



In depth

A look at current financial reporting issues

Publication date: 19 Nov 2021

No. 2021-10

IAS 16 개정 – 의도한 사용 전의 매각 금액

Key points

국제회계기준위원회(이하 '위원회')는 자산의 원가는 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가를 포함한다고 결론 내렸습니다. 자산이 적절히 작동하는지 시험하는 원가는 이러한 원가들 중 하나에 해당할 것입니다.

IAS 16 개정은 유형자산이 사용 가능하기 전에 생산된 재화의 매각금액(의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 재화의 매각금액)을 유형자산의 원가에서 차감하는 것을 금지하는 것이며(예를 들어, 유형자산이 적절히 작동하는지 확인하기 위해 시험할 때 생산된 재화의 매각금액 또는 광산을 개발하는 단계에서 생긴 부수적인 수익), 유형자산이 개발단계에 있는 경우 재화를 판매하여 얻은 매각금액과 그 재화의 원가는 당기손익으로 인식해야 합니다. 기업은 생산된 재화의 원가를 측정하기 위해 IAS 2 '재고자산'을 적용하게 됩니다. 유형자산의 감가상각은 의도된 용도로 사용될 준비가 되어있고 생산단계에 진입했을 때에 시작되기 때문에, 산출물의 원가에는 시험 대상이 되는 유형자산의 감가상각비는 포함되지 않을 것입니다.

1. 이슈는 무엇인가?

IAS 16 '유형자산'에서는 자산이 의도된 용도로 사용될 준비가 되기 전에 생산된 재화를 판매하여 얻은 매각금액을 당기손익으로 인식할 것을 요구하고 있습니다. 생산된 재화의 관련 원가는 IAS 2 '재고자산'의 지침을 적용하여 측정하고, 생산된 재화가 판매되었을 때 당기손익에 비용으로 인식합니다.

만일 판매된 재화가 기업의 통상적인 활동의 산출물이라면, 수익과 원가는 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'과 IAS 2의 요구사항에 따라 공시될 것입니다. 만일 판매된 재화가 기업의 통상적인 활동의 산출물이 아니라면, IAS 16의 개정은 그 매각금액과 원가가 포함되어 있는 포괄손익계산서의 개별 항목과 금액의 공시를 요구하고 있습니다.

IAS 16 개정은 기업이 자산의 기술적, 물리적 성능을 평가할 때 자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 것이라는 점도 명확히 하였습니다. 자산의 재무적 성과는 이러한 평가와 무관할 것입니다. 따라서, 경영진이 기대했던 영업이익수준을 달성하기 전에 자산은 경영진이 의도한 방식으로 가동될 수도 있고 감가상각의 대상이 될 수도 있습니다.

2. 영향은 무엇이며 누구에게 영향을 미치는가?

IAS 16 개정은 유형자산의 중요한 항목을 건설하고 건설의 일부로 자산이 정상적으로 작동하는지 시험하는 기간을 필요로 하는 기업에 유의적인 영향을 미칠 수 있습니다. 광산의 개발 과정에서 매장된 자원 위의 흙에서 자원이 추출되는 경우에도 유사하게 영향을 미칠 수 있습니다(예를 들어, 개발 단계에서 갱도를 설치하고 자원이 추출되는 경우).

유의적인 영향을 받을 것으로 예상되는 산업은 광업과 산업재를 제조·생산하는 산업입니다. 경영진은 개발단계에서 생산된 재화의 원가를 추적하고 자산을 이전보다 일찍 의도된 용도로 준비가 된 것으로 회계처리하기 위한 프로세스를 개발해야 할 수 있습니다.

3. 언제 적용되는가?

개정내용은 2022 년 1 월 1 일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 유효합니다. 기업은 이 개정사항을 처음 적용하는 재무제표에 표시된 가장 이른 기간의 시작일 이후에 경영진이 의도한 방식으로 가동할 수 있는 장소와 상태에 이른 유형자산에 대해서만 개정내용을 소급 적용해야 합니다. 개정내용의 최초 적용 누적효과는 표시되는 가장 이른 기간의 시작일에 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식합니다. 조기적용은 허용되며, 만일 기업이 개정내용을 조기 적용하는 경우에는 그러한 사실을 공시해야 합니다.

4. FAQ

다음의 FAQ 는 IAS 16 개정을 적용하는 방식에 대한 추가적인 지침을 제공하며, 광업을 영위하는 기업들에 대한 사례로 기술되어 있습니다.

FAQ 1 – 유형자산을 의도한 방식으로 사용하기 전에 생산된 산출물에 배분하는 원가는 어떻게 측정해야 하는가?

광산이 아직 개발 단계에 있는 경우(예: 광산의 갱도를 설치하는 동안 흙에서 자원을 추출하거나 광산을 시험하면서 시험의 결과로 재화가 생산되는 경우)에도 산출물이 생산될 수 있습니다. 이러한 수익을 일반적으로 '생산 전 수익'이라고 부릅니다.

IAS 16 의 개정은 유형자산을 의도한 방식으로 사용하기 전에(즉, 광산이 개발 단계에 있을 때) 생산된 산출물의 원가를 IAS 2 의 원칙에 따라 측정하도록 요구합니다.

질문

유형자산을 의도한 방식으로 사용하기 전에 산출물이 생산되는 경우, 어떤 원가를 재고로 인식하여 재화가 판매될 때 후속적으로 비용으로 인식해야 하고, 이러한 원가는 어떻게 측정해야 하는가?

답변

IAS 16 의 개정은 유형자산을 의도한 방식으로 사용하기 전에(즉, 광산이 개발 단계에 있을 때) 생산된 산출물의 원가를 IAS 2 의 원칙에 따라 측정하도록 요구합니다.

재고자산의 취득원가는 재고자산을 현재의 장소에 현재의 상태로 이르게 하는데 발생한 원가를 모두 포함합니다[IAS 2 문단 10]. IAS 16 의 문단 16(b)에 따르면 유형자산을 의도한 용도로 사용하기 전에 직접적으로 관련된 원가는 유형자산으로 자본화 되어야 합니다. 위원회는 원가를 개발 중인 광산과 재고자산으로 배부해야 하는지 여부 또는 어떻게 배부해야 하는지에 대한 지침을 제공하지 않습니다. 다만 위원회는 결론도출근거를 통해 IAS 2 가 지나치게 자세하게 규정하지 않으면서도 원가를 측정하기 위한 체계를 제공한다고 설명하고 있습니다[IAS 16 문단 BC16].

결과적으로, 개발 단계에서 발생하는 원가는 합리적인 기준으로 유형자산과 재고자산에 배부되어야 할 것입니다. 이 때 원가 배부 방법을 결정하기 위해 판단이 필요할 수 있습니다.

만약, 산출물을 최초 인식할 때 순실현가능가치(NRV)로 감액된다면(즉, day 1 손상), 선택한 배부 방법에 대해 재검토가 필요할 수도 있습니다. 산출물에 배부된 원가가 예상되는 매각금액을 초과하는 경우가 이에 해당할 수 있습니다.

생산된 산출물의 원가 측정 시 증분 원가 접근법을 적용하는 것은 IAS 2의 측정 요구사항에 부합하지 않기 때문에 허용되지 않습니다[IAS 2 문단 10].

기업은 생산 전 단계에서 생산된 산출물을 부산물로, 주산물과 주된 활동을 유형자산의 개발로 간주하여 IAS 2의 문단 14에서 설명하는 다음의 부산물 지침에 따라 유형자산과 재고자산의 원가 배부 방법을 정하는 것이 합리적이라고 판단할 수도 있을 것입니다.

"연산품이 생산되거나 주산물과 부산물이 생산되는 경우처럼 하나의 생산과정을 통하여 동시에 둘 이상의 제품이 생산될 수도 있다. 이 경우, 제품별 전환원가를 분리하여 식별할 수 없다면, 전환원가를 합리적이고 일관성 있는 방법으로 각 제품에 배부한다. 예를 들어, 각 제품을 분리하여 식별가능한 시점 또는 완성 시점의 제품별 상대적 판매가치를 기준으로 배부할 수 있다. 한편 대부분의 부산물은 본래 중요하지 않은데, 이 경우 부산물은 흔히 순실현가능가치로 측정하며 주산물의 원가에서 차감된다. 따라서 주산물의 장부금액은 원가와 중요한 차이가 없다."

위의 접근법을 따른다면 결과적으로 산출물에 배부된 원가는 NRV(예를 들면, 판매에서 실현할 것으로 예상되는 매각금액)와 동일한 금액이 될 것입니다. 이 접근법을 적용할 때 유의할 사항은 생산 전 단계에서의 산출물이 IFRS에서 정의하는 '중요하지 않은(immateral)' 경우에만 이 접근법을 적용할 수 있다는 점입니다. 특정 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는 일반목적재무제표에 정보를 누락하거나 잘못 기재하거나 불분명하게 하여, 이를 기초로 내리는 주요 이용자의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다면 그 정보는 중요합니다[IAS 1 문단 7].

또한 기업은 원가 배부 방법이 IAS 1의 문단 122에 따라 공시되어야 하는 유의적인 판단인지 여부를 고려해야 합니다.

FAQ 2 – IAS 16 개정이 비축 광석의 회계처리에 어떤 영향을 미치는가?

기업은 광산을 개발하는 단계에 있을 때 이 단계에서 추출한 광석을 비축하기로 선택하는 경우가 있습니다. 이는 주로 개발 단계에서 갱도를 설치하고 광석을 추출하는 단계에서 발생합니다. 광석이 위치한 지역에 따라 광석에 포함된 광물의 함유량이 다르고 이에 따라 비축 광석의 품질이 달라질 수 있습니다. 어떤 비축 광석에는 광물이 많이 함유되어 있을 수 있고 또 다른 비축 광석에는 광물 함유량이 적거나 없을 수 있습니다(이 때의 함유량은 폐기물 대비 함유량이 높거나 낮음을 의미). 광물의 함유 수준에 따라 어떤 비축 광석은 판매될 수 있고(즉, 매각금액이 발생), 다른 비축 광석은 폐기될 수도 있습니다.

질문

IAS 16 개정은 비축 광석의 회계처리에 어떤 영향을 미치는가?

답변

IAS 16의 개정은 경영진이 의도한 방식으로 유형자산을 가동할 수 있는 장소와 상태에 이르게 하는 동안 생산되는 재화를 판매하여 매각금액이 발생할 것으로 예상하는 경우를 적용 범위로 다루고 있습니다. 비축 광석의 광물 함유 수준은 해당 비축 광석이 경제적으로 개발되거나 판매될 수 있는지를 결정할 것이고 이는 결국 경영진이 해당 비축 광석을 통해 매각금액이 발생할 것으로 예상하는지를 결정할 것입니다.

비축 광석의 광물 함유 수준을 고려하였을 때 매각으로 수익이 발생할 것이라고 판단되는 경우, 해당 비축 광석은 판매되기 전까지 회사의 제조 공정을 통해 개발되거나, 현 상태로 제 3자에게 판매되거나, 향후 판매를 위해 보관될 수 있습니다. 이 때 산출물이 유형자산의 개발단계에서 생산되었고 판매될 것으로 예상되므로 해당 비축 광석에는 동 개정사항이 적용되고 가치가 측정되어야 할 필요가 있습니다. 유형자산과 재고자산에의 원가 배부에 대한 지침은 FAQ 1을 참조하십시오.

광물 함량이 낮아 경제적으로 판매가 가능하지 않을 것으로 예상되는 경우, 비축 광석은 폐기물로 간주됩니다. 이 폐기물에는 어떠한 원가도 배부되지 않는데, 이는 폐기물을 판매하여 매각금액이 회수되지 않을 것으로 예상되고, 결과적으로 이 비축 광석은 본 개정의 범위에 포함되지 않기 때문입니다.

경우에 따라서는 비축 광석이 추출되는 시점에 해당 비축 광석이 경제적으로 수익을 창출할 수 있는지 여부를 결정하기 위해 판단이 필요할 수도 있습니다.

FAQ 3 – 아직 개발 단계에 있는 광산(또는 별도 감가상각 하는 경우 광산의 일부분)의 감가상각비는 사전에 생산된 재화에 배부되는 원가에 포함해야 하는가?

광산을 경영진이 의도한 방식으로 운영할 수 있는 상태가 되기 전에 광산에 대한 시험 과정이 긴 시간 동안 수행될 수 있고 이 때 판매가능한 물질이 생산될 수 있습니다. IAS 16 개정은 판매한 재화로부터의 매각금액과 관련 원가를 당기손익으로 인식하도록 하고 있습니다.

질문

기업은 개발 단계(예: 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르지 못한 경우)임에도 재화가 생산되면 광산 또는 광산의 일부에 대해 감가상각을 개시해야 하는가?

답변

감가상각은 IAS 16 문단 55 에 따라 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 도달한 시점부터 시작합니다. IAS 16 개정은 이 요구사항에 어떠한 영향도 주지 않습니다. 결과적으로 자산을 의도한 용도로 사용할 수 있지 않다면 광산(또는 광산의 일부)의 감가상각은 개시하지 않으며, 이는 광산이 한정된 매장량을 보유하고 있고 생산 전 재화가 그 매장량을 감소시키는 경우에도 동일할 것입니다.

그러나 이 경우에도 IAS 16 문단 17 에서 '시험 과정'의 정의를 명확히 하였다는 점에 유의하여 '시험 과정'의 정의가 자산의 사용 가능 시점에 대한 판단에 어떤 영향을 주는 지 고려하는 것이 중요합니다(FAQ 7 참조). 또한, 개발 단계에서 재화가 생산되기 시작하면 이후에 광산의 개발에 소요될 원가를 광산과 생산된 재화에 배부해야 할 것입니다(FAQ 1 참조).

FAQ 4 - 개발 단계에서 재고의 평가손실은 어떻게 회계처리 하는가?

광산의 개발 단계(예: 광산의 경도를 설치하는 동안 흙에서 자원을 추출하거나 광산을 시험하면서 산출물이 생산되는 경우)에서 재화가 생산될 수 있습니다. 이 수익을 일반적으로 '생산 전 수익'이라고 부릅니다.

IAS 16 의 개정은 유형자산을 의도한 방식으로 사용하기 전에(즉, 광산이 개발 단계에 있을 때) 생산된 재화의 원가를 IAS 2 의 원칙에 따라 측정하도록 요구합니다.

생산된 재화가 해당 연도에 이익을 내며 판매되거나, 재화가 보고기간말까지 판매되지 않고 남아있는 상태에서 순실현가능가치('NRV')가 재화에 배부된 원가를 초과하는 상황 외에도 아래의 상황이 발생할 수 있습니다:

- 재화가 생산된 시점에는 판매될 것으로 예상하였고 보고기간말에 판매되지 않고 남아있었으나, 후속적으로 경영진이 해당 재화를 폐기하고 평가손실을 인식하는 결정을 하는 경우
- 재화가 생산되었고 판매되었으나 순손실이 발생하는 경우
- 재화가 생산되었으나 보고기간말까지 판매되지 않았으며, IAS 2 에 따라 측정한 결과 NRV 로 감액(즉, 평가손실 인식)해야 하는 경우

위의 상황은 생산된 재화가 광물을 충분히 함유하고 있어 경제적으로 가치가 있는 경우에 해당합니다. 생산된 재화가 광물 함유량이 낮아 경제적으로 판매가 가능하지 않다고 판단되는 경우라면 폐기물로 간주한다는 점에 유의해야 하고, 이때의 회계처리는 FAQ 2 를 참조합니다.

질문

유형자산을 의도한 방식으로 사용할 수 있는 상태가 되기 전 개발 단계에서 재화가 생산될 때, NRV 로 감액하며 발생하는 손실, 재화의 판매로 인한 손실과 사용할 수 없거나 일반적인 품질에 미치지 못해 폐기되는 비용은 유형자산으로 자본화 할 수 있는가?

답변

유형자산으로 자본화 할 수 없습니다. IAS 16 문단 20A 에서는 경영진이 의도한 방식으로 유형자산을 가동할 수 있는 장소와 상태에 이르게 하는 동안 생산된 재화의 원가는 IAS 2 에 따라 측정되어야 한다고 설명하고 있습니다. IAS 2 문단 34 에 따르면 재고자산이 판매될 때 원가를 비용으로 인식하고 NRV 로 감액한 평가손실과 모든 감모손실은 감액이나 감모가 발생한 기간에 비용으로 인식해야 합니다.

이 문단에 따르면, 유형자산이 의도된 방식으로 사용할 수 있는 상태가 되기 전 생산된 재화가 판매될 때 이익(즉, 매각금액에서 원가를 차감한)을 당기손익으로 인식해야 합니다. 유사하게 NRV 감액, 재화의 판매로 인한 손실 그리고 폐기손실 또한 같은 방법으로 회계처리 되어야 할 것으로 생각됩니다. 추가적으로, IAS 16 의 문단 20(b) 와 22 는 초기 가동손실, 비정상적인 낭비를 유형자산의 원가에 포함하지 않고 당기손익으로 인식해야 한다고 설명하고 있습니다.

IAS 16 의 문단 16(b) 에서는 "경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 데 직접 관련되는 원가"를 자본화 하도록 하고 있습니다. 개발 단계에서 생산된 재화가 판매되면(또는 재화가 판매되지 않고 남아있지만 NRV 감액 또는 후속적으로 폐기된다면) 이러한 비용은 매각금액(또는 예상되는 매각금액)과 관련된 결과이고 해당 재화에 직접 관련되는 원가는 IAS 2 의 원칙에 따라 인식되어야 합니다. 이러한 손실은 건설중인 유형자산보다는 재고와 관련이 있기 때문에 유형자산의 개발과는 무관합니다.

FAQ 5 – IAS 16 개정이 탐사와 평가의 가치와 회계처리에 영향을 주는가?

질문

IAS 16 개정이 탐사와 평가 활동의 가치와 회계처리에 영향을 주는가?

답변

IAS 16 의 개정은 IFRS 6 ' 광물자원의 탐사와 평가'를 개정하지 않았습니니다. 따라서, 동 개정내용은 탐사와 평가 활동의 현재 회계처리에 어떠한 영향도 미치지 않으므로 기업은 탐사와 평가 자산을 기존과 같은 방법으로 계속 회계처리해야 합니다.

FAQ 6 – 유형자산의 시험 단계에서의 차입원가 자본화에 대한 회계처리는?

광업의 경우, 광산 자산의 개발을 완료하는 데 상당한 시간이 걸리는 경우(즉, 자산이 한 회계연도를 초과하는 기간 동안 개발 단계에 있는 경우)가 많습니다. 회사가 광산의 개발을 위해 자금을 차입하고 이자비용을 발생시키는 경우가 존재할 것입니다.

질문

유형자산이 개발 단계에 있는 경우, IAS 16 개정이 유형자산의 차입원가 자본화 요구사항에 영향을 주는가?

답변

유형자산이 적격자산의 정의를 충족한다면, 생산 전 재화가 생산되고 당기손익으로 관련 손익이 인식되는지 여부와 관계없이 개발 단계에서 발생한 차입원가는 유형자산으로 자본화 되어야 합니다[IAS 23 문단 8].

생산 전 재화가 생산되더라도 해당 유형자산은 경영진이 의도한 방식으로 유형자산을 가동할 수 있는 장소와 상태에 이르지 못한 것입니다. 따라서 시험 단계에서 발생하는 직접 관련된 원가는 유형자산으로 계속하여 자본화 되어야 하며, 이 때 자본화는 IAS 23 에 따라 자본화 되는 차입원가를 포함합니다.

FAQ 7 – 이 개정내용이 광산이 의도한 용도로 준비되는 시점을 결정하는 기존 회계 관행에 영향을 미칠 것으로 예상하는가? 광산 자산이 의도한 용도로 준비되는 시점을 결정할 때 기업은 어떤 요소를 고려해야 하는가?

광산이나 가공공장(processing plant)의 개발 단계에서 자산이 의도한 용도로 준비되기 전에 생산된 산출물을 처분하여 부수적 소득이 발생할 수 있습니다.

개정 IAS 16 문단 17(e)에서는 자산이 정상적으로 작동되는지를 시험하는 과정(예: 자산의 기술적, 물리적 성능이 재화나 용역의 생산이나 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리활동에 사용할 수 있는 정도인지를 평가)에서 발생하는 원가는 직접 관련되는 원가의 예가 되는 것으로 설명하고 있습니다.

회계단위 평가는 FAQ 8 을 참조하십시오.

질문

이 개정이 광산이 의도된 용도로 준비되는 시점을 결정하는 기존 회계 관행에 영향을 미칠 것으로 예상하는가?

광산 자산이 의도한 용도로 준비되는 시점을 결정할 때 기업은 어떤 요소를 고려해야 하는가?

답변

'시험' 단계에서의 수익에 대한 개정의 영향을 고려할 때 자산이 의도된 사용을 위해 준비된 상태에 도달하는 시점이 언제 인지가 더 관심을 갖게 되는 영역일 수도 있습니다. 위원회는 IAS 16 문단 17(e) 에서 자산이 정상적으로 작동되는지를 시험할 때 기업이 자산의 기술적 및 물리적 성능을 평가한다는 점을 명확히 하기로 결정했습니다. 더욱이 IAS 16 의 문단 BC16R 에서 자산이 정상적으로 작동하는지에 대한 평가는 자산의 재무적 성과를 평가하는 것이 아니라는 점에 주목했습니다. 자산의 재무적 성과에 대한 평가의 예로는 자산이 경영자가 최초에 기대한 영업 마진 또는 수익성 수준을 달성했는지를 평가하는 것을 들 수 있습니다.

개정의 결과, 자산이 의도된 용도로 준비되는 시점을 결정할 때 기업이 현재 적용하고 있는 기준에 따라 회계 관행이 영향을 받을 수 있습니다.

그러나 자산이 의도된 용도로 준비되는 시기를 결정할 수 있는 명확한 기준은 아직 없으며 경영진은 이러한 결정을 내릴 때 계속해서 판단을 해야 합니다. 평가는 여러 요인의 영향을 받을 수 있지만 이러한 요인은 자산의 재무 성과보다는 기술적 및 물리적 성과에 중점을 두어야 합니다.

관련이 있을 수 있는 몇 가지 요소는 다음과 같습니다;

- 자산의 특성과 기술 및 성능 기준을 달성하기 위한 복잡성(예: 자산이 새로운 광산인지 표준 설계를 기반으로 하는 가공공장인지 여부)
- 예상 용량과 비교한 설계 용량의 설정 비율 또는 설계된 처리량 비율(즉, 요구되는 투입물 대비 획득한 산출물)이 달성된 실제 처리량과 비교하여 달성되었는지 여부
- 외부 당사자가 기업을 대신하여 자산을 건설하는지, 특정 마일스톤(milestone)이 달성되었는지 또는 건설과정에서 자산이 의도한 용도로 사용할 준비가 되었음을 증명하는 적합성 인증서가 발행되었는지에 대한 고려

- 의도한 물리적 특성을 가진 산출물을 생산할 수 있기 위해 자산에 대한 작은 개선이 필요하더라도 산출물이 경영진이 의도한 충분한 품질인지 여부. 이에 대한 몇 가지 예는 산출물이 경영진이 의도한 대로 화학적 조성이나 광석 품질을 갖고 있는지 여부임.
- 자산과 관련된 주요 구성 요소가 건설되었는지 여부
- 총 프로젝트 예상원가와 비교하여 현재까지 발생한 자본적 지출 수준
- 중단이나 복잡한 문제를 발생시키거나 중요한 일시적 수정을 야기하지 않고, 프로젝트가 일정기간동안 계속해서 산출물(설계 사양보다 적더라도) 생산했는지 여부
- 프로젝트가 필요한 규제 요건(예: 계약된 배출 표준)을 충족했는지 여부

실무적으로 이 평가에서 한가지 요소가 아닌 여러 요소를 복합적으로 고려하게 될 가능성이 높습니다. 상황의 변화를 고려하고 손상을 식별하지 않거나 자산이 너무 늦게 사용되는 것을 방지하기 위해 경영진은 평가에서 고려된 초기 요소의 적절성을 지속적으로 재평가해야 합니다. 그러한 요소를 재평가하는 예로 특정 자산에 대해 계획된 평균 생산 수준이 처음에는 월 100 단위가 될 것으로 예상하고 기업이 계획된 평균 생산 수준의 55%를 달성하는 것이 자산이 의도된 용도로 준비가 된 시점을 나타내는 것으로 고려하는 상황을 가정해 보겠습니다. 건설 과정에서 평균 60 단위만 현실적으로 달성할 수 있다는 것이 명백해진다면 자산이 의도된 용도로 준비되는 시점을 결정하기 위한 벤치마크로 기업이 계속해서 평균 55 단위의 생산량(100의 55%)을 달성하는 것에 의존하는 것은 부적절할 가능성이 높습니다. 기업은 재검토 과정에서 여러 요소를 고려하면서 이제 36 단위의 생산량(60의 60%)이 자산이 의도된 용도로 준비되는 시점을 나타낼 것이라고 결정하게 될 수 있습니다.

기업은 자산이 의도된 용도로 사용될 준비가 된 시점을 결정할 때 IAS 1의 문단 122에 따라 중요한 판단을 공시해야 하는지 여부를 고려해야 합니다.

FAQ 8 - 개정내용은 자산이 의도한 용도로 사용할 준비가 된 시점을 결정하기 위해 기업이 회계단위 평가를 수행하는 방법에 영향을 주는가?

에너지 및 자원 산업의 자산은 종종 크고 복잡하며 건설 비용이 많이 들고 열악한 환경 또는 운영 조건에 노출되는 경향이 있습니다. 자산은 아직 건설 중인 다른 자산을 포함하는 더 큰 자산의 일부 일수도 있습니다. 광산에 있는 가공공장의 예를 들면 여전히 광산과 가공공장이 건설 중이지만 둘 중 하나가 다른 하나보다 먼저 산출물을 생산할 수 있습니다.

질문

개정내용은 자산이 의도된 용도로 사용할 준비가 된 시점을 결정하기 위해 기업이 회계단위 평가를 수행하는 방법에 영향을 주는가?

답변

IAS 16의 개정은 두 자산(예: 가공공장과 광산)이 특정 기준에 도달한 경우에만 의도된 사용을 위해 준비될 수 있는 경우에 회계단위의 결정에 대한 추가 지침을 제공하지 않습니다. 따라서 기업은 자산의 각 중요한 부분을 별도로 감가상각 하도록 요구하는 IAS 16의 구성요소에 대한 지침을 계속 따라야 합니다[IAS 16 문단 43]. 따라서 감가상각 개시일(즉, 자산이 의도된 사용을 위해 준비된 시점)이 다를 수 있습니다.

이 원칙의 몇 가지 예로 'yellow-metal equipment' (예: 프론트엔드로더(트랙터의 일종) 및 굴착기)가 광산 자산 보다 일찍 의도된 사용을 위해 준비되어 있는 경우를 들 수 있고 이러한 프론트엔드로더 및 굴착기에 대한 감가상각은 광산 자체가 의도된 사용을 위한 준비가 되기 전에 시작될 가능성이 높습니다.

광업을 영위하는 기업은 감가상각 방법이 생산 단위를 기준으로 하는지 여부도 고려해야 합니다. 예를 들어 광산 자산의 중요한 구성 요소로 간주되는 가공공장을 가정해 보겠습니다. 이 경우 가공공장이 사용될 준비가 되어 있더라도 생산된 단위가 없는 경우에는 해당 공장에서의 감가상각이 인식되지 않을 수 있습니다.

구성요소가 '유의적' 이므로, 의도된 용도로 사용할 준비가 된 시점을 별도로 정해야 하는지를 결정할 때 판단이 요구될 수 있으며, 기업은 이를 IAS 1 의 문단 122 에 따라 공시해야 하는지 여부를 고려해야 합니다.

FAQ 9 – IAS 16 개정의 적용일(즉, 2022 년 1 월 1 일 이후에 시작되는 회계기간)에 소급적용은 어떻게 해야 하는가?

IAS 16 문단 80D 의 지침에 따라 이 개정내용을 처음 적용하는 재무제표에 표시된 가장 이른 기간의 시작일 이후에 경영진이 의도한 방식으로 가동할 수 있는 장소와 상태에 이른 유형자산에 대해서만 이 개정내용을 소급적용 합니다. 이 개정내용의 최초 적용 누적효과는 표시되는 가장 이른 기간의 시작일에 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식합니다.

질문

IAS 16 개정의 적용일(즉, 2022 년 1 월 1 일 이후에 시작하는 회계기간)에 어떤 소급 조정이 필요합니까?

답변

IAS 16 개정의 경과규정에 따르면, 이 개정내용을 처음 적용하는 재무제표에 표시된 가장 이른 기간의 시작일 이후에 경영진이 의도한 방식으로 가동할 수 있는 장소와 상태에 이른 유형자산에 대해서만 소급적용이 요구됩니다 [IAS 16 문단 80D].

예를 들어 2022 년 12 월 31 일이 보고기간인 기업의 경우, 2022 년 연간재무제표에서 2021 년을 비교표시하는 경우를 가정해 보겠습니다. 해당 기업에는 3 개의 프로젝트가 있습니다:

- 프로젝트 A: 2020 년에 의도한 사용을 위해 준비됨.
- 프로젝트 B: 2021 년 중반에 의도된 사용을 위해 준비됨
- 프로젝트 C: 2022 년에 의도된 사용을 위해 준비됨.



프로젝트 A: 2022 년 연간 재무제표에 표시되는 가장 이른 기간의 시작일 전인 2020 년에 의도된 용도로 사용할 준비가 되었기 때문에 기업은 프로젝트 A 에 개정 기준서를 적용할 필요가 없습니다.

프로젝트 B: 2022 년 연간 재무제표에 표시되는 가장 이른 기간인 2021 년도에 의도된 용도로 사용할 준비가 되었기 때문에 기업은 프로젝트 B 에 개정 기준서를 적용해야 합니다.

프로젝트 C: 개정이 적용되는 기간인 2022 년에 의도된 용도로 사용할 준비가 되었기 때문에 기업은 프로젝트 C 에 개정 기준서를 적용해야 합니다.

2022 년 연차재무제표에서 비교표시 되는 2021 년의 재무제표는 개정사항을 적용하기 위해 소급하여 조정되어야 합니다. 2021 년 1 월 1 일 전 기간에 프로젝트 B 또는 C 가 의도된 용도대로 사용되기 전 재화의 매각으로 얻은 금액에

대해 회사의 기존 정책이 IAS 16의 개정예에 부합되지 않는다면, 2021년 1월 1일에 기초이익잉여금과 유형자산의 기초잔액에 대한 조정이 요구됩니다.

개정으로 요구되는 소급적용은 2022년 1월 1일 이후 최초로 적용되는 회계연도에 발행되는 중간재무제표에도 적용되어야 합니다. 따라서, 중간재무제표에서 비교표시 되는 금액 또한 조정이 요구됩니다.

PwC는 IASB의 제·개정 프로젝트를 요약하여 전달하는 'In brief'와 상세한 실무적용이슈를 다루는 'In depth'를 통해 국제회계기준위원회(IASB)의 최근 제·개정 소식을 전달하고 있습니다. 동 자료는 이를 번역한 것으로서 각 사례는 결정 시점 당시 유효한 국제회계기준서를 기초로 작성되어 그 이후의 개정 내용이 반영되지 않았다는 점을 양지하시기 바랍니다. 또한, 동 자료는 우리나라 감독기관의 의견을 표명하는 것이 아니므로 회사의 구체적인 회계처리 판단은 전문가의 자문을 구하시기 바랍니다.

© 2021 Samil 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.