

## 연결실체 내 화폐성 부채(또는 자산)에서 발생한 외환차이의 분류

IFRS 18 ‘재무제표 표시와 공시’

### 1. 질의 내용

국제회계기준해석위원회(이하 ‘해석위원회’라 한다)는 연결실체 내 화폐성부채(또는 화폐성자산)에서 발생한 외환차이의 분류에 대해 요청서를 받았다. IFRS 18 문단 B65에서는 과도한 원가나 노력이 수반되지 않는 한, 기업이 IAS 21 ‘환율변동효과’를 적용하여 손익계산서에 포함된 외환차이를 해당 외환차이를 발생시킨 항목에서 발생하는 수익과 비용이 해당되는 범주와 동일한 범주로 분류하도록(문단 B68 참조) 요구한다.

이 요청서에서는 외환차이를 발생시킨 연결실체 내 화폐성 부채(또는 자산)의 수익과 비용이 연결과정에서 제거된 경우, IFRS 18 문단 B65를 적용하여 해당 외환차이를 어떻게 분류하는지 질문하였다.

### 사실관계

요청서에서 기술된 사실관계에서 기업은 종속기업과 대여약정을 체결한다(연결실체 내 대여금). 기업과 종속기업의 기능통화는 서로 다르다. 이 연결실체 내 대여금은 다음과 같다.

- 기업 또는 종속기업 중 어느 한쪽의 기능통화로 표시되어 있다.
- 종속기업에 대한 기업의 순투자 일부가 아니다.

연결실체 내 대여금이 외화 화폐성항목에 해당하는 기업 또는 종속기업은 IAS 21을 적용하여 해당 대여금을 자신의 기능통화로 환산하고 그 결과로 발생하는 외환차이를 당기손익으로 인식한다(이하 ‘외환차이’). 기업은 연결재무제표를 작성하면서 IFRS 10 ‘연결재무제표’에 따라 해당 대여금과 관련된 연결실체 내 자산, 부채, 수익, 비용, 현금흐름을 전액 제거한다. 그러나 IAS 21 문단 45에 따라 기업은 외환차이를 제거하지 않고 연결손익계산서에 인식한다.

### 2. 검토 내용과 결정

## IFRS 회계기준서의 요구사항을 적용함

기업이 IFRS 18 문단 B65에 따라 외환차이를 어떻게 분류하는지를 결정하기 위해 해석위원회는 ‘외환차이를 발생시킨 항목’이 무엇인지를 고려하였다.

IAS 21 문단 45에서는 ‘보고기업과 해외사업장의 경영성과와 재무상태를 연결하는 경우 연결실체 내 잔액 제거와 종속기업의 연결실체 내 내부거래 제거와 같은 정상적인 연결 절차를 수행한다(IFRS 10 ‘연결재무제표’ 참조). 그러나 내부거래에서 생긴 화폐성 자산(또는 부채)은 장단기 여부와 관계없이, 대응하는 화폐성 부채(또는 자산)와 상계하더라도 관련된 환율변동효과는 연결재무제표에 나타나게 된다. 내부거래에서 생긴 화폐성항목도 특정 통화를 다른 통화로 교환하는 과정이 따르므로 환율변동으로 보고기업의 손익이 영향을 받기 때문이다.’라고 기술한다.

해석위원회는 IAS 21 문단 45에 따라 외환차이를 발생시키는 항목은 연결실체 내 화폐성 부채(또는 자산)라고 보았다. 화폐성항목은 한 통화를 다른 통화로 교환해야 하는 약정을 나타낸다.

따라서 해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에 따라 IFRS 18 문단 B65를 합리적으로 해석하여 적용하면, 외환차이를 분류하는 두 가지 가능한 방법(이 안전 결정에서 견해 1과 견해 2로 기술함)이 도출된다고 보았다.

### *견해 1- 외환차이를 기본 범주인 영업 범주로 분류*

외환차이를 발생시킨 항목의 수익과 비용은 연결손익계산서에 포함되지 않는다. 따라서 기업은 외환차이를 분류할 ‘동일한’ 범주가 존재하지 않으므로 이 외환차이에 IFRS 18 문단 B65를 적용할 수 없다고 합리적으로 결론 내릴 수 있다. 그러므로 기업은 IFRS 18 문단 52에 따라 해당 외환차이를 기본적으로 영업 범주로 분류한다.

### *견해 2- 외환차이를 연결실체 내 대여금의 수익과 비용이 연결시 제거되기 전에 분류되었을 범주와 동일한 범주로 분류하거나, 그렇게 하는데 과도한 원가나 노력이 필요한 경우에는 영업 범주로 분류*

기업은 외환차이가 연결과정에서 연결실체 내 대여금과 해당 대여금에서 발생하는 수익과 비용(외환차이 외)을 제거하기 전에 그 대여금에서 발생하였다고 볼 수 있다.

해석위원회는 IFRS 18 문단 B65에서 외환차이를 그 외환차이를 발생시킨 항목의 수익, 비용과 ‘동일한’ 범주로 분류하도록 요구하지만, 그러한 수익과 비용을 연결손익계산서에 포함해야 한다고 요구하지는 않는다고 보았다.

그러므로 기업은 IFRS 18 문단 B65를 적용하여, 외환차이를 연결실체 내 대여금의 수익과 비용이 제거되기 전에 분류되었을 범주로 분류할 수 있다고 합리적으로 결론 내릴 수 있다.

해석위원회는 견해 2를 적용하는 경우에 다음과 같다고 보았다.

- a. 기업이 IFRS 18 문단 B68에 따라 외환차이를 해당 수익과 비용이 제거되기 전에 분류되었을 범주와 동일한 범주로 분류하는 데 과도한 원가나 노력이 필요하다고 판단하면, 그 외환차이를 영업 범주로 분류한다. IFRS 18 문단 B68에 따라 기업은 외환차이의 분류에 과도한 원가나 노력이 필요한지를 ‘외환차이를 발생시키는 각 항목별로’ 평가한다.
- b. 기업은 연결실체 관점에서 외환차이를 분류한다. 이는 예를 들면 기업이 외환차이를 분류하는 범주가 종속기업이 개별재무제표에서 외환차이를 분류한 범주(종속기업에 해당하는 경우)와 다를 수 있음을 뜻한다. 이러한 범주가 다를 수 있는 이유 중 하나는 연결실체 관점에서 특정한 주된 사업활동에 대한 평가가 종속기업의 특정한 주된 사업활동에 대한 평가와 다르기 때문이다.

## 그 밖의 견해

해석위원회는 요청서에 기술된 그 밖의 견해는 기준서 요구사항에 대한 합리적인 해석에 해당하지 않는다고 결론 내렸다. 그 견해는 다음과 같다.

- a. 해당 사실관계의 거래는 자금조달에만 관련되므로 기업은 외환차이를 재무 범주로 분류한다. 해석위원회는 외환차이가 항상 (연결실체 내) 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 것은 아니므로 이 견해는 기준서 요구사항에 대한 합리적인 해석이 아니라고 결론 내렸다.
- b. 외환차이는 일정 기간 한 통화의 현금을 다른 통화로 이전함에 따라 발생하였으므로 기업은 외환차이를 투자 범주로 분류한다. 해석위원회는 외환차이를 발생시킨 항목은 현금(또는 통화)이 아니므로 이 견해는 기준서 요구사항에 대한 합리적인 해석이 아니라고 결론 내렸다.

## 그 밖의 발견사항

해석위원회는 IAS 8 ‘재무제표의 작성기준’에 따라 기업이 회계정책(이 안전결정에서 설명하는 견해 1나 견해 2)을 개발하여 적용한다고 보았다.

## 결론

해석위원회는 이러한 분석을 바탕으로 회계기준 제정·개정 과제에 추가할지 검토하였다. 해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에서 외환차이의 분류를 더 명확히 하기 위한 회계기준 제정·개정 과제를 진행하더라도 기대 효익이 그 원가

를 초과하지 않을 것이라고 결론 내렸다. 따라서 해석위원회는 회계기준 제정·개정 과제에 추가하지 않기로 결정하였다.

• Notice

**Copyright © IFRS Foundation** All rights reserved. Translated, reproduced and distributed by the Korea Accounting Standards Board with the permission of the IFRS Foundation.

The Korean translation of this IASB Agenda Decision has not been approved by the IFRS Foundation and the IFRS Foundation accepts no liability in respect of the quality or content of this translation.

• 알림

**Copyright © IFRS Foundation** 모든 저작권은 보호됩니다. 한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회재단의 동의를 받아 이 저작물을 번역, 재출간, 배포합니다.

이 국제회계기준위원회의 논의 결과 한국어 번역은 국제회계기준위원회재단에서 승인하지 않았고, 국제회계기준위원회재단은 이 번역의 품질이나 내용에 대하여 어떠한 책임도 지지 않습니다.