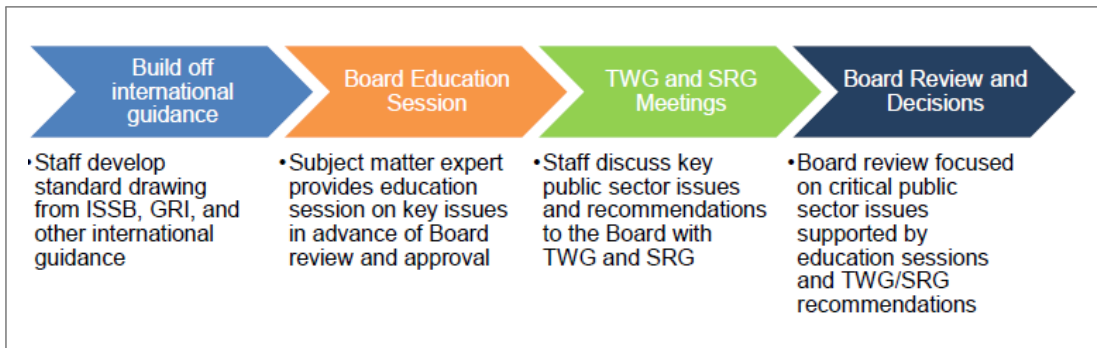
- 2023년 6월 회의에서 IPSASB는 기후 관련 공시(climate-related disclosures) 프로젝트(트23)의 프로젝트 개요 승인
- 기후 관련 공시 프로젝트는 국제적인 지속가능성 보고 지침을 바탕으로 하여 보고실체가 적용할 기후 관련 공시 요구사항을 개발하는 것을 목표로 함

23) IPSASB는 자문보고서(CP), '공공부문 지속가능성 보고 촉진'(2022년 5월)에 대한 이해관계자들의 의견 분석을 통해 공공부문 지속가능성 보고 지침 개발의 당위성을 확인하였는데, 이해관계자들은 기후변화가 전 세계적으로 관심이 집중되고 있는 이슈임을 고려할 때 확장성, 파급효과, 긴급성 및 실현가능성 측면에서 기후 관련 공시 프로젝트의 우선순위가 높다고 판단하였음

- IPSASB는 목표 달성을 위해 국제지속가능성기준위원회(ISSB) 등 타 기준제정기구와의 협업을 강화하는 한편, 실무 조직으로서 Climate-related Topic Working Group(TWG), Sustainability Reference Group(SRG) 등 설치 추진

□ 정례회의 논의사항

- Staff는 기후 관련 공시 기준서(SRS X, Climate-related Disclosures)의 개발 과정을 담은 계획 발표
  - 2024년 9월 기준서의 공개초안 승인 및 2025년 말 기준서 발표를 최종 목표로, 효과적이고 신속한 논의를 위해 ① 지침(안) 개발, ② 교육세션 개최, ③ TWG·SRG 회의 개최, ④ 안건 검토 및 의결 과정을 매 분기 반복 수행 추진



① 지침(안) 개발

- ISSB, GRI 및 기타 국제 지침을 기반으로 기후 관련 공시 지침(안) 마련

② 교육세션 개최

- 지침(안) 심의에 앞서 ISSB, GRI, XRB 등 국제적인 기준제정기구의 전문가를 초빙하여 관련 주요 이슈에 대한 교육 선행

③ TWG 및 SRG 회의 개최

- Topic Working Group 회의와 Sustainability Reference Group 회의를 통해 주요 이슈 논의 및 IPSASB에 대한 권고사항 개발

- Staff는 TWG와 SRG 외에도 이해관계자의 의견을 수시로 수렴하기 위한 기구(Sustainability Implementation Forum, 이하 'SIF')도 설치 추진

구분	Climate TWG	SRG	SIF
역할	• 전문적·구체적 논의 및 권고	• 개괄적·전략적 조언 제공	• 의견 수렴 • 주요 이행이슈 논의
구성	• Ian Carruthers(의장), • Liang Yang(IPSASB 대표) • 국제 지속가능성 기준 제정기구 (ISSB, GRI 등) 대표자 • 각국 지속가능성 기준 제정기구 (HM Treasury 등) 대표자	• Scott Showalter(의장) • UNCEEA, OECD, World Bank 등 11개 기구 대표자 • 회계법인 토론체 • SEC(observer)	• 재무제표 작성자 • 기준 제정자 • 감사인 • 기타 참여희망자
회의 주기	• 분기당 2회 • 첫 회의는 10/18 예정	• 분기당 1회 • 첫 회의는 10/4 예정	• 필요시 개최 • 첫 회의는 2024년 예상

④ 안건 검토 및 의결(IPSASB 정례회의)

- 교육세션 및 TWG·SRG의 권고사항을 토대로 공공부문의 핵심 이슈 검토 및 의결

〈기후 관련 공시 공개초안의 개발 일정〉



□ 정례회의 의결사항

- 9월 정례회의에서 IPSASB는 Staff의 제안대로 기후 관련 공시 기준서의 개발 계획을 승인 하였음

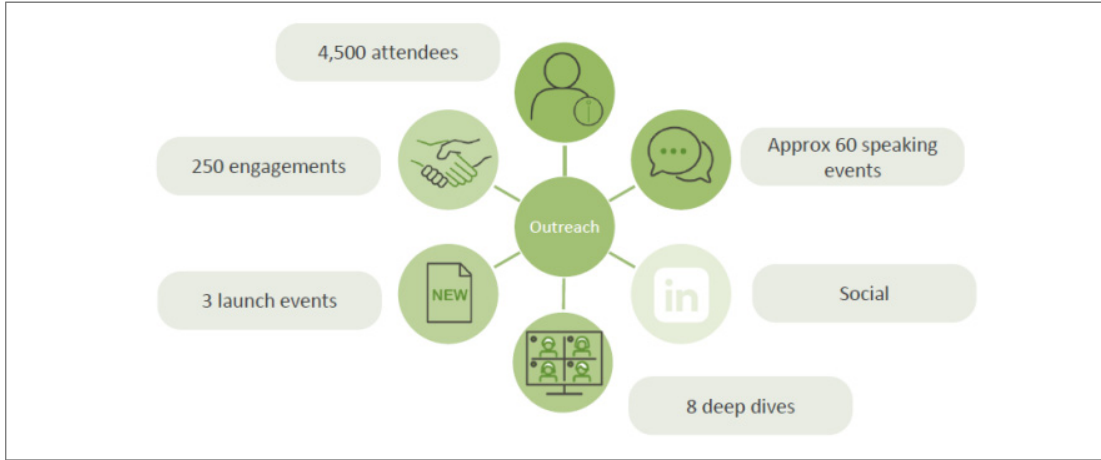
□ 뉴질랜드 기후 관련 공시 사례(교육세션)

- 뉴질랜드 외부보고위원회(External Reporting Board, 이하 'XRB') 위원장인 April Mackenzie 씨를 초청하여 뉴질랜드의 기후 관련 공시의 개발 과정에 대한 발표 청취
- 뉴질랜드 정부가 2000년 9월 기후 관련 위험 및 기회에 관한 보고를 의무화하는 방침을 발표한 후, 2021년 10월 관련 법 개정에 따라 기후 관련 기준서의 발표에 관한 법적 의무와 권한이 XRB에 부여됨
- XRB는 뉴질랜드 기후 관련 공시 체계(climate-related disclosure framework for Aotearoa New Zealand)를 2022년 12월까지 개발하는 것을 목표로 프로젝트에 착수

구분	주요 내용
개발 원칙	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 의사결정에 유용한 정보의 질적 특성을 준수할 것(예: 목적적합성, 충실한 표시 등)</li> <li>• NZ CS 1은 원칙 중심의 간결한 기준서로 구성하되, 구속력 없는 사례별 지침을 수록할 것</li> <li>• 기준서와 지침 개발 시 원칙적으로 TCFD 권고사항에 기반할 것</li> <li>• 기준서와 지침 개발 시 현재 혹은 잠재적 이용자 요구에 초점을 맞출 것</li> <li>• 지속가능성 관련 XRB 업무에 대한 마오리족과의 협의를 체계 수준에서 명시할 것</li> </ul>
역할 분담	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기후 관련 공시 체계 개발을 지원하기 위한 두 개의 그룹 설치                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① XRB Project Steering Group → 기준서 제정 관련 가이드 제공</li> <li>② External Advisory Panel → 특정 전문사안에 대한 조언 제공</li> </ul> </li> </ul> <div style="text-align: center; margin-top: 20px;"> <pre> graph TD     subgraph Governance         XRBBoard[XRB Board]         PSGroup[Project Steering Group]     end     subgraph Internal         CEO[Chief Executive]         PT[Project team]         Comms[Communications team]     end     subgraph External         EAP[External Advisory Panel]         XRAP[XRAP]     end     Governance -.- Internal     Internal -.- External                     </pre> </div>

- XRB는 이 과정에서 기준서(안)의 섹션별로 관계자에 대한 공식 자문은 물론, 언론 및 행사를 통한 비공식 자문, 심층분석 웨비나 등을 진행하여 다양한 이해관계자의 의견 반영과 그들의 자발적인 행동변화를 유도하고자 노력함

〈XRB의 기준서 개발 활동결과 요약〉



- 2022년 12월에 발표된 뉴질랜드 기후 관련 공시 체계의 구성 및 이에 따른 주요 공시사항은 다음과 같음

구분	주요 내용
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 뉴질랜드 기후 관련 공시 체계는 다음의 세 가지 기준서로 구성                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① NZ CS 1 Climate-related Disclosures</li> <li>② NZ CS 2 Adoption of Aotearoa New Zealand Climate Standards</li> <li>③ NZ CS 3 General Requirements for Climate-related Disclosures</li> </ul> </li> </ul>
NZ CS 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 실체가 기후 관련 위험과 기회를 고려할 수 있는 공시 체계 제공 [거버넌스] 식별된 거버넌스 주체, 거버넌스 주체의 감독에 관한 설명, 기후 관련 위험 및 기회에 대한 평가 및 관리에 대한 경영진의 역할 [전략] 식별된 기후 관련 위험 및 기회, 기후 관련 시나리오 분석(최소 3개), 현재 및 예상되는 영향, 실체의 대응 방법 [위험 관리] 기후 관련 위험의 식별·평가·관리 절차, 종합적 위험관리를 위한 절차 통합 방안 [수치 및 목표] 수치의 유형, 산업기반 수치, 주요 성과지표, 목표 및 목표대비성과</li> </ul>
NZ CS 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기후 관련 공시 체계의 선택적 적용에 관한 규정 제공                             <ul style="list-style-type: none"> <li>① 첫 번째 보고기간까지 적용 면제 대상                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>: NZ CS 1의 '전략' 관련 현재 및 예상되는 재무적 영향, 전환 계획</li> <li>: NZ CS 1의 '수치 및 목표' 관련 온실가스배출(스코프 3)</li> <li>: NZ CS 3의 수치 비교 정보</li> </ul> </li> <li>② 두 번째 보고기간까지 적용 면제 대상                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>: NZ CS 3의 온실가스배출(스코프 3)의 비교 정보, 추세 분석</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
NZ CS 3	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기후 관련 공시사항에 관한 원칙 및 보편적 요구사항 규정 [정보의 질적특성] 목적적합성, 정확성, 검증가능성, 비교가능성, 일관성(consistency), 적시성 [정보의 표시] 정보 균형, 이해가능성, 완전성, 일관성(coherence) [일반 요구사항] 공시 위치, 보고실체 및 보고기간, 가치사슬, 중요성, 비교가능 정보, 방법 및 가정, 추정의 불확실성</li> </ul>

- XRB는 기후 관련 공시 체계의 품질 및 유효성을 평가하기 위해 2023년 5월부터 다개년 유효성 평가를 수행 중에 있으며, 2025년 12월부터 기준서들에 대한 사후이행검토(Post-implementation review)를 개시할 계획임

#### □ 시사점

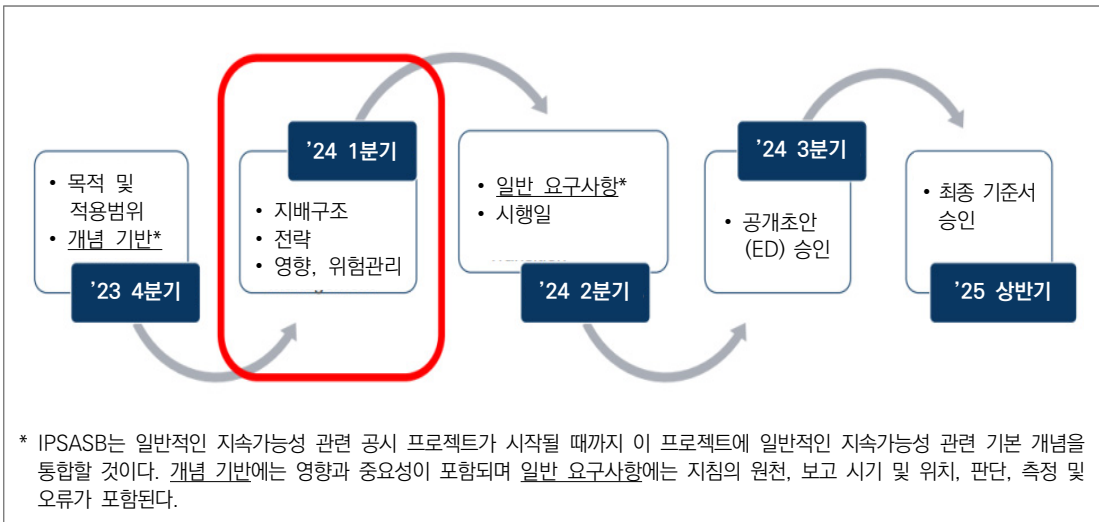
- 이번 정례회의에서 IPSASB는 2025년 말까지 기후 관련 공시 기준서(SRS X, Climate-related Disclosures)를 개발하고 발표까지 마무리하는 것을 골자로 하는 상당히 도전적인 목표를 달성하기 위한 계획을 발표하였음
- IPSASB는 공공부문 지속가능성 보고 지침을 마련하기 위한 작업들을 가속화할 수 있도록 차기 5개년 전략 및 업무계획서<sup>24)</sup>를 통해 신규 IPSAS 개발을 지양하고 기존 IPSAS의 유지 보수에 치중함으로써 절약한 가용 자원을 공공부문 지속가능성 보고 지침의 개발에 투입할 것을 제안함
- IPSASB가 이와 같이 공공부문 지속가능성 보고 지침의 개발 일정을 단축하여 추진하기로 결정할 수 있었던 것은 뉴질랜드 XRB의 뉴질랜드 기후 관련 공시 체계(climate-related disclosure framework for Aotearoa New Zealand) 발표를 성공적인 선행 사례로 인식하였기 때문인 것으로 보임
- 뉴질랜드의 경우 2000년 9월 기후 관련 보고의 의무화한 이후 2022년 12월까지 2년 여의 기간에 걸쳐 3개의 기준서로 구성된 뉴질랜드 기후 관련 공시 체계를 개발하여 발표한 경향이 있음
- 뉴질랜드는 기후 관련 공시 체계를 상대적으로 짧은 기간에 성공적으로 개발할 수 있었던 요인으로 XRB 중심으로 다양한 분야의 지속가능성 전문가들이 효과적으로 협업할 수 있는 체계를 구축하였다는 점과, 공시정보와 관련된 이해관계자의 의견을 수렴하는 것을 넘어 이들이 자발적으로 행동하도록 만들고자 노력하였다는 점을 강조하고 있음
- 우리나라 공공부문의 경우 아직까지 공공부문에 특화된 지속가능성 보고 지침을 개발하기 위한 구체적인 협의체가 구성되지 않은 상태이므로 뉴질랜드의 사례 및 IPSASB의 추진 과정을 참고하여 공공부문 지속가능성 보고 지침 계획을 수립하는 것이 필요해 보임

24) 2024-2028 Strategy and Work Program

**4 2023년 12월 정례회의**

- (발표자) Celine Chan
- (목적) 국제적인 지속가능성 보고 지침을 바탕으로 하여 보고실체가 적용할 기후 관련 공시 요구사항 개발

〈기후 관련 공시 프로젝트 일정〉



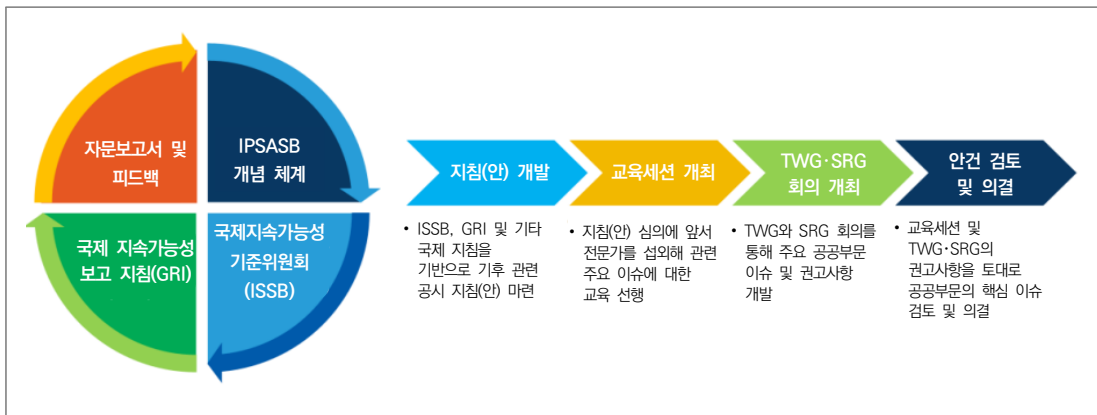
□ **진행 경과**

- 2023년 6월 회의에서 IPSASB는 기후 관련 공시(climate-related disclosures) 프로젝트(트25)의 프로젝트 개요 승인
  - IPSASB는 목표 달성을 위해 국제지속가능성기준위원회(ISSB) 등 타 기준제정기구와의 협업을 강화하는 한편, 실무 조직으로서 Climate-related Topic Working Group(TWG), Sustainability Reference Group(SRG) 등 설치 추진
  - 지속가능성 보고 관련 내용이 기존 IPSAS 기준서와 분리되어 별도 지침으로 발행될 것으로 결정

25) IPSASB는 자문보고서(CP), '공공부문 지속가능성 보고 촉진'(2022년 5월)에 대한 이해관계자들의 의견 분석을 통해 공공부문 지속가능성 보고 지침 개발의 당위성을 확인하였는데, 이해관계자들은 기후변화가 전 세계적으로 관심이 집중되고 있는 이슈임을 고려할 때 확장성, 파급효과, 긴급성 및 실현가능성 측면에서 기후 관련 공시 프로젝트의 우선순위가 높다고 판단하였음

- 2023년 9월 회의에서 IPSASB는 기후 관련 공시 기준서의 개발 계획 발표 후 이를 승인함
  - IFRS S2 및 GRI의 기후 관련 기준을 기반으로 구축, IPSASB의 교육 세션을 통해 지속 가능성 전문 지식을 활용, IPSASB 지속가능성 실무 조직을 통한 논의
  - 운영모형(operational model), 일반목적 재무보고서(GPFR), GPFR의 주요 이용자 및 보고실체에 대한 용어와 정의에 대한 개정 결정

**〈지속가능성-기후 관련 공시 공개초안의 개발과정〉**



- 9월 회의 이후, 개발 계획에 따라 SRG 회의 및 교육세션 개최

**〈SRG 회의와 교육 세션 결과〉**

SRG 회의	교육세션(10월 26일 개최)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공 및 민간부문 보고 전반에 걸쳐 표준화 및 높은 일관성 지원</li> <li>• 공공부문 지침은 특히 정책 및 규제와 관련하여 정부의 역할과 기능을 고려해야 한다는 필요성 인식</li> <li>• IPSASB에 대한 도전과제를 인식하지만 완전한 답은 없고 계속 진화하고 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 재무제표 작성 담당자는 일관성 및 기준 제정자와의 협업 필요</li> <li>• 중요성은 이해관계자/이용자에 의해 결정됨</li> <li>• 재무정보는 투자자와 비투자자 모두에게 미치는 영향을 이해하는 데 유용함</li> </ul>

**□ 정례회의 논의사항**

- 공개초안 검토 항목 중 목적, 적용범위, 개념체계에 대해 검토
  - 특히 기후 관련 보고의 목적 및 적용범위 문단에 영향, 위험 및 기회에 대한 내용을 포함시킬지 논의

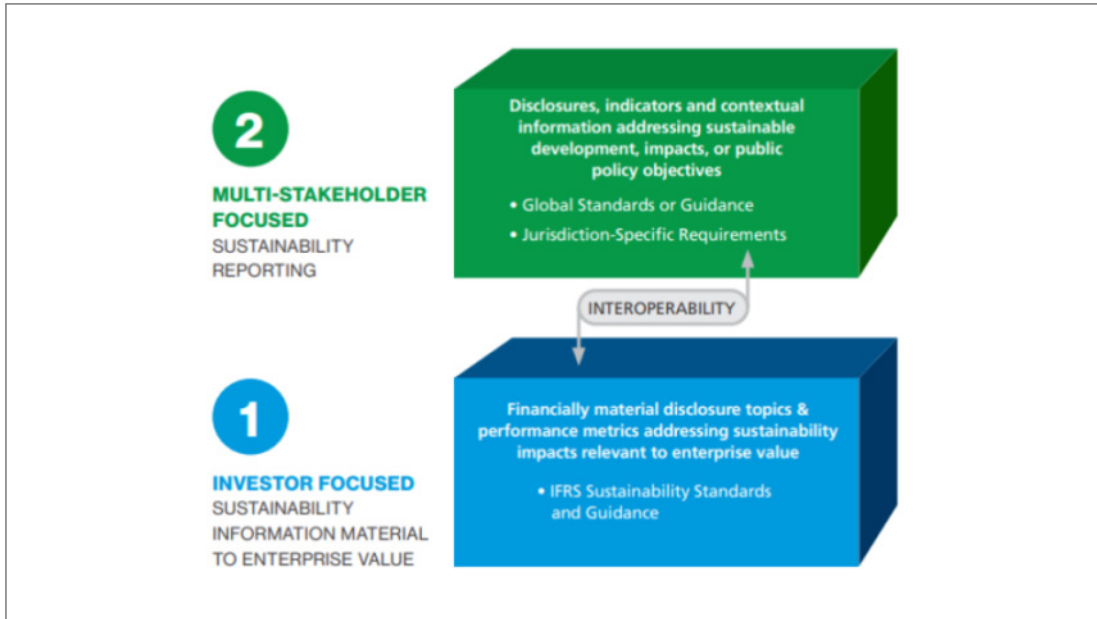
■ 안건 6: 기후 관련 공시(Climate-related Disclosures)		
메모	공개초안 검토	출처
	<p><b>[목적]</b></p> <p>1. 이 기준서[초안]의 목적은 이용자가 합리적으로 판단할 수 있는 기후 관련 영향, 위험 및 기회를 평가할 수 있도록 회계실체가 의사결정 및 책임 목적을 위해 일반목적재무 보고서에 정보를 공시하는 원칙을 제공하는 것이다. 단기, 중기 또는 장기적으로 회계실체의 서비스 제공 및 재정적 협약(financial commitment)에 영향을 미칠 것으로 예상된다.</p> <p>2. 이 기준서[초안]의 궁극적 목적은 기후변화협약(climate commitments)을 달성하고 기후변화에 대한 회복력과 적응 능력을 강화하기 위한 국제적인 조치를 지원하는 정보를 제공하는 것이다.</p>	<p>IFRS S2 및 GRI</p> <p>SDG 13</p>
	<p><b>[적용범위]</b></p> <p>3. 본 기준서[초안]에 따라 지속가능성 보고 공시를 작성하는 실체는 다음 사항을 보고할 때 이 기준서[초안]를 적용해야 한다.</p> <p>(a) 경제, 환경 또는 사람에 미치는 기후에 관련된 <b>영향</b></p> <p>(b) 물리적 위험과 전환 위험을 포함하되 이에 국한되지 않는 기후에 관련된 <b>위험</b></p> <p>(c) 이용할 수 있는 기후에 관련된 <b>기회</b></p> <p>4. 실체에 영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상할 수 없는 기후 관련 위험 및 기회는 이 기준서의 적용범위에서 제외된다.</p> <p>5. 실체는 관련된 일반목적재무제표(‘재무제표’라고 함)가 국제공공부문회계기준(IPSAS) 또는 기타 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)이나 관행에 따라 작성되었는지 여부에 관계없이 이 기준서[초안]를 적용할 수 있다.</p>	<p>IFRS S2.3 및 GRI</p> <p>IFRS S2.4</p> <p>IFRS S1.8</p>
<p>잠재적인 공공부문 특유의 기후 관련 위험을 포함함(안건 6.2.1과 6.3.2 참조)</p>	<p><b>[정의]</b></p> <p>6. 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.</p> <p>기후 관련 영향은 실체의 활동이나 관계의 결과로 실체가 경제, 환경 및 사람에 미치거나 미칠 수 있는 영향을 의미한다.</p> <p>기후 관련 위험과 기회는 각각 기후 변화가 실체에 미치는 잠재적인 부정적 또는 긍정적 영향을 의미한다. 기후 관련 위험에는 기후 관련 물리적 위험 및 전환 위험뿐만 아니라 정책 리더십, 비용 대비 가치, 회계책임성 및 조정, 전달 위험과 같은 기타 공공부문 위험이 포함될 수 있다.</p>	<p>GRI 3</p> <p>IFRS S1.7</p>

○ 기후 관련 영향, 위험 및 기회에 대한 논의

- 적용범위의 조정은 필요하나 공공부문에 ‘영향, 위험 및 기회’ 요소에 대한 추가는 필수적

현행 국제기준서상 정의	공공부문에 특성화된 정의
<p><b>영향</b>은 기업이 경제, 환경, 사람에게 미치거나 미칠 수 있는 효과이다(출처: GRI 1).</p>	<p><b>기후 관련 영향</b>은 실체의 활동이나 관계의 결과로 실체가 경제, 환경 및 사람에게 미치거나 미칠 가능성이 있는 영향을 의미한다.</p>
<p><b>기후 관련 위험과 기회</b>는 기후 변화가 기업의 현금흐름, 자금 조달 접근성 또는 자본 비용에 미치는 영향이다(출처: IFRS S2).</p>	<p><b>기후 관련 위험과 기회</b>는 기후 변화가 실체의 서비스 제공 및 재정적 협약에 미치는 영향이다.</p>

- 자문보고서(CP) '공공부문 지속가능성 보고 촉진'에 대한 응답: 지속가능성 보고의 모듈화 (빌딩 블록 접근법)



주: 두 요소(투자자 중심과 다중 이해관계자 중심)를 연결하는 상호운용성 필요

- ① 투자자 중심: 기업가치에 중요한 지속가능성 정보
  - 기업가치와 관련된 지속가능성 영향을 다루는 재정적으로 중요한 공시 주제 및 성과지표
- ② 다중 이해관계자 중심: 지속가능성 보고
  - 지속가능한 개발, 영향 또는 공공정책목표를 다루는 공시, 지표 및 관련 정보
- 개념적 기초와 관련된 보고단계에 대한 논의
  - 보고 단계에 대한 논의에서는 단순한 원칙에 따라 다양한 프레임워크의 접근 방식을 종합하는 것이 목표
  - ① Step 1: 실체의 상황 파악
    - 상황, 범위, 활동 및 국가 대한 기여도를 고려할 때 공공부문에 중요함
  - ② Step 2: 현행 및 잠재적인 영향, 위험 및 기회 인식
  - ③ Step 3: 중요한 공시 정보 결정
    - 결정 과정은 IPSASB 개념체계의 중요성 개념과 일치

참고1	지속가능성 보고 관련 세부안건 및 제안사항
세부 안건	제안사항
6.2.1.	<p><b>[목적 및 적용범위: 기후 관련 영향, 위험, 기회]</b></p> <p>(제안) CTWG는 다음과 같은 안건 6.3.1에 제시된 보고의 목적과 적용범위에 영향, 위험 및 기회를 포함할 것을 권장함</p> <p>a) 기후 관련 영향, 기후 관련 위험 및 기후 관련 기회의 정의를 GRI 기준서 및 IFRS 지속가능성 공시 기준서에 맞춰 수정함</p> <p>b) RPG 1의 재정지속가능성(fiscal sustainability) 정의에 맞춰 실체의 서비스 제공 및 재정적 협약과 관련되도록 공공부문에 대한 위험 및 기회의 적용범위를 수정함</p> <p>(배경) IPSASB의 자문보고서(CP)인 '공공부문 지속가능성 보고 개발'에 대한 응답으로 응답자들은 공공부문 지속가능성 보고의 이용자 정보 요구가 투자자 요구보다 더욱 광범위하다는 견해를 표명했으며, 다중 이해관계자 접근 방식을 취해야 한다고 강조함. 이는 GPFR(일반목적 재무보고서) 이용자를 서비스 수령인 및 자원 제공자로 정의하고 GPFR의 목표를 의사결정 및 회계책임성으로 정의하는 IPSASB 개념체계와 일치함.</p> <p>Staff는 개념이 공공부문 기후 변화 관련 정보 공시에 얼마나 적절한지, 기준서 초안에 어떻게 반영되는지 더 잘 이해하고 고려하기 위해 영향, 위험 및 기회 사이의 개념과 관계를 탐구</p> <p>2023년 9월 위원회가 합의한 지속가능성 기준서 개발 프로세스에 따라 Staff는 기존 국제 지속가능성 지침을 기반으로 지속가능성 참조그룹(SRG) 및 CTWG의 전문 지식과 교육세션을 통해 전문가를 활용</p> <p>a) Staff는 2023년 10월 4일에 온라인으로 개최된 창립 회의에서 IPSASB SRG에 대한 개념, 관계 및 접근방식에 대한 권장사항 제시</p> <p>b) SRG의 조언을 바탕으로 직원은 2023년 10월 18일 및 11월 6일 회의에서 CTWG와 함께 이러한 사항을 자세히 검토하고 논의하여 최종 제안 개발</p> <p>(분석) GRI 기준서와 IFRS 지속가능성 공시 기준서의 적용범위와 접근법에 차이 존재</p> <p>a) GRI 기준서는 기업이 경제, 환경 및 사람에게 미칠 수 있는 영향을 보고하기 위한 지침 제공</p> <p>b) IFRS 지속가능성 공시 기준서는 기업의 현금흐름, 자금조달 접근성 또는 자본비용에 영향을 미칠 수 있는 위험과 기회에 대한 보고 지침 제공</p> <p>이 두 가지 서로 다른 기준 세트를 구축하고 CP에 대한 응답자의 보다 광범위한 다중 이해관계자 접근법에 대한 요구를 해결하기 위해 Staff는 SRG와 협의하여 해당 그룹의 전문가로부터 조언을 구하고 제안에 대해 CTWG와 세부적으로 논의</p> <p>전반적으로 SRG 회원들은 공공부문 지속가능성 보고의 더 넓은 범위에 영향, 위험 및 기회가 포함되어야 한다는 제안 지지. SRG 회원들은 정부의 역할과 정부 활동을 넘어서는 영향력을 고려할 때 공공부문의 광범위한 영향에 대해 보고하는 것이 중요하다는 점을 반복적으로 강조. SRG 회원들은 또한 국채가 글로벌 채권 시장의 40%를 차지한다는 점을 고려할 때 민간부문에 대한 ISSB 지침에 맞춰 위험과 기회에 대해 보고할 필요성 언급</p> <p>CTWG 회원들은 또한 공공부문 지속가능성 보고 적용범위에 영향, 위험 및 기회가 포함되어야 한다는 제안 지지. CTWG 회원들은 다양한 접근방식이 있지만 적용범위와 개념을 명확하게 표현하면 이러한 접근방식을 통합하는 데 도움이 될 수 있다는 점 인정</p> <p>10월 점검 교육 세션의 일부 발표자들은 재무정보가 투자자와 비투자자가 영향을 이해하는 데 유용하고 그 반대의 경우도 마찬가지이며 영향, 위험 및 기회에 대한 공시를 함께 제공하는 것이 유익할 수 있다고 언급</p>

세부 안건	제안사항
	<p>(공공부문 수정에 대한 평가)                      &lt;위험과 기회&gt;                      IFRS S2는 위험과 기회를 기업의 현금흐름, 금융에 대한 접근 또는 자본 비용에 영향을 미칠 수 있는 것으로 정의</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><i>본 기준서는 기업이 단기, 중기 또는 장기에 걸쳐 기업이 현금흐름, 자금조달 접근성 또는 자본비용에 영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상할 수 있는 기후 관련 위험 및 기회에 대한 정보를 공시하도록 요구한다. 이 기준서의 목적상, 이러한 위험 및 기회를 '기업 전망에 영향을 미칠 것으로 합리적으로 예상할 수 있는 기후 관련 위험 및 기회'라고 통칭한다.</i></p> </div> <p>CTWGW는 공공부문실체가 자원 제공자 외에 서비스 수령인에 대해서도 책임을 지며 GPFR에 제공된 정보가 IPSASB 개념 체계에 따른 재무상태, 성과 및 현금흐름을 넘어서기 때문에 공공부문 수정이 필요하다고 권고</p> <p>공공부문의 경우 CTWGW는 RPG 1의 재정지속가능성(fiscal sustainability) 정의에 부합하는 현재와 미래의 서비스 제공 및 재정적 협약에 대한 위험 범위를 확대할 것을 제안함. 이러한 방식으로 공공부문실체는 기후 관련 영향, 위험 및 기회를 식별하고 관리하는 프로세스에서도 서비스 의무를 고려해야 함</p> <p>&lt;영향&gt;                      6.2.1. GRI는 기업이 경제, 환경, 사람에게 미칠 수 있는 효과와 관련지어 영향을 정의함. 이 세 가지 측면은 세계 환경 개발 위원회의 1987년 브룬트란트 보고서 『우리 공동의 미래』에 따른 지속가능한 개발의 세 가지 요소를 반영함. 이는 광범위하게 해석될 수 있으므로 Staff는 이에 조정이 필요인지 여부를 고려</p> <p>CTWGW 회원들은 고려 중인 경제, 환경 및 사람들에 대한 영향 보다 더 넓은 범위의 영향을 지지함. 구체적으로 온실가스 배출과 같은 기후 관련 영향은 경제, 환경, 사람에게 직접적인 영향을 미칠 수 있음. 해당 국가 내에서 실제의 영향을 제한하거나 소관하는 것은 어려울 수 있음. 예를 들어 GHG 배출은 그러한 경계에 울타리를 치고 직접적인 연결을 만들기 어려움. 오히려 영향 식별을 지원하기 위해 '합리적으로 영향을 미칠 것으로 예상되는' 것들에 대한 ISSB의 문구와 지침이 IPSASB 기준서 초안의 영향에 적용될 수 있음.</p> <div style="border: 1px dashed orange; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 위원회는 기후 관련 공시 기준서의 목적 및 적용범위 초안 작성에 관한 CTWGW(기후 주제 실무 그룹) 권장사항에 동의하는지?</li> </ul> </div> <div style="border: 1px dashed green; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>(IPSASB 의결 결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F 및 Staff의 제안과 같이 기후 관련 공시 기준서의 보고의 목적과 적용범위에 영향, 위험 및 기회를 포함할 것</li> </ul> </div>
6.2.2	<p><b>[개념 기반: 보고 단계]</b></p> <p>(제안) CTWGW는 보고 단계에 (i) 상황 이해, (ii) 기후 관련 영향, 위험 및 기회 식별, (iii) IFRS S1 및 GRI 3을 기반으로 한 지침에 따른 중요 정보 결정을 포함할 것을 권장</p> <p>(분석) 보고 단계는 단순한 원칙에 입각한 방식을 통해 다양한 체계의 접근 방식을 종합하는 것을 목표로 하며 총 세 가지 단계로 이루어짐</p>

세부 안건	제안사항
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1단계: 실체의 성질을 파악                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 공공부문의 경우 더 넓은 범위, 활동 및 국가 대한 기여도를 고려하는 것이 중요</li> </ul> </li> <li>• 2단계: 실제 및 잠재적인 영향, 위험, 기회를 인식</li> <li>• 3단계: 공시할 중요 정보 결정                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- IPSASB 개념 체계의 중요성 개념과 일치시켜야 함</li> </ul> </li> </ul>
6.2.2	<div style="border: 1px dashed orange; padding: 5px; background-color: #fff9e6;"> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 위원회는 기후 관련 공시(초안)에서 중요한 정보를 결정하는 단계에 대한 CTWG 권장 지침에 동의하는지?</li> </ul> </div> <div style="border: 1px dashed green; padding: 5px; background-color: #e6f9e6; margin-top: 5px;"> <p>(IPSASB 의결 결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F 및 Staff의 제안과 같이 기후 관련 공시에서 중요한 정보를 결정하는 단계에 대한 권장 지침에 동의함</li> </ul> </div>
6.2.3	<p><b>[개념 기반: 중요성]</b></p> <p>(제안)</p> <p>a) 지속가능성 보고에 관한 중요성의 정의를 IPSASB 개념체계와 일치시킴                  b) IFRS S1 및 GRI 3의 지침에 맞춰 지속가능성 정보의 특성을 다루는 적용 지침 제공</p> <p>(분석)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 중요성의 정의를 IPSASB 개념체계와 일치시킴                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 이용자: 서비스 수혜자 및 자원 제공자</li> <li>- 목표: 의사결정 및 책임</li> <li>- Financial Reporting과의 연결 지원</li> </ul> </li> <li>• GRI, ISSB와 맞춰 비전통적인 문제를 해결하기 위한 적용 지침이 필요함. 이때 해당 지침은 다음을 평가하는 내용을 포함해야 함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 정성적 정보</li> <li>- 향후 전망 관련 정보</li> </ul> </li> </ul> <div style="border: 1px dashed orange; padding: 5px; background-color: #fff9e6; margin-top: 10px;"> <p>(Staff 제안사항)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 위원회는 기후 관련 공시(초안)에서 중요성에 대한 CTWG 권장 정의 및 지침에 동의하는지?</li> </ul> </div> <div style="border: 1px dashed green; padding: 5px; background-color: #e6f9e6; margin-top: 5px;"> <p>(IPSASB 의결 결과)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• T/F 및 Staff의 제안과 같이 기후 관련 공시에서 중요성에 대한 권장 정의 및 지침에 동의함</li> </ul> </div>





3

**재무제표 표시**  
**(Presentation of Financial Statements)**

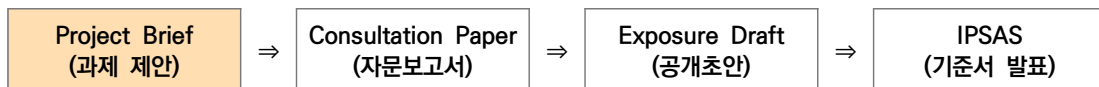
### 3 재무제표 표시(Presentation of Financial Statements)

#### ■ 배경 및 목적

- (배경) 개념체계 발표 및 IAS 1 개정 추진에 따른 현행 IPSAS 1의 개정 소요 발생
  - 현행 IPSAS 1, 재무제표 표시(2006년 최초 개정)와 개념체계(2014년 발표) 간의 정합성 등 검토 필요
  - IPSAS 1의 개발 토대였던 IAS 1, 재무제표 표시의 경우 2024년 상반기 중 신규 기준서로 대체될 예정
- (목적) 재무제표 표시에 관한 신규 기준서 발표 및 관련 기준서 개정<sup>26)</sup> 과정을 단계별로 추진
  - (1단계) 신규 기준서 관련 자문보고서 발표 및 의견수렴
  - (2단계) 신규 및 관련 기준서 개정사항 반영된 공개초안 발표
  - (3단계) 공개초안 의견수렴 결과 반영한 최종안 발표

#### ■ 진행 경과(2023년 말 기준)

- 프로젝트 개요 승인(2023. 9.) 후 IPSAS 1 대체 신규 기준서와 관련된 이슈 논의를 위한 자문보고서를 개발 중임



26) IPSAS 2, 현금흐름표, IPSAS 22, 일반정부부문에 관한 정보 공시, IPSAS 24, 재무제표상 예산정보의 표시 이상 3개 기준서

## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2023년 9월 정례회의

#### □ 추진 배경

- 현행 IPSAS 1, 재무제표 표시는 IAS 1, 재무제표 표시를 바탕으로 2000년 5월에 개발된 이후 2006년 12월에 최초 개정된 것으로, 다음 사항들을 고려하지 못하고 있음
  - (개념체계) 2014년에 발표된 개념체계와의 정합성 등에 대해 검토된 바 없음
  - (IAS 1 개정사항) 현행 IAS 1의 경우 2007년 기준서 개정,<sup>27)</sup> 2014년·2021년 주식공시정책 프로젝트 결과 등이 반영되어 있으며, 2024년 상반기 중 신규 기준서로 대체 예정임<sup>28)</sup>
  - (GFSM 2014) IPSAS 1 개발 및 후속 개정 시 GFS와의 관계를 검토하지 않았음

#### □ 진행 경과

- IPSASB는 2021년 7월부터 재무제표 표시 프로젝트를 2019~2023 업무계획서 내 잠정 프로젝트 중 하나로 포함시키는 방안을 추진하였으며, 2022년 3월 정례회의에서 이해관계자들의 강한 지지를 바탕으로 재무제표 표시 프로젝트를 업무계획에 포함시킬 것을 결정함
- 2023년 6월 정례회의에서는 재무제표 표시 프로젝트의 목표와 적용범위, 최종 산출물, 자문 보고서 절차에 대해 논의하였음
  - (목적) IPSAS 1의 대체를 통한 재무정보 전달의 개선
  - (범위) IPSAS 1에서 규정하는 재무제표(주식 포함) 및 IPSAS 2, 현금흐름표와 IPSAS 22, 일반정부부문에 관한 정보 공시, IPSAS 24, 재무제표상 예산정보의 표시 등 타 기준서에 대한 후속 개정사항
  - (최종 산출물) IPSAS 1을 대체하는 재무제표 표시에 관한 신규 기준서 발표
  - (주요 이슈) 개념체계와의 일관성, 재무제표상 정보에 대한 이용자의 수요 식별, GFS와의 정합성, IFRS와의 정합성
  - (자문보고서) 자문보고서 단계에 예시 공개초안(illustrative Exposure Draft) 포함

27) 2007년 주요 개정사항으로는 소유주지분 변동 및 포괄이익의 표시 개정, 재무제표의 제목과 관련된 용어 변경 등이 있음

28) IASB는 2024년 상반기 중에 IAS 1을 대체하는 신규 기준서 발표를 목표로 주요 재무제표(Primary Financial Statements) 프로젝트를 계획 중임

□ 정례회의 논의사항

- 9월 정례회의에서 IPSASB는 우선 IPSAS 22, 일반정부부문에 관한 정보 공시, IPSAS 24, 재무제표상 예산정보의 표시와 관련한 교육세션을 가졌음
  - 그 밖에 6월 정례회의의 논의 결과가 반영된 프로젝트 개요(안)(draft Project Brief)에 대해 섹션별로 검토하고, 자문보고서 및 예시 공개초안 개발 완료 이전까지 다루어야 할 주요 이슈와 이슈별 논의 일정표에 대해 심의함

□ 정례회의 의결사항

- 9월 정례회의의 결과, IPSASB는 재무제표 표시에 대한 프로젝트 개요를 승인
  - 다만 동 프로젝트의 대상 범위를 IPSAS 1, 재무제표 표시의 적용범위로 국한시킬 것을 결정함

□ 국가회계기준에 대한 시사점

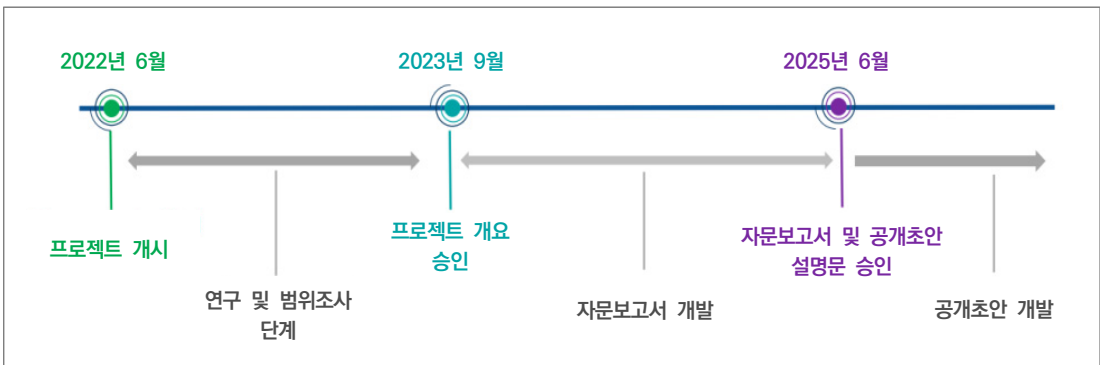
- IPSASB는 이번 정례회의에서 재무제표 표시 프로젝트의 추진을 결정하였으며, 앞으로 재무제표의 표시에 관련된 기준서들에 대한 점검을 통해 국제적인 회계기준의 최신 트렌드를 반영하는 작업을 진행할 예정임
- IPSASB의 재무제표 표시 프로젝트의 주된 추진 배경은 참조 대상인 IAS 1의 개정사항의 반영과 IPSASB 개념체계와의 정합성 검토이지만, IPSASB는 동 프로젝트를 통해 발생주의 재무제표의 표시 정보가 정부재정통계지침(GFSM)과 조화를 이룰 수 있어야 함을 분명히 하고 있음
- IPSASB가 성격이 서로 다른 재무보고서라 할 수 있는 발생주의 재무제표와 정부재정통계의 관계에 대해 고려하는 이유는 각종 재무보고서에서 사용되는 개념과 용어를 최대한 일치시키는 것이 정보이용자가 공공부문 재무정보를 보다 쉽고 직관적으로 이해하는 데 도움이 될 수 있다고 보기 때문임
- 최근 기획재정부는 국가결산에 대한 국민의 이해가능성과 신뢰도를 높이고, 결산정보의 활용도를 높이기 위한 목적으로 국가결산 체계개편 과제를 추진 중에 있음
- 이번 국가결산 체계개편 과제의 결과로 재정상태표, 재정운영표 등 주요 재무제표에 표시되는 정보는 물론 주석으로 공시되는 정보의 형태와 성격이 상당 부분 바뀔 수 있을 것으로 기대됨

- 그러나 과제의 범위가 재정상태표 간소화, 성질별 재정운영표 신설, 현금흐름표 신설에 국한되어 있어 그 효과가 현행 계정과목의 틀 안에서 이들을 통합 또는 분리하거나 명칭을 개선하는 것에 그칠 것으로 보임
- 우리나라의 국가결산보고서가 효과적인 재정관리도구로 활용될 수 있도록 국제적인 비교가능성을 높이기 위해서는 각종 재무보고서의 작성 기준이 국제적인 재무보고기준에 따른 표시 정보와 정합성을 갖도록 개발될 필요가 있음

**2 2023년 12월 정례회의**

- (발표자) Anthony Heffernan
- (목적) IPSAS 1, 재무제표 표시를 대체하여 새로운 IPSAS 기준서를 개발하여 일반목적 재무제표에 보고된 재무정보의 의사소통 효율성을 향상시키기 위함

〈재무제표 표시 프로젝트 진행과정〉



- 진행 경과
  - 지난 2023년 9월 IPSASB는 재무제표 표시에 대한 프로젝트 개요 승인
    - 프로젝트의 대상 범위를 IPSAS 1, 재무제표 표시의 적용범위로 국한
  - IPSAS 22, 일반정부 부문에 관한 정보 공시 및 IPSAS 24, 재무제표상 예상정보의 표시와 관련된 교육 세션 개최

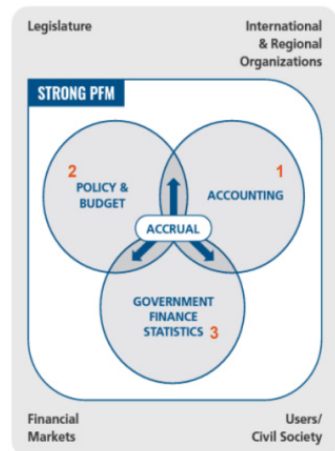
□ 정례회의 논의사항

- 자문보고서(CP) 초안에 대한 피드백으로 프로젝트 개요 및 재무제표의 목적에 대해 논의
  - 프로젝트 개요가 목적, 주요 동인, 적용 범위, 프로젝트 수행 원인을 적절히 반영하였는지 검토
  - 재무제표의 목적은 대부분의 국제 및 국내 기준의 재무제표 표시에서 우선순위로 다루는 원칙임
  - 재무제표의 목적에 대한 이해도 확인 및 추가 지침이 필요한지 여부를 고려함
- 재무제표 표시를 위한 선택적 접근 방식 허용에 대한 논의
  - 다른 표시 접근 방식을 허용해 주는 것은 각 나라의 고려사항에 따른 형식으로 정보를 제시할 수 있는 유연성을 향상시켜 주는 것
  - 인식, 측정 및 최소 공시 요구사항은 선택적 표시 접근 방식에서도 일관됨
  - 재무제표 표시를 위한 선택적 접근 방식의 장단점을 고려하여, 이에 대한 논의를 향후 자문 보고서에 포함시키기로 결정

〈재무제표 표시를 위한 선택적 접근 방식 허용의 장·단점〉

장점	단점
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공재정관리(PFM) 보고체계와의 통합 강화</li> <li>• 다른 공공재정관리(PFM) 보고서 간의 연결 개선 및 조정 단순화</li> <li>• 공공재정관리(PFM) 보고서 간의 공통 언어 사용 및 설명이 이해도와 의사소통 효율성 향상에 도움</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공공부문 재무제표의 국제 비교가 능성을 약화시킬 가능성</li> </ul>

- 재무제표의 발생주의 정보(1)와 공공재정관리(PFM) 목적으로 사용되는 다른 보고서 간의 통합 강화
- 예산 책정(2) 및 정부재정통계(GFS) 보고(3) 목적을 위해 발생주의 정보의 활용 장려
- 일관된 표시 형식은 다음을 증가시킴
  - 데이터 품질
  - 이해도
  - 정보의 사용



- 현재 재무제표의 표시와 관련된 새로운 자문보고서(CP) 개발 진행 중
  - IPSAS 1의 기존 조항을 강화하여 재무제표 정보의 의사소통 효율성을 향상시키는 것을 목표로 함
  - 다른 관련 기준서에 대한 개정 반영을 포함하여 IPSAS 1을 대체하는 새로운 기준서의 개발에 초점을 맞춤





4

## 수익(Revenue) 및 이전비용(Transfer Expenses)

## 4 수익(Revenue) 및 이전비용(Transfer Expenses)

### ■ 배경 및 목적

- (배경) 기존 IPSAS의 미비점 해소 및 IFRS 15와의 정합성 제고
  - 재무제표 작성자가 교환거래와 비교환거래를 구분하기 어려움
  - 비교환비용 기준서 미비로 회계기준의 모호함과 일관성 결여
  - IFRS 15, '고객과의 계약에서 생기는 수익'과의 정합성 확보
- (목적) 모든 유형의 수익거래를 포괄하는 수익 기준서 및 비교환비용의 인식·측정에 관한 기준서 개발

### ■ 주요 논의사항

- 구속력 있는 합의(binding arrangement) 여부를 기준으로 수익 및 이전비용 회계처리 원칙 재편 추진<sup>29)</sup>
  - 구속력 있는 합의는 법적수단 또는 이와 동등한 수단을 통해 약정 당사자들에게 집행가능 의무(enforceable obligation)와 집행가능 권리(enforceable right)가 함께 부여되는 약정을 의미

구분	집행가능 권리	집행가능 의무	사례
구속력 있는 합의가 아닌 거래	×	×	기부금
	○	×	조세
	×	○	대학교 출연금
구속력 있는 합의 거래	○	○	구별되는 재화·용역의 이전 또는 내부 사용 요구

<sup>29)</sup> IPSASB는 2017년 8월에 발표한 자문보고서 및 2020년 2월에 발표한 공개초안 3종을 통해 수익 및 이전비용에 대하여 수행의무(Performance Obligation)의 존재 유무에 따라 회계원칙을 정하는 공공부문 수행의무 접근법을 적용하고자 하였으나, 이러한 수행의무와 현재의무의 실무적 구별이 어렵고 공공부문 특성상 수행의무가 존재하는 거래의 비중이 매우 낮다는 점 등을 이유로 2021년 6월에 공공부문 수행의무 접근법을 폐기함

- 준수 의무(Compliance Obligations)\* 개념<sup>30)</sup> 도입 추진

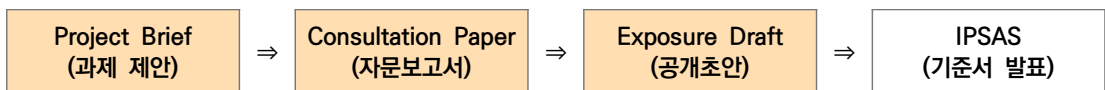
\* 준수 의무는 재화·용역의 이전을 수반하지 않는 의무(예: 내부사용)도 포함한다는 점에서 수행 의무와 차별화됨

- 수익 및 이전비용의 인식 및 측정기준 원칙 간 정합성 검토

구분	구속력 있는 합의가 아닌 거래	구속력 있는 합의 거래
수익	[인식] 유입된 자원(또는 유입자원에 대한 권리)과 관련, 다음의 경우 수익 인식 ① 부채의 정의를 충족하는 집행가능한 의무가 이행된 때 ② 집행가능한 의무가 없다면 즉시  [측정] 순자산의 증가 금액으로 측정	[인식 및 측정] 구속력 있는 합의 회계 모형(binding arrangement accounting model)을 적용하여 수익 인식 ① 구속력 있는 합의 회계 모형의 적용기준 충족 확인 ② 준수 의무 식별 ③ 거래대가 산정 ④ 거래대가 배분 ⑤ (준수 의무 이행 시점에 당해 준수 의무에 배분된 금액만큼) 수익 인식
이전비용	[인식] 자원의 유출(또는 자원의 유출 의무)과 관련, 다음의 경우 이전비용 인식 ① 법적 의무 또는 의제 의무가 존재하여 총당부채를 인식하는 때 ② 법적 의무나 의제 의무가 존재하지 않는 경우 자원에 대한 통제를 중단하는 때(대개 자원의 이전일)  [측정] ① (총당부채 인식하는 경우) 보고일 현재 현재 의무 이행에 필요한 지출액의 최선의 추정치로 측정 ② (이 외의 경우) 이전된 자원의 장부금액으로 측정	[인식] 자원의 유출(또는 자원의 유출 의무)과 관련, 다음의 경우 이전비용 인식 ① 이전권리자산(transfer right asset)이 제거된 때 ② 이전의무부채(transfer obligation liability)가 인식된 때  [측정] ① (상대방 의무이행 전에 자원을 이전했었던 경우) 제거되는 이전권리자산의 장부금액으로 측정 ② (상대방 의무이행 후에 자원을 이전해야 할 경우) 이전의무부채의 인식 금액(이전할 자원의 장부금액)으로 측정

□ 진행 경과(2022년 말 기준)

○ 수익 및 이전비용 기준서(안)의 최종 문구 검토 수행



30) 구속력 있는 합의가 갖는 집행가능성(enforceability)이 의무를 발생시킨다는 점에 근거하여 개발된 것으로, 구속력 있는 합의에 따라 부담하는 법적 구속력이 있는 의무를 말함

## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2022년 12월 정례회의

#### □ 프로젝트 진행 경과

- IPSASB는 IFRS 15의 수행의무 개념을 이용하여 공공부문의 수익 거래와 비용 거래의 인식 원칙을 개편하기 위한 ‘수익(Revenue)’ 프로젝트와 ‘비교환비용(Non-exchange Expenses)’ 프로젝트를 2015년 3월부터 진행하고 있음
  - IFRS 15, ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 수행의무 개념을 차용할 경우 수익 IPSAS 기준서와 IFRS 15와의 정합성을 확보할 수 있으며, 현행 수익 및 비용 IPSAS 기준서의 실무 적용상 문제점\*을 해결할 수 있음
    - \* 재무제표 작성자 입장에서 교환거래와 비교환거래를 구분(동등한 가치를 교환하는지 여부 판단)하기 어렵고, 비교환비용에 대한 기준서 미비로 적용할 회계기준이 불확실함
- 2017년 8월에 발표한 CP(자문보고서)<sup>31)</sup>에서 수익과 비용의 유형과 무관하게 적용가능한 포괄적인 인식·측정 원칙을 담은 수익 및 비용 IPSAS 기준서를 개발할 것을 제안하였으며, 이해관계자의 광범위한 지지를 얻음
- IPSASB는 2020년 2월 수익 및 비교환비용에 관한 3종의 공개초안<sup>32)</sup>을 통해 기존의 교환거래/비교환거래 접근법을 폐기하고 수행의무 중심의 새로운 수익 및 비용의 인식·측정 규정을 제안함
  - ED 70, 수행의무\*가 있는 수익은 구매자와의 구속력 있는 합의에 따라 수행의무가 발생하는 수익거래에 적용할 수익 IPSAS 기준서로, 현행 IPSAS 9, 교환거래수익과 IPSAS 11, 건설계약을 대체
    - \* 수행의무(performance obligation)는 ‘구별되는 재화나 용역을 구매자 또는 제3자 수혜자에게 이전하기로 한 구속력 있는 약정상의 약속’을 의미함
  - ED 71, 수행의무가 없는 수익은 ED 70의 적용범위에 해당하지 않는 나머지 수익 거래, 즉 현재 의무를 부담하는 수익거래와 조세거래에 적용하는 수익 IPSAS 기준서로, 현행 IPSAS 23, 비교환거래수익을 대체

31) Consultation Paper, *Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses*(2017. 6.)

32) ① Exposure Draft 70, *Revenue with Performance Obligations*(2017. 8.)

② Exposure Draft 71, *Revenue without Performance Obligations*(2017. 8.)

③ Exposure Draft 72, *Transfer Expenses*(2017. 8.)

- ED 72, 이전비용은 자원을 제공한 대가로 재화나 용역을 수취하지 않는 이전거래에 적용될 새로운 비용 IPSAS 기준서로, 거래상대방(이전수령자)에게 수행의무를 부담시키는지 여부에 따라 당해 거래에서 발생하는 이전비용의 인식과 측정 기준을 달리 정하고 있음
- IPSASB는 2022년 9월까지 공개초안에 대한 이해관계자의 응답 결과 등을 바탕으로 수익 및 비용 IPSAS 기준서(안) 관련 원칙적인 이슈에 대한 검토 진행
  - 수익과 비용의 인식 및 측정 기준을 최대한 대칭관계가 되도록 구성
  - 구속력 있는 합의(binding arrangement)는 집행가능성(enforceability)을 전제하며, 집행가능성이 있는 경우에 한하여 약정상 의무 이행 전에는 수령한 자원에 대해 현재의무가 발생함
  - 수행의무는 구속력 있는 합의에 따른 수익 거래에서 발생하는 의무에 한하여 적용되는 용어로 법적 의무의 개념이므로, IPSASB 개념체계에서 정의하는 현재의무보다 협소한 개념에 해당함
- **2022년 4분기 정례회의 논의사항**
  - IPSASB는 12월 회의에서 수익 및 이전비용 기준서(안)의 적용사례 및 결론도출근거에 대한 최종 문구 검토 수행
    - IPSASB는 지난 9월 회의 이후 UN과의 협업을 통해 수익 및 이전비용 기준서(안)의 회계처리 원칙의 실무 적용가능성을 조사한 바 있음
    - 3종의 공개초안에 수록된 적용사례가 수익 및 이전비용의 회계처리 원칙을 설명하기에 더 이상 적절하지 않거나 중복 또는 반복되는 사례가 있어 총 137개였던 수익 및 비용 기준서(안)의 적용사례를 74개로 정리
    - 자문보고서 및 공개초안에 대해 이해관계자가 제기하였던 여러 이슈들과 관련하여 결론도출근거가 IPSASB의 판단의 근거를 누락없이 설명하고 있는지 검토
- **2022년 4분기 정례회의 의결사항**
  - IPSASB는 수익 및 이전비용 기준서(안)의 최종 승인을 2023년 3월 정례회의에서 마칠 수 있도록 준비할 것을 지시

- 수익 및 이전비용 기준서(안)에 수록될 적용사례의 목록을 확정하였으며, 양 기준서(안)의 핵심 문단과 적용지침, 결론도출근거, 적용사례에 대한 세부 검토를 종결하기로 결정
- Staff는 양 기준서(안)의 제정에 따른 다른 IPSAS 기준서의 개정사항에 대한 검토를 3월 정례회의 이전에 완료할 예정임

□ 국가회계기준에 대한 시사점

- IPSASB는 현재 수익 거래의 유형별로 적용 대상 기준서를 나누는 방식을 폐지하고 하나로 통합된 수익 기준서를 개발하는 수익 프로젝트와 대가 없이 자원을 이전하여 발생하는 이전비용에 관한 기준서를 개발하는 이전비용 프로젝트의 막바지 단계를 진행하고 있음
- IPSASB는 프로젝트 추진 과정에서 공공부문의 특성을 고려할 때 수익 및 비용의 인식 시점을 결정하는 핵심적인 요소가 무엇인지와 수익거래와 비용거래에 공통적으로 적용가능한 인식 기준과 측정 기준을 개발하기 위해 많은 노력을 기울였음
- IPSASB가 내년 중에 이들 프로젝트를 완료하게 되면 수익 또는 비용 거래를 교환거래·비교환거래로 구분하던 틀에서 벗어나 구속력 있는 합의에 따라 발생하는 수익 혹은 비용인지를 중심으로 그 인식 및 측정 방법을 달리하게 될 것임
- 한편 센터는 지난 2021년부터 정보이용자가 국가결산서를 보다 유용하게 이용할 수 있도록 결산보고서를 보다 이해하기 쉽고 간결하게 개선하기 위한 연구를 수행한 바 있음
- 그 과정에서 센터는 재정운영표의 형식을 성질별 양식으로 개편하면서 IPSASB의 수익 및 이전비용 프로젝트의 추진 동향을 적극 참고하여 교환수익과 비교환수익을 나눈 뒤 비교환수익만을 강조하여 별도로 표시하던 방법을 폐기하고, 자원을 대가없이 이전(수취)하거나 발생한 비용(수익)인지를 중심으로 정보를 대칭적으로 제공하는 방법을 채택하였음
- 예를 들어 수익은 크게 국세수익과 이전수익, 국가운영수익으로 분류하며, 비용은 이전비용과 국가운영비용으로 분류함으로써 이전거래를 통해 발생한 수익과 비용의 규모를 한눈에 파악할 수 있도록 하고 있음
- 다만 현재 단계에서는 재정운영표에 표시되는 계정과목을 재분류하고 그 명칭을 수정한 것일 뿐 IPSASB의 것과 같이 공통적으로 적용가능한 수익과 비용의 인식·측정기준을 개발하여 적용한 것은 아니므로, IPSASB의 수익 및 이전비용 기준서 개발 결과를 지속적으로 모니터링하여 참고로 삼을 필요가 있음

참고	수익 관련 기준서(안)의 주요 내용 요약
구분	주요 내용
draft IPSAS X, Revenue	<b>목적(Objective)</b> - 수익 거래에서 생기는 수익 및 현금흐름의 특성, 금액, 시기, 불확실성에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자들에게 보고하기 위하여 적용할 원칙을 정하는 것
	<b>적용범위(Scope)</b> - 다음 거래를 제외한 모든 수익 거래에 적용 (1) 사회보장제도에 대한 기여금(IPSAS 42, 사회보장급여 적용) (2) 공공부문결합(IPSAS 40, 공공부문결합 적용) (3) 소유주 출연 (4) 리스계약(IPSAS 43, 리스 적용) (5) 보험계약(관련 국제적인 회계기준이나 자국 회계기준 적용) (6) 금융상품 및 기타 계약적 권리 또는 의무(IPSAS 41, 금융상품 적용) (7) 구속력 있는 합의에서 생기는 권리 또는 의무 중 다른 기준서 적용대상 거래* * IPSAS 19, 총당부채, 우발부채, 우발자산, IPSAS 32, 민간투자사업: 사업허가자, IPSAS 34, 별도재무제표, IPSAS 35, 연결재무제표, IPSAS 36, 관계실체와 공동실체에 대한 투자, IPSAS 37, 공동약정, IPSAS 39, 종업원급여 적용대상 거래 (8) 자원제공자나 잠재적 자원제공자에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 실체 사이의 비화폐성 교환 (9) IPSAS 16, 투자부동산, IPSAS 17, 유형자산, IPSAS 31, 무형자산의 적용범위에 포함되는 비금융자산의 매각에 따른 이익으로서 실체의 활동의 결과가 아닌 것 (10) 후속 측정에 따라 생기는 유동자산 및 비유동자산의 가치 변동 (11) 농림어업활동과 관련된 생물자산의 최초 인식 또는 공정가치의 변동(IPSAS 27, 농림어업 참조) (12) 광물자원의 채굴
	<b>주요 용어의 정의(definitions)</b> - <b>구속력 있는 합의(binding arrangement)</b> 는 약정의 당사자에게 법적 수단 혹은 이와 동등한 수단을 통해 집행 가능한 권리와 의무를 함께 부여하는 합의이며, <b>계약(contract)</b> 은 구속력 있는 합의의 유형 중 하나임 - <b>준수 의무(compliance obligation)</b> 는 구별되는 재화나 용역을 위해 내부적으로 자원을 사용하거나 구별되는 재화나 용역을 구매자 또는 제3자 수혜자에게 이전하기로 한 구속력 있는 합의상 실체의 약속 - <b>구매자(purchaser)</b> 는 구속력 있는 합의에 따른 실체 활동의 산출물인 재화나 용역을 자신이 소비하기 위해 그에 대한 대가로 당해 실체에게 자원을 제공하는 자원제공자이며, <b>고객(customer)</b> 은 구매자의 유형 중 하나임 - <b>제3자 수혜자(third-party beneficiary)</b> 는 다른 두 당사자 사이의 거래에서 자원을 수취하여 효익을 얻는 실체나 가계, 또는 개인 - <b>거래대가(transaction consideration)</b> 는 실체가 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가 금액 - (재화나 용역의) <b>개별가치(stand-alone value)</b> 는 실체가 재화나 용역을 내부적으로 사용하거나 구매자 또는 제3자 수혜자에게 별도로 제공할 경우의 가격 - <b>이전(transfer)</b> 은 실체가 자원제공자(다른 실체나 개인일 수도 있다)에게서 자원을 수취하면서 그 대가로 재화나 용역, 그 밖의 자산을 직접적으로 제공하지 않는 거래로 조세를 제외한 것 - <b>자본이전(capital transfer)</b> 은 구속력 있는 합의에서 생기는 현금이나 그 밖의 자산의 유입으로서 실체가 실체 자신이 통제하게 될 비금융자산을 취득 또는 건설한다는 조건이 부여된 것

구분	주요 내용
<p>draft IPSAS X, Revenue</p>	<p><b>수익거래의 식별</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 수익거래 발생 시 우선 당해 거래가 구속력 있는 합의에 따른 것인지 식별해야 함</li> <li>- 합의가 구속력을 갖기 위해서는 법적 수단 혹은 이와 동등한 수단에 따라 집행가능(enforceable)해야 하며, 집행가능성은 다양한 집행 방식(mechanism)을 통해 실체에게 합의 이행을 강제할 능력이 있고 당사자들이 자신의 의무를 이행할 책임이 유지될 때 존재함</li> <li>- 소유주 출연은 수익 거래에 해당하지 않으며, 세법에 따른 권리와 의무는 정부와 납세자 간 구속력 있는 합의를 구성하지 않으므로 조세 거래는 구속력 있는 합의에 따른 거래가 아님</li> </ul>
	<p><b>구속력 있는 합의가 없는 거래에서 생기는 수익(Revenue from Transactions without Binding Arrangements)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>[인식]</b> 구속력 있는 합의가 없는 수익거래에 따른 권리 또는 의무가 각각 자산·부채의 정의를 충족하는지 판단해야 함</li> <li>- (판단 결과에 따라) 자원의 유입을 자산으로 인식하는 경우에 그 성격에 따라 수익이 인식되므로, <b>결과적으로 구속력 있는 합의가 없는 수익거래의 수익 인식 시기는 다음과 같이 됨</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 부채의 정의를 충족한 자원의 유입과 관련된 의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로) 수익을 인식</li> <li>(2) 자원의 유입과 관련하여 집행가능한 의무를 부담하지 않는다면 즉시 수익을 인식</li> </ul> </li> <li>- <b>[측정]</b> 구속력 있는 합의가 없는 수익거래의 수익은 실체가 인식한 순자산의 증가 금액(즉 수취하였거나 수취할 거래대가)으로 측정됨             <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 자산: 자산의 정의를 충족하는 자원의 유입 또는 자원 유입에 관한 권리는 자산 인식기준이 충족된 날 현재의 거래대가로 최초 측정하고, 그 후에는 수취할 자산(receivable asset)은 IPSAS 41, 금융상품, 그 외의 자산은 그 성격에 따라 다른 IPSAS를 적용하여 후속 측정함</li> <li>(2) 부채: 이 기준서의 목적상 최초 인식되는 부채 금액의 최선의 추정치는 관련 자산의 인식 금액으로 제한됨(부채 인식 금액은 보고일 현재 당해 의무를 이행하는 데 필요한 금액의 최선의 추정치로 측정하는 것이 원칙)</li> </ul> </li> </ul>
	<p><b>조세(Taxes)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>[인식]</b> 조세(기타 강제성 기여금 및 부담금 포함)와 관련된 자산은 과세대상사건(taxable event) 또는 기타 강제성 기여금 및 부담금을 발생시키는 기타 사건이 발생하고 당해 자산의 인식기준이 충족된 때 인식함</li> <li>- <b>[측정]</b> 과세 거래에서 발생하는 자산은 그 거래대가로 측정             <ul style="list-style-type: none"> <li>• 과세 거래에서 발생하는 자산은 자원 유입의 최선의 추정치로 측정</li> <li>• 징수 불확실성이 있다면, 그 자산 금액은 변동 유입 금액과 관련된 불확실성이 나중에 해소될 때 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 금액을 한도로 함</li> <li>• 조세 수익(taxation revenue)은 총액으로 산정되므로, 조세 수익에서 조세 제도를 통해 지급한 비용(expenses paid through the tax system)을 차감하거나 조세지출(tax expenditure)을 가산하지 않음</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>구속력 있는 합의가 있는 거래에서 생기는 수익(Revenue from Transactions with Binding Arrangements)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>[인식]</b> 다음의 과정을 통해 구속력 있는 합의가 있는 수익거래에서 생기는 수익을 인식함             <ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 합의 모형을 사용할 수 있는 조건인지 확인</li> <li>• 구속력 있는 합의에서 준수의무를 식별</li> <li>• 구속력 있는 합의가 있는 수익거래의 수익 인식</li> </ul> </li> </ul>	

구분	주요 내용
draft IPSAS X, Revenue	<p>(1) 구속력 있는 합의 모형을 사용할 수 있는 조건인지 확인</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 다음 기준을 모두 충족할 때 구속력 있는 합의 모형에 따라 회계처리함                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 구속력 있는 합의의 당사자들이 당해 합의를 (서면으로, 구두로, 그 밖의 관행에 따라) 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 약속함</li> <li>(b) 구속력 있는 합의에 따른 각 당사자의 권리를 식별할 수 있음</li> <li>(c) 식별되는 각 준수의무의 이행에 따른 지급조건을 식별할 수 있음</li> <li>(d) 구속력 있는 합의에 경제적 실질이 있음</li> <li>(e) 준수의무를 이행하여 받을 권리가 생길 대가의 회수 가능성이 높음</li> </ul> </li> </ul> <p>(2) 구속력 있는 합의에서 준수의무를 식별</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 합의의 개시 시점에 당해 합의에서 약속한 재화나 용역이 '구별되는 재화나 용역'*인지 검토하여 약속별로 준수의무에 해당하는지 식별                         <ul style="list-style-type: none"> <li>* 구별되는 재화 또는 용역은 단일 재화·용역 혹은 그 묶음일 수 있으며, 일련의 재화나 용역으로서 실질적으로 성격과 위험이 서로 같으면서 내부적으로 사용되는 방식이나 구매자 또는 제3자 수혜자에게 이전하는 방식이 같은 것도 포함</li> </ul> </li> </ul> <p>(3) 구속력 있는 합의가 있는 수익거래의 수익 인식</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 구속력 있는 합의가 있는 수익거래를 통해 자산의 인식기준을 충족하는 자원의 유입이 있었다면, 동 유입과 관련하여 실체는 이행된 준수의무에 상응하는 부분은 수익(미이행 부분은 부채)으로 인식함</li> <li>• 수익의 인식 시기는 합의상 요구사항의 성격과 그 이행에 따라 결정되므로 결과적으로 <b>구속력 있는 합의가 있는 거래에서 생기는 수익은 실체가 자원을 명시된 방법으로 사용함으로써 준수의무를 이행할 때(또는 이행하는 대로) 인식됨</b></li> </ul> <p>- [측정] 실체가 준수의무의 이행 시점에 인식할 수익 금액은 당해 <b>준수의무에 배분된 거래대가로 측정</b>(추정에 제약이 있는 변동대가의 추정치는 제외)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 자산: 구속력 있는 합의가 있는 수익 거래로 발생한 자산은 자산 인식기준이 충족된 날 현재의 거래대가로 최초 측정하며, 그 후에는 수취할 자산(receivable asset)은 IPSAS 41, 금융상품, 그 외의 자산은 그 성격에 따라 다른 IPSAS를 적용하여 후속 측정함</li> <li>(2) 부채: 이 기준서의 목적상 최초 측정 시 그 금액은 관련 자산의 인식 금액으로 제한됨(부채로 인식되는 금액은 보고일 현재 준수의무를 이행하는 데 필요한 금액의 최선의 추정치로 측정하는 것이 원칙)</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• [거래대가 산정] 거래대가 산정 시 거래대가의 추정치에 영향을 미치는 대가의 특성, 시기, 금액을 고려하기 위해 다음 요소의 영향을 모두 고려해야 함                         <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 변동대가                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 기댓값 또는 가장 가능성이 높은 금액 중에서 적절한 것을 선택</li> </ul> </li> <li>(2) 변동대가 추정치의 제약                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 추후 불확실성 해소 시점에 이미 인식한 누적 수익 금액 중 유의적인 부분을 되돌리지 않을 가능성이 매우 높은 정도까지만 추정된 변동대가(금액)의 일부나 전부를 거래가격에 포함</li> </ul> </li> <li>(3) 구속력 있는 합의상 유의적인 금융요소의 존재                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 반영하여 (현금가격을 반영하는 금액이 되도록) 약속된 대가(금액)를 조정</li> </ul> </li> <li>(4) 비현금 대가                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 자산 인식 시점의 공정가치로 측정</li> </ul> </li> <li>(5) 자원제공자에게 지급할 대가</li> </ul> </li> </ul>

구분	주요 내용
draft IPSAS X, Revenue	<p>→ 구별되는 재화 또는 용역의 대가로 자원제공자에게 지급하는 것이 아니라면 거래대가 산정 시 대가금액만큼 차감</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• [거래대가 배분] 구속력 있는 합의에서 식별되는 각 준수의무에 대해 상대적 개별가치를 기준으로 거래대가를 배분하는 것이 원칙(할인액 및 변동대가의 배분 예외)</li> <li>• 각 준수의무에 배분된 금액이 실체가 준수의무를 이행함에 따라 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 대가(금액)를 나타내도록 하기 위한 것</li> </ul>
	<p><b>구속력 있는 합의가 있는 수익거래의 비용에서 생기는 기타 자산(Other Assets from Revenue Transactions with Binding Arrangement Costs)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- [구속력 있는 합의 체결을 위한 증분원가] 구속력 있는 합의를 체결하기 위한 증분원가가 회수될 것으로 예상된다면 이를 자산으로 인식</li> <li>- [구속력 있는 합의 이행을 위한 원가] 구속력 있는 합의를 이행할 때 드는 원가가 재고자산이나 유·무형자산을 구성하지 않는다면, 구속력 있는 합의와 직접 관련되면서 준수의무 이행을 위한 자원이 되고 회수가 예상되는 원가만 자산으로 인식함</li> </ul>
	<p><b>표시(Presentation)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 구속력 있는 합의의 당사자 중 일방이 당해 합의를 수행했을 때, <b>실체의 수행 정도와 자원제공자의 대가 이전 간의 관계에 따라</b> 재무상태표에 당해 합의를 구속력 있는 합의 자산(binding arrangement asset)이나 구속력 있는 합의 부채(binding arrangement asset)로 표시함(대가를 받을 무조건적인 권리는 수취채권으로 구분 표시)</li> </ul>



## 5 리스(Leases)

### ■ 배경 및 목적

- (배경) IFRS 16과의 정합성 제고 및 할인리스 관련 지침 미비
  - 2016년 1월에 발표된 IFRS 16, 리스와의 정합성을 확보하기 위한 IPSAS 13, 리스의 개정 소요 발생
  - 할인리스(concessionary leases) 등 공공부문 특유 이슈에 관한 회계처리 규정 미비
- (목적) 단계별 접근법을 통해 IPSAS 13를 대체할 신규 리스 기준서 개발
  - (1단계) IFRS 16 기반으로 신규 리스 기준서 발표 및 공공부문 특유 이슈 수집<sup>33)</sup>
  - (2단계) 공공부문 특유 이슈 반영을 위한 리스 기준서 개정

### ■ 주요 논의사항

- 공공부문 특유 이슈와 관련된 회계처리 방법 논의
  - 할인리스 거래 및 무상 사용권자산 거래에서의 사용권자산 측정 원칙 결정
  - 판매후리스 거래에 내재된 할인액의 회계처리 논의

### ■ 진행 경과(2019년 말 기준)

- ED 84, 할인리스 및 무상사용권자산 발표(2023. 5.) 후 이해관계자 의견수렴 중임



33) IPSASB는 1단계를 거쳐 IFRS 16의 회계처리 모형을 도입한 IPSAS 43, 리스를 2022년 1월에 발표하였으며, 2단계를 통해 IPSAS 43의 개정을 요구하는 ED 84, 할인리스 및 무상사용권자산을 2023년 1월에 발표하였음

## ■ IPSASB 정례회의 안건분석보고서

### 1 2023년 9월 정례회의

#### □ 진행 경과

- IPSASB는 2023년 1월에 ED 64 및 ED 75에 이어 리스 회계처리 개선을 위한 세 번째 공개 초안인 ED 84, 할인리스 및 무상 사용권자산 발표
  - ED 64, 리스는 IFRS 16, 리스에 대응하기 위한 IPSAS 13, 리스의 개정 공개초안으로 리스 이용자와 리스제공자 회계처리에 단일의 사용권 모형을 적용할 것을 제안
  - ED 75, 리스는 IFRS 16과의 정합성 확보를 목표로 사용권 모형을 리스이용자에 대해서만 적용할 것을 제안
  - ED 84는 리스 관련 공공부문 특유의 이슈인 할인리스 거래와 무상으로 이전받은 사용권자산에 대한 회계처리를 다루며, IPSAS 43, 리스 및 IPSAS 23, 비교환거래수익의 개정을 수반함

개정 단계	주요 내용	추진 경과
[Phase 1] IFRS 16 기반 회계처리 개발	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 16 기반의 리스이용자 및 리스제공자 회계처리 모형 우선 적용 → 리스이용자: 사용권모형 리스제공자: 위험-보상 모형</li> <li>• 공공부문 특유 이슈 발굴 위한 정보요청서(RFI), 할인 리스 및 기타 리스 유사약정 발표 및 관련 사례 수집</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ED 75, 리스 발표 및 의견수렴</li> <li>• IPSAS 43, 리스 발표('22. 1.)</li> </ul>
[Phase 2] 공공부문 특유 이슈 반영	<ul style="list-style-type: none"> <li>• RFI 응답결과를 바탕으로 공공부문 특유 이슈 관련 회계처리기준 개발</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 할인리스, 무상 사용권자산의 회계 처리 개발 필요성 확인</li> <li>• ED 84, 할인리스 및 무상 사용권 자산 발표('23. 1.)</li> </ul>

- ED 84의 주요 제안사항은 다음과 같음

#### ① 할인리스 거래의 회계처리

- (리스이용자) 사용권자산 취득원가(리스개시일 현재 기초자산의 현재 용도에 기반한 시장요율 리스료의 현재가치)가 계약상 리스료 지급액보다 큰 할인리스인 경우 그 할인액을 IPSAS 23에 따라 비교환수익 또는 부채로 인식
- (리스제공자) 위험과 효익의 이전 여부에 따라 할인금융리스와 할인운용리스로 분류하고, 금융리스라면 리스순투자와 기초자산의 장부가액의 차액을 비용으로 인식하고, 운용리스라면 리스기간에 걸쳐 리스료를 수익으로 인식

② 무상 사용권자산 거래의 회계처리

- 무상 사용권자산을 수취하였거나 수취하기로 한 구속력 있는 합의가 있을 때 IPSAS 23에 따라 비교환수익 또는 부채로 인식하되, 이때 무상 사용권자산은 기초자산의 현재 용도에 기반한 시장요율의 리스료의 현재가치로 측정

③ 판매후리스 거래의 회계처리

- 판매후리스 거래 중 리스 거래(leaseback)에 내재된 할인액이 식별되는 경우 그 할인액을 리스제공자(구매자)는 IPSAS 43에 따라, 리스이용자(판매자)는 IPSAS 23에 따라 처리

- IPSASB는 2023년 6월 정례회의에서 ED 84에 대한 응답자 의견에 대한 개괄적 분석 결과를 검토한 바 있음
  - 개괄적 분석 결과, 대다수의 응답자가 ED 84의 제안사항에 대해 동의 또는 부분 동의하였으며 소수의 응답자만이 동의하지 않는다고 응답한 것으로 나타났음

□ 정례회의 논의사항

- IPSASB는 ED 84에 대한 응답자 의견의 효율적 검토를 위해 응답자 의견 중 ED 84에 대한 부동의 근거와 보완 제안사항을 추출하여 각각에 대해 논의하였음
- IPSASB는 그 밖에도 타 IPSAS의 규정이 ED 84의 적용가능성에 큰 영향을 미칠 수 있다는 점을 고려하여 현행 또는 개발 중에 있는 IPSAS와의 관계에 대해서도 분석하였음

구분	주요 내용
ED 84에 대해 동의하지 않은 이유	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개념적 근거(할인리스의 할인대여금·무상서비스·서비스할인과의 개념적 차이 등)</li> <li>• 적용범위(리스 및 계약의 용어 정의 수정 등)</li> <li>• 리스제공자의 할인리스 회계처리</li> <li>• 리스이용자의 할인리스 및 무상 사용권자산 회계처리</li> </ul>
ED 84를 보완하기 위한 제안사항	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 무상으로 사용권을 이전하는 합의에 관한 지침 제공</li> <li>• 공시사항 추가</li> <li>• 할인리스 리스료의 현재가치의 비 목적적합성에 관한 지침 추가</li> <li>• 기초자산의 '현재 용도', '할인리스', '리스료', '시장'에 대한 용어 정의 추가 필요</li> <li>• 기초자산의 합의된 용도에 대한 변경이 있을 경우를 다루는 사용권자산의 후속 측정에 관한 지침 제공</li> </ul>
타 IPSAS와의 관계	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPSAS 46, 측정(프로젝트 2단계)</li> <li>• IPSAS 47, 수익</li> <li>• IPSAS 48, 이전비용(2023년 12월 논의 예정)</li> </ul>

- Staff는 ED 84에 대한 응답자 의견 분석 결과와 관련하여 다음을 제안함
  - 리스 프로젝트의 두 번째 단계까지 제기된 바 없는 새로운 개념적 이슈는 수집되지 않았으므로 관련된 ED 84의 개정은 고려하지 않을 것
  - ED 84의 보완을 위한 제안사항은 필요에 따라 IPSASB가 재논의 가능함
  - 응답자들이 ED 84의 사용권자산의 측정기준에 대해 충분한 지지 의견을 표명한 만큼 현재 시점에서 COV 등 타 측정기준으로의 변경은 고려하지 않을 것

#### □ 정례회의 의결사항

- 9월 회의에서 IPSASB는 Staff의 제안대로 ED 84의 사용권자산 및 무상 사용권자산의 회계처리 원칙을 유지할 것을 결정하였음
  - 특히 2024년 3월까지 동 리스 프로젝트는 물론, IPSAS 47, Revenue에 대한 개정작업이 마무리되어야 한다는 점을 강조함
  - IPSASB는 올해 말까지 ED 84의 응답결과에 대한 분석 및 결론도출근거, 적용사례와 같은 비규정 문헌에 대한 검토를 완료할 계획임

#### □ 국가회계기준에 대한 시사점

- 국가회계 예규 중에서 국가회계실체의 사용권 거래와 관련하여 그 측정방법을 다루고 있는 것은 「리스 회계처리지침」, 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」과 「민간투자사업(BTO·BTL) 회계처리지침」임
  - 「리스 회계처리지침」은 국가회계실체가 사용권을 유상으로 획득하는 거래에 대해 언급하고 있으나 구체적인 사용권의 인식 및 측정 방법은 규정하지 않음
  - 문단3.(1)에서 리스를 “리스제공자가 특정 자산의 법적 소유권을 유지한 채 일정 기간 동안 해당 자산의 사용권을 리스이용자에게 이전하고, 리스이용자는 해당 자산의 사용대가로 리스제공자에게 사용료를 지급하는 계약”으로 정의함으로써 리스 거래가 사용권을 매개로 이루어짐을 명시하고는 있음
  - 그러나 리스 회계처리지침은 리스이용자 회계처리만을 다루며 여기에 소유에 따른 위험보상 모형을 적용하도록 요구하고 있어 사용권자산의 측정기준에 대해서는 언급하지 않고 있음<sup>34)</sup>

34) 국가회계실체가 리스회사와 같이 리스를 제공하는 경우가 없음을 고려하여 리스 회계처리지침은 리스이용자 입장에서의 회계처리만 규정함. 문단 4는 리스이용자로 하여금 리스자산의 소유에 따른 위험과 효익이 리스이용자에게 이전되는 정도에 따라 리스를 금융리스 또는 운용리스로 분류하도록 요구하고 있으므로, 결과적으로 리스 회계처리지침은 사용권 모형이 아닌 위험보상 모형을 채택하고 있다고 볼 수 있음

- 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」과 「민간투자사업(BTO·BTL) 회계처리지침」의 경우 국가회계실체가 사용권을 설정하여 주는 경우를 다룸
  - 「일반유형자산과 사회기반시설 회계처리지침」의 문단16 내지 문단24는 국가가 공사비의 일부만 부담한 경우 자산의 취득원가는 전체 공사비로 측정하되, 그중 국가가 부담하지 않은 부분을 사용수익권으로 회계처리하도록 규정함
  - 「민간투자사업(BTO·BTL) 회계처리지침」은 문단5에서 수익형 민자사업(BTO)으로 취득한 자산은 취득 당시 공정가액으로, 관련 사용수익권은 수증자의 무형자산과 동일한 금액으로 평가하도록 요구함<sup>35)</sup>
- 만약 국가회계실체가 상기에서 언급된 거래가 아닌 형태의 거래로 국가 이외의 자로부터 사용권을 취득하는 경우가 발생한다면 당해 사용권은 무상 혹은 유상으로 취득하였는지 여부에 따라 공정가액 또는 취득원가로 측정함
  - 「국가회계기준에 관한 규칙」 제32조제1항은 자산을 원칙적으로 취득원가로 측정하되, 취득원가를 알 수 없는 무주부동산과 같은 경우 그 공정가액으로 측정하도록 규정함
  - 만약 국가회계실체가 특정 자산에 대한 사용권을 국가 이외의 자로부터 유상으로 취득한 경우라면 당해 사용권은 그 취득원가로 측정되어야 할 것임
  - 그에 비해 국가회계실체가 특정 자산에 대한 사용권을 국가 이외의 자로부터 무상으로 취득한 경우라면 당해 사용권의 취득원가를 알 수 없으므로 취득 당시의 공정가액으로 측정되어야 할 것임
- IPSASB는 ED 84를 통해 사용권자산을 유상 혹은 무상으로 취득하였는지와 무관하게 단일의 측정기준을 적용할 것을 제안하였음
  - 사용권자산은 시장조건의 리스 거래나 할인리스 거래를 통해 이를 유상으로 취득한 경우는 물론, 리스가 아닌 구속력 있는 합의에 따라 무상으로 취득한 경우에도 원칙적으로 기초자산의 현재 용도에 기반한 시장요율 리스료의 현재가치로 측정함
  - 즉 ED 84는 사용권자산을 무상으로 취득하여 그 간주원가를 구해야 하는 경우라 하더라도 국가회계기준과 달리 공정가치가 아닌 다른 기준으로 측정하도록 규정하고 있음

35) 실무적으로 당해 자산과 사용수익권은 민간투자비의 총액에 부대비용을 합한 것으로 측정될 것임

- 국가회계의 경우에도 사용권의 유·무상 취득 여부와 무관하게 사용권의 가치를 일원화된 기준으로 측정하는 방안을 고려할 필요가 있음
  - ED 84가 사용권자산의 가치를 공정가치가 아닌 다른 기준으로 사용권자산의 가치를 측정하도록 한 것은 사용권자산의 경우 활성화된 시장이 없으며 공정가치처럼 최고 최선의 사용 개념을 적용할 수 없거나 실무적으로 불가능하다는 점을 고려한 것임
  - 이와 같이 공공부문의 특성상 공정가치는 적은 비용으로 합리적으로 산출하기 어렵다는 점을 고려하면, 무상으로 취득한 사용권을 공정가액으로 측정하도록 요구한 「국가회계기준에 관한 규칙」 제32조제1항은 때에 따라 국가회계실체가 사용권을 아예 인식하지 않도록 유도하는 장치가 될 수도 있음
  - ED 84가 제안하고 있는 측정방법은 개념적으로 사용권자산의 가치가 무엇에서 창출되는지에 대해 고려하고 있으므로, 국가회계 역시 이를 기초로 무상 취득 사용권자산에 관한 규정을 정비하는 것이 적절하다고 보임

## 2 2023년 12월 정례회의

- (발표자) João Fonseca
- (목적) 리스 유사약정과 관련된 리스 관련 회계처리 이슈를 식별하고 해결하기 위한 추가 지침 개발
- 정례회의 논의사항
  - 최종본 발표(Final Procurement)에 IPSAS 23 개정안을 포함시키지 않기로 결정
  - 현재 공개초안 피드백 단계로 최종 프로젝트 마무리를 앞둠
    - ED 84는 IPSAS 23, 비교환거래수익(조세 및 이전)에 대한 개정 제안과 함께 발행
    - ED 84는 IPSAS 47, 수익이 출판되기 전에 발행됨
    - IPSAS 47 시행일: 2026년 1월 1일
    - IPSAS 47은 IPSAS 23의 대체
    - IPSAS 23이 대체된 후 최종본 발표 시행일 제안 → IPSAS 23은 더 이상 유효하지 않음
    - 최종본 발표에서 IPSAS 47(IPSAS 23 대체) 개정에 대한 조기 적용이 허용됨

〈리스 관련 시행일자〉

프로젝트/IPSAS 기준서	연관 기준서	시행일자
IPSAS 43, 리스	없음	2025년 1월 1일
IPSAS 44, 매각예정비유동자산	없음	2025년 1월 1일
IPSAS 45, 유형자산	IPSAS 43, IPSAS 44, IPSAS 46	2025년 1월 1일
IPSAS 46, 측정	없음	2026년 1월 1일
IPSAS 47, 수익	없음	2026년 1월 1일
IPSAS 48, 이전 비용	IPSAS 47	2026년 1월 1일
IPSAS 49, 퇴직연금제도	없음	2026년 1월 1일
할인리스 및 무상 사용권자산	IPSAS 43, IPSAS 45, IPSAS 47	2027년 1월 1일(변동 가능)
IPSAS 개선	IPSAS 43	미확정
측정 2차단계	IPSAS 46	미확정