



IFRS 적용실무 해설 (9)

이 자료는 삼일회계법인 IFRS Group의 각 주제별 담당자들이 해당 이슈별로 사례를 정리한 내용이며, 향후 2~3년 간 IFRS 도입시점까지 이슈를 주제별로 소개할 계획이다. <편집자註>

1. 광고 및 마케팅 비용의 회계처리

사례1 : A사는 외부 광고 대행사와 회사의 새로운 마케팅 캠페인과 관련한 계약을 체결하였다. 이러한 캠페인은 텔레비전과 기타 언론매체를 통한 홍보를 포함하게 될 것이며 크게 디자인, 제작, 배치(placement)라는 3단계로 진행될 것이다. A사는 계약상의 합의된 금액인 30억을 이미 대차대조표일로부터 3개월 전에 지불하였으며, 디자인과 제작단계는 대차대조표일 현재 모두 완료된 상태이다. 이 중 배치와 관련된 비용은 10억으로 추정되었다. A사는 이러한 광고선전비용을 대차대조표일 현재 어떻게 회계처리 해야 할 것인가?

사례2 : 화장품판매를 하는 B사 자사의 브랜드와 상품의 홍보를 위하여는 샘플과 카탈로그를 구매하고 있다. 기말 시점에 아직 배부되지 않고 보유 중인 카탈로그와 샘플의 총액은 50억으로 추정되었다. 이러한 품목들은 다음 분기에 신상품의 출시와 함께 배부될 것이다. B사는 이러한 보유 중인 카탈로그와 샘플을 어떻게 회계처리 해야 할 것인가?

한국채택국제회계기준 기준서 제1038호 “무형자산” 문단 69¹⁾ : 문단69-70은 IAS 38의 2008년 Annual improvement의 일환으로 개정되었으며, 동 개정에 따라 한국채택국제회계기준도 수정사항을 공개초안으로 작성하여 개정 작업을 진행 중에 있다. 따라서, 이하는 이러한 개정내용에 기초하여 작성되었다에서는 무형자산으로 인식할 수 없는 지출의 예를 들고 있다.

동 문단에 따르면 미래경제적효익을 얻기 위해 지출이 발생하더라도 무형자산 인식 요건(①자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높고, ②자산의 취득원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다)을 만족하지 못한 경우는 무형자산을 인식할 수 없다. 이러한 지출의 예로 동 문단은 광고 및 판촉비를 들고 있다.

또한, 문단 69에 따르면, 재화가 제공되는 경우는 기업이 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖게 되는 때, 용역의 경우는 그 용역을 제공받았을 때 상기와 같은 지출을 비용으로 인식하게 된다. 더 나아가 문단 69A에서는 재화의 경우, 그 재화를 소유하게 된 때에 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 가지게 되며, 용역의 경우는 기업이 다른 용역을 제공(예: 고객에게 광고하는 것)하기 위해 그 용역을 사용할 때가 아니라, 기업에게 당해 용역을 제공하기로 한 계약에 따라 공급자가 그 용역을 수행한 때가 용역을 제공받은 시기가 된다고 설명하고 있다. 따라서, 이러한 재화에 대한 소유나 용역의 제공이 이루어

1) 문단69-70은 IAS 38의 2008년 Annual improvement의 일환으로 개정되었으며, 동 개정에 따라 한국채택국제회계기준도 수정사항을 공개초안으로 작성하여 개정 작업을 진행 중에 있다. 따라서, 이하는 이러한 개정내용에 기초하여 작성되었다.

어지기 전에 지출이 발생한다면 이는 선급금으로 인식하게 될 것이다(문단 70).

위의 사례1의 광고비 지출의 경우, 디자인과 제작이라는 영역이 이미 A사에 제공되었기 때문에 이에 해당하는 20억은 당기 비용으로 인식하여야 하며, 배치관련 비용인 10억은 아직 관련 영역이 제공되지 않았으므로, 대차대조표 일에는 선급금으로 계상되어야 한다.

사례 2의 경우, B사는 기말 현재 홍보용으로 보유중인 카탈로그와 샘플을 자산으로 인식할 수 없고 모두 비용으로 회계처리 하여야 한다. 이는 기준서 제1038호의 문단 69A에 따라 광고용으로 사용할 재화의 경우 그 재화를 소유하게 된 시기가 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖게 된 때이며, 이 시점에 비용을 인식하여야 하기 때문이다.

한국의 현행 기업회계기준서 제3호 “무형자산”에서도 한국채택국제회계기준과 동일하게 무형자산의 인식요건을 충족하지 않는 지출은 발생기간에 비용으로 인식한다고 설명하고 있으며, 그 예로 광고 및 판촉활동을 위한 지출을 들고 있다. 그러나, 동 기준에서는 “발생기간”에 대한 상세한 설명은 포함하고 있지 않으며, 실무적으로 “발생기간”은 고객에게 광고를 제공하는 시점으로 해석되는 경우도 있었을 것이다. 즉, 상기 사례 2와 같이 광고용으로 구매하는 샘플이나 데모용 재화의 경우 구매 시는 선급비용이나 재고자산 등으로 계상 후 고객에게 제공하는 시점에 비용으로 인식하는 경우가 많았을 것이다. 반대로 사례 1과 같이 영역제공의 경우에는 해당 영역의 제공이 완료되지 않은 경우라도 지출이 완료된 시점에 이를 비용화 한 경우가 존재했을 수도 있다. 그러나, 이는 국제회계기준에서 허용되는 적절한 회계처리가 아니므로, 한국채택국제회계기준으로 전환 시 이러한 차이가 존재하는 지에 대한 검토가 필요할 것이다. 특히, 소매재나 유통업의 경우 이러한 차이가 커질 수 있으므로 주의가 요구된다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 박상은 회계사

2. 사업결합하의 주식기준보상-한국채택국제회계기준 제1102호와 제1103호

IFRS3 “business combination”의 개정에 따라 개정 예정인 “한국채택국제회계기준 제1103호 사업결합”은 피취득자의 종업원이 보유하고 있는 주식기준보상을 취득자의 주식기준보상(대체보상)으로 교환하는 경우 이러한 대체보상이 사업결합의 이전대가의 일부분으로 제1103호 사업결합이 적용되는지, 사업결합 후 근무용역제공에 대한 일부분으로 제1102호 주식기준보상이 적용되는지에 대해 지침을 제공하고 있다.

1.1 취득자가 사업결합과 관련하여 지분상품을 부여하는 경우 제1102호의 주식기준보상이 적용되는가?

- 취득자가 피취득자의 지배력을 획득하는 대가로 지분상품을 부여하였다면, 이는 사업결합의 이전대가에 해당되어 제1103호 사업결합이 적용된다.
- 그러나, 취득자가 사업결합 후 종업원의 근무용역제공에 대한 보상으로 종업원에게 지분상품을 부여하였다면, 제1102호 주식기준보상이 적용된다.

1.2 취득자가 취득하려는 회사의 주주인 종업원에게 지분상품을 부여하는 경우 제1102호 주식기준보상이 적용되는가?

- 종업원에게 주주의 지위에 대한 보상으로 지분상품을 제공한다면, 이는 취득하는 사업에 대한 대가를 지불하는 것으로 사업결합의 이전대가의 일부분을 구성하므로 제1102호 주식기준보상이 적용되지 않는다.



- 그러나, 사업결합 후 제공하는 근무용역에 대한 대가로 주주인 종업원에게 지분상품을 부여하였다면 이는 제1102호 주식기준보상이 적용된다.

1.3 취득자가 피취득자의 가득된 보상을 대체할 의무가 있는 경우 제1102호 주식기준보상이 적용되는가?

일부는 제1102호 주식기준보상, 일부는 제1103호 사업결합이 적용된다.

<예시>

E회사는 F회사의 지분 100%를 인수하였다. F회사는 사업결합 이전에 종업원에게 4년 동안 근무용역을 제공해야 하는 가득기간이 4년인 주식기준보상을 부여하였다. F회사의 종업원은 취득일 현재 4년의 근무용역을 모두 제공하였으나, 아직 이 지분상품을 행사하지는 않았다. 취득일 현재 F회사의 보상의 공정가치는 C100이다.

사업결합 후 근무용역의 제공이 요구되지 않는 경우

E회사는 종업원에게 사업결합 후 추가적인 근무용역을 요구하지 않는 대체보상을 부여하였다. 취득일 현재 대체보상의 공정가치는 C120이다.

사업결합 후 추가적인 근무용역의 제공이 요구되지는 않지만, E회사가 부여한 대체보상의 공정가치에는 제1103호 사업결합에 따라 사업결합의 이전대가에 귀속되어야 하는 부분과 제1102호 주식기준보상에 따라 사업결합 후 제공하는 근무용역에 귀속되어야 하는 부분이 포함되어 있다. 사업결합의 이전대가에 귀속되어야 하는 금액은 취득일 현재 F회사의 보상의 공정가치인 C100이다. 추가 금액인 C20(C120-C100)은 사업결합 후 근무용역에 대한 보상원가에 해당하며 이는 사업결합 후 종업원이 추가적인 근무용역을 제공할 의무가 없으므로 즉시 비용으로 인식한다.

사업결합 후 추가적인 근무용역의 제공이 요구되는 경우

취득일 이후 종업원은 1년의 추가적인 근무용역을 제공할 의무가 있고(즉, 전체 가득기간이 5년이며, 취득일 현재 4년의 가득기간이 완료됨) E회사의 대체보상이 C150이라고 가정한다.

피취득자인 F회사의 보상의 일부는 제1103호 사업결합이 적용되며, 일부는 제1102호 주식기준보상이 적용된다. 취득일의 F회사의 보상의 일부분은 사업결합 전 근무용역제공에 대한 보상이므로 사업결합의 이전대가로 귀속되며 금액은 전체 가득기간(5년)에 대한 사업결합 전 가득완료된 기간(4년)의 비율에 의해서 결정된다. 즉, C80(C100*4/5)은 사업결합의 이전대가로 귀속되며, C20(C100-C80)은 사업결합 후 근무용역에 대한 보상원가에 해당된다.

또한, 피취득자의 보상을 초과하는 취득자의 보상의 공정가치 부분인 C50(C150-C100)도 사업결합 후 근무용역에 대한 보상원가에 해당된다. 따라서 C70(C20+C50)은 사업결합 후 가득기간인 1년동안의 보상원가로 인식한다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김인영 회계사

3. 금융자산의 정형화된 매입 매매일 인식방법 vs 결제일 인식방법

한국채택국제회계기준 제1039호에서는 정형화된 거래(관련 시장의 규정이나 관행에 따라 일반적으로 성립된 일정기간 내에 당해 금융상품을 인도하는 계약조건에 따라 금융자산을 매수하거나 매도하는 거래)의 경우, 매매일 또는 결제일 회계처리 방법을 사용하여 금융자산을 인식하고 제거하는 것을 허용하고 있다.

다음 사례의 경우(정형화된 거래에 해당하는 것으로 간주), 회사가 결제일 회계처리를 선택하고 해당 금융자산을 매도가능금융자산으로 분류할 경우 12월 31일 결산일 시점의 회계처리는 어떻게 되는가?

(사례)

2008년 12월 29일에 금융자산을 약정(거래)일의 공정가치인 1,000원에 매입하는 계약을 체결하였으며, 2008년 12월 31일(결산일)과 2009년 1월 4일(결제일)에 자산의 공정가치는 각각 1,002원과 1,003원이다.


현행 기업회계기준에서는 정형화된 유가증권 거래의 경우 결제일에 소유권이 이전되더라도 매매일에 유가증권의 거래를 인식하도록 하고 있다. (기준서 제8호 유가증권 문단 6) 반면, 국제회계기준에서는 정형화된 거래의 경우에는 금융자산의 인식을 매매일 또는 결제일에 할 수 있도록 규정하고 있다. 이 경우, 결제일에 회계 처리하는 경우에는 매매일과 결제일 사이에 이미 취득한 자산에 대한 회계처리와 동일한 방법으로 수취할 자산의 공정가치에 대한 모든 변동을 회계 처리한다. 따라서, 원가나 상각후 원가를 장부금액으로 하는 자산의 가치변동은 인식하지 아니하고, 당기손익인식 금융자산으로 분류된 자산의 가치변동은 당기손익으로 인식하며, 매도가능금융자산으로 분류된 자산의 가치변동은 기타포괄손익으로 인식한다. (한국채택국제회계기준 제1039호 AG56)

위 거래의 경우, 해당 금융자산을 매도가능금융자산으로 분류할 것이며, 결제일 회계처리를 선택하였으므로 매매일과 결제일 사이의 공정가치 변동분은 기타포괄손익으로 인식하여야 할 것이다. 따라서, 결산일인 12월 31일 시점에는 이때까지의 공정가치 변동분인 2

원이 기타포괄손익으로 인식될 것이다. 참고로 결제일 회계처리를 선택하였으므로 거래일인 12월 29일에는 회계처리가 없을 것이며, 결제일에 인식될 금융자산 인식액은 1,003원이 될 것이다.

반면, 당 금융상품이 원가나 상각후 원가로 측정되는 범주에 속할 경우는 12월 31일에 인식할 공정가치 변동분은 없을 것이며, 당기손익인식금융자산 범주에 속한다면 공정가치 변동분 2원은 당기손익으로 인식되어야 할 것이다. (결제일의 금융자산 인식액은 각각 1,000원, 1,003원이 될 것임)

이러한 정형화된 거래에서의 매매일, 결제일 회계처리 방법과 관련하여 추가적으로 고려할 사항은 다음과 같다.

- (1) 선택한 방법은 동일한 범주(당기손익인식금융자산, 매도가능금융자산, 수취채권, 만기보유금융자산)별로 일관성 있게 적용한다. 다만, 단기매매금융자산은 당기손익인식금융자산으로 지정된 자산과는 별도의 범주로 구분한다. (한국채택국제회계기준 제1039호AG53)
- (2) 정형화된 매매거래는 매매일과 결제일 사이에 거래가격을 고정시키는 거래이며 파생상품의 정의를 충족하지만, 계약기간이 짧기 때문에 파생금융상품으로 인식하지 아니한다. (한국채택국제회계기준 제1039호 AG12)
- (3) 매매일과 결제일 사이의 공정가치 변동에 대하여 차액결제를 요구하거나 허용하는 조건이 있다면 이는 정형화된 계약이 아니며, 파생상품으로 회계처리 한다. (한국채택국제회계기준 제1039호 AG54) 

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김수완 회계사