

기업회계기준해석서 제2122호

## 외화 거래와 선지급·선수취 대가

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2021. 4. 23.

## 저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411  
Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2025 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 문의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department  
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 3층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: [webmaster@kasb.or.kr](mailto:webmaster@kasb.or.kr), 홈페이지: [www.kasb.or.kr](http://www.kasb.or.kr)

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서의 사용과 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 '기준서 본문')으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서의 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유합니다.

## COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411  
Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2025 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department  
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 3rd Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150  
Fax: +82 (0)2 6050 0170  
Email: [webmaster@kasb.or.kr](mailto:webmaster@kasb.or.kr)  
Web: [www.kasb.or.kr](http://www.kasb.or.kr)

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

# 목차

## 목 차

### 기업회계기준해석서 제2122호 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가’

	문단번호
참조	
배경	1~3
적용	한4.1
적용범위	4~6
회계논제	7
결론	8~9

#### 부록 A

#### 시행일과 경과규정

기업회계기준해석서 제2122호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준해석서 제2122호를 구성하지는 않으나 해석서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

#### [적용사례·실무적용지침]

적용사례 (IE1-IE19)

#### [결론도출근거]

IFRIC 22의 결론도출근거 (BC1-BC33)

**[기타 참고사항]**

국제회계기준과의 관계  
이 해석서의 주요 특징  
제·개정 경과

기업회계기준해석서 제2122호 '외화 거래와 선지급·선수취 대가'는 문단 1~9와 부록 A로 구성되어 있으며, 적용사례 및 결론도출근거가 첨부되어 있다. 해석서의 적용범위와 효력은 '기업회계기준 전문'의 문단 24와 25에서 규정한다.

# 기업회계기준해석서 제2122호

## 외화 거래와 선지급·선수취 대가

### 참조

---

- 재무보고를 위한 개념체계<sup>1)</sup>
- 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’
- 기업회계기준서 제1021호 ‘환율변동효과’

### 배경

---

- 1 기업회계기준서 제1021호 ‘환율변동효과’의 문단 21에 따르면 기능통화로 외화거래를 최초로 인식하는 경우에 거래일의 외화와 기능통화 사이의 현물환율(이하 ‘환율’이라 한다)을 외화금액에 적용하여 기록한다. 기업회계기준서 제1021호 문단 22에서는 거래일은 한국채택국제회계기준에 따라 거래의 인식요건을 최초로 충족하는 날이라고 언급하고 있다.
- 2 기업이 관련 자산, 비용, 수익을 인식하기 전에 외화로 대가를 선지급하거나 선수취할 때 일반적으로 비화폐성자산이나 비화폐성부채<sup>2)</sup>를 인식한다. 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)은 대가를 선지급하거나 선수취하여 발생한 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 제거하면서 관련 기준서에 따라 인식한다.
- 3 국제회계기준해석위원회(이하 ‘해석위원회’라 한다)는 수익을 인식할 때 기업회계기준서 제1021호 문단 21~22에 따른 거래일을 어

---

1) 이 해석서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 ‘재무보고를 위한 개념체계’ (2011년 7월 공표)를 말한다.

2) 예를 들어 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ 문단 106에 따르면 기업이 고객에게 재화나 용역을 이전하기 전에 고객이 대가를 지급하거나 기업이 대가(금액)를 받을 무조건적인 권리(수취채권)를 갖고 있는 경우에 기업은 지급받은 때나 지급받기로 한 때에(둘 중 이른 시기)에 그 계약을 계약부채로 표시한다.



떻게 결정하는지에 대한 질의를 받았다. 특히 관련 수익을 인식하기 전에 대가를 선수취하여 비화폐성부채를 인식하는 상황을 다뤘다. 해석위원회는 이 회계논제를 논의하면서 외화로 대가를 선수취하거나 선지급하는 경우가 수익 거래에 국한되지 않는다는 점에 주목하였다. 따라서 해석위원회는 외화로 대가를 선수취하거나 선지급했을 때 관련 자산, 비용, 수익의 최초 인식 시 적용할 환율을 결정하기 위하여 거래일을 명확히하기로 결정하였다.

## 적용

---

- 한4.1 이 해석서는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 그리고 이 해석서는 같은 법률에 따라 재무제표를 작성하고 표시하기 위해 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택하거나 다른 법률 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

## 적용범위

---

- 4 이 해석서는 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)을 인식하기 전에 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식할 때의 외화 거래(또는 그 일부)에 적용한다.
- 5 이 해석서는 관련 자산, 비용, 수익을 최초에 인식할 때 다음으로 측정해야 하는 경우에는 적용하지 않는다.
- (1) 공정가치
  - (2) 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 최초에 인식하는 날이 아닌 다른 날의 지급 또는 수취 대가의 공정가치(예를 들어 기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에 따른 영업권의 측정)

- 6 다음에 대해서는 이 해석서를 적용할 것이 요구되지 않는다.
- (1) 법인세
  - (2) 기업이 발행하는 보험계약(재보험계약 포함) 또는 기업이 보유하는 재보험계약

## 회계논제

---

- 7 이 해석서는 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 발생한 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 제거하면서 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)을 최초 인식할 때 적용할 환율을 결정하기 위하여 거래일을 어떻게 결정하는지를 다룬다.

## 결론

---

- 8 기업회계기준서 제1021호 문단 21~22에 따라 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)의 최초 인식에 적용할 환율을 결정하기 위한 거래일은 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 최초로 인식하는 날이다.
- 9 선지급이나 선수취가 여러 차례에 걸쳐 이루어지는 경우 대가의 선지급이나 선수취로 인한 거래일을 각각 결정한다.

## 부록 A

### 시행일과 경과규정

이 부록은 기업회계기준해석서 제2122호의 일부를 구성하며 기업회계기준해석서 제2122호의 다른 부분과 동등한 권위를 갖는다.

### 시행일

---

- A1 이 해석서는 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 이 해석서를 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

### 경과규정

---

- A2 최초 적용 시 다음 중 어느 하나의 방법으로 이 해석서를 적용한다.
- (1) 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 소급 적용하는 방법
  - (2) 이 해석서의 적용범위에 해당하는 자산, 비용, 수익으로서 다음의 두 날 중 하나를 선택하여 그 날 이후 인식한 것 모두에 대해 전진 적용하는 방법
    - (가) 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 시작일
    - (나) 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 재무제표에서 비교정보로 표시하는 과거 보고기간의 시작일
- A3 최초 적용 시 문단 A2(2)를 적용하는 경우 문단 A2(2)의 (가) 또는 (나)에서 언급한 보고기간의 시작일 이후 최초로 인식하는 자산, 비용, 수익과 관련하여 그 이전에 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식한 경우에 그 자산, 비용, 수익에 이 해석서를 적용한다.

## **기업회계기준해석서 제2122호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결**

기업회계기준해석서 제2122호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2017년)

기업회계기준해석서 제2122호 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가’의 제정(2017. 2. 24.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이길우, 전영교, 정석우, 한봉희

# **적용사례 실무적용지침**

## 기업회계기준해석서 제2122호 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준해석서 제2122호에 첨부되지만, 이 해석서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

이 적용사례에서 외화 금액은 ‘FC’로 표시하고, 기능통화 금액은 ‘원’으로 표시한다.

IE1 이 적용사례의 목적은 관련 기준서에 따라 관련 자산, 비용, 수익 (또는 그 일부)을 인식하기 전에 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식할 때 거래일을 어떻게 결정하는지를 예시하는 데 있다.

### 사례 1: 단일 유형자산 항목 매입을 위해 한번만 선지급하는 경우

---

IE2 기업 A는 20X1년 3월 1일에 사업에 사용할 목적으로 기계를 매입하는 계약을 공급자와 체결하였다. 계약 조건에 따르면 기업 A는 20X1년 4월 1일에 공급자에게 고정 매입가격 FC1,000을 지급한다. 기업 A는 20X1년 4월 15일에 기계를 인수한다.

IE3 기업 A는 20X1년 4월 1일에 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 적용하여 FC1,000을 기능통화로 환산하고 비화폐성자산을 인식한다. 기업회계기준서 제1021호 문단 23(2)에 따라 기업 A는 그 비화폐성자산의 환산금액을 다시 환산하지 않는다.

IE4 기업 A는 20X1년 4월 15일에 기계를 인수한다. 비화폐성자산은 제거하고 기계는 기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’에 따라 유형자산으로 인식한다. 기업 A는 기계의 최초 인식 시 거래일, 즉

20X1년 4월 1일(비화폐성자산의 최초 인식일)의 환율을 적용하여  
기계의 원가를 인식한다.

## 사례 2: 단일 시점에 인식하는 수익과 관련하여 여러 차례 대가를 수취하는 경우

---

- IE5      기업 B는 20X2년 6월 1일에 재화를 20X2년 9월 1일에 인도하기로 하는 계약을 고객과 체결하였다. 총 고정 계약가격은 FC100이고, 이 중 FC40은 지급기일인 20X2년 8월 1일에 수취하였으며 나머지는 20X2년 9월 30일에 지급될 것이다.
- IE6      기업 B는 20X2년 8월 1일에 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 적용하여 FC40을 기능통화로 환산하고 비화폐성계약부채를 인식한다. 기업회계기준서 제1021호 문단 23(2)에 따라 기업 B는 그 비화폐성부채의 환산금액을 다시 환산하지 않는다.
- IE7      기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’ 문단 31에 따라 기업 B는 고객에게 재화를 이전하는 날인 20X2년 9월 1일에 수익을 인식한다.
- IE8      기업 B는 선수취 대가 FC40과 관련된 수익의 거래일을 20X2년 8월 1일로 결정한다. 기업회계기준서 제1021호 문단 22에 따라 기업 B는 나머지 수익의 거래일을 20X2년 9월 1일로 결정한다.
- IE9      기업 B는 20X2년 9월 1일에 다음과 같이 회계처리한다.  
(1) 계약부채 FC40을 제거하고 20X2년 8월 1일의 환율을 적용하여 수익을 인식한다.  
(2) 수익 FC60과 이에 상응하는 채권을 20X2년 9월 1일의 환율을 적용하여 인식한다.

IE10 20X2년 9월 1일에 인식한 채권 FC60은 화폐성항목이다. 기업 B는 그 채권이 결제될 때까지 채권의 환산금액을 다시 환산한다.

### 사례 3: 기간에 걸친 용역을 제공받기 위해 여러 차례 대가를 지급하는 경우

---

IE11 기업 C는 20X3년 5월 1일에 용역제공자와 계약을 체결하였다. 용역제공자는 기업 C에게 20X3년 7월 1일부터 20X3년 12월 31일까지 균등하게 용역을 제공한다. 계약에 따르면 기업 C는 20X3년 6월 15일에 FC200을, 20X3년 12월 31일에 FC400을 지급하여야 한다. 기업 C는 이 계약에서 20X3년 6월 15일 지급액 FC200은 20X3년 7월 1일부터 8월 31일까지 공급받는 용역과 관련되고, 20X3년 12월 31일 지급액 FC400은 20X3년 9월 1일부터 12월 31일까지 공급받는 용역과 관련된다고 결정하였다.

IE12 기업 C는 20X3년 6월 15일에 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 적용하여 FC200을 기능통화로 환산하고 비화폐성자산을 인식한다.

IE13 기업 C는 20X3년 7월 1일부터 20X3년 8월 31일까지의 기간에 제공자로부터 용역을 제공받을 때 비화폐성자산을 제거하고 비용 FC200을 당기손익으로 인식한다. 기업 C는 선지급 대가 FC200과 관련된 비용의 거래일을 20X3년 6월 15일(비화폐성자산의 최초 인식일)로 결정한다.

IE14 기업 C는 20X3년 9월 1일부터 20X3년 12월 31일까지의 기간에 제공자로부터 용역을 제공받을 때 그 비용을 당기손익으로 인식한다. 원칙적으로 거래일은 20X3년 9월 1일부터 20X3년 12월 31일까지 각각의 날이다. 그러나 환율이 유의적으로 변동하지 않는다면 기업 C는 기업회계기준서 제1021호 문단 22에 허용된 바와



같이 거래일의 실제 환율에 근접한 환율을 사용할 수 있다. 만약 그러한 경우라면, 예를 들어 기업 C는 매달 비용 FC100( $FC400 \div 4$ )을 20X3년 9월 1일부터 12월 31일까지의 매월 평균환율을 적용하여 기능통화로 환산할 수 있다.

- IE15      기업 C는 20X3년 9월 1일부터 12월 31일까지 비용을 인식할 때 이에 상응하여 공급자에게 지급할 의무를 부채로 인식한다. 이 부채는 화폐성항목이다. 기업 C는 그 부채가 결제될 때까지 부채의 환산금액을 다시 환산한다.

#### **사례 4: 복수 시점에 인식하는 수익과 관련하여 여러 차례 대가를 수취하는 경우**

---

- IE16      기업 D는 20X4년 1월 1일에 고객에게 두 제품을 판매하는 계약을 체결한다. 기업 D는 한 제품을 20X4년 3월 1일에 이전하고, 두 번째 제품은 20X4년 6월 1일에 이전한다. 이 계약에 따라 고객은 고정 매입가격 FC1,000을 지급하게 되는데, 이 중 FC200은 지급기일인 20X4년 1월 31일에 선수취하고, 나머지는 지급기일인 20X4년 6월 1일에 수취한다.

- IE17      다음 사항을 고려한다.
- (1) 기업회계기준서 제1115호에 따라 기업 D는 거래가격 중 FC450은 첫 번째 제품에, FC550은 두 번째 제품에 배분한다.
  - (2) 기업 D는 이 계약에서 20X4년 1월 31일 받은 대가 FC200은 20X4년 3월 1일에 이전한 첫 번째 제품과 관련된다고 결정하였다. 그 제품을 고객에게 이전한 시점에 기업 D는 나머지 대가 FC250에 대해 무조건적인 권리를 갖는다.

- IE18      현물환율은 다음과 같다.

일자	현물환율(FC:원)
20X4년 1월 31일	1:1.5
20X4년 3월 1일	1:1.7
20X4년 6월 1일	1:1.9

IE19 기업 D가 이 계약의 외화 부분을 회계처리하는 방법을 예시하는 분개는 다음과 같다.

- (1) 기업 D는 20X4년 1월 31일에 FC200을 선수취하고 20X4년 1월 31일의 환율을 적용하여 기능통화로 환산한다.

(차) 현금(FC200) 300원  
(대) 계약부채(FC200) 300원

- (2) 기업회계기준서 제1021호 문단 23(2)에 따라 기업 D는 비화폐성계약부채의 환산금액을 다시 환산하지 않는다.

- (3) 기업 D는 20X4년 3월 1일에 거래가격 FC450으로 첫 번째 제품을 이전한다. 기업 D는 계약부채를 제거하고 수익 300원을 인식한다. 기업 D는 첫 번째 제품과 관련하여 나머지 수익 FC250과 이에 상응하는 채권을 인식하고 그 수익과 채권 모두 나머지 수익 FC250을 최초로 인식하는 날(20X4년 3월 1일)의 환율로 환산한다.

(차) 계약부채(FC200) 300원  
(차) 채권(FC250) 425원  
(대) 수익(FC450) 725원

- (4) 채권 FC250은 화폐성항목이다. 기업 D는 그 채권이 결제될 때 (20X4년 6월 1일)까지 채권의 환산금액을 다시 환산한다. 20X4년 6월 1일에 채권 FC250은 475원과 동등하다. 기업회계기준서 제1021호 문단 28에 따라 기업 D는 외화환산이익 50원을 당기손익으로 인식한다.

(차) 채권 50원  
(대) 외화환산이익 50원

- (5) 기업 D는 20X4년 6월 1일에 거래가격 FC550으로 두 번째 제품을 이전한다. 기업 D는 수익 FC550을 거래일의 환율을 적용하여 인식한다. 그 거래일은 재무제표에서 그 거래 부분을 처음 인식하는 날(20X4년 6월 1일)이다.
- (6) 기업 D는 또한 20X4년 6월 1일에 나머지 대가 FC800을 받는다. 받은 대가 중 FC250은 첫 번째 제품의 이전 시 발생한 채권 FC250의 결제금액이다. 기업 D는 20X4년 6월 1일의 환율로 현금을 환산한다.

(차) 현금(FC800)	1,520원	
(대) 채권(FC250)		475원
(대) 수익(FC550)		1,045원

# 결론도출근거

한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이를 갈음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

## IFRIC 22의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계 재무보고를 위한 개념체계
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	제1101호 한국채택국제회계기준의 최초채택
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	제1021호 환율변동효과
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호 금융상품: 표시

## IFRIC 22 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가(Foreign Currency Transactions and Advance Consideration)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRIC 22에 첨부되지만, 이 해석서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

### 도입

---

BC1 이 결론도출근거는 해석위원회가 결론을 도출하는 데 고려한 사항들을 요약한다.

#### 배경

BC2 해석위원회는 수익을 인식할 때 IAS 21 문단 21~22에 따라 적용할 환율을 어떻게 결정하는지에 대한 질의를 받았다. 이 질의에서는 외화로 대가를 선수취하는 상황을 다뤘다. IAS 21은 이러한 상황을 명확하게 다루고 있지 않다.

BC3 해석위원회는 이 질의에 대한 의견조회를 통해 받은 피드백에서 다음 사항을 파악하였다.

- (1) 이 회계논제가 많은 국가에 영향을 미치고 특히 건설업에 영향을 미친다.
- (2) 다양한 보고 방법이 적용되고 있다. 수익을 인식할 때 대가를 선수취하는 날의 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 적용하는 기업이 있는가 하면 수익을 인식하는 날의 환율을 적용하는 기업이 있다.

BC4 이 회계논제를 다루기 위하여 해석위원회는 2015년 10월에 외부 의견조회를 위한 해석서 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가’ 공개초안을 발표하였다. 이에 대한 응답으로 45개의 외부검토의견서를

받았다. 해석위원회는 이 해석서를 개발하는 데에 외부검토의견서를 고려하였다.

## 적용범위

---

### 수익 거래 외의 외화 거래

BC5      해석위원회가 받은 질의는 특히 수익 거래와 관련된 것이었다. 하지만 해석위원회는 이 회계논제를 논의하면서 대가가 외화로 표시되고 선지급되거나 선수취되는 다른 거래에서도 유사한 질의가 생긴다는 데 주목하였다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 유형자산의 매입 및 매도
- (2) 무형자산의 매입 및 매도
- (3) 투자부동산의 매입 및 매도
- (4) 재고자산의 매입
- (5) 용역의 매입
- (6) 리스계약의 체결
- (7) 정부보조금의 수취

BC6      더욱이 해석위원회는 IAS 21을 외화 수익 거래뿐만 아니라 모든 외화 거래에 적용한다는 점에 주목하였다. 따라서 해석위원회는 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식하는 경우의 외화 거래(또는 그 일부)에 이 해석서가 적용된다고 결정하였다. 이 해석서 공개초안에 대한 의견제출자들은 대체로 해석위원회가 제안한 적용범위를 지지하였다.

### 법인세와 보험계약

BC7      해석위원회는 법인세, 기업이 발행하는 보험계약(재보험계약 포함) 또는 기업이 보유하는 재보험계약에는 이 해석서를 적용할 것이 요구되지 않는다고 결정하였다.



BC8 해석위원회는 이연법인세와의 상호작용으로 인한 복잡성으로 법인세에 의도하지 않은 결과가 나오는 것을 막는 것이 중요하다고 결론 내렸다. 이와 비슷하게 해석위원회는 보험계약에 의도하지 않은 결과가 나오는 것을 막는 것이 중요하다고 결론 내렸다. IASB의 보험계약 프로젝트가 마무리 단계에 있고 곧 나오는 보험계약 기준서를 적용하기 전에 회계의 변경을 요구하는 것은 부적절할 것이다.<sup>3)</sup>

### 비현금 대가

BC9 선지급·선수취 대가가 외화로 표시되지만 현금 외의 형태일 수 있다. 예를 들어 기업이 용역제공의 대가로 공정가치가 외화로 산정되는 지분상품 또는 재고항목을 수취하는 경우이다.

BC10 IAS 21은 현금 및 비현금 외화 거래에 모두 적용한다. 따라서 해석위원회는 이 해석서를 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식하는 현금 및 비현금 거래에 모두 적용하기로 결정하였다.

### 최초 인식 시 공정가치로 측정하는 거래

BC11 IAS 21 문단 23(3)에서 공정가치로 측정하는 비화폐성 외화항목은 공정가치가 측정된 날의 환율로 환산하도록 요구하고 있다. 따라서 해석위원회는 관련 자산, 비용, 수익이 최초에 공정가치로 측정되는 외화 거래에는 이 해석서가 적용되지 않는다고 결정하였다.

---

3) IASB는 2017년 5월에 IFRS 17을 공표함으로써 보험과제를 완료하였다. IAS 21을 적용할 때 보험계약집합은 화폐성항목으로 처리한다.

BC12 해석위원회는 관련 자산, 비용, 수익이 이 해석서에서 정하는 거래일이 아닌 다른 날의 지급 또는 수취 대가의 공정가치로 최초에 측정되는 외화 거래에도 이 해석서가 적용되지 않는다고 결정하였다. 그 이유는 최초 인식할 때 자산, 비용, 수익을 측정하기 위해 사용된 공정가치 측정일이 거래일로 결정되기 때문이다.

#### **화폐성항목과 비화폐성항목**

BC13 대가를 선지급하거나 선수취하면 그 결과 일반적으로 비화폐성자산이나 비화폐성부채가 인식된다. 그러나 선지급이나 선수취 결과 비화폐성자산·부채 대신에 화폐성자산·부채가 발생할 수도 있다.

BC14 IAS 21 문단 28~29에 따르면 자산이나 부채가 화폐성항목일 때 그 자산이나 부채의 거래일과 결제일 사이에 환율이 변동된 경우에 외환차이를 당기손익으로 인식하도록 요구하고 있다. 결과적으로 관련 자산, 비용, 수익의 최초 인식에 적용할 환율에 대한 질의는 대가의 선지급·선수취 결과 비화폐성자산이나 비화폐성부채가 발생할 때에만 생긴다. 따라서 해석위원회는 이 해석서가 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식하는 경우에만 적용된다고 결정하였다.

BC15 해석서 공개초안에 대한 일부 의견제출자들은 대가를 선지급하거나 선수취하여 자산이나 부채가 발생할 때 그것이 화폐성인지 비화폐성인지를 결정하는 지침을 제시해 달라고 요청하였다. 이 의견제출자는 일부 거래의 경우 그 결정이 어려울 수 있다고 말하였다.

BC16 이 요청사항을 고려하면서 해석위원회는 이 해석서가 어떤 항목이 화폐성인지 비화폐성인지 결정하는 것에 대해 새로운 요구사항을 추가하지는 않는다는 데 주목하였다(이러한 요구사항은 이미

IAS 21에 있다). 이 해석서는 단지 특정 거래에 적용할 환율을 명확히 한다. 해석위원회는 화폐성항목과 비화폐성항목의 정의에 대한 적용 지침을 제공하는 것은 이 해석서의 범위 밖이라고 결정하였다.

BC17 그림에도 불구하고 해석위원회는 기업이 어떤 항목이 화폐성인지 비화폐성인지 결정하는 데 판단이 필요할 수도 있음을 인정하였다. 또한 기준서와 재무보고를 위한 개념체계(이하 ‘개념체계’라 한다)<sup>4)</sup>에 어떤 항목이 화폐성인지 비화폐성인지 결정하는 데 도움을 줄 수 있는 규정이 있다는 데 주목하였다. 이러한 규정은 다음과 같다.

- (1) IAS 21 문단 16
- (2) IAS 32 문단 AG11
- (3) 개념체계 문단 4.17

## 결론

---

### 거래일

BC18 IAS 21 문단 22에서는 외화 거래의 최초 인식에 적용할 환율을 결정하기 위한 거래일을 ‘IFRS에 따라 거래의 인식요건을 최초로 충족하는 날’로 정의한다.

BC19 해석위원회는 최초 인식에 적용할 환율을 결정하기 위한 ‘거래일’을 식별하는 방법에 두 가지가 있을 수 있다고 보았다.

- (1) ‘단일 거래’ 접근법 – 대가의 수취나 지급과 재화나 용역의 이전은 모두 동일한 거래의 일부로 본다. 따라서 거래일은 거래의 첫 번째 요소가 관련 기준서에 따라 인식 요건을 충족하는 날로 결정한다.

---

4) 이 결론도출근거의 ‘재무보고를 위한 개념체계’는 2010년에 공표되어 이 해석서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 ‘재무보고를 위한 개념체계’를 말한다.

- (2) '복수 거래' 접근법 - 대가의 수취나 지급은 재화나 용역의 이전과 별도의 거래로 본다. 관련 기준서에 따라 인식 요건을 처음 충족할 때 각각 거래일을 결정한다.

BC20 단일 거래 접근법은 매입 및 매도가 교환거래를 나타내고 지급과 재화나 용역의 이전은 본질적으로 상호의존적이라는 개념과 일관된다. 따라서 인식할 거래의 첫 번째 요소가 비화폐성자산이나 비화폐성부채라면, 이에 따라 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)을 인식하기 위한 거래일을 결정할 것이다.

BC21 복수 거래 접근법은 재화나 용역의 이전과 대가의 수취나 지급을 두 개의 별도 거래로 다룬다. 이 접근법에 따르면 거래일은 대가를 지급하거나 수취하는 시기와는 상관없이 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)의 인식일과 같게 될 것이다.

BC22 해석위원회는 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채가 발생하는 경우 단일 거래 접근법이 IAS 21을 더 적절히 해석하는 것이라고 결정하였다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 기업이 대가를 선수취하거나 선지급한 만큼은 그 거래에 대해 일반적으로 더 이상 외환위험에 노출되지 않는다는 점이 반영된다. 기업은 외화로 선수취한 후에 외화 대가를 보유하여 외환위험에 노출될 것인지를 결정할 수 있다. 기업이 외화로 선지급한 후에는 그 금액에 대해 더 이상 외환위험에 노출되지 않는다.
- (2) (비화폐성부채의 인식에 반영된) 이행 의무와 (수익이 발생하게 하는) 후속적인 그 의무 이행은 상호의존적이고 동일한 거래의 일부이다.
- (3) (비화폐성자산의 인식에 반영된) 자산, 재화나 용역을 받을 권리와 그 자산, 재화나 용역의 수취는 본질적으로 상호의존적이다.

- (4) IAS 21 문단 23(2)에 따른 비화폐성자산과 비화폐성부채의 회계처리와 일치한다. 그러한 항목의 환산금액을 후속적으로 다시 환산하지 않기 때문이다.

BC23 더욱이 IAS 21 문단 22를 고려하면서 해석위원회는 거래가 기준서에 따라 인식요건을 충족하기 위해서는 그 거래가 재무제표에 일정한 가치로 기록되어야 한다고 결론을 내렸다. 해석위원회는 개념체계 문단 4.46에 '실무에서는 주문 후 아직 인도되지 않은 재고자산에 대한 부채와 같이 동일한 비율로 미이행된 계약상의 의무는 일반적으로 재무제표에 부채로 인식하지 아니한다'라고 언급되어 있음을 주목하였다. 결과적으로 해석위원회는 기업이 거래를 재무제표에 일정한 가치로 처음 인식하는 날이 거래일로 결정된다고 결론 내렸다. 기업이 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식하면 그 자산이나 부채의 최초 인식일이 거래일이다. 비화폐성자산이나 비화폐성부채의 최초 인식일은 일반적으로 대가를 선지급하거나 선수취하는 날이다.

#### 여러 차례 대가를 지급하는 경우

BC24 대가의 일부만 선수취하거나 선지급하는 경우 거래의 일부만 비화폐성자산이나 비화폐성부채로 최초 인식한다. 이 경우 이 해석서를 적용하면 기업은 관련 자산, 비용, 수익 중 그 대가가 선수취 또는 선지급된 부분에 대해서만 거래일을 결정한다. 후속적으로 선지급이나 선수취가 있는 경우 관련 자산, 비용, 수익의 나머지 부분에 대한 거래일은 기업이 그 후속 선수취나 선지급을 인식하는 날이 된다. 이에 상응하여 대가의 일부를 후급하는 경우에는 관련 자산, 비용, 수익의 나머지 부분에 대한 거래일은 적용가능한 기준서에 따라 재무제표에 그 자산, 비용, 수익의 해당 부분을 최초 인식하는 날이 된다.

- BC25      해석위원회는 이 회계처리가 일반적으로 선지급하거나 선수취한 외화 금액에 대해서는 기업이 외환 위험이 없지만 아직 지급하거나 수취하지 않은 대가에 대해서는 여전히 외환 위험에 노출됨을 반영한다고 보았다.

### **내재파생상품**

- BC26      해석위원회는 이 해석서가 계약 개시시점에 분리해야하는 내재파생상품에 어떻게 적용되는지 명확히 해 달라는 요청을 받았다. 해석위원회는 이 해석서에서 이 문제를 명확히 할 필요가 없다고 결정하였다. 해석위원회는 IAS 21 문단 24에 따라 장부금액은 이 기준서 이외의 관련된 다른 기준서를 함께 고려하여 결정한다는 점에 주목하였다. 따라서 기업은 거래에 대해서 IAS 21이나 이 해석서의 요구사항을 적용하기 전에 계약 개시시점에 분리해야하는 내재파생상품이 있는지를 먼저 평가한다.

- BC27      나아가 해석위원회는 내재파생상품을 분리하여 회계처리하는 경우, 다른 외화 거래와 마찬가지로 대가의 선지급이나 선수취가 있으면 외화로 표시된 나머지 주계약에 이 해석서의 요구사항을 적용한다고 보았다.

### **적용사례**

- BC28      해석서 공개초안에 대한 일부 의견제출자들은 유의적인 금융요소가 있는 거래에 이 해석서를 어떻게 적용하는지 예시하는 사례를 포함할 것을 제안하였다. 해석위원회는 그러한 사례가 다른 기준서를 해석하게 될 것이라고 결론 내렸기 때문에 사례를 포함하지 않기로 결정하였다.

### **화폐성항목에서 생기는 외환차이 표시와의 상호작용**

- BC29 해석위원회는 이 해석서와 화폐성항목의 결제 또는 재환산시점에 생기는 외환차이 표시와의 상호작용을 고려하였다. 이 외환차이는 IAS 21 문단 28~29에 따라 발생한 회계기간에 당기손익으로 인식한다.
- BC30 해석위원회는 외환차이의 당기손익 표시는 이 해석서에서 다루는 회계논제의 범위를 벗어난다고 결정하였다. 그 이유는 이 해석서가 오로지 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 발생한 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 제거하면서 관련 자산, 비용, 수익을 최초 인식할 때 적용할 환율을 결정하기 위하여 거래일을 어떻게 결정하는지만 다루기 때문이다.

## 경과규정

---

- BC31 해석위원회는 이 해석서의 소급적용에 부담이 있을 수 있다고 보았다(특히 자산의 매입과 관련된 외화 거래). 결과적으로 해석위원회는 최초 적용 시 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 시작일 전이나 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 비교정보로 표시하는 과거 보고기간의 시작일 전에 인식한 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)을 기업이 소급적으로 조정하지 않을 수 있는 선택권이 있어야 한다고 결정하였다.
- BC32 기업이 선택권을 사용하여 이 해석서를 문단 A2(2)에서 허용한 대로 전진적으로 적용한다면, 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 시작일(문단 A2(2)(가)를 적용하는 경우) 전이나 이 해석서를 최초로 적용하는 보고기간의 비교정보로 표시하는 과거 보고기간의 시작일(문단 A2(2)(나)를 적용하는 경우) 전에 인식한 금액을 재작성하지 않는다.

## 최초채택기업

BC33      해석위원회는 IFRS 최초채택기업도 소급 적용에 부담이 있을 수 있다는 피드백을 받았다. 결과적으로 해석위원회는 최초채택기업에게 IFRS 전환일 전에 최초 인식한 자산, 비용, 수익에 대해 이 해석서의 적용을 요구하지 않기로 결정하였다. 이에 따라 이 해석서는 IFRS 1을 개정한다.



# 기타 참고사항

## 국제회계기준과의 관계

### 기업회계기준해석서 제2122호와 국제재무보고기준해석 제22호(IFRIC 22)

기업회계기준해석서 제2122호는 국제회계기준해석위원회(IFRS Interpretations Committee)가 제정한 국제재무보고기준해석 제22호(IFRIC 22) ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가(Foreign Currency Transactions and Advance Consideration)’에 대응하는 해석이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업을 명시하기 위하여 문단 한4.1이 추가되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 ‘한’이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다.

### 국제재무보고기준해석 제22호(IFRIC 22)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준해석서 제2122호가 IFRIC 22의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준해석서 제2122호를 준수하면 동시에 IFRIC 22를 준수하는 것이 된다.

## 이 해석서의 주요 특징

이 해석서는 '외화 거래와 선지급·선수취 대가'의 회계처리에 필요한 사항을 정하고 있다.

### 1. 회계논제

이 해석서는 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 발생한 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 제거하면서 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)을 최초 인식할 때 적용할 환율을 결정하기 위하여 거래일을 어떻게 결정하는지를 다룬다.

### 2. 결론

- (1) 기업회계기준서 제1021호 문단 21~22에 따라 관련 자산, 비용, 수익(또는 그 일부)의 최초 인식에 적용할 환율을 결정하기 위한 거래일은 대가를 선지급하거나 선수취하여 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 최초로 인식하는 날이다.
- (2) 선지급이나 선수취가 여러 차례에 걸쳐 이루어지는 경우 대가의 선지급이나 선수취로 인한 거래일을 각각 결정한다.

## 제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 해석서를 다음과 제 · 개정하였다.

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2017.2.24. 제정	외화 거래와 선지급·선수취 대가	IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration

이 기준서는 타 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2021. 4.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 '보험계약'	IFRS 17 Insurance Contracts
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards