

기업회계기준서 제1111호

공동약정

한국회계기준원 회계기준위원회

개정의결 2018. 4. 27.

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 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 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 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
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.

목 목

목 차

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’

| | 문단번호 |
|-----------------|-------|
| 목적 | 1~2 |
| 적용 | 한3.1 |
| 적용범위 | 3 |
| 공동약정 | 4~19 |
| 공동지배력 | 7~13 |
| 공동약정의 유형 | 14~19 |
| 공동약정 당사자들의 재무제표 | 20~25 |
| 공동영업 | 20~23 |
| 공동기업 | 24~25 |
| 별도재무제표 | 26~27 |

부록

A 용어의 정의

B 적용지침

C 시행일, 경과규정

기업회계기준서 제1111호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1111호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

[적용사례·실무적용지침]

적용사례 (IE1~IE73)

[결론도출근거]

IFRS 11의 결론도출근거 (BC1-BC78)

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 개요

제·개정 경과

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정(이하 ‘이 기준서’)은 문단 1~27과 부록 A~C로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. **굵게 표시**된 문단은 주요 원칙을 설명한다. 부록 A에서 정의한 용어가 이 기준서에서 처음 등장할 때에는 **굵은 기울임꼴**로 나타내고 그 이후부터는 일반꼴로 나타낸다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, ‘기업회계기준 전문’ 및 ‘재무보고를 위한 개념체계’를 배경으로 이해하여야 한다. 지침에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’에 따라 회계정책을 선택하여 적용한다.

기업회계기준서 제1111호

공동약정

목적

- 1 이 기준서의 목적은 공동으로 지배되는 약정(즉, 공동약정)에 대한 지분을 보유하는 기업의 재무보고를 위한 원칙을 정하는 것이다.

목적 달성

- 2 문단 1의 목적을 달성하기 위하여, 이 기준서는 공동지배력을 정의하고 공동약정의 당사자인 기업에게 공동약정과 관련한 기업의 권리와 의무를 평가하여 공동약정의 유형을 정하고 공동약정의 유형에 따라 권리와 의무에 대한 회계처리를 요구한다.

적용

- 한3.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택 국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 3 이 기준서는 공동약정의 당사자인 모든 기업에 적용한다.

공동약정

- 4 공동약정은 둘 이상의 당사자들이 공동지배력을 보유하는 약정이다.
- 5 공동약정은 다음과 같은 특징이 있다.
- (1) 당사자들이 계약상 약정에 구속된다(문단 B2~B4 참조).
- (2) 계약상 약정은 둘 이상의 당사자들에게 약정의 공동지배력을 부여한다(문단 7~13 참조).
- 6 공동약정은 공동영업이거나 공동기업이다.

공동지배력

- 7 공동지배력은 약정의 지배력에 대한 합의된 공유인데, 관련 활동에 대한 결정에 지배력을 공유하는 당사자들 전체의 동의가 요구될 때에만 존재한다.
- 8 약정의 당사자인 기업은 계약상 약정이 모든 당사자들 또는 일부 당사자들집단에게 약정의 지배력을 집합적으로 부여하는지 평가한다. 모든 당사자들 또는 일부 당사자들집단은, 약정의 이익에 유의적인 영향을 미치는 활동(즉, 관련 활동)을 지시하기 위하여 항상 함께 행동하여야 할 때, 그 약정을 집합적으로 지배한다.
- 9 모든 당사자들 또는 일부 당사자들집단이 약정을 집합적으로 지배한다고 결정되면, 공동지배력은 관련 활동에 대한 결정에 그 약정을 집합적으로 지배하는 당사자들 전체의 동의가 요구되는 경우에만 존재한다.
- 10 공동약정에서, 단일의 당사자는 그 약정을 단독으로 지배할 수 없다. 약정의 공동지배력을 보유하는 한 당사자는 다른 당사자들이나 일부 당사자들집단이 약정을 지배하는 것을 방해할 수 있다.

- 11 약정의 모든 당사자들이 약정의 공동지배력을 보유하지 않더라도 그 약정은 공동약정이 될 수 있다. 이 기준서는 공동약정의 공동지배력을 보유하는 당사자들(공동영업자들 또는 공동기업 참여자들)과 공동약정에는 참여하지만 공동지배력을 보유하지 않는 당사자들을 구분한다.
- 12 모든 당사자들 또는 일부 당사자들집단이 약정의 공동지배력을 보유하는지 평가할 때 판단이 필요하다. 모든 사실과 상황을 고려하여 이를 평가한다(문단 B5~B11 참조).
- 13 사실과 상황이 변경되는 경우, 기업은 약정의 공동지배력을 여전히 보유하는지 재평가한다.

공동약정의 유형

- 14 기업은 자신이 관여된 공동약정의 유형을 결정한다. 공동약정은 약정의 당사자들의 권리와 의무에 따라 공동영업이나 공동기업으로 분류한다.
- 15 공동영업은 약정의 공동지배력을 보유하는 당사자들이 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하는 공동약정이다. 그러한 당사자들은 공동영업자들로 지칭한다.
- 16 공동기업은 약정의 공동지배력을 보유하는 당사자들이 약정의 순자산에 대한 권리를 보유하는 공동약정이다. 그러한 당사자들은 공동기업 참여자들로 지칭한다.
- 17 공동약정이 공동영업 또는 공동기업인지 평가할 때 판단을 적용한다. 약정에서 발생하는 기업의 권리와 의무를 고려하여 관여된 공동약정의 유형을 결정한다. 약정의 구조와 법적 형식, 계약상 약정에 대한 당사자들 간의 합의 조건, 그리고 관련이 있다면, 그 밖의

사실과 상황을 고려하여 기업의 권리와 의무를 평가한다(문단 B12~B33 참조).

- 18 한 가지 이상의 활동을 수행하기 위한 일반적 계약상 조건을 정하는 기본합의에 의하여 당사자들이 구속되는 경우가 있다. 기본합의는 합의의 일부를 구성하는 특정 활동을 다루기 위하여 당사자들에게 다른 공동약정을 설정하도록 제시할 수도 있다. 그러한 공동약정들이 동일한 기본합의와 관련되더라도, 기본합의에서 다루어지는 다른 활동을 수행할 때 당사자들의 권리와 의무가 달라진다면, 공동약정들의 유형은 달라질 수 있다. 따라서 공동영업과 공동기업은 당사자들이 동일한 기본합의의 일부를 구성하는 다른 활동을 수행할 때에 공존할 수 있다.
- 19 사실과 상황이 변경되는 경우, 관여하고 있는 공동약정의 유형이 변경되는지 재평가한다.

공동약정 당사자들의 재무제표

공동영업

- 20 공동영업자는 공동영업에 대한 자신의 지분과 관련하여 다음을 인식한다.
- (1) 자신의 자산. 공동으로 보유하는 자산 중 자신의 몫을 포함한다.
 - (2) 자신의 부채. 공동으로 발생한 부채 중 자신의 몫을 포함한다.
 - (3) 공동영업에서 발생한 산출물 중 자신의 몫의 판매 수익
 - (4) 공동영업의 산출물 판매 수익 중 자신의 몫
 - (5) 자신의 비용. 공동으로 발생한 비용 중 자신의 몫을 포함한다.
- 21 공동영업자는 공동영업에 대한 자신의 지분에 해당하는 자산, 부채, 수익 및 비용을 특정 자산, 부채, 수익 및 비용에 적용하는 기준서에 따라 회계처리한다.

- 21A 기업은 (기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 취득할 때, 문단 20에 따른 자신의 몫에 해당하는 부분에 대하여 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서의 사업결합 회계에 대한 모든 원칙을 적용하고, 사업결합과 관련된 이러한 기준서에서 요구하는 정보를 공시한다. 이는 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 최초 지분 취득 및 추가 지분 취득 모두에 적용한다. 이러한 공동영업에 대한 지분 취득 회계는 문단 B33A~B33D에서 규정한다.
- 22 기업과 그 기업이 공동영업자인 공동영업 간에 이루어진 자산의 판매, 출자 또는 구매와 같은 거래의 회계처리는 문단 B34~B37에서 정한다.
- 23 공동영업에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않은 당사자가 공동영업과 관련된 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다면, 당사자도 약정에 대한 자신의 지분을 문단 20~22에 따라 회계처리 한다. 공동영업에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않는 당사자가 공동영업의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하지 않는다면, 그 당사자는 그러한 지분에 적용하는 기준서에 따라 공동영업에 대한 자신의 지분을 회계처리한다.

공동기업

- 24 공동기업 참여자는 공동기업에 대한 자신의 지분을 투자자산으로 인식하며, 그 투자자산은 기업회계기준서 제1028호 ‘관계기업과 공동기업에 대한 투자’에 따라 지분법으로 회계처리한다. 그 기업이 기업회계기준서 제1028호에 명시된 것처럼 지분법 적용이 면제되는 경우에는 그러하지 아니하다.

- 25 공동기업에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않는 당사자는 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'에 따라 약정에 대한 자신의 지분을 회계처리한다. 공동기업에 대하여 유의적인 영향력이 있는 경우에는 기업회계기준서 제1028호(2011년 개정)에 따라 회계처리 한다.

별도재무제표

- 26 공동영업자 또는 공동기업 참여자는 별도재무제표에 다음과 같이 각각 회계처리한다.
- (1) 공동영업에 대한 지분은 문단 20~22에 따라 회계처리한다.
 - (2) 공동기업에 대한 지분은 기업회계기준서 제1027호 '별도재무제표' 문단 10에 따라 회계처리한다.
- 27 공동약정에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않는 당사자는 별도재무제표에 다음과 같이 각각 회계처리한다.
- (1) 공동영업에 대한 지분은 문단 23에 따라 회계처리한다.
 - (2) 공동기업에 대한 지분은 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리한다. 다만, 공동기업에 대한 유의적인 영향력이 있는 경우에는 기업회계기준서 제1027호(2011년 개정) 문단 10을 적용한다.

부록 A

용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

| | |
|-----------|--|
| 공동기업 | 약정의 공동지배력 을 보유하는 당사자들이 그 약정의 순자산에 대한 권리를 보유하는 공동약정 |
| 공동기업 참여자 | 공동기업의 공동지배력 을 보유하고 있는 그 공동기업의 당사자 |
| 공동약정 | 둘 이상의 당사자들이 공동지배력 을 보유하는 약정 |
| 공동약정의 당사자 | 약정의 공동지배력 을 보유하고 있는지 상관없이 공동약정 에 참여하는 당사자 |
| 공동영업 | 약정의 공동지배력 을 보유하는 당사자들이 그 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하는 공동약정 |
| 공동영업자 | 공동영업의 공동지배력 을 보유하고 있는 그 공동영업의 당사자 |
| 공동지배력 | 약정의 지배력에 대한 계약상 합의된 공유로서, 관련 활동에 대한 결정에 지배력을 공유하는 당사자들 전체의 동의가 요구될 때에만 존재한다. |
| 별도기구 | 별도의 법적기업 또는 법에 의해 인식되는 기업을 포함하여, 그러한 기업이 법인격이 있는지 상관없이, 별도로 식별가능한 재무구조 |

다음의 용어는 기업회계기준서 제1027호(2011년 개정), 기업회계기준서 제1028호(2011년 개정) 또는 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'에서 정의하고 있으며, 해당 기준서에서 명시한 의미를 이 기준서에서 사용한다.

- 관련 활동
- 방어권
- 별도재무제표
- 유의적인 영향력
- 지분법
- 피투자자의 지배력
- 힘

부록 B

적용지침

이 부록은 기업회계기준서 제1111호의 일부를 구성한다. 이 부록은 문단 1~27의 적용에 관해 정하며 이 기준서의 다른 부분과 동등한 권위를 갖는다.

B1 이 부록의 사례들은 가상의 상황을 보여준다. 부록 사례의 일부 측면이 실제 사례에서 발생할 수 있다고 할지라도, 이 기준서를 적용할 때 특정 실제 사례의 모든 사실과 상황을 평가할 필요가 있을 것이다.

공동약정

계약상 약정(문단 5)

B2 계약상 약정은 여러 가지 방법으로 나타낼 수 있다. 강제할 수 있는 계약상 약정은, 항상은 아니지만 흔히, 당사자들 간에 계약이나 회의록 방식으로 문서화된다. 법률상 메커니즘은 그 자체로써 또는 당사자들 간의 계약과 함께 강제할 수 있는 약정도 창출할 수 있다.

B3 공동약정이 별도기구를 통하여 설계되는 경우(문단 B19~B33 참조), 계약상 약정 또는 계약상 약정의 일부는 경우에 따라 별도기구의 정관, 인가서 또는 내규에 편입될 것이다.

B4 계약상 약정은 당사자들이 약정의 대상인 활동에 참여하는 조건을 제시한다. 계약상 약정은 일반적으로 다음과 같은 사항을 다룬다.

- (1) 공동약정의 목적, 활동 및 존속기간
- (2) 공동약정에 대한 이사회나 이에 준하는 집행기구의 구성원 선

임방법

- (3) 의사결정과정: 당사자들의 의사결정이 필요한 사항, 당사자들의 의결권 및 그러한 사항의 승인에 필요한 의결권 수. 계약상 약정에 반영된 의사결정과정은 약정의 공동지배력을 확립한다 (문단 B5~B11 참조).
- (4) 당사자들에게 요구되는 자본 또는 그 밖의 출자
- (5) 공동약정의 자산, 부채, 수익, 비용이나 손익의 당사자들 간의 분배방법

공동지배력(문단 7~13)

- B5 기업이 약정의 공동지배력을 보유하는지 평가할 때, 우선 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단이 그 약정을 지배하는지 평가한다. 기업회계기준서 제1110호는 지배력을 정의하고 있으며, 약정에 관여함에 따라 변동이익에 노출되거나 변동이익에 대한 권리가 있고, 약정에 대한 힘으로 변동이익에 영향을 미치는 능력이 있는지 결정하는 데 사용되어야 한다. 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단이, 집합적으로 고려할 때 약정의 이익에 유의적인 영향을 미치는 활동(즉, 관련 활동)을 지시할 수 있다면, 그 당사자들은 약정을 집합적으로 지배한다.
- B6 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단이 약정을 집합적으로 지배한다고 결론내린 후, 기업 자신이 약정의 공동지배력을 보유하는지 평가한다. 공동지배력은 관련 활동에 대한 결정에 약정을 집합적으로 지배하는 당사자들 전체의 동의가 요구될 때에만 존재한다. 약정이 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단에 의해 공동으로 지배되는지 또는 당사자들 중 1인에 의해 단독으로 지배되는지를 평가하는 것은 판단을 요구할 수 있다.
- B7 계약상 약정에서 당사자들에 의해 합의된 의사결정과정은 공동지

배력을 암묵적으로 이끌어내기도 한다. 예를 들어, 두 당사자가 각각 의결권의 50%를 보유하는 약정을 설정하고 그들 사이의 계약상 약정에서 관련 활동에 대한 결정을 하기 위하여 의결권의 최소 51%를 요구하는 경우를 가정한다. 이 경우, 양 당사자들의 합의 없이는 관련 활동에 대한 결정이 이루어질 수 없기 때문에, 당사자들은 이 약정의 공동지배력을 보유하는 것에 암묵적으로 합의한 것이다.

- B8 다른 상황에서, 계약상 약정은 관련 활동에 대한 결정을 위하여 의결권의 최소비율을 요구한다. 그 최소 요구 의결권 비율이 당사자들이 합의하는 하나 이상의 조합으로 달성될 수 있다면, 계약상 약정에서 약정의 관련 활동에 대한 의사결정을 위해 어느 당사자들(또는 당사자들의 조합)의 전체 동의가 요구되는지 명시하지 않는 한, 그 약정은 공동약정이 아니다.

적용예시

예시 1

세 당사자가 약정을 설정한다고 가정한다.

약정에서 A는 의결권의 50%, B는 30% 그리고 C는 20%를 보유한다. A, B 그리고 C 사이의 계약상 약정에는 약정과 관련 활동에 대한 결정을 위하여 최소한 의결권의 75%가 요구된다고 명시한다. A는 어떠한 결정이라도 막을 수 있지만, B의 합의를 필요로 하기 때문에 약정을 지배하지는 못한다. 관련 활동에 대한 결정을 위해 최소한 의결권의 75%를 요구하는 계약상 약정의 조건은, A와 B 모두 동의해야 약정의 관련 활동에 대한 결정이 이루어질 수 있기 때문에, A와 B가 약정의 공동지배력을 보유한다는 것을 의미한다.

예시 2

약정에 세 당사자가 있다고 가정한다.

약정에서 A는 의결권의 50%, B와 C는 각각 25%를 보유한다.

A, B 그리고 C 사이의 계약상 약정에는 약정의 관련 활동에 대한 결정을 위하여 최소한 의결권의 75%가 요구된다고 명시한다. A는 어떠한 결정이라도 막을 수 있지만, B 또는 C의 합의가 필요하기 때문에 약정을 지배하지는 못한다. 이 예시에서 A, B 그리고 C는 집합적으로 약정을 지배한다. 그러나 하나 이상의 당사자들의 조합은 의결권의 75%를 충족할 수 있다(A와 B 또는 A와 C). 이러한 경우 공동약정이 되려면, 계약상 약정에 대한 관련 활동을 결정하기 위하여 어떤 당사자들 결합의 전체 동의를 요구하여야 하는지 명시할 필요가 있다.

예시 3

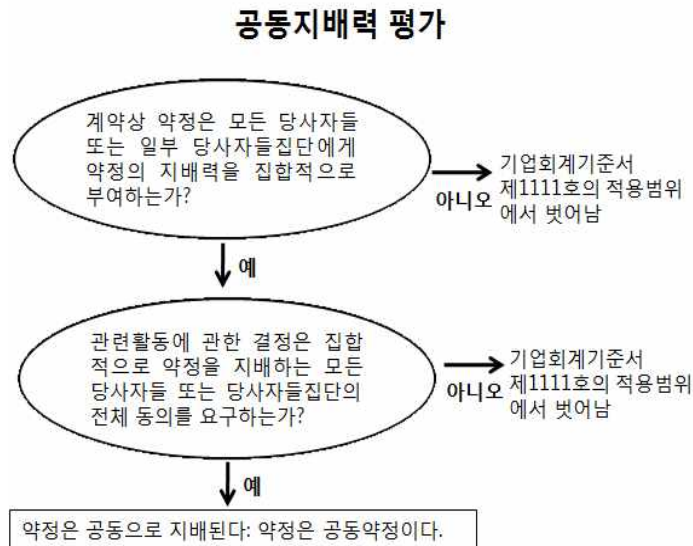
약정에서 A와 B가 의결권의 35%를 각각 보유하고 잔여 의결권의 30%는 널리 분산되어 있다고 가정한다. 관련 활동에 관한 결정은 의결권의 다수결에 의한 승인을 요구한다.

A와 B는 계약상 약정에 대한 관련 활동을 결정하기 위하여 A와 B 모두의 합의를 요구하는 것을 명시한 경우에만, 약정의 공동지배력을 보유한다.

B9 전체 동의 규정은 약정의 공동지배력을 보유하는 어떤 당사자라도 다른 당사자들의 동의없이 다른 당사자들이나 일부 당사자들 집단의 (관련 활동에 대한) 일방적인 결정을 막을 수 있음을 의미한다. 전체 동의 규정이 어떤 당사자에게 방어권을 부여하고 있는 결정에만 관련되고 약정의 관련 활동 결정에 관련되지 않는다면, 그 당사자는 약정의 공동지배력을 보유하지 않는다.

B10 계약상 약정은 중재와 같은 분쟁의 해결에 대한 조항을 포함할 수 있다. 그러한 조항은 공동지배력을 보유하는 당사자들 전체의

동의없이 이루어지는 결정을 허용할 수도 있다. 그러한 조항의 존재는 약정이 공동지배되는 것을 방해하지 않으며 따라서 공동약정이 되는 것을 방해하지도 않는다.



- B11 약정이 이 기준서의 적용범위에서 벗어나는 경우, 약정의 지분에 대하여 기업회계기준서 제1110호, 제1028호(2011년 개정) 또는 제1109호와 같은 관련 기준서에 따라 회계처리 한다.

공동약정의 유형(문단 14~19)

- B12 공동약정은 다양한 목적(예: 당사자들이 원가와 위험을 공유하거나 새로운 기술과 새로운 시장에 당사자들이 접근하기 위한 방법)을 위하여 설정되며, 서로 다른 구조와 법적 형식을 이용하여 설정될 수 있다.
- B13 일부 약정은 약정의 대상인 활동을 별도기구에서 수행하도록 요구하지 않는다. 그러나 다른 약정은 별도기구의 설립을 수반한다.
- B14 이 기준서에 의한 공동약정의 분류는 사업의 정상적인 과정에서 약정으로 인한 당사자들의 권리와 의무에 따라 달라진다. 이 기준

서는 공동약정을 공동영업 또는 공동기업으로 분류한다. 기업이 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하면, 그 약정은 공동영업이다. 기업이 약정의 순자산에 대한 권리를 보유하면, 그 약정은 공동기업이다. 문단 B16~B33은 기업이 공동영업에 대한 지분을 보유하는지 또는 공동기업에 대한 지분을 보유하는지 결정하기 위하여 수행하는 평가를 제시한다.

공동약정의 분류

B15 문단 B14에 상술한 바와 같이, 공동약정의 분류는 당사자들에게 약정으로 발생하는 자신의 권리와 의무를 평가할 것을 요구한다. 평가할 때 다음의 사항을 고려한다.

- (1) 공동약정의 구조 (문단 B16~B21 참조)
- (2) 공동약정이 별도기구로 구조화되는 경우
 - (가) 별도기구의 법적 형식(문단 B22~B24 참조)
 - (나) 계약상 약정의 조건(문단 B25~B28 참조)
 - (다) 관련이 있다면, 그 밖의 사실과 상황(문단 B29~B33 참조)

공동약정의 구조

별도기구로 구조화되지 않은 공동약정

B16 별도기구로 구조화되지 않은 공동약정은 공동영업이다. 이러한 경우, 계약상 약정에서 약정에 관련된 당사자들의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무, 그리고 당사자들의 해당 수익에 대한 권리와 해당 비용에 대한 의무를 정한다.

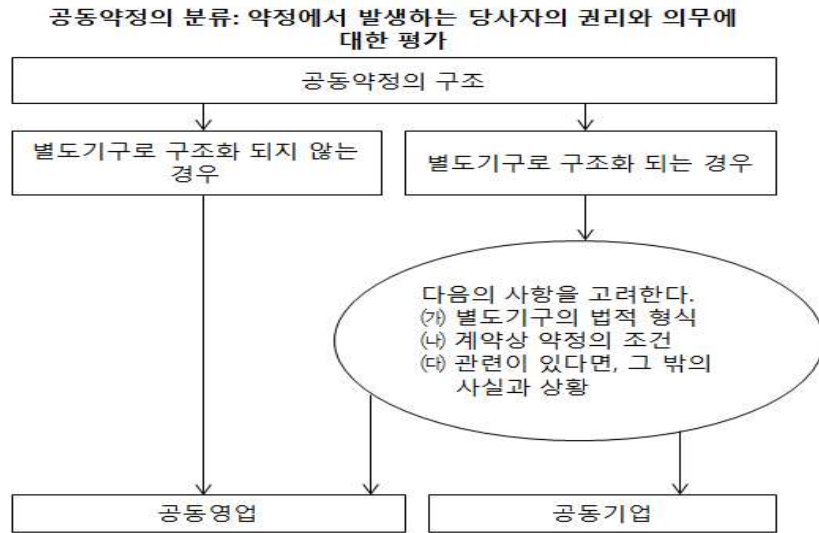
B17 계약상 약정은 흔히 약정의 대상이 되는 활동의 성격과 당사자들이 그러한 활동을 함께 수행하고자 하는 방법을 기술한다. 예를 들어, 공동약정에 대한 당사자들은 각자가 특정 임무에 책임을 지면서 각자의 자산과 부채를 사용하여, 함께 제품을 제조하기로 합

의할 수 있다. 계약상 약정은 당사자들의 공동의 수익과 비용을 당사자들에게 배분하는 방법을 명시할 수도 있다. 이러한 경우, 각 공동영업자는 재무제표에 특정한 임무에 사용되는 자산과 부채를 인식하고, 계약상 약정에 따른 수익과 비용에 대한 자신의 몫을 인식한다.

- B18 다른 경우, 공동약정의 당사자들은 예를 들어 함께 자산을 공유하고 공동운영하기로 합의한다. 이러한 경우, 계약상 약정은 공동으로 운영되는 자산에 대한 당사자들의 권리를 정하고, 자산으로부터의 산출물 또는 수익 그리고 운영원가에 대한 당사자들의 배분 방법을 정한다. 각각의 공동영업자는 공동자산에 대한 자신의 몫과 부채에 대한 합의된 자신의 몫을 회계처리하고, 계약상 약정에 따라서 산출물, 수익 그리고 비용에 대한 자신의 몫을 인식한다.

별도기구로 구조화된 공동약정

- B19 약정의 자산과 부채를 별도기구에서 보유하도록 하는 공동약정은 공동기업이나 공동영업이 될 수 있다.
- B20 당사자가 공동영업자인지 또는 공동기업 참여자인지는 별도기구에서 보유하는 약정과 관련하여 당사자의 자산에 대한 권리 및 부채에 대한 의무에 따라 다르다.
- B21 문단 B15에서 규정된 것처럼, 당사자들이 별도기구로 공동약정을 구조화한 경우에는 별도기구의 법적 형식, 계약상 약정의 조건, 그리고 관련이 있다면, 그 밖의 사실과 상황들이 다음 사항을 당사자들에게 부여하는지 평가하여야 한다.
- (1) 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무(즉, 약정이 공동영업이다), 또는
 - (2) 약정의 순자산에 대한 권리(즉, 약정이 공동기업이다)



별도기구의 법적 형식

B22 별도기구의 법적 형식은 공동약정의 유형을 평가할 때 관련이 있다. 법적 형식은 예를 들어, 별도기구에서 보유하는 자산에 대하여 당사자의 지분이 있는지 그리고 별도기구에서 보유하는 부채에 대하여 당사자에 법적 책임이 있는지와 같은, 별도기구에서 보유하는 자산과 부채에 대한 당사자의 권리와 의무를 최초 평가하는데 도움을 준다.

B23 예를 들어, 당사자들은 별도기구를 통하여 공동약정을 수행할 수 있는 데 그 법적 형식은 별도기구가 그 자신의 권리를 보유하도록 한다(즉, 별도기구가 보유하는 자산과 부채는 별도기구의 자산과 부채이며 당사자들의 자산과 부채가 아니다). 이러한 경우, 별도기구의 법적 형식으로 인해 당사자들에게 부여된 권리와 의무에 대한 평가는 약정이 공동기업이라는 것을 보여준다. 그러나 계약상 약정에서 당사자들이 합의한 조건(문단 B25~B28 참조), 그리고 관련이 있다면, 그 밖의 사실과 상황(문단 B29~B33 참조)은 별도기구의 법적 형식에 의하여 당사자들에게 부여된 권리와 의무에 대한 평가보다 우선할 수 있다.

B24 별도기구의 법적 형식으로 당사자들에게 부여된 권리와 의무의 평가는, 당사자들이 자신들과 별도기구를 구분하지 않는 법적 형식의 별도기구에서 공동약정을 수행하는 경우에만(즉, 별도기구가 보유하는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채이다), 이러한 약정이 공동영업이라고 결론을 내리기에 충분하다.

계약상 약정의 조건 평가

B25 많은 경우, 계약상 약정에서 당사자들에 의해 합의된 권리와 의무는 약정이 구조화된 별도기구의 법적 형식에 의해 당사자들에게 부여되는 권리와 의무에 일관되며 상충되지 않는다.

B26 다른 경우, 당사자들은 약정이 구조화된 별도기구의 법적 형식에 의해 부여되는 권리와 의무를 변경하거나 수정하기 위하여 계약상 약정을 사용한다.

적용예시

예시 4

두 당사자들이 공동약정을 기업의 설립으로 구조화한다고 가정한다. 각 당사자는 이러한 기업의 소유지분 50%를 보유한다. 기업설립은 소유주로부터 기업을 구분할 수 있고 결과적으로 기업이 보유하는 자산과 부채는 설립된 기업의 자산과 부채가 된다. 이러한 경우, 별도기구의 법적 형식에 의해 당사자들에게 부여된 권리와 의무의 평가는 당사자들이 약정의 순자산에 대한 권리를 보유한다는 것을 보여준다.

그러나 당사자들이, 특정한 비율로, 설립된 기업의 자산에 대한 지분을 보유하고 설립된 기업의 부채에 대한 법적 의무를 부담하도록, 계약상 약정을 통하여 기업의 특성을 수정한다. 이러한 기업의 특성에 대한 계약상 수정은 약정을 공동영업이 되도록 만들 수 있다.

B27

다음의 표는 공동영업에 대한 당사자들의 계약상 약정의 일반적인 조건과 공동기업에 대한 당사자들의 계약상 약정의 일반적인 조건을 비교한다. 다음 표에서 제시하는 계약상 조건의 예시는 완전한 것은 아니다.

| 계약상 약정의 조건 평가 | | |
|---------------|--|---|
| | 공동영업 | 공동기업 |
| 계약상 약정의 조건 | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 부여한다. | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 약정의 순자산에 대한 권리를 부여한다 (즉, 당사자들이 아니라 별도기구가 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 갖는다). |
| 자산에 대한 권리 | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 약정의 자산의 모든 지분(예: 권리, 법적 소유권이나 기타 소유권)이 특정한 비율 (예: 약정에 대한 당사자들의 소유지분을 또는 약정을 통해 수행되어 당사자들에게 직접 귀속되는 활동의 비율)로 분할되도록 정한다. | 계약상 약정은 약정으로 귀속되거나 후속적으로 공동약정에 의해 취득되는 자산이 약정의 자산이라는 것을 정한다. 당사자들은 약정의 자산에 대한 지분(즉, 권리, 법적 소유권이나 기타 소유권)을 보유하지 않는다. |
| 부채에 대한 의무 | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 모든 부채, 의무, 원 | 계약상 약정은 공동 약정에 약정의 부채와 의무에 대한 법적 |

| 계약상 약정의 조건 평가 | | |
|---------------|---|--|
| | 공동영업 | 공동기업 |
| | 가 그리고 비용이 특정한 비율(예: 약정에 대한 당사자의 소유 지분을 또는 약정을 통해 수행되어 당사자들에게 직접 귀속되는 활동의 비율)로 분할되도록 정한다. | 책임이 있다는 것을 정한다. |
| | | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 약정에 대한 각자의 투자금액까지 또는, 약정에 미납한 출자의무나 추가출자에 대한 각각의 의무까지 또는 둘 모두에 대해서 약정에 대한 법적 책임이 있다는 것을 정한다. |
| | 계약상 약정은 공동 약정의 당사자들에게 제3자가 제기한 청구에 대한 법적 책임이 있음을 정한다. | 계약상 약정은 공동 약정의 채권자에게 약정의 채무나 의무를 당사자에게 상환 청구할 수 있는 권리가 없도록 정한다. |
| 수익, 비용, 손익 | 계약상 약정은 공동 약정에 대한 각 당사자의 상대적 성과에 근거하여 수익과 비용의 배분을 정한다. 예를 들어, 계약상 약정은 수익과 비용이 공동으로 운영되는 공장에서 사용하는 생산 능력에 근거하여 배분된다는 것을 정할 수도 있다. 이것 | 계약상 약정은 약정의 활동과 관련된 손익에 대한 각 당사자의 몫을 정한다. |

| 계약상 약정의 조건 평가 | | |
|---------------|--|------|
| | 공동영업 | 공동기업 |
| | 은 공동약정에 대한 소유지분과 다를 수 있다. 다른 사례에서, 당사자들은 공동약정의 자신들의 소유 지분과 같은 특정한 비율에 근거하여 약정에 관련된 손익을 나누기로 합의할 수도 있다. 이것은 당사자들이 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다면, 약정이 공동영업이 되는 것을 방해하지 못한다. | |
| 보증 | 공동약정에 대한 당사자들은 예를 들어, 공동약정으로부터 용역을 제공받거나 공동약정에 자금을 제공하는 제3자에게 보증을 하도록 흔히 요구받는다. 당사자들이 제3자에게 그러한 보증이나 확약을 제공하는 그 자체로 공동약정이 공동영업으로 결정되지는 않는다. 공동약정이 공동영업인지 공동기업인지를 결정짓는 특성은 약정의 부채(일부 부채에 대하여 당사자들이 보증을 제공하였을 수도 있고 그렇지 않았을 수도 있다)에 대한 의무를 당사자들이 보유하는지에 달려 있다. | |

B28 계약상 약정에서 당사자들에게 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다고 명시한 경우에는, 당사자들은 공동영업의 당사자들이며 공동약정을 분류하기 위하여 그 밖의 사실과 상황(문단 B29~B33)을 고려할 필요가 없다.

그 밖의 사실과 상황 평가

- B29 계약상 약정의 조건에서 당사자들이 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하는 것을 명시하지 않은 경우, 당사자들은 약정이 공동영업인지 공동기업인지를 평가하기 위하여 그 밖의 사실과 상황을 고려한다.
- B30 공동약정은 당사자들과 별도기구가 분리되는 법적 형식의 별도기구로 구조화될 수도 있다. 당사자들 간에 합의된 계약상 조건이 당사자들의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 명시하지 않을 수도 있으나 그 밖의 사실과 상황을 고려하면 이러한 약정은 공동영업으로 분류될 수 있다. 이것은 그 밖의 사실과 상황이 당사자들에게 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 부여할 때의 경우가 될 것이다.
- B31 약정의 활동이 주로 당사자들에게 산출물을 제공하도록 설계된 경우, 이것은 당사자들이 약정과 관련된 자산의 대부분의 경제적 효익에 대한 권리를 보유한다는 것을 나타낸다. 그러한 약정의 당사자들은 약정이 제3자에게 산출물을 매각하지 못하도록 함으로써 약정에 의해 제공되는 산출물에 대한 접근을 흔히 보장한다.
- B32 그러한 설계와 목적을 가진 약정의 효과는 약정에 의해 발생한 부채가 실질적으로 당사자의 산출물 구매로 인하여 그들로부터 수령하는 현금흐름으로 충족되는 것이다. 당사자들이 약정의 지속적인 운영에 기여하는 실질적으로 유일한 현금흐름의 원천인 경우, 이러한 사실은 당사자들이 약정의 부채에 대한 의무를 부담한다는 것을 나타낸다.

| |
|-------------|
| 적용예시 |
|-------------|

적용예시

예시 5

두 당사자들이 공동약정으로 기업(기업 C)을 설립하여 구조화하고 각 당사자는 기업의 50% 소유지분을 보유한다고 가정한다. 이 약정의 목적은 당사자들 자신의 개별적 제조 공정에서 요구되는 원재료를 제조하는 것이다. 이 약정은 당사자들이 자신들의 사양대로 수량과 품질의 원재료를 생산하는 설비를 공동하는 것을 보장한다.

활동을 수행하는 기업 C(설립된 기업)의 법적 형식은 최초에는 기업 C에서 보유하는 자산과 부채가 기업 C의 자산과 부채임을 나타낸다. 당사자들 사이의 계약상 약정은 당사자들이 기업 C의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다고 명시하지 않는다.

따라서 기업 C의 법적 형식과 계약상 약정의 조건은 이 약정이 공동기업임을 나타낸다.

그러나 당사자들은 약정의 다음 측면도 고려한다.

- 당사자들은 기업 C가 생산한 모든 산출물을 50대 50으로 구매하기로 합의하였다. 기업 C는 약정의 두 당사자들의 승인을 받지 못하면 제3자에게 어떠한 산출물도 판매할 수 없다. 약정의 목적은 당사자들이 요구하는 산출물을 제공하는 데 있기 때문에, 제3자에 대한 판매는 드물고 중요하지 않다.
- 당사자들에게 판매되는 산출물의 가격은 기업 C에 의해 발생하는 제조원가와 관리비를 회수하기 위한 수준으로 정해진다. 이러한 운영방식에 근거하여 이 약정은 손익분기수준으로 운영되도록 한다.

적용예시

위의 사실 형태로부터 다음의 사실과 상황이 관련성 있다.

- 당사자들이 기업 C가 생산한 모든 산출물을 매입해야 하는 의무는 기업 C가 현금흐름의 창출을 당사자들에게 전적으로 의존한다는 것을 나타내며, 따라서 당사자들은 기업 C의 부채를 결제하기 위한 자금 조달의무를 부담한다.
- 당사자들이 기업 C가 생산한 모든 산출물에 대한 권리를 가진다는 사실은 당사자들이 기업 C의 자산의 모든 경제적 효익을 소비하며 따라서 이에 대한 권리를 가진다는 것을 의미한다.

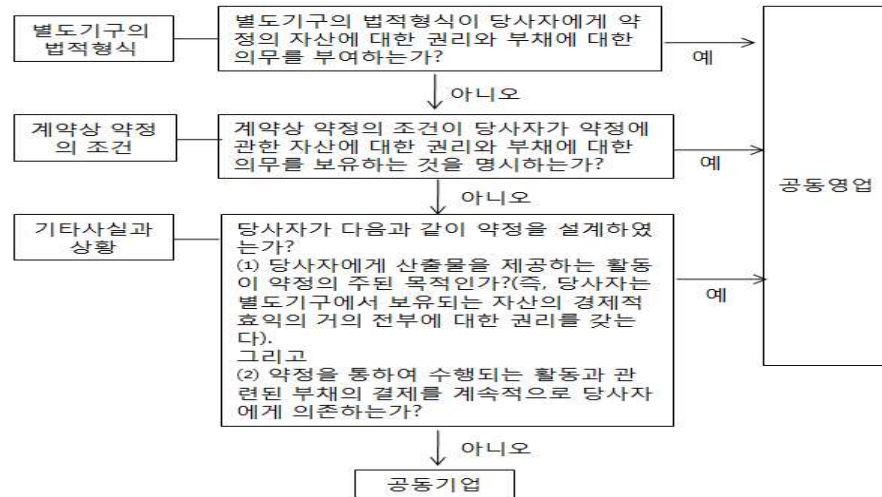
이러한 사실과 상황은 이 약정이 공동영업이라는 것을 나타낸다. 이러한 상황에서, 당사자들이 산출물에 대한 몫을 자신의 후속적인 제조공정에 사용하지 않고 제3자에게 판매하는 경우라도, 공동약정의 분류에 대한 결론은 변하지 않는다.

당사자가 계약상 약정의 조건을 변경하여 약정(기업 C)이 제3자에게 산출물을 판매할 수 있다면 이것은 수요, 재고자산 그리고 신용위험이 기업 C에게 있다는 가정이 된다.

이 경우 그러한 사실과 상황의 변경은 공동약정의 분류를 재평가하도록 한다. 그러한 사실과 상황은 이 약정이 공동기업이라는 것을 나타낸다.

B33 다음의 흐름도는 공동약정이 별도기구로 구조화된 경우, 기업이 약정을 분류하기 위하여 따라야 할 평가를 나타낸다.

별도기구로 구조화된 공동약정의 구분



공동약정 당사자들의 재무제표(문단 21A-22)

공동영업에 대한 지분 취득 회계

B33A 기업은 (기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 취득할 때, 문단 20에 따른 자신의 몫에 해당하는 부분에 대하여 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서의 사업결합 회계에 대한 모든 원칙을 적용하고, 사업결합과 관련된 이러한 기준서에서 요구하는 정보를 공시한다. 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 사업결합 회계 원칙은 다음을 포함하지만 이에 한정되는 것은 아니다.

- (1) 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서에서 예외로 한 항목이 아닌 경우, 식별가능한 자산과 부채를 공정가치로 측정
- (2) 취득관련원가를 그 원가가 발생하고 용역을 제공받은 기간에 비용으로 인식. 다만, 채무증권과 지분증권의 발행원가는 예외적으로 기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’와 기업회계기준서 제1109호에 따라 인식한다.
- (3) 사업결합에 대한 기업회계기준서 제1103호와 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’의 요구사항에 따라, 자산과 부채의 최초 인

식으로 발생하는 이연법인세자산과 이연법인세부채를 인식. 다만, 영업권의 최초 인식에서 발생하는 이연법인세부채는 제외한다.

- (4) 이전대가가 취득일의 식별가능한 취득 자산과 인수 부채의 순액을 초과하는 금액을 영업권으로 인식
- (5) 사업결합으로 취득한 영업권에 대한 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'의 요구사항에 따라, 영업권이 배분된 현금창출단위에 대해서는 적어도 매년, 그리고 손상을 시사하는 징후가 있을 때마다 손상검사

B33B 문단 21A와 B33A는 공동영업에 참가하는 참여자 중의 하나가 기업회계기준서 제1103호에서 정의된 기존 사업을 공동영업에 출자하는 경우에 한하여 그 공동영업의 성립에도 적용한다. 그러나 위의 문단들은 공동영업에 참가하는 모든 참여자가 사업에 해당하지 않는 자산이나 자산집단을 공동영업에 출자만 한다면 그 공동영업의 성립에는 적용하지 않는다.

B33C 공동영업자는 (기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 추가 취득하여 자신의 지분을 증가시킬 수도 있다. 이러한 경우, 공동영업자가 공동지배력을 유지한다면 그 공동영업에 대해 이전에 보유한 지분은 재측정되지 않는다.

B33CA 공동영업에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않은 공동영업 당사자가 그 공동영업(활동이 기업회계기준서 제1103호에서 정의된 사업에 해당)에 대한 공동지배력을 획득할 수도 있다. 이러한 경우, 그 공동영업에 대해 이전에 보유하고 있던 지분은 재측정하지 않는다.

B33D 문단 21A와 B33A~B33C는 공동지배력을 공유하는 참여자들(그 공

동영업의 지분을 취득하는 기업 포함)이 취득 전후에 걸쳐 동일 최상위지배참여자(들)의 동일지배하에 있고 그 지배력이 일시적이지 않다면, 그 공동영업에 대한 지분 취득에 적용하지 않는다.

공동영업에 대한 자산의 판매 또는 출자 회계처리

- B34 공동영업자인 기업이 공동영업에 자산을 판매하거나 출자하는 것과 같은 거래를 하는 경우, 그것은 공동영업의 다른 당사자와의 거래를 수행하는 것이고, 공동영업자는 거래의 결과인 손익을 다른 당사자들의 지분 한도까지만 인식한다.
- B35 그러한 거래가 공동영업에 판매되거나 출자되는 자산의 순실현가능가치 감소 또는 그러한 자산의 손상차손의 증거를 제공하는 경우, 공동영업자는 그러한 손실을 전부 인식한다.

공동영업으로부터 자산을 구매한 경우의 회계처리

- B36 공동영업자인 기업이 공동영업과 자산의 구매와 같은 거래를 하는 경우, 기업은 자산을 제3자에게 재판매하기 전까지는 손익에 대한 자신의 몫을 인식하지 않는다.
- B37 그러한 거래가 공동영업으로 구매되는 자산의 순실현가능가치 감소 또는 그러한 자산의 손상차손의 증거를 제공하는 경우, 공동영업자는 그러한 손실에 대한 자신의 몫을 인식한다.

부록 C

시행일, 경과규정

이 부록은 기업회계기준서 제1111호의 일부를 구성하고 이 기준서의 다른 부분과 동등한 권위를 갖는다.

시행일

- C1 이 기준서는 2013년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 조기적용을 허용한다. 이 기준서를 조기적용하면, 그러한 사실을 공시하고 기업회계기준서 제1110호, 제1112호 '타 기업에 대한 지분의 공시', 제1027호(2011년 개정) 그리고 제1028호(2011년 개정)를 동시에 적용한다.
- C1A 2012년 10월에 발표된 연결재무제표, 공동약정 및 타 기업에 대한 지분의 공시에 대한 경과규정 지침(기업회계기준서 제1110호, 제1111호, 및 제1112호에 대한 개정)은 문단 C2~C5, C7~C10, C12를 개정하고 문단 C1B, C13A~C13B를 추가하였다. 동 개정내용은 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1110호를 조기적용하는 경우, 동 개정내용 또한 조기적용한다.
- C1AA 2014년 12월에 발표된 '공동영업에 대한 지분 취득 회계(기업회계기준서 제1111호 개정)'에 따라 문단 B33 다음의 소제목이 개정되었고 문단 21A, B33A~B33D, C14A와 관련 소제목이 추가되었다. 이러한 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.
- C1AB 2018년 12월에 발표한 '한국채택국제회계기준 2015-2017 연차개선'

에 따라 문단 B33CA를 추가하였다. 이 개정 내용은 2019년 1월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도 이후에 공동지배력을 획득하는 거래부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

경과규정

- C1B 이 기준서를 최초로 적용하는 경우, 기업회계기준서 제1008호 문단 28의 규정에도 불구하고, 기업은 이 기준서의 최초적용일의 직전 회계연도('직전 기간')에 대해 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 요구하는 양적 정보만을 표시하면 된다. 기업은 당기 또는 더 이른 비교기간에 대해 이러한 정보를 표시할 수도 있으나, 반드시 요구되는 것은 아니다.

경과규정

공동기업-비례연결에서 지분법으로 전환

- C2 비례연결에서 지분법으로 변경하는 경우, 직전 기간의 시작일에 공동기업에 대한 투자자산을 인식한다. 최초 투자자산은 취득시점에 발생한 영업권을 포함하여 이전의 비례연결에 따른 자산과 부채의 장부금액을 합산하여 측정된다. 영업권이 이전에 더 큰 현금창출단위나 현금창출단위의 집합에 속해 있었다면, 공동기업의 장부금액과 현금창출단위의 장부금액 또는 현금창출단위의 집단의 장부금액에 근거하여 영업권을 공동기업에 배분한다.
- C3 문단 C2에 따라 결정된 투자자산의 기초금액은 최초인식에서 투자자산의 간주원가로 본다. 투자자산이 손상되었는지 평가하기 위하여 투자자산의 기초금액에 기업회계기준서 제1028호(2011년 개정) 문단 40~43을 적용하고, 손상차손을 직전 기간의 시작일에 이익잉여금의 조정으로 인식한다. 과거에 비례적으로 연결하였던 공

동기업에 대하여 경과규정을 적용한 결과로 공동기업에 대한 투자자산을 인식한 경우 기업회계기준서 제1012호 '법인세' 문단 15와 24의 최초인식 예외를 적용하지 않는다.

C4 과거에 비례적으로 연결한 모든 자산과 부채의 합산 결과가 부(-)의 순자산인 경우, 부(-)의 순자산과 관련하여 법적 또는 의제의무가 있는지 평가하며, 의무가 있는 경우 이에 해당하는 부채를 인식한다. 부(-)의 순자산과 관련된 법적 또는 의제의무가 없다면, 이에 해당하는 부채는 인식하지 않지만 직전 기간의 시작일에 이익잉여금을 조정한다. 기업은 이러한 사실과 함께 직전 기간의 시작일과 이 기준서를 최초로 적용하는 시점의 공동기업의 손실 중 누적미인식된 몫을 공시한다.

C5 직전 기간의 시작일에 단일의 투자자산 금액으로 합산되었던 자산과 부채의 명세를 공시한다. 이것은 문단 C2~C6에 있는 경과규정을 적용한 모든 공동기업에 대하여 합산하는 방식으로 공시한다.

C6 최초인식 이후, 기업회계기준서 제1028호(2012년 개정)에 따른 지분법을 사용하여 공동기업에 대한 투자자산을 회계처리한다.

공동영업-지분법에서 자산과 부채에 대한 회계처리로 전환

C7 공동영업에 대한 당사자 지분과 관련하여 지분법에서 자산과 부채에 대한 회계처리로 변경하는 경우, 직전 기간의 시작일에 이전에 지분법으로 회계처리되었던 투자자산과 기업회계기준서 제1028호(2011년 개정) 문단 38에 따라 약정에 대한 순투자자산의 일부를 구성하였던 기타 항목을 제거하고, 투자자산 장부금액의 일부를 구성하였을 수도 있었던 영업권을 포함하여 공동영업에 대한 자신의 지분과 관련된 자산과 부채의 각각에 대한 자신의 몫을 인식한다.

- C8 기업은 계약상 약정에 따른 특정 비율의 권리와 의무에 근거하여 공동영업의 자산과 부채에 대한 자신의 지분을 결정한다. 직전 기간의 투자자산 장부금액을 지분법 적용에 사용하였던 정보를 근거로 분해하여 자산과 부채의 최초 장부금액을 측정한다.
- C9 기업회계기준서 제1028호(2011년 개정) 문단 38에 따라 약정에 대한 순투자의 일부를 구성하였던 다른 항목과 함께 이전에 지분법을 사용하여 회계처리하였던 투자자산과, 영업권을 포함한 자산과 부채의 순금액의 차이는 다음과 같이 인식한다.
- (1) 영업권을 포함하여 인식된 자산과 부채의 순금액이 제거되는 투자자산(그리고 순투자자산의 일부를 구성하였던 다른 항목)보다 큰 경우, 투자자산의 영업권을 상계하고, 남은 잔액은 직전 기간의 시작일에 이익잉여금에 조정한다.
 - (2) 영업권을 포함하여 인식된 자산과 부채의 순금액이 제거되는 투자자산(그리고 순투자자산의 일부를 구성하였던 다른 항목)보다 더 적은 경우, 직전 기간의 시작일에 이익잉여금에 조정한다.
- C10 지분법에서 자산과 부채에 대한 회계처리로 변경하는 기업은 직전 기간의 시작일에 제거된 투자자산과 인식되는 자산과 부채 간의 조정을 제공하고, 잔여차액을 이익잉여금에 조정하면서 그 조정내용을 제공한다.
- C11 공동영업에 대한 지분의 자산과 부채를 인식할 때 기업회계기준서 제1012호의 문단 15와 24의 최초인식 예외를 적용하지 않는다.

별도재무제표의 경과규정

- C12 기업회계기준서 제1027호에 따라 별도재무제표에 공동영업에 대한 지분을 과거에 원가나 기업회계기준서 제1109호에 따라 투자자산으로 회계처리한 경우에는
- (1) 투자자산을 제거하고, 문단 C7~C9에 따라 결정된 금액으로 공동영업에 대한 기업의 지분과 관련하여 자산과 부채를 인식한다.
 - (2) 직전 기간의 시작일에, 제거된 투자자산과 인식되는 자산과 부채 간의 조정을 제공하고, 잔여차액을 이익잉여금에 조정하면서 그 조정내용을 제공한다.
- C13 문단 C12에 언급된 공동영업에 대한 경과규정을 적용함으로써 별도재무제표에서 공동영업에 대한 지분의 자산과 부채를 인식하는 경우 기업회계기준서 제1012호 문단 15와 24의 최초인식 예외를 적용하지 않는다.

‘직전 기간’의 참조

- C13A 문단 C2~C12에서 ‘직전 기간’으로 언급하였음에도 불구하고 기업은 표시된 더 이른 기간에 대하여 조정된 비교정보를 표시할 수도 있으나 반드시 요구되는 것은 아니다. 기업이 더 이른 기간에 대해 조정된 비교정보를 표시하는 경우, 문단 C2~C12의 ‘직전 기간’에 대한 모든 언급은 ‘가장 이른 조정된 비교표시 기간’으로 이해하여야 한다.
- C13B 기업이 더 이른 기간에 대하여 조정되지 않은 비교정보를 표시하는 경우, 그 조정되지 않은 정보를 명확하게 식별하고, 그러한 정보가 다른 근거로 작성되었음을 명시하며, 그 근거를 설명하여야 한다.

기업회계기준서 제1109호 참조

- C14 이 기준서는 적용하지만 아직 기업회계기준서 제1109호는 적용하

지 않는 경우, 기업회계기준서 제1109호로 언급하는 것은 기업회계기준서 제1039호 ‘금융상품: 인식과 측정’을 언급한 것으로 본다.

공동영업에 대한 지분 취득 회계

C14A 2014년 12월에 발표된 ‘공동영업에 대한 지분 취득 회계(기업회계기준서 제1111호 개정)’에 따라 문단 B33 다음의 소제목이 개정되었고 문단 21A, B33A~B33D, C14AA 및 관련 소제목이 추가되었다. 이러한 개정 내용은 (기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득에 적용하며, 이 개정내용이 적용되는 최초 회계연도의 기초 이후 발생한 지분 취득에 전진적으로 적용한다. 따라서 이전 기간에 발생한 공동영업에 대한 지분 취득으로 인식된 금액은 조정되지 않는다.

타 기준서의 대체

- C15 이 기준서는 아래의 기준서를 대체한다.
- (1) 기업회계기준서 제1031호 ‘조인트벤처 투자지분’
 - (2) 기업회계기준해석서 제2013호 ‘공동지배기업 참여자의 비화폐성 출자’

기업회계기준서 제1111호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1111호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2011년)

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’의 제정(2011.11.18.)은 회계기준위원회 위원 7명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

임석식(위원장), 김찬홍(상임위원), 고완석, 박영진, 변용희, 전 팔, 최 관

기업회계기준서 제1111호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2012년)

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’의 개정(2012.10.19.)은 회계기준위원회 위원 7명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

임석식(위원장), 김찬홍(상임위원), 고완석, 권수영, 안영균, 전 팔, 최신행

기업회계기준서 제1111호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2014년)

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’의 개정(2014.9.12.)은 회계기준위원회 위원 7명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

적용사례 실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’의 적용사례

| | 문단번호 |
|--|-----------|
| 사례1: 건설용역 | IE2~IE8 |
| 사례2: 공동운영되는 쇼핑센터 | IE9~IE13 |
| 사례3: 제품의 공동제조와 공동유통 | IE14~IE28 |
| 사례4: 공동운영되는 은행 | IE29~IE33 |
| 사례5: 석유와 가스의 탐사, 개발 및 생산활동 | IE34~IE43 |
| 사례6: 액화천연가스 약정 | IE44~IE52 |
| 사례7: 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득 회계 | IE53~IE62 |
| 사례8: 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 노하우 사용권 출자 | IE63~IE73 |

기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준서 제1111호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지 않는다. 이러한 사례는 기업회계기준서 제1111호의 측면들을 보여주지만 해석상의 지침을 제공하는 것은 아니다.

IE1 아래 사례들은 기업회계기준서 제1111호를 다른 상황에 적용할 때 사용될 수도 있는 판단을 보여주는 가상의 상황을 묘사하고 있다. 비록 사례의 특정 부분이 실제 상황을 나타낼 수 있더라도, 제1111호를 적용할 때에 특정 사실에 대한 모든 관련 사실과 상황을 평가할 필요가 있을 것이다.

사례 1 - 건설용역

IE2 A와 B(당사자들)는 다양한 유형의 공적·사적 건설용역을 제공한다. 당사자들은 두 도시 사이의 도로를 설계하고 건설하기 위한 정부와의 계약을 이행하기 위하여 함께 작업하기로 계약상 약정을 체결하였다. 도로공사를 목적으로 하는 계약상 약정은 A와 B의 참여 몫을 결정하고 약정의 공동지배력을 확정한다.

IE3 당사자들은 약정을 수행하기 위한 별도기구(기업 Z)를 설립한다. 기업 Z는 A와 B를 대신하여 정부와의 계약에 참여한다. 또한 약정의 자산과 부채는 기업 Z에 귀속된다. 기업 Z의 법적 형식의 주요 특징은 기업 Z의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무가 기업 Z가 아닌 당사자들에게 있다는 것이다.

IE4 A와 B 사이의 계약상 약정에 다음 내용을 추가로 정한다.
(1) 약정의 활동을 수행하기 위해 필요한 모든 자산에 대한 권리

는 약정에 따른 각 당사자의 참여 몫을 근거로 당사자들이 공유한다.

- (2) 당사자들은 약정에 따른 그들의 참여 몫을 근거로 약정의 활동의 모든 운영과 재무상 의무에 대하여 각자 그리고 공동으로 책임을 진다.
- (3) 약정의 활동으로 인한 손익은 각 당사자의 참여몫을 근거로 A와 B가 나눈다.

IE5 활동을 조정하고 감독하기 위한 목적으로, A와 B는 당사자들 중 한 당사자의 종업원을 운영자로 지명할 것이다. 명시된 기간이 지나면, 운영자의 역할은 다른 당사자의 종업원에게로 교대로 순환될 것이다. A와 B는 활동이 손익 기준이 아닌 운영자의 종업원에 의해 수행될 것이라는 것에 동의한다.

IE6 정부와의 계약에 명시된 조건에 따라, 기업 Z는 당사자들을 대신하여 정부에게 건설용역 송장을 보낸다.

분석

IE7 공동약정은 당사자들과 별도기구를 구분하지 않는 법적 형식을 갖춘 별도기구를 통해 수행된다(즉, 기업 Z가 보유하는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채이다). 이것은 기업 Z를 통해 수행되는 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 당사자 A와 B가 보유한다는 조건을 담은 계약상 약정에 당사자들이 동의하는 것으로 강화된다. 이러한 공동약정은 공동영업이다.

IE8 A와 B는 자신들이 합의한 참여 몫에 근거하여 자산(예: 유형자산, 수취채권) 중 자신의 몫과 약정에서 발생한 부채(예: 제3자에 대한 매입채무) 중 자신의 몫을 각각 재무제표에 인식한다. 또한 기업 Z를 통해 정부에 제공된 건설용역에 따른 수익과 비용 중 자신의

몫을 각각 인식한다.

사례 2 - 공동운영되는 쇼핑센터

IE9 두 부동산회사(당사자들)는 쇼핑센터를 취득하여 영업할 목적으로 별도기구(기업 X)를 설립한다. 당사자들 간의 계약상 약정은 기업 X에서 수행되는 활동의 공동지배력을 정한다. 기업 X의 법적 형식의 주요특징은 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 당사자들이 아닌 기업 X가 보유한다는 점이다. 이러한 활동은 소매점의 임대, 주차장 관리, 센터 및 승강기 같은 장비를 유지하고, 전반적인 센터의 명성과 고객기반을 구축하는 것을 포함한다.

IE10 계약상 약정의 조건은 다음과 같다.

- (1) 기업 X가 쇼핑센터를 소유한다. 계약상 약정은 당사자들이 쇼핑센터에 대한 권리를 보유한다고 명시하지 않는다.
- (2) 당사자들은 기업 X의 채무, 부채 또는 의무에 대해 법적 책임이 없다. 기업 X가 채무나 부채를 변제할 능력이 없거나 제3자에 대한 의무를 이행할 능력이 없을 경우, 당사자들의 제3자에 대한 부채는 당사자들의 자본 출자금액의 미납액까지로 제한될 것이다.
- (3) 당사자들은 기업 X에 대한 자신들의 지분을 판매하거나 담보로 제공할 권리를 보유하고 있다.
- (4) 각 당사자는 기업 X에 대한 자신의 지분에 따라 쇼핑센터 영업 수익(영업원가를 제외한 임대수익)의 몫을 받는다.

분석

IE11 공동약정은 그 자신이 권리를 보유하는 법적 형식을 가진 별도기구를 통해 공동약정이 수행된다(즉, 별도기구에 보유되는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채가 아닌 별도기구의 자산과 부채

이다). 또한 계약상 약정의 조건은 당사자들에게 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 명시하지 않는다. 대신 계약상 약정의 조건은 당사자들이 기업 X의 순자산에 대한 권리를 보유하도록 정한다.

IE12 위의 설명에 근거하여 당사자들이 약정과 관련된 자산의 대부분의 경제적 이익에 대한 권리를 가지거나, 약정의 부채에 대한 책임이 있다는 것을 나타내는 다른 사실이나 상황은 없다. 이 공동 약정은 공동기업이다.

IE13 당사자들은 기업 X의 순자산에 대한 자신의 권리를 투자자산으로 인식하고, 지분법을 사용하여 회계처리한다.

사례 3 - 제품의 공동제조와 공동유통

IE14 A사와 B사(당사자들)는 제품(제품 P)의 제조와 유통을 다른 시장에서 수행할 것이라는 조건에 합의하는 전략 및 영업약정(기본합의)을 정하였다.

IE15 당사자들은 복수의 공동약정을 수립하여 다음과 같이 제조활동과 유통활동을 수행하기로 합의하였다.

(1) 제조활동: 당사자들은 공동약정(제조약정)을 통하여 제조활동을 수행하기로 합의하였다. 이 제조약정은 권리를 자신의 소유로 하는 법적 형식을 가진 별도의 기구(기업 M)로 구조화 된다 (즉, 기업 M이 보유하는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채가 아닌 기업 M의 자산과 부채가 된다). 기본합의에 따라, 당사자들은 제조약정에 의해 제조된 제품 P의 생산물 전부를 기업 M에 대한 자신의 소유지분에 따라 구입하기로 스스로 약속하였다. 당사자들은 아래에 설명된 것처럼 제품 P를 독점적으로 유통하기 위하여 설립되고 당사자들에 의해 공동지배 받는 다른 약정에 후속적으로 판매한다. 제조활동을 다루는 A

사와 B사 간의 기본합의에서도 계약상 약정에서도 제조활동의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 당사자들이 보유하고 명시하지 않는다.

- (2) 유통활동: 당사자들은 공동약정을 통하여 유통활동을 수행하기로 합의하였다(유통약정). 당사자들은 권리를 자신의 소유로 하는 법적 형식을 가진 별도기구(기업 D)로 유통약정을 구조화한다(즉, 기업 D에서 보유하는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채가 아닌 기업 D의 자산과 부채이다). 기본합의에 따라, 유통약정은 제품을 판매하는 다른 시장의 요구에 따라 당사자들로부터 제품 P에 대하여 받은 요구사항을 주문한다. 유통활동을 다루는 A사와 B사 간의 기본합의에서도 계약상 약정에서도 유통활동의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 당사자들이 보유한다고 명시하지 않는다.

IE16 기본합의에 다음의 내용을 추가로 정한다.

- (1) 제조약정은 유통약정이 당사자들에게 고지한 제품 P에 대한 요구사항에 맞게 제품 P를 생산한다.
- (2) 당사자들에게 제조약정에 의한 제품 P의 판매와 관련된 상업적 조건. 제조약정은 제품 P를 A사와 B사가 합의한 모든 생산비용을 충당하는 가격으로 당사자들에게 판매한다. 후속적으로 당사자들은 합의한 가격으로 제품을 유통약정에 판매한다.
- (3) 제조약정에서 발생할 수도 있는 현금 부족의 경우 당사자들의 기업 M에 대한 소유지분에 따라 당사자들에 의해 재정지원을 받을 수도 있다.

분석

IE17 기본합의는 당사자들 A사와 B사가 제품 P의 제조 및 유통을 수행하는 조건을 설정한다. 이러한 활동은 제품 P의 제조나 유통을 목적으로 한 공동약정을 통하여 수행된다.

IE18 당사자들은 당사자들과 기업을 구분하는 법적 형식을 갖춘 기업 M을 통하여 제조약정을 수행한다. 또한 제조활동을 다루는 기본 합의에서도 계약상 약정에서도 당사자가 제조활동의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다고 명시하지 않는다. 그러나 다음과 같은 사실과 상황을 고려할 때 당사자들은 이 제조약정이 공동영업이라고 결론을 내릴 수 있다.

- (1) 당사자들은 제조약정에 의해 생산된 제품 P의 모든 생산물을 구입하기로 스스로 약속하였다. 결론적으로 A사와 B사는 제조약정과 관련된 자산의 대부분의 경제적 효익에 대한 권리를 갖는다.
- (2) 제조약정이 당사자의 제품 P에 대한 양적 질적 요구에 맞춰 생산하여 당사자들은 유통약정의 제품 P에 대한 수요를 충족시킬 수 있다. 현금흐름의 창출을 위한 제조약정의 당사자들에 대한 배타적인 의존과 제조약정에서 현금 부족이 발생할 때 자금을 제공할겠다는 당사자의 약속은 제품 P를 당사자들이 구매하거나 당사자들의 직접적인 자금 제공에 의해 그러한 부채가 결제될 것이기 때문에, 당사자들이 제조약정의 부채에 대한 의무를 보유한다는 것을 보여준다.

IE19 당사자들은 당사자들과 기업을 구분하는 법적 형식을 갖춘 기업 D를 통하여 유통활동을 수행한다. 또한 유통활동을 다루는 기본 합의에서도 계약상 약정에서도 당사자들이 유통활동의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유한다고 명시하지 않는다.

IE20 당사자들에게 유통약정과 관련된 자산의 대부분의 경제적 효익에 대한 권리를 보유하고 있거나, 유통약정과 관련된 부채에 대한 의무가 있다는 것을 나타내는 어떠한 사실이나 상황은 없다. 이 유통약정은 공동기업이다.

IE21 A사와 B사는 기업 M에 대한 자신의 소유지분을 근거로 제조약정에 따른 자산(예: 유형자산, 현금)과 부채(제3자에 대한 매입채무) 중 자신의 몫을 재무제표에 인식한다. 또한 각 당사자는 제품 P의 제조약정으로 인한 비용 중 자신의 몫과 유통약정에 제품 P의 판매로 인한 수익 중 자신의 몫을 인식한다.

IE22 당사자들은 유통약정의 순자산에 대한 자신의 권리를 투자자산으로 인식하고, 지분법을 사용하여 회계처리한다.

변형

IE23 상기 사례에서 설명한 제조약정에 제품 P의 제조에 대한 책임뿐만 아니라 제3자인 고객에게 유통하는 책임도 있다는 것을 당사자들이 동의한다고 가정하자.

IE24 추가적인 특정 시장에 제품 P의 유통을 확장하는 것을 돕기 위하여, 당사자들은 위에서 설명한 유통약정처럼 제품 P를 독점적으로 유통하기 위한 유통약정을 수립하기로 동의한다.

IE25 제조약정은 또한 제품 P를 유통약정에 직접 판매한다. 유통약정에 의해 구매되거나 유통약정에 비추되기 위한 제조약정 생산의 고정된 비율은 없다.

분석

IE26 변형은 제조활동을 수행하는 별도기구의 법적 형식에 영향을 미치지 않으며, 제조약정과 관련된 당사자들의 자산에 대한 권리나 부채에 대한 의무의 계약상 조건에 영향을 미치지 않는다. 그러나 이것은 제조약정이 자기 자신의 이익을 위하여 거래를 수행하고 제3자인 고객에게 제품 P를 유통할 수 있기 때문에 자기금융

에 의한 약정이 되며, 결과적으로 수요, 재고 및 신용위험을 갖게 된다. 제조약정은 또한 제품 P를 유통약정에 판매할 수 있더라도, 이 같은 경우 제조약정은 지속적인 활동의 수행을 위해 당사자들에게 의존하지 않는다. 이 사례의 경우 제조약정은 공동기업이다.

IE27 이 변형은 유통약정을 공동기업으로 분류하는 데 영향이 없다.

IE28 당사자들은 제조약정의 순자산에 대한 권리와 유통약정의 순자산에 대한 권리를 투자자산으로 인식하고 지분법을 사용하여 회계 처리한다.

사례 4 - 공동운영되는 은행

IE29 은행 A와 B(당사자들)는 별도기구(은행 C)를 설립하여 그들의 회사, 투자은행업무, 자산관리 및 용역 활동을 결합하기로 결정하였다. 두 당사자들은 이 약정이 다양한 방식으로 자신들에게 효익을 줄 것이라고 기대한다. 은행 A는 약정이 규모를 증가하기 위한 전략적 계획을 달성할 수 있도록 하고, 상품과 용역의 제공 확대를 통해 최대 잠재력을 개발할 수 있는 기회를 제공하여 유기적인 성장을 도모할 수 있게 한다고 생각한다. 은행 B는 약정이 비용절감과 시장상품을 강화할 것으로 기대한다.

IE30 은행 C의 법적 형식의 주요 특징은 별도기구인 자신이 권리를 보유하도록 하는 것이다(즉, 별도기구에 있는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채가 아닌 별도기구의 자산과 부채이다). 은행 A와 은행 B는 은행 C에 대해 각각 40%의 소유지분을 보유하며, 나머지 20%는 상장되어 널리 보유된다. 은행 A와 은행 B 간의 주주합의는 은행 C의 활동에 대한 공동지배력을 확정한다.

IE31 또한 은행 A와 은행 B는 어떠한 분쟁사건에도, 은행 C가 반드시 해당법률과 금융규제를 준수하고 금융당국이 만든 모든 의무규정

을 지키도록 하기 위하여, 필요하다면, 두 은행이 필요한 자금을 동일한 금액으로 공동으로 그리고 각자가 제공하기로 한 변경할 수 없는 합의를 체결하고 있다. 이러한 약속은 은행 C가 법률 및 금융 규제를 준수하도록 보장하기 위해 요구되는 필요자금의 50%를 각 당사자가 부담한다는 것을 보여준다.

분석

IE32 공동약정은 당사자들과 별도기구를 구분하는 법적 형식을 가진 별도기구를 통하여 수행된다. 계약상 약정의 조건은 당사자들이 은행 C의 자산에 대한 권리를 보유하거나 부채에 대한 의무가 있다고 명시하지 않지만, 계약상 약정은 당사자들이 은행 C의 순자산에 대한 권리를 보유한다고 정한다. 은행 C가 해당 법률과 금융 규제를 준수하지 못할 경우 지원을 제공하겠다는 당사자의 약속은, 그 자체만으로 당사자들이 은행 C의 부채에 대한 의무를 보유한다는 결정 요인이 되지 않는다. 당사자들이 은행 C의 자산의 대부분의 경제적 효익에 대한 권리가 있고 은행 C의 부채에 대한 의무가 있다는 것을 나타내는 다른 사실이나 상황은 없다. 이 공동약정은 공동기업이다.

IE33 은행 A와 은행 B는 은행 C의 순자산에 대한 권리를 투자자산으로 인식하고 지분법을 사용하여 회계처리한다.

사례 5 - 석유와 가스의 탐사, 개발 및 생산활동

IE34 A사와 B사(당사자들)는 별도기구(기업 H)를 설립하고 국가 O에서 석유가스 탐사, 개발 및 생산활동을 수행하기 위하여 공동영업합의(JOA, Joint Operating Agreement)를 하였다. 기업 H의 법적 형식의 주요 특징은 별도기구인 자신이 권리를 보유하도록 하는 것이다(즉, 별도기구가 보유하는 자산과 부채는 당사자들의 자산

과 부채가 아닌 별도기구의 자산과 부채이다).

IE35 국가 O는 기업 H가 석유와 가스의 탐사, 개발 및 생산활동을 부지의 할당된 특정 구역에서 수행하도록 승인하였다.

IE36 주주합의와 당사자들에 의해 합의된 JOA는 활동과 관련된 당사자들의 권리와 의무를 정한다. 합의의 주된 요건은 다음과 같이 요약된다.

주주합의

IE37 기업 H의 이사회는 각 당사자의 임원으로 구성된다. 각 당사자는 기업 H의 50% 주식을 소유한다. 결의안의 승인을 위해서는 임원의 전체 동의가 필요하다.

공동영업합의(JOA)

IE38 JOA는 운영위원회를 만든다. 이러한 위원회는 각 당사자로부터 한 명씩의 대리인으로 구성된다. 각 당사자는 운영위원회의 50%의 참여지분을 보유한다.

IE39 운영위원회는 활동의 예산 및 작업 프로그램을 승인하며 이 또한 각 당사자 대리인의 전체 동의가 필요하다. 당사자들 중 한 명은 운영자로서 선임되며 승인된 작업 프로그램의 관리와 수행에 대한 책임이 있다.

IE40 JOA에서 탐사, 개발 및 생산활동으로 발생하는 권리와 의무는 기업 H에 대한 각 당사자들의 주식 보유량에 비례하여 당사자 간에 분배된다는 것을 명시한다. 특히, JOA는 당사자들이 다음과 같이 분배한다는 것을 확정한다.

- (1) 기업 H에게 부여된 탐사와 개발로 발생하는 권리와 의무(예: 허가증, 복구책임, 로열티와 미지급세금)
- (2) 획득한 생산물
- (3) 모든 작업 프로그램들과 관련된 모든 원가

IE41 모든 작업 프로그램과 관련하여 발생한 원가는 당사자들에게 요청한 현금으로 충당된다. 한 당사자가 금전적 의무를 지키지 못할 경우, 다른 당사자는 기업 H에 대한 채무불이행 금액의 지불을 요구받게 된다. 채무불이행 금액은 채무불이행한 당사자의 다른 당사자에 대한 부채로 간주된다.

분석

IE42 당사자들이 당사자들과 별도기구를 구분하는 법적 형식을 가진 별도기구를 통하여 공동약정을 수행한다. 당사자들은 약정이 수행되는 별도기구의 법적 형식으로 발생하는 권리와 의무에 대한 최초 평가를 변경할 수 있다. 기업 H가 보유하는 자산(예: 탐사, 개발의 허가, 생산 및 활동으로 발생한 그 밖의 자산)에 대한 권리와 부채(예: 작업 프로그램으로 발생한 모든 원가와 의무)에 대한 의무를 당사자에게 부여하는 JOA의 조건에 동의함으로써 최초 평가를 변경하였다. 이 약정은 공동영업이다.

IE43 A사와 B사는 자신들이 합의한 참여지분을 근거로 약정으로 인한 자산과 부채 중 자신의 몫을 재무제표에 인식한다. 참여지분에 근거하여, 각 당사자는 또한 수익(생산물 중 그들의 몫에 해당하는 판매로 인한)과 비용 중 자신의 몫을 인식한다.

사례 6 - 액화천연가스 약정

IE44 A사는 상당한 가스 자원이 매장된 미개발된 가스전을 소유하고

있다. A사는 가스가 해외 시장의 고객에게 판매되어야만 그 가스전이 경제적인 성공을 거둘 것이라고 보았다. 이를 위하여 가스를 액화하기 위한 액화천연가스(LNG) 시설이 반드시 지어져야 선박으로 해외 시장에 수송할 수 있게 된다.

IE45 A사는 가스전과 LNG시설의 개발과 운영을 위하여 B사와 공동약정을 체결한다. 약정에 따라, A사와 B사(당사자들)는 새로운 별도기구인 기업 C에게 가스전과 현금을 각각 출자하기로 동의하였다. 그러한 출자를 위한 교환에서, 당사자들은 기업 C의 소유지분을 50%씩 보유한다. 기업 C의 법적 형식의 주된 특징은 별도기구인 자신이 권리를 보유하도록 하는 것이다(즉, 별도기구에 있는 자산과 부채는 당사자들의 자산과 부채가 아닌 별도기구의 자산과 부채이다).

IE46 당사자들 간의 계약상 약정은 다음과 같이 명시한다.

- (1) A사와 B사는 각각 기업 C의 이사회 구성원 두 명씩을 선임하여야 한다. 이사회는 기업 C가 만든 전략과 투자에 만장일치로 동의하여야 한다.
- (2) 개발과 건설 활동을 포함하여 가스전과 LNG시설의 일상적인 관리는 당사자들이 공동으로 동의한 지시에 따라 B사의 종업원이 수행하게 된다. 기업 C는 가스전과 LNG시설의 관리로 발생하는 원가를 지불할 것이다.
- (3) 기업 C는 매입채무, 현장복구 및 사후처리 부채와 같이 사업의 일상적인 과정에서 발생하는 그 밖의 부채뿐만 아니라 LNG 생산과 판매에 대한 세금과 로열티에도 법적 책임이 있다.
- (4) A사와 B사는 약정에서 수행되는 활동으로 인한 이익에 대해서 동일한 몫을 소유하는 것처럼 기업 C에 의해 분배되는 배당에 동일한 몫의 권리가 있다.

IE47 계약상 약정은 당사자가 기업 C의 자산에 대한 권리나 부채에 대

한 의무를 보유한다는 것을 명시하지 않는다.

IE48 기업 C의 이사회는 가스전의 개발과 LNG시설의 건설 자금조달을 돕기 위해 대출자의 신디케이트와 채무상 약정을 체결하기로 결정한다. 개발과 건설을 위한 총 추정원가는 약 10억원¹⁾이다.

IE49 대출 신디케이트는 기업 C에게 7억원을 대출한다. 약정은 기업 C가 가스전 개발과 LNG시설을 건설하는 동안 대출약정에 대해 채무불이행하는 경우에만 신디케이트가 A사와 B사에게 상환을 청구하기로 명시한다. 대출 신디케이트는 기업 C가 LNG 판매로 발생하는 현금흐름으로 차입금을 상환하는데 충분할 것이라고 평가하였기 때문에 LNG 시설이 일단 완성되면 A사와 B사에게 상환청구를 하지 않을 것이라는 데에 동의한다. 비록 이 때에 대출자가 A사와 B사에게 상환청구권을 가지고 있지 않지만, 신디케이트는 LNG시설에 유치권을 설정하여 기업 C의 채무불이행에 대한 안전장치를 유지한다.

분석

IE50 공동약정은 당사자들과 별도기구를 구분하는 법적 형식을 가진 별도기구를 통하여 수행된다. 계약상 약정의 조건은 당사자들이 기업 C의 자산에 대한 권리나 부채에 대한 의무를 보유한다고 명시하지 않는다. 그러나 계약상 약정의 조건은 당사자가 기업 C의 순자산에 대한 권리를 보유한다고 정한다. 가스전의 개발과 LNG 시설을 건설하는 동안(즉, A사와 B사는 이 단계에서 별도의 보증을 제공한다) 채무상 약정의 상환청구 그 자체만으로는 당사자들에게 기업 C의 부채(즉, 차입이 기업 C의 부채이다)에 대한 의무를 부과하지 않는다. A사와 B사는 별도의 부채를 보유하며, 그것은 개발과 건설 중에 기업 C가 채무불이행하는 경우 상환할 것을

1) 이 예시에서 화폐금액은 '원'으로 표시된다.

보증하는 것이다.

- IE51 당사자들이 기업 C의 대부분의 자산의 경제적 효익에 대한 권리를 보유하고 기업 C의 부채에 대한 의무를 보유한다는 다른 사실과 상황은 없다. 이 약정은 공동기업이다.
- IE52 당사자들은 기업 C의 순자산에 대한 권리를 투자자산으로 인식하고 지분법을 사용하여 회계처리한다.

사례 7 - 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득 회계

- IE53 A사, B사 및 C사는 (기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업 D를 공동지배한다.
- IE54 E사는 공동영업 D에 대한 A사의 소유지분 40%를 원가 300원으로 취득하였고 취득관련원가로 50원이 발생하였다.
- IE55 이 취득의 일환으로 이루어진 E사를 포함한 참여자들 간 계약상 약정으로 인해, 일부 자산과 부채에 대한 E사의 몫이 공동영업 D에 대한 E사의 소유지분과 다르게 정해졌다. 다음의 표는 참여자들 간의 계약상 약정에서 정해진 대로 공동영업 D와 관련된 자산과 부채에 대한 E사의 몫을 나타낸다.

| 공동영업 D와 관련된 자산과 부채에 대한 E사의 몫 | |
|------------------------------|-----|
| 유형자산 | 48% |
| 무형자산(영업권 제외) | 90% |
| 수취채권 | 40% |
| 재고자산 | 40% |
| 퇴직급여채무 | 15% |
| 매입채무 | 40% |
| 우발부채 | 56% |

분석

- IE56 E사는 계약상 약정에 따른 자산과 부채에 대한 자신의 몫을 재무제표에 인식한다(문단 20 참조).
- IE57 E사는 공동영업 D의 지분 취득 시 취득 자산과 인수 부채의 식별, 인식, 측정 및 분류에 대해 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서의 사업결합 회계 원칙을 적용한다. 이는 E사가 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 취득하였기 때문이다(문단 21A 참조).
- IE58 그러나 E사는 이 기준서의 지침과 상충되는 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서상 사업결합 회계 원칙은 적용하지 않는다. 결론적으로 문단 20에 따라 E사는 공동영업 D에 대한 자신의 지분과 관련하여 계약상 약정에서 기술된 대로 공동으로 소유하는 각 자산과 공동으로 발생한 각 부채에 대한 자신의 몫만을 인식하고 측정한다. E사는 공동영업 D에 대한 다른 참여자의 몫을 자신의 자산과 부채에 포함하지 않는다.
- IE59 기업회계기준서 제1103호는 일부 예외는 있으나 식별가능한 취득 자산과 인수 부채를 취득일의 공정가치로 측정하도록 요구한다. 그러한 예외의 예를 들면, 이연법인세자산과 이연법인세부채를 공정가치로 측정하지 않고 기업회계기준서 제1012호에 따라 측정하

는 것이다. 이러한 측정은 이 기준서와 상충되지 않으므로 이 요구사항들을 적용한다.

IE60 결론적으로 E사는 공동영업 D와 관련된 식별가능한 자산과 부채에 대한 자신의 몫을 공정가치 또는 기업회계기준서 제1103호에서 명시된 그 밖의 측정치로 결정한다. 다음의 표는 공동영업 D와 관련된 식별가능한 자산과 부채에 대한 E사의 몫을 공정가치 또는 기업회계기준서 제1103호에서 명시된 그 밖의 측정치로 나타낸 것이다.

| 공동영업 D와 관련된 식별가능한 자산과 부채에 대한 E사 몫의 공정가치 또는 기업회계기준서 제1103호에서 명시된 그 밖의 측정치 | |
|--|---------|
| | (단위: 원) |
| 유형자산 | 138 |
| 무형자산 (영업권 제외) | 72 |
| 수취채권 | 84 |
| 재고자산 | 70 |
| 퇴직급여채무 | (12) |
| 매입채무 | (48) |
| 우발부채 | (52) |
| 이연법인세부채 | (24) |
| 순자산 | 228 |

IE61 기업회계기준서 제1103호에 따르면 식별가능한 순자산에 대한 E사의 몫에 배분된 금액을 초과하는 이전대가는 영업권으로 인식된다.

| | |
|--|------|
| 이전대가 | 300원 |
| 공동영업에 대한 E사의 지분과 관련된 식별가능한 자산과 부채에 대한 E사 몫 | 228원 |

IE62 취득관련원가 50원은 공동영업 지분에 대한 이전대가의 일부로 보지 않는다. 취득관련원가는 원가가 발생하고 용역을 제공받은 기간에 비용으로 당기손익에 인식한다(기업회계기준서 제1103호 문단 53 참조).

사례 8 - 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 노하우 사용권 출자

IE63 A사와 B사는 다양한 어플리케이션에 대한 고성능 배터리를 제조하는 두 기업이다.

IE64 전기차(electric vehicles)에 대한 배터리를 개발하기 위해 두 회사는 함께 일하기로 계약상 약정(공동영업 Z)을 체결하였다. A사와 B사는 공동영업 Z에 대한 공동지배력을 공유한다. 이 약정은 (기업회계기준서 제1103호에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업이다.

IE65 몇 년후, 공동영업자(A사와 B사)는 재료 M을 사용하여 전기차의 배터리 개발이 가능하다고 판단하였다. 그러나 재료 M의 처리는 전문가의 노하우가 요구되며, 지금까지 재료 M은 화장품 생산에만 사용되었다.

IE66 재료 M을 처리하는 기존의 노하우에 접근하기 위해, A사와 B사는 C사를 또 다른 공동영업자로 참여시키기로 하였다. 이에 따르면 C사는 A사와 B사로부터 공동영업 Z에 대한 지분을 취득하고 계약상 약정의 당사자가 된다.

- IE67 C사는 지금까지 화장품을 개발하고 생산하는 사업만을 해왔다. C사는 재료 M의 처리에 대해 오랫동안 광범위한 지식을 보유하고 있다.
- IE68 C사는 공동영업 Z에 대한 자신의 몫의 대가로, A사와 B사에 현금을 지불하고 공동영업 Z의 사업 목적을 위하여 재료 M의 처리 노하우 사용권을 부여한다. 이와 함께 C사는 재료 M의 처리에 경험이 있는 일부 직원을 공동영업 Z에 파견한다. 그러나 C사는 노하우에 대한 모든 권한을 보유하고 있으므로 A사와 B사 또는 공동영업 Z에 노하우에 대한 통제를 이전한 것은 아니다. 특히 C사는 공동영업 Z에 대한 자신의 참여가 중단되는 경우, A사와 B사 또는 공동영업 Z에 대한 어떠한 제약이나 보상없이 재료 M에 대한 처리 노하우 사용권을 회수하고 파견직원을 철수시킬 권한이 있다.
- IE69 공동영업에 대한 지분의 취득일에 C사의 노하우의 공정가치는 1,000원이다. 취득 직전에 C사의 재무제표상 노하우의 장부금액은 300원이다.

분석

- IE70 C사는 (기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업 Z에 대한 지분을 취득하였다.
- IE71 공동영업에 대한 지분 취득 회계에서, C사는 이 기준서의 적용 지침과 상충되지 않는 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서의 모든 사업결합 회계 원칙을 적용한다(문단 21A 참조). 그러므로 C사는 계약상 약정에 따른 자산과 부채에 대한 자신의 몫을 재무제표에 인식한다(문단 20 참조).

IE72 C사는 공동영업자로서 공동영업 Z에 대한 참여의 일부로 재료 M에 대한 처리 노하우 사용권을 공동영업 Z에 부여하였다. 그러나 C사는 공동영업 Z에 대한 자신의 참여가 중단되는 경우, A사와 B사 또는 공동영업 Z에 대한 어떠한 제약이나 보상없이 재료 M에 대한 처리 노하우 사용권을 회수하고 파견직원을 철수시킬 권한이 있으므로 C사는 이 사용권에 대한 통제를 보유한다.

IE73 따라서 C사는 노하우에 대한 모든 사용권을 보유하고 있기 때문에 공동영업 Z에 대한 지분 취득 후에도 재료 M에 대한 처리 노하우를 계속해서 인식한다. 이는 C사가 장부금액 300원을 기준으로 노하우를 계속해서 인식할 것이라는 것을 의미한다. C사가 공동영업에 부여한 노하우 사용권에 대한 통제를 여전히 보유함에 따라 C사는 노하우 사용권을 자기 자신에게 부여한 결과가 된다. 결론적으로, C사는 노하우를 재측정하지 않고 노하우 사용권 부여 관련 차손익을 인식하지 않는다.

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

IFRS 11 ‘공동약정(Joint Arrangements)’의 결론도출근거

| | 문단번호 |
|---|------------|
| 개요 | BC1~BC3 |
| 목적 | BC4~BC12 |
| IAS 31의 문제점 | BC7~BC8 |
| IFRS 11의 원칙으로 IAS 31 개선 | BC9~BC12 |
| 적용범위 | BC13~BC18 |
| 적용범위의 예외 | BC15~BC18 |
| 공동약정 | BC19~BC23 |
| 공동지배력 | BC20~BC23 |
| 공동약정의 유형 | BC24~BC37 |
| 공동약정 당사자들의 재무제표 | BC38~BC51 |
| 공동영업 | BC38~BC40 |
| 공동기업 | BC41~BC45 |
| 공동영업에 대한 지분 취득 회계 | BC45A~45N |
| 공동영업에 대하여 이전에 보유하고 있던 지분 | BC45O~45Q |
| 기업과 그 기업이 공동영업자인 공동영업 간의 거래 및 이 기준서의 일부로 SIC 13 포함 | BC46~BC47 |
| 공동약정에 참여는 하지만 공동지배력은 보유하지 않는 당사자들의 재무제표에서 공동약정에 대한 지분 보고 | BC48~BC50 |
| 매각예정 공동영업 | BC51 |
| 공시 | BC52~BC55 |
| 시행일 | BC56~BC59 |
| 경과규정 | BC60~BC69D |
| ED 9로부터의 주요 변경사항 요약 | BC70 |
| 원가와 효익의 고려 | BC71~BC78 |

IFRS 11의 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 | |
|---------|---|------------|----------------------|
| IFRS 5 | Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations | 제1105호 | 매각예정비유동자산과 중단영업 |
| IFRS 12 | Disclosure of Interests in Other Entities | 제1112호 | 타 기업에 대한 지분의 공시 |
| IAS 27 | Consolidated and Separate Financial Statements | 제1027호 | 연결재무제표와 별도재무제표 |
| IAS 27 | Separate Financial Statements | 제1027호 | 별도재무제표(2011년 개정) |
| IAS 28 | Investments in Associates and Joint Ventures | 제1028호 | 관계기업과 공동기업에 대한 투자 |
| IAS 31 | Interests in Joint Ventures | 제1031호 | 조인트벤처 투자지분 |
| SIC 13 | Jointly Controlled Entities—Non-Monetary Contributions by Venturers | 제2013호 | 공동지배기업: 참여자의 비화폐성 출자 |

IFRS 11 ‘공동약정(Joint Arrangements)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 11에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

개요

- BC1 IASB가 IFRS 11의 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.
- BC2 IASB는 IFRS와 미국의 GAAP 간의 차이를 줄이기 위한 과제의 일부로서 조인트벤처 과제를 IASB의 안건으로 추가하였다. IFRS 11의 규정은 미국의 FASB에 의해 심의되지 않았다.
- BC3 IASB는 공동약정에 대한 회계처리를 원칙중심 접근법으로 설정하고 더 많은 공시를 요구함으로써 기업이 제공하는 재무제표에 공동약정의 표현충실성을 높이는데 중점을 두고 심의하였다. IASB가 공동약정에 대한 보고의 개선에 중점을 두고 노력함에도 불구하고, 이 기준서의 요구사항은 대체된 IAS 31보다 US GAAP과의 더 밀접한 정합성을 달성하였다.

목적

- BC4 IFRS 11은 공동약정에 대한 기업의 지분 인식 및 측정에 대한 요구사항을 정하고 있다. 공동약정에 대한 기업의 지분 공시 요구사항은 IFRS 12에 포함되어 있다(문단 BC52~BC55 참조). IFRS 11은 IASB가 공동약정에 대한 높은 품질의 보고를 방해하는 것으로 간주하였던 IAS 31의 두 가지 측면 즉, 약정의 구조가 회계처리의

유일한 결정요인이라는 점과 공동지배기업의 지분에 대한 회계처리 선택권을 가지고 있다는 문제점을 해결하는데 관심을 두고 있다.

BC5 IASB는 IAS 31의 모든 요구사항을 재고려하지 않았다. 예를 들어, 지분법을 재고려하지 않았다. 따라서 이 결론도출근거에서 IASB가 재고려하지 않은 IAS 31의 요구사항은 논의하지 않는다.

BC6 IASB는 외부검토의견 제출 종료일을 2008년 1월 11일로 하여 공개초안인 ED 9 ‘공동약정’을 발표하였다. IASB는 공개초안에 대한 외부검토의견서를 110개 이상 수령하였다.

IAS 31의 문제점

BC7 IAS 31은 약정이 기업으로 구조화되었는지에 따라 다른 회계처리를 규정하였다. 공동지배사업과 공동지배자산은 당사자와 분리된 기업이나 재무구조의 설립을 요구하지 않은 약정이다. IAS 31은 이러한 약정의 당사자들에게 약정에서 발생하는 자산, 부채, 수익 그리고 비용을 인식하도록 요구한다. 약정이 기업으로 구조화되는 경우, IAS 31은 약정을 공동지배기업으로 분류한다. 공동지배기업에 대한 지분을 보유하는 당사자들은 비례연결이나 대체적 방법인 지분법을 사용하여 회계처리하였다.

BC8 기업의 존재만이 다른 회계처리 규정의 근거가 되는 문제는 공동지배기업에 대한 회계처리의 선택과 결합될 경우, 당사자들에게 유사한 권리와 의무를 부여한 약정들이 다르게 회계처리되고 반대로 당사자들에게 다른 권리와 의무를 부여한 약정들이 유사하게 회계처리되게 하였다. IASB의 정책은 가능한 회계기준에서 회계처리의 선택을 배제하는 것이다. 그러한 선택은 유사한 거래를 다른 방법으로 회계처리하게 하여 비교가능성을 손상시킬 수 있

다.

IFRS 11의 원칙으로 IAS 31 개선

BC9 IASB의 관점에서, 공동약정의 회계처리는 약정의 구조와 법적 형식에 상관없이 약정에 대한 지분의 결과로서 당사자들이 소유하는 권리와 의무를 반영하여야 한다. 이것은 IFRS 11이 약정에 대한 지분을 회계처리할 때 공동약정의 당사자들을 위하여 설정한 원칙이다. 그러나 IASB는 때로 공동약정의 구조나 법적 형식이 약정으로 발생하는 당사자들의 권리와 의무를 결정하는데 결정적이고, 따라서 공동약정의 분류를 결정하는데 결정적일 수 있다는 것을 알고 있다(문단 BC26과 BC31 참조).

BC10 IAS 31을 적용하는 기업은 공동지배기업에 대한 모든 지분을 회계처리할 때, 동일한 회계처리(즉, 비례연결법이나 지분법)를 선택하여야 한다. 기업이 여러 공동지배기업을 소유하는 경우 그 모든 지분에 대하여 동일한 회계처리를 적용하는 것은 그러한 각각의 지분에 대한 충실한 표현을 하지 못할 수도 있다. 예를 들어, 기업의 회계정책이 공동지배기업에 대한 모든 지분에 대해 비례연결법을 사용하여 회계처리하는 것이라면, 이것이 특정약정의 자산과 부채에 대한 기업의 권리와 의무를 충실히 표현하지 못하고, 비례적으로 자산과 부채를 인식할 것이다. 이와 반대로, 기업이 특정 공동약정에 대한 권리와 의무를 인식하여 자산과 부채를 인식하는 대신에 공동지배기업의 모든 지분에 대하여 지분법을 사용하여 회계처리할 수도 있었다.

BC11 이 기준서에서 요구하는 공동약정에 대한 회계처리는 기업이 회계정책을 선택하지 못하게 하고, 대신에 각 공동약정에 이 기준서의 원칙을 적용하여 결정하고 결과적으로 각 공동약정에서 발생하는 권리와 의무를 인식하는 것이다. IASB는 당사자들이 공동약정에 관련된 자산에 대한 권리도 부채에 대한 의무도 없는 경우,

비례연결은 공동약정에 대한 지분의 회계처리에 적합한 방법이 아니라고 결론지었다. 또한, IASB는 당사자들이 공동약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 가지고 있는 경우, 지분법은 공동약정의 지분의 회계처리에 적합한 방법이 아니라고 결론지었다. IASB는 권리나 의무가 없는 자산이나 부채를 인식하거나, 권리와 의무가 있는 자산과 부채를 인식하지 않으면, 재무제표 이용자들을 오도할 수 있다고 생각한다.

- BC12 또한 IASB는 공동약정의 지분에 대한 IAS 31의 공시 요구사항을 재고려 하였다. IASB는 IFRS 12의 공시 요구사항이 이용자들에게 공동약정을 통해 수행되는 운영의 성격과 범위를 더 잘 이해할 수 있게 한다고 생각한다.

적용범위

- BC13 이 기준서는 공동약정의 당사자인 모든 기업에 적용된다. 이 기준서는 IAS 31에서 '조인트벤처'로 간주되기 위하여 요구하는 약정의 두 가지 핵심적인 특성을 변경하지 않는다. 즉, 약정에 당사자들이 구속되는 계약상 약정이 있어야 하며, 그러한 계약상 약정이 둘 이상의 당사자들에게 약정의 공동지배력을 보유하도록 정하는 경우이다.
- BC14 IASB는 IFRS 10의 지배력에 대한 새로운 정의와 지배력을 평가하기 위한 적용 요구사항은 약정이 지배 또는 공동지배되는지 결정하는데 도움을 주고, 이러한 점에서 피투자자와의 관계에 대한 과거의 평가를 재고려할 수 있게 한다고 생각한다. 이러한 재평가가 발생할 수 있는 변화에도 불구하고, IASB는 IAS 31의 적용범위에 해당하는 약정이 일반적으로 IFRS 11의 적용범위에도 해당된다고 생각한다.

적용범위의 예외

- BC15 IASB는 ED 9에서도 제안되었던 IAS 31의 적용범위 예외를 재고려하였다. IASB는 ED 9의 적용범위 예외이었던, 벤처캐피탈투자기구나 뮤추얼펀드, 단위신탁 및 이와 유사한 기업(투자와 연계된 보험펀드 포함)이 보유하고 IFRS 9에 따라 공정가치측정 당기손익인식항목으로 지정된 공동기업 지분의 경우, 적용범위의 예외가 아닌 측정의 면제로 특징짓는 것이 더 적합하다고 결론지었다.
- BC16 IASB는 벤처캐피탈 투자기구나 뮤추얼펀드, 단위신탁 및 이와 유사한 기업(투자와 연계된 보험펀드 포함)이 공동약정의 지분을 보유하고 있다고 결론을 내릴 때, 이것은 약정이 IFRS 11에서 명시된 것처럼 공동약정의 특성(즉, 둘 이상의 당사자들이 약정에 대한 공동지배력을 보유한다는 것을 정하는 계약상 약정이 존재)을 갖기 때문이라고 보았다.
- BC17 IASB는 ED 9의 적용범위 예외는 이러한 약정이 공동약정의 특성을 갖지 않는다는 사실과는 관련없고, 벤처캐피탈 투자기구, 뮤추얼펀드, 단위신탁 및 이와 유사한 기업(투자와 연계된 보험펀드 포함)이 보유하는 투자자산에 대하여 공정가치 측정이 지분법 적용보다 재무제표 이용자들에게 더 유용한 정보를 제공한다는 사실과 관련있다고 보았다.
- BC18 따라서, IASB는 그러한 기업들이 공동기업에 대한 지분을 IFRS 9에 따라 공정가치측정 당기손익인식항목으로 지정하는 것을 허용하는 선택을 유지하기로 결정하였다. 그러나 이것은 그러한 기업들이 보유하는 공동기업 지분에 대해 IFRS 11의 적용범위 예외가 아닌, 지분법을 사용하여 공동기업에 대한 지분을 측정하는 요구사항의 면제라고 명확히 하였다.

공동약정

BC19 IASB는 이 기준서의 요구사항의 대상이 되는 약정을 설명하기 위해서 '조인트벤처'가 아닌 '공동약정'이라는 용어를 사용하기로 결정하였다. 문단 BC13에서 언급된 바와 같이, 이 기준서는 IAS 31에서 '조인트벤처'가 되기 위해 요구하는 약정의 핵심적인 두 가지 특성을 변경하지 않는다. 즉, 약정에 당사자들이 구속되는 계약상 약정이 있어야 하며, 그러한 계약상 약정이 둘 이상의 당사자들에게 약정의 공동지배력을 보유하도록 정하는 경우이다.

공동지배력

BC20 ED 9에서 제안된 '공동약정'의 정의는 약정에 대한 모든 당사자들의 '공유된 의사결정'을 요구하였다. 일부 의견제출자는 어떻게 '공유된 의사결정'을 운영하고 '공동지배력'과 어떤 차이가 있는지에 대해 질문하였다. IASB는 IAS 27에서 지배력을 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 힘²⁾을 보유하는 관점에서 정의하였기 때문에, ED에 '공동지배력' 대신에 '공유된 의사결정'이라는 용어를 도입하였다. ED 9를 재심의하면서, IASB는 공동약정에서 활동이 별도 기업에서 수행되는지와 상관없이, 당사자에 의해 수행되는 활동이 지배력의 공유나 의사결정의 공유에 의하는지의 문제라고 결론지었다. 따라서 IASB는 약정의 핵심사항인 활동에 대한 지배력은 당사자들 사이에 약정의 공동지배력을 공유하는 것이므로, '공동지배력'이라는 용어가 '공유된 의사결정'보다 더 나은 표현이라고 결론지었다.

BC21 IASB는 IAS 31이나 ED 9에서 정의된 '공동지배력'의 개념(즉, 결정에 대한 전체의 동의 요구는 당사자에게 약정의 지배력을 부여한다)을 재고려하지 않았다. 그러나 이 기준서의 '공동지배력'의 정의

2) IAS 27의 연결 요구사항은 2011년에 발표된 IFRS 10에 의해 대체되고 지배력의 정의가 개정되었다.

는 IAS 31 및 ED 9와 다르다. ‘공동지배력’의 정의를 IFRS 10의 ‘지배력’의 정의와 맞추기 위해 변경하였기 때문이다. IFRS 11은 약정에 대한 당사자들에게 먼저 IFRS 10의 지배력의 정의와 이에 대응하는 지침에 근거하여 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단이 약정을 집합적으로 지배하는지 평가하도록 지시한다. 약정이 모든 당사자들이나 일부 당사자들집단에 의해 집합적으로 지배된다고 일단 결론지어지면, 공동지배력은 약정의 이익에 유의적인 영향을 미치는 활동(관련 활동)에 대한 결정이 당사자들 전체의 동의를 요구하는 경우에만 존재한다.

BC22 IAS 31과 달리 ED 9에서 ‘약정에 대한 투자자’라는 용어를 포함하지 않은 것에 대해 일부 의견제출자들이 지적하여 표명된 우려에 대하여, IASB는 ED 9를 재심의하는 동안 약정이 공동약정에 대한 모든 당사자들이 공동지배력을 보유할 필요가 없다고 명확히 하였다. 실제로 공동약정에 대한 일부 당사자들이 공동지배력을 보유할 수 있고, 이와 달리 다른 당사자들은 약정에 참여할 수 있지만 공동지배력을 가지지 않는다. IASB는 ‘공동영업’의 공동지배력을 보유하는 당사자들을 지칭하기 위하여 ‘공동영업자들’이라는 용어를, ‘공동기업’의 공동지배력을 보유하는 당사자들을 지칭하기 위하여 ‘공동기업 참여자들’이라는 용어를 사용한다(문단 BC24 참조).

BC23 IASB는 공동약정 당사자들이 언제든지 약정의 통제와 결정과정을 변경하거나 수정하는데 동의할 수도 있다고 보았다. 그러한 변경으로 인해, 당사자가 약정의 공동지배력을 얻거나 상실할 수도 있다. 따라서 IASB는 사실과 상황이 변경되면, 공동약정에 대한 당사자들이 약정의 공동지배력을 보유하는지를 재평가해야 한다고 결론지었다.

공동약정의 유형

- BC24 이 기준서는 공동약정을 ‘공동영업’과 ‘공동기업’ 두 가지 유형으로 분류한다. 공동영업의 공동지배력을 보유하는 당사자들(‘공동영업자들’)은 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 갖고, 이와 달리 공동기업의 공동지배력을 보유하는 당사자들(‘공동기업 참여자들’)은 약정의 순자산에 대한 권리를 갖는다.
- BC25 IASB는 ED를 재심의하면서 공동약정의 분류를 두 가지 유형으로 고려하였다. ED 9는 ‘공동영업’, ‘공동자산’, 그리고 ‘공동기업’ 세 가지 유형으로 분류하도록 제안하였다. IASB는 약정이 ‘공동영업’인지 또는 ‘공동자산’인지 평가하는 것은 어려울 수도 있다고 보았다. 이것은 공동약정의 두 유형의 요소들이 나타나는 경우가 있기 때문이다(많은 약정에서 공동자산은 공동으로 운영되고 따라서 그러한 약정은 ‘공동자산’이나 ‘공동영업’으로 보여질 수 있다). 또한, 공동약정의 두 유형 모두 같은 회계처리가 이루어진다(즉, 자산, 부채, 그리고 해당하는 수익 및 비용을 인식한다). 이러한 이유로 인해, IASB는 ‘공동영업’과 ‘공동자산’을 하나의 공동약정 유형으로 묶어서 ‘공동영업’으로 지칭하기로 결정하였다. 이러한 결정은 두 가지 가능성 있는 회계처리 결과(자산, 부채, 수익 및 비용의 인식 또는 지분법을 사용한 회계처리로 투자자산 인식)를 가진 이 기준서에서 제시된 두 유형(‘공동영업’, ‘공동기업’)으로 공동약정을 조정함으로써 이 기준서를 단순화한다.
- BC26 IASB는 당사자들이 공동약정을 별도기구로 구조화하지 않은 경우(즉, 과거에 IAS 31의 ‘공동지배사업’과 ‘공동지배자산’이었던 약정), 당사자들은 계약상 약정에서 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 결정한다고 보았다. 그러한 약정은 공동영업이다.

- BC27 이러한 결론을 도출하면서, IASB는 별도기구로 구조화되지 않은 공동약정의 당사자들은 약정의 순자산에 대해서만 권리를 갖도록 계약상 약정의 조건을 정할 수도 있다는 가능성을 알고 있었다. IASB는 이러한 가능성은 발생할 가능성이 거의 없고 별도기구로 구조화되지 않은 경우 공동약정의 분류에 추가적인 평가를 도입하는 것의 효익이 이 기준서의 복잡성을 증가시키는 원가보다 중요하지 않다고 생각하였다. 이는 대부분의 경우, 별도기구로 구조화되지 않은 공동약정 총계에 근거하여 회계처리하는 것은 그러한 약정에서 발생하는 당사자들의 권리와 의무를 충실하게 표시하도록 하기 때문이다.
- BC28 IASB는 IAS 31의 공동지배기업을 이 기준서의 공동영업이나 공동기업으로 분류하는 것이 기업에게 이러한 약정에서 발생하는 권리와 의무를 평가하도록 하여, 기업에게 판단을 요구한다고 보았다.
- BC29 IASB는 IFRS 3에서 정의한 ‘사업’의 정의가 공동기업과 공동영업 사이를 분류하는데 도움을 줄 수 있을지 고려하였다. ‘사업’은 공동약정의 모든 유형에서 보일 수 있으므로, IASB는 이러한 접근을 따르지 않기로 결정하였다.
- BC30 또한 IASB는 약정이 별도기구로 구조화될 때 그러한 약정이 곧 공동기업이라는 반증가능한 가정일 필요는 없다고 결론지었다. IASB는 별도기구로 구조화되는 공동약정의 당사자들이 모든 사실과 상황을 고려하여 약정의 분류를 평가하여야 한다고 결정하였다. IASB는 기업이 별도기구의 법적 형식, 계약상 약정에 합의된 조건, 그리고 관련이 있다면 그 밖의 사실과 상황을 고려하여야 한다고 언급하였다.
- BC31 이러한 접근법을 받아들이면서, IASB는 공동약정이 구조화되는

별도기구의 법적 형식은 약정의 당사자들의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무의 최초 지표를 제공한다고 보았다. 별도기구의 법적 형식이 당사자들과 기구 사이의 구분을 부여하지 못하면 예외가 된다. 그러한 경우, IASB는 별도기구의 법적 형식에 의해 당사자들에게 부여된 권리와 의무의 평가로 약정이 공동영업이라는 결론을 내리기에 충분하다고 결론지었다.

BC32 IASB는 특정 법적 형식의 선택은 많은 경우에 그 특정 법적 형식이 수행하는 의도된 경제적 실질에 의해 결정된다고 생각하였다. 그러나 IASB는 일부의 경우에, 특정 법적 형식의 선택은 세금, 규제사항 또는 공동약정의 당사자들에 의해 최초에 발견된 의도된 경제적 실질을 바꿀 수 있는 다른 원인에 부합한다고 보았다. 그렇지 않다면 이러한 경우에 당사자들은 약정의 법적 형식이 가지고 있는 권리와 의무에 대한 영향력을 수정하기 위하여 계약상 약정을 이용할 수도 있다.

BC33 IASB는 그 밖의 사실과 상황이 공동약정에 대한 당사자들의 권리와 의무에 영향을 미칠 수도 있고 궁극적으로 약정의 분류에 영향을 미칠 수도 있다고 언급하였다. 따라서 당사자들이 활동의 주된 목적으로 당사자들에게 산출물을 제공하는 것으로 약정을 설계하였다면(즉, 당사자들이 약정과 관련된 자산의 대부분의 경제적 효익에 대한 권리가 있다), 당사자들은 약정의 자산과 부채를 인식하여야 한다. 그리고 당사자들은 약정 설계의 결과로 약정의 부채를 결제할 의무를 가지게 된다.

BC34 이 기준서는 '공동기업'을 약정의 공동지배력을 보유하는 당사자들(공동기업 참여자)이 약정의 순자산에 대한 권리를 보유하는 약정으로 정의한다. IASB는 공동기업의 정의에서 '순자산'이라는 용어는 공동기업 참여자가 약정의 투자자산에 대한 권리를 보유한다는 것을 표현하기 위한 목적이라고 보았다. 그러나 그러한 정의(즉, 약정의 순자산에 대한 권리)는 공동기업 참여자가 공동기업과

관련되어 발생한 순부채 상태를 보유하는 것을 방해하지 않는다. 이러한 경우는 예를 들어, 공동기업에 손실이 발생하여 공동기업 참여자의 투자자산이 영(0)으로 감소되고, 공동기업 참여자가 공동기업이 발생시킨 손실을 부담하는 보증을 제공한 결과, 공동기업 참여자에게 그러한 손실에 대한 의무가 있는 경우이다. IASB는 공동기업 참여자의 보증 제공도, 공동기업이 발생한 손실의 결과로 공동기업 참여자가 인수하는 부채도, 약정을 공동영업으로 결정하지 않는다고 보았다.

BC35 ED 9에 대한 많은 의견제출자들은 공동기업이 단지 ‘잔여’가 될 수 있다고 우려하였다. 의견제출자들은 공동기업을 당사자들이 개별적인 자산에 대한 권리를 갖거나 비용이나 자금조달에 대한 의무를 가진 후에 단순히 남아 있는 자산과 부채로 이루어질 것이라고 해석하였기 때문이다. 이러한 우려의 결과로서, IASB는 공동약정의 회계단위는 둘 이상의 당사자들이 공동지배하기로 합의한 활동과 당사자들이 그러한 활동의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 평가하여야 하는 활동이라고 명확히 하였다. 따라서 ‘공동기업’이라는 용어는 당사자들이 보유하고 있는 투자자산에 대한 공동지배 활동을 나타낸다.

BC36 ED 9를 재심의하면서, IASB는 다른 공동약정이나 공동약정의 다른 유형이 예를 들어 밀접하게 관련된 다른 활동을 다루는 단일 약정이나 개념적 합의의 하부에 설정될 수 있다는 점을 명확히 하였다. 또한 IASB는 당사자들이 동일한 별도기구내에서 서로 다른 복수의 활동을 수행함으로써, 동일한 별도기구내에서 자산에 대한 다른 권리와 부채에 대한 다른 의무를 보유할 가능성을 보았다. 그러나 IASB는 이러한 상황이 개념적으로는 가능하나 실무에서 드물 것이라고 인식하였다.

BC37 IASB는 공동약정에 대한 당사자들의 권리와 의무가 시간이 지남에 따라 변한다고 보았다. 이것은 예를 들어, 계약상 약정의 조건

을 재고려하게 하는 계약상 약정의 목적 변경으로 발생할 수도 있다. 따라서 IASB는 사실과 상황이 변함에 따라, 공동약정 유형의 평가가 계속 진행되어야 한다고 결론지었다.

공동약정 당사자들의 재무제표

공동영업

BC38 공동영업에 대한 당사자의 지분에 대한 회계처리와 관련하여, ED 9에 대한 일부 의견제출자들은 비례연결과 공동영업으로 발생하는 자산, 부채, 수익 및 비용의 인식이 어떻게 다른지 물었다. IASB는 공동영업의 활동과 관련된 자산, 부채, 수익 및 비용의 인식과 비례연결에 두 가지 주요한 차이점이 있다고 언급하였다. 첫 번째 차이점은 계약상 약정에 명시된 것처럼, 공동영업의 자산, 부채, 수익 및 비용에 대하여 보유하는 권리와 의무가 공동영업에 대한 소유지분과 다를 수 있다는 사실과 관련되어 있다. 이 기준서는 공동영업의 지분을 보유하는 기업에게 소유지분에 따라 자산, 부채, 수익 및 비용을 인식하지 않고, 계약상 약정에 의해 정해지고 명시된 바에 따라 공동영업의 자산, 부채, 수익 및 비용 중 자신의 몫만큼 자산, 부채, 수익 및 비용을 인식하도록 요구한다. 비례연결과의 두 번째 차이점은 공동영업에 대한 당사자들의 지분이 별도재무제표에서 인식된다는 것이다. 따라서 당사자들의 별도재무제표, 당사자들의 연결재무제표 또는 지분법을 사용하여 투자자산이 회계처리 되는 당사자들의 재무제표에서 인식되는 내용의 차이가 없다.

BC39 또한 의견제출자들은 이 기준서가 공동영업 자산의 분배에 대한 회계처리 규정을 좀 더 명확하게 제공하여야 한다고 제안하였다. ED 9에 대한 많은 의견제출자들은 자산에 대한 권리를 갖는 공동

영업의 당사자들이 ‘사용권’ 또는 ‘공유권’을 인식하여야 하는지 또는 대신에 ‘자산의 성격에 따라 분류된 공동자산에 대한 자산의 몫’을 직접적으로 인식하여야 하는지 혼란스러워 하였다. 이러한 불확실성으로 인한 우려는 이러한 해석들(즉, 권리에 대한 회계처리 또는 자산의 공유에 대한 회계처리)에 대한 다른 회계처리를 내포하게 되었다. IASB는 공동영업의 당사자가 당사자의 자산이나 자산에 대한 당사자의 몫을 특정 자산에 대하여 적용가능한 기준서에 따라 인식하여야 한다고 결론지었다.

- BC40 ED 9에 대해 다른 의견제출자들이 제기한 추가적인 우려사항은 공동영업의 당사자들이 회계처리 할 자산과 부채에 대한 몫의 회계단위가 어떻게 설명되어야 하는 것이었다. IASB는 ED 9가 계약상 약정에 따라 ‘몫’이 결정된다는 IAS 31의 이러한 측면을 변경할 의도가 없었다고 보았다. IASB는 계약상 약정이 일반적으로 공동영업에 대한 당사자들의 자산이나 부채의 ‘몫’이나 ‘부분’을 기술할 뿐만 아니라, 공동영업으로 발생하는 수익 및 비용에 대한 자신의 ‘몫’에 대해서도 기술한다고 결론지었다.

공동기업

- BC41 공동기업에 대한 지분의 회계처리와 관련하여, IASB는 IAS 28의 적용범위 예외에 해당되지 않는다면, 그 기준서에 따라 지분법을 사용하여 지분을 인식하여야 한다고 결정하였다. 이러한 결론을 내리면서, IASB는 ED 9에 대한 일부 외부의견제출자들이 공동지배력과 유의적인 영향력은 다르다고 지적한 견해를 고려하였다. 그러한 견해의 지지자는 관계기업과 공동기업을 동일한 방법인 지분법을 사용하여 회계처리하는 것은 적절하지 않다고 주장한다. IASB는 유의적인 영향력과 공동지배력이 다르다는 것을 알고 있음에도 불구하고, IAS 28(2011년 개정)에 언급된 특정 상황을 제외하고는, 지분법은 피투자자의 순자산에 대한 지분을 회계처리하

는 방법이기 때문에 공동기업에 대한 회계처리로 지분법이 가장 적절한 방법이라고 결론 내렸다. 지분법의 재고려는 공동기업 과제의 범위를 넘어선다.

BC42 다른 의견제출자들은 비례연결의 제거에 대해 우려를 표명하였다. 그러한 의견제출자들은 비례연결이 약정의 경제적 실질을 더 충실하게 표현하고, 재무제표 이용자들의 정보요구를 더 충족시킨다고 생각한다. IASB는 그러한 우려사항을 인식하였지만, 이 기준서의 접근방법이 공동약정에 대한 기업의 지분의 경제적 실질을 구성하는 것이 무엇인지에 대한 견해와 일관된다고 보았다. IASB가 인정하는 견해는 그러한 의견제출자들의 견해와 다를 수도 있다. 공동 지배기업에 대한 지분의 회계처리에서 IFRS를 적용하는 기업 중 대략 절반의 기업들이 비례연결을 적용하고 절반의 기업들이 지분법을 적용한다는 증거를 제시하므로 이러한 점은 불가피해 보인다. IAS 31의 선택규정으로 인하여 확산된 실무에서의 다양성이 IFRS 11을 개발하게 한 주요한 동기가 된다(문단 BC7과 BC8 참조). 그러한 다양성은, 불가피하게, 불일치의 근원이 될 것이다.

BC43 IASB는 공동약정에 대한 회계처리가 약정의 자산과 부채에 대해 당사자들이 보유하는 권리와 의무를 충실하게 반영하여야 한다고 생각한다. 그러한 점을 고려해서, IASB는 다른 공동약정의 대상이 되는 활동이 매우 비슷하게 운영될 수 있으나, 당사자들에 의해 합의된 계약상 조건이 그러한 활동의 자산에 대한 매우 다른 권리와 부채에 대한 매우 다른 의무를 당사자들에게 부여할 수도 있다고 본다. 따라서 IASB는, 약정의 경제적 실질은 약정을 통하여 수행되는 활동이 약정 당사자들에 의해 수행되는 활동과 밀접한 관련이 있는지 또는 당사자들이 약정 운영에 밀접하게 관련이 있는지에 대해서만 의존하지 않는다고 생각한다. 대신에, 약정의 경제적 실질은 그러한 활동을 수행할 때 당사자들에 속하는 권리와 의무에 의존한다. 공동약정의 회계처리에 반영하여야 하는 것

은 그러한 권리와 의무이다.

BC44 IASB는 계약상 약정이 당사자들에게 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무가 있다고 명시하는 경우, 이 기준서는 자산과 부채에 대한 회계처리를 당사자들에게 요구한다고 보았다. IASB는 이 기준서의 원칙에 근거한 공동약정의 회계처리는 약정에 대한 기업 지분의 표현충실성을 향상시킬 뿐만 아니라, 비교가능성을 높이는 데 기여한다고 생각한다. 당사자들이 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하는 약정은 동일한 회계처리를 요구할 것이기 때문이다. 이와 동일하게 당사자들이 약정의 순자산에 대한 권리를 보유하는 약정들은 동일한 회계처리를 요구할 것이다.

BC45 IASB는 비례연결 제거가 재무제표 이용자들을 위한 정보의 손실을 가져 온다고 생각하지 않는다. IAS 31과 비교할 때, IFRS 12의 공시 요구 사항이 공동기업에 대한 기업의 지분과 관련하여 이용자들에게 제공하는 정보의 품질을 향상시키기 때문이다. IFRS 12의 공시 요구사항은, 공동기업이 보고기업에게 중요한 경우, 개별적인 공동기업에 관한 정보를 이용자들에게 제공할 것이다. 또한, IASB는 IFRS 12에서 요구되는 요약 재무정보는 IAS 31에서 제공하였던 것보다 더 자세한 수준이기 때문에 공동기업을 통하여 수행되는 활동의 보고기업에 대한 영향을 평가하는데 더 나은 근거를 이용자들에게 제공한다고 보았다.

공동영업에 대한 지분 취득 회계

BC45A IFRS Interpretations Committee (이하 '해석위원회'라 한다)는 IAS 31³⁾의 규정에 따른 공동지배영업 또는 공동지배자산에 대한 지분 취득 회계 실무가 다양하다고 IASB에 보고하였다. 특히, 해석위원회는 (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어

3) 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용되는 IFRS 11 '공동약정'은 IAS 31을 대체하였다.

지는 공동지배영업 또는 공동지배자산의 경우, 실무상 다양성에 주목하였다.

BC45B 실무상 관찰되는 주요 접근법은 다음과 같다.

- (1) IFRS 3 접근법: 일부 IFRS 재무제표 작성자는 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동지배영업 또는 공동지배자산의 지분 취득에 대한 회계에 IFRS 3과 그 밖의 기준서에서 다루고 있는 사업결합에 대한 지침을 적용하였다. 식별가능한 자산과 부채는 IFRS 3에서 규정한 예외를 제외하고는 공정가치로 측정되었고 잔여는 영업권으로 인식되었다. 또한 거래원가는 자본화되지 않았고 이연법인세는 자산과 부채의 최초 인식시점에 인식되었다. IFRS 3과 그 밖의 기준서에서 다루고 있는 사업결합에 대한 지침 중 공동지배영업이나 공동지배자산에 대한 지분 취득에 적절하지 않은 지침(예: 비지배지분에 대한 지침)만 적용에서 제외되었다.
- (2) 원가접근법: 다른 재무제표 작성자는 공동영업에 대한 지분의 총 취득원가를 상대적 공정가치 기준으로 식별가능한 개별 자산에 배분하였다. 따라서 지급된 프리미엄은 영업권으로 인식하지 않고 식별가능한 자산에 배분되었다. 거래원가는 자본화되었고 이연법인세는 인식되지 않았는데, 이는 IAS 12의 문단 15와 24의 최초 인식 예외 때문이다.
- (3) 복합(hybrid) 접근법: IFRS 재무제표 작성자의 세 번째 그룹은 IFRS 내의 다른 곳에서 다뤄지지 않은 이슈에 대해서만 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합 회계 원칙을 적용하였다. 식별가능한 자산과 부채는 예외는 있으나 공정가치로 측정되고 잔여는 별도 자산, 즉 영업권으로 인식되었다. 그러나 거래원가는 자본화되었고 우발부채와 이연법인세는 인식되지 않았는데, 이는 이러한 이슈가 IFRS 내의 다른 곳에서 다루어 졌다고 보았기 때문이다. 이연법인세는 인식되지 않았는데, 이는 IAS 12의 문단 15와 24의 최초 인식 예외 때문이다.

BC45C 각 접근법의 회계처리 결과가 서로 달랐는데, 특히 다음의 경우에 그러하였다.

- (1) 식별가능한 순자산의 가치를 초과하여 지급하는 프리미엄의 회계처리
- (2) 취득관련원가의 자본화 또는 비용화
- (3) 자산과 부채의 최초 인식에서 발생하는 이연법인세자산과 이연법인세부채의 회계처리

BC45D IASB는, (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동지배영업 또는 공동지배자산에 대한 지분 취득 회계에 대하여 IAS 31에서 특정 지침을 제공하지 않아, 실무상 다양성이 발생하였다고 보았다. IASB는 실무적 다양성이 IFRS 11에서 정의된 공동영업(이러한 공동영업의 활동이 사업에 해당하는 경우)에 대한 지분 취득 회계에서 계속될 수도 있다는 점을 우려하였다. 종전의 IAS 31에서 '공동지배영업'과 '공동지배자산'인 약정은 IFRS 11에서 공동영업이다(문단 BC26 참조). 종전의 IAS 31의 경우에서, 공동영업자는 이러한 약정과 관련된 자산, 부채, 수익 및 비용(에 대한 몫)을 인식한다.

BC45E IASB는 사업에 대한 지분 취득에 관한 현행 IFRS의 지침을 고려하였다. IASB는 공동영업에 대한 지분 취득이 IFRS 3의 사업결합 정의를 충족하지 못한다는 점을 인식하였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득 회계에 가장 적절한 접근법은 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합 회계의 모든 원칙을 적용하는 것이라고 결론지었다.

BC45F IASB는 다음과 같은 이유로 이러한 결론을 도출하였다.

- (1) 영업권이 있는 경우, 영업권을 별도로 인식하는 것이 프리미엄을 상대적 공정가치 기준으로 식별가능한 취득 자산에 배분하는 것보다 낫다고 본다.

- (2) IFRS 내의 다른 곳에서 다뤄지지 않은 이슈에 대해서만 사업 결합 회계를 적용하도록 제한하는 접근법은 개념적 근거가 매우 부족하다고 생각한다.
- (3) 사업결합에 대한 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 지침은 사업에 대한 지분 취득처럼 복잡한 거래에 포함된 각 다른 요소들에 대해 포괄적이고 일관된 일련의 회계원칙을 제공한다.

BC45G IASB는 또한 (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 취득하는 기업은 사업결합에 대한 IFRS 3과 그 밖의 기준서에서 명시하고 있는 관련 정보를 공시해야 한다고 결정하였다. 이는 이러한 요구사항이 사업에 대한 지분 취득 관련 재무보고의 필수적인 부분이기 때문이다.

BC45H 결론적으로 실무적 다양성을 해소하기 위한 수단으로 IASB는 (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득과 그와 관련된 공시 요구사항의 회계를 다루기 위하여 IFRS 11을 개정하였다.

BC45I IASB는 해석위원회가 제기한 사실 유형(fact patterns)이 IFRS 3에서 정의된 사업과 관련된 상황에 한정되어 있는 점에 주목하였다. IASB는 IFRS 3에서 정의된 사업이 아닌 자산이나 자산 집단에 대한 지분 취득에 대해서는 IFRS에서 이미 지침을 제공하고 있다는 점에 주목하였다. 결론적으로, 이 개정은 기업이 (IFRS 3에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분을 취득하는 경우에 한하여 공동영업의 성립 시나 기존 공동영업에서 지분 취득 시 적용한다.

BC45J 2012년 12월에 발표된 ‘공동영업에 대한 지분 취득(IFRS 11 개정 제안)’ 공개초안은 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득 회계에 적용하여야 하는 원칙을 기술하기 위하여 ‘IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합 회계 관련 원칙’이라

는 용어를 사용하였다. 이 공개초안에 대한 의견서를 분석하면서 IASB는 제안된 개정의 문맥에서 'IFRS 3과 그 밖의 기준서에서의 사업결합 회계 관련 원칙'이 무엇인지에 대해 다양하게 이해되고 있다는 점에 주목하였다.

BC45K 'IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합 회계 관련 원칙'이라는 용어를 적용함으로써 발생하는 실무적 다양성을 피하기 위하여, IASB는 이 용어를 '이 기준서의 지침과 상충되지 않는 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합에 대한 모든 원칙'으로 대체하기로 결정하였다. 또한 이해를 돕기 위해 적용지침에서 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합과 관련된 5가지 원칙을 예시(모두 망라한 것은 아니다)하였다. 그 중 4가지는 해석위원회가 관찰한 분야(사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동지배영업과 공동지배자산에 관한 지분취득회계에 다른 접근법을 적용함에 따라 다른 회계처리 결과가 나타난 분야)에 대한 것이다(문단 BC45B~BC45C 참조).

BC45L IASB는 또한 'IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합에 대한 모든 원칙'의 언급이 공동영업에 대한 추가 지분 취득으로 그 공동영업에 대해 공동지배력을 보유하는 공동영업자가 되는 경우 모호하다는 점에 주목하였다. 이는 다음 중 한 가지를 언급하는 것으로 이해될 수도 있다.

- (1) IFRS 3 문단 42: 이에 따르면, 공동지배력을 유지하면서 추가 지분을 취득하는 시점에 공동영업에 대한 기존 보유지분을 재 측정하게 됨
- (2) IFRS 10 문단 23: 이에 따르면, 공동지배력을 유지하면서 추가 지분을 취득하는 시점에 공동영업에 대한 기존 보유지분을 재 측정하지 않게 됨

BC45M 이러한 모호성을 해소하기 위하여, IASB는 공동영업자가 공동지

배력을 유지한다면 공동영업에 대한 기존 보유 지분을 재측정하지 않는다는 것을 명확히 하기로 결정하였다. IFRS 10 문단 23은 취득자가 이미 지배하는 사업에 대한 추가 지분 취득에 대한 회계를 다룬다. 이는 취득자가 이미 사업에 대해 공동지배하고 있고 계속해서 공동지배하는 경우 그 사업에 대한 지분 취득과 유사한 거래이다. 이와 달리 IFRS 3 문단 42는 취득자가 사업에 대한 지배력을 획득하게 되는 지분 취득을 다룬다. 이는 취득자가 사업에 대한 공동지배력을 획득하게 되는 경우 그 사업에 대한 지분 취득과 유사한 거래이다.

BC45N IASB는 동일지배하의 공동영업을 적용범위에서 제외하도록 IFRS 11 개정에 추가하기로 결정하였다. IASB는 취득자가 공동지배력이 아닌 지배력을 획득하거나 유지하는 경우라면, IFRS 3의 적용범위에서 벗어나는 거래에 대하여 사업결합 회계의 모든 원칙을 적용하라고 IFRS 11 개정으로 요구해서는 안된다고 결론을 내렸다.

공동영업에 대하여 이전에 보유하고 있던 지분 (2017년 12월 개정)

BC45O IASB는 공동영업인 사업에 대한 공동지배력을 획득하는 경우, 기업들이 이전에 보유하고 있던 그 공동영업에 대한 지분을 다양하게 회계처리하고 있음을 알게 되었다. 특히 기업이 공동지배력을 획득할 때, 이전에 보유하고 있던 지분에 대해 단계적으로 이루어지는 사업결합 회계처리 원칙을 적용하는지에 대해 다른 견해가 있었다.

BC45P IASB는 이 거래가 공동영업에 대한 지분의 성격을 변화시켰음에도 불구하고 연결실체의 범위를 변경하지는 않는다고 보았다. 이 관점에서 이 거래는 관계기업 투자가 공동기업 투자로 되는 경우와 유사하고 그 반대의 경우도 유사하다. IASB는 IAS 28 문단 24에서 기업이 그러한 상황에서 이전에 보유하고 있던 지분의 재측

정을 금지하고 있다는 것에 주목하였다. 또한 IASB는 이전에 보유하고 있던 공동영업에 대한 지분을 재측정하게 되면 기업이 적용가능한 기준서를 적용하여 공동영업에 대한 지분과 관련된 자산과 부채를 회계처리하는 IFRS 11의 요구사항과 상충될 수 있다고 보았다.

BC45Q 따라서 IASB는 문단 B33CA를 추가하여 기업이 공동영업인 사업에 대한 공동지배력을 획득하는 경우 이전에 보유하고 있던 지분을 재측정하지 않는다는 것을 명확히 하였다.

기업과 그 기업이 공동영업자인 공동영업 간의 거래 및 이 기준서의 일부로 SIC 13 포함

BC46 ED 9를 재심의하면서, IASB는 기업과 그 기업이 공동영업자인 공동영업 간의 거래에 대한 회계처리에 관하여 ED 9에서 언급하지 않은 것에 주목하였다. IASB는 기업이 IAS 31에 따라 그러한 거래에 대하여 회계처리할 때 적용하였던 회계절차를 변경하는 것이 이 기준서의 목적은 아니지만, 그러한 요구사항이 무엇이었는지를 이 기준서에서 언급하여야 한다고 인식하였다.

BC47 IASB는 또한 SIC 13의 결론을 포함하여 공동기업 참여자와 공동기업 간의 거래에 대한 회계 요구사항을 IAS 28(2011년 개정)에 포함하기로 결정하였다.

공동약정에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않은 당사자들의 재무제표에서 공동약정에 대한 지분 보고

BC48 IASB는 당사자들이 모두 약정의 공동지배력을 가지지 않더라도, 그러한 약정이 공동약정이 될 수 있다는 사실을 이 기준서에서 명확히 하기로 결정하였다. 이것은 공동기업의 공동지배력을 보유하지 않은 당사자로서 '공동기업투자자'가 정의된 IAS 31과 일관

되었다. 그러나 IASB는 약정에 대한 공동지배력을 보유하는 당사자들 또한 그러한 약정에 대한 투자자이기 때문에, 약정의 공동지배력이 없는 당사자들에게만 '투자자'라는 용어를 사용하는 것은 혼동을 일으킬 수 있다고 보았다. 따라서, IASB는 그러한 혼동을 피하기 위해서 이 기준서의 용어를 수정하였다. 그러나 ED 9의 재심의에서 IASB는 이 기준서가 공동약정의 공동지배력을 보유하는 당사자들에 대한 인식과 측정의 요구사항을 정함을 강조하였음에도 불구하고, 실무의 다양성을 줄이기 위해, 공동약정에는 참여하지만 공동지배력은 보유하지 않은 당사자들에 대한 회계 요구사항을 다루기로 결정하였다.

BC49 공동영업인 공동약정에는 참여하지만 공동지배력은 보유하지 않은 당사자들과 관련하여, IASB는 공동영업의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 가진다고 계약상 약정에서 명시한 당사자들에 대하여 논의를 집중하였다. IASB는 그러한 당사자들이 공동영업자가 아니더라도, 공동영업의 자산, 부채, 수익 및 비용에 대한 권리와 의무를 보유한 경우, 계약상 약정의 조건에 따라 인식하여야 한다고 결론지었다.

BC50 IASB는 공동기업에 참여하지만 공동지배력은 보유하지 않은 당사자들에 대한 IAS 31의 요구사항이 적절하다고 보았고, 그러한 요구사항을 이 기준서에서 승계하기로 결정하였다. 따라서 그러한 당사자는 IFRS 9에 따라 투자자산에 대한 회계처리를 하거나 공동기업에 유의적인 영향력을 보유하면 IAS 28(2011년 개정)에 따라 회계처리한다.

매각예정 공동영업

BC51 ED 9는 매각예정으로 분류된 공동영업에 대한 지분을 어떻게 회계처리 하는지에 대하여 언급하지 않았다. IASB는 공동영업자가 매각예정으로 분류된 공동영업에 대한 지분을 IFRS 5에 따라 회

계처리하여야 한다고 결정하였다. IASB는 매각예정 처분자산집단의 분류에 대한 IFRS 5의 지침을 매각예정 공동영업에 대한 지분에 적용하기로 확인하였다.

공시

- BC52 ED 9와 ED 10의 재심의 중에, IASB는 종속기업, 공동약정, 관계기업 및 비연결구조화기업에 대한 공시 요구사항을 통합하여 일관성 있게 만들고 단일 기준서에 그러한 공시 요구사항을 표시할 기회로 여겼다.
- BC53 IASB는 IAS 27(2003년 개정), IAS 28(2003년 개정) 및 IAS 31이 유사한 공시 요구사항을 많이 포함하고 있다고 보았다. ED 9는 이미 투자의 두 가지 유형인 공동기업과 관계기업에 대한 공시 요구사항을 더욱 밀접히 맞추기 위하여 공시 요구사항 개정을 제안하였다. IASB는 대부분의 의견제출자들이 공동기업에 대한 공시와 관계기업에 대한 IAS 28의 공시를 맞추기 위한 ED 9의 제안에 동의하였음에 주목하였다.
- BC54 결과적으로, IASB는 종속기업, 공동약정, 관계기업 및 비연결구조화기업의 지분에 대한 공시요구사항을 단일의 포괄적인 기준서 IFRS 12에 통합하였다.
- BC55 IFRS 12에 첨부된 결론도출근거는 ED 9의 공시 제안사항에 대한 의견제출자들의 의견을 포함하여 IFRS 12를 개발하면서 IASB가 고려한 사항을 요약한다. 따라서, IFRS 11은 공시 요구사항을 포함하지 않고, 이 결론도출근거는 ED 9에서 제안된 공시 요구사항에 대한 IASB의 대응 고려 사항을 포함하지 않는다.

시행일

BC56 IASB는 이 기준서의 시행일을 IFRS 10, IFRS 12, IAS 27 및 IAS 28(2011년 개정)의 시행일과 맞추기로 결정하였다. 이러한 결정을 할 당시에, IASB는 5개의 기준서 모두 보고기업의 다른 기업과의 특별한 관계(즉, 보고기업이 다른 기업을 지배하거나 공동지배력이나 유의적인 영향력을 갖는 경우)의 평가, 그리고 이와 관련된 회계처리 및 공시 요구사항을 다룬다는 점에 주목하였다. 결과적으로, IASB는 다른 4개의 기준서를 적용하지 않고 IFRS 11을 적용하는 것은 불필요한 혼란을 초래할 수 있다고 결론지었다.

BC57 IASB는 일반적으로 기준서를 발행한 후 12개월과 18개월 사이에서 시행일을 정한다. 이 5개 기준서의 시행일을 결정할 때 IASB는 다음의 사항을 고려하였다.

- (1) 많은 국가에서 번역하고 의무 규정을 법제화 하는데 필요한 시간
- (2) 연결과제가 2007년에 시작된 전세계 금융위기와 관련되었고, IASB가 G20의 지도자들, 금융안정위원회(Financial Stability Board), 재무제표 이용자, 감독기구 및 기타 관련자들로부터 기업의 부외(off balance sheet) 활동의 회계처리와 공시를 개선하라는 긴박한 요구에 대응하여 이 연결과제의 수행을 가속화한 사실
- (3) 2011년에 발행되는 기준서들의 적용원가, 시행일 및 경과규정에 관하여, 2010년 10월에 발행한 의견요청서(Request for Views) '*시행일과 경과규정 방법(Effective Date and Transition Methods)*'에 대한 의견제출자로부터 수령한 검토 의견. 대부분의 의견제출자들은 연결 기준서와 공동약정 기준서의 적용에 요구될 시간과 자원이 상당한 부담이 될 것이라고 생각하지 않았다. 더욱이 소수의 의견제출자만이 이러한 기준서들의 시행일을 2011년에 발행되는 다른 기준서들의 시행일과 맞추어

야 한다는 의견을 제시하였다.

BC58 상기 요인을 고려하여, IASB는 5개의 기준서를 2013년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용하도록 결정하였다.

BC59 의견요청서에 대한 대부분의 의견제출자는 2011년에 발행되는 기준서들의 조기적용을 지지하였다. 의견제출자들은 조기적용이 2011년과 2012년의 최초채택기업에게 특히 중요하다고 강조하였다. IASB는 이런 주장을 받아들여, 재무제표간 비교가능성이 결여되는 것을 피하고 문단 BC56에서 언급한 바와 같이 IASB가 5개 기준서 모두에 동일한 시행일을 결정한 그 이유로 기업이 다른 기준서(즉, IFRS 10, IFRS 12, IAS 27(2011년 개정) 및 IAS 28(2011년 개정))와 함께 적용하는 경우에만 IFRS 11의 조기적용을 허용하기로 결정하였다. 기업이 5개의 기준서를 동시에 적용해야 할지라도, IASB는 기업이 IFRS 12에서 요구하는 정보를 제공함으로써 이용자들이 기업의 다른 기업과의 관계를 더 잘 이해할 수 있다면 그러한 정보의 제공을 금지하여서는 안된다고 언급하였다.

경과규정

BC60 공개초안은 요구사항의 소급적용을 제안하였다. IASB는 ED 9를 재심의하면서, 이 기준서에 의해 도입되는 변화로 영향을 받는 기업이 새로운 요구사항을 소급적용하기 위한 준비 시간이 충분하다고 보았다. IASB는 어떤 경우에는 ED 9의 제안사항의 분석을 근거로, IAS 31에서 공동지배기업에 제공하였던 회계 선택의 유리한 점을 가지고 있는 기업들이 이미 공동약정에 대한 지분의 회계처리를 소급적으로 변경하였다는 사실을 알게 되었다.

BC61 그러나 이러한 검토 중에, 소급하여 적용하는 것은 과도한 원가와

노력이 든다는 우려를 표명한 ED 9에 대한 일부 의견제출자들의 견해를 IASB는 고려하였다. 이러한 우려에 대하여, IASB는 비례연결에서 지분법으로 변경하는 경우 비례연결과 지분법의 회계처리 간의 차이점을 소급적으로 조정하지 않지만, 과거에 비례적으로 연결하였던 기업이 표시 되는 가장 이른 기간의 기초에 단일의 투자자산으로 표시하기 위하여 취득으로 인한 영업권을 포함한 자산과 부채의 장부금액을 합산하도록 결정하였다.

BC62 IASB는 투자자산의 기초금액을 IAS 28(2011년 개정) 문단 40~43에 따라 손상검사를 하여야 하고 손상차손이 있을 경우 표시 되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금을 차감하여 조정하기로 결정하였다.

BC63 IASB는 또한 과거에 비례적 연결을 하였던 약정이 전환시에 부(-)의 순자산인 경우를 고려하였다. 그러한 경우, 부(-)의 순자산과 관련하여 법적의무나 의제의무가 있는지 평가하여야 한다. IASB는 기업이 부(-)의 순자산과 관련하여 법적의무나 의제의무가 없다면, 해당 부채를 인식하지 않고 표시 되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금으로 조정하여야 한다고 결론지었다. 또한, 이러한 사실을 공동기업의 손실에 대한 기업의 누적미인식 몫과 함께 표시 되는 가장 이른 기간의 기초와 이 기준서가 최초로 적용되는 보고일에 공시하여야 한다.

BC64 IASB는 또한 비례연결에서 지분법으로 변경되는 공동약정에 대한 회계변경의 결과에 대하여 재무제표 이용자의 이해를 돕도록 공시를 요구할지 고려하였다. 이를 위하여 IASB는 표시 되는 가장 이른 기간의 기초에 합산되어 단일의 투자자산으로 표시되는 자산과 부채의 명세를 공시하기로 결정하였다.

BC65 IASB는 기업이 지분법에서 공동영업에 대한 자신의 지분의 자산과 부채에 대한 회계처리로 변경하는 경우의 경과규정을 재심의

하였다. IASB는 전환일에 공동영업 지분과 관련된 자산(취득으로 인한 영업권을 포함)과 부채의 몫을 각각 재측정하기 보다, 기업이 지분법을 적용하면서 사용하였던 정보에 근거하여 장부금액으로 인식하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 회계변경으로 공동영업의 자산과 부채의 재측정을 요구하는 원가가 효익보다 크다고 생각하지 않는다.

BC66 IASB는 지분법에서 공동영업에 대한 기업의 지분과 관련된 자산과 부채에 대한 회계처리로 변경하면서 제거되는 투자자산(그리고 약정에 대한 순투자자산의 일부가 되는 그 밖의 항목)보다 인식되는 자산과 부채의 순액이 높거나 낮을 수 있다고 보았다. 첫 번째 경우, IASB는 과거에 투자자산의 장부금액을 손상시켰을 때, 인식되는 자산과 부채가 제거되는 투자자산보다 높을 수 있다고 보았다. IASB는 IAS 28(2011년 개정)에 따라, 그러한 손상차손이 투자자산의 장부금액의 일부인 영업권을 포함한 어떠한 자산에도 배분되지 않아 결과적으로, 해당 자산과 부채의 순액이 투자자산의 장부금액보다 더 높을 수 있다고 보았다. 이러한 경우를 다루기 위하여, IASB는 투자자산과 관련된 영업권이 있을 경우 그 차이를 영업권에서 먼저 조정하고, 남은 차이는 표시되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금에서 조정하여야 한다고 결론지었다. 두 번째 경우, IASB는 예를 들어, 기업이 지분법을 사용하여 투자자산의 장부금액을 결정할 때 피투자자의 모든 기초자산과 부채에 대해 동일한 비율의 지분을 적용하는 경우, 인식되는 자산과 부채의 순액이 제거되는 투자자산보다 낮다고 보았다. 그러나, 일부 기초자산에 대하여 기업은 공동영업으로 회계처리할 때 더 낮은 지분을 가질 수 있다. 그러한 경우 IASB는 기업이 인식되는 자산과 부채의 순액과 제거되는 투자자산(그리고 약정에 대한 순투자자산의 일부가 되는 그 밖의 항목) 간의 차이를 표시되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금에서 조정하여야 한다고 결론지었다.

BC67 IASB는 또한 기업이 과거에 별도재무제표에서 지분을 원가나

IFRS 9에 따라 회계처리한 경우에, 공동영업의 지분 회계에 대한 경과규정을 재심의하였다. 문단 BC38에 언급된 바와 같이, IASB는 공동영업에 대한 당사자들의 지분이 별도재무제표에서 인식되고, 결과적으로 당사자들의 별도재무제표에서 인식되는 것과 당사자들의 연결재무제표에서 인식되는 것 간의 차이가 없다고 보았다. IASB는 제거되는 투자자산과 인식되는 공동영업에 대한 기업의 지분에 관련된 자산과 부채 간의 차이는 표시 되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금을 조정하여야 한다고 결정하였다.

BC68 IASB는 또한 지분법에서 자산과 부채에 대한 회계처리로 변경하는 경우와 과거에 이러한 지분을 별도재무제표에 원가 또는 IFRS 9로 회계처리하였던 기업이 공동영업에 대한 지분으로 회계처리하는 회계변경 효과에 대한 재무제표 이용자의 이해를 돕기 위하여 공시를 요구할 것을 고려하였다. IASB는 두 가지 경우 모두 제거되는 투자자산과 인식되는 자산과 부채의 명세 간의 조정내용, 그리고 잔존차이가 있었다면 표시되는 가장 이른 기간의 기초에 이익잉여금으로 조정된 내용을 제공하도록 결정하였다.

BC69 문단 BC57에 언급된 바와 같이, 의견요청서에 대한 의견제출자들은 2011년에 발표되는 기준서들의 경과규정에 대한 의견도 제출하였다. 연결기준서 및 공동약정 기준서의 경과규정과 관련하여, IASB는 의견요청서에 대한 다수의 의견제출자들이 그 기준서들의 경과규정에 대한 자문을 구하던 시점에 IASB가 이미 가지고 있었던 잠정결정에 동의하였음을 주목하였다.

BC69A 2012년 6월에, IASB는 IFRS 10 부록 C의 경과규정 지침을 개정하였다. 이러한 개정을 하며 IASB는 조정된 비교정보를 표시해야 하는 규정을 IFRS 10의 최초적용일의 직전 회계연도에 한정하기로 결정하였다. 이것은 2009~2011 주기 IFRS 연차개선 (2012년 5월 발표)에 의해 개정된 IAS 1에 포함되어 있는 최소한의 비교공

시 요구사항과 일관된다. 이 개정으로 기업이 변경된 회계정책을 소급하여 적용하는 경우, 최소한 세 개의 재무상태표(즉, 회계연도가 1월 1일부터 12월 31일까지이며 조기적용하지 않는 기업의 경우 2012년 1월 1일, 2012년 12월 31일, 2013년 12월 31일)와 그 밖의 재무제표(IAS 1 문단 40A~40B)를 각각 두 개씩 표시해야 하는 것이 더 분명해졌다. 이 요구사항에도 불구하고 IASB는 기업이 더 이른 기간에 대하여 조정된 비교 정보를 표시하는 것을 금지하는 것은 아니라고 확인하였다. IASB는 또한 이 결정과 일관되도록 IFRS 11 부록 C와 이 기준서의 부록 C에 있는 경과규정 지침에 대해 유사한 개정을 하기로 결정하였다. IASB는 또한 이 결정과 일관되도록 IFRS 12 부록 C와 이 기준서의 부록 C에 있는 경과규정 지침에 대해 유사한 개정을 하기로 결정하였다. IASB는 모든 비교 기간이 조정되지 않으면, 그 조정되지 않은 정보를 명확하게 식별하고, 그러한 정보가 다른 근거로 작성되었음을 명시하고, 그 근거를 설명해야 한다고 보았다.

BC69B IASB는 또한 IAS 8의 공시 요구사항에 대해서도 고려하였다. 기업은 어떤 기준서를 처음으로 적용할 때, 영향받는 각 재무제표 항목별 조정금액을 IAS 8의 문단 28(6)에 따라 당기와 표시된 각 이전 기간에 공시하여야 한다. IFRS 11로의 전환에 따라 공동약정에 대한 회계처리의 변경은 재무제표 전반에 걸쳐 많은 항목들에 영향을 미칠 가능성이 높다. IASB는 이러한 요구사항이 작성자들에게는 부담이 될 것이라는 데 동의하고, 그래서 공동약정에 대한 회계처리 변경의 양적 영향에 대한 공시는 IFRS 11이 적용되는 첫해의 바로 전 회계연도에 한정하는 데 동의하였다. 기업은 당기 또는 더 이른 비교기간에 대해 이러한 정보를 표시할 수도 있으나, 반드시 요구되는 것은 아니다.

공동영업에 대한 지분 취득 회계

BC69C IASB는 IFRS 11 개정의 경과규정과 시행일을 고려하였다. IASB는

문단 BC45B에 제시된 다양한 접근법 중의 하나를 적용하여 과거에 회계처리 했던 거래에 이 기준서의 지침과 상충되지 않는 IFRS 3과 그 밖의 기준서의 사업결합 회계처리에 대한 모든 원칙을 적용하면, 거래의 일부로 인식되어야 하는 식별가능한 자산과 부채에 대해 취득일의 공정가치를 결정하거나 영업권에 대한 손상검사를 수행하는 데 사후판단이 개입될 수도 있다는 점에 주목하였다. 결론적으로 IASB는 IFRS 11 개정을 2016년 1월 1일 이후 시작되는 회계연도에 발생하는 거래에 대해 전진적으로 적용하되 조기적용할 수 있도록 결정하였다.

공동영업에 대하여 이전에 보유하고 있던 지분 (2017년 12월 개정)

BC69D IASB는 개정 내용을 처음 적용하는 날 이후에 공동지배력을 획득하는 거래에 대해 문단 B33CA를 적용하기로 결정하였다. IASB는 다음의 이유로 개정을 소급적용함에 따른 효익이 원가를 초과하지 않을 것이라고 결론지었다.

- (1) 그러한 거래의 성격은 다양하며 재무제표의 재작성은 재무제표 이용자에게 유용한 추세 정보를 제공하지 못할 수 있다.
- (2) 소급적용하도록 하면, 공동영업 지분에 대한 종전 취득을 분석하여야 할 수 있으므로 일부 기업에게 유의적인 원가가 발생할 수 있다.

ED 9로부터의 주요 변경사항 요약

BC70 공개초안 ED 9와 달라진 주된 변경사항은 다음과 같다.

- (1) IFRS 11은 공동약정의 지분을 보유하는 모든 기업에 적용한다. 공개초안에서의 벤처캐피탈 투자기구, 또는 뮤추얼 펀드, 단위신탁 및 이와 유사한 기업(투자자와 연계된 보험 펀드 포함)에 대한 적용범위 예외는 삭제되었으며, 지분법에 따라 공동기업의 지분을 측정하도록 하는 요구사항의 면제로 재특성화 되었

다.

- (2) IFRS 11은 ED 9가 도입한 ‘공유된 결정’을 ‘공동지배력’으로 대체한다. IAS 31에서처럼 ‘공동지배력’은 계약상 약정의 존재와 마찬가지로 ‘공동약정’을 정의하는 특성 중의 하나이다.
- (3) IFRS 11은 공동약정을 ‘공동영업’과 ‘공동기업’ 두 가지 유형으로 분류한다. 공동약정의 각 유형은 특정한 회계 요구사항에 맞춰진다. ED 9는 공동약정을 ‘공동영업’, ‘공동자산’ 및 ‘공동기업’의 세 가지 유형으로 분류하였었다.
- (4) IFRS 11은 기업이 공동약정을 분류하는데 도움이 되도록 적용 요구사항을 제공한다. 이 기준서는 권리와 의무를 고려하여 관여된 공동약정의 유형을 결정하도록 요구한다. 특히 이 기준서는 계약상 약정에서 당사자들이 합의한 조건을 고려하여 약정의 구조 및 법적 형식을 심사숙고하도록 요구하며, 그리고 관련 있다면, 그 밖의 사실과 상황도 고려할 것을 요구한다.
- (5) IFRS 11은 약정이 공동약정이 되는 공동지배력을 공동약정의 모든 당사자들이 보유할 필요는 없다고 명확히 하였다. 결과적으로 공동약정에 대한 일부 당사자들은 공동약정에 참여하지만 공동지배력은 보유하지 않을 수 있다.
- (6) SIC 13의 결론은 IAS 28(2011년 개정)에 편입되고, SIC 13은 이에 따라 대체된다. ED 9는 SIC 13의 결론을 공동약정 기준서에 편입하는 것을 제안하였었다.
- (7) 공시 요구사항은 IFRS 12에 배치하였다. ED 9는 공동약정에 대한 공시 요구사항을 공동약정 기준서에 편입할 것을 제안하였었다.
- (8) IFRS 11은 공동기업에 대한 회계처리를 비례연결에서 지분법으로 변경할 때, 비례연결과 지분법 간의 차이를 소급적으로 조정하도록 요구하지 않는다. 대신에, 기업이 이전에 비례적으로 연결하였던 자산(취득시 발생한 영업권이 있을 경우 그 영업권 포함)과 부채의 장부금액의 합산으로 측정하여, 표시되는 가장 이른 기간의 기초에 공동기업에 대한 투자자산으로 인식

하도록 요구한다. ED 9에서 요구사항을 소급적용하도록 제안 하였었다.

원가와 효익 고려

BC71 일반적인 재무보고의 목적은 현행 및 잠재적인 투자자, 대여자 그리고 그 밖의 채권자가 자원을 제공하기로 결정하는 데 유용한 보고기업에 관한 재무정보를 제공하는 것이다. 이러한 목적을 달성하기 위하여, IFRS가 유의적인 요구를 충족할 것이고 결과 정보의 전반적인 효익이 그 정보의 제공원가를 정당화하는 것의 확신을 IASB는 추구한다. 비록 새로운 IFRS를 적용하는 원가의 부담이 균등하지 않더라도 재무제표의 이용자들은 재무보고가 개선되어 효익을 얻고 따라서, 경제에 있는 자본과 신용과 자원의 효율적인 배분에 대한 시장의 기능을 촉진시킨다.

BC72 원가와 효익의 평가는 필연적으로 주관적이다. IASB는 다음 사항을 고려하여 판단하였다.

- (1) 재무제표 작성자에게 발생하는 원가
- (2) 정보가 이용가능하지 않을 때, 재무제표의 이용자에게 발생하는 원가
- (3) 이용자가 대용 정보를 만들기 위한 원가에 비해, 작성자가 정보를 만드는 비교 우위
- (4) 향상된 재무 보고의 결과로서 더 나은 경제적 의사 결정의 효익
- (5) 이용자, 작성자 및 기타 관련자들의 전환비용

BC73 IASB는 이 기준서가 재무제표 작성자와 이용자에게 유용하다고 결론지었다. 이것은 이 기준서의 공동약정에 대한 회계처리가 원칙중심 접근법에 따르기 때문이다. 이러한 접근은 IASB가 IAS 31의 선택규정을 제거하여, 각각의 공동약정 유형(즉 '공동영업', '공

동기업')이 일관된 근거에 의하여 회계처리되도록 하였다. 이것은 재무제표에서 이러한 약정들의 검증가능성, 비교가능성, 이해가능성 높이는데 공헌한다.

BC74 이 기준서에서 공동약정에 대한 회계처리는 약정으로 발생하는 권리와 의무에 따라 다르다(당사자들이 그러한 약정을 수행하기 위한 특정 구조나 법적 형식을 선택하였는지 또는 회계정책(비례 연결 또는 지분법)의 일관성 있는 적용에만 국한되지 않는다). 그러므로, 이 기준서는 다른 공동약정에 동일한 접근을 적용함으로써 비교가능성을 더욱 높인다.

BC75 IASB는 이 기준서의 원칙에 근거한 회계처리가 검증가능성, 비교가능성 그리고 이해가능성을 향상시키고 작성자와 이용자 모두에게 유용하다고 생각한다. 첫째, 이러한 회계처리는 경제적 현상이 제시하는 바(즉, 약정으로 발생하는 기업의 권리와 의무)를 더 충실하게 반영하기 때문에 검증가능성과 이해가능성이 향상된다. 둘째, 약정의 각 유형별로 동일한 회계처리를 요구하는 것은 공동약정의 회계처리를 일관성 있게 할 것이다. 당사자들에게 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 부여하는 약정은 공동영업이고, 당사자들에게 순자산에 대한 권리를 부여하는 약정은 공동기업이다. 공동약정에 대한 회계처리의 일관성은 재무제표 간의 비교가능성을 달성하는데 도움을 줄 것이며 이용자들이 다른 약정 간의 유사점과 차이점을 식별하고 이해할 수 있도록 할 것이다.

BC76 IASB는 약정에 대해 이 기준서를 적용할 때, 작성자가 감수해야 할 원가는 약정에 대한 회계처리보다 공동약정의 유형을 평가하는데 편중된다고 보았다. 이것은 IAS 31에 따르는 공동약정에 대한 기업의 회계처리는 약정으로 발생하는 권리와 의무에 근거하여 약정을 분류하지 않고 대신에 약정이 기업으로 구조화되었는지에 따라 약정을 분류하도록 요구받기 때문이다. 이 기준서는 약

정이 별도기구로 구조화되는 경우에 관여하고 있는 공동약정의 유형을 평가하도록 요구한다. 공동약정의 분류가 IAS 31에서 요구하지 않았던 추가적인 평가에 해당하더라도, 이 기준서의 적용 요구사항은 작성자가 약정을 분류하는데 있어 지나치게 복잡하지 않도록 돕는다. IASB는 이 기준서가 약정의 분류를 요구하는 추가적인 평가가 작성자에게 과도한 원가를 부담시킨다고 생각하지 않는다.

BC77 IASB는 공개초안과 비교하여 이 기준서가 공동약정의 유형에 회계처리 방법을 맞추므로써 제안을 단순화하였다고 보았다. IASB는 기업이 약정의 분류를 결정하면, 약정에 대한 회계처리는 이 기준서에 의해 수정되지 않은 회계처리 절차(즉, 자산과 부채에 대한 회계처리를 하거나 지분법을 이용하여 투자자산에 대한 회계처리를 할 것이다)를 따를 것이라고 결론지었다. 그러나 IASB는 별도재무제표처럼 연결재무제표에서 동일한 방법으로 회계처리되는 공동영업에 대한 요구사항은 별도재무제표를 IFRS에 따라 보고하도록 요구하는 국가에 있는 기업에게 추가적인 원가를 발생시킬 수도 있다고 보았다. 이것은 그러한 요구사항이 법에 명시된 회계와 세무수익 간의 차이조정처럼 추가적인 수작업 절차를 수행하게 할 수도 있으며, 이러한 변경의 영향에 대한 추가적인 설명을, 예를 들어 채권자에게, 제공하는 것을 요구할 수도 있기 때문이다. 전환에 요구되는 이러한 원가와 그 밖의 원가를 제외하고, 공동약정에 대한 회계처리에 드는 원가는 기업이 약정의 분류를 결정하면 이 기준서 때문에 바뀌지는 않을 것이다.

BC78 IASB는 향상된 검증가능성, 비교가능성 및 이해가능성으로 약정과 관련된 기업의 재무제표에서 공동약정에 대한 보다 충실한 표시를 가져오며, 그러한 효익은 작성자가 이 기준서를 수행하면서 발생할 수도 있는 원가보다 더 크다고 결론지었다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1111호와 국제회계기준 제11호(IFRS 11)

기업회계기준서 제1111호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 제11호(IFRS 11) '공동약정(Joint Arrangements)'에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업을 명시하기 위하여 문단 한3.1이 추가되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 '한'이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다.

국제회계기준 제1111호(IFRS 11)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1111호가 IFRS 11의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1111호를 준수하면 동시에 IFRS 11을 준수하는 것이 된다.

이 기준서의 개요

개관

- IN1 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'은 공동약정 당사자들의 재무 보고에 대한 원칙을 정한다.
- IN2 이 기준서는 기업회계기준서 제1031호 '조인트벤처 투자지분'과 기업회계기준해석서 제2013호 '공동지배기업: 참여자의 비화폐성 출자'를 대체하고, 2013년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 조기적용을 허용한다.

IASB의 기준서 발행 이유

- IN3 이 기준서는 기업회계기준서 제1031호의 두 가지 측면 즉, 약정의 구조가 회계처리의 유일한 결정요인이었다는 점과 기업이 공동지배 기업의 지분에 대한 회계처리 선택권을 가지고 있었다는 점을 해결하는데 주로 관심을 두고 있다.
- IN4 기업회계기준서 제1111호는 모든 공동약정에 대한 회계처리에 적용할 수 있는 원칙을 수립하여 기업회계기준서 제1031호를 개선한다.

IASB의 기준서 개정(2014년 5월) 이유

- IN4A 2014년 5월에 IASB는 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업의 지분 취득에 대한 회계 지침을 제공하기 위하여 IFRS 11(기업회계기준서 제1111호)을 개정하였다.

이 기준서의 주요 특징

- IN5 이 기준서는 공동약정 당사자가 약정에서 발생하는 자신의 권리와

의무를 평가하여 관여된 공동약정의 유형을 결정하도록 요구한다.

일반적인 요구사항

- IN6 이 기준서는 공동약정 당사자인 모든 기업에 적용한다. 둘 이상의 당사자들이 공동지배력을 보유하는 약정이 공동약정이다. 약정의 지배력에 대한 합의된 공유는 공동지배력으로 정의한다. 공동지배력은 약정 관련 활동(즉, 약정의 이익에 유의적인 영향을 미치는 활동)을 결정할 때 지배력을 공유하는 당사자들 전원의 동의를 요구하는 경우에만 존재한다.
- IN7 공동약정을 두 가지 유형, 즉 공동영업과 공동기업으로 분류한다. 공동영업은 약정의 공동지배력을 보유하는 당사자(공동영업자)들이 약정의 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 갖는 공동약정이다. 공동기업은 약정의 공동지배력을 보유하는 당사자(공동기업참여자)들이 약정의 순자산에 대한 권리를 갖는 공동약정이다.
- IN8 기업은 권리와 의무를 고려하여 관여하고 있는 공동약정의 유형을 결정한다. 기업은 약정의 구조와 법적 형식, 약정 당사자들에 의해 합의된 계약상 조건, 그리고 관련이 있다면, 그 밖의 사실과 상황을 고려하여 자신의 권리와 의무를 평가한다.
- IN9 공동영업자는 특정 자산, 부채, 수익 및 비용에 적용가능한 관련 IFRS에 따라 약정에 대한 자신의 지분과 관련된 자산과 부채를 인식하고 측정(그리고 관련 수익과 비용을 인식)한다.
- IN9A 이 기준서는 (기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업에 대한 지분 취득자에게 기업회계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서에 따라 사업결합 회계에 대한 모든 원칙을 적용할 것을 요구한다. 다만, 이 기준서의 지침과 상충되는 원칙은 적용하지 아니한다. 또한 취득자는 기업회

계기준서 제1103호와 그 밖의 기준서에서 사업결합에 대해 요구하는 정보를 공시한다.

IN10 공동기업 참여자는 기업회계기준서 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'에 따라 지분법을 사용하여 그 투자자산을 인식하고 회계처리한다. 그 기업이 기업회계기준서 제1028호에 명시된 것처럼 지분법 적용이 면제되는 경우에는 그러하지 아니한다.

IN11 공동약정의 공동지배력을 갖는 당사자들에 대한 공시요구사항은 기업회계기준서 제1112호 '타 기업에 대한 지분의 공시'에서 명시한다.

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 |
|----------------|---|---|
| 2018.4.27. 개정 | 한국채택국제회계기준 2015-2017 연차개선 | Annual Improvements to IFRSs 2015-2017 Cycle |
| 2014.9.12. 개정 | 공동영업에 대한 지분 취득 회계 (기업회계기준서 제1111호의 개정) | Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations(Amendments to IFRS 11) |
| 2012.10.19. 개정 | 경과규정 지침; 연결재무제표, 공동약정, 타 기업에 대한 지분의 공시 개정 | Transition Guidance; Amendments to IFRS 10 Consolidated F/S IFRS 11 Joint Arrangements IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities |
| 2011.11.18. 제정 | 공동약정 | IFRS 11 Joint Arrangements |