



IFRS 적용실무 해설 27

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

1. 한국채택국제회계기준 기준서 제1027호 “연결재무제표와 별도재무제표”: 종속기업 지분의 처분으로 지배력을 상실하는 경우의 회계처리

상황 : A사는 B사의 지분을 75% 보유하고 있으며 종속기업으로 회계처리하여 왔으나, X1년 7월 1일에 30%의 지분을 C6백만에 처분하였다. 처분 후 A사는 B사에 대한 지분 45%에 대하여 유의적 영향력을 행사하여 지분법으로 회계처리하고자 한다. 한편, 지분을 처분한 X1년 7월 1일의 B사의 순자산은 C8백만으로 측정되었다. 또한, B사의 지분을 처분한 날의 잔여지분 45%의 공정가치는 C9백만으로 측정되었다.

상기의 상황에서 X1년 7월 1일 A사는 B사의 지분 처분을 어떻게 회계처리하여야 하는가?

한국채택국제회계기준 기준서 제1027호의 문단32~37은 지분의 처분으로 지배력을 상실하는 경우의 구체적인 요구사항을 포함하고 있다. 동 기준서 문단34에 따르면 종속기업에 대한 지배력을 상실하는 경우는 아래와 같은 회계처리가 요구된다.

1. 지배력을 상실한 날에 종속기업의 자산(영업권 포함)과 부채의 장부금액을 제거
2. 지배력을 상실한 날에 이전의 종속기업에 대한 비지배지분이 있다면 그 장부금액을 제거(비지배지분에 귀속되는 기타포괄손익의 모든 구성요소를 포함)
3. 지배력 상실을 야기시킨 거래, 상황에서 수취한 대

가의 공정가치를 인식

4. 지배력을 상실하게 한 거래에 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주에게 종속기업에 대한 지분을 분배하는 것이 포함될 경우, 그 분배를 인식
5. 지배력 상실 후 잔여지분이 존재하는 경우 지배력을 상실한 날의 공정가치로 잔여지분을 인식
6. 종속기업과 관련하여 기타포괄손익으로 인식한 모든 금액에 대하여 지배기업이 관련 자산이나 부채를 직접 처분한 경우의 회계처리와 동일한 기준으로 회계처리
7. 상기의 분개에서 발생하는 차액은 당기손익으로 인식

위의 상황에서, A사는 B사의 지분 처분 시점에 상기 1,2의 절차에 따라 B사의 자산, 부채 100%와 비지배지분을 제거하며, 계속적으로 보유하게 되는 잔여지분(지분법주식으로 후속적으로 회계처리)은 동 시점의 공정가치로 인식하게 될 것이다.

이를 분개로 표시하면 아래와 같다.

차변) 현금	C6백만	대변) 순자산	C8백만
지분법주식	C9백만	처분손익	C9백만
비지배지분	C2백만 (=C8백만 x (100-75%))		

상기 분개에서 차액으로 당기손익에 인식된 C9백만에는 처분한 30%지분에 해당하는 B사의 순자산 장부금액 C2.4백만(=C8백만 x 30%)과 처분대가 C6백만의 차이

인 C3.6백만 뿐만 아니라 잔여지분 45%에 해당하는 B사의 순자산 장부가액 C3.6백만(=C8백만x45%)과 45%지분의 공정가치인 C9백만의 차이인 C5.4백만이 포함된 것이다.

만일, B사에 대하여 A사가 연결재무제표에 계상하고 있던 매도가능증권 평가손익 등의 기타포괄손익이 존재하였다면 이는 상기 6의 절차에 따라 전액 당기손익으로 인식하게 될 것이다.

한편, 종전의 기업회계기준에 따르면, 종속기업에 대한 지배력을 상실한 후 남는 지분에 지분법을 적용하는 경우 잔여 지분은 종속기업의 순자산 중 잔여 지분에 해당하는 금액으로 계상되게 되고 잔여지분의 공정가치 평가에 따른 처분손익은 발생하지 않게 된다. 또한, 한국채택국제회계기준의 요구사항과 달리 종속기업관련 기타포괄손익을 전액 당기손익으로 실현하는 것이 아닌 처분 지분에 해당하는 부분만을 손익으로 인식하고 잔여지분에 해당하는 기타포괄손익은 지분법자본변동으로 A사의 재무제표에 여전히 계상되게 될 것이다(기업회계기준 기준서 제25호 문단 28).

위에서 볼 수 있듯이 한국채택국제회계기준에서는 지배력을 상실하는 거래를 매우 유의적인 경제적 사건으로 보고 개별 자산, 부채를 제거하고, 잔여지분에 대해서도 공정가치로 재측정하고 이에 따른 손익을 인식할 것으로 요구하고 있다(BC55~56). 이는 기존의 기업회계기준과는 매우 상이한 회계처리이며, 기업의 재무성과에 중요한 변동을 줄 수 있다.

지배력의 상실은 법정관리 또는 전환사채 보유자의 전환권 행사 등 기업이 직접 지분을 처분하지 않은 경우에도 발생할 수 있다. 이 경우 잔여지분의 공정가치와 장부가액의 차이가 그대로 당기손익에 영향을 줄 수 있다는 점에서 시사하는 바가 크며, 기업은 한국채택국제회계기준의 요구사항을 이해하고 신중히 검토하는 것이 필요할 것이다.

삼일회계법인 IFRS Group 박상은 회계사

2. 제품판매계약에 포함된 자산의 사용권 이전

하나 또는 일련의 관련된 거래를 통하여 한 번 또는 일련의 지급을 대가로 유형자산의 사용권을 이전하는 약정을 체결할 수 있다. 제품 공급기업이 구매자에게 제품의 공급과 함께 자산의 사용권을 이전하는 경우 한국채택국제회계기준에 따른 회계처리를 살펴보기로 하겠다.

사례 1

자동차부품 제조회사인 B사는 자동차 제조회사인 A사와 신차의 시트 디자인, 개발 및 제작에 대한 계약을 체결하였다. B사는 시트 제조를 위한 금형을 함께 개발하고 제작하여야 하며, 금형의 원가는 개발비용과 재료비로 구성될 것이며 B사가 금형의 수선, 유지 및 자본적지출에 대한 책임을 부담하게 된다. 반면 A사는 납품 이전에 생산라인에 있는 시트를 검사할 수 있는 권리를 보유하고 있고 계약에 따른 사양에 적합하지 않은 경우 수령을 거부할 수 있다.

B사는 금형에 대한 원가를 확정된 납품수량에 따라 생산기간동안 정해진 가격을 통해 회수할 예정으로, 계산서는 제품의 납품에 대한 금액과 금형의 사용에 대한 금액을 구분하여 발행하게 된다. A사가 신차 생산을 중단하거나 확정된 수량보다 적은 수량을 생산하는 경우 A사는 B사에게 금형 제작원가를 전부 보전하여야 할 의무가 있으며, 또한 특정시점에 미지급된 금형원가를 행사가격으로 하여 금형을 매입할 수 있는 옵션을 보유하고 있다.

금형은 A사로의 납품 이외의 다른 계약이행에는 사용이 불가능하고 또한 다른 금형을 사용하여 A사에 납품하는 시트를 생산하는 것도 불가능하다. 따라서, 시트는 A사에게만 배타적으로 판매되며 납품계약 기간은 3년으로서 금형의 추정 경제적 내용연수와 동일하다.

한국채택국제회계기준 해석서 제2104호 문단 6에 따르면, 약정의 실질에 근거하여 (1) 특정자산을 사용해야



만 약정을 이행할 수 있는지, 그리고 (2) 약정에 따라 그 자산의 사용권이 이전되는지 여부를 검토하여 약정에 리스가 포함되어 있는지를 결정하도록 하고 있다.

- 특정자산을 사용해야만 약정을 이행할 수 있는지 여부 검토

금형은 B사에 의해 개발 제작되었으며, A사 납품 이외의 다른 계약이행에는 사용이 불가능하고 대체적인 금형을 사용하여 A사에 납품하는 제품을 생산하는 것 또한 가능하지 않으므로, 특정자산(금형)을 사용해야만 동 납품 계약을 이행할 수 있다는 요건을 충족한다.

- 약정에 따라 자산의 사용권이 이전되었는지 여부 검토

해석서 제2104호 문단 9에서는 약정에 따라 약정대상 자산의 사용을 통제하는 권리가 구매자에게 이전된다면 자산의 사용권이 이전되는 약정에 해당한다고 규정하고 있다.

사례에서 A사 이외의 다른 당사자가 금형을 사용하여 경미하지 않은 양의 산출물을 획득할 가능성이 거의 없으며, 약정에 따라 지급할 가격이 단위당 가격으로만 확정되어 있거나 시장가격에 연동하는 것이 아니고 금형에 대한 원가를 보전하도록 하고 있다. 또한, A사는 언제든지 매입옵션을 행사하여 금형을 취득할 수 있어 해석서 제2104호 문단 9의 자산의 사용권이 이전되었다는 조건을 충족할 것이다.

위 사례에 해당되는 내용은 아니나 그 밖에 해석서에서 규정하고 있는 사항으로 구매자가 약정대상 자산으로부터 경미하지 않은 양의 산출물이나 기타 효용을 획득하거나 통제하면서, 그 자산을 운영하거나 그 자산에 대한 물리적 접근을 통제하는 능력이나 권리를 가지고 있는 경우에도 해당 자산의 사용을 통제할 수 있는 권리가 이전되었다고 판단하도록 하고 있다.

결과적으로 A사와 B사의 납품계약에는 금형의 사용권을 이전하는 리스계약이 포함되어 있는 것이며 동 리스계

약은 기준서 제1017호의 분류요건에 따라 금융리스 또는 운용리스로 구분하여 회계처리하여야 한다. 위 사례의 경우 리스이용자인 A사만이 중요한 변경 없이 사용할 수 있는 특수한 성격의 리스자산이면서 리스기간이 리스자산의 경제적내용연수의 상당부분을 차지하고 있으므로 금융리스로 분류하여야 할 것이다.

사례 2

위의 사례 현황 중 다음 사항에 차이가 있는 경우 사용권의 이전 여부.

- A사는 실제 수령한 수량에 대해서만 단위당 정해진 가격으로 지급하며, 금형에 대한 투자금액에 대하여 지급할 의무는 없음. 비록 A사의 주문수량이 미리 언급된 최소수량에 미달하더라도 실제로 수령한 수량에 대해서만 대가를 지급함.
- B사는 A사에게 최소 생산수량을 보증함. 공장의 설계된 가동량은 A사의 현재 필요수량을 초과하며, 이 금형은 다른 고객을 위한 부품 생산에 사용될 수 있음.
- A사는 금형에 대한 매입옵션을 보유하고 있지 않음.
- B사는 다른 공장에서도 시트를 생산하여 운송 납품할 권리가 있으나 높은 운송비용으로 이는 경제적이지 않음.

A사가 부품에 대하여 지급하는 가격이 단위당 가격으로 확정되어 있으며 B사 공장의 가동량이 A사 필요수량을 초과하고 동 초과수량을 이용하여 다른 고객을 위한 부품의 생산에 사용될 수 있는 경우이므로 약정에 따라 금형의 사용권이 이전되었다고 볼 수 없다. 다른 공장에서 시트를 생산 납품하는 것이 경제적이지 않을 경우라면 특정자산을 사용해야만 약정을 이행할 수 있다는 요건은 충족할 수는 있으나, 위와 같이 사용권이 이전되지 않았으므로, 약정에 리스가 포함되었다고 볼 수 없다. 따라서 B사가 금형을 유형자산으로 계상하고 그 감가상각비를 제조원가에 포함시켜야 할 것이며 납품되는 제품의 매출만을 수익으로 인식하여야 할 것이다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 서계원 회계사

3. 금융부채의 제거

기업회계기준서 제1039호에 따르면 금융부채 또는 금융부채의 일부는 계약상 의무가 이행, 취소 또는 만료 등으로 소멸한 경우, 기존차입자와 대역자가 실질적으로 다른 조건으로 채무상품을 교환한 경우 및 기존 금융부채의 조건이 실질적으로 변경된 경우에 최초의 금융부채를 재무상태표에서 제거하도록 하고 있다.

실질적으로 다른 조건으로의 교환 또는 조건의 실질적 변경에 대해 기업회계기준서 제1039호 문단 AG62에서는 새로운 조건에 따른 현금흐름의 현재가치와 최초 금융부채의 잔여현금흐름의 현재가치의 차이가 적어도 10% 이상인 경우 계약조건이 실질적으로 달라진 것으로 명시하고 있다. 그러나 이러한 규정이 새로운 조건에 따른 현금흐름의 현재가치와 최초 금융부채의 잔여현금흐름의 현재가치의 차이가 10% 미만인 경우 금융부채의 제거를 금지하고 있는 것은 아니다.

10%라는 양적 기준은 조건의 본질적 변경과 관계없이 현금흐름이 10% 이상 차이 나는 경우라면 계약이 실질적으로 달라진 것으로 간주하는 것으로 볼 수 있다. 그러나 경우에 따라서는 양적으로는 새로운 조건에 따른 현금흐름의 현재가치와 최초 금융부채의 잔여현금흐름의 현재가치가 10% 이상 차이 나지 않지만 조건 자체가 본질적으로 변경된 경우가 있을 수 있다. 이러한 경우 새로운 조건에 의한 금융부채는 기존의 금융부채와는 실제적으로 다른 금융부채이므로 기존의 금융부채를 제거하고 새로운 금융부채를 인식하는 것이 더 타당할 수 있을 것이다.

다음의 경우는 조건 자체의 본질적 변경으로 볼 수 있는 경우의 예이다.

- 발행 통화의 변경
- 전환 조건의 첨가
- 고정이자부에서 변동이자부 조건으로의 변경
- 약정(covenants)의 변경

조건의 본질적 변경으로 볼 수 있는 경우는 위의 예에 국한되지 아니하므로 조건의 변경이 본질적 변경인지 아닌지에 대한 판단이 필요하다. 예를 들어, 이자율의 증가(감소)나 만기의 연장 등은 조건의 본질적 변경으로 보기는 어려울 것이다. 이 경우 10% 양적 기준을 적용하여 계약조건이 실질적으로 달라진 것인지를 파악할 수 있다.

기준서에서 조건의 본질적 변경으로 볼 수 있는 질적 기준에 대해 명시적으로 언급하고 있지 아니하므로 회사는 10% 양적기준과 위의 경우와 같은 질적 기준 모두에 의한 금융부채의 제거를 회계정책으로 둘 수 있으며, 기준서에서 명시적으로 언급하고 있는 10% 양적 기준으로만 금융부채의 제거를 판단하는 회계정책을 둘 수도 있다.

양적 기준에 의해서든 질적 기준에 의해서든 채무상품의 교환이나 계약조건의 변경을 금융부채의 소멸로 회계처리한다면, 기업회계기준서 제1039호 문단 41 및 AG62에 따라 소멸하거나 제3자에게 양도한 금융부채의 장부금액과 지급한 대가의 차액은 당기손익으로 인식하고 발생원거나 수수료는 금융부채의 소멸에 따른 손익의 일부로 인식한다.

작성 : 삼일회계법인 IFRS Group 김규희 회계사

