

In depth on IFRS 11

Measurement of joint operations: Reading between the lines

pwc

SAMIL | 삼일회계법인

At a glance

Contents

At a glance	1
Taking your fair share	2
Obtaining an interest	5
A business or not a business ...?	
That is the question	6
Bonus section – What to do when you obtain control	9
Appendix – Illustrative examples	10

IFRS 11 ‘공동약정’은 공동영업의 측정에 관하여서 자세히 규정하고 있지 않아서 이에 대한 실무상 다양성이 존재한다. 이 지침은 현행 기준서 하에서의 측정방법을 논의하며 공동영업의 측정에 대한 일반적인 이슈를 살펴보고자 한다.

또한 최근 IFRS 11의 개정사항인 투자자가 사업을 구성하는 공동영업에 대한 지분을 취득하는 거래에 IFRS 3을 적용하도록 하는 내용을 포함한다. 이 개정사항은 2016년 1월부터 의무 적용하므로, 그 이전에는 회계정책의 선택이 가능하며 일관되게 적용되어야 한다.

The source of the confusion

IFRS 11은 약정의 유형과 공동지배의 정의를 설명하며, 주로 공동약정의 분류에 초점을 두고 있다. 또한 분류에 대한 판단을 돕기 위해 적용지침과 다양한 사례를 제공하고 있다.

기준서는 공동약정의 인식과 측정에 대해서는 덜 강조하였다. 공동기업은 IFRS 11에서 추가적으로 인식과 측정에 대한 지침을 규정할 필요 없이 IAS 28 ‘관계기업과 공동기업에 대한 투자’에 따라 지분법으로 회계처리 된다(IFRS 11 문단24).

공동영업은 이와 같이 다른 기준서로 직접 연계되는 것이 없다. 대신 IFRS 11은 광범위한 원칙을 제시하며, 투자자는 적용가능한 IFRS에 따라 자산, 부채, 수익 및 비용에 대한 자신의 몫을 인식하도록 규정한다(IFRS 11 문단 20-21). 이러한 원칙을 적용하는 경우 다음을 포함하는 여러 중요한 질문이 제기된다.

- 투자자의 ‘몫’은 어떻게 결정되는가?
- IFRS 의 어느 기준서가 적용되는가?
- 각 공동영업에 대한 ‘올바른’ 회계처리는 한 가지 방법만 있는가?

IFRS 11은 이러한 이슈를 다루는 추가적인 적용지침이나 구체적인 사례를 제공하고 있지 않다. 사실상 공동영업에 대한 유일한 구체적인 측정지침은 상향·하향 거래에서 투자자의 손익 인식과 관련된다(IFRS 11 문단 34). 이 지침조차도 해석에 대한 여지가 있다.

다음 몇 페이지에 걸쳐 IFRS 11 의 행간의 의미를 파악하여, 공동영업의 측정에 대한 이해를 돕고, 실무에서 관찰된 것을 분석하도록 하겠다.

이 출판물은 공동영업의 측정에 대한 통찰을 제공하기 위해 고안되었다. 각 약정은 특정한 사실과 상황을 전제하므로, 개별적으로 평가되어야 한다. 이 지침의 어떠한 사항도 회계기준서나 규제기관의 요구사항 보다 우선하지 않는다.

Taking your fair share

공동영업 측정의 첫 번째 단계는 무엇이 측정되어야 하는지를 결정하는 것이다.

No legal separation

‘무엇을 측정할 것인지’ 결정하는 것은 별도기구로 설계되지 않은 공동영업이나 법적으로 분리되지 않은 구조로 설계된 공동영업에 대해서는 단순하다.

- 투자자는 자신의 자산에 대한 권리를 유지하고, 자신의 부채를 발생시킨다.
- 수익과 비용은 투자자에게 직접적으로 귀속되거나 투자수준에 기초한 몫으로 배분된다.

공동영업의 설립 조건(예를 들면, 계약이나 일반 파트너십약정)에서 종종 위에서 설명한 사항이 구체적으로 규정되거나 관련 법률에 따라 정해진다. 따라서 투자자는 이에 따라 인식하고, 인식된 각 항목에 대하여 관련 IFRS(예를 들면, 유형자산에 대해서는 IAS 16을, 수익에 대해서는 IAS 18을, 사업결합에 대해서는 IFRS 3)를 적용한다.

Observation from practice

약정이 점점 복잡해짐에 따라 ‘무엇을 측정할 것인가’가 더 어려워지고 있다. 그러나 복잡한 약정이나 모호한 계약조건은 약정 자체에 더 본질적인 이슈가 있다. 예를 들어 공동약정이 진짜로 설립되었는지, 어떤 자산이 법률적으로 약정의 일부인지, 어느 투자자가 특정자산에 대한 법적 책임을 가지고 있는지에 대한 의문을 제기한다. 이러한 이슈는 정확하게 무엇을 측정하여야 하는지(그리고, 잠재적으로 어떻게 측정되어야 하는지)를 결정하기 이전에 해결되어야 한다.

Vehicle with legal separation

공동영업이 법적으로 별도기구, 즉 법적 형식에 의해 투자자와 공동약정의 자산·부채를 법적으로 구분하도록 하는 별도로 식별가능한 재무구조로 설계된 경우는 위의 결정이 더욱 복잡하다.

유한책임회사(limited liability companies, 이하 “LLC”)와 합자회사 (limited partnerships, 이하 “LP”)는 이러한 유형으로 법적으로 구분되도록 한다. 이하의 지침에서는 단순화를 위하여 LLC를 이러한 법적 형식의 대표적인 유형으로 사용할 것이다. 그러나 해당 국가에서 투자자와 약정을 유사한 수준으로 구분하는 모든 법적 형식이 고려되어야 한다.

LLC로 구조화된 약정이 공동영업으로 분류된 경우는 법적 형식 보다 투자자간 계약조건이나 ‘그 밖의 사실과 상황’이 우선시 되었다는 것을 나타낼 것이다. 이러한 경우에 ‘무엇을 측정할 것인지’ 결정하는 것은 복잡할 수 있다.

법적 형식에 의한 LLC의 권리를 대체할 계약상 약정을 적용하는 것은 매우 어렵다. 이러한 경우 계약에서 어느 투자자가 어떤 특정 자산에 대한 직접적인 권리와 어떤 특정 부채에 대한 의무를 보유하는지를 구체적으로 규정하고 있기를 기대한다. 그러나 투자자는 계약에서 구체화되지 않은 항목에 대한 ‘자신의 몫’을 명확히 할 수 없을 수도 있다.

‘그 밖의 사실과 상황’으로 인해 공동영업으로 분류된 경우는 더 불명확할 수 있다. 예를 들어 투자자들이 실질적으로 모든 산출물을 소유지분율과 다른 비율로 구매할 구속력 있는 의무를 가지고 있는 약정을 고려해보자.

약정의 내재된 경제적 실질을 충실하게 표현하기 위하여 유의적인 판단이 필요할 수 있다. 실무에서

기업은 다음의 사항에 근거하여 (계약적 또는 법적 약정에 구체화되지 않은 정도까지) ‘자신의 몫’을 정할 수도 있다.

- 구매하는 산출물의 량 (일반적으로 백분율)
- 보유지분율
- 의결권 비율 (보유지분율과 다른 경우)
- 수익 또는 이익의 분배 (계약상 상기의 비율과 다르게 정해진 경우)

일부 상황에서는 계약 조건이 위의 항목들의 조합이 될 수도 있다. 예를 들면, 수익과 비용은 계약상 약정에 기초하여 나누어지고, 자산과 부채의 몫은 보유지분율에 따라 구분된다.

투자자들이 비대칭적인 권리나 노출 때문에 하나의 약정에 대해 분류를 다르게 하는 매우 복잡한 경우가 있을 수 있다. 예를 들어, 전형적인 두 투자자 사이의 LP 구조이며 공동지배를 한다고 가정한다. 한 투자자는 업무집행사원이고, 다른 투자자는 유한책임사원이다. IFRS 11 은 권리와 의무에 초점을 맞추므로 업무집행사원은 그 약정을 공동영업으로 분류하고, 유한책임사원은 제한된 노출로 인하여 그 약정을 공동기업으로 분류할 수 있다. 이렇게 분류가 상이해지는 것은 매우 드물며, 이는 계약조건에 의해 뒷받침되어야 한다. 그러한 경우 두 투자자는 해당 약정을 서로 다르게 측정할 것이다.

Observation from practice

유사한 거래에 대한 판단은 일관되게 적용되어야 한다. 유사한 상황에서는 유사한 결과가 도출되어야 한다.

Illustrative example - Investors obligated to take all of the output

Facts:

G사와 S사는 자동차 브레이크 부품에 특화된 자동차부품 공급업자이다. 이 둘은 브레이크 패드를 만드는 새로운, 공동지배되는 LLC에 자금을 출자하였다. 약정은 그 둘이 기술을 결합하고, 각각으로는 달성할 수 없는 규모의 경제를 달성하도록 한다.

주주약정서에서 투자자가 산출물의 100%를 예상 시장가격으로 구매하도록 요구하고 있기 때문에 이 약정은 공동영업으로 분류된다. 특히, G사는 연간 산출물의 60%를, S사는 연간산출물의 40%를 인수한다. 이익은 보유지분율(50/50)에 기초하여 나누어진다.

Question:

공동영업에 대한 G사의 몫은 무엇인가?

Solution:

상황에 따라 다르다. 보유지분율 또는 산출물에 대한 몫 중 어느 것이 거래를 유의적으로 더 잘 반영하고 있는지 결정하기 위하여 추가적인 정보가 필요하다. 보유지분율과 산출물 수준이 서로 연관되지 않는 이유를 고려하여야 한다. 예를 들면,

1. 투자자들이 산출물을 모두 가져가는 이유는 무엇인가?
2. 한 투자자가 다른 투자자보다 최초 자본이나 자산을 더 많이 불입하였는가?
3. 산출물에 대한 몫이 시간에 따라 변동하는가?

Additional facts:

G사와 S사는 LLC 안에 새로운 프로세스를 만들지 않고, 각각의 강력한 판매망을 효과적으로 이용하도록 모든 산출물을 인수하는데 동의하였다. 최초의 자본 불입은 동일하였으나 현재의 판매망에 근거하여 산출물에 대한 몫을 배분하는 데 동의하였다. 그러나 산출물에 대한 배분은 매년 조정될 수 있다. 모든 거래는 LLC가 시장 상황에 기초한 이익을 획득하도록 예상 시장가격으로 이루어진다.

Solution:

모든 사실은 각 당사자가 약정에 대해 50/50의 몫을 가지는 것처럼 보인다. (보유지분율과 경제적 실질은 동일하게 배분되는 것으로 보인다.)

Obtaining an interest

공동영업의 지분 취득을 회계처리하는 데 있어 핵심 문제는 거래의 성격이다. 투자자는 공동영업의 지분을 획득하기 위해 자금을 지불하거나 자산을 출자할 것이다(예를 들어, 자산, 부채, 수익, 비용의 일정 지분에 대해 현금을 지불). 일반적인 거래의 예는 다음과 같다.

- 계약상 약정에 대한 지분취득을 위해 또는 기업의 지분취득을 위해 현금 지불 (즉, 자본 불입 또는 지분 취득)
- 현물 출자 (약정에 따라 또는 자본불입으로)
- 공동지배사업에 대한 분할되지 않는('undivided') 지분의 취득

수많은 변형이 존재함에도 불구하고 이러한 거래에 대한 기준상의 회계처리 대안들은 실제 매우 제한적이다. 대가가 자산과 부채의 집단에 대해 지불된 경우, 회계처리에 대한 지침은 자산의 취득인지 사업의 취득인지에 따라 결정된다.

공동영업의 성격과 지분의 성격은 (다음 장에서 논의하고 있듯이) 어떤 접근법이 적용되어야 하는지에 영향을 미친다. 예를 들어, 공동영업이 IFRS 3에 따른 사업인지의 여부(공동영업의 성격)는 사업결합 원칙의 적용여부를 결정한다(즉, IFRS 3은 사업이 아닌 약정에는 적용될 수 없다). 유사하게 탐사자산에 대한 분할되지 않는 지분(지분의 성격)에 대해서는 비록 그 자산이 미래에 사업으로 발전될 것으로 기대된다고 하더라도 자산 취득의 회계처리가 요구된다.

다음 장에서 핵심 고려사항의 일부에 대해서 더 세부적으로 살펴볼 것이나, 아래의 표에서 두 가지 일반적인 회계 접근법을 요약하면서 논의를 시작하겠다.

	자산 취득	사업결합
자산과 부채	이전대가는 취득 자산에 배분되며 투자자는 인수한 부채에 대한 자신의 몫을 인식한다.	취득한 자산과 부채의 공정가치(투자자의 몫에 기초)
이연법인세	IAS 12의 최초인식예외 적용가능 (일반적으로 이연법인세 미인식)	IFRS 3에 따라 인식 (상당한 금액의 이연법인세 인식가능)
영업권	인식되지 않음	IFRS 3에 따라 인식
우발부채	거래가격과 자산 가치에 영향을 줄 수는 있으나 인식되지는 않음.	IFRS 3에 따라 인식
거래원가	자산의 원가를 구성	당기비용 인식
기타		IFRS 11과 상충되지 않는 한, IFRS 3의 기타 모든 원칙이 적용됨.

A business or not a business...? That is the question

공동영업의 성격은 지분을 취득하는 투자자의 회계처리에 대한 주된 결정요인이 되는 경향이 있다.

Not a business

사업이 아닌 공동영업 지분의 취득에 대한 회계처리는 명확하다. 해당 거래는 자산 취득이다. 사업이 존재하지 않으므로, 사업결합 회계처리의 원칙 또한 적용되지 않는다. 이러한 설명을 충족하는 모든 거래에 (현금 또는 자산과 같은) 대가의 형식 또는 거래의 유형(예를 들어, 공동영업 설립시의 지분 취득, 추가지분 취득, 또는 제3자로서의 지분 출자)과 무관하게 동일한 회계처리가 적용될 것이기 때문에 일관성이 쉽게 달성될 수 있다.

Illustrative example – 사업이 아닌 경우

Facts:

CrudeCo와 PetroliCo 두 투자자는 원유의 탐사와 최종 생산을 위한 파트너십을 공동약정으로 설립하였다. 파트너십은 탐사 시초 단계에 있는 상태이며, 따라서 탐사권이라는 단일의 자산을 보유하고 있다. 또한, CrudeCo가 파악한 상황은 다음과 같다.

- a. 파트너십이 취득한 탐사권의 공정가치는 C150이다.
- b. CrudeCo는 파트너십에 대한 지분의 대가로 C90을 출자했고, C10의 거래원가가 발행하였다.

CrudeCo는 약정을 검토하여 다음과 같이 결정하였다:

- (i) 공동지배력이 명백히 존재하며, 공동영업으로의 분류는 적절하다.
- (ii) 상기 파트너십은 IFRS 3에 따른 사업이 아니다.

Question:

CrudeCo는 상기 파트너십 지분의 인수를 어떻게 회계처리하여야 하는가?

Solution:

CrudeCo는 탐사권 지분 50%를 무형자산으로 인식하며 취득원가 (C100= 출자금액+거래원가)로 계상한다. 이연법인세나 영업권으로 인식될 금액은 없다.

Business

사업인 공동영업에 대한 지분의 취득에 대한 회계처리는 위처럼 명확하지는 않다. 한편으로는 당사자가 사업의 지배력을 획득하도록 하지 않는 거래는 사업결합의 정의를 충족하지 않는다. 다른 한편으로는 사업의 유의적 지분 취득은 일정 형태의 사업결합의 원칙을 적용할 것이 요구된다(예를 들어, 지분법 적용 지분의 투자가 이루어진 경우 취득가액배분절차(Purchase Price Allocation)는 수행되어야 한다). 따라서, 자산 취득법을 적용하는 것은 유사한 거래에 대한 기존의 규정에서 조금 벗어나 있는 것으로 보인다.

현행 IFRS 11의 규정은 상기 문제점에 대한 추가적인 규정이나 해석을 제공하지 않는다. 따라서, 실무적인 다양성이 존재해왔다.

Observation from practice

이러한 거래에 대한 회계처리는 엄격하게 자산 취득으로 회계처리 하는 것에서부터 사업결합의 원칙을 유연하게 적용하는 것까지 다양한 것으로 보인다. 그러나, IFRS 3의 모든 요구사항을 적용한 경우는 거의 없었다.

일부 산업에서는 영업권의 계상은 최소화하나 이연법인세는 일부 인식(IFRS 3을 온전히 적용할 경우 전형적으로 인식될 금액은 아니라고 하더라도)하는 복합적인 회계처리가 발생하였다. 거래원가는 이전대가에 포함되었으며, 우발부채는 인식되었을 수도 인식되지 않았을 수도 있다.

현행 규정의 부재는 회계정책의 선택이 가능함을 의미한다. 개정 기준이 유효해지는 2016년 1월까지는 자산 취득법이나 IFRS 3의 요구사항을 적용하는 것 중 선택하는 것이 가능하다.

Additional interest

특정 공동영업이 사업인지를 평가하는 것은 투자자가 지분을 획득하는 각 시점별로 수행되어야 한다. 공동영업의 성격이 동일하다면, 해당 공동영업과의 모든 거래에는 동일한 회계처리 방법이 적용되어야 한다. 공동영업이 사업인지의 여부와 상관없이 공동지배력이 계속 유지된다면, 추가적인 지분의 취득 시 해당 공동영업의 기존 지분은 재측정되지 않는다.

Observation from practice

실무적으로 공동영업에 대한 기존지분을 재측정한 경우는 목격되지 않았다.

사업에 대한 기존지분을 재측정하는 요구사항은 투자자가 사업에 대한 지배력을 획득하는 거래에만 적용 가능하다. IFRS의 규정은 거래 전후에 통제의 수준(즉, 지배, 공동지배, 유의적 영향력)이 동일한 경우에 유사한 재측정을 허용하지 않는다.

예를 들어, IAS 28은 투자자의 지분이 30%에서 40%로 증가하나 관계기업에 대해 여전히 유의적인 영향력을 유지하는 경우에 대해 재측정을 허용하지 않는다. 유사하게, 지배력을 보유한 당사자는 지배력이 유지된다면, 종속기업에 대한 투자지분이 증가하는 경우 기존지분을 재측정하지 않는다.

따라서, 공동영업자의 지배력의 취득이 없는 공동약정에 대한 추가적인 지분의 취득은 기존 지분을 재측정하는 유의적인 경제적 사건으로 보지 않을 것이다.

Amendment to IFRS 11 (effective January 2016)

개정 규정은 특정 항목이 IFRS 11의 규정과 상충되지 않는 한 IFRS 3의 사업결합의 모든 원칙을 적용할 것을 요구한다. 이는 공동영업에 대한 추가적인 지분의 취득뿐만 아니라 최초 지분 취득 시에도 적용된다. 또한, 개정 규정은 공동지배력이 유지되면서 추가적인 지분을 취득하는 경우에 공동영업에 대한 기존 지분의 재측정을 금지한다.

IASB는 2014년 5월 공동영업이 (IFRS 3에서 정의한) 사업인 경우의 지분 취득에 대한 회계처리와 관련된 실무상의 다양성을 해소하기 위하여 IFRS 11에 대한 개정을 공표하였다. IASB는 공동영업이 사업이라 하더라도, 공동영업의 지분 취득은 사업결합의 정의를 충족하지 못함을 인지하고 있다(즉, 단일의 당사자가 지배력을 획득하지 아니함). 그러나 IASB는 IFRS 3의 접근방식이 더 일관성 있는

적용방식이 될 것이며, 다른 유사한 거래에 대한 현행의 규정 (예를 들어, 사업에 대한 지분법 적용 투자지분을 취득한 경우 PPA를 수행)과도 일관될 것으로 기대하고 있다.

개정 규정은 2016년 1월에 개시하는 회계연도에 발생하는 거래부터 유효하다. 개정 규정은 전진 적용되며, 조기적용이 허용된다.

Observations on new guidance

개정 기준은 이러한 거래에 대한 회계처리를 위한 노력과 비용을 증가시키고, 이연법인세와 영업권의 금액도 증가시킬 것이므로, 조기적용하는 기업이 거의 없을 것이다.

또한, 개정 기준은 석유, 가스, 광업과 부동산과 같은 공동영업이 일반적인 산업에서 폭넓게 논의되고 있는 논점인 ‘사업의 정의’에 추가적인 중요성을 부여하게 될 것이다.

Bonus section – What to do when you obtain control

‘지배력’과 ‘공동지배력’은 상호배타적인 개념이다. 따라서 투자자가 공동영업에 대한 지배력을 획득하는 거래는 공동약정을 종결시킨다. 그러므로 이러한 거래는 IFRS 11의 적용범위에 포함되지 않는다. 그러나 이러한 거래는 실제 발생하며, 이에 대한 회계처리는 이전에 논의한 일부 논점들과 직접 연계된다.

주의: 아래에서 공동영업에 대한 지배력을 획득하는 투자자는 거래 직전에 공동영업자였던 것으로 가정한다.

Not a business

자산 취득법은 투자자가 사업을 구성하지 않는 공동영업에 대한 지배력을 취득하는 경우엔 적용된다. 지급된 대가는 직접 거래원가와 같이 관련된 자산의 원가로 재무상태표에 인식된다.

Business

사업결합은 투자자가 거래 이전에 공영영업으로 영위된 사업을 포함하여 사업에 대한 지배력을 획득하는 것이다. 따라서, IFRS 3의 모든 원칙이 해당 거래에 적용된다.

Observation from practice

투자자가 사업을 구성하는 공동영업에 대한 지배력을 획득하는 거래에 대해 IFRS 3은 다양하게 적용되고 있다.

Legal entity

사업이 법적 실체에서 운영되는 경우에는 일관되게 적용되는 것으로 보인다. 모든 자산과 부채는 공정가치로 측정된다. 해당 사항이 있는 경우 이연법인세, 영업권, 우발부채, 조건부 대가와 비지배지분은 모두 인식된다. 이전에 보유하고 있는 지분은 재측정되며 이로 인한 차익은 당기손익으로 인식된다. 요약하면, IFRS 3의 모든 규정이 적용된다.

No legal entity

사업이 법적실체로 영위되지 않는 경우 (전형적으로 공동영업이 계약으로 성립된 경우) IFRS 3에 있는 일부 원칙을 적용하는 것이 문제가 있으므로 회계처리가 다양하게 이루어지고 있다(예를 들어, 다른 투자자가 보유하는 사업에 대한 보유지분은 비지배지분의 정의를 충족하지 못할 것이다). 따라서 실무에서는 다양성이 존재하며 아래 접근방법에서 일부 변경되어 이러한 거래에 대한 회계처리가 수행되고 있다.

- (a) 자산·부채는 투자자의 몫 해당 분까지 공정가치로 인식된다.
- (b) 인식된 자산·부채의 금액과 관련되는 이연법인세와 영업권이 인식된다.
- (c) 비지배지분은 인식되지 않는다.
- (d) 이전에 보유한 지분은 재측정되지 않는다(즉, IFRS 3 문단 42에 해당되지 않는다).

Appendix – Illustrative examples

다음은 공동영업의 지분을 취득하는 일반적인 거래에 대한 사례를 제공한다. 각 사례는 실무에서 사용되는 접근법에 따른 분개를 포함하고 있다.

다음은 모든 사례에 적용되는 가정이다.

- 공동지배력이 존재하며, 공동영업으로의 분류는 적절하다.
- 공동영업은 IFRS 3에 따른 사업을 구성한다.
- 파트너십은 투자자와 약정을 법적으로 구별하지 않는다.
- 공동영업에 대한 지분을 이전에 보유하지 않았다.

Illustrative example 1 – Cash payment

Facts

기업 A는 파트너십 설립시 지분 50%를 위해 C200을 지불하였다. 거래원가 C8이 발생하였다. 파트너십 사업의 식별가능한 자산과 부채의 공정가치는 C360이다.

Solution

개정 IFRS 11이 시행되기 전에 기업 A는 자산 취득법이나 사업결합을 적용할 수 있다. 각각의 방법에 따른 분개 사례는 다음과 같다.

Asset acquisition

차변	공동영업 순자산	208	
대변	현금		208

Business combination*

차변	순자산의 공정가치 x 50% (이연법인세 포함)	180	
차변	영업권	20	
차변	비용 – 거래원가	8	
대변	현금		208

* 주의: IFRS 11은 비례연결의 적용을 금지하고 있다. 하지만, 일부 상황에서는 최초 인식의 회계처리에서 공동영업에 대한 IFRS 11의 측정 원칙을 적용하는 것이 이전 기준에서의 비례연결과 유사한 결과가 될 수 있다. 이후 각각의 자산·부채에 대한 적절한 IFRS의 적용하게 되면 후속기간에는 이러한 유사성이 적어지게 될 것이다.

Illustrative example 2 – Contribution of assets

Facts

기업 A가 현금 대신 유형자산을 출자했다는 것을 제외하고는 사례 1과 동일하다. 출자된 자산의 공정가치는 C220, 기업 A의 장부금액은 C200이다.

Solution

공동영업에 대한 지분의 인식은 사례1과 동일하다. 하지만 추가적인 사실, 즉 자산의 출자로 인해 인식되는 손익이 고려되어야 한다.

손익은 다른 당사자들의 지분 한도까지만 인식된다(IFRS 11 문단 B34 적용). 두 가지 접근법에 따른 분개는 다음과 같다.

Asset acquisition

차변	공동영업 순자산	218
대변	현금 (거래원가)	8
대변	유형자산	200
대변	이익 (공정가치와 장부금액 차이의 50%)	10

Business combination*

차변	순자산의 공정가치x 50% (이연법인세 포함)	180
차변	영업권	30
차변	비용 – 거래원가	8
대변	현금	8
대변	유형자산	200
대변	손익 (공정가치와 장부금액 차이의 50%)	10

추가적인 정보는 inform.pwc.com 사이트를 참조하거나 PwC 담당자에게 문의하시기 바랍니다.



This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PwC does not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2014 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

140910-144846-SJ-OS