

GAAP : 기업회계기준 브리핑

한국회계기준원, K-IFRS 신속 질의회신 요약

한국회계기준원이 2025년 6월 30일에 발표한 2024년 하반기에 회신한 K-IFRS 신속 질의회신(8건) 요약

1. 전환사채에 부여된 매도청구권의 유동성 분류

[질의]

회사는 20X1년 초에 전환사채를 발행하였는데 해당 계약에는 사채권자의 조기상환청구권(풋옵션)과 전환권, 발행회사의 매도청구권(회사나 회사가 지정하는 제삼자가 전환사채의 전부나 일부를 매입할 수 있는 콜옵션*)이 포함됨

* 전환사채 등과 독립적으로 제삼자 지정 가능 콜옵션을 양도할 수 있으므로 해당 콜옵션은 별도의 금융상품(파생상품자산)에 해당(제 1109호 문단 4.3.1)

- 사채의 만기: 20X3. 12. 31.(3년)
- 전환권, 조기상환청구권, 매도청구권 행사 가능기간: 20X2. 1. 1. ~ 20X3. 12. 31.

회사는 20X1년 말 현재, 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리가 없으므로 사채와 전환권, 조기상환청구권을 유동부채로 분류함(1001.69)

회사가 매도청구권을 12개월 이내에 행사할 계획이 없는 경우, 매도청구권을 항상 비유동자산으로 분류할 수 있는지?

[회신]

단기매매목적이 아닌 파생상품자산은, 만기가 12개월 이상이고 보고기간 후 12개월 이상 보유할 것으로 예상되면 비유동자산으로 분류함(제 1001호 문단 BC38J)

- 전환사채 계약에 포함된 조기상환청구권과 전환권, 매도청구권은 하나의 권리가 행사되면 다른 권리는 소멸되는 관계이므로, 회사가 매도청구권을 12개월 이내에 행사할 계획이 없더라도 조기상환청구권과 전환권의 행사 가능성이 매도청구권의 유동·비유동 분류에 영향을 미침
 - 사채권자가 보유한 조기상환청구권과 전환권이 12개월 이내에 행사될 것으로 예상되면, 발행자의 매도청구권도 12개월 이내에 실현될 것으로 보아 유동자산으로 분류함(제 1001호 문단 66(3))

- 반면, 회사가 매도청구권을 12 개월 이내에 행사할 계획이 없고 조기상환청구권과 전환권도 12 개월 이내에 행사되지 않을 것으로 예상되면, 매도청구권을 비유동자산으로 분류함

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1001 호 '재무제표 표시'

66 자산은 다음의 경우에 유동자산으로 분류한다.

- (1) 기업의 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나, 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있다.
- (2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다.
- (3) 보고기간 후 12 개월 이내에 실현될 것으로 예상한다.
- (4) 현금이나 현금성자산(기업회계기준서 제 1007 호의 정의 참조)으로서, 교환이나 부채 상환 목적으로의 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 후 12 개월 이상이 아니다.

그 밖의 모든 자산은 비유동자산으로 분류한다.

69 부채는 다음의 경우에 유동부채로 분류한다.

- (1) 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상하고 있다.
- (2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다.
- (3) 보고기간 후 12 개월 이내에 결제하기로 되어 있다.
- (4) 보고기간말 현재 보고기간 후 적어도 12 개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않다.

그 밖의 모든 부채는 비유동부채로 분류한다.

BC38J IASB 는 만약 금융부채를 주로 단기매매목적으로 보유하고 있다면 그 만기에 상관없이 유동으로 표시해야 한다는 것을 재확인하였다. 그러나 금융보증계약이 아닌 파생상품 또는 지정된 위험회피수단이 아닌 파생상품과 같이, 단기매매목적으로 보유하는 것이 아닌 금융부채는 결제일에 기초하여 유동 또는 비유동으로 표시해야 한다. 예를 들어 만기가 12 개월 이상이고 보고기간 후 12 개월 이상 보유할 것으로 기대되는 파생상품은 비유동자산 또는 비유동부채로 표시해야 한다.

2. 연결재무제표에서 종속기업의 차입원가 자본화 대상 차입금

[질의]

지배기업 A 와 종속기업 B, C 는 운영자금으로 사용할 목적으로 금융기관에서 각각 CU200, CU100, CU50 을 차입하였음. 당기 중 C 사는 적격자산을 취득하여 지출이 발생함

A 사의 연결재무제표에서 C 사의 적격자산 취득 관련 차입원가 자본화이자율 산정에 포함할 차입금은 얼마 인지?

(1 안) CU350(A 사, B 사, C 사의 일반차입금)

(2 안) CU50(C 사의 일반차입금)

[회신]

연결재무제표에서 자본화 이자율을 산정할 때에는 ① 연결실체(지배기업과 종속기업)의 자본화 이자율을 사용할지 아니면 ② 개별 종속기업의 자본화이자율을 사용할지를 판단한 후에, 적격자산 취득을 위한 특정차입금을 제외한 모든 차입금을 포함하여 자본화이자율을 산정함(제 1023 호 문단 14, BC14C, BC14E)

- ① 연결실체 기준이 적절한지 ② 개별 종속기업 기준이 적절한지는 사실관계에 대한 판단이 필요함 (제 1023 호 문단 11, 15)

만약, 지배기업이 연결실체 차원에서 자금 조달을 통합 관리하는 경우라면 지배기업과 종속기업의 모든 일반 차입금을 포함하여 차입원가 자본화이자율을 산정하는 것이 적절함(1 안: CU350)

- 반면, 연결실체 내 각 기업이 자금을 독립적으로 조달하는 경우라면 종속기업 C 의 모든 일반차입금을 포함하여 차입원가 자본화이자율을 산정하는 것이 적절함(2 안: CU 50)

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1023 호 '차입원가'

10 적격자산의 취득, 건설 또는 생산과 직접 관련된 차입원가는 당해 적격자산과 관련된 지출이 발생하지 아니하였다면 부담하지 않았을 차입원가이다. 특정 적격자산을 획득하기 위한 목적으로 특정하여 자금을 차입하는 경우 당해 적격자산과 직접 관련된 차입원가는 쉽게 식별할 수 있다.

11 개별 차입금과 적격자산 간의 직접 관련성을 식별하고, 적격자산과 관련된 지출이 발생하지 않았다면 부담하지 아니할 수 있었던 차입원가를 결정하기 어려울 수 있다. 예를 들어, 자금조달이 본부에서 이루어지는 기업의 경우를 들 수 있다. 또한 연결실체 차원에서 다양한 금리의 자금을 차입한 후 연결실체 내 기업들에게 당해 자금을 다양한 방식으로 대여하는 경우에도 어려움이 있을 수 있다. 외화표시 또는 외화연계 차입금을 사용하거나 연결실체가 초인플레이션 발생국가에서 영업하는 경우 또는 심한 환율변동이 발생하는 경우에도 어려움이 발생할 수 있다. 결과적으로 적격자산의 취득과 직접 관련된 차입원가를 결정하기가 쉽지 않으며 판단이 요구된다.

14 일반적인 목적으로 자금을 차입하고 이를 적격자산의 취득을 위해 사용하는 경우에 한하여 당해 자산 관련 지출액에 자본화이자율을 적용하는 방식으로 자본화가능차입원가를 결정한다. 자본화이자율은 회계기간에 존재하는 기업의 모든 차입금에서 발생한 차입원가를 가중평균하여 산정한다....(중략)...그 적격자산을

취득하기 위해 특정 목적으로 차입한 자금에서 생기는 차입원가는 위에서 기술된 자본화이자율 산정에서 제외한다.(후략)....

BC14C(전략)적격자산과 관련된 지출이 발생하지 않았다면, 기업은 해당 차입금을 상환할 수 있었을 것이다. 따라서 문단 14에서는...(중략)...특정 목적으로 차입한 자금을 제외하고는 자본화이자율을 산정할 때 존재하는 기업의 모든 차입금을 포함하도록 요구한다.

BC14E IAS 23 개정 공개초안에 대해 일부 의견제출자들은 적격자산 외의 자산을 취득하기 위해 특정 목적으로 차입한 자금이 일반적인 목적으로 차입한 자금의 일부에 포함된다는 것을 명확히 해달라고 요청하였다. 문단 14 를 개정하여 '모든' 차입금을 명시함에 따라 이 점을 명확히 하였다.

15 차입원가의 가중평균을 산정함에 있어 지배기업과 종속기업의 모든 차입금을 포함하는 것이 적절할 수도 있고, 개별 종속기업의 차입금에 적용되는 차입원가의 가중평균을 사용하는 것이 적절할 수도 있다.

3. 계속영업부문과 중단영업부문의 내부거래 채권·채무 제거 여부

[질의]

연결실체는 계속영업부문과 매각 예정의 단일 종속기업인 중단영업부문으로 구성되는데 해당 중단영업부문의 자산과 부채는 연결재무상태표에서 매각예정으로 분류됨

이 경우, 계속영업부문과 중단영업부문의 내부거래로 생긴 채권·채무를 연결재무상태표에서 제거해야 하는지? 아니면 이 채권·채무를 제거해도 중단영업부문 매각시점에 계속영업부문이 보유한 해당 채권·채무가 인식되므로 내부거래 제거 대상에서 제외해야 하는지?

[회신]

연결재무상태표에서 계속영업부문과 중단영업부문 간 내부거래로 생긴 채권·채무는 제거해야 함

- 연결실체 내 내부거래를 제거하지 않으면 K-IFRS 제 1110 호 '연결재무제표' 문단 B86 의 제거 요구사항과 불일치하게 되고, K-IFRS 제 1105 호 '매각예정비유동자산과 중단영업'이나 K-IFRS 제 1001 호 '재무제표 표시'에서 규정한 표시 관련 요구사항은 이보다 우선할 수 없음(IFRS 해석위원회, 2016.01.)

K-IFRS 제 1105 호 문단 30 에 따라 재무제표이용자가 중단영업과 비유동자산(또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 평가할 수 있도록 관련 정보를 주석에 공시해야 함(제 1105 호 문단 30)

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1105 호 '매각예정비유동자산과 중단영업'

30 재무제표이용자가 중단영업과 비유동자산(또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 평가할 수 있도록 정보를 표시하고 공시한다.

K-IFRS 제 1110 호 '연결재무제표'

B86 연결재무제표는:

- (1) 지배기업과 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 같은 항목별로 합산한다.
- (2) 각 종속기업에 대한 지배기업의 투자자산 장부금액과 각 종속기업의 자본 중 지배기업지분을 상계(제거)한다(영업권의 회계처리는 기업회계기준서 제 1103 호 '사업결합' 참조).
- (3) 연결실체 내 기업 간의 거래와 관련된 연결실체 내의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름은 모두 제거한다(재고자산이나 유형자산과 같이 자산으로 인식된 연결실체의 내부거래에서 발생한 손익은 모두 제거한다). 연결실체 내의 거래에서 발생한 손실은 연결재무제표에 인식해야 하는 자산손상의 징후일 수 있다. 연결실체 내의 거래에서 발생하는 손익의 제거로 나타난 일시적차이는 기업회계기준서 제 1012 호 '법인세'를 적용한다.

K-IFRS 제 1001 호 '재무제표 표시'

82 당기손익 부분이나 손익계산서에는 다른 한국채택국제회계기준서가 요구하는 항목에 추가하여 당해 기간의 다음 금액을 표시하는 항목을 포함한다. ...

(5-1) 중단영업의 합계를 표시하는 단일금액(기업회계기준서 제 1105 호 참조) ...

IFRS 해석위원회 논의 결과 (2016.1)

매각예정비유동자산과 중단영업 - 계속영업과 중단영업 간 연결실체 내부거래 표시 방법

1. 질의 내용

국제회계기준해석위원회(이하 '해석위원회'라 한다)는 **연결실체 내에서 계속영업과 중단영업 간 내부거래를 어떻게 표시해야 하는지**를 명확히 해 달라는 요청서를 받았다.

... (중략) ...

2. 검토 내용과 결정

해석위원회는 중단영업의 표시와 관련되는 IFRS 5 나 IAS 1 '재무제표 표시'의 요구사항을 IFRS 10 '연결재무제표'의 연결 요구사항보다 우선할 수 없다는 점에 주목하였다. ... 따라서 해석위원회는 연결실체 내부거래를 제거하지 않으면 IFRS 10의 제거 요구사항과 불일치할 것이라고 보았다. 해석위원회는 IFRS 5 문단 30에 따라 기업이 중단영업 및 처분활동과 관련하여 재무제표이용자가 재무효과를 평가할 수 있도록 정보를 표시하고 공시해야 한다는 점에도 주목하였다. ... (후략) ...

4. 현금흐름표에서 사업결합 시 용역수수료의 분류

[질의]

회사는 사업결합 시 이전대가를 산정하기 위해 외부평가기관을 통해 가치평가를 수행하였고, 그 용역수수료를 당기비용으로 인식함

이 경우, 해당 용역수수료에 대한 현금흐름을 영업활동으로 분류하는지, 아니면 투자활동으로 분류하는지?

[회신]

사업결합 시 관련 용역수수료는 K-IFRS 제 1103 호 문단 53 에 따라, 당기비용으로 인식한다면 영업활동현금흐름으로 분류함

- 종속기업과 기타 사업에 대한 지배력의 획득 또는 상실에 따른 총현금흐름은 투자활동으로 분류하나(제 1007 호 문단 39), 자산으로 인식되는 지출만이 투자활동으로 분류되기에 적합하다는 점을 고려해야 함(제 1007 호 문단 16)
- 사업결합 시 당기비용으로 인식한 해당 용역수수료는, 이전대가를 구성하지 않고 자산으로도 인식되지 않으므로 투자활동으로 분류할 수 없음

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1007 호 '현금흐름표'

용어의 정의

16 투자활동 현금흐름은 미래수익과 미래현금흐름을 창출할 자원의 확보를 위하여 지출된 정도를 나타내기 때문에 현금흐름을 별도로 구분 공시하는 것이 중요하다. 재무상태표에 자산으로 인식되는 지출만이 투자활동으로 분류하기에 적합하다. 투자활동 현금흐름의 예는 다음과 같다. (후략)

39 종속기업과 기타 사업에 대한 지배력의 획득 또는 상실에 따른 총현금흐름은 별도로 표시하고 투자활동으로 분류한다.

K-IFRS 제 1103 호 '사업결합'

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 취득 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 제 1032 호와 기업회계기준서 제 1109 호에 따라 인식한다.

5. 정부보조금 수령 시 원가기준 투입법의 진행률 산정

[질의]

회사는 용역 제공에 드는 인건비에 대해 정부보조금을 지원받아 그 인건비가 비용으로 인식되는 기간에 해당 비용에서 정부보조금을 차감하는 회계처리를 함

이러한 상황에서 인건비를 포함한 원가기준 투입법이 회사의 수행 정도를 잘 나타내는 경우, 진행률 산정에 반영하는 원가는 정부보조금 차감 전 금액인지, 차감 후 금액인지?

[회신]

진행률을 측정하는 목적은 고객에게 약속한 재화나 용역에 대한 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내기 위한 것이며(제 1115 호 문단 39)

- 투입법은 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 노력이나 투입물(예: 사용한 노동시간, 발생원가)에 기초하여 수익을 인식하는 방법임(제1115호 문단 B18)

수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물은 정부보조금 수령 여부와 관계없이 결정될 것임

- 따라서 기업의 수행 정도를 나타내는 투입물이 발생원가인 경우, 정부보조금을 차감하지 않은 발생원가를 기준으로 진행률을 산정함

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1115 호 '고객과의 계약에서 발생한 수익'

39 문단 35~37 에 따라 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 각각에 대해, 그 수행의무 완료까지의 진행률(이하 '수행의무의 진행률'이라 한다)을 측정하여 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 진행률을 측정하는 목적은 고객에게 약속한 재화나 용역에 대한 통제를 이전(기업의 수행의무 이행)하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내기 위한 것이다.

B18 투입법은 해당 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물(예: 소비한 자원, 사용한 노동시간, 발생원가, 경과한 시간, 사용한 기계시간)에 기초하여 수익을 인식하는 것이다. 기업의 노력이나 투입물을 수행기간에 걸쳐 균등하게 소비한다면, 정액법으로 수익을 인식하는 것이 적절할 수 있다.

B19 투입법의 단점은 기업의 투입물과 고객에게 재화나 용역에 대한 통제를 이전하는 것 사이에 직접적인 관계가 없을 수 있다는 것이다. 그러므로 문단 39 의 진행률을 측정하는 목적에 따라, 고객에게 재화나

용역에 대한 통제를 이전하는 과정에서 기업의 수행 정도를 나타내지 못하는 투입물의 영향은 투입법에서 제외한다. 예를 들면 원가기준 투입법을 사용할 때, 다음 상황에서는 진행률 측정에 조정이 필요할 수 있다.

(1) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 이바지하지 않는 경우. 예를 들면 계약가격에 반영되지 않았고 기업의 수행상 유의적인 비효율 때문에 든 원가(예: 수행의무를 이행하기 위해 들였으나 예상 밖으로 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가)에 기초하여 수익을 인식하지 않는다.

(2) 발생원가가 기업이 수행의무를 이행할 때 그 진척도에 비례하지 않는 경우. 이 상황에서 기업의 수행 정도를 나타내는 최선의 방법은 발생원가의 범위까지만 수익을 인식하도록 투입법을 조정하는 것일 수 있다. 예를 들면 계약 개시시점에 다음 조건을 모두 충족할 것이라고 예상한다면, 수행의무를 이행하기 위해 사용한 재화의 원가와 동일한 금액을 수익으로 인식하는 방법이 기업의 수행 정도를 충실하게 나타낼 수 있다.

(가) 재화가 구별되지 않는다.

(나) 고객이 재화와 관련된 용역을 제공받는 때보다 유의적으로 이른 시점에 그 재화를 통제하게 될 것으로 예상된다.

(다) 이전되는 재화의 원가가 수행의무를 완전히 이행하기 위해 예상되는 총 원가와 비교하여 유의적이다.

(라) 기업이 제삼자에게서 재화를 조달하고 그 재화의 설계와 생산에 유의적으로 관여하지 않는다(그러나 기업은 문단 B34~B38 에 따라 본인으로 활동한다).

6. 연결재무제표에서 종속기업 주식선택권의 표시

[질의]

종속기업이 주식결제형 주식기준보상을 종속기업의 임직원에게 부여하고, 가득기간 중 주식선택권을 자본으로 표시하였음

해당 주식선택권은 지배기업의 연결재무제표에서 지배지분과 비지배지분에 어떻게 배분해야 하는지?

[회신]

종속기업의 임직원이 가득 중인 주식선택권이 존재하는 경우, 해당 주식선택권은 지배기업에 직접이나 간접으로 귀속되지 아니하므로 전액 비지배지분으로 분류함(제 1110 호 용어의 정의)

다만, 관련하여 발생하는 주식보상비용은 종속기업의 다른 손익과 동일한 비율로 지배지분과 비지배지분에 각각 배분함(제 1110 호 문단 B94)

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1110 호 '연결재무제표'

부록 A. 용어의 정의

비지배지분: 종속기업에 대한 지분 중 지배기업에 직접이나 간접으로 귀속되지 않는 지분

B90 어떤 상황에서는 기업이 소유지분과 연계된 이익에 접근할 수 있도록 하는 거래의 결과로 현재의 소유지분을 실질적으로 보유한다. 그러한 상황에서는 연결재무제표를 작성할 때 기업이 이익에 접근할 수 있도록 하는 잠재적 의결권과 그 밖의 파생상품의 궁극적인 행사를 고려하여 지배기업지분과 비지배기업지분의 배분비율을 결정한다.

B94 보고기업은 당기순손익과 기타포괄손익의 각 구성요소를 지배기업의 소유주와 비지배지분에 귀속시킨다. 또 보고기업은 비지배지분이 부(-)의 잔액이 되더라도 총포괄손익을 지배기업의 소유주와 비지배지분에 귀속시킨다.

7. 연결재무제표에서 지배기업이 인수하지 않은 전환사채 전환권의 표시 [질의]

지배기업과 그 연결실체는 종속기업이 발행한 전환사채를 인수하지 않았음

이 경우, 자본으로 분류되는 전환권을 전환사채 발행시점에 지배기업의 연결재무제표에 지배지분과 비지배지분으로 어떻게 분류해야 하는지?

[회신]

전환사채 발행시점에 지배기업이 인수하지 않은 전환사채의 전환권은 지배기업에 직접이나 간접으로 귀속되지 아니하므로 전액 비지배지분으로 분류함(제 1110 호 용어의 정의)

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1110 호 '연결재무제표'

부록 A. 용어의 정의

비지배지분: 종속기업에 대한 지분 중 지배기업에 직접이나 간접으로 귀속되지 않는 지분

8. 보통주를 상환전환우선주로 변경하는 경우, 발행자의 회계처리

[질의]

회사는 주주 전원의 동의로 계약조건을 변경하여 발행된 보통주 일부를 상환전환우선주로 변경함(이 변경은 법적으로 유효한 변경임). 변경된 상환전환우선주는 K-IFRS 제 1032 호에 따라 전체를 금융부채로 분류함 조건 변경에 따라 기존 지분상품이 금융부채로 재분류되는 경우의 회계처리는?

[회신]

계약조건의 변경으로 지분상품(보통주)이 금융부채(상환전환우선주)로 재분류되는 경우, 자기지분상품을 재취득한 후 소각하는 것으로 보아 보통주를 제거하고(제 1032 호 문단 33), 상환전환우선주는 최초 인식 시 공정가치로 측정함(제 1109 호 문단 5.1.1)

- 재취득한 자기지분상품을 소각하는 경우의 손익은 당기손익으로 인식하지 않고, 보통주의 장부금액과 상환전환우선주의 공정가치와의 차이는 자본으로 인식함(제1032호 문단 33)

[관련 회계기준]

K-IFRS 제 1032 호 '금융상품:표시'

33 기업이 자기지분상품을 재취득하는 경우에는 이러한 지분상품('자기주식')은 자본에서 차감한다. 자기지분상품을 매입, 매도, 발행, 소각하는 경우의 손익은 당기손익으로 인식하지 않는다. 기업이나 연결실체 내의 다른 기업이 이러한 자기주식을 취득하여 보유할 수 있다. 이 경우 지급하거나 수취한 대가는 자본으로 직접 인식한다.

K-IFRS 제 1109 호 '금융상품'

5.1.1 문단 5.1.3 의 적용범위에 포함되는 매출채권을 제외하고는, 최초 인식시점에 금융자산이나 금융부채를 공정가치로 측정하며, 당기손익-공정가치 측정 금융자산 또는 당기손익-공정가치 측정 금융부채가 아닌 경우에 해당 금융자산의 취득이나 해당 금융부채의 발행과 직접 관련되는 거래원가는 공정가치에 가감한다.