



Contents

IFRS 뉴스레터 2015년 3·4월호

최근 국제회계기준 정보

IASB 주요 프로젝트 진행상황

- I. 리스
- II. 개념체계
- III. 공시 개선
- IV. 효율규제활동

Global 동향

- I. 2015년 1월, 2월 IASB meeting 기타 논의사항
- II. 2015년 1월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설

- No. 42 종속기업의 지배기업 합병
- No. 43 별도재무제표에서 유의적 영향력의 획득/상실

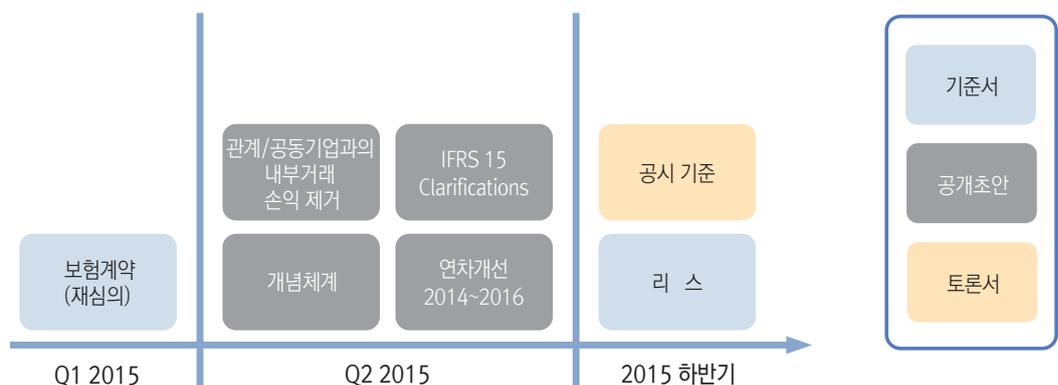


최근 국제회계기준 정보

2015년 1월 1일부터 2015년 2월 28일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론회(Discussion Paper, "DP")는 없습니다.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황

IASB가 현재 진행 중인 주요 프로젝트와 기타 기준서 개정작업의 진행계획은 다음과 같습니다.



위의 프로젝트 중, IASB의 1, 2월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 리스

전체적인 공시사항 목적

IASB는 최종 리스기준서는 재무제표의 이용자들이 리스로부터 발생하는 금액, 시기 및 불확실성을 평가할 수 있는 공시사항을 포함해야 한다고 결정하였으며, 리스이용자가 공시사항 목적을 충족할 정도의 수준으로 공시하고 있는지를 고려해야 한다는 2013년 공개초안의 내용을 유지하기로 결정했다.

양적 공시 요구사항

IASB는 리스이용자가 리스부채 및 사용권자산의 기초 및 기말금액의 변동내역을 공시하도록 하는 2013년 공개초안의 요구사항을 유지하지 않기로 결정하였으며, 다음의 양적 항목들을 공시해야 한다고 결정했다.

- 기초자산 분류별 사용권 자산의 상각액
- 리스부채에 대한 이자
- 리스기간이 한달 혹은 그 이내인 리스와 관련한 비용을 제외한 단기 리스로
- 소형 자산의 리스로
- 변동가능한 리스로
- 사용권 자산의 전대리스 수익
- 리스의 총 현금유출
- 사용권 자산의 추가취득
- 판매후리스거래에서 발생한 손익
- 기초자산 분류별 사용권 자산의 기말 장부금액

IASB는 또한 리스이용자가 다음과 같이 주석을 공시해야 한다고 결정했다.

- 리스이용자에게 요구되는 모든 공시사항을 단일의 주석 또는 별도의 부분으로 공시
- 다른 형식이 더 적절하지 않다면, 표 형식으로 공시

IASB는 리스이용자가 IFRS 7의 문단 39와 B11에 따라 리스 부채의 만기분석에 대한 공시사항을 공시해야 한다고 결정했다. 리스이용자는 이러한 만기분석을 다른 금융부채의 만기분석과 별도로 공시해야 한다.

질적 공시 요구사항

IASB는 2013 공개초안의 질적 공시 요구사항을 유지하지 않고, 리스이용자가 전체적인 공시사항 목적을 충족시킬 수 있는 충분한 추가적인 정보를 공시하도록 요구하기로 결정했다. IASB는 이러한 요구사항에 대한 구체적인 공시사항 목적 리스트를 추가하고 리스이용자가 이러한 공시요구사항을 어떻게 충족할 수 있는지에 대한 설명을 최종 리스기준서에 사례로 포함하기로 결정했다.

II. 개념체계

IASB는 1월과 2월의 회의에서 개념체계에 대한 논의를 계속하였으며, 각 주제에 대하여 다음과 같은 사항을 잠정 결정하였다.

- 목적적합성, 충실한 표현 및 원가와 효익의 균형을 자산과 부채의 인식을 결정할 때에 고려할 사항이 아니라 자산과 부채를 인식하기 위한 조건으로 포함
- 경제적자원의 정의에서 사용된 ‘할 수 있다(is capable of)’라는 표현을 ‘잠재력이 있다(has the potential to)’는 표현으로 대체하기로 결정함. 따라서 공개초안에서는 경제적효익을 다음과 같이 정의할 것임
 - 경제적자원은 경제적효익을 생산할 수 있는 잠재력이 있는 권리

또한, 공개초안에 다음을 포함하기로 잠정 결정하였다.

- 당기손익에 포함되는 수익(income)과 비용(expenses)은 기간 동안 기업이 경제적자원으로 수행한 결과를 나타 내며, 미래현금흐름에 대한 전망을 평가하는 데에 도움이 되는 정보를 제공하는 것이라는 개념을 포함. 그러나 이 개념을 당기손익의 목적으로 설명하지는 않을 것임.
- 재무제표는 보고기업 전체의 관점에서 작성되어야 한다는 것

IASB는 개념체계 공개초안을 2015년 1분기 중에 발표할 것이다.

III. 공시 개선 (Disclosure Initiative) - 공시의 원칙

대체적인 성과 측정치

IASB는 IFRS가 대체적인 성과측정치(alternative performance measures)의 주식공시를 금지하지 않고 있는 것에 주목하였다. 그러나 재무제표의 본문에 대체적인 성과측정치의 표시 여부를 허용해야 하는지에 대해서는 이견이 존재한다. IASB는 Staff에게 대체적인 성과측정치에 대한 정의를 다시 고려하고 재무제표에 대체적인 성과측정치를 사용할 경우의 정성적인 제약조건에 대하여 개발할 것을 요청하였다.

또한 IASB는 토론서에 다음의 내용을 포함할 것을 1차적으로 결정했다.

- 정기적으로 발생하지 않거나, 비경상적이고 드물게 발생하는 항목을 포괄손익계산서에 나타내는 방법에 대하여 추가적인 지침을 포함해야 함.
- 손익계산서에 EBIT 또는 EBITDA를 표시하는 것은 손익계산서를 성격별로 표시하고 중간합계를 추가한다면, IAS 1 문단 85~85B와 부합하므로 IFRS에 위반되지 않음

기타 IFRS 이외의 정보

- 기업이 IFRS 이외의 정보로 식별된 정보를 재무제표에 표시하는 것을 금지해서는 안 됨
- 새로운 공시 기준서에는 IFRS 이외의 정보로 식별된 정보를 재무제표에 표시하는 것에 대하여 지침을 제공해야 함.

IV. 요율규제활동

IASB는 2014년 9월에 토론회 '요율규제의 재무적 효과에 대한 보고(Discussion Paper 'Reporting the Financial Effects of Rate Regulation')'를 발표한 바 있다. 2015년 1월까지 이해관계자들이 토론회에 대하여 제출한 의견은 아래와 같이 요약될 수 있다.

- 다수의 의견제출자들이 토론회가 요율규제의 구별되는 특징을 설명하고 있다는 것에 동의하였으며, 향후 제공될 지침에서는 요율규제기업이 갖는 권리와 의무, 이 권리와 의무가 요율결정 메커니즘과 어떻게 관련되어 있는지를 더 중점적으로 고려해야 함
- 정의된 요율규제에서 발생하는 권리와 의무가 IFRS 재무제표에서 충실히 나타나지 않을 수 있으며, 요율규제 프로젝트에서는 IFRS 재무제표에서 최소한 특정 규제이연계정 잔액이 인식되도록 해야 함
- IFRS 14 '규제이연계정'이 공시 요구사항에 대한 논의의 출발점이 될 수 있다는 부분에 동의함
- 다수의 의견제출자들이 별도의 IFRS 규정에 따라 요율규제활동의 재무적 효과를 인식하는 방안을 지지함

IASB는 다음의 이슈를 더 연구할 것을 staff에게 요청하였으며, 향후 이러한 주제에 대한 논의를 이어갈 것이다.

- 요율규제의 설명에 기초하여, 제안될 기준서의 범위를 어떻게 결정할 것인지
- 요율규제기업, 요율규제자, 최종소비자 3자의 관계에서 '고객'이 어떤 의미로, 어떻게 사용되어야 하는지
- 이 프로젝트와 개념체계 프로젝트 상 자산과 부채 정의의 상호작용
- IFRS 15의 이행의무 식별의 원칙이 요율규제활동에 적용될 수 있는지



I. 2015년 1월, 2월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에, 2015년 1월 및 2월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IAS 19/IFRIC 14 개정

IASB는 IFRS 해석위원회에서 요청한 IAS 19 및 IFRIC 14의 개정에 대하여 논의하였다.

독립된 수탁자가 일방적인 힘을 가진 경우 확정급여제도의 초과적립액의 환급가능성

IFRS 해석위원회는 제도수탁자가 급여를 증가시키거나 제도를 해산시킬 수 있는 능력이 있는 경우, 환급에 대한 기업의 무조건적인 권리가 제한되며, 따라서 자산의 인식이 제한되는 것인지를 명확히 하기 위하여 IFRIC 14의 개정이 필요하다고 건의하였다. IASB는 다음과 같은 해석위원회의 제안에 동의하였다.

- 기업이 미래환급을 근거로 자산으로 인식하는 초과적립액은 다른 당사자(예를 들어, 제도수탁자)가 다른 목적(예를 들어, 제도 가입자의 급여를 증가시키기 위한 목적)으로 사용할 수 있는 일방적인 권리가 있는 금액은 포함하지 않음
- 다른 당사자가 일방적으로 제도해산을 결정하여 점진적인 결제를 할 수 없다면, IFRIC 14의 11(b)에서 설명하는 점진적인 결제를 가정할 수 없음
- 다른 당사자가 연금을 지급하기로 하는 약속을 변경하지 않은 상태에서 연금보험을 구매하거나 다른 투자를 결정하는 것은 투자 의사결정을 하는 힘이며, 제도의 부채를 결정하면서 제도를 청산하는 힘이나 급여를 증가시키기 위하여 초과적립액을 사용하는 힘과는 다름
- 기업이 환급가능성이나 미래기여금의 감소를 결정하는 경우, 계약상 합의된 조건과 의제의무뿐만 아니라, 실질적으로 제정된 법률 및 규정을 고려해야 함

IASB는 제도의 개정, 축소 또는 정산 시의 회계처리에 대하여 IAS 19를 아래와 같이 개정해야 한다는 해석위원회의 제안에 동의하였다.

- 제도의 정산손익이나 과거근무원가는 IAS 19의 문단 99-112에 따라 계산, 인식되어야 함
- 자산인식상한을 재평가하여 자산인식상한의 조정을 IAS 19의 문단 57에 따라 기타포괄손익으로 인식해야 함

제도의 개정, 축소 또는 정산 시의 재측정

IAS 19의 문단 99에서는 제도의 개정, 축소 또는 정산이 발생하면 순확정급여부채(자산)을 재측정할 것을 요구하고 있다. IASB는 이러한 경우의 당기근무원가 및 순이자자의 계산을 명확히 해야 한다는 해석위원회의 권고에 대하여 논의하였다. 이번 회의에서, IASB는 다음과 같은 해석위원회의 권고에 잠정적으로 동의하였다.

- 순확정급여부채(자산)이 IAS 19의 문단 99에 따라 재측정될 경우에 당기근무원가 및 순이자자는 다음과 같이 결정되어야 함
 - 재측정 후 잔여기간 동안의 당기근무원가와 순이자자는 재측정 시에 적용된 가정을 사용하여 결정되어야 하며
 - 재측정된 순확정급여부채(자산)에 기초하여 잔여기간의 순이자자를 계산

2. 공정가치 측정의 적용단위 - 벤처캐피탈 투자기구의 관계기업 등에 대한 투자

IAS 28의 문단 18에서는 벤처캐피탈 투자기구나 기타 조건을 충족하는 기업이 관계기업이나 공동기업에 대한 투자를 보유하는 경우 다른 측정 기준을 허용하고 있다. 이러한 기업이 관계기업이나 공동기업에 대한 투자를 보유하는 경우, 기업은 이러한 관계기업과 공동기업에 대한 투자를 공정가치측정 당기손익인식항목으로 선택할 수도 있다.

2014년 11월에, 해석위원회는 이러한 선택이 투자자산 단위 별로 적용가능한 것인지 아니면 모든 관계기업과 공동기업에 대한 투자에 일관되게 적용되어야 하는지에 대하여 논의했다. IASB는 개정 전 기준서에서 가능했던 측정방법 선택에 대한 내용을 수정할 의도가 없었으며, 따라서 이러한 선택은 투자자산 단위 별(investment by investment basis)로 가능하다는 내용을 명확하게 하기로 잠정 결정했다.

추가적으로, 투자기업이 아닌 기업이 투자기업인 관계기업이나 공동기업을 보유할 수 있다. IASB는 IAS 28의 문단 36A가 이러한 기업이 지분법 적용 시 관계기업이나 공동기업인 투자기업이 사용한 공정가치 측정을 유지할 수 있는 선택권을 허용하며, 이러한 선택을 투자자산 단위 별로 적용할 수 있다는 것도 명확하게 하기로 결정했다.

3. 투자자와 관계기업 또는 공동기업 간에 자산의 매각 또는 증여

IASB는 2014년 9월에 발표했던 IFRS 10과 IAS 28의 부분개정의 의도하지 않았던 결과에 대하여 논의하였다. 부분개정에 따르면, 종속기업이었던 기업에 대한 지배력을 상실하고, 잔여 지분을 보유하여 유의적인 영향력이나 공동지배력을 갖게 될 때에, 지배력 상실에 따라 발생한 손익 중 일부를 인식하지 않고, 관계기업 또는 공동기업 지분의 장부금액에서 제거할 것을 요구하고 있다. 그러나, IAS 28의 문단 32(2)를 적용하면 손익이 인식되어야 한다.

IASB는 2014년 9월의 개정은 취득한 관계기업(공동기업)의 원가를 초과하는 관계기업(공동기업)의 순자산 공정가치는 이익으로 인식해야 한다는 IAS 28 문단 32(2)와 상충된다는 것을 인지하였다.

IASB는 IAS 28의 문단 32에서 요구하는 취득회계처리의 목적 상, 관계기업 또는 공동기업의 최초 인식 원가는 지배력을 상실한 날의 공정가치이며, 이러한 결정은 IFRS 10의 문단 B99에서 요구하는 이익과 손실의 제거 이전에 결정된다는 것 등을 설명하기 위하여 다음과 같이 IFRS 10과 IAS 28를 개정하기로 잠정 결정하였다.

- 설명된 제한적 상황 하에서는 잔여 지분의 최초 인식원가는 동 투자의 공정가치라는 것과 이익과 손실의 제거는 후속적 조정이라는 것을 설명하도록 IFRS 10을 개정함
- 다음의 상황에 대한 IAS 28을 개정
 - 종속기업의 지배력 상실에 따라 잔여지분이 관계기업이나 공동기업이 되며
 - 관계기업이나 공동기업이 사업에 해당되지 않는 상황

또한 IASB는 2014년 9월의 부분개정의 최초 적용시기를 연기하고, 이번 회의에서 논의된 제안과 2014년 9월의 부분개정의 적용시기를 동일하게 할 계획이다. 이번 논의를 포함한 IAS 28 개정의 ED는 2015년 2분기에 나올 것으로 예상하고 있다.

4. 보험계약

IASB는 새로운 보험계약 기준서의 가능한 가장 빠른 시행일이 IFRS 9의 의무 시행일 이후여야 한다는 관점에서 경과규정에 대해 논의했다. IASB는 다음과 같은 2013 공개초안의 경과규정을 유지할 것을 잠정적으로 확인했다.

- IFRS 9의 문단 4.1.5에 따라 회계불일치를 제거하거나 유의적으로 감소시킬 수 있다면 금융자산을 새로 당기손익 인식항목으로 지정할 수 있음(FVO(fair value option) 지정)
- 회계불일치가 더 이상 존재하지 않는다면, 이전에 수행한 금융자산에 대한 FVO 지정을 철회해야 함
- IFRS 9의 문단 5.7.5에 따라 지분상품에 대한 투자를 FVOCI(fair value through other comprehensive income)로 새로 지정하는 것이 허용되고 이전에 수행한 지정을 취소하는 것도 허용됨

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정했다.

- 새로운 보험계약 기준서의 최초적용일에 금융자산에 대한 사업모형을 재평가하는 것을 허용하거나 요구하는 추가적인 경과규정을 제공할 지에 대해 고려할 것임. 재평가는 IFRS 9의 문단 4.1.2(1) 또는 문단 4.1.2A(2)에 따른 사업모형 평가 요건에 근거할 것이고 새로운 보험계약 기준서의 최초적용일에 존재하는 사실과 상황에 근거할 것임
- 보험계약을 발행한 기업에 대한 IFRS 9의 의무시행일을 연기하는 것을 고려하지 않음

5. 새로운 수익 기준서의 이슈사항 논의

IASB와 FASB는 “Transition Resource Group(이하 “TRG”)”를 구성하여 IFRS 15의 이슈에 대하여 논의하고 있다. TRG에서 기준을 제정할 권한은 없으나, TRG에서 논의된 이슈사항의 대응을 위하여 IASB와 FASB가 공동으로 논의를 가졌다.

지적재산권의 라이선스

라이선스의 성격 결정

라이선스 계약에 따라 기업이 지적재산권의 utility에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 수행해야 하거나, 고객이 그러한 활동을 합리적으로 기대하는 경우에 라이선스 계약의 수익은 기간에 걸쳐 인식해야 한다. IASB와 FASB는 지적재산권의 utility는 다음 중 하나에 해당하는 경우에 유의적으로 영향을 받을 수 있다는 것을 명시하기 위하여 기준서를 개정할 것이다.

- 기대되는 활동이 지적재산권의 형태(예를 들어, 디자인)나 기능(예를 들어, 특정 기능을 수행하는 능력)을 변경
- 지적재산권의 가치가 실질적으로 그 활동에서 도출됨. 예를 들어, 브랜드의 가치는 그 지적재산권을 유지하기 위한 기업의 활동에 따라 결정됨

또한, 소프트웨어나 미디어 콘텐츠와 같이 지적재산권이 독립적인 기능을 가진 경우, 그 utility의 상당한 부분은 지적재산권 자체에서 발생하는 것이며, 판촉활동과 같은 기업의 활동에 의하여 영향을 받지 않는다는 것을 명확하게 할 것이다.

II. 2015년 1월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

판매 또는 사용기준 로열티

IASB와 FASB는 판매 또는 사용기준 로열티에 해당하여 판매 또는 사용이 발생할 때에 수익을 인식하는 지침을 적용할 수 있는 경우에 대하여 명시하기로 결정하였다.

- 단일의 로열티를 판매 또는 사용기준 로열티 예외규정이 적용되는 부분과 변동대가의 한도가 적용되는 부분으로 나눌 수 없음
- 판매 또는 사용기준 로열티 예외규정은 로열티가 주로 지적재산권의 라이선스에 관련되어 있는 경우에만 적용됨

이행의무의 식별

IASB와 FASB는 이행의무 식별에 대한 의도를 명확하게 제공하기 위하여 사례를 추가하기로 결정하였다.

계약 내에서 구별 가능해야 한다는 조건

계약에서 이행의무를 식별할 때, 이행의무가 재화나 영역의 효익이 구별되는지와 계약에서 다른 약속으로부터 별도로 구별되는지를 판단해야 하며, 기준서에서는 이를 판단하기 위한 지표를 제공하고 있다. IASB는 이를 더 상세하게 설명하기 위하여 사례를 추가하는 것에 동의하였다.

선적 및 처리활동

FASB는 고객이 관련된 재화에 대한 통제를 획득하기 이전에 발생한 선적 및 처리활동은 이행활동이라는 것을 명확히하기로 결정하였으며, 고객이 재화에 대한 통제를 획득한 후에 발생하는 선적 및 처리활동을 이행활동으로 처리하는 회계정책의 선택을 허용하기로 결정하였다. IASB는 이 이슈에 대하여 결론을 내리지 않았다.

2015년 1월의 IFRS IC 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

(1) [Current Agenda] [IAS 12] 당기법인세자산 및 부채의 인식 및 측정에 대한 불확실성의 영향

해석위원회는 1차적으로 다음의 사항을 결정하였다.

- 해석서 초안은 불확실한 세금의 영향이 당기 법인세 및 이연법인세에 미치는 영향에 대한 지침을 포함해야 함
- 해석서 초안에는 공시에 대한 지침을 포함해야 함. 동 지침에서는 불확실한 세금을 당기법인세 및 이연법인세 측정에 고려한 방법의 공시를 요구해야 하며, 추정 및 판단에 대한 공시사항의 지침과 해석서에서 요구한 회계처리의 연관성을 고려하도록 IAS 1을 참조해야 함
- 해석서는 전진적으로 적용해야 하며, 적용에 따른 누적 효과를 해석서를 적용하는 회계연도의 기초 이익잉여금에 반영하도록 함. 소급적용도 허용하며, 적용한 경과규정 방법을 공시해야 함.

(2) [Current Agenda] [IAS 21] 수익인식의 적절한 환율을 식별하기 위한 거래일의 결정

해석서의 범위

해석서는 자산, 비용 및 수익을 인식하기 전에 이에 대응될 외화를 받게 되는 거래를 포함하게 될 것이다. 단, 자산,

비용 또는 수익이 최초인식시점의 공정가치로 측정되는 사업결합, 금융상품 및 주식기준보상에는 적용되지 않을 것이며, 보험계약과 법인세에도 적용되지 않을 것이다.

보다 복잡한 사례에 대한 원칙의 적용

해석위원회는 복수의 지급이 복수의 재화 또는 용역에 대하여 기간에 걸쳐 이루어지는 상황을 고려하고 다음을 잠정적으로 결정하였다.

- 해석서 초안에서는 IAS 21의 문단 21 및 22의 적용을 위한 거래일은 거래가 최초로 인식된 날로 결정해야 하며, 거래가 최초로 단계별로 인식된다면 거래일도 단계적으로 발생함
- 선급자산과 이연수익 부채의 환산환율을 결정하기 위해 사용되는 거래일은 관련 자산, 수익 및 비용에도 동일하게 적용됨. 선지급에 따라 인식된 선급자산 또는 이연수익 부채는 후속적으로 관련된 자산이 인식될 때 제거된다. 인식 및 제거의 형태는 IFRS의 적용에 따라 결정되며, 외화 표시 거래의 처리에 영향을 주지 않음

또한, 해석위원회는 해석서 초안이 선지급된 금액이 외화이며, 비화폐성 선급자산 또는 이연수익 부채가 발생하는 상황만을 대상으로 한다는 것에 동의하였다.

시행일과 경과규정

해석위원회는 다음을 잠정적으로 결정하였다.

- 지침서의 시행일은 IFRS 15 적용일 보다 빠를 수 없으나, 조기 적용을 허용
- 경과규정으로 다음을 선택할 수 있음.
 - IAS 8에 따른 소급법
 - 소급 누적효과를 최초 적용하는 회계연도의 기초 이익잉여금에 반영하거나, 전기 비교재무제표의 기초 이익잉여금에 반영하는 소급법. 단, 해당일에 아직 종료되지 아니한 거래에 대해서만 효과를 반영함
- 최초 채택에 대하여 별도의 면제규정이나, 특정한 규정을 정하지 않음

해석위원회는 위의 내용을 반영한 해석서 초안의 작성을 요청하였다.

(3) [Final Decision] [IAS 40] 재고자산의 건설중인 투자부동산 대체 시기

해석위원회는 IAS 40 문단 57에서 언급하고 있는 건설중인 투자부동산의 대체 관련 회계처리의 범위에 대하여 질의를 수령하였다. 해석위원회는 건설중인 자산은 사용이 변경되었다는 증거가 있는 경우에만 투자부동산으로 대체되거나, 투자부동산에서 다른 적절한 자산으로 대체되어야 한다고 결정했다. 따라서 해석위원회는 IAS 40의 문단 57의 (1)~(4)를 수정하여 투자부동산으로의 또는 투자부동산으로부터의 대체에 대하여 원칙을 제시하고 이에 대한 적용에 대한 지침을 별도로 추가하는 것을 IASB에 제안하기로 하였다.

(4) [Final Decision] [IAS 39] 부(-)의 수익이 발생한 금융자산에 대한 회계처리

해석위원회는 부(-)의 이자수익은 IAS 18에서 제시하는 이자수익의 정의와 일치하지 않는 것에 주목한바, 이를 이자수익으로 표시할 수 없으며 비용으로 분류하는 것이 적절하다고 판단했다. 또한 IAS 1의 문단 85 및 문단 112(3)에

따라 기업의 재무성과 및 해당 금융자산의 이해를 돕기 위해 추가적인 정보의 공시가 요구된다고 판단하였다. 해석 위원회는 동 이슈를 agenda에 올리지 않기로 했다.

(5) [Final Decision] [IAS 39] 주계약에 포함된 외화 파생상품의 회계처리

해석위원회는 IAS 39의 문단 11에서 내재파생상품의 분리 요건으로 언급하고 있는 “밀접한 관련”에 대한 기준을 명확하게 해 줄 것을 요청받았다. 해석위원회는 라이선스에 대한 국제 상거래에서 일반적으로 가격을 표시하는 통화(IAS 39의 AG33 4(2) 참조)로 표시된 라이선스 계약에 내재된 외화파생상품은 주계약의 경제적 특성과 밀접하게 관련되어 있을 것이므로 이를 고려해 줄 것을 요청하였다.

해석위원회는 해당 이슈가 특정한 형태의 상품과 연관되어 있으며, 일반적으로 표시되는 통화로 거래되었는지 여부에 대한 판단은 하나의 지역이 아닌 전세계의 거래 증거로 판단할 수 있을 것으로 보였다. 따라서 일반적으로 표시되는 통화로 거래되는지는 이용가능한 증거에 대한 사실판단 문제라고 판단하여 동 이슈를 agenda에 올리지 않기로 했다.

(6) [Final Decision] [IFRIC 21] 생산용 유형자산에 대한 부담금

해석위원회는 생산용 유형자산에 대하여 발생한 부담금이 관리비인지 아니면 재고자산에 대한 원가를 구성하는 항목인지에 대하여 질의를 받았다. IFRIC 21을 개발할 때에도 이러한 논의가 있었던 바, 생산용 자산에 대한 부담금이 비용인지, 선급비용 등의 자산을 구성하는 지에 대한 것은 IAS 2, IAS 16 및 IAS 38 등 다른 기준서를 적용하여야 하는 사항이라고 결론 내렸다. 해석위원회는 동 사안에 대하여 지침을 주지 않기로 결정한 바, 근거는 상기와 동일하다. 또한 IFRIC 21은 IAS 37에 대한 해석서인 바, IAS 37도 부채의 상대계정이 자산인지 또는 비용인지 여부에 대하여 언급하지 않고 있으며, 또한 개별 사례별로 지침을 주는 것은 효율적이지 않기 때문이다. 따라서 해석위원회는 동 사안을 Agenda에 올리지 않기로 결정했다.

(7) [Tentative agenda decision] [IAS 24] 개인의 가까운 가족의 정의

해석위원회는 IAS 24 문단 9에서 제시하고 있는 개인의 가까운 가족의 정의는 원칙의 제시이며, 가족이 개인에게 영향을 끼치거나 영향을 받을 수 있는 관계인지에 대해서는 판단 사항이라는 것에 주목하였다. 한편, 해석위원회는 또한 IAS 24의 문단 9(1)~(3)의 구성원을 개인의 가까운 가족으로 고려할 수 있을 것이며, 또한 이러한 예에 국한되지 아니하고 다른 가족 구성원도 고려할 수 있을 것으로 판단하였다. 부모나 조부모 등도 특정한 사실과 상황에 따라 가까운 가족이 될 수 있을 것이다. 해석위원회는, 동 사안을 agenda에 포함하지 않기로 결정하였다.

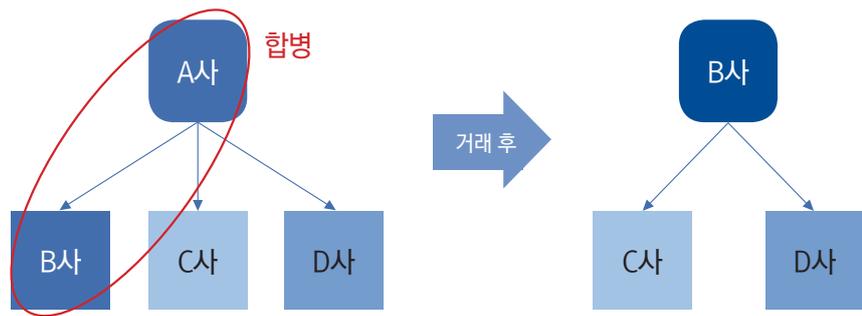


〈실무적용이슈 No.42〉 종속기업의 지배기업 합병

최근에 은행권을 중심으로 종속기업(은행)이 지배기업(금융지주)을 합병하는 거래가 여러 건 있었다. 지배기업과 종속기업의 합병은 지배기업을 합병회사로 하는 것이 일반적이기 때문에 은행의 금융지주 합병은 회계적 관점에서 많은 이들에게 생소한 거래가 아닐 수 없었다.

IFRS에서는 종속기업의 지배기업 합병을 다루는 기준서가 없으며, 이 거래를 어떠한 회계사건으로 규정해야 할 지도 명확하지 않다. 동일지배하에 있는 기업들의 사업결합이라는 견해가 있는 반면, 지배기업과 종속기업은 이미 과거에 사업결합을 통해 하나의 연결실체를 구성하고 있으므로 이 두 기업간의 합병은 사업결합이 아니라는 견해도 존재한다.

본 실무적용이슈에서, 지배기업을 합병하는 종속기업의 회계처리에서의 쟁점이 무엇이었는지 살펴보고자 한다. 이 분석을 위하여 간단한 예시를 들어보자. B사, C사, D사 3개의 종속기업(모두 100% 지분율)을 보유한 A사가 종속기업 B사에 합병되었다.



합병 직전 A사의 재무제표는 아래와 같다.

A사의 별도재무제표			
토지	1,000	자본	4,000
B사 주식	2,000		
C사 주식	500		
D사 주식	500		

A사의 연결재무제표			
토지	1,000	자본	5,000
B사 보유 토지	2,000		
B사 취득시 영업권	500		
C사 보유 건물	1,000		
D사 보유 건물	500		

종속기업(취득자)의 연결재무제표

종속기업이 과거에 연결재무제표를 작성해 오고 있었거나, 지배기업을 합병한 결과 종속기업지분을 보유하게 될 때, 종속기업의 연결재무제표는 합병거래를 어떻게 반영해야 할 것인가?

B사의 개별기업 관점에서 이 합병거래를 바라보면, 합병의 결과 B사는 기존에 보유하고 있던 자산과 부채에 더하여 A사가 보유하던 자산과 부채를 보유하게 되고 추가로 C사와 D사의 지분도 취득하게 된다. 따라서 회계처리가 필요한 '회계적 사건'이 발생한 것으로 보일 수 있다. 그러나, B사를 필두로 하는 연결실체는 기존 A사, 기존 B사, C사, D사로 구성되어 있으며, 이는 기존 A사의 연결실체의 구성과 동일하다. 즉 기존 연결실체 관점에서 A사와 B사의 합병으로

인해 지배기업이 달라졌을 뿐 연결실체의 변화는 없다. 사실 A사가 B사를 합병하는 방법을 택하였거나, A사와 B사 모두 소멸하고 신설법인을 세우는 방법으로 합병하였다더라도 연결실체의 구성 동일하여 합병법인이 합병 후 보유하는 자산과 부채에는 차이가 없다.

연결재무제표는 연결실체의 경제적실질을 나타내는 재무제표이므로, 거래의 법적 형식은 중요하지 않다는 해석이 지배적이다. 따라서 A사와 B사의 합병이 어느 법인을 존속법인으로 하는지에 관계없이 동일한 경제적실체이므로, A사의 기존 연결재무제표가 계속되도록 회계처리한다. B사가 기존에 연결재무제표를 작성해왔는지 아니면 새로이 연결재무제표 작성하는지에 관계없이 B사는 A사의 기존 연결재무제표를 B사 연결실체의 재무제표로 승계한다. 결과적으로, A사가 B사를 취득할 때 계상한 공정가치조정(영업권 포함)이 있었다면, 합병후 B사의 연결재무제표는 이를 포함한다.

종속기업(취득자)의 별도재무제표

• 회계처리의 주체

연결재무제표와 마찬가지로 별도재무제표도 A사의 별도재무제표를 승계함이 타당할까?

별도재무제표는 법률적 실체의 재무제표이다. 연결재무제표와는 다른 목적으로 작성되는 재무제표로서 합병거래의 법적 형식이 반영되어야 하는 재무제표이다. 따라서 B사의 개별기업 관점에서 A사의 자산과 부채(C사, D사 지분 포함)를 취득하는 거래의 형식이 별도재무제표에 반영되어야 한다.¹

• 측정치

별도재무제표에서의 두 번째 이슈는 합병으로 취득하는 A사의 자산과 부채를 어떻게 측정하느냐이다. 최근 있었던 동일 유형의 거래들에서, 기업들은 '지배기업의 종속기업 합병'과 관련된 측정방법을 적용하고 있다.

현행 실무에서는 지배기업이 종속기업을 합병하는 거래가 빈번히 발생하였으며, 종속기업이 보유하던 자산과 부채를 측정함에 있어 대부분 지배기업의 연결재무제표상의 장부금액을 이용하였다. 이러한 측정의 원칙을 일관되게 적용하여, 종속기업의 지배기업 합병에서도 지배기업의 자산과 부채를 연결재무제표상의 가액을 이용하여 측정하고 있는 것이다.

위의 사례에서, 합병의 결과 취득하게 되는 A사의 토지는 B사 별도재무제표에 연결장부금액 1,000으로 인식된다. 연결재무제표와의 한가지 차이는 B사 취득시 발생한 영업권이 인식되지 않는다는 것이다. B사의 별도재무제표에는 A사로부터 취득하는 자산과 부채만 추가로 인식되기 때문이다.

결과적으로 보면, 연결재무제표상 장부금액을 측정치로 한다는 일관성은 있으나 지배기업과 종속기업의 합병은 그 형식이 정합병인지 역합병인지에 따라서 별도재무제표의 회계상 차이를 발생시키고 있다. 예로 다시 돌아가서, 지배기업 A사를 합병법인으로 하는 정합병의 경우에는 종속기업 B사의 자산과 부채가 A사의 연결재무제표상 가액으로 측정되어 A사의 별도재무제표에 새로이 인식하게 되고, 역합병의 경우에는 지배기업 A사의 자산과 부채가 연결재무제표상 장부금액으로 측정되어 B사의 별도재무제표(B사 보유 자산은 B사 별도재무제표의 가액이 유지됨)에 새로이 인식되기 때문이다.

¹ 일반기업회계기준에서는 종속기업이 지배기업을 합병하는 거래에서 지배기업을 취득자로 보고 있다. 이를 준용하여 별도재무제표에서도 지배기업이 종속기업을 합병하는 거래로 회계처리해야 한다는 견해도 존재한다.

• 종속기업투자지분의 측정

한편, A사가 보유하던 C사, D사 지분도 A사의 다른 자산과 부채들의 측정방법과 일관되게 연결재무제표상 장부금액으로 측정하는 것이 적절할까? A사 보유 자산과 부채들간의 회계처리의 일관성 측면에서는 타당할 수 있지만, 별도재무제표에서는 일반적으로 '원가법'이 적용됨을 고려할 때, A사의 별도재무제표의 원가법 장부금액이 적절한 측정치로 고려해야 한다는 주장이 가능하다.

이에 대한 결론은 지배기업으로부터 취득하는 자산과 부채들간의 측정의 일관성이 보다 중요하다는 것이다. 즉, A사가 보유하던 토지는 A사의 연결재무제표 상 장부금액으로, 종속기업주식은 별도재무제표상 장부금액으로 승계하는 것은 적절하지 않다는 해석이다. 결론적으로, A사의 다른 자산과 동일하게 연결재무제표 상 장부금액 즉, 해당 종속기업순자산에 대한 지배기업의 지분 해당액으로 측정된다.

따라서 A사가 보유하던 자산들은 합병 후 B의 별도재무제표에 아래와 같이 인식된다.

- ✓ 기존 A사 보유 토지 : 1,000
- ✓ C사 주식 : $1,000 \times 100\%$ 지분율 = 1,000
- ✓ D사 주식 : $500 \times 100\%$ 지분율 = 500

상기 사례에서는 A사가 C사, D사 지분을 100% 보유하고 있었으나, A사와 B사가 나누어서 보유해온 경우에도 새로이 취득하는 지분의 측정방법은 동일하게 적용되는 것이 타당할 것이다. 사례를 변형하여 A사는 80%를 B사는 20%를 보유하고 있었다고 하면, A사가 보유하던 자산들은 합병 후 B의 별도재무제표에 아래와 같이 인식된다.

- ✓ 기존 A사 보유 토지 : 1,000
- ✓ C사 주식 : $1,000 \times 100\%$ 지분율 = 1,000
- ✓ D사 주식 : $500 \times 100\%$ 지분율 = 500

이 결과 B의 별도재무제표상 C사, D사 주식의 원가는 기존 20% 취득시 발생한 원가에 A로부터 취득한 지분의 측정치인 800, 400이 가산되어 결정된다.

〈실무적용이슈 No.43〉 별도재무제표에서 유의적 영향력의 획득/상실

별도재무제표에서 유의적 영향력의 획득/상실 시의 회계처리

한국은 IFRS에 따른 별도재무제표의 작성이 의무이지만 IFRS에서는 별도재무제표의 작성이 선택이며, 별도재무제표에 대한 성격과 지분법피투자기업 및 종속기업투자의 회계처리를 제외하고는 별도의 기준서로 정립되어 있지 않다. 따라서, 별도재무제표에 대한 회계처리는 그 실무 적용에 있어 대규모 회계법인의 Global network이나 IFRS IC의 회의 또는 KASB의 질의회신 등에 의존할 수 밖에 없다. 별도재무제표에서 매도가능금융자산으로 보유하고 있던 주식을 추가 취득하여 유의적 영향력을 획득하거나 관계기업의 주식을 일부 처분하여 유의적인 영향력을 상실하는 경우의 회계처리에 대해서 KPMG Global에서 논의되었던 결과를 중심으로 살펴보고자 한다.

연결재무제표에서 매도가능금융자산에서 관계기업으로의 분류

매도가능금융상품으로 보유하던 주식이 추가 취득 등의 이유로 관계기업으로 분류되어 지분법을 적용하게 되는 경우에 대해서 IFRS의 회계처리는 명확한 언급이 없다. KPMG의 견해로는 재평가법(remeasurement approach, or fair value approach)과 원가법(cost approach)이 모두 가능하다고 보고 있다.

- 재평가법 - 이전보유지분을 공정가치로 측정. 평가손익은 모두 당기손익으로 인식
- 원가법 - 이전보유지분의 원가에 신규로 발생한 원가를 가산하여 취득원가를 산정. 평가손익(OCI)은 이익잉여금으로 인식

재평가법은 유의적 영향력의 획득을 유의적 영향력의 상실과 동일하게 투자자산의 성격이 변경되는 경제적 사건으로 보는 견해인 반면, 원가법은 누적취득원가를 지분법적용시 취득원가로 보는 관점이다. 2009년 7월에 있었던 IASB 해석위원회는 원가법이 IFRS에서는 더 적절한 회계처리라고 보았으나, 다양한 사례에 대한 분석이 이루어지지 않았다. 따라서, 이는 회계정책의 선택으로 보아 두 방법 중 하나의 정책을 선택하여 일관되게 적용하는 것이 타당할 것이다.

[별도재무제표] 매도가능금융자산에서 관계기업으로의 분류

연결재무제표와 동일하게 별도재무제표에서 매도가능금융자산에서 관계기업으로의 분류를 경제적 사건으로 볼 것 인 지에 대한 판단이 먼저 선행되어야 한다. 결론적으로, 별도재무제표는 연결재무제표와는 다른 견해가 지배적이다. 왜냐하면, IAS 27의 문단BC 66에 따르면, 별도재무제표는 투자자산의 성과에 초점을 두는 재무제표이므로, 유의적 영향력의 획득은 투자자산의 성격을 변경시키지 않는 사건으로 보는 것이 타당하다는 것이 KPMG의 견해이다. 즉, 별도재무제표에서 관계기업 및 종속기업주식은 매도가능금융자산과 동일한 투자자산의 성격을 가지고 있다고 보는 것이다. 따라서, 원가법을 적용하는 것이 타당할 것이다.

사례를 들어 설명하면 다음과 같다.¹

X사는 Y사에 대하여 5%의 지분을 보유하고 매도가능금융자산으로 분류하고 있었다. 5% 지분의 취득 원가는 100이며, 현재 공정가치는 300이다.(200은 기타포괄손익으로 인식하였다). 201X년 6월 1일, X사는 Y사 지분의 20%를 1,200에 추가로 취득하여, Y사는 X사의 관계기업이 되었다. KPMG의 견해로는, 이 경우 X사가 별도재무제표에서 원가법을 적용한다면 공정가치로 측정하였던 기존의 매도가능 금융자산 장부금액에 추가로 취득한 지분의 취득원가를 가산하여 인식하는 방법을 적용하는 것이 타당하다. 위의 사례에서는 보유하고 있던 지분의 장부금액(300)에 추가로 취득한 지분의 취득원가(1,200)를 가산하므로, 별도재무제표에서 Y사 지분은 1,500으로 측정될 것이다. 또한 기존에 기타포괄손익으로 인식 하였던 매도가능금융자산의 평가손익은 Y사 투자지분의 처분 혹은 손상시점까지는 계속하여 기타포괄 손익으로 인식하는 것이 타당할 것이다.

¹ KPMG Insight into IFRS 11th Edition P.547 Example 18 참조

KPMG에서는 IAS 27에서 별도재무제표 상 투자지분에 대하여 요구하는 측정방법이 '원가법'이기 때문에 유의적인 영향력을 획득하는 시점에 기존 보유지분의 재측정 손익을 당기손익으로 인식하는 재측정법은 적절하지 않은 것으로 보고 있다.

[별도재무제표] 관계기업에서 매도가능금융자산으로 분류²

별도재무제표에서 관계기업지분을 일부 처분 또는 간주처분함으로써 유의적 영향력을 상실하고 매도가능금융 자산으로 분류하는 경우에도 동일한 논리에 따라 회계처리하는 것이 타당할 것이다. 즉, 처분 또는 간주처분으로 투자자가 유의적인 영향력을 상실하고 매도가능금융자산으로 분류됨으로써 IAS 39에 따라 공정가치로 측정하는 경우, 계속 보유하는 투자지분을 공정가치로 측정함으로써 발생하는 평가손익은 기타포괄손익으로 인식하는 것이 타당하다.

[별도재무제표] 관계기업을 지분법으로 측정하는 경우

IAS 27이 개정됨에 따라 별도재무제표에서 관계기업 및 종속기업을 IAS 28을 적용하여 지분법으로 측정할 수 있다. (조기적용 또는 2016년부터 도입)

회사가 이를 조기적용함으로써 관계기업 및 종속기업을 지분법으로 측정하기로 회계정책을 선택한 경우, 유의적 영향력의 획득/상실에 따른 회계처리는 연결재무제표의 회계처리를 적용하는 것이 타당할 것이다.

한편, 별도재무제표에서 관계기업 및 종속기업의 측정방법으로 지분법의 적용을 허용함으로써, 별도재무제표의 작성 목적 및 별도재무제표에서 관계기업 및 종속기업을 매도가능증권과 동일한 투자자산으로 보는 것이 여전히 타당한 지에 대한 논의가 이루어질 것으로 예상된다.

2 2012년 금융감독원 주요K-IFRS질의회신 참조



Contact us

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

노원 상무
T. (02)2112-0313
E. wroh@kr.kpmg.com

현승임 이사
T. (02)2112-0528
E. shyun@kr.kpmg.com

한진희 이사
T. (02)2112-6876
E. jinheehan@kr.kpmg.com

이지원 S.Manager
T. (02)2112-7625
E. jeewonlee@kr.kpmg.com

김정은 S.Manager
T. (02)2112-0495
E. jkim17@kr.kpmg.com

한상현 S.Manager
T. (02)2112-7072
E. shan1@kr.kpmg.com

장재준 S.Manager
T. (02)2112-7896
E. jaejoonjang@kr.kpmg.com

www.kpmg.com/kr

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korea memberfirm of the KPMG network of independent, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Korea. KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.