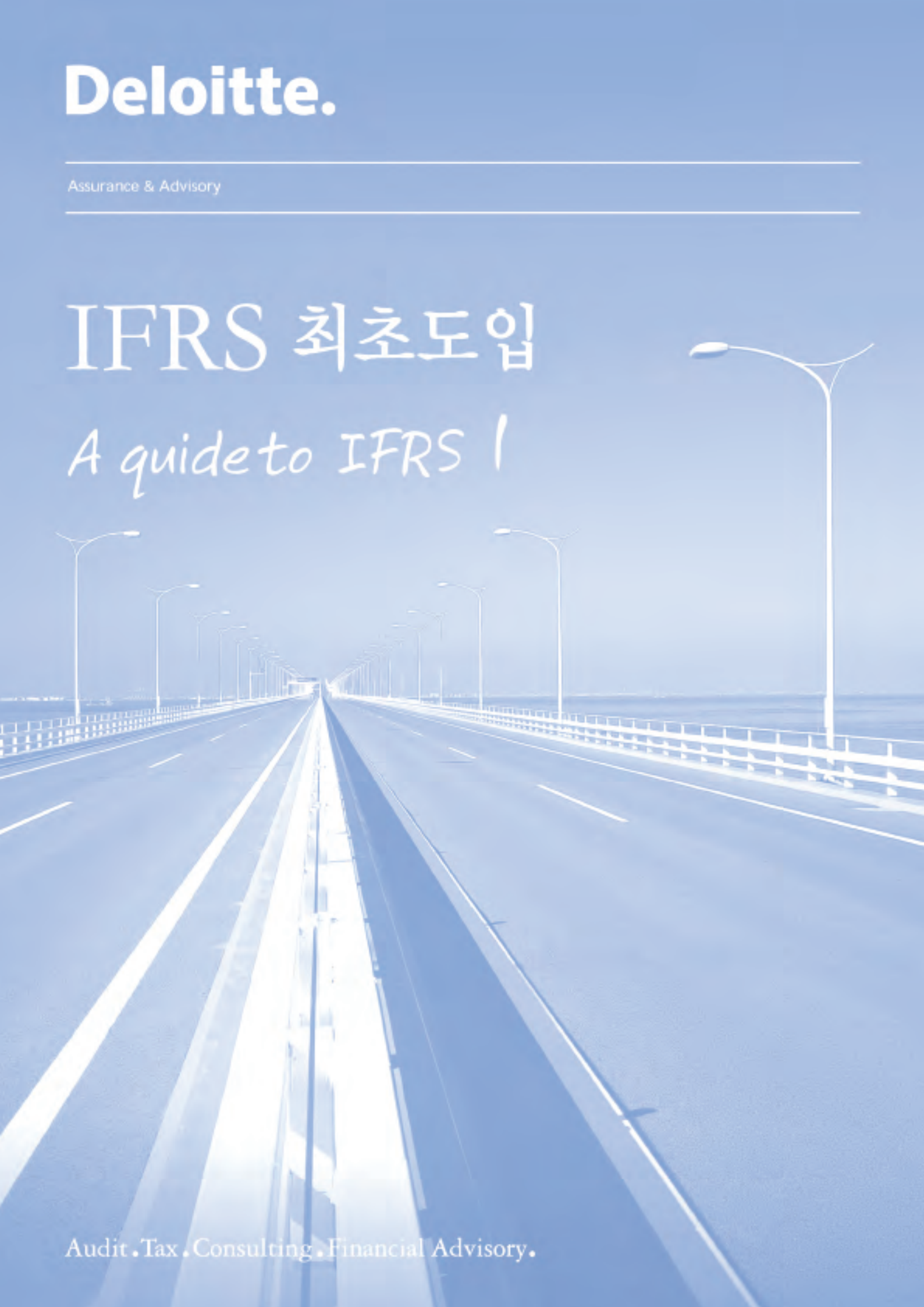
Deloitte.

Assurance & Advisory

IFRS 최초도입

A guide to IFRS 1



Audit . Tax . Consulting . Financial Advisory .

"최초도입- A guide to IFRS 1" 번역에 앞서

이 책은 2005년 유럽자본시장에서의 IFRS 의무적용과 관련하여, 저희 법인과 제휴관계에 있는 딜로이트의 "First-Time Adoption – A guide to IFRS 1"을 번역한 것입니다.

세계는 경제, 문화, 사회적인 면에서 빠른 속도로 Global화가 진행되고 있습니다. IFRS는 EU (European Union) 국가간 경제적 통합의 일원으로 추진되었으나, 현재는 유럽지역뿐만 아니라 전 세계적인 회계기준으로 자리매김하고 있으며, 세계 각국의 기업간 재무정보의 비교가능성, 신뢰성 증대를 위하여 110여개 국가에서 자국의 회계기준으로 사용되고 있습니다.

IFRS의 도입은 시대적 흐름입니다. 특히, 해외 경제 의존도가 높은 우리나라의 경우 IFRS의 도입을 통한 국내기업의 해외 경쟁력 강화가 절실한 상황입니다. 우리 정부는 이러한 시대적 요구에 따라 2007년 3월에 IFRS 도입에 대한 Road Map을 발표하였으며, 기업 및 정부가 IFRS 도입에 따른 급박한 변화에 대비할 수 있도록 단계적인 도입을 계획하고 있습니다. Road Map에 의하면 모든 상장회사는 2011년까지 IFRS를 도입하여야 하며, 선택적으로 2009년부터 조기도입을 허용하고 있습니다. 이에 따라 기업들은 IFRS 도입을 위한 체계적인 준비를 갖추어야 합니다.

이 책을 번역한 목적은 이미 IFRS를 도입하여 시행하고 있는 유럽의 사례를 참조하여 우리나라 기업들이 IFRS를 최초도입함에 있어 발생 가능한 시행착오를 최대한 줄이고, IFRS의 도입에 대한 실무적 이해를 돕기 위한 것입니다.

첫발을 내딛는 것은 항상 두렵고 어려운 일입니다. 이 책이 IFRS라는 거대한 소용돌이 속으로 조심스럽게 첫발을 내딛는 기업에게 조금이나마 도움이 될 수 있기를 바랍니다.

이 책의 내용이나 IFRS 적용과 관련하여 의문사항이 있으시거나 도움이 필요하실 때에는 저희 법인의 IFRS 서비스그룹의 신용인 대표, 이길우 전무 또는 조성만 상무에게 연락을 주시기 바랍니다.

딜로이트 안진회계법인
대표이사 양 승 우

인사말

2001년 EC (European Commission)는 유럽 증권시장에 상장된 모든 기업에 대하여 IFRS (International Financial Reporting Standards)의 적용을 요구함으로써 유럽 자본시장의 질을 높이기 위한 적극적인 조치를 취하였으며, IFRS 의무적용연도를 2005년으로 정하였습니다. 이에 따라 국제회계기준위원회 (IASB – International Accounting Standards Board)는 IFRS 최초도입기업에게 실무지침을 제공하고 부담을 경감시키기 위한 프로젝트에 착수하였으며, 그 결과로 2003년 6월에 IFRS 1 'IFRS의 최초도입' (First-time Adoption of IFRS)을 발행하였습니다.

또한 IFRS의 최초도입을 준비하고 있는 기업을 돕기 위하여, IASB는 2004년 3월 31일자로 2005년 최초도입기업에 적용될 기준들을 최종적으로 확정하였습니다. 2003년 9월부터 2004년 3월 사이에 IASB는 IFRS 2 '주식기준보상' (Share-based Payment)과 IFRS 3 '기업결합' (Business Combination)을 포함한 몇 가지 중요한 기준서를 신규로 발행하였으며, 동시에 IASB는 금융상품을 다루고 있는 IAS(International Accounting Standards) 32와 IAS 39뿐만 아니라 기존의 15개 IAS를 개정하였습니다. 이 책은 2005년에 IFRS를 최초로 도입하는 기업들이 적용할 기준에 대한 실무적용지침을 제공하고 있습니다.

이 책에 기술되어 있는 사항은 우리의 실무 경험에 근거하여 IASB가 발행한 자체 가이드를 보완하고자 한 것입니다. 따라서 이 책은 모든 형태의 사건이나 산업별 특수사항 (예를 들면 은행업과 보험업)을 다루고 있지 않습니다. 더욱이, 이 책의 내용은 새로운 IFRS가 발행되거나 국제회계기준해석위원회(IFRIC)의 IFRS 1에 대한 추가적인 해석에 따라 변경될 수 있습니다. IFRS 1에 대한 특정 의문사항이나 이슈들에 대해서는 딜로이트의 전문가와 상의할 것을 권장합니다.

이 책에 대한 업데이트는 딜로이트의 웹사이트인 www.iasplus.com 또는 딜로이트 안진회계법인의 IFRS 웹사이트인 www.iasplus.co.kr 의 이용을 권장하며, 아무쪼록 이 책이 여러분들이 IFRS 1을 적용함에 있어서 유익한 정보가 되기를 바랍니다.

Ken Wild
Global Leader, IFRS
Deloitte Touche Tohmatsu

자료의 활용에 관한 안내

여기에 포함된 모든 자료는 독자의 이해 증진 및 참조를 위하여 작성된 것입니다.

딜로이트 안진회계법인을 포함한 Deloitte Touche Tohmatsu와 그 회원사/관계회사는 회계 또는 기타 전문가 자문 등의 서비스를 제공하는 수단으로서 이 자료를 배포하는 것이 아닙니다. 이 자료는 전문가 자문 등의 서비스를 대체하는 것이 아니며 또한 기업활동에 영향을 미칠 어떤 의사결정의 기초로 사용되어서도 안됩니다.

딜로이트 안진회계법인을 포함한 Deloitte Touche Tohmatsu와 그 회원사/관계회사는 이 자료에 의존함으로써 초래될 어떤 손실에도 책임이 없음을 천명합니다.

이 자료에 IFRS의 관련 규정을 충실히 포함하고자 많은 노력을 기울였지만, 특정 상황에 기초한 전문가적 판단이 불가피하게 필요한 부분이 있을 수 있다는 점을 양지하시기 바랍니다. 이 자료는 그러한 판단의 문제에 대해 자세히 다루고 있지 아니합니다.

이 자료는 딜로이트 안진회계법인의 회원사인 Deloitte Touche Tohmatsu가 2005년에 EU국가에서 IFRS를 최초 도입하는 경우를 상정하여 2004년 8월에 발간한 자료를 번역한 것 입니다. 일부 내용에 대해서는 2007년 초까지의 IFRS개정 내용을 번역시 추가적으로 반영하였지만 전체 개정 내용을 모두 수록하고 있는 것은 아니므로 2005년 이후의 IFRS 제/개정 내용에 대해서는 전문가의 자문을 구할 것을 권장합니다.

©이 자료의 내용은 Deloitte Touche Tohmatsu의 독창적인 창작물이므로 무단 전재, 복제, 배포 및 모방을 일절 금지합니다.

정 의

전환일 (Date of transition)	최초 IFRS 비교재무제표에서 가장 빠른 회계기간의 기초시점(개시일)
간주원가 (Deemed cost)	특정 일자에 원가나 감가상각후 원가의 대용치로 사용되는 금액. 기업[1]이 특정 일자에 자산이나 부채를 최초로 인식하였으며 간주원가를 취득원가와 동일한 것으로 가정하여 후속적으로 상각함
공정가치 (Fair value)	합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 거래에서 자산이 교환되거나 부채가 결제될 수 있는 금액
최초 IFRS 재무제표 (First IFRS financial statements)	IFRS를 채택하여 IFRS를 준수하였다는 명시적이고 제한 없는 문구를 기재한 최초의 연차재무제표
최초 IFRS 보고기간 (First IFRS reporting period)	최초 IFRS 재무제표의 보고일로 종료하는 보고기간
최초도입기업 (First-time adopter)	최초 IFRS 재무제표를 보고하는 기업
개시 IFRS 대차대조표 (Opening IFRS balance sheet)	IFRS 전환일의 (공표되거나 공표되지 아니한) 대차대조표
과거 회계기준 (Previous GAAP)	최초도입기업이 IFRS를 채택하기 직전에 적용한 회계기준
보고일 (Reporting date)	재무제표 또는 중간재무보고가 포함하고 있는 최근 기간의 종료일
확정기준 (Stable platform standards)	2004년 발간된 "Bound Volume"에 포함된 기준 및 2004년 3월 31일 이후에 공표된 모든 국제회계기준위원회(IASB)의 자료

[1] 역주 : IFRS에서 사용하는 용어인 "entity"를 "기업" 또는 "회사"로 번역함

목 차

I. 개요 6
II. IFRS 1 요약 8
A. 범위 8
B. 인식 및 측정 9
1. 일반원칙
2. 선택적 면제조항 (Optional exemptions)
3. 의무적 예외조항 (Mandatory exceptions)
C. 표시 및 공시 요구사항 19
1. 중간보고 (Interim Reporting)
2. 비교정보 (Comparative information)
3. IFRS 1에서 요구하는 기타 공시사항
III. 최초도입 – 특정 이슈별 22
A. 기업결합 및 영업권 (Business combinations and goodwill) 22
B. 관계회사 및 조인트벤처 (Associates and joint ventures) 31
C. 연결 (Consolidation) 32
D. 지배회사의 개별재무제표 (Separate financial statements of the parent company) 34
E. 금융상품 (Financial instruments) 35
F. 종업원 급여 (Employee benefits) 44
G. 주식기준보상 (Share-based payment) 47
H. 무형자산 (Intangible assets) 50
I. 유형자산 및 투자부동산 (Property, plant and equipment and investment property) 54
J. 자산손상 (Impairment of assets) 59
K. 금융비용 (Borrowing costs) 60
L. 리스 (Leases) 61
M. 재고자산 (Inventories) 62
N. 건설형 공사계약 (Construction contracts) 63
O. 충당부채 (Provisions) 64
P. 법인세 (Income taxes) 67
IV. 도입에 따른 질의 및 응답 69
Appendix A 조정 예시 76
Appendix B 항목별 도입점검표 81
Appendix C 재무제표 표시 및 공시 Checklist 86
Appendix D 2007년 현재의 IFRS현황 88

I. 개요

2003년 6월 19일, IASB는 IFRS 1 'IFRS의 최초도입'을 발표하였으며, 이후 IAS의 개정 및 새로운 IFRS의 공표에 따라 상당 부분의 개정이 이루어졌다. 이에 대하여 딜로이트는 IFRS 2 '주식기준보상', IFRS 3 '기업결합' , IFRS 4 '보험계약' 및 IFRS 5 '매각예정비유동자산과 중단사업'을 포함한 모든 확정기준 출판물을 발행하기로 결정하였다.

IFRS 1은 최초로 IFRS 재무제표의 작성시 필요한 전환 요구사항을 규정하고 있다. 또한, 일반원칙으로 보고일에 유효한 IFRS를 개시 IFRS 대차대조표(Opening Balance Sheet) 및 비교기간과 보고기간에 소급 적용하도록 하고 있다. 그러나, 기업결합과 퇴직연금부채 등과 같이 비교 표시가 예외 또는 면제되는 사항도 존재한다.

IFRS 1의 목적은 국제적으로 IFRS로의 전환에 따른 부담을 경감시키기 위한 것이며, 특히 2005년부터 IFRS를 적용하여 연결재무제표를 작성하여야 하는 유럽의 많은 상장회사들의 IFRS 전환 부담을 경감시키고자 하는 것이다.

SIC 8 '주된 회계기준으로서의 국제회계기준의 최초도입'이 IFRS의 기적용 기업과 최초도입기업(First-time Adopter)과의 비교가능성 증진에 초점을 맞춘 것에 비해, IFRS 1은 개별회사의 기간별 비교가능성과 특정 시점에서 IFRS를 최초도입하는 기업간 비교가능성 증진에 그 목적을 두고 있다. SIC 8은 최초도입기업에게 최초도입기간 동안 유효한 기준 및 해석과 관련 기준의 경과규정에 따라 과거부터 IFRS를 적용했던 것처럼 재무제표를 작성하도록 요구하고 있다. IFRS 1은 최초도입기업에게 보고시점에 유효한 기준 및 해석을 적용하여 재무제표를 작성하도록 요구하고 있다. 따라서 과거 버전의 IFRS와 경과규정을 고려하지 않는다.

이 책에서 우리는 IFRS 1의 내용을 검토하고 아직 IFRS를 적용하지 않는 기업에 미칠 중요한 결과에 대해 초점을 맞추고 있으며, 또한 IFRS 1의 적용에 따른 실무경험을 토대로 한 실무지침을 제공하고 있다.

IFRS 1에서 채택한 접근방식은 "개시 IFRS 대차대조표 접근 방식"이다. IFRS 1의 주요 내용은 다음과 같이 10가지 포인트로 요약된다.

1. 최초 IFRS 재무제표는 보고일(대차대조표일)에 유효한 모든 IFRS를 적용하여야 하며, 일반 원칙으로 IFRS 1에서 규정하고 있는 특정한 면제 및 예외조항에 해당되는 사항을 제외하고는 소급적으로 적용하여야 한다. 예를 들면, 2005년도에 IFRS로 전환을 하려는 기업은 2005년 12월 31일에 유효한 모든 기준을 따라야 한다.

2. 전환일에 개시 대차대조표는 IFRS에 따라 작성되어야 한다. 전환일이란 IFRS에 따라 완전한 비교정보가 공시되는 최초 IFRS 재무제표상 가장 빠른 회계기간의 기초시점을 말한다. 그러므로, 양 개년 비교정보를 제공하는 12월 결산법인인 EU의 상장회사의 전환일은 2004년 1월 1일이 된다.

3. IFRS에 따라 모든 자산과 부채를 인식하여야 하며, IFRS에 따르지 않는 자산과 부채는 제거한다.

4. IFRS 개시 대차대조표에서 인식한 자산과 부채는 IFRS 1을 포함한 모든 IFRS에 부합하도록 측정되어야 한다.

5. 모든 회계 추정은 IFRS에서 제공된 가이드라인에 따라 결정되어야 한다.

6. 회계원칙 변경에 따른 영향은 영업권과 무형자산간의 재분류를 제외하고는 IFRS 개시 대차대조표의 자본에서 조정되어야 한다.

7. IFRS에 따른 재분류를 포함하여 IFRS에서 규정하고 있는 표시 및 공시와 관련된 모든 요구사항이 이행되어야 한다.

8. 과거기간 (예, EU에 상장되어 있는 12월 결산법인의 경우 2004년도)에 대한 비교정보는 특정 사항을 제외(예를 들면 IAS 39 '금융상품: 인식과 측정')하고 완전히 IFRS와 일치하여야 한다. 국제회계기준위원회 (IASB: International Accounting Standards Board)는 둘 이상의 과거회계연도에 대하여 IFRS에 따른 비교정보를 작성할 것을 요구하지 않는다.

9. 전환에 대한 이해를 돕기 위하여 다음 항목에 대하여 과거회계기준과 IFRS와의 조정(Reconciliation)내용을 보충적 설명과 함께 표시하여야 한다.
   a) 전환일의 자본 및 과거 회계기준에 따라 작성된 가장 최근의 연차 재무제표에 표시된 가장 늦은 기간의 기말 자본
   b) 가장 최근의 연차 재무제표의 가장 늦은 기간에 대한 손익

10. IFRS 1에는 소급적용의 일반원칙 외에 선택적 면제조항과 의무적 예외조항이 있다. 면제조항은 비용이 재무제표이용자의 효익을 초과할 것으로 예상되고 실무상 소급적용하는 것이 어려운 경우(예를 들면 기업결합 및 퇴직연금부채)에 허용되고 있다.

IFRS 1은 IFRS 전환과정에 대한 설명과 함께 과거 IFRS의 최초도입 시 포함되었던 공시사항 이외의 추가적인 공시를 요구하고 있다. 이 책의 Appendix A는 IFRS로의 전환시 IFRS 1에 따른 조정(Reconciliation) 요구 사항에 대한 예를 제공하고 있다.

이 책은 우리가 첫해연도에 당면했던 중요하고 보편적인 몇몇 이슈들과 의문사항에 대하여 IFRS 1을 어떻게 적용할 것인가에 대한 상세한 지침을 제공하는 것을 목적으로 하며, 모든 주제를 포괄적으로 다룰 의도로 작성된 것은 아니다. IFRS 1의 적용 또는 보완에 대해 더 많은 도움이 필요한 경우, 특정 이슈 및 의문사항에 대하여 Deloitte 전문가와 상의 하실 것을 권장한다.

II. IFRS 1 요약

A. 범위

IFRS 1은 최초 IFRS 연차 재무제표 및 IAS 34 '중간재무보고'에 따라 작성되는 최초 IFRS 연차재무제표의 각 중간재무보고에 적용하여야 한다. 최초 IFRS 재무제표는 IFRS를 채택하고 IFRS를 준수하였다는 명시적이고 제한없는 문구를 기재한 최초의 연차재무제표를 말한다. 이것은 IFRS 1이 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업에는 적용되지 않는다는 것을 의미한다.

최초도입기업으로 기업을 분류하기 위한 여러가지 실무지침이 존재한다.

예시 A – 제한있는 문구를 기재한 (Reserved compliance) IFRS 적용 예시

가장 최근의 재무제표에 포함된 아래 문구들은 IFRS 준수에 대한 명시적이고 제한없는 문구가 아니다. 따라서 이러한 기업은 최초도입기업으로 분류 될 수 있다.

- IFRS와 일관되거나 유사한 국내 기준을 준수하였다.
- 특정 기준 또는 공시 요구사항 (예를 들면, IAS 14 '부문 보고 (Segment Reporting)'을 제외하고 IFRS를 준수하였다.

예시 B – 과거 연도에 IFRS를 적용하였으나 가장 최근 연도에는 적용하지 않은 경우

회사 B는 2001년과 2002년에 IFRS를 제한없이 적용하였다는 문구와 함께 재무제표를 발행하였다. 그러나 2003년 재무제표에 회사 B는 국내기준 만을 적용하였다고 언급하였다. 회사 B는 가장 최근 재무제표에 명시적이고 제한 없이 IFRS규정에 따라 재무제표가 작성되었다고 언급하지 않았으므로 2004년에 최초도입기업이 된다.

기업이 주주 또는 다른 외부이용자가 이용할 수 없도록 내부 목적으로 IFRS 재무제표를 준비하였을 경우, 동 기업은 최초도입기업이 된다.

예시 C – 금융기관에 배포된 보충적 IFRS 재무제표

회사 C는 IFRS를 적용하고 있다고 언급된 가장 최근 재무제표를 보충적으로 작성하였다. 그리고 회사 C는 이러한 재무제표를 금융기관과 같은 특정 사용자 그룹에게 배포하였다. 회사 C는 명시적이고 제한없이 IFRS를 적용하였다고 언급하는 가장 최근 재무제표를 발행하였으므로 최초도입기업이 아니다. 이와 같이 재무제표의 외부 배포의 범위와는 무관하므로 기업이 IFRS 재무제표를 상업적 거래 상대방에게 발행하였을 경우에도 동일하게 적용된다.

이 기준은 2004년 1월 1일 이후에 개시하는 회계연도의 최초 IFRS 재무제표에 적용된다.

B. 인식 및 측정

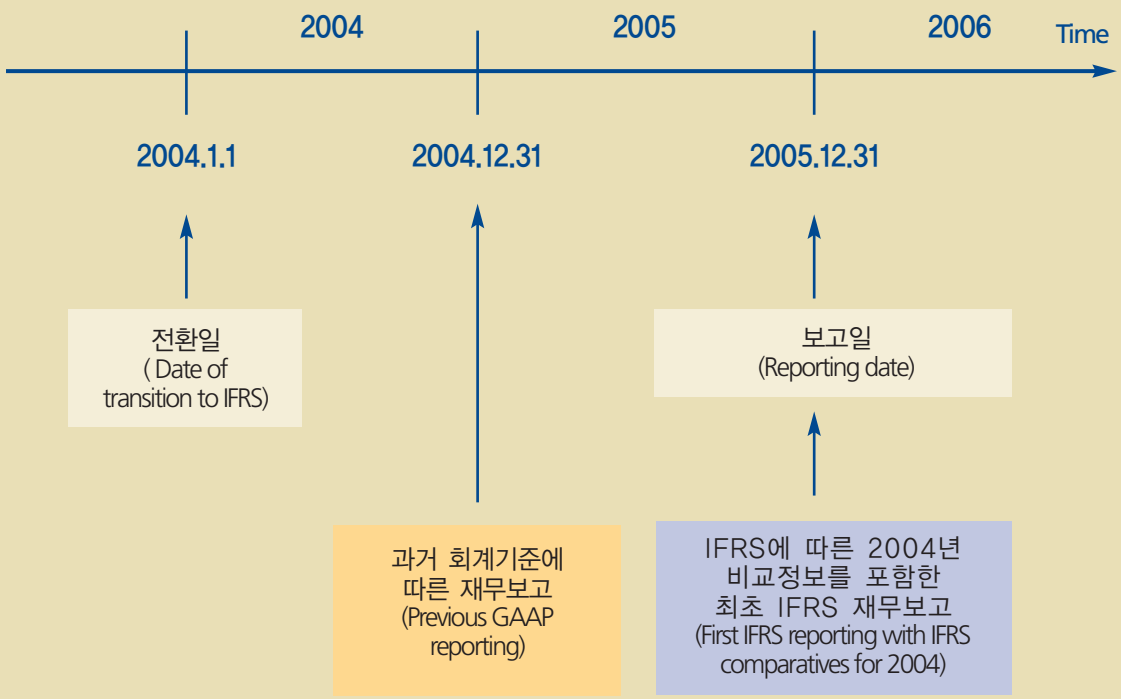
1. 일반 원칙

IFRS 1의 일반 원칙은 최초도입기업에게 보고일 현재 유효한 IFRS 기준을 소급적으로 적용할 것을 요구하고 있으며, 따라서 최초 IFRS 재무제표는 아래에서 설명하고 있는 특정 면제 및 예외조항을 제외하고는 IFRS에 따른 재무제표를 처음부터 작성한 것처럼 작성하여야 한다.

IFRS 전환일은 "IFRS에 따라 완전한 비교정보가 공시되는 최초 IFRS 재무제표상 가장 빠른 회계기간의 기초시점"으로 정의된다. 최초도입기업은 전환일의 개시대차대조표를 작성하여야 한다. 개시대차대조표는 소급적용의 일반 원칙, 선택적 면제조항 및 의무적 예외조항을 포함하여 작성되어야 한다. SIC 8은 더 이상 적용하지 않는다. 개시 IFRS 대차대조표는 최초 IFRS 재무제표 준비를 위한 기초로 이용되지만 최초 IFRS 재무제표의 일부로 발행될 필요는 없다.

다음 Timetable은 비교 정보가 한해만 표시되는 IFRS 연차재무제표(12월말 결산일)를 2005년에 최초도입하는 경우를 나타내고 있다.

• **개시 IFRS 대차대조표 접근 방식**



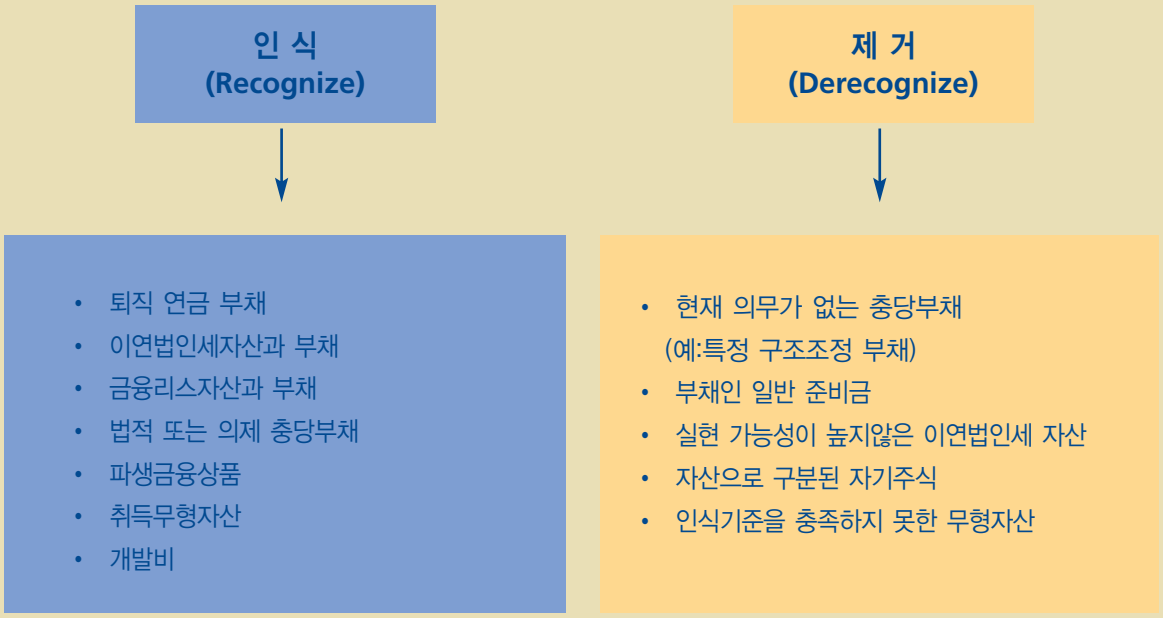
기업은 최초 IFRS 재무제표에 표시되는 모든 기간 및 개시 IFRS 대차대조표에 대해 동일한 회계정책을 적용하여야 한다. 이러한 요구사항은 IFRS를 2006년 1월 1일 이전에 도입하는 기업이 최초 IFRS 재무제표에 IAS 32 및 IAS 39를 적용한 비교정보를 공시하지 않아도 되는 조항을 비롯한 특정 면제조항은 예외로 한다.

최초도입기업은 보고일에 유효한 모든 IFRS를 적용하여야 하며, 개별 기준의 특정 경과규정은 최초도입기업에게는 적용되지 않는다. 대신, 최초도입기업은 개시 대차대조표를 IFRS 1의 규정에 따라 작성하여야 한다.

일반적으로 최초도입기업은 다음사항이 요구된다.

- IFRS에서 인식이 요구되는 모든 자산과 부채를 인식한다.
- IFRS에서 인식이 허용되지 않는 항목에 대하여는 자산과 부채로 인식하지 않는다.
- 과거 회계기준에서 자산, 부채 또는 자본 구성요소의 한 종류로 인식되었으나, IFRS하에서 다른 종류의 자산, 부채 또는 자본 구성요소로 인식되는 항목들은 재분류하고,
- 인식된 모든 자산과 부채를 측정시 IFRS를 적용한다.

- **IFRS하의 인식 및 제거 예시**



• IFRS하의 재분류 예시

금융자산	→	IAS 39의 4가지 범주
금융상품	→	IAS 32에 따른 부채 또는 자본
상계	→	IFRS에서 상계를 허용하지 않을 경우 총액 표시
대차대조표	→	IAS 1에 따라 일반적으로 비유동 및 유동으로 구분하여 표시
무형자산	→	IAS 38의 인식조건을 충족하지 못하고 기업결합에서 발생한 경우 – 영업권 조정
현금흐름표상의 유가증권	→	취득일로 부터 만기가 3개월 이내인 경우 현금등가물로 분류

• IFRS하의 측정 예시

금융상품	→	IAS 39에 따른 공정가치 또는 상각후원가
퇴직연금부채	→	IAS 19 적용 (복잡하고 세부적)
충당부채	→	IAS 37에 따른 최선의 추정
자산손상	→	IAS 36 적용 (복잡하고 세부적)
재고자산 재평가	→	IAS 2에 따라 허용되지 않음

IFRS로의 전환은 인식과 측정에 대한 회계정책을 변경시킬 수 있다. 이러한 영향은 특정 사항(예: 과거에 영업권에 포함된 무형자산)을 제외하고는 일반적으로 IFRS 개시 대차대조표의 자본에 직접 반영된다. 따라서, IFRS 전환일에 회계정책 변경과 관련한 중요한 공시 요구사항이 존재한다.

또한, 모든 IFRS에 따른 표시 및 공시 요구사항은 최초 IFRS 재무제표에 반영되어야 한다. 특히, 표시 및 공시에 중요한 영향을 미치는 기준으로 IAS 14 '부문 보고', IAS 19 '종업원 급여', IAS 32 '금융상품: 표시', IAS 33 '주당이익', IAS 36 '자산손상', IAS 38 '무형자산', IFRS 2 '주식기준보상', IFRS 4 '기업결합' 및 IFRS 5 '매각예정비유동자산과 중단사업'이 있다. 실무적으로, 이러한 공시 요구사항의 작성은 추가적인 노력과 비용을 수반하고, 보고 및 정보시스템의 많은 변경을 필요로 할 수 있다.

2. 선택적 면제조항

많은 영역에서 IFRS의 소급적용은 중요한 요구사항이나, 특정한 경우 실무적으로 불가능할 수 있다. IASB는 이러한 상황을 고려하여 특정 상황에서는 IFRS를 소급적용함에 따른 비용이 효익을 초과할 수 있다는 결론을 도출하였고, 이에 따라 소급적용의 일반원칙에 10가지[2] 선택적 면제조항을 제공하고 있다. 이러한 면제조항은 선택적이므로, 소급적용을 원하고 소급적용으로 인한 영향을 신뢰성있게 계산할 수 있다면 회계정책을 소급적으로 적용할 수 있다.

선택적 면제조항은 다음과 같다.

01) 기업결합 (Business combinations)

02) 공정가치 또는 재평가액을 간주원가로 사용 (Fair value or revaluation as deemed cost)

03) 종업원 급여 (Employee benefits)

04) 해외사업환산손익 (Cumulative translation differences)

05) 복합금융상품 (Compound financial instruments)

06) 종속회사의 자산과 부채 (Assets and liabilities of subsidiaries)

07) 과거에 인식된 금융상품의 지정 (Designation of previously recognized financial instruments)

08) 주식기준보상 (Share-based payment)

09) 보험계약 (Insurance contracts)

010) 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경 (Changes in existing decommissioning, restoration and similar liabilities)

[2] 역주: 2005년 최초도입시 10개 였으나, 이후의 IFRS 제/개정을 통해 아래 3개(011) 리스, 012) 최초 인식시 금융상품의 공정가액 평가 및 "013) IFRIC 12 "민간투자사업"에 따라 계상되는 금융자산 또는 무형자산") 선택적 면제조항이 추가되었다.

이러한 면제조항 중 일부를 적용하기로 선택한 경우에, 다른 면제조항 일부 또는 모두를 의무적으로 적용할 필요는 없다. 상기의 면제조항을 다른 영역에서 유추하여 적용하는 것은 허용되지 않는다.

O1 : 기업결합

최초도입기업은 전환일 이전의 기업결합에 대해 IFRS 3 '기업결합'에 따라 회계처리하거나 IFRS 1 Appendix B 에 따라 회계처리하는 것을 선택할 수 있다. IFRS 3의 소급적용은 매우 어렵거나 또는 불가능할 수 있으므로, IFRS 3을 기업결합에 적용함에 있어서 충분한 신뢰성이 있는지 고려하여야 한다.
기업이 기업결합시점에 IFRS 3의 적용에 필요한 정보를 확보하였다면, 전환일 이전이라도 IFRS 3을 기업결합에 적용할 수 있다. 만약 기업이 전환일 이전부터 IFRS 3를 적용하기로 하였다면 적용일 이후 발생한 모든 기업결합은 IFRS 3에 따라 회계처리하여야 한다. IFRS 3의 적용일 이전의 기업결합은 IFRS 1 Appendix B2에 따라 회계처리한다.

IFRS 1 Appendix B2의 중요한 규정은 다음과 같다.

- 이전 기업결합의 분류 (매수 또는 지분통합)가 유지된다.
- 기업결합시점(매수일)에 결정된 최초 "공정가치"에 대한 재측정을 하지 않는다.
- 과거 회계기준에 의해 인식되었던 영업권의 장부가액을 아래와 같은 특정 상황을 제외하고는 조정하지 않는다.

기업결합에서 취득한 자산 및 부채는 IFRS에 따라 개시 대차대조표에 인식되고 측정되어야 한다. 일반적으로 조정사항은 자본으로 직접 인식하지만 다음의 세가지 경우는 영업권에서 조정한다.

- 과거 회계기준하에서 인식하지 않았던 기업결합에서 취득한 무형자산을 IFRS에서 인식 (매수일의 영업권에 포함됨.)
- 매수일에 IAS 38 '무형자산'의 인식요건를 충족하지 않는 기업결합에서 취득한 무형자산의 제거
- 인수대상 회사에 지불한 인수대가에 대한 우발사항 조정

전환일부터 영업권은 더 이상 상각되지 않는다. IFRS 1은 영업권이 손상되었다는 징후의 존재 여부와 상관없이 IFRS 36 '자산손상'에 따라 영업권의 손상 테스트를 전환일에 수행할 것을 요구하고 있다. 이러한 테스트에 따른 손상차손은 개시 IFRS 대차대조표의 자본(일반적으로 이익잉여금)에서 차감된다.

과거 회계기준하에서 자본에 직접 반영한 영업권 감소액은 개시 IFRS 대차대조표에 자산으로 인식하지도 않고 이후 처분손익에 포함하거나 해당종속회사의 손상차손익에 포함하지도 않는다.

만약 종속회사가 이전에 연결재무제표의 연결대상이 아니었다면, 최초도입기업은 IFRS 1에 따라 종속회사의 자산과 부채의 장부가액을 IFRS가 종속회사의 개별 대차대조표에서 요구하였을 가액으로 조정하고, 영업권은 IFRS 전환일을 기준으로 계산되어야 한다.

영업권의 간주원가는 (i) 전환일에 IFRS를 적용한 종속회사의 자본에 대한 모회사의 지분과 (ii) 모회사의 매수일 시점의 종속회사에 대한 투자원가의 차이로 계산된다.

O2: 공정가치 또는 재평가액을 간주원가로 사용

최초도입기업은 유형자산의 개별 항목에 대하여 전환일의 공정가치로 측정하는 것을 선택할 수 있다. 평가된 공정가치는 전환일의 간주원가가 된다. 간주원가는 특정일의 원가나 감가상각후 원가에 대한 대용치로 사용되는 금액이다. 이후 감가상각은 특정일에 처음으로 자산 및 부채를 인식하였다고 가정하여 수행한다. 즉, 간주원가를 기초로 감가상각을 수행한다. 기업의 이러한 면제조항을 선택하였을지라도, 동일 범주내의 모든 자산 항목에 대하여 상기의 방법을 적용할 필요는 없다.

과거 회계기준하에서 하나 또는 그 이상의 유형자산 범주에 대하여 재평가를 하였다면 이러한 평가액을 재평가일의 간주원가로 적용할 수 있다. 재평가액이 재평가일의 공정가치나, 일반 또는 특정물가지수 변동을 반영하여 조정된 IFRS하의 원가(또는 감가상각후 원가)와 대체로 유사한 경우에 한해 동 선택조항을 적용할 수 있다.

과거 사건(예: 민영화 또는 기업공개)과 관련하여 자산과 부채를 공정가치로 평가한 경우, 이러한 평가액을 평가일의 간주원가로 적용할 수 있다.

간주원가는 전환일이 아닌 평가가 수행된 시점에 IFRS하 에서의 자산원가의 기초가 된다. IFRS하의 감가상각은 간주원가가 적용된 시점에서부터 전환일까지 계산된다. 만약 과거 회계기준에 의하여 인식된 감가상각액이 IFRS에 따라 인식되었을 금액과 중요한 차이가 발생하면 조정액은 이익잉여금으로 인식한다.

최초도입기업을 IAS 40에서 정하고 있는 원가법을 사용한 경우의 투자부동산과 IAS 38의 무형자산 인식조건을 충족하고 IAS 38에서 정의하는 정상거래 시장(Active market)에 근거하여 공정가치가 결정되는 무형자산에 대하여는 위와 동일한 방식으로 공정가치 또는 재평가액을 간주원가로 사용할 수 있다.

O3: 종업원 급여

IAS 19 '종업원 급여' 하에서 퇴직연금제도(Pension plan)는 확정기여제도(Defined contribution plans) 또는 확정급여제도(Defined benefits plans)로 분류된다. 확정급여제도에 대한 회계처리는 확정기여제도보다 더욱 복잡하다. 확정급여제도를 반영한 충당부채는 수많은 보험수리적 가정에 기초하여 계산되며 누적보험수리적 손익이 IAS 19에 따라 인식된다. 또한, IAS 19에 따라 보험수리적 손익의 총액(일명, 범위 접근방식 – Corridor approach)을 인식하지 않는 것을 선택할 수 있다. 범위 접근방식의 소급적용을 위해서는, 먼저 개별 퇴직연금제도의 도입시점부터 계산된 누적 보험수리적 손익을 결정하고, 이를 IAS 19에 따라 매 대차대조표일마다 인식 및 미인식 손익으로 구분하여야 한다.

IFRS 1은 모든 확정급여제도를 파악하고 과거 회계기준과 IAS 19와의 비교를 요구하고 있다. 적용된 회계정책의 변경은 보험수리적 손익과 관련한 선택적 면제조항을 제외하고 소급적으로 적용하며, 변경의 누적효과는 개시 대차대조표상 자본에 반영한다.

선택적 면제조항은 순퇴직연금부채를 범위 접근방식을 고려하지 않고 퇴직연금부채의 현재가치에서 관련 자산의 공정가치(미인식된 과거 근무원가가 조정된)를 차감하여 계산한다. 이것은 미인식된 보험수리적 손익을 개시 IFRS 대차대조표상 자본과 상계함으로써 미인식된 보험수리적 손익을 제거하는 방식의 선택이 가능하다는 것을 의미한다. 이러한 면제조항은 전환일의 총자본에 중요한 부담이 될 수 있으나, 대신에 기업은 관련 손실을 당기손익으로 반영하는 것을 회피할 수 있다. 이러한 면제조항을 선택한다면 모든 확정급여제도에 대해 적용하여야 한다. 이러한 면제조항을 IFRS 전환과 관련하여 적용하더라도 미래 기간에 IAS 19에 따른 범위 접근방식의 적용을 배제하지 않는다.

O4: 해외사업환산손익

IAS 21 '환율변동효과' 에 따라 해외사업장을 환산할 경우, 별도의 자본 구성요소로서 특정 환율차이가 인식된다. IAS 21은 또한 기초와 기말 잔액의 조정뿐만 아니라 별도의 자본 구성요소로서 분류되는 순환율차이를 공시하도록 하고 있다. 이후 수반되는 해외사업장의 처분시 특정 해외사업장과 관련된 누적환산차이는 종속회사를 처분한 시점에 기간 손익으로 인식한다.

IFRS 1에 따르면 최초도입기업은 이러한 환산차이를 소급적으로 계산하지 않는 것을 선택할 수 있고, 따라서 전환일에 과거 회계기준에 따라 계상된 환산차이를 "0"으로 조정할 수 있다. 이후 해외사업장의 처분에 따라 발생하는 손익은 전환일 이후에 발생한 환산차이만 포함한다.

05: 복합금융상품

IFRS 1의 일반 원칙은 최초도입기업이 IAS 32를 소급적으로 적용하여 모든 복합금융상품을 부채 및 자본의 구성요소로 나누도록 요구하고 있다. 구성요소의 분류는 금융상품이 최초로 IAS 32의 인식조건을 충족하는 시점에 존재하였던 상황에 근거하며, 이후 후속적으로 발생하는 사건을 고려하지 않는다. 구성요소의 장부가액은 해당 금융상품이 발행된 때에 존재하였던 상황에 근거하여 보고시점 당시에 유효한 IAS 32를 적용하여 결정한다.

만약 부채구성요소가 전환일에 더 이상 존재하지 않는다면 IAS 32의 소급적용은 자본의 두 가지 범주, 즉 이익잉여금에 반영되는 누적 이자부분과 원래의 자본 구성요소로 귀결된다. 이러한 예는 소급적용이 자본의 크기에 영향을 미치기 보다는 자본의 개별 구성요소에만 영향을 미치기 때문에 면제조항 도입의 근거를 제공한다. 면제조항의 관점에서, 복합금융상품의 부채구성요소가 더 이상 IFRS 전환일에 존재하지 않는다면 인식되어야 할 금액이 부채 및 자본구성요소로 분리될 필요는 없다.

06: 종속회사의 자산과 부채

종속회사가 모회사보다 늦은 시점에 IFRS로 전환을 한다면, 종속회사는 종속회사의 개시 IFRS 대차대조표에, 연결 조정전의 모회사의 연결재무제표에서 이용되는 금액을 장부가액으로 계속 사용할 수 있다. 다른 대안으로 종속회사는 전환일에 IFRS 1을 적용할 수도 있다.

중대한 영향력을 행사하거나 공동 지배력을 행사하는 회사보다 늦은 시점에 최초도입기업이 되는 지분법피투자회사 또는 조인트벤처도 비슷한 선택이 가능하다. 지분법적용피투자회사 또는 조인트벤처는 이들에 대하여 중대한 영향력을 행사하거나 공동 지배력을 행사하는 지배회사의 IFRS하의 보고 기준으로 사용되는 장부가액을 계속 유지할 수 있다.

종속회사가 IFRS 전환을 모회사보다 먼저 수행한다면, 모회사는 연결재무제표상의 종속회사의 자산과 부채를 종속회사의 개별 IFRS 재무제표상의 장부금액과 일치하도록 측정하여야 한다. 이러한 경우에는 예외가 없다.

07: 과거에 인식된 금융상품의 지정

IAS 39 '금융자산: 인식 및 측정'은 금융자산 또는 금융부채를 당기손익 인식을 통해 공정가치로 측정하는 금융상품(Financial asset or liability as at fair value through profit or loss, 이하 "당기손익인식금융상품") 이나 매도가능증권으로 지정하는 것을 허용하고 있다. IAS 39에 따라 최초 인식시에 이러한 지정이 이루어진다.

그러나, IFRS 1은 최초도입기업에게 전환일에 금융자산 또는 금융부채를 당기손익인식금융상품이나 매도가능증권으로 지정하는 것을 허용하고 있다. 이러한 면제조항의 근거는 최초도입기업이 금융상품의 최초 인식시점에 이미 과거 회계기준을 적용하였으며, IFRS를 이미 적용하고 있는 기업들이 선택가능하였던 방법을 적용하지 못함으로써 동조항의 혜택을 활용할 수 없었기 때문이다. 이 면제조항을 사용한다면 특정 정보에 대한 공시가 필요하다.

08: 주식기준보상

최초도입기업은 IFRS 2 주식기준보상을 2002년 11월 7일 이전에 부여된 지분 증권(주식결제형 거래)에 대해 소급적으로 적용하지 않을 것을 선택할 수 있다. IFRS 1은 또한 2002년 11월 7일 이후에 부여되고 (a) 전환일과 (b) 2005년 1월 1일 중 늦은 날짜 이전에 가득된(vested) 지분증권에 대해 IFRS 2의 소급적용에 대한 추가적인 면제조항을 제공하고 있다. 그러나, IFRS 2에

서 정의하는 바에 따라 지분증권에 대해 측정일에 결정된 공정가치를 공식적으로 공시하였다면 IFRS 2를 적용할 수 있다.

더욱이 기업이 IFRS 2가 적용되지 않는 지분증권의 부여조건을 수정하였고, 수정이 (a) 전환일과 (b) 2005년 1월 1일 중 늦은 날 이전에 발생하였다면 수정과 관련하여 IFRS 2의 조항의 적용이 요구되지 않는다. 만약 수정으로 인하여 가득일(Vesting date)이 2005년 1월 1일 이후로 연기된다면 IFRS 2를 전체 거래에 대해 적용하여야 한다.

최초도입기업이 면제조항을 선택하였더라도 보고 및 비교 기간 동안 존재한 주식기준보상 약정의 성격과 범위를 재무제표 이용자들이 이해할 수 있도록 정보의 공시가 필요하다.
지분증권과 관련한 면제조항에 추가하여, 전환일 또는 2005년 1월 1일 이전에 소멸된 주식기준보상부채(현금결제형 거래)에 IFRS 2를 소급적용하지 않는 것을 선택할 수 있다. IFRS 2가 적용되는 부채에 대해서는 2002년 11월 7일 이후 비교정보를 재작성한다.

O9: 보험계약

IFRS 1의 일반원칙과 대조적으로, 보험계약을 발행한 회사(보험회사)는 최초도입시 IFRS 4 보험계약의 경과규정을 적용할 수 있다. 이러한 경과규정은 보험회사가 조기적용을 선택하여 2005년 1월 1일 이후에 시작되는 보고기간에 IFRS 4를 전진적으로 적용할 것을 요구한다.이는 2005년의 최초도입기업이 IFRS 4를 2004년 비교정보에 소급 적용할 필요가 없다는 것을 의미한다. IFRS 4는 보험계약에 대한 회계정책의 변경을 제한한다.

O10: 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경

IFRIC 1 '사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경'에 따르면, 기존의 사후처리 및 복구관련 충당부채를 결제하기 위해 필요한 경제적 효익이 내재된 자원의 유출시기나 유출금액의 추정이 변경되거나 할인율이 변경되면, 이는 관련 자산의 원가에 더해지거나 차감되어야 한다. 조정된 자산의 감가상각대상금액은 잔존내용연수에 걸쳐 전진적으로 상각된다.

최초도입기업이 이러한 요구사항을 소급적용하기 위해서는 과거에 행한 모든 조정사항의 기록을 관리했어야 하며, 대부분의 경우 실무적으로 적용하기 힘들다.

그러므로, 선택적 면제조항에 따라 전환일 이전에 발생한 부채에 대하여 다음과 같은 적용을 선택할 수 있다.

(a) 전환일을 기준으로 IAS 37 '충당부채, 우발부채 및 우발자산'에 따라 부채를 측정한다.

(b) 상기 부채를 최선의 역사적 위험조정 할인율추정치를 사용하여 부채의 발생일까지 할인한 후, 부채가 최초 발생하였을 때 관련 자산의 취득원가에 포함되었을 금액을 추정한다.

(c) IFRS하에서 채택한 감가상각방법과 현재의 추정 내용연수를 적용하여 IFRS 전환일까지의 감가상각누계액을 계산한다.

이러한 적용에 따라 과거 회계기준의 변경에 따른 영향은 전환일의 개시 IFRS 대차대조표의 순자산 및 이익잉여금에 인식한다.

상기 10개의 면제조항 이외의 IFRS 개정을 통해 추가된 선택적 면제조항은 다음과 같다.

O11: 리스

IFRS에서는 원칙적으로 최초인식시의 상황에 따라 리스를 분류해야 하며 전환일의 상황을 고려해서 판단해서는 안된다. 그러나 IFRIC 4 "약정에 리스가 포함되어 있는지 여부의 결정"의 경과규정에 따르면 이 해석에서 언급하고 있는 리스의 판단을 리스개시일의 상황이 아닌 동 해석 도입일의 사실/상황에 따라 리스여부를 판단하는 것을 허용하므로, 이 경과 규정에 따라 최초도입기

업은 전환일의 상황에 따라 이 해석을 적용할 수 있다.

O12: 최초 인식시 금융상품의 공정가액 평가
IAS 39 Application guidance 76/76A에 따라 원칙적으로 금융상품에서 Day 1 손익은 인식할 수 없으나 다음과 같은 예외가 적용 가능하다.

a) 2002/10/25 이후 거래분부터 전진적으로 Day 1손익 미인식

b) 2004/1/1 이후 거래분부터 전진적으로 Day 1손익 미인식

O13: IFRIC 12 '민간투자사업'에 따라 계상되는 금융자산 또는 무형자산
IFRIC 12 '민간투자사업'에서는 운영자(Operator)가 공여자(Grantor)로부터 수령하는 대가를 금융자산 또는 무형자산으로 인식하여야 하고, 이 해석을 소급적용하도록 규정하고 있다. 그러나, 동 해석의 경과규정에 따라, IFRS 최초도입기업은 소급적용을 하지 않고 IFRS 전환일에 존재하는 금융자산과 무형자산을 인식하고, 이 때 과거의 장부가액을 전환일의 장부가액으로 계상하며 동 금액에 대한 손상테스트를 전환일자에 실시하는 방식을 선택할 수 있다.

3. 의무적 예외조항

IASB는 특정 상황에서는 회계정책 변경의 소급적용이 충분한 신뢰성을 가지고 수행될 수 없다고 판단하였다. 따라서 IFRS 1은 4개의 의무적 예외조항을 소급적용의 일반원칙에 포함하고 있다.

4개 의무적 예외조항은 다음과 같다.

M1) 금융자산과 금융부채의 제거 (Derecognition of financial assets and financial liabilities)

M2) 위험회피회계 (Hedge accounting)

M3) 회계 추정 (Accounting estimates)

M4) 매각예정 비유동자산과 중단사업 (Assets classified as held for sale and discontinued operations)

M1: 금융자산과 금융부채의 제거
금융자산과 부채는 개시 IFRS 대차대조표에 보고일 현재, 예를 들면 EU에 상장된 12월 결산법인은 2005년 12월 31일 현재 유효한 IAS 39에 따라 인식되고 측정되어야 한다. 이러한 일반 원칙의 예외조항으로서, 과거 회계기준하에서 2004년 1월 1일 이전에 제거된 금융자산과 부채는 개시 IFRS 대차대조표에 재인식하지 않는다. 이러한 조항은 기존의 IFRS 이용자를 위한 IAS 39의 현행 특정 경과규정에 따른 것이다.

그러나, 최초도입기업은 해당 거래에 대한 최초 회계처리시점에서 IAS 39의 제거요건을 적용하기 위해 필요한 정보가 확보된다면, IAS 39 제거요건을 소급적으로 적용 가능하다.

M2: 위험회피회계
최초도입기업은 개시 IFRS 대차대조표에 다음이 요구된다.

- 모든 파생상품에 대하여 공정가치로 측정한다.

- 과거 회계기준하에서 자산 및 부채로 보고된 파생상품에서 발생한 모든 이연 손익을 제거한다.

IAS 39에 따르면, 위험회피관계(Hedging relationship)는 적절한 지정 및 위험회피 시작과 그 이후의 효과성에 대한 문서화 등 많은 제한적 요건이 충족될 경우 위험회피회계를 적용할 수 있다. 결과적으로 전환일에 위험회피회계처리가 가능한 위험회피관계가 되기 위해서는 거래일(위험회피관계가 지정된 때)에 IAS 39에 따라 위험회피관계가 완전하게 지정되어 있고 효과성이 충분하게 문서화 되어 있어야 한다. 위험회피관계의 지정은 소급적으로 이루어질 수 없다. 그러나, 과거 회계기준에 의하여 순포지션을 위험회피항목으로 지정하였다면, 그러한 순포지션내의 개별 항목을 전환일 이전에 위험회피항목으로 지정할 수 있다.

과거 회계기준하에서 위험회피로 지정되었으나, IAS 39하에서 위험회피회계의 조건을 충족하지 못하는 위험회피관계는 위험회피회계의 중지와 관련한 IAS 39의 요구사항에 따라 처리되어야 한다. 이러한 요구사항은 거래일에 지정되고 문서화된 위험회피에만 적용하도록 하고 있다.

최초도입기업은 과거 회계기준하에서 공정가치로 측정하지 않는 위험회피 대상항목에 대하여 지정한 공정가치위험회피상의 손익을 이연 또는 인식하지 않았을 수 있다. 이러한 경우 위험회피대상항목은 IFRS 1의 실무지침에 따라 조정한다.

과거 회계기준하에서 미래의 예상거래에 대한 현금흐름위험회피 손익은 자본으로 이연되었을 수 있다. 전환일에 당해 거래가 여전히 매우 발생가능성이 높고 위험회피관계가 적절하게 지정되었으며, 효과성이 문서화되었다면 위험회피회계가 IAS 39에 따라 지속될 수 있다. 만약 미래 예상거래의 발생가능성이 높지 않으나, 여전히 발생할 것으로 기대된다면, 모든 이연 손익을 자본으로 처리한다.

M3: 회계 추정

IFRS에서 요구되는 회계추정 중 과거 회계기준에 따라 이루어진 회계추정은 추정시 오류가 있다는 명백한 증거가 없는 한 회계정책의 차이를 제외하고는 조정하지 않는다. 개시 IFRS 대차대조표를 재작성할 경우 기업은 추정이 이루어진 시점에는 이용가능하지 않았던 정보를 보유할 수도 한다. 이러한 예외조항의 주된 목적은 기업이 특정 시점에 이용가능한 정보 및 상황에 근거하여 행한 추정을 사후적으로 알게 된 사실을 이용하여 조정하는 것을 방지하기 위해서다. 예를 들면, 과거 회계기준하에서 수행된 재고 진부화에 대한 충당부채는 IFRS하에서의 회계정책과 상충되거나 오류가 포함된 것이 아니라면 조정하지 않아야 한다. 최초 IFRS 재무제표에 표시된 비교정보는 동일한 기준에 의하여 작성하여야 한다.

과거 회계기준에서는 요구되지 않았지만 IFRS하에서 요구되는 추정은 전환일에 존재하는 상황을 반영하여야 한다. 특히, 시장가격, 이자율, 환율의 추정은 전환일의 상황을 반영하여야 한다.

IFRS 1 실무지침은 이러한 예외조항이 특정시점에 존재하는 상황에 따른 분류나 측정의 기초를 제공하는 IFRS의 다른 요구사항보다 우선할 수 없다고 설명하고 있다. 이것은 추정이 특정 시점에서 필요하다면 IFRS에 부합하는 추정으로 조정해야 한다는 것을 의미한다. 실무지침에 있는 예는 아래와 같다.

- IAS 17 '리스'에 의한 금융리스와 운용리스의 분류

- 비용의 발생이 자산의 인식요건을 충족하지 못하는 경우, 내부적으로 창출된 무형자산의 자본화를 금지하고 있는 IAS 38 '무형자산'의 제약조건

- 금융상품을 IAS 32 '금융상품: 표시'에 따라 지분상품 또는 금융부채로 분류

M4: 매각예정비유동자산과 중단사업

만약 전환일이 IFRS 5의 경과규정이 적용되는 2005년 1월 1일 이전이 아니라면, 예외조항은 최초도입기업이 IFRS 5를 소급적으로(예를 들면, IFRS 1의 일반 원칙에 부합하도록) 적용할 것을 요구하고 있다.

IFRS 5의 소급적용은 매각예정자산의 기준을 충족한 시점부터 매각예정자산으로 분류된 비유동자산에 대한 감가상각비를 환원하도록 요구하고 있다. 그러나, 전환일이 2005년 1월 1일 이전이면, 매각예정자산으로 분류된 비유동자산에 대한 이전 감가상각을 환원하지 않고 IFRS 5의 경과규정에 따라 IFRS 5를 전진적으로 적용한다.

IFRS 5의 경과규정은 2005년 1월 1일부터 전진적 적용을 요구한다. 그러나, IFRS 5를 소급적으로 적용하기 위해 필요한 평가 및 기타 정보가 비유동자산이 매각예정자산으로 분류되기 위한 조건을 최초로 충족한 시점에 확보되었다면, 2005년 1월 1일보다 빠른 날을 선택하여 그날부터 전진적으로 적용할 수 있다.

전환일이 2005년 1월 1일 이후인 경우에는, 소급적용의 일반원칙이 요구되기 때문에 이러한 예외조항은 일시적이다.

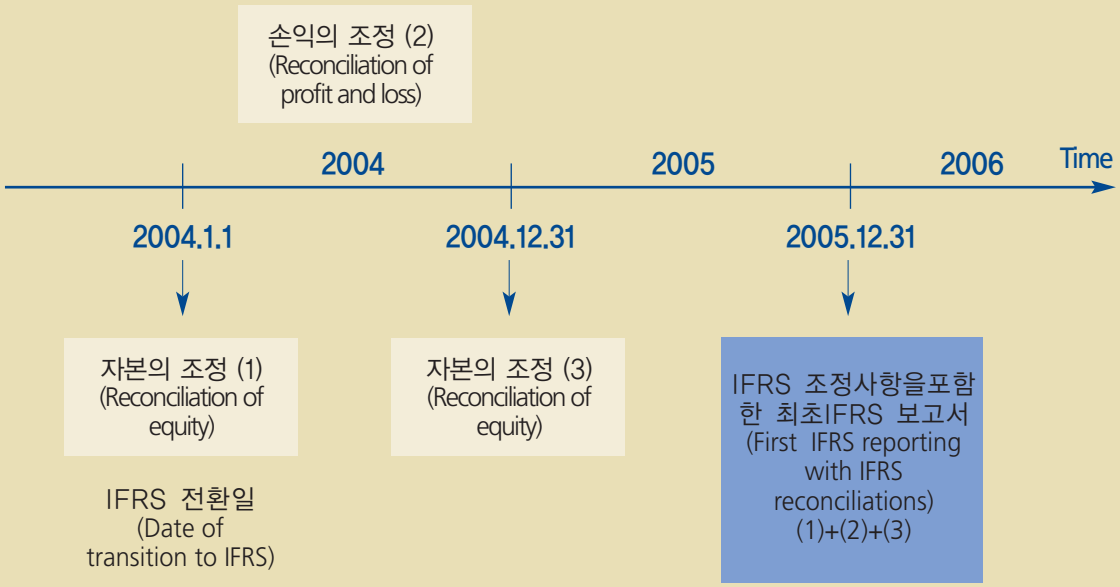
C. 표시 및 공시 요구사항

최초 IFRS 재무제표는 IAS 1 '재무제표의 표시' 및 IFRS의 다른 기준과 해석에서 요구하는 표시 및 공시에 부합하여 작성되어야 한다. IFRS 1은 개별 기준의 표시 및 공시 요구사항을 경감시키지 않는다.

IFRS 1에 따라 최초 IFRS 재무제표는 최소 1개년의 비교정보를 IFRS에 따라서 작성하여야 한다. 과거 연도에 대한 선택적 정보만 제공하거나 또는 과거 연도에 대한 주요 수치 및 비율만 언급하는 경우, IFRS 1은 IFRS에 따라 그러한 정보를 작성할 것을 요구하지 않는다. 반면에 그러한 수치들이 IFRS에 따라 계산되지 아니하였다는 정보 및 IFRS와의 중요한 차이를 언급하여야 한다.

과거 회계기준과 IFRS와의 다수의 조정이 최초 IFRS 재무제표에서 요구된다. 2005년 12월 31일이 보고일이고 한해만 비교 공시하는 기업에 대한 아래의 예시처럼 비교기간에 대한 순손익뿐만 아니라 전환일과 현 보고기간의 개시일 현재 자본의 조정도 포함한다. 또한, IFRS로의 전환을 이해하기 위하여 필요한 보충적 설명을 최초 IFRS 재무제표에 포함하여야 한다. 그리고 과거 회계기준에서 발생한 오류의 조정과 회계정책의 변경에 따라 발생하는 조정을 구별한다.

• IFRS 조정 (IFRS reconciliations)



1. 중간보고

IFRS는 IAS 34 '중간재무보고'에 따라 중간 보고서를 발행하는 것을 강제하지 않는다.

보고기간 동안 IAS 34에 따라 중간 보고서를 작성하기로 하였다면, 중간보고서에 IAS 34에 따라 재작성된 과거기간의 비교정보의 표시뿐만 아니라 과거 회계기준과 IFRS와의 조정 등 IFRS 1에 따른 더 많은 정보를 공시해야 한다.

예시 D – IAS 34에 따라 작성된 중간보고서에 요구되는 조정(Reconciliation)

회사 D의 전환일은 2004년 1월 1일이고 IAS 34에 따라 2005년 3월 31일에 분기보고서를 작성하였다. 회사 D는 과거 회계기준에 따라 직전 회계연도의 동일 기간에 대하여 중간보고서를 작성하였다. IAS 34에서 요구되는 조정에 추가적으로 IFRS 1에 따른 다음의 조정이 요구된다.

자본

- 개시 IFRS 대차대조표 (2004년 1월 1일) 상의 자본항목
- 전년도 동일 기간 (2004년 3월 31일)의 기말자본항목
- 과거 회계기준에 따라 작성된 가장 최근 연차 회계기간 (2004년 12월 31일)의 기말자본항목

손익

- 비교 중간기간 (2004년 1월 1일부터 2004년 3월 31일)에 대한 손익
- 과거 회계기준에 따라 작성된 가장 최근 연차회계기간의 손익 (2004년 1월 1일부터 2004년 12월 31일)

2. 비교 정보

IAS 1을 따르기 위해서 최초 IFRS 재무제표는 IFRS에 따라 작성된 최소 1개 연도의 비교정보를 포함하여야 한다. IFRS로의 전환일은 최초 IFRS 재무제표에서 IFRS를 적용한 완전한 비교정보가 표시되는 가장 빠른 기간의 개시일이다.

증권거래소 및 다른 규제기관에서 기업이 IFRS에 따른 1개 연도 이상의 비교정보를 표시하도록 요구하는 경우가 있다. 만약, IFRS에 따라 작성된 완전한 비교 정보를 하나 이상의 비교기간동안 작성할 것을 선택하거나 요구된다면, 전환일은 표시된 기간 중 가장 빠른 기간의 개시일이 된다. 전환일 이후에 수반되는 모든 비교 정보는 IFRS에 따라 재작성되고 표시된다.

예시 E – IFRS하에서의 2개년의 비교정보

회사 E는 해외 증권거래소 상장으로 인해 과거 2개년의 완전한 비교정보가 요구된다. 회사 E는 보고일이 2005년 12월 31일이며 2005년에 최초도입기업이다.

회사 E의 전환일은 최초 IFRS 재무제표에 표시된 가장 빠른 기간의 개시일이기 때문에 2003년 1월 1일이다. 결론적으로 작성된 3개 기간 모두 2003년 1월 1일로 작성된 개시 IFRS 대차대조표를 기초로 하여 IFRS에 따라 작성되어야 한다. 이것은 IAS 1에 따른 모든 재무제표 구성요소(대차대조표, 손익계산서, 자본변동표, 현금흐름표 및 관련 주석)에 대한 비교정보에 적용된다.

만약 IFRS를 따르지 않는 1개 연도 이상의 비교정보를 표시한다면, a) 과거 회계기준에 따른 정보임을 명확하게 표시하고, b) IFRS에 따른 정보와 일치시킬 경우 필요한 중요한 조정사항의 성격에 대하여 공시하여야 한다.

2006년 1월 1일 이전에 IFRS를 도입한 기업은 최초 IFRS 재무제표에 작성되는 비교정보와 관련하여 IAS 32, IAS 39 및 IFRS 4의 적용이 요구되지 않는다. 만약, 최초도입기업이 이러한 선택을 한다면, IAS 32, IAS 39 및 IFRS 4를 위한 전환일은 현 보고기간의 개시일이 된다.

3. IFRS 1에서 요구하는 기타 공시사항

전환일에 손상차손을 인식하거나 환입한 경우, IFRS 전환일부터 시작하는 회계기간에 그러한 손상차손 및 환입액을 인식하였더라면 IAS 36이 요구하였을 정보에 대하여 추가적으로 공시하여야 한다.

최초도입기업은 당기손익인식금융상품 또는 매도가능증권으로 지정된 금융자산과 금융부채에 대하여 공정가치와 과거 재무제표상의 분류 및 장부가액을 공시하도록 요구된다.

공정가치, 재평가액 또는 사건 구동형 가치(Event driven value)[3]의 사용이 유형자산, 투자자산 또는 무형자산 항목에 적용된다면, 다음의 공시가 최초 IFRS 재무제표에서 요구된다.

- 당해 공정가치, 재평가액 또는 사건 구동형 가치의 총계
- 과거 회계기준하에서 보고된 장부가액에 대한 총 조정액

[3] 역주: 민영화 또는 최초공모(IPO)와 같은 사건으로 인하여 공정가치로 평가되는 항목이 발생할 수 있으며 최초도입기업은 해당 사건의 발생일에 결정된 공정가치를 간주원가로 사용할 수 있다.

III. 최초 도입 – 특정 이슈별

이번 장의 목적은 IFRS 1을 최초로 적용하는 기업을 위하여 기업결합, 재무제표, 파생상품, 위험회피회계, 퇴직연금부채, 주식기준보상, 영업권 평가 등과 관련된 주요 이슈 및 중요한 영향에 초점을 맞추어 IFRS 1을 최초로 적용함에 따른 중요한 특정 사항을 다루기 위한 것이다.

A. 기업결합 및 영업권

관련 IFRS: IFRS 3 '기업결합'

기업결합에 관한 새로운 기준 (IFRS 3)은 2004년 3월 31일부터 효력이 발생하였다. 이 기준은 기업결합에 관한 구기준 (IAS 22)을 대체한다. 결과적으로, IFRS 1을 처음 도입하는 기업들은 모든 기업결합에 대하여 IFRS 3을 소급적용하여야 한다.

IFRS 3을 적용하는 기업은 다음 사항이 요구된다.

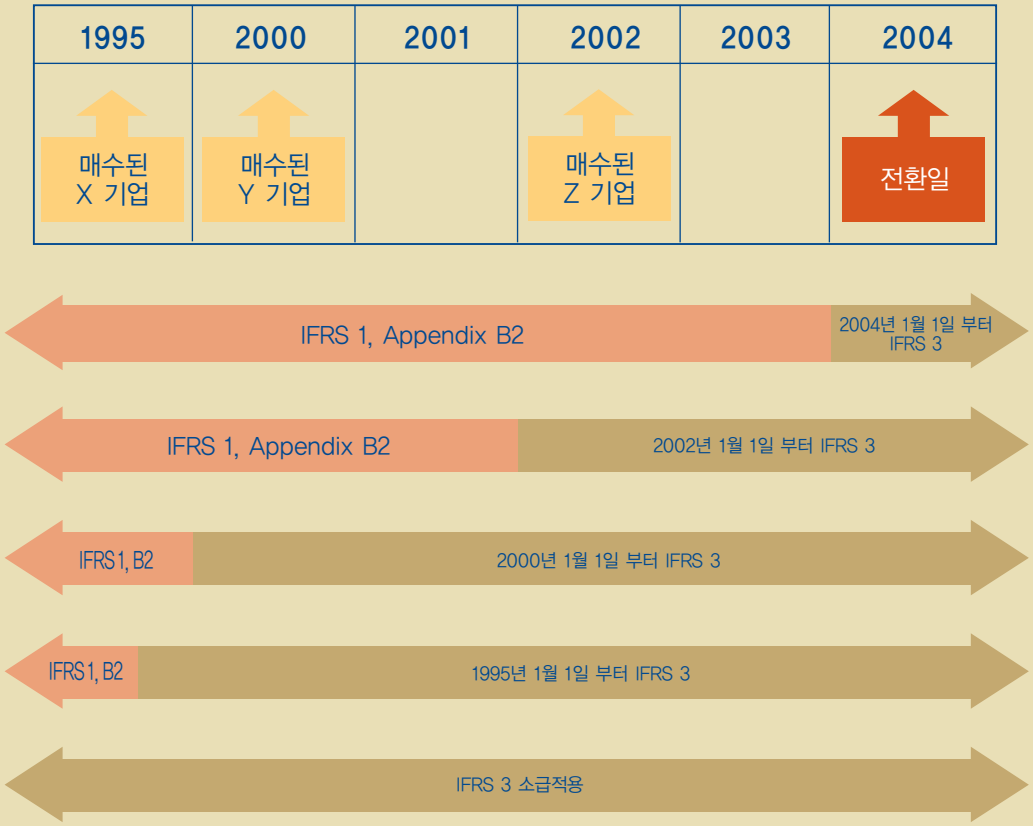
- 모든 기업결합에 대하여 매수법 사용
- 모든 기업결합에 대하여 매수자 식별
- 기업결합 원가 측정
- IFRS에 따른 모든 자산(해당사항이 있는 경우, IAS 38 '무형자산'에 따라 추가적으로 인식하는 무형자산 포함) 및 부채 (우발부채를 포함하고 피매수자에 의해 이미 인식되지 않은 구조조정 충당부채 제외)에 대한 인식
- 외부주주지분을 포함하여 취득시점에 식별된 자산, 부채 및 우발부채의 공정가치 측정
- 영업권 및 부의 영업권의 결정
- 매수한 기업내의 현금창출단위에 대한 영업권 배분
- 영업권의 미상각
- 취득일 후의 각 연차 보고기간 동안 IAS 36 '자산 손상'에 따른 손상 테스트 수행

소급적용 요구는 원칙적으로 기업 설립 이후 발생한 모든 기업 결합을 재검토하도록 요구하기 때문에 큰 부담이 될 수 있으며, 많은 경우 실무적으로 불가능하다. 그러므로 IFRS 1은 기업결합에 대한 선택적인 면제조항을 포함한다.

최초도입기업은 전환일 이전에 발생한 기업결합에 대해서는 선택적 면제조항을 적용할 수 있다. 그러나, 과거의 특정 기업결합 및 이후에 발생하는 모든 기업결합을 IFRS 3에 부합하여 회계처리하였다면, 전환일 이전이라도 IFRS 3을 적용할 수 있다. 다시 말해 전환일 이전 시점이라도 IFRS 3을 적용할 수 있다. 최초도입기업이 전환일 이전 시점부터 IFRS 3을 적용하기로 결정하였다면 그 시점부터 IAS 36과 IAS 38도 함께 적용해야 한다. 적용일 전의 기업결합은 IFRS 1의 선택적 면제조항이 적용되며, 적

용일 후 기업 결합은 IFRS 3에 따라 회계처리한다.

- **선택적인 면제 조항 또는 IFRS 3의 소급적용**



적용일은 관계사에 대한 투자와 조인트벤처 지분의 취득에도 동일하게 적용된다.

소급 적용

IFRS 3의 규정상 소급적용은 매수법을 적용하는데 필요한 다음과 같은 정보를 이미 보유할 것을 요구한다.

- 기업결합원가의 계산
- 취득할 자산(무형자산 포함), 인수한 부채 및 우발부채의 식별
- 취득할 자산, 인수한 부채 및 우발부채의 매수일의 공정가치 측정
- 매수일 이후 기간의 영업권 손상 테스트

기업결합과 관련하여 과거 회계기준에 따라 인식한 영업권, 기타 자산 및 부채에 대한 조정금액과 영업권 상각에 대한 환입액은 IFRS 3에 따라 소급적으로 적용하여 직접 이익잉여금으로 인식한다. 그러나 영업권 상각의 환입 효과는 영업권으로부터 분리되어 인식된 무형자산 상각에 의하여 어느 정도 상계될 수도 있다. 왜냐하면 IFRS 3은 일반적으로 과거 회계기준상 인식하였던 것보다 더 많은 무형자산을 식별하고 인식하도록 요구하고 있기 때문이다.

기업이 2004년 1월 1일(전환일)을 IFRS 3의 적용일로 결정하였다면 2004년 연결 재무제표상 과거 회계기준에 따라 인식된 영업권 상각액은 2005년 최초 IFRS 재무제표상 비교식으로 표시되는 2004년 1월 1일의 이익잉여금에서 환입되어야 한다. 2004년의 비교정보는 일관되게 재작성한다. 더욱이 영업권은 IAS 36의 규정에 따라 2004년 1월 1일 현재 손상여부에 대하여 테스트하여야 한다. 손상에 따른 조정은 2004년 1월 1일 이익잉여금에 인식한다. 그리고 2004년과 2005년 동안 기업결합은 IFRS 3의 규정을 적용하여야 한다.

그러나, 좀 더 빠른 날자, 예를 들어 2002년 1월 1일 이후에 발생한 기업결합에 대하여 IFRS 3을 적용하기로 결정한다면 기업결합과 관련된 2004년 영업권 상각액을 환입하는 것뿐만 아니라 2002년과 2003년에 과거 회계기준상 인식된 영업권 상각액도 환입할 것을 요구한다. 또한, 이 경우 이미 IFRS 3의 규정에 따라 소급적으로 매수법을 적용하기 위한 필요 정보를 가지고 있어야 하며, 2002년 1월 1일부터 매년 손상에 대하여 테스트를 할 것이 요구된다. 2002년 1월 1일부터 2003년 12월 31일 기간 동안의 손상차손익은 2004년 1월 1일의 이익잉여금에서 인식한다.

선택적인 면제조항의 적용

이전 기업결합의 분류

동일한 기업 결합에 대하여 과거 회계기준하에서 IFRS가 요구하는 것과는 다르게 분류되었을 수도 있다. 매수가 다음과 같이 분류되는 경우를 포함하여 과거 회계기준상의 요구사항에 의하여 이러한 경우가 발생할 여지가 있다.

- IFRS 3에서는 허락되지 않는 지분통합법
- IFRS 3에서 역매수(Reverse acquisition)로 분류되었을 수 있는 법적 형식에 따른 매수

기업 결합에 대하여 선택적인 면제조항을 적용한다면 과거 회계기준상에서와 같은 분류를 유지해야 한다. 대신에 IFRS 3을 적용하기로 결정하였다면, 소급적으로 IFRS 3에 따른 분류로 바꾸어야 할 것이다.

자산과 부채에 대한 인식

IFRS상 인식요건에 부합하는 기업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채는 과거 회계기준상 인식되지 않은 자산과 부채를 제외하고 전환일에 인식된다.

자산과 부채의 특정 항목은 관련 IFRS에 따라 인식된다. 그러므로, 선택적인 면제조항에 따라 IFRS 3이 동일 기업결합에 적용되었다면 분리되었을 수도 있었던 매수일 현재의 연구 프로젝트와 우발부채는 영업권으로부터 분리되지 않는다.

과거 회계기준하에서 인식되지 않았던 자산과 부채를 인식하는 결과로서 발생하는 조정은 이익잉여금(또는 자본과 관련된 항목)에서 인식한다. 단, 이전에 인식하지 않은 기업결합에서 취득한 무형자산과 관련된 조정은 제외한다. 무형자산과 관련된 조정은 영업권에 가감하여 인식한다.

과거 회계기준에서는 인식하였던 취득한 자산과 인수한 부채는 IFRS상 인식하지 않고 제거한다. 해당 자산 및 부채가 영업권에 가감하여 인식되는 무형자산이 아니라면 결과적으로 발생하는 조정은 이익잉여금에서 인식한다.

자산과 부채의 측정

기업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채의 측정은 기업의 다른 자산과 부채의 측정과 다를 수 있다. 기업결합의 선택적인 면제 조항은 다음과 같은 세 가지의 자산 부채에 대한 측정 기준을 제공한다.

- **자산과 부채**

측정 기준	IFRS상 원가 기준 외의 기준으로 측정되는 자산, 부채	원가 기준으로 측정되는 자산, 부채	이전에 인식되지 않은 자산, 부채
IFRS 1 요구 사항	전환일에 적용가능한 IFRS 측정 기준 (예:공정가치)에 따름.	과거 회계기준하에 따라 기업 결합직후 측정한 장부 금액에서 IFRS하의 감가상각누계액을 차감한 금액	피매수자의 개별 재무제표상 IFRS가 요구하였을 기준
예시	• 당기손익인식 금융상품으로 지정한 금융자산 • 재평가모형에 의하여 측정하는 유형자산 • 인식된 확정급여형 퇴직연금부채 • 충당부채	• 원가모형에 의하여 측정된 유형자산 • 상각후 원가로 측정하는 금융자산 및 금융부채 • 재고자산	• 미인식 금융리스 • 미인식 무형자산 • 미인식 확정급여형퇴직연금부채

기업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채가 과거 회계기준에서 인식되지 않았을 지라도, 개시 IFRS 대차대조표는 "0"의 간주원가를 표시하지 않는다. 대신 마치 피매수자가 IFRS를 항상 적용해 왔던 것처럼 IFRS가 피매수자의 개별재무제표에서 요구하였을 수준으로 매수자는 연결 대차대조표에서 관련 자산과 부채를 인식하고 측정한다. 결과적인 조정액은 이익잉여금으로 인식한다.

예시 F – 과거 회계기준에서 자본화 하지 않은 금융 리스

모회사 F의 전환일은 2004년 1월 1일이다. 모회사 F는 2001년 1월 15일에 자회사 M을 매수하였다. 그리고 2001년 1월 15일 이전에 발생한 자회사 M의 금융리스자산을 자본화 하지 않았다. 자회사 M이 IFRS에 따라 개별 재무제표를 준비하였다면 2004년 1월 1일에 리스자산 625와 금융리스부채 750을 인식하였을 것이다.

연결 개시 IFRS 대차대조표에서 모회사 F는 금융리스부채 750과와 리스자산 625를 인식한다. 그리고 순효과 125는 전환일의 이익잉여금에서 인식한다.

영업권

기업결합에 대한 선택적인 면제조항에 따라 영업권은 오직 다음 항목에 대해서만 조정된다.

항목	영업권에 대한 조정
IFRS가 아닌 과거 회계기준에따라 인식된 무형자산	전환일 현재의 무형자산(순이연법인세와 외부주주지분을 차감)의 장부가액은 영업권에 가산된다.
IFRS하에서 인식되지만 과거 회계기준에서는 인식되지 않은 무형자산	전환일 현재의 종속회사의 개별 IFRS 재무제표에 인식되었을 무형자산 가액(순이연법인세와 외부주주지분을 차감)을 영업권으로부터 차감한다.
구매 대가에 영향을 미치는 우발 사건	영업권은 다음의 경우에 조정되어야 한다. • 전환일 전에 우발사건이 해결되어 결제되었으나, 과거 회계기준하에서 영업권에 반영되지 않은 경우 • 우발 사건에 대한 신뢰할 만한 추정이 가능하고 지급 가능성이 높은 경우 • 이전에 인식된 우발 사건을 더 이상 신뢰성 있게 측정할 수 없고 지급가능성이 높지 않은 경우
영업권의 손상	전환일에 영업권손상 테스트로부터 발생되는 손상차손은 영업권 으로부터 차감된다.

선택적 면제조항에 따라, 영업권의 조정은 취득일이 아닌 전환일에 측정될 것이다. 과거 회계기준에서 인식되지 않은 무형자산의 장부가액은 위에서 본 것처럼 과거 회계기준에서 인식되지 않은 기타 자산으로 측정한다.

선택적 면제조항을 적용할 때는 전환일에 영업권에 대한 다른 조정은 허용되지 않는다. IFRS 1은 영업권이 조정되지 않는 다음의 예를 강조하고 있다.

- 기업결합에서 취득한 진행중 연구개발 프로젝트를(in-process R&D) 배제 (IAS 38에 따라 피매수자에 의해 개별적으로 인식되지 않았다면)
- 이전 영업권 상각에 대한 조정
- 취득일과 전환일 사이에 자산과 부채를 조정한 결과로서 과거 회계기준에 따라 수행하였지만, IFRS 3이 허용하지 않았을 영업권 조정의 환입

영업권 손상의 징후와 관계없이 영업권은 전환일부터 손상에 대하여 테스트한다. 따라서 영업권은 IAS 36에서 정의된 바와 같이 현금창출 단위로 배분되어야 된다.

영업권이 IFRS 3의 규정상 상각되지 않으므로 전환일의 주석에 표시되는 영업권 상각누계액은 영업권의 기초 원가에 차감되어 조정한다. 순액이 새로운 장부가액으로 기록된다.

예시 G – 과거 회계기준상 인식되지 않았던 개발 프로젝트의 원가

모회사 G는 2001년 1월 1일에 자회사 B를 매수했다. 모회사 G는 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 2005년에 IFRS를 도입하고자 한다. 과거 회계기준상 개발비는 발생될 때 비용 처리되었다. 자회사 B가 IFRS를 적용했었다면 1999년 12월 31일 종료된 프로젝트에 대하여 개발원가 20을 인식하였을 것이다. 공정가치는 2001년 1월 1일에 18 및 2004년 1월 1일 전환일 현재 10으로 평가된다. 모회사 G는 IFRS 1 Appendix B2에 따라 기업결합에 대한 선택적 면제조항을 적용하고 있다. 다음과 같은 회계처리가 전환일에 요구된다.

차) 개발비	20	
대) 상각 누계액[20×4/5]		16
대) 영업권[20–16]		4

개발비는 과거 회계기준상 인식되지 않았다. 매수자인 모회사 G는 IFRS가 자회사 B의 개별 대차대조표에서 요구하였을 기준에 기초하여 연결 개시 IFRS 대차대조표에서 개발 원가를 인식하고 측정한다. 전환일에 개발비는 4(20의 4/5가 상각)이다. 자산이 이미 영업권에 포함되었기 때문에 영업권을 그에 따라 조정한다.

개발비를 공정가치로 측정하는 IFRS 1의 옵션은 정상거래 시장이 존재하지 않기 때문에 이 경우에는 적용가능하지 않다

예시 H – IFRS 규정을 따르지 않는 소프트웨어의 상각

모회사 H는 2001년 1월 1일에 자회사 B를 매수했다. 모회사 H는 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 2005년에 IFRS를 도입하였다. 1999년 12월 31일 자회사 B는 소프트웨어 30을 취득했다. 소프트웨어의 사용연수는 6년이지만 과거 회계기준상 소프트웨어의 상각 기간은 최대 3년으로 제한된다. 2002년 12월 31일 자산은 완전 상각되었고 결과적으로 장부에서 제거되었다. 2001년 1월 1일의 공정가치는 자회사 B가 IFRS를 처음부터 적용했을 경우와 동일한 장부가액인 25로 추정된다. 사용연수는 매수일 현재 변함이 없다. 이것은 2001년 1월 1일 현재 잔존 사용 기간이 5년이라는 것을 의미한다. 모회사 H는 IFRS 1 규정에 따른 기업 결합에 대한 선택적인 면제조항을 사용하고 있다.

	과거 회계기준	자회사 B가 처음부터 IFRS를 적용한 경우의 개별 재무제표
1999–12–31	30	30
2000–12–31	20	25
2001–01–01(매수일)	**20**	**25**
2001–12–31	10	20
2002–12–31	0	15
2003–12–31	0	10
2004–01–01(전환일)	**0**	**10**
2004–12–31	0	5
2005–12–31	0	0

전환일에 요구되는 회계처리:

차) 소프트웨어	20	
대) 상각 누계액[20×3/5]		12
대) 이익잉여금[20-12]		8

기업결합 직후 과거 회계기준상 소프트웨어의 장부가액 20이 간주원가가 된다. 소프트웨어는 원가기준 측정을 요구하기 때문에 간주원가는 매수일부터 IFRS하의 상각의 기준금액이 된다. 2001년 1월 1일 현재 잔존 사용 연수는 5년이고 개시 IFRS 대차대조표상 장부가액은 8이다(20의 3/5 상각). 소프트웨어는 과거 회계기준에 따라 개별적으로 인식되었지만, 전환일인 2004년 1월 1일 현재 완전 상각되었으므로, 영업권은 조정하지 않는다.

자본에서 차감되는 영업권

영업권이 과거 회계기준에 따라 자본에서 차감되었다면 최초도입기업은 개시 IFRS 대차대조표에서 자산으로 인식하지 않는다. 자본에서 직접 차감된 영업권은 자본의 개별 항목으로 분류되지 않고 이익잉여금에서 직접 차감한다.
자회사나 사업의 처분이 이전에 자본으로부터 차감된 영업권금액을 증가시키는 경우, 전환일에 이익잉여금으로 인식한 금액은 처분순손익의 일부로서 손익으로 이전하지 않는다.

매수 대가에 영향을 주는 우발상황이 해결됨으로 인하여 자본으로부터 이전에 차감된 영업권에 대한 후속적인 조정은 이익잉여금에서 인식된다. 동일한 내용이 IFRS하에서 인식요건에 부합하지 못하는 영업권과 무형자산안에 포함되어 있는 무형자산에도 적용된다.

부의 영업권
기업결합에 대한 선택적 면제조항의 관점에서, 과거 회계기준에 따라 인식된 부의 영업권은 전환일에 이익잉여금에 가감하여 제거한다.

과거 회계기준에 따라 연결 제외된 자회사

과거 회계기준하에서, 일부 기업은 기업결합으로 매수한 자회사를 연결하지 않았을 수도 있다. 예를 들어, 과거 회계기준에서는 관계사로 분류되었고 종속회사로 간주되지 않았기 때문에 연결에서 제외되었거나 과거 회계기준에 의한 연결 재무제표를 작성하지 않았을 수 있다.

자회사가 연결 제외되었다면 모회사는 전환일에 자회사의 자산 부채를 식별하여 IFRS가 자회사의 개별 재무제표에서 요구하였을 금액으로 장부가액을 조정한다.

비연결 자회사의 영업권은 전환일에 다음의 차이로서 계산한다.

- 전환일에 위에서 설명한 것처럼 인식하고 측정한 순자산에 대한 지분
- 매수일에 모회사의 개별재무제표상 자회사 투자의 최초원가

비연결 자회사의 영업권을 결정하는 절차를 적용하는 경우, 매수일 이후에 취득전 유보금액을 분배하였거나 중요한 손실을 발생시킴으로 인하여 자회사의 순자산의 장부가액이 감소하였다면 영업권 금액이 중요할 수 있다. 모든 경우에 있어 인식된 영업권은 전환일부터 손상여부에 대하여 테스트된다.

반면 자회사가 취득일 이후 상당한 이익을 발생시켰다면 영업권은 매우 제한될 수 있다. 전환일의 부의 영업권은 이익잉여금으로 직접 인식한다.

비연결 자회사에 대한 회계처리는 상당히 인위적인 영업권 가액으로 귀결될 수 있는데, 이는 투자 원가 및 자회사의 자산 · 부채의 장부금액이 동일한 날짜에 계산되지 않기 때문이다.

예시 I – 과거 회계기준에 따라 연결 제외된 자회사

모회사 I의 IFRS 전환일은 2004년 1월 1일이다. 과거 회계기준에 따라 모회사 I는 2001년 7월 15일 기업결합으로 매수한 자회사 K의 지분 75%를 연결하지 않았다.

(a) 자회사 K에 대한 모회사 I의 투자원가는 취득일에 540이다.

(b) IFRS하에서 자회사 K는 자산 1,500, 부채(IAS 12에 따른 이연법인세 효과를 포함) 900으로 측정하였을 것이다. 이러한 기준에 따라 자회사 K의 전환일 현재 IFRS에 따른 순자산은 600이다.

모회사 I는 자회사 K를 연결한다. 2004년 1월 1일 현재, 연결 IFRS 개시 대차대조표는 다음을 포함한다.

(a) 자회사 K의 자산 1,500, 부채 900

(b) 외부주주지분 150([1,500–900]의 25%)

(c) 영업권 90(540– [1,500–900]의 75%)

(d) 결과적으로 540(1,500–900–150+90)이 이익잉여금에서 직접 조정된다.

모회사 I는 전환일에 존재하였던 상황에 기초하여 IAS 36 '자산손상'에 따라 영업권 손상에 대하여 테스트하여야 한다.

외부주주지분과 이연법인세

외부주주지분과 이연법인세의 측정은 다른 자산과 부채의 측정으로부터 계산된다.

IFRS 1의 선택적 면제조항과 IFRS 3의 비교

구분	IFRS 1의 선택적 면제조항	IFRS 3의 소급적용
분류	기존 분류체계 유지(매수/지분통합/역매수)	매수자와 피매수자의 식별(매수)
인식	IFRS 전환일의 자산, 부채의 식별 • IFRS에 따른 자산, 부채 인식. 즉, 모든 자산, 부채가 인식기준(측정가능성 및 발생가능성)에 부합되어야 함 • IFRS의 인식기준에 부합하지 않는 자산, 부채는 제외	매수일의 자산, 부채의 식별. • IFRS 3에 따라 자산, 부채 인식. • 내부적으로 창출된 무형자산 및 신뢰성 있게 측정가능한(발생가능성 기준을 반드시 충족할 필요는 없음) 피매수기업의 우발부채 포함
측정	• 원가 이외의 측정기준: 전환일의 기준에 따라 측정(예: 공정가치) • 원가기준으로 측정하는 자산, 부채: 기업결합 직후 과거 회계기준하의 장부금액에서 IFRS에 따른 감가상각누계액을 차감한 금액으로 측정 • 과거 회계기준 하에서 인식되지 않았던 자산, 부채: 피매수자가 IFRS를 소급하여 적용한 것으로 가정하여 측정함	모든 인식된 자산, 부채는 매수일의 공정가치로 측정되고, 관련 IFRS에 따라 이후에 조정됨
영업권 측정	전환일에 영업권 장부가액을 그대로 유지함. 단, 다음의 조정사항은 제외 • 전환일의 무형자산 인식/미인식 • 매수대가에 대한 영향을 주는 우발상황 • 영업권 손상 과거 회계기준하에서 자본에서 차감된 영업권은 전환일에 이익잉여금으로 인식함	• 영업권은 매수일에 기업결합의 원가와 식별된 자산, 부채 및 우발부채의 공정가치와의 차이에서 영업권과 관련된 후속적인 손상차손을 차감하여 결정됨 • 과거 회계기준하에서 인식된 영업권 장부가액에 조정을 야기할 수 있음(이전에 자본에서 차감된 영업권의 환입 포함) • 이전의 영업권 상각액은 환입함
이전에 연결 제외된 종속회사	종속회사가 IFRS를 처음부터 적용한 것처럼 전환일의 자산, 부채를 인식하고 측정함 다음 금액의 차이를 전환일의 영업권으로 계상함 –조정된 장부가액에 대한 모회사의 지분 –종속회사에 대한 투자의 원가	위에 언급한 일반규정을 적용함

B. 관계회사 및 조인트벤처

관련 IFRS : IAS 28 '관계회사 투자'
IAS 31 '조인트벤처 투자지분'

연결재무제표

과거의 기업결합에 대한 선택적 면제조항은 과거의 관계회사 투자 및 조인트벤처 투자지분의 취득에도 적용된다.

IFRS 1에 따라 최초도입기업이 IFRS 3을 기업결합에 소급적으로 적용하기 위하여 전환일보다 빠른 날을 선택한 경우, 이 날 이전의 기업결합만을 IFRS 1 Appendix B2의 선택적 면제조항에 따라 회계처리하여야 한다. 또한, 이 경우 IFRS 3이 소급적으로 적용된 날부터 관계회사 투자 및 조인트벤처 투자지분의 취득과 관련하여 IAS 28과 IAS 31을 소급적으로 적용한다.

기업결합에 대한 선택적 면제조항 하에서, 지분법 및 비례연결을 적용하기 위한 관계회사 및 조인트벤처의 개시 IFRS 대차대조표상 자산, 부채는 IFRS 1 Appendix B2에 따라 인식, 측정한다.

기업결합에 대해 선택적 면제조항하에서, 관계회사 및 조인트벤처 투자관련 영업권은 종속회사의 경우와 같은 동일한 제한상황에 따라 조정되어야 하며, 모든 부의영업권은 제거된다.

관계회사, 조인트벤처가 투자회사보다 먼저 IFRS를 적용하는 경우

관계회사, 조인트벤처가 투자회사보다 먼저 IFRS를 적용하는 경우가 발생할 수 있다.
투자회사는 개시 IFRS 연결대차대조표상 관계회사 및 조인트벤처의 자산, 부채를 관계회사 및 조인트벤처의 개별재무제표에 표시된 동일한 장부금액으로 측정한다. 이 경우 지분법 및 비례적 연결을 적용함에 따른 효과 및 필요한 경우 취득시의 조정에 대한 효과를 반영하여 조정한다.

종속회사, 공동지배회사, 관계회사의 분류

종속회사, 공동지배회사, 관계회사간 취득지분의 재분류는 전환일부터 전진적으로 조정한다. 다음의 경우는 예외로한다

- 이전에 종속회사, 공동지배회사, 또는 관계회사로 분류되었던 투자가 전환일에 IFRS 분류 기준에 부합하지 않은 경우 IAS 39에 따라 소급적으로 조정된다.

- 과거 회계기준에 따라 연결재무제표상 지분법을 적용하지 않은 관계회사 투자 및 조인트벤처 투자지분은 과거 회계기준에 따라 연결재무제표에 포함하지 않은 종속회사와 동일하게 회계처리 한다.

관계회사 및 조인트벤처의 개별재무제표

관계회사 및 조인트벤처의 IFRS 전환일이 투자회사의 IFRS 전환일보다 늦는 경우, 관계회사 또는 조인트벤처는 자신의 개시 IFRS 대차대조표상에 연결조정을 반영하기 전의 연결목적으로 적용되는 장부가액을 계속 유지할 수 있다. 대안으로, 관계회사와 조인트벤처는 자신의 전환일에 IFRS 1의 적용을 선택할 수 있다.

C. 연결

관련 IFRS : IAS 21 '환율변동효과'
IAS 27 '연결재무제표와 개별재무제표'
IAS 29 '초인플레이션 경제에서의 재무보고'

IAS 27에 따라 연결재무제표를 작성함에 있어, 유사한 사건이나 거래에 동일한 회계정책을 적용한 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용계정을 모두 합하여 지배회사와 종속회사의 재무제표를 연결한다. 그리고 연결그룹내에서 발생한 거래나 계정잔액은 모두 제거한다.

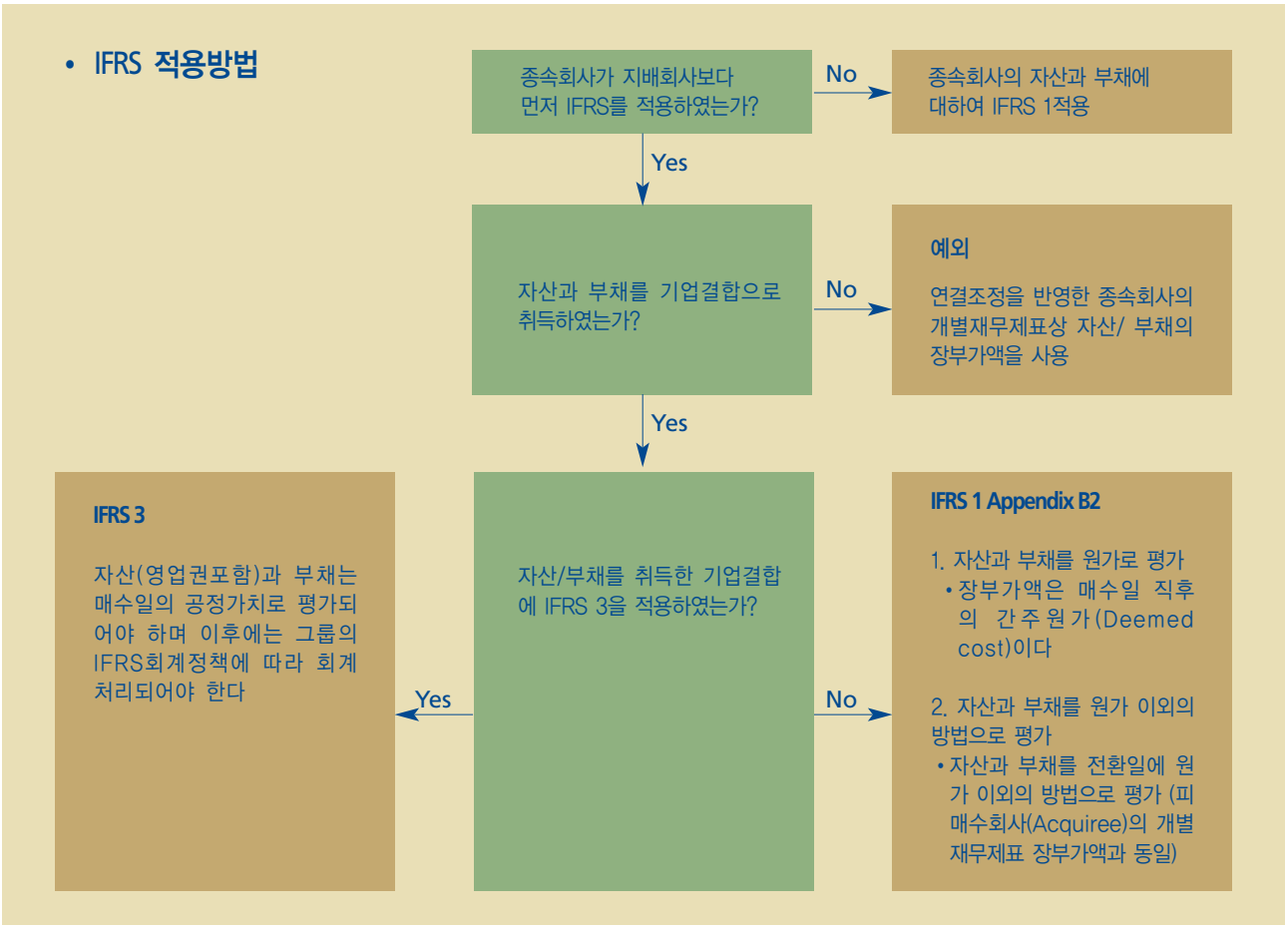
최초도입기업이 연결제무제표를 작성할 때 종속회사가 지배회사보다 먼저 IFRS를 도입하여 적용하는 경우를 제외하고 모든 연결종속회사에 대하여 동일하게 IFRS 1의 규정을 적용한다.

연결재무제표

종속회사가 지배회사보다 먼저 IFRS 적용하는 경우

만약 종속회사가 지배회사보다 먼저 IFRS 적용시, 지배회사의 개시 IFRS 연결대차대조표상에서의 자산 부채는 종속회사의 개별 IFRS 재무제표의 장부가액을 그대로 사용하여 표시한다. 이 경우, 연결제거분개에 의하여 적절히 조정하며, 만약 종속회사가 과거의 기업결합으로 취득되었다면 기업결합으로 인한 영향도 조정한다.

아래는 개시 IFRS 연결대차대조표 작성시 종속회사의 자산과 부채에 대한 IFRS 적용방법을 예시한다.



기업결합에서 발생하는 영업권 및 공정가치 조정의 환산

IAS 21(2003년 개정)은 해외사업장의 취득으로 인하여 발생하는 영업권 및 자산과 부채에 대한 공정가치 조정을 해외사업장의 자산 및 부채의 일부로 간주하여 결산일의 환율로 환산하도록 하고 있다

과거 회계기준에서 영업권 및 공정가치 조정금액을 해외사업장의 자산 및 부채로 간주하기 보다는 당해 기업 자산 및 부채로 간주하였을 수 있다. 이런 경우 전환일 이후에 발생하는 모든 취득에 대하여만 IAS 21을 전진적으로 적용하여야 한다. 다시 말하면, IFRS 전환일 이전의 기업결합에서 발생한 영업권 및 공정가치 조정에 대해 IAS 21을 소급적용할 필요가 없다.

그러나, 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 영업권과 공정가치 조정에 IAS 21을 소급 적용한다

(a) 전환일 이전에 발생한 모든 기업결합
(b) IFRS 3에 따라 재무제표를 재작성하기로 한 모든 기업결합

예시 J – 과거 회계기준에서 영업권이 차상위연결회사(Intermediate company)의 자산으로 처리된 경우

전환일 전에 J사(기능통화는 Euro)가 서로 다른 기능통화를 사용하고 있는 여러 종속회사(주로 USD와 CAD)를 보유한 종속회사 B(법적 실체는 US소재)의 지분 100%를 취득하였다. 종속회사 B를 취득하면서 발생한 영업권은 과거 회계기준에서는 B사의 자산으로 간주된다 (USD로 표시되며 결산일의 환율로 Euro로 환산). 지배회사인 J사는 전환일 전의 기업결합에 대하여 재무제표를 재작성하지 않는다.

이 경우, 영업권은 매수일에 각 해외사업장에 배분되지 않았으며 피매수그룹의 모회사(B사)의 자산으로 간주되었다. 이 경우 피매수그룹의 모회사는 "연결실체"로 간주될 수 있다. 따라서 이와 같은 특수한 경우에는 IAS 21의 소급적용이 필요하지 않으며, 영업권은 후속 보고기간동안 대차대조표일 현재의 환율에 의해 USD에서 Euro로 환산된다.

초인플레이션 경제에서의 종속회사 기능통화

IAS 29 '초인플레이션경제에서의 재무보고'는 초인플레이션 경제에 있는 통화를 사용하는 기업에 적용된다. 또한 같은 상황의 종속회사에도 동일하게 적용된다.

회사가 개시 IFRS 대차대조표를 작성할 때 보고기간중에 초인플레이션을 경험한 경우, 해당기간에 IAS 29를 적용하여야 한다.

전환일전에 발생한 초인플레이션의 영향을 반영하여 재무제표를 재작성하는 것은 부담이 될 수 있으며, 특히 현재 그러한 상황이 해소된 경우라면 더욱 그렇다. 하지만 초인플레이션의 영향이 반영되지 않은 재무제표는 무의미하거나 왜곡될 수 있기 때문에 IAS 29를 소급적용하여야 한다.

만약 지배회사가 과거 회계기준에서 연결재무제표 작성시 초인플레이션 경제상황의 종속회사에 대하여 IAS 29와 유사한 기준을 적용하지 않았다면 전환일에 종속회사의 자산과 부채를 재작성하여야 한다.

그러나 IFRS 전환일에 정상거래시장에서 거래되는 유형자산, 투자부동산 및 무형자산의 공정가치를 전환일의 간주원가로 사용할 수 있다. 이러한 면제조항을 적용한다면, 재평가일 또는 공정가치 결정일 이후에 IAS 29를 적용한다.

종속회사의 개별재무제표

만약 종속회사가 지배회사가 IFRS를 적용하여 연결재무제표를 작성한 날보다 늦게 IFRS를 적용하는 경우 종속회사의 개시 IFRS 대차대조표는 모회사가 연결에 적용한 종속회사의 장부가액(연결조정전)을 그대로 사용 할수 있다. 대안으로, 종속회사가 자신의 전환일에 IFRS 1을 적용할 수 있다.

D. 지배회사의 개별재무제표

관련 IFRS: IAS 27 '연결 및 개별재무제표'

IFRS는 지배회사의 개별재무제표작성을 요구하지 않는다. 기업이 개별재무제표를 작성하여야 하는 경우는 주로 당해 기업이 설립된 국가의 법적 요구사항 때문이다. 따라서 지배회사가 IFRS에 의해 연결재무제표를 작성하더라도 국내회계기준에 따라 지배회사의 개별재무제표를 작성할 수 있다. 예를 들면, EU에 등록된 기업은 2005년부터 IFRS에 따른 연결재무제표를 작성하도록 되어 있는데 이러한 기업이 속한 국가 중 일부는 국내기준에 의하여 개별재무제표를 작성하는 것을 요구하거나 허용하고 있다. 이는 동일한 회계기간의 연차보고서에 두 개의 회계원칙이 필요할 수도 있는 사례이다.
만약 기업이 IFRS에 따라 개별재무제표를 작성한다면 IFRS는 지배회사의 개별재무제표와 연결재무제표에 동일하게 적용된다. 따라서 보고일(Reporting date) 현재 IFRS 1을 포함한 모든 유효한 IFRS에 따라 개별재무제표를 작성해야 한다.

IAS 27은 기업의 개별재무제표상 종속회사, 공동지배회사 및 관계회사의 투자에 대한 회계처리를 다루고 있다. 이러한 투자들은 다음 중 하나의 방법에 의하여 평가되어야 한다.

a) 원가법

b) IAS 39를 준용(예를 들면 공정가치)

IFRS 1의 일반기준에 의하면 이러한 투자에는 다른 선택적 면제조항이나 의무적 예외조항이 없기 때문에 IAS 27에 따라 소급적용할 것을 요구하고 있다.

최초도입기업은 상기 두 가지 중 하나를 IFRS에 따른 회계원칙으로 채택할 수 있다. 과거 회계기준에서 지분법을 적용하였다면 종속회사, 공동지배회사 및 관계회사의 취득 이후 순자산가액 지분의 증가분이 전환일에 모두 환원되므로 원가법의 적용은 기업에게 매우 중요한 영향을 미칠 수 있다.

개별재무제표의 종속회사, 공동지배회사 및 관계회사의 회계처리에 대한 IAS 27의 특별한 요구를 제외하고는, 연결제무제표와 지배회사의 개별제무제표에 대한 IFRS의 적용에 대하여는 연결조정으로 인한 영향을 제외하고는 차이가 없다. 개별재무제표에 인식되지 않는 연결조정사항은 재고자산 및 유형자산과 같은 자산에 인식되는 연결실체간 거래, 연결실체간 외화위험회피회계의 영향, 취득자산의 장부가액의 공정가치조정 등에서 발생한 손익을 포함한다. 만약 지배회사가 연결재무제표보다 개별제무제표에 먼저 IFRS를 적용하거나 또는 그 반대의 경우라면, 연결조정을 제외하고 두 재무제표의 자산과 부채는 동일하게 측정된다.

연결재무제표에서 IAS 39에 따라 회계처리한 공동지배회사 및 관계회사에 대한 투자는 개별제무제표에서도 동일하게 적용되어야 한다.

E. 금융상품

관련 IFRS : IAS 32 '금융상품: 표시'
IAS 39 '금융상품: 인식과 측정'

IAS 39(2003년 개정)는 파생상품을 포함하여 금융자산 및 금융부채의 인식과 측정에 관한 구체적이고 복잡한 규정과 원칙을 도입하였다. IAS 39는 여러 부분에서 금융상품의 표시 및 공시를 다루는 IAS 32(2003년 개정)와 상호작용한다. IAS 32는 또한 자본과 금융부채의 구분에 관한 중요한 지침 (특히 자기지분상품에서 내재된 파생상품분야)뿐만 아니라 금융자산과 부채에 관한 중요한 정의를 포함한다. IAS 39는 금융상품(위험회피회계의 규정을 포함)의 범위, 내재된 파생상품 인식, 제거 및 측정에 관한 구체적인 적용과 실무지침을 제공한다.

IFRS 1의 일반기준은 최초도입기업의 개시 IFRS 대차대조표의 모든 금융자산 및 부채(파생상품포함)를 IAS 32와 IAS 39에 따라 소급하여 인식, 제거, 재분류할 것을 요구하고 있다. IAS 39의 소급 적용시 다음의 세가지가 최초도입기업에 중요한 이슈가 된다.

- 공정가치 또는 상각후 원가의 측정
- 특정 내재파생상품의 분리와 개별측정
- 부채, 자본 또는 파생상품으로 발행된 금융상품의 분류

소급 적용이 요구되지 않거나(예를 들면 소급적용이 선택적인 경우) 허용되지 않는 네 가지 사례는 다음과 같다.

- 복합금융상품(선택적)
- 과거에 인식된 금융상품의 지정(선택적)
- 금융자산과 금융부채의 제거(상황에 따라 선택적)
- 위험회피회계 (위험회피의 소급지정은 불가)

더욱이, 2006년 1월 1일 이전에 IFRS를 도입한 기업의 최초 IFRS 재무제표는 IAS 32와 IAS 39뿐만 아니라 IFRS 4 '보험계약'에 대한 비교정보를 적용하지 않을 수 있다. 이는 IFRS 1에서 2006년 이전에 IFRS를 도입한 기업에게 제공하는 경감사항이다. 만약 최초도입기업이 이 규정을 선택한다면 IAS 39에 대한 전환일은 최초 IFRS 보고기간의 개시일이 된다.(예를 들면, 12월 결산기업인 경우 2005년 1월 1일). 최초도입기업이 비교정보를 재작성하지 않고 과거 회계기준을 적용한다면 비교가능성의 결여를 보완하기 위해 다음을 공시한다.

- 과거 회계기준에 따른 비교 재무정보를 작성하는데 사용된 근거
- IAS 32와 IAS 39에 부합하기 위해 필요한 중요한 조정사항의 성격 (금액은 불필요)
- 관련 경과규정, 회계원칙 변경의 성격, 전환일에 필요한 조정과 관련하여 IAS 8 '회계원칙과 회계추정의 변경 및 오류'에 따른 추가적인 정보

공정가치 또는 상각후원가 측정

전환일에 특정한 금융자산과 금융부채를 측정하는데 몇 가지 이슈가 존재한다. 이러한 이슈들은 금융자산의 네 가지 분류에 대한 IFRS 1의 실무지침에서 찾아볼 수 있으며 다음과 같이 요약된다.

1. "만기보유(Held-to-maturity)"금융자산으로 지정하는 것은 전환일의 기업의 의도와 능력에 의하여 결정된다. 전환일 전에 이러한 투자자산이 매각되었더라도 향후 2개년간 금융자산을 "만기보유금융자산"으로 분류하는 것을 금지하는 IAS 39의 문단 9의 "손상규정(Tainting rule)"이 적용되지 않는다. 만기보유금융자산은 IAS 39에 따라 상각후 원가로 측정된다.

2. 금융자산을 "대여금 및 수취채권(Loans and receivables)"으로 분류하기 위하여 고려하여야 할 점은 'IAS 39의 인식기준을 충족하는가'와 같은 동 항목의 발생 또는 취득시의 상황이다. 이러한 자산들은 IAS 39에 따라 상각후 원가로 측정된다.

3. 파생상품은 위험회피수단으로 지정되고 유효한 경우가 아니라면 항상 "당기손익인식금융자산"으로 분류한다. 어느 경우이건 파생상품은 전환일의 공정가치로 측정된다. 비파생금융자산은 다음의 경우에만 당기손익인식금융자산으로 분류 될 것이다.

   - 주로 단기매매목적으로 취득하였을 경우
   - 전환일 현재 함께 관리되고 단기차익을 목적으로 운용된다는 최근의 실제 증거가 있는 금융자산 포트폴리오의 일부인 경우
   - 전환일에 당기손익인식금융자산으로 지정된 경우

4. 위 3가지에 해당되지 않는 기타 금융자산은 모두 "매도가능(Available-for-sale)"금융자산으로 분류된다. 파생상품은 "매도가능금융자산"으로 분류되거나 지정될 수 없다. 매도가능금융자산은 공정가치로 측정되나 공정가치의 변동은 손익으로 인식되는 손상차손을 제외하고 직접 자본으로 인식된다. 또한 화폐성 매도가능금융상품에 대한 외화환산손익은 손익으로 인식되나 비화폐성자산에 대한 것은 자본으로 인식된다. 만약, 이자부 상품이라면 이자는 유효이자율법을 사용하여 항상 손익으로 인식한다.

금융부채는 매매목적이나 "당기손익인식금융상품"으로 지정되지 않는다면 일반적으로 상각후 원가로 측정된다.

개시 IFRS 대차대조표상 원가로 측정되는 금융자산이나 상각후 원가로 측정되는 금융부채의 장부가액은 금융상품이 IAS 39의 인식기준을 최초로 만족하였던 당시의 상황에 의하여 결정된다. 그러나, 이러한 요구사항은 IFRS 1 Appendix B2의 면제조항에 따른 과거의 기업결합에 의하여 취득한 금융상품 및 금융부채에는 적용되지 않는다. 만약 과거의 기업결합으로 취득한 자산 또는 인수한 부채가 IAS 39에 의하여 상각후 원가로 측정되었다면 과거 회계기준하의 기업결합 직후의 장부가액을 매수일의 IFRS 간주원가로 적용한다. 전환일의 IFRS 장부가액을 결정하기 위한 취득일 이후의 상각은 IAS 39의 유효이자율법을 적용하며 이러한 상각액으로 간주원가를 조정한다.

전환일에 대여금, 수취채권 및 매도가능증권 등의 금융자산의 손상은 오류의 객관적인 증거가 없는 한 과거 회계기준에 의한 추정액(회계정책상의 차이를 반영하는 조정을 한 후)에 따라 결정된다. 전환일 이후에 이러한 추정액의 수정은 수정된 기간의 손상차손이나 손상차손의 환입으로 처리한다.

예시 K – 전환일에 매출채권 손상 평가방법 변경

K사는 과거 회계기준에서 과거의 통계에 근거하여 매출채권의 손상에 대한 회계원칙을 적용하였다(예를 들면, 총 매출채권의 약 7%가 회수불능). K사의 최초 IFRS 보고 기간은 2005년 12월 31일로 종료되는 기간이며 전환일은 2004년 1월 1일이다. K사는 객관적인 손상증거에 근거하여 IAS 39(2003년 개정)의 문단 58에 의한 손상 평가방법을 적용할 필요가 있다.

비록 2005년의 최초 IFRS 재무재표에 2004년의 비교정보를 재작성[4] 할 필요는 없으나 다음 사항이 필요하다.

- 과거 회계기준과 IAS 39의 요구사항간의 회계정책의 변동으로 인하여 전환일에 필요한 조정사항이 있는지 여부의 결정. K사는 이러한 조정 효과를 전환일의 이익잉여금으로 인식
- 전환일에 개별 채권에 대한 IAS 39의 추정과 과거 회계기준에 의한 추정이 일치하는지를 확인한다. K사는 이러한 추정에 객관적인 오류가 있을 경우에만 기존의 추정을 변경하고 그 영향을 전환일의 이익잉여금에 반영한다.

특정 내재파생상품의 분리와 개별 측정

계약에 주계약(Host contract)과 밀접한 관련이 없는 내재파생상품이 포함되어 있는 경우, IAS 39는 당해 파생상품을 공정가치로 개별적으로 인식할 것을 요구하고 있다. 주계약과 내재파생상품의 최초 장부가액은 상품이 최초로 IAS 39의 인식기준을 충족한 날의 상황에 의하여 결정된다. 만일 내재파생상품의 공정가치를 결정하지 못한다면 복합상품(Hybrid instrument)과 주계약의 공정가치 차이로 결정된다. 만약 이러한 방법으로도 내재파생상품의 공정가치를 결정하지 못한다면 전체상품은 매매목적으로 분류되어야 한다. 이러한 경우, 공정가치는 전환일에 결정되고 조정결과는 이익잉여금에 반영된다.

부채, 자본 또는 파생상품의 형태로 발행되는 금융상품의 분류

IFRS 1은 모든 금융상품을 IAS 32와 IAS 39에 따라 인식하도록 하고 있다. 금융상품을 지분상품과 금융부채로 분리하여 분류하는 것은 IAS 32(2003년 개정)에 의하여 결정된다. 특히 여러 국가의 현지 회계기준과 비교해 볼 때, IAS 32는 지분상품과 금융부채를 법적 형식 보다는 실질에 근거하여 분류할 것을 요구하고 있다. 이것은 최초도입기업에 있어 과거 회계기준과 비교하여 자본과 부채를 재분류하는 결과를 가져올 수 있으며 기업의 재무적 위치에 영향을 줄 수 있다.

지분상품으로 분류되기 위해서는 첫째, 상품은 잠재적으로 불리한 조건에 의하여 현금을 지불하거나 금융자산 또는 금융부채의 교환하는 계약상의 의무를 포함해서는 안 된다. 둘째, 만약 당해 상품이 자기지분상품으로 결제되거나 결제될 수 있는 경우, 지분상품으로 분류되기 위해서는 다음의 조건을 충족하여야 한다.

1) 상품의 발행자가 확정되지 않은 수량의 자기지분상품을 제공한다는 계약의무조항이 있어서는 안 된다(그렇지 않으면 금융부채로 분류).

2) 상품은 발행자에 의해 확정금액으로 확정 수량의 자기지분상품으로 교환되는 방식으로 결제되어야 한다(즉, 총액실물결제(Gross physical settlement)방식 – 예, cash for shares–으로 하는 것을 의미한다. 그렇지 않은 경우 금융부채로 처리한다).

[4] 역주: 이 면제조항은 2006년 1월 1일 이전 IFRS를 최초로 적용하는 경우에만 해당된다. 따라서, 이 시점이후 IFRS를 최초로 적용하게 되는 한국기업은 이 면제조항의 혜택을 받을 수 없으며 IFRS에 맞게 소급하여 적용한 비교정보를 공시해야 할 것이다.

자기 지분상품에 대한 파생상품

자기지분상품에 대해 발행된 파생상품은 종종 분류가 복잡하다. 실무적으로, 이러한 상품들은 공통적으로 주식기준보상과 연계된 경제적 위험회피에 사용되거나 기업결합의 일부분으로 사용된다. 따라서, 최초도입기업은 자기 지분상품에 대해 발행된 다양한 파생상품 및 지분상품의 분류에 대하여 숙지할 필요가 있다.

상품분류	오직 총액실물결제만 적용되는 자기지분상품에 대한 계약의 예시 ("cash for shares")	순액결제가 적용되는 자기지분상품에 대한 계약의 예시("cash for shares", "shares for shares", 또는 "일방의 선택에 의한 옵션결제")
금융부채	• 주식매입선도계약 • 주식풋옵션의 매도	• 결제조건 중 하나를 총액실물결제로 선택 할 수 있는 주식매입선도계약 또는 주식풋옵션
지분상품	• 주식매도선도계약 • 주식콜옵션의 취득 • 주식콜옵션의 매도 • 주식풋옵션의 취득	
파생상품		• 현금 또는 주식으로 순액결제조건인 자기지분상품에 대한 선도계약, 옵션의 취득/매도 또는 총 수익스왑 그리고 총액실물결제조건을 선택할수 없는 주식매입선도계약 또는 주식 풋옵션의 매도

위의 예시처럼, 기업이 자기지분상품에 대하여 재구매를 위해 현금을 지불할 의무가 있다면(예를 들어 총액실물결제조건으로 자신의 주식을 구매하기 위한 주식매입선도 계약의 체결), 이것은 주식상환액(총액)으로 측정되는 금융부채를 발생시킨다. 이것은 분개의 상대계정이 자본으로 회계처리된다는 사실에도 불구하고 발생 가능한 예이다. 동일한 회계처리와 측정이 최초도입기업이 자기지분상품에 대하여 총액실물결제되는 풋옵션을 매도한 경우에도 요구된다. 왜냐하면, 최초도입기업은 상품의 보유자가 발행자에게 지분상품의 재구매를 요구하는 권한을 행사한 경우, 보유자에게 현금을 지불할 의무가 있기 때문이다.

만약 최초도입기업이 총액실물결제조건의 자기지분 상품에 대한 콜/풋옵션을 취득하였다면, 자기지분상품을 재구매 하거나 매도할 의무는 없다. 따라서 이러한 종류의 상품은 자본으로 분류되어야 한다. 기업이 총액실물결제조건의 주식매도선도계약을 체결하거나 또는 자기지분상품에 대하여 총액실물결제조건의 콜옵션 계약을 매도하였을 경우에도 같은 규정이 적용된다.

마지막으로 만약 최초도입기업이 순액현금결제조건(예, cash for cash), 순액주식결제조건(예, shares for shares) 또는 옵션과 같은 방법으로 결제가 가능한 선도계약을 체결하였거나 자기지분상품에 대한 옵션을 매입 또는 매도하였다면, 이러한 종류의 상품들은 일반적으로 파생상품의 정의에 부합하므로 공정가치로 측정하고 이에 따른 이익과 손실을 당기손익으로 인식하도록 분류한다. 이는 또한 최초도입기업이 자기지분상품에 대한 총수익스왑(Total return swap)계약을 체결하였을 경우에도 적용된다. 유일한 예외는 결제대안중 하나가 총액실물결제조건인 주식매입선도계약이거나 주식 풋옵션의 매각인 경우이다. 이러한 경우에 총금융부채는 주식상환액의 현재가치로 측정된다.

기업의 자기지분상품에 관한 현금결제 조건을 포함한 파생상품에 대하여 특정한 이슈 또는 의문사항이 있다면 Deloitte의 전문

가에게 조언을 구할 것을 권장한다.

복합금융상품

IAS 32는 복합금융상품을 법적 형식보다는 실질에 근거하여 처음부터 자본과 부채의 개별요소로 구분하도록 하고 있다. 예를 들어, IAS 32는 전환사채(예를 들면 보유자가 확정 수량의 보통주로 전환가능한 것)와 임의배당조건의 비누적적 상환우선주를 자본과 부채의 두 부분으로 분리하도록 하고 있다. IAS 32에는 상품이 분리되어야 하는 복합상품인지의 여부를 결정하기 위한 몇 가지 고려사항이 있다. 그러한 고려사항은 주로 발행자가 현금 지급의무가 있는지에 초점을 맞춘다.

IFRS 1의 일반기준은 최초도입기업에게 IAS 32를 소급적용하고 모든 복합금융상품을 자본과 부채 부분으로 구분할 것을 요구하고 있다. 복합금융상품의 분류는 IAS 32의 인식 기준을 최초로 만족한 날의 계약조건의 실질에 근거하도록 되어있는데 상품의 조건변경을 제외하고는 동일 이후에 발생한 후속사건의 영향을 받지 않는다. 복합금융상품의 장부가액은 상품이 발행된 때의 상황과 IFRS 보고일자의 유효한 IAS 32의 규정에 근거하여 결정된다.

만약 부채요소가 더 이상 존재하지 않는다면 IAS 32의 소급적용의 결과는 이익잉여금에 포함된 누적이자부분과 원래의 자본부분 두 개의 부분으로 분류된다. 이러한 소급적용의 사례는 자본의 크기에 영향을 주기보다는 자본의 개별구성요소에 영향을 주기 때문에 분리면제조항 적용의 근거가 된다. 면제조항에 따라, IFRS 전환일에 복합금융상품의 부채요소가 더 이상 존재하지 않는다면, 복합금융상품을 위에서 설명한 두 가지 요소의 자본으로 분리하지 않아도 된다는 것이다.

과거에 인식된 금융상품의 지정

IAS 39는 금융상품과 금융부채를 손익인식을 통해 공정가치로 보고하는 금융상품(당기손익인식금융자산/부채)으로 지정하거나 매도가능증권으로 지정하는 것을 허용하고 있다. IAS 39의 공정가치 옵션(Fair value option)은 손익인식을 통해 공정가치로 보고하는 금융자산으로 지정하는 상황을 제한하는 것을 설명하고 있다. 그러나 IAS 39는 지정(Designation)은 모두 최초 인식시점에 이루어져야 한다고 규정하고 있다.

이러한 요구사항에도 불구하고, IFRS 1은 최초도입기업에 대하여, 전환에 이전에 인식한 금융자산과 금융부채를 손익인식을 통해 공정가치로 보고하는 금융상품 또는 매도가능증권으로 지정하는 것을 허용하고 있다. 이러한 면제조항의 근거는 최초도입기업이 최초 인식시점에 과거 회계기준을 적용하였고 따라서 IFRS를 미리 적용하였다면 가능하였을 이점을 활용할 수 없었기 때문이다. 이러한 면제조항을 사용한다면 지정된 각각의 금융자산과 금융부채의 공정가치 및 과거 회계기준에 따른 장부가액과 분류사항을 공시하여야 한다.

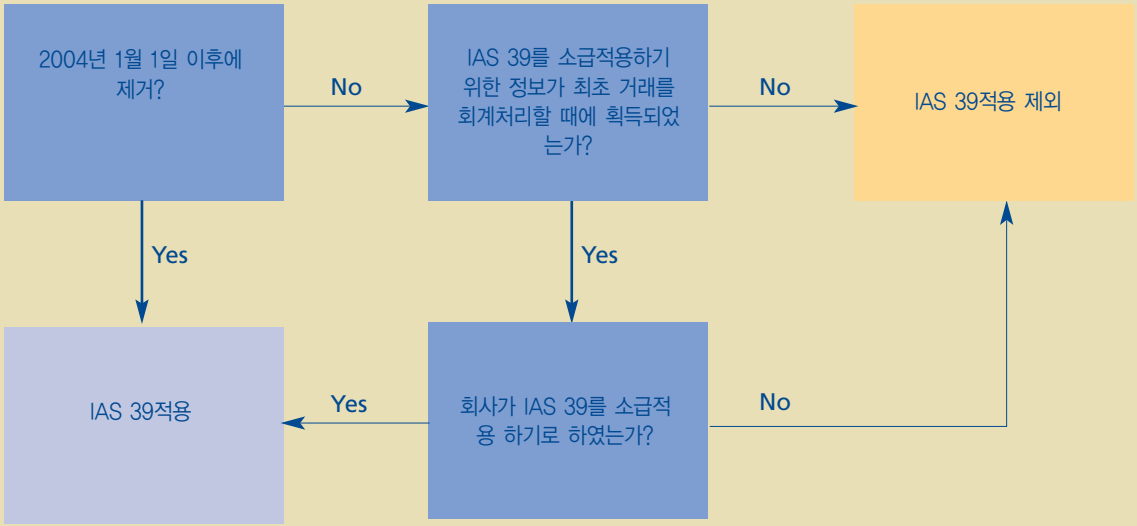
만약 최초도입기업이 2005년 최초 IFRS재무제표를 작성하면서 2004년의 비교정보를 재작성하지 않는다면 이러한 지정은 2005년 1월 1일에 하여야 한다(IAS 32와 IAS 39에 대한 전환일).

금융자산과 금융부채의 제거

금융자산과 금융부채는 보고일 현재(예를 들면 2005년 12월 31일) 유효한 IAS 39에 따라 개시 IFRS 대차대조표에 인식되고 측정되어야 한다. 이러한 일반적 원칙의 예외로서, 과거 회계기준에 따라 2004년 1월 1일 이전에 제거가 완료된 비파생금융자산과 비파생금융부채는 개시 IFRS 재무제표에 재인식되는 것을 요구하지 않는다. 하지만 후속사건이나 후속거래의 결과로 인하여 인식요건을 충족하는 경우에는 인식하여야 한다. 이러한 조항은 현재 IAS 39의 특정 경과조항에 따른 것이다(2003년 개정)

그럼에도 불구하고 위의 최초도입기업은 IAS 39의 제거요건을 적용하기 위하여 필요한 정보가 최초 거래를 회계처리할 때 획득된 경우에는 과거 특정일부터 IAS 39의 제거 요건을 소급하여 적용할 수 있다.

- **제거(Derecognition)**



예시 L- IFRS 최초 도입시 금융상품의 제거

L사는 2004년 1월 1일 이전에 유동화거래의 일부로 매출채권을 이전하였다. 채권은 이전의 GAAP에 의하여 제거되었다. L사는 2006년 3월 31일로 종료되는 재무제표에 최초로 IFRS를 적용하고자 한다. 회사는 IAS 32, IAS 39와 IFRS 4를 준용하여 비교정보를 작성하는 것을 채택하였고 따라서 2004년 4월 1일이 전환일이 된다. 이러한 유동화거래가 2004년 1월 1일 이전(IAS 39의 지정일)에 이루어졌기 때문에 L사는 거래의 재작성을 고려할 필요가 없다.

그러나, 만약 L사가, 예를 들어 신용카드매출채권의 특정잔액을 유지하기 위해, 2004년 이후에 동일한 방법으로 추가적인 금융자산을 이전한다면 이러한 이전은 제거 거래의 자격요건을 위한 IAS 39의 엄격한 기준을 충족하여야 할 것이다.

어느 경우이건, 모든 파생상품과 유동화거래의 일부로 보유하는 기타지분은 2004년 1월 1일 이전에 발생되었다고 하더라고 전환일에 반드시 인식되어야 한다.

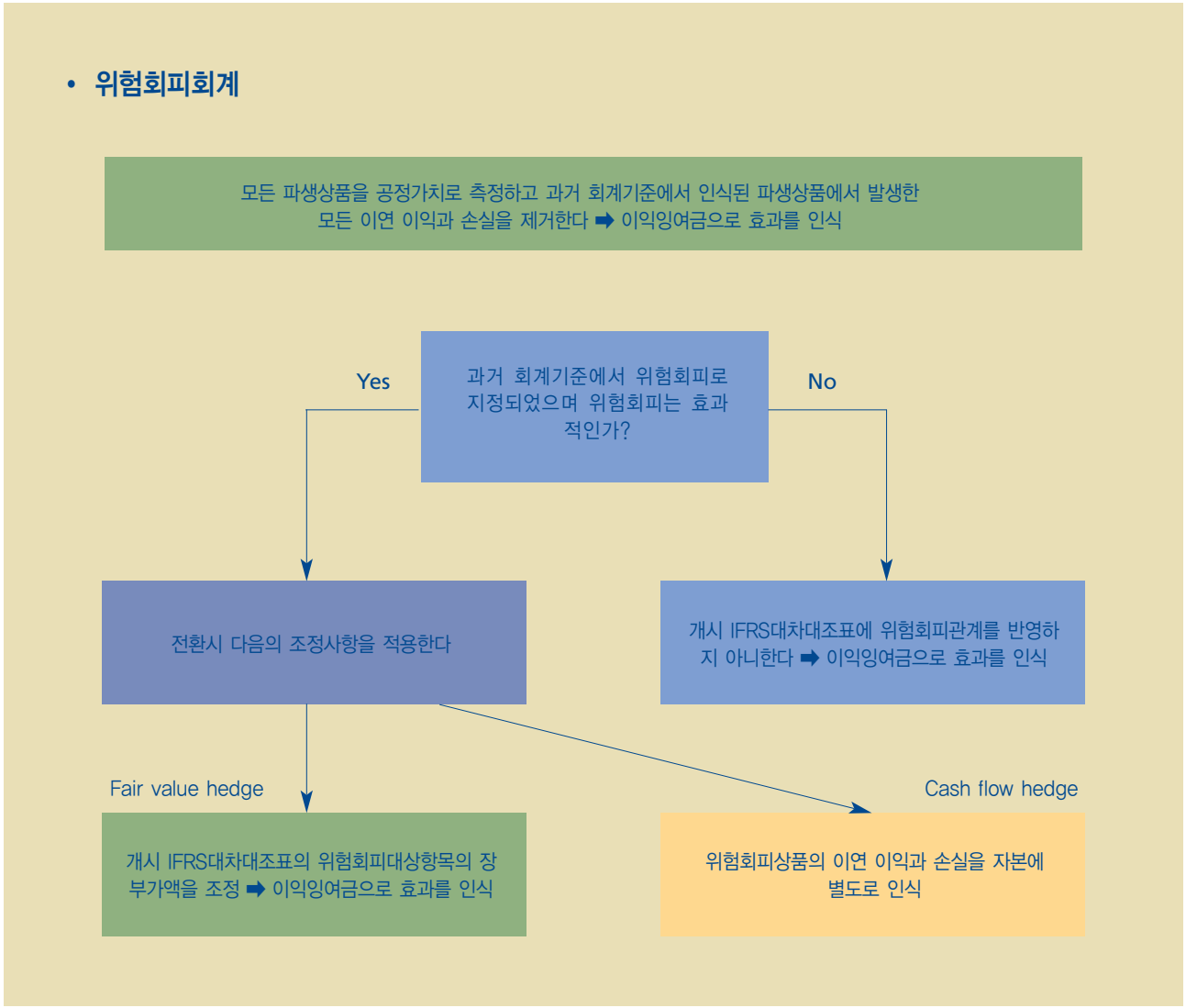
만약 상기의 이전방법에 특정목적실체(SPE)가 포함되어 있고 L사가 특정목적실체(SPE)를 IAS 27 (연결 및 개별재무제표)과 SIC 12 (연결–특정목적실체)에 의하여 평가하고 통제한다면 L사는 동 실체에 대한 소급적 연결을 고려할 필요가 있다.

위험회피회계

IFRS 1의 소급적용의 일반원칙에 반하여 최초도입기업이 위험회피거래를 소급적용하는 것을 허용하지 않는다. 이러한 예외조항의 근거는 기업이 나중에 인지된 사실에 근거하여 특정 거래를 위험회피거래로 소급적으로 지정함으로써 특정한 결과를 달성하는데 사용될 수 있기 때문이다. 따라서 이러한 예외조항은 기업으로 하여금 위험회피거래를 전진적으로만 적용하도록 하고 있다.

예외조항과 관련하여, 최초도입기업은 자사의 개시 IFRS 대차대조표에 모든 파생상품을 공정가치로 계상하고, 과거 회계기준에 의하여 자산과 부채로 보고된 파생상품에서 발생한 모든 이연된 손익을 이익잉여금에서 제거하도록 하고 있다. 만약 위험회피회계가 IAS 39에 부합한다면 위험회피관계의 지정과 문서화는 반드시 전환일(예를 들면 2004년 1월 1일)이전에 완료되어야 한다. 그러나, 최초도입기업은 IAS 32와 IAS 39에 따라 비교정보를 재작성하지 않을 수 있으므로[5], 이러한 경우 IAS 32와 IAS 39의 전환일은 비교기간의 개시일이 되기 보다는 최초 IFRS보고기간의 개시일이 될 것이다(예를 들면 2005년 1월).

최초 도입시 과거 회계기준에 따라 지정된 위험회피의 회계처리는 공정가치위험회피와 현금흐름위험회피의 분류에 의존한다.



[5] 역주: 이 면제조항은 2006년 1월 1일 이전 IFRS를 최초로 적용하는 경우에만 해당된다. 따라서, 이 시점이후 IFRS를 최초로 적용하게 되는 한국기업은 이 면제조항의 혜택을 받을 수 없으며 IFRS에 맞게 소급하여 적용한 비교정보를 공시해야 할 것이다.

과거 회계기준에 따라 지정된 공정가치위험회피

과거 회계기준하에서 공정가치위험회피관계로 지정되었고, 위험회피관계에서의 손익이 인식되지 않았거나 또는 대차대조표에 이연되어 있는 상황에서, IFRS 1은 위험회피대상항목에 대한 조정을 요구한다.

IFRS 1의 관점에서, 위험회피수단으로 사용된 파생상품은 전환일의 공정가치로 측정되어야 한다. 만약, 위험회피대상항목이 공정가치로 평가되지 않았으며 과거 회계기준에 따라 손익이 이연되거나 인식되지 않았다면, 위험회피대상항목의 측정은 다음 중 낮은 것으로 한다.

- 지정된 회피위험을 반영하고 과거 회계기준하에서 인식되지 않은, 위험회피대상항목의 공정가치의 누적 변동분의 해당 부분

- 지정된 회피위험을 반영하고 이전의 GAAP하에서 인식되지 않았거나 자산 또는 부채로서 대차대조표에 이연된, 위험회피수단의 공정가치의 누적 변동분의 해당부분

예시 M – 전환일에 공정가치위험회피에 대한 실무 적용 사례

M사는 외화부채를 취득하였다. M사는 Euro로 재무제표를 작성하고 당해 부채는 £로 표기되어 있다. 과거 회계기준하에서 외화부채는 거래일 현재환율로 환산하여 측정하고 이후에는 환산하지 않았다. 외화부채는 1,000Euro로 기록되었다. 동시에 회사는 부채 고유의 외화변동위험을 회피하기 위한 파생상품계약을 체결하였다. 과거의 회계기준에 따라 파생상품은 인식하지 않았다. 전환일에 파생상품의 공정가치는 100Euro이고 전환일 현재환율로 환산된 부채는 920Euro이다.

이 문제에 대한 IFRS 1 의 규정을 보면, M사는 100Euro의 파생상품을 인식하고 위험회피대상항목의 장부가액을 80Euro 하향 조정할 것이다(지정된 회피위험으로 인한 파생상품의 공정가치변동(100Euro)과 지정된 회피위험과 관련한 위험회피대상의 공정가치변동(80Euro)중 작은 것). 조정결과는 전환일의 이익잉여금에 인식된다.

과거 회계기준에 따라 지정된 현금흐름위험회피

과거 회계기준하에서 예상거래에 대한 현금흐름위험회피에서 발생한 손익이 대차대조표에 이연되거나 또는 인식되지 않았을 수 있다. 만약 전환일에 예상거래가 발생할 가능성이 여전히 매우 높거나 또는 매우 높지 않지만 여전히 발생가능성이 존재할 경우, 전체 이연 손익은 자본으로 인식된다. 따라서 관련손익은 다음의 상황이 발생할 때까지 계속 자본으로 분류된다.

- 예상거래가 비금융자산이나 비금융부채로 인식될 경우

- 예상거래가 손익에 영향을 줄 경우

- 상황이 변경되거나 예상거래가 더 이상 발생하지 않을 것이라고 기대되는 경우

예상거래의 발생가능성이 매우 높지는 않지만 여전히 발생가능성이 존재할 경우 전진적으로 위험회피를 달성할 수 없을 것이다 (예를 들면, 위험회피상품으로부터 발생한 후속적인 이익이나 손실은 자본에 이연할 수 없다).

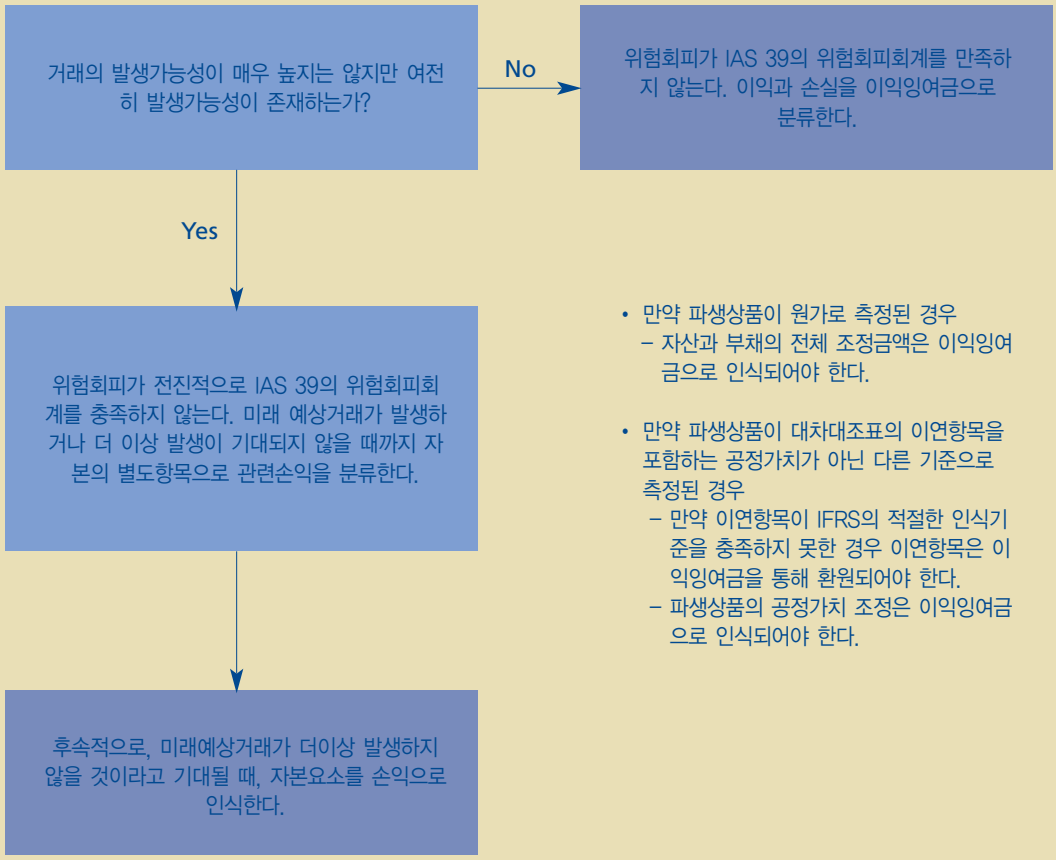
더욱이, 만약 과거 회계기준하에서 지정된 위험회피가 IAS 39의 위험회피 기준을 만족하지 못한다면 기업은 위험회피회계의 중단을 다루고 있는 IAS 39 (2003년 개정)의 문단 91과 101을 적용하여야 한다.

예시 N – 위험회피회계의 중단

N사는 IFRS 전환일에 IAS 39, 문단 88(c)의 "발생가능성이 매우 높은" 기준에 부합하지 않는 미래 예상거래를 보유하고 있다.

위험회피상품의 공정가치평가로 인한 누적 순손익의 회계처리는 거래가 계속 발생가능한지의 여부에 의존하며 아래의 도표로 도식화할 수 있다.

- **위험회피회계의 중단**



- 만약 파생상품이 원가로 측정된 경우
  - 자산과 부채의 전체 조정금액은 이익잉여금으로 인식되어야 한다.
- 만약 파생상품이 대차대조표의 이연항목을 포함하는 공정가치가 아닌 다른 기준으로 측정된 경우
  - 만약 이연항목이 IFRS의 적절한 인식기준을 충족하지 못한 경우 이연항목은 이익잉여금을 통해 환원되어야 한다.
  - 파생상품의 공정가치 조정은 이익잉여금으로 인식되어야 한다.

F. 종업원 급여

관련 IFRS: IAS 19 '종업원 급여'

IAS 19 는 다음과 같은 범주의 종업원 급여에 대하여 회계처리 및 공시를 규정하고 있다.

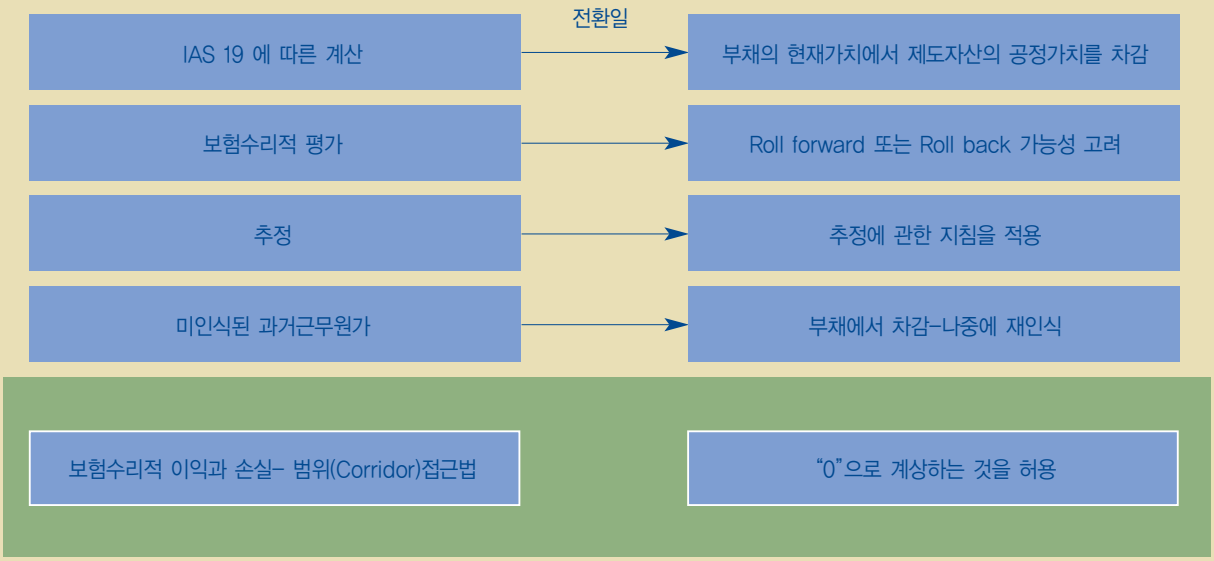
- 단기 종업원 급여
- 퇴직급여(연금 계획)
- 기타 장기 종업원 급여
- 해고급여

종업원 등으로부터 제공받은 상품과 서비스에 대한 주식기준보상은 IFRS 2 '주식기준보상'에서 다룬다.

퇴직급여제도는 확정기여(Defined contribution)제도 또는 확정급여(Defined benefit)제도로 구분된다. 확정기여제도하에서 기업은 별도의 실체(펀드)에 확정금액을 납입하며 향후 펀드가 보유한 자산이 현재 및 과거의 기간 동안 종업원이 제공한 서비스와 관련하여 모든 종업원 급여를 지급하기에 충분하지 않더라도 추가로 납입할 어떠한 법적 의무나 의제의무를 가지지 않는다. 그 외의 모든 종업원 퇴직급여제도는 확정급여제도이다.

전환일에 종업원급여는 IFRS 1의 일반 원칙에 따라 회계처리 하여야 한다. 예를 들면, 소급적으로 적용된 회계원칙의 변경과 그에 따른 결과는 개시 IFRS 대차대조표의 이익잉여금에 인식된다. 확정급여제도에 대한 회계처리를 제외하면, IAS 19를 소급적용하는 것이 특별히 부담이 되거나 실무적으로 실행할 수 없는 것은 아니다. 따라서 다른 종업원급여에 관하여는 IFRS 1에서 소급적용의 면제조항은 없다.

- **확정급여부채**



IAS 19에 따른 계산

IAS 19에서 확정급여부채의 장부가액은 다음의 순합계액이다.

1. 미래의 퇴직급여로 지급하여야 할 의무의 현재가치

2. 인식이 이연된 보험수리적 이익을 가산하고 보험수리적 손실을 차감한다.
   – 범위(Corridor)내 및 범위 밖의 금액

3. 미인식된 과거근무원가를 차감한다.

4. 관련 제도자산의 공정가치를 차감한다.

확정급여부채의 현재가치는 IAS 19에서 규정된 예측단위적립방식(Projected unit credit method)을 이용하여 결정한다.

보험수리적 평가

최초 IFRS 재무제표는 3가지의 다른 날짜에 퇴직급여부채를 측정하여 반영할 수 있다. 보고일, 비교기간의 종료일과 전환일이 그것이다. 필수요구사항은 아니지만 최초도입기업은 평가시에 보험계리인을 고용하는 것이 바람직하다. 기업은 위의 날짜 중 하나를 선택하여 완전한 보험수리적 평가를 수행하고 그것을 기초로 Roll forward 또는 Roll back을 사용하여 다른 날의 부채를 측정한다. 이러한 방법은 위의 기간동안 발생한 중요한 거래나 사건(시장가격이나 이자율의 변동)을 반영한다는 가정하에 수행되는 것이다.

추정

확정급여부채에 대한 회계원칙의 변경으로 인한 조정을 반영한 후에 최초도입기업은 전환일의 보험수리적 가정이 과거 회계기준에 따른 보험수리적 가정(가정에 오류가 있다는 객관적인 증거가 없다면)과 일관성이 있는지 확인하여야 한다. 만약 특정 보험수리적 가정이 과거 회계기준하에서 수행되지 않았다면, IFRS는 이러한 가정들이 전환일의 상황을 반영할 것을 요구하고 있다(예를 들면, 할인율이나 제도자산의 공정가치). 전환일 이후에 발생한 보험수리적 가정의 변경은 전환일의 퇴직급여부채의 측정에 반영되지 않는다.

미인식된 과거근무원가

과거근무원가는 당기의 연금제도의 변동에 따라 과거 종업원이 제공한 근무에 대한 확정급여부채의 변동분이다. 과거 근무원가는 과거와 현재의 종업원이 이미 가득(vested)한 범위까지 즉시 인식하여야 한다. 또한, 수정급여는 가득될 때까지의 평균기간 동안 정액법으로 상각한다.

IFRS는 전환일에 가득되지 않은 과거근무원가의 식별과 상각에 대한 요구사항에 면제조항을 두고 있지 않다. 그러나 이것은 제도의 시행일부터 자료를 재작성하는 것을 요구하지 않기 때문에 보험수리적 손익을 범위접근법(Corridor approach)에 의해 소급적용하는 것보다는 부담스럽지 않은 것으로 평가된다.

보험수리적 이익과 손실 – '범위 접근법'

확정급여부채는 장기적으로 예상되는 제도자산에 대한 기대수익뿐만 아니라 인구통계학적 변수(종업원의 이직 및 사망) 및 재무적 변수(인플레이션, 미래급여인상율 및 할인율) 등 몇 가지의 보험수리적 가정에 근거하여 계산된다.

보험수리적 손익은 계속적으로 다음과 같은 영향을 포함한다.

1) 이전의 보험수리적 가정과 실제 발생결과와의 차이

2) 보험수리적 가정의 변동

3) 제도자산으로부터의 기대수익과 실제수익의 차이

장기적으로, 보험수리적 이익과 손실은 서로 상계되며 따라서 관련손익을 즉시 인식하지 않는다. IAS 19는 이전 보고기간말의 누적미인식 보험수리적 손익이 확정급여부채 또는 제도자산의 공정가치 중 큰 금액의 10%(Corridor)를 초과한다면 초과금액을 연금제도에 참여하고 있는 종업원들의 미래의 잔존 근무내용연수의 예상평균기간 동안 인식하도록 특정하고 있다. 범위내의 보험수리적 손익은 인식할 필요는 없다 (인식을 선택할 수는 있음).

범위 접근법의 소급적용은 각 연금제도의 시행일부터 발생한 누적손익을 IAS 19에 따라 각 대차대조표일에 결정하고 인식 및 미인식손익으로 분리할 것을 요구한다. 이것은 과거 회계기준에서 유사한 회계처리를 수행하지 않았다면 대부분의 경우에 실무적으로 수행할 수 없다. 결과적으로, IFRS 1은 범위 접근법을 소급적용하는 것을 선택적으로 면제하는 조항을 포함한다.

이러한 면제조항을 따를 경우 전환일까지의 모든 누적 보험수리적 손익을 인식할 것이다. 만약 면제를 선택한다면 모든 확정급여제도에 적용하여야 한다. 그러나 전환일 이후 발생하는 보험수리적 이익과 손실에 대하여 범위 접근법을 적용배제 하는 것은 아니다.

이러한 면제조항은 전환일의 총자본에 심각한 부담이 될 수 있으나, 반대로 최초도입기업은 손익에 있어서 누적손실을 상각하는 것을 피할 수 있다. 오직 전환일 이후에 발생하는 보험수리적 이익과 손실만이 손익에 반영된다.

예시 O – IAS 19와 유사한 과거 회계기준

O국에서 종업원급여에 대한 국내 회계기준이 2004년 1월 1일 이후의 연차재무제표부터 유효하게 되었다(조기적용도 가능). 국내 회계기준은 IAS 19와 유사하다. O국에서 영업을 운영하는 A사는 2003년 1월 1일부터 재무제표에 상기 기준을 조기적용하였다. 그리고 이 날부터 상기 기준에 따라 범위 접근법을 사용하였다.

국내 회계기준상, A사는 2003년 1월 1일에 어떠한 이연액이나 범위(corridor) 등이 없이 순 확정급여부채를 인식하였다. 하지만 새로운 범위효과는 2003년과 2004년 동안 발생할 것이다.

A사는 2005년에 최초도입기업이 되었다. IFRS 1 문단 20은 최초도입기업은 확정급여부채에 대하여 오직 다음의 2가지 중 하나만을 선택하도록 하고 있다.

1) 전환일에 범위(corridor)를 "0"으로 재설정하거나,

2) IAS 19를 소급적용하고 따라서 제도의 시작일부터 매년 범위를 계산한다.

따라서, 만약 A사가 과거 회계기준하에서의 확정급여부채의 장부가액을 유지하고 싶다면(예를 들어, 2004년 1월 1일이 아닌 2003년 1월 1일에 범위를 "0"으로 설정) A사의 전환일은 반드시 2003년 1월 1일이 되어야 한다. 그리고 결과적으로 A사는 2005년 재무재표에서 IFRS에 따른 전체 2개년의 과거 비교정보를 공시하여야 한다. 만약 2004년 1월 1일이 전환일이라면 순부채는 이 날짜에 다시 한번 재계산되어야 할 것이다. 따라서 2003년의 범위 효과(corridor effect)는 이익잉여금으로 제거된다.

G. 주식기준보상

관련 IFRS: IFRS 2 '주식기준보상'

IFRS 2는 주식기준보상거래의 보고와 공시를 다루는 기준서이다. 이 기준은 종업원이나 재화와 용역을 제공하는 당사자들에게 주식 또는 주식 옵션을 부여한 상황을 다룬다. IFRS 2는 이 주식보상대가가 비용으로 인식되는 것을 요구한다. 비용으로 처리되는 금액은 해당 재화와 용역의 공정가치를 신뢰성있게 측정할 수 없는 경우를 제외하고는, 재화와 용역의 공정가치로 평가되어야 한다. 또한 종업원에게 주식옵션을 제공한 경우, 부여한 지분증권의 공정가치로 평가되어야 한다. 이 금액은 부여일의 시장가치로 평가되며, 가득기간동안 배분된다.

기준은 세가지 종류의 주식기준보상거래, 즉 주식결제형, 현금결제형, 그리고 선택형 보상거래를 다룬다. 주식결제형 거래는 오로지 부여일의 공정가치로 평가된다. 현금 결제형 거래는 행사일까지의 각 대차대조표일의 공정가치로 평가된다. 선택형 보상거래는 주식결제형과 현금결제형 거래가 혼합된 형태로, 기업이나 거래상대방이 결제방식으로 현금지급이나 기업의 지분상품발행을 선택할 수 있으며, 거래의 실질에 따라 회계처리한다.

주식결제형 거래

IFRS 1은 아래의 표에서 보는 바와 같이 주식결제형 거래의 두 가지 면제조항을 포함한다.

1. IFRS를 이미 적용하고 있는 기업들과 유사하게, IFRS 최초도입기업은 2002년 11월 7일 이전에 부여된 주식결제형 주식기준보상거래에 대하여는 IFRS 2를 적용하지 않아도 된다. 하지만, 공정가치가 이전에 공시된 바 있다면 IFRS 2의 조기 적용이 가능하다.

2. 추가적으로, 최초도입기업은 2002년 11월 7일 이후에 부여되었고, a) IFRS 전환일 b) 2005년 1월 1일 중 늦은 날 이전에 가득된 주식기준보상에 IFRS 2를 적용하지 않을 수 있다. 하지만, 공정가치가 이전에 공시된 바 있다면 IFRS 2의 조기 적용이 가능하다.

다른 모든 상황에서는, 최초도입기업은 최초 IFRS 재무제표의 비교정보를 수정하여 소급 적용하여야 한다.

- **IFRS 2 최초 적용**

주식결제형 거래	
2002년 11월 7일 이전에 부여됨	공정가치가 공시되었다면, IFRS 2를 적용할 수 있다.
2002년 11월 7일 이후에 부여되었고 2005년 1월 1일 전에 가득됨	공정가치가 공시되었다면, IFRS 2를 적용할 수 있다.
2002년 11월 7일 이후에 부여되었고 2005년 1월 1일 이후에 가득됨	비교 정보의 변경사항과 함께 소급적으로 IFRS 2를 적용해야 한다

그러나

기간 내에 존재한 모든 거래에 대한 IFRS 2의 공시 요구(부여일 및 가득일과 관련 없음)

예시 P – 2005년 최초도입기업의 IFRS 2로의 전환

P사는 IFRS의 최초도입기업으로, 2005년 12월 31일이 보고일이고, 2004년 1월 1일이 전환일이다. P사는 2002년 11월 7일 이후 부여되었고, 2005년 1월 1일 현재 가득되지 않은 모든 주식기준보상거래에 IFRS 2를 완전히 적용해야 한다. 2002년 11월 7일 이후에 부여되었지만 2005년 1월 1일 현재 가득된 주식기준보상거래에 대해서는, P사는 부여일에 결정된 주식기준보상거래의 공정가격을 이전에 공시했다는 조건하에 IFRS 2를 적용할 수 있다. 그러므로, 최초도입기업은 2005년 1월 1일을 시행일로 하여 IFRS를 적용한 기업과 비슷한 결과를 표시한다.

최초도입기업(기존 IFRS 사용자 포함)은 주식기준보상거래의 소급적용을 위한 적정한 가치를 결정하기 위하여 상당한 판단력이 요구된다. IFRS 1은 주식결제형 거래의 공정가치 측정에 유용한 추정치와 제한 사항에 대하여 다음과 같이 제시하고 있다.

예시 Q – IFRS의 최초도입시의 주식결제형 주식기준보상 측정

Q사는 IFRS의 최초도입기업으로서, 2004년 1월 1일이 전환일이고 2005년 12월 31일이 보고일이다. Q사의 2006년 6월 30일까지 가득되지 않은 주식 옵션은 2003년 6월 30일에 발행된 것이다. 이 거래는 주식결제형으로 분류되었다. IFRS 1에 따라 Q사는 2003년 6월에 부여한 주식 옵션에 IFRS 2를 적용하도록 요구된다. Q사는 과거 회계기준에 따라, IFRS 2에 제시된 규정에 따른 2003년 6월 30일의 공정가치를 공시하지 아니하였다. 과거 회계기준에서는 이러한 추정치들이 요구되지 아니하였으므로, 공정가치 측정은 IFRS 전환일(IFRS 1, 문단 33)의 상황을 반영해야 한다. Q사는 2004년 1월 1일에 이용 가능한 정보를 이용하여 주식결제형 거래의 옵션의 기대 변동성, 기대 배당금, 기대 수명을 결정하여야 한다. 그러나, 가치 평가 모델의 몇몇 입력값들은 계약상 또는 역사적 사실에 근거할 수 밖에 없다(어느 경우이건 역사적 정보들이 이용된다). 그러므로, 주식 가격, 행사 가격 그리고 무위험 이자율은 부여일 – 예시의 경우 2003년 6월 30일의 이용 가능한 정보에 근거하여야 한다.

최초도입기업의 주식결제형 주식기준보상거래의 부여일과 가득일에 관계없이 기업은 기간 내에 존재하였던 주식기준보상거래의 성격과 범위를 사용자들에게 주지시키기 위해 관련정보를 공시한다. 최초도입기업은 최초 IFRS 재무제표에 보고기간(2005년 12월 31일이 보고일인 최초도입기업은 2005년)내에 존재한 모든 주식결제형 거래에 대하여 제한적이지만 중요한 수준의 금액공시를 포함하여야 한다. 최초도입기업은 다음과 같은 공시정보를 제공해야 한다:

- 결제방법(지분 또는 현금) 및 가득조건을 포함한 주식기준보상 약정의 종류;
- 당해 기간동안 변동사항을 반영한 유효한 주식 옵션의 수와 가중 평균 행사 가격;
- 당해 기간동안 행사된 주식 옵션 행사일의 가중 평균 주가;
- 기말에 유효한 주식 옵션에 한하여, 행사가격 범위와 가중 평균 잔여 계약연수

더욱이 최초도입기업은 – IFRS 2의 범주 내의 주식결제형 거래에 한하여 – 공정가치의 결정방법 및 인식된 주식기준보상 거래가 기간내의 손익과 재무상태에 어떤 영향을 주었는지를 사용자들에게 이해시키기 위해 더욱 자세한 정보를 공시해야 한다.

현금결제형 거래

IFRS 1은 또한 기존 IFRS 사용자들에게 제공된 것과 같이 주식기준보상거래에서 발생하는 부채의 소급적용을 면제한다. 최초도입기업은 a) IFRS 전환일 b) 2005년 1월 1일 중 늦은 날 현재 결제되지 않은 주식기준보상거래에서 발생하는 부채에 IFRS 2를 적용하도록 요구된다. 그러나, 2005년 1월 1일 이전에 결제된 주식기준보상에는 IFRS 2를 적용하도록 권장할 뿐이다. 2002년 11월 7일 이후의 비교정보는 재작성된다. 도표로 정리하면 다음과 같다.

- **IFRS 2의 최초 도입 기업**

주식결제형 거래와 같이, 현금결제형 주식기준보상거래도 IFRS 2에 따른 공정가치를 결정하는 데 상당한 판단력이 요구된다. IFRS 2는 옵션 가격결정모델의 사용을 요구하고, 그 모델의 투입값을 결정하는 방법에 대하여 명시하고 있어, IFRS로의 전환에 따라 새로운 방법들과 모형들이 소개될 수 있다.

예시 R – IFRS 최초도입기업의 현금결제형 주식기준보상의 측정

R사는 IFRS의 최초도입기업으로서 2004년 1월 1일이 전환일이고, 2005년 12월 31일이 보고일이다. R사는 2006년 11월 30일까지 가득되지 않는 주식 옵션을 2003년 11월 30일에 발행하였다. 주식 옵션은 현금결제만 되기 때문에 현금결제형으로 분류되었다. 가득조건은 지속적인 고용관계의 유지이다. IFRS 1에 따라 R사는 부채가 2005년 1월 1일 이전에 결제되지 않았으므로 2003년 11월에 부여한 주식옵션에 IFRS 2를 적용하도록 요구된다. 과거 회계기준에 따라 R사는 2003년 11월 30일 현재 IFRS 2에 의하여 결정된 공정가치를 추정(공시)하지 않았으며, 과거 회계기준 재무제표에 2003년 12월 31일 현재의 행사 가격과 주식 가격의 차이를 부채로 인식하고 측정하였다

전환일인 2004년 1월 1일 및 부채가 결제될 때까지의 각 보고일에, R 사는 주식 옵션이 부여된 조건과 상태 그리고 종업원의 누적 서비스 제공 범위를 고려한 옵션 가격 결정 모델을 적용하여 부채를 공정가치로 측정해야 한다. 현금결제형 주식기준보상의 공정가치는 내재가치와 시간가치를 모두 포함한다. 여기서 시간가치란 "평가시기와 결제시기 사이에 발생할 수 있는 주식 가격의 향후 증분에 참여할 수 있는 권리의 가치"로 정의된다. 시간가치를 제외하게 되면 부채가 부적절하게 측정될 수 있다.
결론적으로, 과거 회계기준에 따라 2003년 12월 31일 현재의 행사 가격과 당시 주식 가격의 차이에 근거하여 인식된 금액은, 2004년 1월 1일 현재 IFRS 2에 따른 옵션의 공정가치의 근사치로서 사용될 수 없다는 것이다.

기존의 주식기준보상거래의 수정

최초도입기업의 기존 주식기준보상 거래에 관한 중대한 이슈는 2005년 1월 1일 이전에 이루어진 결제방법의 변화에(주식결제형에서 현금결제형으로, 또는 반대로)대한 회계처리에 관한 것이다.

예시 S – 전환일 이후 2005년 1월 1일 이전의 주식기준보상거래의 수정

S사는 특정 종업원에 대하여 고용이 유지된다는 조건하에 2005년 12월 31일에 가득하는 현금결제형 주식기준보상을 2003년 1월 1일에 발행하였다. S사는 2004년 1월 1일이 전환일이다. 추가적으로 2004년 9월 30일에, S사는 해당 상품에 대하여 2005년 12월 31일에 가득한 이후로는 S사의 주식 발행으로만 결제될 수 있도록 조건을 수정하였다.

S사는 2005년 1월 1일 이전에 결제된 부채에 IFRS 2를 적용하도록 권장되나 강제사항은 아니다. 만약 S사가 2005년 1월 1일 전에 IFRS 2를 적용하지 않기로 선택한다면, 2004년 1월 1일부터 2004년 9월 30일까지의 부채는 S사의 최초 IFRS 재무제표에 인식되지 않을 것이다. 더욱이, 만약 IFRS 2가 적용되지 않은 상태에서 주식 부여의 조건이나 상태를 수정한 경우, 관련 수정이 (a) IFRS 전환일 (b) 2005년 1월 1일 중 늦은 날 이전에 발생한 경우, 수정사항과 관련한 IFRS 2의 조항을 적용하지 않아도 된다. 그러므로, 만약 2005년 1월 1일 이후에 가득될 것이라면, S사는 최초 IFRS 재무제표에 2004년 9월 30일부터의 주식결제형 주식기준보상만 보고하면 된다.

일관성을 유지하기 위해, 만약 S사가 위 거래에 IFRS 2를 적용하지 않기로 하였다면, 대차대조표일에 수정으로 인한 부분이 존재하지 않을 것이므로, 수정에 대한 지침(즉, 누적 공정가치만을 기록하는)을 적용하지 말아야 한다. 반면, 만약 S사가 위 거래에 IFRS 2를 적용하기로 한다면 IFRS 문단 26–29의 수정지침은 지켜져야 한다.

이 기준의 시행일 이전의 수정과 관련하여 IFRS 1이나 IFRS 2는 별다른 지침을 제공하지 아니한다. 그러므로 기존의 주식기준보상거래 계획에 대하여 결제방법의 변경과 관련하여 특정한 이슈 및 의문사항이 있는 경우에는 Deloitte의 전문가에게 상담을 요청할 것을 권장한다.

H. 무형자산

관련 IFRS: IAS 38 '무형자산'

IFRS 1의 일반 원칙은 최초도입기업에게 무형자산을 IFRS에 따라 인식, 제거 및 재분류하는 것을 요구한다. 그에 따른 조정은 영업권에 대응하여 인식되는 조정을 제외하고 일반적으로 이익잉여금으로 인식된다. 이것은 해당자산의 취득시점 또는 개발시점에 IAS 38의 인식기준을 충족하였을 자산에 대하여 전환일에 IAS 38에 부합하여 인식하여야 한다는 것을 의미한다.

IAS 38은 내부적으로 창출된 영업권의 인식을 금지하지만, 인식 기준이 충족된 범위 내에서는 내부에서 창출된 무형자산을 인식할 것을 요구한다. 이러한 기준들은 자산의 경제적 효익 발생 및 비용의 신뢰성 있는 측정에 대하여 입증하도록 요구하고 있다. 따라서 현재 발생비용을 신뢰성 있게 추정할 수 있더라도, 과거에 인식기준을 충족하지 못하여 인식하지 않았던 내부적으로 창출된 무형자산을 당기에 자산으로 인식할 수 없다. 그러나 최초도입기업은 과거 회계기준에 따라 비용화하였더라도 발생시기에 IAS 38의 인식기준을 만족시켰던 내부창출 무형자산을 자산으로 인식할 수 있다.

IAS 38하에서 불특정 내용연수(Indefinite useful life)를 가진 무형자산은 상각하지 않는다. 그러므로, 만약 소급적으로 IAS 38을 적용하려면, 과거 회계기준에 따라 계산된 상각누계액을 환원하여야 한다. 또한 IAS 38에 따라 각 대차대조표일에 관련 무형자산들의 손상여부를 검사해야 한다. 불특정내용연수에 대한 평가는 그 적정성에 대하여 매 보고일마다 검토되어야 하며, 평가에 의하여 불특정내용연수를 특정할 수 있게 되는 경우에는 이를 추정의 변경으로 회계처리한다.

IAS 38하에서 무형자산의 인식 후의 측정을 위한 회계방법으로 원가모형(Cost model) 또는 재평가법모형(Revaluation model) 중 하나를 선택할 수 있다. 정상 거래시장에 의하여 재평가 금액이 정확히 측정될 수 있는 경우에만 재평가법이 유효하다. IAS 38은 정상 거래시장에 대하여 다음 세 가지 기준을 요구한다. (a) 거래 되는 품목들이 동질의 것이다 (b) 기꺼이 거래하고자 하는 소비자와 판매자가 항시 존재한다 (c) 일반대중에게 가격이 현실적이다. 이러한 요구들은 매우 제한적이므로 거의 모든 상황에서 효과적으로 원가법을 적용하도록 요구된다. 재평가는 장부금액이 대차대조표일의 공정가치와 크게 다르지 않도록 충분히 규칙적으로 수행되어야 한다.

최초도입기업은 전환일 당시의 무형자산의 측정에 대하여 몇 가지 방법들을 적용할 수 있다. 측정에 대한 일반 원칙은 IFRS를 처음부터 적용한 것처럼(즉, 소급적용) 원가를 결정하는 것이다.

공정가치 선택

IFRS 1은 최초도입기업에게 전환일의 간주원가를 공정가치로 사용하도록 하는 공정가치 평가를 포함한다. 이 선택은 유형자산, 투자자산, 그리고 무형자산에 유효하다. 최초도입기업이 이 선택을 하나의 무형자산에 적용한 경우라도, 같은 범주의 모든 무형자산에 이 선택을 적용할 의무는 없다.

이러한 선택은 오로지 IAS 38의 인식 기준에 충족되는 범위에서의 무형자산에만 유효하며 공정가치는 정상 거래시장에서 결정된다. 최초도입기업은 회계정책으로 무형자산을 원가법으로 측정하기로 정하였는지에 상관없이 전환일의 공정가치로 무형자산을 측정할 수 있다. 그에 따른 조정은 무형자산이 과거에 영업권에 포함되지 않은 이상 이익잉여금으로 인식된다.

재평가 또는 사건 구동형 가치(Revaluation or event driven value)

IFRS 1은 최초도입기업에게 재평가가 재평가일에 수행되었고, 공정가치 또는 가격변화를 반영한 원가나 상각후 원가와 유사하다면, 과거 회계기준에 따라 결정된 재평가금액으로 무형자산을 측정할 수 있도록 한다. 간주원가는 전환일이 아닌 재평가일에 재평가된 금액이다. 최초도입기업은 재평가일부터 전환일까지 IFRS에 따른 적절한 상각비를 산정하여야 한다. 만약 IFRS하의 상각 비용이 과거 회계기준 하에서 산정된 비용과 중요한 차이가 있다면 전환일에 이익잉여금에서 수정하여야 한다.

예시 T – 공정가치 또는 재평가액의 선택

T사의 과거 회계기준하의 회계 정책은 매 3년마다 무형자산을 재평가하고 그에 따른 수정을 자본에서 인식하는 것이었다. 무형자산은 과거 회계기준 하에서 상각되지 않았다. T사는 설탕 공급 쿼타를 2002년 1월 1일에 500에 취득하였다. 이 쿼타는 2002년 12월 31일에 600으로 재평가되었다. 쿼타는 2007년 12월 31일에 소멸한다. 재평가액은 거래시장에 기초를 두고 있고, 공정가치와 대체로 유사하다. 설탕 쿼타는 기업결합의 일부로 취득되지 않았고 T사는 무형자산을 위한 IFRS 회계 정책으로 원가법을 선택하였다. 정상 거래시장에서 전환일에 결정된 쿼타의 공정가치는 750 이다. T사의 전환일은 2004년 1월 1일이다. T사는 설탕 쿼타를 측정하기 위한 다음 세가지 옵션 a) 전환일의 공정가치로 측정 b) 과거 회계기준 재평가 사용 c) IAS 38을 소급적으로 적용하는 방법을 가지고 있다. 다음 분개가 각 예에서 요구된다:

a) 2004년 1월 1일의 공정가치		
차) 무형자산 [750–600]	150	
대) 이익잉여금		150
b) 과거 회계기준 재평가		
차) 이익잉여금 [600 x 1/5]	120	
대) 상각누계액		120
재평가 일 후의 추가 상각 발생		
c) IAS 38의 소급적 적용		
차) 이익잉여금 [500 x 2/6]	167	
대) 상각누계액		167
취득일 후의 상각 발생		
차) 재평가적립금	100	
대) 무형자산 [600–500]		100
과거 회계기준하의 재평가의 환입		

민영화 또는 IPO와 같은 사건으로 인하여 어떤 항목은 전환일 이전에 공정가치로 측정되었을 수 있다. 이러한 상황에서, 최초도입기업은 해당 사건의 발생일에 결정된 공정가치를 간주원가로 사용하는 것을 선택할 수 있다. 재평가와 유사하게, 최초도입기업은 IFRS관점에서 적당한 상각 비용을 결정하고 그에 따라 조정한다.

기업결합에서의 취득

만약 최초도입기업이 IFRS 3을 소급적으로 적용하지 않기로 선택한다면, 최초도입기업은 IFRS 1 Appendix B2를 적용한다. 무형자산의 인식과 측정은 해당 항목이 과거 회계기준하에서 인식되었는지 여부와 IAS 38의 인식 조건 충족 여부에 의존한다.

IFRS 1 Appendix B2 – 과거 회계기준하에서 인식된 무형자산

관련 IFRS의 인식 기준을 만족시키는 과거 회계기준하에서 원가로 기록되는 항목들은 매수일 직후의 과거 회계기준에 따른 원가와 동일한 IFRS하의 간주원가를 가진다. 최초도입기업은 매수일부터 전환일까지 IFRS에 부합하는 상각비를 결정해야 한다. 만약 그 금액이 과거 회계기준에 따라 기록된 비용과 중요한 차이가 있다면, 그 차이는 전환일에 이익잉여금에서 인식된다.

최초도입기업은 다음의 두 가지 옵션, (a) 매수일 직후의 장부금액을 사용하고 IFRS에 따라 전환일까지의 적정한 상각 비용을 결정하는 방법 (b) 전환일의 공정가치로 측정하는 방법 (거래시장에서 공정가치가 결정된다면), 을 가지고 있다. 두 상황 모두 결과적인 조정액은 이익잉여금에서 인식된다.

예시 U – 기업결합에서 취득하여 과거 회계기준하에서 인식한 무형자산

지배회사 U는 종속회사 S를 2002년 1월 1일에 취득하였다. 당일에 어업권이 350의 공정가치로 인식되었다. 어업권의 취득 당시 잔존내용년수는 7년이었다. 과거 회계기준하에서, 지배회사 U는 원가로 무형자산을 측정하였고 상각하지 않았다. 그러므로 2004년 1월 1일의 장부가액은 350이다. 지배회사 U는 이후 IAS 38의 재평가모형에 의하여 무형자산을 측정하는 것을 회계 정책으로 선택하였다. 정상 거래시장에서 결정된 2004년 1월 1일의 어업권의 공정가치는 430 이다. 지배회사 U의 전환일은 2004년 1월 1일이다. 지배회사 U는 (a) 전환일의 공정가치 또는 (b) 과거 회계기준의 재평가금액으로 어업권을 측정하는 옵션을 가지고 있다. 다음은 각 옵션에 요구되는 분개이다:

a) 2004년 1월 1일의 공정가치

차) 어업권 [430–350]	80	
대) 이익잉여금		80

b) 취득일 직후의 장부 금액

차) 이익잉여금	100	
대) 상각누계액 [350 x 2/7]		100

IFRS 1 Appendix B2 – 과거 회계기준하에서 인식되지 않은 무형자산

과거 회계기준하에서 인식되지 않은 무형자산의 전환일의 원가는 "0"이 아닐 수 있다. 이 항목들은 IFRS에 따라 종속회사의 개별재무제표에서 인식되었을 기준으로 측정되므로 IFRS 1은 이러한 상황에서 IFRS 3의 소급적용을 요구한다. 결과적으로 영업권에 포함된 과거 회계기준하에서 인식되지 않은 무형자산으로 인한 최종 조정은 전환일에 영업권에 가감하여 인식된다. 이러한 요구사항이 IFRS 1의 공정가치 선택의 적용을 금지하는 것은 아니다. 이 무형자산의 인식 후의 측정은 IAS 38의 조건에 따라 원가로 자산을 측정하는지 또는 재평가 금액으로 측정하는지에 따라서 다르게 나타난다.

예시 V – 기업결합에 취득되었고 과거 회계기준하에서 인식되지 않은 무형자산

지배회사 V는 종속회사 T를 2002년 1월 1일에 매수했다. 종속회사 T는 매수일까지의 개발비가 총 350 발생했다. 개발비는 매수일에 IAS 38의 인식 기준을 만족하였지만, 자산은 과거 회계기준 하에서는 인식되지 않았다. 개발비는 2002년 1월 1일부터 시작하는 7년의 내용연수를 가진 프로젝트와 관련되어 있다. 이러한 원가가 거래되고 있는 정상거래시장은 없다. 지배회사 V는 인식 후에 원가법으로 무형자산을 측정하는 회계정책을 선택하였다. 지배회사 V의 전환일은 2004년 1월 1일이다. 다음 분개가 요구된다:

차) 개발비	350	
대) 상각누계액 [350 x 2/7]		100
대) 영업권 [350–100]		250

정상 거래시장이 존재하지 않기 때문에, 공정가치 옵션은 유효하지 않다. 관련 조정은 자산이 이전에 영업권에 포함되었기 때문에 영업권에서 인식된다.

IFRS 3 의 소급 적용

만약 최초도입기업이 기업결합에서 취득한 무형자산에 소급적으로 IFRS 3을 적용하기로 선택한다면, 이 자산들은 전환일에 IAS 38과 IFRS 3에 따라 인식되어야 하고 매수일의 영업권에 대하여 적절한 조정이 수행되어야 한다. 이것은 IFRS 3의 효과적인 소급적용이며, 더 많은 무형자산이 결과적으로 인식될 수 있다.

I. 유형자산 및 투자부동산

관련 IFRS : IAS 16 '유형자산'
IAS 40 '투자부동산'

IFRS 1의 일반 원칙은 적절한 IFRS에 따라 당해 항목을 인식, 제거 또는 재분류할 것을 요구한다. 유형자산 및 투자부동산 항목의 인식과 제거에 따른 조정은 모든 경우에 있어 전환일의 이익잉여금에서 인식된다.

IFRS하에서 유형자산의 인식과 측정에 대한 근본적인 접근법은 다른 중대한 재무보고개념체계와 중요한 차이는 없지만, IFRS에 따라 자본화되어야 하는 원가의 종류는 과거 회계기준하에 인식된 것과 차이가 발생할 수도 있다. 그러나, IFRS하의 유형자산의 구성요소화 접근법 (Componentization approach)은 특정 최초도입기업에게는 중대한 의미를 부여할 수 있다. 구성요소화 접근법은 감가상각이 유형자산 항목의 중요한 부분별로 개별적으로 결정될 것을 요구한다. IFRS 1의 관점에서 볼 때 과거 회계기준과 상반되는 IFRS하의 새롭거나 차별화된 감가상각 정책으로부터 발생하는 조정은 IFRS 1의 선택적 면제조항을 적용하지 않는 한, 중요한 범위의 수준까지 반영되어야 한다. 자산의 구성요소화는 소급적으로 요구된다. 이러한 예는 아래와 같다.

예시 W – 자산의 구성요소화

W사(민간 항공사)는 2002년 1월 1일 항공기를 취득하였다. 총원가는 엔진, 비행기설비(좌석, 카펫, 등), 그리고 기내 오락 시스템의 비용을 포함하였다. 과거 회계기준하에서 총 원가는 유형자산대장의 한 항목으로 자본화되어 감가상각 (25년의 경제적 내용년수에 걸쳐 정액법) 되었다.

IAS 16하에서 항공기의 각 구성 요소(즉, 엔진, 설비, 그리고 오락 시스템)는 개별적으로 인식되고 감가상각되어야 한다. IFRS 1은 만약 IFRS 하에서 기록되었어야 했던 금액이 과거 회계기준에 따른 금액과 현저히 다르다면, 과거 회계기준에 따라 인식되었던 감가상각을 조정할 것을 요구한다.

그러므로 W사는 개별적인 구성요소에 항공기의 총원가를 할당하고 전환일까지 적절한 감가상각비를 IFRS하에서 계산해야만 한다. 구성요소화의 수준은 판단의 문제이며 자산의 총원가에 대비하여 개별 구성요소의 원가가 중요한 경우 IAS 16은 개별 구성 요소들을 별도로 인식할 것을 요구한다. 엔진과 다른 구성 요소들의 내용년수가 25년보다 현저히 낮다고 가정한다면 IFRS하에 기록되었을 구성요소들의 감가상각비용은 과거 회계기준 하에 기록된 것과 다를 것이다. 만약 차이금액이 재무제표상 중요하다면 전환일에 관련 조정을 이익잉여금에서 인식한다.

IAS 16에 따라 유형자산 인식 후의 측정을 위한 회계 정책으로서 원가모형 또는 재평가모형 중 하나를 선택할 수 있으며, 또한 IAS 40에 따라 투자부동산 인식 후의 측정을 위한 회계 정책으로서 원가법 또는 공정가치법 중 하나를 선택할 수 있다. 유형자산(토지 제외) 항목은 반드시 감가상각 하여야 한다. IAS 40의 원가법에 따라 측정되는 투자부동산 또한 감가상각 하여야 한다. IAS 40의 공정가치법은 투자부동산을 감가상각하도록 요구하지는 않지만, 각 보고일에 발생하는 공정가치의 변화는 손익으로 인식하도록 한다.

자산의 건설 또는 사용으로 인하여 기업이 자산을 분해 또는 제거하고 기존 상태로 현장을 복구하는 의무를 발생시킬 수 있다. 이러한 경우에는 IAS 37에 따라 관련 부채를 인식해야 한다.

최초도입기업은 관련 IFRS의 표준 요구사항과는 별개로 전환일에 유형자산 및 투자부동산의 측정과 관련하여 여러 이용 가능한 선택권이 있다. 측정과 관련된 일반 원칙은 IFRS가 처음부터 적용된 것처럼 원가를 결정하는 것, 즉 소급 적용이다.

공정가치 선택

IAS 40에 따라 최초도입기업은 투자부동산을 공정가치로 측정하는 것을 회계 정책으로 선택할 수 있다. 이 선택을 한다면 전환일에 IAS 40에 따라 투자부동산의 모든 항목들을 공정가치로 측정하여야 한다.

IFRS 1은 기업이 선택한 IFRS회계정책과는 상관없이 전환일에 유형자산, 투자부동산, 그리고 무형자산을 간주원가를 공정가치로 사용하는 것을 허용한다. 공정가치로 인식되지 않은 유형자산과 투자부동산의 모든 항목에도 이러한 선택을 적용할 수 있다. 이 때의 공정가치는 해당 항목의 IFRS관련 지침에 따라 전환일에 결정되어야 한다. 그에 따른 조정은 이익잉여금에서 인식되거나, 상황에 따라 전환일에 자본의 다른 범주에 인식된다. 이 회계처리는 기업결합의 일부로 취득된 유형자산과 투자부동산의 항목에도 적용된다. 만약 최초도입기업이 상기 회계처리를 선택한 경우라도, 각 유형내의 모든 항목에 적용할 필요는 없다.

재평가 또는 사건 구동형 가치

IFRS 1은 재평가액이 재평가일의 공정가치 또는 가격 변화를 적절히 반영한 원가나 상각후 원가에 대체로 유사하다면 최초도입기업이 과거 회계기준하에서 결정된 재평가된 금액으로 유형자산 또는 투자부동산을 측정하는 것을 허용한다. 간주원가는 전환일이 아닌 재평가일에 재평가된 금액이다. 최초도입기업은 재평가일부터 전환일까지의 적절한 감가상각비를 IFRS에 따라 결정해야 한다. 만약 IFRS하의 감가상각비가 과거 회계기준하의 비용과 중요한 차이가 있다면 관련 조정은 전환일에 이익잉여금에서 인식한다.

예시 X – 공정가치 또는 재평가액의 선택

2002년 1월 1일, X사는 공장건물을 360에 취득하였고, 잔존내용연수는 40년이다. 이 공장건물은 2003년 1월 1일에 390으로 재평가 되었으며, 재평가차액은 자본에 반영되었다. 감가상각이 반영된 이 건물의 장부가액은 2003년 1월 1일에는 351이었으며, 2004년 1월 1일에는 380이었다. 과거 회계기준에서의 감가상각방법은 IAS 16에 부합된 것이었으며, 재평가는 재평가일의 공정가치에 상응한다. X사는 IAS 16에 따라 공장건물의 인식후 측정에 대한 회계원칙으로 원가법을 선택하였다. X사의 전환일은 2004년 1월 1일이다. 전환일의 건물 시장가치는 415였다. X사는 공장건물을 평가하기 위해 a)전환일의 공정가치, b) 과거 회계기준에 따른 재평가, c) IAS 16의 소급적용 중 하나를 선택할 수 있다. 다음은 이와 같은 모든 경우에 해당하는 회계처리이다.

a) 2004년 1월 1일의 공정가치:		
차) 공장건물 [415–380]	35	
대) 이익잉여금		35
장부가액을 간주원가로서의 공정가치로 수정		

차) 재평가적립금(Revaluation surplus) [390-351]	39	
대) 이익잉여금		39
2003년 1월 1일의 최초 재평가를 환원		

b) 과거 회계기준하의 감가상각이 IAS 16에 부합한다면, 분개는 발생하지 아니함.

c) IAS 16의 소급적용:

차) 재평가적립금 [390-351]	39	
대) 공장건물 [390-360]		30
대) 감가상각누계액		9
2003년 1월 1일의 최초 재평가를 환원		

차) 감가상각누계액 [(390 X 1/39)- (360 X 1/40)]	1	
대) 이익잉여금		1
2004년의 1월 1일의 재평가에서 추가된 감가상각을 환원		

민영화 혹은 IPO와 같은 사건으로 인하여, 어떤 항목들은 전환일 이전에 공정가치로 측정되었을 수 있다. 이러한 경우, 최초도입기업은 해당사건의 발생일에 결정된 공정가치를 간주원가로 사용하도록 선택 할 수 있다. 재평가와 유사하게, IFRS에 따른 적절한 감가상각금액을 결정하고 그에 따라 전환일까지 조정한다.

기업결합에서의 취득

최초도입기업이 만약 IFRS 3을 소급적으로 적용하지 않기로 선택하였다면, IFRS 1 Appendix B2을 적용한다. 유형자산과 투자부동산의 인식과 측정은 해당 항목이 과거 회계기준에 따라 인식되었는지 여부에 따라 달라진다.

IFRS 1 Appendix B2 – 과거 회계기준하에 인식된 유형자산 및 투자부동산

IAS 40의 관점에서 최초도입기업은 공정가치로 투자부동산을 측정하도록 선택할 수 있다. 이를 선택한다면, 모든 투자부동산을 공정가치로 인식하여야 한다. 회계정책으로써 공정가치를 측정할 것을 선택한다면 전환일에 투자부동산은 공정가치로 측정될 것이다. 이 때 공정가치는 전환일에 결정되며, 관련 IFRS의 지침에 따라야 한다.

과거 회계기준하에서 원가로 기록되고 또한 IFRS의 관련 인식기준을 충족하는 항목은 취득 직후에 과거 회계기준에 따라 결정된 원가가 IFRS에서의 간주원가가 된다. 최초도입기업은 취득일부터 전환일까지 IFRS에 따른 적절한 감가상각비를 결정해야 한다. 만약 그 금액과 과거 회계기준에 따른 금액과의 차이가 중요하다면, 그 차이는 전환일자에 이익잉여금으로 인식한다.

최초도입기업은 다음과 같은 선택권을 가진다; a) 취득 직후의 장부금액을 사용하여 전환일까지 IFRS에 따른 적절한 감가상각비를 계상한다. b) 전환일에 공정가치로 인식한다. 투자부동산에 대하여 공정가치법을 선택한다면, 이들은 전환일에 공정가치로 인식한다. 모든 경우에 있어 차이 조정은 이익잉여금으로 인식한다.

예시 Y – 기업결합에서 취득하여 과거의 회계기준에 따라 인식한 유형자산

모회사 Y사는 2001년 1월 1일에 종속회사 S를 취득하였다. 기업결합의 일부로 모회사는 선박의 공정가치를 6,000으로 취득하고 인식하였다. 회사 S의 취득일에, 선박은 12년 잔존 내용연수를 가지고 있었다. 이 선박은 2003년 1월 1일에 6,500으로 재평가되었고, 차이는 자본으로 조정되었다. IAS 16에 부합하는 재평가모형에 따라 결정된 2004년 1월 1일의 장부가액은 5,850이었다. 모회사 Y는 선박의 인식후 측정을 위해 IAS 16의 원가모형을 회계정책으로 선택하였다. 2004년 1월 1일에 선박의 공정가치는 7,000 이었다. 모회사 Y는 선박을 a)전환일의 공정가치, b) 과거 회계기준하에서의 재평가 또는 c) 취득 직후 장부금액 중 하나를 선택하여 인식할 수 있다. 각각의 경우 분개는 다음과 같다.

a) 2004년 1월 1일의 공정가치:

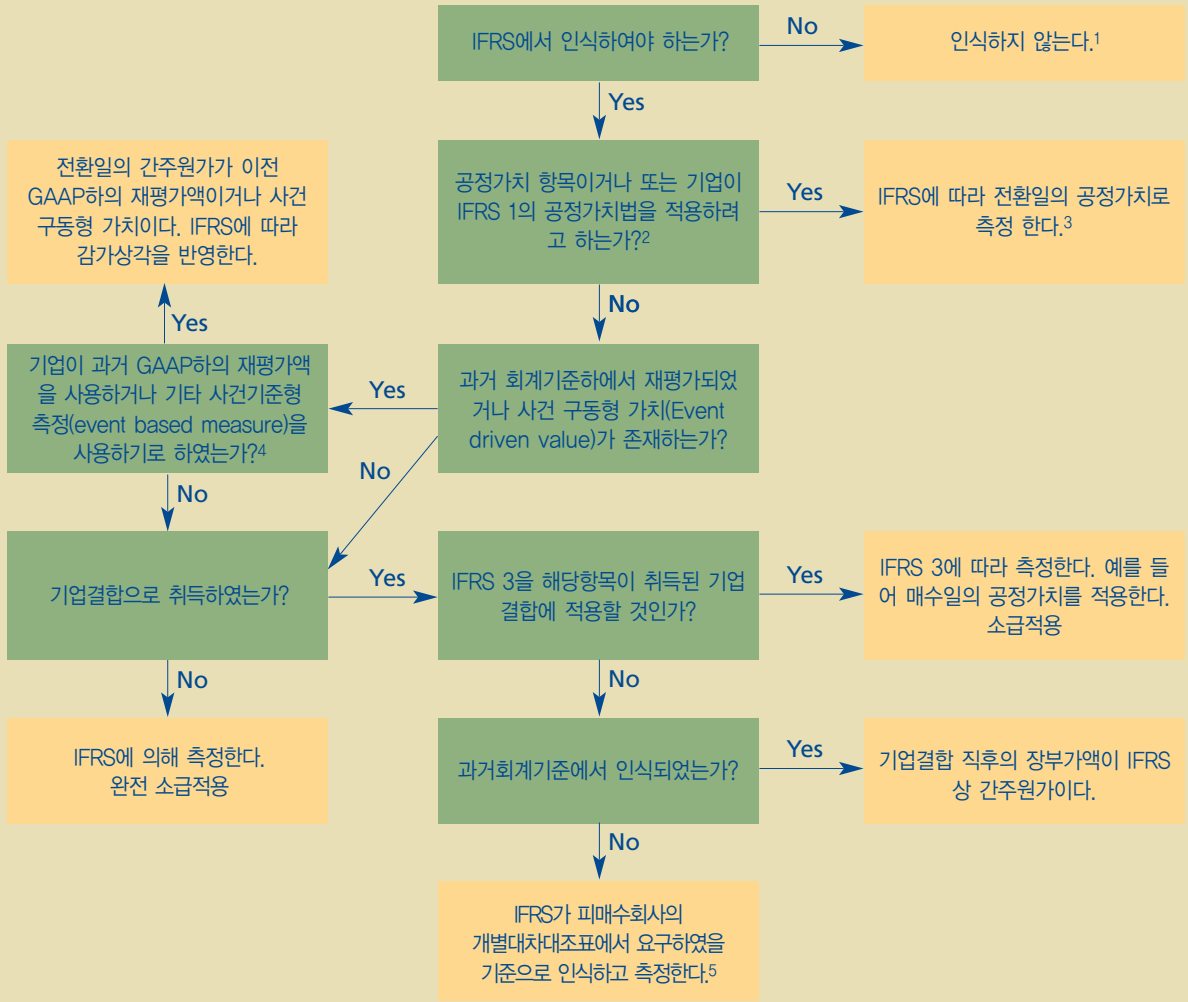
차) 선박 [7,000 – 5,850]	1,150	
대) 이익잉여금		1,150

b) 과거 회계기준에 의한 감가상각이 IAS 16에서 인정된다면, 분개가 발생하지 아니함.

c) 취득일 직후 장부가액:

차) 재평가적립금 [6,500 – 5,000]	1,500	
대) 선박		1,500
2003년 1월 1일에 최초 재평가를 환원		
차) 감가상각누계액 [1,500 X 1/10]	150	
대) 이익잉여금		150
재평가로 인하여 추가된 감가상각을 환입		

• 유형자산, 무형자산 및 투자부동산의 의사결정 구조



[1] 제거 대상이 기업결합에서 취득된 무형자산일 경우 결과적인 조정은 영업권으로 인식된다. 만약 그렇지 않은 경우에는 이익잉여금으로 인식된다.

[2] IAS 38의 인식을 재평가 기준이(정상 거래시장의 존재를 포함하여) 충족되었을 때만 무형자산에 대해 적용가능하다.

[3] 원가기준 항목에 대하여는, 전환일의 공정가치가 IFRS하의 간주원가이다. 후속적 측정은 관련 IFRS에 따라 결정된다. 공정가치로 측정된 항목이 기업결합에서 취득되고 이전에 영업권에 포함되었던 무형자산인 경우, 전환일의 공정가치는 영업권에 가감하여 조정된다.

[4] 이 옵션은 기업이 과거에 유형자산의 항목을 재평가하였고, 그 재평가액이 공정가치 또는 가격변화가 조정된 원가와 대체로 유사한 경우에만 유효하다. 또한 사건 구동형 가치가 공정가치에 기초한 경우에 사건 구동형 가치의 사용을 선택할 수 있다. 이 회계처리를 선택한다면, 장부가액은 재평가일의 간주원가에서 IFRS에 따라 전환일까지의 감가상각을 반영한 금액이다.

[5] 인식대상 항목이 이전에 영업권에 포함된 무형자산이라면, 그에 따른 조정은 영업권에 인식하여야 한다. 다른 모든 상황에서 조정은 이익잉여금에 인식하여야 한다.

IFRS 1 Appendix B2 – 과거 회계기준하에서 인식되지 않은 유형자산 및 투자부동산

과거 회계기준하에서 인식되지 않은 항목들이 전환일에 "0"의 원가를 가지는 것은 아니다. 이러한 경우, IFRS 1은 이러한 항목이 IFRS에 따라 종속회사의 개별재무제표에 인식되었을 금액으로 측정되어야 하므로 소급조정을 요구한다. 이에 따른 조정금액은 전환일에 이익잉여금으로 인식된다. 최초도입기업은 IFRS 1의 관점에서 여전히 유용한 공정가치 평가를 선택할 수 있다.

IFRS 3의 소급 적용

최초도입기업이 IFRS 3을 소급적으로 적용할 것을 선택한 경우, 유형자산 및 투자부동산 항목은 취득일부터 해당 기준에 따라 측정되어야 한다.

J. 자산손상

관련 IFRS: IAS 36 '자산손상'

2004년 3월에 수정된 IAS 36은 특정 자산에 대하여는 매년 그리고 기타의 자산에 대하여는 손상의 징후가 존재하는 경우에 테스트를 하도록 요구한다. 자산의 회수가능가액이 장부가액에 미달하는 경우, 손상차손은 손익으로 인식된다. 회수가능가액은 그 자산의 공정가치에서 판매부대비용을 차감한 금액과 사용가치 중 더 낮은 금액이다.

최초도입기업은 전환일에 다음과 같이 IAS 36을 적용해야 한다.

- 손상 징후의 존재여부에 관계없이, 영업권과 불특정 내용연수를 가진 무형자산의 손상테스트를 실시한다.
- 기타 자산, 자산군 또는 현금창출단위가 전환일에 손상이 발생하였는지에 대한 손상의 징후를 판단하여야 한다.
- 기타 자산, 자산군 또는 현금창출단위에 대하여 손상테스트를 수행한다.
- 손상차손은 이익잉여금으로 인식하여야 한다.
- 과거에 인식된 영업권에 대한 손상차손을 제외하고 동일에 더 이상 존재하지 않는 손상 차손을 환입한다.

손상테스트는 일반적으로 개별자산별로 수행한다(예: 무형자산, 유형자산, IAS 40하의 원가법에 따라 측정하는 투자부동산, 금융리스자산, 관계회사 및 조인트벤처 투자). 그러나 많은 경우에 개별자산은 다른 자산으로부터 확연히 독립적인 현금흐름을 창출하지 않으므로 개별자산의 회수가능가액을 결정하는 것은 실무상 불가능하다. 이런 상황에서, 손상테스트는 자산군 또는 개별자산이 속한 현금창출단위에 대하여 수행된다.

현금창출단위의 결정

현금창출단위는 기타 자산 또는 자산군의 현금유입으로부터 확연히 독립적인 현금유입을 창출하는 최소의 식별가능한 자산군을 말한다. 최초도입기업이 현금창출단위를 구분하는 것은 어려운 일이나, 현금창출단위를 구분하기 위해서 전환일 현재 외부로부터 유입되는 현금 및 현금등가물의 흐름을 고려한다. 현금흐름이 다른 현금흐름과 확연히 독립적으로 발생하는가를 결정하기 위하여 영업과 관련한 현금흐름의 관리방법 및 영업결과가 경영진에 보고되는 방법과 같은 문제를 고려하여야 한다. 자산이나 자산군에 의하여 생산된 산출물에 대한 거래시장이 존재하는 경우, 산출물의 일부 또는 전부가 내부적으로 사용되는 것과 관계없이 그 자산 또는 자산군은 현금창출단위로 식별된다.

개정된 IAS 36은 현금창출단위에 대하여 다음을 요구한다.

(i) 내부경영관리 목적으로 영업권이 관리되는 자산군내에서 최소수준을 표시한다.
(ii) IAS 14 '부문보고'에 따라 결정된 부문보다 작아야 한다.

영업권

식별된 현금창출단위에 배분된 영업권은 손상의 징후 존재여부에 관계없이 전환일에(이후 매년) 손상 여부를 테스트하여야 한다. IAS 36에 따르면, 영업권이 배분되는 식별된 현금창출단위는 내부경영관리 목적으로 관리되는 자산군내에서 최소수준을 표시하고 IAS 14 '부문보고'에 따라 결정된 부문보다 작아야 한다. 손상차손의 측정은 그 추정치가 부정확하다거나 IFRS와 일치하지 않는다는 객관적인 증거가 없는 한, 과거 회계기준하에서 적용된 추정치에 기초를 두어야 한다. IFRS 3에 따르면 영업권은 상각하지 않지만, 1년 단위로 손상여부를 테스트 한다.

불특정내용연수 무형자산

전환일에 내용연수를 특정할 수 없는 것으로 지정한 무형자산은 전환일(이후 매년)에 IAS 36에 따라 회수가능가액과 장부가액을 비교함으로써 손상여부를 테스트하여야 한다.

손상차손

최초도입기업은 전환일(예: 2005년의 최초 IFRS 재무제표를 작성하는 경우 2004년 1월 1일)에 IFRS로의 전환에 따라 발생하는 회계 정책의 변화에 따른 손상차손을 이익잉여금으로 인식한다. 만약 최초도입기업이 과거 회계기준하에서 계상한 손상차손이 IFRS하에서도 타당하다면, 추가적인 감액손실을 인식하지 않으며, 이전에 인식한 감액손실도 환입하지 않는다. 전환일 이전에 인식한 손실을 포함하여, 후속적인 손상차손이나 손상차손의 환입은 IAS 36에 따라 당기손익으로 인식한다.

최초도입기업은 전환일 이후에는 영업권에 대한 손상차손을 환입할 수 없다.

K. 금융비용

관련 IFRS: IAS 23 '금융비용'

IAS 23은 금융비용에 대하여 적격자산의 취득, 건설 또는 생산에 직접 귀속시킬 수 있는 금융비용을 자본화하고 이 기준을 만족하지 않는 기타 금융비용은 비용처리한다[6].

금융비용의 자본화는 다음과 같은 세 가지 조건이 만족되는 경우에 개시한다.
i) 해당 자산에 대하여 지출이 발생하였다.
ii) 금융비용이 발생하였다.
iii) 의도된 사용 또는 판매 목적으로 자산을 준비하는데 필요한 활동이 진행 중이다.

의도된 사용 또는 판매를 위한 적격 자산을 준비하는데 필요한 활동을 실질적으로 완료한 경우 자본화를 중지한다. 또한, 자본화는 실제 개발활동이 중단된 기간 동안에도 중지하여야 한다. 만약 금융비용의 자본화로 인하여 자산의 장부금액이 회수가능가액을 초과한다면 관련 금액은 자본화에서 제외된다.

금융비용과 관련하여 IFRS 1에 예외조항이나 면제조항이 없으므로, IFRS 1의 일반 원칙인 보고일의 유효한 IFRS 의 소급 적용이 금융비용에 적용된다(역주: IAS 23의 2007년 개정으로 자본화가 강제되면서 최초도입기업의 경우 적격자산의 자본화는 전환일과 2009년 1월 1일 중 늦은 날부터 전진적으로 시행할 수 있으며, 이 경우 자본화의 개시일이 시행일보다 빠른 경우에는 자본화를 적용하지 않아도 된다).

[6] 역주: 2007년 개정으로 2009년부터는 금융비용의 자본화가 의무임 (조기적용 가능). 종전의 당기 비용처리는 금지됨에 따라, 이하는 자본화에 대한 내용만을 설명함

과거 회계기준에 따라 IAS 23의 적격 자산의 정의에 부합하는 모든 자산들의 금융비용을 자본화 했다고 하더라도, 자본화 금융비용의 측정에 관해서는 과거 회계기준과 IAS 23사이에 차이가 존재할 수 있다. 예를 들어, IAS 23은 적격자산에 지출을 위해 보유중인 자금을 일시적으로 투자함으로써 획득한 투자수익을 발생한 금융비용에서 차감할 것을 요구하는데, 이는 다른 GAAP 하에서는 흔하지 않은 경우이다.

최초도입기업은 과거 회계기준하에서 실제 자본화된 모든 금융비용을 분석하고, 당초에 인식된 금융비용이 IAS 23 에 따라 측정되지 않은 경우, 자본화 금융비용을 조정하여야 한다.

최초도입기업은 전환일에 유형자산, 투자부동산, 또는 무형자산을 공정가치 또는 재평가된 금액으로 측정하는 것을 선택할 수 있다. 금융비용을 소급적으로 자본화할 것을 선택하고 해당 항목을 공정가치로 측정하기로 하였다면, 평가일 전에 발행한 해당 항목에 관련된 금융비용을 자본화하는 것은 허용되지 않는다.

L. 리스

관련 IFRS : IAS 17 '리스'
SIC 15 '운용리스 – 인센티브'

전환일에 리스회사와 리스이용자는 IAS 17에 따라 리스개시일에 존재했던 상황에 근거하여 리스를 운용리스와 금융리스로 분류한다. 금융리스하의 최소리스료의 현재가치는 내재이자율을 사용하여 계산되고 자본화된다. 운용리스의 지급리스료는 발생시 리스이용자에 의해 당기손익으로 인식된다.

최초도입기업에 유형자산, 투자부동산 및 무형자산의 공정가치 측정을 허용하는 IFRS 1의 선택적 면제조항은 금융리스하에서 재무제표에 자본화되는 항목에도 동일하게 적용된다. 최초도입기업은 따라서 이러한 항목들을 전환일에 공정가치로 측정할 수 있다. 그러나 금융리스부채는 공정가치로 아니라 지급리스료의 순현재가치로 측정한다(예를 들어, IAS 39의 상각원가 개념).

IFRS 1에는 IAS 17의 소급적용에 대한 명백한 면제조항이나 예외조항은 없다. 따라서 최초도입기업은 전환일에 모든 금융리스자산을 인식하여야 한다. 만약 기존에 인식하지 않았다면 리스개시일 현재의 자산의 공정가치(또는 최소리스료의 현재가치와 비교하여 작은 것)를 결정하여 전환일까지 상각하고 내재이자율을 사용하여 금융리스부채를 상각하는 것을 고려하여야 한다(유효이자율법). 리스로 취득한 자산의 공정가치를 결정하는 것은 어렵고 실무상 적용할 수 없는 경우가 있다. 하지만 IFRS 1의 선택적 면제조항에 따라 자본화된 금융리스자산을 전환일의 공정가치로 측정할 수 있다.

예시 Z – 이전의 GAAP에서 자본화되지 않은 금융리스

Z사(리스이용자)는 2003년 1월에 3년간의 리스계약을 체결하였다. 지급리스료는 매년 5,000이다. Z사가 리스회사에 대하여 보증한 2005년 12월31일의 보증잔존가액은 1,000이다. 리스종료시 리스자산의 잔존가액은 100으로 예상된다. 리스이용자가 리스자산을 취득시 자산의 공정가치는 13,186이었다. 따라서 내재이자율은 10%가 된다. 과거 회계기준하에서, 지급리스료는 비용으로 처리되었으나 IFRS에서는 금융리스로 분리된다. Z사의 전환일은 2004년 1월1일이다.

리스부채의 상각

날짜	지급리스료	이자비용	리스부채감소액	리스부채
2003년 1월 1일				13,186
2003년 12월 31일	5,000	1,319	3,681	9,505
2004년 12월 31일	5,000	1,951	4,049	5,455
2005년 12월 31일	5,000	546	4,454	1,000

감가상각비(13,186–100)/3년 = 4,362/년

2004년 1월 1일의 전환일에 아래의 분개가 요구된다.

차) 금융리스자산	13,186	
차) 이익잉여금	681	
대) 감가상각누계액(1년)		4,362
대) 금융리스부채		9,505

어떤 경우에는, 리스회사와 리스이용자가 리스를 갱신하기 보다 중도에 리스조건을 변경하는 경우가 있는데, 이러한 변경된 조건들이 리스개시일에 유효했었다면 IAS 17에 따라 리스가 다르게 분류되었을 수 있다. 만약 그렇다면 변경된 계약은 그 기간동안 새로운 계약으로 간주된다. 그러나, 추정의 변경(예를 들어, 내용연수의 변경 또는 리스자산의 잔존가액의 변경) 또는 상황의 변경(예를 들면, 리스이용자의 파산)에 따라 리스를 재분류 하지 않는다.

M. 재고자산

관련 IFRS: IAS 2 '재고자산'

IAS 2는 재고자산을 원가와 순실현가능가액 (정상적인 거래에서의 추정판매가에서 판매완료시까지의 판매비용을 차감한다) 중 낮은 금액으로 계상하도록 하고 있다. 재고자산의 원가에는 현재의 장소 및 상황에 이르기까지 소요된 모든 필수적인 비용을 포함한다. IAS 2는 원재료를 완성품으로 만들기까지 소요된 제조간접비를 재고자산원가에 배부하도록 요구하고 있다. 이것은 제조간접비를 재고자산으로 자본화시키는 것을 배제하는 현재의 몇몇 회계관행에 상반되는 것이다. IAS 2에 따라 재고자산을 재평가하는 것은 허용되지 않는다.

IAS 2에 의하면, 보통 상호 교환불가능한 재고자산의 원가 및 특정 프로젝트를 위해 생산되어 별도 보관된 상품과 서비스는 개별법으로 배부한다.

재고자산의 원가는 위의 문단에서 언급했던 것 외에, 선입선출법 또는 총평균법을 이용해서 배부될 수 있다. 유사한 성격과 사용용도를 가진 재고자산에는 동일한 방법이 적용되어야 한다.

전환일의 조정이 회계원칙의 변경이나 오류로 인한 것이 아니라면 순실현가능가액으로 재고자산을 감액하는 것은 일반적으로 당기손익으로 인식한다. 이러한 경우에 조정사항은 전환일의 이익잉여금에 반영된다.

재고자산의 회계처리에 관하여 IFRS 1의 의무적 예외조항이나 선택적 면제조항은 없다. 따라서 최초도입기업은 IFRS 1의 일반원칙에 따라 IAS 2를 반드시 소급적용 하여야 한다. 만약 최초도입기업이 과거 회계기준에서 제조간접비를 자본화시키지 않았다면 이러한 요구사항은 최초도입기업에게 과거로 제조간접비를 재고자산에 배부하라고 요구하는 것이므로 기업입장에서는 부담스러울 수 있다.

N. 건설형 공사계약

관련IFRS: IAS 11 '건설형 공사계약'

IAS 11하에서 건설형 공사계약은 기업이 공사결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 공사진행률을 사용하여 회계처리한다. 공사진행률하에서 수익과 비용은 공사완성 시점이 아닌 진행과정에 따라 인식한다. 그러나 만일 공사가 손실이 발생할 것으로 추정된다면 해당 공사와 관련된 총예상손실을 즉시 인식해야 한다. 공사결과를 신뢰성있게 추정할 수 없을 때에는 회수할 수 있는 발생원가 범위 내에서만 공사수익을 인식한다.

IAS 11은 건설형 공사계약을 '단일자산의 건설공사 또는 설계나 기술, 기능 또는 그 최종적 목적이나 용도에 있어서 밀접하게 상호 연관되어 있는 복수자산의 건설공사를 위해 특별히 합의된 계약'이라고 정의하고 있다.

건설형 공사계약에 관하여 IFRS 1에서는 예외가 없다. 그러므로 보고일 현재 유효한 IFRS를 적용하여야 하며, 소급적용이 원칙인 IFRS 1의 일반원칙은 건설형 공사계약에도 적용된다.

그러므로, 최초로 IFRS를 적용하는 기업은 전환일에 진행중인 모든 건설형 공사계약을 분석하고 필요하다면, IAS 11을 적용하여 인식 및 측정하여야 한다. 그에 따른 조정은 이익잉여금으로 인식한다.

건설형 공사계약의 측정은 총공사수익, 총공사원가 또는 진행률과 같은 추정을 수반한다. 최초도입기업의 IFRS에 따른 추정은 추정에 오류가 있었음이 객관적으로 증명되지 않는 한 동일자의 과거 회계기준에 의한 추정과 일관되어야 한다. 그러므로, 원래 추정이 수행된 이후에 추가적인 정보에 따라 진행률 추정을 변경함으로써 전환일에 건설형 공사계약을 조정해서는 안 된다.

예시 AA – 과거 회계기준에 의해 인식되지 않은 건설형 공사계약

AA사는 2004년 1월 1일(전환일)자로 IFRS를 최초로 도입하였다. 과거 GAAP하에서 AA사는 건설형 공사계약을 공사진행률로 인식하지 않았다. AA사는 2003년 1월 1일 9,000의 교량건설공사를 체결하였다. 2004년 1월 1일자로 추정된 총공사원가는 8,050이고 교량건설에는 3년이 소요될 것으로 추정된다. 또한 전환일까지 소요된 비용은 현장의 원재료 250을 포함하여 2,343이다. AA사는 2003년에 발주자에게 3,000(발주자의 기성고증명에 의함)을 청구하고 수익과 비용으로 각각 3,000 및 2,400을 계상하였다.

AA사는 IFRS 전환일 현재 가장 최근에 추정된 총 공사원가에서 전환일까지 수행된 공사에 대해 발생한 원가의 비율로 공사진행률을 결정하였다. 아직 공사에 투입하지 않은 원재료 250을 제외하고 계산한 진행률은 26%[(2,343–250)/8,050]이다.

전환일 현재 다음과 같은 회계처리가 필요하다.

차) 이익잉여금	660	
대) 미성공사		660
[3,000-(9,000×26%)]		
계약조건에 의해 인식된 수익의 조정		
차) 미성공사	307	
대) 이익잉여금		307
[2,400-(8,050×26%)]		
손익으로 인식된 초과원가부분의 환원		

O. 충당부채

관련 IFRS: IAS 37 '충당부채, 우발부채와 우발자산'
IFRIC 1 '사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경'

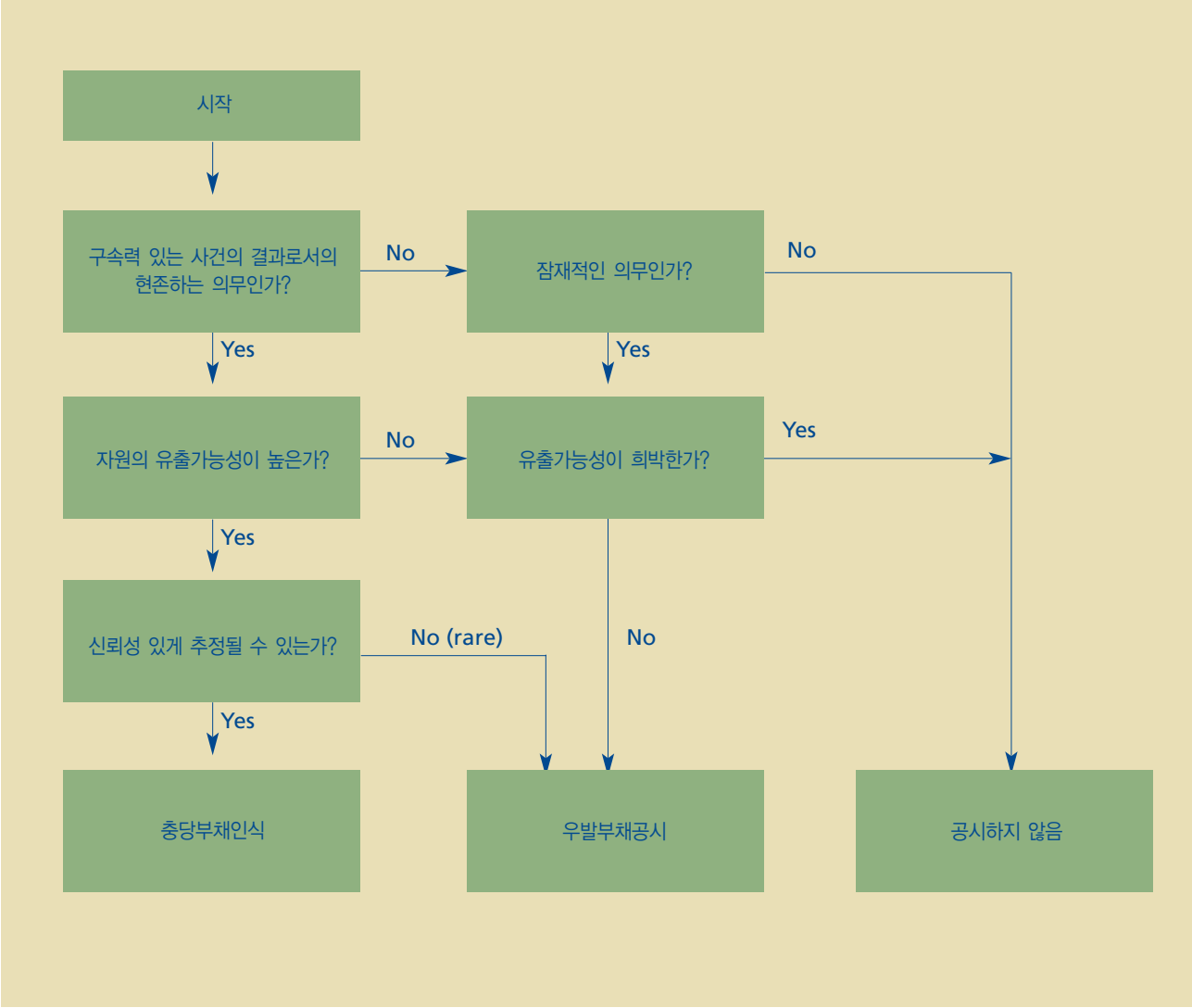
IAS 37에서 충당부채는 다음과 같은 경우에만 인식한다.

(a) 기업이 과거 사건의 결과로 현재의무가 존재한다.
(b) 당해 의무를 이행하기 위해 경제적 자원이 유출될 가능성이 높다.
(c) 그 의무이행에 소요되는 금액을 신뢰성있게 추정할 수 있다.

상기의 요건을 충족하지 않는 한 개시 IFRS 대차대조표에서나 전환일 이후의 후속기간에서도 충당부채를 인식하지 않는다.

기업결합에서 인수되고 IFRS 3의 조건을 충족하지 않는 경우, 우발부채와 우발자산은 인식되지 않는다. 그러나 이 경우 개시 IFRS재무제표에 주석으로 기재해야 한다.

IAS 37에 따라 충당부채를 인식하기 위한 인식기준을 아래와 같이 도식화할 수 있다.
(IAS 37 Appendix A)



상기의 (b)와 (c)의 조건을 충족하여 충당부채로 인식되게 하는 구속력있는 사건(Obligating event)이란 기업이 의무를 이행하는 데 현실적인 대안이 없는 법적 의무 또는 의제의무를 창출하는 사건을 말한다. 이와 관련하여, 경영자 또는 이사회에 의한 결정이라고 해도 결정내용이 대차대조표일 이전에 그에 의해 영향받는 당사자에게 전달되지 않았고, 따라서 그러한 책임을 이행할 것이라는 정당한 기대를 가지지 않게 되었다면 관련 의제의무(Constructive obligation)는 발생하지 않는다.

충당부채에 관하여 IFRS 1의 예외조항은 없다. 그러므로 보고일 현재 유효한 기준을 사용하여 소급적용하는 IFRS 1의 일반원칙은 충당부채에도 적용된다.

그러므로, 전환일에 IFRS 최초도입기업은 과거 회계기준에 의해 인식된 충당부채를 분석하고 위에서 언급한 IAS 37에 의한 인식기준을 충족하는지 평가해야 할 것이다. 만일 과거 회계기준하에서의 충당부채가 이 기준을 충족하지 않는다면(예를 들어 현존하는 의무가 없는 등), 전환일의 관련 이익잉여금을 수정하여 개시 IFRS 대차대조표에서 제거시켜야 할 것이다.

이와 유사하게 만일 IFRS를 최초로 도입하는 기업이 충당부채의 인식기준을 충족하는 부채를 발생시켰다면 과거 회계기준 하에서는 충당부채로 인식하지 아니하는 거래라 하더라도 전환일에 관련 이익잉여금을 수정하여 IAS 37에 따른 금액을 계산하고 개시 IFRS 대차대조표에 충당부채를 계상해야 할 것이다.

IAS 37과 유사한 과거 회계기준에 의해 인식된 충당부채의 최선의 추정치는 전환일에 조정하지 않는다. 그러나 과거 회계기준에 의해서는 인식하지 않았던 충당부채가 IFRS에 의해 계상할 필요가 있다면 충당부채는 전환일 현재의 상황을 반영한 가장 적절한 추정액으로 결정되어야 한다.

구조조정충당금 인식을 위한 특별기준

IAS 37은 충당부채의 일반적인 인식기준이 어떻게 구조조정부채에 적용될 것인지에 대하여 이전의 GAAP보다 더 제한적인 특별한 가이드를 제공한다.

IAS 37의 조항에 의하면, 기업이 구조조정과 관련된 특정 정보를 식별하여 작성한 상세하고 공식적인 구조조정계획이 없고, 구조조정계획을 이행하기 시작하거나 중요내용을 발표함으로써 기업이 해당 구조조정계획을 이행할 것이라는 정당한 기대를 영향을 받는 당사자에게 전달하지 않는 한 구조조정충당부채는 인식될 수 없다.

과거 GAAP하에서는 인식되었으나 IAS 37 인식기준을 충족하지 못하는 구조조정부채는 전환일에 제거시켜야 하며 관련 이익잉여금도 조정해야 한다.

기업결합에서 인수된 충당부채

IFRS 3의 소급적용

IFRS 3이 소급적으로 적용되고 매수일에 충당부채의 인식기준을 충족시킨 기업결합 충당부채는 식별 가능한 자산 부채에 배분되는 기업결합원가의 부분으로 인식된다. 충당부채는 의무를 이행하는데 필요한 지출의 최선의 추정치에 대해 매수일 현재의 적정한 현행 이자율과 이용가능한 상황을 반영한 현재가치로 측정된다. 과거 GAAP하에서 배분된 금액과의 차액은 영업권으로 조정한다.

이러한 충당부채는 전환일에 다시 측정되고 매수일의 충당부채로부터 전환일까지의 변동액은 이익잉여금에서 조정된다.

IFRS의 소급조정시, 배분되는 기업결합원가의 일부로 우발부채를 인식하는 것은 영업권금액의 조정을 초래할 수 있다. 우발부채는 충당부채에 관한 인식요건을 충족하지 아니하므로 기업결합의 범주 밖에서는 인식되지 않았을 것이다. 그러나, 최초도입기업이 전환일 이전에 발생한 기업결합에 대하여 IFRS 3를 소급적용함으로 인해 개시 IFRS 대차대조표에 인식하는 우발부채는 다음 중 큰 금액으로 측정하여 개시 대차대조표에 표시한다.

(a) IAS 37에 따라 인식될 금액

(b) 제 3자가 기업결합일에 우발부채를 인수하기 위해 청구하였을 금액으로서, 배분되는 기업결합원가의 일부로서 인식된 금액

우발부채는 의무가 이행되거나 의무를 이행하는데 필요한 자원의 유출 가능성이 희박하게 될 때까지 대차대조표에 표시된다. 후자의 경우, 충당부채는 손익으로 환입된다.

IFRS 1 Appendix B2 – 기업결합에서 인수한 충당부채

IFRS 1 적용의 예외조항으로서 기업결합에서의 충당부채는 IAS 37에 근거하여 전환일 당시에 입수가능한 사실과 정보에 의하여 평가된다. 과거 GAAP에 의한 충당부채의 변경(인식 여부를 불문하고)은 이익잉여금에 의하여 조정된다.

식별가능한 자산과 부채에 대하여 배분한 취득원가를 조정하지 아니하며, 따라서 매수일에 계산된 영업권 역시 조정하지 아니한다. 만약 IFRS에 근거한 인식기준을 충족하지 아니한 충당부채의 설정으로 매수일에 영업권 가액이 증가한 경우라도, (예를 들어 복구충당부채) 전환일 현재 개시 IFRS 대차대조표로부터 해당 충당부채를 제거하는 것은, 영업권이 아닌 이익잉여금으로 조정한다. 그러나 영업권은 언제나 손상차손의 인식을 위하여 평가되어야하며, 만약 손상차손이 발생되는 경우 전환일의 이익잉여금에 반영한다.

예시 AB – 과거 회계기준에 근거하여 인식되지 아니한 기업결합에서의 충당부채

AB사는 자회사 B를 2001년 1월 1일에 취득하였다. 동일에 B는 의무를 결제하는 데 필요한 자원의 최선의 추정치로서 200의 보증서를 발행하였다. 당해 부채는 자회사 B에 의하여 충당부채로서 인식되지 아니하였고, AB사의 연결재무제표상 과거 회계기준에 따라 기업결합원가의 배분의 일부로서 인식되지도 아니하였다. 전환일 (2004년 1월 1일)에 보증채무를 결제하기 위하여 필요한 자원의 최선의 추정치는 125이다. 개시 IFRS 대차대조표상에서의 충당부채의 회계처리는 AB사가 B의 취득에 IFRS 3 또는 IFRS 1 Appendix 2의 예외규정 중 어느 것을 적용하는가에 영향을 받는다. 아래는 각각의 경우에 요구되는 회계처리를 나타낸 것이다.

IFRS 3의 소급적용

차) 영업권	200	
대) 충당부채(취득일)		200
차) 충당부채(전환일에 재측정)	75	
대) 이익잉여금		75

IFRS 1 Appendix 2의 예외조항 적용

차) 이익잉여금	125	
대) 충당부채(전환일)		125

P. 법인세

관련 IFRS: IAS 12 '법인세'

당기 및 전기에 미지급된 법인세는 부채로 인식된다. 만일 지급 금액이 총 법인세액을 초과하는 경우, 초과 부분은 자산으로 인식된다. 법인세 부채와 법인세 자산은 적용세율에 기초하여 세무당국에 지급되거나 환급될 것이라고 예상되는 금액으로 측정하여 인식하여야 한다.

세무상 일시적 차이는 자산 또는 부채의 장부상 금액과 세무상 금액과의 차이에서 발생한다. 차감할 일시적 차이는 자산의 세무상 금액이 장부상 금액을 초과하거나, 부채의 장부상 금액이 세무상 금액을 초과할 경우 발생한다.

이연법인세부채 또는 이연법인세자산은 다음사건에서 발생되는 차이를 제외한 모든 일시적 차이로부터 발생된다.

(a) 영업권의 최초인식

(b) 세무상 목적으로 영업권 상각비가 공제되는 아니하는 경우 해당 영업권

(c) 다음을 모두 만족하는 거래에서 발생한 자산 부채의 최초 인식

(i) 기업결합이 아닌 거래

(ii) 거래시점에 회계이익 또는 과세소득에 영향을 주지 않는 거래

추가적으로 이연법인세자산은 향후 과세소득의 발생이 유망하여 미래의 법인세 절감효과가 실현될 수 있는 경우에 한하여 대차대조표상 자산으로 인식한다.

이연법인세자산과 이연법인세부채는 해당 자산이 실현되거나, 부채가 상환되는 시점에 적용될 것으로 예상되는 법인세율에 의하여 측정된다. 이러한 이연법인세의 측정은 예상하고 있는 자산의 회수 또는 부채의 상환방식에 따라 나타날 법인세 효과를 반영해야 한다. 이연법인세는 현재가치로 할인하지 않는다.

법인세회계와 관련하여서도 IFRS 1에 예외조항이나 면제조항이 없다. 따라서, 개시 IFRS 재무제표의 자산 또는 부채의 장부상 금액과 세무상 금액의 일시적 차이에 대하여 IAS 12를 적용한다. 전환일에 인식된 대차대조표상 자산과 부채의 장부가치 조정액에 대하여 이연법인세가 계산된다. 그러나 만약 최초도입기업이 이연법인세를 IFRS규정과 일치하는 회계방침에 기초를 둔 과거 회계기준에 의하여 인식하였을 경우 명백한 추정의 오류가 없는 한 이연법인세금액을 조정하지 아니한다.

개시 IFRS 대차대조표상 이연법인세금액을 계산할 때 최초도입기업은 IFRS 1에 의한 모든 필요한 조정과 재평가를 완료한 대차대조표상 자산, 부채의 금액을 세무상 자산, 부채의 금액과 비교한다. 그러나 만약 일시적 차이가 자산과 부채의 최초 인식으로부터 발생된 경우 위에서 언급한 바와 같이 이연법인세를 인식하지 아니한다.

예시 AC – 최초도입기업의 이연법인세 인식

최초도입기업은 IFRS 1에 의하여 전환일 당시의 자산과 부채의 회계상 금액과 세무상 금액을 평가한다. 만약 일시적 차이가 기업결합에 의한 자산과 부채의 최초 인식에 의해 발생하거나, 회계이익이나 과세소득에 영향을 주지 아니하는 자산, 부채가 최초로 인식되는 거래로부터 발생된 경우 이연법인세는 인식하지 아니한다.

다른 모든 경우에, 이연법인세를 인식하는 IFRS 1에서의 요구사항이 적용된다. 그러므로 IAS 12에 명시된 자산과 부채의 최초 인식으로 인한 면제조항은 해당 사항이 이전에 인식되어 예외조항이 적용될 수 있었던 경우가 아닌 한, 최초도입에 따라 발생하는 일시적 차이에 적용되지 않는다.

이연법인세자산의 실현가능성의 적정성에 대한 평가뿐만 아니라 전환일 당시의 이연법인세의 계산은 동일에 과거 회계기준에 의한 재무제표가 작성될 때 존재하였던 사실, 상황 및 가능성에 근거하여야 한다. 따라서 개시 IFRS 대차대조표가 실제로 작성될 때 입수가능한 후속적인 정보를 고려하지 아니한다.

IV. 도입에 따른 질의 응답

질문– 비교정보	도입일
질문– 추정	IFRS 전환일 이전에 발생한 오류의 수정
질문– A1	IFRS 전환일 이전에 완료된 단계적 취득
질문– A2	면제조항이 적용되는 기업결합의 정의
질문– A3	IFRS하에서 연결되었어야 할 관계회사 취득의 재작성
질문– D1	모회사와 종속회사의 IFRS 전환일이 상이한 경우 이것이 종업원급여 면제조항에 미치는 영향
질문– E1	IFRS의 공정가치위험회피에 부합하지 않는 자국 회계기준하에서의 공정가치위험회피
질문– E2	예상거래 위험회피
질문– E3	금융자산의 손상차손 평가방법의 변경
질문– F1	종속회사가 연결계정상 다른 제도에 우선하여 IAS 19를 적용
질문– H1	이전의 손상차손이나 IFRS에 따르지 않는 기타 조정의 결과로서 발생하는 자산의 재작성
질문– H2	전환일 이전에 발생된, 그리고 내부적으로 개발된 무형자산관련 비용의 자본화
질문– I1	재평가준비금의 재분류
질문– I2	공정가치와 대체적으로 유사한 경우

질문– 비교정보 : 도입일

질문
회사 X는 최초로 IFRS를 적용하며, 2004년 6월 1일이 전환일이고 2006년 5월 30일이 보고일이다. IFRS 1의 문단 36A에서 언급되고 있는 도입일은 언제인가?

응답
도입일은 IFRS 1에서 명확하게 정의되어 있지 않다. IFRS 1의 문단 36A는 전환일이나 보고일(둘 다 IFRS 1에 의해 정의됨)에 대하여 언급하고 있지 않으므로, 기업이 최초 IFRS 재무제표를 표시하는 기간의 개시일(예를 들면 2005년 6월 1일)을 의미한다. 그러므로, 회사 X는 2006년 1월 1일 이전에 IFRS를 도입하였으므로 IAS 32, IAS 39와 IFRS 4에 부합하는 비교정보를 재작성할 필요가 없다.

질문– 추정: IFRS 전환일 이전에 발생한 오류의 수정

질문
만약 IFRS 전환일 이전에 오류가 발생하였다면, 오류의 수정은 어떻게 회계처리되어야 하나?

응답
만약 전환일 이전에 추정에 오류가 있었다면, 추정의 오류수정으로 인한 영향은 과거 회계기준에서 IFRS로의 회계정책 변경에 따른 개시 IFRS 대차대조표의 수정과 동일한 방법으로 개시 IFRS 대차대조표의 이익잉여금을 조정하여 인식한다. 그러나, IFRS 1 문단 39에 따라 동일기간에 대하여 과거 회계기준과 IFRS하의 자본과 손익을 조정(Reconciliation)하는 데 있어, 오류의 수정은 회계정책의 변경에 따른 영향과 구분하여 공시하여야 한다. 이러한 공시는 총액 기준에 근거하며, 순액표시는 허용되지 않는다.

질문– A1: IFRS 전환일 이전에 완료된 단계적 취득

사실
회사 C는 종속회사 T를 2002년 6월 30일에 최초 10%, 2002년 12월 31일에 30% 그리고 2003년 12월 31일에 20%를 단계적으로 취득하였다. 회사 C는 종속회사 T에 대하여 2003년 12월 31일에 지배권을 획득하였다. 회사 C는 IFRS 전환일이 2004년 1월 1일인 최초도입기업이다. 회사 C는 2003년 1월 1일 이후의 모든 기업결합을 재작성하려고 한다.

질문
이러한 선택은 2003년 1월 1일 이전의 단계적 취득에 어떻게 적용되는가?

응답
이 예시에서는 종속회사의 매수일은 2003년 12월 31일이다. 결론적으로 회사 C는 2002년 6월 30일의 최초 취득 10%로 되돌아가 취득 과정의 각 단계를 재작성해야 한다. 이러한 선택은 종속회사 매수일에 근거하기 때문에 회사 C의 첫 번째 단계의 재작성은 그 외 다른 기업결합이 재작성되는 시점에 영향을 미치지 않는다. 그러므로 상기 예에서 2003년 1월 1일 이전의 다른 기업결합에 대해서는 재작성이 요구되지 않는다.

질문– A2: 면제조항이 적용되는 기업결합의 정의

사실
일부 국가에서는, IFRS 3 '기업결합'에 의해 기업결합으로 고려될 수 있는 특정 거래가 국내 회계기준상에서 기업결합으로 고려되지 않는다.

질문
IFRS 1의 면제조항을 충족시키는 거래가 국내 회계기준하에서 기업결합으로 회계처리되어야 하는가?

응답
거래가 기업결합 면제조항을 충족시키는가에 대한 결정은 그 결합이 IFRS하에서의 기업결합의 정의를 충족시키는가에 달려 있다. 만약 거래가 IFRS상의 기업결합의 정의를 충족시킨다면 (그것이 국내 회계기준상의 정의를 충족시키는 것과는 무관하다), IFRS 1의 기업결합 면제조항이 그 거래에 허용될 수 있다.

질문– A3: IFRS하에서 연결되었어야 할 관계회사 취득의 재작성

사실
회사 N은 2002년 1월 1일에 회사 U를 48% 취득하였다. 국내 회계기준에 의해, 회사 N은 적절하게 회사 U를 연결하지 않았고, 지분법 회계처리에 따라 회사 U에 대한 투자를 회계처리하였다. 회사 N은 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 IFRS를 적용한다. 회사 N은 IAS 27에 따라, 회사 N은 매수일로부터 회사 U에 대한 통제력을 가지고 있다고 결정하였다.

질문
처음부터 연결된 것처럼 IFRS 1에 따라 이러한 취득이 재작성되어야 하는가?

응답
관계회사의 취득에 대한 회계처리는 영업권이 결정된다는 점에서 기업결합의 회계처리와 유사하다. 지분법은 본질적으로 연결과 동일하고, 그렇기 때문에 매수일로부터 지분의 변화가 회계처리된다. 만약, 회사 N이 2002년 1월 1일 이후에 발생한 모든 기업결합을 재작성하기로 결정하지 않았다면 IFRS 1 Appendix B2(j)에 따라 관계회사 투자의 장부금액과 영업권을 재작성하는 것은 적정하지 않다.

최초도입시 (만약 회사 N이 회사 U의 취득을 재작성하지 않는 것을 선택하였다면), 자산(영업권 포함) 및 부채의 장부가액은 IFRS 1의 요구사항에 따라 회계처리되어야 한다.

질문– D1: 모회사와 종속회사의 IFRS 전환일이 상이한 경우 종업원급여 면제조항에 미치는 영향

사실
종속회사 S는 유럽에 상장되었고, 회사 P의 종속회사이다. 종속회사 S는 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 2005년에 IFRS를 도입하였다. 최초도입시 종속회사 S는 IFRS 1의 문단20에 따라 범위(corridor)를 "0"으로 재설정하고 조정금액을 이익잉여금에 반영하였다. 회사 P는 전환일을 2007년 1월 1일로 하여 2008년에 IFRS를 도입하였다.

질문
회사 P가 최초로 IFRS를 도입할 때, 종속회사 S의 범위(corridor)를 2007년에 "0"으로 재설정할 수 있는가?

응답
만약 모회사가 IFRS를 종속회사보다 늦게 도입하였다면, 모회사는 IFRS 1 문단 25에 따라 종속회사의 전환일을 모회사의 당해 종속회사에 대한 전환일로 이용하여야 한다.

질문– E1: IFRS의 공정가치위험회피에 부합하지 않는 자국 회계기준하에서의 공정가치위험회피

사실
회사 H는 IAS 39 '금융자산: 인식 및 측정'에 따르면 상각후 원가로 회계처리되었을 국내 회계기준하의 공정가치위험회피 금융자산 (예를 들면, 만기보유증권으로 분류된 고정이자율 채무증권)을 보유하고 있다. 위험회피관계는 IAS 39하의 효과적인 위험회피 조건을 충족시키지 못하고 따라서, 어떠한 위험회피관계도 IFRS 전환일에 존재하지 않는다.

질문
위험회피대상항목의 장부가액에 대한 과거 회계기준하의 공정가치 조정은 IFRS를 최초도입하여 IAS 39를 처음 적용하는 경우 어떻게 회계처리 되어야 하나?

응답
어떤 조정도 개시 IFRS 대차대조표에 요구되지 않는다. 그렇지만, IAS 39에 따라 위험회피 대상항목의 장부가액에 대한 이전 조정금액은 채무증권의 잔존기간 동안 손익으로 상각되어야 한다. 따라서, 개시 이익잉여금 잔액은 이러한 항목으로 인해 조정되지 않는다.

2006년 1월 1일 이전에 최초도입한 기업은 비교정보로 IAS 39를 적용할 것이 요구되지 않는다. 만약 회사 H가 보고일자가 2005년 12월 31일, 전환일이 2004년 1월 1일로 하여 IFRS를 적용한다면, 2005년 1월 1일부터 상기의 조정이 손익으로 상각되어야 한다.

질문– E2: 예상거래 위험회피

질문
예상 거래가 IAS 39 문단88(C) 의 "발생가능성이 매우 높은"의 정의를 충족시키지 못한다면, 위험회피상품의 공정가치 측정에서 발생하는 누적순손익은 전환일에 어떻게 회계처리되어야 하는가?

응답
예상거래가 "발생가능성이 매우 높은 수준"이 아닐지라도 예상거래가 여전히 발생할 것으로 예측되는지의 여부에 의해 결정된다. 더욱이 위험회피상품과 공정가치의 변경이 과거 회계기준에서 어떻게 회계처리되었는지에 따라 회계처리가 달라진다.

과거 회계기준하에서 직접 자본에 보고된 위험회피상품에 대한 누적손익

IFRS 전환일에 예상거래의 발생가능성이 매우 높지 않지만 여전히 발생할 것으로 기대된다면, 과거 회계기준하에서 직접 자본에 보고된 위험회피상품에 대한 누적손익은 IFRS 전환일에 자본의 별도 구성항목으로 재분류/유지된다. 그리고 예상거래가 발생할 때까지 IAS 39 문단101(b)에 따라 자본 항목에 별도로 계상된다. 이후의 기간에, 예상 거래가 더 이상 발생하지 않을 것으로 예측된다면 전환일 현재 자본의 개별구성항목으로 분류된 관련 누적손익은 IAS 39 문단101(C)에 따라 당기손익으로 보고된다.

IFRS 전환일에 예상거래의 발생가능성이 매우 높지 않고 발생할 것으로 기대되지 않는 다면, 과거 회계기준하에서 직접 자본에 보고된 위험회피상품에 대한 누적손익은 IFRS 전환일에 IFRS 1의 문단 11에 따라 이익잉여금으로 재분류된다.

과거 회계기준하에서 직접 자본에 보고된 누적손익이 없는 경우
파생상품이 원가로 기록되었다면, 어떠한 변경도 자본에 누적손익계정으로 기록되지 않는다. 전환일에 위험회피상품의 공정가치로의 조정금액 전부가 이익잉여금으로 기록된다.

파생상품이 공정가치가 아닌 대차대조표상 상계되어 표시되는 이연자산/부채(Deferred debit or credit)로 기록되고, 해당 이연자산/부채가 IFRS의 인식기준을 충족시키지 못한다면 동 금액은 이익잉여금으로 환입될 것이다. 추가적으로 파생상품을 공정가치로 조정하는 것도 이익잉여금 수정으로 인식된다.

2006년 1월 1일 이전에 최초도입한 기업은 비교정보에 IAS 39를 적용할 것이 요구되지 않는다. 그러므로 2005년 12월 31일이 보고일이고 전환일이 2004년 1월 1일인 최초도입기업은 전환일이 아닌 2005년 1월1일 현재 상기의 조정을 측정하고 인식하는 것을 선택할 수 있다.

질문– E3: 금융자산의 손상차손 평가방법의 변경

사실
국내 회계기준하에서 회사 A는 원가로 기록되는 금융자산의 손상을 비할인 기준(Undiscounted basis)으로 측정하였다. IAS 39 '금융자산: 인식과 측정'에 따르면 손상차손은 할인기준으로 측정하도록 명시하고 있다. 그러므로 IFRS 전환일에 (예: 2004년 1월 1일) 회사 A는 IAS 39에 따라 상각후 원가로 측정되는 금융자산의 장부금액에 대해 미래 기대현금흐름의 할인의 영향을 반영하여 손상을 기록하였다.

질문
IFRS 1에 따라 이러한 조정을 전환일의 이익잉여금의 개시잔액에 조정함으로써 인식하여야 하는가?

응답
IFRS 1의 문단11, IFRS 1의 문단31 및 IFRS 1 IG 58에 따라, 회사 A는 금융자산의 손상에 관한 회계정책의 변경으로서 이러한 측정의 조정을 인식한다.

2006년 1월 1일 이전에 최초도입한 기업은 비교정보에 IAS 39를 적용할 것이 요구되지 않는다. 그러므로 2005년 12월 31일이 보고일이고 전환일이 2004년 1월 1일인 최초도입기업은 전환일이 아닌 2005년 1월1일 현재 상기의 조정을 측정하고 인식하는 것을 선택할 수 있다.

질문– F1: 종속회사가 연결계정상 다른 제도에 우선하여 IAS 19를 적용

사실
회사 N은 2002년 1월 1일 종속회사 U를 취득하였다. 자회사 U는 매수일전에 IFRS를 도입하여 국내 보고목적으로 전진적으로 적용하였다. 회사 U는 IAS 19 '종업원급여'에 따라 확정급여제도를 보유하고 있다. 2007년 12월 31일에 회사 N은 IFRS를 도입하였다. (전환일은 2006년 1월 1일)

질문
회사 N은 현재 IAS 19를 적용하고 있는 연금제도(Plan)를 제외한 다른 모든 연금제도에 대하여 범위(Corridor)를 재설정할 수 있는가?

응답

IFRS 1의 문단20은 최초도입기업이 선택에 의하여 모든 연금제도의 범위를 "0"으로 재설정할 수 있다고 명시하고 있다. 그러나, 자회사 U는 모회사 N보다 이전에 최초도입기업이 되었으므로 FIRS 1의 문단25에 따라 모회사 N은 자회사 U의 IFRS 재무제표의 동일한 장부금액으로 연결재무제표상 자회사 U의 자산/부채를 측정하여야 한다. 결과적으로 모회사 N은 다른 연금제도의 범위가 "0"으로 재설정되는 것의 여부와 관계없이, 관련제도를 이미 IAS 19에 따라 회계처리되는 금액으로 표시하여야 한다.

질문– H1: 이전의 손상차손이나 IFRS에 따르지 않는 기타 조정의 결과로서 발생하는 자산의 재작성

사실

회사 N은 2002년 1월 1일 자회사 U를 취득하였다. 취득가격 중 100을 취득한 진행중 연구개발에 배분하였다. 국내 회계기준에 따라, 이 금액은 연결 실체의 손익계산서에 즉시 비용으로 처리되었다. 회사 N은 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 IFRS를 적용한다.

질문

진행중 연구개발에 할당된 금액이 전환일에 "0"보다 큰 금액으로 인식되어야 하는가?

응답

IFRS 1은 개시 IFRS 대차대조표 및 표시된 기간 전체에 대하여 IFRS에 따른 회계정책의 사용을 요구하고 있다. IFRS 1 IG 51에 의하면, 만약 기업이 IFRS에 부합하지 않는 상각정책을 선택한 경우, 그 무형자산은 IFRS에 부합하는 감가상각방법이 처음부터 사용된 것처럼 재작성되어야 한다. 진행중 연구개발의 즉각적인 손상차손이나 상각은 IFRS에 부합되지 않으며, 따라서 환입되어 적정하게 상각이 인식되어야 한다.

이러한 진행중 연구개발의 손상이나 상각이 기업결합의 외부에서 발생하였기 때문에, 기업결합에 관한 IFRS 1의 문단15의 면제조항은 적용되지 않는다. 이러한 요구사항은 전환일에 지속적인 내용연수를 가진 자산에 기록된 이전기간의 기타 손상차손 및 환입의 인식과 손상에도 적용된다.

질문– H2: 전환일 이전에 발생된, 그리고 내부적으로 개발된 무형자산 관련 비용의 자본화

사실

회사 A는 2004년 1월 1일을 전환일로 하여 IFRS를 도입하였다. 회사 A의 전환일에 특정 내부 개발비가 IAS 38 '무형자산'에 따른 개발비에 부합되는 것으로 판단된다.

질문

회사 A는 전환일 이전에 IFRS에 따라 회계처리하였다면 IAS 38에 따라 인식하였을 개발비에 대하여 자산을 인식하여야 하는가?

응답

만약 회사 A가 발생한 개발비를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면 자산의 인식이 요구된다. 그러나 과거의 원가자료가 연구와 개발단계로 신뢰성 있게 분리되지 않고, 개발비의 측정이 신뢰할 수 없는 경우가 많으므로, 이러한 경우라면 결과적으로 자산은 인식되지 않는다. 만약 인식기준을 충족한 날부터 측정금액을 신뢰성 있게 결정할 수 있는 경우에는, IAS 38이 처음부터 적용된 것처럼 자산금액을 재작성한다. 즉, 개발단계동안 발생한 원가만을 2004년 1월 1일의 개시 IFRS 대차대조표상 자산화하여야 한다.

질문– I1: 재평가준비금의 재분류

사실
회사 G는 국내 회계기준에 따라 공정가치와 대체로 일치하는 재평가액으로 유형자산을 측정하였다. 회사 G는 IFRS 1에 따라 재평가액을 간주원가로 사용하기로 결정하였다.

질문
회사 G의 국내 회계기준에 따라 자본에 인식한 재평가액을 IFRS 전환일에 어떻게 인식해야 하는가?

응답
IFRS 1 의 문단11은 최초도입으로부터 발생하는 조정을 이익잉여금으로 인식하거나, 적절히 자본의 다른 범주로 인식하도록 요구하고 있다. 기업이 만약 재평가된 유형자산을 간주원가로 인식한다면, 관련 조정은 이익잉여금이나 자본의 별도범주로 처리하고 재평가준비금에 포함하지 않는다. 그러므로 후속적인 손상차손은 재평가준비금을 가감하여 인식할 수 없고 대신 당기손익으로 인식한다.

질문– I2: 공정가치와 대체적으로 유사한 경우

질문
국내 회계기준에 따라 회사 K는 유형자산 공정가치의 80%까지를 공정가치로 평가할 수 있다. 이 금액이 공정가치와 대체적으로 유사한 금액인가?

응답
특정 금액이 간주원가로 사용되기 위해서는, 측정금액은 공정가치의 유효한 추정치여야 한다. 공정가치의 일정 비율은 공정가치와 대체적으로 유사한 금액이 아니다. 그러므로 자산의 간주원가로 사용할 수 없다.
그러나 공정가치조정과 유사한 것으로 판단되는 국내 회계기준에 따른 재평가는 대체로 공정가치와 유사하다고 볼 수 있다. 이러한 예로 과거 장부가액에 가격지수를 연동하여 적용하는 것이 있다.

Appendix A- 조정 예시 (Illustrative reconciliation)

2005년 IFRS 채택

2005년 1월 1일 IFRS를 도입함에 따라 회계정책이 변경되었다. IFRS로의 전환일은 2004년 1월 1일이며, IFRS 1 'IFRS의 최초 도입' 에 따라 회계처리 되었다. IFRS로의 전환 이후의 회계정책 변화는 아래와 같으며, IFRS으로의 전환에 따른 조정사항은 최초 IFRS 재무제표의 주석으로 공시된다.

IFRS전환으로 인한 회계정책의 변경은 다음과 같다.

a. 특정 기준을 충족하는 경우, 개발비는 무형자산으로 인식하고 누적상각비를 차감한 원가로 측정한다. 무형자산에 대한 상각은 자산이 사용가능한 시점부터 시작된다. 과거 회계기준에서 개발비는 발생시의 비용으로 인식하였다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 1,721백만 (2004년 1월 1일 현재 1,439백만) 증가시키고, 2004년의 법인세차감전 순이익을 403백만(법인세차감후 순이익은 282백만) 증가시킨다.

b. 파생상품을 제외한 금융부채는 상각후원가로 측정한다. 과거 회계기준에서 금융부채는 명목가치로 측정하였고, 부채 발생시 최초금액과 만기금액의 차이는 손익으로 인식하였다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 890백만(2004년 1월 1일 현재 984백만) 증가시키고, 2004년의 법인세차감전 순이익을 133백만(법인세차감후 순이익은 93백만) 감소시킨다.

c. 파생금융상품은 최초에 원가로 인식하고, 취득 이후 공정가치로 측정한다. 위험회피수단으로 지정되고 미래 현금흐름위험회피 기준을 충족하는 파생금융상품의 공정가치변동은 자본에 직접 인식하며, 위험회피에 효과적인 부분에 대하여는 위험회피된 미래예상거래가 손익에 영향을 미치는 동일한 기간의 손익으로 재분류한다. 과거 회계기준에서 미래현금흐름위험회피는 인식하지 않았다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 238백만(2004년 1월 1일 현재 309백만) 감소시키나, 2004년의 손익에는 영향을 미치지 않는다.

d. 대차대조표일과 재무제표의 발행 승인일 사이에 선언된 배당은 대차대조표일 현재 부채로 인식하지는 않지만, 주석에 별도로 기재한다. 과거 회계기준에서 관련 배당금은 부채로 인식하였다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 순자산을 1,824백만(2004년 1월 1일 현재 1,568백만) 증가시키나, 2004년 손익에는 영향을 미치지 않는다.

e. 재고자산은 원가와 순실현가능가액 중 낮은 금액으로 측정한다. 원재료를 완성품으로 전환하기 위해 발생하는 고정 및 변동제조간접비는 체계적으로 배분하여 원가에 포함한다. 과거 회계기준에서, 제조간접비는 재고자산의 원가에 포함하지 않았다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 1,100백만(2004년 1월 1일 현재 900백만)로 증가시키고, 2004년의 법인세차감전 순이익을 285백만(법인세차감후 순이익은 200백만) 증가시킨다.

f. 영업권은 상각하지 않고 손상차손을 차감한 원가로 측정한다. 과거 회계기준에서, 영업권은 자산의 경제적 내용연수(20년을 초과하지 않는 범위)에 대한 개별적인 평가를 토대로 정액법으로 상각하여 손익으로 계상하였다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 730백만, 2004년의 법인세차감전 순이익을 730백만 증가시키나, 2004년 1월 1일 현재의 자본에는 영향을 미치지 않는다. 세법상 영업권상각이 손금산입되지 않아 영업권으로 발생하는 일시적 차이에 대한 이연법인세는 인식하지 않기 때문에, 회계변경으로 인한 세금 효과는 없다.

g. 과거 회계기준에서 생산현장과 관련된 구조조정충당부채가 인식되었다. IFRS에서 이러한 충당부채는 2004년 1월 1일 또는 2004년 12월 31일 현재 부채의 인식요건을 충족하지 않는다. 회계변경으로 인한 효과는 2004년 12월 31일의 자본을 1,526백만(2004년 1월 1일 현재 700백만) 증가시키고, 2004년의 법인세차감전 순이익을 1,180백만(법인세차감후 순이익은 826

백만) 증가시킨다.

h. 위의 변경은 이연법인세부채를 아래와 같이 증가시킨다.

	2004.1.1	2004.12.31
개발비의 인식(a)	617	737
파생상품의 인식(b)	422	382
재고자산 원가에 포함된 제조간접비(e)	386	471
구조조정충당부채의 제거	300	654
합계	**1,725**	**2,244**

i. 과거 회계기준에서 만기가 3개월을 초과하는 장기채권은 현금흐름표상 현금 및 현금등가물에 포함되었다. IFRS는 그러한 채권의 구입이나 처분으로 인한 현금흐름은 투자활동으로 구분한다.

최초도입의 대차대조표에의 영향

EUR million	Note	2004년 1월 1일 (전환일) 과거 회계기준	IFRS로의 전환효과	IFRS (개시 IFRS 대차대조표)	2004년 12월 31일 (과거 회계기준에 따라 표시된 최종 보고기간의 기말) 과거 회계기준	IFRS로의 전환효과	IFRS
유형자산		75,973		75,973	96,680		96,680
영업권	f	1,567		1,567	5,504	730	6,234
무형자산	a	200	2,056	2,256	943	2,458	3,401
금융자산		2,680		2,680	4,065		4,065
비유동자산		80,420	2,056	82,476	107,192	3,188	110,380
매출채권		12,943		12,943	14,630		14,630
재고자산	e	6,868	1,286	8,154	12,270	1,571	13,841
미수금		4,711		4,711	4,953		4,953
매매예정장기성사채		7,158		7,158	3,902		3,902
현금및현금등가물		13,959	–	13,959	19,567		19,567
유동자산		45,639	1,286	46,925	55,322	1,571	56,893
자산총계		126,059	3,342	129,401	162,514	4,759	167,273
이자부차입금	b	36,111	(1,405)	34,706	59,887	(1,272)	58,615
매입채무	c	9,574	309	9,883	10,045	238	10,283
종업원미지급금		–		–			–
구조조정부채	g	1,000	(1,000)	–	2,180	(2,180)	–
미지급배당금	d	1,568	(1,568)	–	1,824	(1,824)	–
미지급법인세		1,053		1,053	962		962
이연법인세부채	h	2,384	1,725	4,109	4,855	2,244	7,099
부채총계		51,690	(1,939)	49,751	79,753	(2,794)	76,959
순자산(자산총계에서 부채총계를 차감)		74,369	5,281	79,650	82,761	7,553	90,314
자본금		22,800		22,800	22,800		22,800
주식발행초과금		16,559		16,559	16,559		16,559
재평가준비금		1,313		1,313	1,899		1,899
위험회피준비금	c	–	(309)	(309)		(238)	(238)
이익잉여금	a,b,d,e,f	33,697	5,590	39,287	41,503	7,791	49,294
자본총계		74,369	5,281	79,650	82,761	7,553	90,314

		2004/1/1	2004/12/31
과거 회계기준에서의 총자본		74,369	82,761
개발비를 인식하고 관련 상각액 차감	a	2,056	2,458
상각후원가(명목가치가 아님)로 차입금을 측정	b	1,405	1,272
공정가치로 인식하고 측정하는 파생상품	c	(309)	(238)
배당선언까지 부채로서 인식하지 않은 배당금	d	1,568	1,824
재고자산의 원가에 포함되어 있는 제조간접비	e	1,286	1,571
전환일 이후 상각하지 않은 영업권	f	–	730
구조조정부채의 제거	g	1,000	2,180
		7,006	9,797
관련 법인세효과	e	(1,725)	(2,244)
자본에의 조정총계		5,281	7,553
IFRS 자본총계		79,650	90,314

최초도입의 손익계산서에의 영향

EUR million	Note	2004 (과거 회계기준에 따라 표시된 가장 최근의 보고기간) 과거 회계기준	IFRS로의 전환효과	IFRS
매출		123,531	–	123,531
매출원가	a,e,g	(75,982)	1,278	(74,704)
매출총이익		**47,549**	**1,278**	**48,827**
기타수익		1,476		1,476
운반및배분비용	f,g	(19,406)	1,025	(18,381)
일반관리비	g	(11,178)	295	(10,883)
기타비용		(477)		(477)
영업이익		**17,964**	**2,598**	**20,562**
세전관계사투자이익		943		943
순금융비용	b	(2,870)	(133)	(3,003)
법인세비용차감전순이익		**16,037**	**2,465**	**18,502**
법인세비용		(5,481)	(520)	(6,001)
당기순이익		**10,556**	**1,945**	**12,501**
주당순이익		0.463		0.548

과거 회계기준하의 이익		영업이익 (1)	법인세비용 차감전순이익 (1)	당기순이익 (2)
		17,964	16,037	10,556
개발비를 인식하고 관련 상각액 차감	a	403	403	282
상각후원가(명목가치가 아님)로 차입금을 측정	b		(133)	(93)
재고자산의 원가에 포함되어 있는 제조간접비	e	285	285	200
전환일 이후 더 이상 상각하지 않은 영업권	f	730	730	730
부채로서 인식되지 않은 구조조정부채	g	1,180	1,180	826
손익에의 조정총계		**2,598**	**2,465**	**1,945**
IFRS 이익		**20,562**	**18,502**	**12,501**

(1) 허용됨
(2) 요구됨

최초도입의 현금흐름표에의 영향

EUR million	Note	2004 (과거 회계기준에 따라 표시된 가장 최근의 보고기간) 과거 회계기준	IFRS로의 전환효과	IFRS
영업활동으로 인한 현금흐름		21,858		21,858
투자활동으로 인한 현금흐름	i	(33,520)	2,603	(30,917)
재무활동으로 인한 현금흐름	i	(11,662)	2,603	(9,059)
		14,163		14,163
순 현금증감액		2,501	2,603	5,104
기초의 현금	i	21,120	(6,441)	14,679
기말의 현금	i	23,621	(3,838)	19,783

	2004/1/1	2004/12/31
현금의 구성:		
만기 3개월이하의 장기성사채	717	216
현금및현금등가물	13,962	19,567
	14,679	19,783
장기성사채의 구성 :		
만기 3개월 이하의 장기성사채	717	216
만기 3개월 초과의 장기성사채	6,441	3,686
	7,158	3,902

Appendix B- 항목별 도입점검표 (Table of implications by line item)

기업결합으로 취득하였는가?			
	예		아니오
대차대조표 항목	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이전 취득 – IFRS 1 Appendix B 적용	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이후 취득 – IFRS 3 소급적용	
	조기 적용일 이후 모든 기업결합은 IFRS 3 조항에 따라 회계처리 해야 함		
"일반원칙" (의무적 예외조항과 선택적 면제조항을 제외한 항목에 적용)	1. 과거 회계기준에 따른 기업결합에 대해서는 종전의 분류를 그대로 유지 2. 모든 자산과 부채는 전환일에 IFRS관점에서 인식하고, 조정사항은 이익잉여금에 반영 3. IFRS관점에서 인식의 요건을 충족하지 못한 모든 항목은 제거하고, 조정사항은 이익잉여금에 반영 4. 과거 회계기준에 따라 인식된 항목을 적절한 IFRS분류기준에 따라 재분류 5. 공정가치 기준 측정 항목– 전환일에 공정가치로 인식하고, 조정사항은 이익잉여금에 반영 6. 과거 회계기준 관점에서 원가기준 인식항목–기업결합 직후에 과거 회계기준에 따른 장부가액을 간주원가(deemed cost)로 함. 만약, IFRS에 따른 감가상각비와 중요하게 다른 경우 감가상각비만 조정 7. 과거 회계기준의 관점에서 (자산, 부채로) 인식하지 않은 원가기준 항목– 피매수자의 대차대조표와 다르게 IFRS기준에 따라 결정된 장부가액을 간주원가(deemed cost)로 함	1. 기업결합을 취득으로 분류 2. 기업결합의 원가를 측정 3. 구조조정충당부채를 제외하고 IFRS에 따라 모든 자산과 부채 (우발부채포함)를 식별하고 인식 4. 외부주주지분을 포함한 기업결합일에 식별된 자산, 부채의 공정가치를 측정 5. 취득시점에 영업권 또는 염가구매액을 결정 6. 영업권을 인수한 사업내 현금창출단위에 배부 7. 영업권에 대하여 추후 상각하지 않음 8. 매주일 이후에는 매 회계연도마다 손상테스트	1. 모든 자산과 부채는 전환일에 IFRS관점에서 인식하고, 조정사항은 이익잉여금에 반영 2. IFRS관점에서 인식의 요건을 충족하지 못한 모든 항목은 제거하고, 조정사항은 이익잉여금에 반영 3. 과거 회계기준에 따라 인식된 항목을 적절한 IFRS분류기준에 따라 재분류 4. 모든 인식된 자산, 부채를 측정할 때, IFRS를 소급하여 적용

기업결합으로 취득하였는가?			
	예		아니오
대차대조표 항목	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이전 취득 – IFRS 1 Appendix B 적용	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이후 취득 – IFRS 3 소급적용	
	조기 적용일 이후 모든 기업결합은 IFRS 3 조항에 따라 회계처리 해야 함		
비유동자산 유형자산 및 투자부동산	적용시 선택가능안: 1. 전환일에 측정된 공정가치 2. 과거 회계기준에 따른 재평가금액이 재평가일 현재 아래 i) 또는 ii)와 대체적으로 유사한 경우 i) 공정가치 ii) 물가지수 변동에 따라 조정된, 원가 또는 감가상각 후 원가 3. 사건 구동형 공정가치로 측정 (예: IPO)	적용시 선택가능안: 1. 전환일에 측정된 공정가치 2. 과거 회계기준에 따른 재평가금액 이재평가일 현재 아래 i) 또는 ii)와 대체적으로 유사한 경우 i) 공정가치 ii) 물가지수 변동에 따라 조정된, 원가 또는 감가상각 후 원가 3. 사건 구동형 공정가치로 측정 (예: IPO)	적용시 선택가능안: 1. 전환일에 측정된 공정가치 2. 과거 회계기준에 따른 재평가금액 이재평가일 현재 아래 i) 또는 ii)와 대체적으로 유사한 경우 i) 공정가치 ii) 물가지수 변동에 따라 조정된, 원가 또는 감가상각 후 원가 3. 사건 구동형 공정가치로 측정 (예: IPO)
(자본에서 차감된) 영업권	1. 현재 자본계정 분류를 유지 2. 종속회사 처분손익을 인식하지 않음 3. 이익잉여금으로 인식하는 매수대가의 우발조정은 후속적으로 조정함	1. 개시 IFRS 대차대조표에 영업권을 인식 2. 매수일에 식별가능한 자산, 부채, 우발부채 (이연법인세 효과 반영 후)에 대한 공정가치조정액과 관련하여 영업권을 수정 3. 영업권을 상각하지 않음 4. 전환일부터 매년 손상 테스트	해당사항 없음
(대차대조표에 자산으로 계상된) 영업권	아래의 사항들이 조정된 매수일의 영업권 장부가액: 1. IFRS가 아닌 과거 회계기준에 따라 인식된 무형자산 2. 과거 회계기준이 아닌 IFRS에 따라 인식된 무형자산 3. 전환일 이전 해소된 우발 매수대가 (신뢰할 수 있는 측정 및 지급가능성이 높은 경우) 4. 손상징후와 관계없이 손상 테스트를 실시 영업권 장부가액에 상기 사항 이외 다른 조정사항은 반영할 수 없음	1. 개시 IFRS 대차대조표에 있는 영업권을 인식 2. 매수일에 식별가능한 자산, 부채 및 우발부채(이연법인세 상계)에 대한 공정가치 조정액과 관련하여 영업권을 조정 3. 영업권을 상각하지 않음 4. 전환일부터 매년 손상 테스트를 실시	해당사항 없음
부의 영업권	기인식된 부의영업권을 제거하고, 그 조정금액을 이익잉여금에 반영	기인식된 부의영업권을 제거하고, 그 조정금액을 이익잉여금에 반영	기인식된 부의영업권을 제거하고, 그 조정금액을 이익잉여금에 반영

기업결합으로 취득하였는가?			
	예		아니오
대차대조표 항목	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이전 취득 – IFRS 1 Appendix B 적용	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이후 취득 – IFRS 3 소급적용	
	조기 적용일 이후 모든 기업결합은 IFRS 3 조항에 따라 회계처리 해야 함		
무형자산 (영업권외)	적용시 선택가능안: 1. 전환일에 정상 거래시장이 있어 공정가치를 알 수 있는 경우–공정가치 2. 과거 회계기준에 따른 재평가금액이 재평가일 현재 아래 i), ii)와 대체적으로 유사한 경우 i) 공정가치 ii) 물가지수 변동에 따라 조정된, 원가 또는 감가상각 후 원가 3. 사건 구동형 공정가치로 측정 (예: IPO) 무형자산의 인식 및 제거에 따른 조정사항은 영업권에서 조정되어야 함	상기 기술된 일반원칙참조	자산을 취득시, IAS 38의 인식요건이 충족된 경우 선택가능안: 적용시 선택가능안: 1. 전환일에 활발한 거래시장 있어 공정가치를 알 수 있는 경우–공정가치 2. 과거 회계기준에 따른 재평가금액 이재평가일 현재 아래 i), ii)와 대체적으로 유사한 경우 i) 공정가치 ii) 물가지수 변동에 따라 조정된, 원가 또는 감가상각 후 원가 3. 사건 구동형 공정가치로 측정 (예:IPO) 무형자산의 인식 및 제거에 따른 조정사항은 이익잉여금에서 조정
관계회사투자	상기 기술된 일반원칙 참조	IAS 28 소급적용	상기 기술된 일반원칙 참조
이연법인세자산	전환일에 개시 IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용	전환일에 개시 IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용	전환일에 개시 IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용
유동자산			
재고자산, 매출채권, 은행잔액 및 현금, 금융리스 채권 및 기타유동자산	상기 기술한 일반원칙 참조	상기 기술한 일반원칙 참조	상기 기술한 일반원칙 참조

기업결합으로 취득하였는가?			
	예		아니오
대차대조표 항목	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이전 취득 – IFRS 1 Appendix B 적용	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이후 취득 – IFRS 3 소급적용	
	조기 적용일 이후 모든 기업결합은 IFRS 3 조항에 따라 회계처리 해야 함		
금융자산 – 매도가능금융자산, 만기보유금융자산, 당기손익인식금융자산, 대여금 및 수취채권	이전에 제거하였던 금융자산과 금융부채 2004년 1월 1일부터 제거 기준을 전진적으로 적용(만약, 거래일의 정보가 이용 가능하다면 소급적으로 적용 가능함) 위험회피회계처리 1. 모든 파생상품은 공정가치로 평가 2. 과거 회계기준에서 자산 또는 부채로 보고된 파생상품에서 발생한 모든 이연손익을 제거함 3. IAS 39의 경과조치를 기타 모든 위험회피관계에 적용	이전에 제거하였던 금융자산과 금융부채 2004년 1월 1일부터 제거 기준을 전진적으로 적용(만약, 거래일의 정보가 이용 가능하다면 소급적으로 적용 가능함) 위험회피회계처리 1. 모든 파생상품은 공정가치로 평가 2. 과거 회계기준에서 자산 또는 부채로 보고된 파생상품에서 발생한 모든 이연손익을 제거함 3. IAS 39의 경과조치를 기타 모든 위험회피관계에 적용	이전에 제거하였던 금융자산과 금융부채 2004년 1월 1일부터 제거 기준을 전진적으로 적용(만약, 거래일의 정보가 이용 가능하다면 소급적으로 적용 가능함) 위험회피회계처리 1. 모든 파생상품은 공정가치로 평가 2. 과거 회계기준에서 자산 또는 부채로 보고된 파생상품에서 발생한 모든 이연손익을 제거함 3. IAS 39의 경과조치를 기타 모든 위험회피관계에 적용
자본			
해외사업환산차이	1. 모든 환산차이를 "0"으로 설정 가능 2. 해당기업의 미래 처분손익은 전환일 이전의 환산손익에 의해 영향받지 않음 3. 자본의 별도항목으로 구분표시	1. 모든 환산차이를 "0"으로 설정 가능 2. 해당기업의 미래 처분손익은 전환일 이전의 환산손익에 의해 영향받지 않음 3. 자본의 별도항목으로 구분표시	1. 모든 환산차이를 "0"으로 설정 가능. 2. 해당기업의 미래 처분손익은 전환일 이전의 환산손익에 의해 영향받지 않음 3. 자본의 별도항목으로 구분표시
외부주주지분	종속회사의 자산, 부채에 대한 조정사항의 효과를 반영 외부주주지분은 IAS 27을 따라 자본으로 공시	종속회사의 자산, 부채에 대한 조정사항의 효과를 반영 외부주주지분은 IAS 27을 따라 자본으로 공시	해당사항 없음
비유동부채			
확정급여채무	종속회사가 IFRS를 모회사 보다 먼저 적용하지 않았다면 1. 전환일에 모든 미인식된 보험수리적 누적손익을 이익잉여금에 반영할 수 있음 2. 계속해서 범위접근법(Corridor approach)사용 가능 3. 반드시 모든 종업원 확정 급여제도에 계속해서 적용되어야 함	1. 전환일에 모든 미인식된 보험수리적 누적손익을 이익잉여금에 반영할 수 있음 2. 계속해서 범위접근법(Corridor approach)사용 가능 3. 반드시 모든 종업원 확정 급여제도에 계속해서 적용되어야 함	1. 전환일에 모든 미인식된 보험수리적 누적손익을 이익잉여금에 반영할 수 있음 2. 계속해서 범위접근법(Corridor approach)사용 가능 3. 반드시 모든 종업원 확정 급여제도에 계속해서 적용되어야 함

	기업결합으로 취득하였는가?		
	예		아니오
대차대조표 항목	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이전 취득 – IFRS 1 Appendix B 적용	IFRS 전환일 (또는 조기적용일) 이후 취득 – IFRS 3 소급적용	
	조기 적용일 이후 모든 기업결합은 IFRS 3 조항에 따라 회계처리 해야 함		
이연법인세부채	전환일에 개시IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용	전환일에 개시IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용	전환일에 개시IFRS대차대조표상 자산, 부채 장부가액과 세무가액의 차이로 발생한 일시적 차이에 대해 IAS 12 적용
유동부채			
매입채무, 미지급금 및 기타 충당금, 단기차입금	상기 기술된 일반원칙 참조	상기 기술된 일반원칙 참조	상기 기술된 일반원칙 참조

Appendix C- 표시와 공시 Checklist

IFRS 1은 최초 IFRS 재무제표의 공시 수준을 높이는 표시와 공시의 필요요건을 포함하고 있다. IFRS 1은 다른 IFRS에서 요구하는 '표시와 공시 요건'을 면제시켜주는 것은 아니다. 그러나, IAS 8의 회계정책 변경과 관련한 공시요구사항은 IFRS 최초 도입 재무제표에 적용되지 않는다.

IFRS 1 reference	IFRS 1 표시와 공시 체크리스트	Yes/No/N/A
	최초 IFRS 재무제표	
36	최초 IFRS 재무제표는 IFRS를 적용한 적어도 1개연도의 비교표시 정보를 포함하고 있는가?	
36A	만약 비교표시 정보가 IAS 32, IAS 39 및 IFRS 4에 따라 작성되지 않았다면: (i) 과거 회계기준에 따라 정보를 작성한 회계처리원칙과 함께 그 사실이 함께 공시되었는가? (ii) IAS 32, IAS 39 및 IFRS 4에 따른 정보를 제공하기 위한 주요 차이조정내역의 성격에 대한 내용을 공시하였는가?	
37	만약 IFRS를 적용하여 완전한 비교표시 정보를 제공한 최초 기간 이전의 과거 기간에 대하여 요약정보를 공시한다면, (i) 이러한 정보가 IFRS에 따라 작성되지 않았다고 분명히 표시하고 있는가? (ii) IFRS를 적용할 경우 주요 조정사항의 성격에 대한 공시를 하고 있는가?	
38	과거 회계기준에서 IFRS로 기준을 변경함에 따른 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 미치는 영향에 대 하여 설명하고 있는가?	
39(a)	최초 IFRS 재무제표에 과거회계기준에 따라 보고된 자본과 IFRS하의 자본과의 조정내역을 다음일자에 대 하여 제시하고 있는가? (i) IFRS전환일 (ii) 과거 회계기준에 따른 가장 최근의 연차재무제표에 보고된 최종 기간의 기말시점	
39(b)	과거 회계기준에 따라 공시된 가장 최근 연차 재무제표상 최종기간의 손익 내역과 동일 기간에 대한 IFRS 적용시 손익의 차이조정내역을 포함하고 있는가?	
39(c)	만약 IFRS 전환일에 처음으로 감액손실을 인식하거나 감액손실 환입을 인식하였다면, IAS 36이 요구하는 공시사항이 표시되었는가?	
40	과거 회계기준에 따라 작성한 현금흐름표를 공시하였다면 주요한 조정사항에 대하여 설명하였는가?	
41	만약 과거 회계기준에 따른 오류사항을 발견했다면, 회계 정책에 변경에 따른 조정사항과 과거 회계기준에 따른 오류사항이 구분되어 조정내역이 공시되었는가?	
43	만약 과거 기간에 대한 재무제표를 공시하지 않는다면, 이러한 사실에 대하여 최초 IFRS 재무제표에 공시하였는가?	

IFRS 1 reference	IFRS 1 표시와 공시 체크리스트	Yes/No/N/A
	최초 IFRS 재무제표	
43A	이전에 인식한 금융자산과 금융부채를 당기손익인식항목 또는 매도가능 금융자산으로 지정하였을 경우, 다음과 같은 내용이 공시되었는가? (i) 각각의 범주별로 구분된 금융자산과 금융부채의 공정가치 (ii) 이전의 재무제표에서의 분류내용과 장부가액	
44	유형자산과 투자부동산 및 무형자산의 개별항목에 대하여 개시 IFRS 대차대조표에 공정가치를 간주원가(deemed cost)로 사용하였을 경우, 최초 IFRS 대차대조표의 각 항목에 대하여 다음내용을 공시하였는가? (i) 공정가치의 총액 (ii) 과거 회계기준에 따라 보고된 장부가액에 대한 총 조정금액	
	IAS 34에 따른 중간 재무제표 보고	
45	중간 재무제표 보고를 IAS 34에 따라 작성하였고, 비교 표시 되는 중간 재무제표에 대하여는 과거 회계기준을 적용하여 보고할 경우, 다음 5가지 조정내역이 최초 IFRS 재무제표가 적용되는 기간의 중간 재무제표에 표시되어 있는가?	
	아래 시점의 과거 회계기준상 자본에서 IFRS를 적용한 자본으로 차이조정 내역	
45(b)	1. IFRS전환일	
45(a)(i)	2. 비교표시 중간 기간의 종료일	
45(b)	3. 과거 회계기준을 적용하여 작성한 가장 최근의 연차재무제표상 보고된 최종기간의 기말시점	
	아래 시점의 동일한 기간에 대해서 과거 회계기준에 따른 손익에서 IFRS를 적용한 손익으로의 차이조정 내역 :	
45(a)(ii)	4. 비교 표시된 중간 기간	
45(b)	5. 과거 회계기준을 적용하여 작성한 가장 최근의 연차재무제표상 최종 기간	
46	과거 회계기준을 적용하여 작성한 가장 최근의 연차 재무제표에서 해당 중간기간을 이해하는데 있어 거래에 대해서 공시하지 않은 경우, IAS 34에 따른 중간재무보고에서 이와 같은 내용을 공시하거나, 그와 같은 내용을 담고 있는 다른 문서를 참조하도록 하고 있는가?	
	Effective date	
47	2004년 1월 1일 이전에 개시하는 회계연도에 대한 연차 재무제표가 IFRS 1을 적용하여 작성된 경우, 그와 같은 사실이 공시되었는가?	

Appendix D- 2007년 현재의 IFRS 현황

Framework	개념체계	
IAS 1	Presentation of Financial Statements	재무제표 표시
IAS 2	Inventories	재고자산
IAS 7	Cash Flow Statements	현금흐름표
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	회계정책, 회계추정의 변경과 오류
IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	대차대조표일후 사건
IAS 11	Construction Contracts	건설형 공사계약
IAS 12	Income Taxes	법인세
IAS 14	Segment Reporting	부문보고
IAS 16	Property, Plant and Equipment	유형자산
IAS 17	Leases	리스
IAS 18	Revenue	수익
IAS 19	Employee Benefits	종업원급여
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	환율변동효과
IAS 23	Borrowing Costs	금융비용
IAS 24	Related Party Disclosures	특수관계자 공시
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	퇴직급여제도에 의한 회계처리와 보고
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	연결재무제표와 개별재무제표
IAS 28	Investments in Associates	관계회사 투자
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	초인플레이션 경제에서의 재무보고
IAS 31	Interests in Joint Ventures	조인트벤처 투자지분
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	금융상품: 표시
IAS 33	Earnings per Share	주당이익
IAS 34	Interim Financial Reporting	중간재무보고
IAS 36	Impairment of Assets	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	충당부채, 우발부채 및 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	투자부동산[7]
IAS 41	Agriculture	농림어업

[7] 역주 : IAS 40에서는 Property에 대한 정의를 토지/건물에 한정하고 있으므로, 영어 본래의 의미인 "자산"보다는 "부동산"으로 번역하는 것이 보다 IAS 40의 내용에 부합된다고 판단하여 Investment Property를 "투자부동산"으로 번역함

IFRS 1	First time Adoption of International Financial Reporting Standards	IFRS의 최초도입
IFRS 2	Share-based Payment	주식기준보상
IFRS 3	Business Combinations	기업결합
IFRS 4	Insurance Contracts	보험계약
IFRS 5	Non current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	매각예정비유동자산과 중단사업
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	광물자원의 탐사와 평가
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	금융상품: 공시
IFRS 8	Operating Segments	영업부문
SIC-7	Introduction of the Euro	유로화 도입
SIC-10	Government Assistance-No Specific Relation to Operating Activities	영업활동과 특별한 관련이 없는 정부지원
SIC-12	Consolidation-Special Purpose Entities	특수목적회사 연결
SIC-13	Jointly Controlled Entities-Non-Monetary Contributions by Venturers	참여자의 공동지배기업에 대한 비화폐성자산 출자
SIC-15	Operating Leases-Incentives	운용리스-인센티브
SIC-21	Income Taxes-Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	법인세-재평가된 비상각자산의 회복
SIC-25	Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	법인세-기업이나 주주의 납세지위 변동
SIC-27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	리스의 법적 형식을 가지고 있는 거래 실질의 평가
SIC-29	Service Concession Arrangements: Disclosures	민간투자사업의 공시
SIC-31	Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services	수익-광고용역의 교환거래
SIC-32	Intangible Assets-Web Site Costs	무형자산-웹 사이트 원가
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	조합원 지분과 유사 지분
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	약정에 리스가 포함되어 있는지 여부의 결정
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	사후처리, 복구와 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment	특정 시장에 참여함에 따라 발생하는 부채-폐전기 · 전자제품
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29	IAS 29에 따른 재작성방법의 적용
IFRIC 8	Scope of IFRS 2	IFRS 2의 적용범위
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	내재파생상품의 재검토
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	중간재무보고와 손상
IFRIC 11	IFRS 2-Group and Treasury Share Transactions	연결실체 및 자기주식거래
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	민간투자사업

Note.