

기업회계기준해석서 제2105호

# 사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기 금의 지분에 대한 권리

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2018. 11. 14.

## 저작권

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

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

Copyright © 2025 IFRS Foundation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## COPYRIGHT NOTICE

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

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

Copyright © 2025 IFRS Foundation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

# 목 목

## 목 차

### 기업회계기준해석서 제2105호 ‘사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리’

	문단번호
참조	
배경	1~3
적용	한4.1
적용범위	4~5
회계논제	6
결론	7~13
기금의 지분에 대한 회계처리	7~9
추가 출연의무에 대한 회계처리	10
공시	11~13
시행일	14~14D
경과규정	15
기업회계기준해석서 제2105호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결	

※ 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준해석서 제2105호를 구성하지는 않으나 해석서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

#### [결론도출근거]

IFRIC 5의 결론도출근거 (BC1-BC28)

**[기타 참고사항]**

국제회계기준과의 관계

이 해석서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준해석서 제2105호 ‘사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리’는 문단 1~15로 구성되어 있으며, 결론도출근거가 첨부되어 있다. 해석서의 적용범위와 효력은 ‘기업회계기준 전문’의 문단 24와 25에서 규정한다.

# 기업회계기준해석서 제2105호

## 사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리

### 참조

---

- 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'
- 기업회계기준서 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'
- 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'
- 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'
- 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'
- 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'

### 배경

---

- 1       사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금(이하 '사후처리기금'이나 '기금'이라 한다)의 목적은 '사후처리'로 통칭되는 설비(예: 원자력 발전소)나 특정 장비(예: 자동차)의 사후처리 또는 환경정화활동(예: 수질오염의 제거, 채굴된 토지의 복구)에서 발생하는 원가의 일부나 전부를 충당하기 위하여 자산을 별도로 조성하는 데 있다.
- 2       이러한 기금에 대한 출연은 자발적이거나 법규에 의해 강제될 수 있다. 기금은 다음 중 하나의 구조로 구성될 수 있다.
  - (1) 단일 출연자가 특정 부지나 여러 지역에 산재된 다수의 부지에 대한 자신의 사후처리의무를 수행할 자금을 조달하기 위해 설립하는 기금
  - (2) 다수의 출연자가 개별 또는 공동의 사후처리의무를 수행할 자금을 조달하기 위해 설립하는 기금으로, 출연자가 이 기금 출연금에 해당 출연금으로부터 발생한 실제 수익을 가산하고 자신이 부담하는 기금관리원가를 차감한 금액의 범위 내에서 사



후처리비용을 보상받을 권리를 갖는 기금. 출연자는 다른 출연자의 파산 등의 경우 추가적인 출연의무를 부담할 수도 있다.

- (3) 다수의 출연자가 개별 또는 공동의 사후처리의무를 수행할 자금을 조달하기 위해 설립하는 기금으로, 현재 활동에 근거하여 출연금이 결정되며 과거 활동에 근거하여 출연자가 얻을 수 있는 효익이 결정되는 기금. 이 경우 출연자가 출연한 금액(현재 활동에 근거)과 기금으로부터 회수가 가능한 가치(과거 활동에 근거)가 일치하지 않을 수 있다.

3 이러한 기금은 일반적으로 다음과 같은 특성이 있다.

- (1) 기금은 독립된 수탁자가 별도로 관리한다.
- (2) 기금에 대한 출연금은 채무상품과 지분상품을 포함하여 다양한 자산에 투자되며 출연자(기업)의 사후처리원가 지급을 위해 사용가능하다. 수탁자는 기금의 운용규정과 관련 법률이나 그 밖의 법규에서 정한 규칙에 따라 출연금의 투자방법을 결정한다.
- (3) 출연자는 사후처리원가를 지급할 의무가 있다. 그러나 출연자는 기금 자산에 대한 출연자의 지분과 사후처리원가 중 낮은 금액을 한도로 발생한 사후처리원가를 기금에서 보상받을 수 있다.
- (4) 사후처리원가로 적절하게 사용되고 남은 기금의 잔여 자산에 대해 출연자의 사용이 제한되거나 금지될 수 있다.

## 적용

---

한4.1 이 해석서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 해석서는 재무제표의 작성과 표시를 위한 한국채택 국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

## 적용범위

---

- 4 이 해석서는 다음의 특성을 모두 가지고 있는 사후처리기금의 지분에 대한 출연자의 회계처리에 적용한다.
- (1) 자산이 별도로 관리된다(별도의 법적 실체가 보유하거나 다른 기업이 별도 자산으로 보유한다).
  - (2) 자산을 사용할 수 있는 출연자의 권리가 제한된다.
- 5 보상받을 권리(예: 모든 사후처리가 완료되었거나 기금이 해산되는 경우에 출연금의 배분에 대한 계약상 권리)를 초과하는 기금의 잔여지분은 기업회계기준서 제1109호를 적용하는 지분상품일 수 있다. 이러한 잔여지분에는 이 해석서를 적용하지 아니한다.

## 회계논제

---

- 6 이 해석서는 다음의 회계논제를 다루고 있다.
- (1) 기금의 출연자 지분에 대한 회계처리방법
  - (2) 다른 출연자의 파산 등의 사유로 추가 출연의무가 있는 경우 해당 의무에 대한 회계처리방법

## 결론

---

### 기금의 지분에 대한 회계처리

- 7 출연자는 사후처리원가의 지급의무를 부채로 인식하고 기금에 대한 출연자 지분을 별도로 인식한다. 다만, 기금이 사후처리원가를 지급하지 못하더라도 출연자가 이를 지급할 의무가 없다면 그러하지 아니한다.
- 8 기금에 대한 지배력이나 공동지배력 또는 유의적인 영향력이 있는지의 여부는 기업회계기준서 제1110호, 제1111호 및 제1028호를

참조하여 결정한다. 출연자가 기금에 대한 지배력이나 공동지배력 또는 유의적인 영향력이 있는 경우 기금에 대한 출연자의 지분을 해당 한국채택국제회계기준서에 따라 회계처리한다.

- 9 출연자가 기금에 대한 지배력 또는 공동지배력 또는 유의적인 영향력이 없는 경우에는 기금으로부터 보상받을 권리를 기업회계기준서 제1037호에 따라 보상금으로 인식한다. 이때 보상금은 다음 중 작은 금액으로 측정한다.

- (1) 사후처리의무로 인식한 금액
- (2) 기금 중 출연자에게 귀속되는 순자산의 공정가치에 대한 출연자 지분

기금에 대한 출연금이나 기금에서 받은 지급액 이외에 보상받을 권리의 장부가치의 변동은 이러한 변동이 발생한 회계기간의 당기손익으로 인식한다.

#### 추가 출연의무에 대한 회계처리

- 10 출연자에게 잠재적으로 추가적인 출연의무가 있는 경우(예를 들어, 다른 출연자가 파산하거나 기금이 보유한 투자자산의 가치가 기금의 보상의무를 수행하기에 불충분할 정도로 감소하는 경우) 이러한 의무는 기업회계기준서 제1037호의 범위에 해당하는 우발부채이다. 이러한 우발부채는 추가 출연 가능성이 높은 경우에만 부채로 인식한다.

#### 공시

- 11 기금에 대한 출연자 지분의 성격과 기금 자산의 사용에 대한 제약사항을 공시한다.

- 12 부채로 인식되지 않은 잠재적 추가 출연의무(문단 10 참조)가 있는 경우 기업회계기준서 제1037호의 문단 86에 따라 공시한다.
- 13 문단 9에 따라 기금에 대한 출연자의 지분을 회계처리하는 경우 기업회계기준서 제1037호의 문단 85(3)에 따라 공시한다.

## 시행일

---

- 14 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 한14.1 이 해석서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.
- 14A [국제회계기준위원회에서 삭제함]
- 14B 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1110호 및 기업회계기준서 제1111호는 문단 8 및 9를 개정하였다. 동 개정내용은 기업회계기준서 제1110호 및 기업회계기준서 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.
- 14C [국제회계기준위원회에서 삭제함]
- 14D 2015년 12월에 공포한 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 5를 개정하였고, 문단 14A와 14C를 삭제하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.

## 경과규정

---

- 15 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

## **기업회계기준해석서 제2105호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결**

---

### **기업회계기준해석서 제2105호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)**

기업회계기준해석서 제2105호 ‘사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리’의 제정(2007.11.23.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

# 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.

## IFRIC 5의 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>	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	개념체계	재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 8	Accounting Policies, Change in Accounting Estimate and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 19	Employee Benefits	제1019호	종업원급여
IAS 27	Consolidation and Separate Financial Statements	제1027호	연결재무제표와 별도재무제표
IAS 28	Investment in Associates	제1028호	관계기업 투자
IAS 31	Interests in Joint Ventures	제1031호	조인트벤처 투자지분
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호	금융상품: 표시
IAS 37	Provisions, Contingent	제1037호	충당부채, 우발부채, 우



국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	Liabilities and Contingent Assets		발자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산

## IFRIC 5 ‘사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리(Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRIC 5에 첨부되지만, 이 해석서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

### 도입

---

BC1 IFRIC이 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IFRIC 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.

### 배경 (문단 1~3)

---

BC2 IFRIC은 사후처리의무가 있는 기업 중 점점 많은 수의 기업이 이러한 의무의 자금조달을 원활하게 하기 위해 설립된 별도의 기금에 출연하고 있다는 것을 알게 되었다. IFRIC은 또한 이러한 기금에 대한 지분의 회계처리실무에 관한 의문이 발생하고 있으며 다양한 실무가 발생할 위험이 있다는 것을 알게 되었다. 따라서 IFRIC은 문단 6의 질문에 답변하는 데 도움이 되는 지침, 특히 기금에서 보상받을 권리에 대한 자산의 회계처리에 대한 지침이 제공되어야 한다고 결론지었다. 기금이 연결되어야 하는지 또는 지분법으로 회계처리되어야 하는지에 관한 논제에 대하여, IFRIC은 IAS 27, SIC 12, IAS 28<sup>1)</sup> 또는 IAS 31<sup>2)</sup>의 일반적인 요구사항이 적용되며 해석적 지침<sup>3)</sup>은 필요하지 않다고 결론지었다. IFRIC은

---

1) 2011년 5월 IASB는 IAS 28을 수정하였으며 기준서 명칭을 ‘관계기업과 공동기업에 대한 투자’로 변경하였다.

2) 2011년 5월에 발표된 IFRS 11 ‘공동약정’은 IAS 31을 대체하였다.

3) IAS 27의 연결 요구사항은 2011년 5월에 발표된 IFRS 10에 의하여 대체되었다.

2004년 1월 15일에 해석서 공개초안 제4호(D4) '사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금(Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)'을 발행하였다.

BC3 문단 1~3은 기업들이 사후처리의무를 위한 기금을 약정하는 방법을 설명하고 있다. 이 해석서의 적용범위에 해당하는 기금은 문단 4~6에서 특정하고 있다.

### 적용범위 (문단 4와 5)

---

BC4 IFRIC은 운영되고 있는 체계가 너무나 다양하여 어떠한 정의도 부적절할 수 있다고 생각하였기 때문에 D4에서 적용범위를 정밀하게 정의하지 않았다. 그러나 D4에 대한 일부 의견제출자는 이에 동의하지 않았으며, 정의하지 않으면 이 해석서를 적용하여야 하는 경우가 불명확해 진다는 의견을 개진하였다. 결과적으로 IFRIC은 사후처리기금의 특성을 식별하는 방식으로 적용범위를 특정하였다. 또한 서로 다른 종류의 기금과 현재 존재할 수 있는 (또는 존재할 수 없는) 특성을 기술하였다.

BC5 IFRIC은 유사한 형태의 보상을 다루는 광범위한 해석서를 발행해야 하는지, 그리고 유추에 의하여 다른 상황에 대해 이 해석서를 적용하는 것을 금지해야 하는지를 고려하였다. IFRIC은 적용범위의 확대에 반대하였으며, 대신 이 해석서에 언급된 문제에 초점을 두기로 결정하였다. IFRIC은 또한 유추에 의해 다른 상황에 이 해석서를 적용하는 것을 금지하는 것이 타당한 이유가 없다고 결정하였으며, 따라서 IAS 8 문단 7~12의 기준의 서열체계가 적용될 것이며, 이는 사후처리기금은 아니지만 이와 유사한 특성이 있는 약정에 따른 보상에 유사한 회계처리를 적용하게 될 것이다.

BC6 IFRIC은 출연자는 기금에 대하여 보상받을 권리를 초과하는 지분을 가질 수 있다는 의견제출자의 외부검토의견을 고려하였다. 이

에 대하여, IFRIC은 기금에 대한 잔여지분(예: 모든 사후처리가 완료되었거나 기금이 해산되는 경우 배분에 대한 계약상 권리)은 IAS 39<sup>4)</sup>의 적용범위에 해당하는 지분상품이 될 수 있다는 설명을 추가하였다.

## 결론의 근거

---

### 기금의 지분에 대한 회계처리 (문단 7~9)

BC7 IFRIC은 기금이 사후처리원가를 지급할 수 없더라도 출연자가 이를 지급할 책임이 없는 경우가 아니라면 출연자는 부채를 인식해야 한다고 결론지었다. 이는 출연자에게 사후처리원가에 대한 책임이 있기 때문이다. 또한 IAS 37은 다음과 같이 규정하고 있다.

- (1) 기업에게 지출에 대한 책임이 남아있는 경우, 보상이 가능한 경우에도 충당부채는 인식되어야 한다.
- (2) 의무가 이행된 때 보상을 받을 것이 거의 확실시 된다면, 이는 별도의 자산으로 회계처리되어야 한다.

BC8 출연자는 사후처리원가를 지급하여야 하는 부채와 기금에 대한 지분을 별도로 인식해야 한다고 결론지으면서, IFRIC은 또한 다음과 같은 사항에 주목하였다.

- (1) 사후처리부채에 대하여 사후처리기금의 권리를 상계할 수 있는 법적으로 집행 가능한 권리는 없다. 또한 주요 목적이 보상이라면, 결제가 순액으로 또는 동시에 이루어지지 않을 것이다. 따라서 IAS 32 ‘금융상품: 공시와 표시(Financial Instruments: Disclosure and Presentation)<sup>5)</sup>의 상계 조건이 충족되지 않기 때문에 이러한 권리와 부채를 금융자산과 금융부채와 유사하게 회계처리하는 것이 상계를 초래하지 않을 것이다.

---

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

5) 2005년 8월에 IAS 32 ‘금융상품: 표시(Financial Instrument: Presentation)’로 개정되었다.

- (2) 사후처리의무를 금융부채와 유사하게 회계처리하더라도 소멸을 통한 제거를 초래하지 않을 것이다. 기금이 사후처리의무를 부담하지 않는다면, 소멸을 통하여 금융부채를 제거하기 위한 IAS 39<sup>6)</sup>의 조건은 충족되지 않는다. 기껏해야, 기금은 부채의 제거를 충족시키지 못하는 사실상 해제와 같은 역할을 한다.
- (3) 관련된 부채와 순액으로 표시하는 연금기금과 유사하게 사후처리기금을 회계처리하는 것은 적절하지 않을 것이다. 이는 IAS 19에서 연금제도에 대한 순액 표시를 허용할 때, IASB의 전신인 IASC가 이러한 상황은 '종업원급여제도에만 독특한 것이기 때문에, IAS 32와 IAS 39<sup>7)</sup>의 요건이 충족되지 않는 한 다른 부채에까지 순액표시를 허용할 의도는 없다'(IAS 19 결론도출근거 문단 BC68I<sup>8)</sup>)고 생각한다고 기술하고 있기 때문이다.

BC9 기금에 대한 출연자 지분의 회계처리에 관하여, IFRIC은 기금에 대한 일부 지분은 IAS 27, IAS 28, IAS 31<sup>9)</sup> 또는 SIC 12의 적용범위에 포함될 것이라고 보았다. 문단 BC2에 언급된 것과 같이, IFRIC은 이러한 경우에 이러한 기준서의 일반적인 요구사항이 적용될 것이며 해석적 지침은 필요하지 않다고 결론지었다.

BC10 만약 그렇지 않다면, IFRIC은 출연자는 기금으로부터 받을 수 있는 금액에 대한 권리인 자산을 가지고 있다고 결론지었다.

### 기금으로부터 보상을 받을 권리와 IAS 39<sup>7)</sup>의 적용범위에 대한 개정

BC11 IFRIC은 현재의 IFRS 하에서, 서로 다르게 회계처리될 수 있는 두 가지 형태의 보상받을 권리가 있다는 것에 주목하였다.

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

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

8) 2011년 IAS 19를 개정하였을 때 문단 BC68I를 문단 BC186으로 번호가 다시 매겨졌다.

9) 2011년 5월에 발표된 IFRS 11 '공동약정'은 IAS 31을 대체하였다.

- (1) 현금의 형태로 보상받을 수 있는 계약상 권리. 이는 금융자산의 정의를 충족시키며 IAS 39의 적용범위에 포함된다. 그러한 금융자산은 단기매매금융자산, 만기보유금융자산이나 대여금 또는 수취채권의 정의를 충족하지 않기 때문에 (공정가치선택권을 이용하여 회계처리되지 않는다면) 매도가능금융자산<sup>10)</sup>으로 분류될 것이다.<sup>11)</sup>
- (2) 현금을 수취할 수 있는 계약상 권리가 아닌 보상받을 권리. 이것은 금융자산의 정의를 충족시키지 못하며 IAS 37의 적용범위에 포함된다.

BC12 IFRIC은 이러한 두 가지 형태의 보상은 경제적으로 동일한 효과를 갖는다고 결론지었다. 따라서 두 가지 형태에 대하여 동일한 방식으로 회계처리하는 것은 재무제표이용자에게 목적적합하고 신뢰성 있는 정보를 제공할 것이다. 그러나 IFRIC은 이러한 권리의 일부는 IAS 39의 적용범위에 포함되고 다른 일부는 그렇지 않기 때문에, 현재의 IFRS에서 두 가지 형태에 대해 동일한 방식으로 회계처리 하는 것은 가능한 것처럼 보이지 않는다고 보았다. 따라서 IFRIC은 IASB에 IAS 39의 적용범위를 개정하여 다음의 이행에 필요한 지출에 대해 보상받을 권리를 제외하도록 요청하였다.

- (1) IAS 37에 따라 인식된 충당부채
- (2) IAS 37에 따라 최초로 충당부채로 인식되었지만, 시기가 금액이 더 이상 불확실하지 않기 때문에 더 이상 충당부채가 아닌 의무. 그러한 부채의 예로는 현금유출시기의 불확실성 때문에 최초로 충당부채로 인식되었으나, 후속적으로 그 시기가 확실해졌기 때문에 다른 형태의 부채가 된 경우를 들 수 있다.

10) IFRS 9에서 매도가능금융자산과 만기보유금융자산의 범주를 없앴다.

11) 사후처리기금에 대한 지분은 원칙적으로 단기간 내에 매각하거나 재매입할 목적으로 취득되거나 발생하지 않기 때문에 단기매매항목의 정의를 충족하지 못하며, 확정되거나 결정가능한 만기가 없기 때문에 만기보유금융자산도 아니다. 또한 기금에 대한 지분은 '대여금이나 수취채권이 아닌 자산의 집합에서 취득된 지분'이기 때문에 IAS 39의 대여금 및 수취채권의 정의에서도 제외된다.

- BC13 이러한 개정은 IASB에 의해 승인 되었으며, IFRIC 5<sup>12)</sup>의 부록에 제시되어 있다. 결과적으로 보상받을 그러한 모든 권리는 IAS 37의 적용범위에 포함된다.
- BC14 IFRIC은 IAS 37의 문단 53에서 보상을 받을 권리에 대한 회계처리를 특정하고 있다는 것에 주목하였다. 이 규정에 따르면 보상받을 권리는 출연자가 의무를 이행한다면 보상이 지급될 것이 거의 확실시되는 때에 별도로 인식하여야 한다. IFRIC은 또한 이 문단에 따르면 인식된 부채를 초과하여 자산을 인식할 수 없다는 것에 주목하였다. 예를 들어, 아직 충당부채로 인식하지 아니한 사후처리부채를 충족시키기 위한 보상을 받을 권리는 인식하지 않는다. 따라서 IFRIC은 출연자가 사후처리의무를 이행한다면 보상받을 권리가 거의 확실시되는 때에, 보상에 대한 권리는 사후처리의무와 보상권리의 금액 중 작은 금액으로 측정되어야 한다고 결론지었다.
- BC15 IFRIC은 보상권리가 다음과 같이 측정되어야 하는지를 논의하였다.
- (1) 적절한 사후처리원가를 초과하는 기금의 잔여 자산을 사용할 수 없는 경우에는 이를 고려한 후, 출연자에게 귀속되는 기금의 순자산 공정가치에 대한 출연자 지분 (단, 다른 출연자의 잠재적 불이행을 별도의 우발부채로 처리해야하는 의무가 있다면 이러한 의무도 고려한다).
  - (2) 보상권리의 공정가치 (다른 출연자의 불이행을 보충할 것으로 요구될 가능성과 같은, 관련된 위험 때문에 이것은 일반적으로 (1)보다 낮을 것이다).
- BC16 IFRIC은 보상받을 권리는 IAS 37에 따라 충당부채를 인식하고 측정하게 되는 사후처리의무와 관련된다는 것에 주목하였다. IAS 37의 문단 36에 따르면 그러한 충당부채는 '현재의무를 보고기간말

---

12) 이 개정은 이번 판에 발행된 IAS 39의 본문에 편입되었다.

에 이행하기 위하여 소요되는 지출에 대한 최선의 추정치'로 측정하여야 한다. IFRIC은 문단 BC15(1)의 금액, 즉 적절한 사후처리원가를 초과하는 기금의 잔여자산을 사용할 수 없는 경우에는 이를 고려한 후, 출연자에게 귀속되는 기금의 순자산 공정가치에 대한 출연자 지분은, 사후처리에 대한 지급을 위해 발생한 지출을 출연자에게 보상하는 금액의 이용 가능한 최선의 추정치라고 언급하였다. 따라서 인식된 자산의 금액은 인식된 부채의 금액과 일관될 것이다.

BC17 이와 대조적으로, IFRIC은 문단 BC15(2)의 금액, 즉 보상권리의 공정가치는 IFRIC이 신뢰성 있게 측정하기 어렵다고 생각하였던 유동성과 같은 요인을 고려할 것이라고 보았다. 또한 이 금액은 다른 출연자의 불이행이 있을 경우 출연자가 잠재적 추가출연을 하도록 요구 받을 수 있는 가능성을 반영하기 때문에 문단 BC15(1)의 금액보다 작을 것이다. IFRIC은 문단 BC15(2)에 따라 측정한다면, 잠재적 추가출연 의무는 IAS 37과 일관되게 우발부채로 회계처리되어야 한다는 결정이, 요구되는 추가 출연에 대한 위험을 이중계상하는 결과를 초래할 것이라고 보았다.

BC18 결과적으로, IFRIC은 문단 BC15(1)의 접근법이 이용자들에게 가장 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론지었다.

### 자산 상한

BC19 D4에 대한 많은 의견제출자들이 문단 9의 요구사항에 의해 부과된 '자산 상한'에 대하여 우려를 표명하였다. 자산 상한에 따라 보상자산으로 인식하는 금액은 인식된 사후처리비용의 금액으로 제한된다. 이러한 의견제출자들은 이러한 금액을 초과한 효익에 대한 권리가 보상자산과는 별도로, 추가적인 자산을 발생시킨다고 주장하였다. 그러한 추가적인 자산은 다양한 방식으로 발생할 수 있는데, 예를 들면 다음과 같다.



- (1) 출연자들은 일단 모든 사후처리가 완료되었거나 기금을 청산할 때 존재하는 기금의 잉여를 상환받는 효익에 대한 권리를 가지고 있다.
- (2) 출연자들이 기금에 출연할 금액이 감소되는 효익 또는 미래에 기금으로부터의 증가된 효익(예: 추가적 출연 없이 기금에 새로운 부지를 추가함)에 대한 권리를 가지고 있다.
- (3) 출연자들은 현재와 계획된 수준의 활동에 기초하여, 미래에 과거 출연으로부터 인하여 효익을 얻을 것이라고 기대한다. 그러나 출연은 사후처리의무가 발생하기 전에 이루어지기 때문에, IAS 37은 의무를 초과한 자산의 인식을 금지한다.

BC20 IFRIC은 일단 모든 사후처리가 완료되었거나 기금을 청산할 때 존재하는 기금의 잉여를 상환 받는 효익에 대한 권리는 IAS 39의 적용범위에 포함되는 지분상품이 될 수 있으며, 이러한 경우 IAS 39<sup>13)</sup>가 적용될 것이라고 결론지었다. 그러나 IFRIC은 기금에서 보상을 받을 수 있는 그 밖의 권리에 대해 자산을 인식해서는 안 된다는 점에 동의하였다. IFRIC은 보상을 받을 권리를 초과하는 자산을 인식하는 것이 적절한 상황이 있을 수 있다고 표명한 관계자들의 우려에 대해 공감하지만, 이러한 자산을 인식하는 것은 (자산으로 인식하는 금액은 관련 충당부채 금액을 초과할 수 없다고 요구하고 있는) IAS 37의 문단 53과 일관되지 않을 것이라고 결론지었다. IFRIC은 또한 추가적인 자산이 존재하는 상황은 제한적일 것이며, 출연자가 기금에 대한 지배력, 공동지배 또는 중대한 영향력을 행사하지 않는 기금자산의 잉여에 대한 활용이 제한되는 경우에만 해당된다고 보았다. IFRIC은 대부분 그러한 자산은 매우 불확실하고 신뢰성 있게 측정할 수 없기 때문에 *Framework*<sup>14)</sup>의 인식기준을 충족할 수 없을 것이라고 예상한다.

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

14) IASB가 2001년에 채택하여 이 해석서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 IASC의 ‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’를 말한다.

BC21 IFRIC은 또한 기금이 종속기업, 공동기업 또는 관계기업으로 회계 처리되는 경우와 그렇지 않는 경우의 잉여에 대한 회계처리에 차이가 없어야 한다는 주장을 고려하였다. 그러나 IFRIC은 IFRS 하에서, 종속기업, 공동기업 또는 관계기업의 자산에 대한 제한은 이러한 자산의 인식에 영향을 미치지 않는다고 보았다. 따라서 IFRIC은 종속기업, 공동기업 또는 관계기업으로 회계처리하는 기금과 보상권리로 회계처리하는 기금 간 회계처리의 차이는 IFRS에서 고유한 것이라고 결론지었다. IFRIC은 또한 출연자가 후자의 경우와 달리 전자의 경우에는 어느 정도의 통제를 행사하기 때문에 이러한 차이는 적절하다고 결론지었다.

#### 추가 출연의무 (문단 10)

BC22 어떤 경우(예: 다른 출연자가 파산한 경우), 출연자는 잠재적 추가 출연을 해야 할 의무를 가지고 있다.

BC23 IFRIC은 기금에 '가입함'에 따라, 출연자는 다른 출연자의 출연에 대한 보증인의 지위를 맡을 수 있으며, 따라서 다른 출연자의 의무를 연대하여 책임을 지게 된다. 그러한 의무는 출연자의 현재의 무이지만, 이와 관련된 자원의 유출 가능성은 높지 않을 수 있다. IFRIC은 IAS 37의 문단 29의 예와 유사하다고 보았다. 동 문단에서는 '제3자와 연대하여 의무를 지는 경우에는 이행할 전체의무 중 제3자가 이행할 것으로 기대되는 부분을 우발부채로 처리한다'고 기술하고 있다. 따라서 IFRIC은 추가적으로 출연할 가능성이 높은 경우에만 출연자가 부채를 인식하게 될 것이라고 결론지었다. IFRIC은 그러한 우발부채는 기금에 대한 출연자의 지분이 보상권리로 회계처리될 때와 IAS 27, IAS 28, IAS 31<sup>15)</sup> 또는 SIC 12에 따라 회계처리될 때 모두 발생할 수 있다고 보았다.

---

15) 2011년 5월에 발표된 IFRS 11 '공동약정'은 IAS 31을 대체하였다.

BC24 IFRIC은 다른 출연자의 잠재적인 결손을 보전하는 의무는 IAS 32에서 정의된 대로 금융상품(즉, 금융보증)이며 IAS 39<sup>16)</sup>에 따라 회계처리하여야 한다는 주장을 고려하였다. 이러한 관점의 근거는 출연자가 현금을 기금에 납부할 의무를 가지고 있으며, 기금은 출연에서 부족액이 발생한다면 출연자로부터 현금을 받을 권리를 가지고 있다는 것이다. 그러나 IFRIC은 다음과 같은 점에 주목하였다.

- (1) 다른 출연자의 부족액을 보전하기 위한 계약상 의무는 금융보증이다. 채무자가 지급기일에 지급을 할 수 없다면 지급해야 하는 금융보증계약은 IAS 39의 적용범위에서 제외된다.
- (2) 계약상 의무가 아니고, 규제의 결과로 발생한 경우, 이는 IAS 32에서 정의된 금융부채도 아니며 IAS 39의 적용범위에 포함되지도 않는다.

BC25 따라서 IFRIC은 특정 상황에서 추가로 출연해야 하는 의무는 IAS 37에 따라 우발부채로 회계처리되어야 한다고 결론지었다.

### 공시 (문단 11~13)

BC26 IFRIC은 출연자는 기금의 자산(현금 또는 현금성자산 포함)을 사용할 수 있더라도, 수년 동안(예: 사후처리를 수행할 때까지) 사용할 수 없을 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 IFRIC은 출연자의 지분의 성격과 사용에 대한 제약사항이 공시되어야 한다고 결론지었다. IFRIC은 또한 이러한 공시는 출연자가 해당 자산을 사용할 수 있는 능력은 유사하게 제한될 수 있기 때문에 출연자의 기금에 대한 지분이 연결, 비례연결<sup>17)</sup> 또는 지분법에 의해 회계처리되는 경우에도 동일하게 목적적합하다고 결론지었다.

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

17) 2011년 5월에 발표된 IFRS 11 '공동약정'은 IAS 31을 대체하였다. IFRS 11은 공동기업의 지분에 대한 회계처리에 '비례적 연결'을 허용하지 않는다.

## 시행일과 경과규정 (문단 14와 15)

---

BC27 D4는 이 해석서는 확정 후 3개월 이후에 개시하는 회계연도부터 시행되어야 한다고 제안하였다. IFRIC은 많은 기업들이 2005년 1월 1일부터 IFRS를 채택할 것이며, 따라서 그 시점에 이 해석서를 적용하게 되면 기간 간 비교가능성을 제고하게 될 것이라는 근거에서, 이 해석서가 최초 제안보다 이른 2005년 1월 1일부터 적용되어야 한다는 일부 의견제출자들의 관점을 고려하였다. 그러나 기업이 이 해석서를 입수하고 필요한 시스템 변경을 실행할 수 있도록 하기 위하여, IFRIC은 일반적인 관행으로 해석서를 확정 후 적용하기 전에 최소 3개월을 두고 있다는 점에 주목하였다. 또한 IFRIC은 이 해석서의 일부로 발행된 IAS 39<sup>18)</sup>의 개정으로 인해 2005년에 최초로 IFRS를 적용하는 기업에게 적용되는 기준서의 '안정적인 회계기준체계(stable platform)'가 변경될 것이라는 IASB의 우려를 고려하였다. 따라서 IFRIC은 조기적용을 권장하되, 2006년 1월 1일 이후에 개시되는 회계연도부터 이 해석서를 적용하여야 한다고 결정하였다.

BC28 IFRIC은 이 해석서를 적용하는 데 문제가 발생하지 않을 것으로 기대된다고 보았다. 따라서 IFRIC은 IAS 8이 적용되어야 한다고 결론지었다. D4에 대한 의견제출자들은 이러한 결론에 반대하지 않았다.

---

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

# 기타 참고사항

## 국제회계기준과의 관계

### 기업회계기준해석서 제2105호와 국제재무보고기준해석 제5호(IFRIC 5)

기업회계기준해석서 제2105호는 국제재무보고기준해석위원회가 제정한 국제재무보고기준해석 제5호(IFRIC 5) '사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리(Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)'에 대응하는 해석이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한4.1, 한14.1이 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택 기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 시행일 및 경과규정과 관련된 문단 14와 15가 삭제되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 '한'이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다. 그리고 동 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 '[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]'이라고 표시하였다.

### 국제재무보고기준해석 제5호(IFRIC 5)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준해석 제5호가 IFRIC 5의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제2105호를 준수하면 동시에 IFRIC 5를 준수하는 것이 된다.

## 이 해석서의 주요 특징

이 해석서는 ‘사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리’에 대한 지침을 제공하기 위하여 제정되었다.

### 1. 적용범위

이 해석서는 설비나 특정 장비의 사후처리 또는 환경정화활동에서 발생하는 원가의 일부나 전부를 충당하기 위하여 별도로 조성하는 기금의 출연자 지분 및 추가 출연의무에 대한 회계처리방법을 제공한다.

### 2. 회계처리방법

출연자는 사후처리원가의 지급의무를 부채로 인식하고 기금에 대한 출연자 지분을 별도로 인식한다.

출연자가 기금에 대한 지배력, 공동지배 또는 중대한 영향력이 있는 경우 기금에 대한 출연자의 지분을 해당 한국채택국제회계기준서에 따라 회계처리한다.

출연자가 기금에 대한 지배력, 공동지배 또는 중대한 영향력이 없는 경우에는 기금으로부터 보상받을 권리를 기업회계기준서 제1037호에 따라 보상금으로 인식한다.

출연자의 잠재적인 추가 출연의무는 우발부채이다.

## 제 · 개정 경과

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

제·개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2007.11.23. 제정	사후처리, 복구 및 환경정화를 위한 기금의 지분에 대한 권리	IFRIC 5 Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds

이 해석서는 다른 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제·개정일자	다른 기준서	관련되는 국제회계기준
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards
2015.09.25. 제정	기업회계기준서 제1109호 금융상품	IFRS 9 Financial Instruments
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1110호 연결재무제표	IIFRS 10 Consolidated Financial Statements
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1111호 공동약정	IFRS 11 Joint Arrangements
2011.11.11. 개정	기업회계기준서 제1019호 종업원급여	IAS 19 Employment Benefits