

비지배지분의 취득 및 처분 시 발생하는 거래원가의 회계처리

한국채택국제회계기준 기준서 제1027호 ‘연결재무제표와 별도재무제표’에서는 지배력을 취득한 후 지배력을 상실하지 않는 종속기업에 대한 지배기업의 소유지분 변동은 자본거래(즉, 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주와의 거래)로 회계처리하도록 하고 있다. (기준서 제1027호 문단 30). 따라서 지배기업이 종속기업의 지분을 일부 취득, 처분하거나, 종속기업이 제3자에게 지분상품을 발행하는 경우 비지배지분의 조정금액과 지급하거나 수취한 대가의 공정가치의 차이는 자본으로 직접 인식하고 지배기업의 지분에 반영하여 회계처리한다.

비지배지분의 취득, 처분 및 지분상품을 발행하는 거래에서 자문수수료 및 등록세, 증권거래세 등의 거래와 관련한 직·간접적인 비용이 발생할 수 있다. 하지만 기준서 제1027호에서는 이러한 거래원가의 회계처리에 대해서는 특정한 규정을 두고 있지 않다.

반면에 기준서 제1103호에서는 사업결합과 관련하여 발생한 취득관련 원가(채무증권과 지분증권의 발행원가 제외)는 발생시 비용으로 처리하도록 규정하고 있으며, 기준서 제1001호 및 제1032호에서는 자본거래에서 발생하는 거래원가를 자본에서 직접 차감하도록 규정하고 있다.

이렇게 지분을 취득하는 과정에서 발생하는 거래원가에 대하여 사업결합 기준서에서 규정하는 사항과 재무제표 표시 및 금융상품 기준서에서 규정하는 내용에 차이가 있으므로 해당 거래원가를 어떤 기준에 근거하여 회계 처리하여야 할 지에 대하여 실무적인 이견이 존재하여 왔다. 이와 관련하여 IFRIC(국제회계기준해석위원회)은 2009년 8월에 다음과 같이 결론 지었다.

지배력을 상실하지 않으면서 비지배지분을 일부 취득, 처분하는 거래에서 발생한 직접 관련 거래원가는 발생시 자본에서 차감하여 반영한다. 거래원가와 관련하여 발생한 법인세효과는 차감하여야 한다.

기준서 제1027호에서는 비지배지분과의 거래를 자본거래로 보도록 하고 있다. 또한, 기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’에서는 소유주와의 거래는 자본항목으로 표시하도록 하고 있으며, 자본거래 및 그러한 거래와 직접 관련이 있는 거래원가는 수익과 비용항목에 포함되지 않음을 명시하고 있다(기준서 제1001호 문단 106(4)(다), 문단 109). 따라서, 상기 거래는 기준서 제1001호에 따라 회계처리하는 것이 적절하다.

사업결합을 통하여 지분을 취득하는 거래와는 거래의 성격이 다르므로, 직접 관련된 거래원가를 비용으로 처리하여야 한다는 사업결합 기준서의 규정을 적용하는 것은 적절하지 않다.

아래 사례를 통하여 구체적인 회계처리 및 지배지분에 미치는 효과를 살펴보자.

사례 1. 비지배지분을 일부 취득하는 경우

지배기업 P는 종속기업 S의 지분 60%를 보유하고 있으며, 종속기업의 영업권을 포함한 연결상 순자산은 1,000이다. P는 S의 지분 30%를 600에 취득하였으며, 취득과 직접 관련하여 비용 100이 발생하였다. 이 거래로 인하여 지배지분에 미치는 영향은 아래와 같다. (단, 거래비용과 관련된 법인세효과는 고려하지 않음.)

비지배주주에게 지급한 금액	600
비지배지분의 제거	(300)(*)
<hr/>	<hr/>
지배지분의 감소	300
취득관련 직접 비용	100
<hr/>	<hr/>
총 지배지분의 감소	400

(*) 종속기업의 순자산 * 비지배지분 = 1,000*30%= 300

사례 2. 신주발행을 통하여 비지배지분이 생기는 경우

지배기업 A는 종속기업 B의 지분 100%를 보유하고 있다. 연결상 반영된 종속기업 B의 순자산장부금액은 2,000이다. 종속기업은 25%지분에 대하여 제 3자에게 신주를 발행하였으며, 현금 750을 받았다. 이러한 거래로 인하여 85의 비용이 발생하였으며, 이중 50은 동 거래에 직접 관련하여 발생한 증분비용이다.

신주발행으로 유입된 현금, 비지배지분 및 직접 관련된 거래원가는 지배지분의 조정으로 회계처리되며, 지배지분에 미치는 영향은 아래와 같다. (단, 거래비용과 관련된 법인세효과는 고려하지 않음.)

비지배지분- 현금유입액	750
비지배지분-25%	(666)(*)
<hr/>	<hr/>
지배지분의 증가	84
취득관련 직접 비용	(50)(**)
<hr/>	<hr/>
총 지배지분의 증가	34

(*) 연결에 반영되는 종속기업의 순자산(2,000 + 750 - 85)*25% = 666

(**) 기타 거래비용 35는 포괄손익계산서상 비용으로 반영됨.

한편, 자본거래와 직접 관련하여 발생한 거래원가는 당해 자본거래가 없었다면 회피 가능한 원가로 등록 및 기타 감독과 관련된 수수료, 법률, 회계 및 기타 자문수수료, 주권인쇄비 및 인지세 등을 포함하는 것으로 예시하고 있다. (기준서 제1032호 문단 37). 이러한 거래원가에는 지분취득을 위한 금융자문수수료, 평가수수료 및 회계처리 완료를 위한 비용 등의 거래원가 등이 포함될 것이다.

하지만, 지분의 거래를 하기 이전에 취득 및 처분여부를 결정하기 위한 단계에서 발생하는 비용, 기업의 재무 또는 법률부서의 인건비등과 같은 일반 관리비용, 지분취득 및 처분을 담당하는 부서의 일반유지비용, 담당관리자의 비용 및 기타공통경비는 발생시 비용으로 회계처리하여야 한다.

삼일회계법인 IFRS Group 엄경순 회계사

제 1102 호 개정 공개초안 ‘연결실체 내 현금결제형 주식기준보상거래’

주식기준보상과 관련된 기업회계기준은 기준서 제 1102 호 주식기준보상, 기업회계기준해석서 제 2108 호 ‘기업회계기준서 제 1102 호의 적용범위’와 제 2111 호 ‘주식기준보상: 연결실체주식거래 및 자기주식거래’가 있었으나, IASB 는 2009 년 6 월 18 일 IFRS 2 에 대한 개정내용을 발표하였으며, KASB 는 이에 따라 기준서 제 1102 호 개정 공개초안 ‘연결실체 내 현금결제형 주식기준보상거래’를 발표하였다.

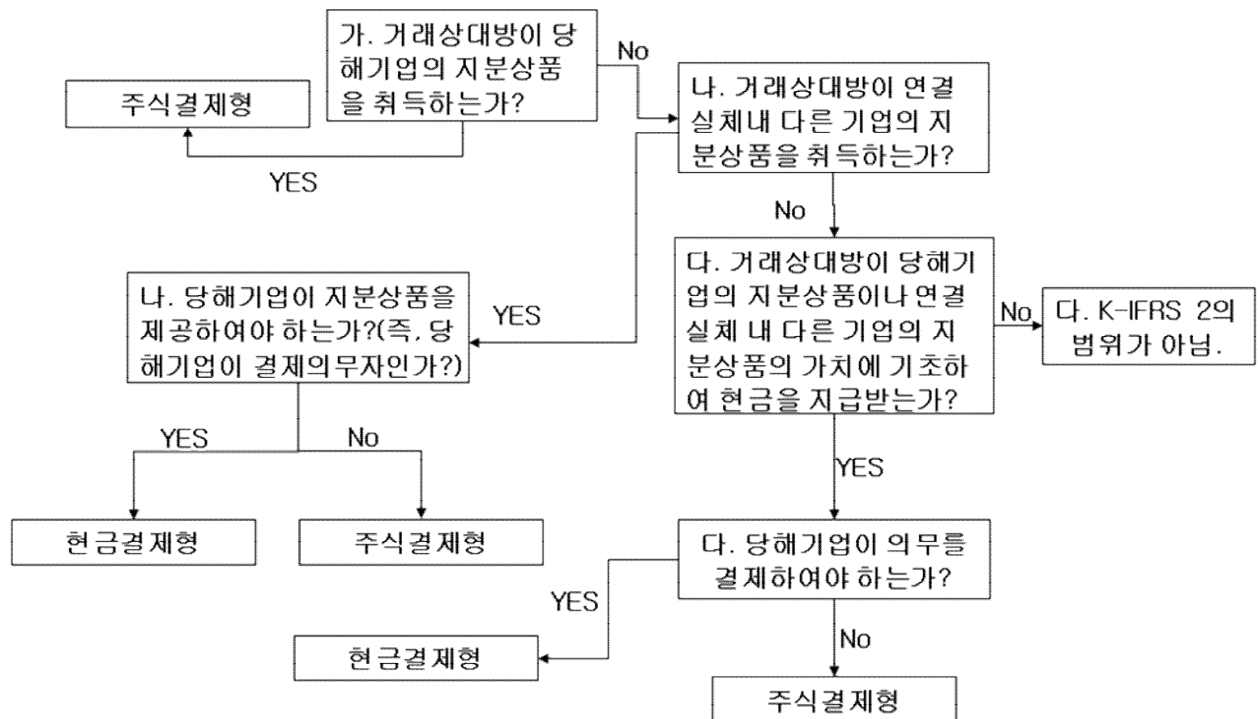
기준서 제 1102 호 개정 공개초안은 기존의 해석서 제 2108 호와 제 2111 호를 통합하고 기존 정의를 일관성이 있도록 수정하는 등 적용범위를 개정하였으며, 연결채무제표와 별도채무제표에서의 주식기준보상거래에 대한 분류를 명확히 하였다.

기준서 제 1102 호 개정 공개초안은 주식기준보상거래에 대한 분류에 대하여 문단 43B 에서 아래와 같이 설명하고 있다.

재화나 용역을 제공받는 기업이 다음 중 하나에 해당하는 경우에 제공받는 재화나 용역을 주식결제형 주식기준보상거래로 측정하도록 한다

- (1) 부여된 권리가 기업 자신의 지분상품이다.
- (2) 기업은 주식기준보상거래를 결제할 의무가 없다.

이 문단에 근거하여 아래 순서도를 따라 각 상황별 주식기준보상의 분류를 살펴보면 다음과 같다.



가. 재화나 용역을 제공하는 당사자가 재화나 용역을 제공하는 대가로 당해 기업

(연결재무제표에서는 당해 기업과 종속기업을 포함하며, 별도재무제표에서는 당해 기업만을 포함함)의 지분상품을 취득하게 된다면, 문단 43B (1)에 해당되므로 주식결제형 주식기준보상으로 분류된다.

나. 만약, 재화나 용역을 제공하는 당사자가 당해기업의 지분상품이 아닌, 연결실체내에 있는 다른 기업의 지분상품을 취득한다면, 이 때에는 문단 43B (2)에 해당되는지 여부를 살펴보아야 한다. 만약, 문단43B (2)에 해당되어, 당해 기업이 결제의무가 없다면, 주식결제형 주식기준보상으로 분류되며, 당해 기업이 결제 의무가 있다면 문단 43B (1) 과 (2) 에 모두 해당되지 않으므로 현금결제형 주식기준보상으로 분류된다.

다. 재화나 용역을 제공하는 당사자가 받는 대가가 당해 기업의 지분상품도 아니며, 연결실체내에 있는 다른 기업의 지분상품도 아닌 경우가 있을 수 있다. 이 때에는 재화나 용역을 제공하는 당사자가 당해 기업이나 연결실체내 다른 기업의 지분상품의 가치에 기초하여 현금을 지급받는지 여부를 고려한다. 이 때 만약 거래상대방이 받는 대가가 지분상품의 가치에 기초한 현금이 아니라면, 이는 기준서 제1102호 개정 공개초안의 범위가 아니며, 지분상품의 가치에 기초하여 현금을 지급받는다면, 다시 한번, 당해 기업이 결제의무자인지 여부를 확인하여야 한다. 만약 당해 기업이 결제 의무가 없다면 문단43B (2)에 해당되어 주식결제형 주식기준보상으로 분류되며, 당해 기업이 결제 의무가 있다면 문단 43B (1)과 (2)에 모두 해당되지 않기 때문에 현금결제형으로 분류된다.

작성: 삼일회계법인 IFRS Group 김인영 회계사

투자부동산

1. A사는 2008년 1월 1일에 임대료 수취를 위해 임대 건물을 취득하고 투자부동산으로 분류하였다. 2009년에 A사는 전기료 절감 효과도 얻으면서 환경친화적 분위기 조성으로 꾸준한 임대 수요를 유지하기 위해 건물의 지분을 상당한 자금을 소요하여 현대적 감각의 유리 지붕으로 교체하였다. A사가 보유하고 있는 투자부동산에 대해 원가모형 (국제회계기준서 제 1016호 '유형자산'의 평가방법과 동일한 방법임)을 적용하는 경우와 공정가치모형을 적용하는 경우의 회계처리는 어떻게 되는가?

1) 원가모형을 적용하는 경우

지붕은 주로 건물의 내용연수 동안에 교체되고 새로운 지붕으로부터 발생하는 미래경제적 효익이 A사에 유입될 가능성이 높다고 판단되므로 유리 지붕은 자본화하여 자산으로 인식한다. 유리 지붕이 건물의 전체 원가와 비교하여 유의적인 것으로 판단될 경우 별도의 요소로 구분하여 감가상각한다.

(한국채택국제회계기준 제 1016호 문단 43) 기존의 지붕의 장부금액은 제거하되 기존의 장부금액을 알 수 없는 경우 추정원가를 사용할 수 있다.

(한국채택국제회계기준 제 1016호 문단 14)

2) 공정가치모형을 적용하는 경우

A사가 보유하고 있는 모든 투자부동산에 공정가치모형을 적용하는 경우 다음 보고 기간 말에 새로운 공정가치로 임대건물이 계상되고 공정가치 변동으로 인한 손익은 포괄손익계산서에 인식된다. 따라서, 유리 지붕은 투자부동산의 별도 요소로 구분하지 아니한다. 즉, 지붕의 교체는 공정가치 변동에 반영되므로 새로운 지붕의 자본화 및 기존 지붕의 제거를 재무제표에 구분하여 인식할 필요가 없다.

2. B사는 2001년 초에 투자부동산으로 분류되는 건물에 포함된 에어컨 시스템을 10억 원에 설치하였다. 2005년 중에 에어컨 시스템은 잦은 작동불량과 고장으로 새로운 시스템으로의 교체가 필요하게 되었으며 B사는 15억 원을 들여 에어컨 시스템을 교체하였다. 2005년 초 투자부동산의 공정가치는 150억 원이었으며 새로운 에어컨시스템 교체 후의 2005년 말 공정가치는 180억 원이다. 이 투자부동산의 기초 및 기말 장부금액 변동 내용은 어떻게 공시되어야 하는가?

에어컨 시스템의 장부금액이 별도로 식별되지 아니하는 경우

한국채택국제회계기준 제 1040호 에 서는 대체되는 자산과 대체하는 자산의 원가 계산과 관련하여 두 가지 방법을 제시하고 있다. 첫 번째 방법은 대체하는 자산의 원가를 대체되는 자산의 취득원가의 대응치로 사용하는 것이다.

(한국채택국제회계기준 제 1040호 문단 68) 이 경우 대체되는 자산의 2004년 말 장부금액은 9억 원(15억 원 - 15억 원 / 10년 X 4)이 되며 공정가치 변동으로 인한 순손익은 24억 원이 된다. 따라서 한국채택국제회계기준

제 1040 호 문단 76 의 공시 요구에 따라 에어컨 시스템의 교체와 관련한 B 사의 투자부동산의 변동 내역은 다음과 같이 공시될 수 있다.

기초 공정가치	150 억
취득	15 억
처분	(9 억)
공정가치 변동으로 인한 순손익	24 억
기말 공정가치	<u>180 억</u>

두 번째 방법은 제거되는 자산의 장부가액은 무시하고 대체하는 자산의 취득원가는 고려하는 것이다. 이 경우 처분으로 인한 손실은 '0'이 되며, 기말의 공정가치 변동으로 인한 순손익은 15 억 원이 된다.

기초 공정가치	150 억
취득	15 억
처분	-
공정가치 변동으로 인한 순손익	15 억
기말 공정가치	<u>180 억</u>

한편 B 사가 에어컨 시스템의 내용연수를 10 년으로 하고 정액법을 적용하여 장부금액을 관리해 온 경우 2004 년 말 현재 장부가액 6 억 원(10 억 원 - 10 억 원/10 년 X 4)이 처분으로 인한 변동액이 되며 이 경우 공정가치 변동으로 인한 순손익은 21 억 원으로 표시될 수 있다.

작성: 삼일회계법인 IFRS Group 김규희 회계사