회계법인연합
조세브랜드
세무박사
WTAX
www.PARK.COM
세무박사

월간 세무회계경영저널은
고객회사와 기업재경실무자의
"명료한 세무판단",
"투명한 회계처리",
"효율적 경영활동"
에 도움을 드리고자,
여러 회계법인이 연합하여
공동제작하는
회계·세무·재경 전분야의
정보·자료·전략·컨설팅지
입니다.

1월의 세무일지

일자	구 분
11 (월)	법인·소득세(농특세 포함) 원천징수분 납부 주민세(종업원분) 자진신고 납부 레저세(지방교육세·농특세 포함) 신고납부 특별징수 지방소득세 납부 증권등거래세(농특세 포함) 자진신고납부
20 (수)	담배소비세(지방교육세 포함) 신고납부
25 (월)	부가가치세 제2기분 확정신고납부 개별소비세 4분기 신고납부

월간 세무회계경영저널

+교육 · 훈련강의저널
+CEO · CFO · 기업법무저널

이달의 특집

· 일반기업회계기준 전문 (한국회계기준원) ····· 2
– 제1장 목적, 구성 및 적용 ····· 2
– 제2장 재무제표의 작성과 표시 I ····· 2
– 제3장 재무제표의 작성과 표시II(금융업) ····· 12
– 제4장 연결재무제표 ····· 14
– 제5장 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류 ····· 18
– 제6장 금융자산 · 금융부채 ····· 21
– 제7장 재고자산 ····· 40
– 제8장 지분법 ····· 43
– 제9장 조인트벤처 투자 ····· 49
– 제10장 유형자산 ····· 52
– 제11장 무형자산 ····· 58
– 제12장 사업결합 ····· 64
– 제13장 리스 ····· 71
– 제14장 충당부채, 우발부채, 우발자산 ····· 76
– 제15장 자본 ····· 79
– 제16장 수익 ····· 82
– 제17장 정부보조금의 회계처리 ····· 92
– 제18장 차입원가자본화 ····· 94
– 제19장 주식기준보상 ····· 96
– 제20장 자산손상 ····· 101
– 제21장 종업원급여 ····· 106
– 제22장 법인세회계 ····· 109
– 제23장 환율변동효과 ····· 117
– 제24장 보고기간후사건 ····· 120
– 제25장 특수관계자 공시 ····· 122
– 제26장 기본주당이익 ····· 123
– 제27장 특수활동 ····· 127
– 제28장 중단사업 ····· 130
– 제29장 중간재무제표 ····· 132
– 제30장 일반기업회계기준의 최초채택 ····· 135
– 제31장 중소기업 회계처리 특례 ····· 137
– 제32장 동일지배거래 ····· 140
– 제33장 온실가스 배출권과 배출부채 ····· 142

· 부가세영세율과표 및 회계반영시 외화외상매출액 평가의 기준 · 재정 환율 (12월) ····· 144

이달의 특 집

일반기업회계기준 전문

– 한국회계기준원 –

제1장 목적, 구성 및 적용

목적

1.1 일반기업회계기준은 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'의 적용대상기업 중 한국채택국제회계기준에 따라 회계처리하지 아니하는 기업의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 동 기업의 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정함을 목적으로 한다.

구성

1.2 일반기업회계기준은 주제별로 별도의 장으로 구성되며, 각 장은 본문(적용보충기준 포함)과 부록(결론도출근거, 실무지침 및 적용사례)으로 구성된다. 일반기업회계기준의 적용 및 해석의 일관성을 위하여 필요한 경우에는 일반기업회계기준해석 등을 제정할 수 있다.

적용

1.3 일반기업회계기준은 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'의 적용대상기업 중 한국채택국제회계기준에 따라 회계처리하지 아니하는 기업의 회계처리에 적용한다. 다만, 중요하지 않은 항목에 대해서는 이 기준을 적용하지 아니할 수 있다. 이 기준은 '주식회사의 외부감사에 관한 법률'의 적용대상이 아닌 기업의 회계처리에 준용할 수 있다.

1.4 일반기업회계기준의 각 문단은 각 장의 목적, 기업회계기준 전문, 결론도출근거, 실무지침, 적용사례 및 재무회계개념체계를 배경으로 이해하여야 한다.

제2장 재무제표의 작성과 표시 I

목적

2.1 이 장의 목적은 재무제표의 작성과 표시에 관한 기준을 정하는 데 있다.

적용범위

2.2 이 장은 중간기간을 포함한 모든 회계기간에 대하여 작성하는 재무제표, 연결재무제표 및 기업집단결합재무제표의 작성에 적용한다. 다만, 중간재무제표, 연결재무제표, 기업집단결합재무제표의 작성과 표시에 관하여 특별한 사항은 다른 장 또는 특수분야회계기준에서 정할 수 있다. 특수분야회계기준은 관계 법령 등의 요구사항이나 한국에 고유한 거래나 기업환경 등의 차이를 반영하기 위하여 제정하는 회계기준을 말한다.

2.3 이 장은 모든 업종의 기업에 적용한다. 다만, 특수한 업종을 영위하는 기업의 재무제표 작성과 표시에 관한 특별한 사항은 다른 장 또는 특수분야회계기준에서 정할 수 있다.

재무제표

2.4 재무제표는 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표, 자본변동표로 구성되며, 주석을 포함한다. 전달하고자 하는 정보의 성격을 충실히 나타내는 범위 내에서 이 장에서 사용하는 재무제표의 명칭이 아닌 다른 명칭을 보충적으로 병기할 수 있다.

재무제표 작성과 표시의 일반원칙

계속기업

2.5 경영진은 재무제표를 작성할 때 계속기업으로서의 존속가능성을 평가해야 한다. 경영진이 기업을 청산하거나 경영활동을 중단할 의도를 가지고 있지 않거나, 청산 또는 경영활동의 중단 외에 다른 현실적 대안이 없는 경우가 아니면 계속기업을 전제로 재무제표를 작성한다. 계속기업으로서의 존속능력에 유의적인 의문이 제기될 수 있는 사건이나 상황과 관련된 중요한 불확실성을 알게 된 경우, 경영진은 그러한 불확실성을 공시하여야 한다. 재무제표가 계속기업의 기준하에 작성되지 않는 경우에는 그 사실과 함께 재무제표가 작성된 기준 및 그 기업을 계속기업으로 보지 않는 이유를 공시하여야 한다.

재무제표의 작성책임과 공정한 표시

2.6 재무제표의 작성과 표시에 대한 책임은 경영진에게 있다.

2.7 재무제표는 경제적 사실과 거래의 실질을 반영하여 기업의 재무상태, 경영성과, 현금흐름 및 자본변동을 공정하게 표시하여야 하며, 일반기업회계기준에 따라 적정하게 작성된 재무제표는 공정하게 표시된 재무제표로 본다.

2.8 재무제표가 일반기업회계기준에 따라 작성된 경우에는 그러한 사실을 주석으로 기재하여야 한다. 그러나 재무제표가 일반기업회계기준에서 요구하는 사항을 모두 충족하지 않은 경우에는 일반기업회계기준에 따라 작성되었다고 기재하여서는 아니 된다.

재무제표 항목의 구분과 통합표시

2.9 중요한 항목은 재무제표의 본문이나 주석에 그 내용을 가장 잘 나타낼 수 있도록 구분하여 표시하며, 중요하지 않은 항목은 성격이나 기능이 유사한 항목과 통합하여 표시할 수 있다.

2.10 재무제표의 표시와 관련하여 재무제표 본문과 주석에 적용하는 중요성에 대한 판단기준은 서로 다를 수 있다. 예를 들어, 재무제표 본문에는 통합하여 표시한 항목이라 할지라도 주석에는 이를 구분하여 표시할 만큼 중요한 항목이 될 수 있다. 이러한 경우에는 재무제표 본문에 통합하여 표시한 항목의 세부 내용을 주

석으로 기재한다.

2.11 일반기업회계기준에서 재무제표의 본문이나 주석에 구분 표시하도록 정한 항목이라 할지라도 그 성격이나 금액이 중요하지 아니한 것은 유사한 항목으로 통합하여 표시할 수 있다.

비교재무제표의 작성

2.12 재무제표의 기간별 비교가능성을 제고하기 위하여 전기 재무제표의 모든 계량정보를 당기와 비교하는 형식으로 표시한다. 또한 전기 재무제표의 비계량정보가 당기 재무제표를 이해하는 데 필요한 경우에는 이를 당기의 정보와 비교하여 주석에 기재한다. 예를 들어, 전기 보고기간종료일 현재 미해결 상태인 소송사건이 당기 재무제표가 사실상 확정된 날까지 해결되지 않은 경우에는 전기 보고기간종료일에 불확실성이 존재하였다는 사실과 내용, 당기에 취해진 조치 및 결과 등에 대한 정보를 주석으로 기재한다.

재무제표 항목의 표시와 분류의 계속성

2.13 재무제표의 기간별 비교가능성을 제고하기 위하여 재무제표 항목의 표시와 분류는 다음의 경우를 제외하고는 매기 동일하여야 한다.

(1) 일반기업회계기준에 의하여 재무제표 항목의 표시와 분류의 변경이 요구되는 경우
(2) 사업결합 또는 사업중단 등에 의해 영업의 내용이 유의적으로 변경된 경우
(3) 재무제표 항목의 표시와 분류를 변경함으로써 기업의 재무정보를 더욱 적절하게 전달할 수 있는 경우

2.14 재무제표 항목의 표시나 분류방법이 변경되는 경우에는 당기와 비교하기 위하여 전기의 항목을 재분류하고, 재분류 항목의 내용, 금액 및 재분류가 필요한 이유를 주석으로 기재한다. 다만, 재분류가 실무적으로 불가능한 경우에는 그 이유와 재분류되어야 할 항목의 내용을 주석으로 기재한다.

재무제표의 보고양식

2.15 재무제표는 이해하기 쉽도록 간단하고 명료하게 표시하여야 하며, 이 장의 부록 적용사례에 예시된 재무제표의 양식을 참조하여 작성한다. 예시된 명칭보다 내용을 잘 나타내는 계정과목명이 있을 경우에는 그 계정과목명을 사용할 수 있다.

2.16 재무제표는 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표, 자본변동표 및 주석으로 구분하여 작성하며, 다음의 사항을 각 재무제표의 명칭과 함께 기재한다.

(1) 기업명
(2) 보고기간종료일 또는 회계기간
(3) 보고통화 및 금액단위

재무상태표

재무상태표의 목적

2.17 재무상태표는 일정 시점 현재 기업이 보유하고 있는 경제적 자원인 자산과 경제적 의무인 부채, 그리고 자본에 대한 정보를 제공하는 재무보고서로서, 정보이용자들이 기업의 유동성, 재무적 탄력성, 수익성과 위험 등을 평가하는 데 유용한 정보를 제공한다.

재무상태표의 기본구조

2.18 재무상태표의 구성요소인 자산, 부채, 자본은 각각 다음과 같이 구분한다.

(1) 자산은 유동자산과 비유동자산으로 구분한다. 유동자산은 당좌자산과 재고자산으로 구분하고, 비유동자산은 투자자산, 유형자산, 무형자산, 기타비유동자산으로 구분한다.
(2) 부채는 유동부채와 비유동부채로 구분한다.

(3) 자본은 자본금, 자본잉여금, 자본조정, 기타포괄손익누계액 및 이익잉여금(또는 결손금)으로 구분한다.

2.19 자산과 부채는 유동성이 큰 항목부터 배열하는 것을 원칙으로 한다.

자산과 부채의 유동성과 비유동성 구분

2.20 다음과 같은 자산은 유동자산으로 분류한다.

(1) 사용의 제한이 없는 현금및현금성자산
(2) 기업의 정상적인 영업주기 내에 실현될 것으로 예상되거나 판매목적 또는 소비목적으로 보유하고 있는 자산
(3) 단기매매 목적으로 보유하는 자산
(4) (1) 내지 (3) 외에 보고기간종료일로부터 1년 이내에 현금화 또는 실현될 것으로 예상되는 자산

그 밖의 모든 자산은 비유동자산으로 분류한다.

2.21 자산은 1년을 기준으로 유동자산과 비유동자산으로 분류한다. 다만, 정상적인 영업주기 내에 판매되거나 사용되는 재고자산과 회수되는 매출채권 등은 보고기간종료일로부터 1년 이내에 실현되지 않더라도 유동자산으로 분류한다. 이 경우 유동자산으로 분류한 금액 중 1년 이내에 실현되지 않을 금액을 주석으로 기재한다. 또, 장기미수금이나 투자자산에 속하는 매도가능증권 또는 만기보유증권 등의 비유동자산 중 1년 이내에 실현되는 부분은 유동자산으로 분류한다.

2.22 다음과 같은 부채는 유동부채로 분류한다.

(1) 기업의 정상적인 영업주기 내에 상환 등을 통하여 소멸할 것이 예상되는 매입채무와 미지급비용 등의 부채
(2) 보고기간종료일로부터 1년 이내에 상환되어야 하는 단기차입금 등의 부채
(3) 보고기간 후 1년 이상 결제를 연기할 수 있는 무조건의 권리를 가지고 있지 않은 부채. 이 경우 계약상대방의 선택에 따라, 지분상품의 발행으로 결제할 수 있는 부채의 조건은 그 분류에 영향을 미치지 아니한다.

그 밖의 모든 부채는 비유동부채로 분류한다.

2.23 부채는 1년을 기준으로 유동부채와 비유동부채로 분류한다. 다만, 정상적인 영업주기 내에 소멸할 것으로 예상되는 매입채무와 미지급비용 등은 보고기간종료일로부터 1년 이내에 결제되지 않더라도 유동부채로 분류한다. 이 경우 유동부채로 분류한 금액 중 1년 이내에 결제되지 않을 금액을 주석으로 기재한다. 당좌차월, 단기차입금 및 유동성장기차입금 등은 보고기간종료일로부터 1년 이내에 결제되어야 하므로 영업주기와 관계없이 유동부채로 분류한다. 또한 비유동부채 중 보고기간종료일로부터 1년 이내에 자원의 유출이 예상되는 부분은 유동부채로 분류한다.

2.24 보고기간종료일로부터 1년 이내에 상환되어야 하는 채무는, 보고기간종료일과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 보고기간종료일로부터 1년을 초과하여 상환하기로 합의하더라도 유동부채로 분류한다.

2.25 보고기간종료일로부터 1년 이내에 상환기일이 도래하더라도, 기존의 차입약정에 따라 보고기간종료일로부터 1년을 초과하여 상환할 수 있고 기업이 그러한 의도가 있는 경우에는 비유동부채로 분류한다.

2.26 장기차입약정을 위반하여 채권자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 채무는, 보고기간종료일과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 상환을 요구하지 않기로 합의하더라도 유동부채로 분류한다.

2.27 장기차입약정을 위반하여 채권자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 채무라도, 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에는 비유동부채로 분류한다.

(1) 보고기간종료일 이전에 차입약정의 위반을 해소할 수 있도록 보고기간종료일로부터 1년을 초과하는 유예기간을 제공하기로 합의하였다.
(2) (1)에서의 유예기간 내에 기업이 차입약정의 위반을 해소할 수 있다.
(3) (1)에서의 유예기간동안 채권자가 즉시 상환을 요구할 수 없다.

2.28 보고기간종료일과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 발생한 다음과 같은 사건은 주석으로 기재한다.

(1) 장기채무로의 차환(또는 만기연장)
(2) 차입약정 위반의 해소
(3) 차입약정 위반을 해소할 수 있도록 보고기간종료일로부터 1년을 초과하는 유예기간을 획득

자본의 분류

2.29 자본금은 법정자본금으로 한다.

2.30 자본잉여금은 증자나 감자 등 주주와의 거래에서 발생하여 자본을 증가시키는 잉여금이다. 예를 들면, 주식발행초과금, 자기주식처분이익, 감자차익 등이 포함된다.

2.31 자본조정은 당해 항목의 성격으로 보아 자본거래에 해당하나 최종 납입된 자본으로 볼 수 없거나 자본의 가감 성격으로 자본금이나 자본잉여금으로 분류할 수 없는 항목이다. 예를 들면, 자기주식, 주식할인발행차금, 주식선택권, 출자전환채무, 감자차손 및 자기주식처분손실 등이 포함된다.

2.32 기타포괄손익누계액은 보고기간종료일 현재의 매도가능증권평가손익, 해외사업환산손익, 현금흐름위험회피 파생상품평가손익 등의 잔액이다.

2.33 이익잉여금(또는 결손금)은 손익계산서에 보고된 손익과 다른 자본항목에서 이입된 금액의 합계액에서 주주에 대한 배당, 자본금으로의 전입 및 자본조정 항목의 상각 등으로 처분된 금액을 차감한 잔액이다.

재무상태표 항목의 구분과 통합표시

2.34 자산, 부채, 자본 중 중요한 항목은 재무상태표 본문에 별도 항목으로 구분하여 표시한다. 중요하지 않은 항목은 성격 또는 기능이 유사한 항목에 통합하여 표시할 수 있으며, 통합할 적절한 항목이 없는 경우에는 기타항목으로 통합할 수 있다. 이 경우 세부 내용은 주석으로 기재한다.

2.35 현금및현금성자산은 기업의 유동성 판단에 중요한 정보이므로 별도 항목으로 구분하여 표시한다. 현금및현금성자산은 통화 및 타인발행수표 등 통화대용증권과 당좌예금, 보통예금 및 큰 거래비용 없이 현금으로 전환이 용이하고 이자율 변동에 따른 가치변동의 위험이 경미한 금융상품으로서 취득 당시 만기일(또는 상환일)이 3개월 이내인 것을 말한다.

2.36 자본금은 보통주자본금과 우선주자본금으로 구분하여 표시한다. 보통주와 우선주는 배당금 지급 및 청산시의 권리가 상이하기 때문에 자본금을 구분하여 표시한다.

2.37 자본잉여금은 주식발행초과금과 기타자본잉여금으로 구분하여 표시한다.

2.38 자본조정 중 자기주식은 별도 항목으로 구분하여 표시한다. 주식할인발행차금, 주식선택권, 출자전환채무, 감자차손 및 자기주식처분

손실 등은 기타자본조정으로 통합하여 표시할 수 있다.

2.39 기타포괄손익누계액은 매도가능증권평가손익, 해외사업환산손익 및 현금흐름위험회피파생상품평가손익 등으로 구분하여 표시한다.

2.40 이익잉여금은 법정적립금, 임의적립금 및 미처분이익잉여금(또는 미처리결손금)으로 구분하여 표시한다. 이익잉여금 중 법정적립금과 임의적립금의 세부 내용 및 법령 등에 따라 이익배당이 제한되어 있는 이익잉여금의 내용을 주석으로 기재한다.

자산과 부채의 총액표시

2.41 자산과 부채는 원칙적으로 상계하여 표시하지 않는다. 다만, 문단 2.42와 다른 장에서 요구하거나 허용하는 경우에는 예외로 한다.

2.42 기업이 채권과 채무를 상계할 수 있는 법적 구속력 있는 권리를 가지고 있고, 채권과 채무를 순액기준으로 결제하거나 채권과 채무를 동시에 결제할 의도가 있다면 상계하여 표시한다.

2.43 매출채권에 대한 대손충당금 등은 해당 자산이나 부채에서 직접 가감하여 표시할 수 있으며, 이는 문단 2.41의 상계에 해당하지 아니한다. 이 장 외의 다른 장에서 달리 정하는 경우를 제외하고는 자산이나 부채의 가감항목을 해당 자산이나 부채에서 직접 가감하여 표시할 수 있다. 이 경우 가감한 금액을 주석으로 기재한다.

손익계산서

손익계산서의 목적

2.44 손익계산서는 일정 기간 동안 기업의 경영성과에 대한 정보를 제공하는 재무보고서이다. 손익계산서는 당해 회계기간의 경영성과를 나타낼 뿐만 아니라 기업의 미래현금흐름과 수익창출능력 등의 예측에 유용한 정보를 제공한다.

손익계산서의 기본구조

2.45 손익계산서는 다음과 같이 구분하여 표시한다. 다만, 제조업, 판매업 및 건설업 외의 업종에 속하는 기업은 매출총손익의 구분표시를 생략할 수 있다.

(1) 매출액
(2) 매출원가
(3) 매출총손익
(4) 판매비와관리비
(5) 영업손익
(6) 영업외수익
(7) 영업외비용
(8) 법인세비용차감전계속사업손익
(9) 계속사업손익법인세비용
(10) 계속사업손익
(11) 중단사업손익(법인세효과 차감후)
(12) 당기순손익

2.46 매출액은 기업의 주된 영업활동에서 발생한 제품, 상품, 용역 등의 총매출액에서 매출할인, 매출환입, 매출에누리 등을 차감한 금액이다. 차감 대상 금액이 중요한 경우에는 총매출액에서 차감하는 형식으로 표시하거나 주석으로 기재한다.

2.47 매출액은 업종별이나 부문별로 구분하여 표시할 수 있으며, 반제품매출액, 부산물매출액, 작업폐물매출액, 수출액, 장기할부매출액 등이 중요한 경우에는 이를 구분하여 표시하거나 주석으로 기재한다.

2.48 매출원가는 제품, 상품 등의 매출액에 대

응되는 원가로서 판매된 제품이나 상품 등에 대한 제조원가 또는 매입원가이다. 매출원가의 산출과정은 손익계산서 본문에 표시하거나 주석으로 기재한다.

2.49 판매비와관리비는 제품, 상품, 용역 등의 판매활동과 기업의 관리활동에서 발생하는 비용으로서 매출원가에 속하지 아니하는 모든 영업비용을 포함한다.

2.50 판매비와관리비는 당해 비용을 표시하는 적절한 항목으로 구분하여 표시하거나 일괄표시할 수 있다. 일괄표시하는 경우에는 적절한 항목으로 구분하여 이를 주석으로 기재한다.

2.51 영업외수익은 기업의 주된 영업활동이 아닌 활동으로부터 발생한 수익과 차익으로서 중단사업손익에 해당하지 않는 것으로 한다.

2.52 영업외비용은 기업의 주된 영업활동이 아닌 활동으로부터 발생한 비용과 차손으로서 중단사업손익에 해당하지 않는 것으로 한다.

2.53 계속사업손익은 기업의 계속적인 사업활동과 그와 관련된 부수적인 활동에서 발생하는 손익으로서 중단사업손익에 해당하지 않는 모든 손익을 말한다.

2.54 계속사업손익법인세비용은 계속사업손익에 대응하여 발생한 법인세비용이다.

2.55 중단사업손익은 중단사업으로부터 발생한 영업손익과 영업외손익으로서 사업중단직접비용과 중단사업자산손상차손을 포함하며, 법인세효과를 차감한 후의 순액으로 보고하고 중단사업손익의 산출내역을 주석으로 기재한다. 이 때 중단사업손익에 대한 법인세효과는 손익계산서의 중단사업손익 다음에 괄호를 이용하여 표시한다.

2.56 당기순손익은 계속사업손익에 중단사업손익을 가감하여 산출하며, 당기순손익에 기타포괄손익을 가감하여 산출한 포괄손익의 내용을 주석으로 기재한다. 이 경우 기타포괄손익의 각 항목은 관련된 법인세효과가 있다면 그 금액을 차감한 후의 금액으로 표시하고 법인세효과에 대한 내용을 별도로 기재한다.

수익과 비용의 총액표시

2.57 수익과 비용은 각각 총액으로 보고하는 것을 원칙으로 한다. 다만, 다른 장에서 수익과 비용을 상계하도록 요구하는 경우에는 상계하여 표시하고, 허용하는 경우에는 상계하여 표시할 수 있다.

현금흐름표

현금흐름표의 목적

2.58 현금흐름표는 기업의 현금흐름을 나타내는 표로서 현금의 변동내용을 명확하게 보고하기 위하여 당해 회계기간에 속하는 현금의 유입과 유출내용을 적정하게 표시하여야 한다.

현금흐름표의 기본구조

2.59 현금흐름표는 영업활동으로 인한 현금흐름, 투자활동으로 인한 현금흐름, 재무활동으로 인한 현금흐름으로 구분하여 표시하고, 이에 기초의 현금을 가산하여 기말의 현금을 산출하는 형식으로 표시한다. 현금흐름표에서 현금이라 함은 문단 2.35에서 규정하는 현금및현금성자산을 말한다.

영업활동으로 인한 현금흐름

2.60 영업활동이라 함은 일반적으로 제품의 생산과 상품 및 용역의 구매 · 판매활동을 말하며, 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래를 모두 포함한다.

2.61 영업활동으로 인한 현금의 유입에는 제품 등의 판매에 따른 현금유입(매출채권의 회수 포함), 이자수익과 배당금수익, 기타 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래에서 발생된 현금유입이 포함된다.

2.62 영업활동으로 인한 현금의 유출에는 원재료, 상품 등의 구입에 따른 현금유출(매입채무의 결제 포함), 기타 상품과 용역의 공급자와 종업원에 대한 현금지출, 법인세(토지등 양도소득에 대한 법인세 제외)의 지급, 이자비용, 기타 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래에서 발생된 현금유출이 포함된다.

영업활동으로 인한 현금흐름의 표시방법

2.63 영업활동으로 인한 현금흐름은 직접법 또는 간접법으로 표시한다.

2.64 직접법이라 함은 현금을 수반하여 발생한 수익 또는 비용항목을 총액으로 표시하되, 현금유입액은 원천별로 현금유출액은 용도별로 분류하여 표시하는 방법을 말한다. 이 경우 현금을 수반하여 발생하는 수익·비용항목을 원천별로 구분하여 직접 계산하는 방법 또는 매출과 매출원가에 현금의 유출·유입이 없는 항목과 재고자산·매출채권·매입채무의 증감을 가감하여 계산하는 방법으로 한다.

2.65 간접법이라 함은 당기순이익(또는 당기순손실)에 현금의 유출이 없는 비용 등을 가산하고 현금의 유입이 없는 수익 등을 차감하며, 영업활동으로 인한 자산·부채의 변동을 가감하여 표시하는 방법을 말한다.

(1) 현금의 유출이 없는 비용 등은 현금의 유출이 없는 비용, 투자활동과 재무활동으로 인한 비용을 말한다.
(2) 현금의 유입이 없는 수익 등은 현금의 유입이 없는 수익, 투자활동과 재무활동으로 인한 수익을 말한다.
(3) 영업활동으로 인한 자산·부채의 변동은 영업활동과 관련하여 발생한 유동자산 및 유동부채의 증가 또는 감소를 말한다.

투자활동으로 인한 현금흐름

2.66 투자활동이라 함은 현금의 대여와 회수활동, 유가증권·투자자산·유형자산 및 무형자산의 취득과 처분활동 등을 말한다.

2.67 투자활동으로 인한 현금의 유입에는 대여금의 회수, 단기투자자산·유가증권·투자자산·유형자산·무형자산의 처분 등이 포함된다.

2.68 투자활동으로 인한 현금의 유출에는 현금의 대여, 단기투자자산·유가증권·투자자산·유형자산·무형자산의 취득에 따른 현금유출로서 취득 직전 또는 직후의 지급액 등이 포함된다.

재무활동으로 인한 현금흐름

2.69 재무활동이라 함은 현금의 차입 및 상환활동, 신주발행이나 배당금의 지급활동 등과 같이 부채 및 자본계정에 영향을 미치는 거래를 말한다.

2.70 재무활동으로 인한 현금의 유입에는 단기차입금·장기차입금의 차입, 어음·사채의 발행, 주식의 발행 등이 포함된다.

2.71 재무활동으로 인한 현금의 유출에는 배당금의 지급, 유상감자, 자기주식의 취득, 차입금의 상환, 자산의 취득에 따른 부채의 지급 등이 포함된다.

기타 표시방법

2.72 현금흐름표는 다음과 같이 표시한다.

(1) 현금의 유입과 유출내용에 대하여는 기중 증

가 또는 기중 감소를 상계하지 아니하고 각각 총액으로 표시한다. 다만, 거래가 빈번하여 총금액이 크고 단기간에 만기가 도래하는 현금의 유입과 유출항목은 순증감액으로 표시할 수 있다.

(2) 사채발행 또는 주식발행으로 인한 현금유입시에는 발행금액으로 표시한다.

2.73 다음 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 다음과 같은 현금의 유입과 유출이 없는 거래 현물출자로 인한 유형자산의 취득, 유형자산의 연불구입, 무상증자, 무상감자, 주식배당, 전환사채의 전환 등 현금의 유입과 유출이 없는 거래 중 유의적인 거래

(2) 직접법으로 작성한 경우에는 당기순이익(당기순손실)과 당기순이익(당기순손실)에 가감할 항목에 관한 사항

자본변동표

자본변동표의 목적

2.74 자본변동표는 자본의 크기와 그 변동에 관한 정보를 제공하는 재무보고서로서, 자본을 구성하고 있는 자본금, 자본잉여금, 자본조정, 기타포괄손익누계액, 이익잉여금(또는 결손금)의 변동에 대한 포괄적인 정보를 제공한다.

자본변동표의 기본구조

2.75 자본변동표에는 자본금, 자본잉여금, 자본조정, 기타포괄손익누계액, 이익잉여금(또는 결손금)의 각 항목별로 기초잔액, 변동사항, 기말잔액을 표시한다.

2.76 자본금의 변동은 유상증자(감자), 무상증자(감자)와 주식배당 등에 의하여 발생하며, 자본금은 보통주자본금과 우선주자본금으로 구분하여 표시한다.

2.77 자본잉여금의 변동은 유상증자(감자), 무상증자(감자), 결손금처리 등에 의하여 발생하며, 주식발행초과금과 기타자본잉여금으로 구분하여 표시한다.

2.78 자본조정의 변동은, 자기주식은 구분하여 표시하고 기타자본조정은 통합하여 표시할 수 있다.

2.79 기타포괄손익누계액의 변동은, 매도가능증권평가손익, 해외사업환산손익 및 현금흐름위험회피 파생상품평가손익은 구분하여 표시하고 그 밖의 항목은 그 금액이 중요할 경우에는 적절히 구분하여 표시할 수 있다.

2.80 이익잉여금의 변동은 다음과 같은 항목으로 구분하여 표시한다.

(1) 회계정책의 변경으로 인한 누적효과

(2) 중대한 전기오류수정손익

(3) 연차배당(당기 중에 주주총회에서 승인된 배당금액으로 하되 현금배당과 주식배당으로 구분하여 기재)과 기타 전기말 미처분이익잉여금의 처분

(4) 중간배당(당기 중에 이사회에서 승인된 배당금액)

(5) 당기순손익

(6) 기타 : (1) 내지 (5) 외의 원인으로 당기에 발생한 이익잉여금의 변동으로 하되, 그 금액이 중요한 경우에는 적절히 구분하여 표시한다.

2.81 자본변동표에서 전기에 이미 보고된 이익잉여금(또는 결손금)의 금액이 당기에 발생한 회계정책의 변경이나 중대한 전기오류수정으로 인하여 변동된 경우에는 전기에 이미 보고된 금액을 별도로 표시하고 회계정책 변경이나 오류수정이 매 회계연도에 미치는 영향을 가감한 수정후 기초이익잉여금을 표시한다.

주석

구조

2.82 주석은 다음의 사항을 포함한다.

(1) 재무제표 작성기준 및 유의적인 거래와 회계사건의 회계처리에 적용한 회계정책
(2) 일반기업회계기준에서 주석공시를 요구하는 사항
(3) 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표 및 자본변동표의 본문에 표시되지 않는 사항으로서 재무제표를 이해하는 데 필요한 추가 정보

2.83 주석은 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표 및 자본변동표에 인식되어 본문에 표시되는 항목에 관한 설명이나 금액의 세부내역뿐만 아니라 우발상황 또는 약정사항과 같이 재무제표에 인식되지 않는 항목에 대한 추가 정보를 포함하여야 한다.

2.84 한국채택국제회계기준 등의 최초적용으로 인한 회계기준의 중요한 변동이 예상되는 경우, 기업의 준비상황 및 재무제표에 미칠 수 있는 영향 등을 추가 정보로 공시할 것을 권장한다.

2.85 주석은 일반적으로 재무제표이용자가 재무제표를 이해하고 다른 기업의 재무제표와 비교하는 데 도움이 될 수 있도록 다음의 순서로 작성한다.

(1) 일반기업회계기준에 준거하여 재무제표를 작성하였다는 사실의 명기
(2) 재무제표 작성에 적용된 유의적인 회계정책의 요약
(3) 재무제표 본문에 표시된 항목에 대한 보충정보(재무제표의 배열 및 각 재무제표 본문에 표시된 순서에 따라 공시한다)
(4) 기타 우발상황, 약정사항 등의 계량정보와 비계량정보

회계정책의 공시

2.86 주석으로 기재하는 유의적인 회계정책의 요약은 다음 사항을 포함하여야 한다.

(1) 재무제표를 작성하는 데 사용한 측정속성
(2) 재무제표를 이해하는 데 필요한 기타의 회계정책

2.87 재무제표에 영향을 미치는 회계정책을 적용할 때 경영진이 내린 판단의 근거를 문단 2.85(2) 또는 (4)의 주석으로 기재한다.

측정상의 유의적인 가정

2.88 미래에 관한 유의적인 가정과 측정상의 불확실성에 대한 기타 정보를 주석으로 기재하여야 한다. 이러한 사항은 차기에 자산과 부채의 장부금액에 대한 유의적인 조정을 유발할 수 있는 위험과 관련이 있다. 따라서 이에 영향을 받을 자산과 부채에 대하여 다음 사항 등을 주석으로 기재한다.

(1) 자산과 부채의 성격
(2) 보고기간종료일 현재의 자산과 부채의 장부금액
(3) 위 (2)의 장부금액이 차기에 유의적으로 조정될 가능성이 있다는 사실

이익잉여금처분계산서

2.89 상법 등 관련 법규에서 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)의 작성을 요구하는 경우에는 재무상태표의 이익잉여금(또는 결손금)에 대한 보충정보로서 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)를 주석으로 공시한다.

배당정보의 공시

2.90 이익잉여금처분예정액으로서 주식의 종류별 주당배당금액, 액면배당률, 배당성향, 배당액의 산정내역을 주석으로 기재한다.

제3장 재무제표의 작성과 표시 II (금융업)

목적

3.1 이 장의 목적은 금융업의 특수성을 고려하여 금융회사의 재무상태표, 손익계산서 및 현금흐름표의 작성과 표시에 관하여 제2장 '재무제표의 작성과 표시 I'과 달리 적용할 필요가 있는 사항을 정하는 데 있다. 이 장에서 금융업이란 금융시장에서 자금의 수요자와 공급자 사이에 수급을 중개하는 것을 말하며 금융회사란 금융업을 주된 영업으로 하는 기업을 말한다.

적용범위

3.2 이 장은 중간기간을 포함한 모든 회계기간에 대하여 작성하는 재무제표, 연결재무제표 및 기업집단결합재무제표의 작성에 적용한다. 다만, 다른 장 또는 특수분야회계기준에서 정하고 있는 사항에 대하여는 이 장을 적용하지 아니한다.

재무상태표

재무상태표의 기본구조

3.3 금융회사의 재무상태표의 구성요소 가운데 자산과 부채는 각각 다음과 같이 구분한다.

(1) 자산은 현금및예치금, 유가증권, 대출채권, 유형자산, 기타자산으로 구분하되, 필요에 따라 분류항목을 추가할 수 있다.

(2) 부채는 예수부채, 차입부채, 기타부채로 구분하되, 필요에 따라 분류항목을 추가할 수 있다.

3.4 재무상태표의 과목 배열은 대분류 과목의 경우 일반적인 성격에 따라 상대적으로 유동성이 높은 순서대로 배열함을 원칙으로 하고, 대분류 과목내의 계정과목 배열은 업무의 특성, 유동성, 중요도 등을 감안하여 배열한다.

3.5 자산과 부채는 총액으로 표시하는 것이 원칙이나 정형화된 유가증권 거래로서 정형화된 결제시스템에 의해 계약의 이행이 실질적으로 보장되는 경우에는, 거래의 결과 발생한 자산과 부채를 상계하여 순액으로 표시할 수 있다.

3.6 영업거래상 예탁, 담보, 보관 등의 목적으로 보유하고 있는 타인의 유가증권 등은 자산으로 표시하지 않으며, 정보의 중요성을 고려하여 주석으로 기재한다.

자산의 분류

3.7 현금및예치금은 현금및현금성자산, 예치금 등을 포함하며, 각각 원화항목과 외화항목으로 구분할 수 있다. 사용제한예치금의 경우 정보의 중요성을 고려하여 주석으로 기재한다.

3.8 유가증권은 제6장 '금융자산 · 금융부채'의 제2절 '유가증권'의 적용범위에 해당하는 유가증권으로 하며, 지분법적용투자주식을 포함한다.

3.9 명칭 등 형식에 불구하고 경제적 실질이 이자수취 등을 목적으로 원리금의 반환을 약정하고 자금을 대여하는 경우 및 대지급금 등의 구상채권이 발생하는 경우 이를 대출채권으로 분류한다. 대출채권은 콜론, 팩토링채권, 지급보증대지급금 등을 포함하며, 각각 원화항목과 외화항목으로 구분할 수 있다. 대출채권에 대한 대손충당금은 해당 대출채권에서 직접 차감하여 표시할 수 있으며, 이 경우 차감한 금액을 주석으로 기재한다.

3.10 유형자산은 제10장 '유형자산'의 적용범위에 해당하는 유형자산으로 한다.

3.11 기타자산은 문단 3.7 내지 문단 3.10의 분류에 속하지 아니하는 투자부동산, 비업무용 자산, 미수금, 이연법인세자산, 파생상품자산 등을 포함한다.

부채의 분류

3.12 예금증서를 발행하거나 예금계좌를 통하여 일정한 이자지급 등의 대가를 조건으로 개인, 기업 및 공공기관 등 불특정 다수의 고객으로부터 자금을 수납하여 관리하고 운용하는 경우 이를 예수부채로 분류한다. 예수부채는 요구불예금, 기한부예금, 양도성예금증서 등을 포함하며, 각각 원화항목과 외화항목으로 구분할 수 있다.

3.13 명칭 등 형식에 불구하고 경제적 실질이 원리금의 반환을 약정하고 자금을 차입하는 경우 이를 차입부채로 분류한다. 차입부채는 콜머니, 차입금, 사채 등을 포함하며, 각각을 원화항목과 외화항목으로 구분할 수 있다.

3.14 유가증권을 차입한 경우에는 유가증권을 매각한 때에 매도유가증권 과목의 부채로 표시하며, 유가증권을 매각하지 않은 상태인 경우에는 그 내용을 주석으로 기재한다.

3.15 기타부채는 문단 3.12 내지 문단 3.14의 분류에 속하지 아니하는 미지급금, 이연법인세부채, 파생상품부채 등을 포함한다.

손익계산서

3.16 금융회사의 손익계산서는 다음과 같이 구분하여 표시한다.

(1) 영업수익
(2) 영업비용
(3) 영업손익
(4) 영업외수익
(5) 영업외비용
(6) 법인세비용차감전계속사업손익
(7) 계속사업손익법인세비용
(8) 계속사업손익
(9) 중단사업손익(법인세효과 차감후)
(10) 당기순손익

3.17 영업수익은 기업의 주된 영업활동으로부터 발생한 수익으로 한다. 영업수익 중 이자수익, 유가증권평가 및 처분이익, 대출채권평가 및 처분이익, 외환거래이익, 수수료수익, 배당금수익은 구분하여 표시한다. 또한, 각 수익항목은 회계정보이용자들이 금융회사의 영업성과를 평가하는 데 도움을 줄 수 있도록 그 세부항목을 구분하여 표시하거나 주석으로 기재한다.

3.18 영업비용은 기업의 주된 영업활동으로부터 발생한 비용으로 한다. 영업비용 중 이자비용, 유가증권평가 및 처분손실, 대출채권평가 및 처분손실, 외환거래손실, 수수료비용, 판매비와관리비는 구분하여 표시한다. 또한, 각 비용항목은 회계정보이용자들이 금융회사의 영업성과를 평가하는 데 도움을 줄 수 있도록 그 세부항목을 구분하여 표시하거나 주석으로 기재한다.

현금흐름표

3.19 금융회사의 현금흐름표는 원칙적으로 제2장 '재무제표의 작성과 표시Ⅰ'의 현금흐름표 규정에 따라 작성하되 금융회사 업무의 특수성을 고려하여 적절히 반영한다.

영업·투자·재무 활동의 구분

3.20 자금의 중개를 통한 수익 창출이 주요 영업활동인 금융회사의 경우, 단기매매증권으로부터 발생하는 이자나 배당뿐 아니라 단기매매증권 자체의 처분손익도 영업손익에 포함되는 반

면, 유가증권으로부터 발생하는 이자나 배당뿐 아니라 유가증권 자체의 처분손익도 영업손익에 포함하며 은행의 대출채권처분손익도 영업손익으로 분류하고 있다. 그러므로 이러한 특성을 반영하여 다음과 같이 금융회사의 주된 활동을 구분한다.

(1) 영업활동으로 인한 현금흐름
   (가) 영업활동으로 인한 현금의 유입에는 이자수익과 배당금수익, 단기매매증권, 매도가능증권 및 만기보유증권의 처분, 대출채권의 회수, 수수료수익, 기타 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래에서 발생된 현금유입이 포함된다.
   (나) 영업활동으로 인한 현금의 유출에는 종업원에 대한 현금지출, 법인세(토지등 양도소득에 대한 법인세 제외)의 지급, 이자비용, 단기매매증권, 매도가능증권 및 만기보유증권의 취득, 대출, 수수료비용, 기타 투자활동과 재무활동에 속하지 아니하는 거래에서 발생된 현금유출이 포함된다.
(2) 투자활동으로 인한 현금흐름
   (가) 투자활동으로 인한 현금의 유입에는 유형자산 · 무형자산 · 투자부동산 및 비업무용자산의 처분 등이 포함된다.
   (나) 투자활동으로 인한 현금의 유출에는 유형자산 · 무형자산 · 투자부동산 및 비업무용자산의 취득 등이 포함된다.
(3) 재무활동으로 인한 현금흐름
   (가) 재무활동으로 인한 현금의 유입에는 고객으로부터 현금의 예수, 차입금의 차입, 사채의 발행, 주식의 발행 등이 포함된다.
   (나) 재무활동으로 인한 현금의 유출에는 배당금의 지급, 유상감자, 자기주식의 취득, 예수금의 반환, 차입금의 상환, 사채의 상환, 자산의 취득에 따른 부채의 지급 등이 포함된다.

기재시 유의사항

3.21 현금의 유입과 유출내용에 대하여는 기중 증가 또는 감소를 상계하지 아니하고 각각 총액으로 기재한다. 다만, 예수금이나 대출금과 같이 거래가 빈번하여 총금액이 크고 단기간에 만기가 도래하는 현금의 유입과 유출항목은 순증감액으로 기재할 수 있다.

제4장 연결재무제표

목적

4.1 이 장의 목적은 연결재무제표의 작성과 표시에 관하여 필요한 사항을 정하는 데 있다.

연결재무제표의 작성기업

4.2 문단 4.3에서 정한 조건을 충족하는 경우를 제외하고 지배기업은 이 장에 따라 종속기업 투자를 연결한 연결재무제표를 작성한다. 연결재무제표는 지배기업의 모든 종속기업을 포함한다.

4.3 지배기업은 다음의 조건을 모두 충족하는 경우 연결재무제표를 작성하지 아니할 수 있다.
(1) 지배기업 자체가 종속기업이다.
(2) 지배기업의 최상위 지배기업(또는 중간 지배기업)이 한국채택국제회계기준이나 이 장을 적용하여 일반 목적으로 이용가능한 연결재무제표를 작성한다.

다만, 일반기업회계기준 제3장 '재무제표의 작성과 표시Ⅱ(금융업)'에 따른 금융업을 영위하는 지배기업과 보험업회계처리준칙에 따른 보험업을 영위하는 지배기업은 상기 조건을 모두 충족하더라도 연결재무제표를 작성한다.

용어의 정의

4.4 이 장에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

(1) 지배기업 : 하나 이상의 종속기업을 가지고 있는 기업

(2) 종속기업 : 다른 기업(지배기업)의 지배를 받는 기업. 파트너십과 같은 법인격이 없는 실체와 특수목적기업을 포함한다.

(3) 지배력 : 경제활동에서 효익을 얻기 위하여 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 능력

(4) 특수목적기업 : 한정된 특수 목적(예 : 리스, 연구개발 활동 또는 금융자산의 증권화)을 수행하기 위해 설립된 기업

지배력

4.5 지배기업이 직접으로 또는 종속기업을 통하여 간접으로 기업 의결권의 과반수를 소유하는 경우에는 지배기업이 그 기업을 지배한다고 본다. 다만 그러한 소유권이 지배력을 의미하지 않는다는 것을 명확하게 제시할 수 있는 예외적인 경우는 제외한다. 다음의 경우에는 지배기업이 다른 기업 의결권의 절반 또는 그 미만을 소유하더라도 지배한다고 본다.

(1) 다른 투자자와의 약정으로 과반수의 의결권을 행사할 수 있는 능력이 있는 경우

(2) 법규나 약정에 따라 기업의 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 능력이 있는 경우

(3) 이사회나 이에 준하는 의사결정기구가 기업을 지배한다면, 그 이사회나 이에 준하는 의사결정기구 구성원의 과반수를 임명하거나 해임할 수 있는 능력이 있는 경우

(4) 이사회나 이에 준하는 의사결정기구가 기업을 지배한다면, 그 이사회나 이에 준하는 의사결정기구의 의사결정에서 과반수의 의결권을 행사할 수 있는 능력이 있는 경우

4.5의2 기업은 주식매입권, 주식콜옵션, 보통주식으로 전환할 수 있는 채무상품이나 지분상품, 또는 그 밖의 유사한 금융상품을 소유할 수 있다. 이러한 금융상품은 행사되거나 전환될 경우 다른 기업의 재무정책과 영업정책에 대한 기업의 의결권을 증가시키거나 다른 상대방의 의결권을 줄일 수 있는 잠재력(즉, 잠재적 의결권)을 가지고 있다. 기업이 다른 기업의 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 능력이 있는지 여부를 평가할 때에는, 다른 기업이 보유한 잠재적 의결권을 포함하여 현재 행사할 수 있거나 전환할 수 있는 잠재적 의결권의 존재와 영향을 고려하여야 한다. 예를 들어 잠재적 의결권을 미래의 특정일이 되기 전까지 또는 미래의 특정사건이 일어나기 전까지는 행사할 수 없거나 전환할 수 없는 경우라면 그 잠재적 의결권은 현재 행사할 수 있거나 전환할 수 있는 것이 아니다.

4.6 기업이 특수목적기업을 지배하고 있는 상황의 예는 다음과 같다.

(1) 실질적으로 기업의 특정 사업의 필요에 따라 그 기업을 위하여 특수목적기업의 활동이 수행되고 그 기업은 특수목적기업의 운영에서 효익을 얻을 경우

(2) 실질적으로 기업이 특수목적기업의 활동에서 발생하는 효익의 과반을 얻을 수 있는 의사결정능력을 가지고 있거나 '자동조종'절차를 수립하여 이러한 의사결정능력을 위임하여 온 경우

(3) 실질적으로 기업이 특수목적기업의 효익의 과반을 얻을 수 있는 권리를 가지고 있어 그 특수목적기업의 활동에 흔히 있는 위험에 노출될 수 있는 경우

(4) 실질적으로 특수목적기업의 활동에서 효익을 얻기 위하여 기업이 특수목적기업이나 특수목적기업의 자산과 관련된 잔여위험이나 소유위험의 과반을 가지고 있는 경우

4.7 제21장 '종업원급여'를 적용하는 종업원급여제도에는 이 장을 적용하지 아니한다.

4.7의 2 제6장 '금융자산 · 금융부채'에서 정하는 바에 따라 구성자산을 기업이 직접 보유하고 있는 것으로 보아 회계처리하는 투자자 1인으로 구성되는 사모단독펀드, 특정금전신탁 등에 대해서는 이 장을 적용하지 아니한다.

연결재무제표의 작성 절차

4.8 지배기업과 종속기업 재무제표의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용을 같은 항목별로 합산하여 연결재무제표를 작성한다. 단일 경제적 실체의 재무정보로서 연결실체의 재무정보를 제공하기 위하여 다음의 단계에 따라 연결재무제표를 작성한다.

(1) 지배기업의 각 종속기업에 대한 투자자산의 장부금액과 각 종속기업의 자본 중 지배기업 지분을 제거한다(영업권의 회계처리에 대하여는 제12장 '사업결합' 참조).

(2) 보고기간의 연결대상 종속기업의 당기순손익과 자본변동 중 비지배지분을 식별한다.

㈎ 잠재적 의결권(주식매입권, 주식의 콜옵션, 보통주식으로 전환할 수 있는 채무상품이나 지분상품의 행사나 전환으로 발생하는 의결권과 같이 피투자자의 의결권을 획득하는 권리)이나 잠재적 의결권을 포함하는 그 밖의 파생상품이 있는 경우 당기순손익과 자본변동을 지배기업지분과 비지배지분에 배분할 때 현재 소유하고 있는 지분율에 기초하여 산정하며, 잠재적 의결권의 행사가능성이나 전환가능성은 반영하지 아니한다.

㈏ 다만, 어떤 상황에서는 지배기업이 종속기업에 대한 소유지분과 연계된 이익에 접근할 수 있도록 하는 거래의 결과로 실질적으로 현재의 소유권을 보유한다. 그러한 상황에서는 연결재무제표를 작성할 때 지배기업이 이익에 접근할 수 있도록 하는 잠재적 의결권과 그 밖의 파생상품의 궁극적인 행사를 고려하여 지배기업지분과 비지배지분의 배분비율을 결정한다.

(3) 연결대상 종속기업의 순자산 중 비지배지분은 지배기업의 소유지분의 순자산과 구분하여 별도로 식별한다. 비지배지분 순자산은 다음과 같이 구성된다.

㈎ 제12장에 따라 계산한 최초 사업결합 시점의 비지배지분 순자산에 해당하는 금액

㈏ 사업결합 이후 자본의 변동분 중 비지배지분에 해당하는 금액

연결실체 내의 거래, 이와 관련된 잔액 및 수익과 비용의 제거

4.9 수익, 비용 및 배당을 포함하는 연결실체 내의 거래와 잔액은 모두 제거한다. 재고자산이나 유형자산과 같이 자산에 인식되어 있는 연결실체의 내부거래에서 발생한 손익은 모두 제거한다. 다만, 내부거래미실현손실이 제20장 '자산손상'에 따른 손상차손에 해당할 경우에는 당기손실로 인식한다. 연결실체 내의 거래에서 발생하는 손익의 제거로 인한 일시적차이에 대해서는 제22장 '법인세회계'를 적용한다.

보고일의 일치

4.10 동일한 보고기간종료일에 작성된 지배기업의 재무제표와 종속기업의 재무제표를 사용하여 연결재무제표를 작성한다. 지배기업의 보고기간종료일과 종속기업의 보고기간종료일이 다른 경우, 종속기업은 실무적으로 적용할 수 없지 않다면 연결재무제표를 작성하기 위하여 지배기업의 재무제표와 동일한 보고기간종료일의 재무제표를 추가로 작성한다.

4.11 문단 4.10에 따라 연결재무제표를 작성하기 위하여 사용되는 종속기업 재무제표의 보고기간종료일이 지배기업 재무제표의 보고기간종료일과 다른 경우에는 지배기업 재무제표의 보고기간종료일과 종속기업 재무제표의 보고기간종료일 사이에 발생한 유의적인 거래나 사건의

영향을 반영한다. 어떠한 경우라도 종속기업의 보고기간종료일과 지배기업의 보고기간종료일의 차이는 3개월을 초과해서는 아니된다. 보고기간의 길이 그리고 보고기간종료일의 차이는 매 기간마다 동일하여야 한다.

회계정책의 일치

4.12 유사한 상황에서 발생한 동일한 거래나 사건에 대하여는 종속기업의 회계정책을 지배기업의 회계정책과 일치하도록 적절히 수정하여 연결재무제표를 작성한다. 다만, 연결실체 내 모든 기업이 제31장 '중소기업 회계처리 특례'의 적용대상이거나, 종속기업이 한국채택국제회계기준(또는 국제회계기준)을 적용하여 재무제표를 작성함에 따라 회계정책이 일치하지 아니하는 경우는 그러하지 아니하다.

회계연도 중 연결실체 변동시 손익 반영

4.13 회계연도 중에 종속기업을 취득하는 경우에 연결손익계산서에 포함될 당해 종속기업의 수익과 비용은 취득일 이후부터 발생한 수익과 비용이며, 이는 각 항목별로 연결손익계산서에 반영한다.

지배기업의 지분이 변동하는 경우

4.14 지배력을 상실하지 않는 종속기업에 대한 지배기업의 소유지분 변동은 자본거래(즉 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주와의 거래)로 회계처리한다.

지배력의 상실

4.15 지배기업이 종속기업에 대한 지배력을 상실한 경우, 다음의 (1)과 (2)의 차액을 당기손익으로 인식한다. 이 경우, 연결기타포괄손익누계액에 포함되어 있는 당해 종속기업에 대한 미실현손익(예 : 해외사업환산손익) 중 처분비율에 해당하는 금액은 실현된 것으로 본다.

(1) 종속기업의 주식의 처분 대가
(2) 지배력 상실 직전의 다음의 금액을 합한 금액
  (가) 연결재무제표상 당해 종속기업의 순자산 장부금액 중 처분한 주식의 지분비율에 해당하는 금액
  (나) 당해 종속기업에 대한 영업권 잔액 중 처분 비율에 해당하는 금액

4.16 지배기업이 종속기업에 대한 지배력을 상실하는 경우, 처분 후 보유투자주식은 해당 일반기업회계기준에 따라 회계처리한다. 이 경우 지배력을 상실하게 된 시점의 보유 투자주식의 장부금액을 취득원가로 본다.

연결재무제표의 형식

4.17 연결재무제표의 형식은 제2장 '재무제표의 작성과 표시 I'과 제3장 '재무제표의 작성과 표시 II(금융업)'을 적절히 반영하여 적용한다.

(1) 재무상태표의 구성요소 중 자본은 지배기업지분과 비지배지분으로 구분하고 지배기업지분은 자본금, 연결자본잉여금, 연결자본조정, 연결기타포괄손익누계액, 연결이익잉여금(또는 결손금)으로 구분한다.
(2) 당기순손익은 지배기업지분순손익과 비지배지분순손익으로 구분하여 연결손익계산서 본문에 표시한다.
(3) 연결자본변동표는 제2장 중 '자본변동표'를 적용하여 작성하되, 비지배지분의 변동은 구분하여 별도 항목으로 표시한다.
(4) 연결현금흐름표는 제2장 중 '현금흐름표'를 적용하여 작성하되 종속기업이 연결실체에 새로 포함되거나 연결실체에서 제외되는 경우에는 연결실체의 변동으로 인한 현금의 증가(감소) 항목을 추가하여 투자활동으로 구분 표시한다.

개별재무제표에서 종속기업 투자의 회계처리

4.18 지배기업이 개별재무제표를 작성할 때, 종속기업에 대한 투자자산은 제8장 '지분법'에 따라 회계처리한다.

4.19 다음의 기준을 모두 충족하는 방식으로 지배기업이 자신의 지배기업으로 신기업을 설립하여 연결실체의 구조를 재편성하는 경우, 신지배기업은 재편성일에 원지배기업에 대한 투자주식의 원가를 원지배기업의 자본에서 자신의 지분에 해당하는 장부금액으로 측정한다.

(1) 신지배기업이 원지배기업의 기존 지분상품과 교환하면서 지분상품을 발행하여 원지배기업에 대한 지배력을 획득한다.
(2) 신연결실체와 원연결실체의 자산과 부채는 재편성 직전 및 직후에 동일하다.
(3) 재편성 전 원지배기업의 소유주는 재편성 직전 및 직후에 원연결실체의 순자산과 신연결실체의 순자산에 대해 동일한 절대적 지분과 상대적 지분을 갖는다.

4.20 이와 유사하게, 지배기업이 아닌 기업이 문단 4.19의 기준을 충족하는 방식으로 신기업을 자신의 지배기업으로 설립할 수 있다. 문단 4.19의 규정은 이러한 재편성에 동일하게 적용한다. 이러한 경우 '원지배기업'과 '원연결실체'라 함은 '원기업'을 의미이다.

주석공시

4.21 다음 사항을 연결재무제표에 공시한다.

(1) 지배기업이 직접으로 또는 종속기업을 통하여 간접으로 종속기업의 의결권의 과반수를 소유하고 있지 않은 경우, 지배·종속관계의 성격
(2) 직접으로 또는 종속기업을 통하여 간접으로 의결권(또는 잠재적 의결권)의 과반수를 소유하고 있으나 피투자자를 지배하지 못하는 이유
(3) 연결재무제표를 작성할 때 지배기업 재무제표의 보고기간종료일이나 보고기간과 다른 종속기업의 재무제표를 사용한 경우, 그 종속기업 재무제표의 보고기간종료일. 그리고 재무제표의 보고기간종료일이 다르거나 보고기간이 다른 종속기업의 재무제표를 사용한 이유
(4) 종속기업이 지배기업에게 현금배당이나 차입금 상환, 선수금 반환의 방법으로 자금을 이전하는 데 유의적인 제약(예 : 차입 약정이나 감독규제사항)이 있는 경우 그 성격과 범위
(5) 지배력을 상실하지 않는 종속기업에 대한 지배기업의 소유지분 변동으로, 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본에 미치는 영향을 나타내는 명세서

4.22 관련되는 다른 장에서 정한 주석 공시는 연결재무제표의 주석으로 기재한다.

제5장 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류

목적

5.1 이 장의 목적은 회계정책의 선택과 적용 그리고 회계정책의 변경, 회계추정의 변경 및 전기오류수정에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

5.2 이 장은 회계정책의 선택과 적용 그리고 회계정책의 변경, 회계추정의 변경 및 전기오류수정의 회계처리에 적용한다.

회계정책의 선택과 적용

5.3 거래, 기타 사건 또는 상황에 적용되는 회

계정책은 일반기업회계기준을 적용하여 결정한다.

5.4 거래, 기타 사건 또는 상황에 대하여 구체적으로 적용할 수 있는 일반기업회계기준이 없는 경우, 경영진은 판단에 따라 회계정책을 개발 및 적용하여 회계정보를 작성할 수 있으며, 이 때 회계정보는 다음과 같은 특성을 모두 보유하여야 한다.

(1) 이용자의 경제적 의사결정 요구에 목적적합하다.
(2) 신뢰할 수 있다. 신뢰할 수 있는 재무제표는 다음의 속성을 포함한다.
   (가) 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름을 충실하게 표현한다.
   (나) 거래, 기타 사건 및 상황의 단순한 법적 형태가 아닌 경제적 실질을 반영한다.
   (다) 중립적이다. 즉, 편의가 없다
   (라) 신중하게 고려한다.
   (마) 중요한 사항을 빠짐없이 고려한다.

5.5 문단 5.4의 판단을 하는 경우, 경영진은 다음 사항을 순차적으로 참조하여 그 적용가능성을 고려한다.

(1) 내용상 유사하고 관련되는 회계논제를 다루는 일반기업회계기준의 규정
(2) 자산, 부채, 수익, 비용에 대한 '재무회계개념체계'의 정의, 인식기준 및 측정개념
(3) 한국채택국제회계기준

5.6 문단 5.5에도 불구하고 적절한 회계정책을 정하지 못하는 경우, 경영진은 유사한 개념체계를 사용하여 회계기준을 개발하는 회계기준제정기구가 가장 최근에 발표한 회계기준, 기타의 회계문헌과 인정된 산업관행을 고려할 수 있다. 다만, 이러한 고려사항은 문단 5.5에서 기술한 고려사항의 내용과 상충되지 않아야 한다.

회계변경

5.7 이 장에서 회계변경은 회계정책의 변경과 회계추정의 변경을 말한다. 회계정책의 변경은 재무제표의 작성과 보고에 적용하던 회계정책을 다른 회계정책으로 바꾸는 것을 말한다. 회계정책은 기업이 재무보고의 목적으로 선택한 기업회계기준과 그 적용방법을 말한다. 한편, 회계추정의 변경은 기업환경의 변화, 새로운 정보의 획득 또는 경험의 축적에 따라 지금까지 사용해오던 회계적 추정치의 근거와 방법 등을 바꾸는 것을 말한다. 회계추정은 기업환경의 불확실성하에서 미래의 재무적 결과를 사전적으로 예측하는 것을 말한다.

5.8 매기 동일한 회계정책 또는 회계추정을 사용하면 비교가능성이 증대되어 재무제표의 유용성이 향상된다. 따라서 재무제표를 작성할 때 일단 채택한 회계정책이나 회계추정은 유사한 종류의 사건이나 거래의 회계처리에 그대로 적용하여야 한다.

회계정책의 변경

5.9 기업은 다음 중 하나의 경우에 회계정책을 변경할 수 있다.

(1) 일반기업회계기준에서 회계정책의 변경을 요구하는 경우
(2) 회계정책의 변경을 반영한 재무제표가 거래, 기타 사건 또는 상황이 재무상태, 재무성과 또는 현금흐름에 미치는 영향에 대하여 신뢰성 있고 더 목적적합한 정보를 제공하는 경우

5.10 일반기업회계기준 제10장 '유형자산'에 따라 자산을 재평가하는 회계정책을 최초로 적용하는 경우의 회계정책 변경은 이 장을 적용하지 아니하고 각각 제10장에 따라 회계처리한다.

5.11 변경된 새로운 회계정책은 소급하여 적

용한다. 전기 또는 그 이전의 재무제표를 비교목적으로 공시할 경우에는 소급적용에 따른 수정사항을 반영하여 재작성한다. 비교재무제표상의 최초회계기간 전의 회계기간에 대한 수정사항은 비교재무제표상 최초회계기간의 자산, 부채 및 자본의 기초금액에 반영한다. 또한 전기 또는 그 이전기간과 관련된 기타재무정보도 재작성한다.

5.12 문단 5.11에서 규정한 회계정책의 변경에 따른 누적효과를 합리적으로 결정하기 어려운 경우에는 회계변경을 전진적으로 처리하여 그 효과가 당기와 당기이후의 기간에 반영되도록 한다.

5.13 회계정책 변경을 전진적으로 처리하는 경우에는 그 변경의 효과를 당해 회계연도 개시일부터 적용한다.

회계추정의 변경

5.14 회계추정의 변경은 전진적으로 처리하여 그 효과를 당기와 당기이후의 기간에 반영한다.

5.15 회계정책의 변경과 회계추정의 변경이 동시에 이루어지는 경우에는 문단 5.11에 규정한 회계정책의 변경에 의한 누적효과를 먼저 계산하여 소급적용한 후, 회계추정의 변경효과를 전진적으로 적용한다.

5.16 회계변경의 속성상 그 효과를 회계정책의 변경효과와 회계추정의 변경효과로 구분하기가 불가능한 경우에는 이를 회계추정의 변경으로 본다. 예를 들면, 비용으로 처리하던 특정 지출의 미래 경제적 효익을 인정하여 자본화하는 경우에는 회계정책의 변경효과와 회계추정의 변경효과를 구분하는 것이 불가능한 것이 일반적이다.

5.17 회계추정 변경의 효과는 당해 회계연도 개시일부터 적용한다.

오류수정

5.18 이 장에서 오류수정은 전기 또는 그 이전의 재무제표에 포함된 회계적 오류를 당기에 발견하여 이를 수정하는 것을 말한다. 중대한 오류는 재무제표의 신뢰성을 심각하게 손상할 수 있는 매우 중요한 오류를 말한다.

5.19 당기에 발견한 전기 또는 그 이전기간의 오류는 당기 손익계산서에 영업외손익 중 전기오류수정손익으로 보고한다. 다만, 전기 이전기간에 발생한 중대한 오류의 수정은 자산, 부채 및 자본의 기초금액에 반영한다. 비교재무제표를 작성하는 경우 중대한 오류의 영향을 받는 회계기간의 재무제표항목은 재작성한다.

5.20 전기 또는 그 이전기간에 발생한 중대한 오류의 수정을 위해 전기 또는 그 이전기간의 재무제표를 재작성하는 경우 각각의 회계기간에 발생한 중대한 오류의 수정금액을 해당기간의 재무제표에 반영한다. 비교재무제표에 보고된 최초회계기간 이전에 발생한 중대한 오류의 수정에 대하여는 당해 최초회계기간의 자산, 부채 및 자본의 기초금액에 반영한다. 또한 전기 또는 그 이전기간과 관련된 기타재무정보도 재작성한다.

주석공시

5.21 회계정책의 변경을 문단 5.11에 따라 회계처리한 경우에는 다음 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 회계정책 변경의 내용과 그 근거
(2) 회계정책의 변경이 당기 재무제표에 미치는 영향
(3) 회계정책의 변경으로 인한 비교재무제표상

의 수정금액
(4) 비교재무제표가 재작성되었다는 사실
(5) 회계변경연도와 비교표시된 각 과거기간에 대하여 재계산된 계속사업손익, 당기순손익 및 기타 중요변동항목의 내역

5.22 문단 5.12의 규정에 따라 회계정책의 변경을 당기와 당기이후의 기간에만 적용하여 전진적으로 처리한 경우에는 그 사실과 회계정책 변경의 내용, 그 정당성 및 변경으로 인하여 당기 재무제표에 미치는 영향을 주석으로 기재한다.

5.23 회계추정을 변경한 경우에는 변경내용, 그 정당성 및 그 변경이 당기 재무제표에 미치는 영향을 주석으로 기재한다. 만약 그 금액을 산정하기 어려운 경우에는 그 사실을 주석으로 기재한다.

5.24 전기 또는 그 이전기간의 오류수정의 내용은 주석으로 기재하며, 특히 중대한 오류를 수정한 경우에는 다음 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 중대한 오류로 판단한 근거
(2) 비교재무제표에 표시된 과거회계기간에 대한 수정금액
(3) 비교재무제표가 재작성되었다는 사실
(4) 중대한 오류가 발생한 연도와 그 오류의 영향을 받는 연도별로 재계산된 계속사업손익, 당기순손익 및 기타 중요변동항목의 내역

제6장 금융자산·금융부채

목적

6.1 이 장의 목적은 금융자산 · 금융부채에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

6.2 이 장은 공통사항, 유가증권, 파생상품 및 채권 · 채무조정 등 4개 절로 구성되어 있으며, 다음을 제외한 모든 유형의 금융상품에 적용한다. 또한 파생상품의 정의를 충족하는 기타 계약에도 적용한다.
(1) 종속기업, 관계기업 및 조인트벤처 투자지분
(2) 리스에 따른 권리와 의무. 다만, ㈎ 리스제공자가 인식하는 리스채권의 제거와 손상, ㈏ 리스이용자가 인식하는 금융리스부채의 제거 및 ㈐ 리스에 내재된 파생상품에 대하여는 이 장을 적용한다.
(3) 퇴직급여와 관련된 사용자의 권리와 의무
(4) 지분상품의 정의를 충족하는 금융상품(발행자의 경우에 한함)
(5) 보험계약. 다만, 보험계약에 내재된 파생상품에 대하여는 이 장을 적용한다.
(6) 미래에 피취득대상을 매입하거나 매도하기로 하는 취득자와 매각자 사이의 사업결합계약
(7) 대출약정
(8) 주식기준보상거래에 따른 금융상품, 계약 및 의무
(9) 정상 영업활동 과정에서 발생하는 자산의 매입 또는 매출계약(금융상품 또는 파생상품인 경우는 제외)
(10) 당기 또는 전기 이전에 인식한 충당부채의 결제에 필요한 지출과 관련하여 제3자로부터 보상받을 권리
(11) 금융보증계약

제1절 공통사항

6.3 이 장의 적용범위에 해당하는 금융상품과 관련하여 제2절~제4절에서 정하지 않은 사항은 이 절에서 제시하는 원칙을 적용한다.

금융상품의 최초인식

6.4 금융자산이나 금융부채는 금융상품의 계약당사자가 되는 때에만 재무상태표에 인식한다.

6.4의2 관련 시장의 규정이나 관행에 의하여 일반적으로 설정된 기간 내에 당해 금융상품을 인도하는 계약조건에 따라 금융자산을 매입하거나 매도하는 정형화된 거래의 경우 매매일에 해당 거래를 인식한다.

금융상품의 제거

6.5 금융자산(제2절 '유가증권'의 적용대상 금융자산은 제외)의 양도(자산 일부의 양도를 포함한다)의 경우에, 다음 요건을 모두 충족하는 경우에는 양도자가 금융자산에 대한 통제권을 이전한 것으로 보아 매각거래로, 이외의 경우에는 금융자산을 담보로 한 차입거래로 본다.

(1) 양도인은 금융자산 양도후 당해 양도자산에 대한 권리를 행사할 수 없어야 한다. 즉, 양도인이 파산 또는 법정관리 등에 들어갈 지라도 양도인 및 양도인의 채권자는 양도한 금융자산에 대한 권리를 행사할 수 없어야 한다.
(2) 양수인은 양수한 금융자산을 처분(양도 및 담보제공 등)할 자유로운 권리를 갖고 있어야 한다.
(3) 양도인은 금융자산 양도후에 효율적인 통제권을 행사할 수 없어야 한다.

6.6 금융자산의 이전거래가 매각거래에 해당하면 처분손익을 인식하여야 하며, 매각거래와 관련하여 신규로 취득(부담)하는 자산(부채)가 있는 경우에는 공정가치로 평가하여 장부에 계상하고 처분손익계산에 반영하여야 한다. 만약 신규로 취득(부담)하는 자산(부채)의 공정가치를 알 수 없는 경우에는 다음과 같이 평가한다.

(1) 자산을 취득하는 경우에는 '0'으로 보아 처분손익을 계상한다.
(2) 부채를 부담하는 경우에는 처분에 따른 이익을 인식하지 않는 범위내에서 평가하여 계상한다.

6.7 매각거래와 관련하여 취득하거나 부담하는 자산 및 부채의 예로는 금융자산 양도후 사후관리 업무를 양도인이 계속하여 보유하면서 이에 따른 위탁수수료를 받는 경우, 자산양도후 양도자산에 대해 부실이 발생하면 이를 환매하기로 약정한 경우의 환매채무 등을 들 수 있다.

6.8 금융자산의 이전이 담보거래에 해당하는 경우에는 해당 금융자산을 담보제공자산으로 별도 표시하여야 한다.

6.8의2 금융부채(또는 금융부채의 일부)는 다음 중 하나에 해당하는 경우에 소멸한다.

(1) 채무자가 일반적으로 현금, 그 밖의 금융자산, 재화 또는 용역을 채권자에게 제공하여 부채의 전부나 일부를 이행한 경우
(2) 채무자가 채권자에게서 또는 법적 절차에 따라, 부채의 전부 또는 일부에 대한 1차적 의무를 법적으로 유효하게 면제받은 경우(채무자가 보증을 제공하는 경우에도 이 조건은 여전히 충족될 수 있다).

6.9 기존 차입자와 대여자가 실질적으로 다른 조건으로 채무상품을 교환한 경우, 최초의 금융부채를 제거하고 새로운 금융부채를 인식한다. 이와 마찬가지로, 기존 금융부채(또는 금융부채의 일부)의 조건이 실질적으로 변경된 경우(채무자의 부담이 경감되도록 변경된 경우는 제외)에도 최초의 금융부채를 제거하고 새로운 금융부채를 인식한다.

6.10 소멸하거나 제3자에게 양도한 금융부채(또는 금융부채의 일부)의 장부금액과 지급한

대가(양도한 비현금자산이나 부담한 부채를 포함)의 차액은 당기손익으로 인식한다.

6.11 금융부채의 일부를 재매입하는 경우, 금융부채의 장부금액은 계속 인식되는 부분과 제거되는 부분에 대해 재매입일 현재 각 부분의 상대적 공정가치를 기준으로 배분한다. 다음 (1)과 (2)의 차액은 당기손익으로 인식한다.

(1) 제거되는 부분에 배분된 금융부채의 장부금액
(2) 제거되는 부분에 대하여 지급한 대가(양도한 비현금자산이나 부담한 부채를 포함)

금융자산과 금융부채의 최초 측정

6.12 금융자산이나 금융부채는 최초인식시 공정가치로 측정한다. 다만, 최초인식 이후 공정가치로 측정하고 공정가치의 변동을 당기손익으로 인식하는 금융자산이나 금융부채{예 : 단기매매증권, 파생상품(현금흐름위험회피회계에서 위험회피수단으로 지정되는 경우는 제외)}가 아닌 경우 당해 금융자산(금융부채)의 취득(발행)과 직접 관련되는 거래원가는 최초인식하는 공정가치에 가산(차감)한다.

6.13 최초인식시 금융상품의 공정가치는 일반적으로 거래가격(자산의 경우에는 제공한 대가의 공정가치, 부채의 경우에는 수취한 대가의 공정가치)이다. 장기연불조건의 매매거래, 장기금전대차거래 또는 이와 유사한 거래에서 발생하는 채권·채무로서 명목금액과 공정가치의 차이가 유의적인 경우에는 이를 공정가치로 평가한다. 한편, 제공하거나 수취한 대가에 금융상품이 아닌 다른 것에 대한 대가가 포함되었다면 그 금융상품의 공정가치는 시장가격으로 평가하되 시장가격이 없는 경우에는 평가기법(현재가치평가기법 포함)을 사용하여 공정가치를 추정한다.

6.13의2 제공하거나 수취한 대가에 금융상품이 아닌 다른 것에 대한 대가가 포함되었더라도, 다음의 경우에는 거래가격 전체를 금융상품에 해당하는 것으로 볼 수 있다.

(1) 자금의 사용에 따른 반대 급부(예를 들어 생산물 공급가액의 제약 등)를 부과하거나 제공하는 자금의 조달과 사용의 연계성이 확실한 경우
(2) 임대차보증금

6.13의3 둘 이상의 금융상품을 일괄하여 매입(예 : 분리형 신주인수권부사채의 매입)한 경우에는 공정가치를 보다 신뢰성 있게 측정할 수 있는 금융상품의 공정가치를 우선 인식한 후 매입가액의 잔여액으로 나머지 금융상품을 인식한다. 둘 이상의 금융상품 중 공정가치를 보다 신뢰성 있게 측정할 수 있는 금융상품을 식별할 수 없는 경우에는 각각의 공정가치를 기준으로 거래가격을 안분하여 인식한다.

금융자산과 금융부채의 후속 측정

6.14 금융자산이나 금융부채는 다음을 제외하고는 상각후원가로 측정한다.

(1) 이 장의 제2절~제4절에서 규정하고 있는 유가증권, 파생상품 및 채권·채무조정. 이에 대하여는 각 절의 규정을 적용한다.
(2) 당기손익인식지정항목. 이러한 금융자산 또는 금융부채는 이 장의 제2절 '유가증권' 문단 6.30~6.31의 단기매매증권의 후속측정방법을 준용하여 측정한다. 다음의 항목을 당기손익인식항목으로 지정할 수 있다.
  (가) 공정가치로 평가하여 공정가치 변동을 당기손익에 반영하지 않는다면, 분리하여야 하는 파생상품을 포함하는 복합계약(이 장 제3절 '파생상품' 문단 6.46~6.47 참조)
  (나) 벤처캐피탈, 뮤추얼펀드, 기타 이와 유사한 기업이 소유하는 유가증권(제8장 '지

분법' 문단 8.2 참조)

6.14의2 금융상품의 현금흐름에 대한 추정 변경 또는 재협상 등으로 현금흐름이 변경되는 경우에는 실제 현금흐름과 변경된 계약상 현금흐름을 반영하여 해당 금융자산의 순장부금액이나 금융부채 상각후원가를 조정한다. 다만, 해당 금융상품이 제4절 채권·채무조정에 해당되거나 대손상각비(손상차손)와 관련된 추정 변경 또는 문단 6.9에 해당되는 경우는 제외한다.

6.15 공정가치의 최선의 추정치는 활성시장에서 공시되는 가격이다. 금융상품에 대한 활성시장이 없다면, 공정가치는 평가기법을 사용하여 결정한다. 평가기법을 사용하는 목적은 측정일 현재 독립된 당사자 사이의 정상적인 거래에서 발생할 수 있는 거래가격을 결정하는 데 있다. 평가기법은 (1) 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 최근 거래를 사용하는 방법, (2) 실질적으로 동일한 다른 금융상품의 현행 공정가치를 이용할 수 있다면 이를 참조하는 방법, (3) 현금흐름할인방법과 옵션가격결정모형을 포함한다. 금융상품의 가격을 결정하는 데 시장참여자가 일반적으로 사용하는 평가기법이 있으며, 그 평가기법이 실제 시장거래가격에 대해 신뢰할 만한 추정치를 제공한다는 사실을 제시할 수 있다면, 그 평가기법을 사용한다. 선택한 평가기법은 시장정보를 최대한 사용하고, 기업특유정보를 최소한으로 사용하여야 한다. 이러한 평가기법은 시장참여자가 가격을 결정하는 데 고려하는 모든 요소를 포함하며, 금융상품의 가격을 결정하기 위하여 일반적으로 적용되는 경제학적 방법론에 부합한다. 주기적으로 평가기법을 조정하며 동일한 금융상품(즉 수정하거나 재구성하지 아니함)의 관측가능한 현행 시장거래가격을 사용하거나 관측가능한 시장자료에 기초하여 그 타당성을 검토한다.

6.16 공정가치의 정의는 청산하거나, 사업규모를 중요하게 축소하거나 또는 불리한 조건으로 거래할 의도나 필요가 없는 상태인 계속기업가정을 전제로 한다. 따라서 공정가치는 강제된 거래, 비자발적인 청산 또는 재무적 어려움으로 인한 매도에서 수취하거나 지급하는 금액이 아니다. 그러나 공정가치는 금융상품의 신용수준을 반영한다.

6.17 <삭제>

대손충당금

6.17의2 회수가 불확실한 금융자산(제2절 '유가증권' 적용대상 금융자산은 제외)은 합리적이고 객관적인 기준에 따라 산출한 대손추산액을 대손충당금으로 설정한다.

(1) 대손추산액에서 대손충당금잔액을 차감한 금액을 대손상각비로 계상한다. 이 경우 상거래에서 발생한 매출채권에 대한 대손상각비는 판매비와 관리비로 처리하고, 기타 채권에 대한 대손상각비는 영업외비용으로 처리한다.
(2) 회수가 불가능한 채권은 대손충당금과 상계하고 대손충당금이 부족한 경우에는 그 부족액을 대손상각비로 처리한다.

주석 공시

6.18 다음 사항을 주석으로 공시한다.

(1) <삭제>
(2) 현금 등 금융자산을 인도하여 결제하는 금융부채의 종류별 만기분석 및 유동성위험을 관리하는 방법
(3) 현재가치 평가에 적용한 이자율, 이자율의 산정방법, 기간 및 회계처리방법 등
(4) 공정가치로 평가하는 금융상품의 주요 종류별로 공정가치 측정방법과 공정가치를 결정할 때 사용한 주요 가정(예 : 할인율, 중도상

환율) 등 재무제표이용자가 공정가치로 측정된 회계정보를 이해하는 데 유용한 정보

6.18의2 금융자산을 양도하거나 금융자산을 담보로 차입한 경우에는 양도(또는 담보제공)내역, 양도(또는 담보제공)조건 등 그 내역을 주석으로 기재하여야 한다.

제2절 유가증권

6.19 유가증권과 관련하여 이 절에서 정하지 않은 내용은 이 장의 제1절의 규정을 따른다.

유가증권의 정의

6.20 '유가증권'은 재산권을 나타내는 증권을 말하며, 실물이 발행된 경우도 있고, 명부에 등록만 되어 있을 수도 있다. 유가증권은 적절한 액면금액단위로 분할되고 시장에서 거래되거나 투자의 대상이 된다. 유가증권에는 지분증권과 채무증권이 포함된다.

유가증권의 최초인식

6.21 유가증권의 최초 인식에 관한 규정은 이 장의 제1절 '공통사항'의 문단 6.4를 따른다.

유가증권의 분류

6.22 유가증권은 취득한 후에 만기보유증권, 단기매매증권, 그리고 매도가능증권 중의 하나로 분류한다.

6.23 만기가 확정된 채무증권으로서 상환금액이 확정되었거나 확정이 가능한 채무증권을 만기까지 보유할 적극적인 의도와 능력이 있는 경우에는 만기보유증권으로 분류한다.

6.24 다음의 경우에는 만기까지 채무증권을 보유할 적극적인 의도가 없는 것으로 본다.

(1) 만기까지의 보유여부를 분명히 정하고 있지 아니한 경우

(2) 시장이자율 또는 위험의 변동, 필요한 유동성 수준의 변화(예 : 은행의 경우 예금인출 또는 대출수요의 증가에 따른 유동성 확보가 필요할 때), 다른 대체적인 자산의 투자가능성이나 수익률의 변동, 자금조달원천과 조건의 변화 또는 외화위험의 변화 등의 상황이 발생할 경우에는 매도할 의도가 있는 채무증권. 다만, 위와 같은 요인이 급격하게 변동하는 등 합리적으로 예상할 수 없는 비반복적인 상황 변동에 대응하여 매도하는 경우를 제외한다.

(3) 채무증권의 발행자가 채무증권의 상각후취득원가보다 현저하게 낮은 금액으로 중도상환권을 행사할 수 있는 경우

6.25 당 회계연도와 직전 2개 회계연도 중에, 만기보유증권을 만기일 전에 매도하였거나 발행자에게 중도상환권을 행사한 사실이 있는 경우, 또는 만기보유증권의 분류를 매도가능증권으로 변경한 사실이 있다면(단 이러한 사실들에 해당하는 금액이 만기보유증권 총액과 비교하여 경미한 금액인 경우는 제외), 보유 중이거나 신규로 취득하는 모든 채무증권은 만기보유증권으로 분류할 수 없다.

6.26 다만 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 문단 6.25를 적용하지 아니한다.

(1) 만기까지 잔여기간이 얼마 남지 않아서 시장이자율의 변동이 공정가치에 중요한 영향을 미치지 않을 시점(예 : 3개월 이내)에 매도하거나, 또는 중도상환권 행사일까지의 잔여기간이 얼마 남지 않은 시점(예 : 3개월 이내)에 매도하는 경우

(2) 채무증권의 액면금액 거의 대부분(예 : 85% 이상)을 회수한 후에 그 채무증권을

매도하는 경우
(3) 채무증권 발행자의 신용상태가 크게 하락하였다는 증거가 발견되는 경우
(4) 법규 등의 변경에 의하여 불가피하게 매도하는 경우
(5) 중요한 기업결합 또는 주요 사업부문의 매각이 있을 때 기존의 이자율 위험관리 또는 신용위험정책을 유지하기 위하여 채무증권을 매도하는 경우
(6) 합리적으로 예상할 수 없는 비반복적인 상황 변동에 대응하여 그 채무증권을 매도하는 경우

6.27 지분증권과 만기보유증권으로 분류되지 아니하는 채무증권은 단기매매증권과 매도가능증권 중의 하나로 분류한다.
(1) 단기매매증권은 주로 단기간 내의 매매차익을 목적으로 취득한 유가증권으로서 매수와 매도가 적극적이고 빈번하게 이루어지는 것을 말한다.
(2) 단기매매증권이나 만기보유증권으로 분류되지 아니하는 유가증권은 매도가능증권으로 분류한다.

유가증권의 최초 측정과 후속 측정

6.28 유가증권의 최초 측정에 대해서는 문단 6.12를 적용한다.

6.29 만기보유증권은 상각후원가로 평가하여 재무상태표에 표시한다. 만기보유증권을 상각후원가로 측정할 때에는 장부금액과 만기액면금액의 차이를 상환기간에 걸쳐 유효이자율법에 의하여 상각하여 취득원가와 이자수익에 가감한다.

6.30 단기매매증권과 매도가능증권은 공정가치로 평가한다. 다만, 매도가능증권 중 시장성이 없는 지분증권의 공정가치를 신뢰성있게 측정할 수 없는 경우에는 취득원가로 평가한다.

공정가치의 변동

6.31 단기매매증권에 대한 미실현보유손익은 당기손익항목으로 처리한다. 매도가능증권에 대한 미실현보유손익은 기타포괄손익누계액으로 처리하고, 당해 유가증권에 대한 기타포괄손익누계액은 그 유가증권을 처분하거나 손상차손을 인식하는 시점에 일괄하여 당기손익에 반영한다.

손상차손

6.32 유가증권으로부터 회수할 수 있을 것으로 추정되는 금액(이하 "회수가능액"이라 한다)이 채무증권의 상각후원가 또는 지분증권의 취득원가보다 작은 경우에는, 손상차손을 인식할 것을 고려하여야 한다. 손상차손의 발생에 대한 객관적인 증거가 있는지는 보고기간종료일마다 평가하고 그러한 증거가 있는 경우에는 손상차손이 불필요하다는 명백한 반증이 없는 한, 회수가능액을 추정하여 손상차손을 인식하여야 한다. 손상차손금액은 당기손익에 반영한다.

6.33 손상차손의 회복이 손상차손 인식 후에 발생한 사건과 객관적으로 관련된 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.
(1) 만기보유증권 또는 원가로 평가하는 매도가능증권의 경우에는 회복된 금액을 당기이익으로 인식하되, 회복 후 장부금액이 당초에 손상차손을 인식하지 않았다면 회복일 현재의 상각후원가(매도가능증권의 경우, 취득원가)가 되었을 금액을 초과하지 않도록 한다.
(2) 공정가치로 평가하는 매도가능증권의 경우에는 이전에 인식하였던 손상차손 금액을 한도로 하여 회복된 금액을 당기이익으로 인식한다.

유가증권의 재분류

6.34 유가증권의 보유의도와 보유능력에 변화가 있어 재분류가 필요한 경우에는 다음과 같이 처리한다.

(1) 단기매매증권은 다른 범주로 재분류할 수 없으며, 다른 범주의 유가증권의 경우에도 단기매매증권으로 재분류할 수 없다. 다만, (일반적이지 않고 단기간 내에 재발할 가능성이 매우 낮은 단일한 사건에서 발생하는) 드문 상황에서 더 이상 단기간 내의 매매차익을 목적으로 보유하지 않는 단기매매증권은 매도가능증권이나 만기보유증권으로 분류할 수 있으며, 단기매매증권이 시장성을 상실한 경우에는 매도가능증권으로 분류하여야 한다.

(2) 매도가능증권은 만기보유증권으로 재분류할 수 있으며 만기보유증권은 매도가능증권으로 재분류할 수 있다.

(3) 유가증권과목의 분류를 변경할 때에는 재분류일 현재의 공정가치로 평가한 후 변경한다.

유가증권의 양도

6.34의2 유가증권의 양도로 유가증권 보유자가 유가증권의 통제를 상실한 때에는 그 유가증권을 재무상태표에서 제거한다. 유가증권의 통제를 상실한 경우란 유가증권의 경제적 효익을 획득할 수 있는 권리를 전부 실현한 때, 그 권리가 만료된 때, 또는 그 권리를 처분한 때를 말한다.

6.34의3 유가증권 보유자가 유가증권에 대한 통제를 상실하지 않고 유가증권을 양도하는 경우, 당해 거래는 담보차입거래로 본다.

6.34의4 유가증권에 대한 통제를 상실한 때에는 다음 (1)과 (2)의 차이금액에, 기타포괄손익누계액에 포함되어 있는 미실현보유이익을 가산하고 미실현보유손실을 차감한 금액을 당기손익으로 처리한다. 즉, 미실현보유손익은 이 시점에 실현된 것으로 본다.

(1) 유가증권을 양도한 대가로 받았거나 받을 금액

(2) 유가증권의 장부금액

주석 공시

6.35 이 장 제1절의 '공통사항'에서 요구되는 공시사항에 추가하여, 다음을 공시한다.

(1) 매도가능증권의 공정가치를 측정할 수 없는 이유와 내용

(2) 담보로 제공한 유가증권

(3) 지분증권과 국채 및 공채 등으로 세분한 종류별 금액

(4) 보고기간말 현재 계약상의 만기일에 관한 정보

(5) 유가증권의 원가결정방법

(6) 미실현보유손익의 변동내용과 처분에 따른 실현손익의 내용

(7) 총이자수익금액

(8) 손상차손과 회복의 내용

(9) 손상차손을 인식한 채무증권에 대한 미수이자금액

(10) 재매수계약의 내용

(11) 재분류에 관한 정보

제3절 파생상품

파생상품의 정의

6.36 파생상품은 다음의 요건을 모두 충족하는 금융상품 또는 이와 유사한 계약을 말한다.

(1) 기초변수 및 계약단위의 수량(또는 지급규정)이 있어야 한다. 다만, 기초변수가 물리적 변수(예 : 온도, 강우량 등)인 경우로서

해당 금융상품 등이 거래소에서 거래되지 않는 경우는 제외되며 비금융변수인 경우에는 계약의 당사자에게 특정되지 아니하여야 한다.

(2) 최초 계약시 순투자금액을 필요로 하지 않거나 시장가격변동에 유사한 영향을 받는 다른 유형의 거래보다 적은 순투자금액을 필요로 해야 한다.

(3) 차액결제가 가능해야 한다.

6.37 문단 6.36에서 차액결제가 가능한 경우는 다음 중 하나를 충족하는 경우로 한다.

(1) 거래당사자는 파생상품의 계약단위의 수량을 직접 인도할 의무가 없다.

(2) 만기이전에 시장에서의 거래 등에 의해 차액결제가 가능하다.

(3) 거래당사자가 파생상품의 약정내용에 따라 계약단위의 수량을 직접 인도해야 할지라도 해당 자산은 즉시 현금화 될 수 있다.

6.38 다만, 다음의 경우에는 위 6.36(1)과 (2) 및 6.37(3)의 요건을 모두 충족하더라도 이 절의 적용대상이 아니다.

(1) 거래소시장 또는 장외시장에서 매매계약 체결후 해당 시장규정에 따라 일정기간내에 결제가 이루어지는 정형화된 유가증권 거래

(2) 거래일 이후 2영업일 이내에 결제가 이루어지는 현물환거래(미결제 현물환거래)

(3) 정상 영업활동 과정에서 발생하는 자산(금융상품 또는 파생상품인 경우는 제외)의 매입 또는 매출계약

6.39 파생상품은 해당 계약에 따라 발생된 권리와 의무를 자산·부채로 인식하며 공정가치로 평가한다. 파생상품에 대한 일반적인 회계처리는 다음과 같다.

(1) 위험회피수단으로 지정되지 않고 매매목적 등으로 보유하고 있는 파생상품의 평가손익은 당기손익으로 인식하고, 위험회피수단으로 지정된 파생상품의 평가손익은 위험회피 유형별로 이 절에서 정하는 바에 따라 처리한다.

(2) 금융기관이나 거래소에 지급한 거래수수료는 위험회피회계의 적용여부와 관계없이 발생시점에 전액을 비용으로 인식하며, 위탁증거금은 유동자산으로 처리한다. 그러나, 스왑거래에서 발생하는 최초수수료(Front end fee)나 최종수수료(Back end fee)는 계약체결시점의 스왑 공정가치에 해당하는 금액이므로 최초 계약체결시 자산 또는 부채로 인식하여야 한다.

6.40 파생상품은 다음과 같이 재무제표에 표시한다.

(1) 파생상품의 공정가치 및 평가손익 금액은 그 성질이나 금액이 유의적인 경우 파생상품별로 구분하여 재무상태표 및 손익계산서에 기재한다.

(2) 파생상품의 계약별 공정가치를 자산 또는 부채로 인식하는 경우, 해당 자산과 부채는 총액으로 표시하며 이를 상계하지 않는다. 또한 파생상품계약별 평가손실과 평가이익도 총액으로 표시하며 이를 상계하지 않는다.

내재파생상품

6.41 내재파생상품은 파생상품이 아닌 주계약을 포함하는 복합상품의 구성요소이며, 복합상품의 현금흐름 중 일부를 독립적인 파생상품의 경우와 유사하게 변동시킨다. 이러한 내재파생상품은 다음의 요건을 모두 충족하는 경우 주계약과 분리하여 이 절에 따라 회계처리한다.

(1) 내재파생상품의 경제적 특성 및 위험도와 주계약의 경제적 특성 및 위험도 사이에 '명확하고 밀접한 관련성'이 없는 경우

(2) 주계약과 내재파생상품으로 이루어진 복합계약이 일반기업회계기준에 따른 공정가치

평가(당기손익 반영) 대상이 아닌 경우
(3) 내재파생상품과 동일한 조건의 독립된 파생상품이 이 절에 따라 파생상품으로 분류되는 경우

6.42 내재파생상품을 분리한 이후, 주계약이 금융상품인 경우에는 주계약을 이 장에 따라 회계처리하고, 주계약이 금융상품이 아닌 경우에는 다른 적절한 일반기업회계기준에 따라 회계처리한다. 이때 계약조건에 기초하여 내재파생상품의 공정가치를 신뢰성 있게 결정할 수는 없으나 복합상품의 공정가치와 주계약의 공정가치를 결정할 수 있는 경우에는 그 차이를 내재파생상품의 공정가치로 결정한다.

6.43 기업은 최초로 계약당사자가 되는 시점에 내재파생상품을 주계약과 분리하여 파생상품으로 회계처리하여야 하는지를 검토한다. 또한, 다음의 경우를 제외하고는 후속적인 재검토는 금지된다.
(1) 계약조건이 변경되어 계약상 요구되었던 현금흐름이 유의적으로 수정되는 경우
(2) 유가증권을 단기매매증권에서 다른 범주로 재분류하는 경우
(3) 기초자산인 비상장주식이 상장되어 내재파생상품이 파생상품의 정의를 충족하게 되는 경우

6.44 현금흐름이 유의적으로 수정되었는지는 다음을 모두 고려하여 결정한다.
(1) 내재파생상품, 주계약 또는 양자 모두의 기대현금흐름이 변화된 정도
(2) 이전에 기대되던 계약상 현금흐름에 비추어 볼 때 현금흐름의 변화가 유의적인지의 여부

6.45 유가증권을 단기매매증권에서 다른 범주로 재분류하는 경우에 내재파생상품을 주계약과 분리하여 파생상품으로 회계처리하여야 하는지에 대한 검토는 다음 중 나중 시점에 존재했던 상황에 근거하여 이루어져야 한다.
(1) 기업이 최초로 계약 당사자가 된 시점
(2) 계약조건이 변경되어 계약상 요구되었던 현금흐름이 유의적으로 수정되는 시점
이러한 검토에 있어서 이 절의 문단 6.41(2)는 적용되지 않는다(즉 당해 복합계약을 공정가치로 측정하여 그 변동을 당기손익에 반영하는 처리를 하지 않았던 것처럼 간주한다). 만일 기업이 이러한 검토를 할 수 없다면 복합계약 전체를 단기매매증권으로 계속 분류한다.

6.46 이 절에 따라 주계약과 분리하여야 하는 내재파생상품이 취득시점이나 후속재무보고기간말에 주계약과 분리하여 측정할 수 없는 경우에는 최초인식시점에 복합계약 전체를 당기손익인식지정항목으로 지정한다. 한편 단기매매증권으로 분류된 복합계약을 다른 범주로 재분류하는 경우 분리되어야 하는 내재파생상품을 별도로 측정할 수 없다면 그러한 재분류는 금지된다. 이 경우에는 복합계약 전체를 단기매매증권으로 계속 분류한다.

6.47 한편 하나 이상의 내재파생상품을 포함하는 계약의 경우에는 최초인식시점에 복합계약 전체를 공정가치로 평가하여 그 변동을 당기손익으로 인식하도록 지정할 수 있다. 다만, 다음의 경우는 제외한다.
(1) 내재파생상품으로 인해 변경되는 복합계약의 현금흐름의 변동이 유의적이지 아니한 경우
(2) 유사한 복합계약을 고려할 때, 별도로 상세하게 분석하지 않아도 내재파생상품의 분리가 금지된 것을 명백하게 알 수 있는 경우. 이러한 복합계약의 예로는 차입자가 상각후원가에 근사한 금액으로 중도상환할 수 있는 권리가 내재된 대출채권을 들 수 있다.

위험회피회계

위험회피회계의 의의와 유형

6.48 위험회피대상항목과 위험회피수단 사이에 위험회피관계가 설정된 이후 이러한 위험회피 활동이 재무제표에 적절히 반영될 수 있도록 해당 위험회피대상항목 및 위험회피수단에 대하여 기존의 회계처리기준과는 다른 별도의 회계처리방법을 적용한다.

6.49 위험회피는 공정가치위험회피, 현금흐름위험회피 및 해외사업장순투자의 위험회피로 구분할 수 있다.

(1) 공정가치위험회피는 특정위험으로 인한 자산, 부채 및 확정계약의 공정가치변동위험을 상계하기 위하여 파생상품 등을 이용하는 것이다.
(2) 현금흐름위험회피는 특정위험으로 인한 자산, 부채 및 예상거래의 미래현금흐름변동위험을 상계하기 위하여 파생상품 등을 이용하는 것이다.
(3) 해외사업장순투자의 위험회피는 해외사업장의 순자산에 대한 기업의 지분 해당 금액에 대하여 위험을 회피하고자 파생상품 등을 이용하는 것이다.

위험회피대상항목

6.50 위험회피대상항목은 하나의 자산, 부채, 확정계약, 예상거래 또는 해외사업장순투자나 유사한 위험의 특성을 갖는 자산, 부채, 확정계약, 예상거래 또는 해외사업장순투자의 집합으로서 개별적으로 식별가능해야 한다.

6.51 위험회피대상 예상거래는 그 발생가능성이 매우 높아야 하며 제3자와의 외부거래이어야 한다. 그러나, 연결실체 내의 개별기업의 거래는 연결실체 내의 개별기업의 개별재무제표에서는 위험회피대상항목으로 지정할 수 있으며 연결재무제표에서는 위험회피대상항목으로 지정할 수 없다. 다만, 지배기업 및 해외에 소재하고 있는 종속기업간의 로열티지급 예상거래 또는 예상매출거래 등에 대해서는 연결재무제표상 위험회피대상거래로 지정할 수 있다. 또, 연결재무제표에서 전부 제거되지 않는 외환손익에 노출되어 있다면, 연결실체 내의 화폐성항목(예 : 종속기업 사이의 채무와 채권)의 외화위험은 연결재무제표에서 위험회피대상항목으로 지정할 수 있다. 즉 연결실체 내의 화폐성항목이 서로 다른 기능통화를 갖는 연결실체 내의 개별기업 사이에서 거래되는 경우, 연결실체 내의 화폐성항목의 외환손익이 연결재무제표에서 전부 제거되는 것은 아니다. 또 예상거래가 당해 거래를 체결한 기업의 기능통화가 아닌 통화로 표시되며 외화위험이 연결당기손익에 영향을 미친다면, 발생가능성이 매우 높은 연결실체내 예상거래의 외화위험은 연결재무제표에서 위험회피대상항목으로 지정할 수 있다.

6.52 위험회피대상항목의 경우 위험회피대상항목의 전부 또는 일부에 대한 위험회피도 인정되며, 유사한 자산, 부채 항목들의 전부 또는 이들 항목의 일부로 구성된 포트폴리오에 대한 위험회피도 인정된다. 또한 위험회피대상 예상거래는 개별거래뿐만 아니라 개별거래의 합도 될 수 있다.

6.53 위험회피대상항목이 비금융상품이거나 비금융상품 관련 예상거래인 경우 회피대상위험은 전체 공정가치 변동위험이나 외화위험이어야 한다. 이에 반하여 위험회피대상항목이 금융상품이거나 금융상품 관련 예상거래인 경우에는 전체 공정가치 변동위험뿐만 아니라 시장이자율변동위험, 환율변동위험, 신용변화위험 중 하나 또는 이들 위험 항목의 결합에 따른 공정가치 변동위험도 회피대상위험이 될 수 있다.

6.54 특정위험으로 인한 공정가치 평가손익을 당기손익으로 인식하는 자산·부채는 위험회피대상항목에서 제외하며, 위험회피대상 예상거래

중 기존에 보유중인 자산을 회수, 매출 및 처분하거나 기존의 부채를 상환하는 거래로서 특정위험으로 인한 해당 기존 자산·부채의 공정가치 평가손익을 당기손익으로 인식하는 경우에는 위험회피대상 예상거래에서 제외한다. 그러나, 손상차손 등을 당기비용으로 인식하는 경우와 외화환산손익을 당기손익으로 인식하는 경우는 이 절에서 공정가치 평가손익을 당기손익으로 인식하는 것으로 보지 아니한다.

6.55 지분법 평가대상 투자주식은 공정가치위험회피의 대상항목이 될 수 없다.

6.56 외화공정가치 변동위험에 노출된 기존 자산·부채도 위험회피대상항목이 될 수 있다. 다만, 외화표시 투자주식은 해당 투자주식이 거래소시장 또는 장외시장에서 원화로 거래되지 않고 배당금도 원화로 지급되지 않는 경우에 한하여 외화공정가치 위험회피대상항목이 될 수 있다.

6.57 만기보유목적 투자채권의 신용위험 또는 외화위험에 대한 위험회피는 인정되나 이자율변동위험에 대한 위험회피는 인정되지 않는다.

6.58 현금흐름위험회피의 위험회피대상항목이 외화표시 기존 자산·부채인 경우에는 위험회피대상항목의 원화현금흐름의 모든 변동성이 위험회피의 효과로 제거되어야 한다.

6.59 확정계약의 외화위험회피에는 공정가치위험회피회계 또는 현금흐름위험회피회계를 적용할 수 있다.

위험회피수단

6.60 파생상품은 위험회피수단으로 지정할 수 있으며 비파생금융자산이나 비파생금융부채는 외화위험회피에만 위험회피수단으로 지정할 수 있다. 다만 공정가치를 신뢰성있게 측정할 수 없기 때문에 공정가치를 장부금액으로 하지 않는 공시가격이 없는 지분상품은 위험회피수단으로 지정할 수 없다.

6.61 파생상품을 위험회피수단으로 지정하는 경우, 파생상품의 전부 또는 비례적 부분을 지정할 수도 있고, 둘 이상의 파생상품 또는 이들 파생상품의 부분적인 결합을 지정할 수도 있다. 외화위험의 경우에는 둘 이상의 비파생금융상품, 이들 비파생금융상품의 비례적 부분의 결합 또는 파생상품과 비파생금융상품의 결합 또는 비례적 부분의 결합을 위험회피수단으로 지정할 수 있다.

6.62 파생상품 등의 잔여기간(신규 계약한 파생상품 등의 경우에는 계약시점부터 만기까지의 기간) 중 일부기간만을 위험회피수단으로 지정할 수 없으며, 잔여기간 전체를 위험회피수단으로 지정해야 한다.

6.63 연결재무제표를 작성하는 경우 연결실체 내 기업간에 이루어진 외화 파생상품 거래는 해당 거래기업 일방이 특수관계자가 아닌 제3자와 그 부담한 위험을 상계하기 위하여 파생상품계약을 체결한 경우 위험회피수단이 될 수 있다.

6.64 연결재무제표를 작성하는 경우 연결실체 내 기업 일방이 예상 외화거래에 대한 외화 현금흐름위험을 회피하기 위하여 연결회사간에 외화 금융상품거래가 이루어졌을 때, 해당 거래로 인하여 외화 현금흐름위험을 부담하게 된 연결실체내 기업이 특수관계자가 아닌 제3자와 그 부담한 위험을 상계하기 위한 금융상품계약을 체결한 경우 연결실체내 기업간의 금융상품거래는 예상외화거래에 대한 위험회피수단으로 본다.

6.65 예상거래의 외화 현금흐름위험을 회피하기 위한 외화 위험회피수단 거래의 당사자는 해당 예상거래의 외화 현금흐름위험에 직접 노출되어 있어야 한다(이는 연결재무제표 작성시 연결회사간에도 적용된다).

위험회피회계의 적용조건

6.66 위험회피회계를 적용하기 위해서는 다음의 조건을 모두 충족하여야 한다.

(1) 위험회피수단을 최초 지정하는 시점에 위험회피 종류, 위험관리의 목적, 위험회피전략을 공식적으로 문서화하여야 하며, 이 문서에는 위험회피대상항목, 위험회피수단, 위험의 속성, 위험회피수단의 위험회피효과에 대한 평가방법 등을 포함시켜야 한다.

(2) 위험회피수단으로 최초 지정된 이후에 높은 위험회피효과를 기대할 수 있어야 한다.

(3) 현금흐름위험회피에서 위험회피대상 예상거래는 발생가능성이 매우 높아야 하며, 궁극적으로 당기손익에 영향을 미치는 현금흐름 변동에 노출되어 있어야 한다.

(4) 위험회피효과를 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 즉, 회피대상위험으로 인한 위험회피대상항목의 공정가치나 현금흐름과 위험회피수단의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

(5) 위험회피효과를 위험회피기간에 계속적으로 평가하며 위험회피로 지정된 재무보고기간 전체에 걸쳐 실제로 높은 위험회피효과가 있었는지 결정하여야 한다.

공정가치위험회피회계

6.67 공정가치위험회피회계는 특정위험으로 인한 위험회피대상항목의 공정가치 변동이 위험회피수단인 파생상품 등의 공정가치 변동과 상계되도록, 특정위험으로 인한 위험회피대상항목의 평가손익을 위험회피수단의 평가손익(파생상품이 아닌 금융상품을 위험회피수단으로 지정한 경우에는 외화환산손익)과 동일한 회계기간에 대칭적으로 인식하도록 하는 것을 말한다.

6.68 공정가치위험회피가 회계기간에 문단 6.66의 조건을 충족하는 경우에는, 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 위험회피수단의 평가손익을 해당 회계연도에 당기손익으로 처리한다.

(2) 특정위험으로 인한 위험회피대상항목의 평가손익은 전액을 해당 회계연도에 당기손익으로 처리한다.

(3) 미인식 확정계약을 위험회피대상항목으로 지정한 경우, 회피대상위험으로 인한 확정계약의 후속적인 공정가치의 누적변동분은 자산이나 부채로 인식하고, 이에 상응하는 손익은 당기손익으로 인식한다. 위험회피수단의 공정가치 변동도 당기손익으로 인식한다.

(4) 외화 위험회피대상항목인 외화표시 자산 또는 부채의 평가손익 중 외화위험으로 인한 부분은 당기손익으로 처리한다. 예를 들어, 외화 위험회피대상항목인 외화표시 투자주식 및 외화표시 투자채권(만기보유목적 투자채권을 제외한다)의 평가손익 중 외화위험으로 인한 부분은 기타포괄손익누계액이 아닌 해당 회계연도의 당기손익으로 처리한다.

6.69 다음 요건 중 하나라도 발생한 경우에는 위험회피회계를 전진적으로 중단해야 한다.

(1) 위험회피회계의 적용요건 중 하나라도 충족하지 못하게 되는 경우

(2) 위험회피수단인 파생상품 등이 종료, 소멸, 행사된 경우. 이러한 목적상 위험회피수단을 다른 위험회피수단으로 대체하거나 만기연장하는 것이 위험회피전략에 관한 공식적인 문서에 포함되어 있다면, 그 위험회피수단의 대체나 만기연장은 소멸 또는 종료로 보지 아니한다. 또한, 다음 조건을 충족하는 경

우, 위험회피수단의 소멸이나 종료가 아니다.

㈎ 법령이나 규정의 결과로 또는 법령이나 규정의 도입으로, 위험회피수단의 당사자들이 원래의 계약상대방을 교체하여 하나 이상의 청산 계약상대방이 각 당사자들의 새로운 계약상대방이 되도록 합의한다. 이러한 목적상 청산 계약상대방은 중앙청산소(종종 '청산기구' 또는 '청산기관'으로 지칭됨)이거나 중앙청산소와 청산 효과를 내기 위하여 거래상대방의 역할을 하는 하나의 기업 또는 기업들(예 : 청산기구의 청산회원 또는 청산기구의 청산회원의 고객)이다. 그러나, 위험회피수단의 당사자들이 원래의 계약상대방을 각자 다른 계약상대방으로 교체하는 경우라면, 각 당사자들이 동일한 중앙청산소와 청산하는 효과가 있는 경우에만 이 문단이 적용된다.

㈏ 위험회피수단에 대한 그 밖의 변경은 계약상대방의 교체효과를 내기 위해 필요한 경우로 제한된다. 그러한 변경은 원래부터 위험회피수단이 교체된 청산계약상대방과 청산되었을 경우 기대되는 계약조건과 일관되는 것으로 제한된다. 이러한 변경은 담보요건, 수취채권과 지급채무 잔액의 상계권리 및 부과된 부담금의 변경을 포함한다.

(3) 파생상품 등을 더 이상 위험회피수단으로 지정하지 않는 경우

다만, 확정계약이 더 이상 확정계약의 정의를 충족시키지 못하기 때문에 확정계약에 대한 공정가치위험회피회계가 중단되는 경우에는, 이미 자산·부채로 인식한 확정계약을 전액 제거하고 이를 당기손익에 반영한다.

6.70 유효이자율법을 적용하여 상각후원가로 측정하는 금융상품이 위험회피대상항목인 경우, 공정가치위험회피회계를 적용하는 기간 동안 당기손익으로 인식된 위험회피대상항목의 장부금액 조정분은 상각하여 당기손익으로 인식한다. 상각은 조정액이 발생한 직후 개시할 수 있으며, 늦어도 회피대상위험으로 인한 공정가치 변동에 대한 위험회피대상항목의 조정을 중단하기 전에는 개시하여야 한다. 상각을 개시하는 시점에 다시 계산한 유효이자율에 기초하여 상각한다.

6.71 일반기업회계기준에 따라 손상차손의 인식여부를 고려할 때에는 위험회피대상 자산·부채에 대하여 먼저 공정가치위험회피회계에 따라 평가손익을 인식한 후 손상차손의 인식여부를 고려하여야 한다(선 위험회피회계 적용/후 손상차손 인식).

현금흐름위험회피회계

6.72 현금흐름위험회피회계는 특정위험으로 인한 예상거래의 미래현금흐름 변동위험을 감소시키기 위하여 지정된 파생상품의 평가손익(위험회피수단이 파생상품이 아닌 금융상품인 경우에는 외화위험으로 인한 외환차이 변동분을 의미함. 이하 같음) 중 위험회피에 효과적이지 못한 부분은 당기손익으로 인식하고 위험회피에 효과적인 부분은 기타포괄손익누계액으로 인식한 후 예상거래의 종류에 따라 향후 예상거래가 당기손익에 영향을 미치는 회계연도에 당기손익으로 인식하거나, 예상거래발생시 관련 자산·부채의 장부금액에서 가감하는 것을 말한다.

6.73 현금흐름위험회피가 회계기간에 문단 6.66의 조건을 충족하는 경우에는, 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 위험회피수단으로 지정한 파생상품의 평가손익은 다음 ㈎, ㈏ 중 작은 금액을 기타포괄손익누계액으로 인식하고 나머지 금액은 당기손익으로 처리한다.

㈎ 누적파생상품평가손익에서 위험회피효과 평가시 제외된 부분(예를 들면 옵션의 시간가치 등) 및 문단 6.73⑷, 6.77, 6.78에 따라 전기까지 당기손익으로 인식한 부분을 차감한 금액

㈏ 누적파생상품평가손익 중 위험회피대상 예상거래의 누적예상 현금흐름변동액현가와 상계가능한 금액에서 문단 6.73⑷, 6.77, 6.78에 따라 전기까지 당기손익으로 인식한 부분을 차감한 금액

⑵ 위 ⑴에 따라 누적기준으로 기타포괄손익누계액에 인식해야 할 파생상품평가손익을 산정함으로써 전기 이전에 손익으로 인식한 파생상품평가손익을 당기에 기타포괄손익누계액으로 인식해야하는 경우 동 금액은 당기손익으로 처리한다.

⑶ 위험회피대상 예상거래가 자산의 취득 또는 부채의 발생인 경우, 위 ⑴과 ⑵에 따라 기타포괄손익누계액으로 인식된 관련 파생상품평가손익은 해당 예상거래가 발생한 시점에 관련 자산 또는 부채의 장부금액에서 가감한다.

⑷ 위험회피대상 예상거래가 위 ⑶에서 언급한 이외의 경우, 위 ⑴과 ⑵에 따라 기타포괄손익누계액으로 인식된 관련 파생상품평가손익은 위험회피대상 예상거래가 당기손익에 영향을 미치는 회계연도에 손익으로 인식한다. 여기서 당기손익에 영향을 미치는 경우는 미래예상매출, 이자비용 등의 발생 등을 의미한다.

6.74 다음 요건 중 하나라도 발생한 경우에는 위험회피회계를 전진적으로 중단해야 한다.

⑴ 위험회피회계의 적용요건을 하나라도 충족하지 못하게 되는 경우

⑵ 위험회피수단인 파생상품 등이 청산, 소멸, 행사된 경우. 이러한 목적상 위험회피수단을 다른 위험회피수단으로 대체하거나 만기연장하는 것이 위험회피전략에 관한 공식적인 문서에 포함되어 있다면, 그 위험회피수단의 대체나 만기연장은 소멸 또는 청산으로 보지 아니한다. 또한, 다음 조건을 충족하는 경우, 위험회피수단의 소멸이나 청산이 아니다.

㈎ 법령이나 규정의 결과로 또는 법령이나 규정의 도입으로, 위험회피수단의 당사자들이 원래의 계약상대방을 교체하여 하나 이상의 청산 계약상대방이 각 당사자들의 새로운 계약상대방이 되도록 합의한다. 이러한 목적상 청산 계약상대방은 중앙청산소(종종 '청산기구' 또는 '청산기관'으로 지칭됨)이거나 중앙청산소와 청산 효과를 내기 위하여 거래상대방의 역할을 하는 하나의 기업 또는 기업들(예 : 청산기구의 청산회원 또는 청산기구의 청산회원의 고객)이다. 그러나, 위험회피수단의 당사자들이 원래의 계약상대방을 각자 다른 계약상대방으로 교체하는 경우라면, 각 당사자들이 동일한 중앙청산소와 청산하는 효과가 있는 경우에만 이 문단이 적용된다.

㈏ 위험회피수단에 대한 그 밖의 변경은 계약상대방의 교체효과를 내기 위해 필요한 경우로 제한된다. 그러한 변경은 원래부터 위험회피수단이 교체된 청산 계약상대방과 청산되었을 경우 기대되는 계약조건과 일관되는 것으로 제한된다. 이러한 변경은 담보요건, 수취채권과 지급채무 잔액의 상계권리 및 부과된 부담금의 변경을 포함한다.

⑶ 파생상품 등을 더 이상 위험회피수단으로 지정하지 않는 경우

6.75 현금흐름위험회피회계를 적용하던 도중 중단하는 경우에는, 이미 기타포괄손익누계액으로 인식된 파생상품평가손익은 문단 6.73의 ⑶과 ⑷에 따라 처리한다. 다만, 위험회피대상 예상거래가 더 이상 발생하지 않을 것으로 예상

되어 현금흐름위험회피회계가 중단된 경우에는 이미 기타포괄손익누계액으로 인식된 파생상품평가손익을 즉시 당기손익으로 인식한다. 이때, 더 이상 발생가능성이 매우 높지 않게 된 예상거래도 여전히 발생할 것으로 기대될 수 있다.

6.76 예상매출거래와 관련하여 기존에 보유중인 자산 또는 예상매입거래의 결과로 취득한 자산에 대하여 일반기업회계기준에 따라 손상차손을 적용하는 경우에는 먼저 현금흐름위험회피회계를 적용한 후, 일반기업회계기준에 따른 손상차손인식여부를 고려한다(선위험회피회계적용/후 손상차손 인식).

6.77 예상매출거래와 관련하여 기존에 보유중인 자산에 대하여 손상차손을 인식한 경우, 동금액만큼을 기타포괄손익누계액으로 인식된 관련 파생상품평가이익에서 즉시 당기이익으로 인식하여야 하며 기타포괄손익누계액으로 인식된 관련 파생상품평가손실은 동금액과 예상매출거래관련자산의 손상전 장부금액의 합계액이 예상매출거래관련자산의 회수가능액을 초과하는 범위내에서 즉시 당기비용으로 인식하여야 한다.

6.78 예상매출거래와 관련하여 기존에 보유중인 자산에 대하여 손상차손을 인식하지 않은 경우 또는 예상매입거래가 아직 이루어지지 않은 경우, 기타포괄손익누계액으로 인식된 관련 파생상품평가손실금액은 동금액과 예상거래 관련 자산의 장부금액(또는 예상취득원가)의 합계액이 예상거래 관련 자산의 회수가능액을 초과하는 범위내에서 즉시 비용으로 인식하여야 한다.

순투자의 위험회피회계

6.79 해외사업장순투자의 위험회피(순투자의 일부로 회계처리하는 화폐성항목의 위험회피 포함)는 다음과 같이 현금흐름위험회피와 유사하게 회계처리한다.

(1) 위험회피수단의 손익 중 위험회피에 효과적인 부분은 기타포괄손익으로 인식한다.

(2) 위험회피수단의 손익 중 비효과적인 부분은 당기손익으로 인식한다. 위험회피수단의 손익 중 위험회피에 효과적이어서 기타포괄손익으로 인식한 부분은 향후 해외사업장의 처분시점에 재분류조정으로 자본에서 당기손익으로 재분류한다.

기타 고려사항

6.80 이 밖에 통화선도거래, 매매목적의 거래소 선물 또는 옵션거래 및 신용파생상품에 대해서는 다음의 사항을 고려한다.

(1) 통화선도거래의 공정가치는 잔여만기가 동일한 통화선도환율(forward rate)을 기준으로 하여 산정한다. 이때 공정가치는 해당 통화선도환율 변동액을 잔여만기에 대하여 적절한 이자율로 할인하여 산정한다.

(2) 매매목적의 거래소 선물거래는 다음과 같이 회계처리한다.

  (가) 위탁증거금 등 선물거래를 위한 예치금은 유동자산으로 인식한다.

  (나) 일일정산에 따른 회계연도 중의 정산차금(당일차금과 갱신차금의 합계) 발생분에 대해서는 이를 기중에 거래손익으로 인식하지 않고 회사 내부관리용 별도의 계정으로 관리하며 동 금액은 다음 (다)~(마)에 따라 주가지수선물거래손익 등으로 대체한다.

  (다) 결산일 현재 보유하고 있는 미결제약정분에 대한 종목별 누적정산차금잔액은 주가지수선물거래손익 등으로 하여 당기손익으로 인식한다.

  (라) 전·환매수량에 대한 당초 약정금액(전기 이월분은 전기말 정산가격)과 전·환매시 약정금액과의 차액은 주가지수선물

거래손익 등으로 하여 당기손익으로 인식한다. 이 경우 당초 약정금액은 종목별로 총평균법이나 이동평균법을 적용하여 산정한다.

㈐ 최종 결제시 누적정산차금잔액과 최종결제차금은 주가지수선물거래손익 등으로 하여 당기손익으로 인식한다.

㈑ 결산일 현재 발생한 미수(미지급)일일정산차액은 미수금(미지급금)으로 인식한다.

(3) 매매목적의 거래소 옵션거래는 다음과 같이 회계처리한다.

㈎ 위탁증거금 등 옵션거래를 위한 예치금은 유동자산으로 인식한다.

㈏ 옵션 매입시 지급하는 옵션프리미엄은 유동자산(매수주가지수옵션, 매수미국달러옵션 등)으로, 매도시 수취하는 옵션프리미엄은 유동부채(매도주가지수옵션, 매도미국달러옵션 등)로 처리한다.

㈐ 전·환매시 수수된 옵션대금(또는 권리행사시 수수된 권리행사차금)과 이미 유동자산 또는 유동부채에 인식되어 있는 옵션프리미엄 장부금액과의 차액은 주가지수옵션거래손익, 미국달러옵션거래손익 등으로 하여 당기손익으로 처리한다. 이 경우 옵션프리미엄의 장부금액은 종목별로 총평균법이나 이동평균법을 적용하여 산정한다.

㈑ 옵션이 미행사되어 소멸하는 경우 유동자산 인식분은 옵션거래손실로 하여 당기손실로 처리하고 유동부채 인식분은 옵션거래이익으로 하여 당기이익으로 처리한다.

㈒ 유동자산(또는 유동부채)에 인식되어 있는 미결제약정분에 대한 옵션프리미엄의 장부금액과 결산일 현재 옵션프리미엄가격과의 차액은 주가지수옵션평가손익, 미국달러옵션평가손익 등으로 하여 당기손익으로 처리한다.

(4) 특정 거래상대방의 신용상태를 기초변수로 하여 현금흐름이 결정되는 계약으로서 대출금, 유가증권 등을 보유하고 있는 경제적 실체가 자신이 부담하고 있는 신용위험을 제3자에게 이전시키는 계약이 파생상품에 해당하는 경우에는 이 절에 따라 회계처리하며, 보증계약에 해당하는 경우에는 제14장 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 회계처리한다.

공시

6.81 파생상품에 대한 주석사항은 그 거래목적에 따라 다음과 같이 구분하여 공시한다.

(1) 매매목적으로 보유하고 있는 파생상품 또는 위험회피회계가 적용되지 않으나 위험회피목적으로 보유하고 있는 파생상품에 대해서는 다음의 사항을 공시한다.

㈎ 거래목적

㈏ 거래목적을 이해하는 데 필요한 사항(경제적 실체가 부담하고 있는 위험의 본질 및 원천 그리고 이러한 위험에 대한 경제적 실체의 대응정책 등)

㈐ 위험회피목적의 경우 해당목적을 달성하기 위한 전략(위험회피대상항목의 내역 및 위험회피대상범위 그리고 위험회피를 위한 구체적인 방법 및 사용된 파생상품의 종류 등)

(2) 공정가치위험회피회계가 적용되는 경우에는 회피대상위험별로 위 (1) 이외에 다음의 사항을 공시한다.

㈎ 위험회피의 불완전성으로 인하여 당기손익으로 인식하는 금액 및 그 계정과목

㈏ 확정계약에 대한 위험회피회계가 중단됨으로써 이미 자산·부채로 인식한 확정계약을 전액 제거하고 이를 당기손익에 반영하는 경우 그 금액 및 내역

(3) 현금흐름위험회피회계가 적용되는 경우에는 회피대상위험별로 위 (1) 및 (2)㈎ 이외에 다

음의 사항을 공시한다.

㈎ 위험회피대상 예상거래로 인하여 현금흐름 변동위험에 노출되는 예상최장기간

㈏ 기타포괄손익누계액에 인식된 파생상품평가손익 중 결산일로부터 12개월 이내에 당기손익으로 인식할 것으로 예상되는 금액

㈐ 기타포괄손익누계액에 인식된 파생상품평가손익을 위험회피대상 예상거래가 당기손익에 영향을 미치는 회계연도에 당기손익으로 인식하는 경우, 위험회피대상 예상거래가 당기손익에 영향을 미치게 되는 거래 또는 회계사건의 내역

㈑ 위험회피대상 예상거래가 더 이상 발생하지 않을 것으로 예상되어 현금흐름위험회피회계가 중단됨으로써 이미 기타포괄손익누계액으로 인식된 파생상품평가손익을 즉시 당기손익으로 인식하는 경우 그 금액 및 내역

(4) 해외사업장순투자의 위험회피회계가 적용되는 경우에는 회피대상위험별로 위 (1) 및 (2) ㈎를 공시한다.

(5) 매매목적 파생상품평가손익과 위험회피목적 파생상품평가손익(그 성질이나 금액이 유의적인 경우 파생상품별로 구분하여 기재하고, 평가이익과 평가손실은 상계하지 않고 총액으로 표시한다)

(6) 신용파생상품과 관련하여 다음의 사항을 공시한다.

㈎ 신용위험을 부담한 경우, 신용파생상품거래의 계약 내역, 재무제표에 반영된 손실예상액. 손실예상액을 합리적이고 객관적으로 추정할 수 없는 경우에는 채무불이행가능성 및 보증대상자산의 평가손익 등을 추가적으로 공시한다.

제4절 채권 · 채무조정

적용범위

6.82 이 절은 회사회생절차의 개시 또는 거래당사자간의 합의 등으로 인하여 채권 · 채무의 원리금, 이자율 또는 만기 등 계약조건이 채무자의 부담이 경감되도록 변경된 경우의 회계처리에 적용한다.

6.83 유가증권으로 보유하고 있는 채권에 대한 투자자의 채권 · 채무조정회계는 이 절의 적용대상이 아니며, 이 장의 제2절 '유가증권'에 따라 회계처리한다.

용어의 정의

6.84 '채권 · 채무조정'은 채무자의 현재 또는 장래의 채무변제능력이 크게 저하된 경우에 채권자와 채무자간의 합의 또는 법원의 결정 등의 방법으로 채무자의 부담완화를 공식화하는 것을 말한다.

채권 · 채무조정 시점

6.85 채권 · 채무조정이 실질적으로 완성되는 시점이 채권 · 채무조정시점이다. 채권 · 채무조정은 채무의 만기일 이전 또는 이후에 이루어질 수 있으며, 자산 또는 지분증권을 이전하거나 새로운 계약조건이 확정되는 시점에서 채권 · 채무조정이 완성된다. 일반적으로 합의에 의한 채권 · 채무조정의 경우에는 합의일, 법원의 인가에 의한 채권 · 채무조정의 경우에는 법원의 인가일이 채권 · 채무조정시점이 된다. 그러나 채권자와 채무자간에 약정한 조건이 충족되지 않아서 합의일 또는 법원의 인가일에 자산 또는 지분증권의 이전, 새로운 계약조건의 시행 등의 사건이 이루어지지 않는 경우에는 그 조건이 충족되어 실질적으로 채권 · 채무조정이 완성되는 시점이 채권 · 채무조정시점이다.

채무자의 회계

자산이전에 의한 채무의 변제

6.86 채무자가 채무를 변제하기 위하여 제3자에 대한 채권, 부동산 또는 기타의 자산을 채권자에게 이전하는 경우에는 변제되는 채무의 장부금액과 이전되는 자산의 공정가치와의 차이를 채무조정이익으로 인식한다.

지분증권의 발행 등에 의한 채무변제

6.87 채무자가 채무를 변제하기 위하여 채권자에게 지분증권을 발행하는 경우(이하 '출자전환'이라 한다)에는 지분증권의 공정가치와 채무의 장부금액과의 차이를 채무조정이익으로 인식한다. 다만, 시장성이 없는 지분증권의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 발행되는 지분증권을 조정대상 채무의 장부금액으로 회계처리하고 채무조정이익을 인식하지 않는다.

6.88 출자전환을 합의하였으나 출자전환이 즉시 이행되지 않는 경우에는 조정대상채무를 출자전환채무의 과목으로 하여 자본조정으로 대체한다. 출자전환채무는 전환으로 인하여 발행될 주식의 공정가치로 하고 조정대상채무의 장부금액과의 차이는 채무조정이익으로 인식한다. 다만, 시장성이 없는 지분증권의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 조정대상채무의 장부금액으로 출자전환채무를 회계처리하고 채무조정이익을 인식하지 않는다.

6.89 채권·채무조정으로 인하여 발행되는 전환사채가 만기일 이전에 반드시 지분증권으로 전환하고 지분증권으로 전환하지 않는다면 원금상환을 면제하는 조건을 가지고 있는 경우에는 제15장 '자본'의 규정에 불구하고 문단 6.88과 같이 회계처리한다.

조건의 변경

6.90 조건변경으로 채무가 조정되는 경우에는 채권·채무조정에 따른 약정상 정해진 미래 현금흐름을 채무 발생시점의 유효이자율로 할인하여 계산된 현재가치와 채무의 장부금액과의 차이를 채무에 대한 현재가치할인차금과 채무조정이익으로 인식한다. 조정대상채무에 대하여 전환사채나 채무증권을 발행하는 형식으로 채권·채무조정이 이루어지는 경우에는 이를 채무의 변제로 보지 않고 채무의 조건변경으로 회계처리한다. 따라서 채권·채무조정으로 인하여 발행되는 전환사채에 대해 제15장 '자본'의 규정에 불구하고 전환권을 인식하지 않고 전환사채의 만기까지 발생할 미래 현금흐름을 채무 발생시점의 유효이자율로 할인하여 계산된 현재가치와 조정대상채무의 장부금액과의 차이를 채무조정이익으로 인식한다.

6.91 동종 또는 유사한 채권·채무에 대하여 적용할 이자율보다 더 낮은 이자율로 만기를 연장하는 경우에 해당하며, 경제환경의 변동으로 동일한 신용도에 대한 채무 발생시점의 시장이자율과 채권·채무조정시점의 시장이자율에 현저한 차이가 있는 경우에는, 문단 6.90의 규정에 불구하고 채권·채무조정시점의 적절한 이자율로 할인하여 채무조정이익을 인식한다. 채권·채무조정시점의 적절한 이자율은 채권·채무조정시점의 기초이자율에 당해 채무 발생시점과 동일한 신용상태에 대한 채권·채무조정시점의 신용가산이자율을 합산하여 산정한다. 신용가산이자율은 채무 발생시점의 채무자 신용상태가 채권·채무조정시점까지 유효하다고 가정할 경우 채권·채무조정시점에서 산정된 이자율을 말한다.

각 방법의 결합에 의한 채권·채무조정

6.92 채무의 일부에 대해서는 채무자가 채권자에게 자산을 이전하거나 지분증권을 발행하여 변제하고 나머지 채무에 대해서는 조건변경을 통하여 채무를 경감시키는 채권·채무조정

의 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 이전되는 자산과 발행되는 지분증권의 공정가치를 측정하여 자산과 지분증권의 공정가치만큼 채무의 장부금액을 감소시킨다.
(2) 나머지 채무에 대해서는 채무의 조건변경으로 회계처리한다.

기타

6.93 채권·채무조정에 따른 지분증권의 발행과 관련하여 직접적으로 발생한 비용은 지분증권의 발행금액에서 차감한다. 채권·채무조정을 실시하기 위하여 채무자에게 발생된 기타의 모든 비용은 채무조정이익에서 차감한다.

주석 공시

6.94 채무자는 채권·채무조정시점이 속하는 회계연도에 다음의 사항을 주석으로 공시한다.

(1) 채권·채무조정으로 인한 조건변경 및 변제액
(2) 채권·채무조정과 관련하여 발생한 자산처분손익
(3) 채무자의 재무상황이 정해진 기간 내에 향상되는 것을 전제로 원금이나 이자로 정해진 금액이 추가되는 약정이 있는 경우 조정된 만기까지 발생할 미래 현금흐름에 추가되는 금액
(4) 채권·채무조정 후에 부수적으로 발생할 가능성이 있는 채무금액과 그러한 채무가 부가되거나 면제될 수 있는 조건
(5) 문단 6.87에서 문단 6.89까지의 규정에 따른 출자전환채무

채권자의 회계

자산의 양수를 통한 채권의 회수

6.95 채권·채무조정시점에서 채무자에 대한 채권의 전부 또는 일부에 대하여 제3자에 대한 채권, 부동산 또는 기타의 자산을 받거나 채무자의 지분증권 등을 받은 채권자는 동 자산을 공정가치로 회계처리한다. 받은 자산의 공정가치가 채권의 대손충당금 차감전 장부금액보다 작은 경우에는 채권의 대손충당금 차감전 장부금액을 대손충당금과 우선 상계하고 부족한 경우에는 대손상각비로 인식한다.

6.96 출자전환을 합의하여 출자전환으로 인하여 발행될 주식수가 결정된 경우에는 채권의 대손충당금 차감전 장부금액을 출자전환채권으로 대체하고 출자전환이 이루어질 때까지 출자전환채권의 대손충당금 차감전 장부금액과 전환으로 발행될 주식의 공정가치 중 낮은 금액으로 평가하며 이로 인한 평가손익은 출자전환채권에 대한 대손충당금과 대손상각비에 반영한다.

채권의 조건변경

6.97 채권자는 채권·채무조정을 통하여 조건이 변경된 채권에 대하여 공식적인 채권·채무조정 이전이라도 인식조건이 충족되면 대손상각비를 인식해야 하며 공식적인 채권·채무조정시점까지 대손상각비의 인식을 지연할 수 없다.

6.98 채권·채무조정을 통하여 조건이 변경된 채권에 대한 대손상각비는 채권·채무조정에 따른 약정상 정해진 미래 현금흐름을 채권 발생시점의 유효이자율로 할인하여 계산된 현재가치와 채권의 대손충당금 차감전 장부금액과의 차이로 계산하며 채권에 대한 대손충당금과 대손상각비를 다음과 같이 조정한다. 이미 설정된 대손충당금이 채권·채무조정에 따라 결정된 대손상각비 금액보다 작은 경우에는 부족분에 대해서 대손충당금을 추가로 설정하며, 이미 설정된 대손충당금이 채권·채무조정에 따라 결정된 대손상각비 금액보다 큰 경우에는 초과분에 대하여 대손충당금을 환입한다. 다만, 관

측가능한 활성시장에서 거래되는 채권의 시장가격이 있는 경우에는 그 채권의 시장가격, 담보로 제공된 자산이 있고 그 자산의 처분을 통하여 채권을 회수할 가능성이 매우 높은 경우에는 그 자산의 공정가치에 근거하여 대손상각비를 측정할 수 있다. 대손상각비의 측정방법은 각 채권별로 일관성 있게 적용하여야 하며 측정방법의 변경은 상황이 변하는 경우에만 정당화될 수 있다.

각 방법의 결합에 의한 채권 · 채무조정

6.99 채권의 일부에 대해서는 채무자가 채권자에게 자산을 이전하거나 지분증권을 발행하여 변제하고 나머지 채권에 대해서는 조건변경을 하는 채권 · 채무조정인 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 문단 6.95와 문단 6.96의 규정에 따라 이전되는 자산과 발행되는 지분증권의 공정가치를 측정하여 자산과 지분증권의 공정가치만큼 채권의 대손충당금 차감전 장부금액을 감소시킨다.
(2) 감소된 채권의 대손충당금 차감전 장부금액에 대해서는 문단 6.97과 문단 6.98의 규정에 따라 회계처리한다.

주석 공시

6.100 채권 · 채무조정이 발생한 채권의 대손충당금에 대해서 다음과 같은 변동내용을 주석으로 공시한다.

(1) 당기 발생한 대손상각비
(2) 채권과 직접 상계한 금액
(3) 시간의 경과에 따라 이자수익으로 인식한 금액
(4) 환입을 비롯한 기타 변동액

6.101 채권 · 채무조정이 발생한 채권의 채무자에게 추가적으로 자금을 대여하기로 한 약정이 있는 경우 동 약정의 내용을 주석으로 공시한다.

6.102 문단 6.96의 규정에 따른 출자전환채권의 내용을 주석으로 공시한다.

제7장 재고자산

목적

7.1 이 장의 목적은 재고자산의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 재고자산 회계에 있어서 가장 중요한 과제는 보고기간말 현재 재고자산의 장부금액을 적절하게 결정하는 것이다.

적용범위

7.2 이 장은 다음을 제외한 모든 재고자산의 회계처리에 적용된다.

(1) 건설형 공사계약에서 발생하는 진행중인 건설공사
(2) 금융상품
(3) 농림어업활동과 관련된 생물자산과 수확시점의 농림어업 수확물
(4) 온실가스 배출권

재고자산의 정의

7.3 '재고자산'은 정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유하거나 생산과정에 있는 자산 및 생산 또는 서비스 제공과정에 투입될 원재료나 소모품의 형태로 존재하는 자산을 말한다.

재고자산의 장부금액 결정

7.4 재고자산은 취득원가를 장부금액으로 한다. 다만, 시가가 취득원가보다 낮은 경우에는 시가를 장부금액으로 한다(이하 '저가법'이라

한다).

취득원가의 측정

7.5 재고자산의 취득원가는 매입원가 또는 제조원가를 말한다. 재고자산의 취득원가에는 취득에 직접적으로 관련되어 있으며, 정상적으로 발생되는 기타원가를 포함한다.

매입원가

7.6 재고자산의 매입원가는 매입금액에 매입운임, 하역료 및 보험료 등 취득과정에서 정상적으로 발생한 부대원가를 가산한 금액이다. 매입과 관련된 할인, 에누리 및 기타 유사한 항목은 매입원가에서 차감한다. 성격이 상이한 재고자산을 일괄하여 구입한 경우에는 총매입원가를 각 재고자산의 공정가치 비율에 따라 배분하여 개별 재고자산의 매입원가를 결정한다.

제조원가

7.7 제품, 반제품 및 재공품 등 재고자산의 제조원가는 보고기간말까지 제조과정에서 발생한 직접재료원가, 직접노무원가, 제조와 관련된 변동 및 고정 제조간접원가의 체계적인 배부액을 포함한다.

7.8 고정제조간접원가는 생산설비의 정상조업도에 기초하여 제품에 배부하며, 실제 생산수준이 정상조업도와 유사한 경우에는 실제조업도를 사용할 수 있다. 단위당 고정제조간접원가 배부액은 비정상적으로 낮은 조업도나 유휴설비로 인하여 증가하여서는 아니된다. 그러나, 실제조업도가 정상조업도보다 높은 경우에는 실제조업도에 기초하여 고정제조간접원가를 배부함으로써 재고자산이 실제원가를 반영하도록 한다. 변동제조간접원가는 생산설비의 실제 사용에 기초하여 각 생산단위에 배부한다.

7.9 단일 생산공정을 통하여 여러 가지 제품을 생산하거나 주산물과 부산물을 동시에 생산하는 경우에 발생한 공통원가는 각 제품을 분리하여 식별할 수 있는 시점이나 완성한 시점에서의 개별 제품의 상대적 판매가치를 기준으로 하여 배부한다. 다만, 경우에 따라 생산량기준 등을 적용하는 것이 더 합리적이라고 판단될 때에는 그 방법을 적용할 수 있다. 중요하지 않은 부산물은 순실현가능가치를 측정하여 동 금액을 주요 제품의 제조원가에서 차감하여 처리할 수 있다.

7.10 재고자산 원가에 포함할 수 없으며 발생기간의 비용으로 인식하여야 하는 원가의 예는 다음과 같다.

(1) 재료원가, 노무원가 및 기타의 제조원가 중 비정상적으로 낭비된 부분
(2) 추가 생산단계에 투입하기 전에 보관이 필요한 경우 외의 보관비용
(3) 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는 데 기여하지 않은 관리간접원가
(4) 판매원가

7.11 서비스기업의 재고자산 원가는 서비스의 제공에 직접 종사하는 인력의 노무원가와 기타 직접 관련된 재료원가와 기타원가로 구성된다. 서비스 제공과 직접 관련이 없는, 판매 및 일반관리 업무에 종사하는 인력의 노무원가와 기타 원가는 재고자산 원가에 포함되지 않으며 발생한 기간의 비용으로 인식한다.

재고자산의 원가결정방법

7.12 통상적으로 상호 교환될 수 없는 재고항목이나 특정 프로젝트별로 생산되는 제품 또는 서비스의 원가는 개별법을 사용하여 결정한다. 개별법은 각 재고자산별로 매입원가 또는 제조원가를 결정하는 방법이다. 예를 들면, 특수기계를 주문 생산하는 경우와 같이 제품별로 원가를 식별할 수 있는 때에는 개별법을 사용하

여 원가를 결정한다. 그러나 이 방법을 상호 교환 가능한 대량의 동질적인 제품에 대해서 적용하는 것은 적절하지 아니하다.

7.13 문단 7.12가 적용되지 않는 재고자산의 단위원가는 선입선출법이나 가중평균법 또는 후입선출법을 사용하여 결정한다. 성격과 용도 면에서 유사한 재고자산에는 동일한 단위원가 결정방법을 적용하여야 하며, 성격이나 용도 면에서 차이가 있는 재고자산에는 서로 다른 단위원가 결정방법을 적용할 수 있다.

표준원가와 소매재고법에 의한 원가 결정

7.14 표준원가법이나 소매재고법 등의 원가측정방법은 그러한 방법으로 평가한 결과가 실제원가와 유사한 경우에 편의상 사용할 수 있다. 표준원가는 정상적인 재료원가, 소모품원가, 노무원가 및 효율성과 생산능력 활용도를 반영한다. 표준원가는 정기적으로 검토하여야 하며 필요한 경우 현재 상황에 맞게 조정하여야 한다.

7.15 소매재고법은 판매가격기준으로 평가한 기말재고금액에 구입원가, 판매가격 및 판매가격변동액에 근거하여 산정한 원가율을 적용하여 기말재고자산의 원가를 결정하는 방법이다. 이 방법은 실제원가가 아닌 추정에 의한 원가결정방법이므로 원칙적으로 많은 종류의 상품을 취급하여 실제원가에 기초한 원가결정방법의 사용이 곤란한 유통업종에서만 사용할 수 있다. 다만, 유통업 이외의 업종에 속한 기업이 소매재고법을 사용하는 예외적인 경우에는 소매재고법의 사용이 실제원가에 기초한 다른 원가결정방법을 적용하는 것보다 합리적이라는 정당한 이유와 소매재고법의 원가율 추정이 합리적이라는 근거를 주석으로 기재하여야 한다. 소매재고법은 이익률이 유사한 동질적인 상품군별로 적용한다. 따라서 이익률이 서로 다른 상품군을 통합하여 평균원가율을 계산해서는 아니된다.

저가법의 적용

7.16 재고자산의 시가가 취득원가보다 하락한 경우에는 저가법을 사용하여 재고자산의 장부금액을 결정한다. 다음과 같은 사유가 발생하면 재고자산 시가가 원가 이하로 하락할 수 있다.

(1) 손상을 입은 경우
(2) 보고기간말로부터 1년 또는 정상영업주기 내에 판매되지 않았거나 생산에 투입할 수 없어 장기체화된 경우
(3) 진부화하여 정상적인 판매시장이 사라지거나 기술 및 시장 여건 등의 변화에 의해서 판매가치가 하락한 경우
(4) 완성하거나 판매하는 데 필요한 원가가 상승한 경우

7.17 재고자산을 저가법으로 평가하는 경우 재고자산의 시가는 순실현가능가치를 말한다. 생산에 투입하기 위해 보유하는 원재료의 현행대체원가는 순실현가능가치에 대한 최선의 이용가능한 측정치가 될 수 있다. 다만, 원재료를 투입하여 완성할 제품의 시가가 원가보다 높을 때는 원재료에 대하여 저가법을 적용하지 아니한다.

7.18 재고자산 평가를 위한 저가법은 항목별로 적용한다. 그러나 경우에 따라서는 서로 유사하거나 관련있는 항목들을 통합하여 적용하는 것이 적절할 수 있다. 이러한 경우는 재고항목이 유사한 목적 또는 용도를 갖는 동일한 제품군으로 분류되고, 동일한 지역에서 생산되어 판매되며, 그리고 그 제품군에 속하는 다른 항목과 구분하여 평가하는 것이 사실상 불가능한 경우를 말한다. 재고자산의 평가에 있어서 저가법을 서로 유사하거나 관련있는 항목들을 통합하여 적용하는 경우에는 계속성을 유지하여야 한다. 저가법은 총액기준으로 적용할 수 없다. 저가법을 적용하여 소매재고법을 사용하는 경우에는

원가율을 계산할 때 가격인하를 매출가격에 의한 판매가능액에서 차감하지 아니한다.

7.19 시가는 매 회계기간말에 추정한다. 저가법의 적용에 따른 평가손실을 초래했던 상황이 해소되어 새로운 시가가 장부금액보다 상승한 경우에는 최초의 장부금액을 초과하지 않는 범위 내에서 평가손실을 환입한다. 재고자산평가손실의 환입은 매출원가에서 차감한다.

비용의 인식

7.20 재고자산은 이를 판매하여 수익을 인식한 기간에 매출원가로 인식한다. 재고자산의 시가가 장부금액 이하로 하락하여 발생한 평가손실은 재고자산의 차감계정으로 표시하고 매출원가에 가산한다. 재고자산의 장부상 수량과 실제수량과의 차이에서 발생하는 감모손실의 경우 정상적으로 발생한 감모손실은 매출원가에 가산하고 비정상적으로 발생한 감모손실은 영업외비용으로 분류한다.

분류와 공시

7.21 재고자산은 총액으로 보고하거나 상품, 제품, 재공품, 원재료 및 소모품 등으로 분류하여 재무상태표에 표시한다. 서비스업의 재고는 재공품으로 분류할 수 있다.

7.22 재고자산과 관련된 다음의 사항은 재무제표의 주석으로 기재한다.
(1) 재고자산의 원가결정방법
(2) 재고자산을 총액으로 보고한 경우 그 내용
(3) 재고자산의 저가법 적용기준 및 평가 내용
(4) 담보로 제공한 재고자산의 종류와 금액

7.23 후입선출법을 사용하여 재고자산의 원가를 결정한 경우에는 대차대조표가액과, 선입선출법 또는 평균법에 저가법을 적용하여 계산한 재고자산평가액과의 차이를 주석으로 기재한다.

7.24 후입선출법을 사용하여 재고자산의 원가를 결정할 때 기초재고의 전부 또는 일부가 판매된 경우(기초재고청산)에는 판매된 기초재고자산의 수량에 당 회계기간 중 평균취득단가를 곱한 금액과 판매된 기초재고자산의 장부상 원가와의 차액을 주석으로 기재한다.

제8장 지분법

목적

8.1 이 장의 목적은 피투자기업에 대하여 유의적인 영향력이 있는 지분상품(이하 '지분법적용투자주식'이라 한다)의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위 제외

8.2 벤처캐피탈, 뮤추얼펀드, 기타 이와 유사한 기업이 소유하는 지분상품 중, 공정가치로 평가하여 공정가치 변동을 당기손익으로 회계처리하기로 최초 인식시 지정하거나 단기매매증권으로 분류하여 제6장 '금융자산•금융부채'에 따라 회계처리하는 투자주식에 대하여는 이 장을 적용하지 아니한다. 그러한 투자주식은 제6장을 적용하여 공정가치로 평가하여 공정가치 변동을 당기손익으로 처리한다. 또한 제6장에서 정하는 바에 따라 구성자산을 기업이 직접 보유하고 있는 것으로 보아 회계처리하는 투자자 1인으로 구성되는 사모단독펀드, 특정금전신탁 등으로서 기업이 보유하고 있는 지분상품에 대해서는 이 장을 적용하지 아니한다.

지분법피투자기업의 범위

8.3 '지분법피투자기업'은 투자기업이 유의적인

영향력을 갖는 지분법적용대상 피투자기업을 말한다. 지분법피투자기업에는 주식회사, 합명회사, 합자회사, 유한회사, 조합 등의 모든 법적 실체를 포함한다.

유의적인 영향력

8.4 '유의적인 영향력'은 투자기업이 피투자기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정에 참여할 수 있는 능력을 말한다.

(1) 투자기업이 직접 또는 종속기업을 통하여 간접적으로 피투자기업의 의결권 있는 주식의 20% 이상을 보유하고 있다면 명백한 반증이 있는 경우를 제외하고는 유의적인 영향력이 있는 것으로 본다.

(2) 투자기업이 직접 또는 종속기업을 통하여 간접적으로 보유하고 있는 피투자기업에 대한 의결권 있는 주식이 20%에 미달하는 경우에는 일반적으로 피투자기업에 대하여 유의적인 영향력이 없는 것으로 본다.

8.5 투자기업이 다음 중 하나 이상에 해당하는 경우 일반적으로 피투자기업에 대하여 유의적인 영향력이 있다고 본다.

(1) 투자기업이 피투자기업의 이사회 또는 이에 준하는 의사결정기구에서 의결권을 행사할 수 있는 경우

(2) 투자기업이 피투자기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정과정에 참여할 수 있는 경우

(3) 투자기업이 피투자기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정과정에 참여할 수 있는 임원선임에 상당한 영향력을 행사할 수 있는 경우

(4) 피투자기업의 유의적인 거래가 주로 투자기업과 이루어지는 경우

(5) 피투자기업에게 필수적인 기술정보를 투자기업이 당해 피투자기업에게 제공하는 경우

8.5의2 기업은 주식매입권, 주식콜옵션, 보통주식으로 전환할 수 있는 채무상품이나 지분상품, 또는 그 밖의 유사한 금융상품을 소유할 수도 있다. 이러한 금융상품은 행사되거나 전환될 경우 해당 피투자자의 재무정책과 영업정책에 대한 기업의 의결권을 증가시키거나 다른 상대방의 의결권을 줄일 수 있는 잠재력(즉, 잠재적 의결권)을 가지고 있다. 기업이 유의적인 영향력을 보유하는지를 평가할 때에는, 다른 기업이 보유한 잠재적 의결권을 포함하여 현재 행사할 수 있거나 전환할 수 있는 잠재적 의결권의 존재와 영향을 고려한다. 예를 들어, 잠재적 의결권을 미래의 특정일이 되기 전까지 또는 미래의 특정사건이 일어나기 전까지는 행사할 수 없거나 전환할 수 없는 경우라면, 그 잠재적 의결권은 현재 행사할 수 있거나 전환할 수 있는 것이 아니다.

8.6 투자기업이 다음 중 하나 이상에 해당하는 경우 일반적으로 피투자기업에 대하여 유의적인 영향력이 없다고 본다.

(1) 법적 소송이나 청구의 제기에 의하여 투자기업이 피투자기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정에 참여할 수 없는 경우

(2) 계약이나 법규 등에 의하여 투자기업이 의결권을 행사할 수 없는 경우

(3) 피투자기업에 대한 의결권 있는 주식의 대부분을 특정 지배기업이 보유함으로써 투자기업이 보유한 의결권으로는 사실상 영향력을 행사할 수 없는 경우

(4) 피투자기업이 은행법에 의하여 설립된 금융기관으로부터 당좌거래 정지처분 중에 있거나, 채무자 회생 및 파산에 관한 법률 또는 기업구조조정촉진법 등에 의해 법적 구조조정절차 중에 있어서 투자기업이 사실상 영향력을 행사할 수 없는 경우

(5) 위에 열거된 경우에 준하는 사유

관계기업에 대한 지분법의 적용

8.7 '관계기업'은 투자기업이 피투자기업에 대하여 유의적인 영향력이 있으나 일반기업회계기준 제4장 '연결재무제표'에서 정의하는 종속기업이 아니고 제9장 '조인트벤처 투자'에서 정의하는 조인트벤처가 아닌 경우의 지분법피투자기업이다.

8.8 투자기업은 지분법적용투자주식을 원가로 인식하고, 지분법적용투자주식의 취득시점 이후 발생한 지분변동액을 당해 지분법적용투자주식에 가감하여 보고한다.

(1) 잠재적 의결권이나 잠재적 의결권이 포함된 파생상품이 있는 경우, 관계기업에 대한 기업의 지분은 현재 소유하고 있는 소유지분에만 기초하여 산정하며, 잠재적 의결권과 그 밖의 파생상품의 행사가능성이나 전환가능성은 반영하지 않는다.

(2) 다만, 어떤 경우에 기업은 소유지분과 연계된 이익에 대해 현재 접근할 수 있게 하는 거래의 결과로 실질적으로 현재의 소유권을 보유하는 경우가 있다. 그러한 경우 기업에 배분될 비례적 부분은 기업이 이익에 접근할 수 있게 하는 잠재적 의결권과 그 밖의 파생상품의 궁극적인 행사를 고려하여 결정된다.

8.9 12개월 이내에 매각할 목적으로 투자주식을 취득하여 적극적으로 매수자를 찾고 있는 경우 당해 투자주식은 단기매매증권으로 분류하고 제6장 '금융자산·금융부채'를 적용하여 회계처리한다. 당해 투자주식을 매수 이후 12개월 이내에 매각하지 못한 경우에는 매수시점에 소급하여 지분법을 적용하고 재무제표를 재작성한다. 다만, 매수자가 있으나 법규 등에 의해 불가피하게 매수 이후 12개월 이내에 매각을 완료하지 못한 경우에는 보고기간종료일로부터 가까운 시일 내에 매각이 완료될 가능성이 매우 높다면 당해 투자주식에 대하여 지분법을 적용하지 아니한다.

8.10 지분법 회계처리절차는 연결관련 회계처리 절차와 대부분 유사하다. 또한 연결재무제표 작성에 적용되는 대부분의 개념들은 지분법적용투자주식에 대하여도 적용한다. 따라서 이 장에서 정하지 아니한 사항에 대하여는 제4장 '연결재무제표'를 준용한다.

8.11 투자차액은 관계기업의 식별가능한 순자산의 공정가치 중 투자기업이 취득한 지분율에 해당하는 금액과 취득대가의 차이금액이며, 이는 미래의 초과수익력 등으로 인하여 지분법적용투자주식의 취득시점에 발생한다. 이 투자차액은 영업권 등으로 보아 제12장 '사업결합'에서 정하는 바에 따라 회계처리한다.

8.12 관계기업이 유상증자(유상감자, 무상증자, 무상감자 포함)를 실시한 결과로 투자기업의 지분율이 증가하는 경우 투자차액을 산정하고, 이 투자차액을 영업권 등으로 보아 제12장 '사업결합'에서 정하는 바에 따라 회계처리한다.

8.13 투자기업이 관계기업의 주식을 단계적으로 취득하여 유의적인 영향력을 획득하게 된 경우에는 유의적인 영향력을 획득하게 된 날에 일괄 취득한 것으로 보아 투자차액을 산정한다. 이 경우 취득대가는 유의적인 영향력을 획득하게 된 날의 직전일까지 취득한 주식의 공정가치와 추가 취득한 주식의 취득원가의 합계액이다. 유의적인 영향력을 획득하게 된 날까지 보유하고 있던 피투자기업의 주식을 공정가치로 평가함에 따라 발생한 손익은 지분법 적용일이 속하는 회계기간에 당기손익으로 인식한다.

순자산 공정가치와 장부금액의 차액에 대한 처리

8.14 투자주식의 취득시점에 관계기업의 식별가능한 자산·부채의 공정가치와 장부금액의 차이금액 중 투자기업의 지분율에 해당하는 금

액은 당해 자산·부채에 대한 관계기업의 처리 방법에 따라 상각 또는 환입한다.

지분변동액의 회계처리

8.15 지분변동액은 관계기업의 순자산변동액 중 투자기업의 지분율에 해당하는 금액으로 지분법적용투자주식에 가감하고 관계기업의 순자산금액 변동의 원천에 따라 회계처리한다.

8.16 관계기업의 순자산금액 변동이 당기순이익 또는 당기순손실로 인하여 발생한 경우 지분변동액은 당기손익항목(예 : 지분법손익)으로 처리한다.

8.17 문단 8.15의 규정에 불구하고, 관계기업의 전기이월이익잉여금이 중대한 오류수정에 의하여 변동하였을 경우 투자기업의 재무제표에 미치는 영향이 중대하지 아니하면 당해 지분변동액을 제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 당기손익으로 처리한다. 관계기업의 전기이월이익잉여금이 피투자기업의 회계변경에 의하여 변동하였을 경우 당해 지분변동액은 제5장에 따라 전기이월이익잉여금(예 : 지분법이익잉여금변동)에 반영한다.

8.18 관계기업의 순자산금액 변동이 당기순손익과 전기이월이익잉여금을 제외한 자본의 증가 또는 감소로 인하여 발생한 경우 지분변동액은 기타포괄손익누계액(예 : 지분법자본변동)으로 처리한다.

8.19 투자기업은 관계기업이 배당금지급을 결의한 시점에 투자기업이 수취하게 될 배당금 금액을 지분법적용투자주식에서 직접 차감한다. 관계기업이 주식을 배당하거나 자본잉여금을 결손보전에 사용한 경우에는 관계기업의 순자산금액에 변동이 없으므로 투자기업은 별도의 회계처리를 하지 아니한다.

내부거래미실현손익의 제거

8.20 투자기업 및 관계기업의 거래에서 발생한 손익에 투자기업의 지분율을 곱한 금액 중 보고기간종료일 현재 보유자산의 장부금액에 반영되어 있는 부분은 투자기업의 미실현손익으로 본다. 이 경우 미실현이익은 지분법적용투자주식에서 차감하고 미실현손실은 지분법적용투자주식에 가산한다.

관계기업의 재무제표

8.21 지분법은 투자기업의 보고기간종료일을 기준으로 작성된 관계기업의 신뢰성있는 재무제표를 사용하여 적용한다.

8.22 투자기업과 관계기업의 보고기간종료일이 다르고 그 차이가 3개월 이내인 경우에는 지분법 적용시 관계기업의 보고기간종료일 기준으로 작성한 신뢰성있는 재무제표를 사용할 수 있다. 이 경우 관계기업의 보고기간종료일과 투자기업의 보고기간종료일 사이에 발생한 유의적인 거래나 사건은 적절히 반영하여 회계처리한다.

8.23 유사한 상황에서 발생한 동일한 거래나 사건에 대하여는 관계기업의 회계정책을 투자기업의 회계정책으로 일치하도록 적절히 수정하여 지분법을 적용한다. 다만, 투자기업이나 관계기업이 제31장 '중소기업 회계처리 특례'를 적용하거나, 관계기업이 한국채택국제회계기준(또는 국제회계기준)을 적용하여 재무제표를 작성함에 따라 회계정책이 일치하지 아니하는 경우에는 그러하지 아니할 수 있다.

지분법적용투자주식의 금액이 영(0)이하가 될 경우

8.24 투자기업이 지분법을 적용할 때 관계기업

의 손실 등을 반영함으로 인하여 지분법적용투자주식의 장부금액이 영(0) 이하가 될 경우에는 더 이상의 지분변동액에 대한 인식을 중지하고 지분법적용투자주식을 영(0)으로 처리한다. 제6장 '금융자산·금융부채'를 적용하는 금융상품에는 실질적으로 기업의 관계기업에 대한 순투자액의 일부를 구성하는 장기투자 항목이 포함된다(문단 8.25 참조). 기업은 그러한 장기투자지분에 대하여 이 기준서의 문단 8.25를 적용하기 전에 제6장 '금융자산·금융부채'를 적용한다. 제6장 '금융자산·금융부채'를 적용하면서 기업은 이 기준서의 적용으로 인해 발생하는 장기투자 항목의 장부금액 조정을 고려하지 않는다.

8.25 관계기업에 대한 투자지분은 지분법적용투자주식의 장부금액과 실질적으로 투자기업의 순투자액의 일부를 구성하는 장기투자 항목을 합한 금액이다. 예를 들어, 예측 가능한 미래에 상환 받을 계획이 없고 상환가능성도 거의 없는 항목은 실질적으로 관계기업에 대한 투자의 연장이다. 이러한 항목에는 우선주와 장기대여금 및 장기수취채권이 포함된다. 그러나 매출채권, 매입채무, 담보자산으로 회수가능한 장기수취채권(예 : 담보부대여금)은 제외한다. 지분법적용으로 관계기업 보통주에 대한 투자 금액을 초과한 손실은 문단 8.24에 불구하고 관계기업에 대한 투자지분 중 보통주와 다른 요소가 있을 경우 관계기업이 청산된다면 상환 받는 우선순위와는 반대의 순서로 적용하여 인식한다.

8.26 지분법적용투자주식에 대하여 문단 8.24에 따라 지분법 적용을 중지한 후, 관계기업의 당기이익으로 인하여 지분변동액이 발생하는 경우 지분법 적용 중지기간 동안 인식하지 아니한 관계기업의 손실누적분 등을 상계한 후 지분법을 적용한다. 관계기업이 유상증자(자본잉여금 및 자본조정의 증가를 포함한다)를 한 경우에는 유상증자금액 중 당기 이전에 미반영한 손실에 해당하는 금액은 전기이월이익잉여금(예 : 지분법이익잉여금변동)의 감소로 하여 투자주식을 차감처리한다.

손상차손

8.27 지분법적용투자주식으로부터 회수할 수 있을 것으로 추정되는 금액(이하 '회수가능액'이라 한다)이 장부금액보다 작은 경우에는 손상차손을 인식할 것을 고려하여야 한다. 제6장 '금융자산•금융부채'를 적용하여 손상차손의 발생에 대한 객관적인 증거가 있는지를 평가하고 그러한 증거가 있는 경우에는 제20장 '자산손상'에 따라 손상차손을 인식한다. 회수가능액은 지분법적용투자주식을 매각한다면 예상되는 순현금유입액과 사용가치 중 큰 금액으로 한다. 손상차손금액은 당기손실(예 : 지분법적용투자주식손상차손)로 인식한다.

8.28 회수가능액 산정시 고려되는 사용가치는 다음의 (1) 또는 (2)의 금액으로 측정한다.

(1) 관계기업이 사업 등을 통하여 창출할 것으로 기대되는 미래순현금흐름과 청산가치의 현재가치 중 투자기업의 지분액
(2) 지분법적용투자주식의 보유기간 동안 기대되는 미래배당현금흐름과 보유기간 종료시 당해 지분법적용투자주식의 처분가치의 현재가치

8.29 지분법적용투자주식에 대하여 손상차손을 인식할 때 미상각된 투자차액이 있는 경우에는 투자차액을 우선 차감한다.

8.30 손상차손을 인식한 후에 지분법적용투자주식의 회수가능액이 회복된 경우에는 이전에 인식하였던 손상차손금액을 한도로 하여 회복된 금액을 당기이익으로 인식한다. 이 경우 회복 후 지분법적용투자주식 장부금액이 당초에 손상차손을 인식하지 않았다면 회복일 현재의 지분법적용투자주식 장부금액이 되었을 금액을

초과하지 않도록 한다. 다만, 투자차액에 해당하는 손상차손의 회복을 인정하지 아니하므로 이에 대한 회계처리는 하지 아니한다.

지분법적용투자주식의 처분 등

8.31 지분법적용투자주식의 일부 또는 전부를 처분하는 경우 처분된 당해 지분법적용투자주식과 관련한 기타포괄손익누계액(예 : 지분법자본변동)은 당해 투자주식의 처분손익으로 인식한다.

8.32 관계기업이 유상감자(유상증자, 무상증자, 무상감자 포함)를 실시한 결과로 투자기업의 지분율이 감소하는 경우, 다음 (1)과 (2)의 차액을 처분손익으로 회계처리한다.

(1) 지분감소 대가로 수령하는 금액
(2) 유상감자전의 투자기업의 지분금액에서 유상감자후의 투자기업의 지분금액을 차감한 잔액

유의적인 영향력의 상실

8.33 지분법적용투자주식의 처분에 의한 투자기업의 지분율 하락 등으로 인하여 피투자기업에 대한 유의적인 영향력을 상실하는 경우, 당해 투자주식에 대하여는 지분법 적용을 중단하고 제6장 '금융자산•금융부채'에 따라 회계처리한다. 이 경우 유의적인 영향력을 상실하게 된 시점의 장부금액을 당해 투자주식의 취득원가로 한다.

종속기업에 대한 지분법 적용

8.34 지분법피투자기업이 제4장 '연결재무제표'의 종속기업의 정의를 충족하는 경우에는 당해 지분법적용투자주식에 대하여 문단 8.35을 우선 적용한다.

8.35 지분법피투자기업이 종속기업인 경우 당해 지분법적용투자주식에 대하여 투자계정의 잔액이 영(0)이 되어 지분법 적용을 중지하게 되는 경우를 제외하고는 지배기업 개별재무제표의 당기순손익 및 순자산이 연결재무제표의 당기순손익 및 순자산에 대한 지배기업의 지분과 일치되도록 회계처리한다. 종속기업에 대한 지분법 적용시 고려할 사항을 예시하면 다음과 같다.

(1) 투자기업이 종속기업에 대하여 자산을 매각한 거래('하향판매거래')로 인하여 발생한 손익에 대하여는 문단 8.20에 불구하고 보고기간 종료일 현재 보유자산의 장부금액에 반영되어 있는 부분을 전액 제거한다.
(2) 종속기업주식의 추가 취득시 취득대가와 연결재무상태표상 종속기업의 순자산 중 추가지분 취득분과의 차액은 자본잉여금(또는 자본조정)으로 처리한다.
(3) 투자기업이 종속기업 주식의 일부를 처분한 후에도 당해 종속기업이 계속하여 연결대상에 속하는 경우에는 그 처분금액과 장부금액의 차액은 당기손익으로 인식하지 아니하고 자본잉여금(또는 자본조정)에 포함한다.
(4) 종속기업이 유상증자 등을 실시함에 따라 투자기업의 지분율이 변동된 경우에는 다음 ㈎와 ㈏의 차액을 자본잉여금(또는 자본조정)에 포함한다.
    ㈎ 유상증자 등으로 인하여 취득한 주식의 취득원가
    ㈏ 유상증자 등을 실시한 후 지배기업의 지분금액에서 유상증자 등을 하기 전 지배기업의 지분금액을 차감한 잔액
(5) 투자기업이 종속기업에 대하여 채권을 소유하고 있으며 이에 대하여 대손충당금을 설정한 경우 당해 회계기간에 인식한 대손상각비는 지분법적용투자주식에 가산하고 당기이익(예 : 지분법이익)에 반영한다.
(6) 종속기업이 제31장 '중소기업 회계처리 특례'를 적용하여 재무제표를 작성한 경우에는 문단 8.23의 단서규정을 적용하지 아니한다.

(7) 종속기업에 속하지 아니하던 피투자기업(관계기업 포함)이 투자기업의 지분 추가취득 등으로 인해 종속기업으로 되는 경우 제12장 '사업결합'에 따라 투자차액을 산정하여 지분법을 적용한다.

재무제표 표시

8.36 지분법적용투자주식은 투자자산 중 별도의 과목으로 재무상태표에 표시한다. 투자기업이 소유하고 있는 지분법적용투자주식이 2종목 이상인 경우 지분법적용에 의한 지분법손익, 기타포괄손익누계액(예 : 지분법자본변동) 또는 지분법이익잉여금변동은 각각 총액으로 표시한다. 예를 들면, 지분법이익과 지분법손실, 지분법자본변동과 부의지분법자본변동 또는 지분법이익잉여금변동과 부의지분법이익잉여금변동은 서로 상계하지 아니하고 각각 표시한다.

주석공시

8.37 투자기업은 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 지분법피투자기업에 대한 소유 지분율 현황
(2) 지분율이 20% 이상이지만 지분법을 적용하지 않는 경우 그 이유와 관련 지분법피투자기업명
(3) 지분율이 20% 미만이지만 지분법을 적용하는 경우 그 이유와 관련 지분법피투자기업명
(4) 지분법을 적용할 때 사용한 지분법피투자기업의 재무제표의 보고기간종료일이 투자기업의 보고기간종료일과 다른 경우 그 이유와 내용
(5) 지분법피투자기업의 자산총액, 부채총액, 매출액 및 당기손익을 포함한 요약 재무정보
(6) 지분법피투자기업이 충당부채로 인식하지 아니한 우발부채에 대한 투자기업의 지분상당액
(7) 시장성 있는 지분법적용투자주식의 경우, 보고기간종료일 현재의 시장가격
(8) 지분법피투자기업이 중단사업손익 및 전기오류수정손익을 구분하여 손익계산서에 표시한 경우, 각각에 대한 투자기업의 지분상당액
(9) 종속기업에 대한 투자계정의 잔액이 영(0)이 되어 지분법 적용을 중지한 경우, 지배기업의 개별재무제표상 당기순손익 또는 순자산과 연결재무제표상 당기순손익 또는 순자산에 대한 지배기업의 지분이 일치하지 않는 그 이유와 내용
(10) 문단 8.23의 단서규정에 해당하는 경우 그 내용
(11) 투자계정의 잔액이 영(0)이 되어 지분법적용의 중지로 인하여 인식하지 못한 당기의 지분변동액과 전기이전의 지분변동액 누적액
(12) 약정 또는 규제 등에 의하여 지분법피투자기업이 투자기업에 자금을 이전하는 데 유의적인 제약이 있는 경우 그 내용

제9장 조인트벤처 투자

목적

9.1 이 장의 목적은 조인트벤처에 대한 투자의 회계처리와 공시에 관한 사항을 정하는 데 있다.

조인트벤처의 정의

9.2 '조인트벤처'는 둘 이상의 당사자가 공동지배의 대상이 되는 경제활동을 수행하기 위해 만든 계약상 약정을 말한다.

9.3 '공동지배'는 계약상 약정에 의하여 경제활동에 대한 지배력을 공유하는 것을 말하며, 경제활동에 관련된 전략적 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정에 지배력을 공유하고 있는 당사자(참여자) 전체의 동의가 필요할 때에만

존재한다.

9.4 조인트벤처는 다양한 형태를 가진다. 이 장은 조인트벤처를 공동지배사업, 공동지배자산 그리고 공동지배기업이라는 세 가지 유형으로 분류한다. 모든 조인트벤처는 다음의 두 가지 공통적인 특징을 가지고 있다.
(1) 참여자가 계약상 약정에 의하여 구속받는다.
(2) 계약상 약정에 의하여 공동지배가 성립한다.

공동지배사업

9.5 공동지배사업은 이를 운영하기 위해 법인, 파트너십이나 그 밖의 실체 또는 참여자와 분리된 별개의 재무적 조직 등으로 설립되지 아니하고 참여자의 자산과 그 밖의 자원을 사용하여 운영된다. 각 참여자는 자신의 유형자산을 사용하고 자신의 재고자산을 보유한다. 또 참여자는 비용과 부채를 발생시키며 자금을 조달함으로써 자체적으로 채무를 부담한다. 조인트벤처의 활동은 참여자의 유사한 활동과 함께 참여자의 종업원이 수행하기도 한다. 조인트벤처의 합의에는 통상 공동생산제품의 판매로 발생한 수익과 공통적으로 발생한 비용을 참여자간에 분배하는 방법에 대한 조항이 있다.

9.6 참여자는 공동지배사업 투자지분에 대하여 다음의 사항을 재무제표에 인식한다.
(1) 참여자가 지배하는 자산과 발생시킨 부채
(2) 참여자가 발생시킨 비용과 조인트벤처의 재화나 용역의 판매수익 중 참여자에 대한 분배금액

공동지배자산

9.7 조인트벤처에서는, 조인트벤처의 목적으로 출자되거나 취득되고 조인트벤처의 목적에 사용되는 하나 이상의 자산을 참여자가 공동지배하고 흔히 공동소유하는 경우를 포함한다. 공동지배자산은 참여자를 위하여 효익의 획득에 사용된다. 각 참여자는 자산으로부터의 산출물을 분배받고 발생비용 중 합의된 부분을 부담한다.

9.8 참여자는 공동지배자산 투자지분에 대하여 다음 사항을 재무제표에 인식한다.
(1) 자산의 성격에 따라 분류된 공동지배자산 중 참여자의 지분
(2) 참여자가 발생시킨 부채
(3) 조인트벤처와 관련하여 다른 참여자와 공동으로 발생시킨 부채 중 참여자의 지분
(4) 참여자의 지분에 해당하는 조인트벤처의 산출물을 판매하거나 사용하여 발생한 수익과 조인트벤처가 발생시킨 비용 중 참여자의 지분
(5) 조인트벤처에 대한 참여자의 지분과 관련하여 참여자가 발생시킨 비용

공동지배기업

9.9 공동지배기업은 법인, 파트너십 또는 각 참여자가 지분을 소유하는 그 밖의 형태의 기업으로 설립된 조인트벤처이다. 공동지배기업은 참여자 사이의 계약상 약정을 통하여 경제활동에 대한 공동지배가 성립된다는 것을 제외하고는 다른 기업과 동일하게 운영된다. 한편, 공동지배기업에 대하여 공동지배를 상실한 참여자는 이전 공동지배기업이 종속기업이나 관계기업이 되는 경우가 아니라면, 그 때부터 제6장 '금융자산·금융부채'에 따라 회계처리한다. 이 경우 금융자산의 취득원가는 공동지배를 상실하게 된 시점의 보유 투자지분의 장부금액으로 한다. 공동지배기업이 투자자의 관계기업이 된 때부터 투자자는 그 투자지분을 제8장 '지분법'에 따라 회계처리한다. 공동지배기업이 투자자의 종속기업이 된 때부터 투자자는 투자지분을 제4장 '연결재무제표'와 제12장 '사업결합'에 따라 회계처리한다.

참여자의 공동지배기업 투자에 대한 지분법적용

9.10 참여자는 공동지배기업에 대한 투자지분에 대하여 제8장 '지분법'을 적용한다.

9.11 벤처캐피탈, 뮤추얼펀드, 기타 이와 유사한 기업이 소유하고 있는 공동지배기업에 대한 투자지분 중, 공정가치로 평가하여 공정가치 변동을 당기손익으로 회계처리하기로 최초 인식 시 지정하거나 단기매매증권으로 분류하여 회계처리하는 투자지분에 대하여는 이 장을 적용하지 아니한다. 그러한 투자지분은 제6장 '금융자산·금융부채'를 적용하여 공정가치로 평가하여 공정가치 변동을 당기손익으로 처리한다.

참여자와 조인트벤처와의 거래

9.12 참여자가 조인트벤처에 자산을 출자하거나 매각하는 경우, 그 거래에서 발생하는 손익의 일부분을 인식할 때 거래의 실질을 반영한다. 조인트벤처가 자산을 보유하고 참여자가 소유에 따르는 유의적인 위험과 보상을 이전하였다면, 참여자는 손익 중 자신의 지분에 해당하는 부분을 제외하고 인식한다. 출자나 매각거래가 자산의 순실현가능가치 감소나 자산손상의 증거를 제공하는 경우에는 참여자는 손실을 전액 인식한다.

9.13 참여자가 조인트벤처로부터 자산을 구입하는 경우, 참여자는 그 자산을 제3자에게 재매각하기 전까지는 조인트벤처의 이익 중 참여자의 지분에 해당하는 금액을 인식하지 아니한다. 참여자는 이러한 거래에서 발생하는 손실 중 참여자의 지분에 해당하는 금액도 이익의 경우와 동일한 방법으로 인식한다. 그러나 그러한 손실이 자산의 순실현가능가치 감소나 자산손상의 증거를 제공하는 경우에는 참여자는 손실을 즉시 인식한다.

9.14 참여자가 공동지배기업에 비화폐성자산을 출자한 경우, 이로부터 발생하는 손익 중 당해 자신의 지분에 해당하는 부분을 제외하고 당기손익으로 인식한다. 다만, 참여자의 비화폐성자산의 출자가 다음 중 하나에 해당하는 경우 손익은 발생되지 않은 것으로 보아 인식하지 아니한다.

(1) 출자된 비화폐성자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 공동지배기업에 이전되지 않은 경우
(2) 비화폐성자산의 출자와 관련된 손익을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우
(3) 비화폐성자산의 출자거래에 상업적 실질이 결여되어 있는 경우

조인트벤처 투자자의 재무제표에서 조인트벤처 투자지분 보고

9.15 조인트벤처 투자자는 공동지배기업에 대한 투자지분을 제6장 '금융자산·금융부채'에 따라 회계처리하되, 조인트벤처에 유의적인 영향력을 행사할 수 있는 경우에는 제8장 '지분법'에 따라 회계처리한다.

조인트벤처 운영 및 관리

9.16 조인트벤처의 운영자 또는 관리자는 받은 보수를 제16장 '수익'에 따라 회계처리한다.

공시

9.17 참여자는 우발부채에 대하여 제14장에 따라 주석으로 기재한다. 또한 손실의 발생가능성이 희박하지 않다면 다음의 우발부채 총액을 다른 우발부채 금액과 구분하여 주석으로 기재한다.

(1) 조인트벤처 투자지분과 관련하여 참여자가 발생시킨 우발부채와 다른 참여자와 공동으로 발생시킨 우발부채 중 참여자의 지분에

해당하는 금액
(2) 참여자에게 우발적 의무가 있는 조인트벤처 자체의 우발부채 중 참여자의 지분에 해당하는 금액
(3) 다른 참여자의 부채에 대하여 참여자에게 우발적 의무가 있기 때문에 발생하는 우발부채

9.18 참여자는 조인트벤처 투자지분과 관련된 다음의 약정금액 총액을 다른 약정금액과 구분하여 공시한다.
(1) 참여자의 출자약정금액과 다른 참여자와 공동으로 발생시킨 출자약정금액 중 참여자의 지분에 해당하는 금액
(2) 조인트벤처 자체의 다른 투자대상에 대한 출자약정금액 중 참여자의 지분에 해당하는 금액

9.19 참여자는 유의적인 조인트벤처의 목록과 내용 및 공동지배기업에 대한 지분율을 주석으로 기재한다. 또한 참여자는 공동지배기업에 대하여 이 장에서 정하고 있는 주석사항 이외에 제8장 '지분법'에서 정하고 있는 주석사항을 추가적으로 기재한다.

제10장 유형자산

목적

10.1 이 장의 목적은 유형자산의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

10.2 이 장은 천연자원의 회계처리에는 적용하지 아니한다. 다만, 천연자원의 개발, 탐사 및 채굴 활동에 사용되는 구축물과 기계장치 등의 유형자산에 대한 회계처리는 이 장을 적용한다.

10.3 이 장은 투자부동산의 회계처리에 적용한다.

유형자산의 정의

10.4 '유형자산'은 재화의 생산, 용역의 제공, 타인에 대한 임대 또는 자체적으로 사용할 목적으로 보유하는 물리적 형체가 있는 자산으로서, 1년을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산을 말한다.

인식

10.5 유형자산으로 인식되기 위해서는 다음의 인식조건을 모두 충족하여야 한다.
(1) 자산으로부터 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 매우 높다.
(2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

10.6 특정 유형자산을 구성하고 있는 항목들을 분리하여 개별 유형자산으로 식별해야 할지 아니면 구성항목 전체를 단일의 유형자산으로 인식해야 할지는 기업의 상황과 업종의 특성을 고려하여 판단한다. 예를 들면, 예비부품과 수선용구의 경우 다음과 같은 점을 고려하여 판단한다.
(1) 대부분의 경우 예비부품과 수선용구는 재고자산으로 계상하고 사용되는 시점에서 당기손익으로 처리한다.
(2) 중요한 예비부품이나 대기성 장비로서 기업이 1년 이상 사용할 것으로 예상하는 경우에는 이를 유형자산으로 분류한다.
(3) 예비부품과 수선용구라도 내용연수가 1년 이상이고, 특정유형자산에 부속되어 사용되며, 사용빈도가 불규칙적인 것이라면 유형자산으로 분류하고 관련 자산의 내용연수를 초과하지 않는 범위 내에서 감가상각한다.

10.7 내용연수가 서로 다른 항공기 동체와 항공기 엔진과 같이, 특정 유형자산을 구성하는 개별 자산의 내용연수나 경제적효익의 제공형태가 다른 경우에는 상각률과 상각방법을 달리 적용할 필요가 있을 수 있다. 이 경우에는 유형자산의 구입과 관련된 총지출을 그 유형자산을 구성하고 있는 항목별로 배분하여 개별 유형자산으로 회계처리한다.

유형자산의 취득원가

10.8 유형자산은 최초에는 취득원가로 측정하며, 현물출자, 증여, 기타 무상으로 취득한 자산은 공정가치를 취득원가로 한다. 취득원가는 구입원가 또는 제작원가 및 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가인 (1) 내지 (9)와 관련된 지출 등으로 구성된다. 매입할인 등이 있는 경우에는 이를 차감하여 취득원가를 산출한다.

(1) 설치장소 준비를 위한 지출
(2) 외부 운송 및 취급비
(3) 설치비
(4) 설계와 관련하여 전문가에게 지급하는 수수료
(5) 유형자산의 취득과 관련하여 국·공채 등을 불가피하게 매입하는 경우 당해 채권의 매입금액과 일반기업회계기준에 따라 평가한 현재가치와의 차액
(6) 자본화대상인 차입원가
(7) 취득세, 등록세 등 유형자산의 취득과 직접 관련된 제세공과금
(8) 해당 유형자산의 경제적 사용이 종료된 후에 원상회복을 위하여 그 자산을 제거, 해체하거나 또는 부지를 복원하는 데 소요될 것으로 추정되는 원가가 충당부채의 인식요건을 충족하는 경우 그 지출의 현재가치(이하 '복구원가'라 한다)
(9) 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정에서 발생하는 원가. 단, 시험과정에서 생산된 재화(예 : 장비의 시험과정에서 생산된 시제품)의 순매각금액(매각금액에서 매각부대원가를 뺀 금액)은 당해 원가에서 차감한다.

10.9 자산의 취득, 건설, 개발에 따른 복구원가에 대한 충당부채는 유형자산을 취득하는 시점에서 해당 유형자산의 취득원가에 반영한다. 그러나 법규의 신설, 계약조항의 변경 등으로 인하여 자산을 사용하는 도중에 책임을 부담하게 되는 경우에는 당해 복구원가에 대한 충당부채를 인식하는 시점에서 해당 유형자산의 장부금액에 반영한다. 다만, 복구원가가 자산의 내용연수에 걸쳐 발생하는 경우에는 해당기간의 비용 또는 제조원가로 처리한다.

10.10 유형자산의 원가가 아닌 예는 다음과 같다.

(1) 새로운 시설을 개설하는 데 소요되는 원가
(2) 새로운 상품과 서비스를 소개하는 데 소요되는 원가(예 : 광고 및 판촉활동과 관련된 원가)
(3) 새로운 지역에서 또는 새로운 고객층을 대상으로 영업을 하는 데 소요되는 원가(예 : 직원 교육훈련비)
(4) 관리 및 기타 일반간접원가

10.11 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있는 장소와 상태에 이른 후에는 원가를 더 이상 인식하지 않는다. 따라서 유형자산을 사용하거나 이전하는 과정에서 발생하는 원가는 당해 유형자산의 장부금액에 포함하여 인식하지 아니한다. 예를 들어 다음과 같은 원가는 유형자산의 장부금액에 포함하지 아니한다.

(1) 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있으나 아직 실제로 사용되지는 않고 있는 경우 또는 가동수준이 완전조업도

수준에 미치지 못하는 경우에 발생하는 원가
(2) 유형자산과 관련된 산출물에 대한 수요가 형성되는 과정에서 발생하는 가동손실과 같은 초기 가동손실
(3) 기업의 영업 전부 또는 일부를 재배치하거나 재편성하는 과정에서 발생하는 원가

10.12 자가건설에 따른 내부이익과 자가건설 과정에서 원재료, 인력 및 기타 자원의 낭비로 인한 비정상적인 원가는 취득원가에 포함하지 않는다.

10.13 건물을 신축하기 위하여 사용중인 기존 건물을 철거하는 경우 그 건물의 장부금액은 제거하여 처분손실로 반영하고, 철거비용은 전액 당기비용으로 처리한다. 다만 새 건물을 신축하기 위하여 기존 건물이 있는 토지를 취득하고 그 건물을 철거하는 경우 기존 건물의 철거 관련 비용에서 철거된 건물의 부산물을 판매하여 수취한 금액을 차감한 금액은 토지의 취득원가에 포함한다.

취득 후의 원가

10.14 유형자산의 취득 또는 완성 후의 지출이 문단 10.5의 인식기준을 충족하는 경우(예 : 생산능력 증대, 내용연수 연장, 상당한 원가절감 또는 품질향상을 가져오는 경우)에는 자본적 지출로 처리하고, 그렇지 않은 경우(예 : 수선유지를 위한 지출)에는 발생한 기간의 비용으로 인식한다.

10.15 일부 유형자산은 주요 부품이나 구성요소를 정기적으로 교체해야 한다. 예를 들면, 용광로는 일정시간 사용 후에 내화벽돌을 교체해야 하며 항공기의 경우에도 좌석 등의 내부설비를 항공기 동체의 내용연수 동안 여러 번 교체한다. 이와 같이 유형자산을 구성하는 주요 부품이나 구성요소의 내용연수가 관련 유형자산의 내용연수와 상이한 경우에는 별도의 자산으로 처리한다. 부품이나 구성요소의 교체를 위한 지출이 유형자산 인식기준을 충족하는 경우에는 별도 자산의 취득으로 처리한다. 교체된 자산은 재무상태표에서 제거한다.

10.16 유형자산의 사용가능기간 중 정기적으로 이루어지는 종합검사, 분해수리와 관련된 지출로서 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에는 자본적 지출로 처리한다.
(1) 종합검사나 분해수리와 관련된 지출을 별개의 감가상각 대상자산으로 인식할 수 있다.
(2) 유형자산 인식조건을 충족한다.

원가의 측정

10.17 유형자산을 장기후불조건으로 구입하거나, 대금지급기간이 일반적인 신용기간보다 긴 경우 원가는 취득시점의 현금가격상당액으로 한다. 현금가격상당액과 실제 총지급액과의 차액은 제18장 '차입원가자본화'에 따라 자본화하지 않는 한 신용기간에 걸쳐 이자로 인식한다.

10.18 다른 종류의 자산과의 교환으로 취득한 유형자산의 취득원가는 교환을 위하여 제공한 자산의 공정가치로 측정한다. 다만, 교환을 위하여 제공한 자산의 공정가치가 불확실한 경우에는 교환으로 취득한 자산의 공정가치를 취득원가로 할 수 있다. 자산의 교환에 현금수수액이 있는 경우에는 현금수수액을 반영하여 취득원가를 결정한다.

10.19 유형자산의 공정가치는 시장가격으로 한다. 다만, 시장가격이 없는 경우에는 동일 또는 유사 자산의 현금거래로부터 추정할 수 있는 실현가능액이나 전문적 자격이 있는 평가인의 감정가액을 사용할 수 있다.

10.20 동일한 업종 내에서 유사한 용도로 사용

되고 공정가치가 비슷한 동종자산과의 교환으로 유형자산을 취득하거나, 동종자산에 대한 지분과의 교환으로 유형자산을 매각하는 경우에는 제공된 유형자산으로부터의 수익창출과정이 아직 완료되지 않았기 때문에 교환에 따른 거래손익을 인식하지 않아야 하며, 교환으로 받은 자산의 원가는 교환으로 제공한 자산의 장부금액으로 한다. 그러나 취득한 자산의 공정가치에 비추어 볼 때 제공한 자산에 손상차손이 발생하였음을 알 수 있는 경우에는 손상차손을 먼저 인식하고 손상차손 차감 후의 장부금액을 수취한 자산의 원가로 한다. 교환되는 동종자산의 공정가치가 유사하지 않은 경우에는 거래조건의 일부로 현금과 같이 다른 종류의 자산이 포함될 수 있다. 이 경우 교환에 포함된 현금 등의 금액이 유의적이라면 동종자산의 교환으로 보지 않는다.

10.21 정부보조 등에 의해 유형자산을 무상 또는 공정가치보다 낮은 대가로 취득한 경우 그 유형자산의 취득원가는 취득일의 공정가치로 한다. 정부보조금 등은 유형자산의 취득원가에서 차감하는 형식으로 표시하고 그 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각액과 상계하며, 해당 유형자산을 처분하는 경우에는 그 잔액을 처분손익에 반영한다.

인식시점 이후의 측정

10.22 인식시점 이후에는 원가모형이나 재평가모형 중 하나를 회계정책으로 선택하여 유형자산 분류별로 동일하게 적용한다.

원가모형

10.23 최초 인식 후에 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액을 장부금액으로 한다.

재평가모형

10.24 최초 인식 후에 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 유형자산은 재평가일의 공정가치에서 이후의 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 재평가금액을 장부금액으로 한다. 재평가는 보고기간말에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이가 나지 않도록 주기적으로 수행한다.

10.25 일반적으로 토지와 건물의 공정가치는 시장에 근거한 증거를 기초로 수행된 평가에 의해 결정된다. 이 경우, 평가는 보통 전문적 자격이 있는 평가인에 의해 이루어진다. 일반적으로 설비장치와 기계장치의 공정가치는 감정에 의한 시장가치이다.

10.26 재평가의 빈도는 재평가되는 유형자산의 공정가치 변동에 따라 달라진다. 재평가된 자산의 공정가치가 장부금액과 중요하게 차이가 나는 경우에는 추가적인 재평가가 필요하다. 유의적이고 급격한 공정가치의 변동 때문에 매년 재평가가 필요한 유형자산이 있는 반면에 공정가치의 변동이 경미하여 빈번한 재평가가 필요하지 않은 유형자산도 있다. 즉, 매 3년이나 5년마다 재평가하는 것으로 충분한 유형자산도 있다.

10.27 유형자산을 재평가할 때, 재평가 시점의 총장부금액에서 기존의 감가상각누계액을 제거하여 자산의 순장부금액이 재평가금액이 되도록 수정한다. 감가상각누계액을 제거함에 따라 조정되는 금액은 문단 10.30과 10.31에 따라 회계처리되는 장부금액의 증감에 포함된다.

10.28 특정 유형자산을 재평가할 때, 해당 자산이 포함되는 유형자산 분류 전체를 재평가한다.

10.29 유형자산별로 선택적 재평가를 하거나 서로 다른 기준일의 평가금액이 혼재된 재무보고를 하는 것을 방지하기 위하여 동일한 과목 분류 내의 유형자산은 동시에 재평가한다. 그러나 재평가가 단기간에 수행되며 계속적으로 갱신된다면, 동일한 분류에 속하는 자산을 순차적으로 재평가할 수 있다.

10.30 유형자산의 장부금액이 재평가로 인하여 증가된 경우에 그 증가액은 기타포괄손익으로 인식한다. 그러나 동일한 유형자산에 대하여 이전에 당기손익으로 인식한 재평가감소액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가증가액만큼 당기손익으로 인식한다.

10.31 유형자산의 장부금액이 재평가로 인하여 감소된 경우에 그 감소액은 당기손익으로 인식한다. 그러나 그 유형자산의 재평가로 인해 인식한 기타포괄손익의 잔액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가감소액을 기타포괄손익에서 차감한다.

감가상각

감가상각대상금액 및 감가상각기간

10.32 유형자산의 감가상각대상금액은 내용연수에 걸쳐 합리적이고 체계적인 방법으로 배분한다. 각 기간의 감가상각액은 다른 자산의 장부금액에 포함되는 경우가 아니라면 당기손익으로 인식한다. 예를 들면, 제조공정에서 사용된 유형자산의 감가상각액은 재고자산의 원가를 구성한다.

10.33 감가상각대상금액은 원가 또는 원가를 대체하는 다른 금액에서 잔존가치를 차감하여 결정하지만 실무상 잔존가치가 경미한 경우가 많다. 그러나 유형자산의 잔존가치가 유의적인 경우 매 보고기간말에 재검토하여, 재검토 결과 새로운 추정치가 종전의 추정치와 다르다면 그 차이는 회계추정의 변경으로 회계처리한다.

10.34 유형자산의 감가상각은 자산이 사용가능한 때부터 시작한다. 즉, 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이른 때부터 시작한다.

10.35 내용연수 도중 사용을 중단하고 처분예정인 유형자산은 사용을 중단한 시점의 장부금액으로 표시한다. 이러한 자산에 대해서는 투자자산으로 재분류하고 감가상각을 하지 않으며, 손상차손 발생여부를 매 보고기간말에 검토한다. 내용연수 도중 사용을 중단하였으나, 장래 사용을 재개할 예정인 유형자산에 대해서는 감가상각을 하되, 그 감가상각액은 영업외비용으로 처리한다.

10.36 유형자산의 내용연수는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정된다. 유형자산은 기업의 자산관리정책에 따라 일정기간이 경과되거나 경제적효익의 일정부분이 소멸되면 처분될 수 있다. 이 경우 내용연수는 일반적 상황에서의 경제적 내용연수보다 짧을 수 있으므로 유사한 자산에 대한 기업의 경험에 비추어 해당 유형자산의 내용연수를 추정하여야 한다. 자산에 내재된 미래경제적효익의 예상되는 소비형태에 유의적인 변동 등으로 인하여 내용연수에 대한 추정이 변경되는 경우 회계추정의 변경으로 보아 회계처리한다.

10.37 토지와 건물을 동시에 취득하는 경우에도 이들은 분리된 자산이므로 별개의 자산으로 취급한다. 건물은 내용연수가 유한하므로 감가상각 대상자산이지만, 토지는 일반적으로 내용연수가 무한하므로 감가상각 대상이 아니다. 건물이 위치한 토지의 가치가 증가하더라도 건물의 내용연수에는 영향을 미치지 않는다.

감가상각방법

10.38 유형자산의 감가상각방법은 자산의 경제적효익이 소멸되는 형태를 반영한 합리적인 방법이어야 한다.

10.39 새로 취득한 유형자산에 대한 감가상각방법도 동종의 기존 유형자산에 대한 감가상각방법과 일치시켜야 한다. 다만, 자산에 내재된 미래경제적효익의 예상되는 소비형태에 유의적인 변동이 있는 경우, 변동된 소비형태를 반영하기 위하여 감가상각방법을 변경하여야 하며 회계추정의 변경으로 회계처리한다. 한편, 신규사업의 착수나 다른 사업부문의 인수 등의 결과로 독립된 새로운 사업부문이 창설되어 기존의 감가상각방법으로는 그 자산에 내재된 미래경제적효익의 예상되는 소비형태를 반영할 수 없기 때문에 다른 방법을 사용하는 경우에는 회계변경으로 보지 아니한다.

10.40 유형자산의 감가상각방법에는 정액법, 체감잔액법(예를 들면, 정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등이 있다. 정액법은 자산의 내용연수 동안 일정액의 감가상각액을 인식하는 방법이다. 체감잔액법과 연수합계법은 자산의 내용연수 동안 감가상각액이 매기간 감소하는 방법이다. 생산량비례법은 자산의 예상조업도 혹은 예상생산량에 근거하여 감가상각액을 인식하는 방법이다. 감가상각방법은 해당 자산으로부터 예상되는 미래경제적효익의 소멸형태에 따라 선택하고, 소멸형태가 변하지 않는 한 매기 계속 적용한다.

손상

10.41 유형자산의 손상에 대해서는 이 장에서 별도로 정하는 사항을 제외하고는 제20장 '자산손상'을 적용한다.

10.42 유형자산의 손상징후가 있다고 판단되고, 당해 유형자산의 사용 및 처분으로부터 기대되는 미래의 현금흐름총액의 추정액이 장부금액에 미달하는 경우에는 장부금액을 회수가능액으로 조정하고 그 차액을 손상차손으로 처리한다. 다만, 차기 이후에 감액된 자산의 회수가능액이 장부금액을 초과하는 경우에는 그 자산이 감액되기 전의 장부금액의 감가상각 후 잔액을 한도로 하여 그 초과액을 손상차손환입으로 처리한다.

손상에 대한 보상

10.43 손상, 소실 또는 포기된 유형자산에 대해 제3자로부터 보상금을 받는 경우가 있다. 이 경우 보상금은 수취할 권리가 발생하는 시점에 당기손익으로 반영한다.

제거

10.44 유형자산의 장부금액은 다음과 같은 때에 제거한다.

(1) 처분하는 때
(2) 사용이나 처분으로 미래 경제적 효익이 예상되지 않을 때

유형자산의 처분시점을 결정할 때에는 제16장 '수익'의 제1절 '수익인식' 중 재화의 판매에 관한 수익인식기준을 적용한다.

10.45 유형자산의 제거 손익은 순매각금액과 장부금액의 차액으로 산정하며, 손익계산서에서 당기손익으로 인식한다. 유형자산의 재평가와 관련하여 인식한 기타포괄손익누계액의 잔액이 있다면, 그 유형자산을 제거할 때 당기손익으로 인식한다.

분류와 표시

10.46 유형자산은 영업상 유사한 성격과 용도

로 분류한다. 유형자산의 과목 분류의 예는 다음과 같다.

(1) 토지
(2) 건물 : 건물, 냉난방, 전기, 통신 및 기타의 건물부속설비 등
(3) 구축물 : 교량, 궤도, 갱도, 정원설비 및 기타의 토목설비 또는 공작물 등
(4) 기계장치 : 기계장치·운송설비(콘베어, 호이스트, 기중기 등)와 기타의 부속설비 등
(5) 건설중인자산 : 다음을 포함한다.
  (가) 유형자산의 건설을 위한 재료비, 노무비 및 경비(건설을 위하여 지출한 도급금액 등 포함)
  (나) 유형자산을 취득하기 위하여 지출한 계약금 및 중도금
(6) 기타자산 : (1) 내지 (5) 이외에 차량운반구, 선박, 비품, 공기구 등 기타자산

다만, 문단 10.3에 따라 이 장을 적용하는 투자부동산은 투자자산으로 분류한다.

10.47 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감하는 형식으로 재무상태표에 표시한다.

공시

10.48 유형자산 과목별로 다음의 사항을 주석으로 기재하고, 토지(유형자산의 토지, 투자자산의 투자부동산)에 대해서는 공시지가를 주석에 추가한다.

(1) 감가상각방법, 내용연수 또는 상각률
(2) 다음에 열거하는 장부금액의 당기 변동내용
  (가) 취득(자본적 지출 포함)
  (나) 처분
  (다) 기업결합을 통한 취득
  (라) 재평가에 의한 증가 또는 감소
  (마) 이 장의 문단 10.42에 의한 손상차손과 손상차손환입
  (바) 감가상각액
  (사) 기타 장부금액의 증감
(3) 소유권이 제한되거나 담보로 제공된 유형자산의 내용과 금액
(4) 유형자산과 관련된 추정 복구원가의 내용, 추정방법, 금액 및 회계처리방법
(5) 건설중인 자산에 대한 당기 지출액
(6) 유형자산을 취득하기 위한 약정액
(7) 차입원가자본화에 의해 자본화된 금액

10.49 다음의 내용은 재무제표이용자에게 추가로 주석으로 공시할 수 있다.

(1) 일시 운휴 중인 유형자산의 장부금액
(2) 감가상각이 완료되었으나 아직 사용중인 유형자산의 잔존가치 또는 비망금액의 총액
(3) 사용이 중지되어 처분예정인 유형자산의 장부금액

10.50 유형자산의 항목이 재평가된 금액으로 기재된 경우 다음과 같은 사항을 공시한다.

(1) 재평가기준일
(2) 독립적인 평가인이 평가에 참여했는지 여부
(3) 해당 자산의 공정가치 추정에 사용한 방법과 유의적인 가정
(4) 해당 유형자산의 공정가치가 시장에서 관측가능하거나 독립적인 제3자와의 최근시장거래가격에 직접 기초하여 결정된 정도 또는 다른 가치평가기법을 사용하여 추정된 정도
(5) 재평가된 유형자산의 분류별로 원가모형으로 평가되었을 경우 장부금액
(6) 재평가관련 기타포괄손익의 변동

제11장 무형자산

목적

11.1 이 장의 목적은 무형자산의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 다른 장에

서 특별히 다루고 있지 않은 무형자산에 대해서는 이 장을 적용한다.

식별가능성

11.2 무형자산의 정의에서는 영업권과 구별하기 위하여 무형자산이 식별가능할 것을 요구한다. 사업결합으로 인식하는 영업권은 사업결합에서 획득하였지만 개별적으로 식별하여 별도로 인식하는 것이 불가능한 그 밖의 자산에서 발생하는 미래경제적효익을 나타내는 자산이다. 그 미래경제적효익은 취득한 식별가능한 자산 사이의 시너지효과나 개별적으로 인식기준을 충족하지 않는 자산으로부터 발생할 수 있다.

11.3 자산은 다음 중 하나에 해당하는 경우에 식별가능하다.

(1) 자산이 분리가능하다. 즉, 기업의 의도와는 무관하게 기업에서 분리하거나 분할할 수 있고, 개별적으로 또는 관련된 계약, 식별가능한 자산이나 부채와 함께 매각, 이전, 라이선스, 임대, 교환할 수 있다.
(2) 자산이 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생한다. 이 경우 그러한 권리가 이전가능한지 여부 또는 기업이나 기타 권리와 의무에서 분리가능한지 여부는 고려하지 아니한다.

11.4 무형자산이 분리가능하지 않더라도 다른 방법으로 무형자산을 식별할 수 있는 경우가 있다. 예를 들면, 제조설비를 제조공정에 대한 특허권과 함께 일괄취득한 경우에는 그 특허권은 분리가능하지는 않지만 식별가능하다. 또한, 어떤 자산이 다른 자산과 결합해야만 미래경제적효익을 창출하는 경우에도 그 자산으로부터 유입되는 미래경제적효익을 확인할 수 있다면 그 자산은 식별가능한 것이다.

통제

11.5 무형자산의 미래경제적효익을 확보할 수 있고 그 효익에 대한 제3자의 접근을 제한할 수 있다면 자산을 통제하고 있는 것이다. 무형자산의 미래경제적효익에 대한 통제는 일반적으로 법적 권리로부터 나오며, 법적 권리가 없는 경우에는 통제를 입증하기 어렵다. 그러나 권리의 법적 집행가능성이 통제의 필요조건은 아니다.

미래경제적효익

11.6 무형자산의 미래경제적효익은 재화의 매출이나 용역수익, 원가절감, 또는 자산의 사용에 따른 기타 효익의 형태로 발생한다.

무형자산의 인식과 최초측정

11.7 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 무형자산을 인식한다.

(1) 자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 매우 높다.
(2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

11.8 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성은 무형자산의 내용연수 동안의 경제적 상황에 대한 경영자의 최선의 추정치를 반영하는 합리적이고 객관적인 가정에 근거하여 평가하여야 한다.

11.9 자산의 사용에서 발생하는 미래경제적효익의 유입에 대한 확실성 정도에 대한 평가는 무형자산을 최초로 인식하는 시점에서 이용 가능한 증거에 근거하며, 외부 증거에 비중을 더 크게 둔다.

11.10 무형자산을 최초로 인식할 때에는 원가로 측정한다.

개별 취득

11.11 개별 취득하는 무형자산의 원가는 다음

항목으로 구성된다.

(1) 구입가격(매입할인과 리베이트를 차감하고 수입관세와 환급받을 수 없는 제세금을 포함한다)
(2) 자산을 의도한 목적에 사용할 수 있도록 준비하는 데 직접 관련되는 원가

사업결합으로 인한 취득

11.12 사업결합으로 취득한 무형자산의 원가는 제12장 '사업결합'에 따라 취득일의 공정가치로 한다.

정부보조 등에 의한 취득

11.13 정부보조 등에 의해 무형자산을 무상 또는 공정가치보다 낮은 대가로 취득한 경우에는 제17장 '정부보조금의 회계처리'에 따라 무형자산의 원가를 결정한다.

자산교환에 의한 취득

11.14 다른 종류의 무형자산이나 다른 자산과의 교환으로 무형자산을 취득하는 경우에는 무형자산의 원가를 교환으로 제공한 자산의 공정가치로 측정한다. 다만, 교환으로 제공한 자산의 공정가치가 불확실한 경우에는 교환으로 취득한 자산의 공정가치를 원가로 할 수 있다. 자산의 교환에 현금수수액이 있는 경우에는 현금수수액을 반영하여 원가를 결정한다.

11.15 동일한 업종 내에서 유사한 용도로 사용되고 공정가치가 비슷한 동종 자산과의 교환으로 무형자산을 취득하거나, 동종 자산에 대한 지분과의 교환으로 무형자산을 매각할 수 있다. 이러한 경우에는 수익창출과정이 완료되지 않았기 때문에 교환에 따른 거래손익을 인식하지 않아야 하며, 교환으로 취득한 자산의 원가는 교환으로 제공한 자산의 장부금액으로 한다. 그러나 취득한 자산의 공정가치에 비추어 볼 때 제공한 자산에 손상차손이 발생하였음을 알 수 있는 경우에는 손상차손을 먼저 인식하고 손상차손 차감 후의 장부금액을 취득한 자산의 원가로 한다.

내부적으로 창출한 영업권

11.16 미래경제적효익을 창출하기 위하여 발생한 지출이라도 이 장의 인식기준을 충족하지 못하면 무형자산으로 인식할 수 없다. 그러한 지출은 대부분 내부적으로 영업권을 창출하지만, 내부적으로 창출한 영업권은 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 없을 뿐만 아니라 기업이 통제하고 있는 식별가능한 자원도 아니기 때문에 자산으로 인식하지 않는다.

내부적으로 창출한 무형자산

11.17 내부적으로 창출한 무형자산이 인식기준에 부합하는지를 평가하기 위하여 무형자산의 창출과정을 연구단계와 개발단계로 구분한다.

11.18 무형자산을 창출하기 위한 내부 프로젝트를 연구단계와 개발단계로 구분할 수 없는 경우에는 그 프로젝트에서 발생한 지출은 모두 연구단계에서 발생한 것으로 본다.

연구단계

11.19 프로젝트의 연구단계에서는 미래경제적효익을 창출할 무형자산이 존재한다는 것을 입증할 수 없기 때문에 연구단계에서 발생한 지출은 무형자산으로 인식할 수 없고 발생한 기간의 비용으로 인식한다.

개발단계

11.20 개발단계에서 발생한 지출은 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 무형자산으로 인식하고, 그 외의 경우에는 발생한 기간의 비용으로 인식한다.

(1) 무형자산을 사용 또는 판매하기 위해 그 자산을 완성시킬 수 있는 기술적 실현가능성을 제시할 수 있다.

(2) 무형자산을 완성해 그것을 사용하거나 판매하려는 기업의 의도가 있다.
(3) 완성된 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력을 제시할 수 있다.
(4) 무형자산이 어떻게 미래경제적효익을 창출할 것인가를 보여줄 수 있다. 예를 들면, 무형자산의 산출물, 그 무형자산에 대한 시장의 존재 또는 무형자산이 내부적으로 사용될 것이라면 그 유용성을 제시하여야 한다.
(5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매 또는 사용하는 데 필요한 기술적, 금전적 자원을 충분히 확보하고 있다는 사실을 제시할 수 있다.
(6) 개발단계에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 구분하여 측정할 수 있다.

내부적으로 창출한 무형자산의 원가

11.21 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 문단 11.7에서 설명하고 있는 인식기준을 최초로 충족한 이후에 발생한 지출금액으로 한다.

11.22 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 자산의 창출, 제조, 사용준비에 직접 관련된 지출과 합리적이고 일관성있게 배분된 간접 지출을 모두 포함한다.

비용의 인식

11.23 다음에 해당하지 않는 무형자산 관련 지출은 발생한 기간의 비용으로 인식한다.
(1) 무형자산의 인식기준을 충족하여 원가의 일부가 되는 경우
(2) 사업결합에서 영업권으로 인식하는 경우

11.24 무형자산에 대한 지출로서 과거 회계연도의 재무제표나 중간재무제표에서 비용으로 인식한 지출은 그 후의 기간에 무형자산의 원가로 인식할 수 없다.

취득 또는 완성 후의 지출

11.25 무형자산의 취득 또는 완성 후의 지출로서 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에는 자본적 지출로 처리하고, 그렇지 않은 경우에는 발생한 기간의 비용으로 인식한다.
(1) 관련 지출이 무형자산의 미래경제적효익을 실질적으로 증가시킬 가능성이 매우 높다.
(2) 관련된 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며, 무형자산과 직접 관련된다.

상각

상각기간

11.26 무형자산의 상각대상금액은 그 자산의 추정내용연수 동안 체계적인 방법에 의하여 비용으로 배분한다. 무형자산의 상각기간은 독점적 · 배타적인 권리를 부여하고 있는 관계 법령이나 계약에 정해진 경우를 제외하고는 20년을 초과할 수 없다. 상각은 자산이 사용가능한 때부터 시작한다.

11.27 무형자산의 미래경제적효익은 시간의 경과에 따라 소비되기 때문에 상각을 통하여 장부금액을 감소시킨다. 무형자산의 공정가치 또는 회수가능액이 증가하더라도 상각은 원가에 기초한다. 무형자산의 추정내용연수를 결정하기 위해서 다음과 같은 요인을 종합적으로 고려한다.
(1) 예상되는 자산의 사용방식과 자산의 효율적 관리여부
(2) 해당 자산의 제품수명주기 및 유사한 자산의 추정내용연수에 관한 정보
(3) 기술적, 공학적 상업적 또는 기타 유형의 진부화
(4) 자산으로부터 산출되는 제품이나 용역의 시장수요 변화
(5) 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략
(6) 예상되는 미래경제적효익의 획득에 필요한

자산 유지비용의 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도
(7) 자산의 통제가능 기간 및 자산사용에 대한 법적 또는 유사한 제한
(8) 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수에 의해 결정되는지의 여부

11.28 예외적으로 무형자산의 내용연수가 법적 또는 계약상 20년을 초과한다는 명백한 증거가 있는 경우에는 다음과 같이 처리한다.
(1) 자산은 최적 추정내용연수 동안 상각한다.
(2) 자산의 내용연수가 법적 또는 계약상 20년을 초과한다는 명백한 증거와 내용연수를 결정하는 데 중요한 역할을 한 요인들을 공시한다.

11.29 일정 기간 동안 보장된 법적 권리를 통해 무형자산의 미래경제적효익에 대한 통제가 획득된 경우에는 법적 권리가 갱신될 수 있고 갱신이 실질적으로 거의 확실한 경우를 제외하고는 내용연수가 그 법적 권리의 기간을 초과할 수 없다.

11.30 무형자산의 내용연수는 경제적 요인과 법적 요인의 영향을 받는다. 경제적 요인은 자산의 미래경제적효익이 획득되는 기간을 결정하고, 법적 요인은 기업이 그 효익에 대한 제3자의 접근을 통제할 수 있는 기간을 제한한다. 내용연수는 이러한 요인에 의해 결정된 기간 중 짧은 기간으로 한다.

11.31 특히 다음의 조건을 모두 만족하는 경우는 법적 권리의 갱신이 실질적으로 확실한 것으로 본다.
(1) 무형자산의 공정가치가 최초로 설정된 만기일이 되어도 감소하지 않거나, 감소한 금액이 갱신에 필요한 비용을 초과하지 않는다.
(2) 갱신원가가 갱신으로 인하여 유입될 것으로 기대되는 미래경제적효익과 비교하여 유의적이지 않다.
(3) 과거 경험 등에 비추어 법적 권리가 갱신될 것이라는 객관적인 증거가 있다.
(4) 법적 권리 갱신을 위해 필요한 조건들이 충족될 것이라는 증거가 있다.

11.31의2 사용을 중지하고 처분을 위해 보유하는 무형자산은 사용을 중지한 시점의 장부금액으로 표시한다. 이러한 자산에 대해서는 투자자산으로 재분류하고 상각하지 않으며 매 회계연도말에 회수가능액을 평가하여 손상차손을 인식한다.

상각방법

11.32 무형자산의 상각방법은 자산의 경제적 효익이 소비되는 행태를 반영한 합리적인 방법이어야 한다. 무형자산의 상각대상금액을 내용연수 동안 합리적으로 배분하기 위해 다양한 방법을 사용할 수 있다. 이러한 상각방법에는 정액법, 체감잔액법(정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등이 있다. 다만, 합리적인 상각방법을 정할 수 없는 경우에는 정액법을 사용한다.

잔존가치

11.33 무형자산의 잔존가치는 없는 것을 원칙으로 한다. 다만, 경제적 내용연수보다 짧은 상각기간을 정한 경우에 상각기간이 종료될 때 제3자가 자산을 구입하는 약정이 있거나, 그 자산에 대한 활성시장이 존재하여 상각기간이 종료되는 시점에 자산의 잔존가치가 활성시장에서 결정될 가능성이 매우 높다면 잔존가치를 인식할 수 있다.

11.34 무형자산의 잔존가치는 유사한 환경에서 사용하다가 매각된 동종 무형자산의 매각가격을 이용하여 추정할 수 있다.

잔존가치, 상각기간과 상각방법의 변경

11.35 최근 보고기간 이후, 자산의 사용방법, 기술적 진보 그리고 시장가격의 변동과 같은 요소

는 무형자산의 잔존가치 또는 내용연수가 달라졌다는 지표가 될 수 있다. 이러한 지표가 존재한다면 기업은 종전의 추정치를 재검토해야하며 최근의 기대와 달라진 경우 잔존가치, 상각방법 또는 상각기간을 변경한다. 잔존가치, 상각방법 또는 상각기간의 변경은 제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 회계추정의 변경으로 회계처리한다.

11.36 무형자산을 사용하는 동안 내용연수에 대한 추정이 적절하지 않다는 것이 명백해지는 경우가 있다. 예를 들면, 취득 또는 완성 후의 지출로 인하여 자산의 성능이 향상되거나 손상차손을 인식하는 경우에는 상각기간의 변경이 필요할 수 있다.

손상차손

11.37 무형자산의 손상 여부를 결정하기 위해서는 제20장 '자산손상'을 적용한다.

제거

11.38 무형자산의 장부금액은 다음과 같은 때에 제거한다.

(1) 처분하는 때
(2) 사용이나 처분으로 미래 경제적 효익이 예상되지 않을 때

무형자산의 처분시점을 결정할 때에는 제16장 '수익'의 제1절 '수익인식' 중 재화의 판매에 관한 수익인식기준을 적용한다.

11.38의2 무형자산의 제거 손익은 순매각금액(매각금액에서 매각부대원가를 뺀 금액)과 장부금액의 차액으로 산정하며, 손익계산서에서 당기손익으로 인식한다.

공시

일반사항

11.39 무형자산은 각 종류별로 다음 사항을 재무제표의 주석으로 기재한다.

(1) 상각방법, 내용연수 또는 상각률 및 잔존가치
(2) 기초와 기말의 총장부금액, 상각누계액 및 손상차손누계액
(3) 무형자산의 상각액이 포함되어 있는 손익계산서의 계정과목과 상각금액
(4) 다음과 같은 무형자산 장부금액의 변동내용
  (가) 당기중 증가금액 : 사업결합으로 인한 증가액과 그 외의 증가액으로 구분
  (나) 폐기와 처분
  (다) 상각액
  (라) 손익계산서에 당기손익으로 인식하거나 환입한 손상차손
  (마) 기타 장부금액의 증감
(5) 중요한 개별 무형자산의 내용, 장부금액 및 잔여상각기간
(6) 내용연수가 20년을 초과하는 경우 그 근거 및 내용연수 결정에 고려한 중요 요소
(7) 권리가 제한되어 있는 무형자산과 담보제공 무형자산의 장부금액
(8) 무형자산의 취득에 대한 약정사항 및 금액
(9) 재무제표를 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이와 해외사업장을 기업의 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이

11.40 무형자산은 사업상 비슷한 성격과 용도를 가진 종류별로 분류하여 표시한다. 다만, 재무제표 이용자에게 더 목적적합한 정보를 제공할 수 있다면 무형자산의 종류는 더 큰 단위로 통합하거나 더 작은 단위로 구분할 수 있다. 무형자산의 종류의 예는 다음과 같다.

(1) 산업재산권(특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 상호권 및 상품명 포함)
(2) 라이선스와 프랜차이즈
(3) 저작권

(4) 컴퓨터소프트웨어
(5) 개발비(제조비법, 공식, 모델, 디자인 및 시작품 등의 개발)
(6) 임차권리금
(7) 광업권, 어업권 등

11.41 당기에 비용으로 인식한 연구와 개발 지출의 총액을 공시한다.

제12장 사업결합

목적

12.1 이 장의 목적은 사업결합에 관한 회계처리와 공시에 관한 세부사항을 정하는 데 있다.

사업결합의 정의

12.2 사업결합이란 취득자가 하나 이상의 사업에 대한 지배력을 획득하는 거래나 그 밖의 사건을 말한다.

12.3 사업결합은 법률상, 세무상 또는 그 밖의 이유에서 다양한 방법으로 이루어질 수 있다. 다음과 같은 경우를 포함하며 이에 한정되는 것은 아니다.
(1) 하나 이상의 사업이 취득자의 종속기업이 되거나, 하나 이상의 사업의 순자산이 취득자에게 법적으로 합병된다.
(2) 하나의 결합참여기업이 자신의 순자산을, 또는 결합참여기업의 소유주가 자신의 지분을 다른 결합참여기업 또는 다른 결합참여기업의 소유주에게 이전한다.
(3) 결합참여기업 모두가 자신의 순자산을 또는 모든 결합참여기업의 소유주가 자신의 지분을 신설된 기업에게 이전한다.
(4) 결합참여기업 중 한 기업의 이전 소유주 집단이 결합기업에 대한 지배력을 획득한다.

적용배제

12.4 이 장은 사업결합의 정의를 충족하는 거래나 그 밖의 사건에 적용한다. 이 장은 다음 경우에는 적용하지 아니한다.
(1) 조인트벤처의 구성
(2) 사업을 구성하지 않는 자산이나 자산 집단의 취득. 이 경우에 취득자는 각각의 식별가능한 취득자산(제11장 '무형자산'의 무형자산 정의와 인식기준을 충족하는 자산 포함)과 인수부채를 식별하고 인식한다. 자산집단의 원가는 매수일의 상대적 공정가치에 기초하여 각각의 식별가능한 자산과 부채에 배분한다. 이러한 거래나 사건에서는 영업권이 발생하지 않는다.
(3) 제32장의 적용을 받는 동일지배 사업(또는 기업) 간의 결합

사업결합의 식별

12.5 기업은 거래나 그 밖의 사건이 사업결합인지에 대하여 이 장의 정의를 적용하여 결정하는데, 그 정의에서는 사업결합은 취득자산과 인수부채가 사업을 구성해야 한다고 규정하고 있다. 취득자산이 사업이 아닐 경우에 보고기업은 그 거래나 그 밖의 사건을 자산의 취득으로 회계처리한다.

12.6 사업은 투입물 그리고 그러한 투입물에 적용되어 산출물을 창출할 수 있는 과정으로 구성된다. 사업은 보통 산출물을 갖지만, 산출물은 사업의 정의를 충족하기 위한 통합된 집합체에 반드시 필요한 요소는 아니다.

회계처리

12.7 각 사업결합은 취득법을 적용하여 회계

처리한다.

12.8 취득법은 다음의 절차를 따른다.
(1) 취득자의 식별
(2) 취득일의 결정
(3) 식별가능한 취득자산, 인수부채 및 피취득자에 대한 비지배지분의 인식과 측정
(4) 영업권 또는 염가매수차익의 인식과 측정

취득자의 식별

12.9 각 사업결합에서 결합참여기업 중 한 기업을 취득자로 식별한다.

12.10 제4장 '연결재무제표'의 지침은 피취득자에 대한 지배력을 획득하는 기업인 취득자를 식별하기 위하여 사용된다.

12.11 역취득은 증권을 발행한 기업(법적 취득자)이 회계목적상 피취득자로 식별될 때 발생한다. 지분을 취득당한 기업(법적 피취득자)은 역취득으로 고려되는 거래에서 회계목적상 취득자이다. 한편, 거래가 역취득으로 회계처리되기 위하여 회계상 피취득자는 사업의 정의를 충족해야 하며, 역취득에 따른 회계처리에서 영업권을 인식하기 위한 요구사항을 포함한 이 장의 모든 인식원칙과 측정원칙을 적용한다.

취득일의 결정

12.12 취득자는 취득일을 식별하며, 취득일은 피취득자에 대한 지배력을 획득한 날이다. 한편, 취득자가 피취득자에 대한 지배력을 획득한 날은 일반적으로 취득자가 법적으로 대가를 이전하여, 피취득자의 자산을 취득하고 부채를 인수한 날인 종료일이다. 그러나 취득자가 종료일보다 이른 날 또는 늦은 날에 지배력을 획득하는 경우도 있으므로 취득자는 모든 관련된 사실과 상황을 고려하여 취득일을 식별한다.

식별가능한 취득자산·인수부채의 인식과 측정

인식원칙

12.13 취득법 적용의 인식요건을 충족하려면, 식별가능한 취득자산과 인수부채는 취득일에 자산과 부채의 정의를 충족하여야 한다. 예를 들어 피취득자의 영업활동을 종료하거나 피취득자의 고용관계를 종료하거나 재배치하는 것과 같은 계획의 실행에 의해 미래에 발생할 것으로 예상되지만 의무가 아닌 원가는 취득일의 부채가 아니다. 그러므로 취득자는 취득법을 적용하면서 그러한 원가는 인식하지 않는다. 그러한 원가는 다른 일반기업회계기준에 따라 사업결합 후의 재무제표에 인식한다. 또한, 식별가능한 취득자산과 인수부채는 별도 거래의 결과가 아니라 사업결합 거래에서 취득자와 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유주) 사이에 교환된 것의 일부이어야 한다.

12.14 취득자가 인식의 원칙과 조건을 적용할 경우에 피취득자의 이전 재무제표에 자산과 부채로 인식되지 않았던 자산과 부채가 일부 인식될 수도 있다.

12.15 취득자는 피취득자가 리스이용자인 경우 각 운용리스의 조건이 유리한지 불리한지를 결정한다. 취득자는 운용리스의 조건이 시장 조건에 비하여 유리하다면 무형자산으로 인식하고, 시장조건에 비하여 불리하다면 부채로 인식한다. 한편, 식별가능한 무형자산이 운용리스와 관련될 수 있는데, 운용리스가 시장조건에 있더라도 시장참여자가 그 리스에 대해 특정 가격을 지급할 의도가 있다는 것이 그 증거일 수 있다.

12.16 취득자는 사업결합에서 취득한 식별가능한 무형자산을 영업권과 분리하여 인식한다. 무형자산은 분리가능성 기준이나 계약적·법적

기준을 충족하는 경우에 식별가능하다.

12.17 분리가능성 기준은 취득한 무형자산이 피취득자에게서 분리되거나 분할될 수 있고, 개별적으로 또는 관련된 계약, 식별가능한 자산이나 부채와 함께 매각, 이전, 라이선스, 임대, 교환할 수 있음을 의미한다. 취득자가 매각, 라이선스 또는 교환할 의도가 없더라도, 취득자가 매각, 라이선스 또는 기타 가치있는 것과 교환할 수 있는 무형자산은 분리가능성 기준을 충족한다. 취득한 무형자산은 바로 그 형태의 자산 또는 유사한 형태의 자산에 대한 교환거래에 대한 증거가 있는 경우, 그러한 교환거래가 드물고 취득자가 그 거래와 관련이 있는지와 무관하게 분리가능성 기준을 충족한다. 한편, 피취득자 또는 결합기업에서 개별적으로 분리할 수 없는 무형자산이 관련 계약, 식별가능한 자산이나 부채와 결합하여 분리할 수 있다면 분리가능성 기준을 충족한다.

12.18 취득일에 취득자는 후속적으로 다른 일반기업회계기준을 적용하기 위하여 식별가능한 취득자산과 인수부채를 분류하거나 지정한다. 그러한 분류나 지정은 취득일에 존재하는 계약조건, 경제상황, 취득자의 영업정책이나 회계정책 그리고 그 밖의 관련 조건에 기초하여 이루어진다. 상황에 따라, 일반기업회계기준에서는 특정 자산이나 부채에 대한 기업의 분류나 지정 방법에 따라 다른 회계처리를 규정한다. 다음은 취득일에 존재하는 관련 조건에 기초하여 이루어지는 분류나 지정의 예이며 이에 한정되지는 않는다.

(1) 특정 금융자산과 금융부채를 제6장 '금융자산·금융부채'에 따라 당기손익인식지정항목, 매도가능증권 또는 만기보유증권으로 분류
(2) 파생상품을 제6장에 따라 위험회피수단으로 지정
(3) 내재파생상품을 제6장에 따라 주계약에서 분리하여야 하는지에 대한 검토

12.19 문단 12.18의 원칙에 대한 예외로서 리스계약에 대하여 제13장 '리스'에 따라 운용리스 또는 금융리스로 분류한다. 취득자는 이러한 계약을 계약 개시시점(또는 계약 조건이 분류가 변경되는 방식으로 수정되어 왔다면 그러한 수정일. 이는 취득일이 될 수도 있음)의 계약조건과 그 밖의 요소에 기초하여 분류한다.

측정원칙

12.20 취득자는 식별가능한 취득자산과 인수부채를 취득일의 공정가치로 측정한다.

인식원칙의 예외

우발부채

12.21 과거사건에서 발생한 현재의무이고 그 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 취득자는 취득일 현재 사업결합에서 인수한 우발부채를 인식한다. 그러므로 제14장 '충당부채, 우발부채, 우발자산'과는 달리 당해 의무를 이행하기 위하여 경제적효익을 갖는 자원이 유출될 가능성이 매우 높지가 않더라도 취득자는 취득일에 사업결합으로 인수한 우발부채를 인식한다. 사업결합에서 인식한 우발부채는 최초 인식 이후 정산, 취소 또는 소멸되기 전까지 다음 중 큰 금액으로 측정한다.

(1) 제14장에 따라 인식되어야 할 금액
(2) 최초 인식금액에서, 적절하다면 제16장 '수익'에 따라 인식한 상각누계액을 차감한 금액

이 후속적인 측정 요구사항은 제6장 '금융자산·금융부채'에 따라 회계처리하는 계약에는 적용하지 않는다.

인식원칙과 측정원칙 모두의 예외

법인세

12.22 취득자는 사업결합으로 인한 취득자산과 인수부채에서 발생하는 이연법인세 자산이나

부채를 제22장 '법인세회계'에 따라 인식하고 측정한다. 또한, 취득자는 취득일에 존재하거나 취득의 결과로 발생하는 일시적차이와 피취득자의 이월액의 잠재적 세효과를 제22장에 따라 회계처리한다.

종업원급여

12.23 취득자는 피취득자의 종업원급여약정과 관련된 부채(자산인 경우에는 그 자산)를 제21장 '종업원급여'에 따라 인식하고 측정한다.

보상자산

12.24 사업결합에서 매도자는 취득자에게 특정 자산이나 부채의 전부 또는 일부와 관련된 우발상황이나 불확실성의 결과에 대하여 계약상 보상을 할 수도 있다. 취득자는 보상대상항목을 인식하면서 동시에 보상대상항목과 동일한 근거로 측정된 보상자산을 인식하는데, 보상자산은 회수불가능한 금액에 대해 평가충당금이 필요한 대상이다. 그러므로 보상이 취득일에 인식되고 공정가치로 측정된 자산이나 부채와 관련된 경우, 취득자는 취득일의 공정가치로 측정하여 취득일에 보상자산을 인식한다. 공정가치로 측정한 보상자산의 경우 회수가능성으로 인한 미래현금흐름의 불확실성의 효과를 공정가치 측정에 포함하였으므로 별도의 평가충당금은 필요하지 않다. 보상이 취득일에 인식되고 공정가치로 측정된 자산이나 부채와 관련된 경우, 별도의 평가충당금은 필요하지 않으나, 취득일의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우 취득일에 인식되지 않은 우발부채와 관련될 수 있다. 또는 보상이 취득일의 공정가치가 아닌 다른 근거로 측정하는 자산이나 부채(예 : 종업원급여에서 발생하는 자산이나 부채)와 관련될 수 있다. 그러한 상황에서 보상자산은 보상대상항목을 측정하기 위하여 사용한 가정과 일관된 가정을 사용하여 인식하고 측정하며, 보상자산의 회수가능성에 대한 경영진의 검토와 보상금액에 대한 계약상 제한을 반영한다.

각 보고기간 말에, 취득자는 보상대상부채 또는 보상대상자산과 동일한 근거로 취득일에 인식하였던 보상자산을 측정하는데, 보상금액에 계약상 제한이 있을 경우 이를 반영하여 측정하며, 그 자산을 후속적으로 공정가치로 측정하지 못할 경우 회수가능성에 대한 경영진의 검토를 반영하여 측정한다. 취득자는 보상자산을 회수하거나 매각하거나 그 밖에 보상자산에 대한 권리를 상실하는 경우에만 보상자산을 제거한다.

측정원칙의 예외

재취득한 권리

12.25 시장참여자가 공정가치를 결정할 때 계약에 대한 잠재적 갱신을 고려하는지와 무관하게, 취득자는 무형자산으로 인식한 재취득한 권리의 가치를 관련 계약의 잔여계약기간에 기초하여 측정하며, 잔여계약기간에 걸쳐 상각한다.

주식기준보상

12.26 취득자가 피취득자의 주식기준보상을 자신의 주식기준보상으로 대체하는 경우, 취득자는 관련된 부채 또는 지분상품을 제19장 '주식기준보상'의 방법에 따라 측정한다. (이 장은 그 방법의 결과를 보상의 '시장기준측정치'라고 한다.)

이전대가의 측정

12.27 사업결합에서 이전대가는 공정가치로 측정하며, 그 공정가치는 취득자가 이전하는 자산, 취득자가 피취득자의 이전 소유주에 대하여 부담하는 부채 및 취득자가 발행한 지분의 취득일의 공정가치 합계로 산정한다. (그러나 사업결합의 이전대가에 포함된, 피취득자의 종업원이 보유하고 있는 보상과 교환하여 취득자가 부여한 주식기준보상은 공정가치로 측정하지 않고 문단 12.26에 따라 측정한다.) 대가의 잠재적 형태의 예에는 현금, 그 밖의 자산, 취득자의 사업 또는 종속기업, 조건부 대가, 보통주

또는 우선주와 같은 지분상품, 옵션, 주식매입권 및 상호실체의 조합원 지분을 포함한다.

12.28 취득일에 공정가치와 장부금액이 다른 취득자의 자산과 부채(예 : 취득자의 비화폐성 자산 또는 사업)가 이전대가에 포함될 수 있다. 이 경우, 취득자는 이전된 자산이나 부채를 취득일 현재 공정가치로 재측정하고, 그 결과 차손익이 있다면 당기손익으로 인식한다. 그러나 때로는 이전된 자산이나 부채가 사업결합 후 결합기업에 여전히 남아 있고(예 : 자산이나 부채가 피취득자의 이전 소유주가 아니라 피취득자에게 이전됨), 따라서 취득자가 그에 대한 통제를 계속 보유하는 경우가 있다. 이러한 상황에서, 취득자는 그 자산과 부채를 취득일 직전의 장부금액으로 측정하고, 사업결합 전과 후에 여전히 통제하고 있는 자산과 부채에 대한 차손익을 당기손익으로 인식하지 않는다.

12.29 취득자가 피취득자에 대한 교환으로 이전한 대가에는 조건부 대가 약정으로 인한 자산이나 부채를 모두 포함한다(문단 12.27 참조). 취득자는 조건부 대가를 피취득자에 대한 교환으로 이전한 대가의 일부로서 취득일의 공정가치로 인식한다. 취득자는 조건부 대가의 지급의무를 제6장 '금융자산 · 금융부채', 제15장 '자본' 및 그 밖의 적용가능한 일반기업회계기준에 기초하여 부채 또는 자본으로 분류한다. 취득자는 특정조건을 충족하는 경우 과거의 이전대가를 회수할 수 있는 권리를 자산으로 분류한다.

12.30 취득자는 때때로 취득일 직전에 지분을 보유하고 있던 피취득자에 대한 지배력을 획득한다. 예를 들어 20X1년 12월 31일에 기업 A는 기업 B에 대한 비지배지분 35%를 보유하고 있다. 동일자에 기업 B의 지분 40%를 추가로 매수하여 기업 B에 대한 지배력을 갖게 된다. 이 장에서는 그러한 거래를 단계적으로 이루어지는 사업결합이라 하며, 때로는 단계적 취득이라고도 한다. 단계적으로 이루어지는 사업결합에서, 취득자는 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분을 취득일의 공정가치로 재측정하고 그 결과 차손익이 있다면 당기손익으로 인식한다. 이전의 보고기간에, 취득자가 피취득자에 대한 지분의 가치변동을 기타포괄손익(예 : 투자자산이 매도가능증권으로 분류된 경우)으로 인식하였을 수 있다. 이 경우 기타포괄손익으로 인식한 금액에 대해 취득자가 이전에 보유하던 지분을 직접 처분한다면 적용하였을 방법과 동일한 방법으로 인식한다.

비지배지분의 측정

12.31 모든 사업결합에서 취득자는 취득일에 피취득자에 대한 비지배지분의 요소를 다음과 같이 측정한다.

(1) 피취득자에 대한 비지배지분의 요소가 현재의 지분이며 청산 시 보유자에게 기업 순자산의 비례적 지분에 대하여 권리가 부여된 경우, 당해 비지배지분 요소는 피취득자의 식별가능한 순자산에 대해 인식한 금액 중 현재의 소유 지분의 비례적 몫으로 측정한다.

(2) 그 밖의 모든 비지배지분 요소는 일반기업회계기준에서 측정방법을 달리 요구하는 경우를 제외하고 취득일의 공정가치로 측정한다.

영업권 또는 염가매수차익의 인식과 측정

12.32 취득자는 취득일 현재 다음 (1)이 (2)보다 클 경우 그 초과금액을 측정하여 영업권으로 인식한다.

(1) 다음의 합계금액

(가) 이 장에 따라 측정된 이전대가로 일반적으로 취득일의 공정가치(문단 12.27 참조)

(나) 이 장에 따라 측정된 피취득자에 대한

비지배지분의 금액(문단 12.31 참조)

㈐ 단계적으로 이루어지는 사업결합(문단 12.30 참조)의 경우 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분의 취득일의 공정가치

(2) 이 장에 따라 측정된 취득일의 식별가능한 취득자산과 인수부채의 순액

한편, 취득자와 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유자)가 지분만을 교환하여 사업결합을 하는 경우, 취득일에 피취득자 지분의 공정가치가 취득자 지분의 공정가치보다 더 신뢰성 있게 측정되는 경우가 있다. 이 경우, 취득자는 이전한 지분의 취득일의 공정가치 대신에 피취득자 지분의 취득일의 공정가치를 이용하여 영업권의 금액을 결정한다. 대가의 이전이 없는 사업결합에서 영업권 금액을 결정하는 경우, 취득자는 이전대가(문단 12.32(1)㈎)의 취득일의 공정가치 대신에 가치평가기법을 사용하여 피취득자에 대한 취득자 지분의 취득일의 공정가치를 결정하여 사용한다.

한편, 영업권은 그 내용연수에 걸쳐 정액법으로 상각하며, 내용연수는 미래에 경제적 효익이 유입될 것으로 기대되는 기간으로 하며, 20년을 초과하지 못한다.

12.33 문단 12.32(2)의 금액이 문단 12.32(1)의 금액을 초과하는 사업결합, 즉 염가매수의 경우, 염가매수차익을 인식하기 전에, 취득자는 모든 취득자산과 인수부채를 정확하게 식별하였는지에 대해 재검토하고, 이러한 재검토에서 식별된 추가 자산이나 부채가 있다면 이를 인식한다. 이때 취득자는 취득일에 이 장에서 인식하도록 요구한 다음의 모든 사항에 대해, 그 금액을 측정하는 데 사용한 절차를 재검토한다.

(1) 식별가능한 취득자산과 인수부채

(2) 단계적으로 취득한 사업결합의 경우, 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분

(3) 이전대가

재검토하는 목적은 취득일 현재 이용가능한 모든 정보를 고려하여 관련 측정치에 적절히 반영하였는지 확인하기 위해서이다. 만일 그 초과금액이 재검토 후에도 남는다면, 취득자는 취득일에 그 차익을 당기손익으로 인식한다. 그 차익은 취득자에게 귀속된다.

측정기간

12.34 사업결합에 대한 최초 회계처리가 사업결합이 발생한 보고기간 말까지 완료되지 못한다면, 취득자는 회계처리가 완료되지 못한 항목의 잠정 금액을 재무제표에 보고한다. 측정기간 동안에, 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대하여 새로 입수한 정보가 있는 경우 취득자는 취득일에 이미 알았더라면 취득일에 인식한 금액의 측정에 영향을 주었을 그 정보를 반영하기 위하여 취득일에 인식한 잠정금액을 소급하여 조정한다. 측정기간 동안에, 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대해 새로 입수한 정보가 있는 경우 취득자는 취득일에 이미 알았더라면 인식하였을 추가적인 자산과 부채를 인식한다. 취득자가 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대하여 찾고자 하는 정보를 얻거나 더 이상의 정보를 얻을 수 없다는 것을 알게 된 시점에 측정기간은 종료한다. 그러나 측정기간은 취득일로부터 1년을 초과할 수 없다.

12.35 취득자는 식별가능한 자산(부채)으로 인식한 잠정 금액의 증가(감소)를 영업권의 감소(증가)로 인식한다. 그러나 측정기간에 획득한 새로운 정보로 인해 때로 둘 이상의 자산이나 부채의 잠정 금액이 조정될 수 있다. 예를 들어 취득자는 피취득자의 설비 중 하나에서 발생한 사고의 손해배상과 관련된 부채를 인수하였을 수 있는데, 그 중 일부 또는 전부가 피취득자의 책임보험에 부보된 경우이다. 취득자가 측정기간에 그 부채의 취득일 공정가치에 대한 새로운 정보를 획득한 경우, 부채로 인식한 잠정 금

액의 변경에 따른 영업권의 조정은 보험자에게서 수취할 보험금으로 인식한 잠정 금액의 변경에 따른 영업권의 조정으로 (전부나 일부) 상쇄될 것이다.

12.36 측정기간에 취득자는 마치 사업결합의 회계처리가 취득일에 완료되었던 것처럼 잠정 금액의 조정을 인식한다. 그러므로 취득자는 재무제표에 표시된 과거기간의 비교정보를 필요한 경우 수정하며, 이러한 수정에는 최초 회계처리를 완료하면서 기인식된 감가상각, 상각 또는 그 밖의 수익 효과의 변경을 포함한다.

취득관련원가

12.37 취득관련원가는 취득자가 사업결합을 하기 위해 사용한 원가이다. 그러한 원가에는 ① 중개수수료, ② 자문·법률·회계·가치평가·그 밖의 전문가나 컨설팅 수수료, ③ 일반관리원가(예 : 내부 취득 부서의 유지 원가), ④ 채무증권과 지분증권의 등록 · 발행 원가 등이 있다. 취득자는 취득관련원가에 대하여 원가가 발생하고 용역을 제공받은 기간에 비용으로 회계처리 한다. 다만, 채무증권과 지분증권의 발행원가는 제6장 '금융자산 · 금융부채'와 제15장 '자본'에 따라 인식한다.

조건부 대가의 후속측정

12.38 취득자가 취득일 후에 인식하는 조건부 대가의 공정가치 변동 중 일부는 취득일에 존재한 사실과 상황에 대하여 취득일 후에 추가로 입수한 정보에 의한 것일 수 있다. 그러한 변동은 문단 12.34에 따른 측정기간 동안의 조정이다. 그러나 목표수익을 달성하거나, 특정 주가에 도달하거나, 연구개발 프로젝트의 주요 과제를 완료하는 등 취득일 이후에 발생한 사건에서 발생한 변동은 측정기간 동안의 조정이 아니다. 취득자는 측정기간 동안의 조정이 아닌 조건부 대가의 공정가치 변동을 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 자본으로 분류된 조건부 대가는 재측정하지 않으며, 그 후속 정산은 자본 내에서 회계처리한다.

(2) 자산이나 부채로 분류된 조건부 대가는 다음과 같이 처리한다.

㈎ 조건부 대가가 금융상품이며 제6장 '금융자산 · 금융부채'의 적용범위에 해당하는 경우, 공정가치로 측정하고 그 결과로 생긴 차손익은 동 장에 따라 당기손익이나 기타포괄손익으로 인식한다.

㈏ 조건부 대가가 제6장의 적용범위에 해당되지 않는 경우, 제14장 '충당부채, 우발부채, 우발자산' 또는 그 밖의 적절한 일반기업회계기준에 따라 회계처리한다.

공시

보고기간동안 발생한 사업결합

12.39 재무이용자가 보고기간동안 발생한 사업결합의 내용과 재무효과를 평가할 수 있는 정보를 제공하기 위하여, 취득자는 보고기간에 발생한 모든 사업결합에 대해 다음 정보를 공시한다.

(1) 피취득자의 명칭과 설명

(2) 취득일

(3) 취득한 의결권 있는 지분율

(4) 사업결합의 주된 이유와 피취득자에 대한 취득자의 지배력 획득 방법에 대한 설명

(5) 총 이전대가의 취득일의 공정가치와 다음과 같은 대가의 주요 종류별 취득일의 공정가치

㈎ 현금

㈏ 그 밖의 유형자산이나 무형자산(취득자의 사업이나 종속기업 포함)

㈐ 발생한 부채(예 : 조건부 대가에 대한 부채)

㈑ 취득자의 지분(발행되었거나 발행될 금

융상품 또는 지분의 수량과 그러한 금융상품이나 지분의 공정가치 결정 방법 포함)

(6) 조건부 대가 약정과 보상자산
  (가) 취득일 현재 인식한 금액
  (나) 지급액을 결정하기 위한 약정과 기준에 대한 설명
  (다) 결과범위에 대한 추정치(할인되지 않은) 또는 범위를 추정할 수 없다면 그 사실과 범위를 추정할 수 없는 이유. 최대 지급액을 한정할 수 없는 경우 그러한 사실을 공시한다.

(7) 취득자산과 인수부채의 주요 종류별로 취득일 현재 인식한 금액

(8) 문단 12.21에 따라 인식한 각 우발부채에 대하여 제14장 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서 요구하고 있는 정보. 우발부채의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없어 인식하지 못한 경우, 다음 사항을 공시한다.
  (가) 제14장 문단 14.19 및 14.20에서 요구하고 있는 정보
  (나) 그러한 부채를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 이유

(9) 염가매수(문단 12.33 참조)의 경우 다음 사항
  (가) 문단 12.33에 따라 인식한 차익 금액과 그 차익을 인식한 손익계산서의 항목
  (나) 거래에서 차익이 발생한 이유에 대한 설명

(10) 단계적으로 이루어지는 사업결합의 경우 다음 사항
  (가) 취득일 직전에 취득자가 보유하고 있는 피취득자에 대한 지분의 취득일의 공정가치
  (나) 사업결합 전에 취득자가 보유하고 있던 피취득자 지분을 공정가치로 재측정함에 따라 인식한 차손익 및 그러한 차손익이 인식된 손익계산서 항목

(11) 다음의 정보
  (가) 당해 보고기간의 손익계산서에 포함된 취득일 이후 피취득자의 수익과 당기손익 금액
  (나) 직전회계연도 및 취득일까지 결합참여기업의 요약재무상태표, 요약손익계산서

만약 이 하위문단에서 요구하고 있는 정보 중 실무적으로 공시할 수 없는 경우, 취득자는 그 사실과 실무적으로 공시할 수 없는 이유를 기술한다. 이 장에서 '실무적으로 할 수 없는' 이라는 용어는 제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'의 용어와 동일한 의미로 사용한다.

한편, 보고기간에 발생한 여러 사업결합이 개별적으로 중요하지 않지만 집합하여 중요해지면 문단 12.39(5)내지 (11) 정보를 합산하여 공시한다.

보고기간 후 재무제표 승인일 전에 발생한 사업결합

12.40 사업결합 취득일이 보고기간 말 이후 재무제표 발행승인일 전인 경우, 재무제표 발행승인일에 사업결합에 대한 최초 회계처리가 완료되지 못한 경우가 아니라면 문단 12.39에서 요구하는 정보를 공시한다. 그러한 상황에서는 공시할 수 없는 사항의 내용과 이유를 기술한다.

제13장 리스

목적

13.1 이 장의 목적은 리스의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

13.2 이 장은 리스료를 받고 특정 자산을 대여하는 자('리스제공자'라 한다. 이하 같다)와 그

자산을 사용하는 자('리스이용자'라 한다. 이하 같다)의 리스관련 회계처리에 적용하되 다음의 경우에는 적용하지 아니한다.

(1) 광물, 석유, 천연가스 등 소모성 천연자원의 개발이나 사용에 관한 계약
(2) 특허권, 저작권, 영화필름, 비디오 녹화물, 원고 등에 대한 라이선스 계약

그러나 이 장은 다음 항목들의 측정기준으로는 적용하지 아니한다.

(1) 리스이용자가 금융리스로 보유하는 생물자산(제27장 '특수활동' 제1절 '농림어업' 참조)
(2) 리스제공자가 운용리스로 제공하는 생물자산(제27장 '특수활동' 제1절 '농림어업' 참조)

13.3 이 장은 리스자산의 운영 및 유지보수와 관련하여 리스제공자가 상당한 용역을 제공해야 하는 자산사용권 이전계약에도 적용한다. 그러나 자산사용권이 이전되지 않는 용역계약에는 적용하지 아니한다.

용어의 정의

13.4 '리스'는 리스제공자가 자산의 사용권을 합의된 기간 동안 리스이용자에게 이전하고 리스이용자는 그 대가로 사용료를 리스제공자에게 지급하는 계약을 말한다.

리스의 분류

13.5 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하는 리스는 금융리스로 분류한다. 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는 리스는 운용리스로 분류한다.

13.6 리스는 계약의 형식보다는 거래의 실질에 따라 분류한다. 다음에 예시한 경우 중 하나 또는 그 이상에 해당하면 일반적으로 금융리스로 분류한다.

(1) 리스기간 종료시 또는 그 이전에 리스자산의 소유권이 리스이용자에게 이전되는 경우
(2) 리스실행일 현재 리스이용자가 염가매수선택권을 가지고 있고, 이를 행사할 것이 확실시 되는 경우
(3) 리스자산의 소유권이 이전되지 않을지라도 리스기간이 리스자산 내용연수의 상당부분을 차지하는 경우
(4) 리스실행일 현재 최소리스료를 내재이자율로 할인한 현재가치가 리스자산 공정가치의 대부분을 차지하는 경우
(5) 리스이용자만이 중요한 변경 없이 사용할 수 있는 특수한 용도의 리스자산인 경우

13.7 문단 13.6의 예에 해당되지 않을지라도, 다음 경우 중 하나 또는 그 이상에 해당하면 금융리스로 분류될 가능성이 있다.

(1) 리스이용자가 리스를 해지할 경우 해지로 인한 리스제공자의 손실을 리스이용자가 부담하는 경우
(2) 리스이용자가 잔존가치의 공정가치 변동에 따른 이익과 손실을 부담하는 경우(예를 들어 리스종료시점에 리스자산을 매각할 경우 얻을 수 있는 수익을 보장하도록 리스료가 조정되는 경우)
(3) 리스이용자가 염가갱신선택권을 가지고 있는 경우

13.8 리스는 리스실행일에 분류된다. 만약 리스기간 중 리스의 양 당사자가 리스 재계약이 아닌 형태로 최초의 리스조건의 변경에 합의하였고, 처음부터 변경된 조건으로 계약하였다면 리스의 분류가 최초의 분류와 다르게 분류되었을 경우도 있다. 이 때에는 리스조건의 변경 전까지는 분류 변경전 리스에 따라 회계처리하고, 리스조건의 변경 후부터 잔여리스기간 동안은 분류 변경된 리스에 따라 회계처리한다. 예를

들면, 리스조건의 변경으로 운용리스에서 금융리스로 리스의 분류가 변경된 경우가 있다. 이 때에는 리스조건 변경 전까지는 운용리스로 회계처리하고, 리스조건 변경 후부터 잔여리스기간 동안은 금융리스로 회계처리한다. 그러나 추정의 변경(예 : 리스자산의 내용연수 또는 잔존가치에 대한 추정의 변경), 상황의 변경(예 : 리스이용자의 지급불능상황) 또는 조정리스료의 발생은 기존리스의 분류 변경을 초래하지 않는다.

부동산 리스

13.9 토지 또는 건물의 리스는 다른 자산의 리스와 동일한 방법으로 금융리스 또는 운용리스로 분류한다. 그런데 리스에 토지와 건물 요소가 모두 포함된 경우, 각 요소별로 문단 13.5 내지 13.8에 따라 금융리스 또는 운용리스로 분류한다. 토지 요소가 운용리스 또는 금융리스인지를 결정할 때, 가장 중요한 고려사항은 일반적으로 토지의 내용연수는 한정되지 않는다는 점이다.

13.10 토지와 건물을 함께 리스하는 경우, 토지와 건물은 분리하여 리스를 분류한다. 만약 토지와 건물 모두에 대한 소유권이 리스기간 종료시 또는 그 이전에 리스이용자에게 이전된다면, 토지와 건물은 모두 금융리스로 분류한다. 다만, 리스자산 중 하나 또는 둘 모두의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분이 이전되지 않는다는 사실이 명백하다면 그러하지 아니하다. 토지의 내용연수가 장기이고 한정할 수 없으며 리스기간 종료시 또는 그 이전에 토지 소유권의 이전이 기대되지 않는다면, 토지는 일반적으로 운용리스로 분류한다. 건물은 문단 13.5 내지 13.8에 따라 금융리스 또는 운용리스로 분류한다.

13.11 토지와 건물을 함께 리스하는 경우, 최소리스료(선지급액 포함)는 리스실행일 현재 토지와 건물에 대한 리스효익의 공정가치에 비례하여 배분한다. 만약 최소리스료가 토지와 건물에 신뢰성 있게 배분될 수 없고, 토지와 건물 모두 운용리스라는 사실이 명백하지 않다면, 토지와 건물은 하나의 금융리스로 분류한다. 그러나 토지와 건물 모두 운용리스라는 사실이 명백하다면 하나의 운용리스로 분류한다.

13.12 토지와 건물을 함께 리스하는 경우, 최초로 인식될 토지분 금액이 중요하지 않다면, 한 단위로서 문단 13.5 내지 13.8에 따라 금융리스 또는 운용리스로 분류할 수 있다. 이 경우 건물의 내용연수를 전체 리스자산의 내용연수로 본다. 또한 건물분 금액이 중요하지 않다면, 전체리스자산을 토지로 보아 문단 13.9 및 13.10에 따라 회계처리할 수 있다.

리스이용자의 회계처리

금융리스

최초 인식

13.13 리스이용자는 리스실행일에 최소리스료의 현재가치와 리스자산의 공정가치 중 작은 금액을 금융리스자산과 금융리스부채로 각각 인식한다. 이 경우 최소리스료의 현재가치를 계산할 때 적용해야 할 할인율은 리스제공자의 내재이자율이며, 만약 이를 알 수 없다면 리스이용자의 증분차입이자율을 적용한다. 리스이용자의 리스개설직접원가는 금융리스자산으로 인식될 금액에 포함한다.

후속 측정

13.14 보증잔존가치를 제외한 매기의 최소리스료는 이자비용과 리스부채의 상환액으로 배분하며 이자비용은 유효이자율법으로 계산한다.

13.15 금융리스에서는 매 회계기간에 이자비용

뿐만 아니라 금융리스자산의 감가상각비가 발생한다. 금융리스자산의 감가상각은 리스이용자가 소유한 다른 유사자산의 감가상각과 일관성 있게 회계처리한다. 만약 리스이용자가 리스기간 종료시 또는 그 이전에 자산의 소유권을 획득할 것이 확실시 된다면 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각하며, 그러하지 않은 경우에는 리스기간과 내용연수 중 짧은 기간에 걸쳐 감가상각한다. 이 경우 감가상각대상금액은 금융리스자산의 취득금액에서 추정잔존가치 또는 보증잔존가치를 차감한 금액으로 한다.

13.16 리스자산의 손상여부를 결정하기 위하여는 제20장 '자산손상'을 적용한다.

13.17 리스이용자는 금융리스와 관련하여 다음의 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 보고기간말 현재 금융리스자산의 장부금액
(2) 보고기간말 현재 최소리스료의 총합계와 현재가치의 조정내역, 그리고 다음 각 기간별 최소리스료의 총합계 및 현재가치
  (가) 1년 이내
  (나) 1년 초과 5년 이내
  (다) 5년 초과
(3) 당기의 손익에 반영된 조정리스료
(4) 보고기간말 현재 전대리스에서 받게 될 것으로 기대되는 미래의 최소전대리스료의 합계
(5) 다음을 포함한 리스계약의 중요한 사항에 대한 일반적인 설명
  (가) 조정리스료가 결정되는 기준
  (나) 리스갱신, 매수선택권 및 리스료 인상조항의 조건
  (다) 배당, 추가채무 및 추가리스 등에 관한 리스계약서상의 제약사항

13.18 제10장 '유형자산', 제11장 '무형자산' 및 제20장 '자산손상'에서 요구하는 주석사항은 리스이용자의 금융리스자산에 적용한다.

운용리스

13.19 운용리스에서 보증잔존가치를 제외한 최소리스료는 리스이용자의 기간적 효익의 형태를 보다 잘 나타내는 다른 체계적인 인식기준이 없다면 리스기간에 걸쳐 균등하게 배분된 금액을 손익계산서에 비용으로 인식한다.

13.20 리스이용자는 운용리스와 관련하여 다음의 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 다음 각 기간별 운용리스에 따른 미래 최소리스료의 합계
  (가) 1년 이내
  (나) 1년 초과 5년 이내
  (다) 5년 초과
(2) 보고기간말 현재 전대리스에서 받게 될 것으로 기대되는 미래의 최소전대리스료의 합계
(3) 최소리스료, 조정리스료 및 전대리스료로 구분하여 당기손익에 인식된 리스료와 전대리스료
(4) 다음을 포함한 리스계약의 유의적인 사항에 대한 일반적인 설명
  (가) 조정리스료가 결정되는 기준
  (나) 리스갱신, 매수선택권 및 리스료 인상조항의 조건
  (다) 배당, 추가채무 및 추가리스 등에 관한 리스계약서상의 제약사항

리스제공자의 회계처리

금융리스

최초인식

13.21 리스제공자는 금융리스의 리스순투자와 동일한 금액을 금융리스채권으로 인식한다.

13.22 금융리스에서 리스료는 리스제공자의 투자와 용역에 대한 회수와 보상으로서 채권의 원금회수액과 이자수익으로 구분하여 회계처리

한다.

후속 측정

13.23 이자수익은 리스제공자의 금융리스 순투자 미회수분에 대하여 유효이자율법을 적용하여 인식한다.

제조자 또는 판매자가 리스제공자인 경우

13.24 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 일반판매에 대하여 채택하고 있는 회계정책에 따라 매출손익을 인식한다. 인위적으로 낮은 이자율이 적용된 경우라면 시장이자율을 적용하여 매출이익을 인식한다. 제조자 또는 판매자인 리스제공자에 의하여 리스의 협상 및 계약단계에서 발생한 원가는 리스실행일에 당기 비용으로 인식한다.

13.25 리스제공자는 금융리스와 관련하여 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 보고기간말 현재 리스의 총투자와 최소리스료의 현재가치의 조정내역, 그리고 다음 각 기간별 리스의 총투자와 최소리스료의 현재가치
   (가) 1년 이내
   (나) 1년 초과 5년 이내
   (다) 5년 초과
(2) 리스총투자와 리스순투자의 차이
(3) 무보증잔존가치
(4) 회수불확실한 최소리스료채권에 대한 대손충당금
(5) 수익으로 인식된 조정리스료
(6) 리스계약의 유의적인 사항에 대한 일반적인 설명

운용리스

13.26 리스제공자의 운용리스자산은 리스자산의 성격에 따라 비유동자산 중 유형자산 또는 무형자산의 한 항목으로 표시하고 그 항목의 구체적인 내역은 주석으로 기재한다.

13.27 보증잔존가치를 제외한 최소리스료는 리스자산의 기간적 효익의 형태를 보다 잘 나타내는 다른 체계적인 인식기준이 없다면 리스기간에 걸쳐 균등하게 배분된 금액을 손익계산서에 수익으로 인식한다.

13.28 운용리스의 협상 및 계약단계에서 발생한 리스개설직접원가는 별도의 자산(예 : 리스개설직접원가)으로 인식하고 리스료수익에 대응하여 리스기간 동안 비용으로 처리한다.

13.29 운용리스자산의 감가상각은 리스제공자가 소유한 다른 유사자산의 감가상각과 일관성있게 회계처리한다.

13.30 리스자산은 제20장 '자산손상'에 따라 손상차손의 인식여부를 검토한다.

13.31 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 운용리스계약의 경우 리스자산의 판매로 볼 수 없으므로 운용리스계약으로 인한 매출이익을 인식하지 아니한다.

13.32 리스제공자는 운용리스와 관련하여 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 운용리스의 다음 각 기간별 미래 최소리스료의 합계
   (가) 1년 이내
   (나) 1년 초과 5년 이내
   (다) 5년 초과
(2) 수익으로 인식된 조정리스료
(3) 리스계약의 중요한 사항에 대한 일반적인 설명

13.33 제10장 '유형자산', 제11장 '무형자산' 및 제20장 '자산손상'에서 요구하는 주석사항은

리스제공자의 리스자산에 적용한다.

금융업을 영위하는 리스제공자의 표시

13.34 리스제공자가 제3장 '재무제표의 작성과 표시Ⅱ(금융업)'의 적용대상인 경우에는 동 규정에 따라 리스관련 자산과 부채를 표시한다.

판매후리스거래

13.35 판매후리스거래란 리스이용자가 리스제공자에게 자산을 판매하고 다시 그 자산을 리스하여 사용하는 거래를 말한다. 판매후리스거래가 금융리스에 해당하는 경우에는 판매에 따른 손익을 리스실행일에 인식하지 않고 해당 리스자산의 감가상각기간동안 이연하여 상각 또는 환입한다.

13.36 판매후리스거래가 운용리스에 해당하는 경우 리스료와 판매가격이 공정가치에 따라 결정된 것이 확실하다면 판매에 따른 이익이나 손실은 즉시 인식한다. 판매가격이 공정가치에 미달하는 경우에도 판매에 따른 이익이나 손실은 즉시 인식한다. 다만, 판매에 따른 손실이 시장가격보다 낮은 미래의 리스료로 보상된다면 당해 손실은 이연하여 리스기간동안의 리스료에 비례하여 상각한다. 만약 판매가격이 공정가치를 초과한다면 판매가격이 공정가치를 초과하는 부분은 이연하여 리스기간동안 환입한다.

13.37 운용리스로 분류된 판매후리스거래에서 리스실행일의 자산의 공정가치가 장부금액보다 낮다면 장부금액과 공정가치의 차이에 해당하는 금액을 즉시 손실로 인식한다.

13.38 리스와 관련하여 리스이용자와 리스제공자에게 요구되는 주석사항은 판매후리스거래에도 동일하게 적용한다. 판매후리스거래의 독특하거나 비경상적인 계약조항 또는 조건은 리스계약의 중요한 사항에 대한 일반적인 설명 부분에 주석으로 기재한다.

제14장 충당부채, 우발부채, 우발자산

목적

14.1 이 장의 목적은 충당부채, 우발부채, 우발자산의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

14.2 이 장의 적용대상이 되는 거래나 사건의 예는 다음과 같다.

(1) 판매 후 품질 등을 보증하는 경우의 관련 부채
(2) 판매촉진을 위하여 시행하는 환불정책, 경품, 포인트적립 · 마일리지 제도의 시행 등과 관련된 부채
(3) 손실부담계약
(4) 타인의 채무 등에 대한 보증
(5) 계류중인 소송사건
(6) 구조조정계획과 관련된 부채
(7) 복구충당부채 등의 환경관련부채

다음의 경우에는 이 장을 적용하지 아니한다.

(1) 모든 당사자가 계약상의 의무를 전혀 이행하지 아니하거나 동일한 비율로 의무의 일부만을 이행한 미이행계약. 다만, 손실부담계약의 경우는 이 장을 적용한다.
(2) 별도의 장에서 정하고 있는 금융상품(파생상품을 포함한다), 건설형공사계약, 법인세, 종업원급여, 리스거래(다만, 손실부담계약의 경우는 이 장을 적용한다), 배출부채 또는 이 장의 적용을 배제하기로 정한 거래나 사건

인식

충당부채

14.3 충당부채는 과거사건이나 거래의 결과에 의한 현재의무로서, 지출의 시기 또는 금액이 불확실하지만 그 의무를 이행하기 위하여 자원이 유출될 가능성이 매우 높고 또한 당해 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있는 의무를 말한다.

14.4 충당부채는 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에 인식한다.
(1) 과거사건이나 거래의 결과로 현재의무가 존재한다.
(2) 당해 의무를 이행하기 위하여 자원이 유출될 가능성이 매우 높다.
(3) 그 의무의 이행에 소요되는 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다.

우발부채

14.5 우발부채는 부채로 인식하지 아니한다. 의무를 이행하기 위하여 자원이 유출될 가능성이 아주 낮지 않는 한, 우발부채를 주석에 기재한다.

우발자산

14.6 우발자산은 자산으로 인식하지 아니하고 자원의 유입가능성이 매우 높은 경우에만 주석에 기재한다. 상황변화로 인하여 자원이 유입될 것이 확정된 경우에는 그러한 상황변화가 발생한 기간에 관련 자산과 이익을 인식한다.

측정

14.7 충당부채로 인식하는 금액은 현재의무의 이행에 소요되는 지출에 대한 보고기간말 현재 최선의 추정치이어야 한다.

14.8 충당부채의 금액에 대한 최선의 추정치는 관련된 사건과 상황에 대한 불확실성이 고려되어야 한다.

14.9 충당부채의 명목금액과 현재가치의 차이가 중요한 경우에는 의무를 이행하기 위하여 예상되는 지출액의 현재가치로 평가한다.

14.10 현재가치 평가에 사용하는 할인율은 그 부채의 고유한 위험과 화폐의 시간가치에 대한 현행 시장의 평가를 반영한 세전 이율이다. 이 경우, 만기까지의 기간이 유사한 국공채이자율에 기업의 신용위험을 반영한 조정 금리를 가산하여 산출한 이자율을 할인율로 사용할 수 있다. 이 할인율에 반영되는 위험에는 미래 현금흐름을 추정할 때 고려된 현금흐름 자체의 변동위험은 포함되지 아니한다.

14.11 현재의무를 이행하기 위하여 소요되는 지출 금액에 영향을 미치는 미래사건이 발생할 것이라는 충분하고 객관적인 증거가 있는 경우에는 그러한 미래사건을 감안하여 충당부채 금액을 추정한다.

14.12 충당부채를 발생시킨 사건과 밀접하게 관련된 자산의 처분차익이 예상되는 경우에 당해 처분차익은 충당부채 금액을 측정하면서 고려하지 아니한다.

충당부채의 변제

14.13 대부분의 경우 기업은 전체 의무 금액에 대하여 책임이 있으므로 제3자가 변제할 수 없게 되면 기업은 그 전체금액을 이행할 책임을 진다. 이 경우 기업은 의무금액을 부채로 인식하고, 제3자가 변제할 것이 확실한 경우에 한하여 그 금액을 자산으로 인식한다. 다만, 자산으로 인식하는 금액은 관련 충당부채 금액을 초과할 수 없다. 이 경우 제3자의 변제에 따른 수익에 해당하는 금액은 충당부채의 인식에 따라

손익계산서에 계상될 관련 비용과 상계한다.

충당부채의 변동

14.14 충당부채는 보고기간말마다 그 잔액을 검토하고, 보고기간말 현재 최선의 추정치를 반영하여 증감조정한다. 이 경우 당해 충당부채의 현재가치 평가에 사용한 할인율은 변동되지 않는 것으로 보고 당초에 사용한 할인율이나 매 보고기간말 현재 최선의 추정치를 반영한 할인율 중 한 가지를 선택하여 계속 적용하도록 한다. 충당부채를 현재가치로 평가하여 표시하는 경우에는 장부금액을 기간 경과에 따라 증가시키고 해당 증가 금액은 당기비용으로 인식한다. 상황변동으로 인하여 더 이상 충당부채의 인식요건을 충족하지 아니하게 되면, 관련 충당부채는 환입하여 당기손익에 반영한다.

충당부채의 사용

14.15 충당부채는 최초의 인식시점에서 의도한 목적과 용도에만 사용하여야 한다. 다른 목적으로 충당부채를 사용하면 상이한 목적을 가진 두 가지 지출의 영향이 적절하게 표시되지 못하기 때문이다.

인식과 측정의 특수한 상황

14.16 손실부담계약을 체결한 경우에는 관련된 현재의무를 충당부채로 인식한다.

14.17 구조조정에 대한 의제의무는 다음의 요건을 모두 충족하는 경우에 발생된다.

(1) 구조조정에 대한 공식적이며 구체적인 계획에 의하여 적어도 아래에 열거하는 내용을 모두 확인할 수 있어야 한다.
   ㈎ 구조조정 대상이 되는 사업
   ㈏ 구조조정의 영향을 받는 주사업장 소재지
   ㈐ 구조조정에 소요되는 지출 내용
   ㈑ 구조조정계획의 이행시기
(2) 기업이 구조조정 계획의 이행에 착수하였거나 구조조정의 주요 내용을 공표함으로써 구조조정의 영향을 받을 당사자가 기업이 구조조정을 이행할 것이라는 정당한 기대를 가져야 한다.

14.18 구조조정충당부채로 인식할 수 있는 지출은 구조조정과 관련하여 직접 발생하여야 하고 다음의 요건을 모두 충족하여야 한다.

(1) 구조조정과 관련하여 필수적으로 발생하는 지출
(2) 기업의 계속적인 활동과 관련 없는 지출

주석공시

14.19 충당부채는 유형별로 다음의 내용을 주석에 기재한다.

(1) 기초와 기말 장부금액 및 당기 증감 내용
   당기 증감 내용에는 현재가치로 평가한 충당부채의 기간 경과에 따른 당기 증가 금액, 환입금액 및 사용금액을 포함한다. 전기재무제표상의 증감 내용은 비교표시하지 아니할 수 있다.
(2) 충당부채의 성격과 자원의 유출이 예상되는 시기
(3) 유출될 자원의 금액과 시기에 대한 불확실성 정도(필요한 경우, 관련된 미래사건에 대한 중요한 가정 포함)
(4) 제3자에 의한 변제 기대금액 및 그와 관련하여 인식한 자산 금액
(5) 현재가치로 평가한 충당부채의 기간 경과에 따른 당기 증가금액 및 할인율 변동에 따른 효과

14.20 의무를 이행하기 위하여 자원이 유출될 가능성이 아주 낮지 않은 한, 우발부채는 유형별로 그 성격을 주석에 설명하고 가능하면 다

음의 내용을 주석에 기재한다.
(1) 우발부채의 추정금액
(2) 자원의 유출 금액 및 시기와 관련된 불확실성 정도
(3) 제3자에 의한 변제의 가능성

14.21 의무를 이행하기 위한 자원의 유출 가능성이 거의 없더라도 다음의 경우에는 그 내용을 주석으로 기재한다.
(1) 타인에게 제공한 지급보증 또는 이와 유사한 보증
(2) 중요한 계류중인 소송사건

14.22 자원의 유입 가능성이 매우 높은 우발자산은 그 성격을 주석에 설명하고, 가능하면 우발자산의 추정금액도 포함하여 주석에 기재한다.

14.23 우발부채와 우발자산에 대하여 주석으로 공시하여야 할 사항이지만 실무적인 이유로 공시하지 못한 경우에는 그 사유를 주석에 기재하여야 한다.

14.24 매우 드물게 발생하는 경우이지만 충당부채, 우발부채, 우발자산과 관련하여 이 장에서 요구하는 모든 사항 또는 일부 사항을 주석에 기재하는 것이 진행 중인 상대방과의 분쟁에 현저하게 불리한 영향을 미칠 것으로 예상되는 경우에는 그에 관한 주석 공시를 생략할 수 있다. 다만, 그 분쟁의 개괄적인 성격과 주석 공시를 생략한 사실 등을 주석에 기재하여야 한다.

제15장 자본

목적

15.1 이 장의 목적은 자본에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

자본의 정의와 구성

15.2 자본은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분을 나타내며, 주주로부터의 납입자본에 기업활동을 통하여 획득하고 기업의 활동을 위해 유보된 금액을 가산하고, 기업활동으로부터의 손실 및 소유자에 대한 배당으로 인한 주주지분 감소액을 차감한 잔액이다.

주식의 발행

15.3 주주로부터 현금을 수령하고 주식을 발행하는 경우에 주식(상환우선주 등 포함)의 발행금액이 액면금액(무액면주식의 경우 발행금액 중 이사회 또는 주주총회에서 자본금으로 정한 금액, 이하 같음)보다 크다면 그 차액을 주식발행초과금으로 하여 자본잉여금으로 회계처리한다. 발행금액이 액면금액보다 작다면 그 차액을 주식발행초과금의 범위내에서 상계처리하고, 미상계된 잔액이 있는 경우에는 자본조정의 주식할인발행차금으로 회계처리한다. 이익잉여금(결손금) 처분(처리)으로 상각되지 않은 주식할인발행차금은 향후 발생하는 주식발행초과금과 우선적으로 상계한다. .

15.4 기업이 현물을 제공받고 주식을 발행한 경우에는 제공받은 현물의 공정가치를 주식의 발행금액으로 한다. 다만, 다른 장에서 별도로 정하는 경우에는 그에 따른다. 주식의 발행금액과 액면금액의 차액은 문단 15.3에 따라 회계처리하되, 법령 등에 따라 이익준비금 또는 기타 법정준비금을 승계받는 경우 동 승계액을 주식발행초과금에서 차감하거나 주식할인발행차금에 가산한다.

15.5 지분상품을 발행하거나 취득하는 과정에

서 등록비 및 기타 규제 관련 수수료, 법률 및 회계자문 수수료, 주권인쇄비 및 인지세와 같은 여러 가지 비용이 발생한다. 이러한 자본거래 비용 중 자본거래가 없었다면 회피가능하고 자본거래에 직접 관련되어 발생한 추가비용을 주식발행초과금에서 차감하거나 주식할인발행차금에 가산한다. 중도에 포기한 자본거래 비용은 당기손익으로 인식한다.

15.6 청약기일이 경과된 신주청약증거금은 신주납입액으로 충당될 금액을 자본조정으로 회계처리하며, 주식을 발행하는 시점에서 자본금과 자본잉여금으로 회계처리한다

15.7 자본잉여금 또는 이익잉여금을 자본금에 전입하여 기존의 주주에게 무상으로 신주를 발행하는 경우에는 주식의 액면금액을 주식의 발행금액으로 한다.

자기주식 매매 등의 거래

15.8 기업이 매입 등을 통하여 취득하는 자기주식은 취득원가를 자기주식의 과목으로 하여 자본조정으로 회계처리한다.

15.9 자기주식을 처분하는 경우 처분금액이 장부금액보다 크다면 그 차액을 자기주식처분이익으로 하여 자본잉여금으로 회계처리한다. 처분금액이 장부금액보다 작다면 그 차액을 자기주식처분이익의 범위내에서 상계처리하고, 미상계된 잔액이 있는 경우에는 자본조정의 자기주식처분손실로 회계처리한다. 이익잉여금(결손금) 처분(처리)으로 상각되지 않은 자기주식처분손실은 향후 발생하는 자기주식처분이익과 우선적으로 상계한다.

15.10 기업이 자기주식을 소각하는 경우에는 문단 15.11이나 15.12에 따라 회계처리한다.

주식의 소각

실질적 감자 또는 유상감자

15.11 기업이 이미 발행한 주식을 유상으로 재취득하여 소각하는 경우에 주식의 취득원가가 액면금액보다 작다면 그 차액을 감자차익으로 하여 자본잉여금으로 회계처리한다. 취득원가가 액면금액보다 크다면 그 차액을 감자차익의 범위내에서 상계처리하고, 미상계된 잔액이 있는 경우에는 자본조정의 감자차손으로 회계처리한다. 이익잉여금(결손금) 처분(처리)으로 상각되지 않은 감자차손은 향후 발생하는 감자차익과 우선적으로 상계한다.

15.12 주식을 이익으로 소각하는 경우에는 소각하는 주식의 취득원가에 해당하는 이익잉여금을 감소시킨다.

15.13 분할기업의 자본을 감소시키는 형태로 분할신설기업을 설립하고 분할신설기업의 주식을 분할기업의 주주에게 배분하는 경우에 분할기업은 감소된 순자산금액이 감소되는 주식의 액면금액보다 작은 경우에는 그 차액을 감자차익으로 하여 자본잉여금으로 회계처리한다. 감소된 순자산금액이 감소되는 주식의 액면금액보다 큰 경우에는 그 차액을 감자차익의 범위내에서 상계처리하고, 미상계된 잔액이 있는 경우에는 자본조정의 감자차손으로 회계처리한다. 이익잉여금(결손금) 처분(처리)으로 상각되지 않은 감자차손은 향후 발생하는 감자차익과 우선적으로 상계한다. 다만, 법령 등에 따라 승계가 허용된 이익준비금 또는 기타 법정준비금을 분할신설기업에 이전한 경우 동일 유형별로 즉, 자본잉여금을 이전한 경우에는 기타자본잉여금으로, 이익준비금을 이전한 경우에는 이익잉여금으로 대체한다.

형식적 감자 또는 무상감자

15.14 기업이 주주에게 순자산을 반환하지 않고 주식의 액면금액을 감소시키거나 주식수를 감소시키는 경우에는 감소되는 액면금액 또는 감소되는 주식수에 해당하는 액면금액을 감자차익으로 하여 자본잉여금으로 회계처리한다.

배당

15.15 현금으로 배당하는 경우에는 배당액을 이익잉여금에서 차감한다.

15.16 주식으로 배당하는 경우에는 발행주식의 액면금액을 배당액으로 하여 자본금의 증가와 이익잉여금의 감소로 회계처리한다.

15.16의2 현물로 배당하는 경우, 제32장 '동일지배거래'의 적용대상이 되는 경우를 제외하고, 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 배당선언시점에 미지급현물배당(부채)을 분배될 비현금자산의 공정가치로 인식하고 이익잉여금에서 차감한다.
(2) 각 보고기간말과 결제일에 미지급현물배당의 장부금액을 공정가치로 재측정하고, 장부금액 변동을 분배금액에 대한 조정으로 자본(이익잉여금)에서 인식한다.
(3) 미지급현물배당을 결제할 때, 분배될 비현금자산의 장부금액과 미지급현물배당의 차이가 있다면 이를 당기손익으로 인식한다.

15.17 <삭제>

복합금융상품

15.18 비파생금융상품의 발행자는 금융상품의 조건을 평가하여 당해 금융상품이 자본요소와 부채요소를 모두 가지고 있는지를 결정하여야 하며 각 요소별로 금융부채, 금융자산 또는 지분상품으로 분류하여야 한다. 즉, 발행자는 (1) 금융부채를 발생시키는 요소와 (2) 발행자의 지분상품으로 전환할 수 있는 옵션을 보유자에게 부여하는 요소를 별도로 분리하여 인식한다.

15.19 전환권을 행사할 가능성이 변동하는 경우에도 (특히, 특정 보유자의 입장에서 전환권의 행사가 경제적으로 유리해지는 경우에도) 전환상품의 부채요소와 자본요소의 분류를 수정하지 않는다. 예를 들어 전환으로 인해 보유자에게 발생하는 세무효과의 차이 등으로 인하여 보유자는 예상대로 행동하지 않을 수 있다. 더욱이 전환의 가능성은 때에 따라 변동한다. 발행자가 미래에 원리금을 지급할 계약상 의무는 전환, 금융상품 만기의 도래 또는 그 밖의 거래를 통하여 소멸되기 전까지는 미결제된 상태로 유지된다.

15.20 지분상품은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분에 대한 계약을 나타낸다. 따라서 복합금융상품의 최초 장부금액을 부채요소와 자본요소에 배분하는 경우 자본요소에는 복합금융상품 전체의 공정가치에서 부채요소에 대하여 별도로 결정한 금액을 차감한 잔액을 배분한다. 복합금융상품의 자본요소(예 : 보통주 전환권)가 아닌 파생상품의 특성(예 : 콜옵션)에 해당하는 가치는 부채요소의 장부금액에 포함한다. 최초인식시점에서 부채요소와 자본요소에 배분된 금액의 합계는 항상 금융상품 전체의 공정가치와 동일해야 한다. 금융상품의 구성요소를 분리하여 인식하는 최초인식시점에는 어떠한 손익도 발생하지 않는다.

15.21 만기시점에서 전환사채가 전환되는 경우 발행자는 부채를 제거하고 자본으로 인식한다. 최초인식시점의 자본요소는 자본의 다른 항목으로 대체될 수 있지만 계속하여 자본으로 유지된다. 만기시점에서 전환사채의 전환에 따라 인식할 손익은 없다.

15.22 발행자는 전환사채의 조기전환을 유도하

기 위하여 좀 더 유리한 전환조건을 제시하거나 특정 시점 이전의 전환에 대해서는 추가적인 대가를 지급하는 등의 방법으로 전환사채의 조건을 변경할 수 있다. 조건이 변경되는 시점에 변경된 조건하에서 전환으로 인하여 보유자가 수취하게 되는 대가의 공정가치와 원래의 조건하에서 전환으로 인하여 보유자가 수취하였을 대가의 공정가치의 차이는 손실이며 당기손익으로 인식한다.

15.23 전환사채의 조기상환이나 재매입을 통하여 만기 전에 전환사채가 소멸되는 경우 조기상환이나 재매입을 위하여 지급한 대가와 거래원가를 거래의 발생시점의 부채요소와 자본요소에 배분한다. 지급한 대가와 거래원가를 요소별로 배분하는 방법은 문단 15.20에 따라 전환사채가 발행되는 시점에 발행금액을 각 요소별로 배분한 방법과 일관되어야 한다.

주석공시

15.24 자본거래 등과 관련된 다음의 사항은 주석으로 기재한다.

(1) 기업이 발행할 주식의 총수, 1주의 금액 및 발행한 주식의 수와 당해 회계연도 중에 증자, 감자, 주식배당 또는 기타의 사유로 자본금이 변동한 경우에는 그 내용
(2) 기업이 발행한 주식의 종류 및 종류주식별 주요 내용
(3) 발행주식 중 상호주식 등 법령에 의하여 의결권이 제한되어 있는 경우에는 그 내용
(4) 자기주식의 취득경위 및 향후처리계획
(5) 신주청약증거금에 대한 신주의 발행주식수, 주금납입기일 및 자본잉여금으로 적립될 금액
(6) 주식을 이익으로 소각하는 경우 자본금이 발행주식의 액면총액과 일치하지 아니하는 사유

15.25 복합금융상품의 발행과 관련된 다음의 사항은 주석으로 기재한다.

(1) 전환사채, 신주인수권부사채 등 자본요소와 부채요소를 모두 가지고 있는 복합금융상품을 발행한 경우에는 발행금액, 권리행사조건(예 : 행사가격, 행사기간 등), 특약사항, 담보 또는 보증 제공 내역 등 기존 주주의 이해에 관계되는 중요한 사항
(2) 회계기간 중 전환권 및 신주인수권의 행사로 발행된 주식의 수, 전환된 누적주식수 및 미전환된 잔여주식수 등
(3) 회계기간 중 전환권이나 신주인수권이 행사되었을 때 기업의 정관으로 기초 또는 기말에 행사된 것으로 간주하는 경우에는 그 내용

제16장 수익

제1절 수익인식

목적

16.1 이 절의 목적은 재화의 판매나 용역의 제공으로부터 발생하는 수익과, 이자 · 배당금 · 로열티와 같이 자산을 타인에게 사용하게 함으로써 발생하는 수익 등의 인식기준을 제시하는 데 있다.

적용범위

16.2 이 절은 다음의 거래나 사건에서 발생하는 수익의 회계처리에 적용한다.

(1) 재화의 판매
(2) 용역의 제공
(3) 이자수익, 로열티수익 및 배당수익을 창출하는 기업자산에 대한 타인의 사용

16.3 이 절은 다른 일반기업회계기준에서 별도

로 정하고 있거나 이 절의 적용이 적절하지 않은 다음의 거래와 회계사건에는 적용하지 아니한다.

⑴ 리스계약(제13장 '리스')
⑵ 지분법으로 회계처리하는 투자자산으로부터의 배당금(제8장 '지 분법'과 제9장 '조인트 벤처 투자')
⑶ 보험회사의 보험계약
⑷ 금융자산과 금융부채의 공정가치 변동 또는 처분(제6장 '금융자산 · 금융부채')
⑸ 건설형 공사계약(제16장 제2절)
⑹ 농림어업활동과 관련된 생물자산의 최초인식 및 공정가치의 변동 그리고 수확물의 최초인식(제27장 '특수활동')
⑺ 광물의 추출(제27장 '특수활동')

16.4 자산을 타인에게 사용하게 함으로써 발생하는 수익의 유형은 다 음과 같다.

⑴ 이자수익 : 현금이나 현금성자산 또는 받을 채권의 사용대가
⑵ 배당금수익 : 지분투자에 대하여 받는 이익의 분배금액
⑶ 로열티수익 : 산업재산권이나 컴퓨터 소프트웨어 등과 같은 무형자산의 사용대가

수익의 측정

16.5 수익은 재화의 판매, 용역의 제공이나 자산의 사용에 대하여 받았거나 또는 받을 대가(이하 '판매대가'라 한다)의 공정가치로 측정한다. 매출에누리와 할인 및 환입은 수익에서 차감한다. 단, 구매자에게 지급할 대가가 구매자에게서 받은 구별되는 재화나 용역에 대한 지급이라면 수익에서 차감하지 않는다.

16.6 대부분의 경우 판매대가는 현금 또는 현금성자산의 금액이다. 그러나 판매대가가 재화의 판매 또는 용역의 제공 이후 장기간에 걸쳐 유입되는 경우에는 그 공정가치가 미래에 받을 금액의 합계액(이하 '명목금액'이라 한다)보다 작을 수 있다. 예를 들면, 무이자로 신용판매하거나, 판매대가로 표면이자율이 시장이자율보다 낮은 어음을 받는 경우에는 판매대가의 공정가치가 명목금액보다 작아진다. 이 때 공정가치는 명목금액의 현재가치로 측정하며, 공정가치와 명목금액과의 차액은 제6장 '금융자산 · 금융부채'에 따라 현금회수기간에 걸쳐 이자수익으로 인식한다. 현재가치의 측정에 사용되는 할인율은 신용도가 비슷한 기업이 발행한 유사한 금융상품(예 : 회사채)에 적용되는 일반적인 이자율과 명목금액의 현재가치와 제공되는 재화나 용역의 현금판매금액을 일치시키는 유효이자율 중 보다 명확히 결정될 수 있는 것으로 한다.

16.7 성격과 가치가 유사한 재화나 용역간의 교환은 수익을 발생시키는 거래로 보지 않는다. 이러한 예로는 정유산업 등에서 공급회사간에 특정지역의 수요를 적시에 충족시키기 위해 재고자산을 교환하는 경우가 있다. 그러나 성격과 가치가 상이한 재화나 용역간의 교환은 수익을 발생시키는 거래로 본다. 이때 수익은 교환으로 취득한 재화나 용역의 공정가치로 측정하되, 현금 또는 현금성자산의 이전이 수반되면 이를 반영하여 조정한다. 만일 취득한 재화나 용역의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없으면 그 수익은 제공한 재화나 용역의 공정가치로 측정하고, 현금 또는 현금성자산의 이전이 수반되면 이를 반영하여 조정한다.

거래의 식별

16.8 이 절의 수익인식기준은 일반적으로 각 거래별로 적용한다. 그러나 거래의 경제적 실질을 반영하기 위하여 하나의 거래를 2개 이상의 부분으로 구분하여 각각 다른 수익인식기준을 적용할 필요가 있는 경우가 있다. 예를 들어, 제품판매가격에 제품 판매 후 제공할 용역에 대한 대가가 포함되어 있고 그 대가를 식별할

수 있는 경우에는 그 금액을 분리하여 용역수행기간에 걸쳐 수익으로 인식한다. 그러나 둘 이상의 거래가 서로 연계되어 있어 그 경제적 효과가 일련의 거래 전체를 통해서만 파악되는 경우에는 그 거래 전체에 대하여 하나의 수익인식기준을 적용한다. 예를 들어, 재화를 판매하고 동시에 그 재화를 나중에 재구매하는 약정을 체결하는 경우는 두 거래의 실질적 효과가 상쇄되므로 판매에 대한 수익인식기준을 적용할 수 없으며 거래 전체를 하나로 보아 그에 적합한 회계처리를 한다.

16.9 한 거래에서 판매자가 재화와 용역을 함께 제공하는 경우에는 적합한 회계처리를 위해서 먼저 거래의 주목적을 식별하여야 한다. 거래의 주목적을 식별하기 위한 기준은 다음과 같다.

(1) 용역의 제공여부가 총거래가격에 영향을 미치지 않고 재화판매에 부수적으로 수반된다는 내용이 계약상 명시되어 있다면 이를 재화판매거래로 분류한다. 예를 들면, 품질보증조건으로 재화를 판매하는 거래는 재화판매거래로 분류한다.
(2) 재화의 제공여부가 총거래가격에 영향을 미치지 않고, 용역제공에 부수적으로 수반된다는 내용이 계약상 명시되어 있다면, 이를 용역제공거래로 분류한다. 예를 들면, 부품공급을 포함한 설비유지보수계약이 확정가격으로 체결되는 거래는 용역제공거래로 분류한다.
(3) 재화와 용역이 별개로 취급되어 재화 또는 용역의 제공이 각각 총거래가격에 영향을 미치면, 이를 재화판매거래와 용역제공거래로 구분하여 별도로 회계처리한다.

재화의 판매

16.10 재화의 판매로 인한 수익은 다음 조건이 모두 충족될 때 인식한다.

(1) 재화의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 구매자에게 이전된다.
(2) 판매자는 판매한 재화에 대하여 소유권이 있을 때 통상적으로 행사하는 정도의 관리나 효과적인 통제를 할 수 없다.
(3) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
(4) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.
(5) 거래와 관련하여 발생했거나 발생할 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

용역의 제공

16.11 용역의 제공으로 인한 수익은 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 진행기준에 따라 인식한다. 다음 조건이 모두 충족되는 경우에는 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 있다고 본다.

(1) 거래 전체의 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
(2) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.
(3) 진행률을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
(4) 이미 발생한 원가 및 거래의 완료를 위하여 투입하여야 할 원가 를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

16.12 용역제공거래에서 이미 발생한 원가와 그 거래를 완료하기 위해 추가로 발생할 것으로 추정되는 원가의 합계액이 해당 용역거래의 총수익을 초과하는 경우에는 그 초과액과 이미 인식한 이익의 합계액을 전액 당기손실로 인식한다.

16.13 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 없는 경우에는 발생한 비용의 범위 내에서 회수가능한 금액을 수익으로 인식한다.

16.14 용역제공거래의 성과를 신뢰성 있게 추정할 수 없고 발생한 원가의 회수가능성이 낮은 경우에는 수익을 인식하지 않고 발생한 원가를 비용으로 인식한다. 거래의 성과를 신뢰성

있게 추정하는 것을 어렵게 만들었던 불확실성이 해소된 경우에는 문단 16.11에 따라 수익을 인식한다.

이자수익, 로열티수익 및 배당수익

16.15 자산을 타인에게 사용하게 함으로써 발생하는 이자, 배당금, 로열티 등의 수익은 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 문단 16.16에 따라 인식한다.

(1) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
(2) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.

16.16 이자수익, 배당금수익, 로열티수익은 다음의 기준에 따라 인식한다.

(1) 이자수익은 원칙적으로 유효이자율을 적용하여 발생기준에 따라 인식한다.
(2) 배당금수익은 배당금을 받을 권리와 금액이 확정되는 시점에 인식한다.
(3) 로열티수익은 관련된 계약의 경제적 실질을 반영하여 발생기준에 따라 인식한다.

16.17 재화의 판매, 용역의 제공, 이자, 배당금, 로열티로 분류할 수 없는 기타의 수익은 다음 조건을 모두 충족할 때 발생기준에 따라 합리적인 방법으로 인식한다.

(1) 수익가득과정이 완료되었거나 실질적으로 거의 완료되었다.
(2) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
(3) 경제적 효익의 유입 가능성이 매우 높다.

주석공시

16.18 수익을 인식하기 위하여 적용한 회계정책(용역제공거래의 진행률의 결정방법을 포함한다)을 재무제표의 주석으로 기재한다.

제2절 건설형 공사계약

목적

16.19 이 절의 목적은 건설형 공사계약의 회계처리와 공시에 대한 사항을 규정하는 데 있다. 건설형 공사는 일반적으로 여러 회계기간에 걸쳐 진행되기 때문에 이 절의 주요 내용은 공사수익과 공사원가를 공사가 수행되는 회계기간에 적절하게 배분하여 인식하는 회계처리에 대한 것이다.

적용범위

16.20 이 절은 사전에 확정된 계약에 따라 총공사수익과 총공사원가의 추정이 가능하기 때문에 이익을 공사진행 정도에 따라 인식할 수 있는 건설형 공사계약에 적용한다. 따라서, 이 절은 건설업뿐만 아니라 공사계약의 형태가 유사한 경우에는 기타 산업에도 적용할 수 있다.

16.21 이 절을 적용하지 아니하는 계약의 예는 다음과 같다.

(1) 구매자가 규격을 정하여 주문한 제품이지만 표준화된 제조공정에서 생산한 후 통상적인 영업망을 통해 판매하고, 수익을 판매기준에 따라 인식할 수 있으며 매출원가가 재고자산의 평가를 통하여 산출될 수 있는 제품의 공급 계약
(2) 규격화된 제품을 일정기간 동안의 반복생산을 통하여 공급하거나 보유 재고를 공급하는 계약

16.22 건설형 공사계약은 일반적으로 건물이나 교량, 댐, 파이프라인, 도로, 터널 등의 건설공사계약을 의미하지만, 이외에도 선박이나 항공기, 레이더 · 무기 · 우주장비 등의 복잡한 전자장비의 제작과 같은 특별한 주문생산형 공사계약도 포함한다. 건설형 공사계약은 단일자산의 건설공사를 위해서 체결될 수 있으며, 설계, 기술, 기능 또는 그 최종적 목적이나 용도에 있어

서 밀접하게 상호 관련되거나 상호의존적인 복수자산의 건설공사를 위해서도 체결될 수 있다. 이러한 건설형 공사계약의 예로는 제련소, 기타 복잡한 생산설비나 기계장치의 건설형 공사계약이 있다.

16.23 이 절의 목적상 건설형 공사계약에는 다음과 같은 유형의 계약 등을 포함한다.
(1) 공사감리나 설계용역의 계약과 같이 자산의 건설공사와 직접적으로 관련된 용역제공 계약
(2) 자산의 철거나 원상회복, 그리고 자산의 철거에 따르는 환경의 복구에 관한 계약
(3) 청약을 받아 분양하는 아파트 등 예약매출에 의한 건설공사계약

공사계약의 병합과 분할

16.24 이 절은 공사계약별로 적용함을 원칙으로 한다. 그러나 계약내용의 경제적 실질을 올바로 반영하고 기간손익의 왜곡을 방지하기 위하여 문단 16.25와 문단 16.26에서 정하는 바와 같이 동일 계약 내에서도 구분 가능한 부분별로 이 절을 적용하거나, 또는 여러 계약을 하나의 계약으로 보아 이 절을 일괄 적용해야 한다.

16.25 여러 자산의 건설공사에 대하여 단일의 계약을 체결하였더라도 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에는 여러 자산의 건설공사를 각각 독립된 건설공사로 본다.
(1) 각 자산에 대하여 별개의 공사제안서가 제출된다.
(2) 각 자산에 대해 독립된 협상이 이루어졌으며, 발주자와 건설사업자는 각 자산별로 계약조건의 수락 또는 거부가 가능하다.
(3) 각 자산별로 원가와 수익의 인식이 가능하다.

16.26 다음의 조건을 모두 충족시키는 경우에는 복수계약 전체를 단일 건설형 공사계약으로 본다.
(1) 복수의 계약이 일괄적으로 협상된다.
(2) 설계, 기술, 기능 또는 최종용도에서 복수의 계약이 상호 밀접하게 연관되어 사실상 단일 목표이윤을 추구하는 하나의 프로젝트가 된다.
(3) 복수의 계약이 동시에 진행되거나 연쇄적으로 이행된다.

16.27 다음과 같은 경우에는 발주자의 요구나 계약의 수정에 따라 추가되는 자산의 건설공사를 독립된 건설공사로 본다.
(1) 추가되는 자산이 설계, 기술, 기능에 있어서 원래의 계약에 포함된 자산과 유의적으로 차이가 있거나,
(2) 추가공사의 공사계약금액이 원래 계약상의 공사계약금액과 별도로 협상된다.

공사수익

16.28 공사수익은 다음의 항목으로 구성된다.
(1) 최초에 합의된 계약금액
(2) 건설공사내용의 변경이나 보상금 또는 장려금의 지급에 따라 추가될 수익 중 발생가능성이 매우 높고 신뢰성 있는 측정이 가능한 금액

16.29 공사수익은 수취하였거나 수취할 대가의 공정가치로 측정한다. 이러한 공사수익의 측정치는 미래 사건의 결과와 관련된 다양한 불확실성에 의해 영향을 받는다. 따라서 공사수익의 측정치는 다음과 같은 사건이 발생하거나 측정 당시의 불확실성이 해소되면 수정되어야 한다.
(1) 원래의 계약이 합의된 회계연도 후에 발생한 공사내용의 변경이나 보상 합의
(2) 물가연동조항에 따른 공사계약금액의 변경
(3) 건설사업자사 자신이 귀책사유로 완공시기가 지연됨에 따라 위약금을 부담한 결과 계약수익금액이 감소되는 경우

(4) 정액계약이 산출물 단위당 고정가격에 기초하여 정해진 경우, 산출량이 증가함에 따라 계약수익이 증가하는 경우

16.30 보상금은 건설사업자가 공사계약금액에 포함되어 있지 않은 비용을 발주자나 다른 당사자로부터 보전받는 금액이다. 예를 들면, 발주자에 의한 보상금은 발주자에 의하여 공사가 지체되거나 제시한 설계에 오류가 있을 때, 또는 공사내용의 변경과 관련하여 분쟁이 있을 때 발생할 수 있다. 보상금의 측정은 불확실성이 높으며 협상결과에 따라 달라질 수 있다. 따라서, 보상금은 발주자가 지급 요청을 수락하였거나 수락할 가능성이 매우 높고, 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 한하여 공사수익에 포함한다.

16.31 장려금은 특정 수행기준을 충족하거나 초과할 때 건설사업자가 발주자로부터 수취하는 추가금액이다. 예를 들면, 공사의 조기완료에 대해 건설사업자에게 계약상 정해진 장려금이 지급될 수 있다. 장려금은 특정 수행기준이 충족되거나 초과될 가능성이 매우 높은 정도로 공사가 충분히 진행되었으며, 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 한하여 공사수익에 포함한다.

공사원가

16.32 공사원가는 다음의 항목으로 구성된다.
(1) 특정공사에 관련된 공사직접원가
(2) 특정공사에 개별적으로 관련되지는 않으나 여러 공사활동에 배분될 수 있는 공사공통원가
(3) 계약조건에 따라 발주자에게 청구할 수 있는 기타 특정공사원가

16.33 특정공사에 관련된 공사직접원가의 예는 다음과 같다.
(1) 건설공사에 사용된 재료원가
(2) 현장감독을 포함한 현장인력의 노무원가
(3) 문단 16.61에 따라 계상한 생산설비와 건설장비의 감가상각비
(4) 생산설비, 건설장비 및 재료의 건설현장으로의 또는 건설현장으로부터의 운반비
(5) 생산설비와 건설장비의 임차료
(6) 공사와 직접 관련된 설계와 기술지원비
(7) 외주비
(8) 공사종료시점에서 추정한 하자보수와 보증비용
(9) 제3자에 대한 보상
(10) 이주대여비 관련 순이자비용
(11) 창고보관료, 보험료 등 특정공사 진행과정에서 직접적으로 발생한 기타 비용

16.34 특정공사에 배분될 수 있는 공사공통원가에는 보험료, 특정공사에 직접 관련되지 않은 설계와 기술지원비, 기타 공사간접원가 및 자본화될 금융비용 등이 있다. 공통원가는 체계적이고 합리적인 방법에 따라 손익계산단위에 배분되며, 배분방법은 비슷한 성격의 모든 원가에 동일하게 적용한다. 손익계산단위는 수익을 인식하고 원가를 계상하며 손익을 측정하기 위해 구분한 공사손익의 계산단위를 말한다. 일반적으로는 각각의 계약이 손익계산단위가 된다. 그러나 계약의 병합이나 분할의 조건을 충족시키는 계약의 경우에는 여러 개의 계약이 하나의 손익계산단위가 될 수 있으며, 하나의 계약에 여러 개의 손익계산단위가 있을 수도 있다.

16.35 계약 조건에 따라 발주자에게 청구할 수 있는 기타 특정공사원가에는 계약에 규정되어 있는 일부 일반관리원가와 연구개발비 등이 있다.

16.36 공사활동과 관련이 없거나 특정공사에 귀속시킬 수 없는 다음의 비용은 공사원가에서 제외한다.
(1) 계약상 청구할 수 없는 일반관리원가

⑵ 문단 16.38에 규정되어 있는 공사계약전 지출에 해당하지 않는 판매원가
⑶ 계약상 청구할 수 없는 연구개발원가
⑷ 일시적이 아닌 장기적인 유휴 생산설비나 건설장비의 감가상각비

16.37 계약상의 지출의무자와 실제 지출행위자가 다른 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.
⑴ 계약상 건설사업자가 부담해야 할 환경정화비 등을 발주자가 대신 지출하고 건설사업자에게 대금청구를 한 경우, 건설사업자가 발주자로부터 청구 받은 원가로서 지급할 가능성이 높은 금액은 건설공사원가에 가산한다.
⑵ 하도급자가 사용한 건설사업자 장비의 사용료에 대해 건설사업자가 하도급자에게 원가 청구를 하는 경우와 같이 건설사업자가 부담한 공사원가를 하도급자 등에게 청구한 때는 상대방이 지급요청을 수락하거나 수락할 가능성이 매우 높고, 지급받을 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 건설공사원가에서 차감한다.

공사계약전 지출

16.38 공사원가는 계약체결일로부터 계약의 최종적 완료일까지의 기간동안에 당해 공사에 귀속될 수 있는 원가를 포함한다. 그러나 계약에 직접 관련이 되며 계약을 획득하기 위해 공사계약체결 전에 부담한 지출은, 개별적으로 식별이 가능하며 신뢰성 있게 측정될 수 있고 계약의 체결가능성이 매우 높은 경우에 공사원가의 일부로 포함된다. 공사원가에 포함되는 공사계약전 지출은 경과적으로 선급공사원가로 계상하며, 당해 공사를 착수한 후 공사원가로 대체한다.

공사수익과 비용의 인식

16.39 문단 16.41 또는 16.42의 조건을 충족하여 공사결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때는 진행기준을 적용하여 공사수익을 인식한다. 당기공사수익은 공사계약금액에 보고기간종료일 현재의 공사진행률을 적용하여 인식한 누적공사수익에서 전기말까지 계상한 누적공사수익을 차감하여 산출한다.

16.40 당기공사원가는 당기에 실제로 발생한 총공사비용에 공사손실충당부채전입액(추정공사손실)을 가산하고 공사손실충당부채환입액을 차감하며 다른 공사와 관련된 타계정대체액을 가감하여 산출한다.

16.41 정액공사계약의 공사결과는 다음의 조건이 모두 충족된다면 신뢰성 있게 추정할 수 있다.
⑴ 총공사수익 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
⑵ 계약과 관련된 경제적 효익이 건설사업자에게 유입될 가능성이 매우 높다.
⑶ 계약을 완료하는 데 필요한 공사원가와 공사진행률을 모두 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
⑷ 공사원가를 명확히 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있어서 실제 발생된 공사원가를 총공사예정원가의 예상치와 비교할 수 있다.

16.42 원가보상공사계약의 공사결과는 다음의 조건이 모두 충족된다면 신뢰성 있게 추정할 수 있다.
⑴ 계약과 관련된 경제적 효익이 건설사업자에게 유입될 가능성이 매우 높다.
⑵ 계약에 귀속될 수 있는 공사원가를 명확히 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

16.43 공사수익은 건설사업자가 발주자로부터 지급받을 공사계약금액에 근거하여 계상함을 원칙으로 한다. 다만, 건설사업자가 실질적으로는 단순한 관리자로서 용역보수 또는 수수료만을 받는 경우에는 공사계약금액 중 건설사업자

에게 실제로 귀속될 금액만을 공사수익으로 계상한다.

16.44 진행기준하에서 공사수익은 그 공사가 수행된 회계기간별로 인식한다. 공사원가도 일반적으로 공사가 수행된 회계기간의 비용으로 인식한다. 그러나 잔여 공사기간 중에 발생이 예상되는 공사원가의 합계액이 동 기간 중 인식될 공사수익의 합계액을 초과할 경우에는 문단 16.53에 따라 당해 초과액을 당기의 비용으로 인식하고 공사원가에 포함하여 보고한다.

16.45 공사수익(결과)은 그 공사와 관련한 경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 매우 높은 경우에만 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 문단 16.51의 경우와 같이 계약과 관련된 경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 낮은 경우에는 현금의 수입이 있을 때까지 공사수익을 인식하지 아니한다. 그러나 이미 공사수익으로 손익계산서에 인식된 금액의 회수가능성에 불확실성이 발생하는 경우에도 공사수익을 수정하지 않는다. 공사수익으로 인식된 공사미수금이 추후 회수불가능하게 되면, 기존의 공사수익을 수정하는 것이 아니라 대손비용으로 처리한다.

16.46 건설형 공사계약의 당사자들이 공사수익과 공사원가를 신뢰성 있게 추정하기 위해서는 건설형 공사계약 대상자산에 대한 각 당사자의 구속력있는 권리, 교환되는 대가, 결제의 방법과 조건 등이 명시된 계약이 있어야 한다. 또한, 건설사업자는 효율적인 재무예산 및 보고체제를 갖추어야 한다. 건설사업자는 공사의 진행에 따라 공사수익과 공사원가의 추정치를 재검토하고 필요한 경우에는 추정치를 수정한다. 공사진행중 추정치를 수정한다고 해서 그것이 계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 없다는 것을 의미하는 것은 아니다.

16.47 공사진행률은 실제공사비 발생액을 토지의 취득원가와 자본화대상 금융비용 등을 제외한 총공사예정원가로 나눈 비율로 계산함을 원칙으로 한다. 다만, 공사수익의 실현이 작업시간이나 작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 보다 밀접한 비례관계에 있고, 전체공사에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 경우에는 그 비율로 할 수 있다.

16.48 공사진행률을 발생원가 기준으로 결정할 경우에는 실제로 수행된 작업에 대한 공사원가만 발생원가에 포함한다. 따라서 공사원가에는 포함되나 공사진행에 따라 직접 발생한 지출은 아니므로, 공사진행률 계산의 기준이 되는 발생원가에서 제외되는 공사원가의 예는 다음과 같다.

(1) 공사현장에 투입되었으나 아직 공사수행을 위해 이용 또는 설치되지 않은 재료 또는 부품의 원가. 다만, 당해 공사를 위해 특별히 제작되거나 조립된 경우는 발생원가에 포함한다.
(2) 아직 수행되지 않은 하도급 공사에 대하여 하도급자에게 선급한 금액
(3) 토지의 취득원가
(4) 자본화대상 금융비용
(5) 재개발 등의 이주대여비 관련 순이자비용
(6) 공사손실충당부채전입액

16.49 공사결과를 신뢰성 있게 추정하기 위해 필요한 문단 16.41 또는 문단 16.42의 조건을 충족시키지 못해 진행기준을 적용할 수 없는 예외적인 경우에는 공사수익과 비용을 다음과 같이 인식한다.

(1) 공사수익은 회수가능성이 매우 높은 발생원가의 범위 내에서만 인식한다.
(2) 공사원가는 발생된 회계기간의 비용으로 인식한다.
(3) 공사원가가 공사수익을 초과할 가능성이 매우 높은 경우에는 추정공사손실을 공사손실충당부채전입액으로 하여 즉시 비용으로 인식한

다.

16.50 공사초기단계와 같이 공사결과를 신뢰성 있게 추정할 수 없는 상황이 바뀌어 공사결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있게 되고 이에 따라서 진행기준을 적용하게 되는 경우에는 이를 회계추정의 변경으로 본다.

16.51 다음과 같은 계약의 경우에는 공사원가의 회수가능성이 낮으므로 관련 공사원가는 즉시 비용으로 인식한다.

(1) 충분한 구속력이 없어서 그 이행가능성이 상당히 의심되는 공사계약
(2) 공사의 완료가 계류중인 소송이나 입법결과에 좌우되는 공사계약
(3) 수용되거나 몰수당하기 쉬운 자산에 대한 공사계약
(4) 발주자가 그 의무를 이행할 수 없는 공사계약
(5) 건설사업자가 공사를 완료할 수 없거나 계약상의 의무를 이행할 수 없는 공사계약

16.52 공사의 완성시기는 도급공사와 관련하여 건설사업자가 이행하기로 한 계약상 주된 의무를 완료한 때로서, 일반적으로 공사의 목적물이 준공된 때로 한다. 다만, 동 공사와 관련된 추가공사비 또는 하자보수비 등을 합리적으로 예측하여 충당부채를 설정한 경우에는 동 공사의 목적물을 실질적으로 사용할 수 있는 때로 할 수 있다.

추정공사손실의 인식

16.53 공사와 관련하여 향후 공사손실의 발생이 예상되는 경우에는 예상손실을 즉시 공사손실충당부채로 인식하고 중요 세부내용을 주석으로 기재한다.

(1) 당기에 계상하는 공사손실충당부채전입액(추정공사손실)은 잔여공사기간 중에 발생이 예상되는 공사원가의 합계액이 동기간 중 인식될 공사수익의 합계액을 초과하는 금액이며, 공사 전 기간에 걸쳐 예상되는 총공사손실액에 과거 기간 중에 인식한 공사이익이 있을 경우 이를 합계한 금액과 같다. 공사손실충당부채전입액은 당기의 비용으로 처리하고 실제발생공사원가에 부가하여 공사원가로 보고한다.
(2) 차기 이후의 공사에서 실제로 손실이 발생한 경우에는 동 손실에 상당하는 금액을 공사손실충당부채 잔액의 범위내에서 환입하고 동 환입액은 해당 회계연도의 공사원가에서 차감하여 보고한다.

16.54 문단 16.53의 공사손실충당부채전입액은 공사착수 여부, 공사의 진행도 또는 문단 16.27에 따라 단일공사계약으로 취급되지 않는 다른 계약에서 발생할 것으로 기대되는 이익의 금액에 관계없이 결정된다.

16.55 여러 개의 공사계약이 단일공사계약으로 병합된 경우에는 병합된 공사 전체를 하나의 단위로 하여 공사손실충당부채를 계산한다. 만약 공사계약이 분할된 경우에는 분할된 계약 각각에 대해 공사손실충당부채를 설정한다.

16.56 공사손실충당부채를 계산하기 위해 총공사예정원가를 추정할 때에는 발주자로부터 지급 받을 것으로 예상되는 위약금이나 보상금, 원가보상공사계약에 있어서 청구불능지출, 계약내용 또는 공사계약금액의 변경가능성 등을 고려한다.

추정의 변경

16.57 진행기준하에서는 매 회계기간마다 누적적으로 공사수익과 공사원가를 추정한다. 따라서 공사수익 또는 공사원가에 대한 추정치 변경의 효과는 회계추정의 변경으로 회계처리한다. 변경된 추정치는 변경이 이루어진 회계기간

과 그 이후 회계기간의 손익계산서상 인식되는 수익과 비용의 금액 결정에 사용된다.

공사변경

16.58 공사의 설계변경이나 공사기간의 변경과 같이 계약상 정해진 공사내용의 변경이 이루어질 수 있다. 공사내용의 변경에 따른 수익은 발주자가 공사변경을 승인하고 그 변경에 따른 추가공사금액을 승인할 가능성이 매우 높으며, 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다.

하자보수충당부채

16.59 공사종료 후에 하자보수 의무가 있는 경우에는 합리적이고 객관적인 기준에 따라 추정된 금액을 하자보수비로 하여 그 전액을 공사가 종료되는 회계연도의 공사원가에 포함하고, 동액을 하자보수충당부채로 계상한다.

16.60 문단 16.59의 규정에 의하여 설정된 하자보수충당부채는 이후 실제로 발생한 하자보수비와 상계하고, 그 잔액은 실질적으로 하자보수의 의무가 종료한 회계연도에 환입하며, 하자보수충당부채를 초과하여 발생한 하자보수비는 당해 연도의 비용으로 처리한다.

생산설비와 건설장비 또는 가설재의 회계처리

16.61 생산설비와 건설장비는 유형자산으로 계상한 후 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 당해 장비가 특정공사에만 사용가능한 경우에는 공사기간과 동 장비의 경제적 내용연수 중 짧은 기간 동안 감가상각하고 상각비를 공사원가에 산입한다.
(2) 당해 장비를 여러 공사를 위하여 사용하는 경우에는 동 장비의 경제적 내용연수동안 감가상각하고 상각비를 각각의 공사원가에 배분한다.
(3) 처분예정인 유형자산은 장부금액을 투자자산으로 회계처리하고 감가상각을 하지 아니하며, 손상차손 발생여부를 매 보고기간말에 검토한다.

16.62 가설재 중 내용연수가 장기인 철재 또는 이와 유사한 내구재는 유형자산으로 계상하여 문단 16.61에 따라 회계처리하고 그 이외의 가설재는 재고자산으로 계상한 후 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 당해 가설재가 특정공사에만 사용가능한 경우에는 사용기간 동안 합리적인 방법으로 배분된 금액을 공사원가에 산입한다.
(2) 당해 가설재가 여러 공사에 사용가능한 경우에는 당해 연도에 감모된 가액을 합리적으로 계상하여 공사원가에 산입한다.
(3) 처분예정인 가설재는 유형자산으로 회계처리되어 온 경우에는 장부금액을 투자자산으로 회계처리하고 감가상각을 인식하지 아니하며, 손상차손 발생여부를 매 보고기간말에 검토한다. 재고자산으로 회계처리되어 온 가설재는 저가기준으로 평가한다.

주석공시

16.63 건설사업자는 건설형 공사계약과 관련된 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 중요한 회계처리방법
  (가) 공사손익의 인식방법
  (나) 공사진행률의 계산방법
(2) 당기 중 공사수익으로 인식된 금액
(3) 보고기간종료일 현재 진행중인 공사와 관련된 다음의 내용
  (가) 누적공사원가와 누적손익
  (나) 공사대금 선수금
  (다) 공사대금 미수금 및 공사대금 미수금 중 발주자에게 청구된 부분과 청구되지 않은 부분
  (라) 회수보류액 (공사대금 청구액 중에서 계약에서 정해진 조건이 모두 충족되거나 공사

내용상의 문제가 해결될 때까지 지급이 보류되고 있는 금액)

㈐ 진행중인 모든 공사들로부터 공사 전 기간에 걸쳐 실현이 예상되는 총공사손실예상액

(4) 공사계약이행과 관련하여 예치한 보증금 또는 지급보증 등이 있는 경우에는 그 내용

(5) 하자보수비용, 발주자에 의한 보상금, 위약금이나 손실가능액 등과 관련하여 우발적인 사항이 있는 경우 그 내용

16.64 문단 16.47 본문에 따른 진행률을 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 문단 16.28에 따른 공사수익 금액이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약(이 경우에 계약이란 문단 16.24에 따라 이 절을 적용하는 회계단위를 말한다. 이하 같다)별로 다음을 해당 계약의 건설공사가 완료된 보고기간까지 주석으로 공시한다.

(1) 계약을 구별할 수 있는 명칭

(2) 계약일

(3) 계약상 완성기한 또는 납품기한

(4) 진행률

(5) 공사미수금 금액과 대손충당금(청구분과 미청구분으로 나누어 공시한다)

다만 공시 대상에 포함된 계약은 이후에 공시 대상 조건을 충족하지 못하더라도 해당 계약의 건설공사가 완료된 보고기간까지 계속 공시한다.

16.65 문단 16.64에도 불구하고 문단 16.64 (2)~(5)에 따른 공시 사항 중 다음 어느 하나의 경우에 해당하는 사항은 공시하지 않을 수 있다.

(1) 관련 법령에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하는 경우

(2) 계약에서 비밀이나 비공개 사항으로 규정하고, 계약 당사자가 문단 16.64에 따른 공시를 동의하지 않아 같은 문단에 따른 공시 항목의 일부나 전부를 공시하면 기업에 현저한 손실을 초래할 가능성이 높은 경우

16.66 문단 16.65에 따라 문단 16.64에서 요구하는 공시를 하지 않는 경우에는 생략한 사항별로 다음을 공시하고, 문단 16.64(5)의 공시를 생략한 경우에는 해당 사항이 포함된 부문에 대하여 문단 16.64(5)를 공시한다.

(1) 계약별 공시를 생략한 사실과 사유(객관적인 근거를 제시하여야 함)

(2) 다른 방법으로 공시하거나 공개하지 않았다는 사실

(3) 문단 16.65를 적용한다는 사실을 상법에 따른 감사위원회(감사위원회가 없는 경우에는 감사)에 보고 여부

16.67 문단 16.47 본문에 따른 진행률을 사용하는 계약의 경우에는 다음을 부문별로 구분하여 주석으로 공시한다.

(1) 공사손실충당부채

(2) 회계추정 변경에 따른 공사손익 변동금액, 오류 수정에 따른 공사손익 변동금액

(3) 회계추정 변경에 따른 추정총공사원가의 변동금액, 오류 수정에 따른 추정총공사원가의 변동금액

16.68 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사업보고서 제출대상법인이 아닌 경우에는 문단 16.64부터 16.67까지의 공시를 하지 않을 수 있다.

제17장 정부보조금의 회계처리

목적

17.1 이 장의 목적은 정부보조금에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 다만 온실가스 배출권과 관련된 정부보조금에

는 이 장을 적용하지 않는다. 공사부담금의 회계처리는 이 장의 규정을 준용한다.

정부보조금

17.2 정부보조금은 다음 모두에 대한 합리적인 확신이 있을 때까지 인식하지 아니한다.

(1) 정부보조금에 부수되는 조건을 준수할 것이다.

(2) 보조금을 수취할 것이다.

17.3 정부보조금으로 보전하려 하는 관련원가를 비용으로 인식하는 기간에 걸쳐 체계적인 기준에 따라 정부보조금을 당기손익으로 인식한다.

비화폐성 정부보조금

17.4 정부보조금은 토지나 그 밖의 자원과 같은 비화폐성자산을 기업이 사용하도록 이전하는 형식을 취할 수 있다. 이러한 상황에서는 일반적으로 비화폐성자산의 공정가치를 평가하여 보조금과 자산 모두를 그 공정가치로 회계처리한다.

자산관련보조금의 표시

17.5 자산관련보조금(공정가치로 측정되는 비화폐성 보조금 포함)을 받는 경우에는 관련 자산을 취득하기 전까지 받은 자산 또는 받은 자산을 일시적으로 운용하기 위하여 취득하는 다른 자산의 차감계정으로 회계처리하고, 관련 자산을 취득하는 시점에서 관련 자산의 차감계정으로 회계처리한다. 자산관련보조금(공정가치로 측정되는 비화폐성 보조금 포함)은 그 자산의 내용연수에 걸쳐 상각금액과 상계하며, 해당 자산을 처분하는 경우에는 그 잔액을 처분손익에 반영한다.

수익관련보조금의 표시

17.6 수익관련보조금을 받는 경우에는 당기의 손익에 반영한다. 다만, 수익관련보조금을 사용하기 위하여 특정의 조건을 충족해야 하는 경우에는 그 조건을 충족하기 전에 받은 수익관련보조금은 선수수익으로 회계처리한다.

17.7 수익관련보조금은 대응되는 비용이 없는 경우 회사의 주된 영업활동과 직접적인 관련성이 있다면 영업수익으로, 그렇지 않다면 영업외수익으로 회계처리한다. 반면 수익관련보조금이 특정의 비용을 보전할 목적으로 지급되는 경우에는 당기손익에 반영하지 않고 특정의 비용과 상계처리한다. 예를 들어, 공공성이 많은 재화나 용역을 제공하는 무연탄채굴회사나 버스회사로 하여금 매출가격이 매출원가에 미달하는 재화나 용역을 계속 제공하게 할 목적으로 지급되는 보조금은 매출액(영업수익)으로 회계처리하고, 벤처회사의 신기술개발을 지원하기 위해 지급되는 보조금은 영업외수익으로 회계처리한다. 반면 저가로 수입할 수 있는 원재료를 국내에서 구입하도록 강제하는 경우에 지급되는 수익관련보조금은 제조원가에서 차감한다

정부보조금의 상환

17.8 상환의무가 발생하게 된 정부보조금은 회계추정의 변경으로 회계처리한다(제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류' 참조). 수익관련보조금을 상환하는 경우 상환금액을 즉시 당기손익으로 인식한다. 다만, 수익관련보조금 사용에 대한 특정 조건을 미충족하여 선수수익으로 계상한 금액이 있는 경우에는 선수수익계정에 먼저 적용한다. 자산관련보조금을 상환하는 경우는 상환금액만큼 자산의 장부금액을 증가시킨다. 보조금이 없었더라면 현재까지 당기손익으로 인식했어야 하는 추가 감가상각누계액은 즉시 당기손익으로 인식한다.

17.9 자산관련보조금의 상환의무가 발생하게 되는 경우 자산의 새로운 장부금액에 손상 가능성이 있는지를 고려할 필요가 있다.

공시

17.10 다음 사항을 공시한다.
(1) 정부보조금에 대해 채택한 회계정책(재무제표에 표시하는 방법 포함)
(2) 재무제표에 인식된 정부보조금의 내용
(3) 정부보조금에 대하여 미이행된 조건 및 우발상황

제18장 차입원가자본화

목적

18.1 이 장의 목적은 자산의 제조, 매입, 건설 또는 개발과 관련하여 발생한 차입원가의 회계처리와 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

18.2 차입원가는 다음과 같은 항목을 포함한다.
(1) 장·단기차입금과 사채에 대한 이자
(2) 사채발행차금상각(환입)액
(3) 채권·채무의 현재가치평가 및 채권·채무조정에 따른 현재가치 할인차금상각액
(4) 외화차입금과 관련되는 외환차이 중 차입원가의 조정으로 볼 수 있는 부분
(5) 리스이용자의 금융리스관련 원가
(6) 차입금 등에 이자율변동 현금흐름위험회피회계가 적용되는 경우 위험회피수단의 평가손익과 거래손익
(7) 차입과 직접 관련하여 발생한 수수료
(8) 기타 이와 유사한 금융원가

18.3 문단 18.2(4)에서 외환차이 중 차입원가의 조정으로 볼 수 있는 부분은 해당 외화차입금에 대한 차입원가에 외화차입금과 관련된 외환차이를 가감한 금액이 유사한 조건의 원화차입금에 대한 이자율 또는 원화차입금의 가중평균이자율을 적용하여 계산한 차입원가를 초과하지 않는 범위까지의 금액을 말한다.

인식

18.4 차입원가는 기간비용으로 처리함을 원칙으로 한다. 다만, 유형자산, 무형자산 및 투자부동산과 제조, 매입, 건설, 또는 개발(이하 '취득'이라 한다)이 개시된 날로부터 의도된 용도로 사용하거나 판매할 수 있는 상태가 될 때까지 1년 이상의 기간이 소요되는 재고자산(이하 '적격자산'이라 한다)의 취득을 위한 자금에 차입금이 포함된다면 이러한 차입금에 대한 차입원가는 적격자산의 취득에 소요되는 원가로 회계처리 할 수 있다. 적격자산의 취득과 관련된 차입원가는 그 자산을 취득하지 아니하였다면 부담하지 않을 수 있었던 원가이기 때문에 적격자산의 취득원가를 구성하며, 그 금액을 객관적으로 측정할 수 있는 경우에는 해당 자산의 취득원가에 산입할 수 있다.

18.5 차입원가의 회계처리방법은 모든 적격자산에 대하여 매기 계속하여 적용하고, 정당한 사유 없이 변경하지 아니한다.

자본화할 수 있는 차입원가의 산정

18.6 자본화할 수 있는 차입원가는 적격자산을 취득할 목적으로 직접 차입한 자금으로서 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 필요한 대부분의 활동이 완료되기 전까지 자금(이하 '특정차입금'이라 한다)에 대한 차입원가와 일반적인 목적으로 차입한 자금 중 적격자산의 취득에 소요되

었다고 볼 수 있는 자금(이하 '일반차입금'이라 한다)에 대한 차입원가로 나누어 산정한다.

특정차입금 관련 차입원가

18.7 특정차입금에 대한 차입원가 중 자본화할 수 있는 금액은 자본화기간 동안 특정차입금으로부터 발생한 차입원가에서 동 기간 동안 자금의 일시적 운용에서 생긴 수익을 차감한 금액으로 한다.

18.8 특정외화차입금에 대한 차입원가 중 자본화할 수 있는 차입원가는 문단 18.3에 의해 계산한 금액을 한도로 한다.

일반차입금 관련 차입원가

18.9 일반차입금에 대한 차입원가 중 자본화할 수 있는 차입원가는 회계기간 동안의 적격자산에 대한 평균지출액 중 특정차입금을 사용한 평균지출액을 초과하는 부분에 대해 적절한 이자율(이하 '자본화이자율'이라 한다)을 적용하는 방식으로 산정한다.

18.10 차입원가자본화 대상자산에 대한 지출액은 차입원가를 부담하는 부채를 발생시키거나, 현금지급, 다른 자산을 제공하는 등에 따른 지출액을 의미한다. 정부보조금, 공사부담금 등의 보조금과 건설 등의 진행에 따라 회수되는 금액은 자본화대상 자산에 대한 지출액에서 차감한다.

18.11 자본화이자율은 회계기간 동안 상환되었거나 미상환된 일반차입금에 대하여 발생된 차입원가를 가중평균하여 산정한다. 다만, 회계기간동안 일반차입금 구성 종목 및 차입금액의 변동이 유의적이지 않은 경우에 한하여 자본화이자율은 결산일 현재 미상환된 일반차입금에 대한 차입원가를 가중평균하여 산정할 수 있다. 자본화이자율계산에 포함된 외화차입금에 대한 차입원가의 계산은 문단 18.3에 따른다.

18.12 일반차입금에 대하여 자본화할 차입원가는 자본화이자율 산정에 포함된 차입금으로부터 회계기간 동안 발생한 차입원가를 한도로 하여 자본화한다. 이 경우 자금의 일시적 운용에서 생긴 수익은 차감하지 아니한다.

자본화기간

18.13 자본화기간의 개시시점은
(1) 적격자산에 대한 지출이 있었고,
(2) 차입원가가 발생하였으며,
(3) 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매하기 위한 취득활동이 진행 중이라는 조건이 모두 충족되는 시점으로 한다. 여기에는 물리적인 제작뿐만 아니라 그 이전 단계에서 이루어진 행정, 기술상의 활동도 포함한다. 예를 들면, 설계활동, 각종 인허가를 얻기 위한 활동 등을 들 수 있다.

18.14 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 필요한 대부분의 활동이 완료된 시점에 차입원가의 자본화를 종료한다.

18.15 적격자산이 여러 부분으로 구성되어 건설활동 등이 진행되는 경우 일부가 완성되어 해당 부분의 사용이 가능하다면 그 부분에 대해서는 자본화를 종료한다. 그러나 자산 전체가 완성되어야만 사용이 가능한 경우에는 자산 전체가 사용 가능한 상태에 이를 때까지 자본화한다. 예를 들면, 집단업무시설을 건설하는 경우 여러 동의 건물에 대한 공사가 진행 중이라도 각각의 건물별로 완공시점에 자본화를 종료한다. 그러나 제철소와 같이 일관생산체제를 갖추어야 하는 경우, 개별 공정이 완료되더라도 자본화를 종료하지 않고, 전체 공정이 완료되는 시점까지 자본화한다.

18.16 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매하기 위한 취득활동이 중단된 경우 그 기간 동안에는 차입원가의 자본화를 중단하며 해당 차입원가는 기간비용으로 인식한다. 그러나 제조 등에 필요한 일시적 중단이나 자산취득과정상 본질적으로 불가피하게 일어난 중단의 경우에는 차입원가의 자본화를 중단하지 않는다.

18.17 기업이 의도적으로 취득활동을 지연하거나 중단한 경우에 발생한 차입원가는 자산취득과정에서 발생된 것으로 볼 수 없으므로 기간비용으로 인식한다.

공 시

18.18 차입원가를 자본화하는 경우 다음 사항을 재무제표의 주석으로 공시한다.

(1) 회계기간 중 자본화된 차입원가의 금액과 내용
(2) 외화차입금에 대해 차입원가의 조정으로 간주한 외환차이의 금액과 내용

18.19 차입원가를 자본화한 경우에는 이를 기간비용으로 회계처리했을 때와 비교하여 손익계산서와 재무상태표의 주요 항목에 미치게 될 영향을 주석으로 기재한다.

제19장 주식기준보상

목적

19.1 이 장의 목적은 주식기준보상거래의 회계처리와 공시에 대한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

19.2 이 장은 모든 주식기준보상거래에 적용한다. 주식기준보상거래는 기업이 재화나 용역을 제공받는 대가로 기업의 지분상품(주식 또는 주식선택권 등)을 부여하거나 기업의 지분상품의 가치에 기초하여 현금이나 기타자산으로 결제하는 거래를 말한다. 주식기준보상거래의 예는 다음과 같다.

(1) 기업이 재화나 용역을 제공받는 대가로 기업의 지분상품(주식 또는 주식선택권 등)을 부여하는 주식결제형 주식기준보상거래
(2) 기업이 재화나 용역을 제공받는 대가로 기업의 지분상품의 가 치에 기초하여 현금이나 기타자산으로 결제하는 현금결제형 주식기준보상거래
(3) 기업이 재화나 용역을 제공받는 대가로 기업 또는 재화나 용 역의 공급자가 결제방식을 선택할 수 있는 권리를 부여하는 선택형 주식기준보상거래

19.3 이 장은 지배기업이 종속기업에 재화나 용역을 공급하는 자(종속기업의 종업원 포함)에게 자기의 주식을 기준으로 보상하는 거래에도 적용한다. 또한 기업에 재화나 용역을 공급하는 자(기업의 종업원 포함)에게 기업의 주주가 자신이 보유하고 있는 기업의 지분상품을 이전하는 경우에도 적용한다. 다만, 지분상품을 이전하는 목적이 기업이 제공받는 재화나 용역에 대한 대가지급이 아닌 것이 명백한 경우는 이 장을 적용하지 아니한다.

19.4 종업원 등이 기업의 지분상품 보유자 자격으로 거래에 참여하는 경우에는 당해 거래를 주식기준보상거래로 보지 아니한다. 또한 종업원이 근로복지기본법이나 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에서 정하고 있는 우선배정제도에 따라 기업의 주식을 취득할 수 있는 권리를 부여받는 경우에도 이 장을 적용하지 아니한다.

19.5 피취득자에 대한 지배력을 획득하는 대가

로 발행하는 주식은 이 장의 적용범위에 포함되지 아니한다. 그러나 피취득자의 종업원에게 근무용역의 대가로 부여한 지분상품은 주주의 자격이 아니라 종업원의 자격에 관계되므로 이 장의 적용범위에 포함된다. 또한, 사업결합이나 기타지분구조개편 등의 이유로 주식기준보상약정을 취소하거나, 대체 또는 변경하는 때에도 이 장을 적용한다.

19.6 차액결제를 하는 비금융자산 매매계약에 관련된 주식기준보상거래가 제6장 '금융자산·금융부채'의 제3절 '파생상품'의 적용범위에 포함되는 경우에는 이 장을 적용하지 아니한다.

인식

19.7 주식기준보상거래에서 제공받는 재화나 용역은 그 재화나 용역을 제공받는 날에 인식한다. 주식결제형 주식기준보상거래로 재화나 용역을 제공받는 경우에는 보상원가만큼 자본(자본조정)을 인식하고, 현금결제형 주식기준보상거래로 재화나 용역을 제공받는 경우에는 보상원가만큼 부채를 인식한다.

19.8 보상원가가 자산의 인식요건을 충족하지 못하는 경우에는 당기 비용으로 회계처리한다.

주식결제형 주식기준보상거래

19.9 주식결제형 주식기준보상거래의 경우에 제공받는 재화나 용역의 공정가치를 측정하여 그 금액을 보상원가와 자본(자본조정)으로 회계처리한다. 그러나 제공받는 재화나 용역의 공정가치를 신뢰성있게 측정할 수 없다면 부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 재화나 용역의 공정가치를 간접 측정하고 그 금액을 보상원가와 자본(자본조정)으로 회계처리한다.

19.10 문단 19.9를 적용할 때 종업원 및 유사용역제공자(이 장에서 편의상 '종업원'이라는 용어를 사용하더라도 유사용역제공자가 포함되는 것으로 한다)에게서 제공받는 용역의 공정가치는 일반적으로 신뢰성 있게 측정할 수 없기 때문에 부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 측정한다. 부여한 지분상품의 공정가치는 부여일 기준으로 측정한다.

19.11 문단 19.9를 적용할 때 종업원이 아닌 거래상대방에게서 제공받는 재화나 용역의 공정가치는 신뢰성있게 측정할 수 있다고 본다. 제공받는 재화나 용역의 공정가치는 재화나 용역을 제공받는 날을 기준으로 측정한다. 그러나 예외적으로 제공받는 재화나 용역의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 지분상품의 공정가치에 기초하여 간접 측정한다. 다만, 이 경우에도 측정기준일은 재화나 용역을 제공받는 날로 한다.

용역이 제공되는 거래

19.12 부여한 지분상품이 즉시 가득된다면 거래상대방은 지분상품에 대하여 무조건부 권리를 얻기 위해 특정기간에 용역을 제공해야 할 의무가 없다. 이러한 경우, 반증이 없는 한 기업은 거래상대방에게서 지분상품의 대가에 해당하는 용역을 이미 제공받은 것으로 본다. 따라서 제공받은 용역의 공정가치를 지분상품의 부여일에 전부 보상원가로 인식하고 동일한 금액을 자본(자본조정)으로 회계처리한다.

19.13 만약 거래상대방이 명시된 기간에 용역을 제공하여야 부여된 지분상품이 가득된다면 지분상품의 대가에 해당하는 용역은 미래 가득기간에 제공받는 것으로 본다. 당해 용역은 가득기간에 배분하여 인식하며, 동일한 금액을 자본(자본조정)으로 회계처리한다.

부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 측정하는 거래

부여한 지분상품의 공정가치 결정

19.14 부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 보상원가를 측정하는 경우에는 측정기준일 현재 이용할 수 있는 시장가격을 기초로 하되 지분상품의 부여조건을 고려하여 공정가치를 측정한다.

19.15 부여한 지분상품의 공정가치를 추정할 때 시장가격이 없다면 측정기준일 현재 합리적 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 간의 거래에서 결정될 지분상품 가격을 추정하는 데 적용될 수 있는 가치평가기법을 사용한다. 이 경우 가치평가기법은 합리적 판단력과 거래의사가 있는 시장참여자가 가격을 결정할 때 고려하게 될 모든 요소와 가정을 포함하는 것이어야 한다.

가득조건의 회계처리

19.16 시장성과조건은 부여한 지분상품의 공정가치를 추정할 때 고려한다. 따라서 시장성과조건이 부과된 지분상품에 대해서는 그러한 시장성과조건이 달성되는지 여부와 관계없이 다른 모든 가득조건(예 : 용역제공조건)이 충족되면 보상원가를 인식한다. 그러나 시장성과조건이 아닌 가득조건은 측정기준일 현재 주식이나 주식선택권의 공정가치를 추정할 때 고려하지 아니한다. 대신에, 시장성과조건이 아닌 가득조건은 보상원가 측정의 대상이 되는 지분상품의 수량을 조정할 때 고려하여 보상원가가 궁극적으로 가득되는 지분상품의 수량에 기초하여 결정될 수 있도록 한다. 만약 시장성과조건이 아닌 가득조건이 충족되지 못하여 부여한 지분상품이 가득되지 못한다면 누적기준으로 볼 때 보상원가를 인식하지 아니한다.

비가득조건의 회계처리

19.17 이와 유사하게, 기업은 부여한 지분상품의 공정가치를 추정할 때 모든 비가득조건을 고려한다. 따라서 비가득조건이 있는 지분상품을 부여한 경우 그러한 비가득조건이 충족되는지에 관계없이 시장조건이 아닌 모든 가득조건(예 : 정해진 기간 동안 계속 근무하는 종업원으로부터 제공받는 근무용역)을 충족하는 거래상대방으로부터 제공받는 재화나 용역을 인식한다.

가득일 이후의 회계처리

19.18 문단 19.9~19.17에 따라 제공받는 재화나 용역을 인식하고 동일한 금액을 자본(자본조정)으로 회계처리한 경우 가득일이 지난 뒤에는 자본을 수정하지 아니한다. 예를 들어, 가득된 지분상품이 추후 상실되거나 주식선택권이 행사되지 않은 경우에도 이미 인식한 보상원가를 환입하지 아니한다. 그러나 이 경우 이미 인식한 자본조정은 기타자본잉여금으로 대체한다.

지분상품의 공정가치를 신뢰성 있게 추정할 수 없는 경우의 회계처리

19.19 문단 19.14~19.18은 부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 보상원가를 측정할 때 적용한다. 그러나 매우 예외적이지만 부여한 지분상품의 조건이 매우 복잡하여 측정기준일 현재의 공정가치를 신뢰성 있게 추정할 수 없는 경우가 있다. 이러한 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 거래상대방에게서 재화나 용역을 제공받는 날을 기준으로 지 분상품을 내재가치로 측정한다. 이후 매 보고기간말과 최종 결제일에 내재가치를 재측정하고 내재가치의 변동액은 보상원 가로 회계처리한다. 이 경우 지분상품이 주식선택권이라면 당 해 주식선택권이 행사되거나 상실 또는 만기소멸되는 날을 최 종결제일로 한다.

(2) 궁극적으로 가득되거나 행사되는 지분상품의 수량에 기초하여 보상원가를 인식한다. 예를 들어 주식선택권을 부여한 경우에 는 문단 19.12와 19.13에 따라 보상원가를 인식하는데, 인식금 액은 가득될 것으로 기대되는 주식선택권의 수량에 기초하여 결정한다. 만약 후속적인 정보에 비추어 볼 때 미래에 가득될 것으로 기대되는 지분상품의 수량이 직전 추정치와 다를 것으로 예상된다면 당해 추정치를 변경한다. 가득일에는 궁극적으 로 가득된 지분상품의 수량과 일치하도록 당해 추정치를 변경 한다. 또한 가득일 이후에 주식선택권이 상실되거나 만기소멸 된다면 그날이 최종결제일에 해당하므로 보상원가를 재측정하 며, 이 경우 상실되거나 만기소멸된 주식선택권의 내재가치는 없다고 보아야 하므로 문단 19.18과 달리 이미 인식한 보상원 가를 환입한다.

19.20 문단 19.19를 적용할 때 문단 19.21~19.25는 적용하지 아니한다. 왜냐하면 부여된 지분상품의 조건변경은 문단 19.19에 따라 내재가치로 측정할 때 이미 고려되기 때문이다. 그러나 문단 19.19에 따라 회계처리하는 지분상품을 취소하거나 중도청산할 때에는 문단 19.23~19.25를 준용하여 회계처리한다. 다만, 문단 19.23~19.25를 준용할 때에는 지급액이 취소일 또는 중도청산일 현재 지분상품의 내재가치를 초과하는 경우에 그 초과액을 보상원가로 회계처리한다.

부여한 지분상품의 조건변경(취소 및 중도청산 포함)

19.21 이미 부여한 지분상품의 조건을 변경하는 경우가 있다. 예를 들어, 이미 종업원에게 부여한 주식선택권의 행사가격을 낮추어 주식선택권의 공정가치를 높일 수 있다. 문단 19.22~19.25는 종업원과의 주식기준보상거래를 전제로 조건변경에 관한 회계처리를 규정한다. 그러나 동 문단은 종업원이 아닌 자와의 주식기준보상거래의 보상원가를, 부여한 지분상품의 공정가치에 기초하여 측정하는 경우에도 동일하게 적용한다. 다만, 이 경우에는 문단 19.22~19.25에서 기술하고 있는 부여일 대신에 거래상대방에게서 재화나 용역을 제공받는 날을 측정기준일로 한다.

19.22 기업이 지분상품을 부여한 당시의 조건을 변경하는지, 부여한 지분상품을 취소하거나 중도청산하는지 여부와 관계없이 제공받는 근무용역은 최소한 지분상품의 부여일 당시의 공정가치에 따라 인식한다. 다만, 지정된 가득조건(시장성과조건 제외)이 충족되지 않아 지분상품이 가득되지 못하는 경우에는 그러하지 아니하다. 주식기준보상약정의 총공정가치를 증가시키거나 종업원에게 유리하게 조건변경하는 경우에는 추가로 조건변경의 효과를 인식한다.

19.23 부여한 지분상품이 가득기간 중에 취소되거나 중도청산되는 경우에는 다음과 같이 회계처리한다. 다만, 가득조건이 충족되지 못해 부여된 지분상품이 상실로 인해 취소되는 경우는 제외한다.

(1) 부여한 지분상품이 가득된 것으로 보아 잔여보상원가를 즉시 인식한다.

(2) 취소하거나 중도청산할 때 현금이나 기타자산을 지급하는 경우에는 자기지분상품(예 : 자기주식)의 취득으로 보아 지급액만큼 자본(자본조정)에서 차감하고 다음과 같이 회계처리 한다. 이때 자본(자본조정)에서 차감하는 지급액은 취소 또는 중도 청산일 현재 지분상품의 공정가치를 초과하지 않는 금액으로 한다. 그러나 주식기준보상약정에 부채요소가 포함되어 있다면 취소일이나 중도청산일에 당해 부채의 공정가치를 재측정한다.

부채요소를 결제하기 위해 지급한 금액이 있다면 부채의 상환으로 회계처리한다.

(가) 지급액이 당해 지분상품에 대하여 인식된 자본조정에 미달하는 경우에는 차감 후 잔여 자본조정을 기타자본잉여금으로 대체한다.

(나) 지급액이 당해 지분상품에 대하여 인식된 자본조정을 초과하는 경우에는 그 초과액을 기타자본잉여금(주식기준보상거래와 관련하여 인식된 것에 한한다)에서 우선적으로 차감하고 그 잔액은 자본조정으로 인식한다.

지급액이 취소일 또는 중도청산일 현재 지분상품의 공정가치를 초과하는 경우에는 그 초과액을 보상원가로 회계처리한다.

(3) 종업원에게 새로 부여한 지분상품이 취소한 지분상품을 대체 하는 경우에는 대체지분상품의 부여를 조건변경으로 보아 문단 19.22와 적용보충기준 문단 19.A47에 따라 회계처리한다. 이 경우에 부여한 증분공정가치는 대체일 현재 대체지분상품의 공정가치가 취소한 지분상품의 순공정가치를 초과하는 금액으로 한다. 취소한 지분상품의 순공정가치는 취소 직전의 공정가치에서 위 (2)에 따라 자본(자본조정)의 감소로 회계처리하는 지급액을 차감한 금액으로 한다. 새로 부여한 지분상품이 취소한 지분상품을 대체하는 것으로 볼 수 없는 경우에는 새로운 지분상품을 부여한 것으로 회계처리한다.

19.24 기업이나 거래상대방이 비가득조건을 충족시킬지 여부를 선택할 수 있다면, 가득기간에 기업이나 거래상대방이 비가득조건을 충족시키지 않을 때 이를 취소로 회계처리한다.

19.25 가득된 지분상품을 기업이 중도청산하는 경우에는 문단 19.23(2)를 준용하여 회계처리한다.

현금결제형 주식기준보상거래

19.26 현금결제형 주식기준보상거래의 경우에 제공받는 재화나 용역과 그 대가로 부담하는 부채를 부채의 공정가치로 측정한다. 또 부채가 결제될 때까지 매 보고기간말과 최종결제일에 부채의 공정가치를 재측정하고 공정가치의 변동액은 보상원가로 회계처리한다.

19.27 종업원에게서 제공받는 근무용역과 그 대가로 부담하는 부채는 근무용역을 제공받는 기간에 인식한다.

19.28 현금결제형 주식기준보상거래와 관련된 부채를 내재가치로 측정할 수 있다. 부채를 내재가치로 측정하는 경우에도 부채가 결제될 때까지 매 보고기간말과 최종결제일에 부채의 내재가치를 재측정하고 내재가치의 변동액은 보상원가로 회계처리한다.

선택형 주식기준보상거래

19.29 기업이나 거래상대방이 결제방식으로서 현금지급(이하 '현금결제방식'이라 한다)이나 기업의 지분상품발행(자기주식 제공을 포함하며 이하 '주식결제방식'이라 한다)을 선택할 수 있는 선택형 주식기준보상거래에 대하여는 거래의 실질에 따라 회계처리한다. 즉 기업이 현금이나 기타자산을 지급해야 하는 부채를 부담하는 부분은 현금결제형 주식기준보상거래로 회계처리하고, 그러한 부채를 부담하지 않는 부분은 주식결제형 주식기준보상거래로 회계처리한다.

거래상대방이 결제방식을 선택할 수 있는 주식기준보상거래

19.30 기업이 거래상대방에게 현금결제방식이나 주식결제방식의 선택권을 부여한 경우에는

부채요소(거래상대방의 현금결제요구권)와 자본요소(거래상대방의 주식결제요구권)가 포함된 복합금융상품을 부여한 것으로 본다. 종업원이 아닌 자와의 주식기준보상거래에서 제공받는 재화나 용역의 공정가치를 직접 측정하는 경우, 복합금융상품 중 자본요소는 재화나 용역이 제공되는 날 현재 재화나 용역의 공정가치에서 부채요소의 공정가치를 차감하여 측정한다.

기업이 결제방식을 선택할 수 있는 주식기준보상거래

19.31 기업이 현금결제방식이나 주식결제방식을 선택할 수 있는 경우에는, 우선 현금을 지급해야 하는 현재의무가 있는지 여부를 결정하고 그에 따라 주식기준보상거래를 회계처리한다. 다음과 같은 경우에는 현금을 지급해야 하는 현재의무가 있는 것으로 본다.

(1) 지분상품을 발행하여 결제하는 방식에 상업적 실질이 결여된 경우(예 : 법률에 의해 주식발행이 금지되는 경우)
(2) 과거의 경험으로 볼 때 대부분 현금으로 결제하는 경우
(3) 현금결제정책이 확립되어 이미 공표된 경우
(4) 과거의 경험으로 볼 때 거래상대방이 현금결제를 요구할 때마 다 기업이 이를 수용하는 경우

주석공시

19.32 회계기간에 존재한 주식기준보상약정의 각 유형을 기술한다. 이 경우 각 유형별 기술에는 가득조건, 부여된 주식선택권의 만기, 결제방식(현금이나 주식) 등과 같은 조건이 포함된다. 또한 실질적으로 비슷한 여러 개의 주식기준보상약정을 통합하여 기술할 수 있다.

19.33 기업의 경영성과와 재무상태에 미치는 주식기준보상거래의 영향을 재무제표이용자가 이해하는 데 도움이 되는 다음과 같은 정보를 공시한다.

(1) 제공받는 재화나 용역이 자산의 인식기준을 충족하지 못해 즉시 비용으로 인식되는 주식기준보상거래로 인해 당해 회계기간에 인식한 총비용. 이 경우 총비용 중 주식결제형 주식기준 보상거래와 관련된 부분을 별도로 구분하여 공시한다.
(2) 주식기준보상거래와 관련하여 인식한 부채에 대한 다음의 정보
   (가) 보고기간말 현재 총장부금액
   (나) 거래상대방이 보고기간말까지 가득한 현금이나 그 밖의 자산을 받을 수 있는 권리(예 : 가득된 주가차액보상권)에 대해 인식한 부채의 보고기간말 현재 총내재가치

19.34 재무제표이용자가 회계기간에 제공된 재화나 용역의 공정가치 또는 부여된 지분상품의 공정가치가 어떻게 결정되었는지 이해하는 데 도움이 되는 정보를 주석으로 기재한다.

19.35 문단 19.19를 적용하여 측정치로 내재가치를 사용하는 경우에는 그 사실과 이유 및 주식기준보상거래와 관련하여 인식된 부채에 대한 다음의 정보를 주석으로 기재한다.

(1) 보고기간말 현재 총장부금액
(2) 거래상대방이 현금이나 그 밖의 자산을 받을 수 있는 권리(예 : 주가차액보상권)를 보고기간말 현재 가득한 경우 당해 권리의 보고기간말 현재 총내재가치. 다만, 보고기간말 현재 관련 부채가 결제되지 않은 경우에 한한다.

제20장 자산손상

목적

20.1 이 장의 목적은 자산손상의 회계처리와 공시에 대한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

20.2 이 장은 모든 자산의 손상에 관한 회계처리에 적용한다. 다만, 다음의 자산에 대해서는 적용하지 아니한다.

(1) 제6장 '금융자산 · 금융부채'의 적용범위에 포함되는 금융자산
(2) 재고자산(제7장 '재고자산' 참조)
(3) 건설형 공사계약에서 발생한 자산(제16장 '수익'의 제2절 '건설 형 공사계약' 참조)
(4) 이연법인세자산(제22장 '법인세회계' 참조)
(5) 공정가치에서 추정 처분부대원가를 차감한 금액(이하 '순공정 가치'라 한다)으로 측정되는 농림어업활동과 관련된 생물자산 (제27장 '특수활동'의 제1절 '농림어업' 참조)
(6) 제28장 '중단사업'의 중단사업에 속하는 자산

20.3 이 장은 제8장 '지분법'에서 정의한 '지분법피투자기업'으로 분류되는 금융자산에 적용한다. 다만, 이 경우 손상차손을 인식할 필요가 있는지 결정하기 위하여 제6장 '금융자산 · 금융부채'의 제2절 '유가증권'의 요구사항을 적용한다.

손상가능성이 있는 자산의 식별

20.4 매 보고기간말마다 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 검토한다. 만약 그러한 징후가 있다면 당해 자산의 회수가능액을 추정한다.

20.5 아직 사용가능하지 않은 무형자산은 최소한 매 보고기간말에 회수가능액을 반드시 추정하여야 한다.

20.6 사용을 중지하고 처분을 위해 보유하는 자산은 사용을 중지한 시점부터 상각을 중지하고 장부금액으로 유지한다. 이러한 자산에 대해서는 매 보고기간말에 회수가능액을 평가하고 손상차손을 인식한다.

20.7 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 검토할 때는 최소한 다음을 고려한다.

외부정보

(1) 회계기간 중에 자산의 시장가치가 시간의 경과나 정상적인 사용에 따라 하락할 것으로 기대되는 수준보다 유의적으로 더 하락하였다.
(2) 기업 경영상의 기술 · 시장 · 경제 · 법률 환경이나 해당 자산을 사용하여 재화나 용역을 공급하는 시장에서 기업에 불리한 영향을 미치는 유의적 변화가 회계기간 중에 발생하였거나 가까운 미래에 발생할 것으로 예상된다.
(3) 시장이자율(시장에서 형성되는 그 밖의 투자수익률을 포함한다. 이하 같다)이 회계기간 중에 상승하여 자산의 사용가치를 계산하는 데 사용되는 할인율에 영향을 미쳐 자산의 회수가능액을 중요하게 감소시킬 가능성이 있다.

내부정보

(4) 자산이 진부화되거나 물리적으로 손상된 증거가 있다.
(5) 회계기간 중에 기업에 불리한 영향을 미치는 유의적 변화가 자산의 사용범위 및 사용방법에서 발생하였거나 가까운 미래에 발생할 것으로 예상된다. 이러한 변화에는 자산의 유휴화, 당해 자산을 사용하는 영업부문을 중단하거나 구조조정하는 계획, 예상 시점보다 앞서 자산을 처분하는 계획 등을 포함한다.
(6) 자산의 경제적 성과가 기대수준에 미치지

못하거나 못할 것으로 예상되는 증거를 내부보고를 통해 얻을 수 있다.

(7) 해당 자산으로부터 영업손실이나 순현금의 유출이 발생하고, 미래에도 지속될 것이라고 판단된다.

손상차손의 인식과 측정

20.8 자산의 진부화 및 시장가치의 급격한 하락 등으로 인하여 자산의 회수가능액이 장부금액에 중요하게 미달하게 되는 경우에는 장부금액을 회수가능액으로 조정하고 그 차액을 손상차손으로 처리한다.

20.9 문단 20.8의 규정에도 불구하고 유형자산의 경우에는 문단 20.7의 규정에 따라 유형자산의 손상징후가 있다고 판단되고, 당해 유형자산(개별 자산 또는 유형자산만으로 구성된 현금창출단위 포함)의 사용 및 처분으로부터 기대되는 미래의 현금흐름총액의 추정액이 장부금액에 미달하는 경우에 장부금액을 회수가능액으로 조정하고 그 차액을 손상차손으로 처리한다.

20.10 손상차손은 즉시 당기손익으로 인식한다. 다만, 자산이 제10장 '유형자산'에 따라 재평가금액을 장부금액으로 하는 경우에는 재평가되는 자산의 손상차손은 당해 제10장에 따라 재평가감소로 처리한다.

20.11 재평가되지 않는 자산의 손상차손은 당기손익으로 인식한다. 재평가되는 자산의 손상차손은 당해 자산에서 발생한 재평가잉여금에 해당하는 금액까지는 기타포괄손익으로 인식한다. 재평가되는 자산의 손상차손을 기타포괄손익으로 인식하는 경우 그 자산의 재평가잉여금을 감소시킨다.

20.12 수정된 장부금액에서 잔존가치를 차감한 금액을 자산의 잔여내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분하기 위해서, 손상차손을 인식한 후에 감가상각액 또는 상각액을 조정한다.

현금창출단위와 영업권

현금창출단위의 손상차손

20.13 자산손상을 시사하는 징후가 있다면(유형자산의 경우 문단 20.9에 해당한다면) 개별자산별로 회수가능액을 추정한다. 만약 개별 자산의 회수가능액을 추정할 수 없다면 그 자산이 속하는 현금창출단위의 회수가능액을 결정한다.

20.14 현금창출단위의 손상검사를 할 때에는 검토대상 현금창출단위와 관련된 모든 공동자산을 식별한다.

(1) 공동자산의 장부금액을 합리적이고 일관된 기준에 따라 현금 창출단위에 배분할 수 있는 경우에는, 배분된 공동자산의 장부금액이 포함된 당해 현금창출단위의 장부금액을 그 회수가능액과 비교한다. 그 결과 손상차손이 발생한 경우에는 문단 20.15에 따라 인식한다.

(2) 공동자산의 장부금액을 합리적이고 일관된 기준에 따라 현금창출단위에 배분할 수 없는 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

㈎ 공동자산을 제외한 현금창출단위의 장부금액을 회수가능액과 비교하고 손상차손이 발생한 경우에는 문단 20.15에 따라 인식한다.

㈏ 검토대상 현금창출단위를 포함하면서 공동자산의 장부금액 이 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분될 수 있는 최소 현금창출단위집단을 식별한다.

㈐ 위 ㈏에서 식별된 현금창출단위집단의 장부금액을 그 회수가능액과 비교하여 손상차손이 발생한 경우에는 문단

20.15에 따라 인식한다. 이때 비교대상 장부금액에는 당해 현금창출단위집단에 배분된 공동자산의 장부금액을 포함한다.

20.15 현금창출단위의 회수가능액이 장부금액에 미달하는 경우에는 손상차손을 인식한다. 손상차손은 다음과 같은 순서로 배분하여 현금창출단위에 속하는 자산의 장부금액을 감소시킨다.

(1) 우선, 현금창출단위(또는 현금창출단위집단)에 배분된 영업권 의 장부금액을 감소시킨다.
(2) 그 다음 현금창출단위(또는 현금창출단위집단)에 속하는 다른 자산에 각각 장부금액에 비례하여 배분한다.

이러한 장부금액의 감소는 개별 자산의 손상차손으로 회계처리하고, 문단 20.10에 따라 인식한다.

20.16 문단 20.15에 따라 현금창출단위의 손상차손을 배분할 때 개별 자산의 장부금액은 다음 중 가장 큰 금액 이하로 감소시킬 수 없다.

(1) 순공정가치(결정가능한 경우)
(2) 사용가치(결정가능한 경우)
(3) 영(0)

이러한 제약으로 인해 특정 자산에 배분되지 않은 손상차손은 현금창출단위 내의 다른 자산에 각각 장부금액에 비례하여 배분한다.

영업권의 현금창출단위에 대한 배분

20.17 영업권은 개별적으로 처분될 수 없으며 다른 자산과 독립적인 현금흐름을 창출하지 못한다. 그 결과 영업권의 공정가치는 직접적으로 측정될 수 없다. 따라서 영업권의 공정가치는 영업권이 포함된 현금창출단위의 공정가치에서 도출되어야 한다.

20.18 손상검사 목적상 사업결합으로 취득한 영업권은 사업결합으로 인한 시너지효과의 혜택을 받게 될 것으로 기대되는 각 현금창출단위에 취득일로부터 배분된다. 이는 배분대상 현금창출단위에 피취득자의 다른 자산이나 부채가 할당되어 있는지와 관계없이 이루어진다.

손상차손의 환입

개별 자산의 손상차손환입

20.19 매 보고일에 영업권을 제외한 자산에 대해 과거기간에 인식한 손상차손이 더 이상 존재하지 않거나 감소된 것을 시사하는 징후가 있는지를 검토한다. 징후가 있는 경우 당해 자산의 회수가능액을 추정한다.

20.20 영업권을 제외한 자산에 대해 과거기간에 인식한 손상차손이 더 이상 존재하지 않거나 감소된 것을 시사하는 징후가 있는지를 검토할 때에는 최소한 다음을 고려한다.

외부정보

(1) 자산의 시장가치가 회계기간 중에 유의적으로 증가하였다.
(2) 기업 경영상의 기술 · 시장 · 경제 · 법률 환경이나 해당 자산을 사용하여 재화나 용역을 공급하는 시장에서 당해 기업에 유리한 영향을 미치는 유의적 변화가 회계기간 중에 발생하였거나 가까운 미래에 발생할 것으로 예상된다.
(3) 시장이자율이 회계기간 중에 하락하여 자산의 사용가치를 계산하는데 사용되는 할인율에 영향을 미쳐 자산의 회수가능액을 중요하게 증가시킬 가능성이 있다.

내부정보

(4) 기업에 유리한 영향을 미치는 유의적 변화가 자산의 사용범위 및 사용방법에서 회계

기간 중에 발생하였거나 가까운 미래에 발생할 것으로 예상된다. 이러한 변화에는 자산의 성능을 향상시키거나 자산이 속하는 영업을 구조조정하는 경우가 포함된다.

(5) 자산의 경제적 성과가 기대수준을 초과하거나 초과할 것으로 예상되는 증거를 내부보고를 통해 얻을 수 있다.

20.21 영업권을 제외한 자산에 대하여 과거기간에 인식한 손상차손은 직전 손상차손의 인식시점 이후 회수가능액을 결정하는 데 사용된 추정치에 변화가 있는 경우에만 환입한다. 손상차손이 환입되는 경우에는 문단 20.22의 제약조건을 고려하여 자산의 장부금액을 회수가능액으로 증가시킨다. 이때 당해 증가금액은 손상차손환입에 해당한다.

20.22 영업권을 제외한 자산의 손상차손환입으로 증가된 장부금액은 과거에 손상차손을 인식하기 전 장부금액의 감가상각 또는 상각 후 잔액을 초과할 수 없다.

20.23 영업권을 제외한 자산의 손상차손환입은 즉시 당기손익으로 인식한다. 다만, 영업권을 제외한 자산이 제10장 '유형자산'에 따라 재평가금액을 장부금액으로 하는 경우에는 재평가되는 자산의 손상차손환입은 당해 제10장에 따라 재평가증가로 처리한다.

20.24 재평가되는 자산의 손상차손환입은 기타포괄손익으로 인식하고 그만큼 해당자산의 재평가잉여금을 증가시킨다. 그러나 당해 재평가자산의 손상차손을 과거에 당기손익으로 인식한 부분까지는 그 손상차손환입도 당기손익으로 인식한다.

20.25 수정된 장부금액에서 잔존가치를 차감한 금액을 자산의 잔여내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분하기 위해서, 손상차손환입을 인식한 후에는 감가상각액 또는 상각액을 조정한다.

현금창출단위의 손상차손환입

20.26 현금창출단위의 손상차손환입은 현금창출단위를 구성하는 자산들(영업권 제외)의 장부금액에 비례하여 배분한다. 이러한 장부금액의 증가는 개별 자산의 손상차손환입으로 회계처리하고, 문단 20.23에 따라 인식한다.

20.27 문단 20.26에 따라 현금창출단위의 손상차손환입을 배분할 때 개별 자산의 장부금액은 다음 중 작은 금액을 초과하여 증가시킬 수 없다.

(1) 회수가능액(결정가능한 경우)

(2) 과거기간에 손상차손을 인식하지 않았다면 현재 기록되어 있을 장부금액(감가상각 또는 상각 후)

이러한 제약으로 인해 특정 자산에 배분되지 않은 손상차손환입액은 현금창출단위 내의 영업권을 제외한 다른 자산에 각각 장부금액에 비례하여 배분한다.

영업권의 손상차손환입

20.28 영업권에 대해 인식한 손상차손은 후속기간에 환입할 수 없다.

공시

20.29 회계기간 중 인식한 당해 손상차손이나 손상차손환입의 총계에 대하여 손상차손 및 손상차손환입을 발생시킨 주요 사건과 상황을 공시하고, 각 자산유형별로 다음을 공시한다.

(1) 회계기간 중 당기손익으로 인식한 손상차손 금액과 당해 손상차손이 포함된 손익계산서 항목

(2) 회계기간 중 당기손익으로 인식한 손상차손환입금액과 당해 손상차손환입이 포함된 손

익계산서 항목
(3) 회계기간 중 기타포괄손익으로 인식한 재평가자산의 손상차손 금액
(4) 회계기간 중 기타포괄손익으로 인식한 재평가자산의 손상차손 환입금액

20.30 회계기간 중 영업권과 현금창출단위와 관련하여 인식한 중요한 손상차손과 손상차손환입에 대해서는 다음을 공시한다.
(1) 손상차손 또는 손상차손 환입을 발생시킨 사건과 상황
(2) 인식한 손상차손금액 또는 손상차손환입금액
(3) 현금창출단위에 대한 설명(예를 들어, 현금창출단위가 제품라인, 공장, 사업, 지역 중 어느 것에 해당하는지에 대한 설명)

20.31 손상차손이나 손상차손환입정보가 중요하지 않아 공시되지 않은 경우에는 회계기간 중 인식한 당해 손상차손이나 손상차손환입의 총계에 대하여 다음을 공시한다.
(1) 손상차손 및 손상차손환입에 의해 영향을 받는 주요 자산 유형
(2) 손상차손 및 손상차손환입을 발생시킨 주요 사건과 상황

제21장 종업원급여

목적

21.1 이 장의 목적은 종업원급여의 회계처리와 공시에 대한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

21.2 이 장은 제19장 '주식기준보상'이 적용되는 경우를 제외한 모든 종류의 종업원급여에 대한 회계처리에 적용한다.

21.3 이 장이 적용되는 종업원급여에는 다음을 포함한다.
(1) 기업과 종업원(종업원단체 또는 그 대표자 포함) 사이에 합의 된 공식적인 제도나 그 밖의 공식적인 협약에 따라 제공하는 급여
(2) 기업이 공공제도, 산업별제도 등에 기여금을 납부하도록 강제하는 법률이나 산업별협약에 따라 제공되는 급여
(3) 의제의무를 발생시키는 비공식적 관행에 따라 제공하는 급여. 종업원에게 급여를 지급하는 방법 외에 다른 현실적인 대안이 없는 경우, 이러한 비공식적 관행은 의제의무를 발생시킨다. 기업이 비공식적 관행을 따르지 않는다면 종업원과의 관계에 심각한 손상을 가져오는 경우가 이러한 예에 해당한다.

21.4 종업원급여는 퇴직급여 외의 종업원급여와 퇴직급여로 구분한다. 퇴직급여 외의 종업원급여는 임금, 사회보장분담금(예 : 국민연금), 이익분배금, 상여금, 현직종업원을 위한 비화폐성급여(예 : 의료, 주택, 자동차, 무상 또는 일부 보조로 제공되는 재화나 용역), 해고급여 등을 말한다.

퇴직급여 외의 종업원급여

인식과 측정

21.5 종업원이 근무용역을 제공한 때 근무용역에 대한 대가로 경제적 효익이 사용 또는 유출됨으로써 자산이 감소하거나 부채가 증가하고 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 종업원급여를 다음과 같이 인식한다.
(1) 이미 지급한 금액을 차감한 후 부채(미지급비용)로 인식한다. 이미 지급한 금액이 해당 급여의 금액보다 많은 경우에는 그 초과액

때문에 미래지급액이 감소하거나 현금이 환급되는 만큼을 자산(선급비용)으로 인식한다.

(2) 다른 일반기업회계기준(예 : 제7장 '재고자산', 제10장 '유형자산')에 따라 해당 급여를 자산의 원가에 포함하는 경우를 제외하고는 비용으로 인식한다.

21.5의2 종업원이 미래의 연차유급휴가에 대한 권리를 발생시키는 근무용역을 제공하는 회계기간에 연차유급휴가와 관련된 비용과 부채를 인식한다.

21.5의3 퇴직급여 외의 종업원급여 중 해고급여는 그 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있다면 다음 중 이른 날에 인식한다.

(1) 기업이 해고급여의 제안을 더는 철회할 수 없을 때

(2) 기업이 일반기업회계기준 제14장의 적용범위에 포함되고 해고급여의 지급을 포함하는 구조조정 원가를 인식할 때

퇴직급여 : 확정기여제도

인식과 측정

21.6 확정기여제도를 설정한 경우에는 당해 회계기간에 대하여 기업이 납부하여야 할 부담금(기여금)을 퇴직급여(비용)로 인식하고, 퇴직연금운용자산, 퇴직급여충당부채 및 퇴직연금미지급금은 인식하지 아니한다.

21.7 일정기간 종업원이 근무용역을 제공하였을 때 기업은 그 근무용역과 교환하여 확정기여제도에 납부해야 할 기여금을 다음과 같이 인식한다.

(1) 이미 납부한 기여금을 차감한 후 부채(미지급비용)로 인식한다. 이미 납부한 기여금이 보고기간말 이전에 제공된 근무용역에 대해 납부하여야 하는 기여금을 초과하는 경우에는 초과기여금 때문에 미래 지급액이 감소하거나 현금이 환급되는 만큼을 자산(선급비용)으로 인식한다.

(2) 다른 일반기업회계기준(예 : 제7장 '재고자산', 제10장 '유형자산')에 따라 해당 급여를 자산의 원가에 포함하는 경우를 제외하고는 비용으로 인식한다

퇴직급여 : 확정급여제도

인식과 측정 : 퇴직급여충당부채

21.8 퇴직급여충당부채는 보고기간말 현재 전 종업원이 일시에 퇴직할 경우 지급하여야 할 퇴직금에 상당하는 금액으로 한다.

21.9 급여규정의 개정과 급여의 인상으로 퇴직금소요액이 증가되었을 경우에는 당기분과 전기 이전분을 일괄하여 당기비용으로 인식한다.

21.10 확정급여형퇴직연금제도에서 지급하는 퇴직급여와 관련된 부채는 다음의 두 가지 경우로 나누어 각각 회계처리한다.

(1) 종업원이 퇴직하기 전의 경우
보고기간말 현재 종업원이 퇴직할 경우 지급하여야 할 퇴직일시금에 상당하는 금액을 측정하여 퇴직급여충당부채로 인식한다. 종업원이 아직 퇴직하지는 않았으나 퇴직연금에 대한 수급요건 중 가입기간 요건을 갖춘 경우에도, 보고기간 종료일 현재 종업원이 퇴직하면서 퇴직일시금의 수령을 선택한다고 가정하고 이때 지급하여야 할 퇴직일시금에 상당하는 금액을 측정하여 퇴직급여충당부채로 인식한다.

(2) 종업원이 퇴직연금에 대한 수급요건 중 가입기간 요건을 갖추고 퇴사하였으며 퇴직연금의 수령을 선택한 경우
보고기간말 이후 퇴직 종업원에게 지급하여

야 할 예상퇴직연금합계액의 현재가치를 측정하여 '퇴직연금미지급금'으로 인식한다. 예상퇴직연금합계액은 퇴직 후 사망률과 같은 보험수리적 가정을 사용하여 추정하고, 그 현재가치를 계산할 때에는 보고기간말 현재 우량회사채의 시장수익률에 기초하여 할인한다. 다만, 그러한 회사채에 대해 거래층이 두터운 시장이 없는 경우에는 보고기간말 현재 국공채의 시장수익률을 사용한다. 사망률과 같은 보험수리적 가정이 바뀌거나 할인율이 바뀜에 따라 발생하는 퇴직연금미지급금 증감액과 시간의 경과에 따른 현재가치 증가액은 퇴직급여(비용)로 회계처리한다. 퇴직연금미지급금 중 보고기간말로부터 1년 이내의 기간에 지급되는 부분이 있더라도 유동성대체는 하지 아니한다. 다만, 보고기간말로부터 1년 이내의 기간에 지급이 예상되는 퇴직연금합계액과 부담금을 주석으로 공시한다.

확정급여형퇴직연금제도가 설정되었음에도 불구하고 종업원이 퇴직한 이후에 기업이 연금지급의무를 부담하지 않는다면 위 (2)의 규정을 적용하지 아니한다. 예를 들어, 확정급여형퇴직연금제도의 규약에서 종업원이 연금수령을 선택할 때 기업이 퇴직일시금 상당액으로 일시납 연금상품을 구매하도록 정하는 경우가 이에 해당한다. 이 경우에는 기업이 퇴직일시금을 지급함으로써 연금지급에 대한 책임을 부담하지 않는다.

인식과 측정 : 퇴직연금운용자산 등

21.11 확정급여형퇴직연금제도에서 운용되는 자산은 기업이 직접 보유하고 있는 것으로 보아 회계처리한다. 재무상태표에는 운용되는 자산을 하나로 통합하여 '퇴직연금운용자산'으로 표시하고, 그 구성내역을 주석으로 공시한다. 이 경우 주석으로 공시하는 구성내역이라 함은 재무상태표에 하나로 통합하여 표시하지 않고 각각 구분하여 표시할 경우에 인식될 계정과목과 금액을 말한다.

21.12 확정급여형퇴직연금제도에서 퇴직급여와 관련된 자산과 부채를 재무상태표에 표시할 때에는 퇴직급여와 관련된 부채(퇴직급여충당부채와 퇴직연금미지급금)에서 퇴직급여와 관련된 자산(퇴직연금운용자산)을 차감하는 형식으로 표시한다. 퇴직연금운용자산이 퇴직급여충당부채와 퇴직연금미지급금의 합계액을 초과하는 경우에는 그 초과액을 투자자산의 과목으로 표시한다.

21.13 퇴직금제도를 채택한 기업이 단체퇴직보험·종업원퇴직보험 또는 퇴직보험에 가입한 경우의 회계처리는 다음과 같다.

(1) 단체퇴직보험

㈎ 퇴직보험료로 납입한 금액에서 보험회사가 사업비로 충당하는 금액을 차감한 잔액을 자산으로 처리한다.

㈏ 단체퇴직보험예치금은 투자자산의 과목으로 표시한다.

㈐ 이자수익과 특별배당금의 수령은 영업외수익으로 인식하며, 동 금액을 납입할 보험료로 대체할 경우 동 금액에 해당하는 금액을 단체퇴직보험예치금의 증가로 처리한다.

(2) 종업원퇴직보험

종업원퇴직보험에 가입한 경우에는 (1)의 규정을 준용한다.

(3) 퇴직보험

㈎ 기업이 종업원의 수급권을 보장하는 퇴직보험에 가입한 경우 퇴직보험예치금은 퇴직급여충당부채에서 차감하는 형식으로 표시한다. 다만, 퇴직보험예치금액이 퇴직급여충당부채를 초과하는 경우의 당해 초과액은 투자자산의 과목으로 표시한다.

㈏ 퇴직보험료의 납입, 이자수익과 특별배당

금의 수령 및 동 금액을 납입할 보험료로 대체할 경우의 회계처리는 '퇴직보험예치금'의 명칭을 사용하여 (1)의 규정을 준용하여 처리한다.

(4) 기업이 이미 가입된 단체퇴직보험등을 퇴직보험으로 전환한 경우에는 단체퇴직보험예치금을 퇴직보험예치금으로 대체한다.

퇴직금제도와 확정급여형퇴직연금제도가 병존하는 경우의 회계처리

21.14 퇴직금제도와 확정급여형퇴직연금제도가 병존하는 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 각 제도의 퇴직급여충당부채는 합산하여 재무상태표에 표시한다. 그러나 퇴직금제도에서 경과적으로 존재하는 퇴직보험예치금은 확정급여형퇴직연금제도의 퇴직연금운용자산과 구분하여 퇴직급여충당부채에서 차감하는 형식으로 표시하고 퇴직보험에 대한 주요 계약 내용을 주석으로 공시한다.

(2) 어떤 제도에서 초과자산이 발생하는 경우 다음의 요건 중 하나 이상을 충족한다면 다른 제도의 부채와 상계한다.

㈎ 기업에는 어떤 제도의 초과자산을 다른 제도의 부채를 결제하는데 사용할 수 있는 법적권한이 있고 실제로 사용할 의도도 있다.

㈏ 기업에는 어떤 제도의 초과자산을 다른 제도의 부채를 결제하는데 사용하여야 하는 법적 의무가 있다.

퇴직급여제도의 변경

21.15 기존의 퇴직금제도에서 확정급여형퇴직연금제도 또는 확정기여형퇴직연금제도로 변경하는 경우 기존 퇴직급여충당부채에 대한 회계처리는 다음과 같다.

(1) 퇴직급여제도를 변경하면서 기존 퇴직급여충당부채를 정산하는 경우 기존 퇴직급여충당부채의 감소로 회계처리한다.

(2) 확정기여형퇴직연금제도가 장래근무기간에 대하여 설정되어 과거근무기간에 대하여는 기존 퇴직금제도가 유지되는 경우 임금수준의 변동에 따른 퇴직급여충당부채의 증감은 퇴직급여(비용)로 인식한다.

(3) 기존의 퇴직금제도에서 과거근무기간을 포함하여 확정급여형 퇴직연금제도로 변경하는 경우, 기존 퇴직급여충당부채에 대해 부담금 납부의무가 발생하더라도 이는 사내적립액을 사외적립액으로 대체할 의무에 지나지 않으므로 별도의 추가적인 부채로 인식하지 아니하고 납부하는 시점에 퇴직연금운용자산으로 인식한다.

공시

21.16 종업원급여와 관련하여 다음과 같은 사항을 공시한다.

(1) 제도의 유형에 대한 일반적 설명

(2) 보고기간말 현재 전임직원의 퇴직금소요액과 퇴직급여충당부채의 설정잔액 및 기중의 퇴직금지급액과 임원퇴직금의 처리방법

(3) 퇴직연금미지급금의 당기 변동내역

(4) 단체퇴직보험, 종업원퇴직보험 및 퇴직보험에 대한 주요 계약 내용

(5) 확정기여제도와 관련하여 비용으로 인식한 금액

(6) 퇴직연금운용자산의 공정가치 및 기중 변동내역

제22장 법인세회계

목 적

22.1 이 장의 목적은 법인세에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

22.2 이 장에서 규정하는 법인세에는 국내 및 국외에서 법인의 과세소득에 기초하여 부과되는 모든 세금이 포함된다.

22.2의2 과세당국(법원이 포함될 수 있다. 이하 같다)이 기업이 법인세 신고에 사용하였거나 사용하려는 처리(이하 '법인세 처리'라 한다)를 세법에 따라 수용할지가 불확실한 경우의 법인세 회계처리에도 이 장을 적용한다.

자산 · 부채의 세무기준액

22.3 자산의 세무기준액은 해당 자산이 세무상 자산으로 인정되는 금액이다.

22.4 부채의 세무기준액은 해당 부채가 세무상 부채로 인정되는 금액이다.

22.5 일반기업회계기준에서는 자산 · 부채로 인식하지 않지만 세무회계상으로는 인식하는 경우가 있다. 이러한 경우에도 일시적차이가 발생한다. 예를 들어, 일반기업회계기준에서는 발생시점에 비용으로 처리하는 항목에 대하여 세법상 이를 이연하여 상각하도록 한 경우에는 자산의 장부금액은 영(0)이지만 그 자산의 세무기준액은 영(0)이 아니다. 일반기업회계기준에서는 부채로 인식하지 아니하는 준비금을 세무회계상 부채로 인식하는 경우에도 장부금액과 세무기준액의 차이가 발생한다.

22.6 연결재무제표에서는 연결재무제표상 자산 · 부채의 장부금액과 관련 세무기준액을 비교하여 일시적차이를 결정한다.□

당기법인세부채와 당기법인세자산의 인식

22.7 기업이 납부하여야 할 법인세부담액 중 아직 납부하지 않은 금액은 부채(당기법인세부채)로 인식하여야 한다. 그리고 납부하여야 할 금액을 초과해서 납부한 금액은 자산(당기법인세자산)으로 인식하여야 한다.

22.8 세무상결손금이 과거에 납부한 법인세액에 소급 적용되어 환급될 수 있다면 결손금이 발생한 기간에 자산(당기법인세자산)으로 인식하여야 한다.

이연법인세부채와 이연법인세자산의 인식

22.9 자산 · 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이인 일시적차이에 대하여 원칙적으로 이연법인세를 인식하여야 한다.

가산할 일시적차이

22.10 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다. 다만 문단 22.31에 해당하는 경우와 다음의 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

(1) 영업권의 상각이 과세소득을 계산할 때 손금으로 인정되지 않는 경우
(2) 자산 · 부채가 최초로 인식되는 거래가 ㈀사업결합거래가 아니고 ㈁회계이익이나 과세소득에 영향을 주지 아니하는 경우

사업결합

22.11 사업결합에서 이전대가는 취득한 식별가능한 자산 · 부채에 그 공정가치로 배분된다. 만일 이 사업결합의 결과 인식되는 장부금액이 해당 자산 · 부채의 세무기준액과 다른 경우에는 일시적차이가 존재한다. 예를 들어 합병 후 재무상태표에 자산이 피취득자의 장부금액보다 높은 공정가치로 인식되고 세무기준액은 피취득자의 장부금액으로 유지된다면, 가산할 일시적차이가 존재하게 된다. 따라서 취득자는 동 차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야

하고 이 이연법인세부채는 영업권의 크기에 영향을 미친다.

공정가치로 평가된 자산

22.12 제6장 '금융자산 · 금융부채' 등 다른 장에 따라 어떤 자산은 공정가치로 평가하여야 한다. 그러나 이러한 자산의 세무기준액은 변동되지 않을 수 있다. 이 경우 향후에 기업이 당해 자산을 경제적효익의 형태로 회수하면 이때 유입되는 경제적효익의 금액과 이에 대응하여 세무상 손금으로 차감하는 금액이 다르므로 일시적차이가 존재한다. 만일 공정가치로 평가된 자산의 장부금액이 세무기준액보다 크다면 그 차이가 가산할 일시적차이이며 이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다.

영업권

22.13 사업결합에서 발생하는 영업권은 이전대가에서 취득한 식별가능한 순자산의 공정가치를 차감한 잔여금액으로 결정된다. 그런데 영업권의 상각액이 세무상 손금으로 인정받을 수 없다면 영업권의 장부금액과 세무기준액(0)의 차이가 가산할 일시적차이에 해당한다. 그러나 영업권은 잔여금액이기 때문에 만일 영업권과 관련하여 이연법인세부채를 인식하게 되면 순자산이 감소하게 되고 이는 영업권의 증가로 이어져 결국 이연법인세부채를 추가로 인식해야 하며 이런 과정을 순환적으로 반복하게 된다. 따라서 영업권과 관련된 일시적차이에 대해서는 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

자산 · 부채의 최초인식

22.14 일시적차이는 자산 · 부채를 최초로 인식하는 시점에서도 존재할 수 있다. 예를 들어 어떤 자산의 원가의 일부 또는 전부가 세무상자산으로 인정되지 않는 경우에 일시적차이가 존재한다. 이와 같은 일시적차이에 대한 이연법인세 인식 여부는 자산의 최초인식을 유발한 거래의 성격에 따라 다르다.

(1) 그 거래가 사업결합거래인 경우 기업은 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하고 이는 영업권이나 염가매수차익 금액에 영향을 미친다.
(2) 그 거래가 회계이익이나 과세소득에 영향을 미치는 경우 기업은 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하고 이에 따른 이연법인세비용은 손익계산서에 반영한다.
(3) 그 거래가 위의 (1) 또는 (2)에 해당하지 않는 경우에는, 문단 22.10과 문단 22.16에 따라 그 자산의 최초 인식시점이나 그 이후 기간에 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

22.15 제6장 '금융자산 · 금융부채'에서 전환사채 등의 발행자는 발행가액을 부채요소와 자본요소로 분리하여 인식할 것을 요구하고 있다. 그런데 세무상으로는 기업회계상 부채부분과 자본부분의 합계액인 발행가액이 부채로 인식된다면, 최초 인식시점에 부채의 장부금액과 세무기준액이 차이가 발생하는데, 이로 인한 일시적차이는 부채요소로부터 자본요소를 분리하여 인식함에 따라 발생하게 된 것이므로 문단 22.10의 (2)에서 설명하고 있는 예외조항에 해당하지 않는다. 따라서 동 일시적차이에 대하여는 이연법인세부채를 인식하여야 하며 문단 22.48에 따라 법인세효과는 자본요소의 장부금액에 직접 반영된다. 그리고 기간의 경과에 따른 이연법인세부채의 사후 변동액은 문단 22.46에 따라 손익계산서의 법인세비용에 반영된다.

차감할 일시적차이

22.16 차감할 일시적차이에 대하여 인식하는 이연법인세자산은 향후 과세소득의 발생가능성이 매우 높은 경우에 인식한다. 다만 다음의 경우에는 이연법인세자산을 인식하지 아니한다.

(1) 염가매수차익이 과세소득을 계산할 때 익금으로 인정되지 않는 경우

(2) 자산·부채가 최초로 인식되는 거래가 (ㄱ)사업결합거래가 아니고 (ㄴ)회계이익이나 과세소득에 영향을 주지 아니하는 경우

또한 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산과 관련된 차감할 일시적차이에 대하여는 문단 22.36의 규정에 따라 이연법인세자산의 인식여부를 결정하여야 한다.

사업결합

22.17 사업결합에서 이전대가는 취득한 식별가능한 자산·부채에 그 공정가치로 배분한다. 만일 취득일에 인식한 부채와 관련된 이전대가가 차기연도 이후에 세무상 손금으로 인정된다면 차감할 일시적차이가 존재하며, 사업결합으로 취득한 자산의 공정가치가 세무기준액보다 작은 경우에도 차감할 일시적차이가 존재한다. 이에 대하여 인식하는 이연법인세자산은 영업권의 크기에 영향을 미친다.

공정가치로 평가된 자산

22.18 자산의 장부금액을 공정가치로 평가하였지만 세무상으로는 변동되지 않는 경우에 일시적차이가 존재하게 되는데, 만일 공정가치 평가 후 장부금액이 세무기준액보다 작아진 경우에는 차감할 일시적차이가 존재한다.

이연법인세자산의 실현가능성

22.19 차감할 일시적차이는 미래기간의 과세소득을 감소시킨다. 그러나 차감할 일시적차이를 활용할 수 있을 만큼 미래기간의 과세소득이 충분할 경우에만 차감할 일시적차이의 법인세 효과는 실현될 수 있다. 따라서 차감할 일시적차이가 활용될 수 있는 가능성이 매우 높은 경우에만 이연법인세자산을 인식하여야 한다.

22.20 다음의 회계기간에 소멸될 것으로 예상되는 가산할 일시적차이가 충분한 경우에는 차감할 일시적차이가 활용될 가능성이 매우 높으므로, 이러한 경우에는 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.

(1) 차감할 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간
(2) 세무상결손금등의 이월공제가 적용되는 기간

22.21 만약 가산할 일시적차이가 충분하지 않은 경우에도 다음의 경우에는 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.

(1) 차감할 일시적차이가 소멸될 기간 (또는 세무상결손금 등의 이월공제가 적용되는 기간)에 과세소득이 충분할 것으로 예상되는 경우
(2) 미래 적절한 기간에 과세소득이 나타날 수 있도록 세무정책이 가능한 경우

22.22 세무정책이란 이월공제가 가능한 세무상결손금이나 세액공제의 공제가능기간이 소멸되기 이전에 과세소득이 발생하도록 하기 위하여 기업이 택할 수 있는 행동이다. 예를 들어 국채나 공채 등□ 비과세소득을 발생시키는 자산을 매각하고 과세소득을 발생시키는 다른 투자자산을 취득함으로써 미래기간에 과세소득이 발생하도록 할 수 있다.

22.23 최근 회계연도에 회계손실이 발생한 경우에는 문단 22.26과 문단22.27에 따라 회계처리한다.

22.24 <삭제>

세무상결손금과 세액공제

22.25 이월공제가 가능한 세무상결손금과 세액공제에 따라 인식하는 이연법인세자산은 결손금공제 등이 활용될 수 있는 미래의 과세소득이 예상되는 범위 안에서 인식하여야 한다.

22.26 세무상결손금과 세액공제에 대한 이연법인세자산의 인식기준은 차감할 일시적차이로 인한 이연법인세자산의 인식기준과 원칙적으로 동일하다. 그러나 미사용 세무상결손금이 존재한다는 것은 미래에 과세소득이 발생하지 않을 수 있는 가능성이 높다는 것을 의미한다. 따라서 기업이 최근에 회계손실을 기록한 경우에는 충분한 가산할 일시적차이가 있는 경우나 미래에 과세소득이 발생할 것이라는 확실한 증거가 있는 경우에만 그 범위 안에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 그리고 이 경우에는 문단 22.61에서 요구하는 것처럼 인식한 이연법인세자산의 금액과 그 인식근거를 주석으로 기재하여야 한다.

22.27 세무상결손금과 세액공제가 활용될 수 있는 미래과세소득의 발생가능성을 평가함에 있어서 다음을 고려하여야 한다.

(1) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간이 소멸되기 전까지 이를 활용할 수 있는 충분한 가산할 일시적차이가 있는지의 여부
(2) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간이 소멸되기 전까지 활용 가능한 과세소득이 발생할 수 있을 것인지의 여부
(3) 세무상결손금이 비반복적이고 확인 가능한 원인으로 발생하였는지의 여부
(4) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간 내에 과세소득을 창출할 수 있는 세무정책(문단 22.22 참조)이 활용 가능한지의 여부

22.28 법인세법상 최저한세가 적용되어 세액공제 또는 세액감면 등이 적용배제 되었으나 이월공제가 인정되는 경우에도 이월공제가 활용될 수 있는 미래기간에 발생할 가능성이 매우 높은 과세소득의 범위 안에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 법인세법상 최저한세가 적용되는 기업이 이연법인세자산을 측정할 때에도 역시 문단 22.37 내지 문단 22.44의 규정을 적용하여야 한다.

인식되지 않은 이연법인세자산의 재검토

22.29 매 보고기간말마다 과거에 실현가능성이 낮아서 인식하지 아니한 이연법인세자산의 인식가능성에 대하여 재검토하여야 한다. 과거에는 인식하지 않았지만 재검토 시점에 활용 가능한 미래과세소득이 발생할 가능성이 매우 높은 경우 그 범위 내에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 예를 들어 사업 환경이 개선되어 문단 22.16 또는 문단 22.25에 규정된 이연법인세자산의 인식기준을 충족하는 과세소득이 기대될 수도 있다. 또 다른 예로는 사업결합일 또는 그 이후에 이연법인세자산에 대한 재검토를 하는 경우이다.

종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산

22.30 종속기업 등에 대한 투자자산(영업권을 포함한 종속기업 등의 순자산에 대한 지배기업 또는 투자회사의 지분)의 장부금액이 세무기준액과 다를 경우 일시적차이가 발생한다.

22.31 다음의 두 가지 조건을 모두 만족하는 경우에는 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산과 관련된 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

(1) 지배기업, 투자회사 또는 조인트벤처의 지분투자자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있으며,
(2) 예측 가능한 미래에는 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 매우 높은 경우

22.32 지배기업은 종속기업의 배당정책을 통제함으로써 투자자산과 관련된 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있다. 또한 일시적차이가 소멸되는 시점에 납부하게 될 세액을 결정한다

는 것이 실무적으로 매우 어렵다. 따라서 지배기업이 종속기업의 이익을 예측 가능한 미래에 배당하지 않는다는 결정을 내린 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 아니 한다.

22.33 비화폐성 자산과 부채는 기능통화로 측정된다. 기업의 과세소득 또는 세무상결손금(그리고 비화폐성 자산과 부채의 세무기준액)이 다른 통화로 결정된다면 환율의 변동은 이연법인세부채 또는 이연법인세자산을 인식하게 하는 일시적 차이를 발생시킨다. 그 결과인 이연법인세는 당기손익으로 반영한다.

22.34 지분법피투자기업에 투자한 경우는 그 피투자기업을 지배할 수 없으며 그 기업의 배당정책을 결정할 수 있는 위치에 있지 않다. 따라서 지분법피투자기업의 이익을 예측 가능한 미래에 배당하지 않는다는 약정이 없는 경우에는 지분법피투자기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다.

22.35 조인트벤처의 지분투자자들은 통상 이익분배 사항을 논의하고 전원의 동의가 필요한 사안과 일정한 지분율 이상의 동의를 필요로 하는 사안 등을 결정한다. 조인트벤처의 지분투자자가 이익분배방법을 통제할 수 있으며 앞으로 예측 가능한 미래에 이익을 분배하지 않을 것이 예상되는 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

22.36 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트벤처의 지분 등에 대한 투자자산과 관련된 모든 차감할 일시적차이에 대하여는 차감할 일시적차이가 예측 가능한 미래에 소멸할 가능성이 매우 높은 경우에만 문단 22.19 내지 문단 22.23에서 규정한 실현가능성에 따라 이연법인세자산을 인식한다.

측 정

22.37 매기 기업이 납부할 법인세부담액은 각 보고기간말 현재의 세율과 세법을 적용하여 측정한다.

22.38 이연법인세자산과 부채는 보고기간말 현재까지 확정된 세율에 기초하여 당해 자산이 회수되거나 부채가 상환될 기간에 적용될 것으로 예상되는 세율을 적용하여 측정하여야 한다.

22.39 이연법인세자산(이연법인세부채)은 일시적차이의 소멸 등으로 인하여 미래에 경감될 (추가적으로 부담할) 법인세로 측정한다. 과세소득의 수준에 따라 적용되는 세율이 다른 경우에는 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간의 과세소득(세무상결손금)에 적용될 것으로 예상되는 평균세율을 사용하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 측정한다.

22.40 이연법인세자산과 부채를 측정할 때에는 보고기간말 현재 기업이 예상하고 있는 자산의 회수 또는 부채의 상환 방식에 따라 나타날 법인세 효과를 반영하여야 한다.

22.41 기업이 자산(부채)의 장부금액을 회수(상환)하는 방식에 따라 다음 중 하나 또는 모두에 영향을 줄 수도 있다.

(1) 기업이 자산(부채)의 장부금액을 회수(상환)하는 시점에 적용되는 세율
(2) 자산(부채)의 세무기준액

이러한 경우에는 예상되는 자산의 회수방법 또는 부채의 상환방법에 적용되는 세율과 세무기준액을 사용하여 이연법인세를 측정하여야 한다.

22.42 이연법인세자산과 부채는 현재가치로 할인하지 않는다.

22.43 일시적차이는 자산과 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이로 계산한다. 이것은 장부금액 자체가 현재가치로 평가되는 경우에도 동일하게 적용한다.

22.44 이연법인세자산의 실현가능성은 보고기간말마다 재검토되어야 한다. 재검토 결과 이연법인세자산의 법인세절감효과가 실현되기에 충분한 과세소득이 예상되지 않는 경우, 제20장 '자산손상'에서 규정한 일반원칙에 따라 처리한다.

당기법인세와 이연법인세의 인식

22.45 특정한 거래나 사건이 가져온 당기 및 이후기간의 법인세효과에 대한 회계처리는 그 사건이나 거래 자체에 대한 회계처리와 일관성을 가져야 한다. 문단 22.46 내지 문단 22.52는 이러한 원칙에 따라 법인세효과의 회계처리를 규정하고 있다.

손익계산서

22.46 당기법인세부담액(환급액)과 이연법인세는 손익계산서상 법인세비용의 계산에 반영되어야 한다. 이 경우 전기이전의 기간과 관련된 법인세부담액(환급액)을 당기에 인식한 금액(법인세 추납액 또는 환급액)은 당기법인세부담액(환급액)으로 하여 법인세비용에 포함한다. 그러나 다음의 사항으로부터 발생되는 경우는 예외로 한다.

(1) 당해 기간 또는 다른 기간에 자본에 직접적으로 인식되는 거래나 사건
(2) 사업결합

22.47 이연법인세자산과 부채의 장부금액은, 관련된 일시적차이 금액에 변동이 없더라도, 변경될 수 있는데 그러한 예는 다음과 같다.

(1) 세율이나 세법이 변경된 경우
(2) 이연법인세자산의 회수가능성을 재검토하는 경우
(3) 자산의 예상되는 회수 방법이 변경된 경우

이로 인한 이연법인세의 변동액은 당초에 자본에 직접 귀속시키는 항목과 관련된 부분을 제외하고는 손익계산서에 반영된다.

자본에 직접 가감되는 항목

22.48 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 당기법인세부담액과 이연법인세는 자본에 직접 가감되어야 한다.

22.49 회계상의 평가와는 무관하게 세법의 변경 등으로 인하여 세무기준액이 변경되는 경우에는 그에 따른 법인세효과는 당기손익에 반영한다.

사업결합시에 발생한 이연법인세

22.50 문단 22.11과 문단 22.17에서 설명한 바와 같이 사업결합에서 일시적차이가 발생할 수 있다. 취득자는 취득일에 일시적차이에 대하여 이연법인세자산(문단 22.16의 인식 기준을 만족하는 범위 안에서)이나 이연법인세부채를 인식하게 되며, 결과적으로 이러한 이연법인세자산과 부채는 영업권이나 염가매수차익에 영향을 미친다. 그러나 문단 22.10(1)와 문단 22.16(1)의 규정에 따라 영업권과 염가매수차익으로부터의 이연법인세는 인식하지 않는다.

22.51 사업결합의 결과로서 취득자는 사업결합 이전에는 인식할 수 없었던 자신의 이연법인세자산을 인식할 수 있는 경우도 있다. 예를 들어 취득자는 피취득자의 미래 과세소득으로 인하여 취득자의 세무상결손금등의 활용이 가능하게 될 수도 있는데 이러한 경우에는 이연법인세자산을 인식할 수 있으며, 동 이연법인세자산은 사업결합으로 인해 발생하는 영업권이나 염가매수차익의 결정에 반영되어야 한다.

22.52 취득자가 피취득자의 이연법인세자산을

취득일 현재 식별가능한 자산으로 인식하지 않고 사후에 취득자의 재무제표에서 인식하는 경우에는 이로 인한 법인세혜택을 손익계산서에 반영하며 동시에 다음과 같이 회계처리 하여야 한다.

(1) 취득일에 그 이연법인세 자산이 식별가능한 자산으로 인식되었을 경우의 금액으로 영업권의 장부금액을 감소시키고,
(2) 영업권 장부금액의 감소분만큼을 비용으로 인식한다.

그러나 취득자는 염가매수차익을 인식하지는 않는다.

표시

법인세자산과 법인세부채

22.53 법인세관련 자산과 부채는 재무상태표의 다른 자산이나 부채와 구분하여 표시되어야 한다. 이연법인세자산과 이연법인세부채는 당기법인세자산과 당기법인세부채로부터 구분되어야 한다.

22.54 이연법인세자산(이연법인세부채)은 관련된 자산항목 또는 부채항목의 재무상태표상 분류에 따라 재무상태표에 유동자산(유동부채) 또는 기타비유동자산(기타비유동부채)으로 분류한다. 세무상결손금에 따라 인식하게 되는 이연법인세자산의 경우처럼 재무상태표상 자산항목 또는 부채항목과 관련되지 않은 이연법인세자산과 이연법인세부채는 세무상결손금 등의 예상소멸시기에 따라서 유동항목과 기타비유동항목으로 분류한다.

상 계

22.55 당기법인세부채와 당기법인세자산 그리고 동일한 유동 및 비유동 구분내의 이연법인세자산과 이연법인세부채가 동일한 과세당국과 관련된 경우에는 각각 상계하여 표시한다.

법인세비용

22.56 손익계산서에서 계속사업손익과 관련된 법인세비용은 법인세비용차감전계속사업손익에서 차감하는 형식으로 기재하고, 중단사업손익과 관련된 법인세비용은 해당 손익에 직접 반영한 후 해당 손익항목을 법인세비용 반영후 금액으로 기재한다.

연결재무제표

22.57 연결재무제표 작성 시에는 이 장의 다른 규정과 함께 다음의 문단들을 고려하여 법인세효과를 연결재무상태표와 연결손익계산서에 반영하여야 한다.

미실현손익 제거에 따른 법인세효과의 인식

22.58 연결재무제표를 작성할 때 연결실체 내 기업간 자산거래에 포함된 미실현손익을 제거하게 된다. 이때 연결재무제표상에 해당 자산은 거래전의 금액이 장부금액으로 나타나게 되는데 세무기준액은 거래금액으로 그대로 유지되기 때문에 장부금액과 세무기준액 사이에 차이가 발생한다. 이러한 차이에 대하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 인식한다.

종속기업

22.59 종속기업이 제31장 '중소기업 회계처리 특례'에서 규정하는 중소기업이어서 종속기업의 개별재무제표에서는 제31장의 특례규정에 따른 법인세회계를 적용하는 경우에도, 연결재무제표를 작성할 때에는 중소기업인 종속기업이 이 장의 규정에 따른 법인세회계를 적용한 경우에 나타나는 이연법인세를 반영하여 작성한다.

22.60 외국에 소재하는 종속기업의 경우에는 당해 해외종속기업이 법인세 기간배분을 고려하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 인식할 경우의 재무제표를 기준으로 연결재무제표를 작성한다.

공 시

22.61 다음 사항은 주석으로 기재한다.

(1) 계속사업손익법인세비용 또는 법인세비용(중단사업이 없는 경우)의 산출내역

[예 시]

당기법인세(법인세추납액 · 환급액 포함)		xxx
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	xxx	
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	xxx	
= 총 법인세효과		xxx
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	xxx	
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	xxx	
=계속사업손익법인세비용		xxx

(2) 법인세비용차감전계속사업손익 또는 법인세비용차감전순손익(중단사업손익이 없는 경우)과 법인세비용간의 관계 설명

(3) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거

(4) 일시적차이 및 이연법인세자산(이연법인세부채)의 증감내역

(5) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세자산과 그의 판단근거

(6) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일

(7) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액

(8) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기법인세와 이연법인세의 내역

(9) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세 자산 및 부채의 변동액

(10) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기법인세부채와 당기법인세자산

(11) 세무상결손금과 관련된 다음 사항

(가) 세무상결손금이 발생한 회계연도의 당기순손익에 반영한 법인세효과

(나) 세무상결손금에 대한 법인세효과를 당기까지 인식하지 않은 경우 이후 회계연도에 반영가능성 여부

(다) 이연법인세자산을 인식하지 않고 이월된 세무상결손금 중 당기에 소멸된 세무상결손금의 법인세효과

제23장 환율변동효과

목적

23.1 이 장의 목적은 외화거래와 해외사업장의 운영을 재무제표에 반영하는 방법과 재무제표를 표시통화로 환산하는 방법을 정하는 데 있다.

기능통화

23.2 기업은 기능통화를 식별해야 한다. 이 경우 '기능통화'라 함은 영업활동이 이루어지는 주된 경제 환경의 통화를 말한다. 다만, 해당 국가의 통화와 기능통화가 다른 경우에는 해당 국가의 통화를 기능통화로 간주할 수 있다.

23.3 영업활동이 이루어지는 주된 경제 환경은 일반적으로 현금을 주요하게 창출하고 사용하는 환경을 말한다. 이에 따라 기능통화를 결정할 때는 다음의 사항을 고려한다.

(1) 재화와 용역의 공급가격에 주로 영향을 미치

는 통화(흔히 재화와 용역의 공급가격을 표시하고 결제하는 통화) 및 재화와 용역의 공급가격을 주로 결정하는 경쟁요인과 법규가 있는 국가의 통화

(2) 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 데 드는 노무원가, 재료원가 및 그 밖의 원가에 주로 영향을 미치는 통화(흔히 이러한 원가를 표시하고 결제하는 통화)

23.4 다음 사항도 기능통화의 증거가 될 수 있다.

(1) 재무활동(즉, 채무상품이나 지분상품의 발행)으로 조달되는 통화

(2) 영업활동에서 유입되어 통상적으로 보유하는 통화

23.5 해외사업장의 기능통화를 결정할 때 그리고 이러한 해외사업장의 기능통화가 보고기업(여기서 보고기업은 종속기업, 지점, 관계기업, 조인트벤처 형태로 해외사업장을 갖고 있는 기업)의 기능통화와 같은지 판단할 때 다음 사항을 추가적으로 고려한다.

(1) 해외사업장의 활동이 보고기업 활동의 일부로서 수행되는지 아니면 상당히 독자적으로 수행되는지

  (가) 해외사업장이 보고기업에서 수입한 재화를 판매하고 그 판매대금을 보고기업으로 송금하는 역할만 한다면 해외사업장이 보고기업의 일부로서 활동하는 예에 해당한다.

  (나) 해외사업장이 대부분 현지통화로 현금 등의 화폐성항목을 축적하고 비용과 수익을 발생시키며 차입을 일으킨다면 해외사업장의 활동이 상당히 독자적으로 수행되는 예에 해당한다.

(2) 보고기업과의 거래가 해외사업장의 활동에서 차지하는 비중이 높은지 낮은지

(3) 해외사업장 활동에서의 현금흐름이 보고기업의 현금흐름에 직접 영향을 주고 보고기업으로 쉽게 송금될 수 있는지

(4) 보고기업의 자금 지원 없이 해외사업장 활동에서의 현금흐름만으로 현재의 채무나 통상적으로 예상되는 채무를 감당하기에 충분한지

23.6 문단 23.3~23.5의 지표들이 서로 다른 결과를 제시하여 기능통화가 분명하지 않은 경우에는 경영진이 판단하여 실제 거래, 사건 및 상황의 경제적 효과를 가장 충실하게 표현하는 기능통화를 결정한다. 이때 경영진은 기능통화를 결정하는 데 추가적인 보조 증거를 제공하는 문단 23.4와 23.5의 지표를 고려하기 전에 문단 23.3의 주요 지표를 우선하여 고려한다.

23.7 기능통화는 그와 관련된 실제 거래, 사건 및 상황을 반영한다. 따라서 일단 기능통화가 결정되면 변경하지 아니한다. 다만 실제 거래, 사건 및 상황에 변화가 있다면 그러하지 아니한다.

23.7의2 문단 23.7에도 불구하고 문단 23.2의 단서에 따라 해당 국가의 통화를 기능통화로 간주하였다가 문단 23.3~5를 충족하는 기능통화로 변경하는 것은 가능하며, 이 경우에는 제5장 문단 5.9에 따른 회계정책의 변경으로 본다.

최초 인식

23.8 기능통화로 외화거래를 최초로 인식하는 경우에 거래일의 외화와 기능통화 사이의 현물환율을 외화금액에 적용하여 기록한다. 다만, 환율이 유의적으로 변동하지 않은 경우에는 일정기간의 평균환율을 사용할 수 있다.

23.8의2 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 인식한 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 제거하면서 관련 자산, 비용, 수익 또는 이들

항목의 일부를 인식할 때에는, 그 비화폐성자산이나 비화폐성부채를 인식한 날을 거래일로 보고 그 날의 환율을 적용한다.

후속 보고기간말의 보고

23.9 매 보고기간말의 외화환산방법은 다음과 같다.

(1) 화폐성 외화항목은 마감환율로 환산한다.
(2) 역사적원가로 측정하는 비화폐성 외화항목은 거래일의 환율로 환산한다.
(3) 공정가치로 측정하는 비화폐성 외화항목은 공정가치가 결정된 날의 환율로 환산한다.

외환차이의 인식

23.10 화폐성항목의 결제시점에 발생하는 외환차손익 또는 화폐성항목의 환산에 사용한 환율이 회계기간 중 최초로 인식한 시점이나 전기의 재무제표 환산시점의 환율과 다르기 때문에 발생하는 외화환산손익은 그 외환차이가 발생하는 회계기간의 손익으로 인식한다. 단, 외화표시 매도가능채무증권의 경우 동 금액을 기타포괄손익에 인식한다. **<2011. 7. 22. 개정>**

23.11 비화폐성항목에서 발생한 손익을 기타포괄손익으로 인식하는 경우에 그 손익에 포함된 환율변동효과도 기타포괄손익으로 인식한다. 그러나 비화폐성항목에서 발생한 손익을 당기손익으로 인식하는 경우에는 그 손익에 포함된 환율변동효과도 당기손익으로 인식한다.

23.12 기업이 해외사업장으로부터 수취하거나 해외사업장에 지급할 화폐성항목 중에서 예측할 수 있는 미래에 결제할 계획이 없고 결제될 가능성이 낮은 항목은 실질적으로 그 해외사업장에 대한 순투자의 일부가 된다. 이러한 화폐성항목에는 장기 채권이나 대여금은 포함될 수 있으나 매출채권과 매입채무는 포함되지 아니한다. 이와 같이 보고기업의 해외사업장에 대한 순투자의 일부인 화폐성항목에서 생기는 외환차이는 해외사업장의 개별재무제표에서 당기손익으로 적절하게 인식한다. 그러나 보고기업과 해외사업장을 포함하는 재무제표(예 : 해외사업장이 종속기업인 경우의 연결재무제표)에서는 이러한 외환차이를 처음부터 기타포괄손익으로 인식하고 문단 23.17에 따라 관련 순투자의 처분시점에 자본에서 당기손익으로 재분류한다.

기능통화의 변경

23.13 기능통화가 변경되는 경우에는 새로운 기능통화에 적용되는 환산절차를 변경한 날부터 전진적용한다.

표시통화로의 환산

23.14 경영성과와 재무상태를 기능통화와 다른 표시통화로 환산하는 방법은 다음과 같다.

(1) 재무상태표(비교표시하는 재무상태표 포함)의 자산과 부채는 해당 보고기간말의 마감환율로 환산한다.
(2) 손익계산서(비교표시하는 손익계산서 포함)의 수익과 비용은 해당 거래일의 환율 또는 평균환율로 환산한다.
(3) 위 (1)과 (2)의 환산에서 생기는 외환차이는 기타포괄손익으로 인식한다.

해외사업장의 환산

23.15 해외사업을 연결 또는 지분법을 적용하여 보고기업의 재무제표에 포함되도록 하기 위하여 해외사업장의 경영성과와 재무상태를 표시통화로 환산하는 경우에는 문단 23.14와 문단 23.16을 적용한다.

23.16 해외사업장의 취득으로 발생하는 영업권과 자산·부채의 장부금액에 대한 공정가치 조

정액은 해외사업장의 자산·부채로 본다. 따라서 이러한 영업권과 자산·부채의 장부금액에 대한 공정가치 조정액은 해외사업장의 기능통화로 표시하고 문단 23.14에 따라 마감환율로 환산한다.

해외사업장의 처분 또는 일부 처분

23.17 해외사업장을 처분하는 경우에는 기타포괄손익으로 인식하고 별도의 자본항목에 누계한 해외사업장관련 외환차이의 누계액(처분비율에 해당하는 금액)은 해외사업장의 처분손익을 인식하는 시점에 자본에서 당기손익으로 재분류한다.

23.18 해외사업장을 포함한 종속기업을 일부 처분하는 경우에는 기타포괄손익에 인식된 외환차이의 누계액 중 비례적 지분을 그 해외사업장의 비지배지분으로 재귀속시킨다. 그 외의 해외사업장을 일부 처분하는 경우에는 기타포괄손익에 인식된 외환차이의 누계액 중 비례적 지분만을 당기손익으로 재분류한다.

공시

23.19 다음 사항을 공시한다.

(1) 당기손익으로 인식한 외화환산손익과 외환차손익 금액
(2) 기타포괄손익으로 인식하고 별도의 자본항목에 누계한 순외환차이, 기초와 기말 금액 및 그 변동 내역
(3) 표시통화와 기능통화가 다른 경우에는 그 사실과 이유 및 기능통화의 명칭
(4) 보고기업이나 유의적인 해외사업장의 기능통화가 변경된 경우에는 그 사실과 이유

제24장 보고기간후사건

목적

24.1 이 장의 목적은 보고기간후사건의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

보고기간후사건

24.2 '보고기간후사건'은 보고기간말과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 발생한 기업의 재무상태에 영향을 미치는 사건이다. '재무제표가 사실상 확정된 날'은 정기주주총회 제출용 재무제표가 이사회에서 최종 승인된 날을 말하며, 다만 주주총회에 제출된 재무제표가 주주총회에서 수정·승인된 경우에는 주주총회일을 말한다.

인식과 측정

수정을 요하는 보고기간후사건

24.3 수정을 요하는 보고기간후사건은 보고기간말 현재 존재하였던 상황에 대한 추가적 증거를 제공하는 사건으로서 재무제표상의 금액에 영향을 주는 사건을 말하며, 그 영향을 반영하여 재무제표를 수정한다. 재무제표에 이미 인식한 추정치는 그 금액을 수정하고, 재무제표에 인식하지 아니한 항목은 이를 새로이 인식한다.

24.4 수정을 요하는 보고기간후사건의 예는 다음과 같다.

(1) 보고기간말 현재 이미 자산의 가치가 하락되었음을 나타내는 정보를 보고기간말 이후에 입수하는 경우, 또는 이미 손상차손을 인식한 자산에 대하여 계상한 손상차손금액의 수정을 요하는 정보를 보고기간 후에 입수하는 경우

(2) 보고기간말 이전에 존재하였던 소송사건의 결과가 보고기간 후에 확정되어 이미 인식한 손실금액을 수정하여야 하는 경우
(3) 보고기간말 이전에 구입한 자산의 취득원가 또는 매각한 자산의 금액을 보고기간 후에 결정하는 경우
(4) 보고기간말 현재 지급하여야 할 의무가 있는 종업원에 대한 이익분배 또는 상여금지급 금액을 보고기간 후에 확정하는 경우
(5) 전기 또는 그 이전기간에 발생한 회계적 오류를 보고기간 후에 발견하는 경우

수정을 요하지 않는 보고기간후사건

24.5 수정을 요하지 않는 보고기간후사건은 보고기간말 현재 존재하지 않았으나 보고기간 후에 발생한 상황에 대한 증거를 제공하는 사건을 말하며 그 사건에 대해서는 재무제표상의 금액을 수정하지 아니한다.

24.6 유가증권의 시장가격이 보고기간말과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 하락한 것은 수정을 요하지 않는 보고기간후사건의 예이다. 이 경우 시장가격의 하락은 보고기간말 현재의 상황과 관련된 것이 아니라 보고기간말 후에 발생한 상황이 반영된 것이다. 따라서 그 유가증권에 대해서 재무제표에 인식한 금액을 수정하지 아니한다.

배당금

24.7 보고기간 후에 배당을 선언한 경우(즉, 적절히 승인되어 더 이상 기업의 재량이 없는 경우), 해당 보고기간말에는 어떠한 의무도 존재하지 않으므로 해당 보고기간말에 부채로 인식하지 아니한다. 그러한 배당금은 제2장 '재무제표의 작성과 표시I'에 따라 공시한다.

계속기업

24.8 보고기간 후에 기업의 청산이 확정되거나 청산 이외의 다른 현실적인 대안이 없다고 판단되는 경우에는 계속기업의 전제에 기초하여 재무제표를 작성하여서는 아니 된다. 또한 보고기간 후에 경영성과와 재무상태가 심각하게 악화된 경우에는 계속기업의 전제를 적용하는 것이 적절한가에 대해 판단할 필요가 있다.

24.9 다음의 경우에 대해서는 그 내용을 주석으로 기재한다.
(1) 재무제표가 계속기업의 전제에 기초하여 작성되지 않은 경우
(2) 계속기업으로서의 존속 가능성에 대해 심각한 의문을 제기할 수 있는 사건 또는 상황이 발생하였거나, 발생할 가능성이 있는 경우

주석공시

24.10 재무제표가 사실상 확정된 날과 승인기관은 주석으로 기재한다.

24.11 보고기간말 현재 존재하였던 상황에 대한 정보를 보고기간 후에 추가로 입수한 경우에는 그 정보를 반영하여 공시 내용을 수정한다. 예를 들면, 보고기간말 현재 존재하였던 우발부채에 관하여 보고기간 후에 새로운 증거를 입수한 경우에는 이를 반영하여 우발부채에 관한 공시내용을 수정한다.

24.12 수정을 요하지 않는 보고기간후사건으로서 공시되지 않을 경우 재무제표 이용자의 의사결정에 중요한 영향을 미치는 사건에 대해서는 다음 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 사건의 성격
(2) 사건의 재무적 영향에 대한 설명

제25장 특수관계자 공시

목적

25.1 이 장의 목적은 특수관계자의 존재, 특수관계자와의 거래 및 채권·채무 잔액이 기업의 재무상태와 당기순손익에 영향을 미쳤을 가능성에 주의를 기울이도록 필요한 공시사항을 재무제표에 포함하게 하는 데 있다.

특수관계자의 정의

25.2 이 장에서 특수관계자의 정의는 다음과 같다.

(1) 개인이 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우, 그 개인이나 그 개인의 가까운 가족은 당해 기업과 특수관계에 있다.
   (가) 당해 기업을 지배하거나 공동지배하는 경우
   (나) 당해 기업에 유의적인 영향력을 행사할 수 있는 경우
   (다) 당해 기업이나 당해 기업의 지배기업의 주요 경영진의 일원인 경우

(2) 기업이 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우, 그 기업은 당해 기업과 특수관계에 있다.
   (가) 기업과 당해 기업이 동일지배 하에 있는 경우(지배기업, 종속기업 및 동일지배 하에 있는 다른 종속기업은 서로 특수관계에 있음을 의미)
   (나) 한 기업이 다른 기업의 관계기업이거나 조인트벤처인 경우(또는 그 다른 기업이 속한 연결실체 내의 일원의 관계기업이거나 조인트벤처인 경우)
   (다) 당해 기업이나 당해 기업의 특수관계자에 해당하는 기업의 종업원급여를 위한 퇴직급여제도
   (라) 기업이 (1)에서 식별된 개인에 의하여 지배 또는 공동지배되는 경우
   (마) (1)의 (가)에서 식별된 개인이 기업에 유의적인 영향력을 행사할 수 있는 경우

25.3 다음의 경우가 반드시 특수관계자를 의미하는 것은 아니다.

(1) 문단 25.2(1)(다)와 25.2(2)(라)와 25.2(2)(마)에도 불구하고 단순히 이사나 그 밖의 주요 경영진의 일원이 동일한 두 기업
(2) 하나의 조인트벤처를 단지 공동지배하는 두 참여자
(3) 당해 기업과 단지 통상적인 업무 관계를 맺고 있는 자금제공자, 노동조합, 공익기업 및 정부부처와 정부기관(기업 활동의 자율성에 영향을 미치거나 기업의 의사결정과정에 참여할 수 있다 하더라도 상관없음).
(4) 유의적인 규모의 거래를 통해 단지 경제적 의존 관계만 있는 고객, 공급자, 프랜차이저, 유통업자 또는 총대리인

25.4 특수관계 유무를 고려할 때에는 단지 법적 형식뿐만 아니라 실질 관계에도 주의를 기울여야 한다.

특수관계자 및 특수관계자거래 공시

25.5 지배기업과 종속기업 사이의 관계는 거래의 유무에 관계없이 공시한다. 기업은 지배기업의 명칭을 공시한다. 다만, 최상위 지배자와 지배기업이 다른 경우에는 최상위 지배자의 명칭도 공시한다. 지배기업과 최상위 지배자가 일반 이용자가 이용할 수 있는 연결재무제표를 작성하지 않는 경우에는 일반이용자가 이용할 수 있는 연결재무제표를 작성하는 가장 가까운 상위의 지배기업의 명칭도 공시한다.

25.6 특수관계자거래가 있는 경우, 재무제표에 미치는 특수관계의 잠재적 영향을 파악하는 데 필요한 거래, 채권 · 채무 잔액에 대한 정보뿐만 아니라 특수관계의 성격도 공시한다. 이러한 공시는 최소한 다음 내용을 포함한다.

(1) 거래 금액
(2) 채권 · 채무 잔액과 다음 사항
  (가) 그 채권 · 채무의 조건(담보 제공 여부 포함)과 결제할 때 제공될 대가의 성격
  (나) 그 채권 · 채무에 대하여 제공하거나 제공받은 보증의 상세 내역
(3) 채권 잔액에 대하여 설정된 대손충당금
(4) 특수관계자 채권에 대하여 당해 기간 중 인식된 대손상각비

25.7 기업은 문단 25.6에 추가하여 주요 경영진에 대한 보상 총액과 다음의 각 분류별 금액을 공시한다. 다만, 이 공시를 생략할 수 있다.
(1) 단기종업원급여
(2) 퇴직급여
(3) 기타장기급여
(4) 해고급여
(5) 주식기준보상

25.8 문단 25.6에서 규정하는 사항은 다음과 같은 범주로 분류하여 공시한다.
(1) 지배기업
(2) 당해 기업을 공동지배하거나 당해 기업에 유의적인 영향력을 행사하는 기업
(3) 종속기업
(4) 관계기업
(5) 당해 기업이 참여자인 조인트벤처
(6) 당해 기업이나 당해 기업의 지배기업의 주요 경영진
(7) 그 밖의 특수관계자

25.9 특수관계자와의 거래가 있는 경우 공시하는 거래의 예는 다음과 같다.
(1) 재화(완성품이나 재공품)의 매입이나 매출
(2) 부동산과 그 밖의 자산의 구입이나 매각
(3) 용역의 제공이나 수령
(4) 리스
(5) 연구개발의 이전
(6) 라이선스계약에 따른 이전
(7) 금융약정에 따른 이전(대여와 현금출자나 현물출자 포함)
(8) 보증이나 담보의 제공
(9) 당해 기업이 특수관계자를 대신하거나 특수관계자가 당해 기업을 대신한 부채의 결제

연결실체에 속하는 기업 사이에 위험을 공유하는 확정급여제도에 지배기업이나 종속기업이 참여하는 것은 특수관계자거래에 해당한다.

25.10 독립된 당사자 사이의 거래 조건에 따라 거래가 이루어졌음을 입증할 수 있는 경우에 한하여 특수관계자거래가 그러한 조건으로 이루어졌다는 사실을 공시한다.

25.11 기업의 재무제표에 미치는 특수관계자거래의 영향을 파악하기 위하여 분리하여 공시할 필요가 있는 경우를 제외하고는 성격이 유사한 항목은 통합하여 공시할 수 있다.

제26장 기본주당이익

목적

26.1. 이 장의 목적은 기본주당이익의 산정방법 및 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 이 장에서는 희석주당이익에 대해서는 규정하지 않는다.

적용범위

26.2. 이 장은 기본주당이익의 보고의무기업, 보고주기 및 보고기한은 규정하지 않는다.

기본주당이익의 계산

26.3 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 계속사업이익(또는 계속사업손실) 또는 당기순이익(또는 당기순손실)에 대하여 기본주당이익

(또는 기본주당손실)을 계산한다.

26.4 기본주당계속사업이익(또는 기본주당계속사업손실)은 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 계속사업이익(또는 계속사업손실)을 그 기간에 유통된 보통주식수를 가중평균한 주식수(이하 "가중평균유통보통주식수"라 한다)로 나누어 산출한다. 기본주당순이익(또는 기본주당순손실)은 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 당기순이익(또는 당기순손실)을 그 기간의 가중평균유통보통주식수로 나누어 산출한다.

26.5 기본주당이익 정보의 목적은 특정 회계기간의 경영성과에 대한 보통주 1주당 지분의 측정치를 제공하는 것이다.

이익

26.6 기본주당계속사업이익을 계산하기 위한 계속사업이익은 손익계산서상의 계속사업이익에서 우선주 배당금 등을 차감하여 산출한다. 기본주당순이익을 계산하기 위한 당기순이익은 손익계산서상의 당기순이익에서 우선주 배당금 등을 차감하여 산출한다.

26.7 기본주당이익을 산정할 때, 법인세비용 등을 포함한 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 모든 손익항목을 포함하여야 한다.

26.8 문단 26.6에서 손익계산서의 당기순이익(또는 계속사업이익)에서 차감할 우선주 배당금은 다음과 같다.

(1) 그 회계기간과 관련하여 결의된 비누적적 우선주 배당금
(2) 배당결의 여부와 관계없이 누적적 우선주에 대하여 그 회계기간과 관련하여 배당하여야 할 금액(따라서 전기 이전의 기간과 관련하여 당기에 지급되거나 결의된 누적적 우선주 배당금은 제외한다)
(3) 중간재무제표를 작성하는 경우에는 우선주의 약정배당률(약정배당률이 없는 경우에는 전기배당률)에 의한 배당금 중 해당 중간기간분에 대한 추정액

26.9 우선주에 대한 주식할인발행차금을 이익잉여금의 처분에 의하여 상각하는 경우의 상각금액은 우선주에 대한 이익배분으로 보아 기본주당이익을 계산할 때 보통주에 귀속되는 이익에서 차감한다.

26.10 우선주를 매입하는 경우, 우선주의 장부금액을 초과하여 지불하는 매입대가는 기본주당이익을 계산할 때 보통주에 귀속되는 이익에서 차감한다.

26.11 전환우선주 발행기업이 처음의 전환조건보다 유리한 조건을 제시하거나 추가적인 대가를 지불하여 조기 전환을 유도하는 경우가 있다. 이 경우 처음의 전환조건에 따라 발행될 보통주의 공정가치를 초과하여 지급하는 보통주와 현금 등의 공정가치는 전환우선주에 대한 이익배분으로 보아 기본주당이익을 계산할 때 보통주에 귀속되는 이익에서 차감한다.

26.12 문단 26.10에서 우선주의 매입대가가 우선주의 장부금액에 미달하는 경우에는 차액을 기본주당이익을 계산할 때 보통주에 귀속되는 이익에 가산한다.

보통주식수

26.13 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수는 그 기간의 가중평균유통보통주식수로 한다. 이때 "유통"이라 함은 주식이 발행된 후 재취득되지 않은 상태를 말한다.

26.14 가중평균유통보통주식수는 특정 회계기간의 유통주식수의 변동에 따른 자본의 변동을

반영한다. 가중평균유통보통주식수는 기초의 유통보통주식수에 회계기간 중 재취득된 자기주식수 또는 신규 발행된 보통주식수와 그 주식 각각의 유통기간에 따른 가중치를 고려하여 조정한 보통주식수이다. 이 경우 유통기간에 따른 가중치는 그 회계기간의 총일수에 대한 특정 보통주의 유통일수의 비율로 산정한다.

26.15 가중평균유통보통주식수를 산정하기 위한 보통주유통일수 계산의 기산일은 주식발행의 대가를 받을 권리가 발생하는 시점(일반적으로 주식발행일)으로 이는 주식발행과 관련된 특정 조건에 따라 결정되며, 이때 주식발행에 관한 계약의 실질이 적절히 고려되어야 한다. 보통주유통일수 계산의 기산일의 예를 들면 다음과 같다.

(1) 현금납입의 경우 현금을 받을 권리가 발생하는 날(일반적으로 납입기일의 익일)
(2) 채무상품의 전환으로 인하여 보통주를 발행하는 경우 최종이자발생일의 다음날
(3) 그 밖의 금융상품에 대하여 이자를 지급하거나 원금을 상환하는 대신 보통주를 발행하는 경우 최종이자발생일의 다음날
(4) 채무를 변제하기 위하여 보통주를 발행하는 경우 채무변제일
(5) 현금 이외의 자산을 취득하기 위하여 보통주를 발행하는 경우 그 자산의 취득을 인식한 날
(6) 용역의 대가로 보통주를 발행하는 경우 용역제공일

26.16 사업결합 이전대가의 일부로 발행한 보통주의 경우 취득일부터 피취득자 손익을 취득자의 손익계산서에 반영하므로 가중평균유통보통주식수를 산정하기 위한 기산일을 취득일로 한다.

26.17 보통주로 반드시 전환하여야 하는 금융상품이나 계약 등은 그 발행시점 또는 계약체결시점부터 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다.

26.18 조건부발행보통주는 모든 필요조건이 충족된 날에 발행된 것으로 보아 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다. 단순히 일정기간이 경과한 후 보통주를 발행하기로 하는 계약 등의 경우 기간의 경과에는 불확실성이 없으므로 조건부발행보통주로 보지 않는다. 조건부로 재매입할 수 있는 보통주를 발행한 경우 이에 대한 재매입가능성이 없어질 때까지는 보통주로 간주하지 아니하고, 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함하지 아니한다.

26.19 당해 기간 및 비교표시되는 모든 기간의 가중평균유통보통주식수는 상응하는 자원의 변동 없이 유통보통주식수를 변동시키는 사건을 반영하여 조정한다. 다만, 잠재적보통주의 전환은 제외한다.

26.20 자본의 실질적 변동을 유발하지 않으면서 유통보통주식수의 변동을 가져오는 무상증자, 주식배당, 주식분할, 주식병합, 그 밖의 증자에서의 무상증자 요소(예 : 기존주주 등에게 공정가치 미만의 신주발행시 무상증자 요소)(이하 "무상증자 등"이라 한다)와 같은 사건이 발생한 경우에는, 재무제표에 보고되는 회계기간 중 최초 회계기간의 기초에 그러한 사건이 발생한 것으로 보아 각 회계기간의 유통보통주식수를 비례적으로 조정하여, 손익계산서에 그 회계기간과 비교표시 되는 모든 회계기간에 대한 가중평균유통보통주식수를 계산한다. 다만, 기중에 유상증자로 발행된 신주에 대하여 무상증자 등이 실시된 경우에는 당해 유상증자의 납입기일 익일에 무상증자 등이 실시된 것으로 보아 유통보통주식수를 조정한다.

26.21 주식병합은 일반적으로 자원의 실질적인

유출 없이 유통보통주식수를 감소시킨다. 그러나 전반적으로 주식을 공정가치로 매입한 효과가 있는 경우에는 실질적으로 자원이 유출되면서 유통보통주식수가 감소한다. 배당과 결합된 주식병합이 그 예가 된다. 이러한 결합거래가 발생한 기간의 가중평균유통보통주식수는 배당이 인식된 날부터 보통주식수의 감소를 반영하여 조정한다.

보통주식수

26.22 당기에 옵션 또는 신주인수권을 행사하였거나 전환사채 또는 전환우선주가 전환된 경우에는 행사일 또는 전환(간주)일부터 기말까지는 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다. 당기에 조건이 충족되어 기본주당이익을 계산할 때 포함된 조건부발행보통주는 조건충족일부터 기말까지 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다. 다만, 당기에 전환된 전환사채 또는 전환우선주를 기말에 전환된 것으로 간주하는 경우에는 회계기간 말일을 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함하지 않는다.

조건부발행보통주

26.23 일정기간 동안 특정한 목표이익을 달성하거나 유지한다면 보통주를 발행하기로 하는 경우, 보고기간말에 그 목표이익이 달성되었지만 그 보고기간말 이후의 추가적인 기간 동안 그 목표이익이 유지되어야 한다면, 이익수준이 미래의 기간에 변동할 수 있기 때문에 모든 필요조건이 아직 충족된 것은 아니므로 이러한 조건부발행보통주를 조건기간말까지 기본주당이익의 계산에 포함하지 아니한다.

26.24 조건부발행보통주식수는 보통주의 미래 공정가치에 따라 결정될 수도 있다. 이러한 경우, 공정가치는 미래 기간에 변동할 수 있기 때문에 모든 필요조건이 아직 충족된 것은 아니므로 이러한 조건부발행보통주를 조건기간말까지 기본주당이익의 계산에는 포함하지 아니한다.

소급적용

26.25 유통되는 보통주식수가 무상증자 등으로 증가하였거나 감소하였다면, 비교표시되는 모든 손익계산서의 기본주당이익을 소급하여 수정한다. 만약 이러한 사건이 보고기간종료일과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 발생하였다면 당기와 그 이전 회계기간의 기본주당이익을 새로운 유통보통주식수에 근거하여 재계산한다. 기본주당이익을 계산할 때 이와 같은 유통보통주식수의 변동을 반영하였다면 그러한 사실을 주석으로 기재한다. 또한, 제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 처리한 중대한 오류의 수정 및 회계정책의 변경의 소급적용에 따른 효과를 반영하여 비교표시되는 모든 손익계산서의 기본주당이익을 수정한다.

26.26 보통주의 계산과정에 사용한 가정의 변화로 인한 효과나 잠재적보통주가 보통주로 전환된 효과는 전기 이전의 기본주당이익에 소급하여 반영하지 않는다.

재무제표의 표시

26.27 기본주당이익을 계속사업이익과 당기순이익에 대하여 계산하고 손익계산서 본문에 표시한다.

26.28 기본주당이익이 부의 금액(즉, 손실)인 경우에도 손익계산서 본문에 표시한다.

주석공시

26.29 다음의 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 당기순이익(또는 계속사업이익)에 대한 조정사항 및 가중평균유통보통주식수의 계산 내역을 포함한 기본주당이익 산정내용
(2) 기존주주 등에게 공정가치 미만의 신주발행 등과 같이 주당 공정가치 산정이 필요한 경우 공정가치 측정방법과 공정가치를 결정할 때 사용한 주요 가정(예 : 할인율, 중도상환율) 등 재무제표이용자가 공정가치로 측정된 회계정보를 이해하는 데 유용한 정보 (일반기업회계기준 제6장 '금융자산 · 금융부채' 문단 6.18 (4) 참조)

26.30 중단사업손익이 있는 경우에는 중단사업에 대한 기본주당이익을 주석으로 공시하여야 한다.

26.31 문단 26.25의 주석사항 외에 보고기간종료일 후에 발생하였으나 보고기간종료일 이전에 발생하였다면 보통주식수나 잠재적보통주식수를 중요하게 변화시켰을 다음의 예와 같은 사건은 주석으로 기재한다.
(1) 현금에 의한 유상증자
(2) 보고기간종료일 현재의 부채나 우선주를 상환하기 위한 주식의 발행
(3) 보통주의 소각
(4) 보고기간종료일 현재의 잠재적보통주의 보통주로의 전환 또는 행사
(5) 신주인수권, 옵션, 전환사채, 전환우선주 등의 발행
(6) 조건부발행보통주에 대한 발행조건의 충족

26.32 보고기간종료일 후에 문단 26.31의 예와 같은 거래가 발생한 경우에도 당기의 기본주당이익의 계산에 영향을 미치지 않는다. 그 이유는 그러한 거래가 기본주당이익 산정 대상이 되는 회계기간의 당기순이익(또는 계속사업이익)의 창출에 사용된 자본에 영향을 미치지 않았기 때문이다.

26.33 잠재적보통주가 되는 금융상품과 계약 등에 기본주당이익의 계산에 영향을 미치는 조건이 수반되는 경우가 있다. 잠재적보통주와 관련된 이러한 조건은 주석으로 기재한다.

26.34 보통주에 귀속되는 당기순이익(또는 계속사업이익) 외에 손익계산서의 다른 순이익의 구성요소에 대하여 계산한 기본주당금액을 주석으로 기재하는 경우에도 이 장에 따라 계산한 가중평균유통보통주식수를 사용한다. 또, 그러한 주당금액이 세전금액 또는 세후금액을 기준으로 산출되었는지 등의 산출근거를 주석에 포함하여야 한다. 만약 그러한 순이익의 구성요소가 손익계산서의 별도 항목이 아닌 경우에는 이 구성요소와 손익계산서에 보고된 별도 항목 사이의 조정내용을 주석에 포함한다.

제27장 특수활동

제1절 농림어업

목적

27.1 이 절의 목적은 농림어업활동과 관련된 회계처리와 공시에 대한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

27.2 이 절은 다음 사항이 농림어업활동과 관련되는 경우의 회계처리에 적용한다.
(1) 생물자산
(2) 수확시점의 수확물
(3) 문단 27.14와 27.15에서 규정하는 정부보조금

27.3 이 절은 다음의 경우에는 적용하지 아니

한다.
(1) 농림어업활동에 관련된 토지(제10장 '유형자산' 참조)
(2) 농림어업활동에 관련된 무형자산(제11장 '무형자산' 참조)

생물자산과 수확물의 인식

27.4 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에 한하여 생물자산이나 수확물을 인식한다.
(1) 과거 사건의 결과로 자산을 통제한다.
(2) 자산과 관련된 미래경제적효익의 유입가능성이 매우 높다.
(3) 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

최초인식시점의 측정

27.5 생물자산은 최초 인식시점에 원가로 측정한다. 생물자산의 원가는 구입금액과 구입에 직접 관련이 있는 지출로 구성된다.

27.6 생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액(이하 '순공정가치'라 한다)으로 측정한다. 다만, 수확물의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 원가로 측정한다. 이러한 측정치는 제7장 '재고자산'이나 적용가능한 다른 일반기업회계기준을 적용하는 시점의 원가가 된다. 한편, 수확물을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.

인식시점 이후의 측정

27.7 생물자산은 최초 인식 후 문단 27.8~27.12에 의한 순공정가치법과 문단 27.13에 의한 원가법 중 하나를 선택하여 생물자산 분류별로 동일하게 적용한다.

순공정가치법

27.8 생물자산에 대하여 순공정가치법을 선택한 경우에는 최초인식 후 매 보고기간말에 순공정가치를 생물자산의 장부금액으로 한다.

27.9 활성시장이 존재하지 아니하는 경우에는 가능할 경우 다음 중 하나 이상을 사용하여 공정가치를 산정한다.
(1) 가장 최근의 시장 거래일과 보고기간말 사이에 경제적 환경의 유의적인 변화가 없는 경우에는 가장 최근의 시장 거래가격
(2) 차이를 반영하여 조정된 유사한 자산의 시장가격
(3) 수출용 상자, 부셸이나 헥타르 단위로 표시되는 과수의 가치, 그리고 정육의 킬로그램 단위로 표시되는 소의 가치와 같이 부문별로 기준이 되는 가격

27.10 상황에 따라서는 현재 상태에 있는 생물자산에 대해 시장에서 결정된 가격이나 가치가 이용가능하지 않을 수 있다. 이러한 상황에서는 당해 자산에 대한 기대순현금흐름을 현행시장결정이자율로 할인한 현재가치를 사용하여 공정가치를 구한다.

27.11 다음과 같은 경우에는 원가가 공정가치의 근사치가 될 수 있다.
(1) 최초의 원가 발생 이후에 생물적 변환이 거의 일어나지 않는 경우(예 : 보고기간말 직전에 심은 과수 묘목)
(2) 생물적 변환이 가격에 미치는 영향이 유의적일 것이라고 예상되지 않는 경우(예 : 소나무 조림지의 생산주기인 30년 중 처음 단계의 성장에 해당하는 경우)

27.12 생물자산의 순공정가치 변동으로 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.

원가법

27.13 최초인식 이후 생물자산의 평가방법을 원가법으로 선택한 경우에는 생물자산에 대하여 제10장 '유형자산'에 따라 원가모형으로 측정한다.

정부보조금

27.14 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 이를 수취할 수 있게 되는 시점에만 당기손익으로 인식한다.

27.15 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에만 당기손익으로 인식한다.

주석공시

27.16 다음의 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 생물자산집단별 내역
(2) 소유권이 제한된 생물자산의 존재 유무와 그 장부금액, 채무에 대한 담보로 제공된 생물자산의 장부금액
(3) 생물자산을 개발하거나 취득하기 위한 약정금액
(4) 기초에서 기말로의 생물자산 장부금액의 변동내용

27.17 생물자산을 원가법에 따라 측정하는 경우, 생물자산 집단별로 다음과 같은 추가적인 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 감가상각방법
(2) 내용연수 또는 감가상각률
(3) 기초와 기말의 총 장부금액, 감가상각누계액 (손상차손누계액 포함)

27.18 생물자산과 수확물을 순공정가치법에 따라 측정하는 경우, 다음과 같은 추가적인 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 수확시점의 수확물집단별 공정가치와 생물자산집단별 공정가치를 산정할 때 적용한 방법과 유의적인 가정
(2) 당기에 발생한 생물자산과 수확물의 최초인식 시점의 평가손익 총액과 생물자산의 순공정가치 변동에 따른 평가손익 총액

27.19 문단 27.16(4)의 변동내용에는 다음의 사항을 포함한다.
(1) 순공정가치의 변동으로 발생한 평가손익
(2) 매입에 따른 증가
(3) 판매에 따른 감소
(4) 수확에 따른 감소
(5) 사업결합에 따른 증가
(6) 재무제표를 다른 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이와 해외사업장을 보고기업의 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이
(7) 감가상각액, 당기손익으로 인식한 손상차손, 당기손익으로 환입한 손상차손
(8) 그 밖의 변동

제2절 추출활동

목적

27.20 이 절의 목적은 추출활동에 대한 재무보고를 규정하는 데 있다.

회계처리

27.21 광물자원의 탐사와 평가 또는 광물자원 추출을 수행하는 기업은 추출활동에 사용하는 유형자산이나 무형자산의 취득 또는 개발을 위한 지출은 각각 제10장 '유형자산'과 제11장 '무형자산'을 적용하여 회계처리한다. 기업에게 어떤 항목을 분해하거나 제거할 의무 또는 현

장을 복구할 의무가 있을 경우, 그러한 의무와 원가는 제10장과 제14장 '충당부채, 우발부채 및 우발자산'에 따라 회계처리한다.

제28장 중단사업

목적

28.1 이 장의 목적은 중단사업의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

중단사업

28.2 이 장에서 '중단사업'이란 다음의 조건을 모두 충족시키는 기업의 일부를 말한다.

(1) 사업의 중단을 목표로 수립된 단일계획에 따라 기업의 일부를 일괄매각방식 또는 기업분할방식으로 처분하거나, 해당 사업에 속한 자산과 부채를 분할하여 처분 또는 상환하거나, 또는 사업자체를 포기한다.
(2) 주요 사업별 또는 지역별 단위로 구분할 수 있다.
(3) 경영관리와 재무보고 목적상 별도로 식별할 수 있다.

28.3 사업중단에 대한 '최초공시사건'이라 함은 다음 중 먼저 발생한 사건을 말한다.

(1) 특정 사업에 속하는 대부분의 자산에 대한 구속력 있는 매각계약의 체결
(2) 기업의 이사회나 또는 이와 유사한 권한을 가진 의사결정기구의 특정 사업에 대한 공식적이며 구체적인 중단계획의 승인 및 발표

28.4 문단 28.3(2)에 의한 '공식적이며 구체적인 중단계획'에는 다음의 내용이 포함되어야 한다.

(1) 대상 사업 또는 사업부문
(2) 대상 사업장의 위치
(3) 사업중단에 소요되는 비용
(4) 사업중단계획의 이행시기

28.5 특정 사업을 처분하는 경우에는 처분예정시기가 최초공시사건일로부터 1년 이내이어야 한다. 다만, 기업이 통제할 수 없는 사건이나 상황 때문에 특정 사업을 처분하는 데 소요되는 기간이 연장되는 경우에는 1년을 초과할 수도 있다.

28.6 다음의 경우에는 문단 28.5의 1년 규정을 적용하지 아니한다.

(1) 사업중단계획을 발표한 날에 제3자(구매자를 제외한 타인)가 사업의 처분에 대하여 처분완료기간을 연장하는 조건을 부과할 것이라고 합리적으로 기대되는 사건과 상황이 발생하는 경우로서, 다음 조건이 모두 충족되는 경우
   (가) 구속력 있는 매각계약이 체결되어야 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 개시할 수 있다.
   (나) 구속력 있는 매각계약이 1년 이내에 이루어질 가능성이 매우 높다.
(2) 구속력 있는 매각계약을 체결한 결과, 과거에 중단사업으로 분류하였던 사업의 처분에 대하여 처분완료기간을 연장하는 예기치 못한 조건을 구매자나 제3자가 부과하는 경우로서, 다음 조건이 모두 충족되는 경우
   (가) 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 적시에 취하여 왔다.
   (나) 지연요인의 긍정적인 해결이 기대된다.
(3) 과거에는 가능성이 낮다고 판단했던 상황이 최초 1년 동안 발생하고, 그 결과 과거에 중단사업으로 분류하였던 사업이 그 기간 종료시점까지 처분되지 않는 경우로서 다음 조건이 모두 충족되는 경우
   (가) 최초 1년 동안 상황 변화에 대응하기 위해 필요한 조치를 취하였다.

㈏ 변화된 상황에서 사업을 합리적인 가격에 적극적으로 처분하고자 한다.
㈐ 문단 28.3~28.5의 요건이 충족된다.

중단사업손익의 인식과 측정
중단사업손익

28.7 중단사업손익은 해당 회계기간에 중단사업으로부터 발생한 영업손익과 영업외손익으로서 사업중단직접비용과 중단사업자산손상차손을 포함한다.

사업중단직접비용

28.8 사업중단에 대한 최초공시사건이 일어나면 사업중단과 직접적으로 관련하여 발생할 것으로 예상되는 사업중단직접비용을 중단사업손익에 포함하고 충당부채로 인식한다.

28.9 사업중단직접비용은 다음의 두 가지 요건을 모두 충족하여야 한다.
(1) 추가적인 퇴직급여, 장기임대자산의 해약으로 인한 해약가산금 등 사업의 중단으로 인해 불가피하게 발생한다.
(2) 다른 계속적인 사업과 관련되지 않는다.

중단사업자산손상차손

28.10 사업중단계획을 승인하고 발표하는 경우에는 일반적으로 중단사업에 속하는 자산에 손상차손이 새로이 발생 또는 추가되거나, 드문 경우이지만 과거에 인식하였던 손상차손의 회복이 수반된다. 따라서, 사업중단계획의 발표시점에서 중단사업에 속하는 자산의 회수가능액을 추정하여 손상차손을 인식하거나 손상전의 장부금액을 한도로 하여 과거에 인식한 손상차손을 환입한다.

중단사업손익의 재무제표상 표시와 공시

28.11 중단사업손익은 손익계산서에 법인세효과를 차감한 금액으로 보고하고 법인세효과는 중단사업손익 다음에 괄호를 이용하여 표시한다.

28.12 다음의 사항은 중단사업에 대한 최초공시사건일이 속하는 회계기간에 주석으로 기재한다.
(1) 중단사업의 내용
(2) 중단사업이 속하는 사업별 또는 지역별 단위
(3) 최초공시사건의 일자와 성격
(4) 중단사업의 처분예정시기
(5) 보고기간종료일 후에 처분예정인 자산과 부채의 보고기간종료일 현재 장부금액 합계액
(6) 중단사업손익의 산출내역
(7) 영업활동, 투자활동 및 재무활동으로부터 발생한 순현금흐름 중 중단사업에 귀속되는 금액

보고기간후사건

28.13 보고기간종료일과 재무제표가 사실상 확정된 날 사이에 중단사업에 대한 최초공시사건이 발생한 경우에는 문단 28.12의 (1)~(5)에서 정하는 사항을 주석으로 기재한다. 이때 '재무제표가 사실상 확정된 날'은 정기주주총회 제출용 재무제표가 이사회에서 최종승인된 날을 말하며, 주주총회에 제출된 재무제표가 주주총회에서 수정·승인된 경우에는 주주총회일을 말한다.

28.14 최초공시사건일이 속하는 회계기간이 종료된 후에 중단사업에 속한 자산과 부채를 처분 또는 상환하거나 그에 관한 구속력 있는 매각계약을 체결한 경우에는 당해 거래나 사건이 발생한 기간의 재무제표의 주석에 구속력 있는 매각계약이 체결된 순자산의 순판매가액의 추정치, 매각대금의 예상회수시기 및 당해 순자산의 장부금액을 기재한다.

28.15 문단 28.12와 문단 28.14에 따른 공시 이외에도 최초공시사건이 발생한 회계기간 후의 기간에 처분될 자산 또는 상환될 부채와 관련한 현금흐름의 규모나 시기에 중요한 변동이 발생하였을 경우에는 변동내용과 그 원인이 되는 사건의 내용을 주석으로 공시한다.

사업중단계획의 철회

28.16 중단사업으로 보고된 사업중단계획을 철회한 경우에는 전년도의 사업중단직접비용 및 중단사업자산손상차손을 제외한 중단사업손익을 계속사업의 손익으로 재분류한다. 그러나 전년도의 사업중단직접비용과 중단사업자산손상차손은 계속해서 중단사업손익으로 보고하고, 사업중단계획을 철회하기로 한 기간에 환입하여 중단사업손익으로 보고한다. 사업중단을 철회하기로 한 기간의 경영성과는 계속사업에 포함하여 보고한다.

28.17 중단사업으로 보고된 사업중단계획을 철회한 경우에는 그 내용과 영향을 주석으로 기재한다. 이 경우 주석에는 전년도에 사업중단계획에 의해 인식한 사업중단직접비용 및 중단사업자산손상차손의 환입에 대한 내용이 포함된다.

다수의 중단사업

28.18 다수의 중단사업이 있는 경우의 주석공시는 중단사업별로 각각 적용한다.

비교표시 재무제표

28.19 최초공시사건일이 속하는 회계기간의 재무제표에 비교목적으로 제시되는 과거기간의 재무제표는 중단사업에서 발생한 손익을 중단사업손익으로 구분하여 보고한다. 이때 중단사업손익의 산출내역은 주석으로 기재한다.

제29장 중간재무제표

목적

29.1 이 장의 목적은 중간재무제표를 작성하는 경우에 적용할 인식과 측정의 기준 및 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 이 장은 중간재무제표의 작성의무기업, 보고주기 및 보고기한은 규정하지 않는다.

중간재무제표

29.2 중간재무제표는 다음을 포함한다.
(1) 재무상태표
(2) 손익계산서
(3) 현금흐름표
(4) 자본변동표
(5) 주석

29.3 중간재무제표는 연차재무제표와 동일한 양식으로 작성함을 원칙으로 한다. 다만, 정보이용자를 오도하지 않는 범위 내에서 다음의 계정과목 등은 요약 또는 일괄 표시할 수 있다.
(1) 재고자산
(2) 투자자산
(3) 유형자산과 감가상각누계액
(4) 무형자산
(5) 자본잉여금
(6) 자본조정
(7) 기타포괄손익누계액
(8) 판매비와관리비
(9) 영업외수익
(10) 영업외비용

29.4 중간재무제표의 대상기간과 비교형식은 다음과 같다.
(1) 재무상태표는 중간보고기간말과 직전 연차보고기간말을 비교하는 형식으로 작성한다.

(2) 손익계산서는 중간기간과 누적중간기간을 직전 회계연도의 동일기간과 비교하는 형식으로 작성한다.
(3) 현금흐름표 및 자본변동표는 누적중간기간을 직전 회계연도의 동일기간과 비교하는 형식으로 작성한다.

29.5 중간재무제표의 이용자는 연차재무제표의 정보를 이용할 수 있으므로 연차재무제표의 주석사항을 중간재무제표에 반복하여 기재하는 것은 비효율적일 수 있다. 따라서 중간재무제표의 주석에는 직전 연차보고기간말 이후에 발생한 재무상태와 경영성과의 유의적인 변동과 관련된 거래나 회계사건을 주로 기재한다.

29.6 중간재무제표에는 다음의 사항을 주석으로 기재한다. 다만, 그 금액이나 내용이 중요하지 아니한 경우에는 생략할 수 있다.
(1) 직전 연차재무제표와 동일한 회계정책을 사용하였다는 사실 또는 회계정책의 변경이 있는 경우 그 내용과 영향
(2) 중간기간 사업활동의 계절적 또는 주기적 특성에 대한 설명
(3) 재고자산의 평가손실이나 자산의 손상차손 발생 및 회복의 내용과 금액
(4) 내용, 금액, 발생빈도 등이 비경상적인 재무제표 항목의 내용과 금액
(5) 회계추정의 변경이 있는 경우 그 내용과 영향
(6) 유의적인 오류의 수정이 있는 경우 그 내용과 영향
(7) 주식과 채권의 발행, 재취득 및 상환
(8) 중간배당금 지급내역(주식 종류별 배당금 총액 및 주당배당금)
(9) 중간보고기간말 이후에 발생하였으나 중간재무제표에 반영되지 않은 중요한 사건
(10) 사업결합, 종속기업 등의 인수 및 처분, 구조조정, 사업의 중단, 대규모 장기투자 등 사업구성에 유의적인 변화를 초래한 사건의 내용과 영향
(11) 직전 연차보고기간말 이후에 발생한 우발항목의 변동 내용
(12) 특수관계자 거래
(13) 기타 중간재무제표의 이해를 위하여 특히 필요한 사항

최종 중간기간에 관한 공시

29.7 최종 중간기간의 재무제표는 별도로 작성하지 아니할 수 있다. 다만, 법령이나 계약 등에 의하여 중간재무제표를 정기적으로 작성하는 기업이 최종 중간기간의 재무제표를 별도로 작성하지 않는 경우에는 연차재무제표에 다음 사항을 주석으로 기재한다.
(1) 당 회계연도 최종 중간기간의 매출액, 당기순손익 및 등 주요 경영성과
(2) 최종 중간기간에 회계추정의 변경이 있는 경우 그 내용과 영향

인식과 측정

29.8 중간재무제표는 연차재무제표에 적용하는 것과 동일한 회계정책을 적용하여 작성한다. 회계정책의 변경이 있는 경우에는 변경된 회계정책을 적용한다.

29.9 중간재무제표의 작성을 위한 측정은 누적중간기간을 기준으로 한다. 따라서 연차재무제표의 결과는 중간재무제표의 작성빈도에 따라 달라지지 않는다. 예를 들면, 손익 항목의 각 중간기간별 금액의 합계는 연간금액과 일치해야 한다.

29.10 중간재무제표에서는 연차재무제표와 같이 미래 경제적 효익의 유입가능성에 따라 자산인식 여부를 결정한다. 따라서 연차재무제표에서 자산으로 인식할 수 없는 원가는 중간재무제표에서도 자산으로 인식할 수 없다. 중간재무제표에서는 연차재무제표와 같이 보고기간말

현재 존재하는 의무만을 부채로 인식하며 수익과 비용도 연차재무제표와 동일한 기준을 적용하여 인식한다.

29.11 중간재무제표의 작성을 위한 인식과 측정의 예는 다음과 같다.

(1) 중간재무제표에서 재고자산평가, 구조조정 또는 자산손상 관련 손실 등을 인식하고 측정할 때는 연차재무제표와 동일한 회계처리방법을 적용한다.

(2) 중간기간 중에 발생한 원가로서 중간보고기간말 현재 자산의 인식요건을 충족하지 못한 경우에는 이후 중간기간 중에 이러한 요건을 충족할 가능성이 있다는 이유로 또는 중간기간의 이익을 조정하기 위하여 자산으로 계상할 수 없다.

(3) 중간기간의 법인세비용은 중간보고기간말 현재 예상되는 연간법인세율을 적용하여 인식한다. 동일 회계연도 내의 이후 중간기간 중에 연간법인세율의 변경이 있는 경우에는 변경의 효과를 그 기간에 모두 반영한다.

29.12 중간기간 중에 회계추정의 변경이 있을 때는 누적중간기간을 기준으로 계산한 회계변경의 효과를 회계추정의 변경이 있었던 중간기간에 모두 반영한다. 이 경우 이전 중간재무제표를 소급하여 재작성하지 않는다. 유의적인 추정의 변경은 문단 29.6(5)에 따라 그 내용과 영향을 주석사항으로 기재한다.

29.13 계절적, 주기적 또는 일시적으로 발생하는 수익이라 할지라도 다른 중간기간 중에 미리 인식하거나 이연하지 않는다. 예를 들면, 배당금수익, 로열티수익 또는 소매업의 계절적 수익 등은 전액 발생한 중간기간의 수익으로 인식한다.

29.14 연중 고르게 발생하지 않는 지출은 연차재무제표를 작성할 때 미리 비용으로 인식하거나 이연하는 것이 타당한 방법으로 인정되는 경우에 한하여 중간재무제표에서도 동일하게 처리한다.

29.15 중간재무정보의 적시성 확보를 위하여 정교하지만 시간과 비용이 많이 소요되는 평가방법은 생략할 수 있으며, 최근 연차재무제표의 평가결과를 준용하거나 간편한 방법으로 대체하여 평가할 수 있다. 연간과 다른 평가방법을 사용한 경우에는 이를 주석으로 공시한다.

29.16 중간재무제표를 작성할 때 인식, 측정, 구분표시, 공시와 관련된 중요성의 판단은 원칙적으로 해당 작성대상기간별로 한다. 중요성을 판단할 때는 중간재무제표가 연차재무제표에 비하여 추정에 의존하는 정도가 크다는 점을 감안하여야 한다.

회계정책의 변경과 재무제표의 재작성

29.17 회계정책이 변경된 경우에는 적용 시기와 방법을 다른 일반기업회계기준에서 따로 정한 경우를 제외하고는 변경된 회계정책을 적용하여 동일 회계연도의 이전 중간기간 및 직전 회계연도의 비교 대상 중간재무제표를 재작성한다.

29.18 회계정책의 변경으로 인한 모든 수정항목은 비교재무제표상 최초연도 누적중간기간의 자산, 부채 및 자본의 기초금액에 반영한다. 회계정책의 변경에 따른 누적효과를 합리적으로 결정하기 어려운 경우에는 전진적으로 처리하여 그 효과가 당기와 당기이후의 기간에 반영되도록 할 수 있다. 이러한 경우라도 동일 회계연도의 이전 중간기간의 재무제표는 변경된 회계정책을 적용하여 재작성한다.

제30장 일반기업회계기준의 최초채택

목적

30.1 이 장의 목적은 과거에 일반기업회계기준을 적용하지 않았던 기업이 일반기업회계기준을 최초로 채택하는 경우의 회계처리에 관한 사항을 정하는 데 있다.

최초채택

30.2 일반기업회계기준의 최초채택기업은 최초 일반기업회계기준 재무제표에 이 장을 적용하여야 한다.

30.3 최초 일반기업회계기준 재무제표는 기업이 일반기업회계기준을 채택하여 이를 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구를 기재한 최초의 연차 재무제표이다. 예를 들면, 다음 중 하나에 해당하는 기업이 일반기업회계기준에 따라 작성한 재무제표는 최초 일반기업회계기준 재무제표이다.

(1) 과거기간에 대하여 재무제표를 제공하지 않았던 경우
(2) 가장 최근의 과거 재무제표가 모든 관점에서 일반기업회계기준과 일관되지는 않은 다른 기준을 적용하여 제공한 경우
(3) 가장 최근의 과거 재무제표를 한국채택국제회계기준에 따라 제공한 경우

비교정보

30.4 최초 일반기업회계기준 재무제표는 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표, 자본변동표 및 관련 주석으로 구성되며 당해 회계연도 분과 직전회계연도 분을 비교하는 형식으로 작성하여야 한다.

전환일에 재무제표를 작성하는 절차

30.5 문단 30.7~30.9에서 제공하고 있는 사항을 제외하고, 일반기업회계기준 전환일 현재의 개시 재무상태표를 작성할 때에는 다음 사항을 준수하여야 한다.

(1) 일반기업회계기준에서 인식을 요구하는 모든 자산과 부채를 인식한다.
(2) 일반기업회계기준에서 인식을 허용하지 않는 항목을 자산이나 부채로 인식하지 아니한다.
(3) 과거회계기준에 따라 자산, 부채 또는 자본 구성요소의 한 종류로 인식되었으나, 일반기업회계기준에 따라 다른 종류의 자산, 부채 또는 자본 구성요소로 인식되는 항목들은 재분류한다.
(4) 인식된 모든 자산과 부채를 측정할 때 일반기업회계기준을 적용한다.

30.6 개시 일반기업회계기준 재무상태표에 적용하는 회계정책이 동일한 시점에 적용한 과거 재무보고에서의 회계정책과 다를 수 있다. 이에 따른 조정금액은 일반기업회계기준의 전환일 전에 발생한 거래나 다른 사건 또는 조건에서 비롯된다. 따라서 일반기업회계기준의 전환일에 그 조정금액을 직접 이익잉여금으로(또는 적절하다면 자본의 다른 분류로) 인식한다.

30.7 일반기업회계기준 최초채택시에 다음의 거래에 대하여 과거 재무보고에서의 회계처리를 소급하여 변경하지 아니한다.

(1) 금융자산 및 금융부채의 제거. 기업의 과거회계기준에 따라 전환일 이전에 제거하였던 금융자산과 금융부채는 일반기업회계기준의 최초채택 시에 인식하지 않는다. 반대로 전환일 이전에 발생한 거래에서 일반기업회계기준에 따랐으면 제거되었을 것이나 기업의 과거회계기준에 따라 제거되지 않았던 금융자산과 금융부채에 대하여, 기업은 일반기업

회계기준의 채택 시에 선택에 따라 이를 제거하거나 처분 또는 상환 시까지 계속하여 인식할 수 있다.

(2) 위험회피회계. 기업은 전환일에 더 이상 존재하지 않는 위험회피관계에 대하여 일반기업회계기준의 전환일 전의 위험회피회계를 변경하여서는 아니된다. 전환일에 존재하는 위험회피관계에 대해서 기업은 제6장 '금융자산·금융부채' 제3절 '파생상품'의 조건에 부합하지 않는 위험회피관계에 대한 위험회피회계의 중단을 위한 요건을 포함하여 제6장 제3절의 위험회피회계의 요구사항을 따라야 한다.

(3) 회계 추정치

(4) 중단 사업

30.8 최초 일반기업회계기준 재무제표를 작성하면서 다음의 면제조항 중 하나 이상을 선택하여 적용할 수 있다.

(1) 사업결합. 최초채택기업은 과거 사업결합(일반기업회계기준 전환일 전에 발생한 사업결합)에 대해 제12장 '사업결합'을 소급적용하지 아니할 수 있다. 그러나 최초채택기업이 제12장에 따라 특정 사업결합을 재작성하는 경우에는 이후에 발생한 모든 사업결합에 대해 재작성하여야 한다. 과거 사업결합에 대하여 소급적용하지 않을 경우, 최초채택기업은 과거회계기준을 적용한 재무제표와 동일한 분류(법적 취득자의 취득, 법적 취득자의 역취득 또는 지분통합)를 유지하며 문단 30.5에 따라 자산과 부채를 인식·측정·재분류한다.

(2) 주식기준보상거래. 최초채택기업은 이 일반기업회계기준의 전환일 이전에 부여된 지분상품 또는 전환일 이전에 결제된 주식기준보상거래로 인한 부채에 대하여 제19장 '주식기준보상'을 적용하지 아니할 수 있다.

(3) 간주원가로서의 공정가치. 최초채택기업은 일반기업회계기준으로의 전환일에 유형자산, 투자부동산, 또는 무형자산의 항목을 공정가치로 측정하고 이를 그 시점에 간주원가로서 사용할 수 있다. 다만, 무형자산의 경우에는 활성시장이 존재하는 경우에 적용한다.

(4) 간주원가로서의 재평가액. 최초채택기업은 일반기업회계기준 전환일 또는 그 이전에 과거 회계체계에 따른 유형자산, 투자부동산, 또는 무형자산 항목의 재평가액을 재평가일 시점의 간주원가로 사용할 수 있다.

(5) 누적환산차이. 제23장 '환율변동효과'에 따라 기업은 일부 환산차이를 자본의 별도항목으로 분류하여야 한다. 최초채택기업은 일반기업회계기준의 전환일에 모든 해외사업장에 대한 누적환산차이를 영(0)으로 간주할 수 있다.

(6) 복합금융상품. 제15장 '자본' 문단 15.18은 복합금융상품의 발행시점에 부채요소와 자본요소를 별도로 분리하도록 규정하고 있다. 최초채택기업은 이 일반기업회계기준의 전환일에 부채요소가 더 이상 없는 경우 두 요소를 분리할 필요는 없다.

(7) 이연법인세. 최초채택기업은 일반기업회계기준의 전환일에 이연법인세자산이나 부채의 인식에 과도한 원가와 노력이 필요하여 인식이 실무적으로 용이하지 않은 자산이나 부채의 경우, 세무기준액과 장부금액과의 차이와 관련된 이연법인세자산 또는 이연법인세부채를 인식하지 아니할 수 있다.

(8) 추출활동. 과거에 추출활동 관련비용을 자산으로 회계처리한 최초채택기업은 석유와 가스 자산(석유와 가스의 탐사, 평가, 개발 또는 생산에 사용되는 것)을 일반기업회계기준의 전환일에 과거에 회계처리한 금액으로 측정할 수 있다. 기업은 제20장 '자산손상'에 따라 일반기업회계기준 전환일에 그 자산에 대한 손상검사를 수행하여야 한다.

(9) 리스를 포함한 약정. 최초채택기업은 일반기업회계기준의 전환일에 존재하는 약정에 대

하여 동 일자의 사실과 상황에 근거하여 약정에 리스가 포함되어 있는지의 여부를 판단할 수 있다.

⑽ 유형자산의 원가에 포함된 복구충당부채. 제10장 '유형자산' 문단 10.8⑻에서 유형자산 항목의 원가에는 그 항목의 경제적 사용이 종료된 후에 원상회복을 위하여 그 자산을 제거, 해체하거나 또는 부지를 복원하는 데 소요될 것으로 추정되는 복구원가를 포함한다고 기술하고 있다. 최초채택기업은 그러한 복구원가를 최초에 발생한 시점이 아닌 일반기업회계기준의 전환일을 기준으로 측정할 수 있다.

30.9 문단 30.5에서 요구하는 조정사항 중 하나 이상에 대하여 전환일에 개시 일반기업회계기준 재무상태표를 재작성하는 것이 실무적으로 어려운 경우, 그러한 조정이 실무적으로 재작성이 가능한 가장 이른 기간에 문단 30.5~30.8을 적용하여야 하고, 일반기업회계기준에 따른 최초재무제표를 작성한 기간의 자료와 비교 가능하지 않은 과거 표시자료가 식별되도록 하여야 한다. 일반기업회계기준에 따른 최초재무제표를 작성하는 기간 전의 어떤 기간에 대하여 일반기업회계기준에서 요구하는 공시사항의 일부를 실무적으로 제공하는 것이 어려운 경우 그 누락은 공시하여야 한다.

최초채택기업이 중소기업인 경우

30.10 최초 일반기업회계기준 재무제표에서 제31장 '중소기업 회계처리 특례' 중 적용하지 아니한 특례사항은 그 후의 회계연도에 적용할 수 없다. 다만, 과거에 발생한 경우가 없는 새로운 사건이나 거래가 발생한 경우에는 적용할 수 있다.

공시

일반기업회계기준으로의 전환에 대한 설명

30.11 과거회계기준에서 일반기업회계기준으로의 전환이 보고되는 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 어떻게 영향을 미치는지 설명하여야 한다.

조정

30.12 문단 30.11을 따르기 위하여, 최초 일반기업회계기준 재무제표는 다음을 포함하여야 한다.

⑴ 각 회계정책의 변경 내용의 기술

⑵ 다음의 각 기준일에 과거회계기준에 따라 보고된 자본에서 일반기업회계기준에 따른 자본으로의 조정

  ㈎ 일반기업회계기준 전환일

  ㈏ 과거회계기준에 따른 최근 연차재무제표에 표시된 최종 기간의 종료일

⑶ 과거회계기준에 따른 최근 연차재무제표의 최종기간의 손익을 같은 기간의 일반기업회계기준에 따른 손익으로의 조정

30.13 과거회계기준에 따라 발생한 오류를 발견하는 경우, 문단 30.12⑵와 ⑶의 조정내용은 이러한 오류의 수정과 회계정책의 변경을 구분하여야 한다.

30.14 과거기간에 대하여 재무제표를 제공하지 않았던 경우에는 최초 일반기업회계기준 재무제표에 그 사실을 공시한다.

제31장 중소기업 회계처리 특례

목 적

31.1 이 장의 목적은 이해관계자가 적은 중소기업의 회계처리 부담을 완화하기 위하여 다른

장에서 정한 인식·측정기준 및 공시사항과 달리 적용할 수 있도록 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

31.2 이 장은 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률의 적용대상 기업 중 중소기업기본법에 의한 중소기업의 회계처리에 적용할 수 있다. 다만 다음의 기업은 이 장을 적용할 수 없다.

(1) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 다음의 기업
   (가) 상장법인
   (나) 증권신고서 제출법인
   (다) 사업보고서 제출대상법인
(2) 제3장 '재무제표의 작성과 표시Ⅱ(금융업)'에서 정의하는 금융회사
(3) 제4장 '연결재무제표'에서 정의하는 연결실체에 중소기업이 아닌 기업이 포함된 경우의 지배기업

31.3 이 장은 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률의 적용대상이 아닌 중소기업의 회계처리에 준용할 수 있다.

회계처리와 재무제표 표시

31.4 정형화된 시장에서 거래되지 않아 시가가 없는 파생상품에 대하여는 계약시점 후 평가에 관한 회계처리를 아니할 수 있다.

31.5 시장성이 없는 지분증권은 취득원가를 장부금액으로 할 수 있다. 다만, 제6장 '금융자산·금융부채'의 제2절 '유가증권'의 문단 6.A13을 준용하여 손상차손누계액이 있는 경우에는 취득원가에서 이를 차감한다.

31.6 관계기업이나 공동지배기업에 대하여는 지분법을 적용하지 아니할 수 있다. 지분법을 적용하지 아니하는 경우에는 해당 투자자산의 장부금액은 다음 중 어느 하나로 한다.

(1) 취득원가. 다만, 제6장 '금융자산·금융부채'의 제2절 '유가증권'의 문단 6.A13을 준용하여 손상차손누계액이 있는 경우에는 취득원가에서 이를 차감한다.
(2) 제6장 '금융자산·금융부채'를 준용하여 측정한 금액

31.7 장기연불조건의 매매거래 및 장기금전대차거래 등에서 발생하는 채권·채무는 현재가치평가를 하지 않을 수 있다.

31.8 주식결제형 주식기준보상거래가 있는 경우에는 부여한 지분상품이 실제로 행사(예 : 주식선택권이 부여된 경우)되거나 발행(예 : 주식이 부여된 경우)되기까지는 별도의 회계처리를 아니할 수 있다. 예를 들어, 부여한 주식선택권이 행사되기 전까지는 별도의 회계처리를 아니할 수 있으며, 이러한 경우 주식선택권의 행사시점에 신주를 발행하는 경우에는 행사가격과 신주의 액면금액의 차액을 주식발행초과금으로, 자기주식을 교부하는 경우에는 행사가격과 자기주식의 장부금액의 차액을 자기주식처분손익으로 회계처리한다. 거래상대방이 결제방식을 선택할 수 있는 주식기준보상거래가 있는 경우에도 제19장 '주식기준보상'에 따라 회계처리하되, 복합금융상품 중 부채요소만을 인식할 수 있으며 부채요소는 매 보고기간종료일과 최종결제일에 내재가치로 측정할 수 있다.

31.9 1년 내의 기간에 완료되는 용역매출 및 건설형 공사계약에 대하여는 용역제공을 완료하였거나 공사 등을 완성한 날에 수익으로 인식할 수 있으며, 1년 이상의 기간에 걸쳐 이루어지는 할부매출은 할부금회수기일이 도래한 날에 실현되는 것으로 할 수 있다.

31.10 유형자산과 무형자산의 내용연수 및 잔

존가치의 결정은 법인세법 등의 법령에 따를 수 있다.

31.11 토지 또는 건물 등을 장기할부조건으로 처분하는 경우에는 당해 자산의 처분이익을 할부금회수기일이 도래한 날에 실현되는 것으로 할 수 있다.

31.12 법인세비용은 법인세법 등의 법령에 의하여 납부하여야 할 금액으로 할 수 있다.

주석공시

31.13 중단된 사업부문의 정보는 주석으로 기재하지 아니할 수 있다.

31.14 문단 31.4 내지 31.13의 회계처리, 재무제표 표시 및 주석공시 내용 중 선택한 사항을 주석으로 기재하며, 유의적인 회계정책의 요약에 이 장의 적용범위에 해당되어 특례를 적용하였다는 사실을 주석으로 기재한다.

31.15 파생상품의 회계처리와 관련하여 문단 31.4를 적용한 경우에는 다음과 같은 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 거래목적
(2) 거래목적을 이해하는 데 필요한 사항(경제적 실체가 부담하고 있는 위험의 본질 및 원천 그리고 이러한 위험에 대한 경제적 실체의 대응정책 등)
(3) 계약에 관한 일반적인 사항(계약수량, 약정환율 등)
(4) 평가일 시점의 공정가치. 다만, 공정가치를 측정할 수 없는 경우에는 그 이유를 기재한다.

31.16 주식기준보상거래의 회계처리와 관련하여 문단 31.8을 적용한 경우에는 다음과 같은 사항을 주석으로 기재한다.

(1) 회계기간에 존재한 주식기준보상약정의 각 유형에 대한 기술. 이 경우 가득조건, 부여된 주식선택권의 만기, 결제방식(현금이나 주식) 등과 같은 조건을 각 유형별 기술에 포함한다.
(2) 다음 각각에 대한 주식선택권의 수량과 가중평균행사가격. 다음의 주석사항은 주가차액보상권(주식결제형 또는 현금결제형)에 대해서도 동일하게 적용한다.
   (가) 회계기간 초 현재 존속하는 주식선택권
   (나) 회계기간에 부여한 주식선택권
   (다) 회계기간에 상실된 주식선택권
   (라) 회계기간에 행사된 주식선택권
   (마) 회계기간에 취소하거나 중도청산한 주식선택권
   (바) 회계기간에 만기소멸된 주식선택권
   (사) 회계기간 말 현재 존속하는 주식선택권
   (아) 회계기간 말 현재 행사가능한 주식선택권
(3) 회계기간 말 현재 존속하는 주식선택권의 행사가격 범위와 가중평균잔여만기. 행사가격 범위가 매우 넓은 경우에는 주식선택권의 행사로 발행되는 주식의 수와 발행시기, 그리고 행사대금으로 유입되는 현금흐름을 판단하는 데 유용한 수준으로 범위를 세분할 필요가 있다. 이 주석사항은 주가차액보상권(주식결제형 또는 현금결제형)에 대해서도 동일하게 적용한다.
(4) 주식기준보상거래와 관련하여 인식된 부채에 대한 다음의 정보
   (가) 보고기간종료일 현재 총장부금액
   (나) 거래상대방이 현금이나 기타자산을 받을 수 있는 권리(예 : 주가차액보상권)를 보고기간종료일 현재 가득한 경우 당해 권리의 보고기간종료일 현재 총내재가치. 다만 보고기간종료일 현재 관련 부채가 결제되지 않은 경우에 한한다.

특례규정의 적용중단

31.17 문단 31.4 내지 31.16을 적용하던 중소

기업이 이를 적용하지 아니하고자 하거나, 중소기업에 해당하지 않게 되는 이유 등으로 이를 적용할 수 없게 되는 경우에는 제5장 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 회계처리한다.

제32장 동일지배거래

목적

32.1 이 장의 목적은 동일지배거래의 회계처리와 공시에 관한 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

32.2 이 장은 동일지배하에 있는 기업간의 거래에 적용한다.

동일지배의 정의

32.3 동일지배란 둘 이상의 기업에 대한 지배가 동일기업에 귀속되는 경우를 말한다. 이 장의 지배·종속기업의 범위는 제4장 '연결재무제표'에 따른다.

32.4 동일지배하에 있는 기업이란 동일 기업이 당해 기업을 궁극적으로 지배하고 이러한 지배가 일시적이지 않은 경우를 말한다.

32.5 동일지배하에 있는 기업 간의 거래를 전후하여 비지배지분의 변동이 일어나더라도 최상위 지배기업의 지배력에 변동이 없다면 이는 동일지배하의 거래에 해당한다.

동일지배하에 있는 기업 간의 거래 식별

32.6 동일지배하에 있는 기업 간 거래의 예를 들면 다음과 같다.

(1) 합병
(2) 동일지배하에서 지배·종속관계가 변경되는 주식인수도(이하 '주식인수도'라 한다), 사업인수도
(3) 분할
(4) 사업에 해당하지 않는 순자산이전(동일지배하에 있는 다른 기업의 일부 지분 이전 포함)

32.7 이 장이 적용되는 동일지배하에 있는 기업 간 합병·주식인수도는 다음의 예를 포함하며 이에 한정하지 않는다.

(1) 지배기업이 지분의 100%를 소유하고 있는 종속기업(이하 '전부소유종속기업'이라 한다)의 사업을 자신에게 이전하고 전부소유종속기업을 합병하고 해산하는 거래
(2) 지배기업이 종속기업의 지분을 새로 설립되는 종속기업에 이전하는 거래
(3) 지배기업이 종속기업의 지분을 다른 종속기업에게 이전하고 그 결과 그 종속기업에 대한 지배기업 지분이 증가하는 거래

32.8 분할은 기업이 새로운 기업을 설립하여 자신의 사업의 전부 또는 일부를 새로운 기업에 이전하고, 그 대가로 새로운 기업이 발행한 주식의 총수를 직접 소유하거나(물적분할) 자신의 주주에게 배분하는 거래(인적분할)를 말한다.

합병의 회계처리

32.9 지배·종속기업 간 합병의 경우, 종속기업의 자산·부채에 대하여 연결장부금액으로 인식한다.

32.10 종속기업 간 합병의 경우 피합병기업의 연결장부금액과 그 대가로 지급하는 금액의 차이는 자본잉여금으로 반영한다.

주식인수도, 사업인수도의 회계처리

32.11 인수자는 인수대상 주식 또는 인수대상 사업의 자산·부채에 대하여 연결장부금액으로 인식한다.

32.12 거래 참여자가 지배기업인 경우에 인수(인도)대상 주식 또는 사업의 연결장부금액과 그 대가로 지급(수령)한 금액의 차이는 거래 상대방인 종속기업에 대한 투자주식에 가감한다. 거래 상대방인 종속기업이 부분종속기업인 경우에는 차이금액 중 지배지분에 해당하는 금액을 투자주식에 가감하고, 잔여금액은 자본잉여금으로 반영한다. 종속기업이 인도자인 경우 인도대상 주식 또는 사업의 장부금액과 그 대가로 수령한 금액의 차이를 자본잉여금에 반영하며, 종속기업이 인수자인 경우 인수사업의 연결장부금액과 그 대가로 지급한 금액의 차이를 자본잉여금에 반영한다.

32.13 문단 32.9~문단 32.12의 연결장부금액은 거래 발생시점에 최상위지배기업이 연결재무제표를 작성한다면, 연결재무제표에 인식될 해당 자산·부채 금액으로 하며, 해당사업과 관련된 영업권을 포함한다.

분할의 회계처리

32.14 <삭제>

32.15 기업은 자신의 사업 전부나 일부 사업을 분할하여 새로운 기업에 이전할 때 자신의 장부금액으로 이전한다. 새로운 기업은 이전받은 사업에 대하여 분할한 기업의 장부금액으로 인식하고, 이전대가로 발행한 주식의 액면금액과의 차이는 적절한 자본 항목으로 반영한다.

32.16 기업이 분할대가로 새로운 기업이 발행한 주식의 총수를 수령하여 자신의 주주에게 배분하는 경우 제15장 '자본'에서 감자의 회계처리를 준용한다.

사업에 해당하지 않는 순자산이전(동일지배하에 있는 다른 기업의 일부 지분 이전 포함)

32.17 사업에 해당하지 않는 순자산이전(동일지배하에 있는 다른 기업의 일부 지분 이전 포함)의 경우 일반적인 제3자와의 거래와 동일하게 회계처리한다.

32.19 지배기업은 문단 32.17의 거래에 대하여 제8장 '지분법' 문단 8.33에 따라 회계처리한다.

주석공시

32.18 동일지배하의 기업간 거래 당사자는 당회계연도 중 이루어진 모든 동일지배하의 거래에 대하여 다음의 사항을 공시한다.

(1) 거래의 내용과 조정내용
(2) 거래 상대방 기업의 명칭과 주요설명
(3) 거래완료일
(4) 거래를 위해 발행한(수령한) 주식이 있는 경우, 그 주식의 내용 및 발행(수령)주식수

일반기업회계기준 시행일 및 경과규정 문단 3 (3) 개정

3 '기업회계기준서 제1호~제25호', '기업회계기준(1998년 4월 제정)', '업종별 회계처리 준칙' 및 '기업회계기준 등에 관한 해석'은 일반기업회계기준에 의하여 대체된다. 다만, 다음의 경우에는 그러하지 아니하다.

(1) 기업회계기준서 제102호, 104호, 105호, 5001호
(2) 산업별회계처리기준
  (가) 보험업회계처리준칙

(3) 기업회계기준등에관한해석
~~【49-55】~~, 【56-90】, 【57-6】

제33장 온실가스 배출권과 배출부채

목적

33.1 이 장의 목적은 온실가스 배출권(이하 '배출권'이라 한다)과 배출부채의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 것이다.

배출권의 인식과 최초 측정

33.2 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에 배출권을 자산으로 인식한다.
(1) 배출권에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 매우 높다.
(2) 배출권의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

33.3 정부에서 무상으로 할당받은 배출권(이하 '무상할당 배출권'이라 한다)은 영(0)으로 측정하여 인식한다. 매입 배출권은 원가로 측정하며 그 원가는 다음 항목으로 구성된다.
(1) 매입원가
(2) 취득에 직접 관련되어 있고 정상적으로 발생하는 그 밖의 원가

배출권의 주된 보유 목적에 따른 구분

33.4 배출권을 보유하는 주된 목적이 관련 제도에서 규정한 의무를 이행하기 위한 것인 경우에는 문단 33.5~33.16에 따라 회계처리하고, 단기간의 매매차익을 얻기 위한 것인 경우에는 문단 33.17~33.20에 따라 회계처리한다.

의무를 이행하기 위하여 보유하는 배출권

배출권의 후속 측정

33.5 최초 인식 후에 배출권은 원가에서 손상차손누계액을 차감한 금액을 장부금액으로 한다. 배출권의 손상 여부를 결정하기 위해서는 제20장 '자산손상'을 적용한다.

33.6 정부에 제출하고도 남을 것으로 확정된 무상할당 배출권을 단기간의 매매차익을 얻기 위하여 보유하는 것으로 주된 보유 목적을 변경하는 경우에는 그 시점에 해당 배출권을 공정가치로 측정하고 공정가치와 장부금액의 차이는 배출원가에서 차감한다.

배출부채의 인식과 측정

33.7 배출부채는 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에 인식한다.
(1) 온실가스를 배출하여 정부에 배출권을 제출해야 하는 현재의무가 존재한다.
(2) 해당 의무를 이행하기 위하여 자원이 유출될 가능성이 매우 높다.
(3) 그 의무의 이행에 소요되는 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다.

33.8 배출부채는 다음 (1)과 (2)를 더하여 측정한다.
(1) 정부에 제출할 해당 이행연도 분으로 보유한 배출권의 장부금액
(2) (1)의 배출권 수량을 초과하는 배출량에 대해 해당 의무를 이행하는 데에 소요되는 지출에 대한 보고기간 말 현재 최선의 추정치

배출권의 제거

33.9 배출권은 다음의 어느 하나에 해당하면 재무상태표에서 제거한다.
(1) 정부에 제출하는 때
(2) 매각하는 때
(3) (1) 또는 (2)에 사용할 수 없게 되어 더 이상 미래경제적효익이 예상되지 않을 때

33.10 정부에 제출하고도 남을 것으로 확정된 무상할당 배출권을 매각하는 경우 그 처분손익은 배출원가에서 차감하고, 매입 배출권을 매각하는 경우에는 그 처분손익을 영업외손익으로 분류한다. 다만 할당량에 비하여 온실가스 배출이 감축되었는지 확인되지 않은 상태에서 무상할당 배출권을 매각한 경우에는, 장부금액과 순매각대가의 차이를 이연수익으로 인식하고 매각한 배출권이 속하는 이행연도에 걸쳐 체계적인 기준에 따라 이연수익을 배출원가와 상계한다.

배출부채의 제거

33.11 배출권을 정부에 제출하는 때에 배출부채를 제거한다.

33.12 해당 이행연도 분의 배출권 제출의무를 이행하기 위하여 다음 이행연도 분 무상할당 배출권의 일부를 차입하는 경우에는 배출부채를 제거할 때 차입하는 부분에 해당하는 배출부채의 금액을 이연수익으로 인식한다. 해당 이연수익은 차입으로 부족해진 배출권을 매입하여 사용할 이행연도 분의 배출원가에서 상계한다.

표시

33.13 배출권은 무형자산으로 분류하되, 보고기간 말부터 1년 이내에 정부에 제출할 부분은 유동자산으로 분류한다.

33.14 배출부채 중 보고기간 말부터 1년 이내에 결제될 부분은 유동부채로, 그 밖의 부분은 비유동부채로 분류한다.

공시

33.15 배출권에 대한 다음의 내용을 주석으로 기재한다.

(1) 계획기간 및 이행연도별 무상할당 배출권의 수량
(2) 기초 및 기말 배출권의 수량, 장부금액과 당기 증감 내용
(3) 담보로 제공한 배출권

33.16 배출부채에 대한 다음의 내용을 주석으로 기재한다.

(1) 기초 및 기말 장부금액과 당기 증감 내용
(2) 보고기간의 온실가스 배출량 추정치. 다만 이행연도와 보고기간이 일치하지 않는 경우에는 보고기간 내에서 이행연도별로 구분한 추정치를 추가한다.

단기간의 매매차익을 얻기 위하여 보유하는 배출권

배출권의 후속 측정

33.17 주로 단기간의 매매차익을 얻기 위하여 보유하는 배출권은 공정가치로 측정하고 공정가치의 변동분은 당기손익으로 인식한다.

33.18 배출권의 공정가치 변동분과 처분손익은 매매활동이 주된 영업에 해당하면 영업손익으로, 그렇지 않으면 영업외손익으로 분류한다.

표시와 공시

33.19 배출권은 유동자산으로 분류한다.

33.20 배출권에 대한 다음의 내용을 주석으로 기재한다.

(1) 기초 및 기말 배출권의 수량, 장부금액과 당기 증감 내용
(2) 담보로 제공한 배출권

부가세영세율과표확정 및 회계반영시 외화외상매출금 평가의 기준 재정환율

통 화 명	12월 1일(화)	12월 2일(수)	12월 3일(목)	12월 4일(금)	12월 7일(월)
미 달 러 (USD)	1104.90	1107.10	1103.30	1098.10	1086.60
위 안 화 (CNH)	168.03	168.44	168.34	167.56	166.42
일 본 엔 (JPY)	1058.74	1061.30	1056.14	1057.34	1042.55
유 로 화 (EUR)	1318.31	1336.38	1336.54	1333.81	1318.15
영 국 파 운 드 (GBP)	1473.00	1486.61	1475.11	1477.33	1458.33
캐 나 다 달 러 (CAD)	849.96	855.76	854.28	853.49	850.10
홍 콩 달 러 (HKD)	142.54	142.82	142.33	141.67	140.19

통 화 명	12월 8일(화)	12월 9일(수)	12월 10일(목)	12월 11일(금)	12월 14일(월)
미 달 러 (USD)	1082.70	1084.40	1083.60	1086.20	1089.30
위 안 화 (CNH)	166.08	166.18	166.42	166.34	166.75
일 본 엔 (JPY)	1041.01	1040.99	1039.08	1041.97	1047.45
유 로 화 (EUR)	1311.31	1313.15	1308.83	1318.81	1321.97
영 국 파 운 드 (GBP)	1446.27	1449.35	1448.07	1444.86	1451.93
캐 나 다 달 러 (CAD)	845.79	846.13	844.98	852.39	854.49
홍 콩 달 러 (HKD)	139.69	139.90	139.79	140.13	140.53

통 화 명	12월 15일(화)	12월 16일(수)	12월 17일(목)	12월 18일(금)	12월 21일(월)	12월 22일(화)
미 달 러 (USD)	1090.80	1093.20	1092.20	1092.80	1097.90	1010.20
위 안 화 (CNH)	167.08	167.29	167.41	167.83	168.50	168.42
일 본 엔 (JPY)	1048.59	1054.45	1055.83	1059.68	1061.85	1065.66
유 로 화 (EUR)	1324.94	1328.73	1332.16	1340.32	1343.01	1348.36
영 국 파 운 드 (GBP)	1453.16	1470.41	1474.47	1483.86	1475.03	1482.05
캐 나 다 달 러 (CAD)	854.76	860.92	857.10	858.71	857.83	857.07
홍 콩 달 러 (HKD)	140.71	141.03	140.89	140.96	141.62	142.04

통 화 명	12월 23일(수)	12월 24일(목)	12월 28일(월)	12월 29일(수)	12월 30일(수)	12월 31일(목)
미 달 러 (USD)	1106.60	1108.90	1103.70	1098.20	1093.20	1088.00
위 안 화 (CNH)	169.18	169.57	169.25	168.22	167.56	166.96
일 본 엔 (JPY)	1068.10	1070.73	1065.50	1058.40	1056.18	1054.26
유 로 화 (EUR)	1346.46	1351.53	1345.91	1341.56	1340.10	1338.24
영 국 파 운 드 (GBP)	1479.97	1498.18	1496.23	1477.46	1475.87	1482.40
캐 나 다 달 러 (CAD)	857.63	863.06	859.31	854.90	852.96	853.30
홍 콩 달 러 (HKD)	142.74	143.03	142.35	141.62	140.98	140.35

※ 상기의 기준·재정환율은 금융결제원의 자회사인 ㈜서울외국환중개에서 고시한 내용으로 외화외상매출의 회계반영, 결산평가와 부가세영세율 과세표준계산시 적용됩니다.

※ ㈜서울외국환중개 홈페이지(http : //www.smbs.biz, 전화 : 3705-5500)에서 당일의 기준환율을 보실 수 있습니다.