

기업회계기준서 제1016호

## 유형자산

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2021. 4. 23.

## 저작권

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

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

Copyright © 2025 IFRS Foundation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## COPYRIGHT NOTICE

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

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

Copyright © 2025 IFRS Foundation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

# 목 목

## 목 차

### 기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’

	문단번호
목적	1
적용	한2.1
적용범위	2~5
용어의 정의	6
인식	7~14
최초 원가	11
후속 원가	12~14
인식시점의 측정	15~28
원가 구성요소	16~22A
원가의 측정	23~28
인식시점 이후의 측정	29~66
원가모형	30
재평가모형	31~42
감가상각	43~62A
감가상각대상금액 및 감가상각기간	50~59
감가상각방법	60~62A
손상	63~64
손상에 대한 보상	65~66
제거	67~72
공시	73~79
경과규정	80~80D
시행일	81~81M
기준서 등의 대체	82~83

기업회계기준서 제1016호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제1016호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

**[결론도출근거]**

IAS 16의 결론도출근거 (BC1-BC117)

IAS 16에 대한 소수의견

**[기타 참고사항]**

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1016호 '유형자산'은 문단 1~83으로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, '기업회계기준 전문' 및 '재무보고를 위한 개념체계'를 배경으로 이해하여야 한다. 회계정책의 선택 및 적용에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른다.

# 기업회계기준서 제1016호

## 유형자산

### 목적

---

- 1 이 기준서의 목적은 유형자산에 대한 회계처리방법을 정하여 재무제표 이용자가 유형자산에 대한 투자현황과 그 변동사항을 파악할 수 있게 하는 데 있다. 유형자산 회계에서 중요한 주제는 유형자산의 인식, 장부금액과 감가상각액의 결정 및 손상차손의 인식에 관한 회계처리이다.

### 적용

---

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

### 적용범위

---

- 2 이 기준서는 유형자산의 회계처리에 적용한다. 다만, 다른 한국채택국제회계기준서에서 상이한 회계처리를 요구하거나 허용하는 경우에는 이 기준서를 적용하지 아니한다.
- 3 다음의 경우에는 이 기준서를 적용하지 아니한다.
- (1) 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따라 매각예정으로 분류하는 유형자산
  - (2) 생산용식물(bearer plants)을 제외한 농림어업활동과 관련되는 생물자산(기업회계기준서 제1041호 '농림어업' 참조). 생산용식



물에는 이 기준서를 적용하지만, 생산용식물에서 자라는 생산물에는 적용하지 아니한다.

- (3) 탐사평가자산의 인식과 측정(기업회계기준서 제1106호 '광물자산의 탐사와 평가' 참조)
- (4) 석유, 천연가스, 이와 유사한 비재생 자원과 같은 매장광물과 광업권

그러나 (2)~(4)의 자산을 개발하거나 유지하기 위하여 사용하는 유형자산에는 이 기준서를 적용한다.

4 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

5 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산'에 따라 투자부동산에 원가모형을 적용하는 경우에 소유 투자부동산에는 이 기준서에서 규정한 원가모형을 사용한다.

## 용어의 정의

---

6 이 기준서에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

**감가상각:** 자산의 감가상각대상금액을 그 자산의 내용연수에 걸쳐 체계적으로 배분하는 것

**감가상각대상금액:** 자산의 원가에서 잔존가치를 뺀 금액이나 원가를 대체한 다른 금액에서 잔존가치를 뺀 금액

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

**기업특유가치:** 자산의 계속적 사용으로부터 그리고 내용연수 종료 시점에 처분으로부터 또는 부채의 결제로부터 발생할 것으로 기대되는 현금흐름의 현재가치

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

**손상차손:** 자산의 장부금액이 회수가능액을 초과하는 금액

**생산용식물:** 다음 모두에 해당하는 살아있는 식물

- (1) 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용한다.
  - (2) 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상한다.
  - (3) 수확물로 판매될 가능성이 희박하다[부수적인 폐물(scrap)로 판매하는 경우는 제외한다].
- (기업회계기준서 제1041호 문단 5A~5B에서는 생산용식물의 뜻을 자세히 설명하고 있다.)

**원가:** 자산을 취득하기 위하여 자산의 취득시점이나 건설시점에서 지급한 현금 또는 현금성자산이나 제공한 기타 대가의 공정가치. 경우에 따라서 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'과 같은 다른 한국채택국제회계기준서의 규정에 따라 최초 인식시점에 자산으로 귀속시킨 금액

**유형자산:** 재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 목적으로 보유하는 물리적 형태가 있는 자산으로서 한 회계기간을 초과하여 사용할 것이 예상되는 자산

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

**장부금액:** 감가상각누계액과 손상차손누계액을 뺀 후에 인식되는 자산 금액

**회수가능액:** 자산의 처분부대원가를 뺀 공정가치와 자산의 사용가치 중 더 많은 금액

## 인식

---

- 7 유형자산으로 인식되기 위해서는 다음의 인식기준을 모두 충족하여야 한다.
  - (1) 자산으로부터 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높다.
  - (2) 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.
- 8 예비부품, 대기성장비 및 수선용구와 같은 항목은 유형자산의 정의를 충족하면 이 기준서에 따라 인식한다. 그렇지 않다면 그러한 항목은 재고자산으로 분류한다.
- 9 이 기준서는 인식의 단위, 즉 유형자산 항목을 구성하는 범위에 대해서는 정하지 않는다. 따라서 인식기준을 적용할 때 기업의 특수한 상황을 고려하여야 한다. 금형, 공구 및 틀 등과 같이 개별적으로 경미한 항목은 통합하여 그 전체가치에 대하여 인식기준을 적용하는 것이 적절하다.
- 10 유형자산과 관련된 모든 원가는 그 발생시점에 인식원칙을 적용하여 평가한다. 이러한 원가에는 유형자산을 매입하거나 건설할 때 최초로 드는 원가뿐만 아니라 후속적으로 증설, 부품 대체, 수

선·유지와 관련하여 드는 원가를 포함한다. 유형자산의 원가는 유형자산의 건설, 증설, 부품 대체, 수선·유지에 사용되는 자산의 리스와 관련하여 드는 원가(예: 사용권자산의 감가상각비)를 포함할 수 있다.

## 최초 원가

- 11      안전 또는 환경상의 이유로 취득하는 유형자산은 그 자체로는 직접적인 미래경제적효익을 얻을 수 없지만, 다른 자산에서 미래경제적효익을 얻기 위하여 필요할 수 있다. 이러한 유형자산은 당해 유형자산을 취득하지 않았을 경우보다 관련 자산으로부터 미래경제적효익을 더 많이 얻을 수 있게 해주기 때문에 자산으로 인식할 수 있다. 예를 들면, 화학제품 제조업체가 위험한 화학물질의 생산과 저장에 관한 환경규제요건을 충족하기 위하여 새로운 화학처리공정설비를 설치하는 경우가 있다. 이 때 이러한 설비 없이는 화학제품을 제조 및 판매할 수 없기 때문에 관련증설원가를 자산으로 인식한다. 그러나 이러한 자산 및 관련 자산의 장부금액에 대하여 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'에 따라 손상차손을 인식할 필요가 있는지를 검토한다.

## 후속 원가

- 12      문단 7에서 정하고 있는 인식원칙에 따르면, 일상적인 수선·유지와 관련하여 발생하는 원가는 해당 유형자산의 장부금액에 포함하여 인식하지 아니한다. 이러한 원가는 발생시점에 당기손익으로 인식한다. 일상적인 수선·유지과정에서 발생하는 원가는 주로 노무비와 소모품비로 구성되며 사소한 부품원가가 포함될 수도 있다. 이러한 지출의 목적은 보통 유형자산의 '수선과 유지'로 설명된다.

- 13 일부 유형자산의 경우 주요 부품이나 구성요소의 정기적 교체가 필요할 수 있다. 예를 들면, 용광로의 경우 일정시간 사용 후에 내화벽돌의 교체가 필요할 수 있으며, 항공기의 경우에도 좌석과 취사실 등의 내부설비를 항공기 동체의 내용연수 동안 여러 번 교체할 필요가 있을 수 있다. 또한 유형자산이 취득된 후 반복적이지만 비교적 적은 빈도로 대체(예: 건물 인테리어 벽 대체)되거나 비반복적으로 대체되는 경우도 있다. 문단 7의 인식원칙 하에서, 유형자산의 일부를 대체할 때 발생하는 원가가 인식기준을 충족하는 경우에는 이를 해당 유형자산의 장부금액에 포함하여 인식한다. 대체되는 부분의 장부금액은 이 기준서의 제거 규정에 따라 제거한다(문단 67~72 참조).
- 14 항공기와 같은 유형자산을 계속적으로 가동하기 위해서는 당해 유형자산의 일부가 대체되는지 여부와 관계없이 결함에 대한 정기적인 종합검사가 필요할 수 있다. 정기적인 종합검사과정에서 발생하는 원가가 인식기준을 충족하는 경우에는 유형자산의 일부가 대체되는 것으로 보아 해당 유형자산의 장부금액에 포함하여 인식한다. 이 경우 직전에 이루어진 종합검사에서의 원가와 관련되어 남아 있는 장부금액(물리적 부분의 장부금액과는 구별됨)을 제거한다. 이러한 회계처리는 해당 유형자산을 매입하거나 건설할 때 종합검사와 관련된 원가를 분리하여 인식하였는지 여부와 관계가 없다. 필요하다면 해당 유형자산의 종합검사와 관련된 기존 원가요소가 매입 또는 건설시점에 얼마였는지를 나타내는 지표로서 미래의 유사한 종합검사 추정원가를 사용할 수 있다.

## 인식시점의 측정

---

- 15 인식하는 유형자산은 원가로 측정한다.

### 원가 구성요소

- 16 유형자산의 원가는 다음과 같이 구성된다.
- (1) 관세 및 환급불가능한 취득 관련 세금을 가산하고 매입할인과 리베이트를 차감한 구입가격
  - (2) 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가
  - (3) 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구하는 데 소요될 것으로 최초에 추정되는 원가. 회사가 자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구할 의무는 해당 유형자산을 취득한 시점에 또는 해당 유형자산을 특정기간 동안 재고자산 생산 이외의 목적으로 사용한 결과로서 발생한다.
- 17 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가의 예는 다음과 같다.
- (1) 유형자산의 매입 또는 건설과 직접적으로 관련되어 발생한 종업원급여(기업회계기준서 제1019호 '종업원급여' 참조)
  - (2) 설치장소 준비 원가
  - (3) 최초의 운송 및 취급 관련 원가
  - (4) 설치원가 및 조립원가
  - (5) 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정(예: 자산의 기술적, 물리적 성능이 재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 수 있는 정도인지를 평가)에서 발생하는 원가.
  - (6) 전문가에게 지급하는 수수료
- 18 특정기간 동안 재고자산을 생산하기 위해 유형자산을 사용한 결과로 동 기간에 발생한 그 유형자산을 해체, 제거하거나 부지를 복구할 의무의 원가에 대해서는 기업회계기준서 제1002호 '재고자산'을 적용한다. 기업회계기준서 제1002호나 기업회계기준서 제1016호에 따라 회계처리하는 이러한 원가와 관련된 의무는 기업

회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 인식하고 측정한다.

- 19 유형자산의 원가가 아닌 예는 다음과 같다.
- (1) 새로운 시설을 개설하는 데 소요되는 원가
  - (2) 새로운 상품과 서비스를 소개하는 데 소요되는 원가(예: 광고 및 판촉활동과 관련된 원가)
  - (3) 새로운 지역에서 또는 새로운 고객층을 대상으로 영업을 하는 데 소요되는 원가(예: 직원 교육훈련비)
  - (4) 관리 및 기타 일반간접원가
- 20 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있는 장소와 상태에 이른 후에는 원가를 더 이상 인식하지 않는다. 따라서 유형자산을 사용하거나 이전하는 과정에서 발생하는 원가는 당해 유형자산의 장부금액에 포함하여 인식하지 아니한다. 예를 들어 다음과 같은 원가는 유형자산의 장부금액에 포함하지 아니한다.
- (1) 유형자산이 경영진이 의도하는 방식으로 가동될 수 있으나 아직 실제로 사용되지는 않고 있는 경우 또는 가동수준이 완전조업도 수준에 미치지 못하는 경우에 발생하는 원가
  - (2) 유형자산과 관련된 산출물에 대한 수요가 형성되는 과정에서 발생하는 가동손실과 같은 초기 가동손실
  - (3) 기업의 영업 전부 또는 일부를 재배치하거나 재편성하는 과정에서 발생하는 원가
- 20A 경영진이 의도한 방식으로 유형자산을 가동할 수 있는 장소와 상태에 이르게 하는 동안에 재화(예: 자산이 정상적으로 작동되는지를 시험할 때 생산되는 시제품)가 생산될 수 있다. 그러한 재화를 판매하여 얻은 매각금액과 그 재화의 원가는 적용 가능한 기준서에 따라 당기손익으로 인식한다. 그 재화의 원가는 기업회계기준서 제1002호의 측정 요구사항을 적용하여 측정한다.

- 21 유형자산을 경영진이 의도하는 방식으로 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하기 위해 필요한 활동은 아니지만, 유형자산의 건설 또는 개발과 관련하여 영업활동이 이루어질 수 있다. 이러한 부수적인 영업활동은 건설이나 개발이 진행되는 동안 또는 그 이전단계에서 이루어질 수 있다. 예를 들어 건설이 시작되기 전에 건설용지를 주차장 용도로 사용함에 따라 수익이 획득될 수 있다. 부수적인 영업은 유형자산을 경영진이 의도하는 방식으로 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하기 위해 필요한 활동이 아니므로 그러한 수익과 관련 비용은 당기손익으로 인식하고 각각 수익과 비용항목으로 구분하여 표시한다.
- 22 자가건설한 유형자산의 원가는 외부에서 구입한 유형자산에 적용하는 것과 같은 기준을 적용하여 결정한다. 어떤 기업이 유사한 자산을 정상적인 영업활동과정에서 판매를 위해 만든다면, 일반적으로 자가건설한 유형자산의 원가는 판매목적으로 건설하는 자산(기업회계기준서 제1002호 참조)의 원가와 동일하다. 따라서 자가건설에 따른 내부이익과 자가건설 과정에서 원재료, 인력 및 기타 자원의 낭비로 인한 비정상적인 원가는 자산의 원가에 포함하지 않는다. 자가건설한 유형자산의 장부금액에 포함되는 이자에 대해서는 기업회계기준서 제1023호 ‘차입원가’의 인식기준을 적용한다.
- 22A 경영진이 의도하는 방식으로 사용하는 데에 필요한 장소와 상태에 이르기 전에는, 생산용식물을 자가건설 유형자산과 같은 방법으로 회계처리한다. 따라서 이 기준서에서 ‘건설’이라는 용어는 경영진이 의도하는 방식으로 사용하는 데에 필요한 장소와 상태에 이르기 전까지 생산용식물의 재배에 필요한 활동을 포함하는 것으로 이해하여야 한다.

## 원가의 측정



- 23 유형자산의 원가는 인식시점의 현금가격상당액이다. 대금지급이 일반적인 신용기간을 초과하여 이연되는 경우, 현금가격상당액과 실제 총지급액과의 차액은 기업회계기준서 제1023호에 따라 자본화하지 않는 한 신용기간에 걸쳐 이자로 인식한다.
- 24 하나 이상의 비화폐성자산 또는 화폐성자산과 비화폐성자산이 결합된 대가와 교환하여 하나 이상의 유형자산을 취득하는 경우가 있다. 다음의 논의는 하나의 비화폐성자산과 또 하나의 비화폐성자산의 교환에 대하여 언급하지만, 위에서 설명한 모든 교환에도 적용한다. 그러한 유형자산의 원가는 다음 중 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 공정가치로 측정한다.
- (1) 교환거래에 상업적 실질이 결여된 경우
  - (2) 취득한 자산과 제공한 자산 모두의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우
- 교환거래에서 제공한 자산을 즉시 제거할 수 없더라도 취득한 자산은 위와 동일한 방법으로 측정한다. 취득한 자산을 공정가치로 측정하지 않는 경우에 제공한 자산의 장부금액으로 원가를 측정한다.
- 25 교환거래의 결과 미래현금흐름이 얼마나 변동될 것인지를 고려하여 해당 교환거래에 상업적 실질이 있는지를 결정한다. 다음 (1) 또는 (2)에 해당하면서 (3)을 충족하는 경우에 교환거래는 상업적 실질이 있다.
- (1) 취득한 자산과 관련된 현금흐름의 구성(위험, 유출입시기, 금액)이 제공한 자산과 관련된 현금흐름의 구성과 다르다.
  - (2) 교환거래의 영향을 받는 영업 부분의 기업특유가치가 교환거래의 결과로 변동한다.
  - (3) 위 (1)이나 (2)의 차이가 교환된 자산의 공정가치에 비하여 유의적이다.

교환거래에 상업적 실질이 있는지 여부를 결정할 때 교환거래의 영향을 받는 영업 부분의 기업특유가치는 세후현금흐름을 반영하여야 한다. 세부적인 계산과정을 거치지 않고 이러한 분석의 결과를 쉽게 알 수도 있다.

26 자산의 공정가치는 다음 중 하나에 해당하는 경우에 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

(1) 합리적인 공정가치 측정치의 범위의 편차가 자산가치에 비하여 유의적이지 않다.

(2) 그 범위 내의 다양한 추정치의 발생확률을 합리적으로 평가할 수 있고 공정가치를 측정할 때 사용할 수 있다.

취득한 자산이나 제공한 자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 취득한 자산의 공정가치가 더 명백한 경우를 제외하고는 취득한 자산의 원가를 제공한 자산의 공정가치로 측정한다.

27 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

28 유형자산의 장부금액은 기업회계기준서 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시'에 따라 정부보조금만큼 차감될 수 있다.

## 인식시점 이후의 측정

---

29 기업은 문단 30의 원가모형이나 문단 31의 재평가<sup>한1)</sup>모형 중 하나를 회계정책으로 선택하여 유형자산의 유형별로 동일하게 적용한다.

29A 일부 기업은 투자자에게 펀드 내의 단위별로 결정되는 이익을 제공하는 투자펀드를 내부적으로 또는 외부적으로 운영한다. 이와

---

한1) 이 기준서의 '재평가'는 '감정평가 및 감정평가사에 관한 법률' 등에서 언급하는 '재평가'와 그 용도, 대상 및 구체적 평가방법 등에서 서로 다른 의미로 사용될 수 있다.

유사하게, 일부 기업은 직접참가특성이 있는 보험계약집합을 발행하고 기초항목을 보유하기도 한다. 그러한 펀드 또는 기초항목에 자가사용부동산이 포함되는 경우가 있다. 그러한 펀드에 포함되거나 기초항목이 되는 자가사용부동산에 이 기준서를 적용한다. 문단 29에 불구하고 기업회계기준서 제1040호에 따라 공정가치모형을 사용하여 그러한 부동산을 측정할 수 있다. 이러한 선택권을 적용할 때 보험계약에는 재량적 참가특성이 있는 투자계약도 포함한다(이 문단에서 사용된 용어에 대하여 기업회계기준서 제1117호 ‘보험계약’의 정의 참조).

- 29B 문단 29A를 적용하여 투자부동산의 공정가치모형을 사용해 측정하는 자가사용부동산을 유형자산의 개별 유형으로 분류한다.

#### 원가모형

- 30 최초 인식 후에 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액을 장부금액으로 한다.

#### 재평가모형

- 31 최초 인식 후에 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 유형자산은 재평가일의 공정가치에서 이후의 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 재평가금액을 장부금액으로 한다. 재평가는 보고기간말에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이가 나지 않도록 주기적으로 수행한다.

- 32 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

- 33 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

- 34 재평가의 빈도는 재평가되는 유형자산의 공정가치 변동에 따라 달라진다. 재평가된 자산의 공정가치가 장부금액과 중요하게 차이가 나는 경우에는 추가적인 재평가가 필요하다. 유의적이고 급격한 공정가치의 변동 때문에 매년 재평가가 필요한 유형자산이 있는 반면에 공정가치의 변동이 경미하여 빈번한 재평가가 필요하지 않은 유형자산도 있다. 즉, 매 3년이나 5년마다 재평가하는 것으로 충분한 유형자산도 있다.
- 35 유형자산을 재평가할 때, 그 자산의 장부금액을 재평가금액으로 조정한다. 재평가일에 그 자산을 다음 중 하나의 방법으로 회계처리한다.
- (1) 자산 장부금액의 재평가와 일치하는 방식으로 자산의 총장부금액을 조정한다. 예를 들어, 총장부금액은 관측가능한 시장자료를 기초로 수정하거나 장부금액의 변동에 비례하여 수정할 수 있다. 재평가일의 감가상각누계액은 손상차손누계액을 고려한 후 총장부금액과 장부금액의 차이와 같아지도록 조정한다.
  - (2) 자산의 총장부금액에서 감가상각누계액을 제거한다.  
감가상각누계액의 조정금액은 문단 39와 40에 따라 회계처리되는 장부금액의 증감에 포함된다.
- 36 특정 유형자산을 재평가할 때, 해당 자산이 포함되는 유형자산의 유형 전체를 재평가한다.
- 37 유형자산의 유형은 기업의 영업에서 특성과 용도가 비슷한 자산의 집합이다. 다음은 개별 유형의 예이다.
- (1) 토지
  - (2) 토지와 건물
  - (3) 기계장치
  - (4) 선박

- (5) 항공기
- (6) 차량운반구
- (7) 집기
- (8) 사무용비품
- (9) 생산용식물

- 38 유형자산별로 선택적 재평가를 하거나 서로 다른 기준일의 평가 금액이 혼재된 재무보고를 하는 것을 방지하기 위하여 동일한 유형 내의 유형자산은 동시에 재평가한다. 그러나 재평가가 단기간에 수행되며 계속적으로 갱신된다면, 동일한 유형에 속하는 자산을 순차적으로 재평가할 수 있다.
- 39 자산의 장부금액이 재평가로 인하여 증가된 경우에 그 증가액은 기타포괄손익으로 인식하고 재평가잉여금의 과목으로 자본에 가산한다. 그러나 동일한 자산에 대하여 이전에 당기손익으로 인식한 재평가감소액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가증가액만큼 당기손익으로 인식한다.
- 40 자산의 장부금액이 재평가로 인하여 감소된 경우에 그 감소액은 당기손익으로 인식한다. 그러나 그 자산에 대한 재평가잉여금의 잔액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가감소액을 기타포괄손익으로 인식한다. 재평가감소액을 기타포괄손익으로 인식하는 경우 재평가잉여금의 과목으로 자본에 누계한 금액을 감소시킨다.
- 41 어떤 유형자산 항목과 관련하여 자본에 계상된 재평가잉여금은 그 자산이 제거될 때 이익잉여금으로 직접 대체할 수 있다. 자산이 폐기되거나 처분될 때에 재평가잉여금 전부를 이익잉여금으로 대체하는 것이 그러한 경우에 해당될 수 있다. 그러나 기업이 그 자산을 사용함에 따라 재평가잉여금의 일부를 대체할 수도 있다. 이러한 경우 재평가된 금액에 근거한 감가상각액과 최초원가에

근거한 감가상각액의 차이가 이익잉여금으로 대체되는 금액이 될 것이다. 재평가잉여금을 이익잉여금으로 대체하는 경우 그 금액은 당기손익으로 인식하지 않는다.

- 42 유형자산의 재평가로 인한 법인세효과는 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’에 따라 인식하고 공시한다.

## 감가상각

- 43 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 당해 유형자산의 전체원가에 비교하여 유의적이라면, 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각한다.

- 44 유형자산의 원가는 그 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 배분하여 각 부분별로 감가상각한다. 예를 들면, 항공기 동체와 엔진을 별도로 구분하여 감가상각하는 것이 적절할 수 있다. 또 기업이 리스제공자로서 운용리스 대상 유형자산을 취득하는 경우, 시장조건과 비교하여 상대적으로 유리하거나 불리한 조건에서 기인하는 금액이 그 항목의 원가에 반영되어 있다면 이를 별도로 감가상각하는 것이 적절할 것이다.

- 45 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 해당 유형자산의 다른 유의적인 부분과 동일한 내용연수 및 감가상각방법을 적용하는 수가 있다. 이러한 경우에는 감가상각액을 결정할 때 하나의 집단으로 통합할 수 있다.

- 46 유형자산의 일부를 별도로 구분하여 감가상각하는 경우에는 동일한 유형자산을 구성하고 있는 나머지 부분도 별도로 구분하여 감가상각한다. 나머지 부분은 개별적으로 유의적이지 않은 부분들로 구성된다. 이러한 나머지 부분에 대해 다양한 기대치가 존재한다

면 각 부분들의 소비형태나 내용연수를 충실하게 반영하는 방법으로 근사치를 이용하여 감가상각할 필요가 있을 것이다.

- 47 유형자산의 전체원가에 비교하여 해당 원가가 유의적이지 않은 부분도 별도로 분리하여 감가상각할 수 있다.
- 48 각 기간의 감가상각액은 다른 자산의 장부금액에 포함되는 경우가 아니라면 당기손익으로 인식한다.
- 49 각 기간의 감가상각액은 일반적으로 당기손익으로 인식한다. 그러나 유형자산에 내재된 미래경제적효익이 다른 자산을 생산하는데 사용되는 경우도 있다. 이 경우 유형자산의 감가상각액은 해당 자산의 원가의 일부가 된다. 예를 들어 제조설비의 감가상각액은 재고자산의 가공원가로서 제조원가를 구성하고(기업회계기준서 제1002호 참조), 개발활동에 사용되는 유형자산의 감가상각액은 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'에 따라 해당 무형자산의 원가에 포함될 수 있다.

#### 감가상각대상금액과 감가상각기간

- 50 유형자산의 감가상각대상금액은 내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분한다.
- 51 유형자산의 잔존가치와 내용연수는 적어도 매 회계연도말에 재검토한다. 재검토결과 추정치가 종전 추정치와 다르다면 그 차이는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.
- 52 유형자산의 공정가치가 장부금액을 초과하더라도 잔존가치가 장부금액을 초과하지 않는 한 감가상각액을 계속 인식한다. 유형자

산을 수선하고 유지하는 활동을 하더라도 감가상각의 필요성이 부인되는 것은 아니다.

53 감가상각대상금액은 유형자산의 원가에서 잔존가치를 차감한 금액이다. 실무적으로 잔존가치는 경미한 경우가 많으므로 감가상각대상금액을 계산할 때 중요하게 다루어지지 않는다.

54 유형자산의 잔존가치는 해당 자산의 장부금액과 같거나 큰 금액으로 증가할 수도 있다. 이 경우에는 자산의 잔존가치가 장부금액보다 작은 금액으로 감소될 때까지는 유형자산의 감가상각액은 영(0)이 된다.

55 유형자산의 감가상각은 자산이 사용가능한 때부터 시작한다. 즉, 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이른 때부터 시작한다. 감가상각은 기업회계기준서 제1105호에 따라 자산이 매각예정자산으로 분류되는(또는 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함되는) 날과 자산이 제거되는 날 중 이른 날에 중지한다. 따라서 유형자산이 운휴 중이거나 적극적인 사용상태가 아니어도, 감가상각이 완전히 이루어지기 전까지는 감가상각을 중단하지 않는다. 그러나 유형자산의 사용정도에 따라 감가상각을 하는 경우에는 생산활동이 이루어지지 않을 때 감가상각액을 인식하지 않을 수 있다.

56 유형자산의 미래경제적효익은 주로 사용함으로써 소비하는 것이 일반적이다. 그러나 자산을 사용하지 않더라도 기술적 또는 상업적 진부화와 마모 또는 손상 등의 다른 요인으로 인하여 자산에서 얻을 것으로 예상하였던 경제적효익이 감소될 수 있다. 따라서 자산의 내용연수를 결정할 때에는 다음의 요소를 모두 고려한다.

(1) 자산의 예상 생산능력이나 물리적 생산량을 토대로 한 자산의  
예상사용수준



- (2) 자산을 교대로 사용하는 빈도, 수선·유지계획과 운휴 중 유지 보수 등과 같은 가동요소를 고려한 자산의 예상 물리적 마모나 손상
- (3) 생산방법의 변경, 또는 개선이나 해당 자산에서 생산되는 제품 및 용역에 대한 시장수요의 변화로 인한 기술적 또는 상업적 진부화. 자산을 사용하여 생산된 품목의 판매가격이 향후 하락할 것으로 예상된다면, 이는 그 자산이 기술적으로나 상업적으로 진부화될 것이 예상됨을 시사하며 결국 그 자산에 내재된 미래경제적효익의 감소를 나타내는 것일 수 있다.
- (4) 리스계약의 만료일 등 자산의 사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한

57 유형자산의 내용연수는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정된다. 유형자산은 기업의 자산관리정책에 따라 특정기간이 경과되거나 자산에 내재하는 미래경제적효익의 특정부분이 소비되면 처분할 수 있다. 이 경우 내용연수는 일반적 상황에서의 경제적 내용연수보다 짧을 수 있으므로 유사한 자산에 대한 기업의 경험에 비추어 해당 유형자산의 내용연수를 추정하여야 한다.

58 토지와 건물을 동시에 취득하는 경우에도 이들은 분리가능한 자산이므로 별개의 자산으로 회계처리한다. 채석장이나 매립지 등을 제외하고는 토지는 내용연수가 무한하므로 감가상각하지 아니한다. 그러나 건물은 내용연수가 유한하므로 감가상각대상자산이다. 건물이 위치한 토지의 가치가 증가하더라도 건물의 감가상각대상 금액에는 영향을 미치지 않는다.

59 토지의 원가에 해체, 제거 및 복구원가가 포함된 경우에는 그러한 원가를 관련 경제적효익이 유입되는 기간에 감가상각한다. 경우에 따라서는 토지의 내용연수가 한정될 수 있다. 이 경우에는 관련

경제적효익이 유입되는 형태를 반영하는 방법으로 토지를 감가상각한다.

### 감가상각방법

- 60 유형자산의 감가상각방법은 자산의 미래경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영한다.
- 61 유형자산의 감가상각방법은 적어도 매 회계연도 말에 재검토한다. 자산에 내재된 미래경제적효익의 예상되는 소비형태가 유의적으로 달라졌다면, 달라진 소비형태를 반영하기 위하여 감가상각방법을 변경한다. 그러한 변경은 기업회계기준서 제1008호에 따라 회계추정치의 변경으로 회계처리한다.
- 62 유형자산의 감가상각대상금액을 내용연수 동안 체계적으로 배부하기 위해 다양한 방법을 사용할 수 있다. 이러한 감가상각방법에는 정액법, 체감잔액법과 생산량비례법이 있다. 정액법은 잔존가치가 변동하지 않는다고 가정할 때 자산의 내용연수 동안 매 기간 일정액의 감가상각액을 계상하는 방법이다. 체감잔액법은 자산의 내용연수 동안 감가상각액이 매 기간 감소하는 방법이다. 생산량비례법은 자산의 예상조업도 또는 예상생산량에 기초하여 감가상각액을 계상하는 방법이다. 감가상각방법은 해당 자산에 내재되어 있는 미래경제적효익의 예상 소비형태를 가장 잘 반영하는 방법을 선택하고, 예상 소비형태가 달라지지 않는 한 매 회계기간에 일관성 있게 적용한다.
- 62A 자산의 사용을 포함하는 활동에서 창출되는 수익에 기초한 감가상각방법은 적절하지 않다. 그러한 활동으로 창출되는 수익은 일반적으로 자산의 경제적효익의 소비 외의 요소를 반영한다. 예를 들어, 수익은 그 밖의 투입요소와 과정, 판매활동과 판매 수량 및

가격 변동에 영향을 받는다. 수익의 가격 요소는 자산이 소비되는 방식과 관계가 없는 인플레이션에 영향을 받을 수 있다.

## 손상

63 유형자산의 손상여부를 결정하기 위해서는 기업회계기준서 제1036호를 적용한다. 기업회계기준서 제1036호는 자산의 장부금액의 검토방법, 자산의 회수가능액의 결정방법 및 손상차손과 손상차손환입의 인식시기를 설명하고 있다.

64 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

## 손상에 대한 보상

65 손상, 소실 또는 포기된 유형자산에 대해 제3자로부터 보상금을 받는 경우가 있다. 이 경우 보상금은 수취할 권리가 발생하는 시점에 당기손익으로 반영한다.

66 유형자산과 관련된 손상차손이나 기타 손실, 제3자에 대한 보상청구나 그 보상금의 수령 그리고 대체 유형자산의 매입이나 건설은 각각 구분되는 경제적 사건이므로 다음과 같이 분리하여 회계처리한다.

- (1) 유형자산의 손상은 기업회계기준서 제1036호에 따라 인식한다.
- (2) 폐기되거나 처분되는 유형자산은 이 기준서에 따라 제거한다.
- (3) 손상, 소실 또는 포기된 유형자산에 대해 제3자에게서 받는 보상금은 수취할 권리가 발생하는 시점에 당기손익으로 반영한다.
- (4) 대체 목적으로 복구, 매입 또는 건설된 유형자산의 원가는 이 기준서에 따라 결정한다.

## 제거

---

- 67 유형자산의 장부금액은 다음과 같은 때에 제거한다.
- (1) 처분하는 때
  - (2) 사용이나 처분을 통하여 미래경제적효익이 기대되지 않을 때
- 68 유형자산의 제거로 생기는 손익은 자산을 제거할 때 당기손익으로 인식한다(다만, 기업회계기준서 제1116호 '리스'에서 판매후리스에 대하여 달리 규정하는 경우는 제외). 차익(gains)은 수익(revenue)으로 분류하지 않는다.<sup>한2)</sup>
- 68A 그러나 통상적인 활동과정에서 타인에게 임대할 목적으로 보유하던 유형자산을 판매하는 기업은, 유형자산의 임대가 중단되고 판매목적으로 보유하게 되는 시점에 이러한 자산의 장부금액을 재고자산으로 대체하여야 한다. 이러한 자산의 판매 대가는 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따라 수익으로 인식해야 한다. 통상적인 활동과정에서 판매목적으로 보유하는 자산이 재고자산으로 대체되는 경우에는 기업회계기준서 제1105호가 적용되지 않는다.
- 69 유형자산은 여러 방법(예: 판매, 금융리스의 체결, 기부)으로 처분할 수 있다. 유형자산의 처분일은 기업회계기준서 제1115호의 수행의무 이행 시기를 판단하는 규정에 따라 수령자가 해당 자산을 통제하게 되는 날이다. 판매후리스에 의한 처분에는 기업회계기준서 제1116호를 적용한다.

---

한2) '개념체계'에 따르면 'income'은 'revenue'와 'gains'를 포함하는 '광의의 수익'개념이고, 한국채택국제회계기준에서는 'income'과 'revenue'를 동일하게 '수익'으로 번역하고 'gains'를 '차익 또는 이익'으로 번역함을 원칙으로 하였다. 다만, 'income'과 'revenue' 두 개의 용어를 명확하게 구분할 필요가 있는 경우 'income'은 '(광의의) 수익'으로 번역하였다. 차익은 흔히 관련 비용을 차감한 금액으로 보고되므로, '차익(gains)은 수익(revenue)으로 분류하지 않는다'는 차익을 통상적 활동에서 발생하는 경제적 효익의 총 유입액을 의미하는 수익으로 분류하지 않는다는 의미이다.

- 70 문단 7의 인식원칙에 따라 유형자산 항목의 일부에 대한 대체원가를 자산의 장부금액으로 인식하는 경우, 대체되는 부분이 별도로 분리되어 상각되었는지 여부와 관계없이 대체된 부분의 장부금액은 제거한다. 대체된 부분의 장부금액을 결정하는 것이 실무적으로 불가능한 경우에는, 대체된 부분을 취득하거나 건설한 시점의 원가를 추정하기 위한 지표로 그 대체원가를 사용할 수도 있다.
- 71 유형자산의 제거로 인하여 발생하는 손익은 순매각금액과 장부금액의 차이로 결정한다.
- 72 유형자산의 제거에서 생기는 손익에 포함되는 대가(금액)는 기업회계기준서 제1115호 문단 47~72의 거래가격 산정에 관한 요구사항에 따라 산정한다. 손익에 포함된 추정 대가(금액)의 후속적인 변동은 기업회계기준서 제1115호의 거래가격 변동에 관한 요구사항에 따라 회계처리한다.

## 공시

---

- 73 유형자산의 각 유형별로 다음사항을 공시하여야 한다.
- (1) 총장부금액을 결정하는 데 사용한 측정기준
  - (2) 감가상각방법
  - (3) 내용연수 또는 감가상각률
  - (4) 기초와 기말의 총장부금액, 감가상각누계액(손상차손누계액을 합한 금액)
  - (5) 기초장부금액에 다음의 변동내용을 가감하여 기말장부금액으로 조정된 내용
    - (가) 증가
    - (나) 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류된 자산이나 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함된 자산과 그 밖의 처분한 자산

- (대) 사업결합을 통한 취득
- (라) 문단 31, 39 및 40에 따른 재평가로 인하여 발생한 당기 증가금액이나 감소금액과 기업회계기준서 제1036호에 따라 기타포괄손익으로 인식되거나 환입된 손상차손으로 인한 당기 증가금액이나 감소금액
- (마) 기업회계기준서 제1036호에 따라 당기손익으로 인식한 손상차손
- (바) 기업회계기준서 제1036호에 따라 당기손익으로 환입한 손상차손
- (사) 감가상각액
- (아) 외화표시 재무제표를 기능통화에서 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이(예: 해외사업장의 재무제표를 보고기업의 표시통화로 환산할 때 발생하는 순외환차이)
- (자) 기타 변동사항

74 재무제표에 다음 사항도 공시한다.

- (1) 소유권이 제한되거나 부채의 담보로 제공된 유형자산의 내용과 금액
- (2) 건설중인 자산의 장부금액에 인식된 지출액
- (3) 유형자산을 취득하기 위한 약정액

74A 포괄손익계산서에 별도로 표시하지 않은 경우, 재무제표에 다음 사항을 공시한다.

- (1) 손상, 소실 또는 포기된 유형자산에 대해 제삼자에게서 받은 보상금액으로서 당기손익으로 인식된 금액
- (2) 생산된 재화 중 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 재화와 관련된 금액으로 문단 20A에 따라 당기손익에 포함한 매각금액과 원가, 그리고 그 매각금액과 원가가 포함되어 있는 포괄손익계산서의 개별 항목

- 75      감가상각방법의 선택과 내용연수의 추정은 판단을 요구하는 문제이다. 그러므로 적용하고 있는 감가상각방법과 추정내용연수 또는 감가상각률을 공시하면 경영진이 선택한 회계정책에 대해 재무제표 이용자들이 검토할 수 있게 되고 기업 간의 비교도 가능하게 된다. 이와 유사한 이유로 다음과 같은 사항도 공시한다.
- (1) 당기손익으로 인식되었거나 다른 자산의 원가에 포함된 감가상각액
  - (2) 기말의 감가상각누계액
- 76      회계추정치를 변경한 경우 회계추정치 변경의 성격과 당해 회계연도에 미치는 영향이나 후속 회계연도에 미치는 영향을 기업회계기준서 제1008호에 따라 공시한다. 이러한 공시는 다음과 같은 추정치에서 변경이 일어날 경우 필요한 것이다.
- (1) 잔존가치
  - (2) 유형자산의 해체, 제거 또는 복구 추정원가
  - (3) 내용연수
  - (4) 감가상각방법
- 77      유형자산의 항목이 재평가금액으로 기재된 경우 기업회계기준서 제1113호에서 요구하는 공시 사항에 추가하여 다음 사항을 공시한다.
- (1) 재평가기준일
  - (2) 독립적인 평가인이 평가에 참여했는지 여부
  - (3) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
  - (4) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
  - (5) 재평가된 유형자산의 유형별로 원가모형으로 평가되었을 경우 장부금액
  - (6) 재평가잉여금의 변동과 재평가잉여금에 대한 주주배당제한

- 78 기업회계기준서 제1036호에 따르면 이 기준서의 문단 73(5)(라)~(바)에서 요구하는 공시사항에 추가하여 손상된 유형자산에 관한 정보를 공시한다.
- 79 재무제표의 이용자들에게는 다음과 같은 정보도 목적적합할 수 있다.
- (1) 일시 운휴 중인 유형자산의 장부금액
  - (2) 감가상각이 완료되었으나 아직 사용되고 있는 유형자산의 총 장부금액
  - (3) 사용이 중지되었지만 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류되지 않은 유형자산의 장부금액
  - (4) 원가모형을 적용하는 경우, 유형자산의 공정가치가 장부금액과 중요한 차이가 있을 때 그 공정가치
- 따라서 기업이 이러한 금액을 공시할 것이 권장된다.

## 경과규정

---

### 80 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

- 80A 2014년 7월에 발표된 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선에 따라 문단 35가 개정되었다. 해당 개정내용은 개정내용 최초적용일 이후 시작되는 회계연도와 직전 회계연도에 인식되는 모든 재평가에 적용한다. 표시되는 더 이른 기간에 대한 조정 비교정보도 표시할 수 있으나, 반드시 표시하여야 하는 것은 아니다. 더 이른 기간에 대해 조정되지 않은 비교정보를 표시한다면, 해당 정보가 조정되지 않은 것임을 분명히 밝히고, 다른 기준에 따라 표시되었다고 기술하고 그 기준을 설명한다.
- 80B ‘농림어업: 생산용식물(기업회계기준서 제1016호 및 제1041호 개정)’을 최초로 적용하는 보고기간에 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 요구하는 양적 정보 중 당기 분은 공시할 필요가 없



지만 비교 표시되는 각 과거 기간 분은 공시한다.

- 80C '농림어업: 생산용식물(기업회계기준서 제1016호 및 제1041호 개정)'을 최초로 적용하는 보고기간 재무제표의 가장 이른 비교기간의 기초에 생산용식물을 공정가치로 측정하고 이를 그 시점의 간주원가로 사용할 수 있다. 과거 장부금액과 공정가치의 차이는 가장 이른 비교기간의 기초에 기초이익잉여금으로 인식한다.
- 80D 2020년 9월에 공표한 '유형자산: 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액'에 따라 문단 17과 74를 개정하였고, 문단 20A와 74A를 추가하였다. 이 개정내용을 처음 적용하는 재무제표에 표시된 가장 이른 기간의 시작일 이후에 경영진이 의도한 방식으로 가동할 수 있는 장소와 상태에 이른 유형자산에 대해서만 이 개정내용을 소급 적용한다. 이 개정내용의 최초 적용 누적효과는 표시되는 가장 이른 기간의 시작일에 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식한다.

## 시행일

---

- 81 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 81A [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 81B [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 한81B.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.
- 한81B.2 이 기준서를 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용하는 경우에는 문단 81C를 적용한다.

- 81C      기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)는 이 기준서의 문단 44를 개정하였다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)를 조기에 적용하는 경우에는 기업회계기준서 제1103호(2008년 개정)에 따른 이 기준서의 개정 내용도 동시에 적용한다.
- 81D      [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 81E      [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 81F      2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호에 따라 문단 6의 공정가치 정의와 회수가능액 정의가 개정되었고, 문단 26, 35 및 77이 개정되었으며, 문단 32와 33이 삭제되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.
- 81G      2012년 11월에 발표된 한국채택국제회계기준 연차개선에 따라 문단 8이 개정되었다. 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.
- 81H      2014년 7월에 발표된 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선에 따라 문단 35가 개정되고, 문단 80A가 추가되었다. 이러한 개정내용은 2014년 7월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기적용이 허용된다. 조기적용하는 경우 그러한 사실을 공시한다.
- 81I      2014년 12월에 발표한 ‘허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화’(기업회계기준서 제1016호 및 제1038호 개정)에 따라 문단 56을 개정하였고 문단 62A를 개정하였다. 이 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수

도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

- 81J 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에 따라, 문단 68A, 69, 72를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1115호를 적용할 때 적용한다.
- 81K 2015년 11월에 공표한 '농림어업: 생산용식물(기업회계기준서 제1016호 및 제1041호 개정)'에 따라 문단 3, 6, 37을 개정하였고, 문단 22A와 문단 80B~80C를 추가하였다. 이 개정 내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 문단 80C에서 규정한 사항을 제외하고는, 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 소급적용한다.
- 81L 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 4, 27을 삭제하였고, 문단 5, 10, 44, 68~69를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.
- 81M 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호에 따라 문단 29A와 29B를 추가하였다<sup>한3)</sup>. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.
- 81N 2020년 12월에 공표한 '유형자산: 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액'에 따라 문단 17과 74를 개정하였고, 문단 20A, 74A, 및 80D를 추가하였다. 이 개정내용은 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되, 조기 적용할 수도 있다. 개정내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

한3) 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 29A와 29B를 추가하였다.

## 기준서 등의 대체

---

82 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

83 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

## **기업회계기준서 제1016호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결**

---

### **기업회계기준서 제1016호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)**

기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 제정(2007. 11. 23.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

### **기업회계기준서 제1016호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2014년)**

기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 개정(2014. 12. 12.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

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

### **기업회계기준서 제1016호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2020년)**

기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 개정(2020. 9. 25.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 박세환(상임위원), 김동욱, 박희준, 오병관, 윤성수, 이경호, 이기화, 이명곤

# 결론도출근거

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

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

## 결론도출근거 목차

### IAS 16 ‘유형자산(Property, Plant and Equipment)의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC3
적용범위	BC4
인식	BC5~BC12A
수선용구의 분류	BC12A
인식시점의 측정	BC13~BC24
자산의 해체, 제거, 복구원가	BC13~BC16
의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액	BC16A~BC16R
자산교환거래	BC17~BC24
인식시점 이후의 측정	BC25~BC33H
재평가모형	BC25
재평가 방법 - 유형자산 재평가 시 감가상각누계액의 비례적 수정	BC25A~BC25J
감가상각: 측정단위	BC26~BC27
감가상각: 감가상각대상금액	BC28~BC29
감가상각: 감가상각기간	BC30~BC32
감가상각: 감가상각방법	BC33~BC33G
제거	BC34
제거일	BC34
처분이익의 분류	BC35
타인에게 임대할 목적으로 보유하는 자산	BC35A~BC35F
경과규정	BC36
공개초안에 대한 주요 변경의 요약	BC37
생산용식물의 회계처리(2014년 개정)	BC38~BC45
개요	BC38
배경	BC39~BC45



## 결론도출근거 목차

공개초안에 대한 변경	BC46~BC47
개정의 범위	BC48~BC62
IAS 16의 생산용식물의 회계처리에 대한 결론도출근거	BC63~BC68
IAS 16 사용에 대한 지지	BC64~BC67
원가·효익의 고려	BC68
생물적 변환	BC69~BC79
성숙전 생산용식물의 회계처리	BC70~BC72
생산용식물에서 자라는 생산물의 회계처리	BC73~BC79
생산용식물에 IAS 16 규정의 적용	BC80~BC94
측정 단위	BC80~BC81
성숙 시점	BC82
원가모형의 그 밖의 인식 및 측정 규정	BC83~BC85
원가모형의 공시 규정	BC86~BC91
재평가모형	BC92~BC93
규정의 배치	BC94
경과규정	BC95~BC98
현재 IFRS 재무제표 작성자인 경우	BC95~BC97
IFRS의 최초채택	BC98
예상되는 개정 영향에 대한 분석	BC99~BC117
개정 내용이 활동을 보고하는 방법에 미치는 예상 영향	BC106~BC107
개정 내용이 재무제표의 비교가능성에 어떻게 영향을 미치는지	BC108~BC110
기업 간 비교가능성	BC108
개별 기업의 보고기간 간 비교가능성	BC109
개정 내용으로 정보이용자의 미래현금흐름 평가 능력	
이 어떻게 향상될 것인지	BC111~BC113
개정 내용이 재무제표 이용자의 경제적 의사결정과	
분석 원가에 어떻게 영향을 미칠 것인가?	BC114~BC115

## 결론도출근거 목차

작성자의 준수 원가에 미치는 영향

BC116~BC117

IAS 16에 대한 소수의견

## IAS 16의 결론도출근거 관련 참고사항

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

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

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

국제회계기준		한국채택국제회계기준
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	제1101호 한국채택국제회계기준의 최초채택
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	제1105호 매각예정비유동자산과 중단 영업
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호 재무제표 표시
IAS 2	Inventories	제1002호 재고자산
IAS 7	Cash Flow Statements	제1007호 현금흐름표
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호 회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 17	Leases	제1017호 리스
IAS 18	Revenue	제1018호 수익
IAS 20	Accounting for Government Grants and	제1020호 정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	Disclosure of Government Assistance		
IAS 23	Borrowing Costs	제1023호	차입원가
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 40	Investment Property	제1040호	투자부동산
IAS 41	Agriculture	제1041호	농림어업
SIC 13	Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contributions by Venturers	제2013호	공동지배기업: 참여자의 비화폐성 출자
SIC 21	Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	제2021호	법인세: 재평가된 비상각자산의 회수
SIC 32	Intangible Assets - Web Site Costs	제2032호	무형자산: 웹 사이트 원가
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	제2112호	민간투자사업

## IAS 16 ‘유형자산(Property, Plant and Equipment)의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IAS 16에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다.

### 도입

---

- BC1 IASB가 2003년에 IAS 16을 개정하기 위해 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.
- BC2 2001년 7월에 IASB의 최초 의제의 하나로서 IAS 16을 포함한 일부 기준서의 개선 과제를 수행할 것이라고 발표하였다. 이 과제는 증권감독기구, 전문직 회계사 및 기타 이해관계자들이 기준서와 관련하여 제기한 질문과 비판을 고려하여 수행되었다. 이러한 ‘개선 과제’의 목적은 대체적 회계처리, 중복되는 사항 및 기준서 간에 상충되는 내용을 감소시키거나 제거하고, 정합화 문제를 다루며, 그 밖의 사항을 개선하는 데 있었다. 2002년 5월 IASB는 2002년 9월 16일을 외부검토의견제출 마감일로 하여 *IAS 연차개선 (Improvements to International Accounting Standards)* 공개초안을 발표하였고 공개초안과 관련하여 160여개의 외부검토의견서를 받았다.
- BC2A 2014년 6월에 공표한 ‘농림어업: 생산용식물(IAS 16 및 IAS 41 개정)’에 따라 생산용식물(bearer plants)이 포함되도록 IAS 16의 적용범위를 개정하였다. 생산용식물에서 자라는 생산물에는 IAS 41을 적용한다. 이 개정 내용에서는 생산용식물을 정의하고 생산용

식물을 IAS 16에 따라 유형자산으로 회계처리하도록 요구한다. 이 개정 내용은 문단 BC38~BC117에서 논의한다.

- BC3 IASB의 의도는 IAS 16이 정한 유형자산 회계처리에 대한 근본적인 접근방법을 재고하는 것은 아니었으므로, 이 결론도출근거에서는 IAS 16과 관련하여 IASB가 재고하지 않은 규정에 대해서는 논의하지 않는다.

## 적용범위

---

- BC4 IASB는 (1) 생물자산과 (2) 광업권과 석유, 천연가스 및 이와 유사한 비재생 자원과 같은 매장 광물을 개발하거나 유지하기 위하여 사용하는 유형자산에 대해서는 IAS 16의 규정을 적용하도록 명시하였다. IASB는 이와 같은 목적으로 사용하는 유형자산은 다른 유형자산과 특성이 동일하다는 점에 주목하였다.

## 인식

---

- BC5 기존의 IAS 16에서 개선할 만한 사항을 고려하면서, IASB는 두 가지 이유로 후속지출의 인식원칙에 대해 검토하였다. 첫째, 후속지출에 관한 기존의 인식원칙이 *Framework*에 언급된 자산의 인식원칙과 일관되지 않았다.<sup>1)</sup> 둘째, IASB는 유형자산을 유지하기 위한 지출과 성능을 개선하기 위한 지출의 구별이 실무상 어렵다는 점에 주목하였다. 어떤 지출은 두 가지 모두에 해당되는 것으로 보이기도 한다.

- BC6 IASB는 최종적으로 후속지출에 대해 별도의 인식원칙이 필요하지 않다고 결론내렸다. 그 결과, 기업은 모든 유형자산의 원가를 IAS 16의 일반 인식원칙에 따라 평가할 것이다. 또한, 유형자산 중 일

---

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

부분의 대체원가를 자산의 장부금액에 포함하여 인식하면, 그 대체원가와 대체되는 부분이 자산으로 이중 계상되지 않도록 대체되는 부분의 장부금액을 제거할 것이다. 이러한 제거는 대체되는 부분을 별도로 분리하여 감가상각하는지와 관계없이 이루어진다.

BC7 IASB는 인식원칙을 어떻게 처리할 것인지에 대해 쉽게 결론내리지 못하였다. 공개초안에서, IASB는 유형자산의 부분을 대체하는 후속지출에 대한 인식만을 IAS 16의 일반 인식원칙에 포함할 것을 제안하였다. 또한, 공개초안에서 IASB는 후속지출의 인식원칙이 계속하여 적용될 지출을 더욱 명확하게 구별하기 위해서 후속지출의 인식원칙을 수정할 것을 제안하였다.

BC8 공개초안에 대한 의견제출자들은 별도로 분리하여 감가상각하는 유형자산의 부분을 대체하는 후속지출은 일반 인식원칙을 적용하는 것이 적절하다고 동의했다. 그러나 수정된 두 번째 원칙이, 일반적으로 유형자산의 '수선과 유지'로 간주되는 일상적인 후속지출을 장부금액으로 인식하고 감가상각하는 결과를 가져올 수 있기 때문에 일반 인식원칙보다 더 명확한 것은 아니라고 의견제출자들이 주장했고 IASB는 이에 동의하였다. 이러한 결과는 IASB의 의도가 아니었다.

BC9 공개초안을 재심의하면서, IASB는 후속지출에 관하여 제안한 수정된 인식원칙을 유지할 수 없다고 결론내렸다. 또한, 기존의 IAS 16의 후속지출에 대한 원칙으로 되돌아간다면, *Framework*와 상충하는 문제가 해결되지 않고 실무상의 문제를 다루지 않는 등 아무 문제도 개선하지 않은 것이 되기 때문에, 기존의 IAS 16의 후속지출에 대한 원칙으로 되돌아 갈 수도 없다고 결론내렸다.

BC10 IASB는 모든 후속지출에 IAS 16의 일반 인식원칙을 적용하는 것이 최선이라고 결론내렸다. 이러한 해법에는 다음과 같은 장점이

있다.

- (1) IAS 16의 일반 인식원칙을 사용하면 *Framework*에 부합한다.
- (2) 하나의 인식원칙을 사용하는 것이 명확한 접근방법이다.
- (3) IAS 16의 일반 인식원칙을 유지하고 이 원칙을 제거원칙과 결합하면 발생사건, 즉 기업을 통한 유형자산의 흐름과 취득·처분 과정의 경제적 측면 모두를 재무제표에 반영하는 결과가 될 것이다.
- (4) 한 가지 인식원칙을 사용함으로써 일관성을 높일 수 있다. 두 가지 원칙이 있는 경우 어느 원칙을 언제 적용할지 명확하지 않으면 일관성은 달성되지 않는다. 그런데 IAS 16에서 어떤 항목들이 유형자산을 구성하는지를 다루지 않기 때문에 이러한 명확성은 보장되지 않는다. 왜냐하면, 특정 원가에 대해 일부에서는 신규 유형자산의 최초 원가로 볼 수도 있는 반면에 다른 일부에서는 기존 유형자산의 후속 원가로 볼 수도 있기 때문이다.

BC11 모든 후속지출에 IAS 16의 일반 인식원칙을 적용하도록 하였기 때문에, IASB는 그러한 후속지출에 IAS 16의 제거 원칙도 적용하도록 하였다. 공개초안에서, IASB는 별도로 구분하여 감가상각 하였으며, 일반 인식원칙에 따라 자산의 장부금액에 포함하여 인식한 후속지출에 의해 대체된 부분의 장부금액은 제거할 것을 제안하였다. 이러한 변화로 별도로 분리하여 감가상각하지 않으면서 대체된 부분도 동일한 접근방법을 따르도록 하였다.

BC12 IASB는 유형자산에 대한 후속지출 중에는 미래 경제적 효익을 추구하여 발생한 것으로 주장할 수도 있지만 일반 인식원칙에 따라 자산의 장부금액으로 인식하기에 충분하지 않은 후속지출도 있다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 유형자산의 일상적인 수선 원가는 발생한 때에 당기손익으로 인식하도록 이 기준서에 규정하기로 결정하였다.



## 수선용구의 분류

- BC12A IASB는 연차개선 2009 - 2011 주기(2012년 5월 발표)에서 수선용구의 분류기준에서 인식된 비밀관성을 다루어 달라는 요청에 응하였다. IAS 16 문단 8에 따르면 수선용구를 재고자산 또는 유형자산으로 분류하는 기준이 명확하지 않아 1년 넘게 사용되는 수선용구가 재고자산의 일부로 분류된다고 생각하는 이들이 있었다. IASB는 유형자산의 정의를 충족하는 예비부품, 대기성장비 및 수선용구와 같은 항목이 유형자산으로 인식된다는 것을 명확히 하도록 결정하였다. 이 정의를 충족하지 않는다면 재고자산으로 분류된다. IASB는 2011년 6월 공개초안에 대한 응답자들의 의견에 따라 특정 유형의 장비에 대한 분류를 명시적으로 언급하지 않았는데 유형자산의 정의가 이미 충분한 지침을 제공하기 때문이다. IASB는 또한 문단 8에서 예비부품과 수선용구가 유형자산 항목과 연계되어 사용되는 경우에만 유형자산으로 회계처리하는 규정을 삭제하였는데 이 규정이 유형자산의 정의에 비추어 볼 때 과도하게 제한적이었기 때문이다.

## 인식시점의 측정

---

### 자산의 해체, 제거, 복구원가

- BC13 기존의 IAS 16은 유형자산의 원가를 최초에 측정할 때 자산의 해체, 제거 및 그 부지의 복구 원가에 대한 의무를 인식한다면 그러한 의무에 해당하는 원가를 포함할 것을 제시하였다. IASB는 이에 대한 심의과정에서 실무에서 발생하는 관련 논제를 다루면서 이 지침의 개선 여부를 평가하였다.
- BC14 IASB는 이 개선 과제의 상대적으로 제한된 범위를 고려하여 한 가지 문제만을 다루는 것으로 결론내렸다. 그 문제는 유형자산을

(취득한 결과가 아닌) 사용한 결과로 발생하는 자산의 해체, 제거 및 복구 원가에 대한 최초 추정치를 유형자산의 원가에 포함할 것인지의 여부이다. 따라서 IASB는 다음 사항에 대한 회계처리를 다루지 않았다.

- (1) 인식한 의무에 대한 최초 추정 금액의 변동
- (2) 인식한 의무의 시간 경과에 따른 증가분이나 이자율 변동의 효과
- (3) 자산을 취득한 후 법률이 개정되어 생기는 의무와 같이 자산을 취득할 때에는 없었던 의무의 원가

BC15 IASB는 자산을 취득하면서 의무가 발생하든 아니면, 자산을 사용하면서 발생하든, 그 의무가 지니는 성격과 자산과의 관계는 동일하다고 보았다. 그래서 IASB는 특정기간 동안, 재고자산의 생산에서 발생한 것이 아니라, 자산 자체를 사용한 결과에 따라 발생한 의무인 자산의 해체, 제거 또는 복구 원가를 자산의 원가에 포함하여야 한다고 결론내렸다. 특정기간 동안 재고자산을 생산하기 위해 자산을 사용한 결과로 생긴 의무의 원가에 대해서는 IAS 2를 적용한다. IASB는 이러한 원가를 IAS 2에 따라 최초 회계처리하는 것은 그러한 원가의 성격 때문이라고 보았다. 게다가, 그렇게 하는 것은 이러한 원가를 유형자산의 원가 구성요소에 포함하여 생산 기간 동안 감가상각하면서, 감가상각액을 다른 자산(재고자산)을 생산하는 원가로 식별하여 당해 감가상각액이 그 다른 자산의 원가 중 일부를 구성하는 것과 동일한 결과에 이를 수 있다.

BC16 IASB는 IAS 16의 최초 측정 규정은 후속적으로 원가모형이나 재평가모형 중 어느 것을 적용하여 자산의 장부금액을 결정하기로 했는지에 영향을 받지 않기 때문에, IASB의 결정은 장부금액이 원가모형으로 결정되는 자산과 재평가모형으로 결정되는 자산 모두에 적용된다고 보았다.

## 유형자산: 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액 (2020년 개정)

### 배경

- BC16A 2020년 개정 전 문단 17(5)에서는 경영진이 의도한 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가에 자산이 정상적으로 작동하는지 시험하는 과정에서 발생하는 원가를 포함하되, 생산된 재화의 판매에 따른 순매각금액을 차감하도록 명시하였다. IASB는 다음과 같은 질문을 받았다.
- (1) 문단 17(5)에서 규정한 매각금액이 오직 시험과정에서 생산된 재화에만 관련되는 것인지
  - (2) 시험원가를 초과하는 매각금액을 유형자산의 원가에서 차감해야 하는지

- BC16B IASB의 조사에 따르면 기업별로 문단 17(5)의 요구사항을 다르게 적용하고 있는 것으로 나타났다. 일부 기업은 오직 시험과정에서 생산된 재화의 판매에 따른 매각금액만을 차감하였고, 다른 기업들은 자산을 경영진이 의도하는 방식으로 가동할 수 있는(사용 가능한) 장소와 상태에 이르기까지의 모든 매각금액을 차감하였다. 일부 기업의 경우 유형자산의 원가에서 차감된 매각금액은 유의적이고 시험원가를 초과할 수도 있다.

### 매각금액과 관련 원가의 당기손익 인식

- BC16C 문단 BC16B에서 언급하는 조사결과를 고려한 후, IASB는 유형자산이 사용 가능하기 전에 생산된 재화의 매각금액(의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액)을 유형자산의 원가에서 차감하는 것을 금지하기 위해 문단 17을 개정하기로 하였다.

BC16D IASB는 이 개정내용으로 재무보고가 개선될 것이라고 보았다. 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가는 재무보고를 위한 개념체계의 수익과 비용의 정의를 충족한다. 이러한 수익과 비용 항목들은 일정 기간의 기업 성과를 반영하므로 손익계산서에 포함되어야 한다.

BC16E 매각금액을 유형자산의 원가와 상계하도록 한 종전의 요구사항은 재무제표 이용자의 재무보고의 유용성을 감소시킨다. 왜냐하면 종전의 요구사항은 다음을 충실하게 나타내지 못하는 결과를 초래하기 때문이다.

- (1) 기업의 성과. 매각금액과 자산의 원가를 상계하면 일정 기간의 수익(revenue)[또는 이익(income)]이 과소계상된다. 더욱이 이와 같은 회계처리는 자산의 내용연수가 긴 경우에 기업의 성과에 지속적이고 장기적인 영향을 줄 수 있다. 매각금액을 상계할 경우, 그 자산의 감가상각대상금액이 감소되어, 결과적으로 자산의 내용연수에 걸쳐 비용으로 인식되는 감가상각금액이 감소된다.
- (2) 유형자산의 원가. 매각금액을 상계할 경우, 유형자산의 장부금액이 원가를 과소 표시하는 결과를 야기할 수 있다. 이로써 자산의 장부금액을 사용하는 지표(예: 자산수익률)의 유용성이 감소될 수 있다.

BC16F IASB는 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가를 당기손익으로 인식할 경우 재무제표 이용자들에게 유용한 정보를 제공하지 않을 수도 있다는 의견을 고려하였다. 이러한 견해를 가진 이들은 다음과 같은 이유로 이러한 판매금액[그리고 관련된 이익(margin)]이 예측가치가 거의 없을 수 있다고 주장하였다.

- (1) 이 판매금액은 일반적으로 비반복적이며 반드시 기업의 통상적인 활동의 산출물은 아니다.

- (2) 생산된 재화의 원가는 유형자산의 감가상각비를 포함하지 않을 것이다. 왜냐하면 그 자산의 감가상각은 사용 가능한 시점에 시작되기 때문이다.

BC16G 그러나 IASB는 그 매각금액이 예측가치가 거의 없을 수도 있다는 사실이 매각금액을 당기손익에서 제외할 강력한 논거는 아니라고 보았다. 손익계산서는, 예측가치가 거의 없을 수도 있지만 그럼에도 불구하고 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공하는 그 밖의 수익이나 비용 항목들을 포함한다. 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가를 당기손익으로 인식함으로써 기업의 성과와 재무상태를 보다 충실하게 나타내는 금액을 보고하게 된다. 이것은 또한 기업의 성과에 대한 확인가치를 가질 것이다. 문단 74A(2)의 공시 요구사항으로 재무제표 이용자는 이러한 매각금액과 원가에 주목하게 될 것이다(문단 BC16L~BC16M 참조).

#### 생산된 재화의 원가 측정

BC16H 외부검토의견 수렴을 위해 개정 공개초안을 발표할 때, IASB는 유형자산이 사용 가능하기 전에 생산된 재화의 원가 측정에 대한 요구사항을 제안하지 않았다. IASB의 개정 공개초안에 대하여 많은 의견제출자들은 IASB가 측정 요구사항을 개발할 것을 제안하였다. 그들은 생산된 재화의 원가를 측정하는 것은 광범위한 판단을 요구할 수 있어서 기업들이 원가를 측정하는 방법이 서로 다를 수 있다고 언급했다. 의견제출자들은 요구사항을 얼마나 자세히 기술하여야 하느냐에 견해를 달리했다. 일부는 IASB가 높은 수준에서 원칙만을 개발할 것을 제안한 반면 다른 의견제출자들은 세부적인 적용지침을 제공해줄 것을 제안하였다.

BC16I 이러한 검토의견을 고려한 후, IASB는 생산된 재화의 원가를 측정하는 경우 IAS 2를 적용하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 다음의 이유로 이와 같이 결정하였다.

- (1) IAS 2는 지나치게 자세하게 규정하지 않으면서도 원가를 측정하기 위한 체계를 정하고 있다.
- (2) 만약 기업이 생산된 재화의 판매가 기업의 통상적인 활동의 산출물이라고 판단한다면, 이미 원가를 측정할 때 IAS 2를 적용해야 할 것이다. 이러한 경우, 생산된 재화는 IAS 2의 재고자산의 정의를 충족한다. 재화의 판매가 기업의 통상적인 활동의 결과인지와 무관하게, 생산된 재화의 원가에 대하여 동일한 요구사항을 적용하는 것은 유용할 것이다.

BC16J 또한, IASB는 생산된 재화의 원가를 측정(예: 낭비된 비정상 재료 원가와 노무원가의 측정, 결합제품에 대한 배분, 유형자산의 건설 또는 개발에 부수적인 영업 관련 원가의 측정)하는 데 수반되는 판단은, 의도한 방식으로 사용하기 위해서 상당기간의 준비가 필요한 자산의 원가를 측정하는 경우, IAS 2와 그 밖의 IFRS를 적용할 때 이미 요구되는 판단과 실질적으로 다르지 않다고 결론 내렸다.

BC16K IASB는 몇몇 기업의 경우, 이 개정내용을 새로 적용하는 데 원가가 발생한다는 것을 인지하였다. 그러나 IASB는 생산된 재화의 원가를 IAS 2를 적용하여 측정하도록 하는 요구사항으로 제공되는 정보의 유용성보다 더 많은 원가를 부담하게 되지는 않는다고 결론 내렸다.

#### 표시와 공시

BC16L IASB는 재무제표 이용자들에게 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아닌 재화의 판매에 대한 정보를 제공하기 위해 문단 74A(2)의 요

구사항을 개발하였다. 재무제표 이용자들은 그들로 하여금 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액을 식별하게 하고, 이러한 매각금액과 관련 원가가 기업의 성과에 어떻게 영향을 미치는지를 이해할 수 있게 하는 정보가 유용할 것이라고 하였다.

BC16M IASB는 기업의 통상적인 활동의 산출물인 재화의 판매에 대하여는 IFRS 15와 IAS 2의 요구사항이 적용될 것이므로, 이러한 판매에서 생기는 매각금액과 관련 원가에 대해서는 유사한 요구사항을 개발하지 않기로 결정하였다.

BC16N 생산된 재화의 원가를 측정하기 위해서는 추정과 판단이 필요할 수 있다. 그러나 IAS 1을 비롯하여 다른 IFRS에서 이미 추정과 판단에 대한 정보를 공시하도록 요구하고 있으므로, IASB는 이와 관련하여 공시 요구사항을 추가하지 않기로 결정하였다.

BC16O IAS 1이 이미 예를 들면 다음에 대한 관련되는 요구사항을 포함하고 있기 때문에, IASB는 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가에 대하여 구체적인 표시 요구사항을 개발하지는 않기로 하였다.

(1) 수익과 비용의 상계

(2) 손익계산서에 별도 항목으로 수익과 비용의 표시

## 사용 가능하다는 것과 '시험'의 의미

- BC16P 문단 20에서는 유형자산이 언제 사용 가능한지를 판단하도록 요구한다. IASB는 기업이 이를 어떻게 결정하는지에 차이가 있다고 들었고, 자산이 언제 사용 가능한지를 명확히 하기 위한 제안사항을 고려하였다. 일부 기업은 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 유의적 매각금액이 존재한다는 것은, 사용 가능하다고 결정되기 이전에 이미 자산이 사용 가능하다는 것을 나타내는 것일 수 있다고 말했다. 그들은 그렇게 함으로써 종전에 비해 자산의 원가에서 차감하는 매각금액이 감소되어 매각금액의 인식방법의 변동 없이 문단 BC16B에서 식별된 문제를 다룰 수 있다고 보았다.
- BC16Q IASB는 자산이 언제 사용 가능하게 되는지를 명확히 하기 위해 IAS 16을 개정 하지는 않기로 결정했다. 이러한 개정은 좁은 범위가 아닐 것이다. 이러한 개정은 유형자산의 측정에 영향을 미칠 수 있고, 의도하지 않은 잠재적 영향을 평가하기 위한 추가적인 연구가 필요하다. 더욱이, IASB는 기업이 자산의 사용 가능한 시점을 결정하는 방법의 차이가 기업의 재무상태에 중대한 차이를 야기한다는 증거를 얻지 못했다.
- BC16R 그럼에도 불구하고, IASB는 문단 17의 '시험'의 의미를 명확히 하기로 결정했는데, 이는 기업이 유형자산의 사용 가능한 시점을 결정할 때에 이러한 명확화가 도움을 줄 수 있기 때문이다. IASB는 자산이 정상적으로 작동하는지 시험할 때 기업은 자산의 기술적, 물리적 성능을 평가한다고 결론 내렸다. 정상적으로 작동하는지에 대한 평가는 그 유형자산이 경영자가 최초로 예상한 영업이익수준을 달성했는지를 평가하는 것과 같이 자산의 재무적 성과를 평가하는 것이 아니다.



## 자산교환거래

- BC17      기존의 IAS 16의 문단 22는 (1) 동종 사업에서 유사한 용도로 사용하면서 유사한 공정가치가 있는 자산과의 교환으로 취득한 유형자산이나 (2) 유사한 자산의 지분과 교환하여 유형자산을 매각하는 경우, 그 거래에 따른 손익을 인식하지 않는다고 규정하였다. 새로운 자산의 원가는 이를 위해 지급한 취득대가의 공정가치가 아니라 제공한 자산의 장부금액으로 한다.
- BC18      기존의 IAS 16의 이러한 규정은 다음의 관점과 일관되었다.
- (1) 교환으로 이익가득과정이 완료되지 않는다면 자산의 교환에서 차익을 인식해서는 안된다.
  - (2) 유사한 성격과 가치가 있는 자산의 교환은 차익의 인식을 정당화하는 실질적 사건이 아니다.
  - (3) 만약 활성시장에서 관측할 수 있는 자산의 시장가격이 없다면 이러한 교환거래에서 차익을 인식하도록 규정하거나 허용하는 것은 교환되는 자산에 가공의 가치를 부여함으로써 차익을 '조작'할 수 있게 한다.
- BC19      위에서 기술한 접근방법과 관련하여 교환되는 자산의 성격이나 가치의 유사 여부를 어떻게 식별하는지에 관한 문제가 제기되었다. IASB는 이 주제에 대해 검토하였고 다음의 관점에 주목하였다.
- (1) *Framework*에 따르면, 자산의 교환에 따른 수익의 인식은 교환된 자산의 유사성 여부에 의해 결정되지 않는다.
  - (2) 수익은 반드시 이익가득과정이 완료되었을 때에만 가득되는 것은 아니며 이익가득과정이 완료된 때의 결정이 자의적인 경우도 있다.
  - (3) 일반적으로, IAS 16에 따라 허용되는 인식시점 이후의 두 가지 측정기준에 따르면 차익인식은 자산의 교환일 후로 이연할

수 없다.

- (4) 유사한 자산과 교환하여 취득한 유형자산을 ‘현재의 장부금액’으로 측정하도록 하는 규정을 삭제하면 자산 취득에 대한 측정과의 일관성이 높아질 것이다.

BC20 IASB는 IAS 16에서 비화폐성자산이나 화폐성자산과 비화폐성자산이 결합된 대가와 교환하여 취득하는 모든 유형자산은 공정가치로 측정하도록 규정하기로 결정하였다. 다만, 교환거래에 상업적 실질이 결여되어 있거나 교환되는 자산 양쪽 모두의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우에는, 교환으로 취득한 자산의 원가는 제공한 자산의 장부금액으로 측정하도록 규정하기로 결정하였다.

BC21 IASB는 공개초안에 대해 접수한 의견들에서 제기된 우려에 대응하여 ‘상업적 실질’의 검사를 추가하였다. 이러한 우려는 IASB의 제안에 따르면 기업이 상업적 실질이 없는 거래, 즉 기업의 경제적 측면에 식별가능한 효과가 없는 거래에서 취득한 자산을 공정가치로 측정한다는 것이었다. 상업적 실질의 평가를 요구하게 되면, 취득한 자산이 공정가치로 측정되는 (그리고 종종, 결과적으로 양도 자산의 처분이익이 수익으로 계상되는) 거래의 실질이 법률적 형식과 동일하다는 확신을 재무제표이용자에게 주는 데 도움이 된다는 점에 IASB는 동의했다.

BC22 IASB는 거래가 상업적 실질이 있는지를 평가할 때, 거래의 영향을 받는 영업 부분에서 발생할 것으로 합리적으로 기대될 수 있는 세후 현금흐름의 현재가치를 계산하여야 한다고 결론내렸다. 할인율에는 화폐의 시간가치와 그러한 영업에 특유한 위험에 대한 기업의 현행 평가를 반영해야 하며, 시장 참여자들의 평가를 반영하지는 않는다.

- BC23 IASB는 교환된 자산에 가공의 가치를 부여함으로써 차익을 ‘조작’할 위험을 최소화하기 위하여, 이러한 교환을 측정하는 공정가치의 사용에 ‘신뢰할 수 있는 측정’ 검사를 포함하였다. IFRS와 US GAAP의 정합화 과제를 고려하여, IASB는 ‘신뢰할 수 있는 측정’ 검사 방식을 변경할 것인지에 대해 논의하였다. IASB는 IASB의 지침과 US GAAP에 포함된 지침의 의미가 같다고 생각했기 때문에 이것이 불필요하다고 보았다.
- BC24 IASB는 유사한 성격과 가치가 있는 재화나 용역의 교환 또는 스왑에서 수익이 인식되지 않도록 하는 IAS 18<sup>2)</sup>의 입장을 유지하기로 결정하였다. IASB는 수익인식에 관한 과제를 의제로 채택하고 있고 이 과제가 완료될 때까지는 IAS 18에 대해 어떠한 유의적인 수정 제안도 하지 않는다.

## 인식시점 이후의 측정

---

### 재평가모형

- BC25 IASB는 유형자산의 재평가에 관해 각국의 기준제정기구들과 함께 연구활동에 참여하고 있다. 이 연구의 의도는 기준서의 국제적 정합성을 증진시키고자 하는 데 있다. 가장 중요한 논제는 재평가하기 위해 선호하는 측정 속성을 식별하는 일이다. 이 연구로 말미암아 IAS 16에 대한 개정 제안이 나올 수 있었다.

### 재평가 방법 - 유형자산 재평가 시 감가상각누계액의 비례적 수정

- BC25A IFRS 해석위원회는 재평가 전에 잔존가치, 내용연수 또는 감가상각방법이 재추정된 경우 재평가방법을 사용하여 측정하는 유형자

---

2) 2014년 5월에 공표한 IFRS 15는 IAS 18을 대체하였다. 또 교환의 당사자가 아닌 고객이나 잠재적 고객에게 판매를 쉽게 하기 위해 행하는 같은 사업 영역에 있는 기업 사이의 비화폐성 교환은 IFRS 15의 적용범위에서 제외된다.

산항목의 감가상각누계액 계산 시 실무에서 차이가 있다고 IASB에 보고하였다.

BC25B 문단 35(1)에서는 총장부금액이 재평가될 때 재평가되는 감가상각누계액은 총장부금액의 변동에 비례하여 수정해야 한다고 규정하고 있다.

BC25C 제출된 의견에서는 재평가 전에 잔존가치, 내용연수 또는 감가상각방법이 재추정된 경우에는 총장부금액의 변동과 같은 비율을 감가상각누계액 수정에 적용하는 것이 실무에서 문제를 일으켰다는 점에 주목하였다. 제출된 의견에서는 총장부금액과 장부금액 모두가 재평가된 경우를 예로 사용하였다.

BC25D 이러한 경우, 유형자산의 항목을 재평가할 때 감가상각누계액을 계산하는 방법에 대해 상반된 견해가 존재하였다.

(1) 일부는 감가상각누계액의 수정이 총장부금액의 변동과 항상 비례하는 것은 아니며, 이에 따라서 문단 35(1)은 개정되어야 한다고 생각한다.

(2) 문단 35(1)을 적용할 때 감가상각누계액과 총장부금액은 항상 비례적으로 수정해야 한다는 의견도 있다. 감가상각누계액의 비례적 수정에 요구되는 금액과 장부금액이 재평가금액과 일치되도록 총장부금액에 요구되는 감가상각누계액에 대한 실제 수정 금액의 차이는 IAS 8에 따라 회계오류로 처리한다.

BC25E 문단 6에서 '장부금액'의 정의는 '감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 후 인식되는 자산금액'이다. IASB는 유형자산의 항목을 재평가할 때, 해당 정의에서 감가상각누계액은 손상차손누계액을 고려한 후, 총장부금액과 장부금액의 차이로 계산되는 것을 암시한다는 점에 주목하였다.

BC25F IASB는 감가상각누계액의 수정이 총장부금액의 변동과 항상 비례

적인 것은 아니라는 문단 BC25D(1)에 제시된 견해의 지지자에게 동의한다. IASB는 총장부금액과 장부금액이 서로 비례적으로 재평가되지 않는 상황에서는 감가상각누계액이 총장부금액에 비례하여 수정될 수 없을 것이라는 점에 주목하였다. IASB는 잔존가치, 내용연수 또는 감가상각방법을 이전 기간에 재추정했는지와 상관없이 그러하다는 점에 주목하였다.

BC25G 예를 들어, 재평가된 총장부금액과 재평가된 장부금액 모두가 비례적이지 않은 관측가능한 자료를 반영하고 있다면, 장부금액을 총장부금액에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액에 일치시키기 위해서는, 감가상각누계액이 비례적으로 수정되지 못한다는 것을 보여준다. 그 점에서, IASB는 문단 35(1)의 규정이 장부금액의 정의와 일관되지 않는 것으로 여겨질 수 있다고 생각한다.

BC25H 또한, IASB는 문단 35(1)의 두 번째 문장에서 비례적으로 수정하는 방법이 지수를 적용하여 대체원가를 결정하는 방식으로 자산을 재평가할 때 흔히 사용된다고 기술하고 있기 때문에 비일관성이 강화된다는 점에 주목하였다. 감가상각누계액의 결정이 유형자산의 재평가모형 하에서 재평가를 하기 위해 사용한 평가기법의 선택에 달려있는 것이 아니기 때문에 해당 문장은 비일관성을 강화하였다.

BC25I 따라서, IASB는 다음과 같이 개정하기로 결정하였다.

- (1) 문단 35(1)에 총장부금액은 장부금액의 재평가와 일치하는 방식으로 조정한다고 기술한다.
  - (2) 문단 35(1)에 감가상각누계액은 손상차손누계액을 고려한 후 총장부금액과 장부금액의 차이로 계산한다고 기술한다.
  - (3) 문단 35(1)과 (2)에서 평가방법에 대한 참조를 삭제한다.
- IASB는 해당 개정내용에 사용된 문구와 일치하도록 문단 35(2)도 개정하기로 결정하였다

BC25J IASB는 문단 35(1)에 재평가 시점에 감가상각누계액을 조정할 때 손상차손누계액을 고려할 것을 요구하는 문구를 포함하기로 결정하였다. 이는 향후 재평가증가액이 발생하여 IAS 16의 문단 39와 IAS 36의 문단 119에 따라 종전의 손상차손누계액이 환입될 때 당기손익과 기타포괄손익으로 정확하게 분할하게 하기 위한 것이다.

#### 감가상각: 측정단위

BC26 기존의 IAS 16에 있는 감가상각원칙을 개정하여야 하는지에 관한 IASB의 논의사항에, 유형자산을 감가상각하기 위해 사용하는 측정 단위에 대한 고려가 포함되었다. IASB는 개별적으로 다양한 내용연수나 소비 형태를 갖고 있는 유의적인 부분들로 구성될 수 있는 자산임에도 불구하고 측정단위가 '자산 전체'로 결정되는 상황을 특별히 우려하였다. IASB는 이러한 상황에서 자산 전체에 대한 가중평균 내용연수와 같은 근사치를 이용하는 기법을 사용한다고 해서 유의적인 부분에 대한 기업의 다양한 기대치를 충실히 표현한다고 생각하지는 않았다.

BC27 IASB는 유형자산을 여러 부분으로 별도 구분하는 것에 관한 현재의 지침을 개정할 것을 공개초안에서 제안하고, 그런 다음 유형자산의 유의적인 부분들은 별도로 구분하여 감가상각할 필요성을 기준서에 명시함으로써, 기존의 IAS 16을 개선하는 방안을 모색하였다. 이렇게 함으로써 유형자산의 나머지 부분도 별도로 구분하여 감가상각하게 될 것이다.

#### 감가상각: 감가상각대상금액

BC28 감가상각원칙에 대한 논의 중에, IASB는 원가모형의 경우 기존의 IAS 16에서는 자산의 감가상각대상금액을 결정할 때 원가에서 잔

존가치를 차감하는 이유에 대해 명확하게 언급하고 있지 않다는 우려에 주목하였다. 일부에서는 정확성이 그 목적인다고 주장한다. 즉, 유형자산의 순원가를 반영하기 위해 감가상각금액을 감소시킨다고 주장한다. 다른 일부에서는 경제적 측면이 목적인다고 주장한다. 즉, 물가상승이나 그 밖의 이유로 내용연수 동안 자산 금액이 감소하는 것보다 더 크게 자산가치가 증가할 것이라고 기대되면 감가상각을 중단하여야 한다고 주장한다.

BC29 IASB는 자산의 감가상각대상금액을 결정할 때 잔존가치를 차감하는 목적을 명확하게 함으로써 기존의 IAS 16을 개선하기로 결정하였다. 개선과정에서 IASB는 '순원가'나 '경제적 측면'의 목적 어느 것도 완전히 채택하지는 않았다. IASB는 감가상각의 개념이 원가배분기법이기 때문에 물가상승이나 그 밖의 이유로 자산가치가 증가할 것이라는 기업의 기대가 자산을 감가상각할 필요정보보다 우선하지는 않는다고 결론내렸다. 따라서 IASB는 잔존가치에 대한 정의를, 처분을 예상할 만큼 자산이 이미 오래되었거나 낡았다면 현재(재무보고일에) 자산에 대해 받을 수 있는 금액으로 변경했다. 따라서 과거의 사건으로 인해 예상되는 잔존가치의 증가는 감가상각대상금액에 영향을 줄 것이다. 그러나 예상되는 마모나 손상의 효과 외에 잔존가치가 미래에 변동할 것이라는 예상은 감가상각대상금액에 영향을 주지 않는다.

## 감가상각: 감가상각기간

BC30 IASB는 자산의 내용연수는 그 자산이 사용 중이든 유훼 중이든 관계없이 사용가능한 전체 기간을 포함하기로 결정하였다. 유훼기간은 대부분 자산을 취득한 직후 그리고 자산을 처분하기 직전에 발생한다. 자산을 처분하기 직전이라 함은 자산을 매각하기로 하였거나 처분을 위해 기타의 형태로 보유하고 있는 경우를 말한다.

BC31 IASB는 자산을 보유하고 있는 동안 발생하는 자산의 용역잠재력 소비분을 재무제표에 반영하기 위해서는 내용연수가 한정된 자산을 운휴 여부에 관계없이 감가상각하는 것이 적절하다고 결론내렸다. IASB는 또한 매각예정자산의 측정에 대해서도 논의하였으나 정식으로 다루지는 않기로 결정하였다. IASB는 운휴 중이거나 아닐 수도 있는 매각예정자산에 다른 측정모형을 적용할 것인지는 다른 문제이며 개선 과제의 범위를 넘어서는 것이라고 결론내렸다.

BC32 2003년 7월에 IASB는 공개초안 제4호(ED 4) '비유동자산의 처분과 중단영업의 표시(Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations)'를 발표했다. ED 4는 IASB의 단기 정합화 과제의 일환으로 발표하였고 이는 개선 과제보다 범위가 확장된 것이다. ED 4에서 IASB는 자산이 특정 기준을 충족하면 '매각예정자산'으로 분류해야 한다고 제안했다. 특히, IASB는 이렇게 분류된 자산은 운휴여부와 상관없이 감가상각을 중단해야 한다고 제안하였다. 이 제안의 근거는 매각예정자산의 장부금액은 미래의 영업활동보다는 주로 매각을 통해 회수될 것이기 때문에 그 자산의 회계처리는 배분이 아닌 평가과정이 되어야 한다는 데 있었다. IASB는 ED4가 확정될 때 이에 맞추어 IAS 16을 개정할 것이다.

#### 감가상각: 감가상각방법

BC33 IASB는 감가상각방법의 변경을 어떻게 회계처리하는지를 고려하였다. IASB는 감가상각방법을 변경하는 것은 자산의 미래경제적 효익이 소비됨에 따라 기업이 감가상각을 인식하는 회계정책을 적용하는 데 사용된 기법의 변경이라고 결론내렸다. 따라서 이는 회계추정치의 변경이다.

BC33A IASB는 수익에 기초한 방법을 자산의 감가상각에 사용하는 것에



대한 우려를 다루기 위하여 IAS 16을 개정하기로 결정하였다. IASB의 결정은 IFRIC 12의 적용범위에 속하는 민간투자사업 무형자산의 적절한 상각방법을 결정할 때 '자산에 내재된 미래경제적 효익의 소비'라는 용어의 뜻을 명확히 해달라는 요구에 따르는 것이었다. 제기된 쟁점은 IAS 38의 문단 97과 98의 적용과 관련되어 있지만, IASB는 민간투자사업에서 발생한 무형자산에 국한하지 않고 광범위하게 쟁점을 다루기로 결정하였다.

BC33B IASB는 수익에 기초한 감가상각방법은 자산의 감가상각대상금액을 자산의 경제적 내용연수에 걸쳐 창출될 것으로 예상되는 총수익에 대한 한 회계기간에 창출되는 수익의 비율에 기초하여 배분하는 방법임을 주시하였다. 총수익 금액은 수량과 가격의 상호작용에 영향을 받고 예상되는 가격 변동이 반영된다.

BC33C IASB는 IAS 16 문단 60에서 사용되는 감가상각방법은 자산의 미래경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영한다고 기술한 것을 주시하였다. IASB는 비록 수익이 때로는 자산을 사용하여 창출된 산출물의 측정치로 여겨질 수 있지만 원칙적으로 수익은 유형자산 항목이 사용되거나 소비되는 방식을 반영하지 않는다고 보았다. IASB는 수익의 가격 요소가 인플레이션에 영향을 받을 수 있다고 보았고, 인플레이션은 자산이 소비되는 방식과 관련이 없다는 점에 주목하였다.

BC33D IAS 16의 지침에 기초하여, IASB는 공개초안 '허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화'(IAS 16 및 IAS 38 개정 제안, 이하 '공개초안'이라 한다)에서 자산의 사용을 포함하는 활동에서 창출되는 수익에 기초한 감가상각방법은 적절하지 않다는 것을 명확히 할 것을 제안하였다. 그 방법은 자산을 사용하여 소비되는 경제적 효익이 아니라 자산이 포함된 사업을 운영하여 창출되는 경제적 효익의 형태를 반영하기 때문이다.

BC33E 공개초안을 재심의하면서 IASB는 IAS 16 문단 60의 원칙이 “감가상각방법은 자산의 미래경제적효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영한다”는 것이므로 수익에 기초한 방법을 사용하는 것은 적절하지 않다는 결론을 재확인하기로 결정하였다. 자산의 사용을 포함하는 활동에서 창출되는 수익에 기초한 방법은 이와는 달리 자산의 사용에 의한 미래경제적효익의 창출에 기초한 방법이다. 또한 공개초안에 대한 의견 수렴의 결과로 IASB는 수익에 기초한 방법이 생산량비례법과 같은 결과를 가져오는 제한적인 상황에 대해 공개초안의 결론도출근거에 포함하였던 문구를 유지하지 않기로 결정하였다. 공개초안에 대한 많은 의견제출자들은 이러한 언급이 기준서에서 제안한 지침에 모순된다고 생각하였다.

BC33F IASB는 공개초안에서 체감잔액법을 적용할 때 진부화의 역할을 명확히 하기 위한 지침을 제공할 것을 제안하였다. 제안된 지침에 대한 의견에 따라, IASB는 해당 지침의 초점을 바꾸기로 결정하였다. IASB는 품목의 판매가격이 향후 하락할 것으로 예상된다면, 이는 그 자산이 기술적으로나 상업적으로 진부화될 것이 예상됨을 시사하며 결국 그 자산에 내재된 미래경제적효익의 감소를 나타낼 수 있다고 설명하기로 결정하였다. IASB는 기술적 또는 상업적 진부화의 예상은 미래경제적효익의 소비형태와 자산의 내용연수 모두에 대한 추정과 관련되어 있다는 점에 주목하였다. IASB는 체감잔액법이 IAS 16 문단 62에서 허용하는 감가상각방법이고 이는 자산에 내재된 미래경제적효익의 가속된 소비를 반영할 수 있다는 데에 주목하였다.

BC33G 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 IASB가 ‘경제적 효익의 소비’의 개념을 정의하고 이에 대하여 지침을 제공해야 한다고 제안하였다. 재심의하는 동안 IASB는 경제적 효익의 소비 개념을 설명하는 것은 더 광범위한 프로젝트가 필요하다는 것에 주목하면서

지침을 제공하지 않기로 결정하였다.

## 자가사용부동산에 대한 면제

BC33H IFRS 17 ‘보험계약’에 따라 IAS 16의 후속 측정 관련 요구사항을 개정하여 특정 상황에서 기업이 자가사용부동산을 마치 IAS 40 ‘투자부동산’에 따라 공정가치로 측정하고 공정가치의 변동을 당기 손익으로 측정하는 투자부동산인 것처럼 측정할 수 있는 선택권을 허용하였다. 이 면제 규정을 두기 위해 IASB가 고려하였던 사항은 IFRS 17의 결론도출근거 문단 BC65(3)에 있다.

## 제거

---

### 제거일

BC34 IASB는 유형자산의 매각으로 인한 차익에 대해 IAS 18<sup>3)</sup>의 재화의 판매에 대한 수익인식원칙을 적용하여야 한다고 결정하였다. 그 원칙의 요구사항은 기업이 인식한 수익에 대한 표현의 충실성을 보장한다. 표현의 충실성은 기업이 인식한 차익을 위한 적절한 목적이 된다. 그러나 IAS 16에서는, 수익인식원칙에 따른 기준은 수취한 대가의 인식보다는 처분한 자산의 제거를 다루게 된다. 대가의 인식에 이 원칙을 적용하면 이연차익을 인식하게 될 것이라는 결론에 이르게 될 수 있다. *Framework*에 따르면 이연차익은 부채의 정의를 충족하지 않는다. 따라서 IASB는 IAS 18에 있는 재화의 판매에 대한 수익인식 규정을 충족하기 전에는 유형자산을 제거해서는 안된다고 결론내렸다.

## 처분이익 분류

---

3) 2014년 5월에 공포한 IFRS 15는 IAS 18을 대체하였고 IFRS 15의 요구사항과 일치하도록 IAS 16 문단 69를 개정하였다.

BC35 IASB는 유형자산처분이익의 인식에 대해 재화의 판매에 대한 수익인식원칙을 적용하여야 한다고 결론내렸지만 손익계산서 표시에 대한 접근방법은 각각 달라야 한다고 결론내렸다. IASB는 재무제표이용자는 기업의 과거 성과를 평가할 때와 미래현금흐름을 예측할 때 이러한 이익과 통상적인 활동과정에서 재화를 판매한 대가를 서로 다르게 고려할 것이라고 결론내렸다. 이는 전형적으로 재화의 판매수익이 유형자산처분이익보다는 비슷한 금액으로 반복하여 발생할 가능성이 더 높기 때문이다. 따라서 IASB는 유형자산처분이익은 수익으로 분류하지 않아야 한다고 결론내렸다.

#### 타인에게 임대할 목적으로 보유하는 자산<sup>4)</sup>

---

BC35A IASB는 일부 산업에서 기업이 동일한 자산에 대해 임대 및 후속적인 판매 사업을 한다는 것을 확인하였다.

BC35B IASB는 이 기준서가 유형자산의 제거에서 발생하는 차익을 수익으로 분류하는 것을 금지하고 있다는 점에 주목하였다. IASB는 그 이유로 문단 BC35에서 '재무제표이용자는 기업의 과거 성과를 평가할 때와 미래현금흐름을 예측할 때 이러한 이익과 통상적인 활동과정에서 재화를 판매한 대가를 서로 다르게 고려할 것'이라고 언급하고 있다는 점에 주목하였다.

BC35C 그러한 논리와 일관되게 IASB는 동일한 자산에 대해 임대 및 후속적인 판매가 통상적인 활동에 포함되는 기업은 그 자산의 임대 및 판매로부터 수익을 인식하여야 한다고 결정하였다. IASB는 자산의 판매에 대해 순손익이 아닌 총판매수익을 표시하게 되면 이러한 기업의 통상적인 활동을 더 잘 반영할 것으로 보았다.

---

4) 문단 BC35A~BC35F는 2008년 5월에 발표된 'IFRS 연차개선'에서 IAS 16을 개정함에 따라 추가되었다. 이와 동시에 IASB는 IFRS 5와 IAS 36에서 사용된 용어를 일치시키기 위해 '회수가능액'의 정의에 있는 '순공정가치(net selling price)'를 '순공정가치(fair value less costs to sell)'라는 용어로 대체함으로써 문단 6을 개정하였다.

- BC35D IASB는 IAS 16, IAS 2 및 IAS 18<sup>5)</sup>의 공시 요구사항으로 인해 기업이 이용자를 위한 목적적합한 정보를 공시하게 될 것이라고 결론내렸다.
- BC35E 또한 IASB는 이러한 자산을 제조하거나 취득하기 위한 현금 지급액과 이러한 자산의 임대 및 판매로부터의 현금 수취액을 영업활동으로 표시하기 위해 IAS 7의 문단 14가 개정되어야 한다고 결론내렸다.
- BC35F IASB는 2007년에 발표된 *IFRS 연차개선(Improvements to International Financial Reporting Standards)*에 제안된 공개초안에 대해 접수된 검토의견들을 논의하였고, 몇몇 의견제출자들이 이 문제를 수익인식 과제나 재무제표 표시 과제와 같은 IASB의 주요 과제에 포함시키는 것을 선호한다는 점에 주목하였다. 그러나 IASB는 개정안이 그러한 과제가 종료되기 전에 재무제표 표시를 개선시킬 것이라고 보았으며, 종전 공개초안대로 문단 68A를 추가하기로 결정하였다. 몇몇 의견제출자들은 이 개정안의 ‘판매목적보유’라는 용어가 IFRS 5의 매각목적보유의 개념과 혼동될 수 있다는 우려를 제기하였다. 따라서 IASB는 이 개정안에서 그러한 상황에 IFRS 5가 적용되어서는 안된다고 명시하였다.

## 경과규정

---

- BC36 IASB는 비화폐성 자산의 교환을 포함하는 기존 거래에 상업적 실질의 유무를 소급하여 결정하는 것은 실무적으로 적용할 수 없을 것이라고 결론내렸다. 그 이유는 경영진이 과거일자를 기준으로 필요한 추정을 하면서 사후적으로 조정하는 것을 피할 수 없기 때문이다. 따라서 IASB는 IAS 8의 규정에 따라 미래의 비화폐성 자산의 교환을 포함하는 거래에 대한 최초의 측정을 평가할 때에만 상업적 실질을 고려해야 한다고 결정하였다.

---

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

BC36A 2013년 12월에 발표된 IFRS 2010-2012 연차개선에서는 문단 35가 개정되었다. IASB는 해당 개정내용을 개정내용 최초적용일 이후에 시작되는 회계연도와 직전 회계연도에 발생하는 모든 재평가에 적용하도록 요구해야 한다고도 결정하였다. IASB는 완전한 소급적용의 원가가 효익을 초과할 수 있다고 우려하였다.

## 유형자산: 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액 (2020년 개정)

---

BC36B 2020년 개정은 주로 광업 및 석유화학과 같은 몇몇 산업에만 영향을 미칠 것으로 예상된다. 그러므로 IASB는 IAS 8에 불구하고 별도의 경과규정이 필요한지를 고려하였다.

BC36C IASB는 IAS 8에 따라 개정내용을 소급 적용할 경우, 예상되는 비용이 효익보다 클 수 있다고 결론 내렸다. 특히, 영향을 받는 기업의 경우 여러 해 전에 사용 가능해진 자산에 소급하여 개정내용을 적용하는 것은 어렵고 많은 비용이 들 수 있다. IASB는 문단 80D의 경과규정은 표시되는 모든 기간에 개정내용을 적용하는 일관성을 증진시키지만, 개정내용을 최초로 적용할 때 재평가해야 하는 자산의 수를 제한한다고 보았다.

BC36D IASB는 다음과 같은 이유로 최초로 IFRS를 채택하는 기업을 위한 경과규정은 제공하지 않기로 결정하였다.

- (1) IFRS 1에서는 유형자산에 대해 간주원가 면제 규정을 제공한다. 면제 규정은 최초채택기업이 IAS 16을 참조하지 않고 유형자산을 측정할 수 있도록 허용한다.
- (2) 최초채택기업이 이 간주원가 면제 규정을 적용하지 않는다면, IAS 16의 모든 요구사항을 소급 적용한다. IASB는 최초채택기업에 IAS 16의 요구사항 중 한 가지 측면에만 관련되는 예외

규정이나 면제 규정을 제공하는 것은 효익이 거의 없을 것이라고 결론 내렸다.

## 공개초안에 대한 주요 변경의 요약

---

BC37 개정된 기준서에서 공개초안의 제안과 다르게 변경된 주요 내용은 다음과 같다.

- (1) 공개초안에는 두 가지의 인식원칙이 포함되었는데 그 중 하나는 이미 존재하는 유형자산의 후속지출에 적용하는 것이었다. 이 기준서에는 유형자산을 취득하기 위해 처음 발생하는 원가와 후속적으로 증설, 대체 또는 수선·유지와 관련하여 발생하는 원가 모두에 적용하는 하나의 인식원칙만 있다. 후자의 원가에 대해서도 발생시점에 그 인식원칙을 적용한다.
- (2) 공개초안에서 제안된 접근에 따르면, 비화폐성자산과 교환하여 취득한 유형자산은 자산을 취득하게 된 교환거래가 상업적 실질이 있는지에 관계없이 공정가치로 측정한다. 이 기준서에 따르면, 상업적 실질의 결여는 취득한 자산을 제공한 자산의 장부금액으로 평가하는 원인이 된다.
- (3) 이 기준서와 비교할 때, 공개초안에서는 유형자산 일부분의 원가가 유의적인 경우 최소한 그 부분만큼은 별도로 구분하여 감가상각한다는 원칙을 명확히 규정하지 않았다.
- (4) 공개초안에서 제안된 접근에 따르면, 일반 인식원칙에 따라 대체원가를 자산의 장부금액으로 인식할 경우 유형자산 중 대체된 부분의 장부금액은 제거해야 한다. 이 기준서에 따르면, 자산에서 별도로 구분하여 감가상각하지 않은 부분의 대체에 대해서도 이 접근방법을 적용한다.
- (5) 이 기준서를 확정하면서, IASB는 이에 따른 개정이 필요한 기준서 및 해석서로 IFRS 1, IAS 14, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 40, SIC-13, SIC-21, SIC-22, SIC-32를 식별하였다.

## 생산용식물의 회계처리(2014 개정)

---

### 개요

- BC38 IASB는 생산가능기간(productive life)에 걸쳐 생산물(produce) 재배만을 위하여 보유하는 생물자산의 유형, 즉 생산용식물이 있다는 것을 주시하였다. 2014년 개정의 기초가 된 IASB의 주요 결정은 생산용식물은 IAS 16에서 회계처리를 규정하는 유형자산처럼 처리해야 한다는 것이다. IAS 16에서는 원가모형이나 재평가모형 가운데 하나를 사용하는 것을 허용한다.

### 배경

- BC39 2014년 개정 전까지 IAS 41에서는 농림어업활동과 관련되는 모든 생물자산을 공정가치에서 추정 매각부대원가를 차감한 금액(이하 '순공정가치'라 한다)으로 측정하도록 요구하였다. 이는 공정가치 측정이 생물적 변환을 가장 잘 반영한다는 원칙에 기초한 것이다. IAS 41에서는 생물적 변환을 다음과 같이 정의한다. 생물적 변환: 생물자산에 질적 또는 양적 변화를 일으키는 성장, 퇴화, 생산 그리고 생식 과정으로 구성됨.
- BC40 IAS 41에서는 적용범위에 속하는 모든 생산용 생물자산과 소비용 생물자산에 하나의 회계처리를 요구한다. IAS 41에서는 공시 목적으로 생산용 생물자산과 소비용 생물자산을 구별할 뿐이다(IAS 41 문단 43~44 참조).
- BC41 이해관계자들은 IASB에 기름야자나무와 고무나무와 같은 성숙한 생산용 생물자산은 더 이상 유의적인 생물적 변환을 거치지 않으므로 공정가치로 측정하는 것이 적절하지 않다고 생각한다고 말하였다. 많은 이들은 이러한 성숙한 생산용 생물자산을 사용하는 것이 제조에서 사용하는 것과 비슷하다고 본다. 따라서 이해관계



자들은 유형자산에 원가모형이 허용되므로 이 생산용 생물자산에도 원가모형을 허용해야 한다고 하였다. 그들은 생산용 생물자산의 시장이 없을 때 공정가치 측정의 비용, 복잡성, 실무적 어려움, 순공정가치의 변동을 당기손익으로 인식하여 생기는 변동성도 우려한다고 말하였다. 더욱이 그들은 투자자, 재무분석가, 그 밖의 재무제표 이용자들이 이 생산용 생물자산의 공정가치 변동 영향을 제거하기 위하여 보고된 당기손익을 조정한다고 주장하였다.

BC42 IASB의 2011년 안건 협의에 대한 응답에서 농림어업을 언급했던 대부분의 의견제출자는 기름야자나무 농장과 고무나무 농장과 같은 농장의 공정가치 측정과 관련하여 우려를 나타냈고 문단 BC41에 제시된 우려를 해소하기 위해 해당 생산용 생물자산을 다루는 제한된 범위의 프로젝트를 선호하였다. 소수의 의견제출자만이 IAS 41에 대한 더 폭넓은 논의나 기준서 시행 후 검토(Post-Implementation Review; PIR)를 선호하거나, IAS 41을 개정할 필요가 없다고 응답하였다.

BC43 IASB는 생산용 생물자산을 다루는 제한된 범위의 프로젝트를 업무 계획에 추가하기 전에 일부 생산용 생물자산을 IAS 41의 적용 범위에서 제외하고 IAS 16에 따라 회계처리하는 제안에 대하여 아시아-오세아니아 회계기준제정기구그룹(AOSSG)[주로 말레이시아 회계기준위원회(MASB)]이 수행한 업무를 관찰하였다. 각국 회계기준제정기구, IASB의 신흥경제그룹(EEG, Emerging Economies Group)과 국제회계기준자문평의회는 그 제안을 여러 차례 논의하였다. 이 회의의 참석자들은 AOSSG·MASB의 제안과 IASB가 생산용 생물자산을 다루는 제한된 범위의 프로젝트를 시작하는 것에 강한 지지를 나타냈다.

BC44 IASB는 2012년 9월에 생산용 생물자산의 일부나 전부를 유형자산으로 회계처리(원가모형의 사용을 허용)할지를 고려할 목적으로

생산용 생물자산에 대한 제한된 범위의 프로젝트를 안전에 추가하기로 결정하였다. 제한된 범위의 프로젝트는 다음의 이유로 지지를 받았다.

- (1) 제한된 범위의 프로젝트에서 2011년 안전 협의의 의견제출자들이 우려하던 이 생물자산의 회계처리를 다루었다. 제한된 범위의 프로젝트는 각국 회계기준제정기구와 그 밖의 이해관계자에게서 지지를 많이 받았다. 그뿐만 아니라 2011년 안전 협의와 그 밖의 의견수집활동의 응답에 따르면 프로젝트로 예상되는 변화는 재무제표 작성자의 준수원가를 줄일 수 있고 재무제표 이용자에게 불리한 영향을 미치지 않는 것이라는 점이다.
- (2) 제한된 범위의 프로젝트는 더 포괄적인 프로젝트와 비교하여 적시성이라는 장점이 있었다. IASB는 MASB가 수행한 조사를 이용할 수 있어서 가장 중요한 논점을 상대적으로 빨리 다룰 수 있었다. 더 포괄적인 프로젝트를 진행하기 위해서는 IASB 안전에 여유가 생기기까지 기다려야 했을 것이고, 일단 시작되더라도 여러 해가 걸렸을 것이다.

BC45 IASB는 MASB가 수행한 작업, 각국 회계기준제정기구의 회의, 2011년 안전 협의에 대한 작성자의 의견과 스태프가 수행한 정보 이용자 의견수집활동에서 공개초안을 작성하기에 충분한 정보를 얻었다고 판단하였다. 더욱이 개정으로 예상되는 영향 분석에서 더 상세하게 설명(문단 BC99~BC117)하고 있는 바와 같이 이 프로젝트가 재무제표 이용자와 작성자가 추구한 제한적인 변화를 가져올 것으로 예상하였다. 따라서 IASB는 프로젝트를 토론서 없이 진행할 수 있다고 결론지었고 공개초안을 작성하여 2013년 6월에 발표하였다.

## 공개초안에 대한 변경

---

BC46 IASB는 공개초안에 대하여 외부검토의견서 72건을 받았다. 대다

수 의견제출자는 생산용식물을 IAS 16에 따라 회계처리하도록 하는 공개초안의 제안을 지지하였다. 의견제출자들이 추가로 제기한 세 가지 논점은 다음과 같다.

- (1) 그 밖의 생물자산으로 개정의 범위를 확대(문단 BC54~BC58 참조)
- (2) 자라고 있는 생산물에는 공정가치 측정을 요구하지 아니함(문단 BC75~BC78 참조)
- (3) 생산용식물이 IAS 16 문단 16(2)에 따라 '경영진이 의도하는 방식으로 사용하는 데에 필요한 장소와 상태'에 이르는 시점(성숙한 상태에 이르는 시점)에 대한 지침의 제공(문단 BC82 참조)

BC47 공개초안에 대해 제기된 논점을 IASB가 재심의 한 결과, 공개초안의 문구 수정 외에, 공개초안에서 제안한 개정 내용에서 다음 세 가지가 달라졌다.

- (1) 생산용식물 정의의 기준'(3)'을 수정하였다(문단 BC62 참조).
- (2) 경과규정을 명확히 하였다(문단 BC96 참조).
- (3) IAS 8 문단 28(6)의 공시 규정을 IAS 16 개정과 IAS 41 개정에서 당기 분에는 면제하도록 하였다(문단 BC97 참조).

문단 BC48~BC117에서는 IASB가 개정 내용을 작성하면서 고려한 사항과 공개초안에서 제안한 개정 내용을 제한적으로만 변경한 이유를 요약한다.

## 개정의 범위

---

BC48 IASB는 생산용 생물자산의 일부나 전부를 IAS 41 대신 IAS 16에 따라 회계처리하여야 할지 고려하기 전에, 이러한 개정을 위해 먼저 생산용 생물자산을 정의할 필요가 있다고 결정하였다. IASB는 범위를 결정할 때 먼저 네 가지 대안을 논의하였다.

- (1) 대안 1: 전용 모형(no-alternative-use model). IAS 41 개정의 범위를 수확물을 생산하거나 공급하는 데에만 사용(생산용 생물

자산으로만 사용)하고 한 회계기간을 초과하여 사용할 것으로 예상하는 생물자산으로 제한한다.

- (2) 대안 2: 지배적 용도 모형(predominant-use model). IAS 41 개정의 범위를 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용하는 것이 지배적이고(주로 생산용 생물자산으로 사용) 한 회계기간을 초과하여 사용할 것으로 예상하는 생물자산으로 제한한다.
- (3) 대안 3: 식물 전용 모형(no-alternative-use model-plants only). 이것은 가축이 아닌 식물만 포함한다는 것을 제외하면 대안 1과 같다.
- (4) 대안 4: 식물 지배적 용도 모형(predominant-use model-plants only). 이것은 가축이 아닌 식물만 포함한다는 것을 제외하면 대안 2와 같다.

BC49 IASB가 IAS 41 개정의 범위를 정할 때 먼저 고려한 사항은 ‘전용’ 모형을 따를 것인지 ‘지배적 용도’ 모형을 따를 것인지였다. IASB는 기업이 생산용 생물자산으로 사용하는 많은 유형의 가축이 소비용 생물자산이라는 공통적인 대체 용도도 있다고 보았다. 예를 들면 기업은 양을 양모(생산용 속성) 또는 양고기(소비용 속성)를 얻기 위하여 혹은 둘 다를 얻기 위하여 기를지를 선택할 수 있다. 일부 나무는, 예를 들면 가구 생산용 목재(소비용 속성)와 과일(생산용 속성) 모두를 얻기 위하여 재배한다는 점도 주시하였다.

BC50 IASB는 지배적 용도 모형은 지배적인 용도를 결정하기 위하여 추가 판단이 필요하고 지배적인 용도가 바뀌면 IAS 16과 IAS 41 사이의 재분류 결과를 다를 필요가 있을 것이므로 전용 모형보다 적용하기가 더 어려울 것이라고 보았다. 그에 반하여 생산용 생물자산으로만 사용되는 생물자산으로 범위를 제한한다면 판단하고 재분류할 필요가 거의 없을 것으로 예상하였다.

BC51 IASB는 생물자산을 일정 기간 생산용 생물자산으로 사용한 후 수

확물로 팔고자 한다면 공정가치 측정이 그 자산을 미래에 판매하여 생기는 미래경제적효익에 대한 유용한 정보를 제공해 줄 것이라는 점도 주목하였다. 더욱이 생물자산을 보통 수확물로 판매한다면 토지와는 별도로 생물자산을 판매할 수 있는 활성시장이 흔히 있을 것이고 이는 공정가치 정보를 즉시 구할 수 있고 원가 측정보다 쉽게 적용할 수 있음을 뜻한다. IASB는 2011년 안건 협의에서 의견제출자들이 제기한 우려가 일반적으로 기업에서 대체용도가 없고 토지 요소와는 별도로 시장가치를 지니지 않은 식물과 관련되어 있다는 점에도 주목하였다. 따라서 시장에서 일어나는 판매 거래는 생산용식물과 토지를 포함한 것일 것이고 아마 농장 전체일 것이다. 이러한 이유로 IASB는 생산용 생물자산으로만 사용하는 생물자산만으로 범위를 제한하기로 결정하였다.

BC52 IASB가 범위를 정할 때 두 번째로 고려한 사항은 가축을 IAS 41 개정 범위에 포함할지였다. IASB는 가축을 포함하면 원가모형의 사용을 더 복잡하게 만들 것으로 보았다. 식물과 달리 가축은 땅에 심어져 있지 않고, 보통 가축의 활성시장이 있다. 이는 공정가치 정보를 즉시 구할 수 있고 원가 측정보다 적용하기 쉬울 것임을 뜻한다. 문단 BC51에서 언급한 바와 같이 2011년 안건 협의에 의견제출자들이 제기한 우려는 주로 가축이 아닌 식물과 관련되어 있다. 따라서 IASB는 범위를 식물로 제한하기로 결정하였다.

BC53 문단 BC49~BC52에서 고려한 사항에 기초하여 IASB는 대안 3으로 결정하였다.

BC54 공개초안에 대한 많은 의견제출자는 문단 BC41에서 요약한 이해관계자들의 공정가치 측정에 대한 우려와 IASB가 생산용식물을 IAS 16에 따라 회계처리하도록 하는 공개초안의 논리(문단 BC63~BC68에서 반복됨)는 생산용 가축과 수확물을 생산하는 데 주로 사용하는 식물과 같은 그 밖의 생물자산에도 동일하게 적용

된다고 하였다. 이들은 생산용식물만을 선택하는 것에 개념적인 근거가 없고 수확물을 생산하고 공급하는 데 사용하는 모든 생물 자산을 같은 방법으로 회계처리해야 한다고 하였다.

BC55 공개초안의 제안을 재심의하는 과정에서, IASB는 2011년 안건 협의에서 의견제출자들이 제기한 우려를 다루기 위하여 제한된 범위의 프로젝트를 IASB의 안건에 추가했었음을 주목하였다. 그 우려는 주로 수확물 재배만을 위하여 사용하는 식물(예: 기름야자나 무 농장과 고무나무 농장)에 대하여 제기되었다. IASB는 제한된 범위의 프로젝트를 IASB의 안건에 추가하였던 시점에 IAS 41의 포괄적인 검토를 수행하기 위한 자원이 없었다는 점에 주목하였었다. 그러나 IASB는 제한된 범위의 프로젝트라면 빨리 다룰 수 있을 것이라고 보았다.

BC56 범위를 가축까지 확대할 것을 제안했던 대부분의 공개초안 의견제출자는 IASB가 범위를 생산용식물로 제한한 핵심적인 이유가 생산용 가축의 최초 원가 측정의 복잡성이라는 점을 인정하지 않았다. 몇몇 의견제출자들은 문단 BC52에서 IASB가 생산용 가축에 원가모형을 적용하기는 복잡할 것이라고 본 내용에 동의하지 않았고 일부 국가에서는 원가에 기초한 모형을 가축에 사용한다는 점에 주목하였다. 그러나 그들은 IAS 16에 있는 원가모형과 같은 모형을 가축에 적용하는 방법에 대한 정보를 추가로 제공하지는 않았다.

BC57 IASB는 개정 내용을 개발하기 전과 개발하는 동안 생산용식물을 IAS 16에 포함하는 것의 결과에 대해 이해관계자에게서 많은 정보를 얻었다. 그러나 IASB는 그 밖의 생물자산과 관련된 이 논점들에 대해서는 제한된 정보만을 얻은 것에 주목하였다. IASB는 IAS 16이 적절한지, 그 생물자산에 일관되게 적용할 수 있는지를 이해하지 않은 상태로 프로젝트의 범위를 확대해서는

안 된다는 점에 동의하였다. IASB는 이러한 이해를 하기 위해서는 시간이 걸려 공개초안의 완성이 지연될 것이라고 보았다. IASB는 그러한 범위 확대 요구가 프로젝트를 더 복잡하게 하여 제한된 범위의 프로젝트 대신 IAS 41의 포괄적인 검토에 속하는 개념적인 쟁점을 제기할 것이라는 점에도 주목하였다.

BC58 IASB는 개정 내용을 농장 사업의 당면한 요구를 다루고 재무보고를 유의적으로 개선하는 결과를 가져오는 것으로 의견제출자들이 일반적으로 인식한다는 점에 동의하였다. 따라서 IASB는 개정을 빨리 마무리 짓기 위하여 제한된 개정 범위를 확대하지 않기로 결정하였다.

BC59 공개초안에서는 생산용식물을 다음 모두에 해당하는 식물로 정의한다.

- (1) 수확물을 생산하거나 공급하는 데 사용한다.
- (2) 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산할 것으로 예상한다.
- (3) 살아있는 식물로 판매하거나 수확물로 수확할 의도가 없다  
(부수적인 폐물로 판매하는 경우는 제외한다).

BC60 IASB는 일부 작물은 뿌리가 다음 기간에 작물의 싹을 틔우기 위해 땅속에 남아있기 때문에 다년생 식물이라는 점에 주목하였다. 사탕수수의 뿌리가 두 번째 수확을 위하여 유지된다면 사탕수수가 그 하나의 예가 될 것이다. IASB는 기업이 한 회계기간을 초과하여 생산물을 생산하기 위하여 뿌리를 유지하고 이후에 뿌리를 판매하지 않는다면 뿌리는 생산용식물의 정의를 충족할 것이라는 점에 동의하였다. IASB는 이것을 개정 내용에 명확히 할 필요는 없다고 결정하였고 대부분의 공개초안 의견제출자는 이에 동의하였다.

BC61 일부 공개초안 의견제출자들은 다양한 식물에 생산용식물의 정의

를 적용하기 위한 지침을 요구하였다. 그러나 생산용식물의 다양성 때문에 IASB는 특정 유형의 식물에 대한 지침을 추가하지 않기로 결정하였다.

- BC62 IASB는 개정 내용이 수확물의 생산이나 공급에만 사용되는 식물만 포함하는 것을 확실히 하기 위하여 정의의 기준 ‘(3)’을 ‘수확물로 판매될 가능성이 희박하다(부수적인 폐물로 판매되는 경우는 제외한다)’로 수정하기로 결정하였다. IASB는 생산용식물이 살아있는 식물이라는 것도 정의에서 명확히 하였다. 제안된 정의에 그 밖에 다른 변경은 없었다.

## **IAS 16의 생산용식물의 회계처리에 대한 결론도출근거**

---

- BC63 IASB는 유형자산에 대한 IAS 16의 현행 규정이 생산용식물에 적절한지와 문단 BC41에서 이해관계자들이 제기한 우려를 고려하였다. IASB는 IAS 16을 생산용식물에 적용하는 것이 적절하다고 결론을 내렸다. 문단 BC64~BC68에서 IASB의 결론을 지지하는 이유들을 설명한다.

### **IAS 16 사용에 대한 지지**

- BC64 2014년 개정 전까지 IAS 41에서는 농림어업활동과 관련되는 모든 생물자산을 순공정가치로 측정하도록 요구하였다. 이는 공정가치 측정이 생물적 변환을 가장 잘 반영한다는 원칙에 기초한 것이다. 그러나 성숙한 생산용 생물자산은 충분히 자랐기 때문에(자라고 있는 생산물과는 별도로) 생물적 변환이 미래경제적효익을 창출하는 데 더 이상 유의적이지 않다. 생산용식물은 여러 기간에 걸쳐서 생산물을 생산하는 데에만 사용된다. 이 기간 후에 생산용식물은 보통 폐기된다. 따라서 생산용식물에서 유일한 유의적인 미래경제적효익은 그것이 창출하는 수확물의 판매에서 생긴다.



- BC65 IASB는 공정가치 측정이 어느 한 시점의 생산용식물의 질과 생산 가능량(productive capacity)의 지표를 제공해 줄 수는 있지만, 수확물의 판매로 가치가 실현되는 생물자산을 공정가치로 측정하는 것보다 생산용식물을 공정가치로 측정하는 것이 재무제표 이용자에게는 덜 중요하다는 점에 주목하였다.
- BC66 생산용식물은 유형자산의 정의를 충족한다. 수확물을 생산하기 위하여 성숙한 생산용식물을 사용하는 것은 제품을 생산하기 위하여 기계를 사용하는 것과 비슷하다. 생산용식물에서 경제적 효익을 얻는 방식은 생산 공장에서 경제적 효익을 얻는 방식과는 비슷하고 판매하기 위하여 재배하는 생물자산과는 다르다. 생산용식물이 미래에 이익을 창출할 가능성이 그 수명에 걸쳐 점진적으로 감소하는 것은 그 밖의 감가상각자산(예: 공장과 기계)과도 비슷하다.
- BC67 개념체계<sup>6)</sup>에는 비슷한 자산을 비슷한 방법으로 회계처리하면 보고정보의 의사결정 유용성이 향상된다는 가정이 있다. 생산용식물이 자라는 토지, 생산용식물의 성장을 돕는 데 사용하는 구축물과 농기계는 IAS 16에 따라 측정한다. 생산용식물은 공장 및 기계와 형태가 다르지만 사용하는 방법의 유사성은 그것들을 같은 방법으로 회계처리하는 것을 뒷받침해 준다.

#### 원가·효익의 고려

- BC68 IASB는 2011년 안건 협의에 대한 의견과 스태프가 수행한 의견수집활동에 기초하여 많은 재무제표 작성자들이 생산용식물을 공정가치로 측정하는 원가가 재무제표 이용자들의 효익을 초과한다고 인정한 점에 주목하였다. IASB는 스태프가 수행한 의견수집활동에서 협의한 거의 모든 투자자와 재무분석가가 생산용식물에 대

6) 이 결론도출근거에서 언급하는 ‘개념체계’는 2010년에 공표되어 이 기준서가 개정되었을 당시 시행 중이었던 ‘재무보고를 위한 개념체계’를 말한다.

한 IAS 41의 공정가치 정보를 제한적으로만 이용하였다고 한 점도 주시하였다. 투자자와 재무분석가가 제시한 가장 중요한 이유는 다음과 같다.

- (1) 영업 실적과 현금흐름에 대한 정보가 그들의 예측과 분석에 더 목적 적합하다. 따라서 그들은 분석하기 위하여 사용한 수치에서 생산용식물의 순공정가치 변동분을 차감한다.
- (2) 가치평가는 유의적인 경영진 판단이 수반되고 조작 가능성이 있으며 기업 간에 가정이 유의적으로 다르기 때문에 공정가치 측정에 의존하는 데 우려가 있다.
- (3) 생산용식물의 공정가치 정보는 관련되는 토지, 토지개량, 농기계 등의 공정가치 정보가 없으면 매우 유용하지는 않다.

## 생물적 변환

---

BC69 IAS 41의 공정가치모형은 공정가치 측정이 생물적 변환을 가장 잘 반영한다는 원칙에 기초한다. 일단 생산용식물이 성숙하면 생산물 재배만을 위하여 보유하며 따라서 이후의 생물적 변환은 자라고 있는 생산물과는 달리 미래경제적효익의 창출에 더 이상 유의적이지 않다. 결국 IASB는 생산용식물을 IAS 41 대신 IAS 16에 따라 회계처리하여야 한다고 결정하였다(문단 BC63~BC68 참조). 그러나 IASB는 이와 같은 주장이 생산용식물이 성숙하여 생산물을 생산하게 되기 전에는 사실이 아니라는 점에 주목하였다. 생산용식물은 성숙하기 전까지 성장기에 있으므로 유의적인 생물적 변환을 겪는다. 더욱이 IASB는 생산용식물에서 자라는 생산물(예: 포도나무에서 자라는 포도)도 수확되기 전까지 생물적 변환을 겪는다는 점도 주목하였다. 문단 BC70~BC79에서는 IASB가 성숙하기 전의 생산용식물과 생산용식물에서 자라는 생산물과 관련되는 IASB의 결론을 지지하는 이유를 설명한다.

### 성숙 전 생산용식물의 회계처리

- BC70 IASB는 생산용식물이 성숙하기 전의 생산용식물에 공정가치 접근법을 적용해야 할지 원가누계 접근법을 적용해야 할지를 고려하였다.
- BC71 IASB는 생산용식물이 성숙하기 전에 생물적 변환을 겪는데 이것이 자가건설 유형자산과 구별되는 점이라는 데 주목하였다. 이러한 생물적 변환은 원가누계 접근법으로는 반영되지 않을 것이다. IASB는 공정가치 접근법은 공정가치 측정이 생물적 변환을 가장 잘 반영한다는 IAS 41의 원칙과 일관될 것이라는 점도 주목하였다.
- BC72 그러나 IASB는 IAS 16에서 자가건설 기계장치를 측정할 때 내부이익을 포함하지 않는다는 점에 주목하였다. 이에서 유추하면 생물적 변환도 포함하지 않아야 한다. IASB는 스태프가 수행한 의견수집활동에서 대부분의 투자자와 재무분석가는 생산용식물에 대한 IAS 41의 공정가치 정보를 제한적으로만 이용하였고, 생산용식물의 공정가치 측정은 생산용식물의 수명 주기 초기에 특히 주관적이라고 하였다는 점도 주목하였다. IASB는 이러한 이유로 생산용식물이 성숙하기 전에는 이를 원가누계액으로 측정해야 한다고 결정하였다. IASB는 생산용식물이 살아있는 동안 내내 IAS 16을 적용하도록 하는 것이 더 단순할 것이라고도 보았다. 거의 모든 공개초안 의견제출자는 생산용식물이 성숙하기 전에는 원가누계 접근법을 적용하여 생산용식물을 측정하는 것을 지지하였다.

#### 생산용식물에서 자라는 생산물의 회계처리

- BC73 IASB는 생산물을 수확시점에만 순공정가치로 인식해야 할지 생산물이 자라기 시작할 때부터 순공정가치로 인식해야 할지를 고려

하였다.

BC74 IASB는 생산물이 생산용식물에서 자라는 소비용 생물자산이고 생산물의 성장에 따라 생산물 판매로 예상되는 수익이 직접 증가한다고 보았다. 따라서 자라는 생산물을 공정가치로 측정하는 것은 재무제표 이용자에게 기업이 실제 실현할 미래현금흐름에 대한 유용한 정보를 제공한다. 반면 생산용식물은 그 자체로 팔리지 않고 생산용식물의 공정가치 변동이 기업의 미래현금흐름에 직접 영향을 미치지 않는다는 점이다. IASB는 생산물이 결국 생산용식물에서 분리되어 보통 별도로 판매되는데, 이는 생산물 자체의 시장가치가 있음을 뜻한다고도 보았다. 이는 많은 생산용식물이 땅에 심어져 있는 동안에만 판매될 수 있기 때문에 자체로 관측할 수 있는 시장가치가 거의 없을 것이라는 점과 대조적이다.

BC75 많은 공개초안 의견제출자는 생산물을 순공정가치로 회계처리하는 개념적인 이유는 인정하지만 실무적인 어려움이 있을 것에 우려를 나타냈다. 일부 의견제출자는 수확시점에만 순공정가치로 측정하도록 요구하거나 원가·효익의 고려에 기초하여 공정가치 측정 규정을 추가로 완화할 것을 제안하였다. 다른 의견제출자는 수확 전에는 생산물을 재고자산이나 재공품과 비슷하게 원가모형을 적용하여 회계처리할 것을 제안하였다. 몇몇 의견제출자는 공정가치로 생산물을 측정하는 방법에 추가 지침을 제공하여야 한다고 하였다.

BC76 IASB는 생산용식물에서 자라는 생산물을 순공정가치로 측정하는 것은 때때로 실무에서 적용하기 어려울 것이라는 점은 인정하였다. 그러나 IASB는 땅에서 자라는 생산물을 순공정가치로 측정할 때에도 비슷한 어려움에 부딪힌다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 생산용식물에서 자라는 생산물에 공정가치 측정 규정을 추가로 완화하는 것은 IAS 41의 적용범위에 포함되는 그 밖의 생

물자산의 경우와 일관되지 않는다고 결론지었다.

BC77 IASB는 작성자가 생산물을 최초 측정할 때 부딪히는 실무적 어려움이 유의적이라면, IAS 41 문단 10(3)과 문단 30의 면제 규정을 충족하는지 고려해야 한다고 보았다. IAS 41 문단 10(3)에서는 자산의 공정가치나 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때에만 생물자산을 인식하도록 규정한다. IAS 41의 문단 30에서는 공정가치 측정치가 명백히 신뢰성 없게 결정되는 경우에는 생물자산을 원가모형으로 측정하도록 요구한다. IASB는 이 제한된 범위의 프로젝트가 IAS 41의 공정가치모형을 다루기 위해 의도한 것은 아니라는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 IAS 41의 면제 규정을 이 프로젝트의 일부로서 더 논의하지는 않기로 결정하였다.

BC78 IASB는 앞에서 고려한 사항에 기초하여 생산물이 IAS 41 적용범위에 포함되는 생물자산이고 따라서 생물자산의 성장에 따라 순공정가치로 측정하여야 하며 변동을 당기손익으로 인식하여야 한다는 것을 재확인하기로 결정하였다. 이에 따라 땅에서 자라는 생산물의 회계처리와 생산용식물에서 자라는 생산물의 회계처리의 일관성이 유지될 것이다. 따라서 IASB는 생산물을 IAS 41의 적용범위에 계속 포함하기로 결정하였다.

BC79 IASB는 공개초안 의견제출자들이 추가 지침을 요구했던 대부분의 분야는 특수한 유형의 생산용식물이나 생산물에 특정된다는 점에 주목하였다. IASB는 생산용식물과 생산물의 특성과 다양성 때문에 IASB가 생산물의 공정가치 측정 지침을 추가로 개발하기는 너무 어려울 것이라고 결론지었다.

## 생산용식물에 IAS 16 규정의 적용

---

### 측정 단위

BC80 농림어업활동은 흔히 연속적인 과정이고 이는 오래된 식물은 계속해서 이용에서 제외되고 교체됨을 뜻한다. IASB는 생산용식물에 원가모형을 적용하여 회계처리한다면 이 연속적인 과정을 나누어 다룰 필요가 있다는 점에 주목하였다. 따라서 측정 단위가 무엇인지에 대한 질문(예: 개별적인 식물인지 밭이나 재배주기와 같은 더 큰 집합인지)이 제기된다.

BC81 IASB는 IAS 16에서 측정 단위나, 통합하여 하나의 유형자산으로 처리할 수 있는 항목의 범위를 기술하고 있지 않다는 점에 주목하였다. 따라서 IAS 16의 인식 기준을 생산용식물에 적용하는 것은 판단이 필요할 것이다. 이것은 상황에 따라 생산용식물을 측정할 수 있는 단위를 결정하기 위하여 개별 식물을 통합하는 방법을 결정하는 데 융통성을 갖게 할 것이다. IASB는 식물을 통합하여 회계처리하는 것이 많은 양의 유형자산을 일괄 취득하거나 건설하는 경우의 회계처리와 비슷할 것이라는 점에 주목하였다. 예를 들면 기업은 사업에 사용하기 위해 많은 수량의 금형을 제작할 수 있다. 일부 금형을 통합하는 것은 일반적으로 유형자산의 항목 결정에 필요할 것이다. 따라서 IASB는 IAS 16의 측정 단위에 대한 규정을 개정하지 않고도 생산용식물에 충분한 지침을 제공할 것이라고 결론지었다.

## 성숙 시점

BC82 대부분의 공개초안 의견제출자는 생산용식물이 IAS 16 문단 16(2)에 따라 '경영진이 의도하는 방식으로 사용하는 데에 필요한 장소와 상태'에 이르는 시점(성숙한 상태에 이른 것으로 보는 시점)에 대한 추가 지침을 요청하였다. 예를 들면 기름야자나무는 2년 후부터 생산물이 자라기 시작할 수 있지만 7년 후부터 최대 수확량에 이른다. 의견제출자는 성숙일을 '상업적 가치가 있는 첫 수확일'이나 '생산물의 상업적 생산량이 생산된 날'로 정의할 것을 제

안하였다. IASB는 이 용어들을 더 명확하게 하지 않고는 이 부분의 판단에 도움이 되지 않을 것이고 미래에 해석 요청으로 이어질 것이라는 점에 주목하였다. IASB는 비슷한 시나리오가 아직 최대한 가동될 수 없는 공장이나 소매판매점에서 생긴다는 점도 주목하였고 이것이 실무에서 주요 쟁점이 아니라고 생각하였다. 따라서 IASB는 성숙 시점과 관련한 지침은 추가하지 않기로 결정하였다.

### 원가모형의 그 밖의 인식 및 측정 규정

BC83 IASB는 IAS 16의 원가모형에서 그 밖의 인식 및 측정 규정이 생산용식물이 성숙하기 전후에 생산용식물을 재배하는 데 드는 독특한 원가를 다루기에 충분한지 고려하였다. 다음은 공개초안 의견제출자들이 제기한 주요 지침 요구사항이다.

- (1) 생산용식물의 성장기 중 비정상적으로 낭비되거나 폐기된 금액이 얼마만큼인지를 평가하는 방법. IASB는 기업이 사업에 사용하기 위해 많은 수량의 손상되기 쉬운 기계장치를 제작할 때에도 비슷한 쟁점이 있다는 데에 주목하였다.
- (2) 성숙 전에 자본화할 수 있는 원가의 특성. IASB는 IAS 16의 예시는 비생물항목에 대한 것이지만 IAS 16의 문단 17(1), 17(2), 17(5)는 생산용식물을 재배하는 데 드는 원가의 유형을 충분히 포함하고 있다는 점에 주목하였다.
- (3) 자라고 있는 열매와 생산용식물 사이의 성숙 후 원가의 배분. IASB는 IAS 16 문단 7에 따라 생산용식물의 일부로서 자본화 기준을 충족하지 못한다면 모든 원가를 성숙 후 당기비용으로 인식할 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 이러한 지침은 필요하지 않을 것이다.
- (4) 기업이 생산용식물의 보유 의도를 바꾸거나 폐물 판매가 더 이상 부수적이지 않다고 보는 경우 IAS 16과 IAS 41 사이의 재분류. IASB는 특히 생산용식물 정의의 기준(3)'을 '수확물로

판매될 가능성이 희박하다(부수적인 폐물로 판매하는 경우는 제외한다)'로 변경하기로 한 IASB의 결정을 고려하면 생산용 식물이 IAS 16과 IAS 41 간에 재분류되는 것은 드물 것이라는 점에 주목하였다(문단 BC62 참조).

BC84 IASB는 IAS 16을 수정하거나 보충하지 않더라도 IAS 16의 현행 원칙이 생산용식물을 다루기에 충분하다고 결론지었다.

BC85 일부 공개초안 의견제출자는 생산용식물에 대해 그 밖의 기준서(예: IAS 17, IAS 20, IAS 23, IAS 36)의 적용 지침을 요구하였다. 그러나 이 기준서들을 언급할 때 의견제출자는 생산용식물에 독특한 쟁점을 강조하지는 않았다. IASB는 생산용식물이 IAS 16의 유형자산 정의를 충족하고 유형자산으로 회계처리된다는 점에 주목하였다. 따라서 생산용식물은 그 밖의 기준서를 적용할 때 유형 자산 항목이다.

#### 원가모형의 공시 규정

BC86 IASB는 IAS 16의 공시 규정을 고려한 후 수정하지 않고 생산용식물에 적용할 수 있다고 결론지었다. IASB는 생산용식물에 추가 공시를 요구해야 할지도 고려하였다.

BC87 일부 IASB 위원은 생산용식물의 측정방법을 공정가치모형에서 원가모형으로 변경하면 생산용식물의 공정가치와 그 공정가치 측정치를 결정하기 위해 사용된 가정에 대해 의사결정에 유용한 정보를 잃게 될 것이라고 우려하였다. 그러나 IASB는 스태프가 수행한 정보이용자 의견수집활동에서 협의한 대부분의 투자자와 재무분석가가 생산용식물의 공정가치 정보는 관련된 토지, 농기계 등의 공정가치 정보가 없으면 용도가 제한된다고 하였다는 점에 주목하였다. 더욱이 거의 모든 공개초안 의견제출자는 생산용식물의



공정가치 정보 공시나 평가기법에 사용된 유의적인 투입요소 정보 또는 둘 다를 요구해서는 안 된다고 하였다.

BC88 IASB는 생산물을 재배하는 과정에 이용되는 나머지 유형자산에 공정가치 공시를 요구하지 않으면서 생산용식물에만 요구할 명확한 근거가 없다는 점에 주목하였다. IASB는 그 밖의 목적으로 이용하는 토지에는 공정가치 공시를 요구하지 않으면서 생산용식물을 보유한 기업에 토지의 공정가치 공시를 제공하도록 요구하는 것도 명확한 근거가 없다는 점에도 주목하였다. IASB는 제한된 범위의 프로젝트가 IAS 16에 속하는 그 밖의 자산의 공정가치 공시 규정을 다루고자 한 것이 아니라는 점도 인정하였다. 따라서 IASB는 생산용식물을 보유한 기업에 추가 공정가치 공시를 요구하지 않기로 결정하였다.

BC89 정보이용자 의견수집활동에서 많은 투자자와 재무분석가는 스테프에게 공정가치 정보 대신 그 밖의 정보[예: 생산용식물의 수확량, 재배 면적, 수령(樹齡)]를 이용한다고 하였다. 투자자는 보통 분석가에게 제공되는 발표, 연차보고서의 앞부분(예: 경영진 설명서)으로, 그렇지 않으면 기업에서 직접 받아서 이러한 정보를 얻는다. 많은 공개초안 의견제출자는 생산성과 미래현금흐름 공시가 재무제표 이용자에게 유용하다는 점은 인정한다. 그러나 대부분은 그러한 공시를 강제해서는 안 되고 재무제표 외의 정보에 속해야 한다고 하였다.

BC90 일부 공개초안 의견제출자는 현행 IAS 41 문단 46에서 모든 생물자산에 대해 생물자산과 수확물 산출의 물리적 수량의 비재무적 측정치를 공시하도록 요구하고 있다는 점에 주목하였다. 그들은 생산용식물을 IAS 16에 포함하면 이 공시 규정을 더 이상 생산용식물에 적용하지 않는다는 것을 뜻한다고 하였다. IASB는 다음과 같이 IAS 41의 생산물에 IAS 41 문단 46의 공시 규정을 계속 적

용할 것이므로 실무에 미치는 영향이 제한적일 것이라고 보았다.

- (1) IAS 41 문단 46(1)과 46(2)(나): IASB는 문단 46(1)과 46(2)(나)에 따른 공시가 해당 문단이 전체 식물을 언급하는지 생산물만 언급하는지에 관계없이 같을 것이라는 점에 주목하였다.
- (2) IAS 41 문단 46(2)(가): IASB는 문단 46(2)(가)를 전체 식물의 물리적 수량 대신 생산물의 물리적 수량에 적용한다는 점에 주목하였다. IASB는 문단 46(2)(가)가 기업이 제공할 필요가 있는 비재무적 측정치나 추정치의 유형을 규정하고 있지 않다는 것에 주목하였다. IASB는 농장 기업이 일반적으로 IAS 41 문단 46에서 요구하는 것보다 재무제표 외의 정보에서 생산용식물의 생산성에 대해 더 많은 정보를 제공하고 이 문단에서 생산물만 언급하더라도 생산용식물의 비재무적 측정치를 계속 공시할 가능성이 있다는 점에도 주목하였다. 따라서 IASB는 IAS 41 문단 46의 공시 규정을 IAS 16에 추가하지 않기로 결정하였다.

BC91 IASB는 농림어업활동이 다양하여, 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공하면서 모든 유형의 생산용식물을 포함하는 구체적인 생산성에 대한 공시를 분별하기가 어려울 것이라고 보았다. IASB는 생산용식물의 생산성에 대한 공시 규정을 IAS 16에 추가한다면(IAS 41 문단 46의 규정과 달리), IAS 16에서는 생산용식물의 생산성 공시를 요구하고 IAS 41에서는 그 밖의 생물자산의 생산성 공시를 요구하지 않는 것은 정당화하기 어려울 것이라고도 보았다. IASB는 IAS 41의 공시 규정을 다시 고려하는 것은 이 프로젝트의 범위에서 벗어난다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 생산용식물에 대해 IAS 16에서 추가 공시를 더하지 않기로 결정하였다.

## 재평가모형

- BC92 IAS 16에서는 기업이 유형자산의 유형별로 원가모형이나 재평가모형을 선택하도록 허용한다. IASB는 같은 회계정책 선택권을 생산용식물에도 허용해야 한다고 결론지었다. 따라서 IASB는 IAS 16의 재평가모형을 생산용식물에도 허용해야 한다고 결정하였다.
- BC93 대부분의 공개초안 의견제출자는 재평가모형 선택권을 허용하는 것을 지지하였다. 그러나 일부 의견제출자는 생산용식물에 재평가모형을 적용하기 위한 지침을 요구하였다. IASB는 추가 지침이 없어도 재평가모형의 규정이 명확하다고 결론지었고, 문단 BC103에서 설명한 이유로 생산용식물을 보유한 대다수 기업이 원가모형을 사용할 것으로 예상된다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 생산용식물에 재평가모형을 허용하고 추가 지침을 더하지 않기로 결정하였다.

## 규정의 배치

- BC94 IASB는 농림어업활동의 모든 규정을 함께 유지하는 것이 어느 정도 효익이 있다고 보았다. 그러나 IASB는 IAS 16의 규정을 거의 개정하지 않아도 생산용식물에 적용될 것이라는 점에 주목하였다. 더욱이 생산용식물은 유형자산의 정의를 충족하고 사업에서 유형자산처럼 사용된다. 거의 모든 공개초안 의견제출자는 생산용식물을 IAS 16의 적용범위에 포함하는 것을 지지하였다. 따라서 IASB는 생산용식물을 IAS 16의 적용범위에 포함하기로 확정하였다.

## 경과규정

---

### 현재 IFRS 재무제표 작성자인 경우

- BC95 IASB는 기업이 현재 생산용식물을 순공정가치로 측정하고 전에 원가 정보를 수집하지 않았다면 생산용식물의 원가를 측정하기 위한 정보 수집에 많은 비용이 들 것이라는 점에 주목하였다. 생

산용식물의 수명주기가 길다면 필요한 정보를 얻기 위하여 수십 년을 되돌아볼 필요가 있을 것이다. 따라서 원가·효익의 이유로 IASB는 IAS 16 개정에서 재무제표의 가장 이른 비교기간의 기초에 생산용식물 항목의 공정가치를 간주원가로 사용할 수 있도록 허용해야 한다고 결정하였다. IASB는 개정 내용이 생산용식물을 보유한 기업이 당장 필요한 사항을 다루고 있는 점도 주목하였다. 따라서 IASB는 개정 내용의 조기 적용을 허용하여야 한다고 결정하였다.

BC96 거의 모든 공개초안 의견제출자는 경과규정을 변경 없이 지지하였다. 그러나 일부 의견제출자는 IASB가 전환일에 공정가치와 IAS 41에 따라 결정된 장부금액(순공정가치)의 차이를 회계처리하는 방법을 명확하게 하여야 한다고 하였다. IASB는 이에 동의했다.

BC97 IASB는 개정 내용을 최초로 적용할 때 IAS 8 문단 28(6)에서 기업이 당기와 비교 표시되는 각 과거 기간에 영향을 받는 각 재무제표 항목별 조정금액을 공시하도록 요구할 것이라는 점에 주목하였다. IASB는 당기에 이 공시 규정을 따르도록 요구하는 것은 부담스러울 것이라고 보았다. 기업이 최초 적용 연도에 두 개의 시스템을 유지하도록 할 것이기 때문이다. IASB는 당기에 이 공시를 요구하지 않는 것이 프로젝트의 그 밖의 결정과 일관될 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 IAS 16의 개정 내용과 IAS 41의 개정 내용 모두에 대해 당기 분에는 문단 28(6)에서 요구하는 공시의 제공을 면제하기로 결정하였다. 기업은 재무제표의 비교 표시된 각 과거 기간 분에 해당하는 이 공시는 여전히 제공하여야 할 것이다.

## IFRS의 최초채택

BC98 생산용식물을 유형자산으로 회계처리하기 위한 논리와 일관되게 (문단 BC63~BC68 참조) IASB는 IFRS 1에서 유형자산에 제공하는 간주원가 면제 규정을 생산용식물에도 동일하게 적용할 수 있게 해야 한다고 결정하였다. 거의 모든 공개초안 의견제출자는 이 IFRS 최초채택 규정을 지지하였다. 그래서 IASB는 최초채택기업을 위한 그 제안을 확정하였다. IASB는 생산용식물이 유형자산 항목으로 회계처리되므로 IFRS 1에 후속적인 개정은 필요하지 않을 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 이미 IFRS 1에서 제공하는 면제 규정이 생산용식물과 관련되는 최초적용 쟁점을 다를 것이다.

## 예상되는 개정 영향에 대한 분석

---

BC99 다음 문단에서는 생산용식물 회계처리 규정의 개정에 따라 예상되는 영향에 대한 IASB의 분석을 기술한다.

BC100 IASB는 새로운 규정을 시행하는 데 예상되는 원가와 제정되거나 개정되는 각 기준서를 계속 적용하는 데 예상되는 원가 및 효익 (원가와 효익은 집합적으로 ‘영향’이라고 한다)에 대해 알게 된 사항을 평가하고 공유하고자 한다.

BC101 IASB는 제안 내용의 공식적인 의견조회, 현장 연구, 분석, 의견수집활동을 통한 이해관계자와의 협의를 거쳐 제정되거나 개정되는 기준서 제안 내용의 예상 영향에 대한 통찰력을 얻는다. 예상 영향은 (1) 재무보고 투명성이라는 IASB의 목적을 고려하고 (2) 기존 재무보고 규정과 비교하여 평가한다.

BC102 IASB는 개정 내용의 예상 영향을 평가할 때 다음의 논점을 고려하였다(문단 BC106~BC117 참조).

(1) IFRS를 적용하는 작성자의 재무제표에서 변경 사항이 생산용식물을 보고하는 방법에 어떻게 영향을 미칠지

- (2) 변경 사항으로 개별 기업의 보고기간 간, 특정 보고기간에 서로 다른 기업 간 재무제표의 비교가능성이 향상되는지
- (3) 변경 사항으로 재무제표 이용자가 미래현금흐름을 평가하는 능력이 향상되는지
- (4) 재무보고의 개선으로 더 나은 경제적 의사결정을 하게 될 것 인지
- (5) 최초 적용과 계속 적용 모두에 대해 작성자의 준수원가에 예상되는 영향
- (6) 자료를 추출하고 어떻게 자료가 측정되어 왔는지 구별해내는 원가와, 예를 들면 평가모형에 해당 자료를 포함하기 위해 조정하는 원가를 포함하여, 재무제표 이용자의 예상 분석 원가에 영향을 미치는지

BC103 이 개정에서는 기업이 생산용식물에 IAS 16에 따라 원가모형이나 재평가모형 가운데 어느 하나를 적용하도록 허용한다. IASB는 대부분의 기업이 다음과 같은 이유로 재평가모형 대신 원가모형을 선택할 것으로 예상한다.

- (1) 재평가모형은 작성자들이 제기한 가장 큰 우려(특히 생산용식물의 공정가치를 주기적으로 측정하는 비용과 복잡성)를 없애지 못할 것이다.
- (2) 대부분의 기업은 농업용 토지와 농기계에 원가모형을 적용하고 있고, IASB는 이러한 기업이 생산용식물을 포함하여 수익 창출에 사용하는 모든 자산에 일관된 접근법의 사용을 선호할 것이라고 예상한다.
- (3) IAS 16에서는 생산용식물의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 재평가모형의 적용을 허용한다. 생산용식물을 보유한 많은 기업이 IASB에 공정가치 추정은 흔히 복잡하고 주관적이라고 하였다. 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없다면 재평가모형은 적용할 수 없을 것이다.

BC104 따라서 문단 BC106~BC117의 예상 영향 분석에서는 IAS 41의 공정가치모형과 비교하여 IAS 16의 원가모형을 적용할 때의 예상 영향만을 고려한다.

BC105 생산용식물에 IAS 16의 재평가모형을 적용하여 회계처리하기로 선택한다면 가장 유의적인 영향은 재평가금액(공정가치에 가깝다)의 변동을 기타포괄손익으로 인식하여야 하는 것이다. 현재 순공정가치의 변동은 IAS 41에 따라 당기손익으로 인식한다.

#### 개정 내용이 활동을 보고하는 방법에 미치는 예상 영향

BC106 개정 내용은 특정한 유형의 농림어업활동(생산용식물을 보유한 기업)에만 영향을 미칠 것이다.

BC107 현행 IFRS 채택기업이 생산용식물에 IAS 16의 원가모형을 적용하기로 선택했다고 가정할 때 주요 변화는 다음과 같을 것이다

영향	IAS 41의 공정가치모형	IAS 16의 원가모형	영향
재무상태	(생산물과 함께) 순공정가치로 측정	원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 측정(생산물은 별도로 순공정가치로 측정)	생산용식물의 생산가능기간 초기에는 원가모형의 순자산금액이 공정가치모형보다 낮을 가능성이 높다. 이는 생산용식물에서 창출될 수 있고 공정가치 측정에 반영될 수 있는 미래현금흐름이 최초 인식할 때의 원가보다 높을 가능성이 높기 때문이다. 시간이 흐르면서 두 모형에 따른 장부금액은 자산이 생산가능기간의 종료일에 접근함에 따라 수렴할

영향	IAS 41의 공정가치모형	IAS 16의 원가모형	영향
			것으로 예상된다.
당기손익	순공정가치의 변동을 당기 손익으로 인 식한다. 원가 는 즉시 비용 으로 인식하 거나 자본화 한다. 자본화 하면 순공정 가치의 변동 에 같은 금액 이 감소한다.	각 회계연도 의 감가상각 비와 손상차 손은 당기손 익으로 인식 한다.	생산용식물의 수명에 결 쳐 인식하는 당기손익은 공정가치모형을 적용하 든 원가모형을 적용하든 같은 것이다. 그러나 공 정가치모형을 적용하면 당기손익에 미치는 영향 의 변동(공정가치의 변 동)이 심할 것이다. 원가 모형을 적용하면 당기손 익에 미치는 영향(감가상 각과 손상)이 더 체계적 일 가능성이 높다.

개정 내용이 재무제표의 비교가능성에 어떻게 영향을 미치는지

### 기업 간 비교가능성

BC108 IASB는 다음과 같은 이유로 개정 내용이 기업 간 비교가능성을 유의적으로 떨어뜨릴 것으로 예상하지 않는다.

- (1) IAS 41에서는 생물자산은 공정가치모형을 적용하여 회계처리하도록 요구한다. IASB는 IAS 16에 있는 회계정책의 선택으로 생산용식물을 보유한 기업 간 비교가능성이 떨어질 것으로 예상하지 않는다. 대부분의 기업이 문단 BC103에서 설명한 이유로 원가모형을 선택할 것으로 예상하기 때문이다.
- (2) 생물자산에 공정가치를 적용하는 주된 효익은 공정가치가 발육(생산물의 성장)을 잘 나타내고 기업이 자산을 현금으로 전환할 것으로 예상하는 방법(판매)과 밀접하게 관련되어 있다는 것이다. IASB는 생산용식물의 회계처리를 유형자산의 회계처리에 맞추되 생산용식물의 생산물은 공정가치로 유지하였다



(생산용식물의 생산물에는 이 주된 효익을 적용할 수 있다). IASB는 이 변경 내용으로 생물자산을 유형 간에 구별함으로써 비교가능성이 향상될 것이라고 생각한다.

- (3) IASB는 일부 기업은 개정 내용을 최초로 적용할 때 생산용식물의 공정가치 측정을 선택하고 그 공정가치를 그 날의 간주원가로 사용할 수 있을 것이나, 다른 기업은 개정 내용의 소급적용을 선택할 수 있을 것이라고(관리 목적으로 IAS 16에 따른 원가모형을 현재 사용하고 있는 경우) 보았다. 그러나 IASB는 최초 적용시점에 기업 간 비교가능성이 없다면, 이는 일부 기업은 공정가치를 간주원가로 사용하지만 모든 기업이 그러하지는 않는 것처럼 다른 시점에 생긴 원가를 더하였기 때문일 가능성이 높다는 점에 주목하였다. 더욱이 생산용식물의 공정가치를 간주원가로 사용하는 것은 남아있는 서비스 잠재력이 같은 생산용식물을 IFRS 전환일에 취득한 것(예: 그 날에 농장의 일부를 매입한 것)과 같은 원가 정보를 보고함을 뜻한다.

### 개별 기업의 보고기간 간 비교가능성

BC109 IASB는 개정 내용이 원가모형을 선택한 개별 기업의 보고기간 간 비교가능성을 유의적으로 떨어뜨릴 것으로 예상하지 않는다. 이는 IAS 41에 따른 생산용식물의 순공정가치 변동은 가정이 조금 달라져도 보고기간 간에 유의적으로 달라질 수 있기 때문이다. 더욱이 스태프가 수행한 의견수집활동에서 대부분의 투자자와 재무분석가는 기업의 보고기간 간 영업 성과를 비교할 때 생산용식물의 순공정가치의 변동을 제거한다고 하였다.

BC110 현재 생산용식물은 토지, 토지개량, 생산 과정에 사용된 농기계와 다르게 회계처리한다. 대부분의 경우 이 자산들을 IAS 16에 따라 원가로 회계처리한다. 따라서 생산용식물을 IAS 16에 따라 회계처리하면 비슷한 자산을 비슷한 방법으로 회계처리하여 생산용 자

산 사이의 비교가능성이 향상될 것이다.

**개정 내용으로 정보이용자의 미래현금흐름 평가 능력이 어떻게 향상될 것인지**

- BC111 IAS 41에서는 현재 생산용식물을 순공정가치로 측정하도록 하고 있다. 따라서 공정가치 측정 규정은 생산용식물과 생산용식물에서 자라는 생산물 모두에 적용된다. 개정의 결과로 생산용식물에서 자라는 생산물만 순공정가치로 측정하게 될 것이다.
- BC112 생산용식물의 생산물은 보통 판매하기 위해 재배한다. 따라서 생산물의 공정가치의 변동은 판매하여 받을 예상 미래현금흐름과 직접 관련이 있다. 이와 달리 생산용식물은 보통 내용연수 내내 보유하다 폐기하므로 공정가치의 변동은 생산용식물의 판매에 따른 현금흐름으로 직접 인식되지 않는다. 따라서 IASB는 생산물의 별도 공정가치 정보를 제공하면 재무제표 이용자가 미래현금흐름을 평가할 수 있는 능력이 향상될 것이라고 생각한다.
- BC113 프로젝트를 진행하는 동안 스태프는 생산용식물을 보유한 회사의 재무제표를 이용하는 투자자와 재무분석가에게 의견을 구하였다. 많은 투자자와 재무분석가는 기업이 실현할 것으로 예상되는 현금흐름에 초점을 맞춘다고 하였다. 이들은 생산용식물의 공정가치를 분석에서 고려하지 않는다고 하였다. 이는 생산용식물은 자체로 판매되지 않고 공정가치의 변동이 기업의 미래현금흐름에 직접 영향을 미치지 않기 때문이다. 더욱이 일부 투자자와 재무분석가는 생산용식물에 원가모형을 적용하는 것을 더 선호하며 이는 공정가치모형보다 미래 자본적지출을 예측하는 데 더 좋은 근거를 제공하기 때문이라고 하였다.

## 개정 내용이 재무제표 이용자의 경제적 의사결정과 분석 원가에 어떻게 영향을 미칠 것인가?

BC114 개념체계에는 비슷한 자산은 비슷한 방식으로 회계처리하면 보고 정보의 유용성이 향상된다는 가정이 내재되어 있다. 생산용식물은 공장 및 기계와 형태가 다르지만 사용하는 방법의 유사성이 그것들을 같은 방식으로 회계처리하는 것을 뒷받침해 준다.

BC115 개정의 결과로 재무제표 이용자는 보통 생산용식물의 공정가치 정보 대신 원가 정보를 얻게 될 것이다. 이것은 재무제표 이용자들에게 덜 목적 적합한 정보를 제공하는 결과를 가져오는 것은 아니라고 예상된다. 스태프가 수행한 의견수집활동에서 협의한 거의 모든 투자자와 재무분석가는 문단 BC68에서 설명한 이유로 생산용식물에 대한 IAS 41의 공정가치 정보는 제한적으로만 유용하다고 하였다.

## 작성자의 준수 원가에 미치는 영향

BC116 재무제표 작성자는 생산용식물의 활성시장이 없으면 특히 성숙도, 수확량, 입지가 다양한 큰 농장을 보유한 기업의 경우에도 공정가치 측정이 복잡하고 시간이 많이 걸리며 비용이 많이 든다고 우려를 표시하였다. 개정 내용은 이 우려에 대응하는 것이고 생산용식물에 원가모형을 허용함으로써 재무제표 작성자의 원가를 유의적으로 줄일 것으로 예상된다. 그러나 기업은 다음의 경우에도 여전히 공정가치를 측정할 필요가 있을 것이다.

- (1) 생산용식물에서 자라는 생산물은 여전히 순공정가치로 측정할 것이다. IASB가 생산물을 순공정가치로 측정하도록 요구한 이유는 문단 BC73~BC79에서 설명하였다.
- (2) 모든 유형자산 항목과 마찬가지로 생산용식물도 IAS 36에 따른 손상검토 대상이다. 따라서 생산용식물이 보고기간 말에 손

상되었다는 징후가 있으면 자산(또는 현금창출단위)의 회수가능액을 추정하여야 한다. 자산이나 현금창출단위의 회수가능액은 순공정가치와 사용가치 중 큰 금액이다.

BC117 그러나 개정 내용은 다음과 같은 이유로 대부분 기업의 준수 원가를 줄여줄 것이다.

- (1) IASB는 생산물을 순공정가치로 측정하는 것은 생산용식물과 생산물을 함께 순공정가치로 측정하는 것보다 덜 복잡할 것이라고 생각한다. 이는 생산물은 생산용식물에서 짧은 기간만 자라므로 생산물의 평가는 긴 기간에 걸친 예측을 포함하지 않기 때문이다. 더욱이 보통 수확물의 활성시장은 있지만 생산용식물의 활성시장은 드물고 관측할 수 있는 시장가격은 일반적으로 수많은 생산용식물과 토지를 합친 것에 대해서만 존재한다.
- (2) 현행 IAS 41에 따르면 기업은 보고기간 말마다 생산용식물의 순공정가치를 산정하여야 한다. 개정의 결과로 IAS 16에 따라 원가모형을 적용하는 기업은 보고기간 말에 손상징후가 있는 경우에만 생산용식물 항목(또는 관련되는 현금창출단위)의 회수가능액을 추정하여야 할 것이다. 일반적으로 생산용식물은 토지와 독립적으로 현금을 창출하지 않는다. 따라서 현금창출단위 수준에서 손상검토를 한다. 토지의 공정가치가 토지와 생산용식물을 포함하는 현금창출단위의 장부금액보다 크다면 현금창출단위는 손상되지 않을 것이다. 따라서 개정의 결과로 공정가치 측정은 덜 빈번해질 것으로 예상된다.

## IAS 16에 대한 소수의견

### 2014년 5월에 발표된 ‘허용되는 감가상각방법과 상각방법의 명확화’(IAS 16 및 IAS 38 개정)에 대한 Mary Tokar 위원회의 소수 의견

---

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

## 2014년 6월에 발표된 ‘농림어업: 생산용식물(IAS 16 및 IAS 41의 개정)’에 대한 Patrick Finnegan 위원과 Patricia McConnell 위원의 소수 의견

---

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

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

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

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

### 생물자산의 공정가치 정보의 중요성

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

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

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

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

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

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

#### 공정가치 측정의 적용 영향

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



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

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

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

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

#### 현재 제안은 IFRS를 개선하지 않는다

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

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

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

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

못하게 한다.

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

# 기타 참고사항

## 국제회계기준과의 관계

### 기업회계기준서 제1016호와 국제회계기준 제16호(IAS 16)

기업회계기준서 제1016호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 제16호(IAS 16) ‘유형자산(Property, Plant and Equipment)’에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한2.1, 한81B.1 및 한81B.2가 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 경과규정, 시행일 및 기준서 등의 대체와 관련된 문단 81~81B, 81D, 81E, 82 및 83이 삭제되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 ‘한’이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다. 그리고 동 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 ‘[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]’이라고 표시하였다.

### 국제회계기준 제1016호(IAS 16)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1016호가 IAS 16의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1016호를 준수하면 동시에 IAS 16을 준수하는 것이 된다.

## 이 기준서의 주요 특징

이 기준서는 유형자산에 대한 회계처리와 공시에 대한 사항을 정하고 있다.

### 1. 적용범위

이 기준서는 적용범위에서 제외되는 일부 유형자산을 제외한 대부분의 유형자산에 대한 회계처리에 적용한다. 다만, 다른 한국채택국제회계기준서에서 상이한 회계처리를 요구하거나 허용하는 경우에는 이 기준서를 적용하지 아니한다.

### 2. 인식

유형자산으로 인식되기 위해서는 자산으로부터 발생하는 미래경제적효익이 기업에 유입될 가능성이 높고, 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다.

### 3. 인식시점의 측정

인식하는 유형자산은 원가로 측정한다.

### 4. 최초 인식 후의 측정

최초 인식 후에는 원가모형이나 재평가모형 중 하나를 회계정책으로 선택하여 유형자산의 유형별로 동일하게 적용하여야 한다. 원가모형을 선택하는 경우, 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 평가한다. 재평가모형을 선택하는 경우, 유형자산은 재평가금액, 즉 재평가일의 공정가치에서 재평가일 이후의 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 평가한다.

## 5. 감가상각

유형자산을 구성하는 일부의 원가가 전체원가에 비교하여 유의적이려면, 해당 유형자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각한다. 각 기간의 감가상각액은 다른 자산의 장부금액에 포함되는 경우가 아니라면 당기손익으로 인식한다.

## 6. 손상

유형자산의 손상여부를 결정하기 위해서는 기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’을 적용한다. 기업회계기준서 제1036호는 자산의 장부금액의 검토 방법, 자산의 회수가능액의 결정방법 및 손상차손과 손상차손환입의 인식 시기를 설명하고 있다.

## 7. 제거

유형자산은 처분하는 때, 또는 사용이나 처분을 통하여 미래경제적효익이 기대되지 않을 때 제거한다.

## 8. 공시

유형자산의 각 유형별로 총장부금액을 결정하는 데 사용한 측정기준, 감가상각방법, 내용연수 또는 감가상각률, 기초와 기말의 총장부금액과 감가상각누계액(손상차손누계액을 합한 금액), 기초장부금액에 변동내용을 가감하여 기말장부금액으로 조정된 내용 등을 공시하여야 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. 9. 25. 개정	‘유형자산’	IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>
2014. 12. 12. 개정	농림어업: 생산용식물	<i>Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41)</i>
2014. 09. 12. 개정	허용되는 감가상각방법과 상각방법 명확화	<i>Amendments to IAS 16 and IAS 38: Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation</i>
2014. 03. 28. 개정	한국채택국제회계기준 2010-2012 연차개선	<i>Annual Improvements to IFRSs 2010 – 2012 Cycle</i>
2012. 09. 28. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	<i>Improvements to IFRSs</i>
2008. 11. 28. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	<i>Improvements to IFRSs</i>
2007. 11. 23. 제정	‘유형자산’	IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>

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

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2021. 4.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 ‘보험계약’	IFRS 17 <i>Insurance Contracts</i>
2018. 11. 14. 개정	‘한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정’	<i>Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards</i>
2017. 5. 22. 제정	기업회계기준서 제1116호 ‘리스’	IFRS 16 <i>Leases</i>
2015. 11. 06. 제정	기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’	IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>

2011. 11. 18. 제정	기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정'	IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>
2008. 11. 14. 개정	기업회계기준서 제1103호 '사업결합'	IFRS 3 <i>Business Combinations</i>

## 개정 주요 내용

### ○ 2020년 9월 개정

- 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가의 회계처리 방법에 대한 문단을 신설
- 시험과정에서 생산된 재화의 순매각금액을 취득원가에서 차감하는 것을 금지하고, 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액과 관련 원가를 당기손익으로 인식