

기업회계기준서 제1038호

무형자산

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2021. 4. 23.

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 Web: 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 질의하시기 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 Web: 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, 홈페이지: www.kasb.or.kr

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서의 사용과 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 지역에서의 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유합니다.

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 Web: 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 Web: 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 3th 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
Web: 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.

문
본

목 차

기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’

	문단번호
목적	1
적용	한2.1
적용범위	2~7
용어의 정의	8~17
무형자산	9~17
식별가능성	11~12
통제	13~16
미래경제적효익	17
인식과 측정	18~67
개별 취득	25~32
사업결합으로 인한 취득	33~43
사업결합으로 취득하는 무형자산	35~41
진행 중인 연구·개발 프로젝트의 취득 후 지출	42~43
정부보조에 의한 취득	44
자산의 교환	45~47
내부적으로 창출한 영업권	48~50
내부적으로 창출한 무형자산	51~67
연구단계	54~56
개발단계	57~64
내부적으로 창출한 무형자산의 원가	65~67
비용의 인식	68~71
자산으로 인식할 수 없는 과거 비용	71
인식 후의 측정	72~87

목 차

원가모형	74
재평가모형	75~87
내용연수	88~96
내용연수가 유한한 무형자산	97~106
상각기간과 상각방법	97~99
잔존가치	100~103
상각기간과 상각방법의 검토	104~106
내용연수가 비한정인 무형자산	107~110
내용연수 평가의 검토	109~110
장부금액의 회수가능성 - 손상차손	111
폐기와 처분	112~117
공시	118~128
일반사항	118~123
최초 인식 후에 재평가모형을 사용하여 측정한 무형자산	124~125
연구와 개발 지출	126~127
기타 사항	128
경과규정과 시행일	129~132
유사한 자산의 교환	131
조기 적용	132
기준서 등의 대체	133

기업회계기준서 제1038호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1038호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시 된다.

[적용사례·실무적용지침]

적용사례

[결론도출근거]

IAS 38의 결론도출근거 (BC1-BCZ110)

IAS 38에 대한 소수의견

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1038호 '무형자산'은 문단 1~133으로 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 제1038호

무형자산

목적

- 1 이 기준서의 목적은 다른 한국채택국제회계기준서에서 특별히 다루고 있지 않은 무형자산의 회계처리에 관한 사항을 정하는 데 있다. 이 기준서는 특정 조건을 충족하는 경우에만 무형자산을 인식하도록 요구하며, 무형자산의 장부금액을 측정하는 방법과 무형자산에 관한 공시사항을 정한다.

적용

- 한2.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 2 이 기준서는 다음 사항을 제외한 무형자산의 회계처리에 적용한다.
- (1) 다른 한국채택국제회계기준서의 적용범위에 포함되는 무형자산
 - (2) 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시'에서 정의된 금융자산
 - (3) 탐사평가자산의 인식과 측정(기업회계기준서 제1106호 '광물자원의 탐사와 평가' 참조)
 - (4) 광물, 원유, 천연가스, 이와 유사한 비재생 자원의 개발과 추출에 대한 지출

3 다른 한국채택국제회계기준서에서 규정하는 특정 유형의 무형자산에는 이 기준서 대신 해당 한국채택국제회계기준서를 적용한다. 이 기준서를 적용하지 않는 예는 다음과 같다.

- (1) 통상적인 영업과정에서 판매하기 위하여 보유하고 있는 무형자산(기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 참조)
- (2) 이연법인세 자산(기업회계기준서 제1012호 '법인세' 참조)
- (3) 기업회계기준서 제1116호 '리스'에 따라 회계처리하는 무형자산 리스
- (4) 종업원급여와 관련하여 발생하는 자산(기업회계기준서 제1019호 '종업원급여' 참조)
- (5) 기업회계기준서 제1032호에서 정의된 금융자산. 일부 금융자산의 인식과 측정은 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표', 기업회계기준서 제1027호 '별도재무제표'와 기업회계기준서 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'에서 다룬다.
- (6) 사업결합으로 취득하는 영업권(기업회계기준서 제1103호 '사업결합' 참조)
- (7) 기업회계기준서 제1117호 '보험계약'의 적용범위에 해당하는 계약과 기업회계기준서 제1117호에서 정의하는 보험취득 현금흐름 자산
- (8) 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따라 매각예정으로 분류되는 (또는 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함되어 있는) 비유동 무형자산
- (9) 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따라 인식된 고객과의 계약에서 생기는 자산

4 일부 무형자산은 콤팩트디스크(컴퓨터소프트웨어의 경우), 법적 서류(라이선스나 특허권의 경우)나 필름과 같은 물리적 형태에 담겨 있을 수 있다. 유형의 요소와 무형의 요소를 모두 갖추고 있는 자산을 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 회계처리하는지 아니면 이 기준서에 따라 무형자산으로 회계처리하는지를 결정해야

할 때에는, 어떤 요소가 더 유의적인지를 판단한다. 예를 들면, 컴퓨터로 제어되는 기계장치가 특정 컴퓨터소프트웨어가 없으면 가동이 불가능한 경우에는 그 소프트웨어를 관련된 하드웨어의 일부로 보아 유형자산으로 회계처리한다. 컴퓨터의 운영시스템에도 동일하게 적용한다. 관련된 하드웨어의 일부가 아닌 소프트웨어는 무형자산으로 회계처리한다.

- 5 이 기준서는 광고, 교육훈련, 사업개시, 연구와 개발활동 등에 대한 지출에 적용한다. 연구와 개발활동의 목적은 지식의 개발에 있다. 따라서 이러한 활동으로 인하여 물리적 형체(예: 시제품)가 있는 자산이 만들어지더라도, 그 자산의 물리적 요소는 무형자산 요소 즉, 그 자산이 갖는 지식에 부수적인 것으로 본다.
- 6 영화필름, 비디오 녹화물, 희곡, 원고, 특허권, 저작권과 같은 항목에 대한 라이선스 계약에 따라 리스이용자가 보유하는 권리는 이 기준서의 적용범위에 해당하며 기업회계기준서 제1116호의 적용범위에서 제외한다.
- 7 활동이나 거래가 특수하기 때문에 다르게 회계처리할 필요가 있어서 기준서의 적용범위에서 제외되는 경우가 있을 수 있다. 추출산업의 원유, 천연가스와 광물자원의 탐사, 개발과 추출로 발생하는 지출에 대한 회계처리와 보험계약의 경우에 그러한 문제가 발생한다. 따라서 이 기준서는 그러한 활동에 대한 지출과 계약에는 적용하지 아니한다. 그러나 이 기준서는 추출산업이나 보험자가 사용하는 기타 무형자산(예: 컴퓨터소프트웨어)과 발생한 기타 지출(예: 사업개시원가)에는 적용한다.

용어의 정의

- 8 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

개발: 상업적인 생산이나 사용 전에 연구결과나 관련 지식을 새롭게
거나 현저히 개량된 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역의 생
산을 위한 계획이나 설계에 적용하는 활동

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

기업특유가치: 자산의 계속적 사용으로부터 그리고 내용연수 종료
시점에 처분으로부터 또는 부채의 결제로부터 발생할 것으로 기업
이 기대하는 현금흐름의 현재가치

내용연수: 기업이 자산을 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간이
나 자산에서 얻을 것으로 예상하는 생산량 또는 이와 비슷한 단위
수량

무형자산: 물리적 실체는 없지만 식별할 수 있는 비화폐성자산

상각: 무형자산의 상각대상금액을 그 자산의 내용연수에 걸쳐 체계
적으로 배분하는 것

상각대상금액: 자산의 원가에서 잔존가치를 뺀 금액이나 원가를 대
체한 다른 금액에서 잔존가치를 뺀 금액

손상차손: 자산의 장부금액이 회수가능액을 초과하는 금액

연구: 새로운 과학적, 기술적 지식이나 이해를 얻기 위해 수행하는
독창적이고 계획적인 탐구활동

원가: 자산을 취득하기 위하여 자산의 취득시점이나 건설시점에서

지급한 현금 또는 현금성자산이나 제공한 기타 대가의 공정가치.
경우에 따라서 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'과 같은 다른 한국채택국제회계기준서의 규정에 따라 최초 인식시점에 자산으로 귀속시킨 금액

자산: 과거 사건의 결과로 기업이 통제하고 있고 미래경제적효익이 유입될 것으로 기대되는 자원¹⁾

잔존가치: 자산이 이미 오래되어 내용연수 종료시점에 도달하였다는 가정하에 자산의 처분으로부터 현재 획득할 금액에서 추정 처분 부대원가를 차감한 금액의 추정치

장부금액: 상각누계액과 손상차손누계액을 뺀 후에 재무상태표에 인식되는 자산 금액

화폐성자산: 보유하고 있는 현금과 확정되었거나 결정가능한 화폐 금액으로 받을 자산

무형자산

- 9 기업은 경제적 자원을 사용하거나 부채를 부담하여 과학적·기술적 지식, 새로운 공정이나 시스템의 설계와 실행, 라이선스, 지적재산권, 시장에 대한 지식과 상표(브랜드명 및 출판표제 포함) 등의 무형자원을 취득, 개발, 유지하거나 개선한다. 이러한 예에는 컴퓨터 소프트웨어, 특허권, 저작권, 영화필름, 고객목록, 모기지관리용역권, 어업권, 수입할당량, 프랜차이즈, 고객이나 공급자와의 관계, 고객충성도, 시장점유율과 판매권 등이 있다.

- 10 문단 9에서 예시된 모든 항목이 무형자산의 정의 즉, 식별가능성,

1) 이 기준서의 자산의 정의는 '개념체계'(2018)에서 개정된 자산의 정의에 따라 개정되지 않았다.

자원에 대한 통제와 미래경제적효익의 존재를 충족하는 것은 아니다. 이 기준서의 적용범위에 해당하는 항목이 무형자산의 정의를 충족하지 않는다면 그것을 취득하거나 내부적으로 창출하기 위하여 발생한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다. 그러나 이러한 항목을 사업결합으로 취득하는 경우에는 취득일에 인식하는 영업권의 일부를 구성한다(문단 68 참조).

식별가능성

- 11 무형자산의 정의에서는 영업권과 구별하기 위하여 무형자산이 식별 가능할 것을 요구한다. 사업결합으로 인식하는 영업권은 사업결합에서 획득하였지만 개별적으로 식별하여 별도로 인식하는 것이 불가능한 그 밖의 자산에서 발생하는 미래경제적효익을 나타내는 자산이다. 그 미래경제적효익은 취득한 식별가능한 자산 사이의 시너지효과나 개별적으로 재무제표 상 인식기준을 충족하지는 않는 자산으로부터 발생할 수 있다.
- 12 자산은 다음 중 하나에 해당하는 경우에 식별가능하다.
- (1) 자산이 분리가능하다. 즉, 기업의 의도와는 무관하게 기업에서 분리하거나 분할할 수 있고, 개별적으로 또는 관련된 계약, 식별 가능한 자산이나 부채와 함께 매각, 이전, 라이선스, 임대, 교환할 수 있다.
 - (2) 자산이 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생한다. 이 경우 그러한 권리가 이전가능한지 여부 또는 기업이나 기타 권리와 의무에서 분리가능한지 여부는 고려하지 아니한다.

통제

- 13 기초가 되는 자원에서 유입되는 미래경제적효익을 확보할 수 있고 그 효익에 대한 제3자의 접근을 제한할 수 있다면 기업이 자

산을 통제하고 있는 것이다. 무형자산의 미래경제적효익에 대한 통제능력은 일반적으로 법원에서 강제할 수 있는 법적 권리에서 나오며, 법적 권리가 없는 경우에는 통제를 제시하기 어렵다. 그러나 다른 방법으로도 미래경제적효익을 통제할 수 있기 때문에 권리의 법적 집행가능성이 통제의 필요조건은 아니다.

14 시장에 대한 지식과 기술적 지식에서도 미래경제적효익이 발생할 수 있다. 이러한 지식이 저작권, 계약상의 제약이나 법에 의한 종업원의 기밀유지의무 등과 같은 법적 권리에 의하여 보호된다면, 기업은 그러한 지식에서 얻을 수 있는 미래경제적효익을 통제하고 있는 것이다.

15 기업은 숙련된 종업원으로 구성된 팀을 보유할 수 있고, 교육훈련을 통하여 습득된 미래경제적효익을 가져다 줄 수 있는 종업원의 기술 향상을 식별할 수 있다. 기업은 또한 그러한 숙련된 기술을 계속하여 이용할 수 있을 것으로 기대할 수 있다. 그러나 기업은 숙련된 종업원이나 교육훈련으로부터 발생하는 미래경제적효익에 대해서는 일반적으로 무형자산의 정의를 충족하기에는 충분한 통제를 가지고 있지 않다. 이와 유사한 이유로 특정 경영능력이나 기술적 재능도 그것을 사용하여 미래경제적효익을 확보하는 것이 법적 권리에 의하여 보호되지 않거나 무형자산 정의의 기타 요건을 충족하지 않는다면 일반적으로 무형자산의 정의를 충족할 수 없다.

16 기업은 고객구성이나 시장점유율에 근거하여 고객관계와 고객충성도를 잘 유지함으로써 고객이 계속하여 거래할 것이라고 기대할 수 있다. 그러나 그러한 고객관계나 고객충성도를 지속할 수 있는 법적 권리나 그것을 통제할 기타 방법이 없다면 일반적으로 고객관계나 고객충성도에서 창출될 미래경제적효익에 대해서는 그러한 항목(예: 고객구성, 시장점유율, 고객관계와 고객충성도)이 무형자산의 정의를 충족하기에 기업이 충분한 통제를 가지고 있지 않다. 그러

나 고객관계를 보호할 법적 권리가 없는 경우에도, 동일하거나 유사한, 비계약적 고객관계를 교환하는 거래(사업결합 과정에서 발생한 것이 아닌)는 고객관계로부터 기대되는 미래경제적효익을 통제할 수 있다는 증거를 제공한다. 그러한 교환거래는 고객관계가 분리가능하다는 증거를 제공하므로 그러한 고객관계는 무형자산의 정의를 충족한다.

미래경제적효익

- 17 무형자산의 미래경제적효익은 제품의 매출, 용역수익, 원가절감 또는 자산의 사용에 따른 기타 효익의 형태로 발생할 수 있다. 예를 들면, 제조과정에서 지적자산을 사용하면 미래 수익을 증가시키기도 하는 미래 제조원가를 감소시킬 수 있다.

인식과 측정

- 18 어떤 항목을 무형자산으로 인식하기 위해서는 그 항목이 다음의 조건을 모두 충족한다는 사실을 기업이 제시하여야 한다.
- (1) 무형자산의 정의(문단 8~17 참조)
 - (2) 무형자산의 인식기준(문단 21~23 참조)
- 위의 조건은 무형자산을 취득하거나 내부적으로 창출하기 위하여 최초로 발생한 원가와, 취득이나 완성 후에 증가·대체·수선을 위하여 발생한 원가에 적용한다.
- 19 문단 25~32는 개별 취득하는 무형자산에 인식기준을 적용하는 것을 다루며, 문단 33~43은 사업결합으로 취득하는 무형자산에 인식기준을 적용하는 것을 다룬다. 문단 44는 정부보조의 방법으로 취득하는 무형자산의 최초 측정을 다루며, 문단 45~47은 무형자산의 교환을 다루며, 문단 48~50은 내부적으로 창출한 영업권의 회계처리를 다룬다. 문단 51~67은 내부적으로 창출한 무형자산의 최초의 인식과 측정을 다룬다.

- 20 무형자산의 특성상 자산이 증가하지 않거나 자산의 부분 대체가 이루어지지 않는 경우가 많다. 따라서 대부분의 취득이나 완성 후의 지출은 이 기준서에서 정하고 있는 무형자산의 정의와 인식기준을 충족하기 보다는 기존 무형자산이 갖는 기대 미래경제적효익을 유지하는 것이 대부분이다. 또한 취득이나 완성 후의 지출을 사업 전체가 아닌 특정 무형자산에 직접 귀속시키기 어려운 경우가 많다. 그러므로 후속지출(예: 취득한 무형자산의 최초 인식 후 또는 내부적으로 창출한 무형자산의 완성 후 발생한 지출)이 자산의 장부금액으로 인식되는 경우는 매우 드물다. 문단 63과 일관성을 유지하기 위하여 브랜드, 제호, 출판표제, 고객목록, 그리고 이와 실질이 유사한 항목(외부에서 취득하였는지 또는 내부적으로 창출하였는지에 관계없이)에 대한 취득이나 완성 후의 지출은 발생시점에 항상 당기손익으로 인식한다. 왜냐하면 그러한 지출은 사업을 전체적으로 개발하기 위한 지출과 구분할 수 없기 때문이다.
- 21 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 무형자산을 인식한다.
- (1) 자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높다.
 - (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- 22 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성은 무형자산의 내용연수 동안의 경제적 상황에 대한 경영자의 최선의 추정치를 반영하는 합리적이고 객관적인 가정에 근거하여 평가하여야 한다.
- 23 자산의 사용에서 발생하는 미래경제적효익의 유입에 대한 확실성 정도에 대한 평가는 무형자산을 최초로 인식하는 시점에서 이용 가능한 증거에 근거하며, 외부 증거에 비중을 더 크게 둔다.
- 24 무형자산을 최초로 인식할 때에는 원가로 측정한다.

개별 취득

- 25 일반적으로 무형자산을 개별 취득하기 위하여 지급하는 가격은 그 자산이 갖는 기대 미래경제적효익이 기업에 유입될 확률에 대한 기대를 반영할 것이다. 즉, 기업은 유입의 시기와 금액이 불확실하더라도 미래경제적효익의 유입이 있을 것으로 기대한다. 따라서 개별 취득하는 무형자산은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준을 항상 충족하는 것으로 본다.
- 26 개별 취득하는 무형자산의 원가는 일반적으로 신뢰성 있게 측정할 수 있다. 특히 현금이나 기타 화폐성자산으로 구입대가를 지급하는 경우에는 좀 더 신뢰성 있게 원가를 측정할 수 있다.
- 27 개별 취득하는 무형자산의 원가는 다음 항목으로 구성된다.
- (1) 구입가격(매입할인과 리베이트를 차감하고 수입관세와 환급받을 수 없는 제세금을 포함한다)
 - (2) 자산을 의도한 목적에 사용할 수 있도록 준비하는 데 직접 관련되는 원가
- 28 직접 관련되는 원가의 예는 다음과 같다.
- (1) 그 자산을 사용 가능한 상태로 만드는 데 직접적으로 발생하는 종업원급여(기업회계기준서 제1019호의 정의 참조)
 - (2) 그 자산을 사용 가능한 상태로 만드는 데 직접적으로 발생하는 전문가 수수료
 - (3) 그 자산이 적절하게 기능을 발휘하는지 검사하는 데 발생하는 원가
- 29 무형자산 원가에 포함하지 않는 지출의 예는 다음과 같다.
- (1) 새로운 제품이나 용역의 홍보원가(광고와 판매촉진활동 원가를

포함한다)

- (2) 새로운 지역에서 또는 새로운 계층의 고객을 대상으로 사업을 수행하는 데서 발생하는 원가(교육훈련비를 포함한다)
- (3) 관리원가와 기타 일반경비원가

30 무형자산 원가의 인식은 그 자산을 경영자가 의도하는 방식으로 운용될 수 있는 상태에 이르면 중지한다. 따라서 무형자산을 사용하거나 재배치하는 데 발생하는 원가는 자산의 장부금액에 포함하지 않는다. 예를 들면, 다음의 원가는 무형자산의 장부금액에 포함하지 아니한다.

- (1) 경영자가 의도하는 방식으로 운용될 수 있으나 아직 사용하지 않고 있는 기간에 발생한 원가
- (2) 자산의 산출물에 대한 수요가 확립되기 전까지 발생하는 손실과 같은 초기 영업손실

31 무형자산의 개발과 관련한 영업활동 중에는 해당 자산을 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있는 상태에 이르도록 하는 데 반드시 필요하지는 않은 활동도 있다. 이러한 부수적인 영업활동은 개발활동 전이나 개발활동 중에 발생할 수 있다. 이러한 부수적인 영업활동은 자산을 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있는 상태에 이르도록 하는 데 반드시 필요한 것은 아니기 때문에 부수적인 영업활동과 관련된 수익과 비용은 즉시 당기손익으로 인식하며, 각각의 해당손익계정에 분류한다.

32 무형자산에 대한 대금지급기간이 일반적인 신용기간보다 긴 경우 무형자산의 원가는 현금가격상당액이 된다. 현금가격상당액과 실제 총지급액과의 차액은 기업회계기준서 제1023호 '차입원가'에 따라 자본화하지 않는 한 신용기간에 걸쳐 이자비용으로 인식한다.

사업결합으로 인한 취득

33 사업결합으로 취득하는 무형자산의 원가는 기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에 따라 취득일 공정가치로 한다. 무형자산의 공정가치는 취득일에 그 자산이 갖는 미래경제적효익이 기업에 유입될 확률에 대한 시장참여자의 기대를 반영할 것이다. 즉, 기업은 유입의 시기와 금액이 불확실하더라도 미래경제적효익의 유입이 있을 것으로 기대한다. 따라서 사업결합으로 취득하는 무형자산은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준을 항상 충족하는 것으로 본다. 사업결합으로 취득하는 자산이 분리가능하거나 계약상 또는 기타 법적 권리에서 발생한다면, 그 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정하기에 충분한 정보가 존재한다. 따라서 사업결합으로 취득하는 무형자산은 문단 21(2)의 신뢰성 있는 측정 기준을 충족하는 것으로 항상 간주된다.

34 이 기준서와 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)에 따라 사업결합 전에 그 자산을 피취득자가 인식하였는지 여부에 관계없이, 취득자는 취득일에 피취득자의 무형자산을 영업권과 분리하여 인식한다. 이것은 피취득자가 진행하고 있는 연구·개발 프로젝트가 무형자산의 정의를 충족한다면 취득자가 영업권과 분리하여 별도의 자산으로 인식하는 것을 의미한다. 피취득자가 진행하고 있는 연구·개발 프로젝트는 다음의 조건을 모두 충족할 경우 무형자산의 정의를 충족한다.

- (1) 자산의 정의를 충족한다.
- (2) 식별가능하다. 즉, 분리가능하거나 계약상 또는 기타 법적 권리에서 발생한다.

사업결합으로 취득하는 무형자산

35 사업결합으로 취득하는 무형자산이 분리가능하거나 계약상 또는 기타 법적 권리에서 발생한다면, 그 자산의 공정가치를 신뢰성 있게

측정하기에 충분한 정보가 존재한다. 무형자산의 공정가치를 측정하는 데 사용하는 추정치에 대하여 각각 다른 확률을 가진 가능한 결과의 범위가 있는 경우에, 그러한 불확실성은 그 자산의 공정가치 측정에 반영된다.

36 사업결합으로 취득하는 무형자산은 관련된 계약이나 식별가능한 자산 또는 부채와 결합되어서만 분리가능한 경우가 있다. 이러한 경우 취득자는 무형자산을 영업권과는 분리하지만 연관된 항목과는 함께 인식한다.

37 보충적 무형자산 집단 내의 개별 자산들과의 내용연수가 유사하다면, 취득자는 그 집단을 하나의 자산으로 인식할 수 있다. 예를 들어, '브랜드'와 '브랜드명'이라는 용어는 흔히 상표와 동의어로 사용된다. 그러나 '브랜드'는 상표(또는 서비스 마크)와 그와 관련된 상품명, 방식, 조리법, 전문기술과 같은 보충적 자산의 집단을 나타내는데 전형적으로 사용되는 일반적인 마케팅 용어이다.

38 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

39 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

40 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

41 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

진행 중인 연구·개발 프로젝트의 취득 후 지출

42 다음 사항을 모두 충족하는 연구·개발 지출은 문단 54~62에 따라 회계처리 한다.

(1) 개별 취득하거나 사업결합으로 취득하고 무형자산으로 인식한

진행 중인 연구·개발 프로젝트와 관련이 있다.

(2) 그 프로젝트의 취득 후에 발생한다.

43 문단 54~62의 요구사항을 적용하는 경우에는 개별 취득하거나 사업 결합으로 취득하고 무형자산으로 인식한 진행 중인 연구·개발 프로젝트에 대한 후속지출을 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 연구 관련 지출인 경우에는 발생시점에 비용으로 인식한다.
- (2) 문단 57에서 제시된 무형자산의 인식기준을 충족하지 않는 개발 관련 지출인 경우에는 발생시점에 비용으로 인식한다.
- (3) 문단 57에서 제시된 무형자산의 인식기준을 충족하는 개발 관련 지출인 경우에는 취득한 진행 중인 연구·개발 프로젝트의 장부금액에 가산한다.

정부보조에 의한 취득

44 정부보조로 무형자산을 무상이나 낮은 대가로 취득할 수 있다. 예를 들면, 정부가 공항 착륙권, 라디오나 텔레비전 방송국 운영권, 수입면허 또는 수입할당이나 기타 제한된 자원을 이용할 수 있는 권리를 기업에게 이전하거나 할당하는 경우이다. 기업회계기준서 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시'에 따라 무형자산과 정부보조금 모두를 최초에 공정가치로 인식할 수 있다. 최초에 자산을 공정가치로 인식하지 않기로 선택하는 경우에는, 자산을 명목상 금액(기업회계기준서 제1020호에서 허용하는 대체적인 회계처리)과 자산을 의도한 용도로 사용할 수 있도록 준비하는 데 직접 관련되는 지출을 합한 금액으로 인식한다.

자산의 교환

45 하나 이상의 무형자산을 하나 이상의 비화폐성자산 또는 화폐성자산과 비화폐성자산이 결합된 대가와 교환하여 취득하는 경우가 있

다. 다음에 제시하는 논의는 하나의 비화폐성자산과 다른 비화폐성자산의 교환에 대하여 언급하지만, 위에서 설명한 모든 교환에도 적용한다. 그러한 무형자산의 원가는 다음 중 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 공정가치로 측정한다.

- (1) 교환거래에 상업적 실질이 결여된 경우
- (2) 취득한 자산과 제공한 자산의 공정가치를 둘 다 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우

교환거래에서 제공한 자산을 즉시 재무상태표에서 제거할 수 없더라도 취득한 자산은 위의 방법으로 측정한다. 취득한 자산을 공정가치로 측정하지 않는 경우에는 원가는 제공한 자산의 장부금액으로 측정한다.

46 교환거래의 결과 미래 현금흐름이 얼마나 변동될 것인지를 고려하여 해당 교환거래에 상업적 실질이 있는지를 결정한다. 다음 (1) 또는 (2)에 해당하면서 (3)을 충족하는 경우에는 교환거래는 상업적 실질이 있다.

- (1) 취득한 자산과 관련된 현금흐름의 구성(위험, 유출입시기, 금액)이 제공한 자산과 관련된 현금흐름의 구성과 다르다.
- (2) 교환거래의 영향을 받는 영업 부분의 기업특유가치가 교환거래로 인하여 변동한다.
- (3) 위 (1)이나 (2)의 차이가 교환된 자산의 공정가치에 비하여 유의적이다.

교환거래에 상업적 실질이 있는지를 결정할 때 교환거래의 영향을 받는 영업 부분의 기업특유가치는 세후현금흐름을 반영하여야 한다. 이러한 분석의 결과는 상세하게 계산하지 않더라도 명백하게 알 수 있는 경우도 있다.

47 문단 21(2)에 따르면 무형자산의 인식조건 중 하나는 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다는 것이다. 무형자산의 공정가치는 다음 중 하나에 해당하는 경우에 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

- (1) 합리적인 공정가치 측정치의 범위의 편차가 자산가치에 비하여 유의적이지 않다.
 - (2) 그 범위 내의 다양한 추정치의 발생확률을 합리적으로 평가할 수 있고 공정가치를 측정할 때 사용할 수 있다.
- 취득한 자산이나 제공한 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 취득한 자산의 공정가치가 더 명백한 경우를 제외하고는 자산의 원가를 제공한 자산의 공정가치로 측정한다.

내부적으로 창출한 영업권

- 48 내부적으로 창출한 영업권은 자산으로 인식하지 아니한다.
- 49 미래경제적효익을 창출하기 위하여 발생한 지출 중에는 이 기준서의 인식기준을 충족하는 무형자산을 창출하지 않는 경우가 있다. 그러한 지출은 대부분 내부적으로 창출한 영업권에 기여한다. 내부적으로 창출한 영업권은 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 없고 기업이 통제하고 있는 식별가능한 자원이 아니기 때문에(즉, 분리가 가능하지 않고 계약상 또는 기타 법적 권리로부터 발생하지 않기 때문에) 자산으로 인식하지 아니한다.
- 50 기업의 공정가치와 식별 가능한 순자산의 장부금액과의 차이는 언제나 기업의 공정가치에 영향을 미치는 여러 가지 요인들을 반영할 수 있다. 그러나 그러한 차이가 기업이 통제하고 있는 무형자산의 원가를 나타내는 것은 아니다.

내부적으로 창출한 무형자산

- 51 내부적으로 창출한 무형자산이 인식기준을 충족하는지를 평가하는 것은 다음과 같은 이유 때문에 용이하지 않다.
- (1) 기대 미래경제적효익을 창출할 식별가능한 자산이 있는지와 시

점을 파악하기 어렵다.

- (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 결정하는 것이 어렵다. 어떤 경우에는 무형자산을 내부적으로 창출하기 위한 원가를 내부적으로 창출한 영업권을 유지 또는 향상시키는 원가나 일상적인 경영 관리활동에서 발생하는 원가와 구별할 수 없다.

그러므로 내부적으로 창출한 무형자산에 대해서는 무형자산의 인식과 최초 측정에 대한 일반적 규정과 함께 문단 52에서 문단 67까지의 규정과 지침을 추가로 적용한다.

- 52 내부적으로 창출한 무형자산이 인식기준을 충족하는지를 평가하기 위하여 무형자산의 창출과정을 연구단계와 개발단계로 구분한다. ‘연구’와 ‘개발’은 정의되어 있지만, ‘연구단계’와 ‘개발단계’라는 용어는 이 기준서의 목적상 더 넓은 의미를 갖는다.

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

연구단계

- 54 연구(또는 내부 프로젝트의 연구단계)에서 발생하는 무형자산을 인식하지 않는다. 연구(또는 내부 프로젝트의 연구단계)에 대한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.

- 55 내부 프로젝트의 연구단계에서는 미래경제적효익을 창출할 무형자산이 존재한다는 것을 제시할 수 없기 때문에, 내부 프로젝트의 연구단계에서 발생한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.

- 56 연구활동의 예는 다음과 같다.

- (1) 새로운 지식을 얻고자 하는 활동

- (2) 연구결과나 기타 지식을 탐색, 평가, 최종 선택, 응용하는 활동
- (3) 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대한 여러 가지 대체안을 탐색하는 활동
- (4) 새롭거나 개선된 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대한 여러 가지 대체안을 제안, 설계, 평가, 최종 선택하는 활동

개발단계

57 다음 사항을 모두 제시할 수 있는 경우에만 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에서 발생한 무형자산을 인식한다.

- (1) 무형자산을 사용하거나 판매하기 위해 그 자산을 완성할 수 있는 기술적 실현가능성
- (2) 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 기업의 의도
- (3) 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력
- (4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다.
- (5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매하거나 사용하는 데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

58 개발단계는 연구단계보다 훨씬 더 진전되어 있는 상태이기 때문에 어떤 경우에는 내부프로젝트의 개발단계에서는 무형자산을 식별할 수 있으며, 그 무형자산이 미래경제적효익을 창출할 것임을 제시할 수 있다.

59 개발활동의 예는 다음과 같다.

- (1) 생산이나 사용 전의 시제품과 모형을 설계, 제작, 시험하는 활동
- (2) 새로운 기술과 관련된 공구, 지그, 주형, 금형 등을 설계하는 활

동

- (3) 상업적 생산 목적으로 실현가능한 경제적 규모가 아닌 시험공장을 설계, 건설, 가동하는 활동
- (4) 신규 또는 개선된 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템이나 용역에 대하여 최종적으로 선정된 안을 설계, 제작, 시험하는 활동

- 60 무형자산이 어떻게 미래경제적효익을 창출하는지를 제시하기 위해서는 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'에서 제시하고 있는 원칙을 사용하여 그 자산에서 얻게 될 미래경제적효익을 평가한다. 자산이 다른 자산과 결합해야만 경제적 효익을 창출한다면, 기업회계기준서 제1036호에 따른 현금창출단위의 개념을 적용한다.
- 61 무형자산을 완성하고 사용하며 그로부터 효익을 획득하는 데 필요한 자원의 확보가능성은, 예를 들어, 필요한 기술적 자원 및 재무적 자원 등과 그러한 자원들을 확보할 수 있는 기업의 능력이 설명된 사업계획에 의하여 제시될 수 있다. 경우에 따라 기업은 그 사업계획에 대한 대출자의 자금제공 의사표시를 통해 외부자금조달의 가능성을 제시할 수도 있다.
- 62 원가계산시스템으로 무형자산을 내부적으로 창출하는 데 발생한 원가를 신뢰성 있게 측정할 수도 있다. 예를 들어, 저작권이나 라이선스를 획득하거나 컴퓨터소프트웨어를 개발하는 과정에서 발생한 급여 등의 지출을 원가계산시스템으로 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- 63 내부적으로 창출한 브랜드, 제호, 출판표제, 고객 목록과 이와 실질이 유사한 항목은 무형자산으로 인식하지 아니한다.
- 64 내부적으로 창출한 브랜드, 제호, 출판표제, 고객 목록과 이와 실질이 유사한 항목은 사업을 전체적으로 개발하는 데 발생한 원가와 구별할 수 없으므로 무형자산으로 인식하지 아니한다.

내부적으로 창출한 무형자산의 원가

- 65 문단 24에 따라 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 무형자산이 문단 21, 22와 57의 인식기준을 최초로 충족시킨 이후에 발생한 지출금액의 합으로 한다. 이미 비용으로 인식한 지출은 문단 71에 따라 무형자산의 원가로 인식할 수 없다.
- 66 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 자산의 창출, 제조 및 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있게 준비하는 데 필요한 직접 관련된 모든 원가를 포함한다. 직접 관련된 원가의 예는 다음과 같다.
- (1) 무형자산의 창출에 사용되었거나 소비된 재료원가, 용역원가 등
 - (2) 무형자산의 창출을 위하여 발생한 종업원급여(기업회계기준서 제1019호의 정의 참조)
 - (3) 법적 권리를 등록하기 위한 수수료
 - (4) 무형자산의 창출에 사용된 특허권과 라이선스의 상각비
- 기업회계기준서 제1023호는 내부적으로 창출한 무형자산의 원가를 구성하는 요소로서 이자를 인식하는 기준을 제시하고 있다.
- 67 다음 항목은 내부적으로 창출한 무형자산의 원가에 포함하지 아니한다.
- (1) 판매비, 관리비 및 기타 일반경비 지출. 다만, 자산을 의도한 용도로 사용할 수 있도록 준비하는 데 직접 관련된 경우는 제외한다.
 - (2) 자산이 계획된 성과를 달성하기 전에 발생한 명백한 비효율로 인한 손실과 초기 영업손실
 - (3) 자산을 운용하는 직원의 교육훈련과 관련된 지출

문단 65에 대한 사례

문단 65에 대한 사례

회계기간이 1.1.~12.31.인 A기업은 새로운 생산공정을 개발하고 있다. 20X5년 동안 발생한 지출은 1,000원이었으며 그 중 900원은 20X5년 12월 1일 전에 발생하였으며 100원은 20X5년 12월 1일과 20X5년 12월 31일 사이에 발생하였다. A기업은 20X5년 12월 1일에 새로운 생산공정이 무형자산의 인식기준을 충족했다는 사실을 제시할 수 있다. 그 공정이 갖는 노하우의 회수가능액(그 공정이 사용가능하기 전에 해당 공정을 완료하기 위한 미래 현금유출액 포함)은 500원으로 추정된다.

20X5년 말에, 그 생산공정은 100원의 원가(인식기준을 충족한 날 즉, 20X5년 12월 1일 이후에 발생한 지출)로 무형자산으로 인식된다. 20X5년 12월 1일 전에 발생한 900원의 지출은 비용으로 인식한다. 왜냐하면 무형자산의 인식기준이 20X5년 12월 1일까지 충족되지 않았기 때문이다. 그러므로 900원의 지출은 재무상태표에 자산으로 인식되는 생산공정의 원가의 일부를 구성할 수 없다.

A기업이 20X6년 중 지출한 금액은 2,000원이었다. 20X6년 말에 해당 공정이 갖는 노하우의 회수가능액(해당 공정이 사용가능하게 되기 전에 해당 공정을 완료하기 위한 미래 현금유출액 포함)은 1,900원으로 추정된다.

20X6년 말에, 해당 생산공정의 원가는 2,100원(20X5년 말에 인식된 100원에 20X6년에 인식된 2,000원을 가산)이다. A기업은 손상차손을 인식하기 전의 해당 공정의 장부금액인 2,100원을 회수가능액인 1,900원으로 수정하기 위하여 200원의 손상차손을 인식한다. 이 손상차손은 기업회계기준서 제1036호의 손상차손 환입에 대한 요구사항이 충족되는 경우, 차기 이후에 환입될 것이다.

비용의 인식

- 68 다음 중 하나에 해당하지 않는 무형항목 관련 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.
- (1) 인식기준을 충족하는 무형자산 원가의 일부가 되는 경우 (문단 18~67 참조)
 - (2) 사업결합에서 취득하였으나 무형자산으로 인식할 수 없는 경우. 이 경우에는 취득일의 영업권으로 인식한 금액의 일부가 된다 (기업회계기준서 1103호 참조).
- 69 경우에 따라서는, 미래경제적효익을 얻기 위해 지출이 발생하더라도 인식할 수 있는 무형자산이나 다른 자산이 획득 또는 창출되지 않는다. 재화가 제공되는 경우, 기업은 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖게 될 때 그러한 지출을 비용으로 인식한다. 용역이 제공되는 경우, 기업이 그 용역을 제공받을 때 그러한 지출을 비용으로 인식한다. 예를 들면, 사업결합의 일부로 취득하는 경우를 제외하고는 연구활동을 위한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다(문단 54 참조). 발생시점에 비용으로 인식하는 지출의 다른 예는 다음과 같다.
- (1) 사업개시활동에 대한 지출(즉, 사업개시원가). 다만, 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 유형자산의 원가에 포함되는 지출은 제외한다. 사업개시원가는 법적 실체를 설립하는 데 발생한 법적비용과 사무비용과 같은 설립원가, 새로운 시설이나 사업을 개시하기 위하여 발생한 지출(개업원가), 또는 새로운 영업을 시작하거나 새로운 제품이나 공정을 시작하기 위하여 발생하는 지출(신규영업준비원가)로 구성된다.
 - (2) 교육 훈련을 위한 지출
 - (3) 광고 및 판매촉진 활동을 위한 지출(우편 주문 카탈로그 포함)
 - (4) 기업의 전부나 일부의 이전 또는 조직 개편에 관련된 지출
- 69A 기업은 재화를 소유할 때 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖는다.

이와 유사하게 재화가 공급계약에 따라 공급자에 의해 건설되고 기업이 지급의 대가로 재화의 인도를 요구할 수 있을 때 그 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖는다. 기업이 용역을 제공받는 시기는 기업이 다른 용역을 제공(예: 고객에게 광고하는 것)하기 위해 그 용역을 사용하는 때가 아니라, 기업에게 당해 용역을 제공하기로 한 계약에 따라 공급자가 그 용역을 수행하는 때이다.

- 70 문단 68은 기업이 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖기 전에 재화에 대한 대가를 지급한 때에 기업이 그 선급금을 자산으로 인식하는 것을 금지하는 것은 아니다. 이와 유사하게 문단 68은 기업이 용역을 제공받기 전에 용역에 대한 대가를 지급한 때에 기업이 그 선급금을 자산으로 인식하는 것을 금지하는 것은 아니다.

자산으로 인식할 수 없는 과거 비용

- 71 최초에 비용으로 인식한 무형항목에 대한 지출은 그 이후에 무형자산의 원가로 인식할 수 없다.

인식 후의 측정

- 72 무형자산의 회계정책으로 문단 74의 원가모형이나 문단 75의 재평가²⁾모형을 선택할 수 있다. 재평가모형을 적용하여 무형자산을 회계처리하는 경우에는, 같은 유형의 기타 모든 자산도 그에 대한 활성시장이 없는 경우를 제외하고는 동일한 방법을 적용하여 회계처리한다.
- 73 무형자산의 유형은 기업의 영업에서 특성과 용도가 비슷한 자산의 집합이다. 자산을 선택적으로 재평가하거나 재무제표에서 서로 다른 기준일의 원가와 가치가 혼재된 금액을 보고하는 것을 방지하기

2) 이 기준서의 '재평가'는 '감정평가 및 감정평가사에 관한 법률' 등에서 언급하는 '재평가'와 그 용도, 대상 및 구체적 평가방법 등에서 서로 다른 의미로 사용될 수 있음

위하여 같은 유형 내의 무형자산 항목들은 동시에 재평가한다.

원가모형

- 74 최초 인식 후에 무형자산은 원가에서 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액을 장부금액으로 한다.

재평가모형

- 75 최초 인식 후에 무형자산은 재평가일의 공정가치에서 이후의 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 재평가금액을 장부금액으로 한다. 이 기준서의 재평가 목적상 공정가치는 활성시장을 기초로 하여 측정한다. 보고기간 말에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이가 나지 않도록 주기적으로 재평가를 실시한다.
- 76 재평가모형을 적용하는 경우에 다음 사항을 허용하지 않는다.
(1) 이전에 자산으로 인식하지 않은 무형자산의 재평가
(2) 원가가 아닌 금액으로 무형자산을 최초로 인식
- 77 재평가모형은 자산을 원가로 최초에 인식한 후에 적용한다. 그러나 일부 과정이 종료될 때까지 인식기준을 충족하지 않아서 무형자산의 원가의 일부만 자산으로 인식한 경우(문단 65 참조)에는 그 자산 전체에 대하여 재평가모형을 적용할 수 있다. 또한 정부보조를 통하여 취득하고 명목상 금액으로 인식한 무형자산에도 재평가모형을 적용할 수 있다(문단 44 참조).
- 78 무형자산에 대하여 활성시장이 존재하는 것이 흔하지는 않다. 예를 들면, 어떤 국가에서는 자유롭게 양도가 가능한 택시 라이선스, 영업권이나 생산할당량에 대하여 활성시장이 존재할 수 있다. 그러나 브랜드, 신문 제호, 음악과 영화 출판권, 특허권이나 상표는 성격상

독특하기 때문에 활성시장이 존재할 수 없다. 또한 무형자산이 매매되더라도 계약은 개별 매수자와 매도자 간에 협상이 되고 상대적으로 거래는 자주 일어나지 않는다. 이러한 이유로 어떤 자산에 대하여 지급한 가격이 다른 자산의 공정가치에 대한 충분한 증거를 제공하지 않을 수도 있다. 게다가 가격에 대한 정보가 공개적으로 이용가능하지 않을 수 있다.

79 재평가의 빈도는 재평가되는 무형자산의 공정가치의 변동성에 따라 달라진다. 재평가된 자산의 공정가치가 장부금액과 중요하게 차이가 나는 경우에는 추가적인 재평가가 필요하다. 유의적이고 급격한 공정가치의 변동 때문에 매년 재평가가 필요한 무형자산이 있는 반면에 공정가치의 변동이 경미하여 빈번한 재평가가 필요하지 않은 무형자산도 있다.

80 무형자산을 재평가할 때 그 자산의 장부금액을 재평가금액으로 조정한다. 재평가일에 그 자산을 다음 중 하나의 방법으로 회계처리한다.

(1) 자산 장부금액의 재평가와 일치하는 방식으로 자산의 총장부금액을 조정한다. 예를 들어, 총장부금액은 관측가능한 시장 자료를 기초로 수정하거나 장부금액의 변동에 비례하여 수정할 수 있다. 재평가일의 상각누계액은 손상차손누계액을 고려한 후 총장부금액과 장부금액의 차이와 같아지도록 조정한다.

(2) 자산의 총장부금액에서 상각누계액을 제거한다.

상각누계액의 조정금액은 문단 85와 86에 따라 회계처리되는 장부금액의 증감에 포함된다.

81 재평가한 무형자산과 같은 유형 내의 무형자산을 그 자산에 대한 활성시장이 없어서 재평가할 수 없는 경우에는 원가에서 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 표시한다.

- 82 재평가한 무형자산의 공정가치를 더 이상 활성시장을 기초로 하여 측정할 수 없는 경우에는 자산의 장부금액은 활성시장을 기초로 한 최종 재평가일의 재평가금액에서 이후의 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 한다.
- 83 재평가한 무형자산에 대하여 더 이상 활성시장이 존재하지 않는다는 것은 자산이 손상되어 기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’에 따라 손상검사를 할 필요가 있다는 것을 나타내는 것일 수 있다.
- 84 자산의 공정가치를 이후의 측정일에 활성시장을 기초로 하여 측정할 수 있는 경우에는 그 날부터 재평가모형을 적용한다.
- 85 무형자산의 장부금액이 재평가로 인하여 증가된 경우에 그 증가액은 기타포괄손익으로 인식하고 재평가잉여금의 과목으로 자본에 가산한다. 그러나 그 증가액 중 그 자산에 대하여 이전에 당기손익으로 인식한 재평가감소에 해당하는 금액이 있다면 그 금액을 한도로 당기손익으로 인식한다.
- 86 무형자산의 장부금액이 재평가로 인하여 감소된 경우에 그 감소액은 당기손익으로 인식한다. 그러나 감소액 중 그 자산에 대한 재평가잉여금 잔액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가잉여금의 과목으로 기타포괄손익에 인식된다. 기타포괄손익으로 인식된 감소액은 재평가잉여금의 과목으로 자본에 누적되어 있는 금액을 줄인다.
- 87 자본에 포함된 재평가잉여금 누계액은 그 잉여금이 실현되는 시점에 이익잉여금으로 직접 대체할 수 있다. 자산의 폐기나 처분 시점에 전체 잉여금이 실현될 수 있다. 그러나 일부 잉여금은 자산을 사용하면서 실현될 수 있다. 이러한 경우에 실현된 잉여금은 재평가된 장부금액을 기초로 한 상각액과 자산의 역사적 원가를 기초로 하여 인식하였을 상각액의 차이가 된다. 재평가잉여금을 이익잉여

금으로 대체하는 경우 그 금액은 당기손익으로 인식하지 않는다.

내용연수

- 88 무형자산의 내용연수가 유한한지 또는 비한정인지를 평가하고, 만약 내용연수가 유한하다면 자산의 내용연수 기간이나 내용연수를 구성하는 생산량이나 이와 유사한 단위를 평가한다. 관련된 모든 요소의 분석에 근거하여, 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우, 무형자산의 내용연수가 비한정인 것으로 본다.
- 89 무형자산의 회계처리는 내용연수에 따라 다르다. 내용연수가 유한한 무형자산은 상각(문단 97~106 참조)하고, 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 아니한다(문단 107~110 참조). 이 기준서의 실무지침에 제시된 사례는 여러 가지 무형자산의 내용연수 결정과 내용연수 결정에 따른 자산의 후속적 회계처리를 예시한다.
- 90 무형자산의 내용연수를 결정하기 위해서 다음과 같은 요인을 포함하여 종합적으로 고려한다.
- (1) 기업이 예상하는 자산의 사용방식과 자산이 다른 경영진에 의하여 효율적으로 관리될 수 있는지 여부
 - (2) 자산의 일반적인 제품수명주기와 유사한 방식으로 사용되는 유사한 자산들의 내용연수 추정치에 관한 공개된 정보
 - (3) 기술적, 공학적, 상업적 또는 기타 유형의 진부화
 - (4) 자산이 운용되는 산업의 안정성과 자산으로부터 산출되는 제품이나 용역의 시장수요 변화
 - (5) 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략
 - (6) 예상되는 미래경제적효익의 획득에 필요한 자산 유지비용의 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도
 - (7) 자산의 통제가능 기간과 자산사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한(예: 관련된 리스의 만기일)

(8) 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수에 의해 결정되는지의 여부

- 91 '비한정'이라는 용어는 '무한'을 의미하지 않는다. 무형자산의 내용연수는 자산의 내용연수를 추정하는 시점에 평가된 표준적인 성능수준을 유지하기 위한 미래 유지비용과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 기업의 능력과 의도만을 반영한다. 자산의 내용연수를 추정하는 시점에 평가된 표준적인 성능수준을 유지하기 위하여 필요한 지출을 초과하는 계획된 미래지출에 근거하여 무형자산의 내용연수가 비한정이라는 결론을 내려서는 안 된다.
- 92 컴퓨터소프트웨어와 그 밖의 많은 무형자산은 기술변화가 빠르기 때문에 기술적 진부화의 영향을 받기 쉽다. 따라서 그러한 무형자산의 내용연수는 짧은 경우가 많을 것이다. 무형자산을 사용하여 생산된 품목의 판매가격이 향후 하락할 것으로 예상된다면, 이는 그 자산이 기술적으로나 상업적으로 진부화될 것이 예상됨을 시사하며 결국 그 자산에 내재된 미래경제적효익의 감소를 나타내는 것일 수 있다.
- 93 무형자산의 내용연수는 매우 길 수도 있고 경우에 따라서는 비한정일 수도 있다. 내용연수의 불확실성으로 인하여 무형자산의 내용연수를 신중하게 추정하는 것은 정당하지만, 비현실적으로 짧은 내용연수를 선택하는 것은 정당화되지 않는다.
- 94 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생하는 무형자산의 내용연수는 그러한 계약상 권리 또는 기타 법적 권리의 기간을 초과할 수는 없지만, 자산의 예상사용기간에 따라 더 짧을 수는 있다. 만약 계약상 또는 기타 법적 권리가 갱신가능한 한정된 기간 동안 부여된다면, 유의적인 원가 없이 기업에 의해 갱신될 것이 명백한 경우에만 그 갱신기간을 무형자산의 내용연수에 포함한다. 사업결합에

서 무형자산으로 인식한 다시 취득한 권리의 내용연수는 권리가 부여된 남아있는 계약상 기간이고 갱신기간은 포함하지 않는다.

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

96 특히 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에는 유의적인 원가를 부담하지 않고 계약상 또는 기타 법적 권리의 갱신이 이루어질 수 있는 것으로 본다.

(1) 과거 경험 등에 비추어 계약상 권리나 기타 법적 권리가 갱신될 것이라는 증거가 있다. 갱신이 제3자의 승인을 조건으로 하는 경우에는 제3자가 승인할 것이라는 증거를 포함한다.

(2) 권리 갱신을 위해 필요한 조건들이 충족될 것이라는 증거가 있다.

(3) 갱신원가가 갱신으로 인하여 유입될 것으로 기대되는 미래경제적효익과 비교하여 유의적이지 않다.

만약 갱신원가가 갱신으로 인하여 유입될 것으로 기대되는 미래경제적효익과 비교하여 중요하다면, 그 갱신원가는 실질적으로 갱신일에 새로운 무형자산을 취득하기 위하여 발생한 원가를 나타낸다.

내용연수가 유한한 무형자산

상각기간과 상각방법

97 내용연수가 유한한 무형자산의 상각대상금액은 내용연수 동안 체계적인 방법으로 배분하여야 한다. 상각은 자산을 사용할 수 있는 때부터 시작한다. 즉 자산이 경영자가 의도하는 방식으로 운영할 수 있는 장소와 상태에 이르렀을 때부터 시작한다. 상각은 기업회계기

준서 제1105호에 따라 자산이 매각예정으로 분류되는(또는 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함되는) 날과 자산이 재무상태표에서 제거되는 날 중 이른 날에 중지한다. 무형자산의 상각방법은 자산의 경제적 효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영한 방법이어야 한다. 다만, 그 형태를 신뢰성 있게 결정할 수 없는 경우에는 정액법을 사용한다. 각 회계기간의 상각액은 이 기준서나 다른 한국채택국제회계기준서에서 다른 자산의 장부금액에 포함하도록 허용하거나 요구하는 경우를 제외하고는 당기손익으로 인식한다.

98 무형자산의 상각대상금액을 내용연수 동안 체계적으로 배분하기 위해 다양한 방법을 사용할 수 있다. 이러한 상각방법에는 정액법, 체감잔액법과 생산량비례법이 있다. 상각방법은 자산이 갖는 예상 미래경제적효익의 예상되는 소비형태에 기초하여 선택하고, 미래경제적효익의 예상되는 소비형태가 달라지지 않는다면 매 회계기간에 일관성 있게 적용한다.

98A 무형자산의 사용을 포함하는 활동에서 창출되는 수익에 기초한 상각방법은 반증할 수 없는 한 적절하지 않다고 간주한다. 그러한 활동으로 창출되는 수익은 일반적으로 무형자산에 내재된 경제적효익의 소비와 직접 연관되지 않는 요소를 반영한다. 예를 들면, 수익은 그 밖의 투입요소와 과정, 판매활동과 판매 수량 및 가격 변동에 영향을 받는다. 수익의 가격 요소는 자산이 소비되는 방식과 관계가 없는 인플레이션에 영향을 받을 수 있다. 위와 같이 간주하는 것은 다음 중 어느 하나에 해당하는 제한된 상황에서만 배제할 수 있다.

- (1) 문단 98C에서 기술된 바와 같이 무형자산이 수익의 측정치로 표현되는 경우
- (2) 수익과 무형자산의 경제적효익 소비 간에 밀접한 상관관계가 있음을 제시할 수 있는 경우

- 98B 문단 98에 따라 적절한 상각방법을 선택할 때, 무형자산에 내재된 주된 한정요소를 결정할 수 있을 것이다. 예를 들면, 무형자산의 사용에 대한 기업의 권리를 규정하는 계약에서 무형자산의 사용을 사전에 정한 헛수(즉 기간), 생산량 또는 창출될 고정 총수익금액으로 명시할 수도 있을 것이다. 그러한 주된 한정요소를 식별하는 것이 적절한 상각기준을 식별하는 출발점이 될 수 있으나, 그 밖의 기준이 경제적효익의 소비형태를 보다 잘 반영한다면 그 기준을 적용할 수 있다.
- 98C 무형자산에 내재된 주된 한정요소가 어떤 수익 한도액에 이르는 것인 상황에서는, 창출될 수익이 상각의 적절한 기준이 될 수 있다. 예를 들면, 기업은 금광에서 금을 탐사하고 채굴할 수 있는 권리를 취득할 수 있다. 그 계약의 만료가 기간이나 채굴된 금의 양에 기초하지 않고, 채굴에서 발생하는 총수익의 고정금액에 기초(예를 들어, 어떤 계약에서는 금을 판매하여 창출되는 총누적수익이 20억 원에 이를 때까지 광산에서 금을 채굴하는 것을 허용할 수 있다) 할 수 있다. 다른 예를 들면, 유료도로 운영 권리는 부과된 누적통행료에서 창출되는 고정 총수익금액에 기초할 수 있다(예를 들어, 어떤 계약에서는 유료도로를 운영하여 창출되는 누적통행료 금액이 1억 원에 이를 때까지 유료도로의 운영을 허용할 수 있다). 수익이 무형자산 사용 계약의 주된 한정요소로 정해진 경우, 상각을 결정하는 기초인 창출될 고정 총수익금액이 그 계약에 명시된다면, 창출될 수익이 무형자산을 상각하는 적절한 기준이 될 수도 있다.
- 99 무형자산의 상각액은 일반적으로 당기손익으로 인식한다. 그러나 자산이 갖는 미래경제적효익이 다른 자산의 생산에 소모되는 경우, 그 자산의 상각액은 다른 자산의 원가를 구성하여 장부금액에 포함한다. 예를 들면, 제조과정에서 사용된 무형자산의 상각은 재고자산의 장부금액에 포함한다(기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 참조).

잔존가치

- 100 내용연수가 유한한 무형자산의 잔존가치는 다음 중 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 영(0)으로 본다.
- (1) 내용연수 종료 시점에 제3자가 자산을 구입하기로 한 약정이 있다.
 - (2) 무형자산의 활성시장(기업회계기준서 제1113호에 정의되어 있음)이 있고 다음을 모두 충족한다.
 - (가) 잔존가치를 그 활성시장에 기초하여 결정할 수 있다.
 - (나) 그러한 활성시장이 내용연수 종료 시점에 존재할 가능성이 높다.
- 101 내용연수가 유한한 자산의 상각대상금액은 잔존가치를 차감하여 결정한다. 영(0)이 아닌 잔존가치는 경제적 내용연수 종료 시점 이전에 그 자산을 처분할 것이라는 기대를 나타낸다.
- 102 무형자산의 잔존가치는 처분으로 회수가 가능한 금액을 근거로 하여 추정하는데, 그 자산이 사용될 조건과 유사한 조건에서 운용되었고 내용연수가 종료된 유사한 자산에 대해 추정일 현재 일반적으로 형성된 매각 가격을 사용한다. 잔존가치는 적어도 매 회계연도 말에는 검토한다. 잔존가치의 변동은 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 회계추정치의 변경으로 처리한다.
- 103 무형자산의 잔존가치는 해당 자산의 장부금액과 같거나 큰 금액으로 증가할 수도 있다. 이 경우에는 자산의 잔존가치가 이후에 장부금액보다 작은 금액으로 감소될 때까지는 무형자산의 상각액은 영(0)이 된다.

상각기간과 상각방법의 검토

- 104 내용연수가 유한한 무형자산의 상각기간과 상각방법은 적어도 매 회계연도 말에 검토한다. 자산의 예상 내용연수가 과거의 추정치와 다르다면 상각기간을 이에 따라 변경한다. 자산이 갖는 미래경제적 효익의 예상소비형태가 변동된다면, 변동된 소비형태를 반영하기 위하여 상각방법을 변경한다. 그러한 변경은 기업회계기준서 제 1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.
- 105 무형자산의 내용연수 동안, 내용연수의 추정이 적절하지 않다는 것이 명백해지는 경우가 있다. 예를 들면, 손상차손의 인식이 상각기간을 변경할 필요가 있다는 것을 나타낼 수 있다.
- 106 시간이 경과함에 따라, 무형자산에서 유입될 것으로 기대되는 미래경제적효익의 형태는 변경될 수 있다. 예를 들면, 체감잔액법이 정액법보다 더 적절하다는 것이 명백해지는 경우가 있다. 또 다른 예로는 라이선스에 의한 권리의 사용이 해당 사업계획의 다른 요소에 대한 활동이 수행될 때까지 연기되는 경우에 그 자산에서 유입되는 미래경제적효익은 그 이후의 회계기간이 되어서야 나타날 수 있다.

내용연수가 비한정인 무형자산

- 107 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 아니한다.
- 108 기업회계기준서 제1036호에 따라, 다음의 각 경우에 회수가능액과 장부금액을 비교하여 내용연수가 비한정인 무형자산의 손상검사를 수행하여야 한다.
- (1) 매년
 - (2) 무형자산의 손상을 시사하는 징후가 있을 때

내용연수 평가의 검토

- 109 상각하지 않는 무형자산에 대하여 사건과 상황이 그 자산의 내용연수가 비한정이라는 평가를 계속하여 정당화하는지를 매 회계기간에 검토한다. 사건과 상황이 그러한 평가를 정당화하지 않는 경우에 비한정 내용연수를 유한 내용연수로 변경하는 것은 기업회계기준서 제1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.
- 110 기업회계기준서 제1036호에 따라, 비한정 내용연수를 유한 내용연수로 재평가하는 것은 그 자산의 손상을 시사하는 하나의 징후가 된다. 따라서 기업회계기준서 제1036호에 따라 결정된 회수가능액과 장부금액을 비교하여 그 자산에 대한 손상검사를 하고, 회수가능액을 초과하는 장부금액을 손상차손으로 인식한다.

장부금액의 회수가능성 - 손상차손

- 111 무형자산의 손상여부를 결정하기 위해서는 기업회계기준서 제1036호를 적용한다. 기업회계기준서 제1036호는 자산의 장부금액의 검토시기와 방법, 자산의 회수가능액의 결정방법과 손상차손과 손상차손환입의 인식시기를 설명하고 있다.

폐기와 처분

- 112 무형자산은 다음의 각 경우에 재무상태표에서 제거한다.
(1) 처분하는 때
(2) 사용이나 처분으로부터 미래경제적효익이 기대되지 않을 때
- 113 무형자산의 제거로 생기는 이익이나 손실은 순매각금액과 장부금액의 차이로 산정한다. 그 이익이나 손실은 자산을 제거할 때 당기손익으로 인식한다(다만 기업회계기준서 제1116호에서 판매후리스거래에 대하여 달리 규정하는 경우는 제외). 차익(gains)은 수익(revenue)으로 분류하지 않는다.³⁾

- 114 무형자산은 여러 방법(예: 매각, 금융리스의 체결, 기부)으로 처분할 수 있다. 무형자산의 처분일은 수령자가 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 수행의무 이행 시기를 판단하는 규정에 따라 해당 자산을 통제하게 되는 날이다. 판매후리스에 의한 처분에 대해서는 기업회계기준서 제1116호를 적용한다.
- 115 문단 21의 인식원칙에 따라 무형자산의 일부에 대한 대체원가를 자산의 장부금액으로 인식하는 경우, 대체된 부분의 장부금액은 제거한다. 대체된 부분의 장부금액을 실무적으로 결정할 수 없는 경우에는, 대체된 부분을 취득하거나 내부적으로 창출한 시점에 대체된 부분의 원가가 얼마였는지 나타내주는 자료로 대체원가를 사용할 수도 있다.
- 115A 사업결합에서 재취득된 권리의 경우, 그 권리가 후속적으로 제3자에게 재발행(매각)된다면 관련된 장부금액은 재발행시 손익을 결정하는 데 사용된다.
- 116 무형자산의 제거에서 생기는 손익에 포함되는 대가(금액)는 기업회계기준서 제1115호 문단 47~72의 거래가격 산정에 관한 요구사항에 따라 산정한다. 손익에 포함된 추정 대가(금액)의 후속적인 변동은 기업회계기준서 제1115호의 거래가격 변동에 관한 요구사항에 따라 회계처리한다.
- 117 내용연수가 유한한 무형자산은 그 자산을 더 이상 사용하지 않을 때도 상각을 중지하지 아니한다. 다만, 완전히 상각하거나 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류되는(또는 매각예정으로

3) ‘개념체계’에 따르면 ‘income’은 ‘revenue’와 ‘gains’를 포함하는 ‘광의의 수익’ 개념이고, 한국채택국제회계기준에서는 ‘income’과 ‘revenue’를 동일하게 ‘수익’으로 번역하고 ‘gains’를 ‘차익 또는 이익’으로 번역함을 원칙으로 하였다. 다만, ‘income’과 ‘revenue’ 두 개의 용어를 명확하게 구분할 필요가 있는 경우 ‘income’은 ‘(광의의) 수익’으로 번역하였다. 차익은 흔히 관련 비용을 차감한 금액으로 보고되므로, ‘차익(gains)’은 수익(revenue)으로 분류하지 않는다’는 차익을 통상적 활동에서 발생하는 경제적 효익의 총 유입액을 의미하는 수익으로 분류하지 않는다는 의미이다.

분류되는 처분자산집단에 포함되는) 경우에는 상각을 중지한다.

공시

일반사항

- 118 무형자산은 각 유형별로, 내부적으로 창출한 무형자산과 기타 무형자산을 구분하여 다음 사항을 공시한다.
- (1) 내용연수가 비한정인지 아니면 유한한지와, 내용연수가 유한한 경우에는 내용연수나 사용된 상각률
 - (2) 내용연수가 유한한 무형자산에 사용된 상각방법
 - (3) 기초와 기말의 총장부금액, 상각누계액(손상차손누계액을 합산)
 - (4) 무형자산의 상각액이 포함되어 있는 포괄손익계산서의 계정과목
 - (5) 무형자산 기초장부금액에 다음의 변동내용을 가감하여 기말장부금액으로 조정한 내용
 - (가) 증가금액: 내부적으로 개발한 부분, 개별 취득한 부분과 사업결합으로 취득한 부분을 구분하여 표시
 - (나) 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류되는 자산이나 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함되는 자산, 그리고 기타 처분자산
 - (다) 문단 75, 85와 86의 재평가로 인하여 발생한 당기 증가금액이나 감소금액과 기업회계기준서 제1036호에 따라 기타 포괄손익에서 인식되거나 환입된 손상차손으로 인한 당기 증가금액이나 감소금액
 - (라) 기업회계기준서 제1036호에 따라 당기손익으로 인식한 손상차손
 - (마) 기업회계기준서 제1036호에 따라 당기손익으로 환입한 손상차손
 - (바) 당기 중에 인식한 상각액
 - (사) 재무제표를 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이와

해외사업장을 기업의 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외
환차이

(아) 당기 중 장부금액의 기타 변동

119 무형자산의 유형은 기업의 영업에서 특성과 용도가 비슷한 자산의 집합이다. 개별 유형의 예는 다음을 포함할 수 있다.

- (1) 브랜드명
- (2) 제호와 출판표제
- (3) 컴퓨터소프트웨어
- (4) 라이선스와 프랜차이즈
- (5) 저작권, 특허권, 기타 산업재산권, 용역운영권
- (6) 기법, 방식, 모형, 설계 및 시제품
- (7) 개발 중인 무형자산

재무제표 이용자에게 더 목적적합한 정보를 제공할 수 있다면 무형자산의 유형은 더 큰 단위로 통합하거나 더 작은 단위로 구분할 수 있다.

120 문단 118(5)(다)~(마)에서 요구하는 정보 외에 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상차손이 발생한 무형자산에 대한 정보를 추가로 공시한다.

121 기업회계기준서 제1008호에 따라 당기에 중요한 영향을 미치거나 차기 이후에 중요한 영향을 미칠 것으로 예상되는 회계추정치의 변경 내용과 금액을 공시한다. 다음 중 하나가 변경되는 경우 그러한 공시가 필요할 수 있다.

- (1) 무형자산의 내용연수의 평가
- (2) 상각방법
- (3) 잔존가치

122 다음 사항도 추가로 공시한다.

- (1) 내용연수가 비한정인 무형자산에 대하여, 그러한 자산의 장부금액과 비한정 내용연수에 대한 평가를 정당화하는 근거. 제시하는 근거에는 그 자산의 내용연수가 비한정이라고 결정하는 데 유의적인 역할을 한 요소에 대하여 설명한다.
- (2) 기업의 재무제표에 중요한 개별 무형자산에 대한 설명, 장부금액과 잔여상각기간
- (3) 정부보조금을 통하여 취득하고 최초에 공정가치로 인식한 무형자산과 관련된 다음 사항(문단 44 참조)
 - (가) 최초로 인식한 공정가치
 - (나) 장부금액
 - (다) 최초 인식 후의 측정방법(원가모형 또는 재평가모형)
- (4) 권리가 제한되어 있는 무형자산이 존재한다면 그 사실과 장부금액 및 부채에 대하여 담보로 제공되어 있는 무형자산의 장부금액
- (5) 무형자산을 취득하기 위한 계약상 약정금액

123 무형자산의 내용연수가 비한정이라고 결정하는 데 유의적인 역할을 한 요소를 설명하기 위하여 문단 90에 열거된 사항들을 고려한다.

최초 인식 후에 재평가모형을 사용하여 측정한 무형자산

124 무형자산을 재평가금액으로 회계처리하는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (1) 무형자산의 유형별로 다음 사항을 기재한다.
 - (가) 재평가 시행일
 - (나) 재평가된 무형자산의 장부금액
 - (다) 재평가된 무형자산의 유형에 대하여 최초 인식 후에 문단 74의 원가모형에 따라 측정하였다면 인식하였을 장부금액
- (2) 기초와 기말의 무형자산 관련 재평가잉여금의 금액. 당기 중 변동사항과 주주에 대한 배당의 제한이 있다면 그 내용을 기재한

다.

(3) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

- 125 공시 목적상 재평가된 무형자산의 유형을 더 큰 유형으로 통합하는 것이 필요할 수도 있다. 그러나 통합으로 인하여 원가모형으로 측정한 금액과 재평가모형으로 측정한 금액이 결합된다면 그러한 통합은 하지 아니한다.

연구와 개발 지출

- 126 당기에 비용으로 인식한 연구와 개발 지출의 총액을 공시한다.
- 127 연구와 개발 지출은 연구활동이나 개발활동과 직접 관련이 있는 모든 지출을 포함한다(문단 126의 공시 사항에 포함될 지출 유형에 대해서는 문단 66과 67을 참조).

기타 사항

- 128 다음의 사항을 추가로 주석으로 기재할 수 있다.
- (1) 상각은 완료하였으나 계속 사용 중인 무형자산의 내용
 - (2) 이 기준서의 인식기준을 충족하지 못하였거나 이 기준서가 시행되기 전에 취득하거나 창출하였기 때문에, 자산으로 인식하지 않았지만 통제하고 있는 중요한 무형자산에 대한 내용

경과규정과 시행일

- 129 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 130 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 130A [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

130B [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한130B.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.

한130B.2 이 기준서를 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용하는 경우에는 문단 130C와 130E를 적용한다.

130C 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)는 이 기준서의 문단 12, 33~35, 68, 69, 94 및 130을 개정하고, 문단 38과 129를 삭제하며, 문단 115A를 추가하였다. 2009년 6월에 공표된 '한국채택국제회계기준 연차개선'에 따라 문단 36과 37이 개정되었다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 전진적으로 적용한다. 따라서 이전 사업결합에서 무형자산과 영업권으로 인식한 금액은 조정하지 않는다. 기업이 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용하고 그 사실을 공시한다.

130D [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

130E [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

130F 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1110호와 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'에 따라 문단 3(5)가 개정되었다. 동 개정내용은 기업회계기준서 제1110호와 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.

130G 2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호에 따라 문단 8,

33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 및 124가 개정되었고, 문단 39~41 및 130E가 삭제되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.

130H 2014년 7월에 발표된 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선에 따라 문단 80이 개정되었다. 이러한 개정내용은 2014년 7월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.

130I 2014년 7월에 발표된 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선에 따른 개정내용은 해당 개정내용 최초적용일 이후 시작되는 회계연도와 직전 회계연도에 인식되는 모든 재평가에 적용한다. 표시되는 더 이른 기간에 대한 조정 비교정보도 표시할 수 있으나, 반드시 표시하여야 하는 것은 아니다. 더 이른 기간에 대해 조정되지 않은 비교정보를 표시한다면, 해당 정보가 조정되지 않은 것임을 분명히 밝히고, 다른 기준에 따라 표시되었다고 기술하고 그 기준을 설명한다.

130J 2014년 12월에 발표한 '허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화'(기업회계기준서 제1016호 및 제1038호의 개정)에 따라 문단 92와 98를 개정하였고, 문단 98A~98C가 추가하였다. 이 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

130K 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따라, 문단 3, 114, 116를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1115호를 적용할 때 적용한다.

130L 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 3, 6,

113, 114를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.

130M 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호에 따라 문단 3을 개정하였다^{한1)}. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.

유사한 자산의 교환

131 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

조기 적용

132 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

기준서 등의 대체

133 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한1) 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 2017년 5월 발표한 IFRS 17 '보험계약'에 대응하는 K-IFRS 제1117호 '보험계약'을 제정 의결하였으나 공표하지 않고, 국제회계기준위원회가 2020년 6월에 발표한 개정 IFRS 17을 포함하여 K-IFRS 제1117호를 2021년 4월에 수정 심의·의결하였다. 한편, 국제회계기준위원회는 2017년 5월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 3을 개정하였다. 또 2020년 6월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 3을 추가로 개정하였다.

기업회계기준서 제1038호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1038호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)

기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’의 제정(2007.11.23.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

기업회계기준서 제1038호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2014년)

기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’의 개정(2014. 9. 12.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

적용사례

실무적용지침

기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준해석서 제1038호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

무형자산의 내용연수 평가

다음의 지침은 기업회계기준서 제1038호에 따라 무형자산의 내용연수를 결정하는 사례를 제시한다.

다음의 각각의 사례는 취득한 무형자산, 그 내용연수의 결정에 관련된 사실과 주변상황, 그리고 그러한 결정에 근거한 후속 회계처리를 설명한다.

사례 1. 취득한 고객목록

직접우편발송 광고회사가 고객목록을 취득하고, 당해 고객목록 정보로부터 적어도 1년, 그러나 3년을 넘지 않는 기간 동안 효익을 얻을 수 있을 것으로 기대한다.

고객목록은 그 내용연수에 대한 경영진의 최선 추정기간(예: 18개월) 동안 상각된다. 직접우편발송 광고회사가 미래에 그 고객목록에 고객이름과 그 밖의 정보를 추가할 의도를 가지고 있다고 하더라도 취득한 고객목록에서 기대되는 효익은 취득일의 당해 목록에 포함된 고객에게만 관련된다. 고객목록도 매 보고기간말마다 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 평가하여 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상을 검토할 것이다.

사례 2. 취득한 특허권으로서 15년 후에 만료되는 경우

특허 기술에 의해 보호를 받는 제품이 적어도 15년 동안 순현금유입의 원천이

될 것으로 예상된다. 기업은 특허권 취득일 현재 공정가치의 60%로 5년 후에 특허권을 구매하려는 제3자와 약정하였으며 5년 후에 특허권을 매각할 의도를 가지고 있다.

기업은 특허권을 취득일 현재 공정가치의 60%에 대한 현재가치를 잔존가치로 하여 5년의 내용연수에 걸쳐 상각할 것이다. 특허권도 매 보고기간말마다 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 평가하여 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상을 검토할 것이다.

사례 3. 취득한 저작권으로서 50년의 법정 잔여연수가 있는 경우

고객의 성향과 시장동향의 분석을 통해 저작권을 가진 해당 자료가 앞으로 30년 동안만 순현금유입을 창출할 것이라는 증거가 제공된다.

저작권은 30년의 추정 내용연수 동안 상각될 것이다. 저작권도 매 보고기간말마다 자산손상을 시사하는 징후가 있는지를 평가하여 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상을 검토할 것이다.

사례 4. 취득한 방송 라이선스로서 5년 후에 만료되는 경우

방송 라이선스는 기업이 적어도 통상적인 수준의 서비스를 고객에게 제공하고 관련 법적 규정을 준수한다면 매 10년마다 갱신이 가능하다. 이 라이선스는 거의 원가없이 비한정으로 갱신할 수 있으며 최근의 취득 이전에 두 번 갱신되었다. 취득 기업은 라이선스를 비한정으로 갱신하려는 의도를 가지고 있으며 갱신할 수 있는 능력을 가지고 있다는 증거도 있다. 과거에 라이선스를 갱신하는데 어려움은 없었다. 방송하는 데 사용되는 기술은 예측가능한 미래의 어느 시점에라도 다른 기술에 의해 대체될 것으로 예상되지 않는다. 따라서 라이선스는 비한정으로 기업의 순현금유입에 기여할 것으로 기대된다.

방송 라이선스는 비한정으로 기업의 순현금유입에 기여할 것으로 기대되므로

내용연수가 비한정인 것으로 회계처리한다. 따라서 당해 라이선스는 그 내용연수가 유한하다고 결정할 때까지는 상각하지 않을 것이다. 라이선스에 대하여 매년 그리고 자산손상을 시사하는 징후가 있을 때마다 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상검사를 할 것이다.

사례 5. 사례 4의 방송 라이선스

라이선스발급 기관이 방송 라이선스를 더 이상 갱신해주지 않고 이를 경매에 붙이기로 결정하였다. 라이선스 발급기관의 이러한 결정이 이루어진 시점에 당해 방송 라이선스는 그 만료시점까지 3년이 남아있다. 기업은 만료시점까지 라이선스가 순현금유입에 기여를 할 것으로 예상한다.

방송 라이선스가 더 이상 갱신될 수 없으므로 그 내용연수는 더 이상 비한정이지 않다. 따라서 취득한 라이선스는 3년의 잔여내용연수 동안 상각하고 기업회계기준서 제1036호에 따라 즉시 손상검사를 한다.

사례 6. 취득한 유럽의 두 도시간 항공로 이용권으로서 3년 후에 만료되는 경우

항공로 이용권은 매 5년마다 갱신될 수 있고 취득 기업은 갱신과 관련된 법규와 규정을 준수할 의도를 가지고 있다. 항공로 이용권을 갱신하는 데 통상 미미한 원가밖에 들지 않으며 경험으로 볼 때 항공사가 적용 법규와 규정을 준수해온 경우에는 과거의 항공로 이용권이 갱신되었다. 취득 기업은 중심 공항에서부터 두 도시간에 서비스를 비한정으로 제공할 수 있을 것으로 예상하고 있으며, 기업이 항공로 이용권을 가지고 있는 한 관련 지원기반(공항 출입구, 이착륙권, 공항시설 리스)이 해당 공항에서 계속 유지될 것으로 예상하고 있다. 수요와 현금흐름에 대한 분석이 이러한 가정을 뒷받침한다.

제반 사실과 상황이 두 도시간 항공서비스를 비한정으로 계속하여 제공할 능력이 항공로 이용권을 취득한 기업에게 있음을 뒷받침하므로 당해 항공로 이

용권과 관련된 무형자산의 내용연수는 비한정인 것으로 회계처리한다. 따라서 당해 항공로 이용권은 그 내용연수가 유한하다고 결정될 때까지 상각하지 않는다. 이 항공로 이용권은 매년 그리고 자산손상을 시사하는 징후가 있을 때마다 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상검사를 한다.

사례 7. 취득한 상표권으로서 과거 8년간 시장점유율이 선두인 선도소비제품을 식별하고 구별하는 데 사용되는 경우

상표권은 잔여 법정 연수가 5년이나 매 10년마다 거의 원가 없이 갱신할 수 있다. 취득 기업은 당해 상표권을 계속적으로 갱신할 의도와 갱신할 수 있는 능력이 있음을 뒷받침하는 증거가 있다. (1) 제품수명주기 연구, (2) 시장, 경쟁과 환경 동향 그리고 (3) 브랜드 확장 기회를 분석해 볼 때, 상표권으로 보호되는 당해 제품이 비한정 기간에 걸쳐 취득 기업에게 순현금유입을 창출하게 할 것이라는 증거가 제시된다.

상표권은 비한정으로 기업의 순현금유입에 기여할 것이 예상되므로 내용연수가 비한정인 것으로 회계처리한다. 따라서 상표권은 그 내용연수가 유한하다고 결정될 때까지 상각하지 않는다. 그 상표권에 대하여 매년 그리고 자산손상을 시사하는 징후가 있을 때마다 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상검사를 한다.

사례 8. 10년 전에 취득한 상표권으로서 선도소비제품으로 구별하는 경우

상표권으로 보호되는 제품이 비한정으로 순현금유입을 창출할 것이 예상되었으므로 취득 당시에 당해 상표권의 내용연수는 비한정인 것으로 간주되었다. 그러나 최근에 예상하지 못한 경쟁자가 시장에 진입하였고 이로 인하여 당해 상표 제품의 매출이 감소될 것으로 예상하고 있다. 경영진은 예측가능한 미래에 당해 제품으로 창출되는 순현금유입이 20%정도 감소할 것으로 추정한다. 그러나 경영진은 그 제품이 이렇게 줄어든 금액의 순현금유입을 비한정으로 창출할 것이라고 예상한다.

추정된 미래 순현금유입 감소의 결과로 기업은 상표권의 추정 회수가능액이 장부금액에 미달하는 것으로 결정하고 손상차손을 인식한다. 그 상표권의 내용연수가 여전히 비한정인 것으로 간주되므로 상표권은 여전히 상각하지 않으나 매년 그리고 자산손상을 시사하는 징후가 있을 때마다 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상검사를 한다.

사례 9. 수년전 사업결합으로 취득한 하나의 제품군에 대한 상표권

사업결합 당시 피취득자는 그 상표권을 사용하여 새로운 모델을 많이 개발하여 35년간 특정 제품군을 생산해왔다. 취득일에 취득자는 그 제품군의 생산을 계속할 것으로 예상하였고, 여러 경제적 요소의 분석에 의할 때 상표권이 순현금유입에 기여하는 기간에 제한이 없는 것으로 밝혀졌다. 따라서 취득자는 상표권을 상각하지 않는다. 그러나 경영진은 제품군의 생산을 앞으로 4년 후에 중단하기로 최근에 결정하였다.

취득한 상표권의 내용연수는 더 이상 비한정으로 간주되지 않으므로 당해 상표권의 장부금액은 기업회계기준서 제1036호에 따라 손상검사를 하고 잔여 내용연수인 4년 동안 상각한다.

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 이를 갈음하고자 한다.

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

결론도출근거 목차

IAS 38 ‘무형자산(Intangible Assets)의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC3
무형자산의 정의(문단 8)	BC4~BC5
식별가능성(문단 12)	BC6~BC14
IASB의 심의 배경	BC7~BC8
식별가능성의 명확화(문단 12)	BC9~BC10
비계약적 고객관계(문단 16)	BC11~BC14
최초인식기준	BC15~BC46I
사업결합으로 인한 취득(문단 33~38)	BC16A~BC19B
발생가능성 인식기준	BC17~BC18
측정의 신뢰성 인식기준	BC19A~BC19B
개별 취득(문단 25와 26)	BC26~BC28
내부적으로 창출한 무형자산(문단 51~67)	BCZ29~BC46I
내부적으로 창출한 무형자산에 대한 규정의 배경	BCZ30~BCZ32
무형자산에 관한 기준서와 IAS 9의 통합	BCZ33~BCZ35
IAS 9와 IAS 38의 통합 결과	BCZ36~BCZ37
내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 지출의 비용 인식	BCZ38
내부적으로 창출한 무형자산의 인식	BCZ39
IAS 38의 승인 시 IASC의 관점	BCZ40~BCZ41
내부적으로 창출한 무형자산과 취득한 무형자산의 인식기준 차이	BCZ42
원가로 최초 인식	BCZ43~BCZ44
내부적으로 창출한 무형자산에 대한 인식기준의 적용	BCZ45~BCZ46
2008 개정사항	BC46A~BC46I
무형자산에 대한 후속 회계처리	BC47~BC77E
내용연수가 유한하며 사업결합으로 취득하는 무형자산의	

결론도출근거 목차

회계처리	BC50~BC59
내용연수가 유한한 무형자산에 대한 손상 검사 (문단 111)	BC54~BC56
내용연수가 유한한 무형자산의 잔존가치(문단 100)	BC57~BC59
무형자산의 내용연수(문단 88~96)	BC60~BC72
계약상 권리 또는 기타 법적 권리에 의해 제약받는 내용연수(문단 94~96)	BC66~BC72
내용연수가 유한한 무형자산(문단 98)	BC72A
상각방법(문단 97~98C)	BC72B~BC72M
‘생산량’ 문구 사용의 일관성	BC72M
내용연수가 비한정인 무형자산에 대한 회계처리 (문단 107~110)	BC73~BC77
비상각	BC74~BC75
재평가	BC76~BC77
재평가 방법 - 무형자산 재평가 시 상각누계액의 비례적 수정	BC77A~BC77E
사업결합으로 취득하는 연구·개발 프로젝트	BC78~BC89
영업권과 분리한 최초 인식	BC80~BC82
사업결합으로 취득하고 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속 회계처리	BC83~BC84
사업결합으로 취득하고 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출(문단 42와 43)	BC85~BC89
경과규정(문단 129~132)	BC90~BC102
재평가 방법 - 무형자산 재평가 시 상각누계액의 비례적 수정	BC100A
조기 적용(문단 132)	BC101~BC102
공개초안에 대한 주요 변경 요약	BC103
무형자산 기준서의 변천과정	BCZ104~BCZ110
IAS 38에 대한 소수의견	

IAS 38의 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 3	Business Combinations	제1103호	사업결합
IFRS 13	Fair Value Measurement	제1113호	공정가치 측정
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
SIC 32	Intangible Assets – Web Site Costs	제2032호	무형자산: 웹사이트 원가

IAS 38 ‘무형자산(Intangible Assets)의

결론도출근거

이 결론도출근거는 IAS 38에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

IASB는 사업결합 과제의 일부로 IAS 38을 개정하였다. 그 과제의 일부로서 IAS 38의 모든 요구사항을 재고하는 것은 IASB의 의도가 아니었다.

개정 전 IAS 38에는 IASC가 결론을 도출하기 위해 고려한 사항들을 요약한 결론도출근거가 포함되었다. 편의상, IASB는 (1) IASB가 재고하지 않은 사안들과 (2) 무형자산 기준의 변천과정을 다룬 개정 전 결론도출근거 자료를 이번 결론도출근거에 포함시켰다. 그러한 자료는 접두사 BCZ로 표시된 문단에 포함되어 있다. IASB가 독자적인 결론을 도출하기 위해 고려한 사항을 기술한 문단은 접두사 BC로 문단번호가 표시되어 있다.

도입

BC1 IASB가 국제회계기준 IAS 38의 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중있게 고려하였다.

BC2 1998년 IASC는 개정 전 IAS 38을 발표하였다. 이는 사업결합에 대한 과제의 일부로 IASB에 의해 개정되었다. 이 과제는 두 단계로 구성되어 있는데, 첫 번째 단계의 결과로 IASB는 IFRS 3의 제정과 IAS 38 및 IAS 36의 개정을 동시에 발표하였다. 따라서, 이 과제의 첫 번째 단계의 일부로서 IAS 38의 모든 규정을 재고하는 것은 IASB의 개정 의도가 아니었다. IAS 38의 개정은 다음 사항과 주로 관련되어 있다.

(1) 무형자산과 관련되어 있는 ‘식별가능성’의 개념

- (2) 무형자산의 내용연수와 상각
- (3) 사업결합으로 취득하는, 진행 중인 연구·개발 프로젝트의 회계 처리

BC3 사업결합으로 취득하는 진행 중인 연구·개발 프로젝트를 제외하고, 내부적으로 창출한 무형자산의 인식에 관한 개정 전 IAS 38의 규정을 IASB는 재고하지 않았다. IASC가 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 요약하여 결론도출근거에 포함하였다. 편의상, IASB는 내부적으로 창출한 무형자산의 인식(문단 BCZ29~BCZ46 참조)과 무형자산 기준의 변천과정(문단 BCZ104~BCZ110 참조)을 다른 개정 전 결론도출근거 자료를 이번 결론도출근거에 포함시켰다. 문단 BCZ29~BCZ46과 BCZ104~BCZ110에 기술된 관점은 IASC의 관점이다.

무형자산의 정의(문단 8)

BC4 개정 전 IAS 38에서 무형자산을 ‘재화나 용역의 생산 혹은 제공, 타인에 대한 임대, 또는 관리에 사용할 목적으로 기업이 보유하고 있으며, 물리적 형체가 없지만 식별가능한 비화폐성 자산’으로 정의하였다. 개정된 기준서에는 재화나 용역의 생산 혹은 제공, 타인에 대한 임대, 또는 관리에 사용할 목적으로 기업이 보유하여야 한다는 요구사항을 정의에서 삭제하였다.

BC5 IASB는 무형자산의 필수적인 특성이 다음과 같음에 주목하였다.

- (1) 기업이 통제하고 있으며, 미래경제적효익이 그 기업에게 유입될 것으로 기대되는 자원이다.
- (2) 물리적 실체가 없다.
- (3) 식별가능하다.

IASB는 기업이 이러한 특성을 지닌 항목을 보유하려는 목적은 그러한 항목을 무형자산으로 분류하는 것과 관련이 없으며, 그러한 모든 항목들은 이 기준서의 적용범위에 해당한다고 결론지었다.

식별가능성(문단 12)

BC6 개정 전 IAS 38에서와 마찬가지로 이 기준서에 의하면 물리적 실체가 없는 비화폐성 자산이 무형자산의 정의를 충족하려면 식별가능하여야 한다. 개정 전 IAS 38에서는 ‘식별가능성’을 별도로 정의하지는 않았지만, 무형자산이 분리가능하다면 영업권과 구별될 수 있으나 그러한 분리가능성이 식별가능하기 위한 필요조건은 아니라고 언급하였다. 개정된 기준서에서는 자산이 분리가능한 경우 또는 자산이 기업이나 기업의 그 밖의 권리 및 의무로부터 분리가능하지 않고 양도가능하지 않더라도, 계약상 권리 또는 기타 법적 권리에서 발생한 경우 그 자산은 무형자산의 정의상 식별가능성 기준을 충족하는 것으로 처리하도록 규정하고 있다.

IASB의 심의 배경

BC7 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산의 분리인식에 대한 미국과 캐나다 기준의 2001년 개정에 따라 사업결합에 대한 1단계 과제의 일부로서 ‘식별가능성’ 문제를 고려하도록 요구받았다. IASB는 자산에서 차지하는 무형자산의 비중이 점점 높아지고 있다는 사실과 국제회계기준 제22호(IAS 22) ‘사업결합(Business Combinations)’과 IAS 38에서 사업결합으로 취득하는 무형자산을 영업권과 분리하여 인식하도록 규정하고 있음에도 불구하고 그러한 무형자산이 영업권으로 인식된 금액에 자주 포함된다는 사실에 주목하였다. IASB는 사업결합에서 취득된 무형자산이 영업권과 구별된다면 재무제표의 유용성이 증대될 것이라는 미국과 캐나다 기준 제정기구의 결론에 동의하였다. 따라서 IASB는 ‘사업결합’의 1단계 과제에 따라 제정되는 기준서에서는 사업결합으로 취득하는 무형자산을 영업권과 분리하여 식별하고 인식하기 위한 명확한 근거를 제공하여야 한다고 결론지었다.

BC8 IAS 38을 개정하고 IFRS 3을 제정하는 과정에서, IASB는 식별가능성이 영업권과 그 밖의 무형자산을 개념적으로 구별하는 특성이라는 개정 전 IAS 38의 관점을 확인하였다. IASB는 무형자산을 영업권과 분리하여 식별하고 인식하기 위한 명확한 근거를 제공하기 위해 식별가능성의 개념을 좀 더 분명하게 명시할 필요가 있다고 결론지었다.

식별가능성의 명확화(문단 12)

BC9 IASB는 개정 전 IAS 38의 지침과 일관되게 무형자산이 분리가능하다면, 즉 기업에서 무형자산을 분리하거나 분할할 수 있고 매각, 이전, 라이선스, 임대 또는 교환할 수 있다면, 무형자산과 영업권을 구별할 수 있다고 결론지었다. 따라서 무형자산의 관점에서 분리가능성은 식별가능성을 의미하며 사업결합으로 취득하는 무형자산으로서 그러한 특성을 가진 경우에는 영업권과 분리하여 자산으로 인식하여야 한다.

BC10 그러나 개정 전 IAS 38과 일관되게 반복하여, IASB는 분리가능성이 식별가능성을 나타내는 유일한 지표는 아니라고 결론지었다. IASB는 영업권과 달리 많은 경우 무형자산의 가치는 계약이나 법에 의해 법적으로 이전된 권리에서 발생된다는 점에 주목하였다. 취득한 영업권의 경우, 그 영업권의 가치는 피취득기업을 구성하는 자산의 집합에 의해 발생하거나 기업이나 사업의 결합에 의해 예상되는 시너지 효과와 같이 사업결합을 통한 자산집합으로부터 창출되는 가치에 의해 발생된다. IASB는 많은 무형자산의 경우는 식별가능하고 계약상 또는 법적 권리로부터 발생하지만 일부 계약상 또는 법적 권리는 기업 전체로부터 쉽게 분리할 수 없는 재산권을 형성한다는 점에 주목하였다. 예를 들어, 일부 국가의 법에 의하면 기업에 인가된 어떤 라이선스는 기업 전체를 매각할 때만 양도가능하다. IASB는 계약상 또는 기타 법적 권리로부터 무형자산이 발생한 사실이

무형자산을 영업권과 구별짓는 특성이라고 결론지었다. 따라서 사업결합으로 취득한 그러한 특성이 있는 무형자산은 영업권과 분리하여 자산으로 인식한다.

비계약적 고객관계(문단 16)

BC11 개정 전 IAS 38과 그에 대한 개정 공개초안은 ‘기업이 자원에서부터 유입되는 미래경제적효익을 획득할 능력을 갖고 그러한 효익에 대한 타인의 접근을 제한할 수 있다면 그 기업은 자산을 통제한다’고 언급하였다. 또한 다음과 같이 덧붙이고 있다. ‘고객관계나 기업에 대한 고객충성도를 지속할 수 있는 법적 권리나 그것을 통제할 기타 방법이 없다면 일반적으로 고객관계나 고객충성도에서 창출될 미래경제적효익에 대해서는 그러한 항목이 무형자산의 정의를 충족하기에 충분한 통제를 기업이 가지고 있지 않다.’

BC12 그러나 공개초안 제3호(ED 3) ‘사업결합(Business Combinations)’의 적용사례에서는 ‘사업결합으로 취득하는 고객관계가 계약에 의한 것이 아니라면, 그 관계는 분리가능성 기준을 충족할 때 영업권으로부터 분리하여 무형자산으로 인식한다’라고 언급하고 있다. 동일하거나 유사한 자산의 교환거래는 비계약적 고객관계가 분리가능하다는 증거를 제공하며, 또한 이는 공정가치를 추정할 때 고려해야 하는 교환가격에 대한 정보를 제공할 수 있다. 공개초안에 대한 의견제출자들은 대체적으로 식별가능성의 정의에 대한 IASB의 결정에 동의하였지만 일부 의견제출자는 비계약적 고객관계가 식별가능 여부를 판단하기 위한 분리가능성 기준과 그러한 관계가 자산의 정의에 부합하는지 판단하기 위한 통제개념 사이의 관계에 대해 의문을 제기하였다. 더구나 일부 의견제출자들은 공개초안에 따라 비계약적 고객관계를 사업결합으로 취득한 경우에는 분리해서 인식하고, 개별적인 거래에서 취득한 경우에는 인식하지 않을 수 있음을 제시하였다.

BC13 IASB는 동일하거나 유사한 비계약적 고객관계의 교환거래는 해당 항목이 분리가능할 뿐만 아니라 기업이 그러한 관계로부터 유입이 기대되는 미래경제적효익을 통제할 수 있다는 증거를 제공한다는 점에 주목하였다. 마찬가지로, 기업이 비계약적 고객관계를 별도로 취득한다면 그러한 고객관계에 대한 교환거래의 존재사실은 그 항목이 분리가능하고 기업이 그 관계로부터 유입이 기대되는 미래경제적효익을 통제할 수 있다는 증거를 제공한다. 따라서 그러한 고객관계는 무형자산의 정의를 충족하고 무형자산으로 인식될 것이다. 그러나 동일하거나 유사한 비계약적 고객관계의 교환거래가 없을 경우 사업결합으로 취득하는 그러한 고객관계는 '무형자산'의 정의를 일반적으로 충족시키지 못할 것이다. 그러한 고객관계는 분리가능하지 않을 것이며 그 고객관계로부터 유입이 기대되는 미래경제적효익을 통제할 수 있다는 것을 기업이 입증할 수도 없을 것이다.

BC14 따라서, IASB는 고객관계를 보호할 법적 권리가 없는 경우, 동일하거나 유사한 비계약적 고객관계의 교환거래(사업결합 과정에서 발생한 것이 아닌)는 고객관계로부터 유입되는 미래경제적효익을 기업이 통제할 수 있다는 증거를 제공한다는 것을 IAS 38 문단 16에서 명확히 하기로 결정하였다. 그러한 교환거래는 고객관계가 분리가능하다는 증거를 제공하므로, 그러한 고객관계는 무형자산의 정의를 충족한다.

최초인식기준

- BC15 개정 전 IAS 38과 마찬가지로 다음을 모두 충족하는 경우에 한하여 이 기준서에 따라 무형자산을 인식한다.
- (1) 자산에서 발생할 것으로 기대되는 미래경제적효익이 기업으로 유입될 가능성이 높다.
 - (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

IAS 38을 개정하면서 IASB는 이러한 인식기준이 사업결합으로 취득하는 무형자산에 적용되는지를 고려하였다. 이 문제에 대한 IASB의 심의내용은 문단 BC16~BC25에 제시된다.

사업결합으로 인한 취득(문단 33~38)

BC16 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

BC16A IASB는 사업결합에서는 항상 발생가능성 기준과 측정의 신뢰성 기준이 모두 충족된다는 점에 주목하였다.

발생가능성 인식기준

BC17 IAS 38을 개정하면서 IASB는 무형자산과 관련된 미래경제적효익이 취득자에게 유입될 확률에 대한 시장의 기대치를 무형자산의 공정가치가 반영한다는 점에 주목하였다. 바꾸어 말하면, 확률의 효과는 무형자산의 공정가치 측정에 반영된다.¹⁾ 따라서 사업결합으로 취득하는 무형자산의 경우 발생가능성 인식기준은 항상 충족되는 것으로 본다.

BC18 IASB는 이로 인해 *Framework*²⁾에서의 자산과 부채의 인식기준과 사업결합과 같은 경우에 요구되는 공정가치 측정 사이에 일반적인 비일관성 문제가 대두되는 점을 주목하였다. *Framework*에서는 각 요소의 정의를 충족시키는 항목으로서 그 항목과 관련된 미래경제적효익이 기업에 유입되거나 기업으로부터 유출될 가능성이 높고 그 항목이 신뢰성 있게 측정될 수 있을 때에만 인식하도록 하고 있다. 그러나 IASB는 *Framework*의 인식기준에서 확률의 역할은 향후 진행될 *Framework* 과제의 일환으로서 보다 일반적으로 고려되어야 한

1) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

2) 이 결론도출근거에서 언급하는 '*Framework*'는 IASB가 2001년에 채택하여 이 기준서가 제정 및 전면개정되었을 당시 시행 중이었던 IASB의 '재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계'를 말한다.

다고 결론지었다.

측정의 신뢰성 인식기준

BC19 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

BC19A IFRS 3을 제정하는 과정에서 IASB는 사업결합으로 취득하는 식별 가능한 무형자산의 공정가치는 일반적으로 영업권과 분리하여 인식 하도록 충분히 신뢰성 있게 측정가능하다는 점에 주목하였다. 다양한 확률을 갖는 발생 가능한 결과의 범위에 따른 불확실성의 효과는 자산의 공정가치³⁾ 측정에 반영되므로, 그러한 범위의 존재가 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없다는 것을 나타내지는 않는다. IAS 38(2004년 개정)에는 사업결합으로 취득하는 유한 내용연수의 무형자산의 공정가치는 반증이 없는 한 신뢰성 있게 측정될 수 있다는 가정이 포함되었다. IASB는 계약상 또는 법적 근거에 기초를 둔 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정하는 것이 항상 가능한 것은 아니라고 결론지었다. 그러나 IAS 38(2004년 개정)에서는 사업결합으로 취득하고 법적 또는 기타 계약상 권리로부터 발생하는 무형자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 상황은 다음의 경우로 한정하였다.

- (1) 무형자산이 분리가능하지 않다.
- (2) 무형자산이 분리가능하지만, 동일하거나 유사한 자산의 교환거래에 대한 과거 경험이나 증거가 없고, 그렇지 않다면 공정가치 추정이 측정할 수 없는 변수에 의존하고 있을 것이다.

BC19B 2005년 사업결합 공개초안을 작성하면서 IASB는 비록 공정가치의 추정에 중요한 정도의 판단이 필요한 경우이더라도, 공정가치의 추정에 기초하여 무형자산을 분리하여 인식하는 것이 영업권에 무형자산을 포함하는 것보다 재무제표 이용자들에게 더 나은 정보를 제

3) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

공한다고 결론지었다. 이러한 이유에서 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산에 대한 측정의 신뢰성 기준을 없애기 위해 IAS 38의 개정을 제안하기로 결정하였다. 2005년의 사업결합 공개초안을 재심의하면서 IAS 38에 대한 그러한 개정사항을 확인하였다.

BC19C IASB가 IFRS 3(2008년 전면개정)을 마련할 때, 사업결합으로 취득하는 무형자산이 분리가능하거나 계약상 또는 그 밖의 법적권리에서 발생한다면 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정하기 위한 충분한 정보가 존재한다고 결정하였다. IASB는 이러한 결정을 반영하기 위하여 IAS 38의 관련 사항을 개정하였다. 그러나 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산의 회계처리에 대한 결정을 명확히 반영하기 위하여 필요한 추가적인 개정사항을 확인하였다. 결과적으로 2009년 4월에 발행된 IFRS 연차개선(Improvements to IFRSs)에서 IASB의 의도를 명확히 하기 위하여 IAS 38의 문단 36과 37을 개정하였다.

BC19D 추가적으로 2009년 4월에 발표된 IFRS 연차개선에서 자산이 활성시장에서 거래되지 않는 무형자산의 경우에 그 공정가치⁴⁾를 측정하는 데 일반적으로 사용되는 평가방법들에 대한 기술을 명확히 하기 위해 IAS 38의 문단 40과 41을 개정하였다. IASB는 또한 개정 내용을 소급적용하면 일부 기업들이 과거의 거래와 관련된 공정가치의 재측정을 요구받게 될 수도 있기 때문에 전진적으로 적용하여야 한다고 결정하였다. IASB는 그러한 상황에서 재측정을 한다면 사후판단이 개입될 수 있으므로 적절하지 않다고 생각한다.

BC20~BC25 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

개별 취득(문단 25와 26)

4) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치 측정 요구사항을 포함한다. 이에 따라 IAS 38의 문단 40과 41은 삭제되었다.

- BC26 IASB는 IAS 38의 문단 33~38을 포함하기로 결정하면서 개별적으로 취득하는 무형자산에 대해서도 발생가능성 인식기준과 측정의 신뢰성 인식기준의 역할을 고려할 필요가 있다고 결정하였다.
- BC27 사업결합으로 취득하는 무형자산의 인식에 있어서 확률의 역할에 대하여 내린 결론과 일관되게, 개별적으로 취득하는 무형자산의 경우에 발생가능성 인식기준이 항상 충족되는 것으로 본다고 결론지었다. 이는 기업이 무형자산을 개별적으로 취득하기 위해 지급하는 가격은 일반적으로 무형자산과 관련하여 기대되는 미래경제적효익이 기업으로 유입될 확률에 대한 기대를 반영하기 때문이다. 즉 확률의 효과는 무형자산의 원가에 반영되어 있다.
- BC28 IASB는 또한 무형자산이 개별적으로 현금이나 그 밖의 화폐성자산과 교환으로 취득되는 경우에는 당해 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 충분한 정보가 존재한다고 결론지었다. 그러나 이는 구입대가가 비화폐성자산으로 구성되는 경우에는 해당되지 않을 수 있다. 따라서 IASB는 개별적으로 취득한 무형자산의 원가는 특히 그 구입대가가 현금이나 그 밖의 화폐성자산일 경우 일반적으로 신뢰성 있게 측정가능하다는 점을 명확히 하고 있는 개정 전 IAS 38의 지침을 유지하기로 결정하였다.

내부적으로 창출한 무형자산(문단 51~67)

- BCZ29 내부적으로 창출한 무형자산과 관련된 논쟁은 다음과 같다.
- (1) 일정 기준을 충족하면 내부적으로 창출한 무형자산을 항상 대차대조표에 인식하도록 규정한다.
 - (2) 내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 지출은 비용으로 인식하도록 규정한다.
 - (3) 내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 지출은 특정 예외사항을 제외하고는 비용으로 인식하도록 규정한다.

- (4) 상기 (1)과 (2)에 기술된 처리방법 중에서 선택하도록 규정한다.

내부적으로 창출한 무형자산에 대한 규정의 배경

- BCZ30 1998년에 IAS 38이 제정되기 전에는, 내부적으로 창출한 무형자산 중 개발 관련 지출에서 비롯된 무형자산은 국제회계기준 제9호(IAS 9) '연구·개발원가(Research and Development Costs)'에 따라 처리되었다. IAS 9의 제정과 개정내용은 항상 논란이 되어왔었다.
- BCZ31 개발 관련 지출에서 발생한 자산과 내부적으로 창출한 그 밖의 무형자산의 인식에 대해 제안되고 승인된 규정들은 다음과 같았다.
- (1) 1978년 IASC는 IAS 9를 승인하였다. 그 기준서에서는 기업이 일정 기준을 충족하기만 하면 언제나 개발 관련 지출에서 발생하는 자산을 인식할 수 있는 선택권을 갖는 경우를 제외하고는, 연구·개발 지출을 발생 시에 비용으로 처리하도록 규정하였다.
 - (2) 1989년 공개초안 제32호(E32) '재무제표의 비교가능성(Comparability of Financial Statements)'은 일정 기준을 충족한다면 개발 관련 지출에서 발생하는 자산을 인식할 수 있는 IAS 9의 선택권을 유지할 것을 제안하였으며, 다음 내용에 대한 확인도 제안하였다.
 - (가) 모든 연구·개발 지출은 발생 시 비용으로 인식하는 것이 선호되는 회계처리 방법이다.
 - (나) 일정 기준을 충족한다면 언제나 개발 관련 지출에서 발생하는 자산을 인식하는 것은 대체적 회계처리로서 허용된다.E32에 대한 대다수의 의견제출자들은 선택권의 유지나 제안된 선호되는 회계처리를 지지하지 않았다.
 - (3) 1991년의 공개초안 제37호(E37) '연구·개발원가(Research and Development Costs)'에서는 일정 기준을 충족한다면 항상 개발 관련 지출에서 발생하는 자산을 인식하도록 요구하는 제안을 하였다. 1993년에 IASC는 E37에 근거한 IAS 9를 승인하였다.

- (4) 1995년에 IAS 9와 일관되게 공개초안 제50호(E50) ‘무형자산(Intangible Assets)’에서는 여전히 IAS 9의 적용범위에 해당하는 개발 관련 지출에서 발생하는 무형자산 이외에, 내부적으로 창출한 무형자산은 일정 기준을 충족한다면 언제나 자산으로 인식하는 제안을 하였다.
- (5) 1997년의 공개초안 제60호(E60) ‘무형자산(Intangible Assets)’에서는 다음 사항을 제안하였다.
 - (가) 내부적으로 창출한 무형자산의 인식에 대한 E50의 제안을 견지한다.
 - (나) 그러나 무형자산에 대한 기준서의 적용범위를 확대하여 개발 관련 지출에서 발생하는 무형자산을 포함하여 내부적으로 창출한 모든 무형자산을 다룬다.
- (6) 1998년에 IASC는 다음의 사항을 승인하였다.
 - (가) E60에 근거하되, 중요하지 않은 몇 가지 사항을 변경한 IAS 38
 - (나) IAS 9의 폐지

BCZ32 1989년부터 IASC와 의견제출자 다수의 관점은 내부적으로 창출한 무형자산이 개발 관련 지출에서 발생한 것인지 그 밖의 지출에서 발생한 것인지에 상관없이 일정 기준을 충족한다면 언제나 자산으로 인식하도록 요구하는 한 가지의 회계처리만 존재해야 한다는 것이었다. 검토자 중 소수는 이와 같은 회계처리에 강하게 반대했으나 다른 단일의 회계처리에 대한 명확한 합의는 없었다.

무형자산에 관한 기준서와 IAS 9의 통합

BCZ33 IAS 9를 별개의 기준서로 유지하지 않은 이유는 다음과 같았다.

- (1) IASC는 지식이 연구·개발 활동의 주요 산출물이기 때문에 연구·개발 활동의 결과로서 식별가능한 자산은 무형자산이라고 여겼다. 따라서 IASC는 연구·개발 활동 관련 지출은 그 밖의

내부적으로 창출한 무형자산을 생성하는 활동 관련된 지출과 유사하게 회계처리하는 것을 지지하였다.

(2) 연구·개발 지출을 적용범위에서 제외해야 한다고 제안하고 있는 E50에 대해 일부 의견제출자들은 다음과 같이 주장하고 이해하고 있었다.

(가) 때때로 IAS 9를 적용하여야 하는지 아니면 제안된 무형자산 기준서를 적용하여야 하는지를 판단하기가 어렵다고 주장하였다.

(나) 회계처리방법이 IAS 9와 E50의 제안 간에 차이가 있다고 이해하고 있었다. 그러나 IASC는 그러한 의도를 가지고 있지 않았다.

BCZ34 E60에 대한 대다수의 의견제출자들은 무형자산에 관해 제안된 기준서에 IAS 9의 일부 내용을 포함하고 IAS 9를 폐지할 것을 지지하였다. E60에 대한 소수의 의견제출자들은 두 개의 기준서를 별도로 유지하는 것을 지지하였다. 이러한 소수의 검토자들은 내부적으로 창출한 무형자산은 유형별로 별도 요구사항에 따라 다루어져야 한다는 견해를 지지하였다. 이 의견제출자들은 E60에서 제안된 인식기준이 너무 개괄적이어서 내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 실무에 효과적이지는 않다고 주장하였다.

BCZ35 IASC는 내부적으로 창출한 무형자산의 특정 형태별로 별도의 기준서(또는 한 기준서 내에 상세한 규정들)를 제정하자는 제안을 기각하였다. 왜냐하면 위에서 설명한 바와 같이 IASC는 내부적으로 창출한 무형자산의 모든 형태에 동일한 인식기준이 적용되어야 한다고 여겼기 때문이다.

IAS 9와 IAS 38의 통합 결과

BCZ36 IAS 9와 IAS 38에서의 규정은 다음의 주요 관점에서 차이가 있다.

- (1) IAS 9에서는 개발 관련 지출에서 발생하는 자산에 대해 최초 인식할 수 있는 지출금액(즉, 그러한 자산의 원가를 구성하는 금액)을 그 자산으로부터 회수될 가능성이 높은 금액을 한도로 결정한다. 그 대신에 IAS 38에서는 다음과 같이 규정한다.
 - (가) 인식기준을 충족한 때부터 그 자산이 사용가능할 때까지 발생하는 모든 지출은 자산의 원가를 구성하기 위해 누적되어야 한다.
 - (나) 기업은 아직 사용가능하지 않은 무형자산에 대해 적어도 매년 손상검사를 수행해야 한다. 자산으로 인식된 원가가 그 회수가능액을 초과한다면, 기업은 손상차손을 인식한다. IAS 36에 따라 손상차손의 환입조건이 충족되면 손상차손을 환입해야 한다.
- (2) IAS 38에서는 무형자산에 대해 인식 후 재평가액에서 이후의 상각과 손상차손을 차감한 금액으로 측정하는 것을 허용한다. IAS 9는 이러한 회계처리를 허용하지 않았다. 그러나 개발 관련 지출에 의해 발생된 자산에 대한 활성시장(무형자산의 재평가를 위해 요구되는 조건)이 존재할 가능성은 매우 낮다.
- (3) IAS 38에서는 무형자산의 상각대상금액을 결정할 때 잔존가치에 대해 고려하도록 규정하고 있다. IAS 9에서는 잔존가치를 고려하지 않도록 규정하였다. 그러나 IAS 38에서 규정한 기준에 따르면 개발 관련 지출에서 발생된 자산의 잔존가치가 영(0)을 초과할 가능성은 매우 낮다.

BCZ37 IASC는 실무에서 IAS 38을 적용한 결과와 IAS 9를 적용한 결과 간에 차이가 생길 가능성은 낮을 것으로 여겼다.

내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 지출의 비용 인식

BCZ38 내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 지출(개발 관련 지출 포함)을 비용으로 인식하는 것을 지지하는 사람들은 다음과 같이 주

장한다.

- (1) 내부적으로 창출한 무형자산은 다음의 이유 때문에 *Framework*의 자산 인식요구사항을 충족하지 않는다.
 - (가) 내부적으로 창출한 무형자산에서 발생하는 미래경제적효익은 내부적으로 창출한 영업권에서 발생하는 미래경제적효익과 구별할 수 없다.
 - (나) 내부적으로 창출한 무형자산과 관련된 지출과 내부적으로 창출한 영업권의 증가와 관련된 지출을 신뢰성 있게 구분하는 것은 불가능하다.
- (2) 재무제표의 비교가능성이 달성될 수 없을 것이다. 왜냐하면, 내부적으로 창출한 무형자산에서 미래경제적효익이 유입될 가능성이 높은 지를 결정하는 데 너무 주관적인 판단이 개입되어 유사한 상황에 대해 상이한 회계처리결과를 가져올 수 있기 때문이다.
- (3) 내부적으로 창출한 무형자산의 공정가치가 활성시장⁵⁾에 근거하여 결정되지 않는 한, 당해 자산의 회수가능액을 신뢰성 있게 평가하는 것은 불가능하다. 따라서 내부적으로 창출한 무형자산에 대한 활성시장이 존재하지 않는데도 당해 무형자산을 인식한다면 투자자를 오도할 수 있다.
- (4) 일정 기준을 충족할 때 내부적으로 창출한 무형자산을 원가로 인식하도록 하는 규정은 다음과 같은 이유로 의사결정에 유용한 정보나 예측정보를 거의 제공하지 못한다.
 - (가) 인식기준을 충족시키기 위해 기술적 실현가능성 또는 상업적 성공을 제시하는 것은 일반적으로 상당한 지출이 비용으로 인식되고 나서야 가능할 것이다. 따라서 내부적으로 창출한 무형자산으로 인식되는 원가는 그 자산의 총지출을 반영하지 못한다.
 - (나) 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 자산의 가치와 관련이 없을 수 있다.

5) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

- (5) 일부 국가에서는 내부적으로 창출한 무형자산을 인식한 기업에 대해 이용자들이 의구심을 갖는다.
- (6) 내부적으로 창출한 무형자산의 인식을 정당화하고 뒷받침하는데 필요한 기록 유지를 위해 추가되는 원가에 비해 이에 상당하는 효익이 기대되지 않는다.

내부적으로 창출한 무형자산의 인식

BCZ39 일정 기준을 충족하면 언제나 내부적으로 창출한 무형자산(개발 관련 지출에 의한 무형자산 포함)을 의무적으로 인식할 것을 지지하는 사람들은 다음과 같이 주장한다.

- (1) 자산의 정의와 인식기준을 충족한다면 내부적으로 창출한 무형자산을 인식하는 것은 *Framework*와 일관된다. 경우에 따라서 기업은 다음을 모두 수행할 수 있다.
 - (가) 내부적으로 창출한 무형자산에서 미래경제적효익을 획득할 수 있는 확률을 결정할 수 있다.
 - (나) 이러한 자산에 대한 지출과 내부적으로 창출한 영업권에 대한 지출을 구별할 수 있다.
- (2) 지난 20년간 무형자산에 막대한 투자가 있어 왔으며, 이에 따라 다음의 불만사항이 있었다.
 - (가) 무형자산에 대한 투자를 재무제표에 인식하지 않는다면 기업의 성과측정을 왜곡하고 무형자산에 대한 투자수익률을 정확하게 평가하지 못한다.
 - (나) 기업이 무형자산의 투자수익률을 유지관리하지 못한다면 중요자산에 과잉 또는 과소 투자할 위험이 있다. 그러한 행위를 조장하는 회계시스템은 내부통제 목적과 외부의 목적으로 볼 때 점점 더 부적절한 신호를 보내게 될 것이다.
- (3) 특히 미국에서는 연구·개발 지출에 대한 원가와 가치의 관련성을 입증하는 연구가 진행되어 왔다. 그러한 연구에 의하면 연구·개발 지출의 자본화는 투자자에게 가치측면에서 목적적합

한 정보를 제공한다.

- (4) 어떤 자산의 가치에 대해 일부 불확실성이 존재한다는 사실 자체가 어떠한 원가도 자산으로 인식되어서는 안 된다는 규정을 정당화하지는 못한다.
- (5) 자산이 외부에서 구입되는지 또는 내부에서 개발되는지는 인식 목적상 문제가 되어서는 안 된다. 특히, 기업이 무형자산을 외주 개발할 것인지 자체개발 할 것인지에 따라 자의적인 회계처리의 기회가 있어서는 안 된다.

IAS 38의 승인 시 IASC의 관점

BCZ40 무형자산에 대한 종전 제안에 반영된 바와 일관되게 IASC의 관점은 다음 두 항목에 대한 규정 사이에 차이가 없어야 한다는 것이었다.

- (1) 외부에서 취득한 무형자산
- (2) 개발 활동이나 그 밖의 형태의 활동에서 발생하는 내부적으로 창출한 무형자산

따라서 내부적으로 창출한 무형자산은 무형자산의 정의와 그에 대한 인식기준이 충족된다면 언제나 인식하여야 한다. E60에 대한 대다수의 의견제출자들도 이러한 관점을 지지하였다.

BCZ41 IASC는 내부적으로 창출한 무형자산에 대한 지출(개발 관련 지출을 포함)이 인식기준을 충족하여 자산이 창출됨에도 불구하고 즉시 비용처리 하자는 대안을 허용하는 제안을 기각하였다. IASC는 자유로운 선택은 재무제표간의 비교가능성을 훼손할 것이며 국제회계기준에서 대체적 회계처리의 수를 줄이려는 IASC의 노력을 훼손한다고 여겼다.

내부적으로 창출한 무형자산과 취득한 무형자산의 인식기준 차이

BCZ42 IAS 38은 무형자산의 일반적인 인식기준을 확장하여 내부적으로 창출한 무형자산에 대한 특정한 인식기준을 포함하고 있다. 기업이 무형자산을 취득할 때는 언제나 이러한 기준이 암묵적으로 충족된다고 가정한다. 따라서 IAS 38에서는 기업이 내부적으로 창출한 무형자산에 대해서만 이러한 기준이 충족되는지를 입증하도록 규정한다.

원가로 최초 인식

BCZ43 E50과 E60에 대한 일부 의견제출자들은 E50과 E60에서 제안된 인식기준이 너무 제약적이며 많은 무형자산, 특히 내부적으로 창출한 무형자산을 인식하지 못하게 한다고 주장하였다. 특히 그들은 IAS 38에 포함된 다음의 제안에 반대하였다.

- (1) 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있더라도 원가 이외의 금액으로 무형자산을 인식해서는 안 된다.
- (2) 무형자산에 대한 지출로서 전기이전에 비용으로 인식된 부분을 자산으로 다시 변경해서는 안 된다.

그들은 이같은 원칙이 *Framework*와 상충한다고 주장하며, 특히 자산의 정의를 충족하는 항목은, '원가나 가치가 신뢰성 있게 측정될 수 있다'면 인식되어야 한다고 규정하고 있는 *Framework*의 문단 83을 인용하였다. 이들 의견제출자들은 특히 공정가치가 신뢰성 있게 측정될 수 있다면 내부적으로 창출한 무형자산을 포함한 무형자산을 공정가치로 인식하는 것을 지지하였다.

BCZ44 IASB는 무형자산을 공정가치로 최초 인식하는 것을 허용하도록 하는 제안(사업결합이나 이종자산⁶⁾의 교환, 또는 정부보조금으로 무형자산을 취득하는 경우는 제외)을 기각하였다. 그 이유는 다음과

6) IAS 16(2003년 개정)에서는 하나 이상의 비화폐성자산 또는 화폐성자산과 비화폐성자산이 결합된 대가와 교환하여 취득하는 유형자산을 그 교환거래에 상업적 실질이 결여되어 있지 않다면 공정가치로 인식하도록 요구한다. 종전에는 유사한 자산 간의 교환이 아니면 기업이 그러한 취득자산을 공정가치로 측정하였다. IASB는 하나 이상의 비화폐성자산 또는 화폐성자산과 비화폐성자산이 결합된 대가와 교환하여 취득하는 무형자산에도 동일한 측정기준이 적용되어야 한다고 결론지었다.

같다.

- (1) 이는 IAS 16과 일관된다. IAS 16은 유형자산 항목을 공정가치로 최초 인식하지 않도록 하고 있다(IAS 38에서와 같이 특정하게 제한된 경우는 제외).
- (2) 해당 자산에 대한 활성시장이 존재하지⁷⁾ 않는다면 무형자산의 공정가치를 결정하는 것은 어렵다. 내부적으로 창출한 무형자산에 대해 IAS 38에서 규정한 특성을 갖는 활성시장이 존재할 가능성이 매우 낮으므로 IASC는 비금융 자산의 최초 인식과 측정에 일반적으로 적용되는 원칙에 대한 예외를 만들 필요가 있다고 여기지 않았다.
- (3) E50에 대한 의견제출자들의 대다수는 무형자산을 원가로 최초 인식하는 것을 지지하였으며 비용으로 최초 인식한 무형의 항목에 대한 지출은 이후에 자산으로 수정하지 못하게 하는 안을 지지하였다.

내부적으로 창출한 무형자산에 대한 인식기준의 적용

BCZ45 IAS 38에서는 내부적으로 창출한 브랜드, 제호, 출판표제, 고객목록 및 실질적으로 이와 유사한 항목을 무형자산으로 인식하는 것을 명시적으로 금지하고 있다. IASC는 내부적으로 창출한 이러한 종류의 무형자산은 IAS 38의 인식기준을 거의 충족시킬 수 없으며 아마도 결코 충족시키지 못할 것이라고 여겼다. 그렇지만 오해의 소지를 없애기 위해 IASC는 이러한 결론에 대해 명시적으로 인식을 금지하는 형식으로 규정하기로 결정하였다.

BCZ46 또한 IAS 38에서는 연구, 교육, 광고와 사업개시활동에 대한 지출은 재무제표에 인식될 수 있는 무형자산을 발생시키지 못한다고 명시하고 있다. 일부에서는 이러한 규정과 지침이 지나치게 제약적이고 자의적이라고 보지만, 이는 IAS 38의 인식기준 적용에 대한 IASC

7) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

의 해석에 근거하고 있다. 이는 또한 내부적으로 창출한 영업권과 구별되는, 내부적으로 창출한 무형자산의 존재여부를 결정하기가 때때로 어렵다는 사실을 반영한다.

2008 개정사항⁸⁾

- BC46A 문단 68에서는 내부적으로 창출한 무형자산 항목에 대한 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다고 언급하고 있다. IASB는 일부 관계자에게는 이에 대한 해석이 불명확하다는 데 주목하였다. 예를 들어, 일부에서는 기업이 광고나 판매촉진을 개발하거나 알리기 위해 사용하게 될 재화나 용역을 제공받았을 때 그러한 광고 및 판매촉진 활동을 위한 지출을 비용으로 인식해야 한다고 생각하였다. 다른 일부에서는 광고나 판매촉진이 고객 또는 잠재고객에게 제공되었을 때 기업이 비용을 인식해야 한다고 생각하였다. 따라서 IASB는 ‘발생’의 의미를 명확히 하기 위해 문단 69를 개정하기로 결정하였다.
- BC46B IASB는 광고 및 판매촉진 활동이 브랜드나 고객관계를 증진시키거나 생성하여 수익을 창출한다는 점에 주목하였다. 광고 및 판매촉진 활동을 수행하는 데 사용하기 위하여 취득하는 재화나 용역은 그러한 활동을 수행하기 위한 목적만을 갖고 있다. 즉, 그러한 재화나 용역의 유일한 효익은 브랜드나 고객관계를 개발하거나 생성하여 수익을 창출하는 데 있다. 내부적으로 창출한 브랜드나 고객관계는 무형자산으로 인식되지 않는다.
- BC46C IASB는 광고의 결과로 기업에 유입될 수 있는 경제적 효익이 광고에 의해 증진되거나 생성된 브랜드나 고객관계의 결과로 기업에 유입될 수 있는 경제적 효익과 동일하다면, 기업이 아직 실행되지 않은 광고에 대하여 자산을 인식하는 것은 일관되지 않는다고 결론지었다. 따라서 IASB는 기업이 미래의 광고나 판매촉진 활동과 관련

8) 이 제목과 문단 BC46A~BC46I는 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선*에 따라 추가되었다.

하여 제공받은 재화나 용역을 자산으로 인식해서는 안 된다고 결론 지었다.

BC46D 이러한 결론을 도출하는 과정에서 IASB는 만약 기업이 광고용 재화나 용역 대가를 미리 지급하고 공급자가 아직 그 재화나 용역을 제공하지 않았다면 기업은 다른 자산을 갖는다고 보았다. 그 자산은 그러한 재화나 용역을 제공받을 수 있는 권리이다. 따라서 IASB는 그러한 재화나 용역을 제공받을 수 있는 권리를 자산으로 인식하는 것을 허용한 문단 70을 유지하기로 결정하였다. 그러나 IASB는 기업이 관련 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖거나 관련 용역을 제공받은 시점 이후에도 계속 자산을 인식하는 것을 정당화하는 데 이 문단이 사용되어서는 안 된다고 보았다. 따라서 IASB는 기업이 관련 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖거나 관련 용역을 제공받을 때 까지만 선급금이 인식될 수 있다는 것을 명확히 하기 위해 이 문단을 개정하기로 결정하였다.

BC46E IASB는 기업이 관련 재화나 용역을 제공받았을 때 그것을 제공받을 권리가 중지된다는 점에 주목하였다. 기업은 더 이상 인식할 수 있는 자산을 가지고 있지 않기 때문에 비용을 인식한다. 그러나 IASB는 재화를 제공받는 시점이 비용을 인식하는 시점을 결정하는 요소가 되어서는 안 된다고 우려하였다. 물리적인 공급이 이루어지는 날은 공급자와의 약정의 상업적 실질에 영향을 주지 않고 변경될 수 있다. 따라서 IASB는 재화가 공급계약에 따라 공급자에 의해 완성되고 기업이 지급을 대가로 그 재화의 인도를 요구할 수 있을 때 즉, 기업이 관련 재화를 이용할 수 있는 권리를 갖게 되었을 때, 그 재화에 대하여 비용을 인식하여야 한다고 결정하였다.

BC46F 2007년에 발표된 공개초안 *IFRS 연차개선(Improvements to IFRSs)*에 대한 다수의 의견제출자들은 IASB의 비용 인식시점에 대한 의도가 불분명하다고 생각하였다. 이에 대해 IASB는 언제 기업이 재화를

이용할 수 있는 권리를 갖거나 용역을 제공받을 권리를 갖는 지를 명확히 하기 위해 문단 69A를 추가하였다.

BC46G IASB는 또한 우편 주문 카탈로그는 광고 및 판매촉진의 형태가 아니라 유통망을 형성하는 것이라고 주장하는 많은 외부검토의견을 받았다. IASB는 우편 주문 카탈로그의 주요 목적은 고객에게 재화를 광고하는 것이라고 생각하였으므로 이러한 주장을 받아들이지 않았다. 혼란을 피하기 위해 IASB는 우편 주문 카탈로그를 광고 활동의 한 예로서 이 기준서에 포함하기로 결정하였다.

BC46H 우편 주문 카탈로그의 원가가 자본화되어야 한다고 주장하는 몇몇 의견제출자들은 SIC 32의 웹 사이트 원가를 유추하는 것이 적절하다고 제안하였다. IASB는 이에 동의하였고 제안된 개정안이 SIC 32를 적용한 결과와 거의 동일한 회계처리를 도출할 것이라고 결론지었다. 특히, SIC 32에서는 콘텐츠의 원가가 (재화와 용역의 광고 및 판매촉진을 위하여 개발되는 한) 발생시점에 비용으로 인식되어야 한다고 규정하고 있다. IASB는 우편 주문 카탈로그의 경우 콘텐츠의 대부분이 재화와 용역의 광고 및 판매촉진을 위한 것이라고 결론지었다. 따라서 카탈로그의 원가를 자본화하도록 허용하면서 동시에 기업의 제품을 광고하고 판매촉진하기 위하여 사용되는 웹 사이트 콘텐츠의 개발과 웹사이트에 올리는 원가를 비용으로 인식하도록 요구한다면, 지출의 성격에 근거하여 회계처리하는 것이 아니라 콘텐츠를 전달하기 위하여 사용되는 매체(종이 또는 전자 방식)의 성격에 근거하여 회계처리하는 것이 될 것이다.

BC46I IASB는 SIC 32에 의하면 내부적으로 창출한 웹 사이트에 대한 지출이 '응용프로그램과 하부구조 개발단계'에서만 자본화될 수 있다는 점에 주목하였다. SIC 32에서는 웹 사이트가 운영되도록 하는 기능과 하부구조를 개발하는 데 관련된 원가는 자본화되어야 한다고 규정하고 있다. IASB의 관점에 따르면, SIC 32에 따라 자본화되는 전

자적 하부구조는 유형자산의 하부구조(예: 간판)와 유사한데, 간판은 광고가 대중에게 보여질 수 있도록 해주는 것이지 간판을 통해 보여주는 콘텐츠가 아니다.

무형자산에 대한 후속 회계처리

BC47 IASB는 당초에 1단계 사업결합 과제의 범위에 사업결합으로 취득한 무형자산의 후속 회계처리에 대한 고려사항을 포함시키기로 결정하였다. 그 때문에 IASB는 초기에 다음의 세 가지 논제에 중점을 두었다.

- (1) 내용연수가 유한하고 사업결합으로 취득한 무형자산을 최초 인식한 후에도 계속 IAS 38에 따라 회계처리하여야 하는가?
- (2) 사업결합으로 취득하는 무형자산의 내용연수가 비한정이라고 간주될 수 있는가? 또한 어떤 상황에서 그러한가?
- (3) 사업결합으로 취득하는 무형자산의 내용연수가 비한정인 경우 (그러한 자산이 있다고 가정할 때) 당해 무형자산을 최초 인식한 후에 어떻게 회계처리하여야 하는가?

BC48 그러나 문단 BC47의 (2)와 (3)의 논제를 심의하는 과정에서, IASB는 이러한 논제에 대해 어떠한 결론을 내리더라도 사업결합 이외의 방식으로 취득하여 인식하는 무형자산에 대해서도 동일하게 적용되어야 할 것이라고 결정하였다. IASB는 사업결합으로 취득한 무형자산에 한정하여 개정 전 IAS 38의 규정을 개정하는 것은 무형자산을 어떻게 취득하였는지에 따라 무형자산에 대한 회계처리에 비일관성을 야기할 것이라고 보았다. 따라서 유사한 항목인데도 상이한 방식으로 회계처리될 수 있다. 이는 비교가능성과 신뢰성(예를 들어, 유사한 거래는 동일한 방식으로 회계처리한다는 표현의 충실성 개념에 근거한다)이 모두 낮아지기 때문에 그러한 비일관성을 야기하는 것이 이용자들에게 제공되는 기업의 무형자산에 대한 정보의 유용성을 훼손시킨다고 IASB는 결론지었다. 그러므로 IASB는 문단 BC47의 (2)와 (3)의 논제와 관련된 개정 전 IAS 38의 규정에 대한 개

정내용은 내부적으로 창출하였는지, 개별 취득 되었는지, 또는 사업 결합의 일부로 취득되었는지에 상관없이, 인식된 모든 무형자산에 대하여 적용되어야 한다고 결정하였다.

BC49 문단 BC47에서 식별된 논제에 대해 심의하기 전에 IASB는 취득일에 영업권을 그 밖의 무형자산과 구별할 때 개입되는 주관성으로 인하여, 영업권과 그 밖의 무형자산의 후속 회계처리 간의 차이가 취득일에 무형자산을 잘못 분류할 가능성을 증가시킨다는 일부의 우려에 주목하였다. 그러나 IASB는 분리가능성과 계약상 또는 기타 법적 권리 기준의 채택이 사업결합으로 취득하는 무형자산을 별도로 식별하고 인식하는 데 합리적으로 명확한 근거를 제공한다고 결론지었다. 따라서 IASB는 최초 인식 후의 무형자산 회계처리는 영업권의 후속처리가 아닌 해당 자산의 성격과 관련지어 분석되어야 한다고 결정하였다.

내용연수가 유한하며 사업결합으로 취득하는 무형자산의 회계처리

BC50 IASB는 개정 전 IAS 38에서는 최초 인식 후 무형자산을 다음 중 하나로 측정하도록 규정하고 있음에 주목하였다.

- (1) 원가에서 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액
- (2) 재평가일에 활성시장⁹⁾에 근거하여 결정된 공정가치에서 이후의 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 재평가금액. 이러한 접근법 하에서는 대차대조표일에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이나지 않도록 주기적으로 재평가하여야 한다.

상기 방법 중 어느 것을 사용하는지에 상관없이 개정 전 IAS 38에서는 자산의 상각대상금액을 해당 자산의 내용연수에 대한 최선의 추정기간에 걸쳐 체계적인 방법으로 상각하도록 규정하였다.

BC51 IASB는 모든 무형자산을 상각해야한다는 규정은 모든 무형자산의

9) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

내용연수가 결정가능하고 유한하다는 개념에 기초하고 있다는 점에 주목하였다. 무형자산의 내용연수가 비한정이라고 간주될 수 있는지, 그리고 어떤 상황에서 그러한지에 대한 논제는 논외로 하고, IASB가 고려한 중요한 사항은 사업결합으로 취득하는 무형자산으로서 내용연수가 유한한 무형자산에 대해 상기 규정과 달리 적용하는 것이 정당화되는지 여부였다.

BC52 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산으로서 내용연수가 유한한 무형자산에 대해 상기 규정과 달리 적용하면 전적으로 취득 방식에 따라 인식된 무형자산의 회계처리 사이에 비일관성이 초래될 수 있다는 점에 주목하였다. 즉, 유사한 항목인데도 불구하고 다른 방법으로 회계처리될 것이다. IASB는 그러한 비일관성을 야기하는 것은 비교가능성과 신뢰성을 모두 저하시키기 때문에 이용자들에게 제공되는 기업의 무형자산에 대한 정보의 유용성을 훼손할 것이라고 결론지었다.

BC53 따라서 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산으로서 내용연수가 유한한 무형자산을 최초 인식한 후 상기 규정에 따라 회계처리해야 한다고 결정하였다.

내용연수가 유한한 무형자산에 대한 손상 검사(문단 111)

BC54 개정 전 IAS 38에서는 사업결합으로 취득하였는지에 상관없이 20년을 초과하는 기간에 걸쳐 유한 내용연수로 상각되는 무형자산의 회수가능액은 적어도 매 회계연도 말에 측정하여야 한다고 규정되어 있다.

BC55 IASB는 장기사용가능유형자산의 회수가능액은 IAS 36에 따라 자산이 손상되었다는 징후가 있을 때에만 측정될 필요가 있다는 사실에 주목하였다. IASB는 매우 오랜 기간에 걸쳐 상각되는 일부 식별가

능한 자산의 회수가능액이 유사한 기간에 걸쳐 상각되거나 감가상각되는 다른 식별가능한 자산보다 더 자주 정기적으로 결정되도록 요구해야하는 개념적 근거를 찾지 못하였다. 따라서 IASB는 20년을 초과하는 기간에 걸쳐 유한 내용연수로 상각되는 무형자산의 경우 IAS 36에 따라 자산이 손상되었다는 징후가 있을 때에만 회수가능액이 결정되어야 한다고 결론지었다. 결과적으로 IASB는 그러한 무형자산의 회수가능액이 적어도 매 회계연도 말에 측정되어야 한다는 개정 전 IAS 38의 규정을 삭제하기로 결정하였다.

BC56 또한 IASB는 무형자산의 손상검사와 관련한 모든 규정은 IAS 38보다는 IAS 36에 포함되어야 한다고 결정하였다. 따라서 IASB는 자산이 손상되었다는 징후가 있는 지에 상관없이 아직 사용가능하지 않은 무형자산의 회수가능액을 기업이 매 보고기간말에 추정해야 한다는 개정 전 IAS 38의 규정을 IAS 36으로 재배치하였다.

내용연수가 유한한 무형자산의 잔존가치(문단 100)

BC57 IAS 38을 개정하면서 IASB는 다음 중 하나에 해당하는 경우를 제외하고는, 무형자산의 잔존가치를 영(0)으로 가정하는 개정 전 IAS 38의 규정을 내용연수가 유한한 무형자산에 적용하기 위해 계속 유지해야 될지를 고려하였다.

- (1) 내용연수 종료 시점에 제3자가 자산을 구입하기로 하는 약정이 있다.
- (2) 그 자산에 대한 활성시장¹⁰⁾이 있고 다음을 모두 충족한다.
 - (가) 자산의 잔존가치를 그 활성시장에 근거하여 결정할 수 있다.
 - (나) 그러한 활성시장이 그 자산의 내용연수 종료 시점에 존재할 가능성이 높다.

BC58 IASB는 개정 전 IAS 38(2003년에 개정된 IAS 16에 의하여 개정)의

10) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

잔존가치에 대한 정의에서 자산이 이미 오래되어 내용연수 종료시점에 기대되는 상황에 있는 것처럼 보아 잔존가치를 추정하도록 규정하고 있다는 데 주목하였다. 따라서 기업이 자산의 경제적 내용연수가 종료되기 전에 처분할 것으로 예상하기 때문에 무형자산의 내용연수가 경제적 내용연수보다 짧다면, 그 자산의 잔존가치는 문단 BC57(1) 또는 (2)의 상황을 충족하는지에 상관없이 영(0)이 아닐 것이다.

BC59 그럼에도 불구하고, 명시된 조건을 충족시키지 않는 한 무형자산의 잔존가치를 영(0)으로 가정한다는 규정은 모든 무형자산을 상각하도록 요구하는 그 기준서의 규정을 회피하는 것을 방지하기 위한 수단으로서 개정 전 IAS 38에 포함되었다는 점에 IASB는 주목하였다. 내용연수가 유한한 무형자산에 대해 개정 기준서에서 이러한 규정을 삭제하면 해당 무형자산에 대한 상각 규정을 회피하는 수단을 제공할 수 있다. 즉, 자산의 잔존가치가 장부금액 이상이라고 주장함으로써 자산의 내용연수가 유한함에도 불구하고 자산의 상각을 회피할 수 있을 것이다. IASB는 사업결합 과제의 일부로서 내용연수가 유한한 무형자산의 잔존가치가 영(0)이 아닐 수 있도록 허용하기 위해 기준을 수정하지 않기로 결정하였다. 그러나 IASB는 이 문제가 무형자산에 대한 향후 과제의 일환으로 다루어져야 한다고 결정하였다.

무형자산의 내용연수(문단 88~96)

BC60 IAS 38의 개정 공개초안에서 제안된 내용과 일관되게 기준서에서는 관련된 모든 요소의 분석에 근거하여, 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우, 무형자산의 내용연수는 비한정인 것으로 보도록 규정하고 있다.

BC61 공개초안과 개정된 기준서를 작성하면서 IASB는 무형자산의 내용

연수가 그 자산과 관련된 기대현금유입과 관련이 있다는 점에 주목하였다. IASB는 표현의 충실성을 위해 무형자산의 상각기간은 일반적으로 그러한 내용연수를 반영해야 하며 나아가서 그 자산과 관련된 현금흐름을 반영해야 한다고 보았다. IASB는 특정 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없다는 방식으로 무형자산을 유지할 의도와 능력을 경영진이 갖는 것이 가능하다고 결론지었다. 즉, 모든 관련 요소(법적, 규제적, 계약적, 경쟁적, 경제적 및 기타의 요소)의 분석에 의하면 어떤 무형자산은 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없다고 결론을 내리는 것이 가능하다.

BC62 예를 들어, IASB는 일부 무형자산이 유한한 기간보다는 영구히 지속되는 법적 권리에 근거함에 주목하였다. 그로 인해 그러한 자산들은 수년 또는 심지어는 비한정으로 지속될 것으로 예상되는 관련 현금흐름이 생길 수 있다. IASB는 현금흐름이 유한한 기간에 걸쳐 발생할 것으로 예상된다면 그 자산의 내용연수는 유한한 기간으로 제한된다고 결론지었다. 그러나 현금흐름이 비한정으로 지속된다고 예상된다면 그 내용연수는 비한정이다.

BC63 개정 전 IAS 38에서는 무형자산의 최대내용연수가 20년이라는 가정을 규정하였다. 공개초안과 개정된 기준서를 작성하면서 IASB는 무형자산의 상각기간은 표현의 충실성을 위해 그 내용연수 및 나아가서 당해 자산 관련 현금흐름을 반영해야 한다는 관점과 위의 가정이 서로 일관되지 않는다고 결론지었다. 따라서 IASB는 비록 무형자산의 내용연수가 유한하더라도 개정된 이 기준서에서는 최대내용연수를 가정하지 않기로 결정하였다.

BC64 공개초안에 대한 의견제출자들은 일반적으로 IAS 38에서 최대내용연수를 가정하는 규정을 삭제하고, 그 대신 모든 관련 요소의 분석을 근거로 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에

대하여 예측가능한 제한이 없을 때에는 내용연수를 비한정으로 간주하도록 규정하는 IASB의 제안을 지지하였다. 그러나 일부 의견제출자들은 자산의 내용연수를 명확하게 결정하지 못하는 것은 유형자산의 많은 항목에도 동일하게 적용된다고 주장하였다. 그럼에도 불구하고 기업은 유형자산 항목들의 내용연수를 결정해서 그 내용연수에 걸쳐 체계적으로 상각대상금액을 배부하여야 한다. 이러한 의견제출자들은 무형자산을 이와 다르게 회계처리해야 하는 개념적 근거가 없다고 주장하였다.

BC65 이러한 검토의견을 고려하면서 IASB는 다음에 주목하였다.

- (1) 모든 관련 요소의 분석에 기초할 때 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우에만 IAS 38에 따라 무형자산의 내용연수는 비한정이라고 간주될 것이다. 무형자산의 내용연수를 정확히 결정하기가 어렵다는 것이 내용연수를 비한정이라고 간주하는 근거를 제공하지는 않는다.
- (2) 무형자산과 유형자산의 내용연수는 기업에 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간과 직접적으로 관련되지만, 유형자산에서 예상되는 물리적 효용에 따라 그 자산의 내용연수에 상한이 있게 된다. 즉, 유형자산의 내용연수는 그 자산의 예상 물리적 효용을 초과할 수 없을 것이다.

IASB는 유형자산(토지 제외)은 예상되는 물리적 효용에 항상 예측가능한 제한이 있기 때문에 내용연수가 비한정이라고 볼 수 없다고 결론지었다.

계약상 권리 또는 기타 법적 권리에 의해 제약받는 내용연수(문단 94~96)

BC66 IASB는 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생하는 무형자산의 내용연수는 그러한 권리의 지속기간에 의하여 제약을 받는다

는 점에 주목하였다. 그러한 자산의 내용연수는 그 권리의 지속기간을 초과할 수 없지만 그 기간보다 더 짧을 수는 있다. 따라서 IASB는 무형자산의 내용연수를 결정할 때 기업이 그 무형자산을 사용할 것으로 예상하는 기간을 고려해야 한다고 결론지었으며, 이는 계약상 권리 또는 기타 법적 권리의 소멸에 종속된다.

BC67 그러나 IASB는 그러한 권리가 갱신될 수 있는 제한된 기간 동안 종종 이전될 수 있다는 점에도 주목하였다. 따라서 이러한 무형자산의 내용연수를 결정하는 데 갱신이 가정되어야만 하는지 고려하였다. IASB는 어떤 형태의 라이선스는 최초에 한정된 기간으로 발행되지만 해당되는 규정과 규제를 준수한다면 거의 원가가 들지 않고 일상적으로 갱신이 이루어질 수 있다는 점에 주목하였다. 이러한 라이선스는 잔여기간보다 더 긴 기간을 반영한 가격에 거래되는데 이는 최소한의 원가로 갱신하는 것이 일반적인 기대라는 것을 나타낸다. 그러나 다른 형태의 라이선스는 갱신이 확실하지 않으며 비록 갱신된다 할지라도 그 갱신을 확실하게 하기 위해서 실질적인 원가가 발생될 수도 있다.

BC68 IASB는 일부 무형자산의 내용연수가 경제적 측면에서 갱신 및 그 갱신과 관련된 원가에 의존하기 때문에, 유의적인 원가 없이 갱신될 수 있다는 증거가 있는 경우에 그러한 자산에 귀속되는 내용연수에 갱신을 반영하여야 한다고 결론지었다.

BC69 공개초안의 의견제출자들은 일반적으로 이러한 결론을 지지하였다. 동의하지 않는 의견제출자들은 다음의 사항을 제안하였다.

(1) 갱신기간이 특정 조건에 대한 그 기업의 충족여부 뿐만 아니라 제3자의 결정에 종속되는 경우, 제3자의 결정이 갱신원가 뿐만 아니라 갱신할 가능성에도 영향을 미치기 때문에 우발자산이 발생한다. 따라서 갱신이 제3자의 승인에 종속되지 않을 경우에만 내용연수에 갱신을 반영하여야 한다.

- (2) 그러한 규정은 사업결합일에 무형자산(특히 계약상 고객관계)을 측정하는 데 사용되는 기준과 일관되지 않는다. 예를 들어, 계약상 고객관계의 공정가치가 그 계약이 갱신될 가능성을 반영한 금액을 포함하는지는 불분명하다. 갱신의 가능성은 갱신에 요구되는 원가에 상관없이 공정가치를 가질 수 있을 것이다. 이는 계약상 고객관계의 내용연수가 그 고객관계의 공정가치를 결정하는 데 사용되는 기준과 일관되지 않을 수 있다는 것을 의미한다.¹¹⁾

BC70 위의 (1)과 관련하여 IASB는 기업이 갱신하기 위해서는 제3자(예: 정부)의 승인이 필요한 경우 기업의 갱신 능력을 뒷받침하는 증거가 있어야 한다고 규정한다면 기업은 제3자의 승인과정은 기업의 갱신능력에 대해 미칠 수 있는 영향을 반드시 평가하게 될 것이라고 보았다. IASB는 계약상 또는 법적 권리가 제3자의 승인을 필요로 하지 않는 상황에만 국한하여 적용하여야 한다고 규정할 만한 개념적 근거를 찾지 못하였다.

BC71 위의 (2)와 관련하여 IASB는 다음의 사항에 주목하였다.

- (1) 갱신기간과 관련한 규정들은 이러한 갱신이, 예를 들어, 기업이 특정 조건을 충족해야하거나 제3자의 승인을 필요로 하는 조건이 있을 수 있음에도 불구하고 기업이 계약상 또는 기타 법적 권리를 갱신할 수 있는 상황을 정하고 있다. 이 기준서의 문단 94에는 ‘...유의적인 원가 없이 기업에 의해[기울임꼴로 표시된 부분은 강조된 부분임] 갱신될 것이 명백한 경우에만 그 갱신기간을 무형자산의 내용연수에 포함한다.’라고 명시하고 있다. 고객과의 계약을 갱신하는 능력은 일반적으로 그 기업이 아닌 고객에게 달려있다.
- (2) 의견제출자들은 실질적인 2개의 무형자산(고객계약이라는 무형자산과 고객계약과 관련된 고객관계라는 무형자산)을 하나의 무

11) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

형자산으로 보고 있는 것으로 보인다. 고객에 의한 갱신의 기대는 고객과의 계약의 공정가치보다는 고객관계 무형자산의 공정가치에 영향을 미친다. 따라서 이 기준서 하에서 고객계약의 내용연수는 계약기간을 초과하지 않고 고객계약의 공정가치는 고객에 의한 갱신의 기대를 반영하지 않을 것이다. 즉, 고객계약의 내용연수는 그 공정가치를 결정하는 데 사용되는 기준과 일관성이 없는 것은 아닐 것이다.

BC72 그러나 의견제출자들의 제안에 대응하여, IASB는 기업이 계약상 권리 또는 기타 법적 권리를 유의적인 원가 없이 갱신할 수 있는 것으로 간주되는 상황에 대한 추가적인 지침을 제공하기 위해 이 기준서에 문단 96을 포함시켰다.

내용연수가 유한한 무형자산(문단 98)¹²⁾

BC72A 종전 문단 98의 마지막 문장에서 ‘내용연수가 유한한 무형자산의 경우에 정액법에 의한 상각누계액보다 작은 상각누계액을 인식하는 상각방법의 사용을 정당화 할 수 있는 설득력 있는 증거는 거의 없다’라고 기술되어 있었다. 실무에서는 이러한 언급이 정액법보다 생산량비례법의 상각누계액이 작게 된다면 생산량비례법을 사용하여 자산을 상각하는 것을 금지하는 것으로 인식되었다. 그러나 정액법을 사용하는 것이, 상각방법은 무형자산의 예상 미래경제적효익의 예상되는 소비형태를 반영하여야 한다는 문단 98의 일반적인 요구사항과 일관되지 않을 수 있다. 결과적으로 IASB는 문단 98의 마지막 문장을 삭제하기로 결정하였다.

상각방법(문단 97-98C)

BC72B IASB는 수익에 기초한 방법을 무형자산의 상각에 사용하는 것에

12) 이 제목과 문단 BC72A는 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선에* 의해 추가되었다

대한 우려를 다루기 위하여 IAS 38을 개정하기로 결정하였다. IASB의 결정은 IFRIC 12의 적용범위에 속하는 민간투자사업 무형자산의 적절한 상각방법을 결정할 때 ‘자산에 내재된 미래경제적효익의 소비’라는 용어의 뜻을 명확히 해달라는 요구에 따르는 것이었다. 제기된 쟁점은 IAS 38 문단 97과 98의 적용과 관련되어 있지만, IASB는 민간투자사업에서 발생한 무형자산에 국한하지 않고 광범위하게 쟁점을 다루기로 결정하였다.

- BC72C 수익에 기초한 상각방법은 자산의 상각대상금액을 자산의 경제적 내용연수에 걸쳐 창출될 것으로 예상되는 총수익에 대한 한 회계기간에 창출되는 수익의 비율에 기초하여 배분하는 방법이다. 총수익 금액은 수량과 가격의 상호작용에 영향을 받고 예상되는 가격 변동이 반영된다. IASB는 수익의 가격 요소가 인플레이션에 영향을 받을 수 있다고 보았고, 인플레이션은 자산이 소비되는 방식과 관련이 없다는 점에 주목하였다.
- BC72D IASB는 IAS 38 문단 97에서, 사용되는 상각방법은 자산의 경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영하여야 한다고 기술한 것을 주시하였다.
- BC72E IAS 38의 지침에 기초하여, IASB는 공개초안 ‘허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화’(IAS 16 및 IAS 38 개정 제안)(이하 ‘공개초안’이라 한다)에서 자산의 사용을 포함하는 활동에서 창출되는 수익에 기초한 상각방법은 적절하지 않다는 것을 명확히 할 것을 제안하였다. 그 방법은 자산을 사용하여 소비되는 경제적효익이 아니라 자산이 포함된 사업을 운영하여 창출되는 경제적효익의 형태를 반영하기 때문이다.
- BC72F 공개초안을 재심의하면서 IASB는 수익은 일반적으로 무형자산에 내재된 경제적효익의 소비를 측정하는 데 적절하지 못한 기준이라

고 간주하는 반증이 가능한 간주규정을 포함하기로 결정하였다. IASB는 무형자산의 미래경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영하기 위하여 수익을 사용할 수 있는 상황이 있을 수 있는지에 대한 의문도 고려하였다.

BC72G IAS 38의 개정을 마무리하면서, IASB는 상각 기준으로 수익을 사용하지 못하게 하는 간주규정을 두 가지 상황에서는 배제할 수 있음을 IAS 38에서 명확히 하기로 결정하였다. 이러한 상황 중 하나는 수익이 무형자산에 내재된 경제적효익의 소비와 밀접하게 연관되어 있다는 것을 제시할 수 있는 경우이다. 또한 IASB는 수익을 사용할 수 있는 또 다른 상황은, 수익 창출이 권리의 만료시기를 결정하기 위한 측정치로 사용되는 방식으로, 무형자산에 포함된 권리가 발생할 총수익금액(예를 들어, 기간이 아니라)으로 표현되는 경우라는 점에 주목하였다. IASB는 이 경우 무형자산에 내재된 미래경제적효익의 소비형태는 계약상 최대금액 대비 벌어들인 총수익의 비율에 따라 정해지며, 그 결과 계약상 창출되는 수익금액은 그 자산에 내재된 효익의 소비를 반영한다는 사실에 주목하였다.

BC72H IASB는 복수의 수익흐름을 제공하기 위하여 무형자산을 복수의 활동에 사용하는 상황도 분석하였다. 의견제출자의 일부는 생산단위가 동질적이지 않기 때문에 생산량비례법을 적용하는 것이 실행 가능해 보이지 않는다고 답변하였다. 예를 들면, 영화제작자는 보통 영화를 극장에서 상영하고, 장난감이나 그 밖의 제품 생산자에게 캐릭터 사용권을 주고, 영화의 DVD 또는 전자복제물을 팔며, TV 방송사에 영화 방영권을 주는 것을 통해 현금흐름을 창출하기 위하여 영화에 내재된 지적재산권을 사용할 것이다. 일부 의견제출자는 영화에 내재된 지적재산권의 원가를 상각하는 최선의 방법은 수익에 기초한 방법을 사용하는 것이라고 생각하였다. 그 이유는 수익이 지적재산권을 사용할 수 있는 다양한 활동에서 얻는 모든 효익의 소비형태에 대한 적합한 대응치를 반영하는 공통분모로 간주되

었기 때문이다.

BC72I IASB는 무형자산을 복수의 활동에 사용하고, 각각 다른 시장에서 복수의 현금흐름을 창출하는 상황에 적절한 상각방법을 결정하기 위해서는 판단이 필요하다는 사실을 인정하였다. IASB는 복수의 현금흐름을 창출하기 위하여 무형자산을 사용하는 상황에서는 상각하기 위해 하나의 무형자산을 구성요소로 나누어야 한다는 제안을 고려하였다. IASB는 자산을 각각 다른 구성요소로 분리하는 것이 엄격하나 IFRS에서 새로운 실무는 아니지만(이는 유형자산에서 일상적으로 이루어지며, IAS 16에서는 이 측면에서 지침을 제공한다) 무형자산에 대하여 이 측면에서 지침을 개발하지는 않았다.

BC72J 또한 IASB는 가장 흔히 사용되는 상각방법을 설명하는 것에 한정된 IAS 38 문단 98을 적용할 때 추가적인 지침이 필요하다고 본 일부 의견에 대응하여 상각방법을 식별하는 방법에 관한 지침을 제공하기로 결정하였다. IASB는 심의하면서 기업이 상각방법을 선택할 때 무형자산 사용의 주된 한정요소를 결정할 수 있을 것이라고 결정하였다. 예를 들면, 헛수(즉 기간), 생산량 또는 창출될 수익금액이 계약을 한정할 수 있다. IASB는 그 주된 한정요소를 식별하는 것은 상각방법 식별의 출발점일 뿐, 경제적효익의 예상되는 소비형태를 보다 잘 반영하는 다른 기준이 있다고 결정된다면 그 다른 기준을 적용할 수 있다는 것을 명확히 하였다.

BC72K IASB는 공개초안에서 체감잔액법을 적용할 때 진부화의 역할을 명확히 하기 위한 지침을 제공할 것을 제안하였다. 제안된 지침에 대한 의견에 따라, 무형자산을 사용하여 생산된 품목의 판매가격이 향후 하락할 것으로 예상된다면, 이는 그 자산이 기술적으로나 상업적으로 진부화될 것이 예상됨을 시사하며 결국 그 자산에 내재된 미래경제적효익의 감소를 나타내는 것일 수 있다고 설명하기 위하여, IASB는 해당 지침의 초점을 바꾸기로 결정하였다. IASB는 기술

적 또는 상업적 진부화의 예상은 미래경제적효익의 소비형태와 자산의 내용연수 모두에 대한 추정과 관련되어 있다는 점에 주목하였다. IASB는 체감잔액법이, IAS 38 문단 98에서 허용하는 상각방법이고, 이는 자산에 내재된 미래경제적효익의 가속된 소비를 반영할 수 있다는 데에 주목하였다.

BC72L 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 IASB가 ‘경제적효익의 소비’의 개념을 정의하고 이에 대하여 지침을 제공해야 한다고 제안하였다. 재심의하면서 IASB는 경제적효익의 소비 개념을 설명하는 것은 더 광범위한 프로젝트가 필요하다는 것에 주목하면서 지침을 제공하지 않기로 결정하였다.

‘생산량’ 문구 사용의 일관성

BC72M IASB는 생산량비례법(units of production) 문구를 일관되게 하기로 결정하였고 따라서 생산량비례법(unit of production) 문구가 사용된 부분을 개정하였다.

내용연수가 비한정인 무형자산에 대한 회계처리(문단 107~110)

BC73 공개초안에서의 제안과 일관되게 이 기준서에서는 내용연수가 비한정인 무형자산의 상각을 금지한다. 따라서 그러한 자산은 최초 인식 후에 다음 중 하나로 측정한다.

- (1) 원가에서 손상차손누계액을 차감한 금액
- (2) 활성시장¹³⁾을 근거로 결정된 공정가치에서 손상차손누계액을 차감한 금액인 재평가금액

비상각

13) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

BC74 공개초안과 개정된 기준서를 작성하면서 IASB는 많은 자산이 수년에 걸쳐 기업에 효익을 제공하고 있음에 주목하였다. 상각은 시간의 경과에 따라 그 자산의 미래경제적효익에 대한 소비를 반영하기 위해 자산의 원가(또는 재평가금액)에서 잔존가치를 차감한 금액을 체계적으로 배분하는 것이다. 따라서 어떤 자산의 미래경제적효익을 소비할 것으로 기업이 기대하는 기간에 대해 예측가능한 제한이 없다면, 예를 들어 임의적으로 결정된 최대 기간에 걸쳐 그 자산을 상각하는 것은 표현의 충실성을 훼손하게 될 것이다. 공개초안의 의견제출자들은 이 결론을 일반적으로 지지하였다.

BC75 결과적으로 IASB는 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각되어서는 아니 되며 정기적인 손상검사를 받아야 한다고 결정하였다. 손상검사의 주기를 포함하여 손상검사의 형식에 대한 IASB의 심의내용은 IAS 36의 결론도출근거에 포함되어 있다. IASB는 더 나아가 내용연수가 비한정이라는 평가를 뒷받침하는 상황이 지속되는지에 대해 결정하기 위해 비상각 무형자산의 내용연수에 대한 정기적인 재검토가 필요하다고 결정하였다.

재평가

BC76 IASB는 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각해서는 아니 된다고 결정하면서, 기업이 그러한 자산을 재평가금액으로 장부에 기록하는 것을 허용해야 하는지 고려하였다. IASB는 기업이 그러한 자산의 미래경제적효익을 어느 정도 기간에 걸쳐 소비하기를 기대하는지에 대해 예측가능한 제한이 없다는 사실에만 근거하여 일부 무형자산을 재평가금액으로 장부에 기록하는 것을 금지할 개념적 타당성을 찾지 못하였다.

BC77 결과적으로 IASB는 이 기준서에서 내용연수가 비한정인 무형자산을 재평가금액으로 기록하는 것을 허용하기로 결정하였다.

재평가 방법 - 무형자산 재평가 시 상각누계액의 비례적 수정

- BC77A IFRS 해석위원회는 재평가 전에 잔존가치, 내용연수 또는 감가상각 방법이 재추정된 경우 재평가방법을 사용하여 측정하는 유형자산 항목의 감가상각누계액 계산 시 실무에서 차이가 있다고 IASB에 보고하였다.
- BC77B 변경한 이유는 IAS 16의 문단 BC25A-BC25G에 추가로 설명되어 있다.
- BC77C IAS 16과 IAS 38 모두가 유형자산/무형자산의 항목을 재평가할 때 감가상각/상각누계액에 대해 같은 규정을 두고 있기 때문에, IASB는 재평가 시점의 감가상각누계액에 대한 IAS 16의 문단 BC25A-BC25G의 회계논제는 IAS 38에 따라 무형자산을 재평가할 때에도 발생할 수 있다는 점에 주목하였다. 유형자산과 무형자산의 항목에 대한 재평가모형의 차이가 감가상각/상각누계액의 수정에 다른 모형을 야기하는 것은 아니다. 예를 들어, IAS 38에서는 무형자산의 공정가치는 활성시장을 기초로 측정하도록 요구한다. 그렇지 않으면 재평가모형을 적용할 수 없다. 그러나, IAS 38에서는 총장부금액과는 달리 무형자산의 장부금액에 대해서만 활성시장을 기초로 한 공정가치 측정을 요구한다.
- BC77D 따라서 IASB는 문단 80(1)이 다음과 같이 기술되도록 개정하기로 결정하였다.
- (1) 총장부금액은 장부금액의 재평가와 일치하는 방식으로 조정한다.
 - (2) 상각누계액은 손상차손누계액을 고려한 후 총장부금액과 장부금액의 차이로 계산한다.
- IASB는 해당 개정내용에 사용된 문구와 일치하도록 문단 80(2)도

개정하기로 결정하였다.

BC77E IASB는 문단 80(1)에 재평가 시점에 상각누계액을 조정할 때 손상차손누계액을 고려할 것을 요구하는 문구를 포함하기로 결정하였다. 이는 향후 재평가증가액이 발생하여 IAS 38의 문단 85와 IAS 36의 문단 119에 따라 종전의 손상차손누계액이 환입될 때 당기손익과 기타포괄손익으로 정확하게 분할하게 하기 위한 것이다.

사업결합으로 취득하는 연구·개발 프로젝트

BC78 IASB는 사업결합으로 취득하는 진행 중인 연구·개발(in-process research and development: IPR&D) 프로젝트와 관련된 다음의 논제를 고려하였다.

- (1) 사업결합으로 취득하는 무형자산을 영업권과 분리하여 인식하기 위해 제안된 기준이 IPR&D 프로젝트에도 적용되어야 하는지의 여부
- (2) 영업권과 분리하여 자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속 회계처리
- (3) 영업권과 분리하여 자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출의 회계처리

위 항목 (1)에 대한 IASB의 심의내용은 IFRS 3의 결론도출근거에 포함되어 있지만 완전성을 기하기 위해서 아래에서도 약술하였다.

BC79 IASB는 1단계 사업결합 과제의 일환으로 내부적으로 창출한 무형자산과 내부 프로젝트의 연구 또는 개발 단계의 지출에 대한 개정 전 IAS 38의 규정을 재고하지 않았다. IASB는 이러한 규정들의 재고가 이 과제의 범위를 벗어나는 것으로 결정하였다.

영업권과 분리한 최초 인식

BC80 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산을 영업권과 분리하여 인

식하기 위한 국제회계기준 제22호(IAS 22) ‘사업결합(Business Combinations)’과 개정 전 IAS 38의 기준이 IPR&D 프로젝트를 포함한 모든 무형자산에 적용되는 것에 주목하였다. 따라서 이러한 기준서들에 따라 사업결합으로 취득하는 어떠한 무형항목도 그것이 식별가능하고 신뢰성 있게 측정가능하며 관련된 미래경제적효익이 취득자에게 유입될 가능성이 높다면 영업권과 분리하여 자산으로 인식되었다. 이러한 기준들이 충족되지 않는 경우 사업결합원가에 포함되는 그러한 항목의 원가 또는 가치에 대한 지출은 영업권으로 귀속되는 금액의 일부가 되었다.

BC81 IASB는 사업결합으로 취득하는 무형자산을 영업권과 분리하여 인식해야하는지 평가할 때 사업결합으로 취득하는 모든 무형자산에 대해 동일한 기준을 사용하는 IAS 22와 개정 전 IAS 38의 접근법을 변경할 개념적 타당성을 찾을 수 없었다. IASB는 다른 기준을 채택하면 비교가능성과 신뢰성을 저하시키므로 사업결합으로 취득하는 자산에 대해 이용자에게 제공되는 정보의 유용성이 훼손될 것이라고 결론지었다. 따라서 IAS 38과 IFRS 3에서는 취득자는 피취득자의 IPR&D 프로젝트가 무형자산의 정의를 충족하면 영업권과 분리하여 취득자의 자산으로 인식하도록 규정하였다. IPR&D 프로젝트가 자산의 정의를 만족하고 식별가능한 경우, 즉 분리가능하거나 계약상 권리 또는 기타 법적 권리로부터 발생하는 경우가 이에 해당된다.

BC82 IAS 38의 개정 공개초안에 대한 일부 의견제출자들은 영업권과 분리하여 인식하여야 하는 지 평가하기 위해 사업결합으로 취득하는 모든 무형자산에 동일한 기준을 적용하는 것은 사업결합으로 취득하는 일부 IPR&D 프로젝트를 내부에서 시작한 유사한 프로젝트와 다르게 회계처리하는 결과를 초래한다는 우려를 표명하였다. IASB는 이 점을 인정했지만 이것이 취득한 무형자산을 영업권에 포함하는 근거를 제공하지는 않는다고 결론지었다. 오히려, 이 점은 진행

중인 연구 프로젝트에 관해서는 무형자산이 절대 존재할 수 없고, 다만 기준서에서 이연에 대한 모든 기준이 충족되었을 때에 한하여 진행 중인 개발 프로젝트에 관해서 무형자산이 존재할 수 있다는 기준서의 결론을 재고할 필요성을 강조한다. IASB는 그러한 재고는 사업결합 과제의 범위에서 벗어난다고 결정하였다.

사업결합으로 취득하고 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속 회계처리

BC83 IASB는 개정 전 IAS 38에서 인식된 모든 무형자산을 최초 인식 후에 다음 중 하나의 금액으로 회계처리하도록 규정하였다는 점을 주목하였다.

- (1) 원가에서 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액
 - (2) 재평가일에 활성시장¹⁴⁾을 근거로 결정된 공정가치에서 이후의 상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액인 재평가금액
- 이러한 자산에는 다음이 포함된다.
- 사업결합으로 취득하여 영업권과 분리하여 인식하기 위한 조건을 충족하는 IPR&D 프로젝트
 - 무형자산으로 인식하기 위한 조건을 충족시키는 개별 취득 IPR&D 프로젝트
 - 내부 프로젝트의 개발 또는 개발단계에서 발생하여 인식된 내부 개발 무형자산

BC84 IASB는 인식된 모든 무형자산에 대한 후속 회계처리에 동일한 규정을 적용하는 개정 전 IAS 38의 접근법을 변경하기 위한 개념적 타당성을 발견하지 못하였다. 따라서 IASB는 사업결합으로 취득하고 영업권과 분리하여 별개의 자산으로 인식하기 위한 조건을 충족하는 IPR&D 프로젝트의 최초 인식 후 회계처리는 인식된 다른 무형자산의 후속 회계처리에 적용되는 규정에 따라야 한다고 결정하

14) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 활성시장을 정의한다.

였다.

사업결합으로 취득하고 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출(문단 42와 43)

BC85 이 기준서에서는 사업결합으로 취득하거나 개별 취득하여 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출을 다음과 같이 회계처리하도록 규정하고 있다.

- (1) 연구 관련 지출이라면 발생 시에 비용으로 인식한다.
- (2) 문단 57의 무형자산 인식기준을 충족시키지 못하는 개발 관련 지출이라면 발생 시에 비용으로 인식한다.
- (3) 문단 57의 무형자산 인식기준을 충족시키는 개발 관련 지출이라면 취득된 IPR&D 프로젝트의 장부금액에 가산한다.

BC86 이 규정을 제정하는 과정에서 IASB는 사업결합으로 취득하여 영업권과 분리하여 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출의 처리가 개정 전 IAS 38에서는 모호하였다는 점에 주목하였다. 일부는 연구, 개발 또는 내부프로젝트의 연구단계나 개발단계에서의 지출과 관련된 개정 전 IAS 38의 규정이 적용되어야 한다고 제안하였다. 그러나 다른 일부는 그러한 규정은 외견상 내부적으로 창출한 무형자산의 최초 인식 및 측정과 관련된다고 주장하였다. 그 대신, 후속지출을 다루는 개정 전 IAS 38의 규정이 적용되어야 한다. 그러한 규정에 의하면 취득이나 완성 후의 무형자산에 대한 후속지출은 다음 모두가 충족되는 경우가 아니라면 발생 시 비용으로 인식될 것이다.

- (1) 그 지출은 최초에 평가된 성과기준을 초과하여 자산으로부터 미래경제적효익을 창출하게 할 가능성이 높다.
 - (2) 그 지출이 신뢰성 있게 측정가능하고 자산에 귀속될 수 있다
- 이러한 조건이 충족된다면 후속지출은 무형자산의 장부금액에 가산될 것이다.

- BC87 IASB는 개정 전 IAS 38의 무형자산의 인식기준을 충족하는 개별 취득한 IPR&D 프로젝트에도 이러한 모호함이 존재한다는 사실에 주목하였다.
- BC88 IASB는 연구, 개발 또는 내부프로젝트의 연구단계나 개발단계에서의 지출에 대한 이 기준서의 규정을 사업결합으로 취득하고 영업권과 분리하여 자산으로 인식한 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출에 적용하면 그러한 후속지출이 그 밖의 무형자산의 후속지출과 일관되게 처리되지 않는 결과를 낳는다는 점에 주목하였다. 그러나 개정 전 IAS 38의 후속지출 규정을 사업결합으로 취득하여 영업권과 분리하여 자산으로 인식한 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출에 적용하면 연구·개발 지출은 프로젝트가 취득되었는지 내부에서 시작되었는지에 따라 다르게 회계처리될 것이다.
- BC89 IASB는 연구, 개발 또는 내부프로젝트의 연구단계나 개발단계에서의 지출에 대한 IAS 38의 규정을 재검토할 기회를 가질 때까지는 이러한 모든 지출이 일관되게 회계처리되는 것이 기업의 재무제표 이용자들에게 더욱 유용한 정보를 제공한다고 결론지었다. 이는 개별적으로 취득하고 이 기준서의 무형자산의 인식기준을 충족하는 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출에도 해당한다.

경과규정(문단 129~132)

- BC90 기업이 IFRS 3에서 정한 시행일 전의 어떤 날부터 IFRS 3을 적용하기로 선택한다면, IAS 38도 그 날부터 전진적으로 적용하여야 한다. 그렇지 않다면 IAS 38은 2004년 3월 31일 이후에 합의된 사업결합으로 취득하는 무형자산의 회계처리에 적용되며 또한 2004년 3월 31일 또는 그 후에 개시하는 첫 번째 연차 보고기간의 기초부터 전진적으로 그 밖의 모든 무형자산에 적용된다. 또한 IAS 38은 기업이 최초 적용 시 무형자산의 내용연수를 재평가하도록 규정한다.

만약 재평가의 결과로 기업이 자산의 내용연수 평가를 변경한다면 그 변경사항은 IAS 8에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.

BC91 사업결합으로 취득하는 무형자산의 최초 인식과 무형자산의 손상검사와 관련된 경과규정 논제에 대한 IASB의 심의내용은 IFRS 3과 IAS 36의 결론도출근거에 각각 언급되어 있다.

BC92 문단 BC90에 언급된 규정을 제정하는 과정에서 IASB는 다음의 세 가지 문제를 고려하였다.

- (1) 기준서의 시행일 현재 이미 인식된 무형자산의 내용연수와 회계처리하는 계속해서 개정 전 IAS 38의 규정에 따라야 하는가(예: 최대 20년을 가정하여 상각) 아니면 개정된 기준서의 규정을 따라야 하는가?
- (2) 시행일 현재 이미 인식된 무형자산에 개정된 기준서가 적용되는 경우, 이 기준서를 최초적용한 결과로 무형자산 내용연수의 재평가 효과를 소급적으로 인식하여야 하는가 아니면 전진적으로 인식하여야 하는가?
- (3) 무형자산으로 인식되는 취득한 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출에 대한 이 기준서의 규정을 개정된 기준서의 시행일 이전에 발생한 지출에까지 소급하여 적용해야 하는가?

BC93 상기 첫 번째 문제와 관련하여, IASB는 무형자산 회계처리에서 표현충실성이 가장 높은 방법은 내용연수가 유한한 무형자산은 상각기간에 제한을 두지 않고 그 내용연수 동안 상각하는 것이고 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 않는 것이라는 이전의 결론에 주목하였다. 따라서 IASB는 기준서 시행일 전에 인식된 무형자산에 대해 이 기준서를 적용하지 않는다면 재무제표의 신뢰성과 비교가능성이 저해될 것이라고 결론지었다.

BC94 두 번째 문제에 대해, IASB는 자산 내용연수의 재평가가 IFRS 전반

에서 회계정책의 변경이 아닌 회계추정치의 변경으로 간주된다는 점에 주목하였다. 예를 들어, 이 기준서에 따르면 개정 전 IAS 38에서와 같이 무형자산의 예상 내용연수의 추정치가 과거의 추정치와 유의적으로 다르다면 그러한 변경은 IAS 8에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리되어야 한다. IAS 8에서 회계추정치의 변경은 당기 손익의 변동효과를 다음의 기간에 포함시킴으로써 전진적으로 회계처리하도록 규정하고 있다.

- (1) 추정치의 변경이 당해 기간에만 영향을 미친다면 그 변경된 기간
- (2) 추정치의 변경이 당해 기간과 미래기간까지 영향을 미친다면 그 변경된 기간과 미래 기간

BC95 이와 유사하게 IAS 16에 따라 유형자산 항목의 예상 내용연수의 추정치가 과거의 추정치와 유의적으로 다르다면 그 변경은 당기와 미래 기간 동안 감가상각비를 수정함으로써 전진적으로 회계처리되어야 한다.

BC96 따라서 IASB는 유한내용연수를 재평가하여 비한정내용연수로 변경하는 것을 포함하여 IAS 38을 최초적용한 결과 재평가된 내용연수를 회계추정치의 변경으로 회계처리하여야 한다고 결정하였다. 결과적으로 이러한 변경의 효과는 전진적으로 인식되어야 한다.

BC97 IASB는 개정 전 IAS 38에서는 무형자산은 유한내용연수를 갖는 것으로 회계처리하여야 한다고 규정하였기 때문에 무형자산이 비한정내용연수를 갖는 것으로 판단하는 변경은 회계추정치가 아닌, 회계정책의 변경이라는 관점을 고려하였다. IASB는 그럼에도 불구하고 내용연수의 재평가는 전진적으로 회계처리해야 한다고 결론지었다. 왜냐하면 소급적용하면 기준서의 시행일 전, 매 보고기간 말에 무형자산의 내용연수가 비한정인지를 결정하여야 할 것이기 때문이다. 그러한 평가는 기업으로 하여금 과거에 수행한 추정에 대해 사

후에 다시 판단하도록 한다는 문제를 야기한다. 특히 사후판단에 의한 효익이 그러한 추정치에 포함되어야 하는지 여부와, 제외되어야 한다면 사후판단의 효과를 추정 시점에 존재하는 그 밖의 요소와 어떻게 분리할 수 있는 지에 대한 문제를 야기한다.

BC98 세 번째 문제에 대해서는, 문단 BC86에 명시하였듯이 취득하여 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출이 개정 전 IAS 38에서 다음 중 어떤 방법으로 회계처리되는지 불명확하였다.

- (1) 연구, 개발 또는 내부프로젝트의 연구단계나 개발단계에서의 지출에 대한 규정에 따라 회계처리한다.
- (2) 취득 또는 완성 후의 무형자산에 대한 후속지출에 관련된 규정에 따라 회계처리한다.

IASB는 이 기준서의 시행일 이전에 상기 (2)에 따라 자본화된 취득 IPR&D 프로젝트에 대한 후속지출은 그러한 후속지출이 발생했을 때 이 기준서가 적용되었다면 자본화하지 않을 수도 있었을 것이라고 결론지었다. 왜냐하면 이 기준서는 그러한 지출은 개발 관련 지출이고 이연을 위한 모든 기준을 충족시켰을 때만 자본화하도록 규정하고 있기 때문이다. IASB의 관점에서 그러한 기준이 상기 (2)보다 더욱 엄격한 인식기준이다.

BC99 따라서 취득한 IPR&D 프로젝트에 대해 시행일 전에 발생한 후속지출에 대한 개정 기준서의 소급적용은 과거에 자본화된 지출을 환원하는 결과를 초래할 수 있다. 지출이 연구 관련 지출이었거나, 개발 관련 지출이더라도 지출이 발생한 시점에 하나 이상의 이연기준을 충족시키지 못한다면 그러한 환원이 필요할 것이다. IASB는 후속지출 발생시점에 이연기준을 충족하였는지를 판단하게 하는 것은 문단 BC97에서 논의한 것과 같이 사후판단의 문제를 야기한다고 결론지었다. 즉, 과거시점으로 돌아가서 평가해야 하므로 그 평가시점에 존재하는 요소들로부터 사후판단효과를 어떻게 분리해 낼 것인가 하는 문제를 야기하게 된다. 더욱이 그러한 평가는 많은 경우에

불가능할 수 있다. 즉, 필요한 정보가 존재하지 않거나 더 이상 획득할 수 없을 수 있다.

BC100 따라서 IASB는 취득하여 무형자산으로 인식된 IPR&D 프로젝트의 후속지출에 대한 이 기준서의 규정은 개정된 기준서의 시행일 전에 발생한 지출에 소급하여 적용하여서는 안 된다고 결정하였다. IASB는 어떤 경우에도 이전에 이러한 자산의 장부금액에 포함된 금액은 IAS 36의 손상검사 규정을 적용하게 될 것으로 보았다.

재평가 방법 - 무형자산 재평가 시 상각누계액의 비례적 수정

BC100A 2013년 12월에 발표된 IFRS 2010-2012 연차개선에서는 문단 80이 개정되었다. IASB는 해당 개정내용을 개정내용 최초적용일 이후에 시작되는 회계연도와 직전 회계연도에 발생하는 모든 재평가에 적용하도록 요구해야 한다고도 결정하였다. IASB는 완전한 소급적용의 원가가 효익을 초과할 수 있다고 우려하였다.

조기 적용(문단 132)

BC101 IASB는 발표되는 모든 기준서에는 그 기준서를 적용함으로써 기업의 재무상태, 경영성과 또는 현금흐름에 대해 좀 더 유용한 정보를 이용자에게 제공하게 될 것이라는 IASB의 견해가 반영되어 있다고 보았다. 이러한 근거에서 개정된 기준서를 시행일 전에 적용하는 것을 기업에게 허용하고 사실상 권장하는 경우가 있다. 그러나 IASB는 개정된 기준서를 시행일 전에 적용할 수 있도록 허용하면 잠재적으로, 시행일에 앞서는 회계기간내의 기업 간 비교가능성이 저해되고 기업에게 선택권을 부여하는 효과가 있다는 주장을 고려하였다.

BC102 IASB는 기준서의 조기적용을 허용함으로써 기업의 재무상태와 경

영성과에 대해 좀 더 유용한 정보를 이용자에게 제공하는 효익이 비교가능성을 잠재적으로 저해하는 불이익을 초과한다고 결론지었다. 따라서 기업들이 IFRS 3과 IAS 36(2004년 개정)을 동시에 적용한다면 개정 기준서의 규정을 시행일 전에 적용하는 것이 권장된다.

공개초안에 대한 주요 변경 요약

BC103 다음은 IAS 38의 개정 공개초안에 대한 주요 변경 사항들이다.

- (1) 비계약적 고객관계가 식별가능한지를 입증하기 위한 분리가능성 기준과 그 고객관계가 자산의 정의를 충족하는지를 입증하기 위한 통제 개념 사이의 관계를 명확히 하는 지침을 이 기준서에 추가하였다. 특히, 고객관계를 보호할 법적 권리가 없는 경우에도, 동일하거나 유사한 비계약적 고객관계를 교환하는(사업결합 과정에서 발생한 것이 아닌) 거래는 고객관계로부터 기대되는 미래경제적효익을 통제할 수 있다는 증거를 제공한다는 점을 이 기준서에서 명확히 하고 있다. 그러한 교환거래는 또한 고객관계가 분리가능하다는 증거를 제시하므로 이러한 고객관계는 무형자산의 정의를 충족한다(문단 BC11~BC14 참조).
- (2) 공개초안에서는 사업결합으로 취득하는 무형자산(집합적 노동력 제외)은 항상 영업권과 분리하여 인식해야 한다고 제안하였다. 이는 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정하기에 충분한 정보가 항상 존재한다고 가정한 것이다. 이 기준서에서는 사업결합으로 취득하는 무형자산의 공정가치는 일반적으로 영업권과 분리하여 인식할 수 있을 정도로 충분히 신뢰성 있게 측정가능하다고 언급하고 있다. 만약 사업결합으로 취득하는 무형자산의 내용연수가 유한하다면, 반증이 없는 한 그 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다고 가정한다(문단 BC16~BC25 참조).
- (3) 계약상 또는 기타 법적 권리에서 발생하는 무형자산의 내용연수는 그 권리의 기간을 초과할 수 없다고 공개초안에서 제안하였으며, 이 기준서에서 확정되었다. 그러나 그 권리가 갱신될 수

있는 제한된 기간 동안 이전되는 경우, 유의적인 원가 없이 기업에 의해 갱신될 것이 명백한 경우에만 그 갱신기간을 무형자산의 내용연수에 포함한다. 이 기준서에는 기업이 유의적인 원가 없이 계약상 또는 기타 법적 권리를 갱신할 수 있을 것이라고 간주되는 상황을 명확히 하는 추가적인 지침이 포함되었다(문단 BC66~BC72 참조).

무형자산 기준서의 변천과정

- BCZ104 IASC는 1994년 1월에 '무형자산에 대한 원칙 초안'과 1995년 6월에 공개초안 제50호(E50) '무형자산(Intangible Assets)'을 발표하였다. 두 문서의 원칙은 가능한 한 IAS 16의 원칙과 일관되었다. 그 원칙은 또한 연구·개발원가와 영업권의 회계처리를 개정하면서 1993년에 내린 결정에 의해 상당한 영향을 받았다.
- BCZ105 IASC는 E50에 대해 20여개 국가들로부터 약 100건의 검토의견서를 받았다. E50에 대한 검토의견서에서는 IAS 22(1993년 개정)에서 영업권에 대해 규정한 것처럼 거의 모든 무형자산에 대해 20년을 한도로 상각기간을 제안한 것이 유의적인 논쟁을 야기하고 무형자산에 대해 제안된 기준서의 전반적인 수용가능성에 대한 심각한 우려를 표시하였다. IASC는 해결대안을 고려하여 1996년 3월에 충분히 확고하고 신뢰할 수 있는 손상검사가 개발되어질 수 있다면 무형자산과 영업권에 대한 20년 상각기간 상한의 삭제를 제안할 것이라고 결론지었다.
- BCZ106 1997년 8월, IASC는 공개초안 제60호(E60) '무형자산(Intangible Assets)'과 제61호(E61) '사업결합(Business Combinations)'에서 무형자산과 영업권의 회계처리 개정안을 발표하였다. 이는 1997년 5월에 공개초안 제55호(E55) '자산손상(Impairment of Assets)'의 발표에 뒤이은 것으로 E55는 손상검사를 위한 세부적인 제안을 제시하였다.

- BCZ107 E60에서는 E50에서 제안된 내용에 대해 다음 두 가지 주요한 변경을 제안하였다.
- (1) 위에서 설명한 것과 같이 무형자산의 상각에 대한 개정을 제안하였다.
 - (2) 내부적으로 창출한 모든 무형자산에 대한 규정을 하나의 기준으로 통합하였다. 이는 국제회계기준 제9호(IAS 9) '연구·개발원가(Research and Development Costs)'의 몇 가지 관점을 무형자산에 대해 제안된 기준에 포함시키고 IAS 9를 폐지함을 의미하였다.
- BCZ108 제안된 그 밖의 변경내용들 가운데 E61에서는 영업권의 상각에 대한 규정이 무형자산에 대해 제안된 개정내용과 일관되도록 IAS 22 개정을 제안하였다.
- BCZ109 IASC는 E60과 E61에 대해 20여개국으로부터 약 100건의 검토의견서를 받았다. 일부 제안들이 여전히 유의적인 논쟁을 야기하고 있기는 하지만 그럼에도 불구하고 의견제출자의 대다수는 E60과 E61의 대부분의 제안을 지지하였다. 또한 E55에 대한 대부분의 의견제출자들은 손상검사에 대한 제안을 지지하였다.
- BCZ110 E55, E60 및 E61에 대해 접수한 의견들을 고려하여 IASC는 다음을 승인하였다.
- (1) IAS 36 (1998년 4월)
 - (2) IAS 38 (1998년 4월)
 - (3) 국제회계기준서 제22호(IAS 22) '사업결합(Business Combinations)'의 개정(1998년 7월)
 - (4) 국제회계기준서 제9호(IAS 9) '연구·개발원가(Research and Development Costs)'의 폐지 (1998년 7월)

IAS 38에 대한 소수의견

Geoffrey Whittington 위원에 소수의견

- DO1 Whittington 위원은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준이 그 밖의 모든 무형자산에 적용됨에도 불구하고 사업결합으로 취득하는 무형자산에 적용되도록 명백하게 규정하지 않았기 때문에 이 기준서의 발표에 반대한다.
- DO2 이에 대해 제시된 이유(문단 33과 BC17)는 공정가치가 사업결합의 일부로 취득하는 무형자산에 요구되어지는 측정치이고, 공정가치는 확률에 대한 평가를 수반한다는 것이다. Whittington 위원은 *Framework*¹⁵⁾에서 후속적으로 공정가치로 인식할 때조차 확률에 근거한 사전 인식검사가 제외되지 않는다고 여겼다. 더욱이, 인식의 목적상 확률은 서로 다르게 적용될 수 있다. 예를 들어 공정가치의 측정에 '기대치' 접근법이 사용되는 반면, IAS 37에서는 '존재하지 아니할 가능성보다 존재할 가능성이 더 높은 경우'의 기준이 사용될 수 있다.
- DO3 *Framework*의 인식기준과 공정가치간의 비일관성은 문단 BC18에서 언급하고 있다. Whittington 위원의 관점에 의하면 사업결합으로 취득하는 무형자산에 대한 인식기준을 변경하기 전에 이러한 비일관성이 해결되어야 한다.

15) 이 소수의견에서 언급하는 '*Framework*'는 IASB가 2001년에 채택하여 이 기준서가 전면개정되었을 당시 시행 중이었던 IASB의 '재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계'를 말한다.

IAS 38(2008 개정)에 대한 James J Leisenring 위원의 소수의견

- DO1 Leisenring 위원은 2008년 5월에 발표된 *IFRS 연차개선*에 따른 IAS 38의 개정에 반대한다.
- DO2 Leisenring 위원은 IASB의 개정이 IAS 38의 논리적 결함을 야기한다고 생각한다. 문단 68에서는 특정한 조건에 '해당하지 않는 무형 항목 관련 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다'고 기술되어 있다. 문단 69의 개정은 무형의 항목보다는 유형의 항목에 대한 지출의 회계처리 지침을 포함하고 있어 문단 69의 개정은 문단 68과 일관되지 않는다.
- DO3 또한 IAS 38의 적용을 광고에 사용되는 유형의 자산에 까지 확장하는 것은 적용상의 우려를 발생시킨다. 음식점 체인에 의하여 건설되고 있는 해당 장소의 간판은 건설기간의 광고비용인가? 기업명을 트럭, 비행기, 빌딩에 붙이는 원가가 발생한 연도의 광고비용인가? 지출의 결과로 여러 기간 동안 효익을 갖더라도 이 개정의 논리는 이러한 질문에 대해 긍정적인 답을 제시할 것이다.
- DO4 Leisenring 위원은 기업이 카탈로그나 필름 또는 그 밖의 재료(또는 자재) 등의 재화를 취득한다면 기업은 자산의 정의를 충족하는지 결정해야 한다고 생각한다. 그의 견해에 의하면 IAS 38은 기업에 의하여 취득되고 광고에 사용될 수 있는 재화가 자산으로 인식되어야 하는지를 결정하는 데 적합하지 않다.
- DO5 Leisenring 위원은 광고로 인하여 발생할 수 있는 잠재적인 효익이 IAS 38에 따라 무형자산으로 인식되어서는 안 된다는 데 동의한다.

2014년 5월에 발표된 ‘허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화’(IAS 16 및 IAS 38 개정)에 대한 Mary Tokar 위원 소수의견

DO1 Tokar 위원은 이 개정내용의 발표를 반대한다. Tokar 위원은 어떤 감가상각방법과 상각방법이 허용되는지를 명확히 하고자 하는 IASB의 목적에 반대하지 않는다. 그리고 수익에 기초한 감가상각의 금지라는 IASB의 결론과 수익을 무형자산 상각의 기초로 사용할 수 없다는 반증이 가능한 간주규정의 도입을 반대하지는 않는다. 또한 Tokar 위원은 자산의 내용연수를 결정할 때와, 자산의 소비형태를 반영하는 상각방법이나 감가상각방법을 선택할 때 진부화에 대한 예상을 고려하여야 한다는 주장에도 동의한다. 그러나 Tokar 위원은 이 개정내용이 IFRS 해석위원회에 원래 제기된 실무 쟁점을 완전히 해결할 수 없다는 점을 우려한다. Tokar 위원은 그 간주규정을 배제하고, 대신 수익을 무형자산 상각의 기초로 사용하는 것이 지지를 얻기 위해 필요한 증거가 무엇인지가 이 개정에서는 충분히 명확하지 않다고 생각한다. Tokar 위원은 어떤 경우에 경제적효익의 소비형태가 수익이 창출되는 형태와 같아지는지를 설명하기 위하여 추가 지침을 포함해야 한다고 본다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1038호와 국제회계기준 제38호(IAS 38)

기업회계기준서 제1038호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 제38호(IAS 38) ‘무형자산(Intangible Assets)’에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한2.1, 한130B.1과 한130B.2가 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 경과규정과 시행일, 기준서 등의 대체와 관련된 문단 129~130B 및 131~133이 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 문단 번호 옆에 ‘[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]’이라고 표시하였다.

국제회계기준 제38호(IAS 38)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1038호가 IAS 38의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1038호를 준수하면 동시에 IAS 38을 준수하는 것이 된다.

이 기준서의 주요 특징

이 기준서의 목적은 다른 기준서에서 특별히 다루고 있지 않은 무형자산의 회계처리에 관한 사항을 정하는 데 있다. 이 기준서는 특정 조건을 충족하는 경우에만 무형자산을 인식하도록 요구하며, 무형자산의 장부금액을 측정하는 방법과 무형자산에 관한 공시사항을 정하고 있다.

1. 무형자산의 정의

이 기준서는 무형자산을 ‘물리적 실체는 없지만 식별할 수 있는 비화폐성자산’으로 정의하고 있다.

2. 적용범위

이 기준서는 다른 한국채택국제회계기준서에서 특별히 다루고 있지 않은 무형자산에 대한 회계처리를 정하고 있다. 이 기준서는 특정 조건이 충족되는 경우에만 무형자산을 인식하도록 요구하며, 무형자산의 장부금액을 측정하는 방법과 무형자산에 관한 공시사항을 정한다.

3. 무형자산의 인식조건

자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높고, 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 무형자산을 인식한다. 미래경제적효익의 유입가능성은 개별 취득하는 무형자산과 사업결합으로 취득하는 무형자산에 대하여 항상 충족되는 것으로 본다.

4. 내부적으로 창출한 영업권

내부적으로 창출한 영업권은 자산으로 인식하지 아니한다.

5. 내부적으로 창출한 무형자산

내부적으로 창출한 무형자산이 인식기준을 충족하는지를 평가하기 위하여 무형자산의 창출과정을 연구단계와 개발단계로 구분한다. 연구활동(또는 내부 프로젝트의 연구단계)에 대한 지출은 발생 시점에 비용으로 인식한다. 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에 대해서는 이 기준서가 정하는 사항을 모두 제시할 수 있는 경우에만 무형자산을 인식한다.

6. 자산으로 인식할 수 없는 과거비용

최초에 비용으로 인식한 무형항목에 대한 지출은 그 이후에 무형자산의 원가로 인식할 수 없다.

7. 인식 후의 측정

무형자산의 회계정책으로 원가모형이나 재평가모형을 선택할 수 있다. 재평가모형을 적용하는 경우에는 이 기준서의 재평가 목적상 공정가치는 활성시장을 기초로 하여 결정한다. 재평가는 재무상태표일에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이가 나지 않도록 주기적으로 수행한다.

8. 내용연수가 유한한 무형자산

내용연수가 유한한 무형자산의 상각대상금액은 내용연수 동안 체계적인 방법으로 배분하여야 한다.

9. 내용연수가 비한정인 무형자산

관련된 모든 요소의 분석에 근거하여, 그 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측가능한 제한이 없을 경우, 무형자산의 내용연수가 비한정인 것으로 본다. 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 아니한다.

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
2014.9.12. 개정	허용되는 감가상각방법과 상각방법 명확화 (기업회계기준서 제1016호 및 제1038호 개정)	<i>Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38)</i>
2014.3.28. 개정	한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선	<i>Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle</i>
2009.6.26. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	<i>Improvements to IFRSs</i>
2008.11.28. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	<i>Improvements to IFRSs</i>
2007.11.23. 제정	‘무형자산’	<i>IAS 38 Intangible Assets</i>

이 기준서는 타 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2021.4.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 '보험계약'	IFRS 17 Insurance Contracts
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에 서 개념체계의 참조에 대 한 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>
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1111호 '공동약정'	IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'	IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정'	IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>