



IFRS 적용실무 해설 (10)

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. 단계적으로 이루어진 사업결합

2008년 12월 31일에 A사는 B사 지분 30%를 보유하고 있으며 지분법으로 평가하고 있다. A사는 동일자에 B사 지분 70%를 추가로 취득하여 지배력을 보유하게 되었으며 이에 대한 대가로 210 백만원을 지급하였다. 추가 지분 취득거래일 현재 A사가 보유하고 있는 B사 지분에 대한 정보는 다음과 같다.

- B사 30% 지분법 주식 장부가액: 50 백만원
- B사 주식 관련 지분법자본변동(피투자회사의 매도가능증권 평가로 발생한 변동분) : 5 백만원
- B사 30% 지분의 공정가치 : 60 백만원
- B사의 식별가능한 순자산의 공정가치: 200 백만원

상기 사업결합에 대한 A사의 회계처리는? (영업권 및 손익은 얼마로 인식될 것인가?)

IASB는 2008년 1월에 전면 개정된 IFRS 3(개정) '사업결합'을 발표하였다. 전면 개정된 기준서에서는 사업결합 시 계속해서 취득법을 적용하도록 하고 있으나 일부 사항은 이전 사업결합기준서와는 중요하게 변경

되었다. 예를 들면, 취득관련 원가(실사비용, 법률자문비용, 취득세, 등록세 등)는 모두 비용으로 인식되며, 사업을 취득하기 위하여 지급하는 조건부대가를 포함한 모든 이전대가는 취득일 시점의 공정가치로 계상되어야 하고, 부채로 분류되는 조건부 대가는 이후 재측정되고 해당 손익은 당기손익으로 반영하도록 규정하고 있다. 또한, 비지배지분 측정 시 공정가치 또는 피투자회사의 순자산 공정가치중 비지배지분의 비율로 인식할지 여부를 선택할 수 있다. 이러한 개정사항은 현행 기업인수합병준칙의 내용과도 중요한 차이가 있는 부분이다.

개정으로 중요하게 변경된 사항 중 단계적 취득으로 지배권을 획득한 경우 회계처리에 대하여 위 사례를 통해 살펴보도록 한다. 우선, '단계적으로 이루어지는 사업결합' 또는 '단계적 취득'이라는 것은 위 사례와 같이 사업결합일 전에는 비지배지분(관계기업 투자 또는 매도가능증권 등)을 보유하고 있다가 추가취득으로 지배력을 취득하게 된 거래를 말한다. 한국채택국제회계기준 제1103호 '사업결합'(2008년 개정)에서 영업권은 취득일에 이전한 대가의 공정가치와 비지배지분 및 이전 보유지분의 공정가치 합계에서 취득일의 식별가능한 순자산공정가치를 차감한 금액으로 측정하도록 규정하고 있다¹⁾.(문단 32) 또한, 취득일 이전의 보유지

1) 한국채택국제회계기준의 적용선택기업(즉 2011년 1월 1일 전에 개시하는 사업연도부터 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택한 기업)은 동 개정된 기준서를 2009년 7월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용 또는 조기적용을 선택할 수 있음.

분을 공정가치로 재측정한 결과 관련 차손익은 당기손익으로 인식하도록 하고 있으며, 기타포괄손익으로 인식한 금액은 보유하고 있던 지분을 직접 처분하였다면 적용하였을 동일한 근거로 인식하도록 하고 있다.(문단 42, 43). 지배력의 취득이 투자와 관련된 경제적 상황의 중요한 변화를 가져온 것이므로 기존에 보유하고 있던 지분을 재측정하게 되는 요인이 되는 것이다. 즉, 지배력을 취득한 거래는 실질적으로 다른 자산으로 교환된 거래로 보아 기존에 보유하고 있던 비지배지분을 모두 처분하고 사업결합일 시점에 지배지분을 새롭게 취득한 것으로 회계처리 된다. 이와 동일한 개념으로 종속회사 및 관계기업 지분을 일부 처분하여 지배력 및 중대한 영향력을 상실하게 되는 경우, 처분 후 잔여 지분 또한 공정가치로 재측정되며, 장부가액과의 차이는 당기손익으로 인식한다.(기준서1027호 문단 34, 기준서 1028호 문단 18)

위 사례에서 기존에 보유하고 있던 지분 30%는 공정가치로 교환된 것이므로 공정가치(60백만원)와 장부가액(50백만원)의 차이(10백만원) 및 관련 지분법자본변동(5백만원)이 실현되어 처분이익 15 백만원을 당기손익으로 인식한다. 한편, 영업권은 추가 70% 취득을 위하여 이전한 대가(210백만원)과 이전 보유지분의 공정가치(60백만원)의 합(270백만원)²⁾에서 취득한 B사의 순자산(200백만원)을 차감한 70백만원이 될 것이다.

반면, 현행 기업인수합병준칙에서는 단계적 취득인 경우 취득일 이전에 보유하고 있는 지분은 취득자의 재무제표에 계상된 장부가액을 이전대가의 일부로 보도록 하고 있으며, 보유 주식과 관련한 기타포괄손익은 취득일의 손익으로 인식하도록 규정하고 있다. 따라서, 위 사례가 현행 기업인수합병준칙에 따라서 회계처리 된다면, 당기손익 및 영업권으로 인식되는 금액은 한국국제

회계기준에 의한 경우보다 기존 지분(30%)의 공정가치와 장부가액 차이인 10백만원만큼 작게 계상될 것이다.

사업결합의 회계처리는 그 거래 자체가 재무제표 미치는 영향이 클 뿐 만 아니라, 현행 기업인수합병준칙과는 회계처리가 중요한 차이가 있기 때문에 사업결합 발생시 재무제표에 미치는 영향을 파악하기 위해서는 기존의 차이에 대하여 충분히 인지하고 한국채택국제회계기준에 대한 명확한 이해가 필요할 것으로 생각된다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 엄경순 회계사

2. 법인세회계 - 평균세율의 추정

기업회계기준서 '제16호 법인세회계' A15. 에서는 “~ 현재 우리나라의 2단계 세율구조에서 평균세율을 산출하려면 과세표준의 총액을 예상하여야 한다. 그러나 한계세율은 과세표준이 일정수준 이상(또는 이하)일 것만 예상된다면 산출할 수 있다. 따라서 기준서에서는 현행 해석과 동일하게 한계세율을 적용하도록 하였다”고 설명하고 있다. 이에 반하여 한국채택국제회계기준 '제1012호 법인세' 문단 49에서는 “과세대상수익의 수준에 따라 적용되는 세율이 다른 경우에는 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간의 과세소득(세무상결손금)에 적용될 것으로 기대되는 평균세율을 사용하여 이연법인세자산과 부채를 측정한다”고 하였다.

예를 들어, 최초의 과세소득 500백만원까지는 20%의 세율이 적용되고, 500백만원 초과분에 대해서는 30%의 세율이 적용된다면, 한국채택국제회계기준에 따르면, 이연법인세자산과 부채를 측정하기 위해서 평균세율을 계산하여야 한다. 평균세율은 20%에서 30% 사이에서 결정될 것이며, 평균세율을 추정하기 위해서는 예상회계이익에 근거하여 미래 예상 과세소득을 추

2) 비지배지분이 있는 경우에는 비지배지분의 공정가치 또는 피취득자의 순자산 공정가치중 비지배지분비율로 측정하는 방법 중 회사가 선택한 방법으로 측정된 금액을 영업권 계산시 고려하여야 할 것이다.



정하여야 하며, 이 때 일시적차이의 소멸효과까지를 고려하여야 한다. 만약, 특정회계기간에 소멸될 비경상적인 거액의 일시적차이가 있다면, 이는 평균세율에 영향을 미치므로 별도로 고려하여야 한다.

과세대상수준에 따라 다른 세율이 적용되는 경우의 평균세율 계산 사례

회사는 과세대상수준에 따라 차등 세율이 적용되는 나라에서 사업을 영위하고 있다. 20X3년의 차감할 일시적차이는 300백만원이다. 이 차감할 할 일시적차이 300백만원 중 매출채권의 감액과 관련된 차감할 일시적차이는 250백만원이며 이는 20X5년에 모두 소멸될 것으로 예상된다. 한편, 매출채권 감액과 관련된 일시적차이를 제외한 기타의 차감할 일시적차이 50백만원은 향후 7년동안 평균적으로 소멸될 것으로 예상된다. 향후 7년동안 평균적으로 소멸될 50백만원의 차감할 일시적차이만 고려했을 경우 평균 예상과세소득은 600백만원이다. 단, 20X5년의 과세소득은 매출채권 감액과 관련된 차감할 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되므로, 350백만원(= 600백만원 - 250백만원)으로 예상된다.

위와 같이 특정회계기간에 소멸될 거액의 일시적차이가 있는 경우에는 이연법인세자산·부채 측정을 위한 평균세율을 추정할 때에도 일시적차이가 특정 회계기간에 소멸되는 효과를 별도로 고려해야 한다. 즉, 거액의 차감할 일시적차이의 소멸로 인하여 평균세율이 달라질 수 있으며, 이연법인세자산·부채의 측정 시 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간의 과세소득에 적용될 것으로 예상되는 평균세율을 적용하여야 한다.

다음의 사례는 과세대상수준에 따라 법인세율이 다른 경우 이연법인세자산·부채를 계산하는 방법을 보여준다.

(단위:십만원)

범 위	법인세율(%)	20X5년 이외		20X5년	
		과세소득	법인세	과세소득	법인세
0 - 100	18	100	18	100	18
101 - 1,000	25	900	225	900	225
1,001 - 2,500	30	1,500	450	1,500	450
2,501 이상	40	3,500	1,400	1,000	400
		6,000	2,093	3,500	1,093
예상평균세율		34.9%(=2,093/6,000)		31.2%(=1,093/3,500)	

20X3년 12월 31일 현재로 종료하는 재무제표에 이연법인세자산 측정 시 매출채권의 감액과 관련된 차감할 일시적차이는 20X5년에 소멸될 것으로 예상되므로, 동 일시적차이에 대해서는 20X5년의 예상평균세율인 31.2%를 적용하여 7.8백만원(=250백만원*31.2%)의 이연법인세자산을 인식하며, 기타의 일시적차이에 대해서는 1.7백만원(=50백만원*34.9%)의 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 따라서 20X3년 12월 31일에 인식할 이연법인세자산은 9.5백만원(=7.8백만원 + 1.7백만원)이다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김인영 회계사

3. 투자부동산 - 투자부동산의 분류

A사는 자동차 부품을 제조하여 완성차 업체에게 납품하고 있으며, 2008년 중 회사는 아직 개발이 이루어지지 않아 부동산시세가 낮고, 대중교통수단 등도 제한되어 있는 서울 외곽지역의 토지를 취득 하였다. 정부는 이 지역을 산업공단으로 개발할 계획을 가지고 있으며, 이러한 개발계획이 실행될 경우 이 지역의 부동산 가격은 급격히 상승할 가능성이 있다. 회사의 경영진은 취득한 토지를 어떤 용도로 사용할 것인지 아직 결정하지 않은 경우, 취득한 토지를 어떻게 회계처리 하여야 하는가?

국제회계기준에서는 투자부동산을 “임대수익이나 시세차익 또는 두 가지 모두를 얻기 위하여 소유자나 금융리스의 이용자가 보유하고 있는 부동산”으로 정의하고, 자가사용부동산이 재화의 생산이나 용역의 제공으로 창출하는 현금흐름은 당해 부동산뿐만 아니라 생산이나 공급과정에서 사용된 다른 자산에도 귀속되는 반면, 투자부동산은 독립적인 현금흐름을 창출한다는 점에서 다른 자산과는 구별하고 있다. (한국채택국제회계기준 제 1040호 문단 7) 현행 기업회계기준에서는 직접적으로 투자부동산을 정의하고 있지는 않지만, 영업활동에 사용되지 않는 토지와 설비자산 등의 경우 기업 본연의 영업활동을 위해 장기간 사용되는 유형자산, 무형자산과는 성격상 다르기 때문에 투자자산으로 구분하여 표시하도록 하고 있으므로(기업회계기준서 제21호 문단 A17, A75), 임대나 시세차익을 목적으로 보유하고 있는 부동산의 경우는 투자자산 중 투자부동산으로 분류될 것이다. 국제회계기준서 제1040호 ‘투자부동산’은 그 정의뿐 아니라, 투자부동산에 대한 평가 및 주식공시 사항을 상세히 규정하고 있다.

투자부동산의 평가방법에 대한 국제회계기준위원회의 기본적인 입장은 공정가치에 의한 평가라고 볼 수 있지만, 부동산의 공정가치 측정의 실무적인 어려움을 고려하여 원가모형(한국채택국제회계기준서 제 1016호 ‘유형자산’의 평가방법과 동일한 방법임)과 공정가치모형 중 한가지 방법을 선택하여 적용하도록 규정하고 있다. (한국채택국제회계기준서 제1040호 문단 30) 하지만, 원가모형을 선택할 경우에도 공정가치를 주식사항으로 공시하도록 요구하고 있으므로 실무적인 관점에서는, 보유하고 있는 부동산이 투자부동산으로 분류될 경우, 이에 대한 공정가치를 측정해야 하는 부담은 여전히 존재한다.

위 사례의 경우, 비록 회사가 아직 토지의 보유목적은 결정하지 않고 있기 때문에 보유하고 있는 토지가 투자부

동산의 정의(임대수익 또는 시세차익을 목적으로 보유)에 해당하는지가 명확하지는 않지만, 기준서 제1040호 문단 8에서는 투자부동산의 예시 중 하나로 장래 사용목적은 결정하지 못한 채로 보유하고 있는 토지를 제시하고 있으므로, 투자부동산으로 분류되어야 할 것이다.

하지만, 장래의 사용목적이 정하여지지 않은 토지의 경우에도, 만약 모든 잠재적인 사용목적이 투자부동산의 정의를 만족하지 않는다면, 그 잠재적인 사용목적에 따라 분류가 결정되어야 하는 경우도 있을 수 있다. 가령, 부동산 개발 및 판매를 주된 영업으로 하는 금융회사가 토지를 취득하여 보유하고 있으며, 토지의 취득원가는 100백만원, 독립적인 감정평가기관에 의한 평가액은 250백만원이고, 장래 사용목적은 정하여지지 않았지만 회사는 이를 추가 개발없이 단기간 내에 판매하거나, 정상적인 영업과정의 일환으로 추가 개발 과정을 거친 후 판매할 예정이다. 이러한 경우에는 그 장래의 사용목적이 정하여지지 않은 경우에도 회사가 잠재적으로 정상적인 영업과정에서 단기간에 판매하기 위한 목적으로 보유하고 있는 것이므로 투자부동산의 정의를 만족하지 않을 것이며, 보유하고 있는 토지는 투자부동산이 아닌 재고자산으로 분류되어야 할 것이다.

이처럼 투자부동산의 분류는 개별 상황에 따라 다른 결론에 도달할 수 있으며, 어떤 경우에는 그 분류에 있어서 상당한 회사의 판단이 개입되어야 할 수도 있다. 한국채택국제회계기준서 제40호 문단 14에서는 투자부동산의 요건을 충족하는지 결정하기 위해서는 판단이 필요하며, 이를 일관성 있게 판단하기 위하여 판단기준을 설정하여 사용하도록 규정하고 있다. 또한, 분류가 어려워 이와 같이 설정된 기준을 사용하여 결정한 경우는 그 판단기준을 주식으로 공시할 것도 요구하고 있다. (기준서 제40호 문단 75(3))

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김수완 회계사