

기업회계기준서 제1101호

한국채택국제회계기준의 최초채택

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2023. 12. 22.

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 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 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.

문
본

목 차

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’

	문단번호
목적	1
적용	한2.1
적용범위	2~5
인식과 측정	6~19
개시 한국채택국제회계기준 재무상태표	6
회계정책	7~12
다른 한국채택국제회계기준서의 소급적용에 대한 예외	13~17
추정치	14~17
다른 한국채택국제회계기준서에 대한 면제	18~19
표시와 공시	20~33
비교정보	21~22
한국채택국제회계기준에 의하지 않은 비교정보와	
역사적 요약정보	22
한국채택국제회계기준으로의 전환에 대한 설명	23~33
조정	24~28
금융자산이나 금융부채의 지정	29~29A
간주원가로서 공정가치의 사용	30
종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자에	
간주원가 사용	31
석유·가스자산에 간주원가 사용	31A
요율규제대상영업의 간주원가 사용	31B
극심한 초인플레이션 후의 간주원가 사용	31C
중간재무보고서	32~33

목 차

시행일	34~39A
기업회계기준서 제1101호(2007년 제정)의 대체	40

부록 A. 용어의 정의

부록 B. 다른 한국채택국제회계기준서의 소급적용에 대한 예외

부록 C. 사업결합에 대한 면제

부록 D. 다른 한국채택국제회계기준서에 대한 면제

부록 E. 한국채택국제회계기준서에 대한 단기 면제

기업회계기준서 제1101호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1101호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시 된다.

[적용사례·실무적용지침]

실무적용지침 (IG1-IG206)

문단비교표

[결론도출근거]

IFRS 1의 결론도출근거 (BC1-BC99)

K-IFRS 제1101호의 결론도출근거 (한BC80.1)

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’은 문단 1~40과 부록 A~E로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. 굵게 표시된 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, ‘기업회계 기준 전문’ 및 ‘재무보고를 위한 개념체계’를 배경으로 이해하여야 한다. 회계정책의 선택 및 적용에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업 회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’에 따른다.

기업회계기준서 제1101호

한국채택국제회계기준의 최초채택

목적

- 1 이 기준서의 목적은 **최초 한국채택국제회계기준 재무제표**와 동 재무제표에 속하는 기간의 중간재무보고서가 다음과 같은 양질의 정보를 포함하도록 하는 데 있다.
- (1) 이용자에게 투명하며, 표시된 모든 기간에 대해 비교가능한 정보
 - (2) **한국회계기준위원회가 채택한 국제회계기준**(이하 '**한국채택국제회계기준**'이라 한다)에 따른 회계처리의 적절한 출발점을 제공하는 정보
 - (3) 효익을 초과하지 않는 원가로 산출할 수 있는 정보

적용

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

적용범위

- 2 다음의 경우에 이 기준서를 적용하여야 한다.
- (1) 최초 한국채택국제회계기준 재무제표
 - (2) 해당된다면, 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 속하는 기간의 일부에 대해 기업회계기준서 제1034호 '중간재무보고'를 적용하여 작성하는 중간재무보고서

3 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 기업이 한국채택국제회계 기준을 채택하여 이를 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구를 기재한 최초의 연차재무제표이다. 예를 들면, 다음 중 하나에 해당하는 기업이 한국채택국제회계기준에 따라 작성한 재무제표는 최초 한국채택국제회계기준 재무제표이다.

- (1) 최근의 과거 재무제표가 다음 중 하나에 해당하는 경우
 - (가) 모든 관점에서 국제회계기준과 일관되지는 않은 다른 기준을 적용하여 작성한 경우
 - (나) 모든 관점에서 국제회계기준이나 한국채택국제회계기준과 부합하지만, 재무제표에 국제회계기준이나 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구가 포함되어 있지 않은 경우
 - (다) 국제회계기준이나 한국채택국제회계기준의 전부가 아니라 일부를 준수하였다는 명시적인 문구가 포함된 경우
 - (라) 국제회계기준과 일관되지 않은 다른 기준을 적용하면서, 다른 기준에 존재하지 않는 항목에 대하여는 개별적인 국제회계기준이나 한국채택국제회계기준을 적용한 경우
 - (마) 다른 기준을 적용하면서, 일부 금액을 국제회계기준이나 한국채택국제회계기준을 적용한 금액으로 조정한 경우
- (2) 기업의 소유주나 그 밖의 외부 이용자는 이용할 수 없지만 내부적으로만 사용하기 위해 국제회계기준 재무제표를 작성한 경우
- (3) 기업회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’에서 정의한 전체 재무제표를 작성하지 않고, 연결 목적으로 국제회계기준에 따른 재무보고 자료를 작성한 경우
- (4) 과거기간에 대하여 재무제표를 제공하지 않았던 경우

4 이 기준서는 최초로 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우에 적용한다. 예를 들면, 다음의 경우에는 적용하지 아니한다.

- (1) 과거에 국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구를 포함한 재무제표뿐만 아니라 다른 기준에 따른 재무제표를 제공하였으나, 더 이상 다른 기준에 따른 재무제표를 제공하지 않기로 한 경우
- (2) 과거연도에 다른 기준을 적용하여 재무제표를 제공하였으며, 그 재무제표에 국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구가 포함되어 있는 경우
- (3) 과거연도에 감사인이 재무제표에 대한 감사의견을 제한한 경우이더라도, 그 재무제표에 국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구가 포함되어 제공된 경우

4A 문단 2와 3의 규정에도 불구하고, 과거 보고기간에 한국채택국제회계기준을 적용한 적이 있었던 기업이 직전 연차재무제표에 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구를 기재하지 않은 경우에는 이 기준서를 적용하거나, 한국채택국제회계기준을 계속 적용하여 온 것처럼 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 한국채택국제회계기준을 소급하여 적용한다.

4B 문단 4A에 따라 기업이 이 기준서를 적용하지 않기로 선택한 경우에도 기업회계기준서 제1008호에서 요구하는 공시사항에 추가하여 이 기준서의 문단 23A와 23B의 공시요구사항을 적용한다.

한5.1 과거연도에 국제회계기준에 따라 재무제표를 작성하였고 그 재무제표에 국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한 없이 기술된 문구가 포함되어 있는 경우에는 한국채택국제회계기준에 따라 재무제표를 재작성하지 않는다. 이 경우 국제회계기준에 따라 작성된 과거연도의 재무제표는 한국채택국제회계기준에 따라 작성된 것으로 본다.

- 5 이 기준서는 이미 한국채택국제회계기준을 채택하고 있는 기업이 회계정책을 변경하는 경우에는 적용하지 아니한다. 이러한 변경에 대해서는 다음의 기준서를 적용한다.
- (1) 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’의 회계정책의 변경에 대한 규정
 - (2) 다른 한국채택국제회계기준서의 특정 경과규정

인식과 측정

개시 한국채택국제회계기준 재무상태표

- 6 **한국채택국제회계기준 전환일에 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표**를 작성하고 표시하는데, 이것이 한국채택국제회계기준을 적용하는 회계처리의 출발점이 된다.

회계정책

- 7 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표와 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 표시된 모든 회계기간에는 동일한 회계정책을 적용하여야 한다. 회계정책은 문단 13~19 그리고 부록 B~E에서 규정한 사항을 제외하고 **최초 한국채택국제회계기준 보고기간말** 현재 시행 중인 모든 한국채택국제회계기준을 준수하여야 한다.
- 8 이전에 시행하였던 다른 한국채택국제회계기준서는 적용할 수 없다. 아직 적용이 의무화되지는 않았지만 조기 적용이 허용된 새로운 한국채택국제회계기준은 적용할 수 있다.

<p>사례: 최근 한국채택국제회계기준의 일관된 적용</p>
<p>배경</p>

사례: 최근 한국채택국제회계기준의 일관된 적용

기업 A의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표의 보고기간말은 20X5년 12월 31일이다. 기업 A는 재무제표에 1년의 비교정보만 표시하기로 하였다(문단 21 참조). 따라서 한국채택국제회계기준 전환일은 20X4년 1월 1일 사업의 개시시점(또는 마찬가지로 20X3년 12월 31일 사업의 종료시점)이다. 기업 A는 **과거회계기준**에 따라 20X4년 12월 31일까지 매년 12월 31일을 기준으로 재무제표를 작성하였다.

규정의 적용

기업 A는 다음 사항에 대해 20X5년 12월 31일로 종료하는 회계기간에 시행 중인 한국채택국제회계기준을 적용하여야 한다.

- (1) 20X4년 1월 1일 현재의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 작성과 표시
- (2) 20X5년 12월 31일의 재무상태표(20X4년도의 비교금액 포함), 동일로 종료하는 회계연도의 포괄손익계산서, 자본변동표와 현금흐름표(20X4년도의 비교금액 포함) 및 주식(20X4년도의 비교정보 포함)의 작성과 표시

새로운 한국채택국제회계기준을 아직 의무적으로 적용해야하는 것은 아니지만 조기 적용이 허용되는 경우, 기업 A는 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 그 한국채택국제회계기준을 반드시 적용할 의무는 없으나 적용이 허용된다.

- 9 다른 한국채택국제회계기준서의 경과규정은 이미 한국채택국제회계기준을 적용하고 있는 기업의 회계정책의 변경에 적용한다. 그러한 경과규정은 한국채택국제회계기준의 **최초채택기업**에는 적용하지 않는다. 다만, 부록 B~E에서 규정한 것은 제외한다.

- 10 문단 13~19 그리고 부록 B~E에서 설명하고 있는 사항을 제외하고, 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성할 때에는 다음 사항을 준수하여야 한다.
- (1) 한국채택국제회계기준에서 인식을 요구하는 모든 자산과 부채를 인식한다.
 - (2) 한국채택국제회계기준에서 인식을 허용하지 않는 항목을 자산이나 부채로 인식하지 아니한다.
 - (3) 과거회계기준에 따라 자산, 부채 또는 자본 구성요소의 한 종류로 인식되었으나, 한국채택국제회계기준에 따라 다른 종류의 자산, 부채 또는 자본 구성요소로 인식되는 항목들은 재분류한다.
 - (4) 인식된 모든 자산과 부채를 측정할 때 한국채택국제회계기준을 적용한다.
- 11 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 적용하는 회계정책이 동일한 시점에 적용한 과거회계기준의 회계정책과 다를 수 있다. 이에 따른 조정금액은 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 사건과 거래에서 비롯된다. 따라서 한국채택국제회계기준 전환일에 그 조정금액을 직접 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 분류)에서 인식한다.
- 12 이 기준서는 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 각 한국채택국제회계기준에 따라 작성하여야 한다는 원칙에 대해 다음 두 종류의 예외를 규정한다.
- (1) 문단 14~17과 부록 B는 다른 한국채택국제회계기준서의 일부 규정의 소급적용을 금지한다.
 - (2) 부록 C~E는 다른 한국채택국제회계기준서의 일부 규정에 대해 면제를 허용한다.

다른 한국채택국제회계기준서의 소급적용에 대한 예외

- 13 이 기준서는 다른 한국채택국제회계기준서의 일부 규정의 소급적용을 금지한다. 이러한 예외는 문단 14~17 그리고 부록 B에 명시한다.

추정치

- 14 한국채택국제회계기준 전환일의 한국채택국제회계기준에 따른 추정치는 기존의 추정에 오류가 있었다는 객관적인 증거가 없는 한 동일한 시점에 과거회계기준에 따라 추정된 추정치(회계정책의 차이조정 반영 후)와 일관성이 있어야 한다.

- 15 기업은 과거회계기준에 따라 작성된 추정치에 대한 정보를 한국채택국제회계기준 전환일 후에 얻을 수도 있다. 이러한 정보의 입수는 문단 14에 따라 기업회계기준서 제1010호 '보고기간후사건'의 수정을 요하지 않는 보고기간후사건과 동일한 방법으로 처리하여야 한다. 예를 들면, 기업의 한국채택국제회계기준 전환일이 20X4년 1월 1일이며, 20X4년 7월 15일에 입수한 새로운 정보에 따르면 과거회계기준에 따라 작성한 20X3년 12월 31일의 추정치를 수정해야 하는 경우를 가정한다. 이 경우 새로운 정보를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 반영하지 아니한다(회계정책의 차이 때문에 추정치의 수정이 필요하거나 추정치에 오류가 있었다는 객관적인 증거가 있는 경우는 제외). 대신 이 새로운 정보를 20X4년 12월 31일에 종료되는 연도의 당기손익(또는 적절하다면 기타포괄손익)에 반영하여야 한다.

- 16 한국채택국제회계기준 전환일에 과거회계기준에 따라 반드시 적용할 의무는 없었으나 한국채택국제회계기준에 따라 추정을 해야 하는 경우가 있다. 이 경우 한국채택국제회계기준에 따른 추정치는 기업회계기준서 제1010호와 일관성 있게 한국채택국제회계기

준 전환일에 존재하는 상황을 반영하여야 한다. 특히, 한국채택국제회계기준 전환일의 시장가격, 이자율 또는 환율의 추정치는 동일자의 시장상황을 반영하여야 한다.

- 17 문단 14~16은 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 적용한다. 또한 동 문단을 최초 한국채택국제회계기준 재무제표의 비교표시되는 기간에도 적용하는데, 이러한 경우 한국채택국제회계기준 전환일을 비교표시되는 기간의 종료일로 대체하여 적용한다.

다른 한국채택국제회계기준서에 대한 면제

- 18 부록 C~E의 면제조항 중 하나 이상을 선택하여 적용할 수 있다. 이러한 면제조항을 유추하여 다른 항목에 적용하지 아니한다.
- 19 [국제회계기준위원회가 삭제함]

표시와 공시

- 20 이 기준서는 다른 한국채택국제회계기준서에서 요구하고 있는 표시와 공시 규정에 대한 면제는 제공하지 않는다.

비교정보

- 21 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 적어도 세 개의 재무상태표, 두 개의 포괄손익계산서, 두 개의 별도 손익계산서(표시하는 경우), 두 개의 현금흐름표 및 두 개의 자본변동표와 관련 주식(표시된 모든 재무제표에 대한 비교정보를 포함)을 포함하여야 한다.

한국채택국제회계기준에 의하지 않은 비교정보와 역사적 요약정보

- 22 일부 기업은 한국채택국제회계기준에 따라 완전한 비교정보를 표시하는 최초기간 전의 기간에 대해 선별된 자료의 역사적 요약정보를 표시하기도 한다. 이 기준서는 이러한 요약정보가 한국채택국제회계기준의 인식과 측정규정을 준수하도록 요구하지는 않는다. 또 일부 기업은 기업회계기준서 제1001호에서 요구하는 비교정보뿐만 아니라 과거회계기준에 따른 비교정보를 표시하기도 한다. 역사적 요약정보나 과거회계기준에 따른 비교정보를 포함하는 재무제표를 공시하는 기업은 다음을 준수하여야 한다.
- (1) 과거회계기준 정보가 한국채택국제회계기준에 따라 작성된 것이 아니라는 사실을 분명히 표시한다.
 - (2) 한국채택국제회계기준을 준수할 경우 필요한 주요 조정사항의 내용을 공시한다. 그러한 조정사항을 계량화할 필요는 없다.

한국채택국제회계기준으로의 전환에 대한 설명

- 23 과거회계기준에서 한국채택국제회계기준으로의 전환이 보고되는 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 어떻게 영향을 미치는지 설명하여야 한다.
- 23A 문단 4A에서 기술한 바와 같이 과거 보고기간에 한국채택국제회계기준을 적용한 적이 있었던 기업은 다음 사항을 공시한다.
- (1) 한국채택국제회계기준 적용을 중단하였던 이유
 - (2) 한국채택국제회계기준 적용을 재개하는 이유
- 23B 문단 4A에 따라 기업이 이 기준서를 적용하지 않기로 선택한 경우, 한국채택국제회계기준의 적용을 중단한 적이 없었던 것처럼 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택한 이유를 설명하여야 한다.

조정

- 24 문단 23을 따르기 위하여, 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 다음을 포함하여야 한다.
- (1) 다음 각각의 기준일에 과거회계기준에 따라 보고된 자본에서 한국채택국제회계기준에 따른 자본으로의 조정
 - (가) 한국채택국제회계기준 전환일
 - (나) 과거회계기준에 따른 최근 연차재무제표에 표시된 최종 기간의 종료일
 - (2) 최근 연차재무제표의 최종 기간에 대해 한국채택국제회계기준에 따른 총포괄손익으로의 조정. 이러한 조정의 시작 항목은 같은 기간의 과거회계기준에 따른 총포괄손익 또는 만약 그러한 총포괄손익을 보고하지 않았다면 과거회계기준에 따른 당기손익이 되어야 한다.
 - (3) 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성하면서 손상차손을 최초로 인식하거나 환입하는 경우, 그러한 손상차손이나 손상차손환입을 한국채택국제회계기준 전환일에 개시하는 회계기간에 인식하였다면 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'에서 요구하는 공시사항
- 25 문단 24(1)과 (2)에서 요구하는 조정내용은 이용자가 재무상태표와 포괄손익계산서의 중요한 조정을 이해할 수 있도록 충분히 상세한 내용으로 표시하여야 한다. 또한, 과거회계기준에 따른 현금흐름표를 보고한 경우 현금흐름표의 중요한 조정내용도 설명하여야 한다.
- 26 과거회계기준에 따라 발생한 오류를 발견하는 경우, 문단 24(1)과 (2)의 조정내용은 이러한 오류의 수정과 회계정책의 변경을 구분하여야 한다.

27 기업회계기준서 제1008호는 기업이 한국채택국제회계기준을 채택할 때 이루어지는 회계정책 변경이나 최초 한국채택국제회계기준 재무제표를 표시할 때까지 이루어 지는 그러한 정책의 변경에는 적용하지 않는다. 따라서 회계정책 변경에 관한 기업회계기준서 제1008호의 규정은 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 적용하지 않는다.

27A 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 속하는 기간 중에 기업이 회계정책이나 이 기준서에 포함된 면제규정의 사용을 변경하는 경우, 최초 한국채택국제회계기준 중간 재무보고와 최초 한국채택국제회계기준 재무제표 사이의 변경사항을 문단 23에 따라 설명하고, 문단 24(1)과 (2)에서 요구하는 조정을 갱신하여야 한다.

28 과거기간의 재무제표를 표시하지 않은 경우에는 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 그 사실을 공시한다.

금융자산이나 금융부채의 지정

29 문단 D19A에 따라 과거에 인식한 금융자산을 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정하는 것을 허용한다. 이 경우에 지정한 금융자산의 지정일 현재의 공정가치, 과거 재무제표에서의 분류와 장부 금액을 공시한다.

29A 문단 D19에 따라 과거에 인식한 금융부채를 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정하는 것을 허용한다. 이 경우 지정한 금융부채의 지정일 현재의 공정가치, 과거 재무제표에서의 분류와 장부금액을 공시한다.

간주원가로서 공정가치의 사용

30 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 유형자산, 투자부동산, 무형자산, 사용권자산에 대하여 공정가치를 **간주원가**로 사용하는 경우(문단 D5와 D7 참조), 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 각 항목에 대해 다음 사항을 공시한다.

- (1) 공정가치의 총계
- (2) 과거회계기준에 따라 보고한 장부금액에 대한 조정의 총계

종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자에 간주원가 사용

31 이와 유사하게, 기업이 별도재무제표에 있는 종속기업, 공동기업 또는 관계기업에 대한 투자의 간주원가를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 사용하는 경우(문단 D15 참조), 최초 한국채택국제회계기준 별도재무제표에 다음 사항을 공시한다.

- (1) 간주원가가 과거회계기준에 따른 장부금액인 경우 그러한 투자들의 간주원가 총계
- (2) 간주원가가 공정가치인 경우 그러한 투자들의 간주원가 총계
- (3) 과거회계기준에 따라 보고한 장부금액에 대한 조정의 총계

석유·가스자산에 간주원가 사용

31A 기업이 석유·가스자산에 대해 문단 D8A(2)의 면제조항을 적용하는 경우, 면제조항 적용 사실과 과거회계기준에 따라 결정된 장부금액의 배분되는 기준을 공시하여야 한다.

요율규제대상영업의 간주원가 사용

31B 기업이 요율규제대상영업에 문단 D8B의 면제규정을 사용하는 경우, 그 사실과 과거회계기준에서 장부금액이 결정되었던 근거를 공시하여야 한다.

극심한 초인플레이션 후의 간주원가 사용

- 31C 극심한 초인플레이션(문단 D26~D30 참조)으로 인해, 자산과 부채를 공정가치로 측정하고 그 공정가치를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 간주원가로 사용하기로 선택한 경우 극심한 초인플레이션의 영향을 받는 기능통화를 어떻게 그리고 왜 사용하다가 중단했는지에 대한 설명을 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 공시한다.

중간재무보고서

- 32 문단 23을 준수하기 위하여 기업회계기준서 제1034호에 따라 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 속하는 기간에 대해 중간재무보고서를 표시하는 경우, 기업회계기준서 제1034호의 규정에 추가하여 다음 사항을 충족하여야 한다.

- (1) 직전 회계연도의 비교대상중간기간에 대해 중간재무보고서를 표시한 경우 각 중간재무보고서에는 다음 조정사항을 포함하여야 한다.
 - (가) 비교대상중간기간의 종료일 현재의 과거회계기준에 따른 자본에서 동일자의 한국채택국제회계기준에 따른 자본으로의 조정
 - (나) 비교대상중간기간(중간기간과 누적중간기간)에 대해 한국채택국제회계기준에 따른 총포괄손익으로의 조정. 이러한 조정의 시작 항목은 같은 기간의 과거회계기준을 적용한 총포괄손익 또는 만약 그러한 총포괄손익을 보고하지 않았다면 과거회계기준에 따른 당기손익이 되어야 한다.
- (2) 상기 (1)에서 요구하는 조정사항에 추가하여, 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 속하는 기간에 대해 기업회계기준서 제1034호에 따른 최초 중간재무보고서에는 문단 24(1)과 (2)에서 설명한 조정사항(문단 25와 26에서 요구하는 상세한 내용 포함)이나 이러한 조정사항을 포함하고 있는 다른 공표된 문서의 상호참조를 포함하여야 한다.

(3) 회계정책을 변경하거나 이 기준서에 포함된 면제규정의 사용을 변경하는 경우, 그 변경사항을 문단 23에 따라 해당 각 중간재무보고서에서 설명하고 (1)과 (2)에서 요구하는 조정을 갱신하여야 한다.

33 중간재무보고서의 이용자가 최근의 연차재무제표도 이용할 수 있다는 가정에 기초하여, 기업회계기준서 제1034호는 최소한의 공시를 요구한다. 그러나 기업회계기준서 제1034호는 '해당 중간기간을 이해하는 데 중요한 사건이나 거래'는 공시할 것을 요구한다. 따라서 최초채택기업이 과거회계기준에 따른 최근의 연차재무제표에서 해당 중간기간을 이해하는 데 중요한 정보를 공시하지 않았다면, 중간재무보고서에 그 정보를 공시하거나 그런 정보를 포함하고 있는 다른 공표된 문서의 상호참조를 포함하여야 한다.

시행일

34 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한34.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.

35 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

36 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)는 이 기준서의 문단 19, C1 그리고 C4(6) 및 (7)을 개정하였다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용한다.

- 37 기업회계기준서 제1027호 ‘연결재무제표와 별도재무제표’(2008년 개정)는 이 기준서의 문단 B1과 B7을 개정하였다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1027호(2008년 개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용한다.
- 38 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 39 2008년 11월의 한국채택국제회계기준 연차개선에서 문단 B7을 개정하였다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1027호(2008년 개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용한다.
- 39A 2009년 12월에 기업회계기준서 제1101호를 개정하여 최초채택기업에 대한 면제조항 문단 31A, D8A, D9A 및 D21A를 추가하고 문단 D1(3), (4) 및 (12)를 개정하였다. 이 개정내용은 2010년 1월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용하며 조기적용을 허용한다. 개정내용을 조기적용할 경우 그 사실을 공시한다.
- 39B [국제회계기준위원회에서 삭제함]
- 39C 기업회계기준해석서 제2119호 ‘지분상품에 의한 금융부채의 소멸’은 문단 D25를 추가하였다. 이 해석서를 적용하는 경우에는 그러한 개정을 적용한다.
- 39D [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 39E 2010년 10월에 공표된 한국채택국제회계기준 연차개선에서는 문단 27A, 31B와 D8B를 추가하였으며 문단 27, 32, D1(3)과 D8을 개정하였다. 동 개정내용은 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는

회계연도부터 적용하되 조기적용을 허용한다. 조기적용을 하는 경우 그 사실을 공시하여야 한다. 한국채택국제회계기준 제1101호의 시행일 전의 기간에 한국채택국제회계기준을 채택하였거나 과거에 한국채택국제회계기준 제1101호를 적용한 기업은 이 개정내용의 시행일 후 최초 회계기간에 문단 D8의 개정내용을 소급하여 적용하는 것을 허용한다. 문단 D8을 소급적용하는 기업은 그 사실을 공시한다.

39F [국제회계기준위원회가 삭제함]

39G [국제회계기준위원회에서 삭제함]

39H 2010년 12월에 발표된 ‘최초채택기업에 대한 극심한 초인플레이션과 특정일 삭제’ (기업회계기준서 제1101호 개정)는 문단 B2, D1 및 D20을 수정하고 문단 31C와 D26~D30을 추가하였다. 이러한 개정내용은 2011년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용하며 조기적용이 허용된다.

39I 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’와 기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’은 문단 31, B7, C1, D1, D14 및 D15를 개정하고 문단 D31을 추가하였다. 이러한 개정은 기업회계기준서 제1110호 및 기업회계기준서 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.

39J 2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호 ‘공정가치 측정’에 따라 문단 19가 삭제되었고, 부록 A의 공정가치 정의와 문단 D15 및 D20이 개정되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.

39K [한국회계기준위원회가 삭제함]

- 39L 기업회계기준서 제1019호(2011년 11월 개정)에 따라 문단 D1이 개정되었고, 문단 D10과 D11이 삭제되었다. 기업회계기준서 제1019호(2011년 11월 개정)를 적용할 때 이러한 개정 내용을 적용한다.
- 39M 기업회계기준해석서 제2120호 '노천광산 생산단계의 박토원가'에 의해 문단 D32가 추가되고, 문단 D1이 개정되었다. 기업회계기준 해석서 제2120호를 적용하는 때에 해당 개정내용도 적용한다.
- 39N 2012년 9월에 발표된 '정부대여금(기업회계기준서 제1101호의 개정)'은 문단 B1(6) 및 B10~B12를 추가하였다. 이러한 개정내용은 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기적용을 허용한다.
- 39O 문단 B10과 B11은 기업회계기준서 제1109호를 언급한다. 만약 기업이 한국채택국제회계기준을 적용하되 기업회계기준서 제1109호를 아직 적용하지 않는다면, 문단 B10과 B11의 기업회계기준서 제1109호 언급은 기업회계기준서 제1039호 '금융상품: 인식과 측정'의 언급으로 본다.
- 39P 2012년 11월에 발표된 한국채택국제회계기준 연차개선에 따라 문단 4A, 4B, 23A 및 23B가 추가되었다. 이러한 개정내용은 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 소급적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.
- 39Q 2012년 11월에 발표된 한국채택국제회계기준 연차개선에 따라 문단 D23이 개정되었다. 이러한 개정내용은 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 기업회계기준서 제1008호 '회계정

책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 소급적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.

39R 2012년 11월에 발표된 한국채택국제회계기준 연차개선에 따라 문단 21이 개정되었다. 2013년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 개정을 소급적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.

39S 2012년 11월에 발표된 연결재무제표, 공동약정 및 타 기업에 대한 지분의 공시에 대한 경과규정 지침(기업회계기준서 제1110호, 제1111호, 및 제1112호에 대한 개정)에 따라 문단 D31이 개정되었다. 기업회계기준서 제1111호(2012년 10월 개정)를 적용할 때에는 이러한 개정을 적용하여야 한다.

39T 2013년 6월에 발표된 '투자기업'(기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표', 제1112호 '타 기업에 대한 지분의 공시' 및 제1027호 '별도재무제표'의 개정)에서 문단 D16, D17 및 부록 C를 개정하였다. 동 개정내용은 2014년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용한다. 조기적용이 허용된다. 조기적용할 경우 그러한 사실을 공시하고 '투자기업'에 포함된 모든 개정내용을 동시에 적용한다.

39U [국제회계기준위원회에서 삭제함]

39V 2014년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1114호 '규제이연계정'에 따라 문단 D8B가 개정되었다. 이 개정내용은 2016년 1월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용하되 조기적용이 허용된다. 기업회계기준서 제1114호를 조기에 적용하는 경우, 그 개정내용 또한 조기적용한다.

- 39W 2014년 12월에 발표된 ‘공동영업에 대한 지분 취득 회계(기업회계기준서 제1111호 개정)’에 따라 문단 C5가 개정되었다. 이러한 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용된다. 기업회계기준서 제1111호의 관련 개정내용을 조기적용하는 경우, 문단 C5의 개정 내용도 조기적용한다.
- 39X 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’에 따라, 문단 D1을 개정하였고 문단 D24와 관련 소제목을 삭제하였으며 문단 D34~D35와 관련 소제목을 추가하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1115호를 적용할 때 적용한다.
- 39Y 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1109호 ‘금융상품’에 따라 문단 29, B1~B6, D1, D14, D15, D19, D20을 개정하였고, 39B, 39G, 39U를 삭제하였으며, 29A, B8~B8G, B9, D19A~D19C, D33, E1, E2를 추가하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.
- 39Z 2014년 12월에 공표한 ‘별도재무제표에 대한 지분법’(기업회계기준서 제1027호 개정)에 따라 문단 D14를 개정하였고 D15A를 추가하였다. 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용을 허용한다. 조기 적용을 하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- 39AA [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 39AB 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 30, C4, D1, D7, D8B, D9를 개정하였고, 문단 D9A를 삭제하였으며, 문단 D9B~D9E를 추가하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.

- 39AC 기업회계기준해석서 제2122호 ‘외화 거래와 선지급·선수취 대가’에 따라 문단 D36을 추가하였고 문단 D1을 개정하였다. 기업회계기준해석서 제2122호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.
- 39AD 2017년 4월에 공표한 ‘한국채택국제회계기준 2014-2016 연차개선’에 따라 문단 39L과 39T를 개정하였고, 문단 39D, 39F, 39AA, E3~E7을 삭제하였다. 이 개정 내용은 2018년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다.
- 39AE 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호 ‘보험계약’에 따라 문단 B1과 D1을 개정하였고, 문단 D4 위의 제목과 문단 D4를 삭제하였으며, 문단 B12 다음의 제목과 문단 B13을 추가하였다^{한1)}. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.
- 39AF 기업회계기준해석서 제2123호 ‘법인세 처리의 불확실성’에 따라 문단 E8을 추가하였다. 기업회계기준해석서 제2123호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.
- 39AG 2020년 12월에 공표한 ‘한국채택국제회계기준 2018-2020 연차개선’에 따라 문단 D1(6)을 개정하였고 문단 D13A를 추가하였다. 이 개정 내용은 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

한1) 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 2017년 5월 발표한 IFRS 17 ‘보험계약’에 대응하는 K-IFRS 제1117호 ‘보험계약’을 제정 의결하였으나 공표하지 않고, 국제회계기준위원회가 2020년 6월에 발표한 개정 IFRS 17을 포함하여 K-IFRS 제1117호를 2021년 4월에 수정 심의·의결하였다. 한편, 국제회계기준위원회는 2017년 5월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 B1과 D1을 개정하고, 문단 D4위의 제목과 문단 D4를 삭제하였으며, 문단 B12 다음의 제목과 문단 B13을 추가하였다.

39AH 2021년 12월에 공표한 '단일거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세'에 따라 문단 B1을 개정하였고, 문단 B14를 추가하였다. 이 개정 내용은 2023년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

39AI 2023년 12월에 공표된 '교환가능성 결여'(기업회계기준서 제1021호 '환율변동효과'의 개정)은 문단 31C와 D27을 개정하였다. 기업회계기준서 제1021호 (2023년 12월 개정)를 적용할 때 그러한 개정 내용을 적용한다.

기업회계기준서 제1101호(2007년 제정)의 대체

40 이 기준서는 기업회계기준서 제1101호(2007년 제정, 2008년 11월 개정)를 대체한다.

부록 A. 용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

간주원가	특정 일자의 원가나 감가상각 후 원가에 대한 대응치로 사용되는 금액. 기업이 특정 일자에 자산이나 부채를 최초로 인식하였고 그 원가가 간주원가와 동일한 것으로 가정하여 후속적으로 감가상각하거나 상각한다.
개시 한국채택국제 회계기준 재무상태표	한국채택국제회계기준 전환일의 재무상태표
공정가치	공정가치는 측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격이다(기업회계기준서 제1113호 참조).
과거회계기준	최초채택기업이 한국채택국제회계기준을 채택하기 직전에 적용한 회계기준
국제회계기준	국제회계기준위원회(IASB)에 의해 채택된 기준서 및 해석서로서 다음과 같이 구성된다. (1) 국제재무보고기준(IFRS) (2) 국제회계기준(IAS) (3) 국제재무보고기준해석위원회(IFRIC) (4) 국제재무보고기준해석위원회(IFRIC)의 전신인 상설해석위원회(SIC)가 마련한 해석서
최초채택기업	최초 한국채택국제회계기준 재무제표를 표시하는 기업
최초 한국채택국제	최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 포함된 최종

회계기준 보고기간	보고기간
최초 한국채택국제회계기준 재무제표	한국채택국제회계기준을 채택하여 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한 없이 기술된 문구를 기재한 최초의 연차재무제표
한국채택국제회계기준	한국회계기준원 회계기준위원회가 국제회계기준을 근거로 제정한 회계기준으로 다음과 같이 구성된다. (1) 기업회계기준서 (2) 기업회계기준해석서
한국채택국제회계기준 전환일	최초 한국채택국제회계기준 재무제표에서 한국채택국제회계기준을 적용한 완전한 비교정보가 표시되는 가장 이른 기간의 개시일

부록 B. 다른 한국채택국제회계기준서의 소급적용에 대한 예외

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

B1 기업은 다음의 예외를 적용한다.

- (1) 금융자산과 금융부채의 제거(문단 B2와 B3)
- (2) 위험회피회계(문단 B4~B6)
- (3) 비지배지분(문단 B7)
- (4) 금융자산의 분류와 측정(문단 B8~B8C)
- (5) 금융자산의 손상(문단 B8D~B8G)
- (6) 내재파생상품 (문단 B9)
- (7) 정부대여금(문단 B10~B12)
- (8) 보험계약(문단 B13)
- (9) 리스와 사후처리 및 복구 관련 부채에 관련되는 이연법인세
(문단 B14)

금융자산과 금융부채의 제거

B2 문단 B3에서 허용하는 경우를 제외하고 최초채택기업은 기업회계 기준서 제1109호 '금융상품'의 제거 관련 요구사항을 한국채택국제회계기준 전환일 이후에 발생한 거래에 대해 전진 적용한다. 예를 들면, 최초채택기업이 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 거래의 결과로 과거회계기준에 따라 비파생금융자산과 비파생 금융부채를 제거한 경우, 그 자산과 부채는 한국채택국제회계기준에 따라 인식하지 않는다(이후의 거래나 사건의 결과로 인식조건을 충족하는 경우는 제외).

B3 문단 B2의 규정에도 불구하고, 기업이 과거 거래의 결과로 제거한 금융자산과 금융부채에 대해 그 거래의 최초 회계처리시점에 기업회계기준서 제1109호를 적용하기 위해 필요한 정보를 가지고

있다면, 기업이 선택한 일자부터 소급하여 기업회계기준서 제1109호의 제거 요구사항을 적용할 수 있다.

위험회피회계

B4 기업회계기준서 제1109호에서 요구하는 바에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 다음 사항을 준수해야 한다.

- (1) 모든 파생상품을 공정가치로 측정한다.
- (2) 과거회계기준에 따라 자산이나 부채로 보고한 파생상품에서 발생한 모든 이연손익을 제거한다.

B5 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 기업회계기준서 제1109호에 따라 위험회피회계를 충족하지 못하는 위험회피관계(예: 위험회피수단이 독립적인 매도옵션이나 순매도옵션인 경우, 현금흐름 위험회피회계에서 위험회피대상항목이 외화위험이외의 위험에 대한 순포지션인 경우)를 반영하지 아니한다. 그러나 한국채택국제회계기준 전환일 이전에 기업이 과거회계기준에 따라 순포지션을 위험회피대상항목으로 지정한 경우 기업회계기준서 제1109호 문단 6.6.1을 충족한다면, 순포지션 내의 개별항목을 한국채택국제회계기준에 따른 위험회피대상항목으로 지정할 수 있다.

B6 한국채택국제회계기준 전환일 전에 기업이 위험회피거래로 지정하였으나 그 거래가 기업회계기준서 제1109호의 위험회피회계 조건을 충족하지 못하는 경우에 기업회계기준서 제1109호의 문단 6.5.6과 6.5.7을 적용하여 위험회피회계를 중단한다. 한국채택국제회계기준 전환일 전에 체결한 거래를 소급하여 위험회피로 지정할 수는 없다.

비지배지분

B7 최초채택기업은 기업회계기준서 제1110호의 다음 규정을 한국채택국제회계기준 전환일로부터 전진적으로 적용한다.

- (1) 비지배지분이 부(-)의 잔액이 되더라도 총포괄손익은 지배기업의 소유주와 비지배지분에 귀속된다는 문단 B94의 요구사항
- (2) 지배력을 상실하지 않는 종속기업에 대한 지배기업의 소유지분 변동의 회계처리에 대한 문단 23과 B96의 요구사항
- (3) 종속기업에 대한 지배력 상실의 회계처리에 대한 문단 B97~B99의 요구사항 및 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'의 문단 8A의 관련 요구사항

그러나 최초채택기업이 과거 사업결합에 기업회계기준서 제1103호를 소급 적용하기로 선택한 경우에는 이 기준서의 문단 C1에 따라 기업회계기준서 제1110호도 동시에 적용한다.

금융상품의 분류와 측정

B8 금융자산이 기업회계기준서 제1109호 문단 4.1.2의 조건이나 4.1.2A의 조건을 충족하는지를 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 평가한다.

B8A 기업회계기준서 제1109호 문단 B4.1.9B ~ B4.1.9D에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 변형된 화폐의 시간가치 요소를 평가하는 것이 실무적으로 불가능하다면, 기업회계기준서 제1109호 문단 B4.1.9B ~ B4.1.9D의 화폐의 시간가치 요소의 변형과 관련한 요구사항을 고려하지 않고 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 금융자산의 계약상 현금흐름의 특성을 평가한다. (이 경우 기업회계기준서 제1107호 문단 42R을 적용하지만 기업회계기준서 제1109호 문단 7.2.4는 이 문단을 뜻하며 '금융자산의 최초 인식'은 '한국채택국제회계기준 전환일'을 뜻하는 것으로 읽어야 한다.)

B8B 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 기업회계기준서 제1109호 문단 B4.1.12(3)에 따라 중도상환특성의 공정가치가 경미한지 평가하는 것이 실무적으로 불가능하다면, 기업회계기준서 제1109호 문단 B4.1.12의 중도상환특성에 대한 예외를 고려하지 않고 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 금융자산의 계약상 현금흐름의 특성을 평가한다. (이 경우에 기업회계기준서 제1107호 문단 42S를 적용하지만, '기업회계기준서 제1109호 문단 7.2.5는 이 문단을 뜻하며 '금융자산의 최초 인식'은 '한국채택국제회계기준 전환일'을 뜻하는 것으로 읽어야 한다.)

B8C 기업회계기준서 제1109호에 따라 유효이자율법을 소급하여 적용하는 것이 실무적으로 불가능하다면(기업회계기준서 제1008호에 정의함), 한국채택국제회계기준 전환일의 금융자산이나 금융부채의 공정가치는 한국채택국제회계기준 전환일의 금융자산의 새로운 총 장부금액이 되거나 금융부채의 새로운 상각후원가가 된다.

금융자산의 손상

B8D 문단 B8E~B8G와 E1~B2에 따라 기업회계기준서 제1109호 제5.5절에 따른 손상 요구사항을 소급하여 적용한다.

B8E 한국채택국제회계기준 전환일에 금융상품을 최초로 인식하는 시점(또는 기업회계기준서 제1109호 문단 5.5.6에 따라 대출약정과 금융보증계약에 대해 취소할 수 없는 약정의 당사자가 되는 시점)에 신용위험을 결정하기 위하여 과도한 원가나 노력 없이 이용할 수 있고 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보를 이용하며, 최초 인식시점의 신용위험과 한국채택국제회계기준 전환일의 신용위험을 비교한다(기업회계기준서 제1109호 문단 B7.2.2~B7.2.3 참조).

B8F 최초 인식 후 신용위험이 유의적으로 증가되었는지를 판단할 때 다음을 적용한다.

- (1) 기업회계기준서 제1109호 문단 5.5.10과 B5.5.22~B5.5.24의 요구 사항
- (2) 연체정보에 기초하여 금융상품의 최초 인식 후 신용위험이 유의적으로 증가하였다는 것을 알게 되어 손상 요구사항을 적용한다면 계약상 지급의 연체 일수가 30일을 초과한 경우에 기업회계기준서 제1109호 문단 5.5.11에 따른 반증 가능한 간주 규정

B8G 한국채택국제회계기준 전환일에 금융상품의 최초 인식 후 신용위험이 유의적으로 증가되었는지를 판단하는 데 과도한 원가나 노력이 요구된다면 금융상품이 제거될 때까지 각 보고일에 전체기간 기대신용손실에 해당하는 금액으로 손실충당금을 인식한다(다만, 보고기간 말에 금융상품의 신용위험이 낮지 않은 경우에 한하며, 그 경우에는 B8F(1)을 적용함).

내재파생상품

B9 최초채택기업은 최초로 계약 당사자가 된 시점과 기업회계기준서 제1109호 문단 B4.3.11에 따라 다시 평가하도록 요구되는 시점 중 나중 시점에 존재하는 조건에 기초하여 내재파생상품을 주계약과 분리하여 파생상품으로 회계처리하여야 하는지를 평가한다.

정부대여금

B10 최초채택기업은 수령한 모든 정부대여금을 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시'에 따라 금융부채 또는 지분상품으로 분류한다. 문단 B11에 의해 허용되는 경우를 제외하고, 최초채택기업은 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'과 제1020호 '정부보조금'의

회계처리와 정부지원의 공시의 요구사항을 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 정부대여금에 전진적용하고, 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금에 상응하는 효익을 정부보조금으로 인식하지 않는다. 결과적으로, 최초채택기업이 과거회계기준 하에서 한국채택국제회계기준 요구사항에 일관되는 근거에 따라 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금을 인식 및 측정하지 않았다면, 그 기업은 한국채택국제회계기준 전환일의 과거회계기준에 의한 대여금 장부금액을 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 장부금액으로 사용한다. 한국채택국제회계기준 전환일 후에는 그러한 대여금의 측정에 기업회계기준서 제1109호를 적용한다.

B11 문단 B10에 불구하고, 기업이 정부대여금에 대한 최초 회계처리에 소급적용에 필요한 정보를 얻었다면, 한국채택국제회계기준 전환일 이전에 발생한 정부대여금에 기업회계기준서 제1020호와 기업회계기준서 제1109호 요구사항을 소급적용할 수 있다.

B12 문단 B10과 B11의 요구사항과 지침은 과거에 인식한 당기손익인 식금융부채 지정과 관련하여 문단 D19~D19C에 설명된 면제규정을 사용할 수 있는 것을 배제하지 않는다.

보험계약

B13 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는 계약에 기업회계기준서 제1117호 부록 C의 문단 C1~C24와 C28의 경과규정을 적용한다. 이 경우 기업회계기준서 제1117호의 해당 문단에서의 전환일은 한국채택국제회계기준 전환일을 의미한다.

리스와 사후처리 및 복구 관련 부채에 관련되는 이연법인세

B14 기업회계기준서 제1012호 '법인세' 문단 15와 24에서는 특정한 상황에서 이연법인세 자산 또는 부채를 인식하지 않도록 한다. 이

예외규정에도 불구하고 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 다음 항목에 관련되는 모든 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산(차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생 가능성이 높은 경우에 한정됨)과 이연법인세부채를 인식한다.

- (1) 사용권자산과 리스부채
- (2) 사후처리 및 복구 관련 부채, 그리고 이 부채에 대응하여 관련 자산 원가의 일부로 인식한 금액

부록 C. 사업결합에 대한 면제

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다. 기업은 한국채택국제회계기준 전환일 전에 인식한 사업결합에 대해 다음 요구사항을 적용한다. 이 부록은 기업회계기준서 제1103호 '사업결합'의 범위내의 사업결합에만 적용되어야 한다.

- C1 최초채택기업은 과거 사업결합(한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 사업결합)에 대해 기업회계기준서 제1103호를 소급적용하지 아니할 수도 있다. 그러나 최초채택기업이 기업회계기준서 제1103호에 따라 특정 사업결합을 재작성하는 경우에는 이후에 발생한 모든 사업결합에 대해 재작성하여야 하며, 그 시점부터 기업회계기준서 제1110호를 적용하여야 한다. 예를 들어 최초채택기업이 20X6년 6월 30일에 발생한 사업결합에 대해 재작성한다면 20X6년 6월 30일부터 한국채택국제회계기준 전환일까지의 모든 사업결합에 대해 재작성하여야 하며, 20X6년 6월 30일부터 기업회계기준서 제1110호도 적용하여야 한다.
- C2 한국채택국제회계기준 전환일 전의 사업결합에서 발생한 공정가치 조정과 영업권에 기업회계기준서 제1021호 '환율변동효과'를 소급적용할 필요는 없다. 기업이 기업회계기준서 제1021호를 이러한 공정가치 조정과 영업권에 소급적용하지 않는다면, 기업은 이를 피취득자의 자산과 부채가 아니라 기업의 자산과 부채로 처리하여야 한다. 따라서 이러한 영업권과 공정가치 조정은 이미 기업의 기능통화에 표시되었거나 비화폐성 외화항목으로 표시되어 있으며, 비화폐성 외화항목은 과거회계기준에 따라 적용한 환율을 사용하여 보고된다.
- C3 다음 중 하나의 경우에 발생한 공정가치 조정과 영업권에 대하여 기업회계기준서 제1021호를 소급적용할 수 있다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 모든 사업결합
- (2) 상기 문단 C1에 따라 허용하고 있는 바와 같이, 기업회계기준서 제1103호를 적용하여 재작성하기로 선택한 모든 사업결합

C4 최초채택기업이 과거 사업결합에 대해 기업회계기준서 제1103호를 소급적용하지 않는다면, 해당 사업결합에 대하여 다음의 결과를 갖게 된다.

- (1) 최초채택기업은 과거회계기준을 적용한 재무제표와 동일한 분류(법적 취득자의 취득, 법적 피취득자의 역취득 또는 지분통합)를 유지한다.
- (2) 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 다음 사항을 제외하고 과거 사업결합에서 취득하거나 인수한 모든 자산과 부채를 인식한다.

(가) 과거회계기준에 따라 제거한 일부 금융자산과 금융부채(문단 B2 참조)

(나) 과거회계기준에 따라 취득자의 연결재무상태표에 인식하지 않았으며, 피취득자의 별도재무제표에서 한국채택국제회계기준에 따라 인식조건을 충족하지 못하는 자산(영업권을 포함)과 부채(아래 (6)~(9) 참조)

최초채택기업은 이에 따른 변동은 모두 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 분류)의 조정으로 인식하되, 그 변동이 이전에 영업권에 포함된 무형자산의 인식으로 말미암은 경우에는 그러하지 않는다(아래 (7)(가) 참조).

- (3) 최초채택기업은 과거회계기준에 따라 인식하였으나 한국채택국제회계기준에 따른 자산이나 부채로 인식하는 조건을 충족하지 못하는 항목을 개시 한국채택국제회계기준에 따른 재무상태표에서 제거하여야 하며, 이로 인한 변동을 다음과 같이 회계처리한다.

(가) 최초채택기업은 과거 사업결합을 취득으로 분류하고 기업회계기준서 제1038호에 따른 자산의 인식조건을 충족하지

못하는 항목을 무형자산으로 인식할 수 있다. 이 경우 해당 항목(관련 이연법인세와 비지배지분 포함)은 영업권으로 재분류한다(과거회계기준에 따른 영업권을 자본에서 직접 차감한 경우는 제외, 아래 (7)(가)와 (9) 참조).

(나) 최초채택기업은 그 밖의 모든 변동을 이익잉여금에서 인식한다.¹⁾

- (4) 한국채택국제회계기준에 따르면 일부 자산과 부채는 최초인식 후에 공정가치와 같이 최초의 원가에 기초하지 않은 기준으로 측정하여야 한다. 최초채택기업은 자산과 부채가 과거 사업결합에서 취득하였거나 인수한 것일지라도 이러한 자산과 부채를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 그 기준에 따라 측정하여야 한다. 이로 인하여 발생한 장부금액의 변동은 영업권이 아닌 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 분류)의 조정으로 인식한다.
- (5) 사업결합 직후에는 사업결합으로 취득한 자산과 인수한 부채의 과거회계기준에 따른 장부금액이 동 일자의 한국채택국제회계기준의 간주원가가 된다. 추후 한국채택국제회계기준에 따라 그 자산과 부채를 원가에 기초하여 측정하여야 하는 경우 해당 간주원가가 사업결합일부터 원가에 기초한 감가상각이나 상각의 대상금액이 된다.
- (6) 과거 사업결합으로 취득한 자산이나 인수한 부채를 과거회계기준에 따라 인식하지 않은 경우, 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 간주원가가 영(0)이 되는 것은 아니다. 대신 취득자는 한국채택국제회계기준이 피취득자의 재무상태표에 요구하였을 기준에 따라 연결재무상태표에 그 자산이나 부채를 인식하고 측정하여야 한다. 예를 들어 취득자가 과거회계기준에 따라 사업결합으로 취득한 피취득자가 리스이용자인 경우의 리스를 자본화하지 않은 경우가 있을 수 있다. 이러한 경

1) 영업권을 과거회계기준에서 자산으로 인정하지 않았다면 상기 변동에는 무형자산으로부터 또는 무형자산으로의 재분류가 포함된다. 이런 사항은 과거회계기준에서 (1) 영업권을 자본에서 직접 차감하였거나 (2) 사업결합을 취득으로 처리하지 않은 경우에 발생한다.

우, 피취득자가 기업회계기준서 제1116호 '리스'에 따라 한국채택국제회계기준 재무상태표에 해당 리스를 자본화하듯이, 취득자는 연결재무제표에서 해당 리스를 자본화하여야 한다. 또 취득자가 과거회계기준에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 우발부채를 인식하지 않았다면, 취득자는 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서 피취득자의 재무제표에 인식하는 것을 금지하지 않는 한 전환일에 우발부채를 인식한다. 반대로 기업회계기준서 제1103호에 따르면 별도로 인식하여야 하는 자산이나 부채를 과거회계기준에 따라 영업권에 포함하는 경우, 한국채택국제회계기준이 피취득자의 재무제표에 인식할 것을 요구하지 않는 한 해당 자산과 부채는 계속하여 영업권에 포함하여야 한다.

(7) 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 영업권의 장부금액은 한국채택국제회계기준 전환일에 과거회계기준에 따른 장부금액에 다음 두 가지 사항을 조정한 금액이 된다.

(가) 상기 (3)(가)에 따라 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 무형자산으로 인식한 항목을 재분류하는 경우 영업권의 장부금액은 증가한다. 이와 마찬가지로, 상기 (6)에 따라 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 인식한 영업권에 포함된 무형자산을 별도로 인식하는 경우 영업권의 장부금액은 감소(관련 이연법인세와 비지배지분의 조정 반영)한다.

(나) 영업권의 손상을 나타내는 징후의 존재 유무에 관계없이, 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 기업회계기준서 제1036호를 적용하여 영업권의 손상을 검사하고 그에 따른 손상차손이 있다면 이익잉여금(또는 기업회계기준서 제1036호에 따른 재평가잉여금)에서 인식한다. 손상검사는 한국채택국제회계기준 전환일의 상황에 기초하여 이루어져야 한다.

- (8) 한국채택국제회계기준 전환일에 영업권의 장부금액은 상기의 사항 이외에는 조정하지 아니한다. 예를 들면, 최초채택기업은 다음 사항에는 영업권의 장부금액을 조정하지 아니한다.
- (가) 사업결합으로 취득한 진행 중인 연구와 개발 관련 금액의 제외(관련 무형자산이 기업회계기준서 제1038호에 따라 피취득자의 재무상태표에 무형자산으로 인식할 수 있는 조건을 충족하는 경우는 예외)
 - (나) 영업권에 대한 과거 상각의 조정
 - (다) 사업결합일과 한국채택국제회계기준 전환일 사이의 자산과 부채에 대한 조정 때문에 과거회계기준에 따라 이루어졌으나 기업회계기준서 제1103호에서 인정하지 않는 영업권에 대한 조정사항의 취소
- (9) 최초채택기업이 과거회계기준을 적용하여 영업권을 자본의 차감항목으로 인식한 경우에는 다음과 같이 처리한다.
- (가) 최초채택기업은 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 해당 영업권을 인식하지 아니한다. 또한 종속기업을 처분하거나, 종속기업에 대한 투자지분에 손상차손이 발생하더라도 해당 영업권을 당기손익으로 재분류하지 아니한다.
 - (나) 매수대가에 영향을 미치는 우발상황의 후속적인 해결로 인한 조정사항을 이익잉여금에서 인식한다.
- (10) 과거회계기준에 따라 최초채택기업이 과거 사업결합에서 취득한 종속기업을 연결하지 않았을 수 있다(예를 들면, 과거회계기준에 따라 지배기업이 해당 기업을 종속기업으로 간주하지 않았거나 연결재무제표를 작성하지 않았을 경우). 최초채택기업은 종속기업의 자산과 부채의 장부금액을 한국채택국제회계기준이 종속기업의 재무상태표에 요구하는 금액으로 조정한다. 한국채택국제회계기준 전환일에 영업권의 간주원가는 다음 두 금액의 차이와 같다.
- (가) 조정한 장부금액에 대한 지배기업의 지분

(나) 지배기업의 별도재무제표에 보고된 종속기업에 대한 투자지분의 원가

- (11) 비지배지분과 이연법인세는 다른 자산과 부채의 측정결과에 따라 측정된다. 따라서 인식된 자산과 부채에 대한 상기 조정사항은 비지배지분과 이연법인세에 영향을 미친다.

C5 과거 사업결합에 대한 면제조항은 과거에 취득한 관계기업 투자, 공동기업 지분 그리고 (기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에서 정의된) 사업에 해당하는 활동이 이루어지는 공동영업의 지분에 대해서도 적용한다. 또한 문단 C1에서 선택한 일자는 이러한 모든 취득에 동일하게 적용한다.

부록 D. 다른 한국채택국제회계기준서에 대한 면제

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

- D1 다음의 면제조항 중 하나 이상을 선택하여 적용할 수 있다.
- (1) 주식기준보상거래(문단 D2와 D3)
 - (2) [국제회계기준위원회에서 삭제함]
 - (3) 간주원가(문단 D5~D8B)
 - (4) 리스(문단 D9와 D9B~D9E)
 - (5) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
 - (6) 누적환산차이(문단 D12~D13A)
 - (7) 종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자(문단 D14와 D15A)
 - (8) 종속기업, 관계기업 및 공동기업의 자산과 부채(문단 D16과 D17)
 - (9) 복합금융상품(문단 D18)
 - (10) 과거에 인식한 금융상품의 지정(문단 D19~D19C)
 - (11) 최초 인식시점의 금융자산이나 금융부채의 공정가치 측정(문단 D20)
 - (12) 유형자산의 원가에 포함된 사후처리부채(문단 D21과 D21A)
 - (13) 기업회계기준해석서 제2112호 '민간투자사업'에 따라 회계처리하는 금융자산 또는 무형자산(문단 D22)
 - (14) 차입원가(문단 D23)
 - (15) 고객으로부터의 자산이전(문단 D24)
 - (16) 지분상품에 의한 금융부채의 소멸(문단 D25)
 - (17) 극심한 초인플레이션(문단 D26~D30)
 - (18) 공동약정(문단 D31)
 - (19) 노천광산 생산단계의 박토원가(문단 D32)
 - (20) 비금융항목을 매입하거나 매도하는 계약의 지정(문단 D33)
 - (21) 수익(문단 D34와 D35)
 - (22) 외화 거래와 선지급·선수취 대가(문단 D36)

위의 면제조항을 유추하여 다른 항목에 적용하지 아니한다.

주식기준보상거래

- D2 최초채택기업은 2002년 11월 7일 이전에 부여한 지분상품에 대하여 기업회계기준서 제1102호 ‘주식기준보상’을 반드시 적용할 의무는 없지만 적용이 권장된다. 또한, 최초채택기업은 2002년 11월 7일 후에 부여한 지분상품이 (1) 한국채택국제회계기준 전환일과 (2) 2005년 1월 1일 중 늦은 날 전에 가득된 경우 기업회계기준서 제1102호를 적용할 필요는 없지만 적용이 권장된다. 그러나 최초채택기업이 이러한 지분상품에 대해 기업회계기준서 제1102호를 적용하는 것은 제1102호의 규정에 따라 측정일에 결정된 지분상품의 공정가치를 외부에 공시한 경우에만 가능하다. 부여한 지분상품 중 기업회계기준서 제1102호를 적용하지 않는 모든 지분상품(예를 들면, 2002년 11월 7일 이전에 부여한 지분상품)에 대하여도 최초채택기업은 기업회계기준서 제1102호의 문단 44와 45에서 요구하는 정보를 공시하여야 한다. 최초채택기업이 기업회계기준서 제1102호를 적용하지 않은 지분상품의 부여에 대한 조건이나 상황을 한국채택국제회계기준 전환일 전에 변경하는 경우 기업회계기준서 제1102호의 문단 26~29를 반드시 적용할 필요는 없다.
- D3 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일 전에 결제된 주식기준보상거래로 인한 부채에 대하여 기업회계기준서 제1102호를 반드시 적용할 의무는 없지만 적용이 권장된다. 또한, 최초채택기업은 2005년 1월 1일 전에 결제된 부채에 대하여도 기업회계기준서 제1102호를 반드시 적용할 의무는 없지만 적용이 권장된다. 최초채택기업은 기업회계기준서 제1102호를 적용한 부채에 대하여 2002년 11월 7일 전의 기간 또는 일자와 관련된 비교재무정보를 반드시 재작성할 필요는 없다.

D4 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

간주원가

D5 기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 유형자산의 개별 항목을 공정가치로 측정하고 이를 그 시점의 간주원가로 사용할 수 있다.

D6 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일 이전의 과거회계기준에 따른 유형자산의 재평가액이 재평가일에 다음 중 하나와 대체로 유사한 경우에는 재평가일의 간주원가로 사용할 수 있다.

- (1) 공정가치
- (2) 일반물가지수 또는 개별물가지수 변동 등을 반영하여 조정한 한국채택국제회계기준에 따른 원가나 감가상각 후 원가

D7 다음의 경우에도 문단 D5와 D6을 적용할 수 있다.

- (1) 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산'의 원가모형을 적용하는 투자부동산

(1-1) 사용권자산(기업회계기준서 제1116호 '리스')

- (2) 다음의 조건을 모두 충족하는 무형자산

(가) 기업회계기준서 제1038호의 인식 기준(최초의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다는 기준을 포함)

(나) 기업회계기준서 제1038호의 재평가에 대한 기준(활성시장의 존재 포함)

그 밖의 자산이나 부채에 대해서는 간주원가의 선택을 적용할 수 없다.

D8 과거 민영화나 최초 기업공개와 같은 사건이 발생하여 특정 시점에 과거회계기준에 따라 자산과 부채의 전부 또는 일부를 공정가치로 측정하여 간주원가로 정한 경우도 있다.

- (1) 측정일이 한국채택국제회계기준 전환일이거나 그 전인 경우, 그러한 특정 사건에 따라 측정된 공정가치를 그 측정일의 한국채택국제회계기준에 따른 간주원가로 사용할 수 있다.
- (2) 측정일이 한국채택국제회계기준 전환일 후이지만 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 속하는 기간 내인 경우, 그러한 특정 사건에 따라 측정된 공정가치는 그 사건 발생시점의 간주원가로 사용될 수 있다. 측정일에 기업은 이에 따른 조정사항을 직접 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 분류)에 인식한다. 한국채택국제회계기준 전환일에 기업은 문단 D5~D7의 기준을 적용하여 간주원가를 정하거나, 이 기준서의 다른 요구사항에 따라 자산과 부채를 측정하여야 한다.

D8A 일부 국가의 회계규정에 따르면, 개발단계나 생산단계에서 석유·가스자산에 대한 탐사원가와 개발원가는 하나의 광역지구로 소재하는 모든 자산을 포함하는 원가중심점으로 회계처리한다. 과거회계기준에 따라 그러한 회계처리를 적용한 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 석유·가스자산을 다음에 기초하여 측정하는 것을 선택할 수 있다.

- (1) 탐사평가자산에 대하여 기업의 과거회계기준에 따라 결정된 금액
- (2) 개발단계나 생산단계의 자산에 대하여 과거회계기준에 따라 원가중심점에 대해 결정된 금액. 기업은 이 금액을 원가중심점의 기초 자산에 전환일의 매장량이나 매장가치를 이용하여 비례적으로 배분한다.

기업은 기업회계기준서 제1106호 ‘광물자원의 탐사와 평가’ 또는 제1036호 ‘자산손상’ 각각에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 탐사평가자산과 개발단계나 생산단계의 자산에 대한 손상검사를 수행하고, 필요한 경우 위의 (1)이나 (2)에 따라 결정된 금액을 감

액한다. 이 문단의 목적상 석유·가스자산이란 석유·가스의 탐사, 평가, 개발 또는 생산에 사용되는 자산만을 의미한다.

D8B 일부 기업은 요율규제대상영업에 사용되거나 과거에 사용되었던 유형자산, 사용권자산, 무형자산을 보유한다. 그러한 항목의 장부 금액은 과거회계기준에 따라 결정되었지만 한국채택국제회계기준에 따라 자본화되지 못하는 금액을 포함할 수 있다. 이러한 경우, 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 그러한 항목의 과거회계기준에 따른 장부금액을 간주원가로 사용할 수 있다. 이러한 면제규정을 한 항목에 적용하는 경우 모든 항목에 적용할 필요는 없다. 한국채택국제회계기준 전환일에, 이러한 면제규정이 적용된 각각의 항목에 대해 기업회계기준서 제1036호에 따른 손상검사를 수행하여야 한다. 이 문단의 목적상, 재화나 용역에 대한 대가로 고객에게 청구할 수 있는 가격을 설정하기 위한 체계에 의해 영업이 지배를 받고, 그러한 체계를 (기업회계기준서 제1114호에서 정의된) 요율규제자가 감독하고(하거나) 승인한다면, 그러한 영업은 요율규제대상이다.

리스

D9 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 계약이 리스를 포함하는지를, 그날에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 기업회계기준서 제1116호 문단 9~11을 적용하여 판단할 수 있다.

D9A [국제회계기준위원회가 삭제함]

D9B 리스이용자인 최초채택기업이 리스부채와 사용권자산을 인식할 때, 모든 리스(문단 D9D에서 기술하는 실무적 간편법 대상)에 다음과 같은 접근법을 적용할 수 있다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일에 리스부채를 측정한다. 이 접근법을 따르는 리스이용자는 한국채택국제회계기준 전환일에 리스이용자의 증분차입이자율(문단 D9E 참조)로 할인한 나머지 리스료(문단 D9E 참조)의 현재가치로 리스부채를 측정한다.
- (2) 한국채택국제회계기준 전환일에 사용권자산을 측정한다. 리스이용자는 각 리스별로 다음 중 어느 하나의 금액을 선택하여 사용권자산을 측정한다.
 - (가) 리스개시일(문단 D9E 참조)부터 기업회계기준서 제1116호를 적용해 온 것처럼 측정한 장부금액. 다만 한국채택국제회계기준 전환일의 리스이용자의 증분차입이자율로 할인한다.
 - (나) 리스부채와 동일한 금액. 다만 한국채택국제회계기준 전환일 직전에 재무상태표에 인식된 리스와 관련하여 선급하거나 발생한(미지급) 리스료 금액을 조정한다.
- (3) 한국채택국제회계기준 전환일에 사용권자산에 기업회계기준서 제1036호를 적용한다.

D9C 문단 D9B의 요구사항에도 불구하고, 리스이용자인 최초채택기업은 기업회계기준서 제1040호의 투자부동산의 정의를 충족하고 공정가치모형을 사용하여 측정하는 리스의 사용권자산을 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치로 측정한다.

D9D 리스이용자인 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 다음 중 하나 이상을 리스별로 적용할 수 있다.

- (1) 특성이 상당히 비슷한 리스(예: 비슷한 경제적 환경에서 기초자산의 유형이 비슷하고 남은 리스기간도 비슷한 리스) 포트폴리오에 단일 할인율을 적용한다.
- (2) 한국채택국제회계기준 전환일로부터 12개월 이내에 리스기간(문단 D9E 참조)이 종료되는 리스에 문단 D9B의 요구사항을 적용하지 않기로 선택할 수 있다. 그 대신에 기업회계기준서 제

1116호 문단 6에 따라 회계처리하는 단기리스처럼 이 리스를 회계처리(관련 정보 공시를 포함함)한다.

- (3) 소액 기초자산 리스(기업회계기준서 제1116호 문단 B3~B8에서 기술함)에 문단 D9B의 요구사항을 적용하지 않기로 선택할 수 있다. 그 대신에 기업회계기준서 제1116호 문단 6에 따라 이 리스를 회계처리(관련 정보 공시를 포함함)한다.
- (4) 한국채택국제회계기준 전환일의 사용권자산 측정치에서 리스 개설직접원가(문단 D9E 참조)를 제외한다.
- (5) 사후판단을 사용한다. 예를 들면 리스기간을 산정할 때 계약이 리스 연장 또는 종료 선택권을 포함한다면 사후판단을 사용한다.

D9E 기업회계기준서 제1116호에 리스료, 리스이용자, 리스이용자의 증분차입이자율, 리스개시일, 리스개설직접원가, 리스기간이 정의되어 있고, 이 기준서에서도 같은 뜻으로 사용한다.

D10 [국제회계기준위원회가 삭제함]

D11 [국제회계기준위원회가 삭제함]

누적환산차이

D12 기업회계기준서 제1021호는 다음의 사항을 규정하고 있다.

- (1) 일부 환산차이를 기타포괄손익에 인식하고 자본의 별도 항목으로 누적한다.
- (2) 해외사업장을 처분하는 경우 그 해외사업장에 대한 누적환산차이(관련 위험회피평가손익이 있는 경우 포함)는 처분손익의 일부로서 자본에서 당기손익으로 재분류한다.

- D13 그러나 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 누적환산차이에 대하여 위의 규정을 준수할 필요는 없다. 최초채택기업이 이 면제조항을 적용하는 경우 다음과 같이 처리한다.
- (1) 한국채택국제회계기준 전환일에 모든 해외사업장에 대한 누적환산차이를 영(0)으로 간주한다.
 - (2) 해외사업장의 후속적인 처분으로 인한 손익에 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 환산차이는 제외하며 이후에 발생한 환산차이를 포함한다.

- D13A 문단 D16(1)의 면제규정을 적용하는 종속기업은 문단 D12나 문단 D13을 적용하는 대신에, 재무제표에서 모든 해외사업장에 대한 누적환산차이를 지배기업의 한국채택국제회계기준 전환일에 기초하여 지배기업의 연결재무제표에 포함될 장부금액으로 측정하는 것을 선택할 수 있다. 다만, 지배기업이 종속기업을 취득하는 사업결합의 효과와 연결절차에 따른 조정사항은 제외한다. 관계기업이나 공동기업이 문단 D16(1)의 면제규정을 적용하는 경우에도 비슷한 선택을 할 수 있다.

종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자

- D14 기업이 별도재무제표를 작성하는 경우, 종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자자산은 다음 중 (1), (2), (3) 중 어느 하나를 선택하여 회계처리한다.
- (1) 원가법
 - (2) 기업회계기준서 제1109호에 따른 방법
 - (3) 기업회계기준서 제1028호에서 규정하는 지분법
- D15 최초채택기업이 기업회계기준서 제1027호에 따라 이러한 투자를 원가로 측정한다면, 이러한 투자를 최초채택기업의 개시 한국채택국제회계기준 별도재무상태표에 다음 중 하나로 측정하여야 한다.
- (1) 기업회계기준서 제1027호에 따라 결정된 원가

(2) 간주원가. 이러한 투자에 대한 간주원가는 다음 중 하나 이어야 한다.

(가) 별도재무제표상 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치

(나) 한국채택국제회계기준 전환일의 과거회계기준에 따른 장부금액

최초채택기업이 간주원가를 사용하여 측정하기로 한 경우, 종속기업, 공동기업 또는 관계기업 각각에 대한 투자를 측정할 때 위의 (가) 또는 (나)를 선택할 수 있다.

D15A 최초채택기업이 이러한 투자를 기업회계기준서 제1028호에서 규정하는 지분법을 적용하여 회계처리 한다면 다음을 적용한다.

(1) 투자자산의 취득에 대해서는 과거 '사업결합에 대한 면제(부록 C)'를 적용한다.

(2) 기업이 연결재무제표 보다 먼저 별도재무제표에서 최초채택기업이 되고,

(가) 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우, 그 기업은 별도재무제표에 문단 D16을 적용한다.

(나) 종속기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우, 그 기업은 별도재무제표에 문단 D17을 적용한다.

종속기업, 관계기업 및 공동기업의 자산과 부채

D16 종속기업이 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우 종속기업은 재무제표에 자산과 부채를 다음 중 한 가지 방법으로 측정하여야 한다.

(1) 지배기업의 한국채택국제회계기준 전환일에 기초하여 지배기업의 연결재무제표에 포함될 장부금액. 다만, 지배기업이 종속기업을 취득하는 사업결합의 효과와 연결절차에 따른 조정사항은 제외한다(이 선택사항은 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'의 정의에 따라 공정가치로 측정하여 당기손익에 반

영하도록 요구되는 투자기업의 종속기업에게 이용가능하지 않다).

- (2) 종속기업의 한국채택국제회계기준 전환일에 기초하여 이 기준서의 나머지 규정에 따른 장부금액. 이러한 장부금액은 다음의 경우에 (1)에서 설명한 장부금액과 다를 수 있다.

(가) 이 기준서의 면제조항을 적용한 측정치가 한국채택국제회계기준 전환일에 따라 달라지는 경우

(나) 종속기업의 재무제표에 적용한 회계정책이 연결재무제표의 회계정책과 다른 경우. 예를 들면, 종속기업은 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 원가모형을 적용하지만 연결실체는 재평가모형을 적용하는 경우

관계기업이나 공동기업이 그에 대해 유의적인 영향력이 있거나 공동지배하고 있는 기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우에도 유사한 선택을 할 수 있다.

D17 그러나 기업이 종속기업(또는 관계기업이나 공동기업)보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우에는 종속기업(또는 관계기업이나 공동기업)의 재무제표에 기재된 자산과 부채의 장부금액을 기초로 연결과 지분법 조정 및 종속기업을 취득한 사업결합의 조정을 반영한 금액으로 자산과 부채를 측정하여 연결재무제표를 작성한다. 이와 유사하게 지배기업이 별도재무제표와 연결재무제표의 최초채택기업이 되는 시기가 다른 경우 연결조정을 제외하고는 연결재무제표와 별도재무제표에서 자산과 부채를 동일한 금액으로 측정하여야 한다. 이러한 요구사항에도 불구하고, 비투자기업인 지배기업은 투자기업인 종속기업이 사용하는 연결 예외를 적용하지 않는다.

복합금융상품

D18 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시'는 복합금융상품의 발행 시점에 부채요소와 자본요소를 별도로 분리하도록 규정하고 있다. 부채요소가 더 이상 남아있지 않더라도 기업회계기준서 제1032호를 소급적용하는 경우에는 자본을 두 부분으로 분리하여야 한다. 한 부분은 부채요소로 인한 이자의 누계액으로 이익잉여금에 반영한다. 다른 부분은 발행시점의 자본요소이다. 그러나 이 기준서에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 부채요소가 더 이상 없는 경우 최초채택기업은 두 부분을 분리할 필요가 없다.

이전에 인식한 금융상품의 지정

D19 기업회계기준서 제1109호는 금융부채를 (특정 조건을 만족하는 경우) 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정하는 것을 허용하고 있다. 이러한 요구사항에도 불구하고 한국채택국제회계기준 전환일에 기업회계기준서 제1109호의 문단 4.2.2의 기준을 충족한다면 금융부채를 같은 일자에 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정하는 것이 허용된다.

D19A 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 기업회계기준서 제1109호 문단 4.1.5에 따라 금융자산을 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정할 수 있다.

D19B 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 기업회계기준서 제1109호 문단 5.7.5에 따라 지분상품에 대한 투자를 기타포괄손익-공정가치 측정 항목으로 지정할 수 있다.

D19C 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정한 금융부채에 대해 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 기업회계기준서 제1109호 문단 5.7.7의 처리로 당기손익의 회계 불일치가 발생하는지를 판단한다.

최초 인식시점에 금융자산이나 금융부채의 공정가치 측정

- D20 이 기준서 문단 7과 9의 요구사항에도 불구하고, 한국채택국제회계기준 전환일 이후 체결된 거래부터 기업회계기준서 제1109호 문단 B5.1.2A(2)를 전진적으로 적용할 수 있다.

유형자산의 원가에 포함된 사후처리 충당부채의 변경

- D21 기업회계기준해석서 제2101호 '사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경'은 사후처리 및 복구관련 충당부채의 특정 변경을 관련된 자산의 원가에 가산하거나 차감하도록 규정하고 있다. 조정된 감가상각대상금액은 자산의 잔여 내용연수동안 전진적으로 상각된다. 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 이러한 부채의 변동에 대하여 이 규정을 적용하지 않을 수 있다. 최초채택기업이 이 면제조항을 적용하는 경우 다음과 같이 처리한다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일을 기준으로 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 부채를 측정한다.
- (2) 기업회계기준해석서 제2101호의 적용범위에 해당하는 상기 부채를 과거기간에 대해 해당 부채에 적용될 역사적 위험조정할 인율에 대한 최선의 추정치로 부채의 최초 발생일까지 할인하여 부채가 최초 발생할 때 관련 자산의 원가에 포함되었을 금액을 추정한다.
- (3) 한국채택국제회계기준에 따라 채택한 감가상각방법과 자산의 현행 추정 내용연수를 적용하여 한국채택국제회계기준 전환일의 감가상각누계액을 계산한다.

- D21A 과거회계기준에 따라 하나의 광역지구에 소재한 모든 자산을 포함하는 원가중심점으로 회계처리 된 개발 또는 생산단계의 석유·가스자산에 대하여 문단 D8A(2)의 면제조항을 적용하는 기업은

문단 D21 또는 기업회계기준해석서 제2101호를 적용하는 대신 다음을 적용한다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일 현재 사후처리 및 복구관련 충당부채를 기업회계기준서 제1037호에 따라 측정한다.
- (2) (1)의 금액과 한국채택국제회계기준 전환일에 당해 기업의 과거회계기준에 따라 결정된 동 부채의 장부금액의 차이를 직접 이익잉여금으로 인식한다.

기업회계기준해석서 제2112호에 따라 회계처리하는 금융자산 또는 무형자산

D22 최초채택기업은 기업회계기준해석서 제2112호의 경과규정을 적용할 수 있다.

차입원가

D23 최초채택기업은 기업회계기준서 제1023호의 요구사항들을 전환일부터 적용하거나 그 기준서의 문단 28이 허용한 대로 더 이른 날부터 적용하는 것을 선택할 수 있다. 이 면제조항을 적용하는 기업은 기업회계기준서 제1023호를 적용하기 시작한 날부터 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 과거회계기준에 따라 자본화되어 그 날의 자산 장부금액에 포함된 차입원가 요소를 수정하지 아니한다.
- (2) 그 날 이후 발생한 차입원가(이미 건설중인 적격자산에 대해 그 날 이후 발생한 차입원가 포함)는 기업회계기준서 제1023호에 따라 회계처리한다.

D24 [국제회계기준위원회가 삭제함]

지분상품에 의한 금융부채의 소멸

D25 최초채택기업은 기업회계기준해석서 제2119호의 경과규정을 적용할 수 있다.

극심한 초인플레이션

D26 기능통화가 초인플레이션 경제의 통화이었거나 통화인 경우 당해 통화가 한국채택국제회계기준 전환일 전에 극심한 초인플레이션 통화에 해당했는지를 결정한다. 이 규정은 한국채택국제회계기준을 과거에 적용했던 기업뿐 아니라 최초로 채택하는 기업에게도 적용된다.

D27 초인플레이션 경제의 통화가 다음 두 가지 특성을 모두 가지고 있는 경우 해당 통화는 극심한 초인플레이션 통화에 해당한다.

- (1) 해당 통화의 거래와 잔액이 있는 모든 기업이 신뢰성 있는 일 반물가지수를 이용할 수 없다.
- (2) 해당 통화와 상대적으로 안정된 외화로 교환 가능하지 않다. 교환가능성은 기업회계기준서 제1021호에 따라 평가한다.

D28 기능통화정상화일에 기업의 기능통화는 더 이상 극심한 초인플레이션 통화에 해당하지 않게 된다. 기능통화정상화일은 기능통화가 문단 D27의 특성 중 하나 이상의 특성에 더 이상 해당되지 않는 시점 또는 기능통화가 극심한 초인플레이션 통화가 아닌 다른 통화로 변경되는 시점이다.

D29 한국채택국제회계기준 전환일이 기능통화정상화일 이후인 경우, 기능통화정상화일 전에 보유하고 있는 모든 자산과 부채를 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치로 측정하도록 선택할 수 있으며, 그 공정가치를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 해당 자산과 부채의 간주원가로 사용할 수 있다.

- D30 기능통화정상화일이 12개월의 비교기간 중에 속한 경우, 해당 비교기간은 12개월보다 짧을 수 있다. 단 그 짧아진 기간에 대한 (기업회계기준서 제1001호의 문단 10에서 요구되는) 전체 재무제표가 제공되어야 한다.

공동약정

- D31 최초채택기업은 기업회계기준서 제1111호의 경과규정을 다음의 예외와 함께 적용할 수도 있다.
- (1) 기업회계기준서 제1111호의 경과규정을 적용하는 경우, 최초채택기업은 그러한 규정을 전환일에 적용하여야 한다.
 - (2) 최초채택기업은 비례연결에서 지분법으로 변경할 때, 투자자산이 손상될 수도 있다는 징후 여부와 상관없이 전환일에 기업회계기준서 제1036호에 따라 투자자산의 손상 검사를 한다. 손상결과는 전환일에 이익잉여금의 조정으로 인식한다.

노천광산 생산단계의 박토원가

- D32 최초채택기업은 기업회계기준해석서 제2120호 '노천광산 생산단계의 박토원가' 문단 A1~A4의 경과규정을 적용할 수 있다. 그 문단에서 시행일은 2013년 1월 1일과 최초 한국채택국제회계기준 보고기간의 개시일 중 늦은 날로 해석한다.

비금융항목을 매입하거나 매도하는 계약의 지정

- D33 기업회계기준서 제1109호에서 비금융항목을 매입하거나 매도하는 일부 계약을 최초에 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정하는 것을 허용한다(기업회계기준서 제1109호 문단 2.5 참조). 이 요구사항에도 불구하고, 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 계약이 기업회계기준서 제1109호 문단 2.5의 요구사항을 충족하고 기업이 비슷한 모든 계약을 지정하기로 한 경우에만 한국채택국

제회계기준 전환일에 그 계약을 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정할 수 있다.

수익

D34 최초채택기업은 기업회계기준서 제1115호의 문단 C5의 경과 규정을 적용할 수도 있다. 이 문단에서 언급하는 '최초 적용일'은 한국채택국제회계기준으로 처음 보고하는 기간의 시작일로 해석한다. 최초채택기업이 이 경과 규정을 적용하기로 결정한 경우에는 기업회계기준서 제1115호 문단 C6도 적용한다.

D35 최초채택기업은 비교 표시되는 가장 이른 기간 전에 완료된 계약을 재작성할 필요가 없다. 완료된 계약은 기업이 과거회계기준에 따라 식별된 재화나 용역 모두를 이전한 계약이다.

외화 거래와 선지급·선수취 대가

D36 최초채택기업은 기업회계기준해석서 제2122호 '외화 거래와 선지급·선수취 대가'의 적용범위에 해당하는 자산, 비용, 수익으로서 한국채택국제회계기준 전환일 전에 최초 인식한 것에 이 해석서를 적용할 필요는 없다.

부록 E. 한국채택국제회계기준서에 대한 단기 면제

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

기준서 제1109호 비교정보 재작성 의무의 면제

- E1 최초 한국채택국제회계기준 보고기간이 2019년 1월 1일 전에 시작하고 기업이 기업회계기준서 제1109호를 적용한다면 기업회계기준서 제1107호 '금융상품: 공시'에서 요구하는 공시사항이 제1109호의 적용범위에 포함된 항목과 관련되는 경우에 최초 한국채택국제회계기준에서 비교정보는 제1107호 '금융상품: 공시'나 제1109호를 따를 필요는 없다. 이러한 경우, 제1107호와 제1109호에 한정하여 한국채택국제회계기준 전환일은 최초 한국채택국제회계기준 보고기간의 개시일을 의미한다.
- E2 전환 첫 해에 기업회계기준서 제1107호와 제1109호를 따르지 않은 비교정보를 표시하기로 선택한 기업은 다음과 같이 적용한다.
- (1) 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 포함되는 항목에 관한 비교정보에 기업회계기준서 제1109호의 요구사항 대신 과거회계기준의 요구사항을 적용한다.
 - (2) 이 정보를 작성하는 데 이용한 근거와 함께 이 사실을 공시한다.
 - (3) 비교기간의 보고일의 재무상태표(과거회계기준에 따른 비교정보를 포함하는 재무상태표)와 최초 한국채택국제회계기준 보고기간(기업회계기준서 제1107호와 제1109호에 따른 정보를 포함하는 첫 기간)의 개시일의 재무상태표 간의 조정금액을 회계정책의 변경으로 처리하고, 기업회계기준서 제1008호의 문단 28(1)~(5)와 (6)(가)에서 요구하는 공시를 제공한다. 문단 28(6)(가)는 비교기간의 보고일의 재무상태표에 표시된 금액에 한정하여 적용한다.

(4) 기업회계기준서 제1001호의 문단 17(3)은 한국채택국제회계기준의 특정 요구사항을 준수하더라도 특정 거래, 그 밖의 사건, 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 이용자가 이해하기에 충분하지 않은 경우에 추가 공시를 제공하기 위하여 적용한다.

E3 [국제회계기준위원회가 삭제함]

E4 [국제회계기준위원회가 삭제함]

E4A [국제회계기준위원회가 삭제함]

E5 [국제회계기준위원회가 삭제함]

E6 [국제회계기준위원회가 삭제함]

E7 [국제회계기준위원회가 삭제함]

법인세 처리의 불확실성

E8 한국채택국제회계기준 전환일이 2017년 7월 1일 전인 최초채택기업은 최초 한국채택국제회계기준 재무제표의 비교 정보에 기업회계기준해석서 제2123호 ‘법인세 처리의 불확실성’을 적용하지 않기로 선택할 수 있다. 이 선택을 하는 기업은 최초 한국채택국제회계기준 보고기간의 시작일에 기업회계기준해석서 제2123호 적용 누적효과를 기초 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 항목)을 조정하여 인식한다.

기업회계기준서 제1101호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1101호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 제정 (2007.11.23.)은 회계기준위원회가 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2008년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정 (2008.12.12.)은 회계기준위원회가 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2009년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정 (2009.11.13.)은 회계기준위원회가 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

서정우(위원장), 김찬홍(상임위원), 박영진, 변용희, 손성규, 최 관, 최상태

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2010년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정안(2010.7.23.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

서정우(위원장), 김찬홍(상임위원), 고완석, 박영진, 변용희, 전 괄, 최 관

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2010년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정(2010.12.20.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

서정우(위원장), 김찬홍(상임위원), 고완석, 박영진, 변용희, 전 괄, 최 관

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2012년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정(2012.7.13.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

한국채택국제회계기준 연차개선 (2012년) 개정에 대한 회계기준위원회의 의결

한국채택국제회계기준 연차개선 (2012년) 개정(2012.9.28.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2017년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정 (2017.2.24.)은 회계기준위원회 위원 7명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이길우, 전영교, 정석우, 한봉희

기업회계기준서 제1101호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2023년)

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 개정 (2023.12.22.)은 회계기준위원회 위원 9명 중 8명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이한상(위원장), 박세환(상임위원), 김광오, 박권추, 박정혁, 윤재원, 이동근, 전영순

적용사례

실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의
실무적용지침

	문단번호
도입	IG1
기업회계기준서 제1010호 ‘보고기간후사건’	IG2~IG4
기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’	IG5~IG6
기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’	IG7~IG13
기업회계기준서 제1116호 ‘리스’	IG14~IG16
기업회계기준서 제1018호 ‘수익’	IG17
기업회계기준서 제1019호 ‘종업원급여’	IG18~IG21
기업회계기준서 제1021호 ‘환율변동효과’	IG21A
기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’	IG22
기업회계기준서 제1023호 ‘차입원가’	IG23~IG25
기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’	IG26~IG31
기업회계기준서 제1029호 ‘초인플레이션 경제에서의 재무보고’	IG32~IG34
기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’	IG35~IG36
기업회계기준서 제1034호 ‘중간재무보고’	IG37~IG38
기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’과 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’	IG39~IG43
기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’	IG44~IG51
기업회계기준서 제1039호 ‘금융상품: 인식과 측정’	IG52~IG60B
인식	IG53~IG54
내재파생상품	IG55
측정	IG56~IG58
전환조정사항	IG58A~IG59
위험회피회계	IG60~IG60B
기업회계기준서 제1040호 ‘투자부동산’	IG61~IG62
한국채택국제회계기준으로의 전환에 대한 설명	IG63

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1102호 ‘주식기준보상’	IG64~IG65
기업회계기준서 제1020호 ‘정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시’	IG66
기업회계기준해석서	IG201~IG206
기업회계기준해석서 제2101호 ‘사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경’	IG201~IG206
사례 목록	다음 문단 이후
1 추정	IG3
2 사업결합	IG22
3 사업결합-구조조정충당부채	IG22
4 사업결합-무형자산	IG22
5 사업결합-자본에서 차감되는 영업권과 관련 무형자산의 처리	IG22
6 사업결합-과거회계기준에 따라 종속기업을 연결하지 않은 경우	IG22
7 사업결합-과거회계기준에 따라 자본화하지 않은 금융리스	IG22
8 지배기업이 종속기업보다 먼저 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우	IG29
9 종속기업이 지배기업보다 먼저 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우	IG29
10 중간재무보고	IG38
11 자본과 총포괄손익의 조정	IG63
12 한국채택국제회계기준 전환일 현재 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금	IG66
201 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경	IG203

문단비교표

기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 실무적용지침

이 실무적용지침은 기업회계기준서 제1101호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

도입

- IG1 이 실무적용지침은 다음의 내용을 포함하고 있다.
- (1) 이 기준서의 요구사항이 다른 한국채택국제회계기준의 요구사항과 어떻게 상호작용하는지 설명한다(문단 IG2~IG62, IG64 및 IG65). 이 설명은 최초채택기업에게 특유한 문제와 관련될 가능성이 매우 높은 한국채택국제회계기준에 대한 것이다.
 - (2) 이 기준서 문단 24(1)과 (2), 25 및 26에서 요구하는 바와 같이, 한국채택국제회계기준으로 전환함으로써 최초채택기업의 보고된 재무상태, 성과 및 현금흐름에 미친 영향에 대해 어떻게 공시할 것인가를 보여주기 위한 예시적인 사례를 포함한다(문단 IG63).

기업회계기준서 제1010호 ‘보고기간후사건’

- IG2 문단 IG3에서 설명하고 있는 경우를 제외하고, 기업은 다음의 사항을 결정할 때 기업회계기준서 제1010호를 적용한다.
- (1) 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 한국채택국제회계기준 전환일 후에 발생한 사건을 반영할지 여부
 - (2) 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에 있는 비교 금액에 비교기간 말 후에 발생한 사건을 반영할지 여부
- IG3 이 기준서 문단 14~17은 추정 변경이 한국채택국제회계기준 전환일(또는 해당사항이 있는 비교기간 말)에 수정을 요하는 사건인지 아니면 수정을 요하지 않는 사건인지를 결정할 때, 기업회계기

준서 제1010호의 원칙을 일부 변경하여 적용하도록 요구한다. 다음의 경우 1과 2는 이러한 변경을 예시한다. 다음의 경우 3은 이 기준서 문단 14~17에 따라 기업회계기준서 제1010호의 원칙에 대한 변경을 요구하지 않는다.

- (1) 경우 1 - 과거회계기준에서는 한국채택국제회계기준 전환일을 위하여 한국채택국제회계기준과 일관된 회계정책을 이용하여 유사한 항목에 대한 추정을 요구하였다. 이 경우 한국채택국제회계기준에 따른 추정은 추정에 오류가 있었다는 객관적인 증거가 없는 한, 과거회계기준에 따른 해당 시점의 추정과 일관될 필요가 있다(기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’ 참조). 이러한 추정에 대한 추후 수정은 수정하는 기간의 사건으로 보고하며, 한국채택국제회계기준 전환일의 상황에 대한 추가 증거가 입수되어 발생한 수정을 요하는 사건으로 보고하지 않는다.
- (2) 경우 2 - 과거회계기준에서는 한국채택국제회계기준 전환일을 위하여 유사한 항목에 대한 추정을 요구하였으나, 기업은 한국채택국제회계기준에 따른 회계정책과 다른 회계정책을 이용하여 추정하였다. 이 경우 한국채택국제회계기준에 따른 추정은 추정에 오류가 있었다는 객관적 증거가 없는 한 회계정책의 차이를 조정한 후 그 당시 과거회계기준에서 요구한 추정과 일관될 필요가 있다. 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표는 회계정책의 차이에 따른 그러한 수정을 반영한다. 기업은 경우 1에서와 같이 이러한 추정에 대한 추후 수정을 수정하는 기간의 사건으로 보고한다.

예를 들어, 과거회계기준에서 할인하지 않는 방법에 의한 측정이라는 점을 제외하고 기업회계기준서 제1037호와 일관된 기준으로 충당부채를 인식하고 측정하도록 요구하였을 수 있다. 이 사례에서 기업은 기업회계기준서 제1037호에서 요구한 할인된 측정을 하기 위한 입력 자료로서 과거회계기준에 따른 추정을 이용한다.

- (3) 경우 3 - 과거회계기준은 한국채택국제회계기준 전환일을 위하여 유사한 항목에 대한 추정을 요구하지 않았다. 전환일의 한국채택국제회계기준에 따른 추정은 그 시점의 상황을 반영한다. 특히, 한국채택국제회계기준 전환일의 시장가격, 이자율, 환율변동의 추정은 그 시점의 시장상황을 반영한다. 이는 기업회계기준서 제1010호에서 수정을 요하는 보고기간후사건과 수정을 요구하지 않는 보고기간후사건을 구분하는 것과 일관된다.

IG 사례 1: 추정

배경

기업 A의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며, 1년의 비교정보를 포함한다. 20X3년 12월 31일과 20X4년 12월 31일의 과거회계기준에 따른 재무제표에 기업 A는 다음과 같이 처리하였다.

- (1) 해당 시점에 발생한 비용과 충당부채를 추정하였다.
- (2) 확정급여형 연금제도에 대해 현금기준으로 회계처리하였다.
- (3) 20X4년 9월에 발생한 사건으로 인한 소송사건에 대하여 충당부채를 인식하지 않았다. 20X5년 6월 30일에 소송이 종결되면서, 기업 A는 1,000원을 지급할 의무가 발생하였으며 20X5년 7월 10일에 이를 지급하였다.

최초 한국채택국제회계기준 재무제표를 작성하면서, 기업 A는 20X3년 12월 31일과 20X4년 12월 31일 현재 발생한 비용과 충당부채에 대하여 과거회계기준에 따른 추정이 한국채택국제회계기준에 따른 회계정책과 일관된 기준으로 이루어졌다고 결론지었다. 발생비용과 충당부채의 일부가 과대평가되고 다른 일부가 과소평가된 것으로 판명되었지만, 기업 A는 그 추정이 합리적이었으므로 어떠한 오류도 발생하지 않았다고 결론지었다. 결과적으로, 과대평가와 과소평가에 대한 회계는 기업회계기준서 제1008호에 따른 추정의 통상적인 수정을 수반한다.

요구사항의 적용

IG 사례 1: 추정

20X4년 1월 1일의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성하면서 20X4년 12월 31일의 비교재무상태표에 기업 A는 다음과 같이 처리한다.

- (1) 발생비용이나 충당부채에 대한 과거의 추정을 수정하지 않는다.
- (2) 기업회계기준서 제1019호에 따라 연금제도의 회계처리에 필요한 추정을 (보험수리적 가정의 형식으로) 한다. 20X4년 1월 1일과 20X4년 12월 31일의 보험수리적 가정에 그 시점 후에 발생한 상황을 반영하지 않는다. 예를 들어,
 - (가) 연금제도와 충당부채를 위한 20X4년 1월 1일과 20X4년 12월 31일의 할인율은 그 당시의 시장상황을 반영한다.
 - (나) 미래 종업원이직률에 대한 20X4년 1월 1일과 20X4년 12월 31일의 보험수리적 가정에 그 시점 후에 발생한 상황, 예를 들어 20X5년에 연금제도의 축소로 인해 예상 종업원이직률이 중요하게 증가한 것과 같은 상황은 반영하지 않는다.

소송사건에 대한 20X4년 12월 31일의 회계처리는 기업 A가 그 당시의 과거회계기준에 따라 충당부채를 인식하지 않은 이유에 따라 달라진다.

가정 1 - 과거회계기준은 기업회계기준서 제1037호와 일관되었다. 기업 A는 인식기준을 충족하지 않는다고 결론지었다. 이 경우 한국채택국제회계기준에 따른 기업 A의 가정은 과거회계기준에 따른 가정과 일관된다. 따라서 기업 A는 20X4년 12월 31일에 충당부채를 인식하지 않는다.

가정 2 - 과거회계기준이 기업회계기준서 제1037호와 일관되지 않는다. 따라서 기업 A는 기업회계기준서 제1037호에 따라 추정치를 도출한다. 기업회계기준서 제1037호에 따르면 보고기간후의 사건에 의해 제공된 추가 증거를 포함한 모든 이용가능한 증거를 고려하여 보고기간 말에 의무가 존재하는지 여부를 결정한다. 마찬가지로 기업회계기준서 제1010호에 따르면 보고기간후 소송사건의 판결이 보고기간 말에 기업의 현재의무가 있다는 사실을 확인하는 것이라면, 수정을 요하는 보고기간후사건이다. 이 예에서, 소송사건의 판결은 기업 A가 20X4년 9월(소송을 제기한 사건이 발생한 때)에 부채를 부담하고 있었음을 확인하여 준

IG 사례 1: 추정

다. 따라서 기업 A는 20X4년 12월 31일에 충당부채를 인식한다. 기업 A는 기업 회계기준서 제1037호에 따라 20X4년 12월 31일의 시장상황을 반영한 할인율을 이용하여 20X5년 7월 10일에 지급하는 1,000원을 현재가치로 할인하여 측정한다.

IG4 이 기준서 문단 14~17은 특정일에 존재하는 상황에 근거한 분류나 측정을 규정하고 있는 그 밖의 한국채택국제회계기준서의 요구사항에 우선하지 않는다. 예를 들어 다음과 같다.

- (1) 리스제공자의 금융리스와 운용리스의 구분(기업회계기준서 제1116호 '리스'와 문단 IG14 참조)
- (2) 지출이 발생한 때 자산의 인식조건을 충족하지 못하는 경우 내부 창출 무형자산에 대한 지출의 자본화를 금지하는 기업회계기준서 제1038호의 제약
- (3) 금융부채와 지분상품의 구분(기업회계기준서 제1032호 참조)

기업회계기준서 제1012호 '법인세'

IG5 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 자산과 부채의 장부금액과 세무기준액의 일시적차이에 대해 기업회계기준서 제1012호를 적용한다.

IG6 기업회계기준서 제1012호에 따르면 당기법인세와 이연법인세는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율과 세법을 반영하여 측정한다. 세율과 세법이 개정되었거나 실질적으로 개정된 때 그 변경의 효과를 회계처리한다.

기업회계기준서 제1016호 '유형자산'

IG7 과거회계기준에 따른 감가상각방법이나 상각률이 한국채택국제회계기준에서 허용될 수 있는 경우, 추정 내용연수의 변경이나 감가

상각 형태의 변경은 추정의 변경이 있는 때부터 전진적으로 회계 처리한다(이 기준서 문단 14와 15, 기업회계기준서 제1016호 문단 61). 그러나 일부 경우에 과거회계기준에 따른 감가상각방법이나 상각률이 한국채택국제회계기준에서 허용될 수 있는 것과 다를 수 있다(예를 들어, 세금목적만을 고려하여 채택하고 자산의 내용 연수에 대한 합리적인 추정을 반영하지 않는 경우). 이러한 차이점이 재무제표에 중요한 영향을 미칠 경우, 한국채택국제회계기준을 준수할 수 있도록 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 감가상각누계액을 소급하여 조정한다.

IG8 기업은 유형자산 개별 항목의 간주원가로서 다음 금액 중 하나를 사용하기 위하여 선택할 수 있다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치(이 기준서 문단 D6).
이 경우 이 기준서 문단 30에서 요구하는 사항을 공시한다.
- (2) 이 기준서 문단 D5의 기준을 충족하는 과거회계기준에 따른 재평가액
- (3) 민영화나 최초 기업공개와 같은 사건 발생 당일의 공정가치(이 기준서 문단 D8)
- (4) 이 기준서 문단 D8A의 기준을 충족하는, 과거회계기준에 따라 결정된 배분금액
- (5) 요율규제대상영업에서 사용되거나 과거에 사용되었던 유형자산 개별 항목의 과거회계기준에 따른 장부금액(문단 D8B)

IG9 후속적인 감가상각은 간주원가를 기준으로 하며, 간주원가를 정한 시점부터 시작한다.

IG10 기업이 유형자산의 일부나 전체에 대하여 기업회계기준서 제1016호의 재평가모형을 회계정책으로 선택하는 경우, 누적재평가잉여금을 자본의 별도항목으로 표시한다. 한국채택국제회계기준 전환일의 재평가잉여금은 동 일자의 해당 자산의 장부금액의 원가나

간주원가와 비교에 의한다. 만약 간주원가가 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치라면 이 기준서 문단 30에서 요구하는 사항을 공시한다.

IG11 과거회계기준에 따른 재평가가 이 기준서 문단 D6이나 D8의 기준을 충족하지 못하는 경우, 다음 중 하나에 근거하여 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표 내의 재평가된 자산을 측정한다.

- (1) 기업회계기준서 제1016호에 있는 원가모형에 따라 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 원가(또는 간주원가)
- (2) 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치인 간주원가(이 기준서 문단 D5)
- (3) 기업이 같은 분류에 속하는 유형자산의 모든 항목에 대하여 기업회계기준서 제1016호에 있는 재평가모형을 한국채택국제회계기준에 따른 회계정책으로 채택한다면 재평가액

IG12 기업회계기준서 제1016호는 유형자산의 한 항목을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산의 전체 원가에 비교하여 유의적이라면, 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각하도록 요구한다. 그러나 기업회계기준서 제1016호는 인식을 위한 측정 단위, 즉 유형자산 항목을 구성하는 범위에 대해서는 정하지 않고 있다. 따라서 기업의 특수한 상황에 인식기준을 적용할 때 판단이 필요하다(기업회계기준서 제1016호 문단 9와 43).

IG13 어떤 경우에 자산을 건설하거나 가동함으로써 기업이 자산을 제거 또는 해체하고 그 자산이 놓여있는 부지를 복구해야 할 의무가 발생한다. 그 결과로 발생하는 모든 충당부채를 인식하고 측정할 때 기업회계기준서 제1037호를 적용한다. 감가상각과 손상차손 전에, 그 자산의 원가에 포함되는 당해 충당부채를 결정하기 위하여 기업회계기준서 제1016호를 적용한다. 감가상각과 (해당되는 경우) 손상차손과 같은 항목은 부채의 장부금액과 자산의 장부금

액에 포함된 금액 간의 차이를 발생시킨다. 그러한 부채의 변경에 대하여는 기업회계기준해석서 제2101호에 따라 회계처리한다. 그러나 기업회계기준서 제1101호 문단 D21은 한국채택국제회계기준 전환일 전의 변경에 대하여 면제규정을 두고 있으며, 면제규정을 적용하는 경우의 대체적인 회계처리에 대하여 설명하고 있다. 기업회계기준해석서 제2101호를 최초채택하면서 이러한 면제규정을 적용한 경우에 대한 예시를 문단 IG201~IG203에 제시하였다.

기업회계기준서 제1116호 ‘리스’

IG14 한국채택국제회계기준 전환일에, 리스제공자는 리스약정일에 존재하는 상황을 기준으로 리스를 운용리스 아니면 금융리스로 분류한다(기업회계기준서 제1116호 문단 66). 리스 분류는 리스변경이 있는 경우에만 다시 판단한다. 추정의 변경(예: 기초자산의 경제적 내용연수나 잔존가치에 대한 추정의 변경)이나 상황의 변경(예: 리스이용자의 채무불이행)은 리스의 분류 변경을 초래하지 않는다.

IG15 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

IG16 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

IG17 만약 기업이 기업회계기준서 제1115호에 따른 수익 인식조건을 아직 충족하지 못한 금액을 수취하였다면(예를 들어, 수익인식을 위한 조건을 충족하지 못한 매출에 대한 선수금), 수취한 금액을 (적절한 경우에) 기업회계기준서 제1115호에 따라 유의적인 금융요소를 조정하여 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 부채로 인식한다.

기업회계기준서 제1019호 ‘종업원급여’

- IG18 [국제회계기준위원회가 삭제함]
- IG19 한국채택국제회계기준 전환일에 기업의 보험수리적 가정은, 그 가정에 오류가 있었다는 객관적 증거가 없는 한 과거회계기준에 따른 동일 시점에 대한 보험수리적 가정(회계정책의 차이를 반영하여 조정한 후)과 일관된다(이 기준서 문단 14). 그 가정에 대한 추후 수정에서 발생하는 영향은 수정한 기간의 보험수리적손익이다.
- IG20 과거회계기준에서는 필요하지 않았던 보험수리적 가정을 한국채택국제회계기준 전환일에 설정할 필요가 있을 수 있다. 그러한 보험수리적 가정에는 한국채택국제회계기준 전환일 후에 발생한 상황을 반영하지 않는다. 특히, 한국채택국제회계기준 전환일의 할인율과 사외적립자산의 공정가치는 그 시점의 시장상황을 반영한다. 이와 유사하게 한국채택국제회계기준 전환일에 미래 종업원이 직물에 대한 기업의 보험수리적 가정은 한국채택국제회계기준 전환일 후에 발생한 연금 제도의 축소로 인한 예상 종업원이직물의 중요한 증가와 같은 상황은 반영하지 않는다(이 기준서 문단 16).
- IG21 많은 경우에 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 세 일자(최초 한국채택국제회계기준 보고기간말, 비교보고기간말, 한국채택국제회계기준 전환일)의 종업원급여의무의 측정을 반영할 것이다. 기업회계기준서 제1019호는 모든 중요한 퇴직급여채무의 측정에 적격한 보험계리인을 참여시키도록 권장한다. 원가를 최소화하기 위하여, 기업은 적격한 보험계리인에게 세 일자 중 하나나 두 일자의 상세한 보험수리적 평가를 수행하고 그 평가결과를 다른 일자에 미래조정이나 과거조정하여 반영하도록 요청할 수도 있다. 다른 일자로 미래조정이나 과거조정을 할 경우 두 일자 사이의 중요한 거래나 사건(시장가격과 이자율의 변동 포함)을 반영한다(기업회계기준서 제1019호 문단 57).

기업회계기준서 제1021호 ‘환율변동효과’

IG21A 기업은 과거회계기준에 따라 해외사업장의 취득으로 발생한 영업권과 그 취득으로 생긴 자산과 부채의 장부금액에 대한 공정가치 조정액을 해외사업장의 자산·부채가 아닌 당해 기업의 자산·부채로 처리했을 수도 있을 것이다. 만약 그렇다면 기업회계기준서 제1021호 문단 47의 요구사항을 한국채택국제회계기준 전환일 후에 발생하는 모든 취득에 대하여 전진적으로 적용하는 것이 허용된다.

기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’

IG22 다음의 사례는 최초채택기업이 면제규정을 사용한다고 가정할 때 이 기준서 부록 C의 효과를 예시한다.

IG 사례 2: 사업결합

배경

기업 B의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며, 20X4년의 비교정보만 포함하고 있다. 20X1년 7월 1일에 기업 B는 종속기업 C를 100% 취득하였다. 과거회계기준에 따라 기업 B는 다음과 같이 처리하였다.

- (1) 기업 B에 의한 취득으로 사업결합을 분류하였다.
- (2) 20X3년 12월 31일(한국채택국제회계기준 전환일)에 취득 자산과 인수 부채를 과거회계기준에 따라 다음의 금액으로 측정하였다.

IG 사례 2: 사업결합

- (가) 한국채택국제회계기준에서 사업결합 후에 원가에 기초한 측정을 요구하는 것으로서, 식별가능한 자산에서 부채를 차감한 금액: 200원(세무기준액은 150원이고 적용되는 세율은 30%).
- (나) 연금부채(기업회계기준서 제1019호에 따라 측정된 확정급여채무의 현재가치가 130원이고 사외적립자산의 공정가치가 100원): 영(0) (기업 B가 과거 회계기준에 따라 연금회계에 현금수지균형방법을 사용했기 때문). 연금부채의 세무기준액도 역시 영(0)이다.
- (다) 영업권: 180원
- (3) 취득일에 식별가능한 취득 자산과 인수 부채에 관련된 일시적차이에서 발생하는 이연법인세를 인식하지 않았다.

요구사항의 적용

개시 한국채택국제회계기준 (연결)재무상태표에 기업 B는 다음과 같이 처리한다.

- (1) 이 사업결합이 기업회계기준서 제1103호에 따르면 종속기업 C에 의한 역취득의 요건을 충족한다 하더라도, 기업 B에 의한 취득으로 사업결합을 분류한다(이 기준서 문단 C4(1)).
- (2) 영업권의 상각누계액을 조정하지 않는다. 기업 B는 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 상황을 기준으로, 기업회계기준서 제1036호에 따라 영업권의 손상을 검사하고 그 결과 손상차손이 있다면 인식한다. 만약 손상이 없으면 영업권의 장부금액을 180원으로 유지한다(이 기준서 문단 C4(7)).
- (3) 한국채택국제회계기준에서 사업결합 후에 원가에 기초한 측정을 요구하는 것으로 식별가능한 순자산에 대하여는 사업결합 직후의 과거회계기준에 따른 장부금액을 그 일자의 간주원가로 한다(이 기준서 문단 C4(5)).
- (4) 과거회계기준에 따른 상각방법과 상각률이 한국채택국제회계기준에 따른 요구사항과 중요하게 차이나는 경우(예를 들어, 세금목적만을 고려하여 채택하고 한국채택국제회계기준에 따른 자산의 내용연수에 대한 합리적인 추정을 반영하지 않는 경우)가 아니라면, (3)에서의 식별가능한 순자산의 감가상각누계액과 누적상각액을 재작성하지 않는다. 만약 그러한 재작성을 하지 않는다

IG 사례 2: 사업결합

면, 한국채택국제회계기준 전환일에 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표상 해당 자산의 장부금액은 과거회계기준에 따른 장부금액(200원)과 동일하다(문단 IG7).

- (5) 식별가능한 자산이 손상되었다는 어떠한 징후가 있는 경우, 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 상황을 기준으로 당해 자산에 대하여 손상검사를 한다(기업회계기준서 제1036호 참조).
- (6) 확정급여채무의 현재가치(130원)에서 사외적립자산의 공정가치(100원)를 차감한 장부금액 30원을 연금부채로 인식하고 측정하며, 이익잉여금에 30원을 차기한다(이 기준서 문단 C4(4)). 그러나 종속기업 C가 지배기업보다 이른 시기에 이미 한국채택국제회계기준을 채택하였다면, 기업 B는 종속기업 C의 재무제표상 금액과 동일한 금액을 연금부채로 측정한다(이 기준서 문단 D17과 IG 사례 9).
- (7) 다음 (가)에서 (나)를 차감한 금액에서 발생하는 순이연법인세부채 6원(20원의 30%)을 인식한다.
 - (가) 식별가능한 취득 자산과 인수 비연금부채에 관련된 가산할 일시적차이 50원(200원에서 150원 차감)
 - (나) 연금부채와 관련한 차감할 일시적차이 30원(30원에서 영(0) 차감)기업은 이에 따른 이연법인세부채의 증가를 이익잉여금에서 차감하여 인식한다(이 기준서 문단 C4(11)). 만약 가산할 일시적차이가 영업권의 최초 인식에서 발생한다면, 기업 B는 그와 관련하여 이연법인세부채를 인식하지 않는다(기업회계기준서 제1012호 문단 15(1)).

IG 사례 3: 사업결합-구조조정충당부채

배경

기업 D의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며, 20X4년의 비교정보만 포함하고 있다. 20X3년 7월 1일에 기업 D는 종속기업 E를 100% 취득하였다. 과거회계기준에 따라 기업 D는 (할인되지 않은) 구조조정충당부채 100원을 인식하였으나, 이것은 기업회계기준서 제 1103호에 따른 식별가능한 부채의 요건을 충족하지 못한다. 이 구조조정충당부채의 인식으로 인하여 영업권 100원이 증가되었다. 20X3년 12월 31일(한국채택국제회계기준 전환일)에 기업 D는 다음과 같이 처리하였다.

- (1) 구조조정원가 60원을 지급하였고,
- (2) 20X4년에 추가원가 40원이 지급될 것이며, 할인의 영향은 중요하지 않을 것으로 예상하였다. 20X3년 12월 31일에 이 추가원가는 기업회계기준서 제 1037호에 따른 충당부채의 인식조건을 충족하지 않았다.

요구사항의 적용

개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 기업 D는 다음과 같이 처리한다.

- (1) 구조조정충당부채를 인식하지 않는다(이 기준서 문단 C4(3)).
- (2) 영업권으로 할당된 금액을 조정하지 않는다. 그러나 기업 D는 기업회계기준서 제1036호에 따라 영업권의 손상을 검사하고 그 결과 손상차손이 있다면 인식한다(이 기준서 문단 C4(7)).
- (3) (1)과 (2)의 결과로서 과거회계기준에 따른 동일한 시점의 재무상태표보다 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 이익잉여금(법인세비용 반영 전 그리고 손상차손을 인식하기 전)이 40원만큼 많이 보고된다.

IG 사례 4: 사업결합-무형자산

배경

기업 F의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며, 20X4년의 비교정보만 포함하고 있다. 20X1년 7월 1일에 기업 F는 종속기업 G를 75% 취득하였다. 과거회계기준에 따라 기업 F는 무형자산으로 200원의 최초장부금액을 배분하였으나, 이것은 기업회계기준서 제1038호에 따른 인식기준을 충족하지 못하였다. 무형자산의 세무기준액은 영(0)이며, 이로 인해 이연법인세부채 60원(법인세율 30%)이 발생하였다.

20X3년 12월 31일(한국채택국제회계기준 전환일)에 과거회계기준에 따른 무형자산의 장부금액은 160원이었고, 관련 이연법인세부채의 장부금액은 48원(160원의 30%)이었다.

요구사항의 적용

무형자산이 기업회계기준서 제1038호에 따른 별도 자산으로서 인식기준을 충족하지 못하기 때문에, 기업 F는 무형자산을 관련된 이연법인세부채(48원) 및 비지배지분과 함께 영업권으로 대체한다(이 기준서 문단 C4(7)(가)). 관련 비지배지분 금액은 28원([160원 - 48원 = 112원]의 25%)이다. 따라서 영업권은 무형자산(160원)에서 이연법인세부채(48원)를 차감하고 비지배지분(28원)을 차감한 84원이 증가한다.

기업 F는 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 상황을 기준으로 기업회계기준서 제1036호에 따라 영업권의 손상을 검사하고 그 결과 손상차손이 있다면 인식한다(이 기준서 문단 C4(7)(나)).

IG 사례 5: 사업결합-자본에서 차감되는 영업권과 관련 무형자산의 처리

배경

기업 H는 한국채택국제회계기준 전환일 전에 종속기업을 취득하였다. 과거회계기준에 따라 기업 H는 다음과 같이 처리하였다.

- (1) 자본에서 직접 차감하여 영업권을 인식하였다.
- (2) 기업회계기준서 제1038호에 따른 자산의 인식기준을 충족하지 못하는 종속기업의 무형자산을 인식하였다.
- (3) 종속기업의 재무제표상 자산으로서 기업회계기준서 제1038호의 인식기준을 충족하였을 무형자산을 인식하지 않았다. 종속기업은 기업 H의 취득일에 그 자산을 보유하고 있었다.

요구사항의 적용

개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 기업 H는 다음과 같이 처리한다.

- (1) 과거회계기준에 따라 영업권을 자산으로 인식하지 않았으므로 영업권을 인식하지 않는다(이 기준서 문단 C4(7)~C4(9)).
- (2) 기업회계기준서 제1038호에 따른 자산으로서의 인식기준을 충족하지 못하는 무형자산을 인식하지 않는다. 기업 H는 과거회계기준에 따라 자본에서 영업권을 차감하였기 때문에 이 무형자산을 제거함에 따라 이익잉여금이 감소된다(이 기준서 문단 C4(3)(나)).
- (3) 과거회계기준에 따라 기업 H의 연결재무제표상 그 무형자산으로 배분된 장부금액이 영(0)이라 하더라도, 종속기업의 재무제표상 자산으로서 기업회계기준서 제1038호의 인식기준을 충족하는 무형자산을 인식한다(이 기준서 문단 C4(6)). 기업회계기준서 제1038호의 인식기준은 신뢰성 있는 원가측정의 이용가능성을 포함하고 있으며(문단 IG45~IG48), 기업 H는 상각누계액과 기업회계기준서 제1036호에 따라 인식된 손상차손을 차감한 원가로 자산을 측정한다. 기업 H는 과거회계기준에 따라 영업권을 자본에서 차감하였기 때문에 이 무형자산의 인식으로 이익잉여금이 증가한다(이 기준서 문단 C4(3)(나)). 그러나 이 무형자산이 과거회계기준에 따라 자산으로 인식된 영업권에 포함되었다

IG 사례 5: 사업결합-자본에서 차감되는 영업권과 관련 무형자산의 처리

면, 기업 H는 그 금액만큼 영업권의 장부금액을 감소시켜야 할 것이다(그리고 적용가능할 경우, 관련된 이연법인세와 비지배지분도 조정한다)(이 기준서 문단 C4(7)(가)).

IG 사례 6: 사업결합-과거회계기준에 따라 종속기업을 연결하지 않은 경우**배경**

지배기업 J의 한국채택국제회계기준 전환일은 20X4년 1월 1일이다. 과거회계기준에 따라 지배기업 J는 20X1년 7월 15일에 사업결합으로 취득한 지분율이 75%인 종속기업 K를 연결하지 않았다. 20X4년 1월 1일의 정보는 다음과 같다.

- (1) 종속기업 K에 대한 지배기업 J의 투자원가는 180원이다.
- (2) 한국채택국제회계기준에 따라 종속기업 K는 자산을 500원 그리고 부채를 300원(기업회계기준서 제1012호에 따른 이연법인세를 포함)으로 측정할 것이다. 이러한 기초에서 종속기업 K의 순자산은 한국채택국제회계기준에 따라 200원이다.

요구사항의 적용

지배기업 J는 종속기업 K를 연결한다. 20X4년 1월 1일에 연결재무상태표는 다음의 사항을 포함한다.

- (1) 종속기업 K의 자산 500원과 부채 300원
- (2) 비지배지분 50원[(500원 - 300원)의 25%]
- (3) 영업권 30원[원가 180원에서 (500원 - 300원)의 75% 차감](이 기준서 문단 C4(10)). 지배기업 J는 기업회계기준서 제1036호에 따라 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 상황을 기준으로 영업권의 손상검사를 하고 그 결과 손상차손이 있다면 인식한다(이 기준서 문단 C4(7)(나)).

IG 사례 7: 사업결합-피취득자가 리스이용자인 경우의 리스로서 과거회계 기준에 따라 자본화하지 않은 리스

배경

지배기업 L의 한국채택국제회계기준 전환일은 20X4년 1월 1일이다. 지배기업 L은 20X1년 1월 15일에 종속기업 M을 취득하고 종속기업 M이 리스이용자인 리스를 자본화하지 않았다. 종속기업 M이 한국채택국제회계 기준에 따라 재무제표를 작성한다면, 20X4년 1월 1일에 리스부채 300원과 사용권자산 250원을 인식할 것이다.

요구사항의 적용

지배기업 L은 이 기준서의 문단 D9와 D9B-D9E의 경과 규정을 적용하지 않기로 선택했다. 개시 한국채택국제회계기준 연결재무상태표에서 지배기업 L은 리스부채 300원과 사용권자산 250원을 인식하고 이익잉여금으로 50원을 처리한다(문단 C4(6)).

기업회계기준서 제1023호 ‘차입원가’

IG23 한국채택국제회계기준 최초채택시에 기업은 차입원가를 자본화하기 시작한다. 이 기준서 문단 D23에 따라 기업은 다음과 같이 차입원가를 자본화한다.

- (1) 자본화 개시일인 2009년 1월 1일 이후 또는 한국채택국제회계 기준 전환일(둘 중 늦은 날)부터 적격자산과 관련된 차입원가를 자본화한다.
- (2) 2009년 1월 1일 전의 어떤 날 또는 한국채택국제회계기준 전환일(둘 중 늦은 날) 전의 어떤 날을 지정할 수 있고, 그 지정된 날을 자본화 개시일로 하여 그 이후부터 모든 적격자산과 관련된 차입원가를 자본화할 수 있다.

그러나 기업이 자산의 간주원가로 정한다면 간주원가를 정하는 측정일 전에 발생한 차입원가는 자본화하지 않는다.

IG24 IAS 23은 회계기간 중 자본화한 이자를 공시하도록 요구한다. IAS 23에서도 이 기준서에서도 자본화된 누적 금액의 공시를 요구하지는 않는다.

IG25 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’

IG26 최초채택기업은 기업회계기준서 제1110호에서 달리 정하고 있는 경우를 제외하고 모든 종속기업 (기업회계기준서 제1110호에서 정의)을 연결한다.

IG27 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 종속기업을 연결하지 않았다면 다음과 같이 처리한다.

- (1) 최초채택기업은 연결재무제표에 연결절차와 종속기업을 취득한 사업결합의 효과에 대해 조정한 후에, 종속기업의 한국채택 국제회계기준 재무제표의 장부금액과 동일한 금액으로 종속기업의 자산과 부채를 측정한다(이 기준서 문단 D17). 종속기업이 재무제표에 한국채택국제회계기준을 채택하지 않았다면, 앞 문장에서 언급한 장부금액은 한국채택국제회계기준이 종속기업의 재무제표에 요구할 자산과 부채의 금액이다(이 기준서 문단 C4(10)).
- (2) 만약 지배기업이 한국채택국제회계기준 전환일 전에 사업결합으로 종속기업을 취득하였다면, 지배기업은 IG 사례 6에서 설명한 것처럼 영업권을 인식한다.

- (3) 만약 지배기업이 사업결합으로 종속기업을 취득하지 않고 종속기업을 신설하였다면, 지배기업은 영업권을 인식하지 않는다.

IG28 최초채택기업이 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성하면서 종속기업의 자산과 부채의 장부금액을 조정할 때, 이러한 조정이 비지배지분과 이연법인세에 영향을 미칠 수 있다.

IG29 IG 사례 8과 9는 이 기준서 문단 D16과 D17를 예시하고 있으며, 동 문단은 지배기업과 종속기업이 각각 다른 시점에 최초채택기업이 되는 경우를 다루고 있다.

IG 사례 8: 지배기업이 종속기업보다 먼저 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우
<p>배경</p> <p>지배기업 N은 20X5년에 최초 한국채택국제회계기준 (연결)재무제표를 표시한다. 설립 이래로 지배기업 N이 100% 소유하고 있는 해외종속기업 O는 20X5년부터 내부연결 목적으로 한국채택국제회계기준에 따른 정보를 준비하고 있으나, 종속기업 O는 20X7년까지 최초 한국채택국제회계기준 재무제표를 표시하지 않는다.</p> <p>요구사항의 적용</p> <p>종속기업 O가 이 기준서 문단 D16(1)을 적용한다면, 종속기업 O의 자산과 부채의 장부금액은 20X6년 1월 1일의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서와 지배기업 N의 연결재무상태표에서 모두 동일(다만 연결절차를 위한 조정사항은 제외)하며, 이러한 장부금액은 지배기업 N의 한국채택국제회계기준 전환일을 기준으로 한다.</p> <p>대안으로, 종속기업 O는 이 기준서 문단 D16(2)에 따라 자신의 한국채택국제회계기준 전환일(20X6년 1월 1일)을 기준으로 모든 자산과 부채를 측정할 수 있다.</p>

<p>IG 사례 8: 지배기업이 종속기업보다 먼저 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우</p> <p>그러나 종속기업 O가 20X7년에 최초채택기업이 된다는 사실이 지배기업 N의 연결재무제표상의 자산과 부채의 장부금액을 변경시키지 않는다.</p>

<p>IG 사례 9: 종속기업이 지배기업보다 먼저 한국채택국제기준을 채택하는 경우</p> <p>배경</p> <p>지배기업 P는 20X7년에 최초 한국채택국제회계기준 (연결)재무제표를 표시한다. 설립 이래로 지배기업 P가 100% 소유하고 있는 해외 종속기업 Q는 20X5년에 최초 한국채택국제회계기준 재무제표를 표시하였다. 20X7년까지 종속기업 Q는 지배기업 P의 과거회계기준에 따른 내부 연결목적에 위한 정보를 작성하였다.</p> <p>요구사항의 적용</p> <p>20X6년 1월 1일에 종속기업 Q의 자산과 부채의 장부금액은 지배기업 P의 개시 한국채택국제회계기준 (연결)재무상태표에서 그리고 종속기업 Q의 재무제표에서 동일(다만 연결절차를 위한 조정은 제외)하며, 이러한 장부금액은 종속기업 Q의 한국채택국제회계기준 전환일을 기준으로 한다. 지배기업 P가 20X7년에 최초채택기업이 된다는 사실이 그러한 장부금액을 변경시키지 않는다(이 기준서 문단 D17).</p>

IG30 이 기준서 문단 D16과 D17은 다음의 요구사항에 우선하지 않는다.

- (1) 취득자의 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 사업결합으로 취득한 자산과 인수한 부채에 이 기준서 부록 C를 적용한다. 그러나 취득자는 사업결합 후 피취득자가 새롭게 취득한

자산과 인수한 부채를 취득자의 전환일에 계속 보유하고 있다면 해당 자산과 부채에 문단 D17을 적용한다.

- (2) 문단 D16과 D17에 관련되지 않는 자산과 부채의 측정은 이 기준서의 나머지 규정을 적용한다.
- (3) 최초채택기업 자신의 한국채택국제회계기준 전환일에 이 기준서에서 요구하는 모든 공시사항을 제공한다.

IG31 이 기준서 문단 D16은 종속기업이 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 경우, 예를 들어 종속기업이 이전에 연결목적으로 한국채택국제회계기준에 따라 보고자료를 준비하였으나 한국채택국제회계기준에 따른 전체 재무제표를 표시하지 않은 경우에 적용한다. 이것은 종속기업의 보고자료가 한국채택국제회계기준의 인식과 측정 요구사항을 완전히 이행하는 경우뿐만 아니라, 보고기간 후사건의 검토와 연금원가의 연결실체 배분과 같은 문제에 대해 연결실체 내에서 조정할 때에도 적용될 수 있다. 이 기준서 문단 26에서 요구하는 공시를 고려할 때, 발표되지 않은 보고자료에서 연결실체 내의 조정사항은 오류의 수정이 아니다. 그러나 문단 D16은 지배기업의 연결재무제표에는 중요하지 않지만 종속기업 자신의 재무제표에는 중요한 왜곡표시를 종속기업이 무시하는 것을 허용하지 않는다.

기업회계기준서 제1029호 ‘초인플레이션 경제에서의 재무보고’

IG32 기업은 기능통화와 표시통화를 결정할 때 기업회계기준서 제1021호에 따른다. 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성할 때, 기능통화나 표시통화의 경제가 초인플레이션이었던 기간에 기업회계기준서 제1029호를 적용한다.

IG33 기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 유형자산 개별항목의 공정가치를 동 일자의 간주원가로 선택하여 사용할 수 있는데(이 기

준서 문단 D5), 이 경우에 이 기준서 문단 30에서 요구하는 공시를 제공한다.

- IG34 기업이 이 기준서 문단 D5~D8의 면제규정을 이용하기로 선택한다면, 재평가액이나 공정가치가 결정된 날 이후의 기간에 기업회계기준서 제1029호를 적용한다.

기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’

- IG35 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 기업은 발행한 금융상품(또는 발행한 복합상품의 요소)이 기업회계기준서 제1032호(문단 15와 30)의 인식기준을 최초로 충족할 때 계약상 약정의 실질에 따라 금융부채나 지분상품으로 분류하기 위하여 기업회계기준서 제1032호의 기준을 적용하며, 그 시점 후의 사건(금융상품의 조건 변경은 제외)을 고려하지 않는다.

- IG36 한국채택국제회계기준 전환일에 미결제된 복합상품의 경우, 그 금융상품이 발행되었을 때 존재한 상황을 기준으로 각 요소의 최초 장부금액을 결정한다(기업회계기준서 제1032호 문단 30). 해당 장부금액은 최초 한국채택국제회계기준 보고기간 말에 유효한 기업회계기준서 제1032호의 내용을 이용하여 결정한다. 만약 부채요소가 한국채택국제회계기준 전환일에 더 이상 남아있지 않다면, 최초채택기업은 부채요소에서 발생한 누적이자에서 금융상품의 최초 자본요소를 분리할 필요가 없다(이 기준서 문단 D18).

기업회계기준서 제1034호 ‘중간재무보고’

- IG37 기업이 한국채택국제회계기준에 따라 중간재무보고의 표시가 요구되는 경우 또는 선택한 경우에 기업회계기준서 제1034호를 적용한다. 따라서 기업회계기준서 제1034호에서도 이 기준서에서도 다음 사항은 요구하지 않는다.

- (1) 기업회계기준서 제1034호에 따른 중간재무보고서의 표시
- (2) 과거회계기준에 따라 표시한 중간재무보고서를 새로운 내용으로 작성. 그러나 만약 기업이 최초 한국채택국제회계기준 재무제표 회계기간의 일부분에 대해 기업회계기준서 제1034호에 따른 중간재무보고서를 표시한다면, 한국채택국제회계기준을 준수하기 위하여 그 보고서에 표시된 비교정보를 재작성한다.

IG38 최초 한국채택국제회계기준 재무제표 회계기간의 일부분을 위하여 기업회계기준서 제1034호에 따라 표시하는 각 중간재무보고서에 이 기준서를 적용한다. 특히, 이 기준서 문단 32는 다양한 조정을 공시하도록 요구한다(IG 사례 10 참조).

IG 사례 10: 중간재무보고

배경

기업 R의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며, 기업회계기준서 제1034호에 따른 최초의 중간재무보고서는 20X5년 3월 31일로 종료되는 1분기에 대한 것이다. 기업 R은 20X4년 12월 31일로 종료되는 회계기간에 대한 연차재무제표를 과거회계기준에 따라 작성하였고, 20X4년 동안 분기별 보고서를 작성하였다.

요구사항의 적용

20X5년 각 분기별 중간재무보고서에서 기업 R은 다음의 조정을 포함한다.

- (1) 20X4년 비교 분기 말의 과거회계기준에 따른 자본을 그 시점의 한국채택국제회계기준에 따른 자본으로 조정
- (2) 20X4년 비교 분기(당해 중간기간과 당해 연도 누적중간기간)의 과거회계기준에 따른 총포괄손익(또는 그러한 총액이 보고되지 않았다면 당기손익)을 한국채택국제회계기준에 따른 총포괄손익으로 조정

IG 사례 10: 중간재무보고

(1)과 (2)에서 요구한 조정과 기업회계기준서 제1034호에서 요구한 공시사항에 추가하여, 20X5년 1분기에 대한 기업 R의 중간재무보고서는 다음의 조정(또는 이러한 조정을 포함하고 있는 발표된 다른 문서와 상호참조 표시)을 포함한다.

- (1) 20X4년 1월 1일과 20X4년 12월 31일에 과거회계기준에 따른 자본을 그 시점의 한국채택국제회계기준에 따른 자본으로 조정
- (2) 과거회계기준에 따른 20X4년의 총포괄손익(또는 그러한 총액이 보고되지 않았다면 당기손익)을 한국채택국제회계기준에 따른 20X4년의 총포괄손익으로 조정

위의 각 차이조정은 이용자가 재무상태표와 포괄손익계산서의 중요한 조정사항을 이해할 수 있도록 충분한 세부내용을 제공한다. 기업 R은 또한 현금흐름표의 중요한 조정사항에 대해서도 설명한다.

만약 기업 R이 과거회계기준에 따라 발생한 오류를 발견한다면, 차이조정에서 그러한 오류의 수정과 회계정책의 변경을 구분한다.

만약 기업 R이 과거회계기준에 따른 가장 최근의 연차재무제표에서 당해 중간기간을 이해하는 데 중요한 정보를 공시하지 않았다면, 20X5년 중간재무보고서에 그 정보를 공시하거나 그러한 정보를 포함하고 있는 발표된 다른 문서와의 상호참조 표시를 포함한다(이 기준서 문단 33).

기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’과 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’

IG39 다음의 경우에 기업회계기준서 제1036호를 적용한다.

- (1) 손상차손이 한채택국제회계기준 전환일에 존재하는지를 결정하는 경우
- (2) 전환일에 존재하는 손상차손을 측정하는 경우, 그리고 그 시점에 더 이상 존재하지 않는 손상차손을 환입하는 경우. 기업의

최초 한국채택국제회계기준 재무제표에는 한국채택국제회계기준 전환일에 개시하는 회계기간에 손상차손이나 손상차손환입을 인식하였다면 기업회계기준서 제1036호에서 요구하였을 공시를 포함한다(이 기준서 문단 24(3)).

IG40 한국채택국제회계기준 전환일에 손상차손이나 충당부채를 인식할지 여부를 결정하기 위하여 (그리고 그러한 손상차손이나 충당부채를 측정하기 위하여) 이용하는 추정은 그 추정에 오류가 있다는 객관적 증거가 없는 한, 과거회계기준에 따른 동일 시점의 추정(회계정책의 차이를 반영하는 조정 후)과 일관된다(이 기준서 문단 14와 15). 그 추정을 추후 수정하여 발생하는 영향은 그 추정을 수정한 기간의 사건으로 보고한다.

IG41 한국채택국제회계기준 전환일에 손상차손이나 충당부채를 인식할 필요가 있는지 평가하기 위하여 (그리고 그러한 손상차손이나 충당부채를 측정하기 위하여), 전환일에 과거회계기준에 따르면 필요하지 않았을 추정이 필요할 수도 있다. 그러한 추정과 가정은 한국채택국제회계기준 전환일 후에 발생한 상황을 반영하지 않는다(이 기준서 문단 16).

IG42 기업회계기준서 제1036호와 제1037호의 경과규정은 기업의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 적용하지 않는다(이 기준서 문단 9).

IG43 기업회계기준서 제1036호는 일부 경우에 손상차손의 환입을 요구한다. 만약 기업의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표가 손상차손을 반영한다면, 그 후에 발생하는 손상차손의 환입을 당기손익으로 인식한다(기업회계기준서 제1036호에서 손상차손의 환입을 재평가로 처리하도록 요구하는 경우는 제외). 이는 과거회계기준

에 따라 인식한 손상차손과 한국채택국제회계기준 전환일에 추가로 인식한 손상차손 모두에 적용된다.

기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’

IG44 기업의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 다음과 같이 처리한다.

- (1) 한국채택국제회계기준 전환일에 기업회계기준서 제1038호에 따른 인식기준을 충족하지 못하는 모든 무형자산과 그 밖의 무형의 항목을 제외한다.
- (2) 전환일에 기업회계기준서 제1038호에 따른 인식기준을 충족하는 모든 무형자산을 포함한다. 다만, 사업결합에서 취득하였으나 과거회계기준에 따른 취득자의 연결재무제표에서 인식하지 않았고 또한 피취득자의 별도의 재무상태표에서 기업회계기준서 제1038호에 따른 인식조건을 충족하지 않는 무형자산은 제외한다(이 기준서 문단 C4(6) 참조).

IG45 기업회계기준서 제1038호의 기준은 다음이 모두 충족되는 경우에만 무형자산을 인식하도록 요구한다.

- (1) 자산에서 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높다.
- (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

기업회계기준서 제1038호는 내부에서 창출한 무형자산에 대해 더 구체적인 추가 기준으로 이 두 기준을 보완하고 있다.

IG46 기업회계기준서 제1038호 문단 65와 71에 따라 기업은 내부에서 창출한 무형자산의 원가를 인식기준이 충족된 시점부터 전진적으로 자본화한다. 기업회계기준서 제1038호는 사후 판단을 이용하여 그러한 인식기준이 충족되었다고 소급하여 결론내리는 것을 허용하지 않는다. 따라서 기업이 내부에서 창출한 무형자산으로부터 미래경제적효익이 유입될 가능성이 높고 원가를 신뢰성 있게 측

정할 수 있다고 소급하여 결론을 내리더라도, 기업회계기준서 제 1038호는 다음 사항을 모두 충족하는 시점 전에 발생한 원가를 자본화하는 것을 금지한다.

- (1) 그러한 결론을 내리는 시점에 수행되고 문서화된 평가를 기준으로 자산으로부터 미래경제적효익이 유입될 가능성이 높다고 결론내린다.
- (2) 내부에서 창출한 무형자산의 원가가 발생한 때나 그 직후에 그 원가를 누적하기 위한 신뢰성 있는 시스템을 갖추고 있다.

IG47 만약 내부에서 창출한 무형자산이 한국채택국제회계기준 전환일에 인식기준을 충족한다면, 과거회계기준에 따라 관련 지출을 비용으로 인식하였더라도 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 자산으로 인식한다. 그 자산이 이후의 어떤 시점까지 기업회계기준서 제1038호에 따른 인식조건을 충족하지 못한다면, 무형자산의 원가는 그 시점 이후에 발생한 지출의 합계이다.

IG48 문단 IG45에서 논의하고 있는 기준은 개별적으로 취득한 무형자산에도 적용된다. 많은 경우에, 자산 취득 결정을 돕기 위하여 준비한 문서에는 미래경제적효익에 대한 평가를 포함할 것이다. 더욱이 기업회계기준서 제1038호 문단 26에서 설명하고 있는 바와 같이 개별적으로 취득한 무형자산의 원가는 일반적으로 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

IG49 한국채택국제회계기준 전환일 전에 사업결합으로 취득한 무형자산의 경우, 사업결합 직후의 과거회계기준에 따른 무형자산 장부금액은 동 일자의 한국채택국제회계기준에 따른 간주원가이다(이 기준서 문단 C4(5)). 만약 그 장부금액이 영(0)이라면, 취득자는 개시 한국채택국제회계기준 연결재무상태표에 무형자산을 인식하지 않는다. 다만, 문단 IG45~IG48에서 논의된 기준을 적용하여 한국채택국제회계기준 전환일에 피취득자의 재무상태표상 기업회계기

준서 제1038호에 따른 인식기준을 충족하는 경우는 예외로 한다(이 기준서 문단 C4(6)). 만약 그러한 인식기준을 충족한다면 취득자는 기업회계기준서 제1038호에서 피취득자의 재무상태표에 요구할 기준으로 자산을 측정한다. 이에 따른 조정은 영업권에 영향을 미친다(이 기준서 문단 C4(7)(가)).

- IG50 기업회계기준서 제1038호의 인식기준을 충족하는 무형자산(이 기준서 문단 10)이라면, 최초채택기업은 민영화나 최초 기업공개와 같은 사건이 발생한 시점의 공정가치를 무형자산의 간주원가로 선택할 수 있다(이 기준서 문단 D8). 또한 무형자산이 기업회계기준서 제1038호의 인식기준(원래 원가의 신뢰성 있는 측정을 포함)과 기업회계기준서 제1038호의 재평가 기준(활성시장의 존재를 포함)을 모두 충족하는 경우에만, 최초채택기업은 간주원가로서 다음 금액 중 하나를 선택하여 이용할 수 있다(이 기준서 문단 D7).
- (1) 한국채택국제회계기준 전환일의 공정가치(이 기준서 문단 D5).
이 경우 이 기준서 문단 30에서 요구하는 공시를 제공한다.
 - (2) 이 기준서 문단 D6의 기준을 충족하는 과거회계기준에 따른 재평가액

- IG51 과거회계기준에 따른 기업의 상각방법과 상각률이 한국채택국제회계기준에 따라 허용된다면, 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 상각누계액을 재작성하지 않는다. 대신에 예상 내용연수나 상각모형의 변경이 있는 경우 그러한 추정의 변경이 발생한 기간부터 전진적으로 회계처리한다(이 기준서 문단 14, 기업회계기준서 제1038호 문단 104). 그러나 일부 경우에 과거회계기준에 따른 상각방법과 상각률이 한국채택국제회계기준에서 허용될 수 있는 것과 다를 수 있다(예를 들어, 세금목적만을 고려하여 채택하고 자산의 내용연수에 대한 합리적인 추정을 반영하지 않는 경우). 만약 그러한 차이로 재무제표에 중요한 영향을 미친다면, 한국채택국제회계기준을 준수하기 위하여 개시 한국채택국제회계기준

재무상태표에 상각누계액을 소급하여 조정한다(이 기준서 문단 14). 그러나 문단 D8B의 면제규정을 사용하는 경우, 기업은 동일한 잔여 서비스 잠재력이 있는 무형자산을 그 금액으로 IFRS로의 전환일에 마치 취득한 것처럼 무형자산의 장부금액을 IFRS로의 전환일에 간주원가로 사용한다. 후속적인 상각은 그 간주원가를 기초로 하며 전환일부터 시작한다.

기업회계기준서 제1109호 ‘금융상품: 인식과 측정’

IG52 이 기준서 문단 B2~B6에서 규정하고 있는 제거와 위험회피회계를 제외하고, 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 기업회계기준서 제1109호에 따라 모든 금융자산과 금융부채를 인식하고 측정한다.

인식

IG53 기업회계기준서 제1109호에 따른 인식조건을 충족하고 기업회계기준서 제1109호에 따른 제거 조건을 아직 충족하지 못한 모든 금융자산과 금융부채(모든 파생상품을 포함)를 인식한다. 다만 한국채택국제회계기준 전환일 전에 과거회계기준에 따라 제거한 모든 비파생금융자산과 비파생금융부채에 대하여 문단 B3을 적용하지 않기로 한 경우에는 예외로 한다(이 기준서 문단 B2와 B3 참조). 예를 들어, 문단 B3을 적용하지 않는 기업은 한국채택국제회계기준 전환일 전에 발생한 증권화, 양도 또는 그 밖의 제거 거래가 과거회계기준에 따른 제거조건을 충족한다면, 그러한 거래에서 양도된 자산은 인식하지 않는다. 그러나 기업이 한국채택국제회계기준 전환일 후에 동일한 증권화 약정이나 제거 약정을 사용하여 추가로 양도한다면, 그러한 양도는 기업회계기준서 제1109호의 제거기준을 충족하는 경우에만 제거조건을 충족한다.

- IG54 기업회계기준서 제1109호에 따른 인식조건을 충족하지 않거나, 기업회계기준서 제1109호에 따른 제거조건을 이미 충족한 금융자산과 금융부채는 인식하지 않는다.

내재파생상품

- IG55 기업회계기준서 제1109호에서 주계약에서 내재파생상품을 분리하도록 요구한다면, 각 요소의 최초 장부금액은 기업회계기준서 제1109호의 인식기준을 최초로 충족하는 시점의 상황을 반영한다(기업회계기준서 제1109호 문단 4.3.3). 만약 내재파생상품과 주계약의 최초 장부금액을 합리적으로 결정할 수 없다면, 전체 복합계약을 당기손익-공정가치로 측정한다(기업회계기준서 제1109호 문단 4.3.6).

측정

- IG56 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성할 때, 기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 사실과 상황에 기초하여 금융상품을 분류하기 위하여 기업회계기준서 제1109호의 기준을 적용한다. 분류의 결과는 소급적으로 적용한다.
- IG57 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에서 상각후원가로 측정하는 금융자산과 금융부채의 경우에 자산과 부채가 기업회계기준서 제1109호의 인식기준을 최초로 충족한 시점의 상황에 기초하여 금융자산의 총 장부금액과 금융부채의 상각후원가를 산정한다. 그러나 만약 기업이 그러한 금융자산과 금융부채를 과거 사업결합으로 취득하였다면, 과거회계기준에 따른 사업결합 직후의 장부금액이 한국채택국제회계기준에 따른 그 시점의 간주원가이다(이 기준서 문단 C4(5)).

전환조정사항

IG58A 금융자산이나 금융부채의 장부금액 조정은 기업회계기준서 제1109호를 채택한 결과에 의한 범위까지만 한국채택국제회계기준 전환일의 이익잉여금 기초 잔액(또는 적절하다면 다른 자본의 구성요소)에 전환조정으로 인식한다. 금융보증계약, 시장이자율보다 낮은 이자율로 대출해주기로 한 약정, 기업회계기준서 제1109호의 손상 규정의 대상인 대출약정, 위험회피수단으로 지정되고 위험회피에 효과적인 위험회피수단을 제외한 모든 파생상품은 당기손익-공정가치로 측정되기 때문에, 파생상품의 이전 장부금액(영(0)이었을 수도 있음)과 공정가치의 차이는 기업회계기준서 제1109호가 최초로 적용되는 회계연도 개시시점의 이익잉여금 잔액을 조정하여 인식한다(금융보증계약, 시장이자율보다 낮은 이자율로 대출해주기로 한 약정, 위험회피수단으로 지정되고 위험회피에 효과적인 위험회피수단은 제외).

IG58B 기업회계기준서 제1008호는 추정의 변경 결과를 조정하기 위하여 적용한다. 만약 조정의 특정 부분이 전환조정인지 추정의 변경인지 결정할 수 없다면, 그 부분을 기업회계기준서 제1008호에 따른 회계추정의 변경으로 처리하고 적절히 공시한다(기업회계기준서 제1008호 문단 32~40).

IG59 과거회계기준에 따라 투자자산을 공정가치로 측정하고 재평가차익을 당기손익 외의 항목으로 인식하였을 수도 있다. 만약 투자자산을 당기손익-공정가치로 분류한다면, 기업회계기준서 제1109호를 적용하기 전에 당기손익 외의 항목으로 인식하였던 재평가차익은 기업회계기준서 제1109호를 최초로 적용할 때 이익잉여금으로 재분류한다. 만약 기업회계기준서 제1109호를 최초로 적용할

때 투자자산을 기업회계기준서 제1109호의 문단 4.1.2A에 따라 기타포괄손익-공정가치로 측정하거나 기업회계기준서 제1109호의 문단 5.7.5에 따라 기타포괄손익-공정가치 측정 항목으로 지정한다면, 기업회계기준서 제1109호를 적용하기 전의 재평가차익은 자본의 별도항목으로 인식한다. 이후에 기업회계기준서 제1109호에 따라 이 금융자산의 손익을 인식한다.

위험회피회계

IG60 이 기준서 문단 B4~B6은 위험회피회계를 다루고 있다. 위험회피관계가 한국채택국제회계기준 전환일부터 위험회피회계의 적용요건을 충족하려면 위험회피관계의 지정과 문서화는 한국채택국제회계기준 전환일 이전에 완료되어야 한다. 위험회피회계는 오로지 위험회피관계가 완전히 지정되고 문서화된 시점부터 전진 적용할 수 있다.

IG60A 기업은 과거회계기준에 따라 공정가치로 측정하지 않은 위험회피대상항목의 공정가치위험회피에 따른 손익을 이연하였거나 인식하지 않았을 수 있다. 그러한 공정가치위험회피에 대하여 한국채택국제회계기준 전환일에 위험회피대상항목의 장부금액을 조정한다. 조정은 다음 중 작은 금액으로 한다.

- (1) 위험회피대상항목의 누적공정가치변동액 중 지정된 회피대상위험을 반영하는 것으로서, 과거회계기준에 따라 인식되지 않은 금액
- (2) 위험회피수단의 누적공정가치변동액 중 지정된 회피대상위험을 반영하는 것으로서, 과거회계기준에 따라 (가) 인식되지 않았거나 (나) 재무상태표에 자산이나 부채로 이연된 금액

IG60B 예상거래의 현금흐름위험회피 손익을 과거회계기준에 따라 이연하였을 수 있다. 만약 한국채택국제회계기준 전환일에 위험회피대

상 예상거래가 발생할 가능성이 매우 높은 것은 아니지만 발생할 것으로 예상된다면, 모든 이연손익을 현금흐름위험회피적립금으로 인식한다. 기업회계기준서 제1109호를 최초 적용하면서 현금흐름 위험회피적립금으로 재분류한 누적순손익은 (1) 예상거래가 이후 예비금융자산이나 비금융부채로 인식될 때까지 (2) 예상거래가 손익에 영향을 미칠 때까지 (3) 이후에 상황이 변하여 예상거래가 더는 일어날 것으로 예상되지 않을 때까지 현금흐름위험회피적립금으로 계속하여 인식하며, 위의 (1), (2), (3) 경우에 관련 누적순손익은 현금흐름위험회피적립금에서 당기손익으로 재분류한다. 만약 위험회피수단을 여전히 보유하고 있으나 기업회계기준서 제1109호에 따른 현금흐름위험회피회계의 적용요건을 충족하지 못한다면, 한국채택국제회계기준 전환일부터 더는 위험회피회계가 적절하지 않다.

기업회계기준서 제1040호 ‘투자부동산’

- IG61 기업회계기준서 제1040호의 공정가치모형을 채택하는 기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 투자자산을 공정가치로 측정한다. IAS 40의 경과규정은 적용하지 않는다(이 기준서 문단 9).
- IG62 IAS 40의 원가모형을 채택하는 기업은 유형자산에 대한 문단 IG7 ~ IG13을 적용한다.

한국채택국제회계기준으로의 전환에 대한 설명

- IG63 이 기준서 문단 24(1)과 (2), 25 및 26에 따라 최초채택기업은 재무상태표, 포괄손익계산서 그리고 적용가능하다면 현금흐름표의 중요한 차이조정을 이용자가 이해할 수 있도록 변동내용을 충분히 상세하게 공시하여야 한다. 문단 24(1)과 (2)는 자본과 총포괄손익의 구체적인 조정을 요구하고 있다. IG 사례 11은 이러한 요구사항을 충족하는 한 방법을 보여준다.

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

배경

기업은 20X4년 1월 1일을 한국채택국제회계기준 전환일로 하여 20X5년에 한국채택국제회계기준을 최초로 채택하였다. 과거회계기준에 따라 작성된 최종 재무제표는 20X4년 12월 31일에 종료되는 회계연도이다.

요구사항의 적용

기업의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표에는 다음에 제시된 조정과 관련 주석사항을 포함한다.

이 사례는 한국채택국제회계기준 전환일(20X4년 1월 1일)의 자본의 조정을 포함한다. 이 기준서는 또한 과거회계기준에 따라 표시된 최종 회계기간 말의 차이조정도 요구하고 있다(이 사례에서는 포함하지 않음).

실무에서는 아래의 차이조정에 있는 조정사항을 추가로 설명하는 회계정책과 보충 분석에 대한 상호참조를 포함하는 것이 유용할 것이다.

만약 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 발생한 오류를 발견한다면, 차이조정에서는 오류의 수정과 회계정책의 변경을 구분한다(이 기준서 문단 26). 이 사례에서는 오류의 수정에 대한 공시를 설명하지 않는다.

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

20X4년 1월 1일 (한국채택국제회계기준의 전환일)의 자본의 차이조정

주석	과거	한국채택	한국채택
	회계기준	국제회계기준으	국제회계기준
	로의 전환효과		
	(단위: 원)	(단위: 원)	(단위: 원)
1 유형자산	8,299	100	8,399
2 영업권	1,220	150	1,370
2 무형자산	208	(150)	58
3 금융자산	3,471	420	3,891
비유동자산 합계	13,198	520	13,718
매출채권	3,710	0	3,710
4 재고자산	2,962	400	3,362
5 그 밖의 수취채권	333	431	764
현금및현금성자산	748	0	748
유동자산합계	7,753	831	8,584
자산총계	20,951	1,351	22,302
이자부 차입금	9,396	0	9,396
매입 및 그 밖의 채무	4,124	0	4,124
6 종업원급여	0	66	66
7 구조조정충당부채	250	(250)	0
당기법인세부채	42	0	42
8 이연법인세부채	579	460	1,039
부채총계	14,391	276	14,667
순자산	6,560	1,075	7,635
발행자본	1,500	0	1,500
5 현금흐름위험회피적립금	0	302	302
9 이익잉여금	5,060	773	5,833
자본총계	6,560	1,075	7,635

20X4년 1월 1일의 자본의 차이조정에 대한 주석

- 1 감가상각은 과거회계기준에 따른 세법규정의 영향을 받았으나, 한국채택국제회계기준에 따라 자산의 내용연수를 반영하고 있습니다. 누적 조정으로 유형자산의 장부금액이 100원만큼 증가되었습니다.

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

- 2 과거회계기준에 따른 무형자산에는 한국채택국제회계기준에 따른 무형자산의 인식조건을 충족하지 못하여 영업권으로 대체되는 항목 150원을 포함하고 있었습니다.
- 3 금융자산은 한국채택국제회계기준에 따라 모두 당기손익-공정가치로 분류하였으며, 공정가치인 3,891원을 장부금액으로 계상하였습니다. 과거회계기준에서는 원가인 3,471원을 장부금액으로 계상하였습니다. 이로 인한 차익 294원(420원에서 관련 이연법인세 126원 차감)은 이익잉여금에 포함되어 있습니다.
- 4 재고자산은 한국채택국제회계기준에 따라 400원의 고정 및 변동제조간접비를 포함하나, 과거회계기준에서는 이 제조간접비가 제외되었습니다.
- 5 만기가 도래하지 않은 외환선도계약의 미실현이익 431원이 한국채택국제회계기준에 따라서는 인식되나, 과거회계기준에서는 인식되지 않았습니다. 이 계약으로 예상판매거래의 위험을 회피하게 되므로, 그 결과로 차익 302원(431원에서 관련 이연법인세 129원 차감)을 현금흐름위험회피적립금에 포함하였습니다.
- 6 한국채택국제회계기준에 따라 연금부채 66원이 인식되나, 현금기준을 사용하는 과거회계기준에 따라 인식되지 않았습니다.
- 7 과거회계기준에 따라 본점 활동과 관련하여 구조조정충당부채 250원이 인식되었으나, 한국채택국제회계기준에 따른 부채의 인식조건을 충족하지 못합니다.
- 8 상기와 같은 변화로 이연법인세 부채가 다음과 같이 증가하였습니다.

	(단위: 원)
현금흐름위험회피적립금(주석 5)	129
이익잉여금	331
이연법인세부채의 증가	<u>460</u>

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

무형자산에서 영업권(주석 2)으로 재분류된 항목의 20X4년 1월 1일 세무기준액은 동일자의 장부금액과 같기 때문에 재분류로 인하여 이 연법인세부채에 미치는 영향은 없습니다.

9 이익잉여금의 조정은 다음과 같습니다.

	(단위: 원)
감가상각비(주석 1)	100
금융자산(주석 3)	420
제조간접비(주석 4)	400
연금부채(주석 6)	(66)
구조조정충당부채(주석 7)	250
상기 사항의 세효과	(331)
이익잉여금 조정 합계	<u>773</u>

20X4년 총포괄손익의 차이조정

주석	과거 회계기준 (단위: 원)	한국채택 국제회계기준 으로의 전환효과 (단위: 원)	
		한국채택 국제회계기준 (단위: 원)	
수익(매출액)	20,910	0	20,910
1, 2, 3 매출원가	(15,283)	(97)	(15,380)
총이익(매출총이익)	5,627	(97)	5,530
6 기타이익	0	180	180
1 유통원가	(1,907)	(30)	(1,937)
1, 4 관리비용	(2,842)	(300)	(3,142)
금융수익	1,446	0	1,446
금융원가	(1,902)	0	(1,902)
세전 이익	422	(247)	175
5 법인세 비용	(158)	74	(84)
당기순이익(손실)	264	(173)	91
7 현금흐름위험회피	0	(40)	(40)
8 기타포괄손익 관련 법인세	0	(29)	(29)
기타포괄손익	0	(69)	(69)
총포괄손익	<u>264</u>	<u>(242)</u>	<u>22</u>

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

20X4년 총포괄손익의 차이조정에 대한 주석

- 1 한국채택국제회계기준에 따르면 연금부채가 인식되나, 과거회계기준에 따라 인식되지 않았습니다. 연금부채는 20X4년에 130원만큼 증가하였는데, 이로 인하여 매출원가(50원), 유통원가(30원), 관리비용(50원)이 증가하였습니다.
- 2 과거회계기준에 따르면 재고자산에 포함되지 않는 고정 및 변동제조 간접원가가 한국채택국제회계기준에 따라 재고자산에 포함되어 매출원가가 47원만큼 증가하였습니다.
- 3 감가상각은 과거회계기준에 따라 세법의 영향을 받았으나, 한국채택국제회계기준에 따르면 자산의 내용연수를 반영하고 있습니다. 20X4년에 미치는 손익효과는 중요하지 않습니다.
- 4 20X4년 1월 1일에 과거회계기준에 따라 구조조정충당부채 250원이 인식되었으나, 회계연도 말인 20X4년 12월 31일까지 한국채택국제회계기준에 따른 인식조건을 충족하지 못하였습니다. 한국채택국제회계기준에 따르면 이로 인하여 20X4년의 관리비용이 증가합니다.
- 5 상기 1~4의 조정으로 이연법인세비용이 128원 감소합니다.
- 6 당기손익-공정가치 측정 금융자산은 20X4년에 180원만큼 증가하였습니다. 해당 자산은 과거회계기준에서 원가를 장부가액으로 계상하였습니다. 공정가치의 변동은 '기타이익'에 포함되어 있습니다.
- 7 예상거래에 대한 유효한 위험회피 수단인 외환선도계약의 공정가치는 20X4년에 40원만큼 감소하였습니다.
- 8 상기 6과 7의 조정으로 이연법인세비용이 29원 감소합니다.

20X4년 현금흐름표의 중요한 조정사항에 대한 설명

IG 사례 11: 자본과 총포괄손익의 조정

20X4년에 납부한 법인세 133원은 한국채택국제회계기준에 따라 영업활동으로 인한 현금흐름으로 분류되나, 과거회계기준에 따르면 세금현금흐름이라는 별도의 범주에 포함되었습니다. 한국채택국제회계기준에 따라 표시한 현금흐름표와 과거회계기준에 따라 표시한 현금흐름표 사이에 그 밖의 중요한 차이는 없습니다.

기업회계기준서 제1102호 ‘주식기준보상’

IG64 최초채택기업은 2002년 11월 7일 후에 부여되고 한국채택국제회계기준 전환일 전에 가득된 지분상품에 대해서 기업회계기준서 제1102호를 반드시 적용할 의무는 없지만 적용이 권장된다.

IG65 예를 들어, 한국채택국제회계기준 전환일이 2010년 1월 1일이라면, 2002년 11월 7일 이후에 부여되고 2010년 1월 1일에 아직 가득되지 않은 주식, 주식옵션 또는 그 밖의 지분상품에 기업회계기준서 제1102호를 적용한다.

기업회계기준서 제1020호 ‘정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시’

IG66 이 기준서 문단 B10은 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 정부대여금의 과거회계기준에 따른 장부금액을 전환일 현재 그 대여금의 한국채택국제회계기준에 따른 장부금액으로 사용하도록 요구한다. 최초채택기업은 그 대여금을 금융부채 또는 지분상품으로 분류하기 위해 기업회계기준서 제1032호를 적용한다. 후속적으로, 최초채택기업은 그 대여금에 대하여 (가칭) 기업회계기준서 제1109호를 적용한다. 그렇게 하기 위해, 기업은 한국채택국제회계기준 전환일 현재의 대여금 장부금액을 정부에 대한 예상상환 금액 및 시기와 비교하여 유효이자율을 산정한다. IG 사례 12는 그러한 대여금에 대한 회계처리를 예시한다.

IG 사례 12: 한국채택국제회계기준 전환일 현재 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금

프로젝트를 위한 자금조달이 어려운 특정 개발지역에서 기업이 그 영업을 확대하도록 장려하기 위해, 정부는 제조기기 구입자금을 조달할 수 있게 시장이자율보다 낮은 이자율로 대여금을 제공하였다.

기업 S의 한국채택국제회계기준 전환일은 20X2년 1월 1일이다.

개발계획에 따라 20X0년 기업 S는 정부로부터 시장이자율보다 낮은 이자율로 100,000원의 대여금을 받았다. 과거회계기준 하에, 기업 S는 동 대여금을 자본으로 회계처리하였으며, 과거회계기준에 따른 장부금액은 한국채택국제회계기준 전환일 현재 100,000원이었다. 상환금액은 20X5년 1월 1일에 103,030원이 될 것이다.

대여금의 조건에서 다른 지급액은 요구되지 않고, 대여금에 부가된 미래 이행조건도 없다. 대여금의 공정가치를 측정하기 위해 필요한 정보는 대여금 최초 회계처리시 획득되지 않았다.

대여금은 기업회계기준서 제1032호에 따라 금융부채의 정의를 충족한다. 그러므로 기업 S는 그 정부대여금을 부채로 재분류한다. 또한 기업 S는 한국채택국제회계기준 전환일 현재 과거회계기준에 따른 대여금 장부금액을 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표의 장부금액으로 이용한다. 그러므로 기업 S는 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 100,000원을 자본에서 부채로 재분류한다. 한국채택국제회계기준 전환일 이후 대여금을 측정하기 위하여, 20X2년 1월 1일 개시시점에 유효이자율을 다음과 같이 산정한다.

$$= \sqrt[3]{\left(\frac{103,030}{100,000}\right)} - 1$$

$$= 0.01$$

대여금의 장부금액은 다음과 같다.

날 짜	장부금액	이자비용	미지급이자
	원	원	원
20X2년 1월 1일	100,000		
20X2년 12월 31일	101,000	1,000	1,000
20X3년 12월 31일	102,010	1,010	2,010
20X4년 12월 31일	103,030	1,020	3,030

[문단 IG67~IG200은 미래 회계기준에 대하여 존재할 수도 있는 지침을 위하여 남겨 두었다.]

기업회계기준해석서

기업회계기준해석서 제2101호 '사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경'

- IG201 기업회계기준서 제1016호는 유형자산 항목의 원가에 자산을 철거하거나 제거하고 자산이 세워져 있던 대지를 복구하는 원가의 최초 추정액을 포함하도록 요구하고 있다. 기업회계기준서 제1037호에서는 최초 및 후속적으로 모두, 시장에 기초한 현행할인율을 반영하여 보고기간말 현재 의무를 결제하는 데 필요한 금액으로 부채를 측정한다.
- IG202 기업회계기준해석서 제2101호에 따르면 규정된 상황을 조건으로 하여 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변동을 관련 자산의 원가에 가산하거나 차감해야 한다. 결과적으로 나타나는 자산의 감가상각대상 금액은 내용연수 동안 감가상각하고, 부채의 할인액 상각은 발생시점에 당기손익으로 인식한다.
- IG203 이 기준서 문단 D21은 경과적 면제규정을 두고 있다. 이 면제규정에 따르면 변경을 소급적용하는 대신에, 한국채택국제회계기준 전환일에 동 일자의 추정된 부채를 최초발생시점까지 할인하여 계산된 금액에 대해 부채의 최초 발생시점부터 감가상각한 후의 금액을 전환일의 자산의 상각후원가에 포함할 수 있다. IG 사례 201은 기업이 유형자산에 대하여 원가모형을 이용하여 회계처리한다는 가정에서, 이 면제규정을 적용한 효과에 대해 예시한다.

IG 사례 201: 사후처리 및 복구관련 증당부채의 변경

배경

기업의 최초 한국채택국제회계기준 재무제표는 20X5년 12월 31일로 종료되는 기간에 대한 것이며 20X4년의 비교정보만 포함한다. 따라서 당해 기업의 한국채택국제회계기준 전환일은 20X4년 1월 1일이다.

20X1년 1월 1일에 내용연수가 40년인 에너지설비를 취득하였다.

한국채택국제회계기준 전환일에, 기업은 37년 후에 사후처리원가가 470원이 될 것으로 추정하고 부채의 적절한 위험조정할인율은 5%로 추정한다. 적절한 할인율은 20X1년 1월 1일 이후에 변동되지 않는 것으로 판단한다.

요구사항의 적용

전환일에 인식한 사후처리부채는 77원(470원을 37년 동안 5%로 할인)이다.

20X1년 1월 1일까지 3년을 거슬러 이 부채를 할인하면 자산의 원가에 포함될 취득시점의 추정부채가 67원으로 산출된다. 자산의 감가상각누계액은 67원 \times $3/40 = 5$ 원이다.

한국채택국제회계기준 전환일(20X4년 1월 1일)의 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 인식된 금액을 요약하면 다음과 같다.

	(단위: 원)
설비원가에 포함된 사후처리원가	67
감가상각누계액	(5)
사후처리부채	(77)
순자산/이익잉여금	<u>(15)</u>

IG204 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

IG205 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

IG206 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

대체된 기업회계기준서 제1101호(2007년)와 개정된 제1101호(2008년)의 문단 비교표

다음 표는 대체된 기업회계기준서 제1101호(2007년)와 개정된 제1101호(2008년)의 내용이 어떻게 대응되는지를 보여준다.

대체된 제1101호 문단	개정 제1101호 문단
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	D1
14	19
15	-
16	D5
17	D6
18	D7
19	D8
20	D10
20A	D11
21	D12
22	D13
23	D18
23A	D14
23B	D15
24	D16
25	D17

대체된 제1101호 문단	개정 제1101호 문단
25A	D19
25B	D2
25C	D3
25D	D4
25E	D21
25F	D9
25G	D20
25H	D22
25I	D23
26	B1
27	B2
27A	B3
28	B4
29	B5
30	B6
31	14
32	15
33	16
34	17
34A	-
34B	-
34C	B7
35	20
36	21
36A	-
36B	-
36C	-
37	22

대체된 제1101호 문단	개정 제1101호 문단
38	23
39	24
40	25
41	26
42	27
43	28
43A	29
44	30
44A	31
45	32
46	33
47	34
47A	-
47B	-
47C	-
47D	-
47E	-
47F	-
47G	35
47H	-
47I	36
47J	37
47K	38
47L	39
-	40
부록 A	부록 A
부록 B	부록 C
-	13, 18, 40

결론도출근거

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

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

결론도출근거 목차

IFRS 1 ‘국제회계기준의 최초채택(First-time adoption of IFRS)’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC3
이 기준서의 재구성	BC3A~BC3B
적용범위	BC4~BC6E
IFRS 1의 반복 적용	BC6A~BC6E
기본 개념	BC7~BC15
이용자에게 유용한 정보	BC7~BC8
비교가능성	BC9~BC10
현행 IFRS	BC11~BC15
개시 IFRS 대차대조표	BC16~BC84
인식	BC17~BC19
과거회계기준에 따른 제거	BC20~BC23
측정	BC24~BC29
효익과 원가	BC26~BC29
다른 IFRS에 대한 면제규정	BC30~BC63M
사업결합	BC31~BC40
간주원가	BC41~BC47K
종업원급여	BC48~BC52
누적환산차이	BC53~BC55
최초채택기업인 종속기업 (IFRS 2018-2020 연차개선)	BC55A~BC55C
복합금융상품	BC56~BC58
종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자	BC58A~BC58M
종속기업, 관계기업 및 공동기업의 자산과 부채	BC59~BC63
과거에 인식한 금융상품의 지정	BC63A
주식기준보상거래	BC63B

결론도출근거 목차

유형자산의 원가에 포함된 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경	BC63C~BC63CA
리스	BC63D~BC63DB
차입원가	BC63E~BC63EB
극심한 초인플레이션	BC63F~BC63J
공동약정	BC63K~BC63M
기타 거부된 면제안	BC64~BC73
내재파생상품	BC65~BC66
초인플레이션	BC67
무형자산	BC68~BC71
거래원가: 금융상품	BC72~BC73
소급 지정	BC74~BC83A
위험회피회계	BC75~BC80
정부대여금	BC80A~BC80F
매도가능금융자산	BC81~BC83A
추정치	BC84
표시와 공시	BC85~BC97
비교정보	BC85~BC89C
역사적 요약정보	BC90
IFRS로의 전환에 대한 설명	BC91~BC95A
중간재무보고서	BC96
최초채택 연도 중 회계정책 변경	BC97
IFRS에 대한 단기 면제	BC98
단기 면제 규정의 삭제 (2016년 12월 개정)	BC99

K-IFRS 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 결론도출근거

	문단번호
정부대여금	한BC80.1

IFRS 1의 결론도출근거 관련 참고사항

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

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

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

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	제1101호	한국채택국제회계기준의 최초 채택
IFRS 2	Share-based Payment	제1102호	주식기준보상
IFRS 3	Business Combination	제1103호	사업결합
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	제1106호	광물자원의 탐사와 평가
IFRS 8	Operating Segments	제1108호	영업부문
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 10	Events after the Reporting Period	제1010호	보고기간후사건
IAS 12	Income Taxes	제1012호	법인세
IAS 16	Property, Plant and	제1016호	유형자산

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	Equipment		
IAS 17	Leases	제1017호	리스
IAS 18	Revenue	제1018호	수익
IAS 19	Employee Benefits	제1019호	종업원급여
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	제1020호	정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	제1021호	환율변동효과
IAS 23	Borrowing Cost	제1023호	차입원가
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	제1027호	연결재무제표와 별도재무제표
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	제1029호	초인플레이션 경제에서의 재무보고
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호	금융상품: 표시
IAS 34	Interim Financial Reporting	제1034호	중간재무보고
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	제2101호	사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	제2104호	약정에 리스가 포함되어 있는지의 결정

IFRS 1 ‘국제회계기준의 최초채택(First-time adoption of IFRS)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 1에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

이 결론도출근거의 용어는 IAS 1(2007년 전면개정)에서 변경된 사항을 반영하여 수정되지는 않았다.

이 결론도출근거는 2008년 12월에 IFRS 1의 재구성을 반영하지 못하였지만, 상호참조는 수정하였다.

도입

- BC1 IASB가 IFRS 1을 제정하기 위해 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약하였다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.
- BC2 1998년에 발표된 국제회계기준해석서 제8호(SIC 8) ‘회계의 주된 기준으로서 국제회계기준의 최초적용(First-time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting)’은 국제회계기준을 최초로 채택할 때 발생하는 문제를 다루었다. 2001년에 IASB는 SIC 8에 대한 검토 작업을 시작하였으며, 2002년 7월에 IASB는 2002년 10월 31일을 검토의견제출 마감일로 정하여 ED 1 ‘국제재무보고기준의 최초적용(First-time Application of International Financial Reporting Standards)’을 발표하였고 ED 1과 관련하여 83개의 외부검토의견서를 받았다. IASB는 IFRS 1을 2003년 6월에 발표하였다.

BC2A IFRS 1은 SIC 8을 대체하였다. IASB는 다음과 같은 우려를 다루기 위하여 이 기준서를 마련하였다.

- (1) 완전소급적용에 대한 SIC 8의 요구사항의 일부 측면은 재무제표이용자에게 있음직한 효익보다 원가가 초과하는 원인이 되었다. 더욱이 실무적으로 적용할 수 없는 경우 SIC 8에서 실무상 소급적용을 요구하지는 않았더라도, 실무적으로 적용할 수 없다는 것이 적용상 어려움이 큰 경우로 해석해야 하는지 또는 적용상 어려움이 작은 경우로 해석해야 하는지에 대해 SIC 8에서 설명하고 있지 않았으며, 실무적으로 적용할 수 없는 경우에 어떻게 처리해야 하는지에 대해 명시하지 않았다.
- (2) IAS에 따라 작성하는 최초재무제표가 속하는 기간중에 기준서가 개정되고 개정 기준서가 소급적용을 금지하는 경우 SIC 8은 최초채택기업에게 개정전 기준서와 개정 기준서를 적용하도록 요구할 수 있다.
- (3) SIC 8은 최초채택기업이 인식과 측정에 대한 결정을 소급하여 적용하면서 사후판단을 사용할 것인지 여부를 명확히 제시하지 않았다.
- (4) SIC 8과 개별 기준서의 특정 경과규정이 어떻게 상호작용하는지에 대해 일부 의문이 있었다.

BC2B SIC 8과 같이, IFRS 1은 대부분의 영역에서 소급적용을 요구한다. 그러나 다음의 내용에서 SIC 8과 다르다.

- (1) 재무제표이용자의 효익을 초과할 가능성이 높을 수 있는 원가를 피하기 위한 목적의 면제규정과 실무상의 이유로 인한 기타 소수의 예외사항을 포함한다.
- (2) 기업이 최근 개정 IFRS를 적용하도록 명확히 한다.
- (3) IFRS에 따라 최초채택기업이 추정하는 추정치가 동일한 시점에 과거회계기준에 따라 추정된 추정치와 어떻게 관련되는지를 명확히 한다.

- (4) 최초채택기업은 다른 IFRS에 있는 경과규정을 적용하지 않는다는 것을 명시한다.
- (5) IFRS로의 전환에 대해 강화된 공시를 요구한다.

BC3 이 과제는 유럽연합(EU)의 상장기업에게 2005년부터 연결재무제표에 IFRS를 채택하도록 한 요구사항 때문에 더욱 중요하였다. 몇몇 다른 국가들도 수 년 내에 IFRS의 채택을 의무화하거나 허용할 것이라고 발표하였다. 그러나 IASB가 이 기준서를 마련한 목적은 IFRS의 채택이 2005년이나 아니면 다른 어떤 시점이나에 관계없이 세계 모든 지역의 모든 기업에게 적합한 해결방안을 모색하는 데 있었다.

이 기준서의 재구성

BC3A IFRS 1은 2003년에 발표된 이래, 새로 제정되거나 개정되는 다른 IFRS들의 요구사항을 최초채택기업이 적용할 수 있게 수차례 개정되었다. IFRS 1의 구조 때문에, 이러한 개정은 이 기준서를 더욱 복잡하고 분명하지 않게 만들었다. 앞으로 더 많은 개정이 필요하게 될 것이므로, 이 문제는 더욱 악화될 것이다.

BC3B 그러므로 이에 대한 2007년의 개선과제의 일부로, IASB는 내용에 대한 개정 없이 IFRS 1의 구조를 변경할 것을 제안하였다. 2007년 10월에 발표된 공개초안에 대한 의견제출자들은 재구성을 지지하였다. 2008년 11월에 발표된 이 기준서의 개정된 구조는 독자가 이해하기에 더욱 쉽고, 미래의 변경사항을 수용하기에 더 나은 구조이다. 재구성의 초점은 모든 특정 면제와 예외를 IFRS의 요구사항에서 부록으로 옮기는 것이었다. 면제사항들은 사업결합, 면제, 단기 면제로 분류하였다. 면제는 IFRS의 전환일에 상관없이 모든 최초채택기업에게 적용가능하다. 단기 면제는 이용자가 단기간 적용할 수 있는 면제이다. 이러한 면제는 시대에 뒤떨어지게 되면, 삭제될 것이다.

적용범위

- BC4 이 기준서는 최초 IFRS 재무제표를 표시하는 기업(최초채택기업)에 적용한다. 일부 의견제출자들은 과거 재무제표에 '특정한(그리고 명시적인) 일탈사항을 제외하고는 IFRS를 준수하였다'라는 명시적인 문구를 포함하고 있다면 그 기업을 최초채택기업으로 여겨서는 안 된다고 제안하였다. 그들은 IFRS의 모든 요구사항을 따르지 않더라도 IFRS를 준수하였다는 명시적 기술은 기업이 IFRS를 회계의 기준으로 간주하고 있음을 입증하는 것이라고 주장하였다. 특히 기업이 과거에 IFRS의 인식과 측정 요구사항은 모두 준수하였지만 일부 공시 요구사항 예를 들어, 국제회계기준서 제 14호(IAS 14) '부문별 보고(Segment Reporting)'¹⁾에서 요구하는 부문별 공시나 IAS 1에서 요구하는 IFRS 준수에 대한 명시적 문구와 같은 공시를 하지 않은 경우라면, 위의 주장이 특히 설득력이 있다고 일부 의견제출자는 생각하였다.
- BC5 위와 같은 접근법을 사용하려면, 기업이 IFRS를 채택하지 않았다는 결론을 내리기 위하여 얼마나 많은 일탈사항이 있어야 하는지 그리고 그러한 일탈사항이 얼마나 중요한지에 대한 기준설정이 필요하다. IASB는 이러한 방식은 복잡성과 불확실성을 가져올 것으로 생각하였다. 또한, 기업이 IFRS에서 요구하고 있는 모든 공시를 제공하지 않는다면 IFRS를 채택하였다고 여겨져서는 안 된다고 보았다. 왜냐하면 위와 같은 접근법은 공시의 중요성을 떨어뜨리고 IFRS의 완전한 준수를 장려하는 노력을 훼손할 것이기 때문이다. 따라서 이 기준서는 다음과 같이 명백한 답을 주는 단순한 기준을 포함하고 있다. 즉, 재무제표에 IFRS 준수에 대한 명시적이고 제한 없이 기술된 문구가 포함되어 있는 경우에만 IFRS를 채택하고 있는 것이다(이 기준서 문단 3).

1) 2006년에 IAS 14는 IFRS 8로 대체되었다.

BC6 만약 과거회계연도의 재무제표에 그러한 문구가 포함되어 있었다면, 공시여부에 관계없이 모든 중요한 IFRS 일탈은 오류이다. 그러한 오류의 수정에는 IAS 8을 적용한다.

IFRS 1의 반복 적용

BC6A IASB는 연차개선 2009 - 2011 주기 (2012년 5월 발표)에서 다음의 경우에 기업이 IFRS 1을 적용할 수 있는지 여부를 명확히 해달라는 요청을 다루었다.

- (1) 기업이 IFRS 1의 적용 요건을 충족하고 과거 보고기간에 IFRS 1을 적용한 적이 있었던 경우
- (2) 기업이 IFRS 1의 적용 요건을 충족하고 IFRS 1이 존재하지 않았던 과거 보고기간에 IFRS를 적용한 적이 있었던 경우
예를 들어, 기업이 다른 국가에서의 상장 요건을 충족하기 위해 과거 보고기간에 IFRS 1을 적용하였을 수 있다. 이후 기업은 그 국가에서 상장폐지되고 더 이상 IFRS에 따라 재무제표를 표시하지 않는다. 후속적인 보고기간에 그 기업이 속한 국가의 보고 요구사항이 그 국가의 회계기준에서 IFRS로 변경될 수 있다. 결과적으로 기업은 다시 IFRS에 따라 재무제표를 표시하여야 한다.

BC6B IASB는, IFRS 1의 적용범위는 기업의 재무제표가 최초 IFRS 재무제표(부록 A에서 정의)인지 여부에 초점이 맞추어져 있다고 보았다. 만약 기업의 재무제표가 '최초 IFRS 재무제표'의 정의를 충족한다면 기업은 문단 2(1)에 따라 IFRS 1을 적용하여야 한다. 하지만 '최초'라는 용어는 IFRS 1을 한번 이상 적용할 수 있는지에 대한 의문을 불러일으킨다.

BC6C 2011년 6월 공개초안에서 IASB는, 직전 연차재무제표에 보고된 기간 전의 보고기간에 IFRS 1을 적용하였더라도 직전 연차재무제표에 IFRS를 준수하였다는 명시적이고 제한없이 기술된 문구가 포함되어 있지 않은 경우, 기업은 IFRS 1을 적용하도록 요구된다

는 점을 명확히 하는 것을 제안하였다. 그러나, 2011년 6월 공개 초안에 대한 의견제출자들의 검토의견을 수렴하여 IASB는 IFRS 1의 적용 요건을 충족하고 과거 보고기간에 IFRS를 적용한 적이 있었던 기업(과거에 채택할 때 IFRS 1을 적용하였는지, SIC-8 ‘국제회계기준의 최초 적용’을 적용하였는지에 관계없이)에게 IFRS를 재채택할 때 IFRS 1을 선택하여 적용할 수 있도록 결정하였다. IASB는 IFRS 1의 IN5에 설명된 바와 같이 IFRS 1은 일부 IFRS를 적용하는 원가가 재무제표이용자의 효익을 초과할 가능성이 높을 수 있다는 가정에 따라 일부 요구사항에 대한 제한적인 면제를 허용하므로 기업에게 IFRS 1의 적용을 강제하기보다는 허용하기로 결정하였다. 그러나, IFRS를 전부 적용하는 원가는 과거에 IFRS를 적용했던 기업에 있어 그렇게 하기 위한 효익을 초과하지 않을 수도 있다. 결과적으로 IASB는 IFRS를 다시 적용하는 기업이 마치 중단없이 IFRS를 계속 적용해 온 것처럼 IFRS를 적용하는 효익이 그러한 정보를 작성하는 원가를 초과하는지를 결정할 수 있다고 결론지었고, 기업이 그러한 접근법을 따르는 것을 금지하지 않아야 한다고 결론지었다. 그러한 접근법을 따르는 경우, 기업은 마치 과거에 IFRS 적용을 중단한 적이 없었던 것처럼 IAS 8에 따라 IFRS를 소급하여 적용한다. IASB는 IFRS 1을 적용하는 경우나 마치 IFRS를 중단한 적이 없었던 것처럼 IAS 8에 따라 IFRS를 소급적용하는 경우에 사후 판단은 사용되지 않는다고 보았다. IASB는 IFRS 1의 문단 14~17과 IAS 8의 문단 53이 이에 대한 지침을 제공하고 있다고 보았다.

BC6D 또한 IASB는 IFRS 1의 문단 2에 따라 과거에 IFRS를 한번도 적용한 적이 없었던 기업은 최초 IFRS 재무제표에 IFRS 1의 적용이 계속하여 요구된다는 것을 언급하였다.

BC6E 또한 IASB는 기업이 IFRS 적용을 중단한 이유와 IFRS에 따른 보고를 재개하는 이유를 공시하도록 결정하였다. IASB는 이러한 공

시 요구사항이 이용자들에게 유용한 정보를 제공하는 한편 오로지 IFRS 1의 면제규정의 이점을 얻기 위해 기업이 IFRS를 준수하였다는 사실을 의도적으로 누락하는 것을 방지할 수 있을 것이라고 생각하였다. IASB는 IFRS 1을 적용하지 않기로 선택한 기업에게, 마치 IFRS 적용을 중단한 적이 없었던 것처럼 IFRS를 적용하기로 선택한 이유를 설명하도록 결정하였다. IASB는 이러한 공시가 이용자들에게 유용한 정보를 제공할 것이라고 믿는다.

기본 개념

이용자에게 유용한 정보

BC7 개시 IFRS 대차대조표를 위한 인식과 측정의 요구사항을 마련하면서 IASB는 *Framework*에서 정립한 재무제표의 목적을 참고하였다. *Framework*²⁾은 재무제표의 목적을 광범위한 정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한 기업의 재무상태, 성과 및 재무상태변동에 관한 정보를 제공하는 것이라고 서술하고 있다.

BC8 *Framework*은 이용자에게 유용한 재무제표 정보의 질적 특성을 네 가지로 식별하고 있다. 이를 요약하면 정보는 다음과 같은 특성을 갖추어야 한다.

- (1) 이용자가 쉽게 이해할 수 있어야 한다.
- (2) 이용자의 의사결정에 목적적합하여야 한다.
- (3) 신뢰할 수 있어야 한다. 즉, 재무제표는 다음을 모두 충족하여야 한다.
 - (가) 표현하고자 하거나 표현될 것이 합리적으로 기대되는 거래와 그 밖의 사건을 충실하게 표현하여야 한다.
 - (나) 단지 법률적인 형식만이 아니라 그 실질과 경제적 현실에 따라 거래와 그 밖의 사건을 표현하여야 한다.

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

- (다) 독립적이어야 한다. 즉, 편의가 없어야 한다.
 - (라) 신중을 기함으로써 수많은 사건이나 상황에 필연적으로 수반되는 불확실성을 다루어야 한다.
 - (마) 중요성과 원가를 고려한 범위 내에서 완전성을 갖추어야 한다.
- (4) 기업이 재무제표에서 제공하는 정보는 기간별로 비교가능하여야 하고, 다른 기업의 재무제표에서 제공하는 정보와 비교가능하여야 한다.

비교가능성

BC9 위 문단은 비교가능성의 필요에 주목한다. 이상적으로는, IFRS의 최초채택을 위한 체제는 다음의 비교가능성을 모두 달성하여야 한다.

- (1) 동일 기업의 기간별 비교가능성
- (2) 최초채택기업 간의 비교가능성
- (3) 최초채택기업과 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업 간의 비교가능성

BC10 SIC 8은 최초채택기업과 이미 IAS를 적용하고 있는 기업 간 비교가능성의 확보에 우선순위를 두었다. SIC 8은 최초채택기업이 이미 IAS를 적용하고 있는 기업과 동일한 기준을 따라야 한다는 원칙에 기초하였다. 그러나 IASB는 최초채택기업의 최초 IFRS 재무제표 내의 기간별 비교가능성과 특정 시점에 IFRS를 동시에 채택한 다른 기업 간의 비교가능성의 달성이 더욱 중요하다고 결정하였다. 최초채택기업과 IFRS를 이미 적용하고 있는 기업 간 비교가능성의 달성은 후순위로 두었다.

현행 IFRS

BC11 이 기준서 문단 7~9는 최초채택기업이 현행 IFRS를 적용하도록 요구하고 있으며, 대체되거나 개정되기 전의 기준을 고려하지 않도록 하고 있다.³⁾ 이렇게 한 이유는 다음과 같다.

- (1) 최초채택기업의 최초 IFRS 재무제표에 있는 정보는 기간별로 일관된 기준에 근거하여 작성되므로 비교가능성이 높아진다.
- (2) 대체된 IFRS보다 더 우월하다고 IASB가 생각하는 최근 IFRS를 이용하여 작성한 비교정보를 이용자에게 제공한다.
- (3) 불필요한 원가를 피한다.

BC11A 문단 7에 따라 기업은 최초 IFRS 보고기간 말 현재 시행 중인 IFRS를 사용해야 한다. 문단 8에 따라 최초채택기업은 아직 적용이 의무화되지는 않았지만 조기 적용이 허용되는 새로운 IFRS를 적용할 수 있다. 문단 BC11에서 제시된 바 더 최근의 IFRS를 적용하는 것의 장점에도 불구하고, 문단 7과 8에서는 현재 의무 적용해야 하는 IFRS와 아직 적용이 의무화되지는 않았지만 조기 적용이 허용되는 새로운 IFRS 중 기업이 선택하여 적용할 수 있도록 허용하고 있다. 문단 7에 따르면 기업은 최초 IFRS 재무제표 기간에 걸쳐 동일한 IFRS를 적용해야 한다. 결론적으로, 최초채택기업이 새로운 IFRS의 조기 적용을 선택하는 경우에는 최초 IFRS 재무제표에 표시되는 모든 기간에 대하여 소급하여 새로운 IFRS를 적용해야 할 것이다. 다만 IFRS 1에서 이와 다르게 허용하거나 요구하고 있는 면제사항이나 예외사항은 제외한다.

BC12 일반적으로 다른 IFRS의 경과규정은 최초채택기업에 적용되지 않는다(이 기준서 문단 9). 그러한 경과규정 중 일부는 이미 IFRS에 따라 보고하고 있는 기업에게 새로운 요구사항을 전진적용하도록 요구하거나 허용하고 있다. 일반적으로 이러한 규정은 특정한 경

3) 2011-2013 연차개선에서는 이 문단이 최초채택기업에게 더 최근의 IFRS를 사용하도록 요구하는 것은 아니라는 점을 명확히 했다. 이 문단은 단지 더 최근의 IFRS를 적용하는 것의 장점을 설명할 뿐이다. 더 자세한 사항은 문단 BC11A를 참조하라.

우에 다음의 요인 중 하나 또는 둘 모두가 존재한다는 결론을 반영하고 있다.

- (1) 소급적용은 어렵거나 효익을 초과하는 원가를 수반할 수 있다. 이 기준서는 이러한 상황이 발생할 수 있는 특정한 경우에 전진적용을 허용한다(문단 BC30~BC73).
- (2) 만약 특정거래의 결과가 이미 알려진 후에 과거 상황에 대하여 경영진이 판단을 하도록 요구하는 소급적용은 남용의 위험이 있다. 이 기준서는 이러한 상황이 발생할 수 있는 일부 경우에 소급적용을 금지한다(문단 BC74~BC84).

BC13 어떤 의견제출자들은 일부의 경우에 전진적용을 허용하거나 요구하여야 하는 세 가지 이유를 추가로 제시하였다.

- (1) 상대방이 계약이나 합의를 준수하였는지 검토하기 위하여 재무제표를 이용할 때에 새로운 IFRS에서 비롯되는 예상하지 못한 결과를 완화할 수 있다. 그러나 IASB는 당사자가 합의를 통해, 미래 IFRS의 영향에서 그 합의를 분리할 것인지, 아니면 보고상의 변화가 아니라 내재된 재무상황의 변화가 반영되도록 어떻게 재협상할 것인지를 결정하여야 한다고 보았다[IFRS의 서문(Preface to International Financial Reporting Standards) 문단 21].
- (2) IFRS를 이미 적용하고 있는 기업과 동일한 회계 선택권을 최초채택기업에게 줄 수 있다. 그러나 최초채택기업에게 전진적용을 허용하는 것은 당해 기업의 최초 IFRS 재무제표내의 기간별 비교가능성을 우선으로 하는 IASB의 관점과 상충될 수 있다(문단 BC10). 따라서 IASB는 IFRS를 이미 적용하고 있는 기업에게 IFRS에서 부여한 전진적용 회계 선택권을 최초채택기업에게도 동일하게 부여하는 일반적인 정책을 채택하지 않았다. 문단 BC20~BC23에서 특정 사례, 즉 금융자산과 금융부채의 제거 사례를 논의한다.

(3) 추정의 변경과 추정하기 위한 기준의 변경을 구분하는 어려움을 피할 수 있다. 그러나 최초채택기업은 개시 IFRS 대차대조표를 작성하면서 이러한 구분이 필요하지 않으므로, 이 기준서는 그러한 이유로 인한 면제규정을 포함하지 않는다. 만약, 과거에 적용한 일반적으로 인정된 회계원칙(이하 '과거회계기준'이라 한다)에 따라 발생한 오류를 발견하는 경우, 이 기준서는 오류수정에 대한 공시를 요구한다(이 기준서 문단 26).

BC14 IASB는 새로운 IFRS를 발표할 때마다 최초채택기업이 그 IFRS를 소급적용해야 하는지 또는 전진적용해야 하는지에 대하여 고려할 것이다. 최초채택기업의 최초 IFRS 재무제표내의 기간별 비교가능성이 우선 목적이라는 점을 고려했을 때, IASB는 대부분의 경우에 소급적용이 적절할 것이라고 예상한다. 그러나 만약 특별한 경우에 최초채택기업의 전진적용이 정당하다고 결론을 내린다면, IFRS 최초채택에 대한 이 기준서를 개정할 것이다. 따라서 IFRS 1은 IFRS 최초채택에 대한 모든 중요한 내용을 포함하게 되며, 다른 IFRS에서는 최초채택기업에 대하여 언급하지 않을 것이다(단, 결론도출근거와 타기준서 개정에서 필요한 경우는 제외).

BC15 ED 1에서 최초채택기업은 마치 IFRS를 항상 적용하여 왔던 것처럼 IFRS를 적용하는 것을 선택할 수 있었다. 이 대체적인 접근법은 IFRS 재무제표를 표시하지는 않았지만 IFRS에 따른 정보를 이미 축적하여 왔기 때문에, ED 1에서 제안한 면제규정의 적용을 원하지 않는 기업을 주로 돕기 위하여 의도된 것이었다. 이러한 접근법을 사용하는 기업이 이미 축적한 정보를 사용할 수 있도록 하려면 최근의 IFRS가 전진적용을 요구한 경우 대체된 IFRS의 종전 규정을 고려하도록 ED 1에서 요구하였을 것이다. 그러나 문단 BC28과 BC29에서 설명하는 바와 같이 IASB는 면제규정을 모두 적용하거나 아니면 전혀 적용하지 않아야 한다는 ED 1의 접근법을 포기하였다. 이로 인해 대체적 접근법이 필요한 이유가 없어졌

으므로, IASB는 이 기준서를 완성하면서 대체적 접근법을 삭제하였다.

개시 IFRS 대차대조표

BC16 개시 IFRS 대차대조표는 IFRS에 따른 회계의 출발점이다. 다음 문단들에서는 IASB가 개시 IFRS 대차대조표의 인식과 측정에 관한 요구사항을 마련하는 과정에서 *Framework*을 어떻게 사용하였는지를 설명한다.

인식

BC17 IASB는 이 기준서가 최초채택기업에게 이를테면 IFRS 전환일 전 3~5년 동안의 '회고'기간 개시 전에 발생한 거래에 대한 조사를 요구하지 않아야 한다는 제안을 고려하였다. 일부 의견제출자들은 이 방법이 아주 오래전의 거래를 조사하는 데 드는 추가적인 원가발생 없이 최초채택기업이 높은 수준의 투명성과 비교가능성을 제공할 수 있는 실용적인 방법이라고 주장하였다. 또한 그들은 대차대조표에서 일부 자산과 부채를 생략할 수 있도록 허용한 다음 두 건의 특별한 경과규정 선례를 주목하였다.

- (1) 개정 전 IAS 39⁴⁾에서 당해 기준이 최초로 적용되는 회계연도 전에 체결한 증권화, 이전 또는 그 밖의 제거 거래에 대한 재작성을 금지하였다.
- (2) 일부 국가의 회계기준과 국제회계기준서 제17호(IAS 17) '리스 회계(Accounting for Lease)'[1997년에 IAS 17 '리스(Lease)'로 대체]에서 리스이용자가 금융리스를 자본화하는 요구사항을 전진적용하도록 허용하였다. 이 접근법에 따라 리스이용자는 특

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

정일 전에 개시한 리스거래의 금융리스부채와 관련 리스자산을 인식하지 않을 수 있었다.

BC18 그러나 회고기간을 제한하면 개시 IFRS 대차대조표에서 중요한 자산이나 부채가 생략될 수 있다. 중요한 생략은 최초 IFRS 재무제표의 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성을 훼손시킬 것이다. 따라서 IASB는 개시 IFRS 대차대조표가 다음을 따르도록 결론지었다.

- (1) IFRS에 따라 인식해야 하는 모든 자산과 부채를 포함하되, 다음의 자산과 부채는 제외한다.
 - (가) IFRS 전환일 전에 과거회계기준에 따라 제거된 금융자산이나 금융부채(문단 BC20~BC23)
 - (나) 과거 사업결합에서 과거회계기준에 따라 취득자의 연결대차대조표에 인식되지 않았으며 피취득자의 대차대조표에서 IFRS에 따른 인식조건도 충족하지 못한 영업권과 그 밖의 취득 자산 및 인수 부채 (문단 BC31~BC40)
- (2) IFRS에 따른 인식조건을 충족하지 않는다면 자산과 부채의 항목으로 보고하지 않는다.

BC19 일부 금융상품은 과거회계기준에 따르면 자본으로 분류될 수 있으나 IAS 32에 따르면 금융부채로 분류되는 경우도 있다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 그러한 금융상품의 발행자가 부채와 자본 비율에 대해 언급하고 있는 계약을 재협상할 수 있도록 경과기간을 늘려줄 것을 요청하였다. 그러나 상대방이 계약이나 합의 준수하였는지 검토하기 위하여 재무제표를 이용하는 경우 새로운 IFRS에서 비롯되는 예상치 못한 결과가 나타날 수 있더라도, 그러한 가능성 때문에 전진적용이 정당화된다고 IASB는 보지 않는다(문단 BC13(1)).

과거회계기준에 따른 제거

BC20 IAS 39⁵⁾에 따른 제거 조건을 충족하지 못하는 금융자산이나 금융 부채가 과거회계기준에 따라 제거되었을 수 있다. ED 1은 최초채택기업이 그러한 자산과 부채를 개시 IFRS 대차대조표에 인식하도록 제안하였다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 다음과 같은 이유로 최초채택기업이 과거의 제거 거래를 재작성하지 않도록 허용하거나 요구하여야 한다고 요청하였다.

- (1) 과거의 제거 거래를 재작성하는 것은 과도한 원가가 들며, 특히 보유하고 있는 관리용역 자산과 부채 그리고 복잡한 증권화에 포함된 그 밖의 요소의 공정가치를 결정해야 하는 재작성은 더욱 그러하다. 더욱이 양도자의 통제 하에 있지 않는 양수자 보유 금융자산에 대한 정보 입수는 어려울 수 있다.
- (2) 재작성은 그 시점에 유효한 회계규정을 기초로 거래하였던 당사자가 기대한 법적 확실성을 훼손한다.
- (3) 2002년 6월에 개선사항이 제안되기 전의 IAS 39에서는 과거 제거 거래에 대해 재작성을 요구하지 않았다(심지어 허용하지도 않았다). 유사한 면제규정이 없다면 최초채택기업은 부당하게 불리할 것이다.
- (4) 소급적용시 일관된 측정이 이루어지지 않을 수 있다. 왜냐하면 기업은 사후 판단에 따라 과거 거래에 대한 정보를 유리하게 만들려고 할 것이기 때문이다.

BC21 IASB는 ED 1을 마련하면서 위와 같은 주장을 고려하였다. IASB의 ED 1의 제안 이유는 다음과 같았다.

- (1) 중요한 자산이나 부채의 생략은 재무제표의 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성과 비교가능성을 훼손한다. 논의되는 거래 중 많은 거래는 규모가 크며 수 년 동안 영향을 미칠 것이다.

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

- (2) 그러한 면제규정은 2002년 6월의 IAS 39의 개선에 대한 공개 초안과 모순될 수 있다.
- (3) IASB의 일차적인 목적은 최초 IFRS 재무제표 내에서 기간별 비교가능성을 달성하는 것이다. IFRS를 이미 적용하고 있는 기업이 전진적용하는 것은 가능하더라도, 최초채택기업이 전진적용하는 것은 그 우선적 목적과 상충된다.
- (4) 상대방이 계약이나 합의를 준수하였는지 검토하기 위하여 재무제표를 이용하는 경우, 새로운 IFRS에서 비롯되는 예상치 못한 결과가 나타날 수 있더라도, 그 가능성 때문에 전진적용이 정당화되지는 않는다(문단 BC13(1)).

BC22 그러나 이 기준서를 완성하면서, IASB는 제안된 IAS 39의 개선과제를 종료하기 전에 현행 IAS 39의 규정과 다른 회계처리를 요구하는 것은 부적절하다고 결론지었다. 따라서 원래 이 기준서는 그 당시의 현행 IAS 39의 시행일 전의 제거 거래에 대하여 그 당시의 현행 IAS 39와 동일한 회계처리를 요구하였다. 즉, 2001년 1월 1일에 개시하는 회계연도 전에 과거회계기준에 따라 제거된 금융자산이나 금융부채는 제거된 상태로 유지된다. IASB는 IAS 39에 관한 개선과제를 완료할 때 이러한 면제를 수정 또는 삭제할 수도 있다는 데에 동의하였다.

BC22A IASB는 2003년에 IAS 39의 개정을 완료하는 과정에서 이 회계논제를 다시 고려하였다. IASB는 문단 BC20에서 제시한 이유에 따라 IFRS 1에 제시한 경과규정을 유지하기로 결정하였다. 그러나 IASB는 2004년 1월 1일 전에 제거된 거래를 재작성하는 실무상 어려움을 해결하기 위하여, 일자를 수정하여 2004년 1월 1일 이후에 발생한 거래에 대하여 전진적으로 적용하도록 하였다. 2010년에 IASB는 최초채택기업이 2004년 1월 1일부터 과거의 제거거래를 재작성하도록 요구하는 것이 적절한지에 대하여 재검토하여 줄 것을 요청받았다. 관계자들은 2004년 1월 1일이라는 특정된 전

환일이, 시간이 경과함에 따라 멀어지고, IFRS를 채택하는 국가들이 늘어남에 따라 점점 더 재무보고에 덜 목적적합해진다는 것을 우려하였다. IASB는 2004년 1월 1일 시점으로 소급하여 거래를 재구성하는 비용이 이로 인해 달성되는 효익을 초과할 수 있다는 것을 인정하였다. 따라서 IASB는 문단 B2의 2004년 1월 1일이라는 특정일을 'IFRS 전환일'로 수정하였다. 또한 IASB는 문단 B2의 예시문구를 수정하여 그 문단이 예시를 제공하고 있다는 것을 명확하게 하였다.

BC22B IASB는 이 기준서의 규정에 따라 생략될 수도 있는 금융자산과 금융부채를 재무제표에 포함시킨다면 더욱 완전하고 따라서 재무제표이용자에게 더욱 유용할 것이라는 점에도 주목하였다. 따라서 IASB는 제거규정의 소급적용을 허용하기로 결정하였다. 또한 소급적용은 과거거래에 대하여 이 기준서를 적용하는 데 필요한 정보를 그 거래의 최초 회계처리 시점에 입수한 경우로 제한하기로 결정하였다. 이 제한은 수용할 수 없는 사후 판단의 이용을 방지한다.

BC23 IASB는 IFRS 1이 발표될 때 결과적으로 만들어진 IAS 39에 대한 다음과 같은 개정사항을 IAS 39에서 삭제하였는데, 이는 최초채택 기업을 위하여 IFRS 1 실무지침 문단 IG26~IG31과 IG53에서 명확히 설명하고 있기 때문이다. 그러한 사항은 다음과 같다.

- (1) 제거거래가 IAS 39의 시행일 전에 발생하였더라도, 그 제거거래 후에 보유하는 모든 파생상품과 그 밖의 지분에 대하여 IAS 39를 적용해야 한다는 설명
- (2) IFRS 전환일 전에 존재한 특수목적기업⁶⁾을 위한 면제규정은 없다는 확인

6) SIC 12 '연결: 특수목적기업(*special Purpose Entities*)'은 2012년 11월에 발표된 IFRS 10 '연결재무제표'에 의하여 대체되었다. IFRS 10은 모든 유형의 기업에 적용되므로 더 이상 특수목적기업에 특유한 회계처리 지침은 없다.

측정

BC24 IASB는 IFRS 최초채택기업에게 개시 IFRS 대차대조표의 모든 자산과 부채를 공정가치로 측정하도록 요구할 것인지 고려하였다. 일부 의견제출자들은 이것이 과거 각각 다른 시점에서 발생한 원가의 합계 또는 원가와 공정가치의 합계보다 더 목적적합한 정보가 될 수 있다고 주장하였다. 그러나 IASB는 기업이 일부 항목에 대해서 IFRS 전환일 전후에 IFRS에 따른 원가에 기초한 측정을 사용할 수 있다는 점을 고려하여, IFRS 전환일에 모든 자산과 부채를 공정가치로 측정하여야 한다는 요구사항이 비합리적이라고 결론지었다.

BC25 IASB는 최초채택기업이 개시 IFRS 대차대조표에 인식하는 모든 자산과 부채를 관련 IFRS에서 요구하고 있는 기준에 따라 측정하도록 하는 것을 일반원칙으로 결정하였다. 이것은 기업의 최초 IFRS 재무제표가 이해가능성, 목적적합성, 신뢰성, 비교가능성 있는 정보로 표시되도록 하기 위하여 필요하다.

효익과 원가

BC26 *Framework*에서는 정보의 효익과 그 제공에 따르는 원가 간에 균형을 이루어야 한다는 조건이 목적적합하고 신뢰성 있는 정보제공의 제약요인이 될 수 있다는 점을 인정하고 있다. IASB는 이러한 원가-효익 제약을 고려하고, 문단 BC25에서 서술한 일반원칙에 대한 면제규정을 마련하였다. SIC 8은 이런 종류의 특정 면제규정을 포함하지 않았으며, 다음과 같은 일반적인 면제규정을 제공하였다.

- (1) '과거 기간에 관련된 조정금액을 합리적으로 결정할 수 없을 때' 이익잉여금의 개시 잔액에 대한 소급조정의 면제
- (2) 비교정보를 '실무적으로 제공할 수 없을 때' 그에 대한 면제

- BC27 IASB는 대부분의 최초채택기업이 IFRS로 전환하기 위한 계획을 적시에 시작할 것이라고 기대하고 있다. 따라서 효익과 원가의 균형 측면에서, IASB는 전환을 미리 적절히 계획하고 있고 개시 IFRS 대차대조표에 필요한 대부분의 정보를 IFRS 전환일 또는 그 직후에 수집할 수 있는 기업을 표준으로 삼았다.
- BC28 ED 1은 최초채택기업이 ED 1의 면제규정을 모두 적용하여야 하거나 아니면 면제규정을 전혀 적용하지 않아야 한다고 제안하였다. 그러나 일부 의견제출자들은 다음과 같은 이유로 전부가 아니면 아예 적용하지 않는다는 접근법에 동의하지 않았다.
- (1) 면제규정의 상당 부분이 상호의존적이지 않으며, 하나의 면제규정을 사용하기 위해 다른 면제규정을 사용해야 한다는 조건은 개념적 근거가 없다.
 - (2) 실무적인 이유로 일부 면제규정을 허용할 필요가 있더라도, 기업은 가능한 최소한의 면제규정만을 사용하도록 권장되어야 한다.
 - (3) ED 1에서 제안된 면제규정 중 일부는 기업 스스로 원가나 노력이 과도한지 판단하도록 되어 있어 내재적인 선택사항이며, 일부 그 밖의 면제규정은 명시적인 선택사항이다. 극히 소수의 면제규정만이 사실상 강제규정이다.
 - (4) 소급적용에 대한 다른 예외사항과 달리, 위험회피회계를 전진 적용하도록 한 요구사항은 원가-효익의 실무적인 이유로 의도한 것이 아니었다. 기업이 IFRS의 모든 다른 관점을 소급적용 하더라도, 경영진의 지정에 의존하고 있는 영역에 소급적용하는 것은 수용될 수 없을 것이다.
- BC29 IASB는 이러한 검토의견이 설득력이 있다고 보았다. IASB는 이 기준서를 완성하면서 소급적용에 대한 예외사항을 두 종류로 나누었다.

- (1) 선택적인 면제규정으로 구성된 일부 예외사항(문단 BC30~BC63)
- (2) 제거(문단 BC20~BC23), 위험회피회계(문단 BC75~BC80), 그리고 추정(문단 BC84) 각각의 일부 측면에 대하여 IFRS의 소급적용을 전면 금지하는 그 밖의 예외사항

다른 IFRS에 대한 면제규정

BC30 기업은 다음의 면제조항 중 하나 이상을 선택하여 적용할 수 있다.

- (1) 사업결합 (문단 BC31~BC40)
- (2) 간주원가 (문단 BC41~BC47K)
- (3) 종업원급여 (문단 BC48~BC52)
- (4) 누적환산차이 (문단 BC53~BC55C)
- (5) 복합금융상품 (문단 BC56~BC58)
- (6) 종속기업, 공동기업⁷⁾ 및 관계기업에 대한 투자 (문단 BC58A~BC58M)
- (7) 종속기업, 관계기업 및 공동기업의 자산과 부채 (문단 BC59~BC63)
- (8) 과거에 인식한 금융상품의 지정 (문단 BC63A)
- (9) 주식기준보상거래 (문단 BC63B)
- (10) 유형자산 원가에 포함된 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경 (문단 BC63C와 BC63CA)
- (11) 리스 (문단 BC63D~BC63DB)
- (12) 차입원가 (문단 BC63E~BC63EB)
- (13) 극심한 초인플레이션(문단 BC63F~BC63J)
- (14) 공동약정(문단 BC63K와 BC63M)

7) '공동기업'은 IAS 31에서 정의되었다. 2012년 11월에 발표된 IFRS 11은 IAS 31을 대체하고 용어를 변경하였다.

사업결합⁸⁾

BC31 다음의 문단에서는 IFRS 전환일 전에 과거회계기준에 따라 인식한 사업결합의 회계에 대한 다양한 측면에 대하여 논의한다.

- (1) 과거의 사업결합에 대하여 소급하여 재작성하는 것을 금지할 것인지, 허용할 것인지 또는 요구할 것인지 여부 (문단 BC32~BC34)
- (2) 기업이 과거 사업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채를 과거 회계기준에 따라 인식하지 않은 경우, 최초채택시 인식하여야 하는지 여부 (문단 BC35)
- (3) 기업이 과거회계기준에 따라 결합 전의 장부금액을 그대로 가져왔다면, 결합참여기업의 자산과 부채에 할당된 금액을 재작성하여야 하는지 여부 (문단 BC36)
- (4) 기업이 과거 사업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채의 장부금액에 대하여 개시 IFRS 대차대조표에서 조정한 금액만큼 영업권을 재작성하여야 하는지 여부 (문단 BC37~BC40)

BC32 IFRS 3을 소급적용한다면 과거 사업결합일에 수집하지 않은 자료를 다시 만드는 것이 필요할 수 있고, 사업결합일 당시의 상황에 대한 주관적 추정을 요구할 수 있다. 이러한 요인은 기업의 최초 IFRS 재무제표의 목적적합성과 신뢰성을 훼손할 수 있다. 따라서 ED 1은 과거 사업결합에 대해 재작성을 금지하려고 하였다(문단 BC15에서 논의된 바와 같이, 마치 IFRS를 항상 적용하여 온 것처럼 IFRS를 적용하는 대체적인 접근법을 적용하는 경우는 제외). 일부 의견제출자들은 과거 사업결합의 재작성은 재무제표의 목적적합성과 신뢰성을 훼손하는 주관적이고 선택적일 수 있는 사후판단이 개입될 수 있다고 주장하면서 이에 동의하였다.

8) 2012년 10월에 IASB가 발표한 '투자기업'(IFRS 10, IFRS 12 및 IAS 27의 개정)에서 IFRS 1의 부록 C가 IFRS 3의 범위내의 사업결합에만 적용되어야 한다고 언급하였다.

BC33 그 밖의 다른 의견제출자들은 다음과 같이 주장하면서 이에 동의하지 않았다.

- (1) 사업결합 회계의 효과는 오랜 기간 동안 지속될 수 있다. 과거 회계기준은 IFRS와 중요한 차이가 있을 수 있으며, 일부 국가에서는 사업결합을 위한 회계규정이 전혀 없다. 그러한 국가에서 과거회계기준에 따른 잔액은 의사결정에 유용한 정보를 제공하지 못할 수 있다.
- (2) 재작성하는 것이 더 바람직하고, 최근의 사업결합일수록 원가나 노력이 많이 들지 않을 수 있다.

BC34 이러한 검토의견을 수렴하여 IASB는 과거 사업결합의 재작성이 개념적으로 더 바람직하다고 결론을 내렸으며, 원가-효익의 이유에서 재작성을 반드시 요구할 필요는 없지만 허용하기로 하였다. IASB는 이 선택에 있어 일정한 제한을 두기로 결정하였으며, 최근의 사업결합일수록 정보의 이용가능성이 더욱 높다는 점에 주목하였다. 따라서 최초채택기업이 어느 한 사업결합을 재작성한다면, 이 기준서는 당해 사업결합 이후의 모든 사업결합에 대하여 재작성할 것을 요구한다(이 기준서 문단 C1).

BC35 과거 사업결합일에 과거회계기준에 따라 특정 자산이나 부채를 인식하지 않았다면, ED 1에서는 IFRS에 따른 그것의 간주원가는 영(0)으로 할 것으로 제안하였다. 그 결과, IFRS에서 원가에 기초한 측정을 허용하거나 요구한다면, 개시 IFRS 대차대조표에 그러한 자산이나 부채가 포함되지 않을 것이다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 이것은 개시 IFRS 대차대조표에 모든 자산과 부채를 포함해야 한다는 원칙에서 벗어나 정당화될 수 없는 일탈이라고 주장하였다. IASB는 그 결론에 동의하였다. 따라서 이 기준서 문단 C4(6)에서는 취득자에게 그러한 자산과 부채를 인식하고, IFRS에서 피취득자의 별도의 대차대조표에서 요구하였을 기준으로 측정하도록 요구하였다.

BC36 과거회계기준에 따라 결합참여기업의 자산과 부채의 결합 전 장부금액을 승계할 수도 있었을 것이다. 일부 의견제출자들은 이러한 장부금액을 IFRS에 따라 간주원가로 이용하는 것은, 이 기준서에서 사업결합으로 취득되지 않은 자산과 부채에 대하여 간주원가로서 유사한 장부금액의 이용을 허용하지 않는 점을 고려하면 모순된다고 주장하였다. 그러나 IASB는 과거회계기준에 따른 원가에 기초한 측정을 그대로 가져오는 것이 용인되지 않을 수 있는 과거 사업결합의 특정 유형 그리고 과거 사업결합에 대한 특정 회계 유형을 식별하지 않았다.

BC37 비록 이 기준서에서 과거 사업결합으로 취득한 영업권과 그 밖의 취득한 자산 및 인수한 부채에 과거회계기준에 따라 배분한 금액을 사업결합일의 IFRS에 따른 간주원가로서 처리하지만, 기업은 개시 IFRS 대차대조표에서 이러한 자산과 부채의 장부금액을 다음과 같이 조정할 필요가 있다.

- (1) IFRS에 따라 공정가치⁹⁾나 그 밖의 형태의 현행가치로 측정하는 자산과 부채: 공정가치나 그 밖의 현행가치로 재측정한다.
- (2) IFRS의 원가에 기초한 측정을 적용하는 자산(영업권 제외)과 부채: IFRS에 따르지 않은 사업결합의 경우, 사업결합일 이후의 감가상각누계액이나 상각액을 조정한다. 감가상각비는 사업결합 직후 과거회계기준에 따른 장부금액을 간주원가로 하며 이를 기초로 계상한다.
- (3) 과거회계기준에 따라 인식하지 않은 자산(영업권 제외)과 부채: IFRS에서 피취득자의 별개의 대차대조표에 요구하였을 기준으로 측정한다.
- (4) IFRS에 따른 인식조건을 충족하지 못한 자산과 부채: 개시 IFRS 대차대조표에서 제거한다.

9) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

BC38 IASB는 최초채택기업이 이에 따른 조정을 영업권의 재작성을 통해 인식해야 하는지를 고려하였다. 무형자산과 영업권은 밀접하게 관련되어 있기 때문에, IASB는 다음의 경우에 최초채택기업이 영업권을 재작성하여야 한다고 결정하였다.

- (1) 과거회계기준에 따라 무형자산으로 인식된 항목이지만 IFRS에 따른 별도 인식조건을 충족하지 않아 제거한 경우
- (2) 과거회계기준에 따라 영업권에 포함된 무형자산을 별도의 무형자산으로 인식하는 경우

그러나 이용자에게 주는 효익보다 더 많은 원가가 발생하는 것을 피하기 위하여, 이 기준서는 개시 IFRS 대차대조표에 반영된 대부분의 기타 조정분에 대하여 영업권 재작성을 금지한다. 다만, 최초채택기업이 IFRS 3의 소급적용을 선택한 경우는 제외한다(이 기준서 문단 C4(7)).

BC39 과거회계기준에 따라 영업권에 포함된 항목이 IFRS에 따라 다른 자산의 측정에 포함되거나 부채에서 차감되어 이중으로 계상될 가능성을 최소화하기 위해, 이 기준서는 개시 IFRS 대차대조표에 인식된 영업권에 대해 손상검사를 규정하고 있다(이 기준서 문단 C4(7)(나)). 이것은 사업결합일 후에 발생한 내부에서 창출한 영업권을 암묵적으로 인식하는 것을 막지 않는다. 그러나 IASB는 내부에서 창출한 영업권을 배제하려는 시도는 과도한 원가가 들고 자의적인 결과를 가져올 수 있다고 결론지었다.

BC40 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 공식적인 손상검사는 이중으로 계상될 가능성이 있는 경우에만, 예를 들어 과거 사업결합과 관련된 것으로 과거에 인식하지 않은 자산을 개시 IFRS 대차대조표에 추가로 인식할 때(또는 손상차손의 징후가 존재할 때)에만 요구하여야 한다고 제안하였다. 그러나 IASB는 과거회계기준에서 이와 비교될 정도의 엄격한 검사를 요구하지 않았을 수 있기 때문에

최초채택기업이 개시 IFRS 대차대조표에 인식된 모든 영업권에 대하여 공식적인 손상검사를 수행하여야 한다고 결정하였다.

간주원가

- BC41 IFRS에 따른 일부 측정은 과거 원가의 누적액이나 그 밖의 거래 자료를 기초로 한다. 필요한 정보를 과거에 수집하지 않았다면, 소급하여 수집하거나 추정하기 위하여 과도한 원가가 들 것이다. 과도한 원가를 회피하기 위하여, ED 1은 유형자산의 IFRS에 따른 원가에 기초한 측정 결정에 과도한 원가나 노력이 들 경우 간주원가로서 IFRS 전환일에 공정가치를 이용할 수 있도록 제안하였다.
- BC42 이 기준서를 완성하면서, IASB는 재구축된 원가 자료는 현행 공정가치 자료보다 이용자에게 목적적합성과 신뢰성이 떨어질 수 있다고 보았다. 더욱이 IASB는 원가와 효익의 균형을 유지하는 것은 IASB가 회계규정을 제정할 때의 임무이지, 기업이 회계규정을 적용할 때가 아니라고 결론지었다. 따라서 이 기준서는 과도한 원가나 노력이 든다는 설명을 할 필요 없이 일부 경우에 간주원가로서 공정가치를 사용하도록 허용한다.
- BC43 일부 의견제출자들은 공정가치 사용으로 비교가능성이 결여될 수 있다는 우려를 나타내었다. 그러나 원가는 일반적으로 취득일의 공정가치와 동등하다. 따라서 자산의 간주원가로서 공정가치를 이용하는 것은 마치 IFRS 전환일에 동일한 잔여 용역잠재력이 있는 자산을 취득하는 경우처럼 동일한 원가 자료를 보고할 것임을 의미한다. 만약 비교가능성이 부족하다면 그것은 일부 자산의 간주원가로서 공정가치를 이용하여 비롯된 것이라기보다는 각기 다른 시점에 발생한 원가를 합계함으로써 비롯된 것이다. IASB는 이러한 접근법이 투명성을 손상하지 않고 원가를 절감하면서 IFRS 도

입에 따른 독특한 문제를 해결하기 위하여 정당화될 수 있는 방법이라고 생각하였다.

BC44 이 기준서는 자산의 원가를 재구축 하는 것이 이용자에게 한정된 효익을 줄 가능성이 높으면서도 특별히 부담이 되는 경우에만 간주원가로서 공정가치를 사용하도록 제한하였다. 이러한 자산에는 유형자산, 투자부동산(IAS 40의 원가모형을 이용하기로 선택한 경우), 제한적인 기준을 충족하는 무형자산이 있다(이 기준서 문단 D5와 D7).

BC45 IAS 16의 재평가모형에 따라, 만약 기업이 하나의 자산을 재평가하는 경우 그 분류에 속한 모든 자산을 재평가해야 한다. 이 제한은 재평가로 특정 결과를 가져오는 일부 자산만 선택적으로 재평가하는 것을 방지하기 위함이다. 일부 의견제출자들은 간주원가로서 공정가치를 사용하는 경우에도 유사한 제한을 제안하였다. 그러나 IAS 36은 자산이 손상되었다는 징후가 있을 경우에 손상검사를 요구하고 있다. 따라서 자산의 공정가치가 원가 보다 높은 자산에 대해 간주원가로서 공정가치를 사용하는 경우, 다른 자산의 회수가능액이 장부금액보다 낮아질 수 있다는 징후를 무시할 수 없다. 따라서 이 기준서에서는 모든 종류의 자산에 간주원가로서 공정가치를 사용하는 것을 제한하지 않는다.

BC46 과거회계기준에 따른 재평가 금액 중 일부는 본래의 원가보다 이용자에게 더 목적적합할 수 있다. 만약 그렇다면, 시간과 비용이 많이 드는 IFRS에 따라 원가를 재구축하도록 요구하는 것은 합리적이지 않다. 따라서 이 기준서는 다음과 같은 경우에 IFRS를 위한 간주원가로서 과거회계기준을 이용하여 결정된 금액을 사용하도록 허용한다.

- (1) 과거회계기준을 이용하여 문단 BC44에 설명하고 있는 자산 중의 하나를 재평가하였고 그 재평가가 특정 기준을 충족한 경우(이 기준서 문단 D6과 D7)
- (2) 과거 민영화나 최초 기업공개와 같은 사건이 발생하여 특정 시점에 과거회계기준에 따라 자산과 부채의 전부 또는 일부를 공정가치로 측정하여 간주원가로 정한 경우(이 기준서 문단 D8)

BC46A 2010년 5월에 공표된 IFRS 연차개선에서 IASB는 특정 사건에 따라 측정된 공정가치를 간주원가로 사용할 수 있도록 문단 D8의 적용범위를 확대하였다. 일부 국가에서는 기업이 민영화나 기업공개(IPO)를 위하여 자산과 부채를 공정가치로 재평가하고 그 재평가된 금액을 기업의 과거회계기준에 따른 간주원가로 하도록 법에서 규정하고 있다. 2010년 5월의 개정 전에는 그러한 재평가가 IFRS 전환일 후에 발생한 경우, 기업은 그 재평가금액을 IFRS의 간주원가로 사용할 수 없었다. 따라서 기업은 자산과 부채에 대한 두 가지의 측정치, 즉 IFRS를 따르기 위한 측정치와 자국법을 따르기 위한 측정치를 작성하여야만 하였을 것이다. IASB는 이것이 과도한 부담이라고 보았다. 따라서 IASB는 특정 사건이 최초 IFRS 재무제표에 속하는 기간 중에 발생한 경우, 기업이 그러한 특정 사건에 따라 측정된 공정가치를 그 사건이 발생한 때의 간주원가로 인식할 수 있도록 문단 D8을 개정하였다. 추가적으로 IASB는 그러한 측정일이 기업의 최초 IFRS 재무제표에 포함된 기간에 속할 경우, IFRS 1의 시행일 전의 기간에 IFRS를 채택하였거나 전기에 IFRS 1을 적용한 기업에게도 동일한 경감규정이 적용되어야 한다고 결론지었다.

BC46B 또한 IASB는 그러한 측정일 전의 기간에 대해서는 역사적 원가 또는 IFRS 1에서 이미 허용된 다른 금액으로 표시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 그러한 측정일에 입수한 재평가금액을

이용하여 전환일과 측정일 사이의 관련 감가상각, 상각 또는 손상을 제외하는 조정을 통해 전환일의 간주원가를 ‘역산’하는 방식을 고려하였다. 일부는 이러한 표시가 최초 IFRS 재무제표 보고기간의 비교가능성을 증진시킬 수 있다고 믿었음에도 불구하고, IASB는 이러한 조정은 사후판단을 요구하고 IFRS 전환일에 계산된 장부금액이 재평가된 자산의 역사적 원가도 아니고 전환일의 공정가치도 아니기 때문에 이를 기각하였다.

BC47 이 기준서 문단 D6에서는 공정가치에 대하여 대체로 비교가능한 재평가액이나, IFRS에 따라 결정된 원가에 대하여 대체로 비교가능한 원가에 물가지수를 반영한 재평가액을 언급하고 있다. 과거 재평가가 공정가치 측정을 의도한 것인지 또는 공정가치와 중요한 차이가 있는 것인지는 항상 명백하지 않을 수도 있다. 이 영역에서 유연성은 IFRS 전환으로 발생하는 독특한 문제에 대한 원가-효과적인 해결 방법을 허용한다. 이 기준서는 최초채택기업에게 이미 사용가능하며 원가에 기초한 측정의 합리적인 출발점이 되는 측정을 이용하여 간주원가로 정하는 것을 허용한다.

BC47A 과거회계기준에 따라 많은 석유·가스기업들이 하나의 광역지구에 있는 모든 자산을 포함하는 원가중심점 별로, 탐사원가와 개발원가를 개발이나 생산단계의 자산으로 회계처리 하였다(일부 국가에서는 이것을 전부원가회계라고 부른다). 그러한 기업들은 대부분의 경우에 IFRS 전환일에 석유·가스자산의 장부금액을 결정해야 할 것이다. 이러한 회계처리방법을 사용하는 회계시스템에서 기록된 석유·가스자산에 대한 정보는 언제나 IFRS에서 수용가능한 회계단위보다 더 큰 회계단위가 될 것이다. IFRS 회계단위 수준에서의 상각은, 석유·가스에 대한 지리적인 이해와 가격과 같은 요소의 변동으로 인해 시간 경과에 따라 변동되는 매장량 기준을 이용하여 생산량 기준으로 매년 계산되어야 할 것이다. 많은 경우, 특히 오래된 자산의 경우에 이러한 정보는 이용가능하지 않을 수

있다. IASB는 그러한 정보가 이용가능하더라도 전환일의 기초 잔액을 결정하기 위한 노력과 관련 원가가 일반적으로 매우 높을 것이라는 의견을 제시 받았다.

BC47B IFRS 1은 기업이 유형자산의 항목을 IFRS 전환일의 공정가치로 측정하여 전환일의 간주원가로서 그 공정가치를 이용할 수 있도록 허용하고 있다. 석유·가스자산의 공정가치를 결정하는 것은 매장량과 자원량을 추정하는 어려운 업무로 시작되는 복잡한 과정이다. 공정가치금액을 감사받아야 하는 경우, 이러한 추정을 위한 유의적인 투입변수를 결정하기 위해서는 일반적으로 자격을 갖춘 외부전문가를 이용하는 것이 요구된다. 많은 석유·가스자산을 갖고 있는 기업에게는, 이러한 공정가치를 간주원가 대응으로 이용하는 것은 과도한 원가를 회피하는 IASB의 명시적 의도와 부합하지 않을 것이다(문단 BC41 참조).

BC47C IASB는 개발단계나 생산단계의 석유·가스자산에 대해 다음과 같이 결정하였다. 과거회계기준에 따라 문단 BC47A에서 기술된 회계처리방법을 사용한 기업은 원가중심점에서의 석유·가스자산과 관련된 매장량을 기준으로 기업의 과거회계기준에 따라 그 원가중심점에 대하여 결정된 금액을 배분하여 IFRS 전환일의 간주원가를 결정하는 것이 허용된다고 결정하였다.

BC47D 이러한 방법으로 결정된 석유·가스자산의 간주원가는 IFRS에 따르면 자본화될 수 없는 금액을 포함할 수도 있다. 그 예로서 일부 간접원가, 특정 지역을 탐사하는 법적 권리를 얻기 전에 발생한 (IAS 38에 따라 자본화 될 수 없는) 원가 및 가장 유의적인 것으로서 성공하지 못한 탐사원가를 들 수 있다. 이는 문단 BC47A에 기술된 회계처리방법에 따라 이러한 원가가 단일 장부금액에 포함된 결과이다. 석유·가스자산을 회수가능금액보다 더 크게 측정

하게 되는 간주원가를 사용할 수 없도록, IASB는 석유·가스자산에 대해 IFRS 전환일에 손상검사를 하여야 한다고 결정하였다.

BC47E 모든 석유·가스기업이 과거회계기준에서 문단 BC47A에 기술된 회계처리방법을 사용하는 것은 아니다. 일부 기업은 일반적으로 IFRS와 일관되는 회계단위를 요구하는 회계처리방법을 사용하여 이와 비슷한 전환문제가 발생되지 않는다. 따라서 IASB는 과거회계기준에서 BC47A에 기술된 회계처리방법을 사용한 기업에게만이 면제조항을 적용하도록 결정하였다.

BC47F 2010년 5월에 공표된 IFRS 연차개선에서 IASB는 요율규제대상영업을 하는 기업에도 간주원가 면제규정이 사용될 수 있도록 확장하였다. 기업은 요율규제대상영업에 사용하기 위하여 보유하거나 과거에 그러한 목적에 사용하였지만 현재는 다른 목적을 위하여 보유 중인 유형자산이나 무형자산의 항목이 있을 수 있다. IFRS에서는 자본화 요건을 충족하지 못하는 금액을, 요율규제대상영업에 사용하기 위하여 보유하는 유형자산이나 무형자산 항목의 장부금액의 일부로 과거회계기준에 따라 자본화하였을 수 있다. 예를 들어 규제기관은 요율을 책정할 때, 상당 기간에 걸쳐 취득, 건설, 생산되는 유형자산이나 무형자산의 원가의 일부로, 자산의 취득, 건설, 생산을 위한 자금조달 원가 상당액을 자본화하는 것을 기업에게 종종 허용한다. 이러한 자금조달 원가 상당액에는 일반적으로 자본의 내재원가가 포함된다. IFRS에서는 자본의 내재원가의 자본화는 허용하지 않는다.

BC47G 이 개정 전에는, 장부금액이 IFRS에 따른 자본화 요건을 충족시키지 못하는 금액을 포함하는 항목을 보유한 기업은 요건을 충족시키지 못한 그 금액을 제거하기 위하여 소급적으로 그러한 항목을 재작성하거나, 문단 D5(공정가치를 간주원가로)의 면제규정을 사

용했어야 했다. 이러한 두 가지의 대안 모두 유의적인 실무적 어려움을 주고 그 원가는 종종 효익을 초과할 수 있다.

BC47H 일반적으로 유형자산의 한 항목의 총 원가에 일단 포함된 금액은 더 이상 개별적으로 추적되지 않는다. IFRS에 따르지 않은 금액을 제거하기 위해 유형자산을 재작성하려면 역사적 정보가 필요한데, 관련 자산들 중 일부 자산의 일반적인 내용연수를 고려한다면 그러한 정보는 더 이상 입수할 수 없거나 추정하기 어려울 수 있다. 해당 자산에 대한 즉시 이용가능한 공정가치 정보의 부족을 고려한다면, 문단 D5의 면제규정의 사용에 필요한 공정가치 정보를 입수하는 것은 실용적인 대안이 아닐 수 있다.

BC47I 과거회계기준에 따라 결정된 유형자산이나 무형자산 항목의 장부 금액을 IFRS 전환일의 간주원가로 사용할 수 있도록 IASB는 효율 규제대상영업을 하는 기업에 허용하기로 결정하였다. IASB는 이러한 면제규정이, IFRS의 목적을 달성하면서도 과도한 원가를 피하게 한다는 점에서, IFRS 1에 이미 포함된 면제규정과 일관된다고 보았다.

BC47J IASB는 효율규제대상영업을 하는 대부분의 최초채택기업이 유형 자산에 대하여 대체로 IAS 16과 일관된 역사적 원가모형에 따라 과거에 회계처리 하였다고 알고 있다. 기업의 최초 IFRS 재무제표를 작성하기 위하여 (IFRS와의) 이 분야의 완전 준수에 요구되는 원가와 노력은 IFRS에 따른 회계처리를 위해 적절한 출발점을 제공하는 목적의 달성에 비추어 정당화되지 않는다고 IASB는 결론 내렸다. IFRS 1은 면제규정이 사용되는 각 항목에 대하여 개별적으로 또는 IAS 36에 따라 그 항목이 속하는 현금창출단위에서 전환일에 손상검사를 하도록 요구한다. 이러한 요구사항은 그러한 목적의 달성에 대하여 추가적인 확신을 제공한다.

BC47K 문단 BC43과 BC44에서 공정가치를 간주원가로 사용하도록 한 IASB의 논리와 일관되게, 이 면제규정은 동일한 잔여 서비스 잠재력이 있는 자산을 그 금액으로 IFRS 전환일에 취득한 경우와 동일한 원가 자료를 기업이 보고하리라는 것을 의미한다. 기업이 이 면제규정을 사용하면 그 항목에 대한 새로운 원가기준이 생기고 과거회계기준의 감가상각방법과 자본화정책은 무관하게 된다. 따라서 유형자산이나 무형자산의 항목에 이 면제규정을 사용한 기업은 문단 D23에서 규정된 차입원가 관련 면제규정 역시 적용하지 않는다.

종업원급여

BC48 [국제회계기준위원회가 삭제함]

BC49 1998년에 IAS 19의 개정으로 보고된 일부 기업의 종업원급여 관련 부채가 증가하였다. IAS 19는 그러한 증가 부분을 최대 5년간 상각하도록 허용하였다. 일부 의견제출자들은 최초채택기업에게 유사한 경과규정을 제안하였다. 그러나 IASB는 특정일 이전에 발생한 거래에 새로운 IFRS 요구사항을 면제하는 일반적인 정책을 갖고 있지 않다(IFRS 서문 문단 21). 따라서 IASB는 최초채택기업에 대해 유사한 경과규정을 포함하지 않았다.

BC50 최초 IFRS 재무제표는 세 개의 일자(보고일, 비교회계연도 말, IFRS 전환일)에 연금부채의 측정을 반영할 수 있다. 일부 의견제출자들은 한 조(a single set)의 재무제표를 작성하기 위한 세 번의 별도 보험수리적 평가는 과도한 원가가 들 것이라고 제안하였다. 따라서 그들은 IASB가 기업으로 하여금 예를 들어 보고일에 유효한 가정에 기초하는 단일의 보험수리적 평가를 사용할 수 있도록 허용하여, 표시되는 각 기간의 근무원가와 이자원가가 그 가정에 기초할 수 있도록 해야 한다고 제안하였다.

BC51 그러나 IASB는 각 일자별 측정원칙에 대한 일반적인 면제규정을 두는 것은 이용자에게 이해가능하고 목적적합하며 신뢰성 있고 비교가능한 정보를 제공한다는 목적과 상충된다고 결론지었다. 만약 기업이 이러한 일자 중 한 개나 두 개의 일자에 충분한 보험 수리적 평가액을 얻을 수 있고 이를 다른 일자로 미래조정을 하거나 과거조정을 한다면, 그러한 미래조정이나 과거조정을 할 때에 두 일자 사이의 중요한 거래나 사건(시장가격과 이자율의 변동 포함)을 반영해야 한다(IAS 19 문단 57).

BC52 [국제회계기준위원회가 삭제함]

누적환산차이

BC53 IAS 21에서는 해외사업장에 대한 순투자에 관련된 누적환산차이를 자본의 별도항목으로 분류하도록 요구하고 있다. 누적환산차이는 해당 해외사업장을 처분하는 시점에 손익계산서로 대체된다. ED 1의 제안은 최초채택기업이 누적환산차이를 재구축하기 위해 과도한 원가나 노력이 요구될 경우에는 과거회계기준에 따라 계상한 누적환산차이를 IFRS에 따른 누적환산차이로 간주하여 사용하는 것을 허용하였다.

BC54 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 다음과 같은 이유에서 IFRS 전환일에 누적환산차이를 식별하도록 하는 규정을 면제하는 것이 더 투명하고 비교가능할 것이라고 주장하였다.

(1) 기업은 누적환산차이를 총액으로 알 수는 있으나 각 종속기업별 금액은 알지 못할 수 있다. 만약 그렇다면 종속기업 처분시 해당 금액을 손익계산서에 대체할 수 없다. 이것은 자본의 별도항목으로서 누적환산차이를 식별하는 목적에 어긋난다.

- (2) 과거회계기준에 따른 누적환산차이는 IFRS로 전환시에 발생하는 해외기업의 자산과 부채에 대한 조정에 의하여 영향을 받을 수 있으므로 부적절할 수 있다.

BC55 IASB는 이러한 주장이 설득력이 있다고 보았다. 따라서 최초채택기업은 IFRS 전환일의 누적환산차이를 식별할 필요가 없다(이 기준서 문단 D12와 D13). 최초채택기업은 누적환산차이를 식별하는데에 과도한 원가나 노력이 들 것이라는 점을 제시할 필요가 없다.

최초채택기업인 종속기업 (IFRS 2018-2020 연차개선)

BC55A 문단 D16(1)에서는 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 종속기업에게 자산과 부채의 측정과 관련된 면제규정을 제공한다. 문단 BC59~BC60에서는 종속기업이 서로 다른 전환일을 기준으로 한 두 조(two parallel sets)의 회계기록을 유지하지 않도록 IASB가 이러한 면제규정을 제공하였다고 설명한다.

BC55B 문단 D16(1)의 면제규정은 자본의 구성요소에는 적용되지 않는다. 따라서 문단 D13A를 추가하는 개정을 하기 전에는, 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 된 종속기업은 서로 다른 전환일을 기준으로 한 두 조(two parallel sets)의 누적환산차이에 대한 회계기록을 유지할 필요가 있었다. 문단 BC59~BC60에서 기술한 이유에 따라, IASB는 최초채택기업의 원가를 줄이기 위해 문단 D16(1)의 면제규정의 적용범위를 누적환산차이로 확대하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 1에서 이미 누적환산차이와 관련된 면제규정을 제공하고 있다는 점에 주목하였다. 따라서 문단 D16(1)의 면제규정의 적용범위를 확대하더라도 지배기업보다 늦게 최초채택기업이 되는 종속기업이 보고하는 정보의 목적적합성이 감소하지는 않을 것이라고 보았다.

BC55C 문단 D16(1)을 적용하는 기업은 일부 상황에서 지배기업이 보고한 금액을 사용하여 누적환산차이를 측정하는 것이 부담이 될 수 있다. 따라서 IASB는 문단 D16(1)을 적용하는 종속기업이 누적환산차이에 대하여 이 면제규정을 적용하도록 허용하되, 요구하지는 않기로 결정하였다. 이 개정 내용은 문단 D16(1)의 면제규정을 적용하는 관계기업이나 공동기업에도 적용된다.

복합금융상품

BC56 IAS 32에서는 복합금융상품을 최초에 부채요소와 자본요소로 나누도록 요구한다. 부채요소가 더 이상 남아 있지 않더라도 IAS 32를 소급적용하면 자본은 두 부분으로 분리될 수 있다. 한 부분은 이익잉여금으로서 부채요소에서 발생한 누적이자를 나타낸다. 다른 부분은 금융상품의 본래(최초 인식시점의) 자본요소를 나타낸다.

BC57 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 IFRS 전환일에 복합상품의 부채요소가 더 이상 남아 있지 않은 경우 복합상품을 두 부분으로 구분하는 것은 과도한 원가가 들 것이라고 주장하였다. IASB는 이러한 검토의견에 동의하였다. 따라서 만약 IFRS 전환일에 부채요소가 더 이상 없다면, 최초채택기업은 부채요소에 대한 누적이자를 자본요소에서 분리할 필요가 없다(이 기준서 문단 D18).

BC58 일부 의견제출자들은 IFRS 전환일 현재 아직 결제되지 않았더라도 복합상품에 대해서 면제를 요청하였다. 가능한 방법 중 하나는 간주원가로서 IFRS 전환일에 요소의 공정가치를 이용하는 것이다. 그러나 이 기준서는 금융부채에 대한 어떠한 면제규정도 포함하고 있지 않으므로 IASB는 복합상품의 부채요소에 대하여 이러한 면제규정을 두는 것은 일관성이 없다고 결론지었다.

종속기업, 공동기업 및 관계기업에 대한 투자

BC58A IAS 27은 기업의 별도재무제표에 종속기업, 공동지배기업¹⁰⁾ 및 관계기업에 대한 투자를 원가나 IAS 39^{11),12)}에 따라 회계처리할 것을 요구한다. 원가로 측정하는 이러한 투자의 경우, 개정전 IAS 27['종속기업, 공동지배기업 또는 관계기업에 대한 투자 원가(Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate)'가 2008년 5월에 발표되기 전]은 기업이 취득 후의 이익잉여금에서 분배받은 금액까지만 투자에 대한 수익으로 인식할 것을 기업에 요구하였다('원가법'). 취득 후의 이익잉여금보다 더 많이 분배받은 경우에는 투자의 회수로 보아 투자의 원가를 감소시켰다.

BC58B 일부 국가의 경우, IAS 27의 이러한 관점은 IFRS로 전환하는 데 있어서 실무적 어려움을 가져왔다. IAS 27을 소급하여 적용하기 위하여는 다음 사항이 필요할 것이다.

- (1) 취득일에 지급한 대가의 공정가치 측정
- (2) 취득 후 종속기업으로부터 받은 배당금이 취득 전의 이익잉여금에서 지급되었는지 여부의 결정. 취득 전의 이익잉여금에서 지급된 경우 지배기업의 별도재무제표에 있는 종속기업에 대한 투자의 장부금액이 감소될 것이다.

BC58C 지배기업이 종속기업에 대한 투자를 수년간 보유한 경우, 이러한 수행은 어렵거나 불가능할 수 있으며 많은 비용이 발생할 수 있

10) '공동지배기업'은 IAS 31에서 정의되었다. 2012년 11월에 발표된 IFRS 11은 IAS 31을 대체하고 용어를 변경하였다.

11) 2011년 5월에 발표된 IFRS 10에 의하여 IAS 27에서 연결 지침이 삭제되었고 그 기준서는 '별도재무제표(*Separate Financial Statements*)'로 재명명되었다. 별도재무제표에 대한 회계처리 요구사항은 변경되지 않았다.

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

을 것이다. 예를 들어, 일부 국가에서는 과거 주식교환으로 인한 취득의 일부를 '합병 구제(merger relief)' 또는 '연결실체 구조조정 구제(group reconstruction relief)'로 불리는 방법으로 회계처리하였다. 이러한 경우 지배기업의 별도재무제표에 있는 투자의 장부금액은 매수대가의 가치보다는 부여 받은 주식의 명목가치에 기초하였다. 그러한 사실이 부여 받은 주식의 공정가치 측정을 어렵게 하거나 불가능하게 할 수 있다.

BC58D 2007년 1월에 IASB는 IFRS 1에 대한 개정을 제안하는 ED '종속기업에 대한 투자 원가(Cost of an Investment in a Subsidiary)'를 발표하였다. 문단 BC58A~BC58C에서 언급된 회계논제에 대하여 IASB는 IFRS의 최초채택 시 IAS 27 규정의 소급 적용에 대해 다음의 두 가지 면제를 제안하였다.

- (1) 지배기업의 별도재무제표에서 종속기업에 대한 투자 원가를 결정하기 위한 대체적인 접근법
- (2) 그러한 종속기업의 취득 전 이익잉여금을 결정하기 위한 절차의 간소화

BC58E 그 ED를 마련하면서, IASB는 IFRS 전환일에 지배기업의 별도재무제표에서 종속기업에 대한 투자의 간주원가를 결정하는 방법으로 다음의 세 가지를 고려하였다.

- (1) 과거회계기준에 따른 투자 원가(과거회계기준 간주원가)
- (2) 종속기업의 재무상태표에서 IFRS가 요구할 장부금액을 사용하여, 종속기업의 자산에서 부채를 차감한 금액에 대한 지배기업의 지분(순자산 간주원가)
- (3) 투자의 공정가치(공정가치 간주원가)

BC58F IASB는 순자산 간주원가 선택권은 IFRS 전환일에 종속기업의 재무상태에 관하여 이용자에게 목적적합한 정보를 제공할 것이며 상대적으로 결정하기 쉬울 것으로 결론지었다. 공정가치 간주원가

선택권은 IFRS 전환일에 목적적합한 정보를 제공할 것이지만 결정하는 데 보다 많은 원가가 들 수 있고 더욱 어려울 수 있다.

BC58G 어떤 경우에는, 과거회계기준 장부금액을 사용하여 결정된 종속기업에 대한 투자 원가는 IAS 27에 따라 결정된 원가와 유사점이 거의 없을 수 있다. 따라서 IASB는 과거회계기준 장부금액을 기초로 한 간주원가의 사용을 기각하였다. IASB는 기업이 순자산 간주원가와 공정가치 간주원가 중 선택하도록 허용할 것을 제안하였다.

BC58H ED에 대한 의견제출자들은 과거회계기준에 따른 장부금액이 보다 적절한 간주원가라고 언급하였다. 그들의 주장은 다음과 같다.

- (1) 순자산 간주원가는 과거회계기준에 따라 결정된 장부금액에 표시될 수 있는 영업권이나 기타의 무형자산을 포함하지 않을 것이다. 이러한 경우에 순자산 간주원가 선택권은 순자산 간주원가가 사용된 기업의 자산을 과소계상할 것이다. 이에 따른 투자 장부금액의 감소로 지배기업의 배분가능한 이익이 감소될 수 있다.
- (2) IFRS 1에서 IFRS 3의 소급적용을 면제한 관점에서 볼 때, IASB가 과거회계기준에 따른 종속기업에 대한 투자 원가를 간주원가로 사용하도록 허용하지 않은 이유는 이해하기 어렵다. 과거 사업결합에 대하여 IFRS 3을 소급하여 적용하지 않기로 한 경우에는 지배기업의 별도재무제표에서 관련된 투자원가의 재작성을 요구하지 않는 것이 논리적일 것이다.

BC58I 의견제출자들의 검토의견 관점에서, IASB는 과거회계기준에 따른 장부금액과 순자산 간주원가 모두 '원가'를 나타내지 못하는 경우가 많다는 것을 알았다. 두 금액 모두 동일하게 자의적으로 보일 수 있다.

- BC58J 지배기업 별도재무제표의 효익을 중요하게 감소시키지 않으면서 지배기업의 별도재무제표에 IFRS를 적용함에 따라 발생하는 원가를 줄이기 위하여, IASB는 기업이 과거회계기준에 따른 장부금액과 공정가치 중에서 간주원가를 선택할 수 있도록 허용하기로 결정하였다.
- BC58K 또한 IASB는 유사한 회계논제가 관계기업과 공동지배기업¹³⁾에 대한 투자에서 발생한다는 의견제출자들의 의견에 동의하였다. 그 결과 이 기준서 문단 D15는 그러한 투자에 적용한다.
- BC58L 2007년 12월에 IASB는 IFRS 1과 IAS 27에 대한 개정을 제안한 ED인 ‘종속기업, 공동지배기업 또는 관계기업에 대한 투자 원가 (Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate)’에 대하여 전면개정된 제안을 발표하였다. 의견제출자들은 제안된 IFRS 1에 대한 개정을 일반적으로 지지하였다. IASB는 2008년 5월에 발표한 ‘종속기업, 공동지배기업 또는 관계기업에 대한 투자 원가’에 이러한 개정을 포함하였다.
- BC58M 2007년 12월에 ED를 마련하면서, IASB는 IAS 27의 개정을 통해 보다 일반적으로 취득 전 종속기업의 이익잉여금을 결정하기 위한 절차의 간소화를 다루기로 결정하였다(IAS 27 문단 38A와 IAS 27 결론도출근거의 문단 BC66D~BC66J¹⁴⁾ 참조).

종속기업, 관계기업 및 공동기업의 자산과 부채

- BC59 종속기업이 IFRS에 따른 전체 재무제표를 표시하지는 않으면서 IFRS를 이용하여 과거 기간에 지배기업에 보고하였을 수 있다. 후속적으로 종속기업이 IFRS를 따른다는 명시적이고 제한없이 기술

13) ‘공동지배기업’은 IAS 31에서 정의되었다. 2012년 11월에 발표된 IFRS 11은 IAS 31을 대체하고 용어를 변경하였다.

14) 2011년 5월에 IAS 27이 개정될 때 문단 12와 BC16~BC22의 번호를 다시 매겼다.

한 문구를 기재한 재무제표를 표시하기 시작하는 경우, 종속기업은 그 시점에 최초채택기업이 된다. 이것은 이 기준서에 따른 일부 측정이 IFRS의 전환일에 의존하기 때문에 종속기업에게 서로 다른 전환일을 기준으로 한 두 조(two parallel sets)의 회계기록을 유지하도록 강요할 수 있다.

BC60 ED 1을 마련하면서 IASB는 두 조의 회계기록을 유지하도록 요구하는 것은 부담을 주며 이용자에게 유익하지 않다고 결론지었다. 따라서 ED 1은 종속기업이 과거 기간에 IFRS 재무제표에 연결되었고 모든 소수주주¹⁵⁾가 동의하였다면, 인식과 측정 목적상 최초채택기업으로 처리되지 않을 것이라고 제안하였다.

BC61 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 다음과 같은 이유로 그러한 면제를 반대하였다.

- (1) 면제는 연결실체 보고자료와 종속기업 자체의 재무제표 사이의 모든 차이점을 제거하지 않을 것이다. 보고자료는 전체 재무제표를 구성하지 않으며, 지배기업이 보고된 숫자를 조정(예를 들어, 연금원가에 대한 연결실체내의 조정)할 수도 있고, 연결실체의 중요성에 대한 임계치는 종속기업보다 더 높을 수 있다.
- (2) 동일 일자에 최초로 IFRS를 채택하는 기업 간의 비교가능성에 대한 IASB의 목적(문단 BC10)은 종속기업을 포함한 모든 기업에게 똑같이 적용되어야 한다. 특히 종속기업의 채무증권이나 지분증권이 공개시장에서 거래되는 경우에 더욱 그렇다.

BC62 그러나 IASB는 일부 실무적인 문제를 쉽게 풀 수 있도록 해주기 때문에 면제규정을 유지하였다. 비록 면제규정이 종속기업의 재무제표와 연결실체 보고자료 간의 차이를 모두 제거하지는 못하

15) 2008년 1월에 IASB는 소수지분을 비지배지분으로 개정한 IAS 27 '연결재무제표 및 별도재무제표'를 발표하였다. IAS 27의 연결 요구사항은 2012년 11월에 발표된 IFRS 10에 의해 대체되었다. '비지배지분' 용어와 비지배지분에 대한 요구사항은 변경되지 않았다.

라도, 분명히 차이를 줄인다. 더욱이 지배기업의 연결재무제표에서 IFRS에 따라 이미 수용되는 측정이 허용되었기 때문에, 이러한 면제규정으로 종속기업 재무제표의 목적적합성과 신뢰성이 감소되지 않는다. 따라서 IASB는 면제는 소수주주의 동의를 전제로 한다는 ED 1의 제안도 삭제하였다.

BC63 이 기준서를 완성하면서 IASB는 지배기업보다 늦게 IFRS를 채택한 종속기업을 위한 면제규정의 설명을 단순화하였다. 이 기준서에 따라, 연결절차에 따른 조정사항과 지배기업이 종속기업을 취득한 사업결합의 효과에 따른 조정이 없었다면¹⁶⁾, 종속기업은 자산과 부채를 지배기업의 IFRS 전환일에 기초하여 지배기업의 연결재무제표에 포함될 장부금액으로 측정할 수 있다. 대안으로, 종속기업은 자산과 부채를 종속기업의 IFRS 전환일에 기초하여 이 기준서의 그 밖의 요구사항에 따른 장부금액으로 측정할 수 있다. IASB는 관계기업이나 공동기업에 대한 중대한 영향력이나 공동지배력을 보유하고 있는 기업보다 늦게 최초채택기업이 된 관계기업이나 공동기업도 면제규정을 적용할 수 있도록 하였다(이 기준서 문단 D16). 그러나 만약 지배기업이 종속기업보다 늦게 IFRS를 채택한다면, 연결절차에 따른 조정과 지배기업이 종속기업을 취득한 사업결합의 효과에 따른 조정을 제외하고¹⁷⁾, 지배기업은 종속기업이 자신의 재무제표에서 이미 사용한 IFRS 측정을 연결재무제표에서 변경하는 선택을 할 수 없다(이 기준서 부록 D의 문단 D17).

과거에 인식한 금융상품의 지정

16) 2012년 10월에 IASB가 발표한 '투자기업'(IFRS 10, IFRS 12 및 IAS 27의 개정)에서 IFRS 10의 정의에 따른 투자기업에게 종속기업에 대한 투자자산에 D16(a) 선택권을 삭제하고, 그 투자자산에 대해 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영할 것을 요구하였다.

17) 2012년 10월에 IASB가 발표한 '투자기업'(IFRS 10, IFRS 12 및 IAS 27의 개정)에서 IFRS 10의 정의에 따른 투자기업의 적용을 명확히 하기 위하여 문단 D17을 개정하였다.

BC63A IAS 39¹⁸⁾는 최초 인식시점에만 금융상품을 (1) 매도가능금융자산¹⁹⁾ 또는 (2) 당기손익인식 금융자산이나 금융부채로 지정하는 것을 허용한다(단, 자산과 부채가 IAS 39 문단 9(2)(가), 9(2)(나) 또는 11A의 지정조건을 충족하는 경우). 이 요구사항에도 불구하고 IAS 39(2004년 3월 개정)의 시행일 전에 IFRS를 이미 적용한 기업은 (1) 과거에 인식한 금융자산을 IAS 39(2004년 3월 개정)의 최초 적용시점에 매도가능금융자산으로 지정하거나 (2) 과거에 인식한 금융상품을 IAS 39 문단 105B의 특정한 상황에서 당기손익인식 금융상품으로 지정할 수 있다. IASB는 IFRS를 이미 적용한 기업처럼 최초채택기업에게도 동일한 배려를 하여야 한다고 결정하였다. 따라서 IFRS 최초채택기업은 과거에 인식한 금융상품을 이 기준서 문단 D19에 따라 유사하게 지정할 수 있다. 그러한 경우 지정일에 각 범주별로 지정된 금융자산이나 금융부채의 공정가치와 과거 재무제표에서의 분류 및 장부금액을 공시하여야 한다.

주식기준보상거래

BC63B IFRS 2는 다양한 경과규정을 포함하고 있다. 예를 들어, IFRS 2는 주식결제형 주식기준보상약정의 경우, 2002년 11월 7일 후에 부여하였고 IFRS 2의 시행일에 가득되지 못한 주식, 주식옵션 및 그 밖의 지분상품에 IFRS 2를 적용할 것을 요구한다. IFRS 2는 2005년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 시행하다. 또한 현금결제형 주식기준보상거래에서 발생하는 부채와 조건변경이 IFRS 2의 시행일 후에 이루어진 경우 IFRS 2가 적용되지 않은 지분상품부여조건의 변경에 대하여도 경과규정이 있다. IASB는 일반적으로 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업과 동일한 방법으로 최초채택기업이 다루어져야 한다고 결정하였다. 예를 들어, 2002년 11월 7일 이전에 부여된 지분상품에 대하여 최초채택기업에게 IFRS 2를 적

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

19) IFRS 9 '금융상품'에서는 매도가능금융자산의 범주를 삭제하였다.

용하도록 요구해서는 안 된다. 마찬가지로, 2002년 11월 7일 후에 부여된 지분상품이 2005년 1월 1일 전에 가득되었다면 최초채택 기업에게 IFRS 2를 적용하도록 요구해서도 안 된다. 또한 IASB는 2002년 11월 7일 후에 부여된 지분상품이 IFRS 전환일 전에 가득 되었다면 최초채택기업에게 IFRS 2를 적용하도록 요구해서는 안 된다고 결정하였다. 마찬가지로 현금결제형 주식기준보상거래에서 발생하는 부채가 IFRS 전환일 전에 결제되었다면 최초채택기업에게 IFRS 2를 적용하도록 요구해서는 안 된다고 결정하였다.

유형자산의 원가에 포함된 사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경

BC63C IFRIC 1에서는 사후처리와 복구관련 충당부채의 특정 변동액을 관련 자산의 원가에 가산하거나 차감하도록 요구하고 있으며, 해당 자산의 조정된 감가상각대상금액을 잔여 내용연수 동안 전진적으로 상각하도록 요구하고 있다. 전환일에 이 요구사항을 소급 적용하려면 기업은 과거에 수행했어야 하는 그러한 조정에 대한 모든 역사적 기록을 구축하여야 한다. 이것은 대부분의 경우 실무적으로 적용가능하지 않을 것이다. IASB는 이 요구사항을 따르기 위한 대안으로 IFRS 전환일에, 동 일자에 추정된 부채를 최초발생 시점까지 할인하여 계산된 금액에 대해 부채의 최초발생시점부터 감가상각한 후의 금액을 전환일의 자산의 상각후원가에 포함하도록 허용하는 것에 동의하였다.

BC63CA 이 기준서의 문단 D21은 IFRS 전환일 전에 발생한 사후처리 원가의 변동에 대한 IFRIC 1의 요구사항을 면제한다. 이러한 면제규정을 적용하면 과거회계기준에서 문단 BC47A의 회계처리방법을 사용한 기업들에게 실무적으로 적용할 수 없는 세부적인 계산이 요구될 것이다. IASB는 IFRS 최초채택에 따라 IFRS 전환일 이전의 사건과 거래에 의해 부채에 대한 조정이 발생하고, 일반적으로 이

익잉여금으로 인식되는 것에 주목하였다. 그리하여 IASB는 문단 BC47A에서 제시하는 회계처리방법을 사용하였던 기업은 IAS 37에 따라 측정된 사후처리 및 복구관련 충당부채와 과거회계기준에 따라 결정된 그 부채간의 차이에 대한 조정을 동일한 방법으로 회계처리하여야 한다고 결정하였다.

리스

BC63D IFRIC 4에서 경과규정을 두고 있다. 이는 해석서의 전면 소급적용에서 발생하는 실무적 어려움, 특히 수년을 소급하여 그 시점에 약정이 기준을 충족하였는지를 의미있게 평가하는 것은 실무적으로 어렵다는 점을 IFRIC이 인정하였기 때문이다. 이 점에 대하여 IASB는 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업과 동일하게 최초채택기업을 다루기로 결정하였다.

BC63DA IFRIC 4는 비교정보가 제시되는 가장 이른 회계기간의 개시시점에 존재하고 있는 약정에 대하여 그 회계기간의 개시시점에 존재하는 사실과 상황에 근거하여 해석서의 요구사항을 적용하는 것을 허용한다. IFRS를 채택하기 전에 어떤 국가는 동일한 경과규정을 포함하여 IFRIC 4의 요구사항과 동일한 효과를 갖는 자국 회계기준을 채택하였을 수 있다. 그러한 국가의 기업은 IFRIC 4의 요구사항과 동일한 효과를 갖는 요구사항을(요구사항의 문구가 완전히 동일하지는 않을지라도) 일부 또는 모든 약정에 적용했을 것이다. 그러나 그 기업은 IFRIC 4의 경과규정의 일자와 다른 일자에 그 요구사항을 적용했을 수도 있다. IFRS 1은 이러한 기업이 최초 채택 시 소급하여 회계처리를 재검토하도록 요구하였을 것이다. 이것은 분명한 효익은 없으면서도 추가적인 원가를 초래할 수 있다. 따라서 IASB는 만일 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 IFRIC 4에서 요구하는 일자와 다른 일자에 IFRIC 4에서 요구

하는 것과 동일하게 결정한 경우, 해당기업이 IFRS를 채택할 때 그러한 결정을 재검토할 필요가 없다고 결정하였다.

BC63DB IASB는 IFRS 1을 보다 전반적으로 수정하는 것을 고려하였다. IASB는 과거회계처리가 시행일만 다를 뿐 IFRS와 동일하게 전진 적용을 허용하였다면 IFRS 전환일에 과거회계처리를 재검토할 필요가 없도록 IFRS 1을 개정하여야 하는지를 고려하였다. 이에 관하여, 충분하게 유사한 것이 무엇인지를 결정하고 규정하는 것이 너무 어렵기 때문에 IASB는 이런 제안은 유사한 결정보다는 동일한 결정을 가져오는 검토에만 적용하여야 한다고 보았다. IASB는 이런 경우가 발생할 수 있는 많은 상황이 IFRS 1 또는 다른 IFRS에서 다루어지고 있음에 주목하였다. 따라서 IASB는 IFRIC 4에만 초점을 두기로 결정하였다.

차입원가

BC63E IAS 23(2007년 개정)에서 경과규정을 두고 있다. 이는 기업이 차입원가를 비용으로 즉시 인식하는 회계정책을 따랐고 차입원가를 자본화하기 위하여 필요한 정보를 과거에 축적하지 않았다면 그러한 정보를 소급하여 수집하는 데 과도한 원가가 들 수 있다는 점을 IASB가 인정하였기 때문이다. IFRS 최초채택기업은 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업과 유사한 문제에 직면한다. 더욱이, 비록 최초채택기업이 IFRS 전환일에 자산의 간주원가로서 공정가치를 이용하는 선택권을 갖더라도, 이 선택권을 모든 적격자산에 적용할 수 있는 것은 아니다(예: 재고자산). 또한 IASB는 최초채택기업이 간주원가를 선택할 수 있다는 것만으로, 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업보다 최초채택기업에게 IAS 23의 적용에 대한 더 엄격한 요구사항을 정당화하기에 충분하지 않다고 결론지었다. IFRS 1의 최초 발표시에는 자본화가 선택사항이었기 때문에 자본화 회계처리를 채택하기 위한 더 엄격한 요구사항이 정당화될 수

있었다. 그러나 자본화 적용을 강제하는 요구사항은 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업과 최초채택기업 모두에게 동일하게 적용되어야 한다. 따라서 IASB는 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업이 유효하게 적용하고 있는 IAS 23(2007년 개정) 문단 27 및 28의 경과규정을 최초채택기업에게도 동등하게 적용할 수 있도록 IFRS 1을 개정하기로 결정하였다.

BC63EA IASB는 연차개선 2009~2011 주기 (2012년 5월 발표)에서 최초채택기업들이 자본화 개시일이 IFRS 전환일 이전인 적격자산과 관련된 차입원가 경과규정에 대해 제기한 우려 사항을 다루었다. 이해당사자들은 과거회계기준에 따라 자본화한 차입원가를 개시 재무상태표에서 유지, 수정 또는 제거할지가 모호하다고 보았다. 이해당사자들은 또한 이러한 적격자산이 전환일에 건설중인 경우 그러한 적격자산과 관련된 차입원가에 대한 전환일 이후 회계처리에 대해서도 의문을 제기하였다. 이들은 최초채택기업이 IAS 23의 규정을 적용하여야 하는지 아니면 과거회계기준이 IAS 23과 일치하지 아니하더라도 과거회계기준을 계속 적용하여야 하는지에 관해 명확히 해줄 것을 원하였다.

BC63EB IASB는 IFRS 1 문단 D23의 면제조항을 적용할 경우 과거회계기준에 따라 자본화한 차입원가는 개시 재무상태표로 이월되어야 한다고 명확히 하였다. 이는 IAS 23에 따른 차입원가 자본화를 위한 정보수집과 (해당되는 경우) 과거회계기준에 따른 과거 자본화 금액의 식별 및 제거에는 비용이 많이 들 수 있기 때문이다. 아울러, IASB는 IAS 23에 따라 전환일에 건설중인 적격자산과 관련되어 전환일 이후 발생한 차입원가는 과거회계기준 하에서의 자본화 또는 당기손익인식 여부와 무관하게 IAS 23에 따라 회계처리한다고 명확히 하였다. IASB는 이러한 규정이 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 보장해 줄 것이라고 결론내렸다. 최초채택기업은 또한 전환일보다 이른 날짜에 IAS 23의 규정을 적용

하는 것을 선택할 수 있으며 이 경우 차입원가는 선택된 날짜 이후에 IAS 23에 따라 회계처리하여야 한다.

극심한 초인플레이션

BC63F 2010년 IASB는 IAS 29 ‘초인플레이션 경제에서의 재무보고’의 준수가 불가능하였던, 극심한 초인플레이션 기간이 경과한 이후 IFRS에 따른 재무제표 표시를 재개하는 방법을 명확히 해달라는 요청을 받았다. 동일한 기능통화를 가진 모든 기업이 신뢰성 있는 일반물가지수를 이용할 수 없고 해당 통화와 상대적으로 안정된 외화 간의 교환이 가능하지 않다면 IAS 29를 준수할 수 없게 된다. 그러나 기능통화가 초인플레이션 상태에 있지 아니한 다른 통화로 변경되거나, 또는 그 기능통화가 극심한 초인플레이션 상태에서 해소된다면 후속 거래부터 IFRS를 적용할 수 있게 될 것이다.

BC63G IASB는 이러한 상황에 대해 IFRS가 충분한 지침을 제공하고 있지 않다고 보았다. 따라서 IASB는 IFRS 1을 개정하여, 기능통화정상화일(functional currency normalisation date) 이후에 개시 IFRS 재무상태표를 표시함으로써 기능통화가 극심한 초인플레이션 상태에서 해소된 기업이 IFRS 재무제표를 어떻게 표시할 수 있는지에 대한 지침을 제공하기로 결정하였다. IASB는 기능통화정상화일뿐만 아니라 그 이후의 개시 IFRS 재무상태표를 표시할 때 면제조항을 적용할 수 있도록 함으로써 기능통화정상화일과 IFRS 전환일이 상이하여 발생할 수 있는 실무적 문제를 해소할 수 있을 것으로 보았다. IASB는 극심한 초인플레이션 기간에서 벗어났지만 과거에 IFRS를 적용하지 아니하였던 기업들도 이번 개정을 이용할 수 있다고 결정하였다.

- BC63H IASB는 극심한 초인플레이션 기간으로부터 벗어나는 기업이 모든 자산과 부채를 공정가치로 측정하는 것을 선택할 수 있도록 허용하기로 결정하였다. 그러한 공정가치는 개시 IFRS 재무상태표 상 간주원가로 이용될 수 있다. IASB는 동 접근방법이 IFRS 1의 간주원가 면제조항의 범위를 확장하여 이러한 특정 상황에 적용될 수 있도록 한다고 보았다. 하지만 극심한 초인플레이션이 특정한 상황이기 때문에 IASB는 공정가치 측정 선택권이 IFRS로 전환되는 시점에 보유하고 있는 모든 자산과 부채가 아니라 기능통화정상화일 이전에 보유하고 있던 자산과 부채에 한정해서 적용한다는 점을 확실히 하기를 원하였다. 또한 지배기업의 기능통화가 극심한 초인플레이션에 해당하였지만 종속기업의 기능통화는 극심한 초인플레이션에 해당하지 않았던 경우, 그러한 종속기업이 이 면제조항을 적용할 수 있는 것을 적절하지 않다고 결정하였다.
- BC63I IASB는 개시 IFRS 재무상태표 상 자산과 부채를 공정가치로 측정하기로 선택함에 따른 조정금액은 IFRS 전환일 전의 사건과 거래에서 발생하는 것으로 결정하였다. 결과적으로 그러한 조정금액은 IFRS 1 문단 11에 따라 회계처리하고 IFRS 전환일에 그 조정금액을 직접 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 분류)에서 인식하여야 한다.
- BC63J IASB는 IFRS 1의 문단 21을 적용하여야 하고 IFRS에 따라 비교정보를 작성하고 표시하여야 한다는 점을 주지하였다. IASB는 기능통화정상화일 이전 기간에 IFRS에 따른 정보를 작성할 수 없을 수 있으므로 면제조항은 기능통화정상화일 이후의 전환일에 관련된다고 보았다. 이에 따라 비교기간이 12개월 보다 짧을 수 있다. IASB는 IFRS에 따르지 아니한 비교정보 및 역사적 요약정보가 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하는지를 IFRS 1 문단 22에 따라 고려하여야 한다는 점을 확인하였다. 또한 IASB는 IFRS로의

전환에 대해 문단 23~28에 따라 명확히 설명하여야 한다고 보았다.

공동약정

BC63K 공개초안 ED 9를 재심의 하는 동안 IASB는 비례연결에서 지분법으로 변경하는 기업에게 두 가지 회계방법 간의 차이를 소급적으로 조정하도록 요구하지 않기로 결정하였다. 대신에 표시되는 가장 이른 기간의 기초에 기업이 이전에 비례적으로 연결하였던 자산과 부채(취득시 발생한 영업권이 있을 경우 그 영업권 포함)의 장부금액의 합산으로, 공동기업에 대한 지분의 투자자산의 기초금액을 결정하여야 한다. IASB는 다음의 예외와 함께 IFRS를 이미 적용한 기업과 최초채택자들을 동일한 방법으로 다루기로 결정하였다.

BC63L 최초채택자는 투자자산이 손상될 수도 있다는 징후여부에 상관없이, 표시되는 가장 이른 기간에 IAS 36에 따라 기초 투자자산의 손상을 검사하여야 한다. IASB는 이것이 최초채택자에게 IFRS 11의 적용에 있어 더 엄격한 요구사항이라고 보았으나 영업권이 손상될 수도 있다는 징후에 상관없이, 최초채택자들에게 IFRS 전환일에 IAS 36의 영업권 손상검사를 적용하도록 한 요구사항과 맞춘 것이다.

BC63M 2012년 6월에 발표된 연결재무제표, 공동약정 및 타 기업에 대한 지분의 공시에 대한 경과규정 지침(IFRS 10, IFRS 11 및 IFRS 12에 대한 개정)에 따라 IFRS 11로의 전환에 따른 조정은 표시되는 가장 이른 기간의 기초 대신에 그 기준서가 적용되는 첫해의 바로 이전 회계연도('직전 기간')의 기초에 인식하도록 IFRS 11을 개정하였다. IASB는 IFRS 1에 이러한 개정사항이 반영되지 않아야 한다는 데 동의하였는데, IFRS로의 전환으로 요구되는 조정사항은

전환일에 반영되어야 하며 전환일은 직전 기간의 기초보다 더 이를 수 있기 때문이다. 결과적으로 최초채택기업이 IFRS 11의 경과 규정 지침을 적용하는 경우, 전환일(표시되는 가장 이른 기간의 기초와 동일함)에 그 요구사항을 적용하여야 함을 명확히 하기 위하여 문단 D31을 개정하였다.

기타 거부된 면제안

BC64 IASB는 그 밖의 면제에 대한 제안을 고려하였으나 수용하지 않았다. 그러한 면제는 IFRS의 원칙중심 접근법에 어긋나고, 이용자를 위한 투명성이 훼손되며, 최초 IFRS 재무제표 내의 기간간 비교가능성이 감소되고, 추가적인 복잡성을 발생시킬 것이다. IASB는 절감되는 원가가 이러한 불이익을 초과할 것이라고 보지 않았다. 문단 BC65~BC73에서는 IASB가 고려한 특정 제안 중 일부 즉 내재파생상품, 초인플레이션, 무형자산 그리고 금융상품의 거래원가에 대해서 논의한다.

내재파생상품

BC65 IAS 39²⁰⁾에서는 일부 내재파생상품을 분리하여 공정가치로 회계처리하도록 요구한다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 이 요구사항을 소급하여 적용하면 과도한 원가가 든다고 주장하였다. 일부 의견제출자들은 이 요구사항의 소급적용을 면제하거나 IFRS 전환일의 주계약의 공정가치를 동 일자의 간주원가로 이용하는 것을 요구하거나 허용할 것을 제안하였다.

BC66 IASB는 US GAAP이 이와 관련하여 선택권을 부여하고 있다는 점에 주목하였다. SFAS 133 '파생상품 및 위험회피활동에 대한 회

20) IASB는 내재파생상품을 식별하고 별도로 회계처리하기 위해 IAS 39의 요구사항을 개정하였고 해당 부분을 IFRS 9 '금융상품'으로 재배치하였다. 이 결론도출근거는 2006년 3월에 공표한 IFRIC 9 '내재파생상품의 재검토' 이후의 요구사항 변경을 반영하지 않았다.

계처리(Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities)'의 경과규정에 따르면, 이미 존재하고 있는 일부 내재 파생상품을 구분하여 회계처리할 필요가 없다. 그러나 IASB는 내재파생상품을 공정가치로 측정하지 않으면 최초 IFRS 재무제표의 목적적합성과 신뢰성이 감소될 것이라고 결론지었다. IASB는 IAS 39에서 내재파생상품과 주계약을 구분하여 측정하지 못할 경우에 대해 언급하고 있는 점에도 주의를 기울였다. 그러한 경우에 IAS 39는 전체 복합계약을 공정가치로 측정하도록 요구한다.

초인플레이션

BC67 일부 의견제출자들은 IFRS 전환일보다 앞선 기간의 초인플레이션 효과를, 특히 해당 통화가 더 이상 초인플레이션 경제의 통화가 아닌 경우, 반영하기 위하여 재무제표를 재작성하는 원가는 효익을 초과할 것이라고 주장하였다. 그러나 IASB는 초인플레이션으로 무의미하고 오해를 유발할 수 있는 조정되지 않은 재무제표를 만들 수 있기 때문에 그러한 재작성을 요구하여야 한다고 결론지었다.

무형자산

BC68 다음과 같은 이유로 일부 의견제출자들은 최초채택기업의 개시 IFRS 대차대조표에 과거회계기준에 따라 인식하지 않은 무형자산은 제외하여야 한다고 제안하였다.

- (1) 무형자산이 인식기준을 언제 충족하였는지를 소급하여 평가하기 위하여 사후 판단을 이용하는 것은 주관적이고 조작할 가능성이 있으며 원가가 이용자의 효익을 초과할 수 있다.
- (2) 무형자산에서 기대되는 효익은 흔히 발생원가와 직접 관련되어 있지 않다. 따라서 발생원가를 자본화하는 것은, 특히 먼

과거에 발생한 원가를 자본화하는 것은 이용자에게 한정된 효익을 제공한다.

- (3) 이러한 제외는 IAS 38의 경과규정과 일관된다. 해당 경과규정은 과거 사업결합에서 취득한 무형자산을 인식하도록 요구하고 있지는 않지만 권장하고 있고, 과거에 인식하지 않은 그 밖의 모든 무형자산은 인식을 금지하고 있다.

BC69 많은 경우에 내부에서 창출한 무형자산은 IFRS 전환일에 IAS 38의 인식조건을 충족하지 않는다. 이는 과거회계기준에 따라 원가정보를 축적하지 않았거나 미래경제적효익에 대해 동시에 평가를 수행하지 않았기 때문이다. 이러한 경우에 그러한 자산을 제외한다는 특정한 요구사항은 필요하지 않다. 더구나 이러한 자산이 인식조건을 충족하지 않은 경우라면, IASB는 일반적으로 최초채택기업이 그러한 결론에 도달하기 위한 작업을 추가로 수행할 필요가 없을 것이라고 보았다.

BC70 반면 어떤 무형자산(내부에서 창출하였거나 사업결합으로 또는 개별적으로 취득하였거나)은 개시 IFRS 대차대조표에서 IAS 38에 따른 인식조건을 충족하는지 결정하기에 충분한 원가정보와 미래경제적효익에 대한 정보가 축적되어 유지되었을 수 있다. 이러한 정보를 이용할 수 있다면, 제외하는 것은 정당화될 수 없다.

BC71 일부 의견제출자들은 공정가치를 개시 IFRS 대차대조표에 무형자산의 간주원가로서 이용(사업결합에서와 유사하게)하여야 한다고 주장하였다. ED 1은 이것을 허용하지 않았다. 그러나 이 기준서를 완성하면서 IASB는 이 접근법이 IFRS에서 공정가치 측정을 이미 허용하고 있는 무형자산에 이용가능해야 한다고 결론지었다. 따라서 이 기준서에 따라 최초채택기업은 무형자산이 다음을 모두 충족하는 경우에만 IFRS에 따른 간주원가로서 무형자산의 공정가치

나 과거회계기준에 따른 어떤 재평가액을 선택할 수 있다(이 기준서 문단 D7).

- (1) IAS 38의 인식기준(본래 원가의 신뢰성 있는 측정을 포함)
- (2) IAS 38의 재평가에 대한 기준(활성시장의 존재를 포함)

거래원가: 금융상품

BC72 유효이자율법을 이용하여 금융자산이나 금융부채의 상각후원가를 결정하기 위해서는 자산이나 부채가 발생한 때의 거래원가를 결정할 필요가 있다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 IFRS 전환 일보다 오래 전에 발생한 금융자산이나 금융부채의 거래원가를 결정하는 데에 과도한 원가나 노력이 든다고 주장하였다. 그들은 IASB가 최초채택기업에게 다음 사항 중 하나를 허용하여야 한다고 제안하였다.

- (1) IFRS 전환일에 금융자산이나 금융부채의 공정가치를 간주원가로 사용한다.
- (2) 거래원가를 고려하지 않고 상각후원가를 결정한다.

BC73 IASB는 대부분의 금융자산과 금융부채에서 IFRS 전환일에 미상각된 거래원가가 중요할 가능성이 낮을 것으로 보았다. 미상각된 부분이 중요하더라도 합리적인 추정이 가능할 것이다. 따라서 IASB는 이와 관련하여 면제규정을 두지 않았다.

소급 지정

BC74 IASB는 IAS 39²¹⁾의 다음 사항에 대하여 소급적용으로 발생할 수 있는 실무적용상의 어려움을 고려하였다.

- (1) 위험회피회계 (문단 BC75~BC80)

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

- (2) 정부대여금 (문단 BC80A~BC80E)
- (3) IFRS 전환일에 매도가능금융자산²²⁾의 누적공정가치변동에 대한 회계처리 (문단 BC81~BC83)
- (4) ‘거래당일(day 1)’ 손익 인식 (문단 BC83A)

위험회피회계²³⁾

- BC75 IAS 39(또는 IAS 39에 기초한 각국의 기준)를 채택하기 위한 준비를 시작하기 전에, 대부분의 기업이 (1) 위험회피 개시시점의 문서화와 (2) 위험회피효과의 평가를 위한 IAS 39의 기준을 채택할 가능성은 낮다. 비록 기업이 IAS 39를 채택한 이후에 동일한 위험회피전략을 계속할 의도가 있더라도 마찬가지일 것이다. 또한, 위험회피에 대하여 소급하여 지정하게 되면(또는 지정을 소급하여 취소하게 되면) 특정 결과를 보고하기 위하여 일부 위험회피의 선택적 지정을 유발할 수 있게 된다.
- BC76 이러한 문제를 해결하기 위해 IAS 39의 경과규정에서는 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업이 IAS 39를 적용할 때 위험회피에 관련된 요구사항을 전진적으로 적용하도록 요구하고 있다. 동일한 문제가 최초채택기업에게도 발생하므로 이 기준서는 최초채택기업도 전진적으로 적용하도록 한다.
- BC77 ED 1에는 IAS 39 경과규정의 수정내용과 IAS 39에 대한 실무적용지침위원회(Implementation Guidance Committee: IGC)에서 마련한 관련 문답사례가 포함되었다. IASB는 ED 1과 함께 공표된 결론도출근거에서 실질적인 변경을 위해 수정한 것은 아니라는 점을 밝혔다. 그러나 ED 1에 대한 의견을 검토한 후에 IFRS 1을 완성하면서, IASB는 수정내용 때문에 최초채택기업과 기타 기업

22) IFRS 9 ‘금융상품’에서는 매도가능금융자산의 범주를 삭제하였다.

23) IFRS 9 ‘금융상품’은 IAS 39의 위험회피회계 요구사항을 대체하였다.

이 경과규정과 문답사례를 이해하고 적용하는 것이 좀 더 쉬워지는 않을 것이라고 결정하였다. 그러나 IAS 32와 IAS 39의 개선 과제로 인하여 경과규정을 일부 개정하였다. 또한 이 과제에서는 선택된 그 밖의 문답사례(경과규정에 대한 것이 아닌)를 IAS 39에 통합하였다. 따라서 IASB는 IFRS 1으로 전환하는 경우에 대한 문답사례를 이 기준서에 포함함으로써 최초채택기업을 위한 모든 실무지침을 한 곳에 통합하는 기회로 삼았다.

BC78 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 과거회계기준에 따른 위험회피회계가 IAS 39에 따른 위험회피회계의 조건을 충족하지 않는다면 어떻게 해야 하는지 명확히 해 줄 것을 IASB에 요청하였다. 이 문제는 순포지션에 대한 위험회피(매크로 위험회피)의 경우에 가장 명확히 나타날 것이다. 만약 최초채택기업이 개시 IFRS 대차대조표에 순포지션에 대한 위험회피회계를 적용하고자 한다면 다음 중 하나의 경우와 관련될 것이다.

- (1) (공정가치위험회피에서) 자산과 부채가 아닌 이연차와 이연대로 인식하는 경우
- (2) (현금흐름위험회피에서) 손익계산서로 대체하여야 할 시점을 결정하는 기초자산과의 관계가 매우 약하지만 차손 또는 차익을 자본으로 이연하는 경우

BC79 이러한 각각의 처리는 최초 IFRS 재무제표의 목적적합성과 신뢰성을 훼손하므로, IASB는 IAS 39에 따른 위험회피대상항목의 조건을 충족하지 못한 순포지션의 위험회피에 대해서는 개시 IFRS 대차대조표에 위험회피회계를 적용하지 않아야 한다고 결정하였다. 그러나 IASB는 최초채택기업이 IFRS 전환일 전(선택적인 지정을 막기 위하여)에 지정한다면, 순포지션 내의 위험회피대상항목으로서 개별항목을 지정하도록 허용하는 것이 합리적이라고(그리고 IAS 39 문단 133²⁴⁾과 일관성이 있다고) 결론지었다. 유사한 이

24) IAS 39(2003년 전면개정) 문단 133은 문단 84와 AG101로 대체되었다.

유로 IASB는 IAS 39에 따른 위험회피회계의 조건을 충족하지 못한 유형의 어떠한 위험회피관계에 대하여도 개시 IFRS 대차대조표에서 위험회피회계를 금지하였다(이 기준서 문단 B5 참조).

BC80 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 2005년에 최초로 IFRS를 채택하는 기업이 IFRS 전환일(많은 기업의 경우 2004년 1월 1일)까지 IAS 39의 문서화와 위험회피효과에 관련된 기준을 충족할 수 없을 것이라고 보았다. 일부 의견제출자들은 최초 IFRS 재무제표에 표시하고 있는 최근 회계연도의 개시 시점(많은 기업의 경우 2005년 1월 1일) 전에는 이러한 기준의 적용을 면제해 줄 것을 요청하였다. 그러나 IASB는 다음과 같은 이유로 이와 관련하여 면제규정을 두지 않았다.

- (1) IASB의 주된 목적은 최초채택기업의 최초 IFRS 재무제표 내의 비교가능성과 동시에 IFRS로 전환한 최초채택기업 간의 비교가능성이다(문단 BC10).
- (2) 과거회계기준에 따른 위험회피회계 실무를 계속하게 되면 파생상품을 인식하지 않거나 자산과 부채가 아닌 이연차와 이연대를 인식하는 것을 허용하는 결과가 된다.
- (3) 원가-효익 관점에서 IASB가 표준으로 삼은 것은 IFRS로 전환할 계획을 가지고 있고 IFRS 전환일이나 전환 직후에 필요한 정보를 수집할 수 있는 기업이었다(문단 BC27). IFRS로 전환할 계획이었으나 실패한 기업에게 양보하는 방식으로 '보상'해서도 안 되고, 그러한 실패 때문에 개시 IFRS 대차대조표 본래의 모습이 훼손되도록 허용해서도 안 된다. 2005년에 IFRS로 변경하는 기업은 2004년 초까지 위험회피회계 시스템이 필요하다. IASB는 이러한 일정이 힘들지만 가능할 것으로 보았다. 2004년에 IFRS로 전환하기 위하여 준비하는 기업은 IAS 39에서 예상되는 결과를 이미 파악하였을 것이고 2002년 6월에 발표된 IAS 39의 개선에 대한 개정 공개초안은 이와 관련하여 기준을

변경하는 제안을 거의 하지 않았으므로, 그렇게 지연된 전환은 이러한 기업에도 정당화되지 않는다.

정부대여금

BC80A IAS 20(2008년 5월 개정)은 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금을 최초 인식시 공정가치로 측정하는 요구사항을 도입하였다. IASB는 이 요구사항이 추가되는 시점에 이를 소급하여 적용하는 것은 기업으로 하여금 대여금에 대해 이전시점의 공정가치를 측정하도록 요구하게 된다는 것을 인지하였다. 따라서, IASB는 IAS 20의 이 요구사항을 전진적용하되, 조기적용을 허용하도록 결정하였다.

BC80B 2011년 IASB는 최초채택기업이 이 요구사항을 적용하는 데 주목하게 되었다. IASB는 최초채택기업이 IFRS 전환일에 소급하여 IFRS를 적용해야 하는 IFRS 1의 일반 요구사항에 따라 일부 기업은 IFRS 전환일 이전 시점에 정부대여금을 공정가치로 측정해야 할 수 있다는 점에 주목했다. 관측가능하지 않은 투입변수로 공정가치를 산출하도록 하는 경우 기업에게 사후판단을 초래할 수도 있다. 따라서, IASB는, 최초채택기업이 정부대여금을 최초로 회계처리했던 시점에 필요한 정보를 얻을 수 없었다면, IFRS 전환일에 존재하는 정부대여금에 IAS 20의 요구사항을 전진적용할 수 있도록 IFRS 소급적용의 예외를 추가하기로 결정하였다. 전환일에 정부대여금에 대해 IAS 20과 IFRS 9를 소급하여 적용하지 않음에 따라 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금에 상응하는 효익은 정부보조금으로 인식되지 않는다.

BC80C IASB는 2011년 10월 *정부대여금* 공개초안(IFRS 1 개정제안)에서 그러한 예외를 제안하였다. 공개초안에 대한 의견을 인지하면서 IASB는 기업이 정부대여금을 금융부채 또는 지분상품으로 분류하

기 위해 IAS 32를 적용하도록 명시하고, 면제의 범위를 인식과 측정 문제로 제한하기 위해 문단 B10을 개정하였다. 이는 최초채택 기업에게 기존 작성자처럼 동일한 면제규정을 제공할 것이며, 최초채택기업이 과거회계기준 하에서 정부대여금을 자본으로 분류한 경우 동 대여금이 IAS 32의 금융부채의 정의를 충족한다면 그 대여금은 부채로 재분류되어야 함을 의미한다. IASB는 또한 IFRS 전환일에 그러한 정부대여금의 과거회계기준에 따른 장부금액을 개시 IFRS 재무상태표 장부금액으로 이용하도록 명시하였다. IFRS 9는 그러한 대여금에 후속적으로 적용된다.

BC80D 공개초안에 대한 일부 응답자는, IFRS 9를 적용하는 데 필요한 정보를 얻었던 경우에도 IAS 20의 소급적용을 강제하지 않고 선택 적용하도록 규정한 이유를 물었다. IASB는 강제적인 재작성은 그러한 정보가 오래전에 수령한 대여금의 최초 회계처리 시점에 획득되었는지 결정하기 위해 부담되는 검토를 요구할 수 있다고 보았다.

BC80E IASB는 개별 대여금별로(loan-by-loan basis) 선택적용하는 것을 금지할 경우 IFRS 1을 보다 복잡하게 할 수도 있다고 보았다. 이는 비록 당시 공정가치정보가 획득되지 않은 다른 유사한 대여금이 있더라도 당시 필요한 정보가 획득된 모든 대여금에 대해 소급적용이 허용되는지, 소급적용이 가능하도록 필요한 모든 정보가 획득되고 특정일 이후에 수령한 모든 대여금에 한해 소급적용하도록 제한을 두어야 하는지와 같은 더 많은 의문이 제기될 수 있기 때문이다. IASB는 문단 B11에 제안된 예외가 개별 대여금별로(loan-by-loan basis) 적용될 수 있어야 한다고 결정하였다.

BC80F 2013년 11월에 IASB는 IAS 39의 위험회피회계 요구사항을 대체하는 IFRS 9와 맞추기 위해 위험회피회계 지침에 있는 예시를 개정하였다.

매도가능금융자산²⁵⁾

- BC81 매도가능금융자산에 대하여 IAS 39²⁶⁾를 소급적용할 경우 최초채택기업은 누적공정가치변동액을 개시 IFRS 대차대조표에 자본의 별도 항목으로 인식하여야 한다. 그리고 해당 자산을 처분하거나 손상이 발생하였을 때 그러한 공정가치변동액을 손익계산서로 대체한다. 이 경우, 예를 들어 누적이익이 있는 자산은 매도가능항목(추후 처분할 때 손익계산서에 대체)으로, 누적손실이 있는 자산은 단기매매(처분할 때 대체되는 금액이 없음)로 선택하여 분류하는 일이 허용될 수 있다.
- BC82 2002년 6월의 ED에서 제안된 바와 같이 IAS 39는 이미 IFRS를 적용하고 있는 기업이 제안된 개정 내용을 처음 적용할 때, 어떠한 금융자산이든지 당기손익인식금융자산으로 지정할 수 있는 선택권을 주었다. 위의 문단에서 논의한 바와 같이 이 규정으로 최초채택기업이 선택적 분류의 위험이 증가될 수 있더라도, IASB는 기업이 IFRS 전환일 전에 일부 자산을 선택하여 처분할 경우 이와 유사한 결과를 달성할 수 있다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 소급적용을 요구함으로써 최초채택기업도 이미 IFRS를 적용한 기업과 동일하게 취급되도록 결론지었다.
- BC83 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 자본의 별도항목으로 포함될 금액을 결정하는 데 드는 원가가 효익을 초과할 것이라는 검토의견을 표명하였다. 그러나 IASB는 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 매도가능금융자산의 장부금액을 원가로 하거나 원가와 시장가치 중 작은 금액으로 하였다면, 이러한 원가가 미미할 것이라고 보았다. 만약 공정가치를 장부금액으로 하였다면 이러한 원가가

25) IFRS 9 '금융상품'에서는 매도가능금융자산의 범주를 삭제하였다.

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

중요할 수 있으나 이 경우에는 단기매매자산으로 분류하면 될 것이다. 따라서 IASB는 최초채택기업이 매도가능금융자산에 대하여 IAS 39를 소급적용하여야 한다는 ED 1의 제안을 변경하지 않았다.

BC83A IFRS 1은 본래 IAS 39 문단 AG76에서 규정하고 있는 ‘거래당일’ 손익인식 요구사항을 소급하여 적용하도록 요구하였다. 개정된 IAS 39가 발표된 후에, 소급적용으로 US GAAP의 요구사항과 달라질 것이고, 이행하는 데 어렵고 비용이 많이 들며, 무엇이 식별 가능한 것인지 아닌지에 대한 주관적 가정이 필요할 것이라는 우려가 제기되었다. 이러한 우려에 대응하여, IASB는 IAS 39 문단 AG76의 마지막 문장과 문단 AG76A에 있는 요구사항을 다음 중 하나의 방법으로 적용하도록 허용할 것을 결정하였다.

(1) 소급적용

(2) 2002년 10월 25일 후에 체결한 거래에 대하여 전진적용

(3) 2004년 1월 1일 후에 체결한 거래에 대하여 전진적용

2010년에 IASB는 2002년 10월 25일과 2004년 1월 1일이라는 특정일이 여전히 최초채택기업에 적절한지에 대하여 재검토를 할 것을 요청받았다. 관계자들은 이러한 특정일이, 시간이 경과함에 따라 멀어지고, IFRS를 적용하는 국가들이 늘어남에 따라 점점 더 재무보고에 덜 목적적합해 진다는 것을 우려하였다. IASB는 2002년 10월 25일 또는 2004년 1월 1일 시점으로 소급하여 거래를 재구성하는 비용이 이로 인해 달성되는 효익을 초과할 수 있다는 것을 인정하였다. 따라서 IASB는 IFRS 1 문단 D20에 포함되어 있는 확정일을 개정하여 최초채택기업이 IAS 39 문단 AG76과

AG76A의 '거래당일' 손익인식 요구사항을 'IFRS 전환일²⁷⁾'부터 전진적으로 적용하는 것을 허용하였다.²⁸⁾

추정치

BC84 어떤 기업은 IFRS 전환일에 과거회계기준에 따른 추정치를 보유하고 있을 것이다. IFRS 전환일과 최초 IFRS 재무제표 보고일 사이의 사건으로 이러한 추정치를 변경할 필요성이 제안될 수 있다. 이러한 사건 중 일부는 IAS 10에 따른 수정을 요하는 사건의 조건을 충족할 수도 있다.²⁹⁾ 그러나 만약 기업이 IFRS와 일관되는 기준에 근거하여 추정치를 산정하였다면, IASB는 추정변경을 개시 IFRS 대차대조표를 작성하는 과정에서 인식하는 것보다 추정치를 변경한 해당 기간의 손익으로 인식하는 것이 이용자에게 더욱 유익하고 IAS 8과 더욱 일관성이 있다고 결론지었다(이 기준서 문단 14~17).

표시와 공시

비교정보

BC85 IAS 1에서는 과거 기간에 대해서 IFRS에 따른 비교정보를 공시하도록 요구하고 있다. 일부 의견제출자들은 최초채택기업은 둘 이상의 이전 회계연도의 비교정보를 공시해야 한다고 제안하였다.

27) IFRS 9 '금융상품'은 IAS 39를 대체하였다. IAS 39 문단 AG76과 문단 AG76A를 IFRS 9 문단 B5.4.8과 B5.4.9로 재배치하였다. 그러나 2011년 5월에 IFRS 13에 따라 IFRS 9의 문단 B5.4.8과 B5.4.9를 삭제하였다. 2014년에 상각후원가 측정 요구사항과 손상 요구사항을 IFRS 9에 제5.4절과 제5.5절로 추가하였다. IFRS 9 문단 B5.4.8과 B5.4.9는 상각후원가측정과 관련된 요구사항을 포함하고 있다.

28) 2010년 10월에 발표된 IFRS 9 '금융상품'은 IAS 39의 적용지침 문단 AG76과 AG76A를 문단 B5.4.8과 B5.4.9에 각각 통합하였다.

29) 2007년 IAS 1 전면개정 후속 조치로 IASB는 2007년 9월에 IAS 10의 제목을 '보고기간후사건'으로 수정하였다.

이미 IFRS를 적용하고 있는 기업에 대해서 이용자는 수 년 동안 비교가능한 기준으로 작성된 재무제표를 이용할 수 있다. 그러나 최초채택기업은 이 경우에 해당하지 않는다.

BC86 그러나 IASB는 최초채택기업에게 IAS 1에서 요구하는 것보다 더 많은 비교정보를 표시하도록 요구하지 않았는데, 이러한 요구사항은 이용자의 효익에 비해 원가의 부담이 크고 재무제표 작성자가 사후 판단 과정에서 자의적인 가정을 할 필요가 있는 위험을 증가시키기 때문이다.

BC87 ED 1에서는 최초 IFRS 재무제표에 1년을 초과하여 비교정보를 포함한다면, 추가되는 비교정보도 IFRS에 따라야 한다고 제안하였다. ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 일부 감독기구가 기업에게 2년 이상의 비교정보를 작성하도록 요구하고 있다는 점을 언급하고 다음의 내용을 주장하였다.

- (1) 2년 이상의 비교정보를 재작성하도록 요구하는 것은 과도한 원가가 들 수 있고 사후 판단으로 편향된 자의적인 재작성이 될 수 있다.
- (2) 감독기구가 2005년에 IFRS를 채택한 기업에게 2년간의 비교정보를 제출하도록 요구할 경우를 고려하자. 해당 기업의 IFRS 전환일은 2003년 1월 1일이 될 것이며 이 날짜는 이 기준서와 개선과제의 결과가 반영된 다른 기준들이 발표되기 몇 달 전이다. 이것은 문단 BC27의 주장, 즉 대부분의 재무제표 작성자가 IFRS 전환일이나 그 직후에 개시 IFRS 대차대조표에 필요한 대부분의 정보를 모을 수 있다는 IASB의 주장과 모순된다.

BC88 이러한 검토의견에 따라, IASB는 이 제안을 삭제하였다. 그 대신에 만약 최초채택기업이 1년을 초과하는 비교정보를 제공하기로 선택한다면 추가한 비교정보를 IFRS에 따라 작성할 필요는 없지만, 이 기준서는 다음의 사항을 요구한다(이 기준서 문단 22).

- (1) 과거회계기준 정보가 IFRS에 따라 작성한 것이 아니라는 사실을 분명히 표시한다.
- (2) IFRS를 준수할 경우 주요 조정사항의 내용을 공시한다.

BC89 ED 1에 대한 일부 의견제출자들은 금융상품에 대하여 IAS 32와 IAS 39³⁰⁾에 따른 비교정보를 작성하는 것은 부담스럽다고 제안하였다. 그들은 최초 IFRS 재무제표의 회계연도 개시시점(많은 최초 채택기업의 경우 2005년 1월 1일)부터 IAS 39를 전진적으로 적용해야 한다고 제안하였다. 그들은 SFAS 133을 도입하면서 미국 기업들에게 비교정보를 재작성하도록 요구하지 않았다는 사실을 언급하였다. 그러나 IASB는 최초 IFRS 재무제표 내의 비교가능성(문단 BC10)과 적시에 계획을 세울 것이라는 가정(문단 BC27)에 중점을 두었으므로 이와 관련하여 일반적인 면제규정을 두지 않았다.

BC89A 그러나 IASB는 개정된 IAS 32와 IAS 39³¹⁾가 2003년 12월까지도 발표되지 않았다는 사실에 주목하였다. 또한 포트폴리오 이자율위험회피에 대한 제안을 다시 발표하기로 한 IASB의 결정 때문에 일부 규정이 2004년 초까지 완료되지 못할 것이다. IASB는 IAS 39가 2004년 개시 이후까지 완성된 형태로 발표되지 않을 것이므로, 2005년에 최초로 IFRS를 채택하여야 하는 기업이 적시에 IFRS로 전환할 수 없을 것이라는 우려에 동의하였다. 따라서 IASB는 2006년 1월 1일 전에 최초로 IFRS를 채택하는 기업에게 최초 IFRS 재무제표에 2003년에 개정된 IAS 32와 IAS 39에 따른 비교정보 작성을 면제하기로 결정하였다.

BC89B 2011년 6월에 발표된 IFRS 연차개선 공개초안에 대한 검토자들의

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

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

의견에 비추어, 최초채택기업에게 요구하는 비교정보에 대한 요구사항은 기존의 작성자에게 요구하는 비교정보에 대한 요구사항과 달라야 한다고 생각하였기 때문에, IASB는 2012년 5월에 발표한 연차개선 2009-2011년 주기의 일부로서 문단 21을 개정하였다. IASB는 최초채택기업은 세 개의 재무상태표 및 관련 주식 표시를 면제 받아서는 안 된다고 보았다. 왜냐하면, 이러한 정보를 이전에 IFRS와 일관된 기준으로 작성하지 않았을 수도 있기 때문이다.

BC89C 또한, IASB는 이용자들이 IFRS로의 전환 효과를 이해하는 데 도움을 주기 위하여 최초채택기업이 IFRS 1 문단 22에 따라서 과거 기업회계기준에 따라 표시된 추가 정보를 제공할 수도 있다고 보았다. 예를 들어, 법률이나 감독기구가 첫 번째 비교 재무제표를 IFRS와 과거기업회계기준 모두에 따라 표시하고 두 번째 비교 재무제표를 오직 과거기업회계기준에 따라 표시하도록 요구하는 경우이다. 이러한 정보의 표시는 IAS 1의 문단 38C의 요구사항 (IFRS에 따른 최소 비교정보에 추가하여 비교정보를 표시할 수 있다)에 대한 예외가 된다.

역사적 요약정보

BC90 일부 기업은 완전한 비교정보를 표시하는 최초 회계연도 전의 기간에 대하여 선별된 자료의 역사적 요약정보를 재무제표에 표시하기로 선택하거나 요구받을 수 있다. 일부 의견제출자들은 기간별 비교가능성을 확보하기 위하여 IFRS에 따라 이러한 정보를 표시하여야 한다고 주장하였다. 그러나 IASB는 그러한 요구사항은 이용자의 효익에 비해 과도한 원가가 들 것이라고 결론지었다. 이 기준서는 재무제표나 중간재무보고서에 포함되는 역사적 요약정보를 IFRS에 따라 작성하기 위해 필요한 주요 조정사항의 내용을 공시하도록 요구한다(이 기준서 문단 22). 재무제표나 중간재무보

고서가 아닌 다른 형태로 발표하는 역사적 요약 정보는 이 기준서의 적용범위가 아니다.

IFRS로의 전환에 대한 설명

BC91 이 기준서는 과거회계기준에서 IFRS로 전환하는 효과를 공시하도록 요구한다. IASB는 그러한 공시가 최초 IFRS (연차) 재무제표나 중간재무보고서(해당되는 경우에 한함)에 반드시 필요하다고 결론지었다. 왜냐하면 그러한 공시는 이용자가 IFRS로 전환하는 효과와 발생할 수 있는 결과를 이해하는 데 도움을 주고, IFRS를 이용하여 표시한 정보를 최대한 이용하기 위하여 분석모형이 어떻게 변경되어야 하는지를 이해하는 데 도움을 주기 때문이다. 요구하는 공시사항은 다음의 두 가지 사항과 관련된다.

- (1) 이용자에게 가장 최근의 정보를 제공할 수 있는 과거회계기준에 따라 발표한 가장 최근의 정보
- (2) IFRS 전환일. 개시 IFRS 대차대조표는 IFRS에 따른 회계의 출발점이기 때문에 이 정보는 이용자, 재무제표 작성자, 감사인이 관심을 기울이는 중요한 사항이다.

BC92 이 기준서 문단 24(1)과 (2)에서는 자본과 총포괄손익에 대한 조정을 요구한다. IASB는 또한 개시 IFRS 대차대조표에 영향을 미치지만, 개시 IFRS 대차대조표에 나타나지 않는 그 밖의 조정사항에 대한 정보도 이용자에게 유용할 것이라고 결론지었다. 조정의 양이 방대할 수 있기 때문에 이 기준서는 현금흐름표의 조정사항뿐만 아니라 이러한 조정사항에 대해서도 서술식 정보를 공시하도록 요구하였다(이 기준서 문단 25).

BC92A IASB는 최초채택기업에게 과거회계기준에 따라 보고된 최종 기간에 대해, 과거회계기준에 따른 총포괄손익(만약 그러한 총포괄손

익을 보고하지 않았다면 당기손익)을 IFRS에 따른 총포괄손익으로 조정하는 것을 최초 IFRS 재무제표에 포함하도록 요구하였다.

BC92B IASB는 수익과 비용의 표시에 관한 2007년의 IAS 1의 개정, 이
용자에게 당기손익으로 인식된 그리고 당기손익 이외의 항목으로
인식된 수익과 비용을 포함하기 위하여 그들의 분석적 모형을 변
경하는 결과가 될 것이라고 보았다. 따라서 IASB는 당기손익으로
인식한 수익과 비용뿐만 아니라 수익과 비용의 모든 항목에 대한
IFRS로의 전환의 효과와 의미면에서 정보를 제공하기 위하여 이
용자에게 도움이 될 것이라고 결론지었다.

BC92C IASB는 다른 국가의 GAAP에서는 총포괄손익에 대한 개념이 없
을 수 있다는 것을 인정하였다. 따라서 IASB는 과거회계기준상의
총포괄손익 상당액에서 IFRS에 따른 총포괄손익으로 조정하여야
한다고 결정하였다. 과거회계기준상의 총포괄손익 상당액은 당기
손익이 될 것이다.

BC93 이 기준서 문단 26에는 그러한 조정은 회계정책의 변경과 오류
수정을 구분하여야 한다고 서술되어 있다. ED 1에 대한 일부 의
견제출자들은 이 요구사항을 준수하는 것은 어렵거나 과도한 원
가가 든다고 주장하였다. 그러나 IASB는 다음과 같은 이유로 두
요소는 중요하고 공시되어야 한다고 결론지었다.

- (1) 회계정책의 변경에 대한 정보는 IFRS로의 전환을 설명하는 데
도움이 된다.
- (2) 오류에 대한 정보는 이용자가 재무정보의 신뢰성을 평가하는
데 도움을 준다. 더욱이 중요한 오류의 효과를 공시하지 않는
다면 '위탁받은 경영진의 수탁책임이나 회계책임의 결
과'(Framework 문단 14)를 불분명하게 할 수 있다.

- BC94 개시 IFRS 대차대조표를 작성하면서 손상차손(환입)을 인식한 경우, 이 기준서 문단 24(3)에서는 IFRS 전환일에 개시하는 회계기간에 손상차손을 인식하였다면 IAS 36에서 요구하였을 공시사항을 공시하도록 요구한다. 이 요구사항의 근거는 손상차손에 대해서는 불가피하게 주관성이 개입되기 때문이다. 이 공시는 IFRS로 전환할 때 인식된 손상차손에 대해 투명성을 제공한다. 만약 그렇게 하지 않으면 이러한 손상차손에 대하여 그 이전이나 그 이후 기간에 인식한 손상차손보다 주의를 덜 기울일 것이다.
- BC95 이 기준서 문단 30은 간주원가로서 공정가치를 이용하는 경우에 대한 공시를 요구하고 있다. 이 면제규정을 이용하여 발생하는 조정사항이 위에서 논의된 조정으로 나타나더라도, 더욱 구체적인 공시는 이것을 부각시킨다. 더욱이 이 면제규정은 유형자산에 적용할 수 있는 다른 면제규정(과거회계기준에 따른 재평가나 특정 사건에 따른 공정가치 측정)과 다르다. 후자의 두 면제규정은 과거회계기준에 따른 재무제표에서 이미 그러한 측정을 사용하였던 경우에만 적용되므로 IFRS 전환시 재작성을 유발하지 않는다.
- BC95A 2023년 8월 IASB는 한통화가 다른 통화로 교환 가능한 경우를 정의하기 위해 IAS 21을 개정하였다. IASB는 이전에 교환가능성을 언급하고 있지만 정의하지는 않았던 IFRS 1 문단 31C 및 D27을 이에 부합하도록 개정하였다.

중간재무보고서

- BC96 IAS 34에서 중간재무보고서는 ‘직전의 전체 연차재무제표를 갱신하는 정보를 제공하기 위하여 작성한 것으로 본다’(문단 6)고 언급하고 있다. 따라서 IAS 34는 IFRS가 연차재무제표에 요구하는 것보다 적은 양의 정보를 중간재무제표에 공시하도록 요구한다. 그러나 최근 IAS 34에 따른 중간재무보고서는 만약 기업의 최근

연차재무제표가 과거회계기준에 따라 작성되었다면 IFRS에 따라 작성되었을 경우보다 이용자에게 덜 유용할 것이다. 따라서 IASB는 최초채택기업의 IAS 34에 따른 최초 중간재무보고서에 IFRS로 전환함으로써 과거에 보고된 중간수치 뿐만 아니라 연간수치에 어떤 영향을 미쳤는지 이용자가 이해할 수 있도록 충분한 정보를 포함하여야 한다고 결론지었다(이 기준서 문단 32와 33).

최초채택 연도 중 회계정책 변경

BC97 2010년 5월에 공표된 IFRS 연차개선에서 IASB는 최초채택기업이 최초 중간재무보고서를 발간한 이후에 발생한 회계정책 변경을 어떻게 다루어야 하는지에 대한 모호한 표현을 명확히 하였다. IASB는 최초 IFRS 재무제표에 속하는 기간의 일부에 대해 IAS 34에 따라 표시한 중간재무보고서와 최초 IFRS 재무제표에 대하여, 최초채택기업에게 IAS 8의 모든 요구사항을 면제하기로 결정하였다. IASB는 IFRS로의 전환을 설명하도록 하는 IFRS 1의 요구사항을 따르기 위하여, 기업에게 최초 IFRS 중간재무보고서와 최초 IFRS 재무제표 사이에 적용된 회계정책의 변경이나 IFRS 1의 면제조항의 변경을 설명하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 요구할 수 있는 가장 유용한 정보가 과거회계기준과 IFRS사이의 갱신된 조정이라고 결정하였다.

IFRS에 대한 단기 면제

BC98 [국제회계기준위원회가 삭제함]³²⁾

단기 면제 규정의 삭제 (2016년 12월 개정)

32) 2016년 12월에 공표한 'IFRS 2014-2016 연차개선'에서 최초채택기업에 대한 일부 단기 면제 규정을 삭제함에 따라(문단 BC99 참조), 문단 BC98을 삭제하였다.

BC99 'IFRS 2014~2016 연차개선'에서 IASB는 문단 E3~E7의 단기 면제 규정과 그 규정에 관련된 시행일 문단을 삭제하였다. IASB는 삭제된 문단에서 제공하는 경감규정이 더 이상 유효하지 않다고 보았다. 기업은 이미 경과한 보고기간에 대해서만 그 경감규정을 적용할 수 있었다.

K-IFRS 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 기업회계기준서 제1101호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

기업회계기준서 제1101호의 결론도출근거는 문단 한BC80.1이다. 동 문단에서는 IASB가 정부대여금 관련 IFRS 1의 개정절차를 진행할 때 한국회계기준원이 참여하였던 내용을 기술하였다. 이와 관련된 IFRS 1의 결론도출근거는 BC80A~BC80F이다.

정부대여금

한BC80.1 한국회계기준원은 정부대여금에 대해 기존 IFRS 적용기업에는 공정가치 평가규정을 전진적으로 적용할 수 있도록 하는 반면(IAS 20, 2008년 개정), IFRS 최초 채택기업에는 소급면제 규정이 없어(IFRS 1, 2011년 개정) IFRS 적용시점에 따른 기업간 형평성이 결여되었다고 판단하였다. 한국회계기준원은 이러한 IFRS의 미비점을 개선하기 위한 IFRS 1 개정 건의서를 IASB에 발송(2011. 8. 3)하였고, 세계회계기준제정기구 회의에서 동 주제에 대한 발표(2011. 9. 15)를 하였다. 이에 IASB는 한국회계기준원의 건의내용을 받아들여 IFRS 1 개정 공개초안을 발표(2011. 10. 21)하였고, 이어 확정공표(2012. 3. 13)하였다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1101호와 국제재무보고기준 제1호(IFRS 1)

기업회계기준서 제1101호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제재무보고기준 제1호(IFRS 1) ‘국제회계기준의 최초채택(First-time adoption of IFRS)’에 대응되는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업을 명시하기 위하여 문단 한2.1이 추가되었고, 이미 과거연도에 국제회계기준에 따라 재무제표를 작성하였고 그 재무제표에 국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한 없이 기술된 문구가 포함되어 있는 경우에는 한국채택국제회계기준에 따라 작성된 것으로 보아 재작성하지 않도록 하기 위해 문단 한5.1이 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 시행일과 관련된 문단 34, 35, 38이 삭제되었고, 문단 한34.1이 추가되었다. 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.

국제재무보고기준 제1호(IFRS 1)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1101호가 IFRS 1의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1101호를 준수하면 동시에 IFRS 1을 준수하는 것이다.

이 기준서의 주요 특징

이 기준서는 한국채택국제회계기준을 최초채택하는 경우의 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하고 있다.

1. 적용범위

이 기준서는 기업이 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 명시적이고 제한 없이 기술된 문구를 기재하면서 최초로 한국채택국제회계기준을 채택하는 경우 적용한다.

2. 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표 작성시 준수사항

일반적으로 기업은 최초 한국채택국제회계기준 재무제표의 보고기간말 현재 시행 중인 한국채택국제회계기준을 준수해야 한다. 특히, 한국채택국제회계기준에 따른 회계처리의 출발점인 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표를 작성하는 경우 다음 사항을 준수해야 한다.

- (1) 한국채택국제회계기준에서 인식을 요구하는 모든 자산과 부채를 인식한다.
- (2) 한국채택국제회계기준에서 인식을 허용하지 않는 항목을 자산이나 부채로 인식할 수 없다.
- (3) 과거회계기준에 따라 인식한 자산, 부채 또는 자본의 구성요소를 한국채택국제회계기준에 따라 재분류한다.
- (4) 인식한 모든 자산과 부채를 측정할 때 한국채택국제회계기준을 적용한다.

3. 상기 준수사항 중 면제 규정

이 기준서는 상기의 규정에 따른 작성 비용이 이용자의 효익을 초과할 수 있는 특정 영역에 대하여 제한적인 면제항목을 규정하고 있다. 또한, 특정 거래의 결과가 이미 알려진 이후에 경영진이 과거 조건에 대한 판단을 요구하는 특정 영역에 대하여는 소급적용을 금지하고 있다.

4. 공시

과거회계기준에서 한국채택국제회계기준으로의 전환이 보고되는 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 미치는 영향을 공시해야 한다.

제 · 개정 경과

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

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2020.09.11. 개정	한국채택국제회계기준 2018-2020 연차개선	Annual Improvements to IFRSs 2018-2020 Cycle
2017.02.24. 개정	한국채택국제회계기준 2014-2016 연차개선	Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle
2014.03.28. 개정	한국채택국제회계기준 연차 개선	Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle
2012.09.28. 개정	한국채택국제회계기준 연차 개선	Improvements to IFRSs
2012.07.13. 개정	정부대여금 기업회계기준서 제 1101호 ‘한국채택국제 회계기준의 최초채택’ 개정	Government Loans Amendments to IFRS 1
2010.12.20. 개정	최초채택기업에 대한 극심한 초인플레이션 과 특정일의 삭제	Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for first-time adopters
2010.08.27. 개정	한국채택국제회계기준 연차 개선	Improvements to IFRSs
2010.07.23. 개정	최초채택시 기업회계 기준서 제1107호의 비 교공시에 대한 제한적 면제	Limited Exemption from Comparative IFRS 7 disclosures for First-time Adopters
2009.11.13. 개정	한국채택국제회계기준 의 최초채택 기준서의 면제조항추가	Amendments to IFRS 1 Additional Exemptions for First-time Adopters
2008.12.12. 개정	한국채택국제회계기준 의 최초채택	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
2007.11.23. 제정	한국채택국제회계기준 의 최초채택	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

이 기준서는 타 기준서의 제·개정에 따라 다음과 같이 개정되었다³³⁾.

제·개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2023.12.22. 개정	기업회계기준서 제 1021호 '환율변동효과'	Amendments to IAS 21 Lack of Exchangeability
2021.10.15. 개정	기업회계기준서 제1012호 '법인세'	'Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction(amendments to IAS 12)'
2021.04.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 '보험계약'	IFRS 17 Insurance Contracts
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards
2017.12.15. 제정	기업회계기준서 제2123호 '법인세 처리의 불확실성'	IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments
2017.05.22. 제정	기업회계기준서 제1116호 '리스'	IFRS 16 Leases
2017.02.24. 제정	외화 거래와 선지급·선수취 대가	IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration
2015.11.06. 제정	기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'	IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers
2015.09.25. 제정	기업회계기준서 제1109호 '금융상품'	IFRS 9 Financial Instruments
2015.02.27. 개정	한국채택국제회계기준 연차 개선	Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle
2014.11.21. 개정	기업회계기준서 제1027호 '별도재무제표'	IAS 27 Separate Financial Statements
2014.09.12. 개정	기업회계기준서 제1111호 '공동약정'	IFRS 11 Joint Arrangements
2014.08.22. 제정	기업회계기준서 제1114호 '규제이연계정'	IFRS 14 Regulatory deferral accounts
2013.02.22. 개정	'투자기업' (기업회계기준서 제1110호, 제1112호 및 제1027호의 개정)	Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27)
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'	IFRS 10 Consolidated Financial Statements

33) 아래 표의 순서는 개정안에 대한 최근 공표일 순으로 표시된다. 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표' 및 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'의 제정의결일은 2011년 11월 18일이나 공표일은 2012년 11월 28일이므로, 기업회계기준해석서 제2120호 '노천광산 생산단계의 박토원가'나 기업회계기준서 제1001호 '기타포괄손익 항목의 표시'보다는 최근에 공표된 것이다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1111호 '공동약정'	IFRS 11 Joint Arrangements
2012.07.13. 제정	노천광산 생산단계의 박토원가	IFRIC 20 Stripping costs in the production phase of a surface mine
2012.01.27. 개정	기타포괄손익 항목의 표시	Amendment to IAS 1 Presentation of Financial Statements: Presentation of Items of Other Comprehensive Income

개정 주요 내용

○ 2008년 11월 개정

- 한국채택국제회계기준 최초채택시 별도재무제표를 작성하는 경우 종속기업, 공동지배기업 및 관계기업에 대한 투자자산에 면제규정을 추가하여 (1) 원가법 (2) 기업회계기준서 제1039호에 따른 방법 중 선택하여 회계처리할 수 있도록 함. 원가법을 적용하는 경우 원가는 (1) 기업회계기준서 제1027호에 따라 결정된 원가 또는 (2) 간주원가(전환일의 공정가치 또는 전환일의 과거 회계기준에 따른 장부금액)를 사용할 수 있음

○ 2008년 12월 개정

- 기업회계기준서 제1101호의 구조 때문에 다른 기준서들이 새로 제정되거나 개정으로 인한 요구사항을 최초채택기업이 적용할 수 있도록 하기 위해서는 계속하여 개정이 필요하며 더욱 복잡하고 분명하지 않을 수 있으므로, 내용의 변경없이 구조만을 변경하여 기업회계기준서 제1101호를 개정(2008.12. 개정)함
- 기업회계기준서 제1101호(2007.11. 제정) 본문에 있는 모든 특정 면제규정과 예외규정을 개정 기준서에서 부록으로 옮김

○ 2009년 11월 개정

- IFRS 소급적용을 면제하는 조항을 추가하여 기업들로 하여금 소급적용을 위한 복잡한 계산과정을 피할 수 있게 함.

- (1) 석유·가스자산에 대한 전부원가회계 적용 허용: 석유·가스자산에 대하여 최초채택기업이 과거회계기준에 따라 전부원가회계를 적용하고 있었다면 과거회계기준에 따라 결정된 금액을 자산의 원가로 사용할 수 있음. (문단 D8A)
- (2) 석유·가스자산의 사후처리 충당부채의 변경: 석유·가스자산에 대하여 전부원가회계를 적용한 기업은 유형자산 원가에 포함된 사후처리 충당부채의 변경과 관련하여 전환일에 재측정한 금액과 과거회계기준에 따른 장부가액과의 차이는 이익잉여금으로 인식. (문단 D21A)
- (3) 약정에 리스가 포함되어 있는지의 여부 판단: 약정에 리스가 포함되어 있는지의 여부를 과거회계기준에 따라 거래발생일의 사실과 정황에 근거하여 결정을 내린 경우, 최초 채택기업은 전환일에 그 결정을 재평가할 필요 없음. (문단 D9A)

○ 2010년 7월 개정

1. 제한적 면제

- 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채택(2009년 개정)'의 개정을 통해, 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채

택(2010년 개정)'에서는 2009년 개정된 기업회계기준서 제1107호 '금융상품: 공시'의 경과규정을 최초채택기업도 적용할 수 있도록 하였다.

○ 2010년 12월 개정

1. 극심한 초인플레이션

- 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채택(2009년 개정)'의 개정을 통해, 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채택(2010년 개정)'에서는 기능통화가 극심한 초인플레이션 상태에서 벗어나 IFRS 적용이 가능해진 경우, 한국채택국제회계기준 최초채택기업은 한국채택국제회계기준 전환일에 자산과 부채를 공정가치로 측정하고 이를 개시 한국채택국제회계기준 재무상태표에 해당 자산과 부채의 간주원가로 사용 가능하도록 하였다.

2. 특정일의 삭제

- 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채택(2010년 7월 개정)'의 개정을 통해, 기업회계기준서 제1101호 '한국채택국제회계기준의 최초채택(2010년 12월 개정)'에서는 한국채택국제회계기준 최초채택기업의 금융상품 제거와 최초인식시 공정가치 측정과 관련한 특정일 규정을 삭제하고, '한국채택국제회계기준 전환일'부터 전진적용하도록 하였다.

○ 2012년 7월 개정

1. 시장이자율보다 낮은 이자율의 정부대여금

- 기업회계기준서 제1101호 ‘한국채택국제회계기준의 최초채택(2012년 개정)’의 개정을 통해, 최초채택기업이 한국채택국제회계기준 전환일에 존재하는 정부대여금에 대해 (가칭) 기업회계기준서 제1109호 ‘금융상품’ 과 제1020호 ‘정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시’ 요구사항(정부대여금에 대한 공정가치 평가를 하여 그 차이 부분을 정부보조금으로 인식)을 전진적용하도록 요구함으로써 한국채택국제회계기준 소급적용 예외를 추가하였다.