

기업회계기준서 제1103호

사업결합

목적

- 1 이 기준서의 목적은 보고기업의 재무제표에서 제공하는 **사업결합**과 그 영향에 관한 정보의 목적적합성, 신뢰성, 비교 가능성을 개선하는 것이다. 이를 위하여 이 기준서는 **취득자**가 다음 사항을 처리하기 위한 원칙과 요구사항을 정한다.
- (1) **식별할 수 있는** 취득 자산, 인수 부채, **피취득자**에 대한 **비지배지분**을 취득자의 재무제표에서 인식하고 측정함
 - (2) 사업결합으로 취득한 영업권이나 잉가매수차익을 인식하고 측정함
 - (3) 재무제표이용자가 사업결합의 내용과 재무영향을 평가할 수 있도록 공시할 정보를 결정함

적용

- 한21 이 기준서는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 그리고 이 기준서는 같은 법률에 따라 재무제표를 작성하고 표시하기 위해 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택하거나 다른 법률 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 2 이 기준서는 사업결합의 정의를 충족하는 거래나 그 밖의 사건에 적용한다. 이 기준서는 다음 경우에는 적용하지 아니한다.
- (1) 공동약정 자체의 재무제표에서 공동약정의 구성에 대한 회계처리

- (2) **사업**을 구성하지 않는 자산이나 자산 집단의 취득. 이 경우에 취득자는 각각의 식별할 수 있는 취득 자산(기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’의 **무형자산** 정의와 인식기준을 충족하는 자산 포함)과 인수 부채를 식별하고 인식한다. 자산집단의 원가는 매수일의 상대적 **공정가치**에 기초하여 각각의 식별할 수 있는 자산과 부채에 배분한다. 이러한 거래나 사건에서는 영업권이 생기지 않는다.
- (3) 동일 지배하에 있는 기업이나 사업 간의 결합(문단 B1~B4에서 관련 적용지침 제공)

2A 이 기준서의 요구사항은 기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’에서 정의한 투자기업이 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영해야 하는 종속기업에 대한 투자자산의 취득에는 적용하지 않는다.

사업결합의 식별

- 3 거래나 그 밖의 사건이 사업결합인지 아닌지는 이 기준서의 정의를 적용하여 결정한다. 이 기준서에서는 사업결합은 취득 자산과 인수 부채가 사업을 구성해야 한다고 규정하고 있다. 취득 자산이 사업이 아닐 경우에 보고기업은 그 거래나 그 밖의 사건을 자산의 취득으로 회계처리한다. 사업결합을 식별하는 지침과 사업의 정의에 대한 지침은 문단 B5~B12D에서 제공한다.

취득법

- 4 각 사업결합은 취득법을 적용하여 회계처리한다.
- 5 취득법은 다음의 절차를 따른다.
- (1) 취득자의 식별
 - (2) **취득일**의 결정

- (3) 식별할 수 있는 취득 자산, 인수 부채, 피취득자에 대한 비지배지분의 인식과 측정
- (4) 영업권이나 염가매수차익의 인식과 측정

취득자의 식별

- 6 각 사업결합에서 결합참여기업 중 한 기업을 취득자로 식별한다.
- 7 기업회계기준서 제1110호의 지침은 피취득자에 대한 지배력을 획득하는 기업인 취득자를 식별하기 위하여 사용한다. 사업결합이 발생하였는데 기업회계기준서 제1110호의 지침을 적용하여도 결합참여기업 중 취득자를 명확히 파악하지 못한다면, 문단 B14~B18의 요소를 고려하여 결정한다.

취득일의 결정

- 8 취득자는 취득일을 식별해야 하며, 취득일은 피취득자에 대한 지배력을 획득한 날이다.
- 9 취득자가 피취득자에 대한 지배력을 획득한 날은 일반적으로 취득자가 법적으로 대가를 이전하여, 피취득자의 자산을 취득하고 부채를 인수한 날인 종료일이다. 그러나 취득자는 종료일보다 이른 날 또는 늦은 날에 지배력을 획득하는 경우도 있다. 예를 들어 서면합의로 취득자가 종료일 전에 피취득자에 대한 지배력을 획득한다면 취득일은 종료일보다 이른다. 취득자는 관련된 모든 사실과 상황을 고려하여 취득일을 식별한다.

식별할 수 있는 취득 자산, 인수 부채, 피취득자에 대한 비지배지분의 인식과 측정

인식원칙

- 10 취득일 현재, 취득자는 영업권과 분리하여 식별할 수 있는 취득 자산, 인수 부채, 피취득자에 대한 비지배지분을 인식한다. 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채의 인식은 문단 11과 12에서 정하는 조건에 따른다.

인식 조건

- 11 취득법 적용의 일환으로 인식요건을 충족하려면, 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채는 취득일에 '재무보고를 위한 개념체계'의 자산과 부채의 정의를 충족하여야 한다. 예를 들어 피취득자의 영업활동 종료, 피취득자의 고용관계 종료, 피취득자의 종업원 재배치와 같은 계획의 실행에 따라 미래에 생길 것으로 예상하지만 의무가 아닌 원가는 취득일의 부채가 아니다. 그러므로 취득자는 취득법을 적용하면서 그러한 원가는 인식하지 않는다. 그러한 원가는 다른 한국채택국제회계기준서에 따라 사업결합 후의 재무제표에 인식한다.
- 12 또 취득법 적용의 일환으로 인식요건을 충족하려면, 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채는 별도 거래의 결과가 아니라 사업결합 거래에서 취득자와 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유주) 사이에서 교환한 항목의 일부이어야 한다. 취득자는 취득 자산과 인수 부채가 피취득자와 교환한 항목의 일부인지, 아니면 그 성격과 적용할 수 있는 한국채택국제회계기준서에 따라 회계처리 해야 할 별도 거래의 결과인지를 판단하기 위하여 문단 51~53의 지침을 적용한다.
- 13 취득자가 인식의 원칙과 조건을 적용하면 피취득자의 이전 재무제표에서 자산과 부채로 인식하지 않았던 자산과 부채를 일부 인

식할 수 있다. 예를 들면 취득자는 피취득자가 내부에서 개발하고 관련 원가를 비용으로 처리하였기 때문에 피취득자 자신의 재무제표에 자산으로 인식하지 않았던 브랜드명, 특허권, 고객 관계와 같은 식별할 수 있는 무형자산의 취득을 인식한다.

- 14 문단 B31~B40에서는 무형자산의 인식지침을 제공한다. 문단 21A~28B에서는 이 기준서에서 인식의 원칙과 조건의 일부 제한적인 예외를 인정하는 항목을 포함하여 식별할 수 있는 자산과 부채의 유형에 대해 구체적으로 밝힌다.

사업결합에서 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채의 분류나 지정

- 15 취득일에 취득자는 후속적으로 다른 한국채택국제회계기준서를 적용하기 위하여 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채를 분류하거나 지정한다. 그러한 분류나 지정은 취득일에 존재하는 계약 조건, 경제상황, 취득자의 영업정책이나 회계정책 그리고 그 밖의 관련 조건에 기초한다.

- 16 상황에 따라, 한국채택국제회계기준서는 특정 자산이나 부채에 대한 기업의 분류나 지정 방법에 따라 다른 회계처리를 규정한다. 다음은 취득일에 존재하는 관련 조건에 기초한 분류나 지정의 예이며 이에 한정하지는 않는다.

- (1) 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'에 따라 특정 금융자산과 금융부채를 당기손익-공정가치, 상각후원가, 기타포괄손익-공정가치로 분류
- (2) 기업회계기준서 제1109호에 따라 파생상품을 위험회피수단으로 지정
- (3) 기업회계기준서 제1109호에 따라 내재파생상품을 주계약에서 분리해야 하는지를 평가(이것은 '분류'의 문제로서 이 기준서에서 사용하는 그 용어와 같은 의미)

- 17 문단 15의 원칙에 대하여 다음 예외가 있다.
- (1) 피취득자가 리스제공자인 경우의 리스계약을 기업회계기준서 제1116호 '리스'에 따라 운용리스나 금융리스로 분류
 - (2) [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 취득자는 이러한 계약을 계약 개시시점(또는 계약 조건의 수정에 따라 분류가 변경되는 경우에는 그 수정일. 이는 취득일이 될 수도 있음)의 계약 조건과 그 밖의 요소에 기초하여 분류한다.

측정원칙

- 18 취득자는 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채를 취득일의 공정가치로 측정한다.
- 19 각각의 사업결합에서 취득자는 취득일에 피취득자에 대한 비지배 지분의 요소가 현재의 지분이며 청산할 때 보유자에게 기업 순자산의 비례적 몫에 대하여 권리를 부여하고 있는 경우에 그 비지배지분의 요소를 다음 중 하나의 방법으로 측정한다.
- (1) 공정가치
 - (2) 피취득자의 식별할 수 있는 순자산에 대해 인식한 금액 중 현재의 지분상품의 비례적 몫
- 그 밖의 모든 비지배지분 요소는 한국채택국제회계기준에서 측정 기준을 달리 요구하는 경우가 아니라면 취득일의 공정가치로 측정한다.
- 20 문단 24~31A에서는 이 기준서에서 측정원칙의 일부 제한적인 예외로 인정하는 항목을 포함한 식별할 수 있는 자산과 부채의 유형을 구체적으로 밝힌다.

인식원칙 또는 측정원칙의 예외

21 인식원칙과 측정원칙에 대하여 일부 제한적인 예외가 있다. 문단 21A~31A에서는 예외를 적용하는 특정 항목과 그러한 예외의 내용을 구체적으로 밝힌다. 취득자는 그러한 항목에 대하여 문단 21A~31A의 요구사항을 적용하여 회계처리하며, 따라서 일부 항목은 다음과 같이 인식하거나 측정할 것이다.

- (1) 문단 11과 12의 인식조건뿐만 아니라 추가 인식조건을 적용하거나 다른 한국채택국제회계기준서의 요구사항을 적용하여 인식한다. 이 경우에는 그 인식원칙과 조건을 적용한 것과는 결과가 다르다.
- (2) 취득일의 공정가치가 아닌 금액으로 측정한다.

인식원칙의 예외

기업회계기준서 제1037호 또는 기업회계기준해석서 제2121호의 적용범위에 포함되는 부채 및 우발부채

21A 사업결합으로 인수된 것이 아니라 별도로 발생하였다면 기업회계기준서 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’ 또는 기업회계기준해석서 제2121호 ‘부담금’의 적용범위에 포함되었을 부채 및 우발부채에 문단 21B를 적용한다.

21B ‘재무보고를 위한 개념체계’에서는 부채를 과거사건의 결과로 기업이 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무로 정의한다. 기업회계기준서 제1037호의 적용범위에 포함되는 충당부채나 우발부채의 경우, 취득자는 취득일에 과거사건의 결과로 현재의무가 존재하는지를 판단하기 위해 기업회계기준서 제1037호의 문단 15~22를 적용한다. 기업회계기준해석서 제2121호의 적용범위에 해당하는 부담금의 경우, 취득자는 부담금을 납부할 부채를 생기게 하는 의무발생사건이 취득일까지 일어났는지를 판단하기 위해 기업회계기준해석서 제2121호를 적용한다.

21C 문단 21B에 따라 식별된 현재의무는 문단 22(2)에서 기술하는 우발부채의 정의를 충족할 수도 있다. 만약 그렇다면, 문단 23은 그 우발부채에 적용한다.

우발부채 및 우발자산

22 기업회계기준서 제1037호에서는 우발부채를 다음의 (1) 또는 (2)에 해당하는 의무로 정의한다.

(1) 과거사건으로 생겼으나, 기업이 전적으로 통제할 수는 없는 하나 이상의 불확실한 미래 사건의 발생 여부로만 그 존재 유무를 확인할 수 있는 잠재적 의무

(2) 과거사건으로 생겼으나, 다음 (가)나 (나)의 경우에 해당하여 인식하지 않는 현재의무

(가) 해당 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 있는 자원을 유출할 가능성이 높지 않은 경우

(나) 해당 의무의 이행에 필요한 금액을 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우

23 과거사건에서 생긴 현재의무이고 그 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 취득자는 취득일 현재 사업결합에서 인수한 우발부채를 인식한다. 그러므로 기업회계기준서 제1037호 문단 14(2), 23, 27, 29, 30과는 달리 해당 의무를 이행하기 위하여 경제적 효익이 있는 자원이 유출될 가능성이 높지 않더라도 취득자는 취득일에 사업결합으로 인수한 우발부채를 인식한다. 이 기준서 문단 56에서는 우발부채의 후속적 회계처리에 대한 지침을 제공한다.

23A 기업회계기준서 제1037호에서 우발자산을 ‘과거사건으로 생겼으나, 기업이 전적으로 통제할 수는 없는 하나 이상의 불확실한 미래 사건의 발생 여부로만 그 존재 유무를 확인할 수 있는 잠재적 자산’으로 정의한다. 취득자는 취득일에 우발자산을 인식하지 않는다.

인식원칙과 측정원칙 모두의 예외

법인세

- 24 취득자는 사업결합으로 취득 자산과 인수 부채에서 생기는 이연 법인세 자산이나 부채를 기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’에 따라 인식하고 측정한다.
- 25 취득자는 취득일에 존재하거나 취득의 결과로 생기는 일시적 차이와 피취득자의 이월액이 잠재적으로 법인세에 미치는 영향을 기업회계기준서 제1012호에 따라 회계처리한다.

종업원급여

- 26 취득자는 피취득자의 종업원 급여 약정과 관련된 부채(자산인 경우에는 그 자산)를 기업회계기준서 제1019호 ‘종업원급여’에 따라 인식하고 측정한다.

보상자산

- 27 사업결합에서 매도자는 취득자에게 특정 자산이나 부채의 전부 또는 일부와 관련한 우발상황이나 불확실성의 결과에 대하여 계약상 보상을 할 수 있다. 예를 들어 매도자는 특정한 우발상황에서 생기는 부채에 대해 일정 금액을 초과하는 손실을 취득자에게 보상할 수 있다. 다시 말하면, 매도자는 취득자의 부채가 일정 금액을 초과하지 않을 것임을 보증한 것이다. 그 결과로 취득자는 보상자산을 획득한다. 취득자는 보상대상항목을 인식하면서 동시에 보상대상항목과 같은 근거로 측정한 보상자산을 인식하는데, 보상자산은 회수할 수 없는 금액에 대해 평가충당금이 필요한 대상이다. 그러므로 취득일에 인식하고 공정가치로 측정한 자산이나

부채가 보상과 관련된 경우에 취득자는 보상자산을 취득일의 공정가치로 측정하여 취득일에 인식한다. 공정가치로 측정한 보상자산의 경우에 회수 가능성으로 인한 미래현금흐름의 불확실성 영향을 공정가치 측정에 포함하였으므로 별도의 평가충당금은 필요하지 않다(문단 B41에서 관련 적용지침 제공).

- 28 상황에 따라 보상이 인식원칙이나 측정원칙의 예외에 해당하는 자산이나 부채와 관련될 수 있다. 예를 들면 보상이 취득일의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 없어 취득일에 인식하지 않은 우발부채와 관련될 수 있다. 또 다른 예로 보상이 취득일의 공정가치가 아닌 다른 근거로 측정하는 자산이나 부채(예: 종업원 급여에서 생기는 자산이나 부채)와 관련될 수 있다. 그러한 상황에서 보상자산은 보상대상항목을 측정하기 위하여 사용한 가정과 일치하는 가정을 사용하여 인식하고 측정하며, 보상자산의 회수가능성에 대한 경영진의 검토와 보상금액에 대한 계약상 제한을 반영한다. 문단 57은 보상자산의 후속적 회계처리에 대한 지침을 제공한다.

피취득자가 리스이용자인 경우의 리스

- 28A 피취득자가 리스이용자인 경우에 기업회계기준서 제1116호에 따라 식별되는 리스에 대하여 취득자는 사용권자산과 리스부채를 인식한다. 취득자는 다음과 같은 경우에는 사용권자산과 리스부채를 인식하지 않아도 된다.
- (1) 리스기간(기업회계기준서 제1116호에서 정의함)이 취득일부터 12개월 이내에 종료되는 리스
 - (2) 소액 기초자산 리스(기업회계기준서 제1116호 문단 B3~B8에서 기술함)
- 28B 취득자는 취득한 리스가 취득일에 새로운 리스인 것처럼 나머지 리스료(기업회계기준서 제1116호에서 정의함)의 현재가치로 리스

부채를 측정한다. 취득자는 리스부채와 같은 금액으로 사용권자산을 측정하되, 시장조건과 비교하여 유리하거나 불리한 리스 조건이 있다면 이를 반영하기 위하여 조정한다.

측정원칙의 예외

다시 취득한 권리

- 29 시장참여자가 공정가치를 측정할 때 계약의 잠재적 갱신을 고려하는지와 무관하게, 취득자는 무형자산으로 인식하는, 다시 취득한 권리의 가치를 관련 계약의 남은 계약기간에 기초하여 측정한다. 문단 B35와 B36은 이와 관련한 적용지침을 제공한다.

주식기준보상거래

- 30 취득자는 피취득자의 주식기준보상거래와 관련한 또는 피취득자의 주식기준보상을 취득자 자신의 주식기준보상으로 대체하는 경우와 관련한 부채나 지분상품을 취득일에 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'의 방법에 따라 측정한다. (그 기준서는 이러한 방법의 결과를 주식기준보상거래의 '시장기준측정치'라고 한다.)

매각예정자산

- 31 취득자는 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따라 취득일에 매각예정자산으로 분류한 취득 비유동자산(또는 처분자산집단)을 그 기준서 문단 15~18에 따라 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다.

보험계약

31A 취득자는 사업결합으로 취득한 기업회계기준서 제1117호 ‘보험계약’의 적용범위에 포함되는 계약집합과 기업회계기준서 제1117호에서 정의한 보험취득 현금흐름 자산을 취득일에 기업회계기준서 제1117호 문단 39와 B93~B95F에 따라 부채 또는 자산으로 측정한다.

영업권이나 잉가매수차익의 인식과 측정

32 취득자는 취득일 현재 다음 (1)이 (2)보다 클 경우에 그 초과금액을 측정하여 영업권으로 인식한다.

(1) 다음의 합계금액

(가) 이 기준서에 따라 측정한 이전대가로서 일반적으로 취득일의 공정가치(문단 37 참조)

(나) 이 기준서에 따라 측정한 피취득자에 대한 비지배지분의 금액

(다) 단계적으로 이루어지는 사업결합(문단 41과 42 참조)의 경우에 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분의 취득일의 공정가치

(2) 이 기준서에 따라 취득일에 측정한 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채의 순액

33 취득자와 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유자)가 지분만을 교환하여 사업결합을 하는 경우에 취득일에 피취득자 지분의 공정가치가 취득자 지분의 공정가치보다 더 신뢰성 있게 측정되는 경우가 있다. 이 경우에 취득자는 이전한 지분의 취득일 공정가치 대신에 피취득자 지분의 취득일 공정가치를 사용하여 영업권의 금액을 산정한다. 대가의 이전이 없는 사업결합에서 영업권 금액을 산정하는 경우에는 취득자는 이전대가(문단 32(1)(가))의 취득일 공정가치 대신에 피취득자에 대한 취득자 지분의 취득일 공정가

치를 산정하여 사용한다. 문단 B46~B49는 관련 적용지침을 제공한다.

염가매수

- 34 경우에 따라 취득자는 염가매수를 할 것이며, 염가매수는 문단 32(2)의 금액이 문단 32(1)에서 규정한 금액의 합계를 초과하는 사업결합이다. 그 초과금액이 문단 36의 요구사항을 적용한 다음에도 남는다면, 취득자는 취득일에 그 차익을 당기손익으로 인식한다. 그 차익은 취득자에게 귀속한다.
- 35 염가매수는 예를 들면 매도자가 매각을 강요받아 행한 사업결합에서 발생할 수 있다. 그러나 문단 22~31A에서 논의한 특정 항목에 대한 인식 예외나 측정 예외로 인해 염가매수차익을 인식하게 되거나 인식한 염가매수차익 금액이 바뀔 수도 있다.
- 36 염가매수차익을 인식하기 전에, 취득자는 모든 취득 자산과 인수 부채를 정확하게 식별하였는지 재검토하고, 이러한 재검토에서 식별한 추가 자산이나 부채가 있다면 이를 인식한다. 이때 취득자는 취득일에 이 기준서에서 인식하도록 요구한 다음의 모든 사항에 대해, 그 금액을 측정할 때 사용한 절차를 재검토한다.
- (1) 식별할 수 있는 취득 자산과 인수 부채
 - (2) 만약 있다면, 피취득자에 대한 비지배지분
 - (3) 단계적으로 취득한 사업결합의 경우, 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분
 - (4) 이전대가
- 재검토하는 목적은 취득일 현재 사용할 수 있는 모든 정보를 고려하여 관련 측정치에 적절히 반영하였는지 확인하기 위해서이다.

이전대가

37 사업결합에서 이전대가는 공정가치로 측정하며, 그 공정가치는 취득자가 이전하는 자산, 취득자가 피취득자의 이전 소유주에 대하여 부담하는 부채와 취득자가 발행한 지분의 취득일의 공정가치 합계로 산정한다. (그러나 사업결합의 이전대가에 포함된, 피취득자의 종업원이 보유하고 있는 보상과 교환하여 취득자가 부여한 주식기준보상은 공정가치로 측정하지 않고 문단 30에 따라 측정한다.) 대가가 될 수 있는 형태의 예로는 현금, 그 밖의 자산, 취득자의 사업 또는 종속기업, **조건부 대가**, 보통주 또는 우선주와 같은 지분상품, 옵션, 주식매입권, **상호실체**의 조합원 지분을 들 수 있다.

38 취득일에 공정가치와 장부금액이 다른 취득자의 자산과 부채(예: 취득자의 비화폐성자산 또는 사업)를 이전대가에 포함할 수 있다. 이 경우에, 취득자는 이전한 자산이나 부채를 취득일 현재 공정가치로 재측정하고, 그 결과 차손익이 있다면 당기손익으로 인식한다. 그러나 때로는 이전한 자산이나 부채가 사업결합을 한 후에도 결합기업에 여전히 남아 있고(예: 자산이나 부채가 피취득자의 이전 소유주가 아니라 피취득자에게 이전됨), 따라서 취득자가 그 자산이나 부채를 계속 통제하는 경우가 있다. 이러한 상황에서 취득자는 그 자산과 부채를 취득일 직전의 장부금액으로 측정하고, 사업결합 전이나 후에도 여전히 통제하고 있는 자산과 부채에 대한 차손익을 당기손익으로 인식하지 않는다.

조건부 대가

39 취득자가 피취득자에 대한 교환으로 이전한 대가에는 조건부 대가 약정으로 생긴 자산이나 부채를 모두 포함한다(문단 37 참조). 취득자는 피취득자에 대한 교환으로 이전한 대가의 일부로서 조건부 대가를 취득일의 공정가치로 인식한다.

- 40 취득자는 금융상품의 정의를 충족하는 조건부 대가의 지급 의무를 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시' 문단 11의 지분상품과 금융부채의 정의에 기초하여 금융부채 또는 자본으로 분류한다. 취득자는 특정조건을 충족하는 경우에는 과거의 '이전대가를 회수할 수 있는 권리'를 자산으로 분류한다. 문단 58은 조건부 대가의 후속적인 회계처리에 대한 지침을 제공한다.

사업결합의 특정 형태에 취득법을 적용하기 위한 추가 지침

단계적으로 이루어지는 사업결합

- 41 취득자는 때때로 취득일 직전에 지분을 보유하고 있던 피취득자에 대한 지배력을 획득한다. 예를 들어 20X1년 12월 31일에 기업 A는 기업 B에 대한 비지배지분 35%를 보유하고 있다. 같은 날에 기업 B의 지분 40%를 추가로 매수하여 기업 B에 대한 지배력을 갖게 된다. 이 기준서에서는 그러한 거래를 단계적으로 이루어지는 사업결합이라 하며, 단계적 취득이라고도 한다.
- 42 단계적으로 이루어지는 사업결합에서, 취득자는 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분을 취득일의 공정가치로 재측정하고 그 결과 차손익이 있다면 당기손익 또는 기타포괄손익(적절한 경우)으로 인식한다. 이전의 보고기간에, 취득자가 피취득자 지분의 가치변동을 기타포괄손익으로 인식하였을 수 있다. 이 경우 기타포괄손익으로 인식한 금액은 취득자가 이전에 보유하던 지분을 직접 처분하였다면 적용할 기준과 동일하게 인식한다.
- 42A 공동약정(기업회계기준서 제1111호 '공동약정'에서 정의함)의 한 당사자가 공동영업(기업회계기준서 제1111호에서 정의함)인 사업에 대한 지배력을 획득하고, 그 취득일 직전에 해당 공동영업과

관련된 자산에 대한 권리와 부채에 대한 의무를 보유하고 있었다면, 이 거래는 단계적으로 이루어지는 사업결합이다. 따라서 취득자는 단계적으로 이루어지는 사업결합에 대한 요구사항(문단 42에서 기술하는 방식으로 공동영업에 대하여 이전에 보유하고 있던 지분을 재측정하는 것을 포함)을 적용한다. 이때, 취득자는 공동영업에 대하여 이전에 보유하고 있던 지분 전부를 재측정한다.

대가의 이전 없이 이루어지는 사업결합

- 43 취득자는 때로 대가를 이전하지 않고 피취득자에 대한 지배력을 획득한다. 이러한 결합의 경우에는 사업결합 회계처리방법인 취득법을 적용한다. 이러한 상황에는 다음과 같은 경우 등이 있다.
- (1) 기존 투자자(취득자)가 지배력을 획득할 수 있도록, 피취득자가 충분한 수량의 자기주식을 다시 사는 경우
 - (2) 피취득자 의결권의 과반수를 보유하고 있는 취득자가 피취득자를 지배하는 것을 막고 있던 소수거부권이 소멸한 경우
 - (3) 취득자와 피취득자가 계약만으로 사업결합하기로 약정한 경우. 취득자는 피취득자에 대한 지배력과 교환하여 대가를 이전하지 않으며, 취득일이나 그 이전에도 피취득자의 지분을 보유하지 않는다. 계약만으로 이루어지는 사업결합의 예로는 단일화 약정으로 두 개의 사업을 통합하거나 이중 상장기업을 설립하는 경우 등을 들 수 있다.
- 44 계약만으로 이루어지는 사업결합에서, 취득자는 이 기준서에 따라 인식하는 피취득자의 순자산 금액을 피취득자의 소유주에게 귀속한다. 즉, 피취득자에 대한 지분 모두가 비지배지분에 속하게 되더라도 취득자가 아닌 그 밖의 참여자들이 가지고 있는 피취득자의 지분은 사업결합 후 취득자의 재무제표에서 비지배지분이다.

측정기간

- 45 사업결합에 대한 첫 회계처리를 사업결합이 생긴 보고기간 말까지 완료하지 못한다면, 취득자는 회계처리를 완료하지 못한 항목의 잠정 금액을 재무제표에 보고한다. 측정기간에, 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대하여 새롭게 입수한 정보가 있는 경우에 취득자는 취득일에 이미 알고 있었다면 취득일에 인식한 금액의 측정에 영향을 주었을 그 정보를 반영하기 위하여 취득일에 인식한 잠정 금액을 소급하여 조정한다. 측정기간에, 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대해 새로 입수한 정보가 있는 경우에 취득자는 취득일에 이미 알고 있었다면 인식하였을 추가 자산과 부채를 인식한다. 취득자가 취득일 현재 존재하던 사실과 상황에 대하여 찾으려는 정보를 얻게 되거나 더는 정보를 얻을 수 없다는 것을 알게 된 시점에 측정기간은 종료한다. 그러나 측정기간은 취득한 날부터 1년을 초과할 수 없다.
- 46 측정기간은 사업결합에서 인식한 잠정 금액을 사업결합 후 조정할 수 있는 기간이다. 측정기간은 취득자에게 이 기준서의 규정에 따라 취득일 현재 다음 사항을 식별하고 측정하기 위하여 필요한 정보를 획득하는 데에 소요되는 합리적인 시간을 제공한다.
- (1) 식별할 수 있는 취득 자산, 인수 부채, 피취득자에 대한 비지배지분
 - (2) 피취득자에 대한 이전대가(또는 영업권 측정에 사용한 그 밖의 금액)
 - (3) 단계적으로 이루어지는 사업결합에서 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분
 - (4) 결과적으로 생긴 영업권 또는 잉가매수차익
- 47 취득자는 취득일 후에 입수한 정보를 활용하여 이미 인식한 잠정 금액을 조정하여야 하는지 또는 그 정보가 취득일 후에 생긴 사건에서 얻은 정보인지를 판단하기 위하여 모든 관련 요소를 검토

한다. 관련 요소에는 추가 정보를 획득한 날과 취득자가 잠정 금액을 변경하는 이유의 식별 여부가 포함된다. 취득일 후에 바로 취득한 정보는 몇 달 후에 입수한 정보보다 취득일에 존재한 상황을 반영할 가능성이 더욱 높다. 예를 들어 공정가치를 바꾼 사건의 개입이 식별될 수 없다면, 취득일의 잠정적인 공정가치와 유의적인 차이가 나는 금액으로 취득일 후 바로 제삼자에게 자산을 처분하는 경우는 그 잠정 금액에 오류가 있음을 보여줄 가능성이 높다.

- 48 취득자는 식별할 수 있는 자산(부채)으로 인식한 잠정 금액의 증가(감소)를 영업권의 감소(증가)로 인식한다. 그러나 측정기간에 얻은 새로운 정보로 인해 때로 둘 이상의 자산이나 부채의 잠정 금액을 조정할 수 있다. 예를 들어 취득자는 피취득자의 설비 중 하나에서 일어난 사고의 손해배상과 관련한 부채를 인수하였을 수 있는데, 그 중 일부나 전부가 피취득자의 책임보험에 가입된 경우가 있다. 취득자가 측정기간에 그 부채의 취득일 공정가치에 대한 새로운 정보를 획득한 경우, 부채로 인식한 잠정 금액의 변경에 따른 영업권의 조정은 보험자에게서 받을 보험금으로 인식한 잠정 금액의 변경에 따른 영업권의 조정으로 상쇄(전부나 일부)될 것이다.
- 49 측정기간에 취득자는 마치 사업결합의 회계처리가 취득일에 완료된 것처럼 잠정 금액의 조정을 인식한다. 그러므로 취득자는 재무제표에 표시한 과거 기간의 비교 정보를 필요한 경우에 수정하며, 이러한 수정에는 처음 회계처리를 완료하면서 이미 인식한 감가상각, 상각, 그 밖의 수익 영향의 변경 등이 있다.
- 50 측정기간이 종료된 후, 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른 오류수정의 경우에만 사업결합의 회계처리를 수정한다.

사업결합 거래의 일부에 해당하는지를 판단

51 취득자와 피취득자는 사업결합 협상을 개시하기 전에 기존 관계나 그 밖의 약정이 있을 수 있으며, 협상하는 동안에 사업결합과 별도로 약정을 맺을 수 있다. 이러한 각각의 상황에서 취득자는 취득자와 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유주)가 사업결합으로 교환한 항목의 일부가 아닌 금액, 즉 피취득자에 대해 교환된 부분이 아닌 금액을 식별한다. 취득자는 취득법을 적용하면서 피취득자에 대한 이전대가와 피취득자에 대한 교환으로 취득한 자산과 인수한 부채만 인식한다. 별도 거래는 관련 한국채택국제회계기준서에 따라 회계처리한다.

52 사업결합 전에 취득자나 취득자의 대리인이 체결하거나 피취득자(또는 피취득자의 이전 소유주)의 효익보다는 주로 취득자나 결합기업의 효익을 위하여 체결한 거래는 별도 거래일 가능성이 높다. 다음은 취득법을 적용하지 않는 별도 거래의 예이다.

- (1) 취득자와 피취득자 사이의 기존 관계를 사실상 정산하는 거래
- (2) 미래 용역에 대하여 종업원이나 피취득자의 이전 소유주에게 보상하는 거래
- (3) 피취득자나 피취득자의 이전 소유주가 대신 지급한 취득자의 취득관련 원가를 피취득자나 피취득자의 이전 소유주에게 변제하는 거래

문단 B50~B62에서는 위와 관련한 적용지침을 제공한다.

취득 관련 원가

53 취득 관련 원가는 취득자가 사업결합을 이루기 위해 사용한 원가이다. 그러한 원가에는 ① 중개수수료, ② 자문·법률·회계·가치평가·그 밖의 전문가나 컨설팅 수수료, ③ 일반관리원가(예: 내부 취

득 부서의 유지 원가), ④ 채무증권과 지분증권의 등록·발행 원가 등이 있다. 취득자는 취득 관련 원가에 대하여 한 가지 예외를 제외하고는, 원가를 사용하고 용역을 제공받은 기간에 비용으로 회계처리한다. 채무증권과 지분증권의 발행원가는 기업회계기준서 제1032호와 기업회계기준서 제1109호에 따라 인식한다.

후속 측정과 회계처리

54 일반적으로, 취득자는 사업결합으로 취득한 자산, 인수하거나 부담한 부채, 발행한 지분상품에 대하여 해당 항목의 성격에 따라 적용할 수 있는 다른 한국채택국제회계기준서에 따라 후속 측정하고 회계처리한다. 그러나 이 기준서는 사업결합으로 취득한 자산, 인수하거나 부담한 부채, 발행한 지분상품 중 다음 항목의 후속 측정과 회계처리에 대한 지침을 제공한다.

- (1) 다시 취득한 권리
- (2) 취득일 현재 인식한 우발부채
- (3) 보상자산
- (4) 조건부 대가

문단 B63에서는 관련 적용지침을 제공한다.

다시 취득한 권리

55 무형자산으로 인식한 다시 취득한 권리는 그 권리가 부여된 계약의 남은 계약기간에 걸쳐 상각한다. 후속적으로 다시 취득한 권리를 제삼자에게 매각하는 경우에는, 무형자산의 매각차손익을 산정할 때 장부금액을 포함한다.

우발부채

56 취득자는 사업결합에서 인식한 우발부채를 처음 인식 이후 정산, 취소, 소멸하기 전까지 다음 중 큰 금액으로 측정한다.

- (1) 기업회계기준서 제1037호에 따라 인식하여야 할 금액

- (2) 처음 인식금액에서, 적절하다면 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 원칙에 따라 누적 수익 금액을 차감한 금액
- 이 요구사항은 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리하는 계약에 적용하지 않는다.

보상자산

- 57 각 후속 보고기간 말에, 취득자는 취득일에 보상대상부채나 보상대상자산과 같은 근거로 인식한 보상자산을 측정한다. 이 때 보상금액에 대한 계약상 제약과 보상자산의 회수가능성에 대한 경영진의 검토(보상자산을 후속적으로 공정가치로 측정하지 않는 경우)를 반영한다. 취득자는 보상자산을 회수하거나 팔거나 그 밖에 보상자산에 대한 권리를 상실하는 경우에만 그 보상자산을 제거한다.

조건부 대가

- 58 취득자가 취득일 후에 인식하는 조건부 대가의 공정가치 변동 중 일부는 취득일에 존재한 사실과 상황에 대하여 취득일 후에 추가로 입수한 정보에 따른 것일 수 있다. 그러한 변동은 문단 45~49에 따른 측정기간의 조정 사항이다. 그러나 목표수익을 달성하거나, 특정 주가에 도달하거나, 연구개발 프로젝트의 주요 과제를 완료하는 등 취득일 이후에 발생한 사건에서 발생한 변동은 측정기간의 조정 사항이 아니다. 취득자는 측정기간의 조정 사항이 아닌 조건부 대가의 공정가치 변동을 다음과 같이 회계처리한다.
- (1) 자본으로 분류한 조건부 대가는 다시 측정하지 않으며, 그 후속 정산은 자본 내에서 회계처리한다.
 - (2) 그 밖의 조건부 대가는 다음과 같이 처리한다.
 - (가) 조건부 대가가 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 해당하는 경우에는 각 보고기간 말에 공정가치로 측정하고

공정가치 변동은 같은 기준서에 따라 당기손익으로 인식한다.

(나) 조건부 대가가 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 해당하지 않는 경우, 각 보고기간 말에 공정가치로 측정하고 공정가치 변동은 당기손익으로 인식한다.

공시

59 취득자는 재무제표이용자가 다음 기간에 생긴 사업결합의 내용과 재무영향을 평가할 수 있도록 정보를 공시한다.

(1) 해당 보고기간

(2) 보고기간 종료일 후부터 재무제표 발행승인 전까지의 기간

60 취득자는 문단 59의 목적을 달성하기 위하여 문단 B64~B66에서 정한 정보를 공시한다.

61 취득자는 재무제표이용자가 해당 보고기간이나 이전 보고기간에 생긴 사업결합과 관련하여 해당 보고기간에 인식한 조정의 재무영향을 평가할 수 있는 정보를 공시한다.

62 취득자는 문단 61의 목적을 달성하기 위하여 문단 B67에서 정한 정보를 공시한다.

63 이 기준서와 다른 한국채택국제회계기준서에서 요구하는 특정 공시만으로 문단 59와 문단 61의 목적을 달성하지 못하는 경우에 취득자는 이러한 목적을 달성하기 위하여 필요한 추가 정보가 있다면 그 정보를 공시한다.

시행일과 경과규정

시행일

- 64 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 64A [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 64B 2010년 10월에 발표한 한국채택국제회계기준 연차 개선에 따라 문단 19, 30과 B56을 개정하였고 문단 B62A와 B62B를 추가하였다. 이 개정 내용은 2010년 7월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용을 하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 이 기준서는 처음 적용하는 날부터 전진적으로 적용해야 한다.
- 64C 2010년 10월에 발표한 한국채택국제회계기준 연차 개선에 따라 문단 65A~65E를 추가하였다. 이 개정 내용은 2010년 7월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용을 하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 이 개정 내용은 취득일이 이 기준서(2008년 발표)의 적용시점보다 이전의 사업결합에서 생기는 조건부 대가 잔액에 적용한다.
- 64D [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 64E 2012년 11월에 발표한 기업회계기준서 제1110호에 따라 문단 7, B13, B63(5)와 부록 A를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1110호와 제1111호를 적용하는 경우에 적용한다.
- 64F 2011년 12월에 발표한 기업회계기준서 제1113호 ‘공정가치 측정’에 따라 문단 20, 29, 33, 47을 개정하였고 부록 A의 공정가치 정의를 개정하였으며 문단 B22, B40, B43~B46, B49, B64를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.

- 64G 2013년 6월에 발표한 ‘투자기업’(기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’, 제1112호 ‘타 기업에 대한 지분의 공시’, 제1027호 ‘별도 재무제표’의 개정)에 따라 문단 7을 개정하였고 문단 2A를 추가하였다. 이 개정 내용은 2014년 1월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우 그 사실을 공시하고 ‘투자기업’에 포함한 모든 개정 내용을 동시에 적용한다.
- 64H [국제회계기준위원회가 삭제함]
- 64I 2014년 7월에 발표한 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차 개선에 따라 문단 40과 58을 개정하고 문단 67A와 관련 소제목을 추가하였다. 이 개정 내용은 취득일이 2014년 7월 1일 이후인 사업결합부터 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 기업회계기준서 제1109호와 기업회계기준서 제1037호(두 기준서 모두 한국채택국제회계기준 2010-2012 연차 개선에 따라 개정)도 조기 적용했다면 이 개정 내용도 조기 적용할 수 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- 64J 2014년 7월에 발표한 ‘한국채택국제회계기준 2011-2013 연차 개선’에 따라 문단 2(1)을 개정하였다. 이 개정 내용은 2014년 7월 1일 이후에 처음 시작되는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- 64K 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’에 따라, 문단 56을 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1115호를 적용할 때 적용한다.

- 64L 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 16, 42, 53, 56, 58, B41을 개정하였고, 64A, 64D, 64H를 삭제하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.
- 64M 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 14, 17, B32, B42를 개정하였고, 문단 B28~B30과 관련 소제목을 삭제하였으며, 문단 28A~28B와 관련 소제목을 추가하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.
- 64N 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호에 따라 문단 17, 20, 21, 35와 B63을 개정하였고, 문단 31 다음의 제목과 문단 31A를 추가하였다^{한1)}. 문단 17의 개정 내용은 취득일이 기업회계기준서 제1117호를 최초로 적용하는 날 이후인 사업결합에 적용한다. 다른 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.
- 64O 2018년 12월에 발표한 ‘한국채택국제회계기준 2015-2017 연차개선’에 따라 문단 42A를 추가하였다. 이 개정 내용은 2019년 1월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도 이후에 취득일이 속하는 사업결합부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- 64P 2019년 12월에 공표한 ‘사업의 정의’에 따라 문단 B7A~B7C, B8A, B12A~B12D를 추가하였고, 부록 A에서 ‘사업’에 대한 용어의 정의, 문단 3, B7~B9, B11, B12를 개정하였으며, 문단 B10을 삭제하였다. 이 개정 내용은 취득일이 2020년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도의 시작일 이후인 사업결합 또는 자산 취득

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 17, 20, 21, 35와 B63을 개정하였고, 문단 31 다음의 제목과 문단 31A를 추가하였다. 또 2020년 6월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 31A를 개정하였다.

부터 적용하되 조기 적용할 수 있다. 개정 내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

64Q 2020년 12월에 공표된 '개념체계 참조'에 따라 문단 11, 14, 21, 22, 23을 개정하였고, 문단 21A, 21B, 21C, 23A를 추가하였다. 이 개정 내용은 취득일이 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도의 시작일 이후인 사업결합에 적용하되, 조기 적용할 수도 있다. 2019년 12월에 공표된 '한국채택국제회계기준에서 개념체계 참조에 대한 개정'에 따른 모든 개정사항을 동시에 또는 조기에 적용하는 경우에만 조기 적용할 수 있다.

한64.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도부터 적용한다. 다만 2009년 1월 1일 이후 시작되는 회계연도부터 이 기준서를 다음과 같이 적용할 수도 있다.

- (1) 2009년 7월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도 이후에 취득일이 속하는 사업결합에 전진적으로 적용한다.
- (2) 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시하고 기업회계기준서 제1027호(2008년 개정)를 동시에 적용한다.

경과규정

65 이 기준서를 적용하기 전에 이루어진 사업결합의 경우에 그 취득일에 생긴 자산과 부채는 이 기준서를 적용하여 수정하지 아니한다.

65A 취득일이 이 기준서(2008년 발표)의 첫 적용일보다 이전인 사업결합에서 생기는 조건부 대가 잔액은 이 기준서를 처음 적용하는 시점에 조정하지 아니한다. 문단 65B~65E는 그 조건부 대가 잔액의 후속적 회계처리에 적용한다. 문단 65B~65E는 취득일이 2008년 발표한 이 기준서의 첫 적용일 이후인 사업결합에서 생기는 조건부

대가 잔액의 회계처리에 적용하지 아니한다. 문단 65B~65E의 사업결합은 취득일이 이 기준서(2008년 발표)를 적용하기 이전의 사업결합만을 의미한다.

- 65B 사업결합 약정에서 미래사건에 따라 결합원가를 조정하도록 허용한다면, 취득자는 취득일에 그러한 조정을 할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 그 조정금액을 결합원가에 포함한다.
- 65C 사업결합 약정에 따라 하나 이상의 미래 사건에 따라 결합원가를 조정할 수 있다. 이러한 조정은 미래기간에 구체적으로 정한 수준의 이익이 유지되거나 달성되거나 발행한 금융상품의 시가가 유지하느냐 등에 따라 좌우될 수 있다. 그러한 조정금액은 일반적으로, 불확실성이 존재하더라도 정보의 신뢰성을 훼손하지 않고 사업결합에 대한 첫 회계처리 시점에 추정할 수 있다. 미래 사건이 일어나지 않거나 추정치를 수정해야 하는 경우에 이에 따라 사업결합 원가를 조정할 수 있다.
- 65D 그러나 사업결합 약정에서 그러한 조정을 허용하더라도 그러한 조정이 일어날 수 없거나 신뢰성 있게 측정할 수 없다면, 사업결합에 대한 첫 회계처리 시점에 그러한 조정을 결합원가에 포함하지 않는다. 그러한 조정이 후속적으로 일어날 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있게 한다면 추가 대가는 결합원가의 조정으로 처리한다.
- 65E 일부 상황에서 취득자는 피취득자에 대한 지배력의 대가로 제공한 자산이나 발행한 지분상품 또는 부담하거나 인수한 부채의 가치가 줄어들어 이에 대한 보상으로 매도자에게 후속적인 지급을 하게 될 수 있다. 예를 들면 취득자가 사업결합원가의 일부로서 발행한 지분상품이나 채무상품의 시가를 보증하여 원래 결정한 원가를 회복하기 위해 추가로 지분상품이나 부채상품을 발행해야 하는 경우가 이에 해당한다. 이러한 경우에는 사업결합원가의 증가로 인식하지

않는다. 지분상품의 경우에 추가로 지급한 공정가치는 처음에 발행한 금융상품의 가치 감소에 상쇄한다. 부채상품의 경우에는 추가 지급은 처음 발행한 때의 할증액 감소나 할인액 증가로 본다.

- 66 상호실체와 같은 기업이 기업회계기준서 제1103호를 아직 적용하지 않았고, 매수법을 사용하여 회계처리한 하나 이상의 사업결합이 있는 경우에는 문단 B68과 B69의 경과규정을 적용한다.

법인세

- 67 취득일이 이 기준서를 적용하기 전인 사업결합에 대하여, 취득자는 이 기준서에 따라 개정된 기업회계기준서 제1012호 문단 68의 요구사항을 전진적으로 적용한다. 즉, 취득자는 이전에 인식한 이연법인세자산의 변동에 대하여 과거 사업결합에 대한 회계처리를 수정하지 않는다. 그러나 이 기준서를 적용하는 시점부터 취득자가 인식한 이연법인세자산의 변동을 당기손익(또는 기업회계기준서 제1012호에서 요구하는 경우에는 당기손익 외의 항목)의 조정으로 인식한다.

기업회계기준서 제1109호 참조

- 67A 기업이 이 기준서를 적용하지만 아직 기업회계기준서 제1109호를 적용하지 않는 경우에 기업회계기준서 제1109호로 언급한 것은 기업회계기준서 제1039호를 언급한 것으로 본다.

기준서 등의 대체

- 68 이 기준서는 기업회계기준서 제1103호 '사업결합'(2007년 제정)을 대체한다.