



# IFRS 적용실무 해설 3

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>

## 3.1 한국채택국제회계기준의 최초채택 - 사업결합 면제규정의 적용

(주)고려는 2010년부터 한국채택국제회계기준(K-IFRS) 최초 재무보고를 준비하고 있다. 따라서, (주)고려는 2009년 1월 1일을 전환일로 하여 개시재무상태표(현 대차대조표)를 작성하게 될 것이다. 한편, (주)고려는 (주)독도를 2007년 중 취득하였다. 기존의 회계기준에서 (주)고려의 경영진은 동 취득을 매수법으로 회계처리 하였으나 (주)독도와 관련된 내부적으로 창출된 브랜드와 (주)독도가 외부로부터 취득한 상표등록을 영업권에서 분리하여 별도의 자산으로 회계처리 하지 않았었다. (주)독도는 또한 운영리스로 회계처리해 오고 있는 제조설비가 있었으며, (주)고려는 (주)독도를 취득 시 이와 동일한 회계처리를 유지하였다. 그러나 동 제조설비는 K-IFRS적용 시 금융리스로 분류되어야 하는 것으로 판단되었다. 위의 회계처리는 기존의 회계기준에서 모두 타당한 것으로 인정되는 것이었다.

(주)고려의 경영진은 K-IFRS 최초채택 시 사업결합의 면제항목을 적용하기로 결정하였으며, 이에 따라 전환일 이전의 사업결합회계처리는 재작성하지 않기로 하였다. (주)고려의 경영진은 K-IFRS에 따른 최초 개시재무상태표에 상기의 인식하지 않은 자산과 부채를 인식해야 할 것인가?

K-IFRS의 최초채택기업만이 적용 가능한 제1101호 “한국채택국제회계기준의 최초채택”(IFRS 1 “First time adoption of IFRSs”)은 기업들의 K-IFRS최초 적용시의 작성 부담을 경감시켜주기 위한 여러 가지 면제규정을 담고 있다. 이 중 가장 유용한 면제로 언급되는 항목 중 하나는 사업결합에 대한 면제이다. 사업결합에 대한 기준서인 제1103호 “사업결합”은 사업결합 시 각종 식별 가능한 무형자산을 영업권으로부터 분리해 별도의 무형자산으로 계상하는 것을 포함하여 공정가치 측정 및 개별 자산·부채 식별과 관련된 복잡한 회계처리를 매수자에게 요구하고 있다. 만일 1101호에 따른 사업결합의 면제가 없다면 모든 최초채택기업들은 과거의 사업결합에 대하여 1103호의 요구사항들을 소급적으로 적용하여야 할 것이다. 이는 기존 회계기준에서 별도로 구분하여 인식하지 않았던 각종 자산(특히 무형자산)을 영업권에서 분리하여 공정가치로 계상할 것을 요구하는 것이기도 하며, 상당 기간 전에 발생한 사업결합에 대해서는 이를 소급적용하는 것이 실무적으로 거의 불가능한 경우가 대부분일 것이다.

만일 기업들이 1101호에서 규정된 사업결합의 면제를 적용한다면 기업들은 과거 사업결합에서 취득한 자산, 부채를 재측정하지 않아도 되며 기존 회계기준에 따라 자신의 연결재무제표에 계상하였던 장부가액을 사업결합 시점의 취득원가로 인정받게 된다(1101호 B2(5)). 이는 곧 사업결합 시점의 기존 회계기준에서의 자산, 부채의 장부가액을 사업결합 시 취득가액으로

인정해 주겠으나, 그 이후부터는 K-IFRS의 해당 기준서에 따른 후속 측정을 해야 함을 의미한다(1101호 B2(4)). 그러나 이러한 면제가 적용된다고 하여 K-IFRS에서 별도로 인식하였어야 할 자산과 부채를 과거 회계기준에서 인식하지 않은 부분까지 그대로 인정해주겠다는 것은 아니다. 기준서 1101호 B2(6)에서는 “과거 사업결합으로 취득한 자산이나 인수한 부채를 과거 회계기준에 따라 인식하지 않은 경우, 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 간주원가가 ‘영(0)’이 되는 것은 아니다. 대신 취득자는 한국채택국제회계기준에 따라 피취득자의 재무상태표에 요구하는 기준에 따라 연결재무상태표에 그 자산이나 부채를 인식하고 측정하여야 한다”라고 명시하고 있다. 즉, 기존 회계기준에서 별도로 인식하지 않은 자산, 부채가 만일 피취득자의 재무상태표에서 K-IFRS에 따라 인식되었을 자산과 부채라면 이는 해당 기준에 따라 인식해야 한다는 것이다.

이를 위의 사례에 적용하여 살펴본다면, (주)고려가 (주)독도를 취득하면서 인수한 (주)독도의 자가창출 브랜드의 경우는 제 1103의 사업결합의 매수법 적용 시는 별도의 무형자산으로 취득자의 재무제표에 계상되어야 할 것이다. 그러나 사업결합의 면제를 적용한다면 이는 (주)고려의 재무제표에 별도의 자산으로 계상되지 않을 것이다. 제1038호 “무형자산” 따르면 자가창출 브랜드는 무형자산의 인식요건을 만족하지 못하므로 무형자산으로 인식될 수 없고 따라서, 자가창출 브랜드는 (주)독도의 재무상태표에 K-IFRS에 따라 별도로 인식되었을 자산이 되지 못하기 때문이다.

그러나, (주)독도가 외부로부터 구입하였던 상표등록은 제1038호에 따른 무형자산의 인식요건을 만족하며 피취득자 자체의 재무제표에 계상되었어야 할 무형자산이므로, 상기 1101호의 사업결합의 면제를 적용하더라도, (주)고려의 개시재무상태표에 별도의 자산으로 계

상되어야 한다. 한편, 1101호의 B2(7)(가)에 따르면 사업결합의 면제 적용 시 무형자산의 인식 및 제거로 인한 조정은 영업권에서 조정하도록 하고 있다. 따라서, 상기 외부로부터 구입한 상표등록을 별도의 무형자산으로 인식할 때 동 금액은 (주)고려의 개시재무상태표의 영업권가액을 감소시키게 될 것이다.

(주)독도가 K-IFRS상에서 금융리스 자산, 부채로 인식하였어야 할 제조 설비도 피취득자가 제 1017호 “리스”에 따라 자신의 재무제표에 자산, 부채로 인식하였어야 할 항목에 해당하므로, 사업결합의 면제를 적용하더라도 동 자산, 부채는 (주)고려의 개시재무상태표에 인식되어야 할 것이다. 이러한 조정에 따른 금액은 이익잉여금에서 조정되게 될 것이다.

이러한 요구사항은 전환일 전의 지분법 적용 및 조인 트랜처 회계처리에 대해서도 동일하게 적용된다.

상기 사례에서와 같이 과거 종속회사의 취득이 많았던 한국의 기업들이 K-IFRS를 최초 적용할 때 1101호의 사업결합의 면제는 매우 유용한 기준이 될 것이다. 그러나 앞서 설명했듯이 사업결합의 면제를 적용하더라도 사업결합 이후 전환일까지는 K-IFRS에 따른 측정이 요구되며, 과거에 인식하지 않았던 자산, 부채가 있을 경우, 별도로 인식을 고려해야 할 수 있으므로, 과거 사업결합에 대해서는 기업회계기준상의 장부금액을 그대로 사용할 수 있다는 것으로 이해해서는 안된다. 따라서, 기업들은 전환일 이전의 사업결합에 대해서 면제규정을 적용한다 하더라도, 이에 따른 각종 요구사항에 대한 면밀한 검토를 사전에 수행하는 것이 필요할 것이다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 박상은 공인회계사



### 3.2 퇴직급여 - 한국 퇴직급여의 분류

한국의 퇴직급여는 근로기준법과 근로자퇴직급여보장법에서 정하는 바에 따라 대차대조표일 현재 1년 이상 근무한 근로자에게 계속근로기간 1년에 대하여 30일분 이상의 평균임금을 퇴직금으로 지급하도록 규정하고 있으며, 근로자의 요구가 있는 경우 퇴직금을 미리 정산하여 지급할 수 있도록 하고 있다. 또한 기업회계기준 제27조는 회계연도말 현재 전임직원이 일시에 퇴직한 경우 지급하여야 할 퇴직금에 상당하는 금액을 퇴직급여충당부채로 계상하도록 규정하고 있다.

한국채택국제회계기준의 도입으로 인하여 한국 퇴직급여의 회계처리가 기존의 한국회계기준하의 퇴직급여충당금 설정과는 상당한 차이를 보이고 있다. 올바른 회계처리를 위해서는 현행 퇴직급여제도가 한국채택국제회계기준 제1019호 하에서 어떠한 형태의 종업원급여로 분류되는지에 대한 판단이 선행되어야 할 것이다.

한국채택기업회계기준서 제1019호에서는 종업원급여를 다음과 같이 분류하고 있다.

- **단기 종업원급여** : 종업원이 관련 근무용역을 제공한 회계기간의 말일부터 12개월 이내에 지급일이 전부 도래하는 종업원급여(해고급여 제외)
- **퇴직급여** : 퇴직 이후에 지급하는 종업원급여(해고급여 제외)
  - 확정기여제도 : 기업이 별개의 실체(기금)에 고정 기여금을 납부하여야 하고, 기금이 충분한 자산을 보유하지 못하는 경우라도 기업에게는 추가로 기여금을 납부하여야 하는 의무가 없는 퇴직급여제도
  - 확정급여제도 : 확정기여제도 이외의 모든 퇴직급여제도

■ **기타장기종업원급여** : 급여 전부나 일부의 지급일이 종업원의 관련 근무용역이 제공된 회계기간의 말부터 12개월 이내에 도래하지 아니하는 종업원급여(퇴직급여와 해고급여 제외)

■ **해고급여** : 기업이 종업원 해고 또는 종업원의 자발적 명예퇴직 수락에 대하여 지급하는 종업원급여

한국의 퇴직급여는 법적으로는 종업원의 퇴직 후를 보장하기 위한 종업원급여제도이다. 그러나 중간정산제도의 도입으로 인하여 실질적으로 퇴직 후를 보장하고자 하는 퇴직급여 제도의 본 취지가 약화된 측면이 있다. 근로자퇴직급여보장법에 의하면 기업(사용자)은 근로자의 요청이 있는 경우 퇴직금을 중간정산하여 지급할 수 있으며, 이는 양방간의 합의에 의하여 이루어진다. 이러한 중간정산제도의 도입은 근로자로 하여금 퇴직 이전이라도 필요한 경우 퇴직금을 요청하여 지급받을 수 있도록 하였으며, 실질적으로는 기타 종업원급여(급여 등)와 유사한 성격을 갖게 된다. 따라서 현재의 퇴직급여제도에 의한 퇴직급여가 한국채택국제회계기준 제1019호에서 규정하는 퇴직급여로 분류된 것인지 또는 기타장기종업원급여로 분류될 것인지에 대한 이견이 제기될 수 있다.

중간정산은 근로자의 요청을 기업(사용자)이 승낙하는 경우 지급되는 형태이므로, 기업(사용자)이 중간정산의 지급에 제한을 둘 수도 있다. 예를 들면, 중간정산을 요청할 수 있는 대상을 특별한 개인의 재정 현황에 기인하여 한정을 하는 경우 등으로서 이는 근로자와의 협약을 통하여 사규 등으로 문서화 할 수 있다. 이러한 경우는 법적 요건 및 근로자의 필요를 고려하여 최소한의 중간정산을 허용하되, 가급적 퇴직급여의 본 취지-근로자의 퇴직 후를 보장-를 유지하고자 하는 것으로 해석된다. 따라서 기업(사용자)이 중간정산에 대한 제한을 사규 등으로 문서화 하고 이를 계속적으로 적용하여 운

경우라면 이를 한국채택국제회계기준 제1019호에 의한 퇴직급여 중 확정급여제도(Defined benefit plan)로 분류할 수 있을 것이다.

그러나, 위에서 설명한 경우와는 달리 중간정산 제도를 종업원의 특별한 재정 현황을 고려하여 지급하는 것이 아니라 종업원의 동의하에 모든 종업원에게 정기적, 일괄적으로 지급하는 형태이거나, 특별한 제약조건이 없이 종업원이 원하면 수령할 수 있는 등의 경우는 실질적으로 근로자의 퇴직 후를 보장한다는 취지에 입각한 퇴직급여라기보다는 다른 형태의 종업원급여로 보아 '기타장기종업원급여'로 분류하는 것이 타당할 것으로 판단된다.

따라서, 한국 퇴직급여를 그 법적 성격을 고려하여 일률적으로 퇴직급여 중 확정급여제도로 판단하는 것은 IFRS의 원칙에 충실하지 않는 것으로 보이며, 회사의 퇴직급여제도의 실질에 대한 검토를 통하여 적절한 분류 및 그에 따른 회계처리를 적용하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

추가적으로 현재 도입되고 있는 퇴직연금제도의 한국채택국제회계기준 제1019호에 의한 분류를 살펴보면, 퇴직연금제도는 현행 퇴직급여제도와는 상이하게 중간정산 제도를 허용하고 있지 아니하며 퇴직급여의 본 취지에 충실한 제도이다. 따라서 퇴직연금제도에 따른 퇴직급여는 분류에 대한 이견의 여지가 없이 상기의 분류 중 '퇴직급여'로 분류되며, 그 제도의 성격에 따라 확정 기여형과 확정급여형으로 구분할 수 있을 것이다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 유승경 공인회계사

### 3.3 리스를 포함하는 약정

#### (약정에 리스를 포함하고 있는지에 대한 판단)

화학약품을 제조하는 A사는 가스를 공급하는 B사와 3년 동안 제품의 생산과정에 필요한 가스 구매계약을 체결하였다. B사는 가스공급을 위해 A사의 제조공장 근처에 가스공급 설비를 건설하였으며, 당 설비의 소유권은 B사에게 있다. 상기 가스공급계약은 아래의 내용을 포함한다.

- 가스공급 설비는 공급계약에 명시적으로 언급되어 있으며, B사는 다른 설비를 통해 가스를 공급할 수도 있지만, 이는 경제적으로 실현가능하지 않다.
- B사는 다른 수요자에게 가스를 공급하기 위해 현재 설비를 재배치하거나 확장할 수 있는 권리가 있지만, 계약 시점에서는 B사는 이러한 계획을 가지고 있지 않으며, 위 가스공급 설비는 A사만을 위한 것으로 설계되었다.
- A사는 매월 고정 설비사용료와 실제 가스구입량에 따라 변동하는 변동비를 지급한다. 고정사용료는 가스구입 여부와 상관없이 지급하여야 하고, 변동비는 설비운용 총 변동비용의 90%에 해당하는 설비의 연료비를 포함하고 있다.

위 가스공급계약에는 가스공급설비에 대한 리스계약이 포함되어 있다고 볼 수 있는가?

법적 형식이 리스는 아니지만 대가를 지급하고 특정 자산의 사용권의 이전을 포함하는 약정을 체결할 경우, 실질을 고려하여 이를 리스거래에 대한 기업회계기준서 제1017호에 따라 회계처리 하여야 하는지가 문제제기될 수 있다. 기업회계기준 해석서 제2104호는 이러한 약정이 실질적으로는 기준서 제1017호에 따라 회계처리 해야 하는 리스인지를 판단하기 위한 구체적인 지침



을 제공하고 있으며, 이 해석서에 따라 리스의 포함여부를 결정하기 위해 고려해야 할 사항들은 다음과 같다.

먼저 1)약정이 체결되어 있어야 할 것이며, 2)이러한 약정을 이행하기 위해서 특정자산을 사용해야 하고, 3) 그 자산의 사용권이 이전되어야 한다. 약정을 이행하기 위한 특정자산은 그 약정에 명시적으로 언급되어 있을 수도 있고, 명시적인 언급은 없더라도 경제적으로 또는 실질적으로 공급자가 그 자산을 사용하지 않고는 약정의 이행이 불가능한 경우도 포함할 수 있을 것이다.

또한, 자산의 사용권이 이전되었는지를 판단하기 위해서는 구매자가 그 특정자산에 대한 1)운영통제능력을 가지고 있는지, 2)물리적인 접근통제능력을 가지고 있는지 및 3)구매자를 제외한 제3자의 산출물의 획득 가능성이 희박하고, 산출물의 단위당 지불가격이 계약상 확정되지 않고 인도시점의 시장가격과도 같지 않아야 할 것 등을 고려하도록 하고 있다. 단위당 지불가격이 확정되어 있지 않고, 인도시점의 시장가격과 같지 않아야 한다는 조건은 구매자의 입장에서 약정이 특정 설비에 대한 리스를 포함하는 경우, 지불가격은 그 설비의 사용대가(고정비 성격)를 포함할 것이므로 단위당 지불가격은 시장가격과 같지 않고 변동할 것이라는 것을 의미한다..

(이상의 세가지 기준 중 하나를 충족하면 사용권이 이전된 것으로 판단함)

이러한 판단지침들을 고려할 때, 위 사례의 경우는 아래와 같이 1)특정자산의 사용여부와 2)자산의 사용권 이전에 대한 약정사항을 고려하여 리스를 포함하고 있는 것으로 판단할 수 있을 것이다.


- 1) 가스공급설비가 특정자산인지에 대한 고려: B사가 다른 설비를 이용할 수는 있지만 실질적으로 (경제적으로) 다른 설비를 통한 가스공급이 실현 가능하지 않으며, 그 설비를 A의 가스공급을 위해

서만 제작하였음.

- 2) 가스공급설비 사용권의 이전에 대한 고려: B사가 제3자에게 가스공급을 위해 설비를 확장하거나 개조할 계획이 없으므로 제3자가 미미하지 않은 산출량을 획득할 가능성이 희박하고, A사의 구입 가격은 단위당 고정된 가격 또는 가스구입 당시의 시장가격이 아니므로 사용권 이전에 대한 세가지 고려사항 중 세 번째 사항을 충족함.

현행 기업회계기준에는 약정에 리스가 포함된 경우에 대한 구체적인 판단 및 회계처리 방법은 제시되어 있지 않다. 아래와 같은 거래 약정들은 이 해석서에 따라 리스가 포함되어 있는 약정의 사례로 고려해 볼 수 있을 것이다.

- 데이터 처리기능의 아웃소싱
- 통신망 공급자가 구매자에게 통신망에 대한 권리를 부여하는 약정
- 자동차 산업에서의 외주업체의 부품공급계약에 포함된 외주업체의 특정 금형
- 전기, 가스 등의 에너지 공급계약에 포함된 공급을 위한 설비

한편, 한국채택국제회계기준의 최초 도입과 관련하여 이 해석서의 적용은 원칙적으로는 소급적용이며, 기준서 제1101호 단락 25F에 따라 전환일 시점의 사실과 상황에 근거하여 약정에 리스가 포함되어 있는지의 여부를 판단할 수 있다. 가령, 국제회계기준에 따른 최초 재무제표의 보고기간 종료일이 2011년 12월 31일이라고 한다면, 그 전환일인 2010년 1월 1일 시점의 사실과 상황에 근거하여 특정자산의 사용여부 및 사용권의 이전 등에 따라 해당 약정에 리스가 포함되어 있는지를 판단할 수 있을 것이다. 

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김수완 공인회계사