

준정부기관의 국제회계기준 도입준비 사례 - A 공단을 중심으로 -

박 연 희*
조 석 희**
박 성 진***

현재 전 세계 150여 개국이 국제회계기준(IFRS)을 수용하였거나 수용할 예정이며 OECD 가입국의 80% 이상이 국제회계기준을 도입하고 있다. 이에 우리나라도 국제적 추세에 대응하기 위해 2011년도부터 상장기업을 대상으로 국제회계기준을 의무적으로 적용하고 있다. 이러한 민간부문에서의 회계투명성 향상의 노력은 공공부문인 준정부기관의 회계제도에도 영향을 미쳐 준정부기관도 2013년부터 국제회계기준에 따라 재무보고를 해야 한다. 본 논문에서는 준정부기관이 국제회계기준을 성공적으로 도입할 수 있도록 실제사례를 통해 실행전략을 제시함으로써 도움을 주고자 하였다.

본 연구에서는 준정부기관이 K-IFRS 도입을 성공적으로 하기 위한 방안으로 K-IFRS에 적합한 회계 인프라 즉, 상각단위세분화 검토를 위한 프로세스, 손상검사를 위한 프로세스, 공정가치평가를 위한 프로세스, 매각예정비유동자산 분류를 위한 프로세스 구축을 제시하였으며, 결산시스템의 개선을 위한 방안 등을 제시하였다.

특히, 공기업의 회계제도의 경우 2011년에 시행된 '공기업·준정부기관 회계기준'을 따르고 있으나 현행 공기업 회계기준은 민간기업과 상이한 공공부문의 회계적 특성을 적절하게 반영하지 못하여 공공부문의 비효율적인 경영형태와 재무구조의 불투명성을 개선하는데 한계가 있었다. 따라서 본 연구에서는 이러한 문제점과 개선점을 제시함으로써 준정부기관이 K-IFRS를 실제로 도입하기 전에 투자자, 감사인, 감독기관 등의 대응전략 및 정책 수립에 참고 자료로 활용될 수 있도록 하였다.

주제어: 국제회계기준, 준정부기관, 회계투명성, 회계인프라

1. 서론

우리나라는 2011년 3월에 한국채택국제회계기준(K-IFRS: International Financial Reporting Standard)¹⁾을 국내 상장사 및 모든 금융기관을 중심으로 전면적으로 도입하였다. 우리나라 정부는 회

계투명성을 높이기 위해서 다양한 제도적 개선에 힘써 왔으며, 국제회계기준 도입은 이를 위한 방안 중의 하나라고 할 수 있겠다. K-IFRS는 재무제표가 기업의 경제적 실질을 있는 그대로 표현해야 함을 강조하고 있으며, 이 원칙을 적용한 국내기업들은 원칙중심, 연결재무제표 중심, 공정가치회계 등 2011년에 작성된 재무제표부터 주요한 변화와 영향을 받

논문접수일: 2012. 05. 03. 1차 수정본 접수일: 2012. 09. 14. 게재확정일: 2012. 10. 19.

* 공주대학교 사범대학 상업정보교육과 부교수(parkyh@kongju.ac.kr), 제1저자

** 용지세무대학교 회계정보학과 조교수(csh@wat.ac.kr), 공동저자

*** 성균관대학교 박사과정(gangclub2@hanmail.net), 교신저자

1) K-IFRS는 IFRS를 한국회계기준원 회계기준위원회가 우리말로 번역하고 우리나라에 불필요한 경과규정 등을 삭제하여 우리나라에서 적용되는 회계기준으로 채택한 것을 말한다.

게 되었다. 뿐만 아니라 우리 정부는 민간기업과 마찬가지로 공공부문에 대해서도 회계투명성을 제고시키고자 '공기업·준정부기관회계사무규칙'을 개정하고 공기업²⁾은 2011년부터, 준정부기관³⁾은 2013년부터 국제회계기준에 따라 재무보고를 하도록 의무화하였다.

공공부문에 대한 국제회계기준의 도입은 재무제표 작성 및 보고뿐만 아니라 업무프로세스, 정보시스템, 인사시스템, 성과평가 등 전반적인 경영활동에도 영향을 미칠 것이다. 이에 국제회계기준이 공공부문에 성공적으로 정착되기 위해서는 경영진의 인식변화가 필요하며 이를 위한 충분한 준비기간이 요구된다. 그러나 이러한 변화에 대한 인식과 충분한 사전 준비 없이 국제회계기준을 도입한다면 해당 공공부문 뿐만 아니라 국가 정부기관의 대내외적인 신뢰도 하락으로 인해 경제적인 손실이 발생할 수도 있다. 따라서 2013년부터 의무적으로 국제회계기준을 도입해야 하는 준정부기관은 국제회계기준을 도입하기에 앞서서 충분한 시간을 가지고 국제적인 변화에 안정적으로 대처해야 할 것이다.

본 사례연구는 향후 국제회계기준을 도입해야 하는 준정부기관에게 도움을 줄 수 있도록 국제회계기준의 도입을 준비하고 있는 A공단의 사례를 통해 회계기준 차이에 따른 영향을 분석하고 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위한 실행전략을 제시하고자 한다. 공공부문의 국제회계기준 도입의 필요성과 일정을 고려할 때 도입에 따른 영향을 예측하고 분석하는 것은 필수적인 절차이며, 이를 위해서는 준정부기관의 국제회계기준 도입에 대한 성공적인 사

례를 개발하는 것이 무엇보다 필요하다. 개발된 사례는 다른 준정부기관이 지침사례로 활용할 수 있도록 함으로써 국제회계기준을 도입하는데 차질이 없도록 해야 할 것이다.

본 사례연구는 다음과 같은 점에서 기존의 연구와 차별화된다. 첫째, 국제회계기준을 의무적으로 도입해야 하는 2013년에 대비하기 위해서 사전적으로 먼저 도입을 준비하고 있는 준정부기관의 실제사례를 제시함으로써 다른 준정부기관의 국제회계기준 도입에 따른 비용을 절감할 수 있도록 한다. 둘째, 사례로 제시한 준정부기관에서 중요하게 부각된 계정과목별로 회계 상의 논점을 제공함으로써 다른 준정부기관이 사전적 학습효과를 얻을 수 있도록 유도한다. 이러한 사전적 학습효과는 국제회계기준을 도입하기 위해 필요한 정보를 취득할 때 비용 절감을 가져올 것이다. 셋째, 본 사례연구는 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위한 개선점을 제시하였다. 이러한 개선점은 공공부문의 회계투명성을 제고시키고 국가 신뢰도를 높일 수 있는 방안이 될 수 있을 것으로 기대된다.

본 사례연구는 이후 다음과 같이 구성된다. II장에서는 A공단에 대한 간략한 소개와 함께 A공단이 국제회계기준을 도입한 과정과 관련 선행연구를 검토한다. III장에서는 A사가 국제회계기준을 도입하는 과정에서 발생할 주요한 회계 상의 영향에 대해 검토한다. IV장에서는 국제회계기준의 성공적인 도입을 위한 개선점을 논의하고, V장에서는 본 연구의 결론을 언급한다.

2) 한국전력공사, 한국가스공사 등을 포함한 24개 공기업이 포함된다.

3) 준정부기관은 직원의 정원이 50인 이상이고 공기업이 아닌 공공기관 중에서 기획재정부 장관이 지정한 기관을 말한다. 공기업이 공공의 목적을 기반으로 사익을 동시에 추구하는데 반해 준정부기관은 공기업보다 기업적 성격이 약하고 정부 업무를 위탁 집행한다는 특징을 지니고 있다. 준정부기관은 크게 기금관리형 준정부기관과 위탁집행형 준정부기관으로 구분된다. 기금관리형 준정부기관은 국가재정법에 따라 기금을 관리하거나, 기금의 관리를 위탁받은 준정부기관으로 사립학교교직원연금공단, 국민연금공단, 예금보험공사 등 17개 기관이 지정되어 있다. 이에 반해 위탁집행형 준정부기관은 기금관리형 준정부기관이 아닌 준정부기관으로 한국거래소, 한국장학재단, 한국소비자원 등 65개 기관이 지정되어 있다.

II. A공단의 IFRS 도입과정과 선행연구⁴⁾

2.1 A공단의 개요

A공단은 지식경제부 산하의 준정부기관으로 '산업 집약적 활성화 및 공장설립에 관한 법률'에 의거해 1965년에 설립되었다. 설립 목적은 공업의 합리적 배치를 유도하고 공장의 원활한 설립과 입주 기업체의 생산활동의 지원을 통해 국가경제 발전에 이바지하는 것이다. 주요 업무는 산업용지 분양, 임대 및 입주 계약, 공장 등록, 입주 기업 유치 등이다. 또한 기존의 생산 중심의 하드웨어적 산업을 연구, 기술 개발 등의 기능이 융합된 형태로 전환하고, 기업, 대학, 연구소 등과 상호연계를 통해 시너지효과를 거두는 모델을 개발하여 지역균형발전과 제2의 경제도약의 거점지역으로 육성하는 것이다. 2011년 A공단의 자산규모는 2,008,752백만원, 당기순이익은 68,426백만원이며 A공단의 조직은 이사장을 중심으로 12팀, 1지사, 2사무소, 1개 지역본부, 6개 클러스터 추진단으로 이루어져 있다.

2.2 K-IFRS 도입과정

2.2.1 K-IFRS의 도입 배경

A공단은 준정부기관에 K-IFRS를 적용하기로 한 '공공기관 국제회계기준 도입 추진' 방안에 따라 2012년에는 일반기업회계기준과 K-IFRS를 병행하여 적용하고 2013년부터 K-IFRS를 본격적으로 도입하기로 하였다. A공단은 성공적으로 K-IFRS의 도입을 추진하기 위해 B회계법인과 'IFRS 도입 기반 구축 용역계약'을 2011년 7월에 체결하였다.

A공단이 IFRS 도입을 위한 사전준비를 하게 된 배경은 정부가 공공관리 선진화를 위한 기반을 구축하고 회계신뢰도를 제고하기 위해 공공부문에 국제회계기준 도입 추진과 증권거래법·외감법 등 관련 법령 등의 개정 및 규제환경의 변화에 있다. 이들은 IFRS 적용에 앞서 도입에 따른 비용을 합리적으로 줄이고 효율을 높이기 위해서 IFRS에 적합한 회계인프라를 구축하였다. 이를 위해 일반기업회계기준 및 K-IFRS를 효과적으로 병행하여 결산하고, 최적화된 IFRS를 도입함으로써 업무부담을 최소로 줄이고자 하였다. 또한 IFRS 도입 이후에 실시될 공기업의 경영평가에 사전적으로 대비하고자 하였다.

2.2.2 IFRS 도입을 위한 시스템 구축

A공단의 K-IFRS 도입을 위한 기반 구축은 아래의 <그림 2-1>과 같이 3개의 과업을 통해 이루어진다. 과업 1에서는 도입 이후의 영향을 분석하고 과업 2에서는 재무 및 정보시스템을 개선하고 보완한다. 마지막으로 과업 3에서는 2012년부터 K-IFRS에 의해 재무정보를 산출하는 것으로 목표로 삼는다. 이렇게 구축한 3개의 과업은 다른 준정부기관들이 K-IFRS를 도입하기 위해 구축한 시스템과 유사한 것이다. 각 과업에서 설정된 내용들은 다음과 같다.

(1) 과업 1

과업 1에서는 IFRS 도입에 대한 영향을 분석하고 회계매뉴얼을 개발한다. 즉, A공단의 정보시스템을 개선하고 구축하는 과업 2를 위한 마스터플랜을 수립하는 과정을 말한다. 구체적으로 A공단의 현행 회계기준과 K-IFRS 또는 일반회계기준과의 차이를 비교분석하는 것이다. 이를 통해 K-IFRS가 도입되는 경우 각 계정과목별로 상세영향을 분석한다. 또

4) 사례 기업의 회사명을 기업 요청에 의하여 제시하지 않았다. 따라서 관련 금액들도 실제 데이터를 근거로 모두 합리적으로 조정하였다.

한 K-IFRS의 회계정책을 바탕으로 A공단의 회계 매뉴얼을 작성하고 K-IFRS의 도입 시 IT시스템에 미치는 영향을 분석한 뒤 K-IFRS에 맞는 IT시스템의 구축을 위한 개선안을 제시한다.

(2) 과업 2

과업 2는 현행 정보시스템을 K-IFRS에 적합한 시스템으로 개선하기 위한 과정이며 이를 통해 최선의 정보시스템을 구축하는 단계이다. 기존의 K-GAAP에서는 개별시스템을 중심으로 보고되었으나 K-IFRS에서는 연결시스템을 중심으로 보고되어야 한다. 따라서 개별과 연결시스템간의 차이점을 분석한 뒤 개별시스템에서 IT시스템의 개선사항을 검토하고 K-IFRS에 적합한 IT시스템을 구축한다. 또한 연결시스템 하에서 연결프로세스를 정립하고 연결대상 기업 간의 기준정보를 표준화함으로써 K-IFRS에 최적화된 연결시스템을 구축하며 구축된 연결시스템이 정상적으로 작동되는지 테스트한다.

(3) 과업 3

과업 3은 2013년 K-IFRS가 본격적으로 도입되기 전에 과도기적으로 K-IFRS와 일반기업회계기준을 병행하는 과정을 말한다. 즉, K-IFRS와 일반기업회계기준을 적용하여 재무제표를 작성하고 이에

타당한 회계정책 및 회계매뉴얼을 업데이트하는 절차를 의미한다. 이러한 3가지 과업을 수행하는 과정에서 국제회계기준의 지식이전을 위한 임직원들의 교육은 필수적이기 때문에 B회계법인은 관련 과업이 수행되는 과정에서 관련 대상자에 대한 교육을 실시하였다. 또한 B회계법인이 2011년도에 A공단과 함께 수행한 업무는 과업 1과 과업 3이며 각각 4개월과 1개월의 시간이 소요되었다.

2.2.3 단계별 업무 수행과정

A공단의 K-IFRS도입 기반 구축에 필요한 2개의 과업을 수행하기 위한 단계별 절차는 크게 7단계로 구분된다.

첫 번째 단계는 영향을 분석하는 단계이다. 즉, A공단의 현황을 분석하고 현행 공단의 회계정책과 K-IFRS(또는 일반기업회계기준)간의 차이를 상세하게 분석한다. 또한 A공단 종속회사의 K-IFRS 적용방안과 연결방안을 검토한 뒤 2010년을 기준으로 Pro-forma 재무제표⁵⁾를 작성한다.

두 번째와 세 번째 단계는 회계정책을 결정하고 매뉴얼을 개발하는 절차이다. 즉, K-IFRS 회계정책을 도입하는 공공부문의 경영평가의 영향을 분석하고 K-IFRS에 적합한 회계매뉴얼을 개발하는 단



〈그림 2-1〉 K-IFRS 도입기반 구축용역

5) K-IFRS 또는 일반기업회계기준 적용 전·후의 재무제표를 의미한다.

계이다. 이후 네 번째 단계는 현행의 K-GAAP에서 K-IFRS로 전환되는 경우 보완해야 할 사항을 중심으로 업무개선사항을 검토하고 전환메뉴얼을 작성한다. 또한 K-IFRS를 최적화할 수 있는 결산시스템을 구축하기 위한 현행 시스템을 개선한다. 다섯 번째와 여섯 번째 단계는 K-IFRS하에서는 K-GAAP에 비해 주식공시사항이 방대하기 때문에 K-IFRS에 적합한 주식 및 체크리스트를 개발하고 IT시스템을 구축하기 위한 마스터플랜을 수립한다. 마지막은 K-IFRS를 통해 신재무제표를 작성하고 시스템의 완전성을 검증하는 단계이다. 또한 전 단계를 통해서 지속적인 교육훈련과 개정된 회계기준을 반영하여 K-IFRS를 업데이트해야 한다. 단계별 업무수행과제가 <그림 2-2>에 제시되어 있다.

2.3 IFRS 도입을 위한 업무수행절차

A공단은 재무제표에 중요하게 영향을 미치는 4개 부문에서 24개 항목을 분석대상으로 설정하였다. 즉, 유형 및 무형자산 부문에서 9개 항목, 금융상품 부문에서 4개 항목, 연결 및 표시/공시 부문에서 5개 항목, 그리고 수익 등 기타 부문에서 6개 항목을 상세하게 분석한다.

유형 및 무형자산 부문과 관련된 9개 항목은 (1) 최초측정, (2)후속측정, (3)상각단위의 세분화, (4) 감가상각 및 내용연수, (5)차입원가의 자본화, (6) 회원권, (7)투자부동산, (8)현금창출단위 및 손상 징후 검토, (9)손상검사절차 수립 등이 있으며, 금융상품 부문과 관련된 4개 항목으로 (1)분류, (2) 손상, (3)비상장주식의 공정가치평가, (4)상각후원가 등이 포함되어 있다. 또한, 연결 및 표시/공시 부문과 관련된 5개 항목은 (1)연결범위검토, (2)매각 예정비유동자산, (3)영업부문, (4)재무제표의 표시, (5)현금흐름의 표시 등이 있다. 마지막으로 수익 등 기타 부문과 관련된 6개 항목은 (1)자체분양공사 시 수익인식, (2)이연법인세, (3)단기유급휴가, (4)기타 장기종업원급여, (5)퇴직 후 급여, (6)환율변동 효과 등이 있다. <표 2-1>은 4개 부문과 각 부문의 항목들을 제시하고 있다. 이들 24개 항목들에 대한 상세분석내용은 다음 장에서 구체적으로 살펴볼 것이다.

2.4 선행연구

국제회계기준의 도입과 관련된 선행연구의 대부분은 민간기업 또는 공공기업과 관련된 것이며 준정부



<그림 2-2> 단계별 업무 수행과제

〈표 2-1〉 분석대상

구분	내용
유·무형자산 (9개)	1. 유형자산의 최초측정
	2. 유형자산의 후속측정
	3. 상각단위 세분화
	4. 유형자산 감가상각/내용연수
	5. 차입원가의 자본화
	6. 회원권(무형자산)
	7. 투자부동산
	8. 현금창출단위 및 손상징후
	9. 손상검사절차 수립
금융상품 (4개)	10. 금융상품의 분류
	11. 금융상품의 손상
	12. 비상장주식의 공정가치 평가
	13. 상각후원가
연결 및 표시공시 (5개)	14. 연결범위 검토
	15. 매각예정비유동자산
	16. 영업부문
	17. 재무제표 표시
	18. 현금흐름표
수익 등 기타 (6개)	19. 수익의 인식(자체분양공사)
	20. 이연법인세
	21. 단기유급휴가
	22. 기타 장기종업원급여
	23. 퇴직 후 급여
	24. 환율변동 효과

기관에 관한 것은 거의 없다. 따라서 이번 절에서는 국제회계기준을 조기에 도입한 민간과 공공기업들에 대한 최근의 연구를 중심으로 검토하고자 한다. 우선, 심호식 등(2010)은 담배제조기업을 중심으로 국제회계기준으로 전환할 경우 발생할 수 있는 문제점을 검토하였다. 연구결과에 의하면, 국제회계기준은 연결재무제표의 주재무제표화, 자산과 부채의 공정가치 평가 등과 같은 규정에서 현행 기업회계기준과 차이가 있을 뿐만 아니라 기업별로도 여러 가지 환경적 요소 및 산업특성에 따라 도입방식에도 차이가 있을 수 있다. 그러나 적용대상 기업 중 절반 이상이 국제회계기준 도입을 위한 준비를 시작조차 하

지 못하고 있는 것으로 파악되었다.

유순미와 김현진(2010)은 국제회계기준의 도입이 건설업에 미치는 영향을 분석하였다. 분석결과에 의하면 국제회계기준이 건설업에 적용되면 분양공사가 완료된 회계연도에 수익이 전액 인식되므로 국제회계기준 최초 적용연도의 이익이 감소할 뿐만 아니라 기간별 손익의 변동성이 증가할 것으로 예상하였다. 특히, 자체분양사업 비중이 20%를 상회하는 일부 건설업체는 매출의 다변화 수준이 낮고 소수의 프로젝트에 대한 매출의존도가 높아 상대적으로 수익성이 크게 영향을 받을 것으로 조사되었다.

김이배 등(2010)은 이건설업(주)를 중심으로 국

제회계기준의 도입으로 인한 공정가치평가가 기업의 재무제표에 미치는 영향을 분석하였다. 이들 결과들에 의하면, 국제회계기준의 도입과 관련하여 특징적인 것 중의 하나가 생물자산의 가치증가분을 재무제표에 반영하는 것인데 국제회계기준 도입으로 인해 전환일인 2008년 1월 1일 기준으로 기존의 K-GAAP에 비해 국제회계기준을 도입하는 경우, 자산, 부채, 자본이 각각 100.13%, 40.92%, 505.71%가 증가하는 것으로 나타났다. 또한 국제회계기준 도입은 대내적으로 연결 종속회사에 대한 통제수준을 강화시키고 회계제도의 선진화에 기여할 것으로 예상되었으며, 대외적으로는 적시성 있는 정확한 공시를 위한 조직의 능력을 강화시키고 향후 감독, 감리에 효과적으로 대비할 수 있도록 하였다.

마지막으로 전준구 등(2010)은 공기업의 가장 대표적인 회사인 한국전력그룹을 중심으로 국제회계기준을 도입하는 과정, 도입 특성 및 효과를 분석하였다. 연구결과에 의하면 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위해서는 경영진의 적극적인 관심과 지원이 필요하며 국제회계기준의 도입을 위한 전담조직을 구성할 필요가 있는 것으로 보고되었다. 또한 국제회계기준 도입으로 인한 경영환경의 변화를 전 조직구성원이 공유할 수 있도록 교육을 실시하여 변화관리를 위한 계기로 삼을 필요가 있으며 회계전문인력을 확보하고 육성해야 함을 강조하였다.

III. 주요한 회계 상의 영향

3.1 유형 및 무형자산

3.1.1 최초측정

K-IFRS를 최초로 적용하는 경우 유형자산에 대

한 최초 취득원가에 대한 선택이 가능하기 때문에 A 공단은 두 가지 대안별 영향을 분석하여 적합한 회계처리를 선택하였다.

대안 1은 최초 취득시점의 구입액을 취득원가로 계상하는 회계처리방법이다. 이 방법을 선택할 경우, 최초 취득 이후에 재평가한 자산이 있다면 이를 취소하는 회계처리가 필요하다. 즉, 취득원가로 환원하고 감가상각을 취소한 후 재계산하는 방법이다. 그러나 대안 1의 회계처리방법은 취득시점의 원가를 파악하기 어렵고, 취득 이후 재평가 및 재평가액에 근거한 감가상각을 취소한 후 재계산해야 한다는 번거로움이 있다.

대안 2는 전환일(2012.1.1) 시점의 공정가치를 취득원가로 계상하거나 과거 재평가액이 당시의 시가를 근거로 평가되었을 경우에 과거 재평가액을 취득원가로 계상하는 방법이다. 이 회계처리방법은 현행 K-GAAP상의 금액과 동일하게 된다. 대안 2의 회계처리는 과거 재평가액을 취득원가로 할 경우 K-GAAP과 차이가 발생하지 않는다는 장점이 있다. A공단은 K-GAAP과 차이가 발생하지 않는 용이성 때문에 과거 재평가액을 기준으로 간주원가를 채택하는 대안 2를 선택하였다.

3.1.2 후속측정

2012년 1월 1일 K-IFRS 전환 시 A공단은 유형자산의 후속측정방법으로 원가모형(대안 1)이나 재평가모형(대안 2)을 선택할 수 있다.

원가모형은 모든 유형자산의 후속측정을 취득원가로 수행하며 취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액을 장부가액으로 하는 회계처리방법이다. 원가모형은 별도의 평가절차 없이 간편한 회계처리를 수행할 수 있고 추가 비용 및 업무가 복잡하지 않다는 장점이 있다. 반면, 재평가모형은 토지 뿐만 아니라 다른 유형자산에 대해서도 지

속적으로 재평가를 실시해야 하며 재평가일의 공정 가치에서 이후의 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 재평가금액을 장부가액으로 한다. 재평가 모형은 공정가치 평가를 위한 측정비용과 업무부담이 생기고 회계처리과정이 상당히 복잡하다는 단점이 있다.

A공단의 경우 2010년 말 기준으로 K-GAAP의 규정에 의해 토지에 대해서 재평가를 수행한 경험이 있었다. 그러나 재평가에 따라 부담해야 하는 비용과 과중한 업무부담에 비해서 토지에 대한 A공단의 재평가수행 결과는 공정가치 평가로 인한 재무건정성 증대효과는 미미한 것으로 나타났다. 따라서 A공단은 경제적 실익을 고려하여 원가모형(대안 1)을 선택하기로 하였다.

3.1.3 상각단위의 세분화

K-IFRS 제1016호 문단 43에 의하면 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산의 전체원가와 비교해서 유의적이라면 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각해야 한다고 규정하고 있다. 그러나 A공단은 현재 상각단위 세분화 대상금액의 중요성이 작아 세분화의 실익이 없기 때문에 상각단위세분화를 수행하고 있지 않다. 그러나 향후 신규 건물 등의 취득이나 건축 시 세분화 단위들의 중요도를 고려하여 세분화할지 여부를 판단하는 프로세스를 구축할 필요가 있다. 이에 대한 구체적인 설명은 'IV. K-IFRS의 성공적인 도입을 위한 개선점'에서 제시하도록 한다.

3.1.4 감가상각 및 내용연수

(1) 감가상각방법

K-IFRS 제1016호에서는 유형자산의 감가상각과 관련하여 감가상각방법과 내용연수를 적어도 매 회

계연도 말에 재검토할 것을 요구하고 있다. 한편, 적용의 타당성이 합리적으로 설명되는 경우에만 상각방법으로 정률법을 적용할 수 있도록 하고 있다.

그러나 A공단은 건물 및 구축물에 대하여 정액법을 사용하고 있었으나 이미 건물이외의 자산에 대해서는 정률법을 사용하고 있었다. 따라서 A공단은 정률법을 정액법으로 변경하는 방법(대안 1)과 정률법을 그대로 유지하는 방법(대안 2)을 검토하였다. 대안 1은 유형자산의 경제적 효익의 소비형태가 과거와는 달리 매년 일정하다고 판단하여 정액법으로 변경하는 방법이지만, 기타유형자산 중 공기구부품을 제외한 나머지 자산은 변경으로 인한 소급효과가 미미한 것으로 판단하였다. 또한 대안 1은 K-IFRS의 정합성에 부합하는 방법이지만 세무 상 차이가 발생하여 세무조정이 필요하다. 이에 반해 대안 2는 감가상각방법의 변경없이 정률법을 지속적으로 사용하는 방법으로 적용이 용이하나 정률법 적용의 타당성을 계속적으로 제시해야 한다.

따라서 A공단은 K-IFRS와의 정합성에 더욱 부합하는 대안 1을 선택하였으며, 감가상각 변경(정률법을 정액법)으로 인한 소급효과는 2010년 말 기준으로 약 853백만원으로 추정되었다.

(2) 내용연수

K-IFRS 제1016호에서는 자산으로부터 기대되는 미래 경제적 효익에 따라 유형자산의 내용연수를 결정하도록 하고 있으며 최소한 매 회계연도마다 그 적정성을 재검토하도록 요구하고 있다.

기준에 A공단은 건물에 대해서는 40년, 구축물은 10년~40년, 기타 유형자산들은 5년의 내용연수를 적용하고 있었다. A공단은 K-IFRS 도입을 위해 유형자산의 성격을 고려한 후 기타유형자산(공기구비품, 차량운반구 등)에 대해서만 과거 5년간의 폐기자산을 대상으로 추가적인 분석을 실시하였다. 분석을 실시한 결과 공기구비품, 차량운반구의 추정 내

용연수가 실제 내용연수와 상이하다는 것을 발견하였다.

이에 A공단은 차량운반구, 공기구비품에 대해서는 기존 내용연수(5년)를 계속적으로 적용하는 대안 1과 분석에 의해 추정 내용연수(7년)를 적용하는 대안 2를 검토하였다. 대안 1은 현행 회계처리방법을 그대로 유지하는 방안으로 회계처리가 용이하나 실제 사용기간을 반영하지 못한다는 단점이 있는 반면, 대안 2는 내용연수가 실제로 더욱 부합하나 세무상 영향 등으로 인하여 두 개의 장부가 필요하다. 따라서 A공단은 과거에 사용불능자산이 즉시 폐지되지 않았다면 추정내용연수가 실제 내용연수보다 길 수 있으나 중요성의 측면을 고려했을 때 대안 1 즉, 차량운반구, 공기구비품에 대해서 기존 내용연수(5년)를 계속적으로 적용하는 방법을 선택하였다.

3.1.5 차입원가의 자본화

K-IFRS 제1023호에서는 자본화대상 차입원가의 자본화를 의무화하고 있는 반면, 일반기업회계기준에서는 K-GAAP과 동일하게 차입원가의 자본화를 선택적으로 적용할 수 있도록 규정하고 있다. 환언하면, K-IFRS에서는 차입원가의 자본화를 강제 적용해야 한다. 즉, 사용 또는 취득에 상당한 기간이 소요되는 자산에 대해서는 과거의 재무제표를 수정하여 소급 적용하는 것이 원칙이나 실무적용의 어려움을 고려하여 전환일(2012.1.1) 또는 전환일 이전 특정일 중 선택적으로 적용하여 이후 발생하는 자본화대상 자산에 대해서만 차입원가를 자본화하도록 규정하고 있다. 반면, 일반기업회계기준은 자본화와 비용화 중 선택이 가능하며 자본화 적격자산으로 사용되거나 취득에 1년 이상의 기간이 소요되는 자산이 이에 해당한다.

기존에 A공단은 차입원가 전체를 비용으로 처리

하고 있었기 때문에 K-IFRS가 도입되는 경우 관련된 차입원가를 자본화하는 회계처리를 수행해야 한다. K-IFRS를 적용할 경우, A공단은 재고자산인 미분양공사, 용지 및 건설중인 자산이 해당될 것으로 판단된다. 또한 적용시점과 관련하여 일반기업회계기준의 적용기간은 2011년과 2012년이므로 2011년도에 일반기업회계기준에 의한 비용화 방안을 채택했다라도 2012년도는 K-IFRS의 비교대상 기간이기 때문에 2011년부터 자본화 관련 내역에 대한 관리가 필요하다. 따라서 A공단은 자본화 적용시점에 대한 선택이 필요한데 분석결과, 자본화로 인한 재무구조개선효과가 크므로 2011년부터 차입원가를 자본화하는 방안을 채택하였다.

3.1.6 회원권

A공단은 회원권(골프, 헬스클럽 등) 전액을 보증금으로 분류하고 있으며 별도의 후속측정절차는 수행하고 있지 않으나, K-IFRS 제1038호(무형자산) 및 제1039호(금융상품의 인식과 측정)에 근거해서 A공단이 보유하고 있는 회원권을 무형자산이나 금융자산으로 재분류해야 한다. 이에 A공단은 회원권을 비한정 내용연수를 가진 무형자산으로 분류하는 대안 1과 반환금은 금융자산으로, 사용권에 대한 대가는 무형자산으로 분류하는 대안 2를 검토하였다. 대안 1은 회원권의 반영구적인 사용을 가정하여 내용연수를 한정하지 않는 시설이용권으로 판단함으로써 회원권 전액을 내용연수가 비한정인 무형자산으로 분류하는 것이다. 대안 1의 회계처리방법은 K-GAAP의 장부가액을 단순히 계정 재분류하는 효과는 있으나 손상징후 여부와 관계없이 매년 손상검사를 수행해야 하는 업무부담이 발생할 수 있다. 이에 반해, 대안 2는 만기 시 반환받는 입회보증금의 현재가치는 금융자산(대여금 및 수취채권)으로 분류하고 명목가액과 현재가치와의 차이는 무형자산(만기

동안 시설사용권)으로 분류하는 방안으로 일정기간(만기) 종료 시 입회금의 반환을 가정하는 방법이다. 이 회계처리방법은 매년 손상검사를 수행할 의무가 없으므로 손상검사와 관련된 업무부담이 경감되는 장점이 있으나 입회보증금의 현재가치평가에 적용해야 하는 할인율 및 기대만기일 산정이 불합리할 수 있다는 문제가 있다.

따라서 A공단은 회원권의 보유목적에 고려했을 때, 대안 1에 의한 회계처리방법이 경제적 실질에 더욱 부합하다고 판단하여 대안 1을 선택하였다.

3.1.7 투자부동산

K-IFRS 제1040호에서는 임대수익이나 시세차익 또는 두 가지 모두를 얻기 위하여 소유자가 보유하고 있는 부동산은 투자부동산으로 공시하도록 규정하고 있다. 그러나 A공단은 임대수익을 얻고 있는 부동산을 유형자산으로 분류하고 있었다. 따라서 A공단은 일부 자가 사용, 임대 투자부동산의 분류와 관련하여 두 가지 대안을 고려하였다. 대안 1은 면적비율로 구분하는 것이고, 대안 2는 금액으로 중요하거나 사용면적의 중요도를 고려하여 구분하는 것이다.⁶⁾ 대안 2에서 금액의 중요성 기준이란 건물의 최초 취득가액이 10억원 이하인 경우 임대면적비율에 상관없이 중요성의 관점에서 유형자산으로 분류하는 것을 의미하고, 사용면적의 중요성 기준은 임대면적이 90% 이상인 경우에는 투자부동산으로 자가 사용 면적이 90% 이상인 경우에는 자가 사용 부동산으로 구분하는 것이다.

이러한 대안 중에서 A공단은 경제적 실질에 보다 부합되는 회계처리방안인 대안 2를 선택하였다.⁷⁾

3.1.8 현금창출단위 및 손상징후

K-IFRS 제1036호(자산손상)에서 개별자산별로 손상검사를 수행하도록 하고 있으며, 추가로 현금창출단위별로도 손상검사를 수행하도록 규정하고 있다. 그러나 A공단의 경우 K-GAAP에 따라 개별자산별 손상여부를 검토하고 있으며 현금창출단위의 개념은 없다. 따라서 A공단은 공단 전체를 현금창출단위로 식별하는 대안 1과 현금창출단위를 분양사업 및 임대사업으로 구분하여 식별하는 대안 2를 검토하였다.

대안 1은 자산손상의 대상자산을 대부분 개별적으로 평가하는 것이 가능하다. 그러나 유형자산은 대부분 공용자산으로 전 사업부문에서 사용되므로 현금창출단위를 별도로 구분하는 것은 실익이 없고, 실무에 적용하는 것은 용이할 수 있으나 재무제표 이용자에게는 대안 2보다 유용한 정보를 제공하는 것이 어렵다는 단점을 가지고 있다. 반면, 대안 2는 K-IFRS에서 규정하고 있는 원칙적인 방법으로 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공하지만 현금창출단위 구분을 하기 위해서는 추가적인 업무를 수행해야 하며 시간 및 비용이 소요된다는 단점이 있다.

따라서 A공단은 현금창출단위를 구분할 경제적 실익이 특성상 거의 없고, 공단 전체를 현금창출단위로 식별하여도 유의적인 차이가 존재하지 않기 때문에 대안 1을 선택하였다.

3.1.9 손상검사절차 수립

K-IFRS 제1036호(자산손상)에서는 매 보고기간 말마다 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 검토하도록 규정하고 있으며 비한정 내용연수 무형자산

6) 대안 1에 의한 구분기준에 의하면 구분 관리대상은 건물 41건, 토지 13건이며 대안 2에 의하면 구분 관리대상은 11건이다.

7) 투자부동산의 공정가치와 관련된 주식공시사항으로 토지의 경우 2010년 11월 기준평가액으로 공시해야 하며 건물의 경우 K-IFRS 전환일 시점의 공정가치로 공시해야 한다. 또한 공시지가의 변동이 큰 경우나 기준가격의 변동이 큰 경우에는 재평가가 필요하다.

및 영업권에 대해서는 손상검사를 실시해야 한다. 현재 A공단은 현행 K-GAAP에 따라 공단이 보유하고 있는 토지에 대한 외부평가를 받아 평가서를 기준으로 손상을 인식하고 있기 때문에 자산 손상검사 절차가 존재하지 않고 있다. 따라서 이에 대한 회계상 프로세스의 수립이 필요하다. 이에 대한 구체적인 설명은 'IV. K-IFRS의 성공적인 도입을 위한 개선점'에서 하고 있다.

아래 <표 3-1>는 앞에서 설명된 A공단에서 유형 및 무형자산 부문의 항목들에 대해 영향을 분석하고 경제적 실익을 고려하여 선택한 회계처리방법들을 정리하여 제시한 것이다. <표 3-1>를 살펴보면 일목요연하게 A공단의 K-IFRS를 도입을 위한 절차를 잘 알 수 있다.

3.2 금융상품

3.2.1 금융상품의 분류 및 평가

K-IFRS 제1039호(금융상품: 인식과 측정)에서는 금융자산을 당기손익인식금융자산, 매도가능금융자산, 대여금 및 수취채권, 만기보유금융자산 등 4

개의 범주로 구분하고 있으며 금융부채를 당기손익인식금융부채 및 기타부채 등 2개의 범주로 구분하고 있다.

이에 따라 A공단은 보유하고 있는 금융상품 중, 현금및현금성자산, 단기금융상품, 매출채권, 미수수익, 미수금, 장기대여금, 보증금은 대여금 및 수취채권으로 분류하고, 단기투자자산, 매도가능증권, 장기대여금은 매도가능금융자산 또는 만기보유금융자산으로 분류하였다. 나머지 금융상품에 대해서는 기타 금융부채로 구분하였다. <표 3-2>은 K-IFRS에 준해서 재분류된 금융상품을 제시하고 있다. 특히 A공단은 당기손익인식금융자산과 금융부채로 분류되는 금융상품이 없었다. 이러한 이유는 A공단의 특성상 대부분의 금융상품을 장기투자목적으로 보유하기 때문인 것으로 판단된다.

또한 대여금과 수취채권은 지급금액이 확정되었거나 결정가능하며 활성시장에서 가격이 공시되지 않는 비파생금융자산을 말하는데 과거에 A공단이 유동자산으로 분류하였던 현금및현금성자산, 단기금융상품, 매출채권, 미수수익, 미수금 등과 투자자산에 분류하였던 대여금, 보증금, 미수금과 유동자산 등이 이에 해당한다.

<표 3-1> A공단에서 선택한 유·무형자산 부문의 항목별 회계처리방법과 경제적 실익

구분	회계처리방법	경제적 실익
최초측정	전환일(2012.1.1)시점의 공정가치를 취득원가로 계상	K-GAAP과 차이가 발생하지 않음
후속측정	모든 유형자산의 후속측정을 취득원가로 수행	간편한 방법이며 추가비용이나 업무 부담이 없음
감가상각 및 내용연수	- 정액법으로 변경 - 공기구비품 및 차량운반구에 대해 5년의 내용연수 적용	- K-IFRS의 정합성에 더욱 부합 - 회계처리가 용이함
차입원가의 자본화	2011년부터 적용	재무개선효과 큼
회원권	비한정 무형자산으로 분류	계정 재분류하는 효과
투자부동산	중요도를 고려하여 구분	경제적 실질에 보다 부합
현금창출단위 및 손상징후	공단 전체를 현금창출단위로 식별	실무적용이 용이함

〈표 3-2〉 금융상품의 분류

구분	금융자산				금융부채	
	당기손익인식 금융자산	매도가능금융 자산	만기보유금융 자산	대여금 및 수취채권	기타 금융부채	당기손익인식 금융부채
현금및현금성자산				●		
단기금융상품				●		
단기투자자산		●	●			
매출채권				●		
미수수익				●		
미수금				●		
매도가능증권		●				
만기보유증권			●			
장기대여금				●		
보증금				●		
장기미수금				●		
미지급금					●	
예수금					●	
미지급비용					●	
미지급법인세					●	
유동성장기부채					●	
장기차입금					●	
사채					●	
임대보증금					●	

K-IFRS 제1039호에서는 금융상품을 분류한 이후에 이를 최초로 인식하는 경우에는 공정가치로 측정하고, 최초 인식 후에는 금융상품별로 공정가치 또는 상각후원가로 측정하도록 규정하고 있다.

K-IFRS를 적용하기 이전에 A공단은 금융상품의 범주분류와 관계없이 취득(발행)과 직접 관련된 거래원가는 취득원가에 가감하고 거래가격과 금융상품의 공정가치에 차이가 있는 항목은 명목가치로 최초 측정 및 후속측정을 수행하고 있었다. 이러한 방법은 K-GAAP를 따른 것으로 K-IFRS를 적용하는 경우와 대부분 실질적으로 차이가 없다. 왜냐하면 상각후원가를 측정하기 위해서는 미래의 현금흐름을 시장이자율로 할인하여야 하는데 역사적원가와 상각

후원가의 차이가 발생하는 대부분의 자산과 부채는 유동항목에 해당하여 현재가치에 의해 측정한 금액과 역사적원가(또는 현금수취액)를 이용하여 측정한 금액 간에는 거의 차이가 존재하지 않기 때문이다.

그러나 종업원 장기대여금에 대해서는 A공단의 기존방식과 K-IFRS간에는 차이가 발생하고 있다. 즉, K-GAAP를 준수했을 때는 역사적원가로 평가했으나 K-IFRS를 적용하는 경우는 상각후원가로 평가하기 때문이다. 이에 대한 보다 구체적인 설명은 4) 상각후원가에서 하도록 한다. 금융상품 평가와 관련하여 A공단의 기존 적용방법과 K-IFRS간의 차이는 〈표 3-3〉에 상세히 제시되어 있다.

〈표 3-3〉 금융상품의 평가

구분	A 공단의 기존방식	K-IFRS	차이
현금 및 현금성자산	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
단기금융상품	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
단기투자자산	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
매출채권	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
미수수익	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
미수금	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
매도가능증권	공정가치, 역사적원가	공정가치, 역사적원가	실질 차이 없음
만기보유증권	상각후원가	상각후원가	실질 차이 없음
장기대여금	역사적원가	상각후원가	차이 있음
보증금	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
장기미수금	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음
미지급금	현금 수취액	상각후원가	실질 차이 없음
예수금	현금 수취액	상각후원가	실질 차이 없음
미지급비용	현금 수취액	상각후원가	실질 차이 없음
미지급법인세	현금 수취액	상각후원가	실질 차이 없음
유동성장기부채	현금 수취액	상각후원가	실질 차이 없음
장기차입금	상각후원가	상각후원가	실질 차이 없음
사채	상각후원가	상각후원가	실질 차이 없음
임대보증금	역사적원가	상각후원가	실질 차이 없음

3.2.2 금융상품의 손상

K-IFRS 제 1039호의 손상에 대한 규정은 금융자산의 손상징후가 발생하고 그 가액이 유의적이고 지속적으로 하락하는 경우에는 손상검사를 수행한 이후에 손상으로 인식하도록 하고 있다.⁸⁾ 또한 손상에 대한 회계처리는 상각후원가를 장부가액으로 하는 금융자산과 취득원가를 금융자산으로 하는 금융자산, 그리고 매도가능금융자산으로 구분하여 수행된다. 상각후원가를 장부가액으로 하는 금융자산의

손상회계처리는 개별 평가를 수행하고 개별 평가를 수행하지 않는 채권은 집합평가를 수행한다. 또한 손상이 확인된 채권은 상각후원가와 장부가액의 차이를 손상으로 인식한다. 다음으로 원가를 장부가액으로 하는 금융자산의 손상은 추정 미래현금흐름의 현재가치와 장부가액의 차이를 손상으로 인식한다. 마지막으로 매도가능금융자산의 손상은 공정가치와 취득원가와의 차이금액을 손상으로 인식한다.

손상을 인식하기 위해서는 손상징후가 '유의적'이고 '지속적'이어야 하는데 일반적으로 손상을 판단하

8) 손상징후의 예로는 다음의 것들이 있다. ① 금융자산 발행자나 지급의무자의 중요한 재무적 어려움, ② 이차지급 또는 원금상환의 불이행이나 지연 같은 계약위반, ③ 차입자의 재무적 어려움에 관련된 경제적 또는 법률적 이유로 인한 당초 차입조건에 불가피한 완화, ④ 차입자의 파산 또는 기타 재무구조조정 가능성이 높은 상태, ⑤ 재무적 어려움으로 당해 금융자산에 대한 활성거래시장의 소멸, ⑥ 도산보고 거래처(폐업거래처, 개인회생 및 파산 등). 위와 같은 손상징후로 인한 영향이 유의적이고 지속적인 가치의 하락이라고 판단될 경우에는 손상을 인식해야 한다.

기 위한 적용범위로 '유의적'은 취득원가 대비 20~30%이상 하락한 경우를 '유의적'으로 판단하고, '지속적'은 공정가치가 취득원가 이하인 상태가 6~9개월 지속되는 경우를 '지속적'이라고 보는 것이 합리적이라 볼 수 있다. A공단의 경우는 20%를 초과하는 경우를 유의적인 경우에 해당하는 것으로 보았으며, 6개월 동안 시장가격이 하락하는 경우를 지속적인 것으로 판단하였다.⁹⁾

A공단은 대여금 및 수취채권에 대해서는 K-IFRS에서 요구하는 충당금 설정법과 기존의 공단의 충당금 설정방법이 유의적으로 차이가 발생하지 않기 때문에 기존의 충당금 설정방법에 따라 충당금을 설정하기로 하였다. 또한 중요하다고 판단되는 손상징후가 있는 채권에 대해서는 개별분석을 하고 이외의 채권에 대해서는 집합분석 시 발생확률을 고려하여 충당금을 설정하기로 하였다. 그리고 A공단은 유의적이고 지속적인 기준으로 20% 및 6개월을 설정하여 지속적으로 손상유무를 파악하는 정책을 채택하였다.

3.2.3 비상장주식의 공정가치평가

비상장지분증권에 대해 K-GAAP에서는 원가법으로 평가하는 것을 허용하고 있는 반면, K-IFRS 제1039호에서는 매년 정기적으로 공정가치를 평가하여 장부에 반영하도록 규정하고 있다.

이와 관련하여 A공단은 상장주식에 대해서는 공정가치를 적용하고 있으며, 비상장주식에 대해서는 원가법을 적용하고 있었다. A공단이 2010년 12월 말 현재는 외부평가가 필요한 중요한 비상장주식을 보유하고 있지는 않지만, 미래를 위해 중요성이 큰

비상장주식을 공정가치로 평가할 수 있는 프로세스를 구축할 필요가 있다. 이에 대한 구체적인 설명은 'IV. K-IFRS의 성공적인 도입을 위한 개선점'에서 제시한다.

3.2.4 상각후원가

K-IFRS 제1039호 및 일반기업회계기준 제6장에서는 금융상품의 최초 인식 시 공정가치로 측정하고 인식 후에는 금융상품별로 공정가치 또는 상각후원가로 측정하도록 규정하고 있다. 즉, 금융상품별 후속측정에 대한 검토가 필요하다.

이에 따라 A공단도 금융상품별로 후속측정을 검토하였다. 후속측정 결과, A공단의 상각후원가측정 금융자산 중 기존의 공단 평가방법과 K-IFRS 간의 금액적 영향이 발생하는 금융상품은 종업원에 대한 장기대여금이었다. A공단은 이에 대한 평가방법으로 10년 만기 국공채수익률을 이용하는 방법(대안 1)과 10년 만기 정기예금에 대한 시중은행의 가중평균수신금리를 이용하는 방법(대안 2)을 검토하였다.

대안 1은 객관적인 시장변수의 활용으로 주관성을 배제하고 있으며 실무적으로 적용이 간편하다는 장점을 가지고 있는 반면에 임직원의 개별적인 신용위험이 반영되지 못한다는 단점이 있다. 대안 2는 대여금을 수신상품에 투자했을 때에 발생하는 이자수익을 기회비용으로 가정하고 객관적이며 실무상 적용이 간편하다는 장점이 있다. 그러나 대안 2는 기존의 A공단의 방법인 대여금을 '역사적 원가'로 측정했을 경우의 금액과 K-IFRS로 전환하는 경우 금액의 차이가 대안 1을 사용했을 때보다 크다는 단점이

9) 다른 기업에서 채택하고 있는 유의적이고 지속적인 경우는 다음과 같다.

구분	유의적	지속적
갑	취득원가 대비 25% 이상 하락	취득원가 이하인 상태가 6개월 지속된 경우
을	취득원가 대비 30% 이상 하락	취득원가 이하인 상태가 9개월 지속된 경우
병	취득원가 대비 25% 이상 하락	취득원가 이하인 상태가 6개월 지속된 경우

있었다. 이에 A공단은 K-IFRS와의 정합성과 금액적인 영향을 고려하여 대안 1을 선택하였다.

3.3 연결재무제표 및 표시/공시

3.3.1 연결범위의 검토

K-IFRS에서는 지분율이 50% 이상의 피투자회사는 지배력이 없음을 명백하게 입증할 수 없는 경우를 제외하고는 종속회사로 정의하고 있다. 그러나 A공단은 2010년 12월 31일 현재 지분율이 50%를 초과하는 △△페트로에 대해 자산총액이 100억원 미만이고 지분법적용으로 인한 순자산가액의 변동이 중요하지 않아 매도가능증권으로 분류하고 있었다. 따라서 A공단은 지배력이 있는 모든 종속기업에 대하여 연결재무제표를 작성하는 방법(대안 1)과 연결재무제표 작성의 효익과 비용을 고려하여 자산규모가 중요성 금액에 미달하는 회사는 연결대상범위에서 제외하는 방법(대안 2)을 검토하였다.

대안 1은 K-IFRS의 연결기준에 원칙적으로 부합하는 방법으로 내부성과관리의 재무정보로 이용이 가능하며 재무제표 이용자에게 보다 목적적합한 정보를 제공할 수 있다. 또한 별도의 중요성기준 판단 절차나 중요성 기준에 대한 의사결정이 필요하지 않다는 장점이 있다. 그러나 회사의 규모에 비해 소규모 종속회사들의 재무상태 변동으로 인한 총 영향이 적어 연결재무제표 작성 시 효익보다 비용이 클 수 있으며 소규모 종속기업의 인프라 부족으로 인하여 연결결산 일정 내 마감에 어렵다는 단점이 있다.

반면, 대안 2는 재무정보 확보를 위한 비용과 시간이 감소하고 재무정보 입수가 상대적으로 쉬워서 연결공시 기간이 단축된다는 장점이 있다. 그러나 대안 2는 K-IFRS의 연결기준과는 부합되지 않는 방

법으로 소규모회사의 수가 많아지는 경우 개별적으로 미치는 영향은 적을 수 있으나 총영향은 중요할 수 있다는 단점이 있다.

이들의 대안 중에서 A공단은 K-IFRS의 정합성보다 적합한 대안 1을 선택하였다.

3.3.2 매각예정비유동자산

K-IFRS 제 1115호 문단 6에 따르면 비유동자산(또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통하여 주로 회수될 것이라면 이를 매각예정 비유동자산으로 분류해야 한다. 그러나 A공단은 지금까지 K-GAAP에 따라 매각예정 비유동자산을 인식하고 있지 않았다. 그러나 향후 금액적으로 중요성이 큰 경우 재무제표에 미치는 영향이 유의할 수 있기 때문에 매각예정 비유동자산을 인식하기 위한 프로세스를 구축할 필요가 있다. 이와 관련된 설명은 IV장의 'K-IFRS의 성공적인 도입을 위한 개선점'에서 상세하게 할 것이다.

3.3.3 영업부문

K-IFRS 제 1198호(영업부문)에서는 채무상품이나 지분상품이 공개된 시장(국내 또는 외국의 증권거래소나 지역시장을 포함한 장외시장)에서 거래되고 있는 경우, 재무제표이용자가 기업이 영위하는 사업활동의 내용, 재무효과 및 영업을 영위하는 경제환경을 평가할 수 있도록 정보를 공시하도록 규정하고 있다.

이에 반해 A공단은 K-GAAP의 '기업회계기준 등에 관한 해석 50-87(사업부문별 정보 등의 공시)'에 따라 사업부문별 공시를 하고 있었다. A공단은 일반회계와 5개의 단지로 구성되어 있다.¹⁰⁾ 따라서

10) A공단의 사업부문별 업종현황 및 재무현황은 다음과 같다.

〈표 3-4〉 영업부문 식별 검토

요구사항	충족여부					
	일반	A단지	B단지	C단지	D단지	E단지
수익을 창출하고 비용을 발생(동일 기업 내의 다른 구성단위와의 거래와 관련된 수익과 비용을 포함)시키는 사업영위	○	○	○	○	○	○
부문에 배분될 자원에 대한 의사결정을 하고 부문의 성과를 평가하기 위한 최고경영의사결정자가 영업성과를 정기적으로 검토	○	○	○	○	○	○
구분된 재무정보의 이용이 가능함	○	○	○	○	○	○

A공단은 K-IFRS를 적용하기 위해 영업부문을 식별해야 한다. 〈표 3-4〉는 영업부문을 식별하기 위한 체크리스트이다. 즉, 영업부문으로 식별되기 위해서는 세 가지 요건이 충족되어야 한다. 첫째, 수익을 창출하고 비용을 발생(동일기업 내의 다른 구성단위와의 거래와 관련된 수익과 비용을 포함)시키는 사업활동을 영위한다. 둘째, 부문에 배분될 자원에 대한 의사결정을 하고 부문의 성과를 평가하기 위하여 최고경영 의사결정자가 영업성과를 정기적으로 검토한다. 셋째, 구분된 재무정보의 이용이 가능해야 한다.

체크리스트의 각 사업부별 영업부문들이 K-IFRS

의 요구사항을 충족하고 있는지 검토한 바, K-IFRS의 요구사항을 충족하고 있는 것으로 검토되었다. 또한 식별된 각 영업부문에 대해 양적기준을 분석하였다. 분석결과, 부문수익(부문 간 매출이나 이전을 포함함)이 모든 영업부문의 수익(내부 및 외부) 합계액의 10%이상인 것으로 나타나서, 별도로 공시해야 할 영업부문으로는 일반회계(50.85%)와 D단지(41.14%)가 선정되었다.

다음으로 영업부문으로 식별된 부문이 보고부문에 해당하는지를 검토하기 위해 양적기준을 적용한다. 검토 결과, 일반회계와 D단지가 보고부문에 해당하는 것으로 나타났다. 즉, 별도로 보고되는 보고부문

1. 재무현황

(단위: 백만원, %)

구분		일반회계	A단지	B단지	C단지	D단지	E단지	계
금액	매출액	136,904	2,682	17	1,681	110,768	17,188	269,240
	순이익	33,847	-	(53)	581	-	-	34,375
	자산	1,953,296	9,567	15	19,095	14,478	2,744	1,999,195
비율	매출액	50.85	1.00	0.01	0.62	41.14	6.38	100.00
	순이익	98.46	0.00	(0.15)	1.69	0.00	0.00	100.00
	자산	97.70	0.48	0.00	0.96	0.72	0.14	100.00

2. 업종현황

구분	제화 또는 용역
일반회계	분양용 대지 매출, 임대공장 임대료 수입 등
A단지	외국인 전용단지 토지 임대료
B단지	산업단지 임대료 수입
C단지	임대료 수입
D단지	R&D 지원사업, 산학연협력사업지원
E단지	생태단지 구축

들의 외부수익 합계가 기업전체 수익의 75% 이상 인지를 검토하였으며, 별도로 보고되는 보고부문은 일반회계 및 D단지에서 보고부문의 외부수익이 각각 50.85%와 41.14%이기 때문에 각 보고부문의 외부수익의 합계가 91.99%가 되어 기업전체 수익의 75% 이상을 차지한다.

3.3.4 재무제표의 표시

K-IFRS 제1001호(재무제표의 표시)는 K-GAAP 보다 폭넓은 회계처리방식과 거래의 실질을 잘 반영할 수 있는 회계정책과 표시를 허용하고 있다. 즉, K-IFRS에서의 주재무제표는 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표, 현금흐름표 및 주석으로 하고 있다. 한편 K-GAAP의 주재무제표 중에 하나였던 이익잉여금처분계산서는 제외되었다. 또한 손익계산서는 단일포괄손익계산서만 본문에 표시하거나 별개의 손익계산서와 포괄손익계산서를 구분하여 표시할 수 있도록 하였다.¹¹⁾ 포괄손익계산서 표시방법으로는 기능별과 성격별 분류 중 기업이 선택하여 사용할 수 있으며, 기능별로 공시하는 경우, 비용의 성격에 대해 추가정보를 주석으로 표시해야 한다. 또한 K-IFRS에 의하면 영업손익의 명시적 구분이 없게 된다. K-IFRS 제1001호(재무제표의 표시)에 의한 재무상태표의 작성과 표시방법도 K-GAAP와는 차이가 있다. 즉, 유동성/비유동성 구분법과 유동성 순서에 따라 구분하여 작성하도록 하고 있으며, 자본은 자본금, 이익잉여금 및 기타자본구성요소 등 3가지로 구분하도록 규정하고 있다.

A공단은 K-IFRS 제1001호 문단 60에 준용하여 재무상태표 표시방법으로 유동성/비유동성 구분법을 사용하였다. 특히 기획재정부 재무제표 양식에서도 유동성/비유동성 배율법을 채택하고 있었고, 이

의 구분법을 적용하는 경우 공단의 재무상태를 더욱 효과적으로 보여줄 수 있을 것으로 기대되었다. 포괄손익계산서는 단일 포괄손익계산서를 사용하는 양식을 선택하였다. 이는 당기순손익과 총포괄손익을 한눈에 파악할 수 있고 특히 기획재정부에서도 단일 포괄손익계산서 양식을 선택하고 있기 때문에 향후 정부의 지침을 따를 경우에 좀 더 용이할 수 있을 것으로 판단된다.

한편 비용을 분류하는 방법으로 A공단은 기능별 분류를 선택하였다. 기능별 분류 방법은 매출원가, 관리활동원가 등과 같이 기능별로 표시하는 방법으로 기존의 손익계산서와 같은 형식이므로 회계정보 이용자들에게 비교가능성 및 이해가능성이 높아서 더 목적적합할 가능성이 있다. 다만, 기능별로 표시된 비용을 성격별로 다시 분류해서 주석으로 공시해야 한다는 어려움이 있기는 하지만, 이러한 단점보다는 회계정보이용자의 측면에서 장점이 더 클 것으로 판단되었기 때문이다.

영업손익의 범위를 결정하는 방법으로는 영업외수익/비용의 최소항목을 표시하는 방법을 선택하였다. 이를 선택한 이유는 금융수익 및 금융비용 등 일부 항목을 제외하고는 대부분을 영업손익 항목으로 분류하는 방법으로 영업손익과 당기순손익의 차이가 적어질 수 있고, K-IFRS 적용 시 기업 간에 비교가능성이 높아진다는 장점이 있기 때문이다. A공단에서 선택하고 있는 재무제표 표시방법을 정리하면 <표 3-5>과 같다.

3.3.5 현금흐름표

A공단은 K-GAAP에 따라 현금흐름표를 작성하고 있으나 K-IFRS 제1007호(현금흐름표)를 적용하는 경우 현금흐름표의 표시방법에 대해 선택가능

11) 기획재정부에서는 단일포괄손익계산서를 채택하고 있다.

〈표 3-5〉 A공단에서 선택한 재무제표 표시방법

구분	회계처리방법
재무상태표	유동성/비유동성법
포괄손익계산서	단일 포괄손익계산서만 본문에 표시하는 방법
비용의 분류	비용을 매출원가, 관리활동원가 등과 같이 기능별로 표시
영업외손익의 범위	금융수익 및 금융비용 등 일부항목을 제외하고 대부분을 영업손익 항목으로 분류

한 대안들에 대한 A공단의 의사결정이 필요하다. 즉, 영업활동 현금흐름표시방법, 이자수익/이자비용과 배당금수익/배당금지급에 대한 표시방법, 법인세 표시 방법 등이다. K-IFRS에서는 직접법을 사용할 것을 권장하고 있으며 간접법도 선택적으로 가능하도록 하고 있다.

따라서 A공단은 간접법에 의한 영업활동 현금흐름표시 방법을 그대로 유지하기로 하였다. 왜냐하면 간접법에 의한 영업활동 현금흐름표시 방법은 영업활동현금흐름의 원천을 파악하기 어렵다는 단점을 가지고 있으나 당기손익과 영업활동현금흐름과의 관련성을 표시할 수 있다는 장점이 있고, 특히 직접법에 의한 방법은 작성절차가 복잡하기 때문에 어려움이 있기 때문이다.

또한 A공단은 당기순이익 항목에 대해서 이자수익/비용, 배당금수익은 영업활동으로 분류하고 배당금 지급은 재무활동으로 분류하는 방법을 선택하였다. 이러한 분류방법은 각 현금흐름의 발생 원천을 파악할 필요가 없으며 분류표시가 간편한 반면에 투자활동 및 재무활동에서 발생한 이자수익 등을 영업

활동현금흐름에 포함하여 표시할 가능성이 있기 때문이다. 마지막으로 법인세비용은 A공단의 실무상 적용가능성 및 관련 효익을 고려하여 영업활동현금흐름에만 표시하는 방법을 선택하였다. 이는 법인세 발생원인과 무관하게 모든 법인세비용을 영업활동 현금흐름으로 분류한다는 단점이 있으나 표시방법이 간단하여 실무상 적용이 용이하다는 장점이 있기 때문이다. A공단에서 선택하고 있는 현금흐름표 작성 방법을 정리하면 〈표 3-6〉과 같다.

3.4 수익 등 기타

3.4.1 수익의 인식(자체분양공사)

A공단은 K-GAAP의 회계처리 지침대로 분양매출에 대해 진행기준을 적용하고 있으나 K-IFRS 제 1011호와 제2115호에서는 건설계약의 정의를 충족하지 못하는 분양 등 예약매출에 대해서는 인도기준을 적용하여 수익을 인식하도록 규정하고 있다.¹²⁾ 따라서 A공단이 수행하고 있는 분양공사에 대해서

〈표 3-6〉 A공단에서 선택한 현금흐름표 표시방법

구분	회계처리방법
영업활동현금흐름	간접법에 의한 영업활동현금흐름 표시
이자수익과 이자비용	이자수익과 이자비용을 영업활동으로 분류
배당금수익과배당금지급	배당금수익은 영업활동으로 배당금지급은 재무활동으로 분류
법인세	영업활동 현금흐름에만 표시

12) K-IFRS에서 진행기준을 충족시키기 위해서는 수분양자에게 부동산의 주요 설계구조요소를 지정하고 건설 진행 중에 주요 구조변경을 지정할 수 있는 권리가 부여되어야 한다. 그런데 A공단의 분양 계약내용을 분석하면 위의 조건을 충족하지 못하는 것으로 판단된다.

는 수익인식기준을 인도기준으로 변경해야 하며 다른 별도의 대안은 존재하지 않는 것으로 판단된다. A공단의 분양매출을 인도기준으로 회계처리할 경우, 수익인식 시점은 일정한 요건¹³⁾을 충족해야 하며 일정한 요건을 충족하는 시점은 공사가 완공되고 분양계약이 이루어진 날로 정의하는 것이 타당하다.

A공단의 분양매출에 대한 회계처리를 인도기준에 의한 경우와 진행기준에 의한 경우의 재무영향을 비교한 결과, 2010년을 기준으로 진행기준에 의한 경우에 비해서 인도기준에 의한 경우가 부채비율이 증가하게 된다. 따라서 분양매출에 대한 수익인식기준의 변경으로 인한 재무영향을 최소화시키기 위해 A공단은 다음의 사항들을 고려하였다. 첫째, 조기에 분양이 이루어질 수 있도록 적극적으로 홍보방안을 마련해야 하며, 둘째, 공사기간을 단축하도록 노력해야 한다. 셋째, 프로젝트의 수를 증가시켜야 할 것이며, 마지막으로 경영평가지표 산정 시 매출산식을 기존의 진행기준대로 계상할 수 있도록 제안해야 한다.¹⁴⁾ 따라서 A공단은 평가지표가 거래의 실질이 아닌 회계기준의 변경으로 인해 과거와 다르게 평가되어서는 안 된다는 점을 강조하여 평가 주관부처에 지속적으로 소구하는 정책을 추진하고 있다.

3.4.2 이연법인세

A공단은 현재 K-GAAP에 따라 한계세율을 적용하여 이연법인세자산과 부채를 인식하고 있었다. 반면에 K-IFRS 제1012호 문단 51에서는 이연법인세자산과 이연법인세부채를 측정할 때에는 보고기간 말에 기업이 관련 자산과 부채의 장부금액을 회수하

거나 결제할 것으로 예상되는 방식에 따른 세효과를 반영하도록 규정하고 있기 때문에 평균세율을 적용해야 한다. 이에 대해 A공단은 평균세율을 적용하여 이연법인세자산과 부채를 인식해야 하나 한계세율 적용 시와는 큰 차이가 없기 때문에 기존의 방식을 유지하기로 결정하였다.

3.4.3 단기유급휴가

단기 종업원급여와 관련하여 K-GAAP에서는 미사용 연차수당에 대하여 지출해야 하는 시점에서 미지급비용으로 처리하도록 규정하고 있다. 반면, K-IFRS에서는 종업원이 근로를 제공한 시점에 비용과 미지급비용으로 계상한 후 실제로 지출되는 시점에 상계처리하도록 규정되어 있다.

현재 A공단은 근로기준법에 의거하여 1년간 8할 이상 출근한 직원에 대하여 15일(의무연차 8일)의 유급휴가를 부여하고 있으며 기타 세부적인 조항의 경우 동일하게 근로기준법에 의해 연차수당을 지급하고 있다. 이 경우 매 회계연도 말에는 당해 연도에 제공한 근무용역에 대한 미사용 연차의 예상원가를 추정하여 부채로 계상해야 하며 익년도 연차 사용시 해당 월에 지급한 급여와 설정된 미지급비용(예상원가)를 상계처리하고 익년에 결산 시 익년에 발생한 미사용 연차의 예상원가를 재산정하고 미지급비용을 재설정해야 한다. 즉, 2011년 말 회사가 지급하는 연차수당은 K-IFRS 제1019호에 따라 근로를 제공한 2010년에 비용으로 계상하여야 하며 2011년에 관련 연차 사용 시 미지급비용과 급여를 상계하여 회계처리하여야 한다. 이후 결산 시 결산

13) 수익인식은 ① 재화의 소유에 따른 중요한 위험과 보상이 구매자에게 이전, ② 판매자는 판매된 재화의 소유권과 결부된 통상적인 수준의 관리상 지속적 관여를 하지 않을 뿐만 아니라 효과적인 통제를 하지도 않아야 함, ③ 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 함, ④ 거래와 관련된 경제적 효익의 유입가능성이 높아야 함, ⑤ 거래와 관련하여 발생했거나 발생할 원가를 신뢰성있게 측정할 수 있어야 함 등의 요건을 만족해야 한다.

14) 만약, 경영평가 시 매출산정이 기존대로 진행기준으로 유지된다면 분양 매출에 대해서는 진행기준 및 회계처리는 인도기준으로 적용해야 하므로 이종의 자료를 관리해야 하는 실무상의 어려움이 존재한다.

시점에 해당되는 관련부채를 보충법을 통해 인식하여야 한다. 위의 설명을 그림으로 나타내면 다음의 <그림 3-1>과 같다.

K-GAAP에서는 상여에 대하여 지급시점에 비용으로 처리하나 K-IFRS에서는 종업원이 근로를 제공한 시점에 비용과 미지급비용으로 계상하도록 규정하고 있다. A공단은 공단의 이익분배금은 존재하지 않으며 상여의 경우 경영평가 성과급과 자율성과급의 두 가지 형태로 지급되고 있으며 각각에 대하여 K-IFRS에 의한 예상원가를 인식해야 한다. 또한 상세기준에 따라 상여금에 대한 예상원가의 인식기준에 부합되는 경영평가 성과급의 경우, 종업원이 근로를 제공한 시점에 비용으로 계상해야 할 것이다.

3.4.4 퇴직급여와 기타 장기종업원 급여

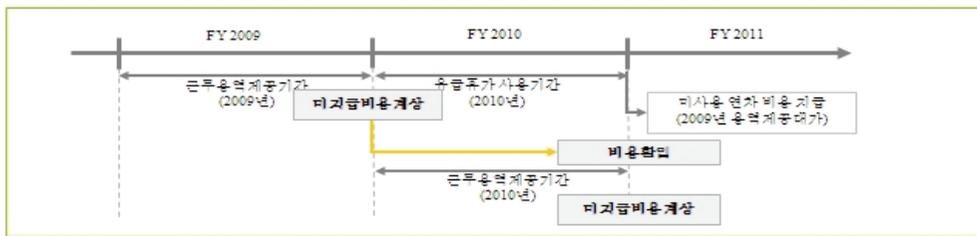
K-GAAP에서 퇴직급여충당부채는 보고기간종료일 현재 전 임직원의 일시 퇴직을 가정하여 지급할 퇴직금 상당액으로 측정(청산가치 개념)하도록 요구하고 있다. 반면, K-IFRS에서는 예측급여채무의 개념을 도입하여 보험수리적방법으로 부채를 계상하도록 규정하고 있다.

퇴직급여와 관련하여 현재 A공단은 청산가치에 의해 퇴직급여충당부채를 계상하고 있으며 퇴직연금제도에 가입되어 있지는 않았다. 따라서 과거 일부 외부운용자산에 대한 이자적립액을 제외하고는 별도

의 예치금 및 운용자산이 외부에 적립되어 있지 않다.

이에 A공단은 청산가치에 의한 현재의 평가방법에서 K-IFRS가 규정하고 있는 예측단위적립방식 및 미래 지급하는 종업원들에 대한 퇴직금 관련 부채의 현재가치평가를 통해 퇴직급여부채를 계상해야 한다. 즉, 종업원의 예상근속연수에 해당하는 퇴직시점의 퇴직금을 추정하여 가득기간 동안 급여를 정액법으로 배분하여 현재가치로 평가하여야 한다. 이러한 퇴직급여채무를 객관적으로 측정하기 위해서는 자격 있는 보험계리인 또는 계리법인의 평가내역서가 필요하다. 이를 위해 A공단은 계리평가 기초자료 제공을 위한 지속적인 관리프로세스를 구축하고 있다. 다음으로 K-IFRS 하에서는 기타 장기종업원급여에 대해서 확정급여채무와 동일하게 예측단위적립방식과 보험수리적가정을 적용하여 채무액과 관련비용을 계상하도록 요구하고 있다. 다만, 일반적으로 기타장기종업원급여를 측정할 때 나타나는 불확실성은 퇴직급여를 측정할 때 나타나는 불확실성에 비하여 크지 않기 때문에 보험수리적손익을 즉시 인식하고 '범위'를 적용하지 않고 모든 과거 근무원가를 즉시 인식한다는 점에서 퇴직급여부채와 차이점이 있다.

그러나 현재 A공단은 장기근속자에 대해서 복무규정에 의거한 장기근속휴가를 제공하는 것 외에는 별도의 대가를 제공하고 있지 않으며 해당 휴가의 경우에도 A공단에서 제공하는 휴가를 종업원들이 미사용 시 연차수당을 미지급함에 따라 장기근속자



주: FY는 A공단의 회계기간

<그림 3-1> 유급휴가의 회계처리방식

가 다수 존재함에도 관련 현재가치의 효과가 크지 않다고 판단하여 추가적인 검토에서 제외하였다.

3.4.5 환율변동효과

K-GAAP에서는 기능통화(functional currency)의 개념이 없으나 K-IFRS에서는 기능통화와 표시통화(presentation currency)의 개념을 구분하여 사용하고 있다. 기능통화는 주요지표와 보조지표에 의하여 결정된다. 만약 주요지표와 보조지표들이 서로 다른 결과를 제시하여 기능통화가 분명하지 않은 경우에는 경영진이 판단하여 실제 거래, 사건과 상황의 경제적 효과를 가장 충실하게 표현하는 기능통화를 결정하여야 한다. 주요지표로는 재화/용역의 공급, 경쟁요인과 법규, 관련원가가 있으며 보조지표로는 재무조달과 주요 보유통화가 있다.¹⁵⁾

A공단은 본사, 국내지사, 그리고 甲사업장에 대해서 기능통화를 결정하고 있었다. 먼저 본사와 국내 지사를 살펴보면, A공단은 임대사업을 포함한 다양한 관리용역을 제공해 주는 영업을 주로하고 있으며 관련대가는 원화로 결제가 이루어진다. 또한 별도의 경쟁요인은 존재하지 않고 대한민국의 법규의 제한을 받으며 공사 관련원가 및 유지관리직에 대한 인

건비 등의 경비도 모두 원화로 결제가 이루어지고 있다. 뿐만 아니라 A공단의 본사와 지사는 자본금이 없었고, 시설차입금의 경우도 은행으로부터 원화로 이루어지고 있었으며 결산일 현재 보유하고 있는 현금및현금성자산은 대부분 원화이다. 따라서 A공단의 본사 및 국내지사는 주요지표와 보조지표 모두 원화를 기능통화로 판단하는데 유의적인 특이사항은 없게 된다.

다음으로 甲사업장은 임대사업영업을 주로 하고 있으며 달러화로 결제가 이루어지나 대가를 산정하는 요소들이 국내 원화임대거래를 기초로 산정된다. 또한 외환관리기관의 기준 화폐는 달러화이고 주요 원가를 구성하는 감가상각비 및 급여는 원화의 환경적 영향을 직접적으로 받고 있었다. 재무조달은 최초시점에 본사로부터 원화로 제공되었으며 결산일 현재 甲사업장이 보유하고 있는 예금은 달러화이다. A공단은 甲사업장의 경우에도 주요지표와 보조지표를 고려할 때, 원화에 의해 경영활동이 영향을 받기 때문에 원화를 기능통화로 결정하였다.

기능통화가 결정된 다음에는 기능통화를 표시통화로 환산해야 한다. K-GAAP에서는 독립된 사업장에 대하여 선택적으로 현행환율법과 화폐성·비화폐성을 적용할 수 있는데 반해, K-IFRS 제1021호

15) 다음의 표는 본사 및 국내지사와 甲사업장에 대한 기능통화를 결정하기 위한 주요지표와 보조지표를 요약해서 나타낸 것이다.

구분		본사 및 국내지사	甲 사업장
주요 지표	재화/용역의 공급	- 임대사업을 포함한 입주업체에 대한 다양한 관리용역을 제공함 - 관련 대가는 원화로 결제함	- 입주업체에 대한 임대사업을 주로 함 - 달러화로 결제가 이루어지나 대가를 산정하 는 요소들이 국내 원화 임대거래를 기초로 산정됨
	경쟁요인과 법규	- 별도의 경쟁요인은 존재하지 않음 - 대한민국의 법규제한을 받음	- 별도의 경쟁요인은 존재하지 않음 - 외환관리기관의 기준 화폐는 미달러화임
	관련원가	- 공사 관련 원가 및 유지관리직에 대한 인건비 등의 경비임 - 모두 원화로 결제가 됨	- 감가상각비와 급여의 경우 원화 환경의 영향 을 직접적으로 받음
보조 지표	재무조달	- 자본금은 존재하지 않으며 용지구입을 위한 용지보상채권을 발행함 - 은행으로부터 시설자금대출은 모두 원화로 이 루어짐	- 최초 시점에 본사로부터 원화로 제공됨 - 이후 별도의 차입형태는 존재하지 않음
	주된보유통화	- 결산일 현재 보유한 현금 및 현금성자산은 대 부분 원화에금임	- 결산일 현재 보유하고 있는 예금은 달러화임

및 일반기업회계기준 제23장에서는 해외사업장의 기능통화를 표시통화로 환산 시 현행 환율법만 인정하고 있다.

甲사업장의 기능통화를 원화로 결정함에 따라 결산일 시점에 기능통화의 표시통화환산은 필요 없을 것으로 판단된다. 즉, 기능통화가 원화로 결정됨에 따라 기중거래를 발생시점에 기능통화로 환산하며 이에 따라 기중 달러화거래를 원화로 환산하여 장부관리를 수행해야 한다. 또한 별도의 기중보고가 없고 매출 및 세금과공과를 제외한 회사의 주요거래가 원화단위로 발생하기 때문에 주요한 달러거래만 시점별로 현행과 같이 관리하고 결산일 시점에 현행과 같이 기타거래에 대해 외화표시재무제표를 환산하여 결산절차를 수행할 수 있을 것으로 판단된다.

IV. K-IFRS의 성공적인 도입을 위한 개선방안

K-IFRS의 도입은 단순히 기업의 재무제표 작성 및 보고에만 영향을 미치는 것이 아니라 업무프로세스, 정보시스템, 인사시스템 등 기업의 경영활동 전반에 걸쳐 중요한 영향을 미칠 것으로 예상된다. II 장에서는 A공단의 사례를 통해 K-IFRS의 도입을 위한 업무수행절차를 살펴보았다. 본장에서는 K-IFRS의 도입이 A공단의 재무상태와 경영성과지표에 미치는 영향을 살펴보고, A공단이 K-IFRS를 성공적으로 도입하기 위한 개선방안을 논의해 보고자 한다.

4.1 K-IFRS의 영향 분석

4.1.1 재무상태에 미치는 영향

〈표 4-1〉은 2010년 K-GAAP에 의해 작성한 A

공단의 재무상태와 K-IFRS를 적용했을 때의 재무상태를 비교해서 제시하고 있다. K-IFRS를 적용함으로써 대부분의 비유동자산의 항목들이 영향을 받는 것으로 나타나며, 유동자산의 항목으로 재고자산과 수취채권이 영향을 받는다. 즉, 유형자산의 경우 감가상각방법 변경으로 인해 1,015억원이 감소되며, 장기대여금은 상각후 원가로 측정함에 따라 33억원이 감소된다. 매각예정비유동자산은 매각예정분류방법에 따라서 847억원이 증가한다. 재고자산은 진행기준을 인도기준으로 변경함으로써 1,478억원이 증가하게 되고, 수취채권은 수익인식 변경으로 인해 616억원이 감소된다. 따라서 K-IFRS를 적용한 A공단의 자산총계는 K-GAAP에 비해 685억원(3.4%) 증가한 2조 700억원이 된다.

부채의 증감요인을 분석하면 이연법인세부채의 감소(△193억원)와 수익인식기준변경 및 연차수당 등의 미지급비용 인식(1,454억원) 등에 의한 효과가 있다. 결과적으로 K-IFRS 하에서 A공단의 부채총계는 K-GAAP에 비해 1,262억원(15.1%) 증가한 9,606억원이 된다. 또한 자본총계는 K-IFRS 적용에 의해 577억원(4.95%) 감소한 1조 1,070억원이 되어 A공단의 부채비율은 15% 상승하게 된다.

4.1.2 경영평가지표에 미치는 영향

경영평가지표는 중요한 평가에 해당한다. 이에 따라 K-IFRS가 도입되는 경우 주된 경영평가지표인 노동생산성, 부채비율(재무예산성과), 계량업무관리비(재무예산성과), 총인건비상승률 등에 미치는 영향을 〈표 4-2〉에 요약하였다. 우선 노동생산성은 부가가치를 평균인원으로 나눈 값으로 수치가 클수록 긍정적인 평가를 받게 된다. 여기에서 부가가치는 법인세차감전순이익에서 인건비, 순금융비용, 임차료, 세금과공과, 감가상각비를 가산하여 산정한다. K-IFRS의 도입에 의해 부가가치 요소 중에서 법인

〈표 4-1〉 재무상태에 미치는 영향 분석

(단위: 억원)

구분	K-GAAP	K-IFRS	증감액	내용
비유동자산				
유형자산	13,291	12,276	△1,015	감가상각방법의 변경
무형자산	21	32	11	회원권의 계정 분류
수취채권	296	262	△34	장기대여금의 상각후 원가측정
이연법인세자산	9	-	△9	비유동대체 및 IFRS효과
매도가능금융자산	4	4	-	-
기타비유동자산	1	23	22	장기대여금의 상각후 원가측정
매각예정비유동자산	-	847	847	매각예정분류
유동자산				
재고자산	4,177	5,656	1,479	수익인식 변경
수취채권	1,561	944	△616	수익인식 변경
기타유동자산	182	182	-	-
현금 및 현금성자산	446	446	-	-
자산 총계	19,991	20,677	685	
비유동부채				
차입금	628	628	-	-
퇴직급여부채	177	177	-	-
매입채무	719	719	-	-
이연법인세부채	1,856	1,663	△193	IFRS효과
금융부채	1,012	1,012	-	-
유동부채				
매입채무	854	854	-	-
금융부채	2,613	2,613	-	-
법인세부채	75	75	-	-
기타유동부채	406	1,861	1,455	수익인식변경 및 연차수당 인식
부채 총계	8,344	9,606	1,262	
자본				
이익잉여금	4,686	4,109	△577	
평가손익	(1)	(1)	-	-
재평가차익	6,961	6,961	-	-
자본 총계	11,644	11,070	△577	

〈출처〉 회사제시자료

세차감전순이익, 인건비, 순금융비용 등은 상당한 영향을 받을 것으로 예상된다. 특히, 분양공사의 수익인식변경으로 인하여 법인세차감전순이익에 미치는 영향은 연도별로 K-GAAP과 비교하여 큰 차이가 있을 것으로 판단된다.

다음으로 재무예산성과 지표인 부채비율은 부채총

계를 자본총계로 나누어 산정하며 수치가 낮은 경우 긍정적인 평가를 받게 된다. K-IFRS가 도입되는 경우 분양공사에 대한 수익인식기준을 진행기준에서 인도기준으로 변경함에 따라서 선수금의 계정과목이 K-GAAP 적용할 때보다 보다 증가할 것으로 예상되므로 부채비율은 평가기간 연도에 전반적으로 상

승할 것으로 기대할 수 있다. 또 다른 재무예산성과 지표인 계량업무관리비는 관리업무비를 총예산집행액으로 나누어 산정하며 산정 비율이 낮을수록 긍정적인 평가를 받게 된다. 관리업무비는 제조원가명세서상 경비에서 손익계산서상 판매비와 관리비를 가산하고 인건비, 감가상각비, 교육훈련비, 연구개발비 등을 차감하여 산정한다. A공단이 K-IFRS를 도입하는 경우 관리업무비 중에서 인건비가 주로 변동할 것으로 예상할 수 있는데 인건비에 대한 계정과목은 계량업무관리비 산정 시 제외되는 변수이므로 K-GAAP과 비교하여 큰 변동은 없을 것으로 판단된다. 마지막으로 총인건비상승률은 실적년도 총인건비에서 전년도 총인건비를 차감한 금액을 전년도 총인건비로 나눈 값으로 산정된 비율이 낮을수록 좋은 평가를 받게 된다. A공단이 K-IFRS를 도입하는 경우 채택연도를 제외하고는 K-IFRS 도입 이후에 전년도와 실적년도 모두 K-IFRS의 적용으로 인해 영향을 받기 때문에 K-GAAP과 비교하여 채택연도를 제외하고는 큰 영향은 없을 것으로 예상할 수 있다.

4.2 A공단의 K-IFRS를 성공적으로 도입하기 위한 방안

A공단이 K-IFRS를 성공적으로 도입하기 위해서는 K-IFRS에서 요구하는 회계인프라를 구축해야

할 것이다. 본 절에서는 K-IFRS에 적합한 회계인프라 즉, 상각단위세분화 검토를 위한 프로세스, 손상검사를 위한 프로세스, 공정가치평가를 위한 프로세스, 매각예정비유동자산 분류를 위한 프로세스 구축에 대해서 설명하고, 결산시스템을 개선하기 위한 방안에 대해서도 자세히 설명할 것이다.

4.2.1 상각단위세분화검토 프로세스를 구축해야 한다.

K-IFRS 제1016호 문단 43에서는 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산 전체의 원가와 비교해서 중요하다고 판단된다면 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각을 하도록 규정하고 있다. 동 규정은 기존의 IAS 16에 있는 감가상각원칙을 개선한 방안으로 개별적으로 다양한 내용연수나 소비형태를 갖고 있는 중요한 부분으로 구성된 유형자산이 특정한 측정단위가 '자산 전체'로 결정되는 상황에서 유의적인 부분에 대한 기업의 다양한 기대치를 충실히 표현하지 못하기 때문에 명시된 것이다.

그러나 K-IFRS 제1016호 문단 43을 지나치게 엄격하게 해석한다면 상각단위세분화를 통한 기대되는 효익에 비해 그 정보를 제공하기 위하여 소요되는 원가가 지나치게 클 수 있다. 즉, 효익과 원가 간의 균형은 재무정보의 포괄적인 제약요인으로 작용

〈표 4-2〉 경영평가지표에 미치는 영향 분석

구분	산정방식	지표 성격	영향 분석
노동생산성	부가가치 ¹ /평균인원	상향	연도별 차이
부채비율(재무예산성과)	부채/자본	하향	대부분 상승
계량업무관리비(재무예산성과)	관리업무비 ² /총예산집행액	하향	미미한 효과
총인건비상승률	총인건비 증가액 ³ /전년도 총인건비	하향	미미한 효과

*1: 법인세차감전순손익+인건비+순금융비용+임차료+세금과공과+감가상각비
 *2: 제조원가명세서상 경비+손익계산서상 판매비와 관리비-(인건비+감가상각비+교육훈련비+연구개발비)
 *3: 실적년도 총인건비-전년도 총인건비

하는 것이다. 따라서 A공단은 상각단위세분화 하는 것이 원가에 비해 효익이 크지를 검토하는 절차를 수행해야 한다.

상각단위세분화검토 프로세스는 총 4단계로 구성되어 있다. 1단계는 결산 명세서상의 유형자산 내역을 파악하고, 2단계는 파악된 유형자산에 대해서 대체내역이 있는지 파악한다.¹⁶⁾ 3단계는 장부가액 중 금액이 중요한 큰 건물을 대상으로 건물의 구성요인인 엘리베이터, 냉난방시설, 공조시설, 주차시설의 상각단위세분화의 가능성을 파악한다. 마지막으로 명세서상 구분이 가능한 전기시설 등에 대해 상각단위세분화의 가능성을 검토한다.

A공단은 2010년 기준으로 1단계 절차를 수행한 결과, 기계장치(상각완료), 차량운반구, 공·기구, 비품 등은 각각의 금액이 크지 않아서 상각단위세분화의 실익이 없는 것으로 파악하였다. 그러나 건물, 구축물 등의 엘리베이터, 중앙집중식 냉 난방시설, 주차시설은 상각단위세분화의 실익이 존재할 것으로 판단되었다. 다음 2단계 수행절차에서 대체내역이 존재하지 않았음을 파악하였으며, 3단계에서 엘리베이터, 중앙집중식 냉 난방시설, 공조시설, 주차시설의 경우 등은 취득원가 대비 각 자산이 차지하는 비중이 7%미만으로 전체 건물에서 차지하는 비중이 1% 미만이므로 개별 자산금액의 중요성을 고려했을 때 상각단위세분화의 실익이 없는 것으로 판단되었다.¹⁷⁾ 마지막 단계로 명세서상 구분이 가능한 전기

시설 등의 상각단위세분화 가능성 검토에서도 전기 시설들이 전체 건물에서 차지하는 비중이 6.93% 정도로 비중이 그다지 크지 않아서 중요성을 고려했을 때 상각단위세분화의 실익이 없는 것으로 판단되었다.

요약하면, A공단은 2010년 말 건물에 대해서는 상각단위 세분화 대상금액의 중요성이 작아 세분화의 실익이 없다고 판단할 수 있으며 향후 신규 건물 취득이나 건축 시 상기 분석대상이 된 세분화 단위들의 중요도를 고려하여 상각단위를 세분화할지 여부를 판단하는 프로세스를 지속적으로 수행해야 할 것이다.

4.2.2 손상검사 프로세스를 구축해야 한다.

K-IFRS에서는 기준서 제1036호에서 자산손상의 회계처리를 일괄적으로 규정하고 있다.¹⁸⁾ A공단은 보유하고 있는 토지 등에 대하여 외부평가기관의 평가서를 기초로 손상차손을 인식하고 있으며, 손상검사에 대한 별도의 프로세스는 존재하고 있지 않다. 따라서 성공적으로 K-IFRS를 도입하기 위해서는 손상검사 프로세스를 구축해야 한다. <그림 4-1>은 A공단의 손상검사를 위한 프로세스를 나타내고 있다.

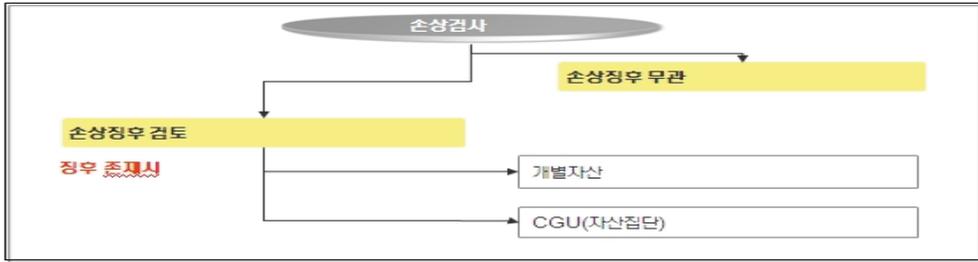
손상검사프로세스는 세 단계로 이루어지는데, 1단계에서 손상가능성이 있는 자산을 식별하고, 2단계에서 손상징후(손상검사)를 검토한다. 그리고 마지막

16) 두 번째 단계는 유형자산간의 내용연수와 상각방법이 서로 상이하기 때문에 이를 파악하기 위한 목적으로 수행하는 것이다.

17) 엘리베이터, 냉난방시설, 공조시설, 주차시설의 내역은 다음과 같다. (단위: 백만원)

세분화대상건물	취득원가	엘리베이터	비율 (%)	냉난방시설	비율 (%)	공조시설	비율 (%)	주차시설	비율 (%)
벤처센터	44,809	700	1.6	-	-	207	0.5	390	0.9
남동센터	7,826	149	1.9	-	-	-	-	-	-
부산센터	19,919	151	0.8	-	-	-	-	-	-
광주센터	9,061	136	1.5	252	2.8	-	-	-	-
군산지원센터	2,802	-	-	197	7.1	-	-	-	-
군산부품센터	5,344	-	-	384	7.2	-	-	-	-

18) K-GAAP에서는 자산손상에 대한 별도의 기준서는 없으며 유형자산기준서 등에서 손상평가방법 등을 규정하고 있다.



〈그림 4-1〉 손상검사 프로세스

막으로 손상차손을 인식하고 측정한다.

1단계의 손상검사를 위해서 먼저 손상이 발생할 가능성이 있는 자산을 세 가지 유형으로 구분한다. 즉, 손상이 발생할 가능성이 있는 유형의 자산들은 비한정내용연수의 무형자산, 유형자산 및 투자자산, 그리고 자산집단 등으로 구분된다. A공단의 경우, 비한정내용연수 무형자산으로는 회원권 등이 포함되며, 유형자산 및 투자부동산에는 토지, 건물, 구축물 등이 포함되어 있다. 특히 손상가능성을 검토하기 위해서는 외부정보와 내부정보 모두를 이용해서 손상징후를 검토한다. 비한정내용연수 무형자산은 매 회계년도마다 손상징후를 검토하고 유형자산 및 투자부동산, 자산집단은 매보고기간마다 손상징후를 검토한다. 외부정보는 공정가치의 하락, 경영환경상의 불리한 변화, 국공이자율과 차입이자율의 지속적인 상승 등이 있으며, 내부정보로는 통상적인 수준 이상의 운휴자산의 발생, 사업중단 계획발표, 악화된 실적, 유지보수비의 과다한 증가 등이 있을 수 있다.

2단계에서 손상가능성이 있는 자산을 식별한 후에

손상징후를 검토한다. 손상징후 검토(손상검사)는 자산의 회수가능액을 측정하여 장부가액과 비교하는 절차를 말한다. 회수가능액은 사용가치와 순공정가치 중 큰 금액을 의미한다. 여기에서 사용가치는 자산을 사용함으로써 발생하는 미래 현금유출입을 적절한 할인율로 할인한 금액을 말하며, 순공정가치는 매매계약서에서의 시장가격, 이용가능한 최선의 정보 등을 근거로 한 공정가치에서 자산의 처분비용을 차감하여 산정한 금액이다.¹⁹⁾ 이 때 개별자산의 회수가능액을 추정할 수 없는 경우에는 그 자산이 속하는 자산집단인 현금창출단위를 식별하여 현금창출단위의 회수가능액을 추정해야 한다.²⁰⁾ 토지와 건물에 대해서는 감정평가 또는 비교평가기법을 사용하여 순공정가치를 추정하고 사용가치는 관련된 현금창출단위에 배분한 이후의 사용가치를 활용한다. 투자부동산은 감정평가 또는 비교평가법을 기초로 순공정가치를 산정하고 개별 현금흐름(임대료)의 현재가치를 통해 사용가치를 추정한다.

19) 회수가능액을 산정하기 위한 순공정가치와 사용가치의 예는 다음과 같다.

대상 자산	회수가능액: MAX[순공정가치, 사용가치]		산정주체
	순공정가치	사용가치	
토지와 건물	감정평가 또는 비교평가기법	현금창출단위에 배분한 이후의 사용가치	외부 전문가
회원권	회원권 거래시장가격	회원권 획득으로 인한 비용절감액	내부 실무진
투자부동산	감정평가 또는 비교평가기법	개별 현금흐름(임대료)의 현재가치	외부 전문가

20) 현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서의 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별가능한 최소자산집단이다. 현금유입을 창출하는 식별가능한 최소단위의 자산집단을 그룹화하는 것은 경영자의 판단이 필요한 사항이며 주로 유통업에서 점포단위, 운송업의 경로, 제조업의 공장 등이 이에 해당한다.

마지막으로 손상검사를 실시한 이후에 손상차손을 인식하고 측정한다. 손상차손은 회수가능액이 장부가액보다 하락하는 경우에 그 차액(장부가액-회수가능액)을 손상차손금액으로 한다. 또한 재평가되지 않은 자산손상은 당기비용, 재평가된 자산의 손상차손은 재평가잉여금으로 차감하고 초과액은 당기손실로 처리한다.

4.2.3 공정가치평가 프로세스를 구축해야 한다.

K-IFRS 제1039호 및 제1113호에서는 비상장지분증권에 대해 매년 정기적으로 공정가치를 평가하여 장부에 반영하도록 규정하고 있다. 그러나 A공단은 상장주식을 공정가치로, 비상장주식을 원가법을 적용하여 평가하고 있을 뿐 금융자산의 공정가치평가에 대한 별도의 프로세스는 존재하지 않았다. 따라서 <그림 4-2>와 같은 공정가치평가 프로세스를 구축해서 K-IFRS의 요구에 적합한 평가가 이루어지도록 해야 한다.

활성시장에서 공시되는 가격이 최선의 공정가치이다. 만약, 금융상품에 대한 활성시장이 없다면 공정

가치는 평가기법을 사용하여 결정한다.²¹⁾ 공정가치는 시장에 근거한 측정치이며 기업 특유의 측정치가 아니다. 따라서 기업 자산을 보유하고자 하는 의도는 공정가치를 측정할 때 고려되지 않는다. 활성시장이나 관측가능한 가격이 없는 경우에는 시장접근법(market approach), 원가접근법(cost approach), 이익접근법(income approach) 등의 가치평가기법을 사용한다. 시장접근법은 동일한 자산이나 비교가능한 자산 또는 자산의 집합들에 대한 시장거래에서 생성된 가격이나 기타 관련 정보를 사용하는 가치평가기법이다. 원가접근법은 자산의 조업도를 대체하기 위해 현재 필요한 금액을 반영하는 가치평가기법이며 이는 현행대체원가라고도 한다. 이익접근법은 현금흐름 또는 수익과 비용과 같은 미래 금액을 단일의 할인된 현행 금액으로 전환하는 가치평가기법으로 시장 참여자가 지분상품을 자산으로 보유하면서 수취할 것으로 기대되는 미래현금흐름을 고려하는 현재가치기법이다.

가치평가기법을 사용하는 경우에는 가치평가기법에 관련된 관측가능한 투입변수(시장참여자가 사용하게 될 가정)의 사용을 최대화하고 관측가능하지



<그림 4-2> 공정가치평가 프로세스

21) 금융상품의 가격을 결정하는데 시장참여자가 일반적으로 사용하는 평가기법이 있으며 그 평가기법이 실제 시장거래가격에 대해 신뢰할 만한 추정치를 제공한다는 사실을 제시할 수 있다면 그 평가기법을 사용한다. 선택된 평가기법은 시장정보를 최대한 사용하고 기업특유정보를 최소화 사용하여야 한다. 이러한 평가기법은 시장참여자가 가격을 결정하는데 고려하는 모든 요소를 포함하며 금융상품의 가격을 결정하기 위하여 일반적으로 적용되는 경제학적 방법론에 부합하여야 한다. 또한 주기적으로 평가기법을 조정하며 동일한 금융상품의 관측가능한 현행 시장거래가격을 사용하거나 관측가능한 시장자료에 기초하여 그 타당성을 검토하여야 한다.

않은 투입변수의 사용을 최소화해야 한다. 관측가능한 투입변수는 실제 사건이나 거래를 공개적으로 이용할 수 있는 시장자료를 이용하여 개발되었으며 자산의 가격을 결정할 때 시장참여자가 사용하게 될 가정을 반영하는 투입변수이다. 이에 반해 관측가능하지 않은 투입변수는 시장자료를 이용할 수 없는 경우 자산의 가격을 결정할 때 시장참여자가 사용하게 될 가정에 대한 이용가능한 최선의 정보를 사용하여 개발된 투입변수를 말한다.

공정가치를 측정하기 위하여 사용하는 가치평가기법의 투입변수를 3가지 수준으로 분류하는 공정가치 서열체계(투입변수의 우선순위)를 적용해야 한다. 수준 1의 투입변수는 측정일에 동일한 자산에 대한 접근 가능한 활성시장의 조정되지 않은 공시가격으로 접근 가능한 활성시장은 거래소시장, 딜러시장, 중개인시장, 본인 대 본인시장 등이 있다. 수준 2의 투입변수는 수준 1의 투입변수인 공시가격 이외에 자산에 대해 직접적으로 또는 간접적으로 관측가능한 투입변수를 말하며 수준 3의 투입변수는 자산에 대한 관측가능하지 않은 투입변수를 의미한다.

따라서 A공단이 K-IFRS를 성공적으로 정착시키기 위해서는 공정가치 서열체계를 적용한 공정가치 평가 프로세스를 적용하여 보유하고 있는 금융상품 등의 가치를 적절하게 평가해야 한다.

4.2.4 매각예정비유동자산 분류 프로세스를 구축해야 한다.

K-IFRS 제1115호 문단6에서는 비유동자산(또

는 처분자산집단)의 장부가액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통해 주로 회수될 것으로 예상되는 경우에는 매각예정으로 분류하여야 한다고 규정하고 있다. 그러나 A공단은 매각예정비유동자산을 인식하고 있지 않으며 매각예정비유동자산으로 분류하기 위한 별도의 프로세스는 존재하고 있지 않다. 따라서 A공단은 매각예정비유동자산 분류 프로세스를 구축하였다. 이를 위해서 먼저 매각예정비유동자산의 분류 기준을 설정하고 매각예정비유동자산을 분석한다.

매각예정비유동자산으로 분류되기 위해서는 당해 자산(또는 처분자산집단)이 현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건 만으로도 즉시 매각이 가능해야 하며 매각될 가능성이 매우 높아야 한다.²²⁾ 매각예정비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정은 순공정가치(공정가치에서 매각부대원가를 차감한 금액)와 장부금액 중 작은 금액으로 한다. 또한 매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 별도로 재무상태표에 표시해야 한다.

2010년 기준으로 A공단의 자산 중 매각될 가능성이 높은 자산을 선별하기 위해 매각예정비유동자산 분류 프로세스를 적용하면 <표 4-3>과 같다. <표 4-3>에서 알 수 있듯이 매각예정으로 분류된 자산은 5건이다. 이들 자산의 장부가액은 102,410백만원이며 순공정가치는 84,794백만원으로 산정되었다. 따라서 순공정가치가 장부가액보다 작기 때문에 순공정가치로 재무상태표가액을 조정해야 할 것이다.

22) 매각될 가능성이 매우 높은 경우는 다음의 네 가지 요건이 모두 충족되는 경우를 말한다.

기준	내용
1	경영진이 매각계획을 확약
2	매수자 물색 등 적극적인 업무진행을 이미 시작
3	합리적인 가격 수준으로 적극적으로 매각을 추진
4	분류시점에 1년 이내에 매각완료요건의 충족이 예상되며 계획이 변경되거나 철회될 가능성이 낮음

〈표 4-3〉 매각예정비유동자산 분석

(단위: 백만원)

구분	분류기준				순공정가치	장부가액	Min[장부가액, 순공정가치]
	1	2	3	4			
토지A	○	○	○	○	67,410	83,905	67,410
토지B	○	○	○	○	4,661	4,918	4,661
토지C	○	○	○	○	8,674	9,049	8,674
토지D	○	○	○	○	3,944	4,407	3,944
건물	○	○	○	○	104	130	104
계					84,794	102,410	84,794

4.2.5 결산시스템을 개선해야 한다.

1) 병행처리시스템의 구축

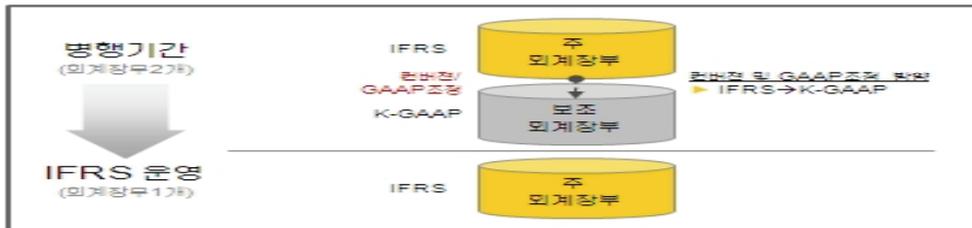
K-IFRS 도입에 따른 A공단의 결산프로세스에 유발될 변화에 대응하기 위해 다음의 사항을 고려하여 관련 프로세스를 개선할 필요성이 있다.

첫째, 최초 적용년도 비교공시, 세무, 외부의 재무정보 제출 또는 관리목적의 요구에 대비해서 K-IFRS 도입 이후에도 일정기간 동안 현행 회계기준에 따른 재무제표의 작성이 요구될 수 있으므로 복수 회계장부의 관리가 필요하다.

둘째, K-IFRS 기준의 회계처리가 가능하도록 사용 중인 시스템의 구성을 재설정하고 신규로 구축해야 한다. 또한 계산 로직의 신규 생성 및 변경, 새로운 보고서 생성 및 기존 보고서의 변경, 현금창출단위의 정의 등 새로운 모델의 개발을 고려하여 시스템을 수정해야 한다.

현재의 세법에 따른 세무보고 및 경영진보고의 요구사항 등에 대응하기 위해서는 K-IFRS뿐만 아니라 K-GAAP 기준의 재무정보도 관리되어야 한다. 이들 재무정보를 K-GAAP 별로 구분 관리하기 위해서는 K-GAAP 별로 정의된 복수의 회계장부가 필요하다. 또한 회계장부를 구성할 때 병행기간과 운영기간에 재무제표를 어떻게 작성해야 할 것인지, 그리고 병행기간에서 운영기간으로 어떻게 전환할 것인지에 대해서도 반드시 고려해야 한다.

〈그림 4-3〉은 GAAP 별 재무제표 산출을 위한 회계장부의 구성(안)을 나타낸 것이다. 병행기간 동안에는 2개의 회계장부를 유지해야 하고, 주 회계기준 및 컨버전 대상 회계기준을 정의해야 한다. 주 회계기준은 K-IFRS로 하고, 보조 회계기준은 K-GAAP으로 정의한다. 그리고 K-IFRS의 구현 및 전환 용이성 등을 고려하여 컨버전 및 GAAP조정 대상을 확정했다. 또한 병행기간 이후 운영기간에는 K-IFRS



〈그림 4-3〉 GAAP별 F/S 산출을 위한 회계장부 구성(안)

체제로 손쉽게 전환할 수 있는 방안을 고려해야 하며 현행 시스템에 대한 영향을 최소화해야 한다.

2) 연결결산프로세스 구축

연결결산 프로세스는 종속회사 재무제표를 취합하여 연결조정사항을 반영한 후 연결재무정보를 산출하는 과정을 의미한다. 다만, A공단은 현재 1개의 종속회사를 보유하고 있는 바, 투자구조가 단순하고 내부거래 등 연결조정사항이 중요하지 않은 상황임을 고려할 때 연결시스템의 구축보다는 수작업을 통한 연결재무제표의 작성이 보다 현실적인 대안이라고 판단된다. 그러나 향후 종속회사의 증가 등 연결결산 프로세스의 자동화가 요구되는 상황을 대비하기 위하여 이상적인 형태의 연결시스템을 구축해야 할 것이다.

전체 연결시스템 구현 시 중요하게 고려해야 할 사항으로 4가지가 있다. 즉, 연결자료를 어떻게 집계할 것인지, GAAP조정의 주체는 누구인지, 내부거래를 어떻게 관리할 것인지, 결산일정을 모니터링하는 방법은 무엇인지 등이다. 첫 번째로 연결자료 집계는 계열사의 인프라 수준 및 시스템의 종류에 따라 다양하다. 즉, 시스템 간 집계 또는 이전을 하거나 수기작성 후 시스템으로 이전하는 방법이 있다. 또한 원시적인 방법으로 수기 작성 후 이전하는 방법 등을 고려할 수 있다. 둘째, GAAP조정의 주체는 계열사의 GAAP조정 능력과 계열사의 시스템 대응정도에 따라 달라진다. 즉, 계열사가 자체적으로 GAAP조정을 수행하거나 연결시스템 내 GAAP조정기능을 구현할 수도 있을 것이다. 셋째, 내부거래의 관리와 관련하여 내부거래의 유형 및 빈도, 내부거래의 미일치정도 등을 고려해야 한다. 즉, 별도의 시스템을 두어 연결대상기업간의 내부거래를 대

사시킬 수 있는 대사키 정의 및 자동 전표를 발생시키거나 내부거래의 내역을 수기로 관리할 수도 있을 것이다. 마지막으로 연결일정 모니터링은 연결결산의 복잡성에 따라 달라질 수 있으며 이는 연결대상 계열사의 수에 따라 결정된다. 또한 구축방안으로는 결산 일정 모니터링 구축 또는 수기 결산일정 관리 등이 있다.

4.3 K-IFRS를 도입하는 경우 예상되는 문제점 및 시사점

K-IFRS를 이미 도입한 대표적인 공기업인 한국전력그룹의 경우 11개 그룹사 전체를 대상으로 K-IFRS에 적합한 회계정책을 수립하고 각 그룹사의 표준 재무회계시스템을 구축함으로써 현업의 업무효율성을 높였다는 평가를 받고 있다. 그런데 공기업의 회계제도의 경우 2011년에 시행된 '공기업·준정부기관 회계기준'을 따르고 있으나 현행의 공기업 회계기준은 민간기업과 상이한 공공부문의 회계적 특성을 적절하게 반영하지 못하여 공공부문의 비효율적인 경영형태와 재무구조의 불투명성을 개선하는데 한계가 있었다.²³⁾ 즉, '공기업·준정부기관 회계기준'에는 공공부문의 특수성을 감안한 명확한 규정이 존재하지 않으며 단순히 세부적인 사항을 기관장에게 위임하였다. 이로 인하여 공공부문의 회계처리가 통일화되어 있지 않아 공공부문별로 산출한 회계정보의 비교가능성이 떨어진다는 문제점이 존재하였다. 또한 공기업 회계제도는 회계자료를 대부분 공시하고 있지 않으며 상장기업을 제외하고는 외부감사를 의무적으로 받지 않아 회계정보가 불투명하였다. 이와 같은 공기업의 문제점은 2013년부터 준정

23) 공공부문의 경우 기업회계기준 등에서 규정하고 있지 않은 회계정보를 제공하는 경우가 많다. 예를 들면, 민간부문의 경우 대부분 수익사업을 영위하고 있으나 공공부문의 경우 일반적으로 수익사업과 비수익사업을 겸영하는 경우가 많다. 또한 공공부문이 제공하는 사업 또는 공공재나 공공서비스의 원가 정보 등을 제공하기 위하여 법령이나 기관 내부규정 등에 근거하여 별도로 구분된 회계정보를 제공하는 경우가 많다(전준구 등, 2010).

부기관이 K-IFRS를 도입하는 경우에도 유사하게 발생할 것으로 예상된다. 따라서 회계정보의 비교가능성과 투명성을 확보하기 위해서는 공공부문의 특수성을 반영한 회계제도의 제정, 의무적인 외부감사 도입 등의 제도적 안전장치를 마련할 필요가 있을 것이다.

또한 공공부문 경영평가에 영향을 미치는 지표는 공공부문의 이해관계자들이 K-IFRS의 도입을 꺼리게 할 수도 있다. 예를 들면, 유·무형자산 등에 대한 공정가치평가는 자본생산성(부가가치/총자산) 등의 경영평가 지표에 악영향을 줄 수 있기 때문에 K-IFRS 도입 이후의 공공부문의 경영평가를 위한 계량적 지표의 수정이 필요할 것이다. 뿐만 아니라 공공부문이 K-IFRS를 도입하는 경우 재무제표의 회계처리와 관련된 주식사항의 비중이 높아지게 된다. 그런데 현재 공공부문의 경우 투자기관 관리기본법이나 정부 산하기관 관리기본법 등에 의해 부처별로 상이한 공시제도를 두고 있다. 현재의 공공부문이 감사보고서를 공개하지 않아 경영성과나 재무상태를 파악하기 어려웠던 문제점을 해결하기 위해서는 공공부문간의 재무자료를 비교할 수 있는 재무정보 작성 및 공시제도의 확립이 필요할 것이다.

마지막으로 K-IFRS를 최초로 도입하는 경우 준정부기관이 부담하는 구축비용은 K-IFRS를 원활하게 도입하는 데 걸림돌이 될 수 있다. 예를 들면, A 공단의 경우 K-IFRS도입을 위하여 회계법인에 지급한 컨설팅 금액이 약 4.5억원, 시스템 구축비용 1.5억원, 추가 내부인력 비용 1억원 등 기존에 비해 약 7억원의 도입비용이 발생하였으며 이러한 비용은 준정부기관의 경영평가 시 비용으로 인식되므로 기관장들이 K-IFRS를 원활하게 도입하는데 저해요소로 작용할 수 있다. 따라서 K-IFRS 구축비용 등 회계정보의 투명성 확보를 위한 비용은 경영평가 시 악영향을 주지 않도록 관련된 규정을 수정할 필요가 있을 것이다.

V. 결론

2009년도 런던에서의 G20 정상회담에서 각국의 정상들이 'a single set of high-quality global accounting standards'에 합의한 이후 현재 전세계 150여개국이 국제회계기준(IFRS)를 수용하였거나 수용할 예정이며 OECD 가입국의 80% 이상이 국제회계기준을 도입하고 있다. 이에 우리나라도 국제적 추세에 대응하기 위해 2011년도부터 상장기업을 대상으로 국제회계기준을 의무적으로 적용하고 있다. 이러한 민간부문에서의 회계투명성 향상의 노력은 공공부문인 공기업과 준정부기관의 회계제도에도 영향을 미쳐 공기업은 2011년부터 국제회계기준을 적용하고 있으며, 준정부기관은 2013년부터 국제회계기준에 따라 재무보고를 해야 한다.

전세계적으로 통일화된 회계기준은 국가 간 또는 기업 간의 재무정보의 비교가능성을 높이고 투자자 및 분석가들의 분석자료를 위한 재무보고의 재작성 부담 등을 감소시킬 것으로 예상된다. 또한 국제회계기준의 도입은 우리나라의 대외 신인도를 향상시키고 대한민국의 재무보고와 자본시장의 체계를 국제적인 수준으로 향상시킬 수 있는 계기가 될 수 있다. 그러나 회계기준의 변경은 단순히 재무제표의 작성 및 보고에만 영향을 미치는 것이 아니라 업무 프로세스, 정보시스템, 인사시스템, 성과평가 등 경영활동 전반에 걸쳐 중대한 영향을 미치기 때문에 국제회계기준을 성공적으로 도입하고 정착시키기 위해서는 새로운 제도에 대한 경영진과 실무진의 적극적인 수용의지와 함께 장기간의 철저한 준비가 필요할 것이다.

특히, 준정부기관과 같은 공공부문에서 새롭게 변경되는 회계제도를 충분히 준비하지 않은 경우에는 공공부문 뿐만 아니라 국가 전체적으로 회계투명성에 대한 대·내외의 신뢰도 하락과 경제적 손실을

유발할 수 있을 것이다.

따라서 준정부기관이 국제회계기준을 성공적으로 도입하고 정착시키는 것은 국제사회에서 민간부문 뿐만 아니라 공공부문도 회계투명성 제고를 위해서 노력하고 있다는 평가를 받을 수 있고, 결국에는 대한민국 전체의 회계정보의 신뢰성을 높이고 코리아 디스카운트 현상을 줄이는데도 일조할 것이다. 이에 따라 본 논문에서는 K-IFRS 도입에 대한 준정부기관의 이해를 증진시키고, 2013년도에 국제회계기준을 의무적으로 도입하는 준정부기관이 도입 로드맵에 따라 차질 없는 준비에 도움을 주기 위해 우리나라의 대표적인 준정부기관인 A공단의 K-IFRS 도입을 위한 실제 준비사례를 통해 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위한 실행전략을 제시한다.

A공단은 국제회계기준을 도입하는 경우 공단의 재무제표에 영향을 미치는 4개부문, 24개항목에 대한 상세분석을 실시하였다. 즉, 국제회계기준을 도입하는 경우 유·무형자산에서 최초인식, 후속측정, 상각단위의 세분화, 감가상각 및 내용연수, 차입원가의 자본화, 회원권, 투자부동산, 현금창출단위 및 손상징후, 손상검사절차 등 9개 항목이 영향을 받는 것으로 조사되었다. 금융상품부문에서는 분류, 손상, 평가, 상각후원가 등 4개 항목에서 차이점이 발생했으며 연결 및 표시공시에서는 연결범위, 매각예정비유동자산, 영업부문, 재무제표 표시 등 5개 항목이 영향을 받았다. 또한 수익 등에서는 6개 항목이 영향을 받았으며 구체적으로 예시하면 수익인식, 이연법인세, 단기유급휴가, 기타 장기종업원 급여, 퇴직 후 급여, 환율변동 효과 등이었다. 본 연구에서는 위의 4개부문, 24개 항목에 대해 A공단의 선택가능한 대안과 채택한 정책을 언급하였다.

또한 추가적으로 보완해야 할 점에 대해서는 다음과 같은 개선점을 제시하였다.

첫째, 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산 전체의 원가와 비교하여 유의적이라면 해

당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분을 별도로 구분하여 감가상각해야 하므로 A공단은 상각단위를 세분화할지를 결정하는 프로세스를 구축해야 한다.

둘째, A공단은 토지 등의 자산에 대하여 외부평가기관의 평가서를 기초로 손상차손을 인식하고 있을 뿐 손상을 검토하기 위한 별도의 프로세스가 없기 때문에 관련된 손상검토 프로세스를 구축해야 한다.

셋째, A공단은 상장주식을 공정가치로 비상장주식을 원가법을 적용하여 평가하고 있으며 금융자산의 공정가치평가에 대한 업무 절차가 존재하지 않는다. 따라서 금융상품의 공정가치를 평가하기 위한 프로세스를 구축해야 한다.

넷째, 비유동자산의 장부가액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통해 주로 회수될 것으로 예상되는 경우 매각예정으로 분류하기 위한 매각예정분류 기준 프로세스를 구축해야 한다.

마지막으로 현재의 세법에 따른 세무보고 및 경영진보고의 요구사항에 대응하기 위해서는 K-IFRS 뿐만 아니라 K-GAAP 기준의 재무정보가 관리되어야 하며 이들 재무정보를 GAAP별로 구분관리하기 위해서는 GAAP별로 정의된 복수의 회계장부가 필요하다. 또한 연결결산 프로세스의 자동화가 요구되는 상황을 가정하여 전체 연결시스템의 구현을 위한 연결자료의 집계방법, GAAP의 조정주체, 내부거래 관리방법, 모니터링 등을 고려해야 한다.

본 연구를 통해 국제회계기준을 차질 없이 준비하고 있는 A공단의 경험을 교훈삼아 다른 준정부기관도 새롭게 변화하는 회계환경에 능동적으로 대응할 수 있을 것으로 기대된다. 또한 본 연구가 준정부기관을 대상으로 국제회계기준의 실제 적용에 앞서서 투자자, 감사인, 감독기관 등의 대응전략 및 정책의 수립에 참고자료로 활용되기를 기대한다.

참고문헌

- 금융감독원(2008), “유럽연합의 국제회계기준 적용실태에 관한 보고서,” 회계업무자료.
- 금융감독원(2009), “국제회계기준의 이해와 도입준비,” 회계업무자료.
- 김이배·김갑순·정도진(2010), “IFRS 도입사례: 이견사업-기업의 가치 증가를 재무제표에 반영하다,” **회계저널**, 19(2), 315-344.
- 심호식·정대길·이창우(2010), “한국채택국제회계기준 도입효과: 담배제조기업 사례,” **회계저널**, 19(2), 183-217.
- 유순미·김현진(2010), “한국채택국제회계기준의 건설업 도입효과: 건설기업 사례,” **회계저널**, 19(2), 445-481.
- 전준구·김양환·이상철(2010), “한국전력그룹의 IFRS 도입사례,” **회계저널**, 19(2), 149-182.
- 한국공인회계사회(2010), “한국채택 국제회계기준,” 기준서.
- 한국상장회사협의회(2007), “국제회계기준 적용시 상장회사에 미치는 영향 및 대응방안,” 상장협 연구보고서 2007-2.

A Case Study on Implementing K-IFRS: Lessons and Implications from the A public-sector

Yeon-Hee Park* · Seok-hee Cho** · Sung-Jin Park***

Abstract

Currently more than 150 countries around the world have introduced or are expected to accommodate the International Financial Reporting Standards (IFRS) and more than 80% of OECD member countries are adopting international accounting standards. To respond to global trends, Korea have to apply international accounting standards from 2011 for listed companies. Public sector's accounting system is affected by the private sector's efforts in improving fiscal transparency, so financial reporting should be accordance with international accounting standards for public sector.

In this paper, we improve the understanding of K-IFRS for public-sector and give assistance in the preparation for public-sector which should introduce international accounting standards in accordance with the road-map from 2013. The implementation strategy are as follows for successful introduction of international accounting standards. In particular, the quantitative indicators for the evaluation of the management of public sector need to be modified because fair value could adversely affect capital productivity indicators. And it is necessary to establish unified accounting principle and system of disclosure to compare the financial information between public sector

Key Words: IFRS, public-sector, transparency in accounting

* Associate Professor, Department of Business Information Education, Kongju National University
(E-mail: parkyh@kongju.ac.kr)

** Assistant Professor, School of Accounting and Information, Woongji Accounting & Tax College
(E-mail :csh@wat.ac.kr)

*** Doctoral student, School of Business Administration, Sungkyunkwan University(E-mail: gangclub2@hanmail.net)

〈Teaching Note〉

준정부기관의 국제회계기준 도입준비 사례
- A 공단을 중심으로 -

I. 사례 개요(Synopsis)

본 사례의 목적은 국제회계기준의 도입에 대한 준정부기관의 이해를 증진하고 관련 법규에 따라 2013년에 차질 없는 준비에 도움을 주기 위해 국제회계기준의 도입을 준비하고 있는 A공단의 사례를 통해 회계기준 차이에 따른 영향분석 및 성공적인 도입을 위한 실행전략을 제시하고자 한다. 공공부문의 국제회계기준 도입 필요성과 일정을 고려할 때 국제회계기준의 도입으로 인한 영향을 예측하고 분석하는 것은 필수적이며 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위한 준비에 만전을 기할 필요가 있다. 이를 위해서는 준정부기관의 국제회계기준 도입에 대한 성공적인 사례를 개발하고 다른 준정부기관에 지침사례로 활용하는 것이 중요하다.

II. 강의 요점(Teaching point):

1. 강의 대상

본 사례는 실무에 능숙한 글로벌비즈니스 인력양성을 위한 목적을 위해 작성되었다. 따라서 경영학부 및 MBA 학생들을 대상으로 한다.

2. 교육 목표

본 사례연구의 목적은 K-IFRS 도입에 대한 준정부기관의 이해를 증진시키고 2013년도에 국제회계기준을 의무적으로 도입하는 준정부기관이 도입 로드맵에 따라 차질 없는 준비에 도움을 주기 위해 실제 사례를 통해 국제회계기준을 성공적으로 도입하기 위한 실행전략을 다음과 같이 제시한다. 첫째, 상각단위를 세분화할지를 결정하는 프로세스를 구축해야 한다. 둘째, 손상을 검토하기 위한 별도의 프로세스를 구축한다. 셋째, 금융상품의 공정가치를 평가하기 위한 프로세스를 구축한다. 넷째, 비유동자산의 장부가액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통해 주로 회수될 것으로 예상되는 경우 매각예정으로 분류하기 위한 매각예정분류 기준 프로세스를 구축한다. 마지막으로 재무정보를 GAAP별로 구분관리하기 위해서는 GAAP별로 정의된 복수의 회계장부가 필요하며 연결결산 프로세스의 자동화가 요구되는 상황을 가정하여 전체 연결시스템의 구현을 고려해야 한다.

III. 토론 주제:

Q1: 재무제표 표시와 관련하여 K-GAAP과 K-IFRS의 차이점은?

A: K-IFRS 제1001호(재무제표의 표시)에 따르면 K-GAAP보다 폭넓은 회계처리방식과 거래의 실질을 반영한 회계정책과 표시를 허용하고 있다. 첫째, K-IFRS에서의 주재무제표는 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표, 현금흐름표 및 주식이며 K-GAAP상의 이익잉여금처분계산서는 주재무제표에서는 제외된다. 둘째, 상법 등에서 요구하는 경우 이익잉여금에 대한 보충정보로서 이익잉여금처분계산서(또는 결산금처리계산서)를 주석으로 공시하고 K-GAAP에서 주석으로 기재되었던 포괄손익계산서가 K-IFRS에서는 재무제표의 본문으로 표시된다. 셋째, 손익계산서는 단일포괄손익계산서만 본문에 표시하거나 별개의 손익계산서와 포괄손익계산서로 구분하여 표시가 가능하나 기획재정부에서는 단일포괄손익계산서를 채택하였다. 넷째, 재무상태표상 유동성/비유동성 구분법과 유동성 순서에 따른 표시방법으로 구분하여 사용할 수 있으며 자본을 자본금, 이익잉여금 및 기타자본구성요소 등 3가지로 구분한다. 다섯째, 포괄손익계산서 표시방법으로 기능별 또는 성격별 분류 중 어느 방식으로 사용할 지는 회사가 선택할 수 있으며 성격별로 공시하거나 기능별로 공시하고 비용의 성격에 대한 추가정보를 주석으로 표시한다. 또한 영업손익의 명시적 구분이 없어진다.

Q2: K-IFRS 상 단기유급휴가의 회계처리 방법은?

A: 단기 종업원급여와 관련하여 K-GAAP에서는 미사용 연차수당에 대하여 지출해야 하는 시점에서 미지급비용으로 처리하도록 규정하고 있으나 K-IFRS에서는 종업원이 근로를 제공한 시점에 비용과 미지급비용으로 계상한 후 실제로 지출되는 시점에 상계 처리하도록 규정되어 있다.

Q3: 기업은 종업원이 퇴직한 시점에 일시불급여를 지급하며, 일시불 급여는 종업원의 퇴직 전 최종

임금의 1%에 근무연수를 곱하여 산정된다. 종업원의 연간 임금은 1차년도에 ₩1,000,000원이며 향후 매년 7%(복리)씩 상승하는 것으로 가정한다. 또 연간 할인율은 10%라고 가정한다. 아래 표에서는 보험수리적 가정에 변화가 없다고 할 때 3차년도말에 퇴직하는 종업원과 관련하여 확정급여채무가 결정되는 방식을 보여 주고 있다. 편의상 이 사례에서는 종업원이 당초 예상보다 일찍 또는 늦게 퇴직할 가능성을 반영하기 위해 필요한 추가적인 조정은 없다고 가정한다.

(물음1) 3년후 예상되는 총퇴직급여액을 계산하십시오
(단, 소수점 첫째자리에서 반올림함).

A:

- (1) 3년후 예상 연간임금: ₩1,000,000 × (1.07)²
= ₩1,144,900
- (2) 3년후 퇴직급여 예상액: ₩1,144,900 × 1%
× 3년 = ₩34,347

(물음2) 다음 양식에 들어갈 금액을 계산하십시오
(단, 소수점 첫째자리에서 반올림 할 것).

	20X1년	20X2년	20X3년
이자원가(할인율=10%)	(1)	(2)	(3)
당기근무원가	(5)	(6)	(7)

A:

연도	20X1년	20X2년	20X3년
과속 급여			
과거연도	-	₩11,449	₩22,898
당해연도(퇴직전 최종임금의 1%)	₩11,449	11,449	11,449
당해연도와 과거연도	₩11,449	₩22,898	₩34,347
기초 확정급여채무	-	9,462	20,816
이자원가(할인율=10%)	(1) -	(2) 946	(3) 2,082
당기근무원가	(4) 9,462	(5) 10,408	(6) 11,449
기말 확정급여채무	₩9,462	₩20,816	₩34,347

Q4: (주)갑의 확정급여제도에 따르면 종업원의 근무 기간이 4년을 경과할 때 가득되는 일시불급여가 지급되며, 일시불급여는 다음과 같은 방식에 의하여 산정된다. 입사 후 5년초 부터의 근무기간에 대해서는 더 이상 퇴직급여가 지급되지 않는다. 연간 할인율은 10%라고 가정한다.

기 간	매년 퇴직급여 산정액
입사 시부터 입사 후 1년말 까지의 근무기간	₩5,000
입사 후 2년초부터 입사 후 2년말까지의 근무기간	₩10,000
입사 후 3년초부터 입사 후 4년말까지의 근무기간	₩15,000
입사 후 5년초부터	₩0

(물음1) 4년후에 예상되는 총 퇴직급여액을 계산 하시오(단, 소수점 첫째자리에서 반올림 할 것).

A: 4년후 퇴직급여 예상액: ₩5,000×1년 + ₩10,000×1년 + ₩15,000×2년 = ₩45,000

(물음2) 2차년도에 인식할 (1) 이자원가와 (2) 당 기 근무원가를 계산하시오(단, 소수점 첫째자리에서 반올림 할 것).

A:

(1) 20X2년 당기근무원가 = ₩11,250 ÷ 1.1² = ₩9,298

(2) 20X2년 이자비용 = (₩11,250 ÷ 1.1³) × 0.1 = ₩845

연 도	20X1년	20X2년	20X3년	20X4년
기초 급여				
과거연도	-	₩11,250	₩22,500	₩33,750
당해연도(퇴직전 최종임금의 1%)	₩11,250	11,250	11,250	11,250
당해연도와 과거연도	₩11,250	₩22,500	₩33,750	₩45,000
기초 확정급여채무	-	8,452	18,595	30,682
이자원가(할인율=10%)	-	845	1,860	3,068
당기근무원가	8,452	9,298	10,227	11,250
기말 확정급여채무	₩8,452	₩18,595	₩30,682	₩45,000

Q5: 환율변동효과에 대한 K-GAAP과 K-IFRS의 차이는?

A: K-GAAP에서는 기능통화(functional currency)의 개념이 없으나 K-IFRS에서는 기능통화와 표시통화(presentation currency)의 개념을 구분하여 사용하고 있으며 자산 및 부채, 수익 및 비용을 결정된 기능통화로 측정하도록 규정하고 있다. 기능통화를 결정하는데 있어서 주요지표와 보조지표가 있으며 주요지표와 보조지표들이 서로 다른 결과를 제시하여 기능통화가 분명하지 않은 경우에는 경영진이 판단하여 실제 거래, 사건과 상황의 경제적 효과를 가장 충실하게 표현하는 기능통화를 결정하여야 한다.

Q6: 유형자산의 상각단위세분화검토 프로세스에 대해 설명하시오.

A: 상각단위세분화검토 프로세스는 총 4단계로 구성되어 있다. 첫 번째 단계는 특정연도의 결산 명세서상 유형자산의 내역을 파악하고 금액적 중요성을 고려하여 상각단위세분화의 가능성이 있는 자산을 선별하는 것이다. 두 번째 단계는 과거 5개년 원장을 수령하여 유형자산의 대체내역이 있는지를 파악하는 것이다. 두 번째 단계는 유형자산간의 내용연수와 상각방법이 서로 상이하기 때문에 이를 파악하기 위한 목적으로 수행하는 것이다. 세 번째 단계는 장부가액 중 금액의 중요성이 큰 건물을 대상으로 건물의 구성요소인 엘리베이터, 냉난방시설, 공조시설, 주차시설의 상각단위세분화의 가능성을 파악하는 것이다. 마지막 단계로는 명세서상 구분이 가능한 전기시설 등의 상각단위세분화의 가능성을 검토하는 것이다.

Q7: (주)갑은 20×1년초에 (주)성진을 ₩10,000에 인수하였다. (주)성진은 3개국에 제조공장을 보유하고 있다. 이전대가 ₩10,000은 A국, B국 및 C국에 각각 다음과 같이 배분되었다. 20×2년 초 A국 현금창출단위의 회수가능액이 ₩1,360으로 추정될 경우 손상차손배분후의 A국 영업권과 식별가능자산의 장부금액은 얼마인가? 단, 법인세효과는 고려하지 않는다.

구분	이전대가	식별가능한 자산의 공정가치	영업권
A국	₩3,000	₩2,000	₩1,000
B국	2,000	1,500	500
C국	5,000	3,500	1,500
계	<u>₩10,000</u>	<u>₩7,000</u>	<u>₩3,000</u>

* 각 국가에서의 활동은 내부관리목적으로 영업권에 대한 관찰이 이루어지는 최저 수준을 나타낸다(영업권은 계약에 명시된 각 국가에서의 활동의 이전대가와 식별가능한 자산의 공정가치의 차이로 결정된다).

- (1) 각 국가에서의 활동에 영업권이 배분되었기 때문에 이러한 각 활동에 대한 손상검사를 매년 실시하였다. 20×1년말 각 현금창출단위의 사용가치는 그 장부금액을 초과한다. 따라서 각 국가에서의 활동과 그 활동에 배분된 영업권은 손상되지 않은 것으로 간주된다.
- (2) 20×2년 초에 A국에 새로운 정부가 출범하였다. 새로운 정부는 (주)갑의 주요 제품의 수출을 유의적으로 제한하는 법률을 통과시켰다. 이로 인해 예측가능한 매래기간 동안 A국 내에서의 (주)갑의 생산이 60% 감소할 것이다.
- (3) 유의적인 수출제한과 그에 따른 생산감축 전망에 따라, (주)갑은 20×2년 초에 A국 영업권의 회수가능액을 추정하여야 한다.
- (4) (주)갑은 A국 내에 식별가능한 자산을 내용연수 12년에 정액법으로 감가상각하며, 잔존가치는 없는 것으로 예상한다.

A:

(1) 20×2년초 손상차손

A국 장부금액		
식별가능한 자산*	₩1,833*	
영업권	1,000	₩2,833
회수가능액		<u>(1,360)</u>
손상차손		<u><u>₩1,473</u></u>

* ₩2,000-₩2,000×1/12

(2) 손상차손 배분 후 장부금액

	영업권	식별가능한 자산	A국 전체
장부금액	₩1,000	₩1,833	₩2,833
손상차손*	(1,000)	(473)	(1,473)
손상차손 인식 후 장부금액	<u>-</u>	<u>₩1,360</u>	<u>₩1,360</u>

* 영업권이 배분된 현금창출단위의 회수가능액이 장부금액에 미달하는 경우 현금창출단위에 배분된 영업권의 장부금액을 먼저 감소시키고, 현금창출단위를 구성하는 다른 자산들에 각각 장부금액 비례로 배분한다.

Q8: 공정가치평가 프로세스에 대해 설명하십시오.

A: 공정가치의 최선의 추정치는 활성시장에서 공시되는 가격이다. 만약, 금융상품에 대한 활성시장이 없다면 공정가치는 평가기법을 사용하여 결정한다. 평가기법을 사용하는 목적은 측정일 현재 독립된 당사자 사이의 정상적인 거래에서 발생할 수 있는 거래가격을 결정하는데 있다. 평가기법은 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 최근 거래를 사용하는 방법, 실질적으로 동일한 다른 금융상품의 현행 공정가치를 이용할 수 있다면 이를 참조하는 방법, 현금흐름할인방법과 옵션가격 모형을 포함한다.

공정가치는 시장에 근거한 측정치이며 기업 특유의 측정치가 아니다. 따라서 기업 자산을 보유하고자 하는 의도는 공정가치를 측정할 때 고려되지 않

는다. 활성시장이나 관측가능한 가격에 없는 경우에는 시장접근법(market approach), 원가접근법(cost approach), 이익접근법(income approach) 등의 가치평가기법을 사용한다. 시장접근법은 동일하거나 비교가능한 자산 또는 자산의 집합에 대한 시장거래에서 생성된 가격이나 기타 관련 정보를 사용하는 가치평가기법을 의미한다. 아래의 <그림 1>은 공정가치 평가 프로세스를 나타낸 것이다.

IV. 과제:

1. 국제회계기준을 기도입한 국내기업을 대상으로 회계상 이슈사항에 대해 살펴보자.
2. 국제회계기준을 도입한 해외의 준정부기관들의 경험 및 사례를 찾아보자.



<그림 1> 공정가치 평가 프로세스