

기업회계기준서 제1041호

## 농림어업

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2020. 9. 11.

## 저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411  
Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2025 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 문의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department  
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 3층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: [webmaster@kasb.or.kr](mailto:webmaster@kasb.or.kr), 홈페이지: [www.kasb.or.kr](http://www.kasb.or.kr)

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서 사용하는 경우와 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 '기준서 본문')으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유하고 있습니다.

## COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411  
Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2025 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department  
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 3rd Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150  
Fax: +82 (0)2 6050 0170  
Email: [webmaster@kasb.or.kr](mailto:webmaster@kasb.or.kr)  
Web: [www.kasb.or.kr](http://www.kasb.or.kr)

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

# 목 목

## 목 차

### 기업회계기준서 제1041호 ‘농림어업’

	문단번호
목적	
적용	한1.1
적용범위	1~4
용어의 정의	5~9
농림어업 관련 용어의 정의	5~7
일반적인 용어의 정의	8~9
인식과 측정	10~33
평가손익	26~29
공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우	30~33
정부보조금	34~38
공시	40~57
일반사항	40~53
공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우	54~56
정부보조금	57
시행일과 경과규정	58~65

기업회계기준서 제1041호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1041호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시 된다.

**[적용사례·실무적용지침]**

적용사례

**[결론도출근거]**

IAS 41의 결론도출근거 (BC1-BC12)

IAS 41의 IASC 결론도출근거 (B1-B82)

IAS 41에 대한 소수의견

**[기타 참고사항]**

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1041호 '농림어업'은 문단 한1.1~64으로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, '기업회계기준 전문' 및 '재무보고를 위한 개념체계'를 배경으로 이해하여야 한다. 회계정책의 선택 및 적용에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른다.

# 기업회계기준서 제1041호

## 농림어업

### 목적

---

이 기준서의 목적은 농림어업활동과 관련된 회계처리와 공시에 관한 사항을 정하는 데 있다.

### 적용

---

한1.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택 국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

### 적용범위

---

- 1 이 기준서는 다음 사항이 농림어업활동과 관련되는 경우의 회계처리에 적용한다.
  - (1) 생산용식물(bearer plants)을 제외한 생물자산
  - (2) 수확시점의 수확물
  - (3) 문단 34와 35에서 규정하는 정부보조금
  
- 2 이 기준서는 다음의 경우에는 적용하지 아니한다.
  - (1) 농림어업활동에 관련된 토지(기업회계기준서 제1016호 '유형자산', 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산' 참조)
  - (2) 농림어업활동에 관련된 생산용식물(기업회계기준서 제1016호 참조). 그러나 생산용식물에서 자라는 생산물에는 이 기준서를 적용한다.



- (3) 생산용식물에 관련된 정부보조금(기업회계기준서 제1020호 ‘정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시’ 참조)
- (4) 농림어업활동에 관련된 무형자산(기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’ 참조)
- (5) 농림어업활동에 관련되는 토지의 리스에서 생기는 사용권자산(기업회계기준서 제1116호 ‘리스’ 참조)

3 이 기준서는 수확물, 즉 기업의 생물자산에서 수확한 생산물에 수확시점에 적용한다. 수확시점 후에는 기업회계기준서 제1002호 ‘재고자산’이나 적용 가능한 다른 한국채택국제회계기준서를 적용한다. 따라서 이 기준서는 수확시점 후 수확물의 가공과정(예를 들어, 포도를 재배한 양조업자가 포도를 포도주로 가공하는 과정)에 대해서는 규정하지 아니한다. 이러한 과정이 농림어업활동의 필연적이고 자연스러운 연장이며 이때에 일어나는 사건이 생물적 변환과 유사성이 있기는 하지만 이러한 과정은 이 기준서에서 정의하는 농림어업활동에는 포함되지 않는다.

4 아래의 표에서는 생물자산, 수확물 및 수확 후 가공품의 예를 제시하고 있다.

생물자산	수확물	수확 후 가공품
양	양모	모사, 양탄자
조림지의 나무	벌목된 나무	원목, 목재
젖소	우유	치즈
돼지	돈육	소시지, 햄
목화	수확한 면화	실, 의류
사탕수수	수확한 사탕수수	설탕
담배 식물	수확한 잎	담배
차 관목	수확한 잎	차
포도나무	수확한 포도	포도주

과수	수확한 과일	과일 가공품
기름야자나무	수확한 과일	야자유
고무나무	수확한 유액	고무 제품
일부 식물(예: 차 관목, 포도나무, 기름야자나무, 고무나무)은 보통 생산용식물의 정의를 충족하고 기업회계기준서 제1016호의 적용범위에 포함된다. 그러나 생산용식물에서 자라는 생산물(예: 차잎, 포도, 기름야자 열매, 고무나무의 유액)은 기업회계기준서 제1041호의 적용범위에 포함된다.		

## 용어의 정의

### 농림어업 관련 용어의 정의

5 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

**농림어업활동:** 판매목적 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로의 전환목적으로 생물자산의 생물적 변환과 수확을 관리하는 활동

**매각부대원가:** 자산의 처분에 직접 귀속되는 증분 원가(금융원가와 법인세비용 제외)

**수확:** 생물자산에서 수확물의 분리 또는 생물자산의 생장 과정의 중지

**수확물:** 생물자산에서 수확한 생산물

**생산용식물:** 다음 모두에 해당하는 살아있는 식물

- (1) 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용한다.
- (2) 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상한다.

- (3) 수확물로 판매될 가능성이 희박하다[부수적인 폐물(scrap)로 판매하는 경우는 제외한다].

**생물자산:** 살아있는 동물이나 식물

**생물자산집단:** 유사한 생물자산(살아있는 동물이나 식물)의 집합체

**생물적 변환:** 생물자산에 질적 또는 양적 변화를 일으키는 성장, 퇴화, 생산 그리고 생식 과정으로 구성됨

- 5A 다음은 생산용식물이 아니다.
- (1) 수확물로 수확하기 위해 재배하는 식물(예: 목재로 사용하기 위해 재배하는 나무)
  - (2) 부수적인 폐물 판매가 아닌, 수확물로도 식물을 수확하고 판매할 가능성이 희박하지 않은 경우 수확물을 생산하기 위해 재배하는 식물(예: 과일과 목재 모두를 얻기 위해 재배하는 나무)
  - (3) 한해살이 작물(예: 옥수수과 밀)
- 5B 생산용식물을 더 이상 생산물을 생산하기 위해 사용하지 않으면 베어서 폐물로(예를 들면 펄프로 사용하기 위해) 판매할 것이다. 이 부수적인 폐물의 판매로 식물이 생산용식물의 정의를 충족하지 못하는 것은 아니다.
- 5C 생산용식물에서 자라는 생산물은 생물자산이다.
- 6 농림어업활동은 예를 들어, 목축, 조림, 일년생이나 다년생 곡물 등의 재배, 과수재배와 농원경작, 화훼원예, 양식(양어 포함)과 같은 다양한 활동을 포함한다. 이러한 다양한 활동의 공통적인 특성은 다음과 같다.
- (1) **변화할 수 있는 능력.** 살아있는 동물과 식물은 생물적 변환을

할 수 있는 능력이 있다.

- (2) **변화의 관리.** 관리는 생물적 변환의 발생과정에 필요한 조건(예: 영양 수준, 수분, 온도, 비옥도, 조도)을 향상시키거나 적어도 유지시켜 생물적 변환을 용이하게 한다. 이러한 관리는 농림어업활동을 다른 활동과 구분하는 기준이 된다. 예를 들어, 관리하지 않은 자원을 수확하는 것(예: 원양어업, 천연림 벌채)은 농림어업활동에 해당하지 않는다.
- (3) **변화의 측정.** 생물적 변환이나 수확으로 인해 발생한 질적(예: 유전적 장점, 밀도, 숙성도, 지방분포, 단백질 함량, 섬유의 강도) 변화나 양적(예: 개체수 증가, 중량, 부피, 섬유의 길이나 지름, 발아 수량) 변화는 일상적인 관리기능으로 측정되고 관찰된다.

7 생물적 변환의 결과는 다음 중 하나와 같이 나타난다.

- (1) (가) 성장(동물이나 식물의 양적 증가나 질적 개선), (나) 퇴화(동물이나 식물의 양적 감소나 질적 저하) 또는 (다) 생식(살아있는 동물이나 식물 개체수의 증가)을 통한 자산의 변화
- (2) 유액, 찻잎, 양모, 우유와 같은 수확물의 생산

## 일반적인 용어의 정의

8 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

**공정가치:** 측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격(기업회계기준서 제1113호 ‘공정가치 측정’ 참조)

**장부금액:** 재무상태표에 자산으로 인식되는 금액

**정부보조금:** 기업회계기준서 제1020호의 정의 참조

## 인식과 측정

---

- 10 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에 한하여 생물자산이나 수확물을 인식한다.
- (1) 과거 사건의 결과로 자산을 통제한다.
  - (2) 자산과 관련된 미래경제적효익의 유입가능성이 높다.
  - (3) 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- 11 농림어업활동에서 자산에 대한 통제는 예를 들어, 법적 소유권에 의하거나 취득·출생·이유 시점에 낙인을 찍거나 그 밖의 방법으로 가축에 표시하여 입증할 수 있다. 미래의 효익은 일반적으로 유의적인 물리적 특성을 측정하여 평가한다.
- 12 생물자산은 최초 인식시점과 매 보고기간말에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하여야 한다. 다만, 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 문단 30의 경우는 제외한다.
- 13 생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하여야 한다. 이러한 측정치는 기업회계기준서 제1002호 '재고자산'이나 적용가능한 다른 한국채택국제회계기준서를 적용하는 시점의 원가가 된다.
- 14 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 15 생물자산이나 수확물을 유의적인 특성(예: 연령, 품질)에 따라 분류하면 해당 자산의 공정가치 측정이 용이할 수 있을 것이다. 이러한 경우에는 시장에서 가격결정기준으로 사용하는 특성과 부합하는 특성을 선택한다.

- 16 생물자산이나 수확물을 미래 일정시점에 판매하는 계약을 체결할 수 있다. 공정가치는 시장에 참여하는 구매자와 판매자가 거래하게 될 현행시장의 상황을 반영하기 때문에 계약가격이 공정가치의 측정에 반드시 목적적합한 것은 아니다. 따라서 계약이 존재한다고 하여 생물자산이나 수확물의 공정가치를 조정해야 하는 것은 아니다. 생물자산이나 수확물의 판매계약이 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서 정의하고 있는 손실부담계약에 해당할 수 있다. 손실부담계약에 대해서는 기업회계기준서 제1037호를 적용한다.
- 17~21 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 22 당해 자산에 대한 자금 조달 또는 수확 후 생물자산의 복구 관련 현금흐름(예를 들어, 수확 후 조림지에 나무를 다시 심는 원가)은 포함하지 아니한다.
- 23 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 24 특히 다음과 같은 경우에는 원가가 공정가치의 근사치가 될 수 있다.
- (1) 최초의 원가 발생 이후에 생물적 변환이 거의 일어나지 않는 경우(예: 보고기간말 직전에 심은 묘목이나 새로 취득한 가축)
  - (2) 생물적 변환이 가격에 미치는 영향이 중요할 것이라고 예상되지 않는 경우(예: 소나무조림지의 생산주기인 30년 중 처음 단계의 성장에 해당하는 경우)
- 25 생물자산이 물리적으로 토지에 부속된 경우(예: 조림지의 나무)가 흔히 있다. 토지에 부속된 생물자산에 대하여는 별도의 시장이 존재하지 않을 수 있으나 결합된 자산, 즉 생물자산과 토지와 토지

개량이 하나로 결합된 자산에 대하여는 활성시장이 존재할 수 있다. 이 경우 생물자산의 공정가치를 측정하기 위하여 결합된 자산에 대한 정보를 사용할 수 있다. 예를 들어, 결합된 자산의 공정가치에서 토지와 토지개량의 공정가치를 차감하여 생물자산의 공정가치를 구할 수 있다.

## 평가손익

- 26 생물자산을 최초 인식시점에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 인식하여 발생하는 평가손익과 생물자산의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 변동으로 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.
- 27 생물자산의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 산정할 때에 추정 매각부대원가를 차감하기 때문에 생물자산의 최초 인식시점에 손실이 발생할 수 있다. 송아지가 태어나는 경우와 같이 생물자산의 최초 인식시점에 이익이 발생할 수도 있다.
- 28 수확물을 최초 인식시점에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.
- 29 수확의 결과로 수확물의 최초 인식시점에 평가손익이 발생할 수 있다.

## 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우

- 30 생물자산의 공정가치는 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 추정한다. 그러나 생물자산을 최초로 인식하는 시점에 시장 공시가격을 구할 수 없고, 대체적인 공정가치측정치가 명백히 신뢰성 없게 결정되

는 경우에는 최초 인식 시점에 한해 그러한 추정에 반론이 제기될 수 있다. 그러한 경우 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다. 이후 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다. 비유동생물자산이 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따른 매각예정분류기준을 충족하는(또는 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함되는) 경우에는 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 본다.

- 31 문단 30의 가정에 대해서는 최초의 인식시점에만 반론이 제기될 수 있다. 생물자산을 이전에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하였던 경우에는 처분시점까지 계속하여 당해 생물자산을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다.
- 32 어떠한 경우에도 수확시점의 수확물은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다. 이 기준서는 수확시점에는 수확물의 공정가치를 항상 신뢰성 있게 측정할 수 있다는 관점을 반영하고 있다.
- 33 원가, 감가상각누계액 및 손상차손누계액은 기업회계기준서 제1002호 '재고자산', 기업회계기준서 제1016호 '유형자산', 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'을 참조하여 산정한다.

## 정부보조금

---

- 34 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 이를 수취할 수 있게 되는 시점에만 당기손익으로 인식한다.



- 35 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에만 당기손익으로 인식한다.
- 36 정부보조금의 조건은 다양하다. 예를 들어, 특정지역에서 5년 동안 경작할 것을 요구하고, 경작기간이 5년 미만인 경우에는 모두 반환해야 하는 보조금이 있을 수 있다. 이러한 경우에는 5년이 경과하기 전까지는 보조금을 당기손익으로 인식하지 아니한다. 그러나 시간의 경과에 따라 보조금의 일부가 기업에 귀속될 수 있는 경우에는 시간의 경과에 따라 그 정부보조금을 당기손익으로 인식한다.
- 37 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 생물자산(문단 30 참조)과 관련된 정부보조금에 대해서는 기업회계기준서 제1020호를 적용한다.
- 38 이 기준서는 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금이나 특정 농림어업활동에 종사하지 않을 것을 조건으로 하는 정부보조금에 대하여 기업회계기준서 제1020호와 다른 회계처리를 규정하고 있다. 기업회계기준서 제1020호는 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 대해서만 적용한다.

## 공시

---

- 39 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

## 일반사항

- 40 당기에 발생한, 생물자산과 수확물의 최초 인식시점의 평가손익 총액과 생물자산의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 변동에 따른 평가손익 총액을 공시한다.
- 41 생물자산집단별 내역을 공시한다.
- 42 문단 41에서 규정하는 사항은 서술이나 계량의 형식으로 공시할 수 있다.
- 43 소비용 생물자산과 생산용 생물자산으로 구분하거나 성숙 생물자산과 미성숙 생물자산으로 구분하는 등 적절한 방식으로 각각의 생물자산집단에 대해 계량 형식의 설명을 제공하는 것이 바람직하다. 예를 들어, 생물자산의 각 집단별로 소비용 생물자산과 생산용 생물자산의 장부금액을 공시할 수 있고 그러한 장부금액은 다시 성숙 생물자산과 미성숙 생물자산으로 구분할 수 있다. 이렇게 구분함으로써 미래 현금흐름의 시기를 평가하는 데 도움이 되는 정보를 제공할 수 있다. 이러한 경우에는 그 구분기준을 공시한다.
- 44 소비용 생물자산은 수확물로 수확하거나 생물자산으로 판매할 자산을 말한다. 소비용 생물자산의 예로는 정육용 가축, 판매용 가축, 양식장의 어류, 옥수수나 밀과 같은 곡물, 생산용식물에서 자라는 생산물, 목재용으로 재배된 나무가 있다. 생산용 생물자산은 소비용 생물자산을 제외한 생물자산을 말한다. 생산용 생물자산의 예로는 착유용 가축, 과실을 수확하는 과실수가 있다. 생산용 생물자산은 수확물은 아니지만 생산물을 생산하기 위해 보유한다.
- 45 생물자산은 성숙 생물자산이나 미성숙 생물자산으로 분류할 수 있다. 성숙 생물자산은 수확할 수 있는 특성을 갖추었거나(소비용 생물자산의 경우) 정기적으로 수확물을 산출할 수 있는(생산용 생

물자산의 경우) 생물자산을 말한다.

46 재무제표와 함께 공표되는 정보에 달리 공시되지 않는 경우에는 다음 사항도 기술한다.

- (1) 각 생물자산집단에 관련된 기업 활동의 성격
- (2) 다음 항목에 대한 물리적 수량의 비재무적 측정치나 추정치
  - (가) 기말의 각 생물자산집단
  - (나) 기중 수확물의 산출

47~48 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

49 다음 사항을 공시한다.

- (1) 소유권이 제한된 생물자산의 존재 유무와 그 장부금액, 채무에 대한 담보로 제공된 생물자산의 장부금액
- (2) 생물자산을 개발하거나 취득하기 위한 약정금액
- (3) 농림어업활동과 관련된 재무위험 관리 전략

50 기초에서 기말로의 생물자산 장부금액의 변동내용을 주석으로 공시한다. 변동내용에는 다음의 사항을 포함한다.

- (1) 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 변동으로 발생한 평가손익
- (2) 매입에 따른 증가
- (3) 판매와 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정(또는 매각예정)으로 분류하는 처분자산집단에 포함)으로의 분류에 따른 감소
- (4) 수확에 따른 감소
- (5) 사업결합에 따른 증가
- (6) 재무제표를 다른 표시통화로 환산할 때 발생하는 순의환차이와 해외사업장을 보고기업의 보고통화로 환산할 때 발생하는 순의환차이

## (7) 그 밖의 변동

- 51 생물자산의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액은 물리적 변화와 시장의 가격변동 모두에 따라 변동할 수 있다. 특히 생산주기가 1년 초과인 경우에는 물리적 변화와 가격변동을 구분하여 공시하면 당해 보고기간의 성과와 미래의 전망을 평가하는 데 유용하다. 그러한 경우에는 물리적 변화와 가격변동에 따라 당기손익에 반영된 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 변동을 자산집단별 등으로 구분하여 공시하는 것이 바람직하다. 생산주기가 1년 미만인 경우(예: 양계, 곡물재배)에는 이러한 정보의 유용성은 일반적으로 적다.
- 52 생물적 변환으로 성장, 퇴화, 생산, 생식과 같은 여러 형태의 물리적 변화가 발생하는데, 이러한 물리적 변화는 관찰할 수 있고 측정할 수 있다. 각각의 물리적 변화는 미래경제적효익과 직접적인 관련이 있다. 수확으로 생물자산의 공정가치가 변동하는 경우도 물리적 변화에 해당한다.
- 53 농림어업활동은 흔히 기후, 질병 및 그 밖의 자연 위험에 노출되어 있다. 수익이나 비용의 중요한 항목을 발생시키는 사건이 일어나는 경우 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'에 따라 그러한 항목의 성격과 금액을 공시한다. 그러한 사건의 예로는 심한 질병, 홍수, 극심한 가뭄이나 서리, 대규모 충해의 발생이 있다.

### 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 생물자산에 대한 추가적인 공시

- 54 기말에 생물자산을 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액(문단 30 참조)으로 측정하는 경우에는 당해 생물자산에 대하여 다음 사항을 공시한다.
- (1) 생물자산의 내용

- (2) 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 이유에 대한 설명
- (3) 가능한 경우, 공정가치가 존재할 가능성이 매우 높은 추정치의 범위
- (4) 감가상각방법
- (5) 내용연수 또는 감가상각률
- (6) 기초와 기말의 총 장부금액, 감가상각누계액(손상차손누계액 포함)

55      생물자산을 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하는 경우(문단 30 참조) 당기에 그러한 생물자산을 처분할 때 인식한 처분손익을 공시하며, 문단 50에 따른 변동내용에는 그러한 생물자산과 관련된 금액을 구분하여 공시한다. 또 변동내용에는 그러한 생물자산과 관련하여 당기손익에 포함되는 다음 금액을 포함한다.

- (1) 손상차손
- (2) 손상차손환입
- (3) 감가상각

56      원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정하던 생물자산의 공정가치를 당기에 신뢰성 있게 측정할 수 있게 된 경우에는 당해 생물자산에 대하여 다음 사항을 공시한다.

- (1) 생물자산의 내용
- (2) 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 된 이유
- (3) 변경의 효과

#### 정부보조금

57      이 기준서의 적용범위에 해당하는 농림어업활동과 관련된 다음 사항을 공시한다.

- (1) 재무제표에 인식한 정부보조금의 성격과 범위

- (2) 정부보조금에 부수되었으나 미이행된 조건과 그 밖의 우발상  
    황
- (3) 정부보조금 수준에 대하여 예상되는 유의적인 감소

## 시행일과 경과규정

---

- 58           [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 59           [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 60           [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 한60.1      이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터  
              적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적  
              용할 수 있다.
- 61           2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호에 따라 문단 8,  
              15, 16, 25 및 30이 개정되었고, 문단 9, 문단 17~21, 23, 47 및 48  
              이 삭제되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1113호를 적  
              용할 때 적용한다.
- 62           2015년 11월에 공표한 ‘농림어업: 생산용식물(기업회계기준서 제  
              1016호 및 제1041호 개정)’에 따라 문단 1~5, 8, 24, 44를 개정하였  
              고 문단 5A~5C와 63을 추가하였다. 이 개정 내용은 2016년 1월 1  
              일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수  
              도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 이 개정  
              내용은 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과  
              오류’에 따라 소급적용한다.
- 63           ‘농림어업: 생산용식물(기업회계기준서 제1016호 및 제1041호 개  
              정)’을 최초로 적용하는 보고기간에 기업회계기준서 제1008호 문

단 28(6)에서 요구하는 양적 정보 중 당기 분은 공시할 필요가 없지만 비교 표시되는 과거 기간 분은 공시한다.

64 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 2를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.

65 2020년 12월에 공표한 ‘한국채택국제회계기준 2018-2020 연차개선’에 따라 문단 22를 개정하였다. 이 개정 내용은 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도의 개시일 이후 공정가치 측정에 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 개정 내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

## **기업회계기준서 제1041호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결**

---

### **기업회계기준서 제1041호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)**

기업회계기준서 제1041호 '농림어업'의 제정(2007.11.23.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이효익(위원장), 서정우(상임위원), 김성남, 윤순석, 최상태, 황성식, 황인태

### **기업회계기준서 제1041호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2014년)**

기업회계기준서 제1041호 '농림어업'의 개정(2014. 12. 12.)은 회계기준위원회 위원 7명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 권수영, 안영균, 이기영, 최신행, 한종수



# **적용사례 실무적용지침**

## 기업회계기준서 제1041호 ‘농림어업’의 적용사례

이 부록은 기업회계기준서 제1041호의 첨부서류이지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다. 이 부록은 기업회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’의 변경사항을 고려하여 작성되었다.

- A1 사례 1은 이 기준서의 공시 요구사항이 낙농회사에 어떻게 적용될 수 있는지를 예시한다. 이 기준서는 순공정가치의 변동을 물리적 변화와 가격변동으로 구분할 것을 권장한다. 사례 1에는 이러한 구분이 반영되어 있다. 사례 2는 물리적 변화와 가격변동을 어떻게 구분하는지에 대해 설명한다.
- A2 사례 1의 재무제표가 다른 기준에서 정한 공시 및 표시에 대한 요구사항을 모두 반영하지는 않는다. 표시와 공시에 대한 그 밖의 접근법도 적절할 수 있다.

### 사례 1 : XYZ 낙농기업

#### 재무상태표

(단위: 원)

XYZ 낙농기업 재무상태표	주석	20X1년 12월 31일	20X0년 12월 31일
<b>자산</b>			
<b>비유동자산</b>			
젖소 - 미성숙 <sup>(1)</sup>		52,060	47,730
젖소 - 성숙 <sup>(1)</sup>		372,990	411,840
생물자산 중간합계	3	425,050	459,570
유형자산		1,462,650	1,409,800

비유동자산 합계	1,887,700	1,869,370
유동자산		
재고자산	82,950	70,650
매출채권 및 기타 채권	88,000	65,000
현금	10,000	10,000
유동자산 합계	180,950	145,650
자산총계	2,068,650	2,015,020
자본과 부채		
자본		
주식발행 자본금	1,000,000	1,000,000
이익잉여금	902,828	865,000
자본총계	1,902,828	1,865,000
유동부채		
매입채무 및 기타 채무	165,822	150,020
유동부채 합계	165,822	150,020
자본과 부채 총계	2,068,650	2,015,020

(1) 소비용 생물자산과 생산용 생물자산으로 구분하거나 성숙 생물자산과 미성숙 생물자산으로 구분하는 것이 적절한 경우, 각 생물자산 집단에 대한 계량적 설명을 제공하는 것이 권장되지만 의무는 아니다. 기업은 그러한 구분 기준을 공시한다.

## 포괄손익계산서<sup>1)</sup>

(단위: 원)

XYZ 낙농기업		20X1년
포괄손익계산서	주식	12월 31일로
		종료하는 연도

1) 이 포괄손익계산서는 비용의 성격별로 분류한 비용 분석을 표시한다. 기업회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’는 포괄손익계산서나 주석에 비용의 성격별 또는 기능별로 분류한 비용 분석을 표시할 것을 요구한다. 기업회계기준서 제1001호는 포괄손익계산서에 비용 분석을 표시할 것을 권장한다.

생산된 우유의 공정가치		518,240
젖소의 순공정가치 변동에서 발생한 이익	3	39,930
		<b>558,170</b>
사용된 재고자산		(137,523)
급여		(127,283)
감가상각비		(15,250)
기타영업비용		(197,092)
		<b>(477,148)</b>
영업이익		<b>81,022</b>
법인세비용		(43,194)
당기순이익/포괄이익		<b>37,828</b>

## 자본변동표

(단위: 원)

XYZ 낙농기업	20X1년 12월 31일로		
자본변동표	종료하는 연도		
	납입자본	이익잉여금	계
20X1년 1월 1일 잔액	1,000,000	865,000	1,865,000
당기순이익/포괄이익		37,828	37,828
20X1년 12월 31일 잔액	1,000,000	902,828	1,902,828

## 현금흐름표<sup>2)</sup>

(단위: 원)

XYZ 낙농기업	주식	20x1년 12월 31일로
현금흐름표		종료하는 연도
영업활동 현금흐름		
우유의 매출에 따른 현금유입		498,027
젖소의 매각에 따른 현금유입		97,913
물품공급자와 종업원에 대한 현금유출		(460,831)
젖소 매입에 따른 현금유출		(23,815)

	111,294
납부한 법인세	(43,194)
<b>영업활동 순현금</b>	<b>68,100</b>
<b>투자활동 현금흐름</b>	
유형자산의 취득	(68,100)
<b>투자활동 순현금</b>	<b>(68,100)</b>
<b>현금의 순증가</b>	<b>0</b>
<b>기초의 현금</b>	<b>10,000</b>
<b>기말의 현금</b>	<b>10,000</b>

## 주석

### 1      **영업과 주요 활동**

XYZ 낙농기업(이하 ‘기업’)은 다양한 고객에게 공급되는 우유를 생산하고 있습니다. 20X1년 12월 31일 현재 기업은 우유 생산이 가능한 젖소(성숙 자산) 419마리와 미래에 우유를 생산할 목적으로 사육하는 어린 암소(미성숙 자산) 137마리를 보유하고 있습니다. 기업은 20X1년 12월 31일로 종료하는 연도에 순공정가치가 518,240원(착유시점)인 우유 157,584kg을 생산했습니다.

### 2      **회계 정책**

#### **젖소와 우유**

젖소는 순공정가치로 측정합니다. 젖소의 공정가치는 젖소에 대한 주된 (또는 가장 유리한) 시장에서 연령, 품종, 유전적 장점이 유사한 젖소의 시장가격에 근거하여 결정합니다. 우유는 착유시점의 순공정가치로 최초로 측정됩니다. 우유의 공정가치는 우유에 대한 주된 (또는 가장 유리한) 시장에서 해당 지역의 공시가격에 근거

2) 이 현금흐름표는 직접법을 사용하여 영업활동 현금흐름을 보고한다. 기업회계기준서 제1007호 ‘현금흐름표’는 직접법이나 간접법을 사용하여 영업활동으로 인한 현금흐름을 보고하도록 요구한다. 기업회계기준서 제1007호는 직접법을 권장한다.

하여 결정합니다.

### 3 생물자산

(단위: 원)

젖소의 장부금액 변동	20X1
20X1년 1월 1일 장부금액	459,570
매입으로 인한 증가	26,250
물리적 변화에 기인하는 순공정가치의 변동에서 발생한 이익 <sup>3)</sup>	15,350
가격변동에 기인하는 순공정가치의 변동에서 발생한 이익 <sup>4)</sup>	24,580
매각으로 인한 감소	(100,700)
20X1년 12월 31일 장부금액	425,050

### 4 재무위험 관리 전략

기업은 우유가격의 변동으로부터 발생하는 재무위험에 노출되어 있다. 기업은 예측가능한 미래에 우유가격이 유의적으로 하락할 것이라고 예상하지는 않으며 따라서 우유가격의 하락에 따른 위험을 관리하기 위하여 파생상품이나 그 밖의 계약은 체결하지 않고 있습니다. 기업은 적극적인 재무위험 관리의 필요성을 고려하기 위해 우유가격에 대한 전망을 주기적으로 검토하고 있습니다.

## 사례 2 : 물리적 변화와 가격변동

다음의 사례는 물리적 변화와 가격변동을 어떻게 구분하는지 설명한다. 이 기준서에서는 순공정가치의 변동을 물리적 변화에 기인하는 부분과 가격변

3) 이 기준서는 순공정가치의 증가분을 물리적 변화에 기인하는 부분과 가격변동에 기인하는 부분으로 구분할 것을 권장하지만 의무는 아니다.

4) 이 기준서는 순공정가치의 증가분을 물리적 변화에 기인하는 부분과 가격변동에 기인하는 부분으로 구분할 것을 권장하지만 의무는 아니다.

동에 기인하는 부분으로 구분할 것이 권장되지만 의무는 아니다.

20X1년 1월 1일에 2년된 가축 10마리를 보유하고 있다. 20X1년 7월 1일에 2.5년된 가축 한 마리를 108원에 매입하였고, 가축 한 마리가 태어났다. 당기 중에 매각되거나 처분된 가축은 없다. 단위당 순공정가치는 다음과 같다.		
20X1년 1월 1일 2년된 가축	100	
20X1년 7월 1일 새로 태어난 가축	70	
20X1년 7월 1일 2.5년된 가축	108	
20X1년 12월 31일 새로 태어난 가축	72	
20X1년 12월 31일 0.5년된 가축	80	
20X1년 12월 31일 2년된 가축	105	
20X1년 12월 31일 2.5년된 가축	111	
20X1년 12월 31일 3년된 가축	120	
20X1년 1월 1일 순공정가치 ( $10 \times 100$ )		1,000
20X1년 7월 1일 매입 ( $1 \times 108$ )		108
가격변동으로 인한 순공정가치의 증가분:		
$10 \times (105 - 100)$	50	
$1 \times (111 - 108)$	3	
$1 \times (72 - 70)$	2	55
물리적 변화로 인한 순공정가치의 증가분:		
$10 \times (120 - 105)$	150	
$1 \times (120 - 111)$	9	
$1 \times (80 - 72)$	8	
$1 \times 70$	70	237
20X1년 12월 31일 가축 순공정가치:		
$11 \times 120$	1,320	
$1 \times 80$	80	1,400

# 결론도출근거



한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이에 같음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

## 결론도출근거 목차

### IAS 41 '농림어업(Agriculture)'의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC2
적용범위(2008년과 2014년 개정)	BC3~BC4E
매각부대원가(costs to sell)(문단 5)(2008년 개정)	BC3~BC4
생산용식물에서 자라는 생산물(2014년 개정)	BC4A~BC4E
인식과 측정	BC5~BC12
할인율(문단 20) (2008년 개정)	BC5~BC7
추가적인 생물적 변환(문단 21) (2008년 개정)	BC8~BC10
공정가치 측정에서의 세금(문단 22) (2020년 개정)	BC11~BC12

## IAS 41의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i> Conceptual Framework for Financial Reporting		개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	제1105호	매각예정비유동자산과 중단영업
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	제1107호	금융상품:공시
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IFRS 13	Fair Value Measurement	제1113호	공정가치 측정
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	제1115호	고객과의 계약에서 생기는 수익
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 2	Inventories	제1002호	재고자산
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 17	Leases	제1017호	리스
IAS 18	Revenue	제1018호	수익

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	제1020호	정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호	금융상품:표시
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발 자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산

## IAS 41 ‘농림어업(Agriculture)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IAS 41에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

### 도입

---

- BC1 IASB가 2014년 6월 ‘농림어업: 생산용식물<sup>5)</sup>(IAS 16 및 IAS 41의 개정)’의 공표를 포함하여 IAS 41을 개정하기 위해 결론을 이끌어내는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중을 두고 다루었다.
- BC2 IASB의 의도는 IAS 41이 정한 농림어업 회계처리에 대한 근본적인 접근방법을 재고하는 것은 아니었으므로, 이 결론도출근거에서는 IAS 41과 관련하여 IASB가 재고하지 않은 규정에 대해서는 논의하지 않는다. IAS 41에 대한 IASC의 결론도출근거는 이 근거 다음에 나온다.

### 적용범위 (2008년과 2014년 개정)

---

#### 매각부대원가(costs to sell)(문단 5) (2008년 개정)

- BC3 2008년 5월에 *IFRS 연차개선(Improvements to International Financial Reporting Standards)*을 발표하기 전에는 IAS 41에서 ‘매각부대원가(point-of-sale costs)’라는 용어를 사용하였다. 이 용어는

---

5) 2014년 6월에 공표한 ‘농림어업: 생산용식물(IAS 16 및 IAS 41의 개정)’은 생산용식물의 정의를 도입하였다. 이 개정에 따라 생산용식물의 정의를 충족하는 생물자산은 IAS 16에 따라 유형자산으로 회계처리한다. 그리고 IAS 16의 문단 BC38~BC117에서 이 개정 내용을 더 포괄적으로 논의하고 있다. 생산용식물에서 자라는 생산물은 IAS 41의 적용범위에 포함된다. IAS 41에만 해당하는 개정 내용의 요약은 이 기준서의 문단 BC4A~BC4E에서 논의하고 있다.

다른 IFRS에서는 사용되지 않았다. '매각부대원가(costs to sell)'라는 용어가 IFRS 5와 IAS 36에서 사용되고 있다. IASB는 '매각부대원가(point-of-sale costs)'와 '매각부대원가(costs to sell)'는 IAS 41의 문맥에서 동일한 의미를 갖는다고 결정하였다. '매각부대원가(costs to sell)'의 정의에서 사용된 '증분'이라는 단어는 운반가와 같이 생물자산의 공정가치 측정에 포함되는 원가는 제외한다. 이에는 중개인이나 판매자에게 지급하는 중개수수료, 감독기구와 일반상품 거래소의 부과금, 양도세 등과 같이 매각하기 위해 반드시 발생하지만 매각하지 않는 경우에는 발생하지 않는 원가를 포함한다. 두 용어는 매각 시점에 발생하는 거래원가와 관련된다.

- BC4 따라서 IASB는 IAS 41을 IFRS 5 및 IAS 36과 일관되도록 하기 위해 '매각부대원가(point-of-sale costs)'와 '추정매각부대원가(estimated point-of-sale cost)'를 '매각부대원가(costs to sell)'로 대체하기로 결정하였다.

#### 생산용식물에서 자라는 생산물(2014년 개정)

- BC4A 2014년 6월에 농림어업: 생산용식물(IAS 16 및 IAS 41 개정)이 공표되기 전에는 IAS 41에서 농림어업활동에 관련되는 모든 생물자산을 순공정가치로 측정하도록 요구하였다. 그러나 IASB는 기업이 생산가능기간(productive life)에 걸쳐 생산물(produce)의 재배만을 위하여 보유하는 생물자산의 종류, 즉 생산용식물이 있다는 것을 주시하였다. 2014년 개정의 기초가 된 IASB의 주요 결정은 생산용식물을 유형자산으로 처리해야 한다는 것이다. 따라서 IASB는 생산용식물을 IAS 16의 규정에 따라 유형자산으로 회계처리하기로 결정하였다.

- BC4B 그러나 IASB는 같은 주장이 수확되기 전까지 생물적 변환을 거치는, 생산용식물에서 자라는 생산물(예: 포도나무에서 자라는 포도)

에는 옳지 않다는 점에 주목하였다. IASB는 생산물이 생산용식물에서 자라는 소비용 생물자산이고 생산물의 성장에 따라 생산물 판매로 예상되는 수익이 직접 증가한다고 보았다. 따라서 자라는 생산물을 공정가치로 측정하는 것은 재무제표 이용자에게 기업이 실현할 것으로 예상되는 미래현금흐름에 대한 유용한 정보를 제공한다. 반면 생산용식물은 자체로 팔리지 않고 생산용식물의 공정가치 변동이 기업의 미래현금흐름에 직접 영향을 미치지 않는다. IASB는 생산물이 결국 생산용식물에서 분리되어 보통 별도로 판매되고, 이는 생산물 자체의 시장가치가 있음을 뜻한다고도 보았다. 이는 많은 생산용식물이 땅에 심어져 있는 동안에만 판매될 수 있기 때문에 자체로 관측할 수 있는 시장가치가 없다는 것과 대조적이다.

BC4C IASB는 생산용식물에서 자라는 생산물을 순공정가치로 측정하는 것은 때때로 실무에서 적용하기 어려울 것이라는 점은 인정하였다. 그러나 IASB는 땅에서 자라는 생산물을 순공정가치로 측정할 때에도 비슷한 어려움에 부딪힌다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 생산용식물에서 자라는 생산물에 공정가치 측정 규정을 추가로 완화하는 것은 IAS 41의 적용범위에 포함되는 그 밖의 생물자산의 경우와 일관되지 않는다고 결론지었다. IASB는 재무제표 작성자가 생산물을 최초 측정할 때 부딪히는 실무적 어려움이 유의적이라면, IAS 41 문단 10(3)과 30의 면제 규정을 충족하는지를 고려해야 한다고 보았다.

BC4D 따라서 IASB는 생산물은 IAS 41의 적용범위에 포함되는 생물자산이고 따라서 생물자산의 성장에 따라 순공정가치로 측정하여야 하며 그 변동을 당기손익으로 인식하여야 한다는 것을 재확인하기로 결정하였다. 이에 따라 땅에서 자라는 생산물의 회계처리와 생산용식물에서 자라는 생산물의 회계처리의 일관성이 유지될 것이다. 따라서 IASB는 생산물을 IAS 41의 적용범위에 계속 포함하

기로 결정하였다.

BC4E IASB는 의견제출자들이 추가 지침을 요구했던 대부분의 분야는 특수한 유형의 생산용식물이나 생산물에 특정된다는 점에 주목하였다. IASB는 생산용식물과 생산물의 특성과 다양성 때문에 IASB가 생산물의 공정가치 측정 지침을 추가로 개발하기는 너무 어려울 것이라고 결론지었다.

## 인식과 측정

---

### 할인율(문단 20) (2008년 개정)

BC5 2007년에 시작된 연차개선 과제의 일부로 IASB는 공정가치<sup>6)</sup>를 측정할 때 문단 20에 있는 세전 할인율의 사용을 요구하는 것이 적절한지를 재고하였다. IASB는 시장참여자들이 자산이나 부채의 가격을 결정할 때 고려하는 속성들(세금 속성 포함)을 공정가치 측정에 고려하여야 한다는 데 주목하였다.

BC67) IASB는 거래의사가 있는 구매자는 당해 구매자에게 효익이 되는 모든 증분 현금흐름을 자산을 취득하기 위하여 지급하고자 하는 (또는 부채를 인수하기 위해 수취하고자 하는) 금액에 고려할 것이라는 데 주목하였다. 이러한 증분 현금흐름은 적절한 세율(즉, 시장에 참여한 구매자의 세율)을 사용하여 예상되는 법인세지급액에 의해 감소될 것이다. 따라서 공정가치에는 기업 특유의 세금 상황에 상관없이 자산을 구매하는(또는 부채를 인수하는) 시장참여자가 지급할 것으로(또는 수취할 것으로) 예상되는 미래의 법인세를 고려한다.

---

6) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치측정 요구사항을 포함한다.

7) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치측정 요구사항을 포함한다.



BC7 따라서 IASB는 현행시장기준할인율을 사용하도록 하는 규정을 유지하기로 결정하였으나, 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선*에서 문단 20에 있는 세전할인율에 대한 언급은 삭제하였다.

#### 추가적인 생물적 변환(문단 21) (2008년 개정)

BC88) 현재의 위치와 상태에서의 자산의 공정가치는 때로는 할인된 현금흐름을 사용하여 추정된다. 문단 21은 ‘추가적인 생물적 변환’에서 발생한 현금흐름 증가분을 그러한 계산에서 제외시키는 것으로 해석될 수 있을 것이다. 이 규정에 대한 다양한 해석에 따라 다양한 실무가 이루어져 왔다. IASB는 이러한 현금흐름을 포함하지 않아서 장부금액이 당해 자산의 공정가치를 반영하지 못하게 되었다고 결정하였다. IASB는 기업이 기대 현금흐름, 할인율 또는 이 두 가지의 어떤 조합을 결정할 때 ‘추가적인 생물적 변환’으로부터의 현금흐름과 관련된 위험을 고려하여야 한다고 보았다. 따라서 IASB는 기업이 생물자산의 공정가치를 추정할 때 ‘추가적인 생물적 변환’에서 발생하는 현금흐름을 고려하지 못하도록 한 규정을 삭제하기 위해 IAS 41을 개정하기로 결정하였다.

BC9 2007년에 발표된 *IFRS 연차개선*안의 공개초안에서 IASB는 생물적 변환의 정의를 변경하여 수확을 포함시킬 것을 제안하였다. 이는 IASB가 수확이 생물자산의 상태를 변경시킨다는 점을 명확하게 하기 원했기 때문이었다. 일부 의견제출자들은 수확이 생물적 변환이라기 보다는 인간의 활동이라는 것을 근거로 하여 이러한 변경에 반대하였다. IASB는 이러한 주장에 동의하였고 생물적 변환의 정의에 수확을 포함하지 않기로 결정하였다. 대신 IASB는 수확이 자산의 상태를 변화시킨다는 점을 명확히 하기 위해, 해당되는 경우에는 생물적 변환이나 수확을 언급하도록 이 기준서를 개정하였다.

---

8) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치측정 요구사항을 포함한다. 이에 따라 IAS 41의 문단 21은 삭제되었다.

BC10 문단 BC8과 BC9에서 논의된 변경사항을 소급하여 적용하면 일부 기업은 과거시점의 생물자산에 대한 공정가치를 재측정하여야 할 수 있으므로, IASB는 이러한 개정은 전진적으로 적용되어야 한다고 결정하였다.

### 공정가치 측정에서의 세금 (2020년 개정)

BC11 2008년 개정에서는 공정가치를 측정할 때 현금흐름을 할인하기 위해 세전 할인율을 사용하도록 하는 요구사항을 삭제하였다(문단 BC5~BC7 참조). 그 당시에 IASB는 세금 관련 현금흐름에 대한 언급을 삭제하기 위하여 IAS 41 문단 22를 개정하지는 않았다. 따라서 '국제회계기준 2018-2020 연차개선' 전에는 IAS 41에서 공정가치를 측정할 때 세전 현금흐름을 사용하도록 요구하였으나, 세전 할인율을 사용하여 그 현금흐름을 할인하도록 요구하지는 않았다.

BC12 2020년에 IASB는 공정가치를 측정할 때 세금 관련 현금흐름을 제외하는 요구사항을 삭제하기 위해 문단 22를 개정하였다. 그 이유는 다음과 같다.

(1) 공정가치 측정에 대한 IAS 41의 요구사항과 IFRS 13의 요구사항을 일치시킨다. 공정가치를 측정할 때, IFRS 13은 단일의 현재가치기법을 사용하도록 규정하지 않으며, IFRS 13에서 논의한 현재가치기법만을 사용하도록 제한하지도 않는다. 그러나 현재가치기법을 사용할 때 IFRS 13 문단 B14에 따르면 현금흐름과 할인율에 대한 가정은 내부적으로 일관되어야 한다. 특정 사실과 상황에 따라, 현재가치기법을 적용하는 기업은 세후 현금흐름을 세후 할인율로 할인하거나 세전 현금흐름을 그 현금흐름과 일관된 할인율로 할인하여 공정가치를 측정할 수도 있다.

(2) 2008년에 IAS 41을 개정할 때 IASB의 의도는, 공정가치를 측

정할 때 세금 관련 현금흐름을 포함하는 것을 허용하기 위한 것으로 보인다(문단 BC6 참조). 문단 22에서 '세금'을 삭제하는 것은 그러한 의도와 일관된다.

## 결론도출근거 목차

### IAS 41 '농림어업(Agriculture)'의 IASC 결론도출근거

	문단번호
배경	B1~B2
농림어업에 대한 국제회계기준의 필요성	B3~B7
적용범위	B8~B12
측정	B13~B60
생물자산	B13~B40
공정가치 대 원가	B13~B21
매각부대원가의 회계처리	B22~B26
공정가치 측정시 서열체계	B27~B31
공정가치 측정 빈도	B32
독립적인 가치평가	B33
공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우	B34~B37
평가손익	B38~B40
수확물	B41~B46
판매계약	B47~B54
농림어업활동에 관련된 토지	B55~B57
무형자산	B58~B60
후속지출	B61~B62
정부보조금	B63~B73
공시	B74~B81
물리적 변화와 가격변동의 구분공시	B74~B77
평가손익의 세분화	B78~B79
기타 공시	B80~B81
E65에 대한 변경 요약	B82

### IAS 41에 대한 소수의견

## IAS 41 ‘농림어업(Agriculture)’의 IASC 결론도출근거

이 결론도출근거는 기업회계기준서 제1041호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다. 이는 2000년 IASC의 스태프에 의해서 작성되었지만 IASC에 의해서 승인된 것은 아니다. 이 결론도출근거에서는 다음의 사항에 대해 요약하고 있다.

(1) IASC가 농림어업에 대한 국제회계기준을 착수하고 제안한 이유

(2) IASC가 어떤 대안의 견해를 받아들이거나 거부한 이유

IASC 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.

이 결론도출근거는 IASB에 의해서 수정된 것이 아니며 이 용어는 IFRS 연차 개선(2008년 5월 발표)에서 변경된 사항을 반영하여 수정되지는 않았다.

### 배경

---

B1 1994년에 IASC는 농림어업에 관한 국제회계기준을 제정하기로 결정하고, 회계논제의 정립과 가능한 해결방안의 모색을 돕기 위한 운영위원회를 임명하였다. 1996년에 운영위원회는 회계논제의 해결과 외부검토의견 수렴을 위해 회계논제, 대안, 그리고 운영위원회의 제안을 담은 DSOP(Draft Statement of Principles)를 발표하고 42개의 외부검토의견서를 받았다. 운영위원회는 외부검토의견을 검토하고 몇 가지 제안사항을 수정하여 IASC에 제출하였다.

B2 1999년 7월에 IASC는 2000년 1월 31일을 외부검토의견제출 마감일로하여 공개초안 제65호(E65) ‘농림어업(Agriculture)’을 승인하

였다. 28개의 개별 국가뿐만 아니라 여러 국제조직으로부터 E65에 관한 62개의 외부검토의견서를 받았다. 2000년 4월에 IASC 스탠프는 E65에서 제안된 공정가치측정의 신뢰성을 확인하기 위해 농림어업활동을 수행하고 있는 기업에 질문서를 보냈고 11개국으로부터 20개의 답변을 받았다. 2000년 12월에 E65에 대한 외부검토의견과 질문서에 대한 답변을 고려한 후, IASC는 IAS 41(이하 '이 기준서'라 한다)을 승인하였다. 아래의 문단 B82는 IASC가 이 기준서를 최종 확정하면서 E65에 대해 변경한 내용을 요약하고 있다.

## 농림어업에 대한 국제회계기준의 필요성

B3 IASC의 주된 목적은 모든 사업의 일반목적 재무제표에 적합한 국제회계기준을 제정하는 것이다. 대부분의 국제회계기준이 모든 분야의 기업에 적용되는 반면에, 일부 국제회계기준서[예: 국제회계기준 제30호(IAS 30) '은행 및 이와 유사한 금융기관의 재무제표 공시(Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)]와 IAS 40은 특정 분야에서 발생하는 회계논제를 다룬다. 또한 IASC는 보험업과 추출산업에 대한 산업별 특정 과제를 다루어 왔다.

B4 다음과 같은 이유로 농림어업활동에 대한 다양한 회계처리가 발생하였다.

- (1) 이 기준서를 제정하기 전에는 농림어업활동 관련 자산과 이러한 자산의 변동은 국제회계기준의 적용범위에서 제외되었다.
  - (가) IAS 2에서는 관련 산업의 합리적인 관행에 따라 순실현가능가치로 측정되는 경우에는 목축과 농림어업제품 등 '생산자'의 재고자산은 제외하였다.
  - (나) IAS 16은 '조림업 및 유사한 재생 자연자원'에 적용하지 않았다.
  - (다) IAS 18<sup>9)</sup>은 '가축의 자연적 증가 및 농림어업제품'으로부터

발생하는 수익은 다루지 않았다.

(라) IAS 40은 '조림업 및 유사한 재생 자연자원'에 적용하지 않았다.

(2) 각 국가의 회계기준제정기구에 의해 제정된 농림어업활동을 위한 회계지침은 일반적으로 당해 국가에게 유의적인 농림어업활동의 형태와 관련된 특정 회계논제를 해결하기 위해 제정되어 단편적이다.

(3) 생물자산의 실질을 변화시키는 생물적 변환(성장, 퇴화, 생산 그리고 생식)과 관련된 중요한 사건을 역사적원가와 실현에 기초한 회계모형에 따라 다루는 것이 특히 어렵기 때문에, 전통적 회계모형을 적용할 경우 농림어업활동의 성격으로 인해 불확실성이나 상충이 야기된다.

B5 농림어업활동과 관련된 대부분의 사업조직은 소규모이며, 독립적이고, 현금과 세금에 중점을 두며, 가족이 운영하는 사업단위이고, 흔히 일반목적 재무제표의 작성이 요구되지 않는다고 여겨진다. 일부에서는 이러한 이유로 농림어업에 관한 국제회계기준이 폭넓게 적용되지 않을 것이라고 생각한다. 그러나 소규모 농림어업 기업도 외부로부터, 특히 은행이나 정부기관으로부터 자본과 보조금을 구하는데, 특히 이러한 자본제공자는 재무제표를 더 요구한다. 더욱이 규제를 철폐하고자 하는 국제적인 경향, 해외 상장의 증가 및 투자의 확대로 인해 농림어업활동의 규모, 범위 및 상업성이 확대되었다. 이로 인하여 견실하고 일반적으로 인정된 회계원칙에 기초한 재무제표의 필요성이 증대되었다. 위와 같은 이유로 1994년에 IASC는 농림어업에 관한 과제를 의제에 추가하였다.

B6 DSOP에서는 농림어업에 대한 포괄적인 국제회계기준의 제정 가능성에 대한 의견을 특별히 요청하였다. 일부 의견제출자는 농림어업활동의 다양성으로 인해 모든 농림어업활동을 위한 단일의

---

9) 2014년 5월에 공표한 IFRS 15는 IAS 18을 대체하였다. 또 IFRS 15는 '가축의 자연적 증가와 농림어업 제품'에서 생기는 수익은 다루지 않는다.

국제회계기준 제정이 저해된다고 여겼다. 다른 이들은 생산주기가 장기와 단기인 농림어업활동에는 서로 다른 원칙이 필요하다고 주장하였다. 일부에서는 적용이 간단하고 적용범위가 넓은 국제회계기준의 제정 필요성에 대해 언급하였다. 또한 DSOP의 의견제출자는 많은 국가들, 특히 개발도상국과 신흥공업국(NICS)에 있어서 농림어업은 유의적인 산업이라는 데 주목하였다. 그러한 많은 국가에서 농림어업은 가장 중요한 산업이다.

- B7 DSOP에 대한 외부검토의견을 고려한 후 IASC는 국제회계기준이 필요하다는 결정을 재확인하였다. IASC는 이 기준서에 설명된 원칙이 적용범위가 넓고 명확한 원칙을 제시한다고 생각한다.

## 적용범위

- B8 무엇보다도 이 기준서는 생물자산의 회계처리와 기업의 생물자산에서 수확한 수확물의 수확시점의 최초 측정에 관한 회계처리를 규정한다. 그러나 IASC는 역사적원가 제도<sup>10)</sup>에 따른 재고자산의 회계처리를 다루고 있는 IAS 2의 부분 개정이 적절하다고 여기지 않으므로, 이 기준서는 수확시점 후 수확물의 가공과정에 대해서는 규정하지 아니한다. 수확시점 후 가공과정은 IAS 2 또는 적용 가능한 다른 국제회계기준에 따라 회계처리 한다. 예를 들어, 기업이 원목<sup>11)</sup>을 수확하고 이를 기업의 자가사용 건물 건축을 위해 사용하기로 결정하는 경우 이 원목의 회계처리에는 IAS 16을 적용한다.
- B9 일부에서는 이러한 가공과정을 농림어업활동으로 여길 수 있으며, 특히 이러한 가공과정이 수확물을 성장시킨 당해 회사에 의해서 행해지는 경우(예를 들어, 포도를 재배한 양조업자가 포도를 포도

10) ‘역사적원가 제도’라는 용어는 2003년 12월에 IAS 2의 개정으로 인해 더 이상 적용할 수 없다.

11) 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선*에 포함된 IASB의 개정에 따라 ‘원목’은 가공되지 않은 수확물의 예가 아니라 가공품의 예이다.



주로 가공하는 경우)가 그러하다고 생각한다. 이러한 과정이 농림어업활동의 필연적이고 자연스러운 연장이며 이때에 일어나는 사건이 생물적 변환과 유사한 성격이 있기는 하지만 이러한 과정은 이 기준서에서 정의하는 농림어업활동에는 포함되지 않는다.

B10 특히 IASC는 수확시점 후 장기간의 숙성 또는 성숙 과정(예: 포도로 와인을 제조하고 우유로 치즈를 제조하는 가공과정)이 있는 상황을 이 기준서의 적용범위에 포함할지를 고려하였다. 이 기준서가 이러한 가공과정을 포함해야 한다고 생각하는 이들은 다음과 같이 주장한다.

- (1) 이러한 장기간의 숙성 또는 성숙 과정은 생물적 변환과 유사하며 기업의 성과평가지 중요하다.
- (2) 많은 농림어업 기업은 수직적으로 통합되어 있으며, 예를 들어 포도와 와인 모두를 생산하는 과정에 관여하고 있다.

B11 IASC는 이러한 가공과정을 다른 제조 과정(예: IAS 2에서 정의된 것처럼 원재료를 시장성 있는 재고자산으로 가공)과 구분하는 것이 어렵기 때문에 이 기준서의 적용범위에 이러한 상황은 포함하지 않기로 결정하였다. IASC는 IAS 2 또는 적용가능한 다른 국제회계기준의 규정이 이러한 가공과정의 회계처리에 적합할 것이라고 결론내렸다.

B12 또한 IASC는 이 기준서에서 생물자산이나 수확물의 판매를 위한 계약과 농림어업활동과 관련된 정부보조금을 다룰 것인지를 고려하였다. 이러한 회계논제는 아래에서 논의한다(문단 B47~54와 B63~73 참조).

## 측정

---

### 생물자산

## 공정가치 대 원가

- B13 이 기준서는 최초 인식시점에 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우를 제외하고, DSOP와 E65에서 제안된 것처럼 농림어업 활동과 관련된 생물자산을 측정하는 경우에는 공정가치접근법을 사용하도록 요구한다.
- B14 공정가치측정을 지지하는 이들은 생물적 변환에 의한 변화의 효과는 생물자산의 공정가치 변동에 참조됨으로써 가장 잘 반영된다고 주장한다. 이들은 생물자산의 공정가치 변동이 기업의 미래경제적효익에 대한 기대 변화와 직접 관련된다고 생각한다.
- B15 또한 공정가치 측정을 지지하는 이들은 생물적 변환에 영향을 주는 거래는 종종 생물적 변환 그 자체와의 관계가 미약하기 때문에 기대 미래경제적효익과의 관계가 별로 없다는 데 주목한다. 예를 들어, 조림지에서의 성장 형태는 미래경제적효익에 대한 기대에 직접적으로 영향을 미치지만, 시기적으로 볼 때 원가의 발생 형태와는 분명히 차이가 있다. 거래에 기초한 역사적원가 회계모형을 따르는 조림업계 기업은 최초 수확과 판매까지(약 30년간) 수익이 전혀 보고되지 않을 수 있다. 반면에 현행 공정가치를 사용하여 생물학적 성장을 인식하고 측정하는 회계모형을 사용한다면, 최초 수확 시점까지의 기간에 걸쳐 수익이 측정되고 보고된다.
- B16 더욱이 공정가치측정을 지지하는 이들은 생물자산으로부터 기대되는 미래경제적효익의 측정치로서 공정가치가 역사적원가보다 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성 및 이해가능성을 더 향상시킨다고 결론내리고 다음과 같이 그 이유를 설명한다.
- (1) 많은 생물 자산은 활성시장에서 관측가능한 시장가격으로 거래된다. 이러한 자산을 위한 활성시장에서 미래경제적효익에

대한 시장기대를 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 이러한 시장의 존재는 공정가치 지표로서의 시장가치의 신뢰성을 유의적으로 증대시킨다.

- (2) 연산품과 결합원가의 경우 투입과 산출 사이의 관계를 잘못 정의하여 생물적 변환으로 인한 다양한 결과물 간의 원가 배분을 복잡하고 임의적으로 할 수 있으므로, 생물자산을 원가로 측정하는 것이 공정가치로 측정하는 것보다 때로는 신뢰성이 떨어진다. 생물자산이 추가적인 생물자산을 산출(번식)하고 그 추가적인 생물자산이 또한 그 기업의 농림어업활동에 사용된다면 이러한 배분은 더욱 임의적이 된다.
- (3) 생산과 시장 환경 모두가 변동하며 비교적 장기간 지속되는 생산주기는 회계기간이 전체 주기를 종종 잘 나타내지 못한다는 것을 의미한다. 따라서 회계기간 말 시점(거래시점과는 대조적으로)의 측정은 당기 경영성과나 재무상태를 측정함에 있어서 보다 유의성을 갖는다. 전체적인 생물적 변환에 관하여 당해 연도 수확의 유의성이 적을수록, 회계기간 말 시점에서의 자산변화(성장과 퇴화) 측정의 유의성이 커진다. 상대적으로 회전율이 높고, 생산주기가 짧으며, 생물적 변환의 대부분과 수확이 한 해에 이루어지는 고도로 통제된 농림어업 체계(예: 구이용 닭이나 버섯 생산)의 경우 원가와 미래경제적효익과의 관계가 보다 안정적으로 나타난다. 이러한 명백한 안정성으로 인하여 현행 시장가치와 미래경제적효익의 관계가 변경되는 것은 아니나 그러한 안정성으로 인해 측정방법의 차이가 덜 유의적이 된다.
- (4) 역사적원가 접근법에 의하면 대체동물이나 대체식물의 서로 다른 원천(가정에서 기르는 경우와 구매하는 경우)에 따라 서로 다른 원가가 발생된다. 유사한 자산은 미래 효익도 유사할 것이라는 기대를 하게해야 한다. 동일한 기준을 사용하여 유사한 자산을 측정하고 보고하는 경우 비교가능성과 이해가능성이 상당히 향상된다.

B17 생물자산의 공정가치 측정에 반대하는 이들은 역사적원가는 독립된 당사자 간의 거래 결과이므로 그 시점의 공개시장 가치의 증거를 제공하고 독립적으로 검증가능하므로, 원가로 측정하는 경우의 신뢰성이 보다 높다고 생각한다. 또한 더욱 중요한 것은 공정가치는 때때로 신뢰성 있게 측정할 수 없으며, 주관적이고 검증할 수 없는 가정에 기초한 공정가치로 숫자를 표시하면 이용자를 오도할 수 있다고 생각한다. 공정가치에 관한 정보는 재무제표에 숫자로 표시하지 않고 다른 방식으로 제공할 수 있다. 이들은 이 기준서의 적용범위가 지나치게 광범위하다고 생각하고 아래와 같이 주장한다.

- (1) 시장가격은 흔히 가변적이고 순환적이어서 측정기준으로 적절하지 않다.
- (2) 매 대차대조표일에, 특히 중간보고가 요구되는 경우, 공정가치를 요구하는 것은 부담이 될 수 있다.
- (3) 역사적원가를 사용하는 관행은 합리적이며 일반적으로 사용되고 있다. 다른 기준을 사용하려면 IASC *Framework*<sup>12)</sup>의 개정도 같이 이루어져야 한다. 다른 국제회계기준 및 다른 활동과의 일관성 유지를 위해 생물자산은 원가로 측정되어야 한다.
- (4) 원가 측정치가 보다 객관적이며 일관된 측정치를 제공한다.
- (5) 일부 국가의 경우 어떤 생물자산은 활성시장이 존재하지 않을 수 있다. 그러한 경우, 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는데, 특히 장기간의 성장기간을 필요로 하는 생물자산의 경우(예: 조림지의 나무)에 그러하다.
- (6) 공정가치 측정은 미실현 손익을 인식하며 수익 인식에 관한 국제회계기준의 원칙에 모순된다.
- (7) 대차대조표일의 시장가격은 판매될 자산의 가격에 근접하지 않을 수 있으며 많은 생물자산은 판매목적으로 보유하고 있지 않다.

12) 이 결론도출근거에서 언급하는 ‘IASC Framework’는 IASB가 2001년에 채택하여 이 기준서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 IASC의 ‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’를 말한다.

- B18 비록 역사적원가가 가장 보편적으로 채택되고 있음을 인정하지만, 많은 다양한 기준이 다른 정도로 다양하게 결합되어 사용되므로, *Framework*는 측정기준의 선택에 관해 중립적이다. 특정하게 식별된 대안은 역사적원가, 현행원가, 실현가능가치 및 현재가치이다. 다른 국제회계기준에 공정가치 측정의 선택이 있다.
- B19 IASC는 농림어업활동의 독특한 성격과 특성으로 인해 이 기준서에서 농림어업활동과 관련된 생물자산에는 공정가치모형을 요구하기로 결정하였다. 그러나 IASC는 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우도 있다고 결론내렸다. E65에 관한 일부의 의견제출자 및 질문서에 대한 의견제출자는 다음과 같이 주장하며 일부 생물자산에 대한 공정가치 측정의 신뢰성에 대해 유의적인 우려를 표명하였다.
- (1) 일부 생물자산, 특히 장기간의 성장 기간을 필요로 하는 생물자산의 경우 활성시장이 존재하지 않는다.
  - (2) 주관적 가정(예: 날씨에 관한 가정)이 필요하고 이를 사용함으로써 기대 순현금흐름의 현재가치는 종종 신뢰할 수 없는 공정가치 측정치가 된다.
  - (3) 수확 전에는 공정가치를 신뢰할 수 있게 측정할 수 없다.
- E65에 대한 일부 의견제출자는 활성시장이 존재하지 않는 경우에는 신뢰성 예외를 인정해야 한다고 제안하였다.
- B20 IASC는 시장에서 결정된 가격이나 가치를 구할 수 없고, 공정가치의 대체적인 추정치가 명백히 신뢰성 없게 산정되는 경우에는 신뢰성 예외를 인정할 필요가 있다고 판단하였다. 이러한 경우 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다. 원가, 감가상각누계액 및 손상차손누계액을 결정할 때에는 IAS 2, IAS 16 및 IAS 36을 고려한다.

- B21 IASC는 활성시장이 존재하는 경우 공정가치접근법을 강제함으로써 비교가능성과 이해가능성을 제고할 수 있기 때문에, 공정가치를 원칙적 회계처리로 하면서 역사적원가를 대체적 회계처리로 허용하는 안을 거부하였다. 또한 IASC는 국제회계기준에서 선택적 회계처리를 허용하는 것을 탐탁치 않게 여긴다.

#### 매각부대원가의 회계처리

- B22<sup>13)</sup> 이 기준서는 생물자산을 공정가치에서 추정매각부대원가를 차감한 금액(이하 '순공정가치'라 한다)으로 측정할 것을 요구한다. 매각부대원가는 중개인이나 판매상에게 지급하는 수수료, 감독기구와 상품거래소의 부과금, 양도세 등을 포함한다. 자산을 시장으로 운반하는 데 필요한 운반 및 기타 원가는 매각부대원가에서 제외한다. 이러한 운반 및 기타 원가는 공정가치를 결정할 때 차감한다(즉, 공정가치는 시장가격에서 자산을 시장으로 운반하는 데 필요한 운반 및 기타 원가를 차감한 금액이다).
- B23 E65는 생물자산이 다른 곳에 위치한 활성시장에서 판매되는 경우, 운반원가와 같이 자산을 시장으로 옮기기 위해 발생하는 매각전 처분부대원가는 공정가치 결정 시 차감해야 한다고 제안하였다. 하지만 E65는 매각부대원가의 회계처리를 상술하지 않았다. 일부 의견제출자는 이 기준서에서 매각전 처분부대원가뿐만 아니라 매각부대원가의 회계처리도 분명히 해야 한다고 제안하였다.
- B24 일부에서는 공정가치모형에서 매각부대원가를 차감해서는 안된다고 주장한다. 그들은 취득자가 취득 시에 매각부대원가를 부담한다면 실제로는 매각부대원가가 비용으로 두 번 인식되기 때문에 순공정가치는 미래 현금흐름에 대한 시장 추정치의 왜곡된 추정치가 될 수 있다고 주장한다. 즉 한번은 생물자산의 최초 취득과

---

13) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치측정에 운송원가가 반영되는 방법을 기술한다.

관련하여 인식되고, 또 한번은 순공정가치로 후속측정시 인식된다. 미래 일정 기간까지 매각부대원가가 발생하지 않거나 판매되지 않을 생산용 생물자산이라서 매각부대원가가 전혀 발생하지 않는 경우에도 이러한 일이 생길 수 있다.

B25 반면에 매각부대원가는 공정가치모형에서 반드시 차감되어야 한다고 생각하는 이들도 있다. 이들은 자산의 장부금액은 자산으로부터 유입될 것으로 기대되는 경제적효익을 표시해야 한다고 생각한다. 이들은 순공정가치는 대차대조표일에 자산으로부터 기업에 유입될 것으로 기대되는 경제적효익의 시장 추정치를 표시한다고 주장한다. 이들은 또한 추정매각부대원가를 차감하지 않으면 판매될 때까지 손실이 이연될 수 있다고 주장한다.

B26 IASC는 추정매각부대원가를 차감하지 않으면 손실이 이연될 수 있다는 것을 인정했고 생물자산의 측정에는 순공정가치가 더 목적적합하다고 결론지었다.

#### 공정가치 측정시 서열체계<sup>14)</sup>

B27 이 기준서는 생물자산의 활성시장이 존재하는 경우 그 시장의 공시가격이 그 자산의 공정가치를 결정하는 적절한 기준이라고 규정한다. 활성시장이 존재하지 않는 경우에는 이용가능할 경우 시장에서 결정된 가격이나 가치(가장 최근의 시장 거래 가격 등)를 사용한다. 그러나 상황에 따라서는 현재 상태에 있는 생물자산에 대한 시장에서 결정된 가격이나 가치가 이용가능하지 않을 수 있다. 이러한 상황에서는 당해 자산의 기대 순현금흐름<sup>15)</sup>의 현재가치를 사용하도록 이 기준서는 명시한다.

14) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의하고 공정가치측정에 사용되는 가치평가기법에 사용된 투입변수에 대한 3가지 수준의 공정가치 서열체계를 포함한다.

15) 개정전 IAS 41의 문단 20은 공정가치를 측정할 때 세전 할인율을 사용하도록 요구하였다. IASB는 현행시장기준할인율을 사용하도록 하는 규정을 유지하기로 결정하였으나, 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선*에서 세전할인율에 대한 언급은 삭제하였다.

- B28 E65에서는 생물자산의 활성시장이 존재하는 경우에는 그 활성시장의 시장가격을 사용해야 한다고 제안하였다. 활성시장이 존재하지 않는 경우에는 동종 자산의 가장 최근 거래가격, 부문별로 기준이 되는 가격 및 기대순현금흐름의 현재가치 등 그 밖의 다른 측정기준을 고려해야 한다고 E65는 제안하였다. E65는 활성시장이 존재하지 않는 경우 다른 측정기준의 서열체계를 정하지 않았다. 즉, E65는 어느 측정기준이 더 선호되는 기준인지를 명시하지 않았다.
- B29 IASC는 활성시장이 존재하지 않는 경우 명확한 서열체계를 정할 것인지 고려하였다. 일부에서는 시장에서 결정된 가격이나 가치(예: 최근의 시장거래 가격)의 사용이 기대 순현금흐름의 현재가치보다 항상 선호될 것이라고 생각한다. 반면에 다른 한편에서는 시장에서 결정된 가격이나 가치가 기대 순현금흐름의 현재가치보다 항상 선호되는 것은 아니며, 차이를 반영하여 조정한 유사한 자산의 시장가격을 사용하는 경우는 특히 그럴 수 있다고 생각한다.
- B30 IASC는 상세한 서열체계는 발생할 수 있는 모든 상황에 적절하게 대처할 수 있는 충분한 유연성을 제공하지 않는다고 결론내리고, 활성시장이 존재하지 않는 경우 상세한 서열체계를 정하지 않기로 결정하였다. 그러나 IASC는 기업은 이용가능한 모든 시장에서 결정된 가격이나 가치를 사용해야 한다고 명시하기로 결정하였다. 왜냐하면 그렇게 명시하지 않으면 유용한 시장에서 결정된 가격이나 가치가 이용가능함에도 불구하고 자산의 기대순현금흐름의 현재가치를 선택하여 사용하려할 가능성이 있기 때문이다. 질의서에 응답한 20개의 기업 중 6개 기업은 공정가치측정 기준으로서 기대 순현금흐름의 현재가치를 사용했고, 더욱이 2개 기업은 기준으로서 현재가치를 사용할 필요가 있지만 기대 순현금흐름의 현재가치가 신뢰할만하지 않으므로 생물자산을 신뢰할 수 있게 측



정하는 것이 불가능하다고 표명하였다.

- B31 다른 시장에 접근할 수 있는 경우에는 가장 적절한 공시가격을 사용하도록 이 기준서는 명시한다. 예를 들어, 두 곳의 활성시장에 접근할 수 있는 경우에는 이용할 것으로 예상되는 시장의 가격을 자산의 공정가치로 사용한다. 일부에서는 접근할 수 있는 시장 중에서 가장 유리한 가격을 사용해야 한다고 생각한다. 이 기준서는 이용할 것으로 예상되는 시장을 사용하면 가장 목적적합한 측정을 할 수 있다는 관점을 반영하고 있다.

### 공정가치 측정 빈도

- B32 일부에서는 기업의 부담이 우려되므로 공정가치 측정 횟수의 감소를 허용해야 한다고 주장한다. IASC는 다음과 같은 이유로 이러한 접근법을 기각하였다.
- (1) 생물적 변환의 지속성
  - (2) 채무거래와 생물적 변환의 결과 간의 직접적인 관련성의 부족
  - (3) 합리적인 원가에 의한, 신뢰성 있는 공정가치 측정치의 일반적인 이용가능성

### 독립적인 가치평가

- B33 DSOP에 관한 의견제출자 중 유의적인 수가 기대 순현금흐름의 현재가치가 공정가치 결정에 사용된다면 외부의 독립적인 가치평가가 요구되어야 한다고 지적하였다. 외부의 독립적인 가치평가는 일반적으로 농림어업활동에 사용되지 않으며 외부의 독립적인 가치평가를 요구하는 것이 부담될 수 있으므로 IASC는 이 제안을 기각하였다. IASC는 독립된 평가자의 필요성 정도를 결정하는 것을 포함하여 어떻게 공정가치를 신뢰성 있게 측정할지 결정하는 것은 기업의 몫이라고 생각한다.

## 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우

- B34 앞에서 언급한 것처럼 IASC는 최초 인식시점에 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우를 위해 이 기준서에 신뢰성 예외를 포함하기로 결정하였다. 이 기준서에서는 생물자산의 공정가치는 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 가정한다. 그러나 생물자산의 시장에서 결정된 가격이나 가치를 구할 수 없고, 공정가치의 대체적인 추정치가 명백히 신뢰성 없게 산정되는 경우에는 최초 인식시점에 한해 그러한 가정에 반론이 제기될 수 있다. 그러한 경우 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정한다. 이후 그러한 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 그 때부터 순공정가치로 생물자산을 측정할 것을 이 기준서는 요구한다.
- B35 일부에서는 이전에 신뢰성 예외를 적용한 기업은 공정가치 측정이 허용되어서는 안된다고 생각한다(즉, 원가기준을 계속 사용해야 한다). 이들은 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 된 시기를 결정하는 것은 주관적인 결정일 수 있으며 이러한 주관성은 일관되지 않은 적용과 잠재적으로는 남용을 야기할 수 있다고 주장한다. 그러나 IASC는 농림어업활동에 있어서 생물적 변환이 발생함에 따라 공정가치를 더 신뢰성 있게 측정할 수 있으며 이러한 경우 공정가치 측정이 원가보다 선호된다고 보았다. 따라서 IASC는 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 되면 공정가치 측정을 요구하기로 결정하였다.
- B36 이 기준서는 기업이 생물자산을 이전에 순공정가치로 측정하였던 경우에는 처분시점까지 계속하여 순공정가치로 당해 생물자산을 측정할 것을 요구한다. 일부에서는 신뢰성 있는 추정치가 더 이상 이용가능하지 않을 수 있다고 주장한다. IASC는 그러한 상황은

발생하더라도 매우 드물 것으로 생각한다. 따라서 IASC는 하락장 세에서 공정가치 회계처리를 중단하기 위한 수단으로 신뢰성 예외를 이용할 수도 있으므로 측정기준을 공정가치에서 원가로 변경하는 것을 금지하기로 결정하였다.

- B37 기업이 신뢰성 예외를 적용하는 경우, 이 기준서는 추가 공시를 요구한다. 추가 공시에는 그 자산의 내용과 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 이유에 대한 설명 등과 같이 기말에 보유하는 생물자산의 정보를 포함한다. 또한 기말에는 그 생물자산을 보유하고 있지 않더라도 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정되는 생물자산을 처분한 기간에 인식한 처분손익도 추가 공시에 포함한다.

### 평가손익

- B38 생물자산의 최초 인식과 생물자산의 순공정가치 변동으로부터 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익<sup>16)</sup>에 반영하여야 한다고 이 기준서는 요구한다. 이러한 회계처리를 지지하는 이들은 다음과 같은 이유로 생물적 변환은 당기손익에 포함하여야 하는 유의적인 사건이라고 주장한다.

- (1) 이러한 사건은 기업의 경영성과를 이해하는 데 중요하다.
- (2) 이는 회계의 발생기준과 일관된다.

- B39 DSOP와 E65에 대한 의견제출자 중 일부는 다음과 같은 이유로 공정가치의 변동은 실현될 때까지 자본변동표를 통해 자본에 직접 반영되어야 한다고 주장하였다.

- (1) 생물적 변환의 효과는 신뢰성 있게 측정할 수 없으므로 수익으로 보고해서는 안된다.
- (2) 공정가치의 변동은 이익가득과정이 완료되었을 때만 당기손익

---

16) 개정된 IAS 1(2003년 개정)은 ‘당기순손익’을 ‘당기손익’으로 대체하였다.

에 포함되어야 한다.

- (3) 미실현 손익을 당기손익으로 인식하는 것은 이익의 변동성을 증가시킨다.
- (4) 생물적 변환의 결과는, 특히 생물자산이 위험에 노출된 경우 실현되지 않을 수 있다.
- (5) 성과보고에 관한 회계논제가 해결되기 전에 공정가치의 변동을 당기순손익에 인식하도록 요구하는 것은 시기상조이다.

B40 IASC는 농림어업활동 관련 생물자산의 공정가치 변동 중 일부를 자본에 직접 반영하기 위한 어떠한 개념적 기준도 찾기 어려우므로, 공정가치의 변동을 자본에 직접 포함하라는 요구를 기각하였다. *Framework*상 대차대조표에서의 인식과 손익계산서에서의 인식 간에 차이가 없다.

## 수확물

B41 이 기준서는 생물자산에서 수확된 수확물은 수확시점에 순공정가치로 측정하여야 한다고 요구한다. 이러한 측정치는 IAS 2 또는 적용가능한 다른 국제회계기준을 적용하는 시점의 원가가 된다.

B42 IASC는 일반적으로 최초 인식시점의 수확물과 수확물을 생산하는 생물자산에 동일한 측정기준이 적용되어야 한다고 보았다. 생물자산의 공정가치는 생물자산에서 수확될 수확물의 상태를 고려하기 때문에 생물자산은 공정가치로 측정하면서 수확물은 원가로 측정하는 것은 비논리적일 것이다. 예를 들어, 절반 정도 자란 양털이 있는 양의 공정가치는 다 자란 양털을 가지고 있는 유사한 양의 공정가치와 다를 것이다. 양털을 깎아낸 직후 양털의 공정가치 만큼 양의 공정가치가 감소한 시점에 깎아낸 양털을 원가로 측정한다면 일관성 없고 왜곡된 당기 경영성과를 보고하게 될 것이다.

- B43      앞에서 언급한 것처럼 신뢰성 예외가 적용된다면 어떤 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정된다. 일부에서는 신뢰성 예외는 수확물의 측정에도 적용되어야 한다고 주장한다. IASC는 신뢰성 예외에 관한 많은 주장들이 수확물에는 적용되지 않으므로 이러한 관점을 받아들이지 않았다. 예를 들어, 생물자산 시장보다는 수확물 시장이 더 많이 있다. 또한 IASC는 생물자산에서 수확된 수확물의 원가를 실무적으로 신뢰성 있게 결정할 수 없는 것이 일반적이라는 데 주목하였다.
- B44      수확 후 측정과 관련하여 일부에서는 수확시점과 판매, 소비 또는 처분될 때까지는 매 대차대조표일에 공정가치로 수확물을 측정해야 한다고 주장한다. 그들은 이러한 접근법에 의하면 유사한 종류의 모든 수확물을 수확일과는 상관없이 유사하게 측정하므로 비교가능성과 일관성이 향상된다고 주장한다.
- B45      IASC는 수확시점의 순공정가치는 IAS 2 또는 적용가능한 다른 국제회계기준을 적용하는 시점의 원가가 되어야 한다고 결론지었다. 왜냐하면 그렇게 하는 것이 일반적인 생산과정 및 그 밖의 유형의 재고자산에 적용되는 역사적원가 회계모형과 일관되기 때문이다.
- B46      위의 결론을 내리면서 농림어업활동을 수행하는 기업은 때때로 재판매를 위해 수확물을 매입하고, 어떤 기업은 종종 매입한 수확물을 소비용 제품으로 가공하는 과정에 참여한다는 데 주목하였다. 수확물이 수확 후에도 공정가치로 측정된다면, 일관성을 추구하기 위해 매입된 재고자산의 재평가 필요성도 제기 될 수 있다. 이러한 회계처리는 IAS 2와 일관되지 않을 것이다. IASC는 IAS 2의 부분 개정이 적절하다고는 여기지 않았다.

## 판매계약

- B47      기업은 종종 생물자산이나 수확물을 미래 일정시점에 판매하는 계약을 체결할 수 있다. 이 기준서에 따르면 계약가격이 공정가치의 산정에 반드시 적합한 것은 아니며 계약이 존재한다고 하여 생물자산이나 수확물의 공정가치를 조정해야 하는 것은 아니다.
- B48      E65는 생물자산이나 수확물의 판매계약을 어떻게 회계처리하여야 하는지에 대해서는 제안하지 않았다. 일부 의견제출자는 이러한 판매계약이 일부 농림어업활동에 있어서는 일반적이므로 판매계약에 대한 회계처리를 규정할 것을 제안하였다. 또한 일부 의견제출자는 어떤 판매계약은 IAS 39<sup>17)</sup>의 적용범위가 아니며 이러한 계약을 다루는 그 밖의 국제회계기준도 없다는 것을 지적하였다.
- B49<sup>18)</sup>   일부에서는 인도로 계약이 결제 될 것으로 예상되는 경우 관련 생물자산을 측정할 때 계약가격이 사용되어야 하며 이렇게 함으로서 당해 생물자산에 대한 가장 목적적합한 장부금액이 산출될 것이라고 생각한다. 다른 이들은 공정가치는 거래의사가 있는 구매자와 판매자가 거래하는 현행시장의 상황을 반영하므로 생물자산을 공정가치로 측정하는 데 있어 계약가격이 반드시 적합한 것은 아니라고 주장한다.
- B50      IASC는 계약가격이 거래의사가 있는 구매자와 판매자가 거래하는 현행시장의 상황을 반드시 반영하는 것은 아니므로 자산의 공정가치를 반드시 나타내는 것은 아니기 때문에, 관련 생물자산 측정 시 계약가격을 사용해서는 안된다고 결론지었다. IASC는 자산 측정 시 일관된 접근법을 유지하고자 하였다. 대신 IASC는 공정가치로 판매계약을 측정하도록 요구해야 하는지 고려하였다. 관련 생물자산도 공정가치로 측정되는 한은 공정가치로 판매계약을 측

17) IFRS 9는 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9는 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다.

18) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치측정 요구사항을 포함한다.

정하는 것이 논리적이다.

B51 그러나 IASC는 생물자산의 측정과 관련 판매계약의 측정 사이의 대칭을 이루기 위해서는 이 기준서에서 공정가치로 측정될 판매 계약을 신중하게 제한해야 한다고 보았다. 기업은 기업의 생물자산에서 수확하게 될 수확물을 판매하는 계약을 체결하는 경우가 있다. IASC는 아직 존재하지도 않는 수확물(예: 젖소에서 수확하게 될 우유)의 판매계약에 공정가치측정을 요구하는 것은 적절하지 않다고 결론지었다. 왜냐하면 관련 자산이 아직 인식되거나 공정가치로 측정되지 않았고 그렇게 하는 것이 농림어업에 관한 과제의 적용범위를 벗어나기 때문이다.

B52 그러므로 IASC는 공정가치로 측정해야 하는 판매계약은 기업에 현재 존재하는 생물자산과 수확물의 판매계약에 한정할 것을 고려하였다. 그러나 IASC는 현재 존재하는 수확물을 존재하지 않는 수확물과 구분하는 것이 힘들다는 데 주목하였다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 기업이 미래 일정시점에 다 자란 밀을 판매하는 계약을 체결한 경우 대차대조표일에 절반 정도 자란 밀을 보유하고 있다면, 계약에 따라 인도하여야 하는 밀이 대차대조표일에 아직은 존재하지 않는다는 것이 명확해 보인다.
- (2) 반면에 기업이 미래 일정시점에 성숙한 가축을 판매하는 계약을 체결하고 대차대조표일에 성숙한 가축을 보유하고 있는 경우, 대차대조표일에 판매될 상태로 가축이 존재한다고 주장될 수 있다. 그러나 대차대조표일과 인도일 사이에 추가적인 생물적 변환이 발생할 것이기 때문에, 대차대조표일에 가축이 아직은 판매될 상태로 존재하지 않는다고 주장될 수도 있다.

B53 IASC는 이 기준서는 수확물에 대한 최초 측정의 회계처리만을 다루며 수확 후에는 IAS 2 또는 적용가능한 다른 국제회계기준이

적용되므로, 계약에 따라 판매될 수확물이 기업의 생물자산으로부터 수확된 후에는 그 판매계약에 대해 공정가치 측정을 중단하도록 이 기준서가 요구해야 할 것이라는 점에 주목하였다. 역사적원가로 수확물을 측정하는 데도 공정가치 측정을 지속하는 것은 논리적이지 않을 것이다. IASC는 관련 자산이 존재하는 경우 계약을 공정가치로 측정하도록 하고 후에 공정가치 측정의 중단을 요구하는 것은 이례적일 수 있다는 데 주목하였다.

- B54 IASC는 IAS 39<sup>19)</sup>의 적용범위가 아닌 일반상품계약의 회계처리에 대한 완전한 검토없이도 실무적으로 가능한 해결 방법이 없다고 결론내렸다. 위와 같은 어려움으로 인해 IASC는 이 기준서에서는 IAS 39의 적용범위가 아닌 판매계약의 측정을 다루어서는 안된다고 결정하였다. 그 대신에 IASC는 IAS 37하에서 이러한 판매계약은 손실부담계약이 될 수 있다는 언급을 포함하기로 결정하였다.

#### 농림어업활동에 관련된 토지

- B55 이 기준서에서는 농림어업활동에 관련된 토지에 대한 어떤 새로운 원칙도 정하지 않는다. 기업은 상황에 따라 적절하게 IAS 16 또는 IAS 40에 따라 처리한다. IAS 16은 토지를 원가에서 손상차손누계액을 차감한 금액이나 재평가금액으로 측정할 것을 요구한다. IAS 40은 투자부동산에 해당하는 토지를 공정가치나 원가에서 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정할 것을 요구한다.
- B56 일부에서는 농림어업활동과 관련된 생물자산에 부속된 토지도 공정가치로 측정해야 한다고 주장한다. 이들은 토지의 공정가치 측정은 생물자산의 공정가치 측정과 일관된다고 주장한다. 또한 이들은 결합된 자산(즉, 토지와 생물자산, 예를 들어 조림지의 나무)에 대한 활성시장이 종종 존재하므로 이런 생물자산을 토지와 분

19) IFRS 9은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9는 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다.



리하여 공정가치로 측정하는 것은 때때로 어렵다고 주장한다.

- B57      농림어업활동에 관련된 토지의 공정가치 측정 요구는 IAS 16과  
일관되지 않을 것이므로 IASC는 이러한 접근법을 기각하였다.

## 무형자산

- B58      이 기준서에서는 농림어업활동에 관련된 무형자산에 대한 어떤  
새로운 원칙도 정하지 않는다. 기업은 IAS 38에 따라 회계처리한  
다. IAS 38은 무형자산의 최초 인식 후에 원가에서 상각누계액과  
손상차손누계액을 차감한 금액이나 재평가금액으로 측정하도록  
요구한다.

- B59      E65는 생물자산의 공정가치 측정과의 측정상 일관성을 향상시키  
기 위해 농림어업활동에 관련된 무형자산을 IAS 38의 재평가방법  
에 따라 회계처리하도록 기업에 권고하는 안을 제안하였다. E65에  
대한 일부 의견제출자는 그러한 권고안에 대해 반대하였다. 그들  
은 농림어업활동과 관련된 무형자산에 독특한 회계처리가 정당화  
될 수 없다고 주장하였다.

- B60      IASC는 이 기준서에 E65의 그러한 권고안을 포함하지 않았다.  
IASC는 다른 활동에 관련된 무형자산처럼, 농림어업활동에 관련  
된 무형자산에 IAS 38을 적용해야 한다고 결정하였다.

## 후속지출

---

- B61      이 기준서는 생물자산에 관련된 후속지출에 대한 회계처리 방법  
을 명시하지 않는다. E65는 생물자산을 생산하거나 수확하는 원가  
는 발생시 비용으로 처리되어야 하고, 기업에 의해 소유되거나 통  
제되는 생물자산의 개체수를 증가시키는 원가는 자산의 장부금액  
에 가산하여야 한다고 제안하였다.

B62 일부에서는 공정가치 모형에서 후속지출은 자본화할 필요가 없으며 모든 후속지출은 비용으로 인식하여야 한다고 생각한다. 또한 일부에서는 어떤 원가가 비용으로 인식되고 어떤 원가가 자본화되어야 하는지를 규정하는 것이 때로는 어려울 수 있다고 주장한다(예: 송아지를 인도하기 위해 발생하는 진료비용). IASC는 생물자산에 관련된 후속지출에 관한 회계처리를 규정하는 것이 공정가치측정접근법에 있어서는 불필요하므로 이 기준서에서는 후속지출에 관련된 회계처리를 명시하지 않기로 하였다.

## 정부보조금

---

B63 이 기준서는 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 이를 수취할 수 있게 되는 시점에만 수익으로 인식하도록 규정한다. 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 경우를 포함하여 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족하는 시점에만 수익으로 인식한다.

B64 이 기준서는 위에서 언급된 상황에서 IAS 20과는 다른 회계처리를 규정한다. IAS 20은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정되는 생물자산과 관련된 정부보조금에만 적용한다.

B65 IAS 20에 따르면, 정부보조금은 다음 모두에 대한 합리적인 확신이 있을 때까지 인식하지 아니한다.

- (1) 정부보조금에 부수되는 조건의 준수
- (2) 보조금의 수취

또한 IAS 20은 정부보조금으로 보전하려 하는 관련원가와 대응시키기 위해 필요한 기간에 걸쳐 체계적인 기준에 따라 정부보조금

을 수익으로 인식할 것을 요구한다. 자산과 관련된 정부보조금의 표시에 대해 IAS 20은 정부보조금을 이연수익으로 표시하거나 자산의 장부금액에서 정부보조금을 차감하여 표시하는 두 가지 방법을 허용한다.

B66        관련 자산의 장부금액에서 정부보조금을 차감하도록 하는 두 번째 표시 방법은 자산을 공정가치로 측정하고 표시하는 공정가치 모형과 일관되지 않는다. 장부금액에서 차감하는 접근법을 사용함에 있어, 기업은 관련 자산의 장부금액에서 정부보조금을 먼저 차감한 후에 그 자산을 공정가치로 측정하려고 할 것이다. 결과적으로 기업은 정부보조금을, 심지어 조건부 정부보조금도, 즉시 수익으로 인식하려고 할 것이다. 이는 정부보조금에 부수되는 조건을 준수할 것이라는 합리적인 확신이 있기 전까지 정부보조금을 인식해서는 안된다는 IAS 20의 요구사항과 상충된다.

B67        위와 같은 이유 때문에 IASC는 공정가치로 측정되는 생물자산과 관련된 국고보조금을 다룰 필요가 있다고 결론내렸다. 일부에서는 IASC가 개별 국제회계기준서에서 특정 규정을 제시하기보다는 IAS 20을 좀 더 광범위하게 검토해야한다고 주장하였다. IASC는 이것이 좀 더 적절한 접근법이 될 수 있다는 것을 인정하지만 그러한 검토는 농림어업에 대한 과제의 적용범위를 벗어난다고 결론내렸다. 대신 IASC는 일부 국가의 경우 농림어업활동과 관련된 정부보조금이 일반적이라는 데 주목하고 이 기준서에서 정부보조금을 다루기로 결정하였다.

B68        E65는 공정가치로 측정되는 생물자산과 관련된 정부보조금을 수취하고 그 정부보조금에 조건이 없다면, 정부보조금을 수취할 수 있게 되는 시점에 수익으로 인식해야 한다고 제안하였다. 또한 E65는 정부보조금에 부수되는 조건이 있는 경우에는 그 조건을 충족한다는 합리적인 확신이 있을 때 수익으로 인식할 것을 제안

하였다.

B69 IASC는 정부보조금에 조건이 있는 경우 정부보조금에 부수되는 조건을 충족시키기 위해 관련 원가와 지속적 의무가 발생할 가능성이 높다는 데 주목하였다. 경제적 효익의 유입이 정부보조금액보다 상당히 적을 가능성이 있다. 이러한 가능성이 있는 경우 조건을 충족한다는 합리적인 확신이 있을 때, 조건이 있는 정부보조금을 수익으로 인식한다는 E65의 기준이 *Framework*와는 일관되지 않는 수익 인식을 야기할 수 있다는 것을 IASC는 인정하였다. *Framework*에서 수익은 자산의 증가나 부채의 감소와 관련하여 미래경제적효익이 증가하고 이를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 손익계산서에 인식한다고 명시하고 있다. 또한 IASC는 조건을 충족한다는 합리적인 확신은 주관적인 결정일 수 밖에 없고 이러한 주관성은 일관성 없는 수익 인식을 야기할 수 있다는 데 주목하였다.

B70 IASC는 다음과 같은 두 가지의 대체적 접근법을 고려하였다.

- (1) 정부보조금에 부수되는 조건을 충족시킬 가능성이 높을 때 그 조건부 정부보조금을 수익으로 인식해야 한다.
- (2) 정부보조금에 부수되는 조건을 충족시킬 때 그 조건부 정부보조금을 수익으로 인식해야 한다.

B71 접근법 (1)의 지지자는 이 접근법이 IAS 18<sup>20)</sup>의 수익인식 요건과 일반적으로 일관된다고 주장한다. IAS 18은 그 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높을 때 수익을 인식해야 한다고 규정한다.

B72 접근법 (2)의 지지자는 과거 사건에서 발생한 조건을 충족시켜야 하는 현재 의무를 기업이 부담하고 있기 때문에 정부보조금에 부

---

20) 2014년 5월에 공표한 IFRS 15는 IAS 18을 대체하였다.

수되는 조건이 충족될 때까지 *Framework*에 따라 이익이 아닌 부채로 인식하여야 한다고 생각한다. 이들은 또한 접근법 (1)에 따른 이익 인식은 여전히 주관적이고 *Framework*의 인식 기준과 일관되지 않을 것이라고 주장한다.

- B73 IASC는 접근법 (2)가 좀 더 적절하다고 결정하였다. 또한 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 정부보조금도 순공정가치로 측정되는 생물자산과 관련된 조건이 있는 정부보조금과 동일한 방법으로 회계처리해야 한다고 결정하였다.

## 공시

---

### 물리적 변화와 가격변동의 구분공시

- B74 이 기준서는 생산주기가 1년을 초과하는 경우, 생물자산의 장부금액 변동요인인 물리적 변화와 가격변동이 야기하는 효과를 구분공시할 것을 권장하지만 의무는 아니다. 가격변동은 단위당 공정가치의 변동에 기인하는 반면 물리적 변화는 자산 자체의 변동에 기인한다.
- B75 일부에서는 그러한 구분공시는 생물자산으로부터의 생산과 생물자산의 유지 및 재생과 관련하여 당기의 성과와 미래의 전망을 평가하는 데 유용하므로 구분공시해야 한다고 주장한다. 다른 이들은 이러한 요소를 실무적으로 구분할 수 없을 수 있고 구분하더라도 두 요소를 신뢰성 있게 구분할 수 없다고 주장한다.
- B76 IASC는 실무적용가능성에 대한 우려 때문에 구분공시를 요구하지 않기로 결정하였다. 그러나 IASC는 구분 공시가 유용하고 실무적으로 결정가능한 상황에서는 구분공시를 권장하기로 결정하였다. 생산주기가 1년 미만인 경우(예: 구이용 닭의 사육이나 곡물재배)에는 그러한 정보의 유용성이 낮으므로 구분공시를 권장하지 않는다.

- B77 일부에서는 물리적 변화는 당기손익에 포함되어야 하고 가격변동은 자본변동표를 통해 자본에 직접 반영되어야 한다고 주장한다. IASC는 두 요소 모두 경영진의 성과를 나타내므로 이러한 접근법을 거부하였다.

### 평가손익의 세분화

- B78 이 기준서는 당기에 발생한, 생물자산과 수확물의 최초 인식시점의 평가손익 총액과 생물자산의 순공정가치 변동에 따른 평가손익 총액을 공시할 것을 요구한다. 이 기준서는 위에서 논의된 물리적 변화와 가격변동의 구분 공시를 권장하는 것을 제외하고는 평가손익의 세분화를 요구하거나 권장하지 않는다.
- B79 IASC는 세분화된 기준에 따라 평가손익을 공시하도록 요구하거나 권장할지를 고려하였다. 예를 들어, 생물자산과 관련된 평가손익과 수확물과 관련된 평가손익의 구분공시를 요구할지에 대해 고려하였다. 평가손익의 세분화를 지지하는 이들은 그러한 정보가 생물적 변환과 관련된 당기의 성과 평가에 유용하다고 생각한다. 다른 이들은 실무적으로 세분화할 수 없으며 주관적인 처리가 요구될 것이라고 주장하였다.

### 기타 공시

- B80 E65는 다음을 공시할 것을 제안하였다.
- (1) 외부의 독립된 평가자의 평가가 반영된 생물자산 장부금액의 범위 또는 외부의 독립된 평가자의 평가가 없는 경우에는 그 사실
  - (2) 지속되지 않을 활동(추정되는 활동 중단일 포함)
  - (3) 농림어업 토지의 장부금액 총액과 IAS 16에 따른 장부금액의

결정 기준(원가모형 또는 재평가모형)

(4) 대차대조표 본문이나 주석에 표시된 수확물의 장부금액

B81 IASC는 이 기준서에 위의 공시사항을 포함하지 않았다. IASC는 투자부동산 등의 자산과는 달리 외부의 독립적인 가치평가가 농림어업활동 관련 자산에는 일반적으로 사용되지 않으므로 위의 항목 (1)을 요구하는 것은 적절하지 않을 것이라고 보았다. 또한 IASC는 항목 (2)가 다른 국제회계기준서에서는 요구되지 않으며 농림어업활동에서만 그러한 공시를 요구하는 것은 정당화되지 않는다고 여겼다. 항목 (3)과 (4)는 이 기준서의 적용범위에 해당되지 않으며 다른 국제회계기준서(IAS 16 또는 IAS 2)에서 다루고 있다.

## E65에 대한 변경 요약

---

B82 이 기준서에서는 E65의 제안에 대해 다음 사항을 주로 변경하였다.

- (1) 이 기준서는 최초 인식시 생물자산에 대한 신뢰성 예외를 포함한다. 예외가 적용되는 경우 생물자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정되어야 한다(이 기준서의 문단 30). 결과적으로 이 기준서는 IAS 39의 문단 170(2)<sup>21)</sup>, IAS 40의 문단 68<sup>22)</sup>(이 기준서의 문단 54(1)~(3)과 55, 그리고 IAS 16의 문단 60(2)~(4)<sup>23)</sup>와 60(5)(마)~(사)(문단 54(4)~(6)과 55)와 일관된 공시를 요구한다.
- (2) 신뢰성 예외가 적용된 후 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있게 됨에 따라 기업이 생물자산을 순공정가치로 측정하기 시작한 경우, 이 기준서는 생물자산의 내용, 공정가치를 신뢰성

---

21) 2003년, IASB가 IAS 39와 IAS 32를 개정하면서 IAS 39의 문단 170(2)가 IAS 32의 문단 90으로 대체되었다. 2005년 IASB는 금융상품과 관련된 모든 공시를 IFRS 7에 재배치하였다.

22) 2003년, 개정된 IAS 40의 문단 68은 IAS 40의 문단 78로 대체되었다.

23) 2003년, 개정된 IAS 16의 문단 60은 IAS 16의 문단 73으로 대체되었다.

있게 측정할 수 있게 된 이유 및 그러한 변경의 효과를 공시할 것을 요구한다(문단 56).

- (3) E65는 중개인에게 지급하는 수수료 등과 매각부대원가를 어떻게 회계처리해야 하는지 명시하지 않았다. 이 기준서는 생물자산과 수확물을 순공정가치로 측정해야 한다고 요구한다(문단 12~13).
- (4) E65는 활성시장이 존재하지 않는 경우 측정기준의 하나로 순실현가능가치를 포함하였다. 순실현가능가치는 시장결정가치가 아니므로 기준에서 제외되었다.
- (5) 이 기준서는 이용가능한 경우 시장에서 결정된 가격이나 가치를 사용할 것을 명시한다. 또한 상황에 따라서는 현재 상태에 있는 자산에 대한 시장에서 결정된 가격이나 가치가 이용가능하지 않을 수 있다고 명시한다. 이러한 상황에서는 기대순현금흐름의 현재가치를 사용한다(문단 18~20).
- (6) 현재가치계산을 위한 수행 지침이 추가되었다(문단 21~23).
- (7) E65는 생물자산이나 수확물의 판매계약을 어떻게 회계처리하여야 하는지 명시하지 않았다. 이 기준서는 판매계약의 존재로 인해 생물자산이나 수확물의 공정가치가 조정되지 않는다고 명시한다(문단 16).
- (8) E65는 수확물의 최초 인식시점에 평가손익이 발생할 수 있음을 명시하지 않았다. 이 기준서는 수확물의 최초 인식시점에 평가손익이 발생할 수 있음을 명시한다. 예를 들어, 수확에 따라 이러한 평가손익이 발생하며, 이는 발생한 기간의 당기순손익<sup>24)</sup>에 반영되어야 한다(문단 28~29).
- (9) E65는 생물자산을 생산하고 수확하는 원가는 발생시 비용으로 처리되어야 하고 기업에 의해 소유되거나 통제되는 생물자산의 개체수를 증가시키는 원가는 자산의 장부금액에 추가되어야 한다고 제안하였다. 이 기준서는 생물자산 관련 후속지출을 어떻게 회계처리하여야 하는지 명시하지 않는다.

---

24) IAS 1(2003년 개정)은 ‘당기순손익’을 ‘당기손익’으로 대체하였다.



- (10) E65는 조건이 충족되었다는 합리적인 확신이 있을 때 조건부 정부보조금을 수익으로 인식해야 한다고 제안하였다. 순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련하여 기업이 특정 농림어업활동에 종사하지 못하게 요구하는 등의 조건이 부수되는 정부보조금은 그 조건을 충족하는 시점에만 수익으로 인식하도록 이 기준서는 요구한다. 또한 이 기준서는 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정되는 생물자산과 관련된 정부보조금에는 IAS 20을 적용하도록 명시하고 있다 (문단 34~35와 37).
- (11) E65에서 다루어지는 활동의 회계처리와의 일관성을 달성하기 위해, E65는 다른 국제회계기준서에서 허용된 대체적 회계처리와 관련하여 농림어업활동에 대해 다음과 같은 구체적인 권장사항을 제시하였다.
- (가) IAS 1에 규정된 비용의 성격별 분석
  - (나) 활성시장이 존재하는 경우 농림어업활동에 사용된 무형자산에 대하여 IAS 38에 규정된 재평가
- IASB는 이 기준서에는 그러한 권고사항을 포함하지 않았다. IASB는 IAS 1과 IAS 38은 다른 활동을 하는 기업뿐만 아니라 농림어업활동을 하는 기업에도 적용된다는 데 주목하였다.
- (12) 새롭게 포함된 공시 요구는 다음과 같다.
- (가) 각 생물자산 집단에 대한 계량적 설명을 제시하는 경우, 소비용 생물자산과 생산용 생물자산으로 구분하거나 성숙 생물자산과 미성숙 생물자산으로 구분하는 기준(문단 43)
  - (나) 수확시점의 수확물 집단별 공정가치를 산정할 때 적용한 방법과 유의적인 가정(문단 47)
  - (다) 기중에 수확된 수확물에 대하여 수확시점에 산정된 순공정가치(문단 48)
  - (라) 생물자산 장부금액의 변동내용 중 사업결합에 따른 증가 (문단 50(5))
  - (마) 이 기준서의 적용범위에 해당하는 농림어업활동과 관련된

정부보조금 수준에 대하여 예상되는 유의적인 감소(문단 57(3))

(13) E65는 다음을 공시할 것을 제안하였다.

- (가) 외부의 독립된 평가자의 평가가 반영된 생물자산 장부금액의 범위나 외부의 독립된 평가자의 평가가 없는 경우에는 그 사실
- (나) 지속되지 않을 활동(추정된 활동 중단일 포함)
- (다) 농림어업 토지의 장부금액 총액과 IAS 16에 따른 장부금액의 결정 기준(원가모형 또는 재평가모형)
- (라) 대차대조표 본문이나 주석에 표시된 수확물의 장부금액이 기준서는 위의 공시를 포함하지 않는다.

(14) 개정된 IAS 17에서는 다음의 경우에 대하여 IAS 17을 적용할 수 없음을 명확히 하였다.

- (가) 리스이용자가 금융리스로 보유하는 있는 생물자산에 대한 리스이용자의 측정
- (나) 리스제공자가 운용리스로 제공한 생물자산에 대한 리스제공자의 측정

금융리스로 보유하는 생물자산과 운용리스로 제공되는 생물자산은 IAS 17이 아니라 이 기준서에 따라 측정한다. 생물자산의 리스는 IAS 17에 따라 금융리스나 운용리스로 분류한다. 금융리스로 분류되는 리스의 경우 리스이용자는 IAS 17에 따라 리스 생물자산을 인식한 후에는 이 기준서에 따라 측정하고 표시한다. 이러한 경우 리스이용자는 이 기준서와 IAS 17에 따라 공시한다. 운용리스의 경우 생물자산의 리스제공자는 이 기준서에 따라 생물자산을 측정하고 표시하며, 이 기준서와 IAS 17에 따라 공시한다.

## IAS 41에 대한 소수의견

### Patrick Finnegan 위원과 Patricia McConnell 위원의 소수의견

DO1 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 2014년 6월에 공표한 ‘농림어업: 생산용식물(IAS 16 및 IAS 41의 개정)’(이하 ‘2014년 6월 개정’이라 한다)의 공표에 반대하였다. 이는 그들은 생산용식물을 IAS 41 대신 IAS 16의 적용범위에 포함하는 것은 생산용식물의 공정가치 변동 정보와 그 변동을 추정하기 위해 사용한 기초 가정에 관한 정보를 없앨 것이라고 믿기 때문이다. 생산용식물을 포함한 모든 생물자산의 공정가치 정보는 농림어업활동을 관리하는 경우와 이 활동에 종사하는 기업에 투자하는 경우 모두에 대단히 중요하다. 투자자는 이 정보가 없으면 농림어업활동에 종사하는 기업의 예상 미래순현금유입액의 변동을 평가할 수 없다. 생산용식물을 포함하는 과수원과 농장에 대하여 전 세계적으로 발표되는 공시가격이 개발되어 왔다는 사실은 농림어업활동 투자자에게 공정가치 정보가 중요함을 보여준다.

DO2 IAS 41에서는 농림어업활동[판매할 목적으로 또는 수확물이나 추가적인 생물자산으로 전환할 목적으로 동물이나 식물(생물자산)의 생물적 변환을 관리하는 활동]의 회계처리를 기술한다. IAS 41의 기본적인 원칙은 공정가치 측정이 생물자산의 생물적 변환을 가장 잘 반영한다는 것이다. IAS 41은 최초 인식시점에 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우를 제외하고는 최초 인식시점부터 수확시점까지(수확시점 포함) 공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액(이하 ‘공정가치’라고 한다)으로 측정하도록 요구한다.

DO3 2014년 6월 개정에서 생물자산의 일부인 생산용식물의 측정을 공정가치에서 원가에 기초한 측정으로 변경하였다. 생산용식물은 수

확물의 생산이나 공급에만 사용하고 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상하는 식물이다. 2014년 6월 개정에서는 생산용식물을 IAS 16의 적용범위에 포함한다. 따라서 기업은 생산용식물에 원가모형이나 재평가모형 가운데 하나를 선택할 수 있다. 농림어업활동과 관련된 그 밖의 모든 생물자산(생산용 동물 포함)은 IAS 41의 공정가치모형을 유지할 것이다.

### 생물자산의 공정가치 정보의 중요성

DO4      기본적으로 IAS 41은 생물적 변환의 회계처리에 대한 기준서이다. 생산용 자산의 생물적 변환은 성숙 전후 모두에 생긴다. 원가모형은 생물적 변환이 생길 때 이를 무시하나 이것이 IAS 41에서 공정가치 측정을 요구하는 이유이다. IAS 41의 결론도출근거에서는 다음과 같이 기술하고 있다.

"공정가치 측정을 지지하는 이들은 생물적 변환에 의한 변화의 효과는 생물자산의 공정가치 변동을 참조함으로써 가장 잘 반영된다고 주장한다. 이들은 생물자산의 공정가치 변동이 기업의 미래 경제적효익에 대한 예상 변화와 직접 관련된다고 생각한다."

Finnegan 위원과 McConnell 위원은 생산용식물에 대하여 이 원칙을 포기할 이유가 없다고 본다. 따라서 그들은 생산용식물을 성숙 전에 원가누계액으로 측정하여야 한다는 데에 동의하지 않는다. 그들은 생산용식물을 자가건설 유형자산 항목과 같은 방식으로 회계처리하는 것이 재무제표 이용자에게 성숙 전까지 기간의 농림어업기업의 성과와 일정 시점의 생산가능량을 이해하는 데 유용한 정보를 제공할 것이라고 믿지 않는다.

DO5      생산용식물은 성숙하는 동안 생물적 변환을 거친다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 생물적 변환 과정의 공정가치 측정이 성

장 기간 의 생산용 자산의 질적·양적 변화에 대한 최선의 정보를 제공한다고 여전히 생각한다. 그들은 성숙시점의 생산용식물의 공정가치가 그 시점에 생산물의 생산으로 전환되는 기업의 자원을 가장 잘 측정한다고도 생각한다. 투자자는 생산 과정에 투자된 자원에 대한 경영진의 수탁책임과 그 자원을 사용하는 기업의 성과를 평가하기 위해 그 정보가 필요하다. 따라서 그들은 생산용식물이 성숙하는 동안 공정가치로 평가하여야 한다고 믿으며 이는 공정가치가 재무제표 이용자에게 농림어업 기업의 성과와 경영진의 수탁책임이라는 중요한 측면에 대해 최선의 정보를 제공하기 때문이다.

DO6 그들은 생산용 자산이 일단 성숙하면 생물적 변환이 더 이상 기업에 유입되는 미래순현금흐름을 이해하기 위한 핵심 요소가 아니라는 견해도 거부하였다. 정의상 생물적 변환은 성숙까지의 성장과정에만 한정되지 않고 생산과 퇴화의 주기를 포함하며, 이는 생산용 자산의 수명주기에서 대단히 중요한 단계이다. 생산용 자산을 살아있는 동안 내내 공정가치로 측정하면 생산 과정의 효과성 및 효율성과 이 자산의 미래순현금유입 창출 능력에 대한 정보를 제공한다. 반대로 성숙한 생산용 자산의 원가를 감가상각하는 것은 생산가능기간 내내 생산용식물의 생물적 변환을 근사치로 나타낼 뿐이고 기껏해야 미래순현금유입액의 변동과 간접적인 관계만을 가질 뿐이다.

### 공정가치 측정의 적용 영향

DO7 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 생산용식물을 공정가치로 측정하는 것은 때때로 어려울 수 있다는 점을 인정한다. 특히 IASB는 생산용식물의 공정가치는 수명주기 초기에 특히 주관적이라고 들었다. 그러나 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 IAS 41에서 생물자산의 공정가치 예외를 포함한다는 점에 주목하였다. 그 예

외는 생물자산을 최초로 인식하는 시점에 시장 공시가격을 구할 수 없고 대체적인 공정가치 측정치가 신뢰성 없게 결정되는 것이 명확한 경우에 해당한다. 그들은 이 예외가 생산용식물의 수명주기 초기에 공정가치 측정의 신뢰성에 대한 우려를 처리하기에 충분하리라고 믿는다. 그들은 2003년부터 전 세계 기업이 여러 가지 농림어업활동에 IAS 41을 적용해 왔다는 점에도 주목하였다. 사실 일부 국가의 회계기준은 IAS 41이 발표되기 전에도 생산용 자산을 공정가치로 측정하도록 요구하거나 권장하였다. 그들은 생산용식물을 공정가치로 측정하는 것이 일반적으로 생산용 동물과 같은 그 밖의 생물자산을 공정가치로 측정하는 것보다 어렵다고 생각하지 않는다. 더욱이 그들은 생산용식물을 원가로 측정하는 것이 어떤 상황에서는 똑같이 어려울 것이라고 생각한다. 생산용식물의 손상을 평가할 때 공정가치로 측정하여야 한다. 확실히 생산용 자산의 원가모형 복귀를 강력히 촉구하는 사람들도 공정가치 측정이 때때로 어려울 것이기 때문에 손상을 무시해야 한다고 제안하지는 않을 것이다. 더욱이 2014년 개정에서는 순전히 회계정책 선택으로 공정가치 측정을 허용할 것이다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 회계처리는 기초가 되는 경제적 상황을 반영해야 하고 단순히 선택에 맡겨서는 안 된다고 생각한다. IAS 41에 있는 기존 공정가치 예외는 상황(측정의 신뢰성)에 기초한 것이지 회계정책의 선택은 아니다.

DO8      공정가치 측정의 신뢰성에 대한 우려에 더하여, 생물자산을 보유한 기업은 생산용식물의 공정가치 변동을 당기손익으로 인식하여 생기는 변동성에 우려를 표시하였고 재무제표 이용자는 생산용 생물자산의 공정가치 변동 영향을 제거하기 위하여 보고된 당기손익을 조정하였다고 하였다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 생산용 자산에 공정가치를 적용하면 당기손익과 재무상태의 분석을 더 어렵게 한다는 견해를 인정한다. 동시에 그들은 가격 변동성은 위험의 지표이고 위험평가는 재무분석가 업무의 일부라는

점에 주목하였다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 타당한 재무제표 분석은 보고된 정보에서 특이하거나 비정상적인 변동 영향 때문에 보고된 당기손익과 재무상태를 항상 조정할 것이라는 점에 주목하였다. 그러나 농림어업의 운영에서 생기는 경제적효익의 변동에 대한 대단히 중요한 정보가 보고되지 않으면 분석 자체가 불가능하거나 제 기능을 하지 못한다.

- DO9 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 원가모형이 그렇듯이 공정가치의 변동성을 무시하는 대신 변동성을 재무제표 표시의 문제(예를 들면 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 표시)로 다루어야 한다고 생각한다. 그들은 2014년 개정에 따르면 생산용자산은 IAS 16의 적용범위에 포함될 것이고 재평가가 허용될 것이라는 점에 주목하였다. 기업이 재평가를 선택한다면 재평가금액(이는 공정가치에 가깝다)의 변동을 기타포괄손익으로 보고할 것이다. 따라서 그들은 생산용식물의 전체 수명주기에 걸쳐 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 보고하도록 공정가치 측정을 요구하는 것은 생산용 자산에 재평가를 허용하는 것과 일관될 것이라고 생각한다. 더욱이 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 이러한 변경이 공정가치 변동이 당기손익을 왜곡한다고 믿는 사람들의 우려를 다루는 동시에 주요 재무제표에서 눈에 잘 띄는 표시를 하여 투자자에게 목적 적합한 정보를 지켜낼 것이라고 생각한다.

#### 현재 제안은 IFRS를 개선하지 않는다

- DO10 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 생산용자산을 원가누계액으로 측정한다면 최소한 생산용식물의 공정가치를 평가기법, 사용한 핵심 투입변수 및 가정에 대한 정보와 함께 공시하여야 한다고 생각한다. 그러나 2014년 개정에서는 공정가치의 공시를 요구하지 않고 있다. 따라서 생산용자산을 사용하여 농림어업활동에 종사하는 기업의 재무제표에 대단히 중요한 정보가 빠져있는 것이다.

Finnegan 위원과 McConnell 위원은 이것이 재무보고의 개선이라고 생각하지 않는다. 2013년 1월에 IFRS 재단이사회는 다른 무엇보다도 기준서의 제정이나 주요 개정의 기준을 명확히 하는 새로운 정규 절차 편람(Due Process Handbook)을 승인하였다. 가장 중요한 기준은 논점의 보편성에 더하여 (1) 특정한 유형의 거래나 활동을 재무보고서에 보고하는 방법에 결함이 있는지와 (2) 재무보고서 이용자에게 그 사안이 중요한지이다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 재무제표 이용자 관점에서 IAS 41의 생산용 자산에 대한 회계처리와 공시에 결함이 없고 공정가치 정보는 농업활동에 종사하는 기업의 재무보고서 이용자에게 중요하며 사실 반드시 필요하다고 생각한다.

DO11      스테프가 수행한 정보이용자 의견수집활동에서 대부분의 투자자와 재무분석가는 생산용식물의 공정가치 정보는 이와 관련된 토지, 농기계 등의 공정가치 정보가 없으면 용도가 제한적이거나 유용하지 않다고 하였다. 생산용식물의 공정가치를 더 유용하게 하기 위해 이 공정가치 정보를 추가로 제공하여 정보이용자의 요구를 충족하는 대신 IASB는 생산용식물의 공정가치를 제공하도록 하는 규정을 철회하기로 결정하였다. Finnegan 위원과 McConnell 위원은 이 해결책은 재무제표 이용자의 요구를 적절히 다루지 못한다는 견해를 갖고 있다.

DO12      더 나은 해결책은 IASB가 식물이 심어져 있는 토지의 공정가치와 함께 생산용식물의 공정가치를 요구하는 것이었을 것이다. IAS 41의 약점 중의 하나는 생산용식물이 심어져 있는 토지를 공정가치로 측정하도록 요구하고 있지 않다는 점이다. 이는 생산용식물의 가치는 토지의 가치와 불가분의 연계가 있기 때문에 약점인 것이다. 생산용식물과 토지의 가치를 이해함으로써 투자자는 기업의 미래순현금유입액의 진정한 잠재력을 안다. 식물과 토지 중 하나 또는 모두에 역사적원가모형을 적용하면 이러한 정보를 제공하지



못하게 한다.

DO13 위에서 논의한 바와 같이 Finnegan 위원과 McConnell 위원은 2014년 6월 개정이 IFRS의 개선을 나타낸다고 생각하지 않는다. 이는 사실 농림어업활동에 종사하는 기업의 재무제표에서 이용할 수 있는 정보의 질을 낮추는 방향으로 나아가는 것이라고 생각한다. 그러므로 2014년 6월 개정은 기준서를 제정·개정하기 위한 IASB의 기준을 충족하지 못한다.

# 기타 참고사항

## 국제회계기준과의 관계

### 기업회계기준서 제1041호와 국제회계기준 제41호(IAS 41)

기업회계기준서 제1041호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 제 41호(IAS 41) '농림어업(Agriculture)'에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한1.1과 한60.1이 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택 기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 시행일과 경과규정에 관련된 문단 58~60이 삭제되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 '한'이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다. 그리고 동 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 '[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]'이라고 표시하였다.

### 국제회계기준 제41호(IAS 41)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1041호가 IAS 41의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1041호를 준수하면 동시에 IAS 41을 준수하는 것이 된다.

## 이 기준서의 주요 특징

이 기준서는 농림어업활동에 관련된 생물자산, 수확시점의 수확물, 정부보조금의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하고 있다.

### 1. 인식과 측정

- (1) 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에 한하여 생물자산이나 수확물을 인식한다.
  - 과거 사건의 결과로 자산을 통제한다.
  - 자산과 관련된 미래경제적효익의 유입가능성이 높다.
  - 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- (2) 생물자산은 최초 인식시점과 매 보고기간말에 공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액(이하 '순공정가치'라 한다)으로 측정하고 여기에서 발생한 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다. 다만, 생물자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는 취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감하여 측정한다.
- (3) 생물자산에서 수확된 수확물은 수확의 시점에 순공정가치로 측정한다.
- (4) 생물자산을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익과 생물자산의 순공정가치 변동으로 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다. 수확물을 최초 인식시점에 순공정가치로 인식하여 발생하는 평가손익은 발생한 기간의 당기손익에 반영한다.

- (5) 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 생물자산은 취득원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감하여 측정한다.

## 2. 정부보조금

순공정가치로 측정하는 생물자산과 관련된 정부보조금에 다른 조건이 없는 경우에는 수취할 수 있게 되는 시점에만, 조건이 있는 경우에는 조건을 충족하는 시점에만 수익으로 인식한다.

## 제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 다음과 같이 제 · 개정하였다.

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2020. 9. 11. 개정	한국채택국제회계기준 2018-2020 연차개선	Annual Improvements to IFRSs 2018-2020 Cycle
2014.12.12. 개정	농림어업: 생산용식물	Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41)
2008.11.28. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	Improvements to IFRSs
2007.11.23. 제정	농림어업	IAS 41 <i>Agriculture</i>

이 기준서는 타 기준서의 제·개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards
2017. 5.22. 제정	기업회계기준서 제1116호 '리스'	IFRS 16 <i>Leases</i>
2015.11. 6. 제정	기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'	IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>
2015. 9.25. 제정	기업회계기준서 제1109호 '금융상품'	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정'	IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>