



삼일회계법인

IT Solution 산업 회계 및 세무 Guidebook

Technology, Media & Telecommunications

December 2025





인사말

안녕하십니까?

국내 상장사에 적용되는 기업회계기준은 2011년 국제회계기준 도입을 계기로 큰 변화를 맞이했습니다. 이후 2018년 제1115호 수익인식기준과 2019년 제1116호 리스기준의 적용은 기업 재무제표에 중요한 영향을 미쳤습니다. 특히, 일반적인 제품 판매업이 아닌 IT 업종의 경우 이러한 변화를 받아들이는데 적지 않은 혼란을 겪기도 했습니다.

새로운 회계기준은 도입 초기에는 기본 원칙하에 경영진의 해석하는 관점에 따라 다양한 방식으로 적용되기도 합니다. 시간이 지나면서 산업 특성을 반영한 관행이 자리잡고, 기준서 제정기관과 규제기관의 해석 및 실무 지침에 따라 일관성과 비교 가능성이 점차 높아집니다.

삼일PwC에서는 한국을 비롯한 글로벌 IT Solution 회사들이 공통으로 경험하고 있는 회계 및 세무처리 이슈를 다루기 위해, 수익인식을 포함한 IT Solution 업의 특성에 맞는 공통된 아이템을 선별하여 회계처리 가이드 및 국내 세법 가이드를 작성하였습니다.

IT Solution 산업에 속한 회사의 경영진들은 소프트웨어 개발에만 국한된 것이 아니라, 다양한 서비스 상품의 뮤음 판매, 클라우드를 기반으로 하는 AI 영역으로의 진출 등 지속적인 변화를 추구하고 있습니다. 이러한 변화는 회계적으로는 수익인식 기준, 개발비 등 여러 항목에 대한 새로운 검토를 요구하고 있으며, 업의 확장에 따라 검토되어야 할 세법 항목도 점점 광범위해지고 있습니다.

이번 회계 및 세무 가이드가 글로벌 IT Solution 회사들의 회계처리 방향을 재확인할 뿐만 아니라, 국내에서 추가적으로 고려하여야 할 세법 항목들을 사전적으로 점검하는 데 유용한 도구가 되기를 기대합니다. 앞으로도 지속적인 업데이트를 통해 귀사의 현업에 실질적인 도움이 되도록 하겠습니다.

감사합니다.

기술·미디어·통신(TMT) 산업
IT solution Sector팀

Contents

01	Overview	04
1.1	AI와 회계	05
02	매출	10
2.1	수행의무 식별 – 복수의 수행의무 존재 시 수행의무의 구분	11
2.2	거래가격 산정 – 변동대가 – 자체상금 회계처리	12
2.3	거래가격 배분 – 복수의 수행의무 존재시 거래가격의 배분	13
2.4	수익인식 – 시스템 개발 용역 제공 시 수익인식 (한시점 vs 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무)	15
2.5	수익인식 – 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 – 동시에 얻고 소비하는 효익	16
2.6	수익인식 – 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 – 자산에 대한 고객의 통제	17
2.7	수익인식 – 진행률 측정시 고려되는 총예정원가의 구성	18
2.8	수익인식 – 계약변경에 따른 진행률 변경	19
2.9	본인 대 대리인 – H/W 판매 거래의 수익인식	20
2.10	본인 대 대리인 – 소프트웨어 재판매 거래	21
2.11	계약이행원가 – 계약체결 전 원가의 투입	23
2.12	소프트웨어 라이선스 – 접근권 vs 사용권	24
2.13	소프트웨어 라이선스 – 라이선스 매출의 수익인식 시점	25
2.14	클라우드 기반 서비스(SaaS) 제공과 소프트웨어 라이선스의 결합시 수행의무의 구분	26
2.15	클라우드 인프라 제공과 운영서비스의 결합시 수행의무의 구분	27
2.16	본인 대 대리인 – 클라우드 인프라서비스의 수익인식	28
03	리스	29
3.1	리스기간의 산정 – 연장선택권 보유 시	30
3.2	전산설비 사용 제공 – 자산의 식별	31
3.3	전산설비 사용 제공 – 사용통제권	32
3.4	전산설비 사용 제공 – 변동리스료	33
3.5	데이터센터 활용을 위한 건물 및 토지 임차	35
3.6	데이터센터 – 후속적으로 더 많은 랙(rack)을 사용하도록 허용하는 리스계약	36
3.7	데이터센터 상면, 서버의 임차계약의 리스 회계처리 적용 여부	37
3.8	리스계약이 변경되지 않는 경우 리스기간의 재평가	38
3.9	리스 부채 – 시장요율로 행사하는 연장선택권	40
04	개발비	42
4.1	내부개발원가의 자본화	43
4.2	자본화 할 수 있는 개발원가의 예	44
4.3	내부적으로 창출한 무형자산과 개별취득 무형자산	45
4.4	개발비 자본화 기준을 충족한 경우, 마케팅 비용의 회계처리	46
4.5	시장 점유율 확대를 위해 발생하는 비용	47
4.6	무형자산의 내용연수	48

4.7	상각 개시시점	49
4.8	손상정후 – 무형자산	50
4.9	개발비의 손상	51
4.10	효용성이 없어진 개별 취득 무형자산	52
4.11	손상차손의 환입(원가모형)	53
05	자산	54
5.1	사업부가 여러 개인 IT회사의 현금창출단위 결정	55
5.2	현금창출단위의 정의	56
5.3	손상 – 솔루션의 사용 가치	57
5.4	손상 – 본사 배분 비용과 자산	58
5.5	유류 자산의 감가상각	59
5.6	사용가치 추정 시, 미래 자본적 지출의 반영방법	60
06	공시	61
6.1	내부 표시 및 공시사항– 원가투입법 중 매출 5% 이상 건에 대한 세부 공시	62
6.2	표시 및 공시사항– 수주잔고에 대한 공시	63
6.3	표시 및 공시사항– 계약자산의 공시	64
6.4	표시 및 공시사항– 개발비 항목의 공시	65
6.5	표시 및 공시사항– 계약이행원가에 대한 공시	66
6.6	표시 및 공시사항– 계약부채 관련 공시	67
07	기타	68
7.1	IT 기업의 취득 – 식별가능 무형자산	69
7.2	IT 기업의 취득 – 조건부 대가에 대한 매수자 회계처리	70
7.3	손실이 예상되는 프로젝트의 충당부채 인식 여부	71
08	Tax 고려 사항	72
8.1	신성장·원천기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제	73
8.2	국가전략기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제	81
8.3	국가전략기술 사업화시설에 대한 통합투자세액공제	83
8.4	기술혁신형 주식 취득 및 합병 관련 세액공제	86
8.5	개발비 관련 세무처리	90
8.6	소프트웨어 국외제공	95
8.7	주식매수선택권 관련 세제(법인 및 개인)	99
8.8	M&A시 주주의 세무사항	105
8.9	기타 IT업종 세무이슈	109
8.10	2025년 세법 개정안	111

Contacts

01

Overview



1.1 AI와 회계

회계·세무 기능과 디지털 전환

최근 인공지능(AI)의 비약적 발전은 기업 경영 전반의 운영 모델에 구조적 변화를 가져오고 있다. 글로벌 조사에 따르면 전체 기업의 약 79%가 AI를 업무에 일부 도입하고 있는 반면, 회계·재무 부문의 적용률은 34% 수준에 그치고 있다. 이는 재무보고의 정확성·투명성 확보라는 본질적 특성 때문에 AI 도입에 보다 신중하게 접근한 결과라 할 수 있다.

그러나 최근의 AI 발전 속도와 범위는 회계·세무 기능에도 불가피한 전환을 요구하고 있다. 단순 반복 업무를 자동화하는 수준을 넘어, 계약 검토, 리스크 탐지, 세무 이슈 검토, 내부회계관리제도 운영 등 복잡한 고부가가치 업무 영역까지 AI가 침투하기 시작했다. 따라서 재무조직은 AI를 단순한 보조 도구가 아닌, 회계·세무 기능 전반을 재정의하는 핵심 요인으로 인식할 필요가 있다.

AI 에이전트와 회계·세무 혁신

AI 기술의 진화는 필요한 정보 제공을 넘어, 실질적인 업무 수행 능력을 갖춘 지능형 시스템의 시대를 열고 있다. 그 중심에 있는 것이 바로 AI 에이전트다. AI 에이전트는 특정 목표를 달성하기 위해 스스로 계획을 수립하고, 필요한 작업을 실행하는 자율형 인공지능 시스템으로 정의된다.

기존 생성형 AI는 질의응답, 문서 요약, 보고서 초안 작성 등 제한적 기능에 머물렀다. 반면 AI 에이전트는 데이터 수집, 분석, 시각화, 문서 작성, 공유에 이르는 전체 프로세스를 자율적으로 설계하고 실행할 수 있다는 점에서 본질적으로 차별화된다.

기존 언어모델과 AI 에이전트 비교

구분	기존 언어모델	AI 에이전트
자율성	사용자 입력에 대한 반응 출력	스스로 목표 설정 및 행동
메모리	정보의 지속적인 보존 및 활용 어려움	단기·장기 메모리를 활용하여 사용자와의 상호작용을 저장·학습하고 개인화된 응답 가능
도구활용	외부 도구 활용에 제한적이며 내부 데이터와 알고리즘에 기반하여 응답	웹 브라우저 검색 등 다양한 외부 도구를 활용해 작업 수행
데이터활용	훈련 시점에서의 지식 및 학습 데이터 활용	실시간 정보를 수집해 활용 가능
자율적반복	사용자의 명시적 명령이 필요하며 자율적 반복 기능은 없음	목표가 달성될 때까지 자체 프롬프팅 가능
사용자경험	사용자 맞춤형 학습 능력 제한적	사용자와의 상호작용을 통해 선호도, 행동 패턴을 학습하고 맞춤형 서비스 제공 가능

Source: 삼일PwC경영연구원

글로벌 기업들은 이미 재무·회계 영역에서 AI 에이전트를 활용하고 있다.

● 적용 기업사례

JP모건은 금융 계약서 검토를 위해 CoiN이라는 AI 에이전트를 도입하여 기준 36만 시간이 소요 되던 업무를 수 초 내에 완료할 수 있게 되었으며, 이를 통해 리스크 평가와 회계처리 정확성을 동시에 제고하였다. 월마트 역시 AI 기반 예측 모델과 자율주행 로봇을 공급망에 접목해 수요 예측, 물류 자동화, 재고 최적화를 실현하고 있다. AI 에이전트가 공급망의 흐름을 실시간으로 분석하고 조정함으로써, 비용 절감과 자산 효율성 향상이라는 재무적 성과를 이끌어내고 있는 것이다.

● 기업 프로세스 혁신

SAP는 구매-지급(P2P) 프로세스를 AI 기반으로 재설계하여 거래 추적, 계약 조건 검토, 불일치 탐지, 공급자 커뮤니케이션 조안 작성까지 자동화하였으며, 프로세스 수행 시간을 최대 80% 단축하였다. 또한 의사결정 과정을 설명 가능한 형태로 기록함으로써 투명성과 책임성까지 확보하였다.

● 국내 동향

삼일PwC는 전표 및 회계 문서를 자동 분류·처리하는 Document AI, 내부회계관리제도 운영평가를 자동화하는 K SOX AI 등을 개발·상용화하고 있으며, 이를 통해 기업 재무팀의 디지털 전환을 지원하고 있다.

이러한 사례는 AI 에이전트가 단순 효율성 제고를 넘어, 회계·세무 업무 프로세스 자체를 재정의하고 있음을 보여준다.

책임 있는 AI 도입을 위한 고려사항

급격하게 변화하는 환경 속에서, 회계·세무 분야는 정확성과 신뢰성이 핵심 가치이므로 AI 도입에 있어 다음 세 가지 원칙적 접근이 요구된다.

1. 데이터 무결성(Data Integrity)

AI의 판단은 데이터의 품질과 출처에 직접적으로 의존한다. 비정형 데이터(PDF, 이메일, 계약서 등) 까지 포함한 품질관리 체계가 마련되지 않을 경우, 회계처리 오류 및 재무보고 왜곡 가능성이 존재 한다. 따라서 감사 가능한 데이터 수집·관리 체계 구축이 필수적이다.

2. 전문가 검토(Human Oversight)

AI가 제시한 수익인식 계약 해석이나 세무 판단 결과는 IFRS 및 세법 규정과 충돌할 가능성이 있다. 이에 따라 AI의 결과는 반드시 회계·세무 전문가의 검토·해석 과정을 거쳐야 하며, 반복적 검토를 통해 AI의 정밀성을 제고하는 체계가 필요하다.

3. 거버넌스(Governance)

다수의 기업이 클라우드 기반 재무 시스템을 활용하는 만큼, 외부 공급자의 AI 판단 로직에 대한 모니터링이 필수적이다. 단순히 SOC 2 보고서에 의존하기보다는, 공급자의 책임성 문서(AI Disclosure Statement) 확보 및 내부 감사와의 연계가 요구된다. 일부 선진 기업은 이러한 절차를 공급업체 실사(Vendor Due Diligence)에 포함시키고 있다.

더불어, 유럽연합의 AI 법안(EU AI Act)은 재무·회계 업무를 고위험 인공지능 분야로 규정하고 있으며, 국내에서도 2026년 시행을 앞둔 'AI 기본법'이 제정되어 데이터 품질, 투명성 고지, 안정성 확보 의무를 규정하고 있다. 이에 따라 기업은 법적·윤리적 기준을 충족하는 AI 도입·운영 전략을 마련해야 한다.

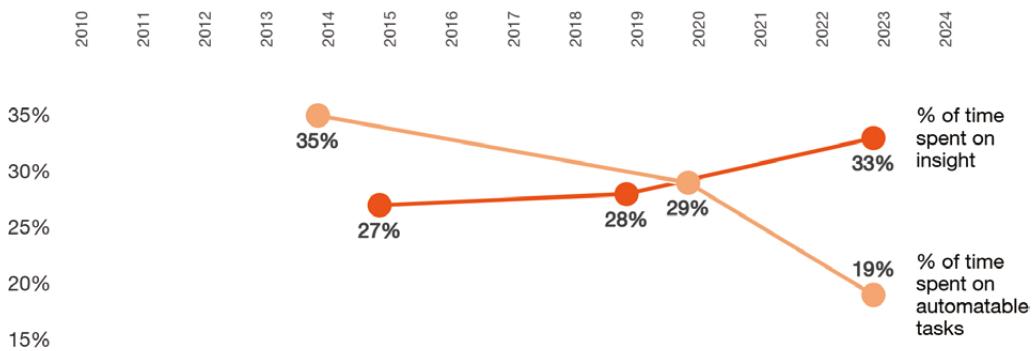
CFO와 재무조직의 역할 변화

AI 도입은 재무조직의 운영 모델을 근본적으로 재편하고 있다. 반복적이고 규칙 기반의 업무는 AI가 수행하고, 인력은 전략적 기획, 재무전략 수립, 의사결정 지원과 같은 고부가가치 활동에 집중하는 구조로 변화가 진행되고 있다.

PwC의 2024 Finance Effectiveness Benchmarking Report에 따르면 선도적 재무조직은 반복 업무에 투입하는 시간을 35%에서 19%로 줄이는 대신, 인사이트 도출에 투입하는 시간을 27%에서 33%로 확대하고 있다. 이는 회계·세무 부서가 단순 보고 기능을 넘어, 기업 전략 형성에 기여하는 비중이 높아지고 있음을 시사한다.

The finance function's shift: Insight over automation

In the last 15 years, leading-class finance organizations have shifted focus from transaction processing to insight generation



Source: PwC's 2024 Finance Effectiveness Benchmarking Report

이 과정에서 최고재무책임자(CFO)의 역할은 단순한 기술 사용자에 머물지 않는다. CFO는 AI 기반 재무 운영 모델을 설계하고, 조직 내 책임 있는 AI 활용을 이끌어가는 전략적 리더로서의 기능을 수행해야 한다. 실제로 McKinsey는 “AI 도입 성패의 70%는 기술이 아닌 리더십에 달려 있다”고 분석하고 있다. 따라서 CFO는 AI 기술의 도입을 넘어, 이를 기업 경쟁력 강화를 위한 조직적·철학적 전환으로 연결해야 한다.

본 가이드북의 구성 방향

본 가이드북은 상기와 같은 AI 및 디지털 전환 맥락 속에서, 기업 회계·세무 부서가 직면하는 구체적 실무 이슈에 대한 지침을 제공한다. 주요 범위는 다음과 같다.

- 수익인식 관련 회계처리 이슈 및 사례
- 리스 관련 회계처리 이슈 및 사례
- 개발비 관련 회계처리 이슈 및 사례
- 자산, 공시 및 기타 회계처리 이슈 및 사례
- IT 및 AI 산업 관련 세무적 대응 방향

이를 통해 독자는 AI 시대의 회계·세무 기능 변화라는 거시적 맥락을 이해하는 동시에, 구체적 회계처리 및 세무 대응 방안을 실무적으로 참고할 수 있을 것이다.



02

매출



2.1 수행의무 식별 - 복수의 수행의무 존재 시 수행의무의 구분

Background



Case 1. IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다에 인사관리시스템 개발 용역과 S/W 솔루션을 제공하기로 하였다. 다만, 해당 솔루션의 경우 (주)가나다가 직접 외부 구매, 설치가 가능하며, 동 시스템의 운영을 위해 필수불가결한 요소에 해당하지는 않는다.

Case 2. IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다에 회계관리시스템 개발 용역과 S/W 솔루션을 제공하기로 하였다. 다만, 해당 솔루션의 경우 (주)가나다가 직접 외부 구매, 설치 불가능한 (주)ABC의 자체 개발 솔루션에 해당하며, 동 시스템의 운영을 위해 필수불가결한 요소이다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

27 다음 기준을 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약 상 구별된다).

Question



해당 계약에서 식별되는 (주)ABC의 수행의무는 무엇인가?

Solution



Case 1. 해당 계약의 경우 시스템 개발과 더불어 솔루션 제공의 수행의무가 존재한다. 다만, (주)ABC가 제공하는 솔루션을 고객인 (주)가나다가 시장에서 쉽게 구할 수 있다는 점, 시스템 운영을 위한 필수불가결한 요소가 아니라는 점 등을 고려한다. 고객이 재화와 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있고 계약 상 구별된다면 개발 용역과 솔루션 제공 의무는 별개의 수행의무로 구분, 복수의 수행의무로 판단한다.

Case 2. 해당 계약의 경우 시스템 개발과 더불어 솔루션 제공의 수행의무가 존재하나, 해당 솔루션을 (주)가나다가 독립적으로 구매하는 것이 불가하며 시스템의 운영을 위해 필수불가결한 요소라는 점 등을 고려한다. 고객이 재화와 용역 그 자체에서 효익을 얻지 못하거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 없다면 별도의 수행의무로 구분하지 않으며, 단일의 수행의무로 판단한다.

2.2 거래가격 산정 – 변동대가 – 지체상금 회계처리

Background

IT회사인 (주)ABC는 시스템 통합, 구축 및 솔루션 개발 등의 용역을 제공해 왔다. 해당 용역에는 V1사로부터 매입 한 장비가 함께 납품되었으며, 해당 장비에서 결함이 발생하여 준공이 지연됨에 따라 고객은 지체상금을 차감하고 대가를 지급하였다.

추가로, V1사와 매입 계약 상 장비에서 결함이 발생할 경우 지체상금의 일부를 청구할 수 있는 조항이 존재한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

50 계약에서 약속한 대가에 변동금액이 포함된 경우에 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정한다.

51 대가(금액)는 할인(discount), 리베이트, 환불, 공제(credits), 가격할인(price concessions), 장려금(incentives), 성과보너스, 위약금이나 그 밖의 비슷한 항목 때문에 변동될 수 있다. 기업이 대가를 받을 권리가 미래 사건의 발생 여부에 달려있는 경우에도 약속한 대가는 변동될 수 있다.

예를 들면 반품권을 부여하여 제품을 판매하거나 특정 단계에 도달해야 고정금액의 성과보너스를 주기로 약속한 경우에 대가(금액)는 변동될 것이다.



Question



(주)ABC는 지체상금에 대하여 어떻게 회계처리해야 하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, 지체상금은 할인 등과 같이 매출에서 차감하여 인식한다. K-IFRS 제1115호 문단 50에 따르면 고객과의 계약에서 약속한 대가에 할인 등의 변동대가가 포함되는 경우, 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 금액을 추정함에 따라 지체상금은 매출에서 차감하여 인식한다.

추가로, 지체상금의 지급이 제품 공급업체인 V1의 장비 결함에 기인하였으므로 매입 계약 상 조건 등에 따라 해당 지체상금의 일부를 V1에게 청구할 수 있는 경우 매출원가에서 차감하여 인식한다.

2.3 거래가격 배분 - 복수의 수행의무 존재 시 거래가격의 배분

Background



Case 1. IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다에 물류시스템 개발 용역과 솔루션을 제공하기로 하였으며, 총 계약대가는 C100 이다.

시장에서 해당 솔루션은 C20에 거래되고 있으며, (주)ABC는 솔루션 제공 없이 시스템 개발용역만을 제공하는 경우 C90의 대가를 수령한다.

※ 시스템 개발 용역과 솔루션 제공의 수행의무는 구별되는 복수의 수행의무로 가정한다.

Case 2. IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다에 물류시스템 개발 용역과 솔루션을 제공하기로 하였으며, 총 계약대가는 C100 이다.

(주)ABC는 시스템 개발 용역에 투입될 원가를 C45으로, 솔루션 구매 비용으로 C10이 발생할 것을 예상한다.

통상적으로 (주)ABC는 시스템 개발 용역에 대하여 약 10%의 마진을, 솔루션 판매에 대하여는 약 5%의 마진을 기록하고 있다.

※ 시스템 개발 용역과 솔루션 제공의 수행의무는 구별되는 복수의 수행의무로 가정한다.

※ 시장에서 솔루션의 단일 판매가격은 공시, 관측되지 아니한다.

Case 3. IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다에 물류시스템 개발 용역과 솔루션을 제공하기로 하였으며, 총 계약대가는 C100 이다.

시장에서 해당 솔루션은 C20에 거래되고 있으나, 개발 용역의 경우 별도의 시장가격이 존재하지 않는다.

※ 시스템 개발 용역과 솔루션 제공의 수행의무는 구별되는 복수의 수행의무로 가정한다.

※ 개발 용역에 대해서는 과거 서로 다른 고객들에게 광범위한 금액으로 판매하여 개별 판매가격을 식별하기 어려운 것으로 가정한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

76 거래가격을 상대적 개별 판매가격에 기초하여 각 수행의무에 배분하기 위하여 계약 개시시점에 계약 상 각 수행의무의 대상인 구별되는 재화나 용역의 개별 판매가격을 산정하고 이 개별 판매가격에 비례하여 거래가격을 배분 한다.

77 개별 판매가격은 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격이다. 개 재화나 용역의 계약상 표시가격이나 정가는 그 재화나 용역의 개별 판매가격일 수 있지만, 개별 판매가격으로 간주되어서는 안 된다.

79 재화나 용역의 개별 판매가격을 적절하게 추정하는 방법에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

(1) 시장 평가 조정 접근법

(2) 예상원가 이윤 가산 접근법

(3) 잔여접근법 – 단, 다음 중 하나를 충족하는 경우에만 사용 가능

(a) 서로 다른 고객들에게 광범위한 금액으로 판매한다.

(b) 가격을 아직 정하지 않았고 따로 판매한 적이 없다.

Question



해당 계약에서 시스템 개발 용역과 솔루션 제공 수행의무에 대해 거래 대가를 어떻게 배분하는가?

Solution



Case 1. 다른 조건이 없을 경우, 계약 개시시점에 기업이 고객에게 약속한 재화나 용역을 별도로 판매할 경우의 가격을 기준으로 배분할 수 있다. 각 수행의무(개발 용역, 솔루션 제공)가 결합하지 않고, 별도로 판매될 때의 시장가격인 개발용역 : C90, 솔루션 제공 : C20의 비율로 안분하여 거래대가를 배부한다.

따라서 개발용역의 경우 $C81.8^{(1)}$, 솔루션 제공의 경우 $C18.2^{(2)}$ 로 거래대가를 배부한다.

(*1) $C100 \times C90 / (C90+C20)$ (*2) $C100 \times C20 / (C90+C20)$

Case 2. 해당 case의 경우 개별 판매가격이 존재하지 않으나 수행의무의 추정 원가를 합리적으로 측정할 수 있으며, 각 수행의무의 예상이윤을 추정할 수 있음에 따라 K-IFRS 제 1115호 문단 79(2)의 예상원가 이윤가산법에 따라 판매가격을 배분할 수 있다.

이 경우 개발 용역의 경우 예상원가 C45에 대하여 C4.5의 이윤을, 솔루션 판매에 대하여 예상원가 C10에 대하여 C0.5의 이윤을 남길 것으로 예상하며, 상기의 예정원가에 마진을 가산한 비율 대로 거래대가를 배부한다. 따라서 개발용역의 경우 $C82.5^{(1)}$, 솔루션 제공의 경우 $C17.5^{(2)}$ 로 거래대가를 배부한다.

(*1) $C100 * C49.5 / (C49.5+C10.5)$

(*2) $C100 * C10.5 / (C49.5+C10.5)$

Case 3. 해당 case의 경우 수행의무 중 일부에 대해서만 개별 판매가격이 확인되며, K-IFRS 문단 79(3) 잔여접근법 사용의 조건을 충족한 것으로 가정하였다.

이 경우 전체 거래대가에서 솔루션 제공에 시장가격인 C20를 우선 배부하고, 개발 용역에 대해서는 잔여 거래 대가인 C80을 배부한다.

2.4 수익인식 – 시스템 개발 용역 제공 시 수익인식 (한시점 vs 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무)

Background



IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다와 고객사 맞춤 시스템 구축 계약을 체결하였다.

개발중인 시스템은 개발 용역 완료 시까지 고객사가 사용/소유권 이전 등이 불가능하며, 고객맞춤화 되어 있으므로 (주)ABC는 해당 시스템을 다른 고객에게 판매할 수 없고, 상당한 원가를 들이지 않고서는 해당 시스템의 설계 등을 변경할 수 없다.

또한 계약서 상 양사의 귀책사유 없는 계약중단 시, 고객사는 중단시점까지 수행된 업무 관련 원가에 마진을 보장할 수 있는 금액을 지급하여야 한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식 한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고, 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

Question



(주)ABC는 시스템 구축 용역에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, K-IFRS 제1115호 문단 35 (3) 항목에 대해 아래와 같이 판단할 수 있을 것이다.

1. 고객맞춤화로 인해 다른 고객에게 판매할 수 없거나 시스템의 설계를 변경하기 위해 막대한 원가의 투입이 필요한 경우 기업 자체에는 대체 용도가 없다고 볼 수 있다.
2. 계약 상 원가에 이윤을 가산한 만큼의 지급청구권을 명시하고 있으며, 그 외 해당 지급청구권을 제한하는 조항이 있지 않다면 일반적으로는 집행가능한 지급청구권을 보유한 것으로 판단 할 수 있다.

다만 상기의 판단은 계약 상 조건, 계약의 실질 및 기타 상황을 종합적으로 고려하여야 한다.

2.5 수익인식 - 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 - 동시에 얻고 소비하는 효익

Background

IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다와 고객사 맞춤 시스템의 구축 계약을 체결하였다. 계약이 중도 해지되는 경우 현재 까지의 결과물에 대한 소유권은 고객에게 이전되며, 고객은 현재까지의 결과물을 추후 활용하여 다른 업체를 통해 추가 작업이 가능하다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식 한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 B5 참조).
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).



Question



(주)ABC는 시스템 구축 용역에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식하는가?

Solution



시스템 구축이 중단되더라도 (주)가나다가 중단전 까지의 산출물에 대한 소유권을 득하며, 이후 타 업체를 통한 시스템 구축을 이어갈 수 있고 (주)ABC가 수행한 부분에 대하여 추가로 업무를 수행할 필요가 없는 상황에서는 다른 조건이 없을 경우 K-IFRS 제1115호 문단 35(1)의 요건을 충족 하므로 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

단, 문단 35(1)의 요건을 충족하지 않는 경우 문단 35(2) 혹은 문단 35(3)의 요건을 충족하는지 여부에 대한 검토가 필요하다.

2.6 수익인식 - 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무 - 자산에 대한 고객의 통제

Background



IT그룹인 (주)ABC는 (주)가나다와 고객사 맞춤 시스템 개발 계약을 체결하였다. 동 개발은 고객사인 (주)가나다의 서버 및 시스템에 직접 접근하여 이루어지는 개발 용역으로 (주)가나다는 계약에 의하여 개발의 모든 단계에서 산출물에 대한 소유권을 보유하며 개발 완료 후에도 그 소유권을 보유한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식 한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다(문단 B3~B4 참조).
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예: 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다(문단 B5 참조).
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고(문단 36 참조), 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다(문단 37 참조).

Question



(주)ABC는 시스템 구축 용역에 대하여 기간에 걸쳐 수익을 인식하는가?

Solution



(주)ABC는 개발 용역에 대하여 K-IFRS 제1115호 문단 35(2)에 따라 기간에 걸쳐 수익을 인식한다. 이는 (주)ABC가 개발 용역을 통해 가치를 높이는 자산을 고객인 (주)가나다가 통제하기 때문이다.

2.7 수익인식 – 진행률 측정시 고려되는 총예정원가의 구성

Background

IT회사인 (주)ABC는 시스템 통합, 구축 및 솔루션 개발 등의 용역을 제공한다. 회사는 고객과 체결한 다수의 프로젝트를 진행하고 있으며, 각 프로젝트는 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 판단하고 있다. (주)ABC는 원가투입기준이 고객에게 이전하기로 약속한 용역의 진행률을 측정하는 적절한 방법이라고 판단하였다. 직접 재료비는 개별 프로젝트로 배부하여 원가를 집계하고 있으며, 노무비와 기타 경비는 프로젝트별로 집계되지 않는다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

97 계약(또는 구체적으로 식별된 예상 계약)에 직접 관련되는 원가에는 다음이 포함된다.

- (1) 직접노무원가(예: 고객에게 약속한 용역을 직접 제공하는 종업원의 급여와 임금)
- (2) 직접재료원가(예: 고객에게 약속한 용역을 제공하기 위해 사용하는 저장품)
- (3) 계약이나 계약활동에 직접 관련되는 원가 배분액(예: 계약의 관리·감독 원가, 보험료, 계약의 이행에 사용된 기기·장비·사용권자산의 감가상각비)
- (4) 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가
- (5) 기업이 계약을 체결하였기 때문에 드는 그 밖의 원가 (예: 하도급자에게 지급하는 금액)

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.

Question

(주)ABC는 진행률 측정시 노무비와 기타 경비를 고려해야 하는가?

Solution

일반적으로 노무비와 기타 경비도 진행률 측정 시 고려되어야 한다.

기간에 걸쳐 이행되는 수행의무의 진행률을 합리적으로 측정할 수 있는 경우, 해당 수행의무의 이행에 예상되는 총 투입물 대비 수행의무를 이행하기 위한 기업의 노력이나 투입물로 진행률이 측정되어야 한다.

K-IFRS 제1115호 문단 97에서는 계약에 직접 관련되는 원가의 항목으로 직접노무원가, 직접재료원가, 계약이나 계약활동에 직접 관련되는 원가 배분액, 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가, 기업이 계약을 체결하였기 때문에 드는 그 밖의 원가를 포함하고 있다.

2.8 수익인식 - 계약변경에 따른 진행률 변경

Background



IT회사인 (주)ABC는 시스템 통합, 구축 및 솔루션 개발 등 의 용역을 제공한다. (주)ABC는 고객 요구사항 증가 및 통합테스트 결과에 따라 품질 확보가 필요하고, 이로 인하여 일정 지연이 예상됨에 따라 계약기간 변경 및 추가 원가 투입으로 인한 수정 계약을 체결하였다. 이러한 계약변경은 그 이전에 이전한 재화나 용역과 구별되지 않아 계약변경일에 부분적으로 이행된 단일 수행의무의 일부를 구성한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

21(2) 나머지 재화나 용역이 구별되지 않아서 계약변경일에 부분적으로 이행된 단일 수행의무의 일부를 구성한다면, 그 계약변경은 기존 계약의 일부인 것처럼 회계처 리한다. 계약변경이 거래가격과 수행의무의 진행률에 미치는 영향은 계약변경일에 수익을 조정(수익의 증액이나 감액)하여 인식한다[수익을 누적효과 일괄조정기준(cumulative catch-up basis)으로 조정한다].

43 시간이 흐르면서 상황이 바뀜에 따라 수행의무의 결과변동을 반영하기 위해 진행률을 새로 수정한다. 이러한 진행률의 변동은 K-IFRS 제1008호 '회계정책, 회계주정치의 변경 및 오류'에 따라 회계주정의 변경으로 회계처리한다.

Question



(주)ABC는 진행률 산정시 수정계약에 따른 변경사항을 어떻게 고려해야 하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, 회사는 수행의무의 결과변동을 반영하여 진행률을 새로 수정한다. 즉, 전기 인식한 수익을 소급하여 수정하지 않고 계약변경일 기준으로 수행의무의 진행률을 재계산하고 수익을 산출한다.

2.9 본인 대 대리인 - H/W 판매 거래의 수익인식

Background

IT그룹인 (주)ABC는 시스템 개발을 위한 서버장비를 (주)가나다에 공급하기로 계약하였다. (주)ABC는 서버장비를 제조업체로부터 매입하여 (주)가나다로 공급하며, (주)ABC가 매입한 서버장비는 계약서 상 반품이 불가하며, 매입가격에 대하여는 (주)ABC와 서버장비 제조업체간 협의하여 결정하였다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

B35 고객에게 재화나 용역을 제공하기로 한 약속의 성격이 재화나 용역 자체의 제공인지 해당 재화나 용역을 주선하는 수행의무인지를 판단하여야 한다. 특정재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 해당 재화나 용역을 통제한다면 그 기업은 본인이다. 재판매인이 본인인지 대리인인지에 대한 판단은 계약 조건을 포함한 특정 사실과 상황에 달려있다.

B37 기업이 해당 재화나 용역을 통제하는 지표로는 (1)주된 계약의 이행책임, (2)재고위험부담, (3)가격결정권을 포함하거나 이에 한정되지 않으며, 대리인의 경우도 일부 가격결정권을 보유할 수 있으므로 다른 지표와 결합하여 판단하여야 한다.



Question



서버장비를 공급하기로 한 약속에서 (주)ABC는 본인인가, 대리인인가?

Solution



(주)ABC가 본인인지, 대리인인지를 결정하기 위해 기업이 해당 재화나 용역을 통제하는 지표인 K-IFRS 제1115호 문단 B37 각 항목을 고려할 수 있다.

- (1) 계약이행책임: (주)ABC는 계약의 당사자로 서버장비를 (주)가나다에게 이전할 주된 책임을 지니고 있다.
- (2) 재고위험 부담: 종도에 계약이 해지되더라도, 이미 (주)ABC가 매입한 서버장비는 반품이 불가함에 따라 (주)가나다에 이전하기 전까지 (주)ABC가 재고위험을 소유한다.
- (3) 가격결정권: 서버장비의 매입 가격에 대하여는 최종 소비자인 (주)가나다가 관여하는 바가 없으며, 온전히 (주)ABC와 서버장비 제조업체 간의 협의에 따르므로, (주)가나다가 가격결정권을 가지는 것으로 판단할 수 없다.

본인 대 대리인의 판단은 상기 지표에 한정하지 않고 계약 조건과 특정 사실을 종합적으로 고려해야 한다.

2.10 본인 대 대리인 - 소프트웨어 재판매 거래

Background



IT회사인 (주)ABC는 소프트웨어를 제작하여 재판매업자인 (주)가나다에 판매하며 재판매업자인 (주)가나다는 해당 소프트웨어를 고객에게 판매하고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

B35 고객에게 재화나 용역을 제공하기로 한 약속의 성격이 재화나 용역 자체의 제공인지 해당 재화나 용역을 주선하는 수행의무인지를 판단하여야 한다. 특정재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 해당 재화나 용역을 통제한다면 그 기업은 본인이다. 재판매인이 본인인지 대리인인지에 대한 판단은 계약 조건을 포함한 특정 사실과 상황에 달려있다.

B37 기업이 해당 재화나 용역을 통제하는 지표로는 (1)주된 계약의 이행책임, (2)재고위험부담, (3)가격결정권을 포함하나 이에 한정되지 않으며, 대리인의 경우도 일부 가격결정권을 보유할 수 있으므로 다른 지표와 결합하여 판단하여야 한다.

Question



재판매업자인 (주)가나다는 본인인가 대리인인가?

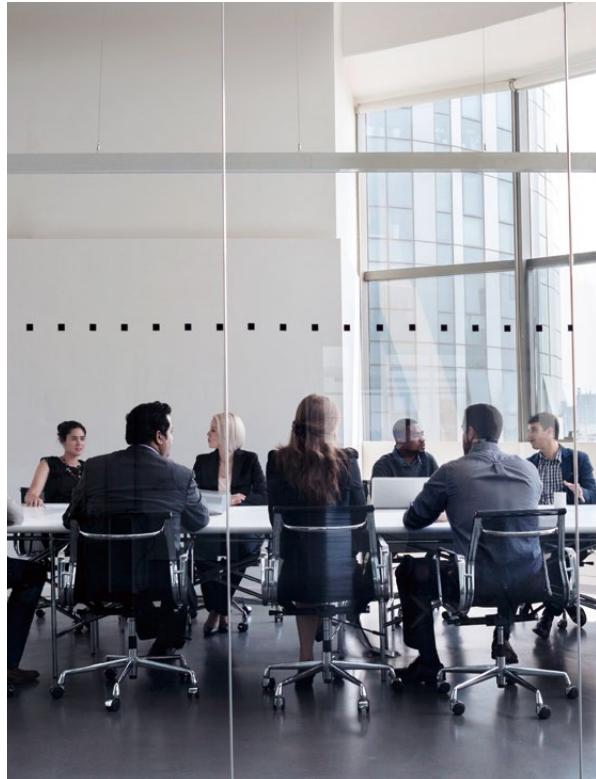
Solution



소프트웨어 재판매 거래에서 본인인지 대리인인지를 결정하기 위해, 기업이 고객에게 제공하기로 한 약속의 성격이 재화나 용역을 제공하는 수행의무인지, 주선하는 수행의무인지를 우선 판단한다. 이때 IT업계에서 재판매업자가 고객에게 사전판매 조언을 제공하는 것은 일반적이며 이러한 조언은 고객이 계약을 체결하기 전 이루어지기 때문에 판단시 고려되지 않는다. 두번째로는 특정 재화나 용역이 고객에게 이전되기 이전에 기업이 이를 통제하는지 판단한다. 이때 K-IFRS 제1115호 B37의 지표를 고려하여 종합적으로 판단하여야 한다.

- 소프트웨어 라이선스의 제공이 제조업체가 최종고객에게 직접 라이선스 키를 부여하고 활성화하는 방식으로 이루어지는 경우 제조업체가 약속에 대한 이행책임이 있는 것으로 볼 수 있다(B37.(1)).
- 반면 라이선스의 계약자가 재판매업자이며, 제조업체와 최종소비자는 계약관계가 없거나 거의 상호작용하지 않으며, 재판매업자가 판매 이후의 고객 서비스 문제, 불만해결 등을 책임지고 고객에게 서비스 수준 계약(SLA) 또는 유사한 보증을 제공한다면 이는 재판매업자가 약속에 대한 이행책임이 있는 것으로 볼 수 있다(B37.(1)).

- 재판매업자가 라이선스를 대량으로 구매하고 이를 다른 고객에게 필요시 제공할 수 있거나 판매되지 않은 라이선스를 다시 제조업체에 반환할 수 없다면 재고위험을 부담한다고 볼 수 있을 것이다(B37.(2)).
- 반대로 고객과 계약이 체결되기 전까지 라이선스를 획득하지 않거나 미리 획득하는 것이 불가하고 다른 고객에게 판매하는 것을 지시할 수 없는 경우 재판매업자는 재고위험의 부담을 진다고 보기 어려울 것이다(B37.(2)).
- 대리인인 경우라도 일부 가격결정권을 보유할 수 있다. 따라서 가격결정권의 경우 다른 지표와 결합하여 고려하며 단독으로 통제이전여부를 결정하지 아니한다(B37.(3)).



2.11 계약이행원가 - 계약체결 전 원가의 투입

Background



IT회사인 (주)ABC는 시스템 통합, 구축 및 솔루션 개발 등 의 용역을 제공한다. 회사는 과거 경험 등에 근거하여 고객과의 계약체결 가능성에 매우 높다고 보아 체결 전에 계약을 이행하기 위한 활동을 하였다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

95 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기준서 의 적용범위(예: K-IFRS 제1002호 재고자산, 제1016호 유형자산, 제1038호 무형자산)에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음의 경우를 모두 충족해야 자산으로 인식 가능하다.

- (1) 원가가 예상 계약에 직접 관련된다.
- (2) 원가가 미래 수행의무를 이행할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다.
- (3) 원가가 회수될 것으로 예상된다.

Question



(주)ABC는 고객과의 계약 체결 전에 계약을 이행하기 위한 활동과 관련하여 발생한 원가를 어떻게 회계처리 하는가?

Solution



계약체결 전 투입된 원가에 대해서는 K-IFRS 제1115호 문단 95를 모두 충족하는 부분에 대해서는 계약이행원가로 자산화 되며, 자산화 된 계약이행원가는 계약체결 이후 수익인식에 따라 비용으로 반영된다.

2.12 소프트웨어 라이선스 - 접근권 vs 사용권

Background

소프트웨어 라이선스 판매시 라이선스의 제공이 접근권인지 사용권인지에 대한 판단이 필요하다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

B56 라이선스를 부여하는 약속이 계약에서 그 밖에 약속한 재화나 용역과 구별되고, 따라서 라이선스를 부여하는 약속이 별도의 수행의무라면, 그 라이선스가 고객에게 한 시점에 이전되는지 아니면 기간에 걸쳐 이전되는지를 판단한다. 이를 판단할 때, 고객에게 라이선스를 부여하는 약속의 성격이 고객에게 다음 중 무엇을 제공하는 것인지 를 고려한다.

- (1) 접근권: 라이선스 기간 전체에 걸쳐 존재하는 기업의 지적 재산에 접근할 권리
- (2) 사용권: 라이선스를 부여하는 시점에 존재하는 라이선스를 사용할 권리

B58 지적재산의 제공이 다음 사항을 모두 충족한다면 라이선스의 부여는 접근권이다.

- (1) 기업이 지적재산에 유의적으로 영향을 미치는 활동을 계약에서 요구하거나 고객이 합리적으로 예상하고 (2) 해당 활동의 긍정적 부정적 영향에 직접 노출되며 (3) 해당 활동의 이행이 재화나 용역을 고객에게 이전하지 않는 경우(별도의 수행의무로 식별되지 않음)

B61 문단 B58의 기준을 충족하지 못하면, 기업이 한 약속의 성격은 라이선스를 고객에게 부여하는 시점에 (형식과 기능성 면에서) 그 라이선스가 존재하는 대로, 지적재산의 사용권을 제공하는 것이다. 이는 라이선스를 이전하는 시점에 고객이 라이선스의 사용을 지시할 수 있고 라이선스에서 생기는 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있음을 뜻한다. 지적재산 사용권을 제공하는 약속은 한 시

점에 이행하는 수행의무로 회계처리한다. 고객에게 라이선스를 이전하는 시점을 판단하기 위해 문단 38을 적용한다. 그러나 지적재산 사용권을 제공하는 라이선스에 대한 수익은 고객이 라이선스를 사용하여 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작되기 전에는 인식할 수 없다. 예를 들면 고객이 즉시 소프트웨어를 사용할 수 있게 하는 접속번호를 고객에게 제공하거나 다른 방법으로 사용할 수 있게 하기 전에, 소프트웨어의 라이선스 기간이 시작될 수 있다. 이 경우에 기업은 그 접속번호를 제공하거나 다른 방법으로 사용할 수 있게 하기 전에는 수익을 인식하지 않는다.

Question

라이선스의 부여가 접근권 혹은 사용권의 제공인 경우 각각 어떻게 회계처리 하는가?

Solution

일반적으로 접근권의 경우 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무로 회계처리하며 사용권인 경우 한 시점에 이행하는 수행의무로 회계처리 한다.

2.13 소프트웨어 라이선스 – 라이선스 매출의 수익인식 시점

Background



IT회사인 (주)ABC는 고객에게 소프트웨어 라이선스를 제공하는 계약을 체결하였다. 회사는 라이선스 키 혹은 접근 코드를 고객에게 아직 제공하지 않았으나, 고객은 임시 키를 통해 이미 소프트웨어를 사용할 수 있는 상황이다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호 문단 B61에 따르면, 고객이 라이선스를 사용하여 효익을 얻을 수 있는 기간이 시작되기 전에는 라이선스 매출을 인식할 수 없다고 명시하고 있다. 이 기간은 보통 회사가 접속번호를 제공하거나 다른 방식으로 이용 가능하게 만들 때 시작된다.

소프트웨어 공급자는 소프트웨어를 ‘이용 가능하게 만드는’ 시점에 대해 판단이 필요할 수 있다. 이 판단은 K-IFRS 제1115호 문단 38에 나와 있는 모든 지표를 고려하여 통제가 이전되는 시점을 결정해야 한다.

Question



소프트웨어의 라이선스 키 혹은 접근 코드를 고객에게 부여해야 통제가 이전되었다고 판단할 수 있는가?

Solution



소프트웨어 키나 액세스 코드의 제공이 실질적이지 않은 경우, 통제 이전 평가에 영향을 미치지 않는다. 예를 들어, 다음과 같은 상황에서는 소프트웨어 키나 접근 코드의 제공이 실질적이지 않을 가능성이 높다.

- (1) 고객이 이미 소프트웨어에 접근할 수 있는 경우(예: 호스팅 계약을 통해 또는 이전 라이선스 기간이나 임시 키 사용을 통해)
- (2) 소프트웨어가 고객이 요구할 때 접근 가능하게끔 설계되어 있으며, 해당 접근권을 부여하는 데 들어가는 추가적인 노력이 없거나 거의 없는 경우(즉, 라이선스 키나 접근 코드를 제공하는 것이 행정적인 절차일 뿐인 경우).

그러나 다른 상황에서는 소프트웨어 키나 접근 코드의 제공이 실질적일 수 있다. 예를 들어, 결제 조건이나 (형식적인 것이 아닌) 수락 조항이 라이선스 키의 제공과 연계되어 있는 상황이 해당될 수 있다.

2.14 클라우드 기반 서비스(SaaS) 제공과 소프트웨어 라이선스의 결합시 수행의무의 구분

Background

IT회사인 (주)ABC는 고객에게 소프트웨어 라이선스와 클라우드 기반 서비스(Software as a Service, SaaS)를 함께 제공한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

27 다음 기준을 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약 상 구별된다).

29 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약 내의 다른 약속과 별도로 식별(identifiable)해 낼 수 없다면 결합 품목(들)을 이전하는 것으로 보며, 식별할 수 없는 요소는 다음을 포함한다.

- (1) 재화나 용역을 고객이 계약한 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공한다.
- (2) 계약 상 다른 재화나 용역을 유의적으로 변형하거나 고객맞춤화(customize)한다.
- (3) 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다.



Question



소프트웨어 라이선스의 제공과 SaaS가 결합된 단일 수행 의무인지를 판단하기 위하여 고려해야 할 요소는 무엇인가?

Solution



만약 고객이 연관되어 있는 서비스의 결합을 통해 서만 라이선스의 효익을 얻을 수 있다면 그 라이선스는 구별되지 않는다. 만약 구축형 소프트웨어가 독립적으로 구현된다면, 소프트웨어와 SaaS는 공급업체가 구성요소들의 상호의존도나 상호연관성이 매우 높다는 것을 입증할 때에만 일반적으로 결합된다.

소프트웨어와 SaaS의 상호의존도나 상호연관성이 높을 수 있음을 나타내는 예시는 아래와 같다.

- 두 서비스 사이에 유의적 수준의 양방향 상호작용이 있다.
- 두 서비스 사이의 상호작용이 계약에서 의도된 효익을 얻기 위해 필수적이다.
- 두 서비스가 함께 새로운 기능이나 다른 기능을 제공한다.
- 고객이 실질적으로 SaaS에서 얻을 수 있는 혜택을 다른 소스에서 얻을 수 없다.
- 계약, 마케팅 등 고객커뮤니케이션에서 두 서비스를 별도 요소가 아닌 통합된 기준으로 설명한다.

2.15 클라우드 인프라 제공과 운영서비스의 결합시 수행의무의 구분

Background



IT회사인 (주)ABC는 MSP(Management service provider)로서 AWS, Azure 등과 같은 CSP(Cloud service provider)가 제공하는 클라우드 인프라와 함께 클라우드 도입에 필요한 컨설팅, 아키텍처 구축, 모니터링, 보안 등 운영서비스를 고객에게 제공하고 있다. 고객은 클라우드 Managed service를 이용하지 않는 경우 클라우드 인프라를 사용하는 데 있어 제약이 존재하며, (주)ABC는 클라우드 인프라와 운영서비스를 별개로 제공하지 않고 Package 형태로만 판매하고 있다. CSP는 클라우드 인프라 제공 외에 운영서비스를 별도로 제공하지 않는다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

27 다음 기준을 모두 충족한다면 고객에게 약속한 재화나 용역은 구별되는 것이다.

- (1) 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께하여 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있다(그 재화나 용역이 구별될 수 있다).
- (2) 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있다(그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약 상 구별된다).

29 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약내의 다른 약속과 별도로 식별(identifiable)해 낼 수 없다면 결합 품목(들)을 이전하는 것으로 보며, 식별할 수 없는 요소는 다음을 포함한다.

- (1) 재화나 용역을 고객이 계약한 결합산출물로 통합하는 유의적인 용역을 제공한다.
- (2) 계약 상 다른 재화나 용역을 유의적으로 변형하거나 고객맞춤화(customize)한다.
- (3) 상호의존도나 상호관련성이 매우 높다.

Question



MSP가 제공하는 운영서비스는 클라우드 인프라 서비스 제공과 구분되는 수행의무인가?

Solution



해당 Case의 사례에서, 회사는 클라우드 인프라 서비스와 운영서비스를 별개로 제공하지 않으며, 고객은 두 서비스가 결합되었을 때만 효익을 얻을 수 있으므로, 다른 조건이 없을 경우 클라우드 인프라 서비스와 운영서비스는 구분되는 수행의무가 아니다.

2.16 본인 대 대리인 - 클라우드 인프라서비스의 수익인식

Background

IT회사인 (주)ABC는 MSP(Management service provider)로서 AWS, Azure 등과 같은 CSP(Cloud service provider)가 제공하는 클라우드 인프라와 함께 클라우드 도입에 필요한 컨설팅, 아키텍처 구축, 모니터링, 보안 등 운영서비스를 고객에게 제공하고 있다.

해당 클라우드 서비스 제공계약은 회사와 고객간 양자 계약이며, 계약 상 서비스 이행에 대한 책임은 회사로 명시되어 있고 서비스 대응을 위한 전문인력과 Help desk는 회사의 인적자원으로 구성 및 운영되고 있다. 또한 회사는 고객이 클라우드를 원활히 사용할 수 있는 환경을 제공해야 하며, 클라우드 환경 구성 오류 등으로 고객의 시스템 성능 및 안정성에 문제가 발생하는 경우 계약에 따라 (주)ABC가 손해를 배상해야 한다.

회사는 CSP와 클라우드 매입 계약을 체결하며 최소 사용량 약정이 존재한다. 고객과의 계약대가의 경우 회사가 전적으로 결정할 수 있는 권한이 존재한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

B35 고객에게 재화나 용역을 제공하기로 한 약속의 성격이 재화나 용역 자체의 제공인지 해당 재화나 용역을 주선하는 수행의무인지를 판단하여야 한다. 특정재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 해당 재화나 용역을 통제한다면 그 기업은 본인이다. 재판매인이 본인인지 대리인인지에 대한 판단은 계약 조건을 포함한 특정 사실과 상황에 달려있다.

B37 기업이 해당 재화나 용역을 통제하는 지표로는 (1) 주된 계약의 이행책임, (2) 재고위험부담, (3) 가격결정권을 포함하나 이에 한정되지 않으며, 대리인의 경우도 일부 가격결정권을 보유할 수 있으므로 다른 지표와 결합하여 판단하여야 한다.

Question

클라우드 인프라를 제공하기로 한 약속에서 회사는 본인인가 대리인인가?

Solution

회사가 재화나 용역을 제공하기 전에 이를 통제하는지를 고려하여야 한다. 회사는 고객과 직접 계약을 체결한 당사자로서, 약속한 서비스에 대한 이행과 문제 발생 시 이를 대응하고 해결할 주된 책임이 있으며, CSP와의 최소매입물량 약정을 통해 일종의 재고위험을 부담하며, 가격결정권을 보유하고 있으므로 그 외 다른 상황이나 조건이 없을 경우 본인으로 판단할 수 있을 것이다.

03

리스



3.1 리스기간의 산정 - 연장선택권 보유 시

Background

IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다와의 리스 계약을 통해 데이터센터 운영을 위한 건물을 사용하고 있다. 계약 상 만기는 X2년까지이나, (주)ABC의 의사에 따라 리스 기간을 X5년까지 연장하는 연장선택권이 존재한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1116호

18 리스기간은 리스의 해지불능기간과 다음 기간을 포함하여 산정한다.

(1) 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한(reasonably certain) 경우에 그 선택권의 대상 기간

(2) 리스이용자가 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우에 그 선택권의 대상 기간

19 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사하거나 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가할 때, 문단 B37~B40에서 기술하는 바와 같이 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사하거나 리스 종료선택권을 행사하지 않을 경제적 유인이 생기게 하는 관련되는 사실 및 상황을 모두 고려한다.

B34 리스기간을 산정하고 리스의 해지불능기간의 길이를 평가할 때, 계약의 정의를 적용하여 계약이 집행 가능한(enforceable) 기간을 산정한다. 약간의 불이익만 감수하면 리스이용자와 리스제공자가 각각 다른 당사자의 동의 없이 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에 그 리스를 더는 집행할 수 없다.



Question



(주)ABC는 리스기간을 어떻게 결정해야 하는가?

Solution



일반적으로 연장선택권의 행사가 상당히 확실한 경우에는 이를 포함하여 리스기간을 산정하여야 한다.

리스기간 추정시 고려하여야 할 요소의 예로는 다음의 항목이 존재한다.

- 연장기간 동안의 리스료와 공정 시장 리스료 간 비교
- 리스의 해지와 관련된 원가
- 리스이용자의 영업에 대한 리스자산의 중요성 등

추가로 아래와 같이 리스기간의 연장을 고려한 계약조항이 포함된 계약에서는 리스의 집행가능한 기간은 최초 계약기간에 한정되지 않고, 리스이용자에게 계약 상 법적으로 보장되는 일방적인 연장선택권이 없더라도 양 당사자 모두 계약을 종료할 때의 경제적 불이익이 미미해지는 시점까지 연장된다.

- 계약 상 리스기간의 종료일까지 양 당사자가 이의제기 없으면 자동연장되는 조건
- 계약 상 리스기간 종료 이전에 양 당사자가 협의하여 연장하는 조건

이 경우 집행가능한 기간의 범위 내에서 리스이용자가 해당 자산을 계속하여 사용할 것이 상당히 확실한 기간을 판단하여 리스기간을 산정해야 한다.

3.2 전산설비 사용 제공 - 자산의 식별

Background



IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다와 서버 및 네트워크 설비 사용량에 따라 대가를 수령하는 계약을 체결하였다. 계약상 설비들은 특정되어 식별되지 아니하며, (주)ABC는 설비를 대체할 수 있는 권리가 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1116호

9 계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스트하거나 리스트를 포함한다.

B13 자산은 일반적으로 계약에서 분명히 특정되어 식별된다. 그러나 어떤 자산은 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정되어 식별될 수도 있다.

B14 자산이 특정되더라도, 공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용기간 내내 가지면 고객은 식별되는 자산의 사용권을 가지지 못한다. 다음 조건을 모두 충족하는 경우에만 공급자의 자산 대체권이 실질적이다.

- (1) 공급자가 대체 자산으로 대체할 실질적인 능력을 사용기간 내내 가진다.
- (2) 공급자는 자산 대체권의 행사에서 경제적으로 효익을 얻을 것이다.

Question



(주)ABC와 (주)가나다의 계약을 리스거래로 볼 수 있는가?

Solution



일반적으로 다른 조건이 없을 경우 동 계약에서 식별되는 자산이 없으므로 동 계약을 리스거래로 보지 않는다.

(주)ABC는 여러 고객을 위해 전산시설을 사용하고 있으며 자산을 대체할 실질적 권리를 갖고 있기 때문에, (주)가나다의 입장에서 특정하여 식별할 수 있는 자산이 존재하지 않을 가능성이 높다. (주)ABC가 전산시설을 대체할 수 있는 실질적인 능력을 가지고 대체를 통해 이익을 얻을 수 있으며 또한 산출물이 생성되는 시기를 결정할 수 있는 권리를 갖기 때문이다.

3.3 전산설비 사용 제공 - 사용통제권

Background

IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다와 서버 및 네트워크 설비 사용량에 따라 대가를 수령하는 계약을 체결하였다. 계약 상 (주)가나다에 제공되는 서비스가 명시되어 있으나, 서비스를 사용하는 방법 및 목적이 명시되어 있지 않으며 (주)가나다가 이를 지시할 권리가 없다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1116호

B9 계약이 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하는지를 판단하기 위하여 고객이 사용기간 내내 다음 권리를 모두 갖는지를 판단한다.

- (1) 식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리(B21)
- (2) 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리(B24)

B21 식별되는 자산의 사용을 통제하려면, 고객은 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가질 필요가 있다(예: 사용기간 내내 그 자산을 배타적으로 사용함).

B24 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에만 고객은 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 가진다.

- (1) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 가진다.

(2) 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지고 다음 중 어느 하나에 해당한다.

- (가) 고객이 사용기간 내내 자산을 운용할(또는 고객이 결정한 방식으로 자산을 운용하도록 다른 자에게 지시할) 권리를 가지며, 공급자는 그 운용 지시를 바꿀 권리가 없다.
- (나) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 자산(또는 자산의 특정 측면)을 설계하였다.

Question

(주)ABC와 (주)가나다의 계약을 리스거래로 볼 수 있는가?

Solution

일반적으로 다른 조건이 없을 경우 (주)가나다는 전산시설에 대한 사용통제권이 없으므로 동 계약을 리스거래로 보지 않는다.

제공하는 전산시설에 대해서 (주)ABC가 직접 관리 및 통제하고 있으며 장비들의 운영, 관리 및 수정 등 주요 의사결정 권한은 (주)ABC가 보유하기 때문이다.

3.4 전산설비 사용 제공 - 변동리스료

Background



IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다와 서버 및 네트워크 설비 사용량에 따라 대가를 수령하는 계약을 체결하였다. 계약 상 설비들은 특정되어 식별되며, 계약 상 설비를 사용하는 방법 및 목적이 명시되어 있으며 (주)가나다는 이를 지시할 권리가 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1116호

27 리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 그날 현재 지급되지 않은 다음 금액으로 구성된다.

- (1) 고정리스료
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료. 처음에는 리스개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 측정한다.
- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액
- (4) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 반영하는 경우에 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

B42 리스료는 실질적인 고정리스료를 포함한다. 실질적인 고정리스료는 형식적으로는 변동성을 포함하나 실질적으로 회피할 수 없는 지급액이다. 실질적인 고정리스료는 예를 들면 다음과 같은 경우에 존재한다.

(1) 지급액이 변동리스료의 구조를 가지고 있지만 그 지급액에 실제 변동성은 없는 경우. 그 지급액이 포함하는 변동 조항은 실제 경제적 실질이 없다. 그 유형의 지급액의 예는 다음 지급액을 포함한다.

(a) 리스기간에 자산을 운용할 수 있음이 입증되는 경우에만 지급해야 하거나, 일어나지 않을 가능성이 사실상 없는 사건이 일어나는 경우에만 지급해야 하는 지급액

(b) 리스료가 처음에는 기초자산의 사용에 연계되어 변동리스료의 구조를 갖게 되었으나 리스개시일 후 일정 시점에 그 변동성이 사라져 남은 리스기간에는 고정되는 지급액. 그 지급액은 변동성이 사라지는 때에 실질적인 고정리스료가 된다.

(2) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 지급액 집합들이 있으나, 그 중 하나의 집합만이 현실적인 경우. 이 경우에 현실적인 지급액 집합을 리스료로 본다.

(3) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 현실적인 지급액 집합들이 있으나, 적어도 그 중 하나의 집합을 반드시 지급해야 하는 경우. 이 경우에는 통산되는 금액(할인 기준)이 가장 낮은 지급액 집합을 리스료로 본다.

Question

사용량에 따른 전산설비 리스계약의 리스료는 어떻게 산정해야 하는가?

Solution

사용량에 기반하여 결정되는 리스료 외에 (주)가나다가 부담해야 할 금액이 없다면, 일반적으로 리스개시일에 리스부채로 인식할 금액은 없다.

리스개시일에 리스부채 측정치에 포함되는 리스료에 변동리스료를 고려해야 하나, 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료만을 측정에 포함하도록 한다.

다만, 형식적으로는 변동성을 포함하나 실질적으로 회피할 수 없는 실질적인 고정리스료가 존재한다면 이를 고려하여 리스개시일에 리스부채를 측정해야 한다. 실질적인 고정리스료의 예는 다음과 같다.

- (1) 지급액이 변동리스료의 구조를 가지고 있지만 그 지급액에 실제 변동성은 없는 경우
- (2) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 지급액 집합들이 있으나, 그 중 하나의 집합만이 실적인 경우
- (3) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 현실적인 지급액 집합들이 있으나, 적어도 그 중 하나의 집합을 반드시 지급해야 하는 경우



3.5 데이터센터 활용을 위한 건물 및 토지 임차

Background



IT회사인 (주)ABC는 (주)가나다의 건물과 토지를 임차하여 데이터센터를 운영하고 있다. 계약 상 토지 및 건물이 명시되어 있으며, 기간 내 자산에 대한 사용목적 및 방법은 (주)ABC가 직접 결정하고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1116호

9 식별된 자산이 있고, 대가와 교환하여 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다.

Question



데이터센터 사용을 위해 (주)가나다로부터 건물 및 토지를 임차한 부분은 리스로 볼 수 있는가?

Solution



일반적으로 리스에 해당한다.

임차한 데이터센터의 건물과 토지의 경우, 계약서 상 자산이 특정되고 다른 자산으로 대체되지 않기 때문에 식별 가능하다. 또한 (주)ABC는 건물과 토지를 사용함으로써 경제적 효익을 얻고 있으며, 해당 자산의 구체적인 사용 방법에 대해 (주)ABC가 결정 권한을 갖고 있으므로 사용 통제권을 갖는다.

3.6 데이터센터 - 후속적으로 더 많은 랙(rack)을 사용하도록 허용하는 리스계약

Background

IT회사인 (주)ABC는 데이터센터를 운영하고 있으며, 데이터센터 중 일부는 (주)가나다의 건물과 토지를 비롯하여 일부 서버자산을 임차하여 사용하고 있다. 임차 자산 중에는 서버자산을 비치하는 랙이 포함되어 있으며, 계약서에는 계약기간동안 후속적으로 더 많은 랙을 임차한다는 조항이 포함되어 있다(예: 1년차 – 50랙, 2년차 – 100랙, 3년차 – 160랙).

Relevant guidance

K-IFRS 제1116호

22 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식한다.

부록 A. 리스개시일(개시일) 리스제공자가 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 하는 날

B32 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 기초자산 사용권은 별도 리스요소이다.

- (1) 리스이용자가 기초자산 그 자체를 사용하여 효익을 얻거나 리스이용자가 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 함께 사용하여 효익을 얻을 수 있다.
- (2) 계약에서 그 기초자산은 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않다.



Question



계약 상 후속적으로 더 많은 랙을 임차 시 리스 회계처리는 어떻게 고려해야 하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, 각 연도별 랙이 사용 가능해지는 시점에 별개의 자산으로 식별하여 사용권자산 및 리스부채를 인식한다.

점진적으로 증가하는 랙이 별도 리스요소에 해당한다면 최초 계약 시점에는 실질적으로 사용 가능하지 않기 때문에 일반적으로 사용통제권의 이전이 완료되지 않아 리스개시일이 도래하지 않은 것으로 볼 수 있다.

3.7 데이터센터 상면, 서버의 임차계약의 리스 회계처리 적용 여부

Background



IT회사인 (주)ABC는 데이터센터를 보유한 (주)가나다와 데이터센터의 상면 및 서버를 임차하여 이용하는 계약을 체결하고 있다. 계약 상 (주)ABC사가 임차하는 상면, 서버의 수량이 정해져 있으며 수량과 기간에 근거하여 책정된다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1116호

B14 자산이 특정되더라도, 공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용기간 내내 가지면 고객은 식별되는 자산의 사용권을 가지지 못한다. 다음 조건을 모두 충족하는 경우에만 공급자의 자산 대체권이 실질적이다.

- (1) 공급자가 대체 자산으로 대체할 실질적인 능력을 사용기간 내내 가진다(예: 고객은 공급자가 그 자산을 대체하는 것을 막을 수 없고 공급자가 대체 자산을 쉽게 구할 수 있거나 적정한 기간 내에 공급받을 수 있음).
- (2) 공급자는 자산 대체권의 행사에서 경제적으로 효익을 얻을 것이다(자산 대체에 관련되는 경제적 효익이 자산 대체에 관련되는 원가를 초과할 것으로 예상된다).

Question



(주)ABC는 데이터상면 및 서버 임차 계약을 K-IFRS 1116호에 따른 리스계약으로 식별해야 하는가?

Solution



많은 IT 기업들은 데이터서비스를 제공하는 데이터센터와 상면, 서버 등을 임차하는 계약을 체결한다. 대부분의 경우에 데이터센터들은 계약 상 상면(별도의 합의 내역을 포함)과 서버의 수량만 특정될 뿐 상면의 위치나 서버의 일련번호가 명시되어 있지 않고 별도의 동의 없이도 고객이 이용하는 상면의 위치, 서버 등을 교체할 수 있다. 고객은 일정 수량의 상면과 서버를 사용하는 것이 목적으로 그것이 특정한 위치의 상면, 특정한 서버일 필요는 없기 때문이다. 이러한 경우 계약이 K-IFRS 1116호 문단 B14의 '공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용기간 내내 가지는지'에 대한 판단이 필요하다.

일부 계약의 경우 데이터센터의 상면과 서버가 특정될 수 있다. 이때에는 특정 고객의 상면과 서버가 타 고객 임대 부분과 물리적으로 구분되며, 교체가 필요할 경우 고객의 동의를 얻어야 한다. 이러한 경우 K-IFRS 1116호 문단 B14에 해당하지 않아 리스 계약의 요건을 충족할 수 있어 주의가 필요하다.

3.8 리스계약이 변경되지 않는 경우 리스기간의 재평가

Background

IT회사인 (주)ABC는 데이터센터를 10년간 임차하였고 5년의 연장선택권이 있다. 리스개시일 시점에 (주)ABC는 연장선택권을 사용할 것이 상당히 확실하지 않을 것으로 판단하였고 이에 따라 리스 기간을 10년으로 결정하였다.

7년이 지난 시점에, (주)ABC는 해당 데이터센터를 전대리스 하기로 결정하고 8년의 전대리스 계약을 체결하였다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1116호

20 리스이용자는 다음 모두에 해당하는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 연장선택권을 행사하거나 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 다시 평가한다.

- (1) 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있다.
- (2) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하거나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미친다.

B41 문단 20에서는 리스개시일 후에 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하는 것이나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 리스기간을 다시 평가하도록 규정한다. 유의적인 사건이나 유의적인 상황 변화의 예에는 다음이 포함된다.

- (1) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산의 매수선택권을 행사할 수 있을 때, 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되지만 리스개시일에는 예상되지 않았던 유의적인 리스개량
- (2) 리스개시일에는 예상되지 않았던, 기초자산에 대한 유의적인 변형이나 고객 맞춤화
- (3) 전에 산정된 리스기간을 초과하는 기간으로 기초자산 전대리스를 약정
- (4) 선택권 행사 여부에 직접 관련되는 리스이용자의 사업 의사결정(예: 보완 자산의 리스를 연장하는 결정, 대체 자산을 처분하는 결정, 사용권자산을 사용하는 사업 단위를 처분하는 결정)

Question



해당 사건이 리스기간의 재평가를 촉발하는지?

Solution



리스기간의 평가는 임대인이 임차인에게 기초 자산을 사용할 수 있도록 제공하는 날짜에 해당하는 리스개시일에 이루어진다. 리스계약이 변경되지 않는 경우, 리스기간은 제한된 상황에서만 재평가되어야 한다. 특히, K-IFRS 1116호는 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 선택권의 행사가 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때에 선택권의 행사여부를 다시 평가하도록 한다[K-IFRS 1116호 문단 20].

리스기간의 재평가를 초래할 수 있는 중요한 사건이나 변화는 다음과 같다:

- 최초 리스기간 종료 이후에 데이터센터를 전대리스하는 결정
- 리스개시일 이후에 수행되거나 수행될 것으로 예상되는 중요한 리스개량: 임차인이 리스 자산을 개선하거나 특별한 필요에 맞게 조정하기 위해 상당한 투자를 하는 경우
- 리스계약 연장 결정은 사업 계획 준비 과정에서 이루어졌으며, 이는 사업 계획의 주요 가정으로서 구체적으로 논의되고 관련 거버넌스 수준에 공개됨
- 서비스 수요 감소 또는 기술 전환으로 인해 특정 데이터센터, 연구소, 사무 공간을 폐쇄하기로 한 결정
- 옵션을 행사하거나 행사하지 않는 것과 직접적으로 관련된 사업 결정(예: 자사 GPU 팜 대신 제3자 데이터센터/클라우드(AWS, Azure 등)로 아웃소싱 전환)

반면, 임차인은 중대한 사건이나 상황 변화가 없는 경우 리스기간을 지속적으로 재평가할 필요가 없다.

시장 기반 요인의 변화만으로(예: 갭신 기간 동안의 리스료가 이제는 저렴하다고 간주될 정도로 시장 리스료가 상승하는 경우) 리스기간의 재평가를 촉발해서는 안된다.

또한, 이사회에서 승인한 5년 사업 계획은 임차인이 초기 리스기간 종료 시 연장선택권을 행사할 것이라고 가정하고 있지만, 이는 리스기간의 재평가를 촉발하기에 충분하지 않다. 사업 계획을 승인하는 것은 임차인의 통제 내에 있다. 그러나 시간이 지남에 따라 임차인이 리스계약을 연장할 가능성이 높아지거나 연장할 것이라는 암묵적인 가정만으로는 촉발 사건으로 간주될 수 없다.

3.9 리스 부채 - 시장요율로 행사하는 연장선택권

Background

20X1년 1월 1일, IT 회사인 (주)ABC(임차인)는 데이터센터에 대한 리스계약을 체결하였다. 취소할 수 없는 리스기간은 7년이다. 첫 해의 연간 리스료는 CU10,000이며, 이후 매년 5% 증가하며, CU10,000은 리스개시일의 시장리스료를 반영하였다. (주)ABC는 리스기간을 추가로 5년 연장할 수 있는 옵션을 가지고 있다. 리스개시일에 (주)ABC는 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하다고 결론지었다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1116호

27 리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 그날 현재 지급되지 않은 다음 금액으로 구성된다.

- (1) 고정리스료(문단 B42에서 기술하는 실질적인 고정리스료를 포함하고, 밤을 리스 인센티브는 차감)
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료. 처음에는 리스개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 측정한다(문단 28에서 기술함).
- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액
- (4) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우(문단 B37~B40에서 기술하는 요소를 고려하여 판단함)에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 반영하는 경우에 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

28 문단 27(2)에서 기술하는 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료의 예에는 소비자물가지수에 연동되는 지급액, 기준금리(예: LIBOR)에 연동되는 지급액, 시장대여요율(market rental rates)의 변동을 반영하기 위하여 변동되는 지급액이 포함된다.

42 리스이용자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다.

- (1) 잔존가치보증에 따라 지급할 것으로 예상되는 금액에 변동이 있는 경우. 리스이용자는 잔존가치보증에 따라 지급할 것으로 예상되는 금액의 변동을 반영하여 수정 리스료를 산정한다.
- (2) 리스료를 산정할 때 사용한 지수나 요율(이율)의 변동으로 생기는 미래 리스료에 변동이 있는 경우. 예를 들면 시장 대여료를 검토한 후 시장 대여요율 변동을 반영하는 변동을 포함한다. 리스이용자는 현금흐름에 변동이 있을 경우(리스료 조정액이 유효할 때)에만 수정 리스료를 반영하여 리스부채를 다시 측정한다. 리스이용자는 변경된 계약 상 지급액에 기초하여 남은 리스기간의 수정 리스료를 산정한다.

Question

(주)ABC는 아래 예시에서 리스 부채에 포함되는 리스 지급액을 어떻게 결정할지?

Solution



예시 A – 연장선택권 행사 시점의 시장 리스료 상한

연장된 기간의 변경된 리스료는 옵션이 행사되는 시점에 임대인과 임차인 간에 합의되며, 그 시점의 시장 리스료를 기준으로 한다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간의 리스료의 105%를 초과할 수 없다.

(주)ABC가 연장선택권을 행사할 가능성이 높기 때문에, 리스 기간은 12년이다. 그 기간 내의 모든 리스 지급액은 리스 부채에 포함된다.

임대인과 임차인이 연장된 기간의 변경된 리스료에 동의해야 하므로, 그 시점의 시장 리스료가 될 것이라고 가정할 수 있다. 지수나 요율에 따라 달라지는 변동 리스료, 즉 시장 리스료 변동을 반영하는 지불은 최초 측정 시점에서 지수나 요율을 사용하여 측정된다[K-IFRS 1116호 문단 27]. 따라서 리스부채의 최초 측정에 포함된 연장된 기간의 리스료는 갱신 기간의 매년 CU10,000(리스개시일의 시장 리스료)이다.

	1	2	3	4
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577
	5	6	7	8-12
리스료(CU)	12,155	12,763	13,401	10,000

(주)ABC가 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년 차의 지불 금액)에 동의할 때, 그 시점의 시장 리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

예시 B – 옵션 행사 시점의 시장 리스료에 대한 상한선과 하한선

연장된 기간의 변경된 리스료는 옵션이 행사되는 시점에서 임대인과 (주)ABC가 그 시점의 시장리스료를 기준으로 합의한다. 그러나 변경된 리스료는 이전 기간의 리스료의 85% 미만이거나 115%를 초과할 수 없는 상한선과 하한선이 있다. 따라서 연장된 기간 동안의 리스료는 최소한 ($CU10,000 \times 1.05^6$) $\times 0.85 = CU11,391$ 이다.

시나리오 B에서 연장된 기간 동안의 지불은 완전히 변동적이지 않고 하한선이 설정되어 있다. CU11,391의 하한선이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에, 8-12년 동안 리스부채의 최초 측정에 포함되는 금액은 CU11,391이다.

	1	2	3	4
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577
	5	6	7	8-12
리스료(CU)	12,155	12,763	13,401	11,391

(주)ABC가 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년 차의 지불 금액)에 동의할 때, 그 시점의 시장리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

예시 C – 7년 차 리스료와 옵션 행사 시점의 시장 리스료 중 높은 금액

연장된 기간의 변경된 리스료는 (i) 7년 차에 지불된 리스료(CU13,401)와 (ii) 연장된 기간 시작일의 현재 시장 리스료(임대인과 임차인이 합의하거나 독립적인 감정사가 결정함)에 대한 높은 금액이다.

시나리오 B와 유사하게, 연장된 기간 동안의 지급액은 완전히 변동적이지 않고 하한선이 설정되어 있다. 시나리오 C에서 하한선은 7년차에 지급된 리스료 (CU13,401)이다. CU13,401의 기준점이 리스개시일의 시장 리스료(CU10,000)보다 높기 때문에, 8-12년차의 리스부채 초기 측정에 포함되는 금액은 CU13,401이다.

	1	2	3	4
리스료(CU)	10,000	10,500	11,025	11,577
	5	6	7	8-12
리스료(CU)	12,155	12,763	13,401	13,401

(주)ABC가 연장된 기간의 첫 번째 리스료(즉, 8년차의 지급액)를 합의할 때, CU13,401보다 높다면 그 시점의 시장 리스료를 반영하기 위해 리스부채를 재측정한다.

04

개발비



4.1 내부개발원가의 자본화

Background



(주)ABC는 커머스 플랫폼의 중요성이 증가할 것으로 기대하여 커머스 표준 플랫폼을 개발 중이며 커머스 표준 플랫폼에 포함될 시스템의 표준지표 최적화 및 특화기능에 대해 외부 전문업체의 컨설팅을 제공받아 완료하였다. (주)ABC는 투자심의위원회를 개최하여 사업의 타당성 검토를 수행한 후 커머스 표준 플랫폼의 핵심기능을 구현하기 위한 운영체계 개발을 시작할 예정이다. 경영진은 여전히 커머스 표준 플랫폼이 고객의 요구에 부합하는 방식으로 구현되어 커머스 표준 플랫폼 시장이 형성될 가능성에 대해 검토 중이며 가격책정 및 시장조사를 시작하지 않고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1038호

57 다음 기준을 모두 충족하는 경우 개발원가를 무형자산으로 자본화한다.

- (1) 무형자산을 사용하거나 판매하기 위해 그 자산을 완성할 수 있는 기술적 실현가능성
- (2) 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 기업의 의도
- (3) 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력
- (4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다.
- (5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매하거나 사용하는 데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

Question



현 상태에서 경영진은 개발원가의 자본화를 시작해야 하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, 해당 커머스 표준 플랫폼 개발 프로젝트가 자본화 기준을 모두 충족하지 못했기 때문에 개발비의 자본화는 적절하지 않다.

K-IFRS 제1038호 문단 57에서는 동 문단의 조건을 모두 충족한 경우에만 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에서 발생한 무형자산을 인식하도록 하고 있다. 경영진은 각 플랫폼 개발 프로젝트의 개발을 완료할 수 있는 기술적 실현가능성, 산출물을 통해 미래 경제적 효익의 유입 가능성을 제시할 수 있는지 등의 사실관계에 근거하여 개발원가의 자본화 여부에 대한 판단을 내려야 한다.

상기 시나리오에서는 커머스 표준 플랫폼 거래 시장의 형성 가능성을 검토 중이며, 이와 관련된 시장조사를 계획하고 있는 단계이므로, 문단 57에 따른 자산의 미래 경제적 효익을 창출하는 방법의 제시 등 자산 인식 요건이 충족되지 않는 것으로 판단된다.

4.2 자본화할 수 있는 개발원가의 예

Background

(주)ABC는 고객들의 요구사항을 반영한 강화된 보안시스템(version 2)을 개발하고 있다. 강화된 보안시스템(version 2)는 개발이 완료되어 고객들에게 출시 예정을 공지하였고, 일부 고객은 사전 주문 접수를 한 상태이다. 경영진은 강화된 보안시스템(version 2) 개발이 K-IFRS 제1038호 문단 57의 기준을 충족하므로 특정 개발원가를 자본화해야 한다고 결정하였다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1038호

개발원자가 내부적으로 창출한 무형자산에 해당하는 경우 K-IFRS 제1038호 문단 57에서 규정한 기준을 충족하면 무형자산으로 자본화한다.

66 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 자산의 창출, 제조 및 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있게 준비하는 데 필요한 직접 관련된 모든 원가를 포함한다.

(1) 무형자산의 창출에 사용되었거나 소비된 재료원가, 용역원가 등

(2) 무형자산의 창출을 위하여 발생한 종업원급여(기업회계기준서 제1019호의 정의 참조)

(3) 법적 권리 등록하기 위한 수수료

(4) 무형자산의 창출에 사용된 특허권과 라이선스의 상각비

기업회계기준서 제1023호는 내부적으로 창출한 무형자산의 원가를 구성하는 요소로서 이자를 인식하는 기준을 제시하고 있다.

67 판매비, 관리비, 일반간접비, 비효율로 인한 손실, 교육훈련비는 무형자산의 일부로 자본화할 수 없다.

Question

보안시스템(version 2)의 개발단계에서 어떤 종류의 비용 항목이 개발원가로 인정될 수 있는가?

Solution

일반적으로 개발비의 자본화 기준을 충족했다고 가정할 때, 경영진은 다음과 같은 개발원가를 고려해야 한다[K-IFRS 제1038호 문단 66, 67].

- 내부 개발부서 직원의 급여 및 개발 업무에 참여한 외주 용역비 중 개발에 직접 관련된 원가 (합리적으로 배분된 원가를 포함)
- 법적 권리 등록을 위한 수수료, 자산 창출에 사용된 특허권 상각비와 같은 직접 귀속비용
- 자산의 개발에 직접 관련된 유형자산의 감가상각비 또는 임차료의 배분
- 규제기관의 승인을 얻기 위해 제출하는 과정에서 발생하는 법적 비용
- 상용화 전의 Pilot 설계, 테스트하는 활동

4.3 내부적으로 창출한 무형자산과 개별취득 무형자산

Background



(주)ABC는 범용성 Data 처리 시스템을 개발하고 있다. 동 시스템의 연구/개발단계는 Phase 1(고객의 Needs 파악 및 최적화 컨설팅), Phase 2(시스템 설계 및 구축), Phase 3(Pilot 운영)로 구분되며, (주)ABC는 Phase 1 ~ Phase 3의 업무와 관련하여 외주업체를 활용할 계획이다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1038호

개별 취득

25 일반적으로 무형자산을 개별 취득하기 위하여 지급하는 가격은 그 자산이 갖는 기대 미래경제적효익이 기업에 유입될 확률에 대한 기대를 반영할 것이다. 즉, 기업은 유입의 시기와 금액이 불확실하더라도 미래경제적효익의 유입이 있을 것으로 기대한다. 따라서 개별 취득하는 무형자산은 문단 21(1)의 발생가능성 인식기준을 항상 충족하는 것으로 본다.

개발 단계

57 다음 사항을 모두 제시할 수 있는 경우에만 개발활동(또는 내부 프로젝트의 개발단계)에서 발생한 무형자산을 인식한다.

- (1) 무형자산을 사용하거나 판매하기 위해 그 자산을 완성 할 수 있는 기술적 실현가능성
- (2) 무형자산을 완성하여 사용하거나 판매하려는 기업의 의도
- (3) 무형자산을 사용하거나 판매할 수 있는 기업의 능력
- (4) 무형자산이 미래경제적효익을 창출하는 방법. 그 중에서도 특히 무형자산의 산출물이나 무형자산 자체를 거래하는 시장이 존재함을 제시할 수 있거나 또는 무형자산을 내부적으로 사용할 것이라면 그 유용성을 제시할 수 있다.

- (5) 무형자산의 개발을 완료하고 그것을 판매하거나 사용하는 데 필요한 기술적, 재정적 자원 등의 입수 가능성
- (6) 개발과정에서 발생한 무형자산 관련 지출을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 기업의 능력

Question



외주업체에 대금을 지불하고 있으므로 K-IFRS 제1038호 문단 25 ~ 32에 따른 개별취득 무형자산으로 보고 Phase 1 ~ Phase 3에 대한 외주비 지급액을 무형자산으로 인식하는 것이 가능한가?

Solution



외주비 지급액에 개별취득 무형자산의 기준을 적용할지 내부적으로 창출한 무형자산의 기준을 적용할지 판단이 필요하다.

외주업체에 대한 지출액이 외부에서 개별 취득한 무형자산을 의미하는 것은 아니며, 회사가 통제하에 개발대행을 해주는 것이라면, 회사의 내부창출 무형자산으로 보는 것이 적절하다.

상기 시나리오에서 Phase 1 ~ Phase 3에 대해서 연구단계와 개발단계로 구분하고 개발단계에서 지출된 외주비 지급액 중 개발비의 자본화 기준을 충족하며, 해당 시스템의 창출, 제조 및 경영진이 의도하는 방식으로 운영될 수 있도록 준비하는데 필요한 직접 관련된 원가에 대해서만 무형자산으로 인식하여야 한다.

4.4 개발비 자본화 기준을 충족한 경우, 마케팅 비용의 회계처리

Background

(주)ABC는 새로운 커머스 표준 플랫폼에 대한 Pilot 운영을 완료하였다. (주)ABC는 투자심의위원회의 사업성 검토 및 기술적 실현가능성을 충족하였을 때 개발비 자본화 기준을 충족한다고 판단했다.

(주)ABC는 현재 영업인력 교육 및 판촉 목적의 시장조사를 위한 지출이 발생하고 있다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1038호

개발원자가 내부적으로 창출한 무형자산에 해당하는 경우 K-IFRS 제1038호 문단 57에서 규정한 기준을 충족하면 무형자산으로 자본화한다.

66 자본화하는 원가는 그 자산의 창출, 제조 및 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있게 준비하는 데 필요한 직접 관련된 모든 원가를 포함한다.

67, 69 판매비, 관리비, 일반간접비, 비효율로 인한 손실, 교육 훈련비는 무형자산의 일부로 자본화할 수 없다.



Question



(주)ABC의 경영진은 영업인력 교육 및 시장조사를 위한 지출액은 자본화 할 수 있는가?

Solution



일반적으로 영업인력의 교육이나 시장조사 수행과 같은 판매 및 마케팅 지출액, 교육훈련과 관련된 지출은 비용으로 인식한다. 이러한 유형의 지출은 자산 창출, 생산 또는 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있게 준비하기 위해 발생하는 비용이 아니므로. 직원 교육, 판매 및 관리에 대한 지출은 자본화되지 않아야 한다.

4.5 시장 점유율 확대를 위해 발생하는 비용

Background



(주)ABC는 새로운 그룹웨어 Package에 대한 개발을 완료하여 상업화를 시작하였다. (주)ABC는 경쟁사가 이미 판매하고 있는 그룹웨어 Package 대비 자사의 그룹웨어 Package의 장점을 강조하고자 타사 대비 업무 효율성이 개선되는 정도를 파악하기 위한 추가 용역을 수행하고 있다. (주)ABC의 경영진은 이 용역의 결과물을 활용하여 그룹웨어 Package 시장에서의 회사 점유율을 확대하고자 한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1038호

66 내부적으로 창출한 무형자산의 원가는 그 자산의 창출, 제조 및 경영자가 의도하는 방식으로 운영될 수 있게 준비하는 데 필요한 직접 관련된 모든 원가를 포함한다.

68 다음 중 하나에 해당하지 않는 무형항목 관련 지출은 발생시점에 비용으로 인식한다.

(1) 인식기준을 충족하는 무형자산 원가의 일부가 되는 경우

(2) 사업결합에서 취득하였으나 무형자산으로 인식할 수 없는 경우. 이 경우에는 취득일의 영업권으로 인식한 금액의 일부가 된다(K-IFRS 제1103호 참조).

69 미래 경제적 효익을 얻기 위해 지출이 발생하더라도 인식할 수 있는 무형자산이나 다른 자산이 획득 또는 창출되지 않을 수도 있다. 여기에는 예를 들어 광고 및 홍보 활동에 대한 지출이 포함된다.

Question



경쟁사 대비 자사의 그룹웨어의 상대적 효율성을 홍보할 목적으로 발생한 비용을 개발원가로 자본화 할 수 있는가?

Solution



내부적으로 창출한 무형자산의 상업적 생산이나 사용이 시작된 후에, 마케팅 목적으로 효능의 특성을 식별하기 위한 연구에 소요된 지출은 K-IFRS 제1038호 문단 66에 따라 내부적으로 창출한 무형자산의 인식기준을 충족하는 원가의 일부에 해당하지 않으므로 자본화 할 수 없다. 이 비용은 손익계산서 상 적절한 분류에 반영되어야 한다.

4.6 무형자산의 내용연수

Background

(주)ABC는 (주)가나다의 제품생산에 사용되는 시스템 개발비를 자본화 하였다. (주)가나다의 완제품의 Life cycle은 통상적으로 5년이며, (주)가나다는 5년 주기로 새로운 신제품을 출시하고 있다. 신제품이 출시되는 경우 기존 완제품의 양산은 중단되며 신제품만 양산한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1038호

97 무형자산의 상각대상금액은 내용연수 동안 체계적인 방법으로 배분하여야 한다.

88~96 내용 연수는 기업이 자산을 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간으로 정의되며, 경제적요소 및 법적 요소를 모두 고려하여 결정된다.

104 내용연수가 유한한 무형자산의 상각기간과 상각방법은 적어도 매 회계연도 말에 검토한다.



Question



자산화된 개발비(내용연수에 대한 지속적인 재평가 포함)의 내용연수를 결정함에 있어 경영진이 고려해야 할 요소는 무엇인가?

Solution



일반적으로 경영진은 무형자산의 내용연수를 결정할 때 고객을 포함한 산업 전반에 걸쳐 다양한 요인을 고려해야 하며, 내용연수에 대해 주기적인 검토가 필요하다.

- 관련 제품의 Life cycle
- 동종 업계 경쟁자
- 시스템 교체 주기
- 경제적 효익의 예상 발생기간
- 기타 다양한 요인 등

4.7 상각 개시시점

Background



(주)ABC는 20X4년 1월 1일에 IT Solution Package 개발을 완료하였다. (주)ABC의 경영진은 개발완료 직후 IT Solution Package를 고객에게 판매하기 위해 경쟁사의 현황 분석, 제품 가격 검토 등 마케팅 전략을 수립하여 대대적인 마케팅을 진행하였으며, 20X4년 6월 1일에 고객으로부터 IT Solution Package 주문을 받아 판매를 개시하였다. 기업은 자산의 추정 내용연수에 걸쳐 정액법으로 무형자산을 상각하고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1038호

97 상각은 자산을 사용할 수 있는 때부터 시작한다. 즉 자산이 경영자가 의도하는 방식으로 운영할 수 있는 장소와 상태에 이르렀을 때부터 시작한다.

Question



기업은 언제 무형자산 상각을 개시해야 하는가?

Solution



상각은 자산을 사용할 수 있는 날짜, 즉 자산이 경영자가 의도하는 방식으로 운영할 수 있는 장소와 상태에 이르렀을 때인 20X4년 1월 1일부터 시작해야 한다.

다른 제약사항이 없다면 마케팅 기간에도 제품의 판매가 가능하며, IT Solution Package의 개발이 완료된 시점에 이미 경영자가 의도하는 방식 및 상태에 도달한 것으로 판단되므로 생산량비례법을 적용하는 경우가 아니라면 해당 기간 동안에도 상각이 이루어져야 한다.

이와는 별도로 개발중인 무형자산에 대해서는 개발완료 전까지 손상징후 여부와 관계없이 적어도 연 1회 손상검사가 수행되어야 한다[K-IFRS 제1036호 문단 10(1)].

4.8 손상징후 - 무형자산

Background

(주)ABC는 다수의 내부적으로 창출한 개발비를 무형자산으로 인식하고 추정 내용연수에 걸쳐 상각하고 있다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1036호

9 보고기간 말마다 자산손상징후가 있는지를 검토한다.

12 자산손상 징후가 있는지를 검토할 때는 최소한 다음의 징후를 고려한다.

외부정보원천

(1) 회계기간 중에 자산의 가치가 시간의 경과나 정상적인 사용에 따라 하락할 것으로 예상되는 수준보다 유의적으로 더 하락하였다는 관측 가능한 징후가 있다.

(2) 기업이 영업하는 기술·시장·경제·법률 환경이나 해당 자산을 사용하여 재화나 용역을 공급하는 시장에서 기업에 불리한 영향을 미치는 유의적 변화가 회계기간 중에 일어났거나 가까운 미래에 일어날 것으로 예상된다.

(3) 시장이자율(그 밖의 시장투자수익률을 포함한다. 이하 같다)이 회계기간 중에 상승하여 자산의 사용가치를 계산할 때 사용하는 할인율에 영향을 미쳐 자산의 회수 가능액이 중요하게 감소할 가능성이 높다.

내부정보원천

(5) 자산이 진부화하거나 물리적으로 손상된 증거를 얻을 수 있다.

(6) 자산의 사용 범위나 사용 방법에서 기업에 불리한 영향을 미치는 유의적 변화가 회계기간 중에 일어났거나 가까운 미래에 일어날 것으로 예상된다. 이 변화에는 자산의 유휴화, 자산을 사용하는 영업부문을 중단하거나 구조 조정할 계획, 예상 시점보다 앞서 자산을 처



분할 계획, 비한정 내용연수를 유한 내용연수로 재평 가하기 등을 포함한다.

(7) 자산의 경제적 성과가 예상 수준에 미치지 못하거나 못할 것으로 예상되는 증거를 내부보고에서 얻을 수 있다.

Question



경영진이 고려해야 할 손상징후는 무엇인가?

Solution



일반적으로 SI업종을 영위하는 기업과 관련된 구체적인 손상징후의 예시는 다음과 같으며 이에 한정되지 않는다.

- 경쟁업체의 유사 S/W 출시여부
- 특히, 권리 또는 라이선스를 다루는 규제환경의 변화
- 회사가 개발한 무형자산을 이용하여 제조하는 고객사 제품의 Life cycle
- S/W 기술의 발전 정도
- 예측보다 저조한 판매량 또는 낮은 판매가격
- 회사 명성에 대한 불리한 언론 보도의 영향
- 소송
- 다른 무형자산 또는 유형자산과의 관계

4.9 개발비의 손상

Background



(주)ABC는 개발이 완료되어 판매되는 표준 보안시스템 S/W와 관련하여 내부적으로 창출한 무형자산의 자산화 요건을 만족하는 개발원가를 무형자산으로 자산화 하였다.

(주)ABC의 경쟁업체인 (주)DEF가 올해 초 유사 보안시스템 S/W를 출시할 것으로 전망하였다. (주)ABC의 경영진은 경쟁업체의 유사 S/W 조기 출시로 인해 기존보다 낮은 가격 정책을 적용함에 따라 손상징후가 식별된 것으로 판단하였으며 손상검사 결과 무형자산의 손상을 인식하였다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1001호

99 기업은 비용의 성격별 또는 기능별 분류방법 중에서 신뢰성 있고 더욱 목적적합한 정보를 제공할 수 있는 방법을 적용하여 당기손익으로 인식한 비용의 분석내용을 표시한다.

102 분석의 첫 번째 형태는 성격별 분류이다. 당기손익에 포함된 비용은 그 성격(예: 감가상각비, 원재료의 구입, 운송비, 종업원급여와 광고비)별로 통합하여, 기능별로 재배분하지 않는다.

103 분석의 두 번째 형태는 기능별 분류법 또는 '매출원가'법으로서, 비용을 매출원가, 그리고 물류원가와 관리활동원가 등과 같이 기능별로 분류한다. 이 방법에서는 적어도 매출원가를 다른 비용과 분리하여 공시한다.

한138.2 기업은 수익에서 매출원가 및 판매비와 관리비(물류원가 등을 포함)를 차감한 영업이익(또는 영업손실)을 포괄손익계산서에 구분하여 표시한다. 다만 영업의 특수성을 고려할 필요가 있는 경우(예: 매출원가를 구분하기 어려운 경우)나 비용을 성격별로 분류하는 경우 영업수익에서 영업비용을 차감한 영업이익(또는 영업손실)을 포괄손익계산서에 구분하여 표시할 수 있다.

Question



(주)ABC는 현재 개발이 완료된 표준 보안시스템 S/W 개발비 무형자산에 대한 손상차손을 손익계산서상 어떻게 분류해야 하는가?

Solution



일반적으로 기능별 분류에 따라 손익계산서를 표시하는 경우 손상차손을 영업외손익으로 분류해야 한다. (주)ABC는 비용의 성격에 따라 손익계산서를 표시하는 경우 그 비용을 손상차손으로 분류해야 한다.

4.10 효용성이 없어진 개별 취득 무형자산

Background

(주)ABC는 (주)가나다의 완제품에 부착되는 핵심 부품과 관련된 S/W를 개발하고 있다. 이 S/W는 회사 자체 기술력으로는 기술 개발이 어렵기 때문에 S/W 개발에 필요한 라이선스를 외부로부터 취득하여 무형자산으로 인식하였다.

올해 초 (주)가나다의 완제품 설계가 변경되어 핵심 부품과 관련된 S/W의 대대적인 변경이 수반되었으며, (주)ABC의 경영진은 이미 취득한 라이선스는 변경된 S/W에 적용이 어렵다고 판단하였으며 다른 용도로도 사용이 불가능하다고 판단하였다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1038호

97 내용연수가 유한한 무형자산은 내용연수에 걸쳐 체계적 기준으로 상각해야 한다. 상각은 자산이 경영진이 의도하는 방식으로 사용할 수 있는 때부터 시작한다.

K-IFRS 제1036호

59 자산의 회수가능액이 장부금액에 못 미치는 경우에 자산의 장부금액을 회수가능액으로 감액한다. 해당 감소금액은 손상차손이다.

18 회수가능액은 자산의 처분부대원가를 뺀 공정가치와 사용가치 중 더 큰 금액으로 정의된다.



Question



(주)ABC는 외부로부터 개별 취득한 라이선스가 사용 불가능해진 경우 어떻게 회계처리해야 하는가?

Solution



다른 조건이 없을 경우, S/W 설계 변경으로 개별 취득한 라이선스의 투입이 불필요해진 상황은 무형자산이 손상되었을 수 있음을 나타낸다(손상정후로 식별됨). 동 라이선스는 회사가 개발에 사용하거나 다른 용도로 사용이 불가능하므로, 사용 가치는 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액인 순공정가치와 유사할 것이다. 만일 매각가치도 존재하지 않는다면 장부금액은 전액 손상될 것이다.

4.11 손상차손의 환입(원가모형)

Background



(주)ABC는 보안시스템 Package를 개발하여 판매하고 있으며, 관련 개발원가를 자산화 하였다. 한편, X1년 중 경쟁업체인 (주)DEF의 보안시스템이 저렴한 가격으로 시장에 출시되었으며, (주)ABC는 이를 개발비에 대한 손상징후가 식별된 것으로 판단하여 손상검사를 수행한 결과 회수 가능액이 개발비 장부금액을 하회하여 손상차손을 인식하였다. 이후 X2년에 (주)DEF는 보안시스템 상 개인정보유출의 문제로 시장에서 퇴출되었으며, (주)ABC의 시장 점유율과 예측현금 흐름(판매가격 인상)이 크게 증가하였다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1036호

114 과거 기간에 인식한 손상차손은 직전 손상차손을 인식한 이후 회수가능액을 산정하기 위해 사용한 추정치가 달라진 경우에만 환입한다. 손상차손이 환입되는 경우에는 문단 117에 기술된 사항을 제외하고는 자산의 장부금액을 회수가능액으로 증액한다. 이때 해당 증가 금액은 손상차손환입이다.

117 영업권을 제외한 자산의 손상차손환입으로 증액된 장부금액은 과거에 손상차손을 인식하기 전 장부금액의 감가상각 또는 상각 후 남은 금액을 초과할 수 없다.

115 손상차손환입은 손상차손을 인식한 이후 해당 자산의 사용이나 매각에서 추정되는 용역잠재력의 증가를 반영한다. 기업은 용역잠재력을 높이는 추정치의 변경을 식별해야 한다.

Question



원가모형을 적용하는 경우 해당 상황에서 (주)ABC는 과거 손상인식한 무형자산에 대해 손상환입을 인식해야 하는가?

Solution



다른 상쇄되는 징후가 없을 경우, 경쟁업체의 보안시스템의 퇴출이 회사의 매출 증가를 야기시킬 것으로 제시할 수 있다면, 이는 손상차손 환입의 징후에 해당되므로 장부금액과 회수가능액을 비교하여 손상환입에 대한 검토가 수행되어야 한다.

한편, 손상환입이 반영된 무형자산의 장부금액은 손상이 인식되지 않은 경우 인식되었을 상각 후 장부금액을 초과할 수 없다.

05

자산



5.1 사업부가 여러 개인 IT회사의 현금창출단위 결정

Background



IT회사인 (주)ABC는 국내외에 여러 사업부를 소유하고 있다. 각 사업부는 일반적으로 서로 다른 국가나 지역에서 사업을 영위하지만 사업부 A와 사업부 B는 같은 지역에서 사업을 영위한다. 모든 솔루션 가격 책정, 마케팅, 광고 및 인사 정책은 모든 사업부에 대해 중앙에서 수행한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1036호

6 현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별 할수 있는 최소 자산집단을 의미한다.

68 손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우에는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별한다.

Question



사업부 A와 사업부 B는 손상 테스트 목적으로 통합해야 하는가?

Solution



전통적으로 각 사업부는 일반적으로 별도의 현금 창출단위로 간주된다. 각 사업부는 다른 사업부 와 독립적으로 현금 유입을 생성하기 때문이다. 현금창출단위는 '다른 자산 또는 자산 그룹의 현 금 유입과 대부분 독립적으로 현금 유입을 생성하는 가장 작은 식별 가능한 자산 그룹'으로 정의된 다[K-IFRS 제1036호 문단 6]. K-IFRS 제1036호의 적용사례 1은 서로 다른 지역에 위치한 동일 도시 의 여러 매장을 가진 체인 소매업체의 현금창출단 위를 고려하며, 현금창출단위는 매장 수준에서 결정된다고 결론짓는다.

2007년 3월 IFRS 해석 위원회 의제 결정에서는 K-IFRS 제1036호의 '독립적인 현금 유입'이 순현 금 흐름을 의미하지 않는다고 명시하고 있다. 따라서 현금 유출은 분석에 고려되지 않는다. 사업부 A와 사업부 B의 경우, 비용이 중앙에서 발생한다는 사실은 관련이 없다.

5.2 현금창출단위의 정의

Background

IT회사인 (주)ABC는 ITO 서비스로부터 수익을 창출한다. ITO 서비스는 클라우드 제공, 서버 임대 등 다양한 서비스를 포함한다.

(주)ABC는 다양한 ITO 서비스 수익은 각각 구분할 수 있지만, 서비스를 제공하는 데 사용되는 자산은 통합되어 있다 (즉, 모든 서비스가 동일한 ITO 자산에 의존하고 있다).

Relevant guidance

K-IFRS 제1036호

6 현금창출단위란 다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별 할 수 있는 최소 자산집단을 의미한다.

66 자산손상 징후가 있다면 개별 자산별로 회수가능액을 추정한다. 개별 자산의 회수가능액을 추정할 수 없다면 그 자산이 속하는 현금창출단위 (자산의 현금창출단위)의 회수가능액을 산정한다.

67 다음 (1)과 (2)에 모두 해당하는 경우에는 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없다.

- (1) 자산의 사용가치를 그 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액에 가깝게 추정할 수 없다.
- (2) 자산이 다른 자산의 현금흐름과 거의 독립적인 현금흐름을 창출하지 아니한다.

68 손상평가시 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없는 경우에는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 최저 수준의 자산집단을 식별한다.

Question

(주)ABC는 CGU를 어떻게 정의해야 하는가?

Solution

(주)ABC는 다양한 ITO 서비스를 단일 CGU로 분류해야 한다. (주)ABC는 다양한 ITO 서비스의 수익을 생성하는 데 사용되는 자산을 별도로 식별할 수는 없기 때문이다.

(주)ABC를 위한 독립적인 수익원을 창출하는 가장 작은 자산집단은 통합 ITO이다. 즉, (주)ABC 전체가 단일 CGU이다.

K-IFRS 제1036호에 따른 손상 테스트에서 '상향식' 접근 방식을 적용한다는 점은 여전히 중요하다.

개별 자산에 대한 손상징후가 식별되는 경우, 개별 자산의 공정가치에서 처분부대원가를 차감한 금액과 사용가치 중 더 큰 금액으로 회수가능액을 결정하고 이를 장부가액과 비교하여 손상여부를 결정한다. 개별자산의 손상이 가능하지 않은 경우, 자산은 위에서 설명한 CGU 단위에서 손상여부가 결정된다.

5.3 손상 - 솔루션의 사용 가치

Background



IT기업 (주)ABC는 여러 개의 개별 IT 솔루션 서비스를 운영하고 있다. 각 솔루션은 서버, 네트워크 장비, 스토리지 등 사용권자산과 자체 개발한 소프트웨어(무형자산), 클라우드 인프라 관련 리스개량자산을 보유하고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1036호

66 자산손상 징후가 있다면 개별 자산별로 회수가능액을 추정한다. 개별 자산의 회수가능액을 추정할 수 없다면 그 자산이 속하는 현금창출단위 (자산의 현금창출단위)의 회수가능액을 산정한다.

67 다음 (1)과 (2)에 모두 해당하는 경우에는 개별 자산의 회수가능액을 산정할 수 없다.

- (1) 자산의 사용가치를 그 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액에 가깝게 추정할 수 없다(예: 자산을 계속 사용하는 동안에 생기는 미래현금흐름이 무시해도 될 정도라고 추정할 수 없는 경우).
- (2) 자산이 다른 자산의 현금흐름과 거의 독립적인 현금흐름을 창출하지 아니한다.

이러한 경우에 사용가치와 그 결과로 산정되는 회수가능액은 현금창출단위에 대해서만 산정할 수 있다.

Question



각 솔루션은 어떻게 손상 테스트를 해야 하는가?

Solution



(주)ABC는 K-IFRS 제1036호를 적용하여 솔루션 사업의 현금창출단위(CGU)가 손상되었는지 여부를 판단하고, 손상이 발생한 경우 손상차손을 인식해야 한다.

대부분의 경우 각 솔루션은 자체 서버, 네트워크 장비, 무형자산 등을 포함한다. 이러한 자산 중 어느 하나가 다른 자산과 독립적으로 현금 유입을 생성할 가능성은 낮지만, 함께 현금 유입을 생성할 가능성은 높다. 따라서 결합된 자산은 하나의 현금창출단위로서 손상 평가를 수행해야 하며, 합리적이고 일관된 방식으로 배부가 가능한 경우 현금창출단위에 배부되는 공동자산과 함께 평가해야 한다.

각 현금창출단위에 귀속된 자산(및 적절한 경우 부채)은 회수 가능한 금액을 계산하기 위해 식별된 예상 미래 현금 흐름과 일치해야 한다. 플랫폼의 회수 가능한 금액을 사용가치 모델을 사용하여 결정할 때, 플랫폼과 관련된 모든 미래 현금 유입 및 유출이 포함된다.

5.4 손상 - 본사 배분 비용과 자산

Background

IT기업 (주)ABC는 3개의 독립적인 사업부를 운영하고 있다. 본사는 별도의 본사 건물을 소유하고 있으며 마케팅, 광고, IT, 인사, 급여, 회계, 총무 등과 같은 다양한 일반적인 기능을 수행한다. 그 중 하나인 X사업부(현금창출단위)는 손실을 보고 있으며, 경영진은 해당 사업부의 손상 여부를 테스트할 계획이다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1036호

41 현금유출 추정에는 자산 사용에 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 미래의 간접 원가와 일상적 관리 유지비용을 포함한다.

102 현금창출단위의 손상검사를 할 때에는 검토 대상 현금창출단위와 관련된 모든 공동자산을 식별한다.

(1) 공동자산 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 그 현금창출단위에 배분할 수 있는 경우에는, 배분한 공동자산의 장부금액이 포함된 해당 현금창출 단위의 장부금액을 그 회수가능액과 비교한다. 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

(2) 공동자산의 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 그 현금창출단위에 배분할 수 없는 경우에는 다음과 같이 회계처리한다.

(가) 공동자산을 제외한 현금창출단위의 장부금액을 회수가능액과 비교하여 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

(나) 검토 대상 현금창출단위를 포함하면서 공동자산의 장부금액의 일부를 합리적이고 일관된 기준에 따라 배분할 수 있는 최소 현금창출단위집단을 식별한다.

(다) 위 (나)에서 식별된 현금창출단위집단의 장부금액을 그 회수가능액과 비교한다. 이때 비교 대상 장부금액에는 해당 현금창출단위집단에 배분된 공동자산의 장부금액을 포함한다. 손상차손이 생긴 경우에는 문단 104에 따라 인식한다.

Question

본사 비용과 관련하여 X사업부의 손상 테스트를 위한 사용 가치 결정 시 고려해야 할 사항은 무엇인가?

Solution

K-IFRS 제1036호 문단 41에 따라 현금 흐름에는 본사 기능과 관련된 미래 간접비의 예측도 포함되어야 하며, 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준으로 배부될 수 있는 비용도 포함되어야 한다.

K-IFRS 제1036호 문단 102에 따라 X사업부와 관련된 공동자산을 식별하고, X사업부에 합리적이고 일관된 기준으로 배부할 수 있는 경우, 장부금액의 일부를 X사업부에 배부해야 한다.

모든 배부에는 본질적으로 판단이 필요하며, 기업 간접비가 사용가치 계산에서 누락되거나 이중으로 계산되지 않도록 하는 것이 중요하다. 예를 들어, 손상 검토를 위해 기업 자산의 장부 가치 일부가 X사업부에 할당되는 경우, 해당 자산 사용과 관련하여 X사업부가 지불한 내부 관리 비용은 이 중 계산을 초래할 수 있는 경우 현금 유출에서 제외해야 한다.

5.5 유 휴 자 산의 감 가 상 각

Background



IT기업 (주)ABC는 정부 규제로 인해 일시적으로 일부 데이터센터 서버룸 운영을 중단하였다. 서버랙, 스토리지, 네트워크 자산은 정액법으로 상각되고 있으며, 사용하지 않고 있지만 매각예정자산으로 분류되지는 않은 상황이다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1016호

55 유형자산의 감가상각은 자산이 사용 가능한 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.

Question



유 휴 상태인 서버·네트워크 자산의 감가상각을 중단할 수 있는지?

Solution



유 휴 기간 동안 자산의 감가상각을 중단하거나 감가상각 방법을 변경하는 것은 적절하지 않다. 자산의 감가상각에 있어 K-IFRS 제1016호의 지침을 적용한다. 제K-IFRS호 1016 문단 55에 따르면 자산의 사용 가능 시점에 감가상각이 개시되고, K-IFRS 제1105호에 따라 자산이 매각예정자산으로 분류되거나 매각을 위해 보유 중인 처분 그룹에 포함되는 시점 또는 자산이 제거되는 시점 중 더 이른 날짜에 감가상각이 중단되어야 한다. 따라서 자산이 유 휴 상태가 되더라도 자산이 완전히 감가상각되지 않는 한 감가상각은 중단되지 않는다.

5.6 사용가치 추정 시, 미래 자본적 지출의 반영방법

Background

IT기업 (주)ABC는 신규 클라우드 기반 통합 플랫폼을 구축 및 운영 계약을 수임하였다. 계약 요건상 20X0년까지 네트워크 커버리지를 95% 이상 달성해야 하며, 이를 위해 CU 500 규모의 서버, 스토리지, 네트워크 장비 등 자본적 지출이 필요할 것으로 예상하고 있다.

한편, 플랫폼 운영권 및 관련 네트워크 자산에서 손상징후가 식별되었으며, (주)ABC는 플랫폼 운영권과 네트워크를 단일 현금창출단위(CGU)로 판단하고 사용가치 모델을 적용하고 있다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1036호

39 미래현금흐름 추정치는 다음을 포함함

- (1) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입에 대한 추정
- (2) 자산을 계속 사용하여 생기는 현금유입을 창출하기 위하여 반드시 생기고 자산에 직접 귀속되거나 합리적이고 일관된 기준에 따라 해당 자산에 배분할 수 있는 현금유출에 대한 추정
- (3) 내용연수 말에 해당 자산을 처분하여 받을 순현금흐름

Question

(주)ABC는 네트워크 확장을 완료하기 위한 미래 자본적 지출을 사용가치 측정 시 어떻게 반영해야 하는지?

Solution

자산을 사용 가능하게 만들기 위해 필요한 미래현금 유출은 사용가치 계산에 포함된다.

따라서, (주)ABC가 네트워크를 사용 가능하게 만들기 위해 필요할 것으로 예상하는 미래 자본적 지출 CU 500은 CGU의 사용가치 계산에 포함되어야 한다.

06

공시



6.1 표시 및 공시사항 - 원가투입법 중 매출 5% 이상 건에 대한 세부 공시

Background

(주)ABC는 시스템 구축 용역을 (주)가나다에 제공하고 있으며, 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 수행의무로 원가투입법을 적용하고 있다. 해당 계약은 거래금액은 C80으로, 이는 직전 회계연도 매출액의 8%에 해당한다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1036호

한129.1 발생원가에 기초한 투입법을 진행률 측정에 사용하는 경우에는 보고기간 말 현재 고객과의 계약에 대한 거래가격이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약별로 (1) 계약을 구별할 수 있는 명칭 (2) 계약일 (3) 계약 상 완성기한 또는 납품기한 (4) 진행률 (5) 계약자산과 손실충당금 (6) 수취채권과 손실충당금을 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 주석으로 공시한다. 다만 하나의 계약에 발생원가 투입법을 사용하지 않은 거래가격이 포함된 경우에는 이를 구분하여 발생원가 투입법을 사용한 부분에 대하여만 다음을 주석으로 공시하고, 실무상 구분이 어려운 경우에는 구분하지 않을 수 있다. 한편, 공시 대상에 포함된 계약은 이후에 공시 대상 조건을 충족하지 못하더라도 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 계속 공시한다.



Question



원가투입법으로 인식한 매출과 관련하여 추가 공시가 필요한가?

Solution



원가투입법으로 인식한 매출과 관련하여 추가 공시가 필요하다. 보고기간 말 현재 고객과의 계약에 대한 거래가격이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인 계약에 대하여 (1) 계약명 (2) 계약일 (3) 계약기간 (4) 진행률 등의 정보를 해당 계약의 이행이 완료된 보고기간까지 주석으로 공시해야 한다.

다만, 하나의 계약에 발생원가 투입법을 사용하지 않은 거래가격이 포함된 경우에는 ① 발생원가 투입법 거래가격과 ② 나머지 거래가격의 합인 전체 계약(①+②)상 거래가격이 직전 회계연도 매출액의 5% 이상인지로 공시대상 계약을 판단하나 발생원가 투입법을 사용한 부분에 대하여만 세부 내용을 공시하며, 실무상 구분이 어려운 경우에는 구분하지 않고 공시할 수 있다.

6.2 표시 및 공시사항 - 수주잔고에 대한 공시

Background



(주)ABC는 다수의 시스템 구축 및 유지보수 등의 용역을 (주)가나다에 제공하고 있으며 기간에 걸쳐 수익을 인식하고 있다. 이 중 일부 계약은 보고기간말 현재 계약기간이 1년을 초과하나 수행의무가 완료되지 않는 진행중인 용역에 해당한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

120 나머지 수행의무에 대해서는 다음 정보를 공시한다.

- (1) 보고기간 종료일 현재, 이행되지 않은(또는 부분적으로 이행되지 않은) 수행의무에 배분된 거래가격 총액
- (2) 문단 120(1)에 따라 공시하는 금액을 수익으로 인식할 것으로 예상하는 시기에 대한 설명.

121 다음 조건 중 어느 하나를 충족한다면 문단 120의 수행의무에 대한 정보를 공시하지 않는 실무적 간편법을 쓸 수 있다.

- (1) 수행의무가 최초 예상 준속 기간이 1년 이내인 계약의 일부이다.
- (2) 수행의무의 이행으로 생기는 수익을 문단 B16에 따라 인식한다.

Question



수주잔고에 대한 공시가 필요한가?

Solution



수주잔고에 대한 공시가 필요하다. K-IFRS 제1115호 문단 121의 실무적 간편법이 적용되지 않은 계약의 경우, 보고기간말 기준 잔여 수행의무에 대하여 (1) 이행되지 않은 수행의무에 배분된 거래가격 총액, (2) 해당 금액의 수익인식시기에 대한 추가 공시가 필요하다.

6.3 표시 및 공시사항 - 계약자산의 공시

Background

(주)ABC는 시스템 구축 용역을 (주)가나다에 제공하고 있으며, 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 수행의무로 원가투입법으로 진행률을 산정하여 매출을 인식하고 있다. 보고기간 말 현재 진행기준에 따른 회사의 누적 매출액은 C100이며, 해당 고객에 대한 수취채권은 C800이다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

105 계약 당사자 중 어느 한 편이 계약을 수행했을 때, 기업의 수행 정도와 고객의 지급과의 관계에 따라 그 계약을 계약자산이나 계약부채로 재무상태표에 표시한다. 대가를 받을 무조건적인 권리는 수취채권으로 구분하여 표시한다.

107 고객이 대가를 지급하기 전이나 지급기일 전에 기업이 고객에게 재화나 용역의 이전을 수행하는 경우에, 그 계약에 대해 수취채권으로 표시한 금액이 있다면 이를 제외하고 계약자산으로 표시한다. 계약자산은 기업이 고객에게 이전한 재화나 용역에 대해 그 대가를 받을 권리이다. 계약자산의 손상 여부는 K-IFRS 제1109호에 따라 평가한다. 계약자산의 손상은 K-IFRS 제1109호의 적용범위에 포함되는 금융자산과 같은 기준으로 측정·표시·공시 한다(문단 113(2)도 참조).

Question

(고객으로부터 회수한 금액이 없다고 가정할 때) 계약자산 금액은 공시가 필요한가?

Solution

계약자산으로 공시되어야 한다. (주)ABC는 기업의 수행정도에 따라 매출 C100을 인식하였으나, 동일 고객에 대한 수취채권이 C800 존재하므로 이를 제외한 C20을 계약자산으로 구분하여 표시한다. 즉, 개별 계약별 고객에게 청구된 금액을 초과하여 기업이 수행한 부분(인식된 매출)에 대하여 계약자산으로 공시가 필요하다. (해당사항이 있는 경우 기초 잔액 및 변동도 공시해야 한다.)

6.4 표시 및 공시사항 - 개발비 항목의 공시

Background



(주)ABC는 고객사에게 회사가 개발한 솔루션을 공급하는업체로, 연구와 개발 지출이 발생하고 있으며 이 중 개발 단계부터 자산성이 있다고 본 솔루션에 대해서는 자산화를 수행하였다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1038호

118 무형자산은 각 유형별로, 내부적으로 창출한 무형자산과 기타 무형자산을 구분하여 다음 사항을 공시한다.

- (1) 내용연수가 비한정인지 아니면 유한한지와, 내용연수가 유한한 경우에는 내용연수나 사용된 상각률
- (2) 내용연수가 유한한 무형자산에 사용된 상각방법
- (3) 기초와 기말의 총장부금액, 상각누계액(손상차손누계액을 합산)
- (4) 무형자산의 상각액이 포함되어 있는 포괄손익계산서의 계정과목
- (5) 무형자산 기초장부금액에 다음의 변동내용을 가감하여 기말장부금액으로 조정한 내용 (이하 생략)

126 당기에 비용으로 인식한 연구와 개발 지출의 총액을 공시한다.

127 연구와 개발 지출은 연구활동이나 개발활동과 직접 관련이 있는 모든 지출을 포함한다.

Question



개발비와 관련하여 어떤 공시가 필요한가?

Solution



무형자산은 각 유형별 공시가 필요하다. (주)ABC가 자체 개발한 IT솔루션의 경우 내부적으로 창출한 무형자산에 해당하며, K-IFRS 제1038호 문단 118에 따라 (1) 내용연수 (2) 상각방법 (3) 장부금액 등 의 항목에 대한 공시가 필요하다.

또한 당기에 비용으로 인식한 연구개발비 총액을 공시하며, 손상과 관련해서는 K-IFRS 제1036호의 공시사항을 추가적으로 고려해야 한다.

6.5 표시 및 공시사항 - 계약이행원가에 대한 공시

Background

(주)ABC는 (주)가나다에 맞춤형 시스템 구축 및 통합 용역을 제공하고 있으며, 고객의 요청에 따라 계약 체결 전 재료비, 인건비 등이 발생하였다. 해당 비용들은 계약과 직접 관련되며, 계약이 체결될 가능성은 매우 높은 상황으로 (주)ABC는 이를 계약이행원가로 자산화 하였다.

Relevant guidance

K-IFRS 제1115호

95 고객과의 계약을 이행할때 드는 원가가 다른 기준서의 적용범위(예: K-IFRS 제1002호 재고자산, 제1016호 유형자산, 제1038호 무형자산)에 포함되지 않는다면, 그 원가는 다음 기준을 모두 충족해야만 자산으로 인식한다. (1) 원가가 계약이나 구체적으로 식별할 수 있는 예상 계약에 직접 관련된다. (2) 원가가 미래의 수행의무를 이행(또는 계속 이행)할 때 사용할 기업의 자원을 창출하거나 가치를 높인다. (3) 원가는 회수될 것으로 예상된다.

97 계약에 직접 관련되는 원가에는 다음이 포함된다. (1) 직접노무원가 (2) 직접재료원가 (3) 계약이나 계약활동에 직접 관련되는 원가 배분액 (4) 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가 (5) 기업이 계약을 체결하였기 때문에 드는 그 밖의 원가

98 다음 원가는 발생시점에 비용으로 인식한다. (1) 일반 관리원가 (2) 계약을 이행하는 과정에서 낭비된 재료원가, 노무원가, 그 밖의 자원의 원가로서 계약가격에 반영되지 않은 원가 (3) 이미 이행한(또는 부분적으로 이미 이행한) 계약 상 수행의무와 관련된 원가(과거의 수행 정도와 관련된 원가) (4) 이행하지 않은 수행의무와 관련된 원가인지 이미 이행한(또는 부분적으로 이미 이행한) 수행의무와 관련된 원가인지 구별할 수 없는 원가

127 고객과의 계약을 체결하거나 이행하는 데 든 나 계약 이행원가를 산정하면서 내린 판단 (2) 각 보고기간의 상각금액을 산정하기 위해 사용한 방법을 기술한다.

128 (1) 고객과의 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산의 기말 잔액을 주요 범주별로 구분한 기말 잔액 (2) 보고기간에 인식한 상각금액과 손상차손 금액을 모두 공시한다.

Question

계약이행원가에 대한 공시가 필요한가?

Solution

그렇다. K-IFRS 제1115호 문단 127-128에 따라 고객과의 계약을 체결하거나 이행하기 위해 들인 원가 중에서 인식한 자산과 계약이행원가와 관련하여 해당 금액을 산정하면서 내린 판단 및 상각금액을 산정하기 위해 사용한 방법에 대하여 기술하고, 기말 잔액의 주요 범주별 잔액 및 보고기간에 인식한 상각금액과 손상차손 금액에 대하여 공시가 필요하다.

계약이행원가에는 계약에 따라 고객에게 명백히 청구할 수 있는 원가뿐만 아니라 직접노무원가, 직접재료원가가 포함될 수 있다. 또한 계약과 직접 관련되었다면, 계약의 관리 감독원가나 보험원가도 포함될 수 있으며, 낭비된 원가는 발생하는 즉시 비용으로 인식한다. 이러한 원가는 자원을 창출하거나 가치를 높이지 않으므로 두 번째 요건을 충족하지 않는다. 이미 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무와 관련된 원가 또한 미래의 수행의무와 관련되지 않아 두 번째 요건을 충족하지 않으므로 발생하는 즉시 비용으로 인식한다.

참고로, 계약이행원가가 다른 기준서(재고자산, 유형자산, 무형자산)의 적용범위에 포함되는 경우 다른 기준서를 먼저 적용한다.

6.6 표시 및 공시사항 - 계약부채 관련 공시

Background



(주)ABC는 시스템 구축 용역을 (주)가나다에 제공하고 있으며, 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 수행의무로 원가투입법으로 진행률을 산정하여 매출을 인식하고 있다. 해당 프로젝트는 전기 중 계약 체결되었으며 전기말 진행기준에 따른 회사의 누적 매출액은 C100이나, 해당 고객에 대한 대금 수령액은 C150으로, C50을 계약부채로 인식하였다. 당기말 현재 이 프로젝트는 종결이 된 상황이다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1115호

116 다음 정보를 모두 공시한다.

- (1) 고객과의 계약에서 생기는 수취채권·계약자산·계약부채의 기초 잔액과 기말 잔액. 다만 구분하여 표시하거나 별도로 공시한 경우는 제외한다.
- (2) 보고기간 초의 계약부채 잔액 중 해당 보고기간에 인식한 수익
- (3) 과거 보고기간에 이행한(또는 부분적으로 이행한) 수행의무에 대해 해당 보고기간에 인식한 수익(예: 거래 가격의 변동)

Question



계약부채와 관련하여 당기 중 인식한 수익에 대한 공시가 필요한가?

Solution



당기 중 인식한 수익에 대한 공시가 필요하다. (주)ABC는 보고기간 초 인식한 계약부채 잔액 및 당기말 계약부채 잔액과 관련하여 해당 보고기간에 인식한 수익 금액을 별도로 공시하여야 한다.

07

기타



7.1 IT 기업의 취득 - 식별가능 무형자산

Background



(주)ABC는 당기 중 (주)DEF사 지분 100%를 취득하였으며 이는 사업의 취득으로 사업결합의 정의를 충족한다.

(주)DEF는 IT솔루션 회사로 기업에 시스템 구축 용역 제공 및 소프트웨어 공급 등을 수행하고 있으며, (주)ABC가 보유하지 않은 고객들과 매출계약을 체결하고 거래 관계를 형성하고 있다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1103호

13 취득자가 인식의 원칙과 조건을 적용하면 피취득자의 이전 재무제표에서 자산과 부채로 인식하지 않았던 자산과 부채를 일부 인식할 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.

B31 취득자는 사업결합에서 취득한 식별할 수 있는 무형자산을 영업권과 분리하여 인식한다. 무형자산은 분리 가능성 기준이나 계약적·법적 기준을 충족하는 경우에 식별할 수 있다.

Question



(주)ABC는 (주)DEF가 보유한 고객관계를 사업결합 회계처리에서 추가적으로 인식해야 하는가?

Solution



사업결합에서 취득한 식별가능한 무형자산은 영업권과 분리하여 인식하며, 분리가능성 또는 법적, 계약적 기준을 충족하는 경우 식별가능한 것으로 본다[K-IFRS 제1103호 문단 B31]. (주)DEF는 계약을 체결함으로서 고객과의 관계를 형성하고, 고객에 대한 정보를 가지고 고객과 정기적으로 접촉하며 고객에게 (주)DEF가 직접적인 접촉을 할 수 있는 능력이 있다. 이 경우 고객관계는 계약적 기준을 충족하여 식별할 수 있는 무형자산으로 판단되므로, 별개의 무형자산으로 인식되어야 한다 [K-IFRS 제1103호 문단 IE 26].

(참고: K-IFRS 제1103호 IE16~IE44를 참조하여 고객관계 외에 특허권이나 브랜드 등 추가로 인식할 무형자산의 존재여부 검토도 필요함)

7.2 IT 기업의 취득 - 조건부 대가에 대한 매수자 회계처리

Background

(주)DEF는 IT솔루션 회사로 다양한 기업에 시스템 구축 용역 제공 및 소프트웨어 공급 등을 수행하고 있다. (주)ABC는 20X1년 중 (주)DEF를 인수하기로 하는 계약을 체결한다. (주)ABC가 인수하는 (주)DEF는 사업의 취득으로 사업 결합의 정의를 충족한다.

(주)ABC는 양도자에게 C500를 지급하였으며 다음과 같이 조건부 대가를 포함한다.

- (주)DEF의 20X2년 ~ 20X4년 매출액이 약정상 명시된 Target을 초과할 경우 각 연도말에 C50의 고정대가
- (주)DEF가 소프트웨어 XY의 개발을 성공할 경우 시장 판매 시점에 C100의 고정대가

Relevant guidance

K-IFRS 제1109호

4.2.1.(5) 기업회계기준서 제1103호가 적용되는 사업결합에 서의 조건부 대가로 인한 금융부채는 최초에 공정가치로 측정되고, 후속적으로 당기손익-공정가치로 측정한다.

K-IFRS 제1103호

39, 58.(2).**(가)** K-IFRS 제1109호의 적용 대상인 조건부 대가는 취득일에 공정가치로 이전대가에 포함하며, 각 보고기간 말에 공정가치로 측정하고 공정가치 변동은 당기 손익으로 인식한다.

40 또한 취득자는 금융상품의 정의를 충족하는 조건부 대가의 지급 의무를 K-IFRS 제1032호 '금융상품: 표시' 문단 11의 지분상품과 금융부채의 정의에 기초하여 금융 부채 또는 자본으로 분류한다. 취득자는 특정조건을 충족하는 경우에는 과거의 '이전대가를 회수할 수 있는 권리'를 자산으로 분류한다.

Question

(주)ABC가 (주)DEF에게 지급할 조건부 대가는 어떻게 회계 처리해야 하는가?

Solution

향후 발생 매출액이나 소프트웨어 개발 성공에 대한 조건부 대가의 경우 (주)ABC는 (주)DEF에게 현금을 지급할 계약 상 의무가 있으므로, 취득일에 이를 공정가치로 측정하여 금융부채로 인식하며, 이전대가에 포함한다.

(주)ABC는 조건부 대가의 공정가치를 측정할 때 향후 발생 매출액, 소프트웨어 개발 가능성 등에 대한 추정을 포함하여 주요한 계약조건과 시장 참여자들의 가정을 고려해야 한다. 자본의 정의를 충족하지 않는 조건부 대가는 각 보고기간 말에 공정가치로 측정하고 공정가치 변동은 당기손익으로 인식한다.

7.3 손실이 예상되는 프로젝트의 충당부채 인식 여부

Background



IT 회사인 (주)ABC는 시스템 구축 용역을 제공하고 있으며, 기간에 걸쳐 수익을 인식하는 수행의무로 원가투입법으로 진행률을 산정하여 매출을 인식하고 있다. 진행률은 '실제 발생원가/총예정원가'로 산정하고 있으며 보고기간 말 현재 다수의 용역 계약 중 현재 총예정원가가 총계약금액을 초과하여 손실이 예상되는 프로젝트가 존재한다.

Relevant guidance



K-IFRS 제1037호

66 손실부담계약을 체결하고 있는 경우에는 관련된 현재 의무를 충당부채로 인식하고 측정한다.

67 일상적인 구매주문과 같이 상대방에게 보상하지 않고도 해약할 수 있는 계약에는 아무런 의무가 없다. 이와 달리 당사자 사이에 권리와 의무를 생기게 하는 계약도 있으며 그런 계약이 특정 사건 때문에 손실부담계약이 될 경우에는 이 기업회계기준서의 적용범위에 포함되므로 충당부채를 인식한다. 손실을 부담하지 않는 미이행계약은 이 기업회계기준서의 적용범위에서 벗어난다.

68 이 기준서에서는 손실부담계약을 계약 상 의무 이행에 필요한 회피 불가능 원가가 그 계약에서 받을 것으로 예상되는 경제적 효익을 초과하는 계약으로 정의하고 있다. 회피 불가능 원가는 계약을 종료하기 위한 최소 순원가로서 다음의 (1)과 (2) 중에서 적은 금액을 말한다.

- (1) 계약을 이행하기 위하여 필요한 원가
- (2) 계약을 이행하지 못하였을 때 지급하여야 할 보상금이나 위약금

68A 계약을 이행하는 데 드는 원가는 계약에 직접 관련되는 원가로 구성된다. 계약에 직접 관련되는 원가는 다음 (1)과 (2)로 구성된다.

- (1) 그 계약을 이행하는 데 드는 증분원가(예: 직접 노무원가 및 재료원가)
- (2) 계약을 이행하는 데 직접 관련되는 그 밖의 원가 배분액(예: 그 계약을 이행하는 데 사용하는 유형자산 항목의 감가상각비 배분액)

69 손실부담계약에 대한 별도 충당부채를 설정하기 전에 해당 손실부담계약을 이행하는 데 사용하는 자산에서 생긴 손상차손을 먼저 인식한다.

Question



(주)ABC는 손실이 예상되는 프로젝트에 대하여 충당부채를 인식해야 하는가?

Solution



충당부채를 인식한다. 계약을 이행하는 데 드는 원가와 예상되는 경제적 효익을 비교하여 손실부담계약인지 여부를 평가해야 한다. 손실부담계약에 해당하는 경우 계약을 이행하는 데 직접 관련되는 원가 및 그 밖의 원가 배분액을 고려하여 프로젝트손실 충당부채를 인식해야 한다. 만약 손실부담계약에 대한 별도 충당부채를 설정하기 전에 해당 손실부담계약을 이행하는 데 사용하는 자산에서 생긴 손상차손이 있는 경우 해당 손상차손을 K-IFRS 제1038호에 따라 먼저 인식해야 한다.

08

Tax 고려 사항



8.1 신성장·원천기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제

(1) 개요

기업의 주체적인 기술 혁신과 국가의 미래 성장력 제고를 위해 2010년 신성장·원천기술에 대한 연구 개발비 세액공제가 신설되었으며, 각 항목에 대한 공제율 및 해당 기술 등에 대한 조정을 거치면서 현재에 이르고 있다. 이하에서는 IT 분야에서 적용 받을 수 있는 신성장·원천기술에 대한 연구개발비에 대하여 정리하였다.

(2) 신성장·원천기술에 대한 연구개발비

1) 신성장·원천기술의 범위

신성장·원천기술연구개발비란 연구·인력개발비 중 미래 유망성 및 산업 경쟁력 등을 고려하여 지원할 필요성이 있다고 인정되는 기술로서 조세특례제한법 시행령 별표 7에서 규정하고 있다. 이중 IT 분야에 해당하는 기술은 다음과 같다.

2. 지능정보	가. 인공지능	<p>1) 학습 및 추론 기술: 다양한 기계학습 알고리즘(algorithm), 딥러닝(deep learning), 지식베이스(knowledge base) 구축, 지식추론 등 학습 알고리즘과 모델링(modeling) 조합을 통해 지능의 정확도와 속도를 향상시키는 소프트웨어 기술</p> <p>2) 언어이해 기술: 텍스트(text), 음성에서 언어를 인지·이해하고 사람처럼 응대할 수 있는 자연어 처리, 정보검색, 질의응답, 언어의미 이해, 형태소·구문 분석 등 언어 관련 소프트웨어 기술</p> <p>3) 시각이해 기술: 비디오(video), 이미지(image) 등에서 객체를 구분하고 움직임의 의미를 파악하기 위한 컴퓨터 비전(computer vision), 행동 인식, 내용기반 영상검색, 영상 이해, 영상 생성 등 사람의 시각지능을 모사한 소프트웨어 기술</p> <p>4) 상황이해 기술: 다양한 센서(sensor)를 통해 수집된 환경정보를 이해하거나, 대화 상대의 감정을 이해하고 주변상황과 연결한 자신의 상태를 이해하는 등 자신이 포함된 세계나 환경을 이해하여 적절한 행동을 결정짓는 소프트웨어 기술</p> <p>5) 인지컴퓨팅 기술: 저전력·고효율로 지능정보 학습을 수행할 수 있도록 컴퓨터 시스템 구조를 재설계하거나, 인공지능 알고리즘(algorithm) 처리가 용이하도록 초고성능 연산 플랫폼(Platform)을 제공하는 컴퓨터 하드웨어 및 소프트웨어 기술</p>
	나. 사물인터넷 (IoT: Internet of Things)	<p>1) IoT 네트워크 기술: 사물간의 네트워크(network)를 구성하기 위한 대량의 네트워크 (Massive IoT) 구성 기술, 저전력 초경량 네트워크 기술(LPWA: Low Power Wide Area) 및 네트워크 상황에 따른 품질 보장형 협업 네트워크와 사물인터넷 전용망 기술</p> <p>2) IoT 플랫폼 기술: 다양한 사물인터넷 기기에 대한 식별·통신·검색·접근 및 사물인터넷 기기를 통한 데이터 수집·저장·관리와 데이터에 대한 분석·가공을 지원하는 지능형 소프트웨어 플랫폼(Software Platform) 기술</p>

	<p>3) 사이버물리시스템 기술: 센서와 구동체[액추에이터(Actuator)]를 갖는 기계적 장치와 이를 제어하는 정보통신 인프라(infra)를 결합하여 물리적 환경과 가상 환경을 연결하는 것으로 물리적 환경을 실시간으로 모니터링(monitoring)하여 대량의 데이터(data)를 수집·분석·처리하고 이를 바탕으로 물리적 기계장치 또는 컴퓨팅(computing) 장치를 자동으로 제어하는 임베디드(embedded) 기반 분산제어 시스템 기술</p>
다. 클라우드 (Cloud)	<p>1) SaaS(Software as a Service) 기술: 다양한 클라우드 환경에서 인터넷을 통한 소프트웨어 사용이 실행 가능하도록 상호운용성을 확보하고, 다양한 사용자 요구를 소프트웨어 자체의 변경 없이 수용하는 맞춤형 서비스 기술 및 SaaS 응용을 연계하여 새로운 서비스를 제공하는 서비스 매쉬업(mashup) 기술</p> <p>2) PaaS(Platform as a Service) 기술: 개발자가 데이터베이스(database), 웹(web), 모바일(mobile), 데이터(data) 처리 등의 소프트웨어 개발 환경을 클라우드 상에서 손쉽게 활용하여 응용 서비스의 개발·배포 및 이전이 가능하도록 하는 기술 및 실행환경 제공 기술</p> <p>3) IaaS(Infrastructure as a Service) 기술: 가상머신(Virtual Machine) 혹은 컨테이너(container, 경량화된 가상화기술) 기반으로 자원을 가상화하고, 다중 클라우드 연동을 통해 자원을 확장하는 기술 및 다양한 클라우드 인프라 서비스의 중개를 위한 클라우드 서비스 브로커리지(Cloud Service Brokerage) 기술</p>
라. 빅데이터 (Big Data)	<p>1) 빅데이터 수집·정제·저장 및 처리기술: 여러 입력 소스(source)에서 발생하는 다양한 종류의 대규모 데이터(data)를 수집·정제하거나, 향후 분석을 위해 고속의 저장소에 저장하고 관리하는 기술</p> <p>2) 빅데이터 분석 및 예측 기술: 대규모 데이터(data)에 다양한 통계기법, 기계학습, 시뮬레이션(simulation) 기법 등을 활용하여 분석하고, 데이터에 내재한 의미를 추출하고 장단기 미래 동향을 예측하는 소프트웨어 기술</p> <p>3) 데이터 비식별화 기술: 개인의 사생활을 침해하지 않으면서 인공지능 학습 등에 활용할 수 있도록 대량의 비정형데이터(이미지·영상 등) 및 개인정보 데이터를 비식별화하는 기술</p>
마. 착용형 스마트기기	<p>1) 신체 부착형 전자회로의 유연기판 제작기술 및 유연회로 인쇄기술: 스마트 착용형기기(wearable device)에 사용되는 신체 부착형 전자회로의 유연기판 제작기술 및 유연 회로 인쇄기술</p> <p>2) 유연한 양·음극 소재 및 전극 설계·제조기술: 20퍼센트 이상의 변형 시에도 기계적·전기화학적 신뢰성 확보가 가능하며 100μm 후박급의 착용형기기(wearable device)에 전원용으로 사용되는 유연한(flexible) 양·음극 소재 설계·제조 기술 및 해당 전극의 조성(composition)·형상(forming)의 설계·제조 기술</p> <p>3) 섬유기반 유연전원(fabric based flexible battery) 제조 기술: 유연 성능이 4.5g·cm²/cm 이상으로 변형에 대한 형태 안정성이 우수한 유연전원(fabric based flexible battery)으로서, 에너지 밀도가 100Wh/kg 이상으로 고효율·고수명의 성능을 가진 섬유기반 유연전원을 제조하는 기술</p> <p>4) 전투기능 통합형 작전용 첨단디지털 의류기술: 군사 및 경찰 작전 등의 특수 임무를 수행하는 데 필요한 극한기능과 신호전송기능 및 신체보호기능을 갖춘 총체적 디지털 기능 전투복 제조 기술</p> <p>5) 생체정보 처리 및 인체내장형 컴퓨팅 기술: 생체신호 측정 및 전달 기술, 생체기능의 컴퓨터 시뮬레이션(모사) 기술, 내장형 심장 박동 기술, 인슐린 자동 분비 기술, 인공 눈/귀 등과 같이 신체의 내·외부에 장착되어 사용자의 생체정보 또는 기능을 인식·모사·처리하거나 신체의 기능을 보완·대체하는 기술</p>

	<p>바. IT 융합</p> <p>사. 블록체인</p> <p>아. 양자컴퓨터</p> <p>자. 스마트 물류 (2023.2.28. 신설)</p> <p>3. 차세대 소프트웨어 (SW) 및 보안</p>	<p>1) 지능형 전자항해 기술: IMO(International Maritime Organization, 국제해사기구)의 e-Navigation 구현을 목적으로 장소에 구애 받지 않고 4S(ship to ship, ship to shore, shore to ship, shore to shore) 통신을 구현하는 통신단말장치 제작기술과 그 통신단말장치를 기반으로 육상과의 실시간 디지털통신을 통해 입항부터 출항까지의 항해 업무를 통합적으로 처리하고 증강현실 및 3차원 전자해도를 활용한 충돌·좌초 회피 지원기능을 갖는 선박항해시스템 설계 및 구축기술</p> <p>2) 지능형 실시간 도시 시설물 관리시스템 기술: 도시 시설물(도로, 철도, 교량, 항만, 댐, 터널, 건축물, 전기·가스·수도 등의 공급설비, 통신시설 및 하수도시설 등)에 부착 또는 삽입하여 동 시설물들을 대상으로 통신기능 및 에너지 수확기능을 갖는 센서(sensor)를 활용하여 시설물의 운영상황 및 위험요인(물리적·기능적 결함여부 포함)을 실시간으로 계측·평가하여 유지·보수하는 지능형 도시 시설물 관리시스템 설계·구축 기술</p> <p>3) 지능형 기계 및 자율협업 기술: 생산설비에 불박이 형태(built-in)로 장착한 다양한 센서(sensor)나 엔코더(Encoder)로부터 수집한 생산설비의 품질(상태)정보 및 공정조건을 실시간으로 분석하여 최적의 작업상태를 제공할 수 있는 진단·처방정보를 창출 하는 내장형·외장형 소프트웨어 제작기술과, 동 정보를 바탕으로 생산설비를 원격으로 제어하는 개방형 제어기(controller), M2M(Machine to Machine, Machine to Man, 기 계 간의 통신 및 인간이 작동하는 기계와의 통신) 디바이스(device) 제작기술 및 내장형·외장형 소프트웨어와 개방형 컨트롤러 디바이스를 탑재하여 자동으로 상태감시·진단·제어기능을 하는 지능형 기계 제작기술</p> <p>블록체인 기술: 모든 구성원이 분산형 네트워크(P2P Network)를 통해 정보 및 가치를 검증·저장·실행함으로써 특정인의 임의적인 조작이 어렵도록 설계된 분산 신뢰 인프라를 구현하기 위한 P2P 네트워킹기술, 합의기술, 스마트계약 검증기술, 분산저장기술, 플랫폼기술(확장성·성능 개선 등), 보안기술, IoT 기술, 적합성검증 기술</p> <p>양자컴퓨터 제작 및 활용 기술: 양자 정보를 처리할 수 있는 메모리(큐비트, Qubit)를 구현하고, 큐비트간 연산처리가 가능한 장치의 제작 기술 및 양자컴퓨터의 구동·원격 사용과 양자컴퓨터를 이용한 계산 등 양자컴퓨터를 활용하기 위한 기술</p> <p>지능형 콜드체인 모니터링 기술: 화물의 운송 과정에서 온도, 습도, 충격 등의 상태 데이터를 정보수집 장치를 통해 수집 및 저장하고, 이를 국제표준 ISO 27017에 따라 보안성이 검증된 클라우드 서버로 전송하여 단위 화물 정보와 연동하고 이를 소프트웨어상에서 모니터링하는 기술</p> <p>1) 융합서비스·제품의 소프트웨어 내재화 기술: 기존 서비스 및 제품에 지능화·자동화 등을 위한 지능형 소프트웨어 기술을 적용하여 신규 서비스를 창출하거나 새로운 기능을 추가하고, 신뢰성·고속성·실시간성·저전력 등을 통해 10% 이상 기능을 향상시키는 기술</p> <p>2) 이기종(異機種) 멀티코어 소프트웨어 기술: 중앙연산장치(CPU)에 보조연산장치·연산가속장치 등의 여러 컴퓨팅 장치를 결합하여 고효율·고성능(전력소모량 등 비용 효율성을 10배 이상 개선하거나, 연산속도를 10배 이상 개선한 것을 말한다)을 구현하는 소프트웨어 기술</p> <p>3) 분산병렬 소프트웨어 기술: 대규모 데이터 연산 처리를 위해 분산 컴퓨팅 환경에서 10,000개 이상의 노드(센서, 컴퓨터 등) 지원을 대규모로 분산하는 소프트웨어 기술 및 100개 이상의 병렬성에서 99.999%의 신뢰성을 보장하는 고신뢰 병렬 소프트웨어 기술</p>
--	---	---

		<p>4) 차세대 메모리 기반 시스템 소프트웨어 기술: 기존 메모리와 다른 대용량 비휘발성 메모리를 활용하여 컴퓨터·서버·휴대단말기 등의 컴퓨팅 속도를 20% 이상 개선하거나 메모리 용량을 4배 이상 증대시키는 시스템 소프트웨어 기술</p> <p>5) 컴퓨터 이용 설계 및 공학적 분석 소프트웨어 기술: 제품 생산에 있어 개념 설계 단계 이후 제작도면 작성과 작성된 도면의 제품 성능 및 품질 검토를 수행하는 소프트웨어 기술</p>
	나. 융합보안	<p>1) 사이버 위협 인텔리전스(Intelligence) 대응기술: 인적 자원으로 불가능한 대규모 사이버 공격의 분석 또는 대응을 위해 지능정보기술(인공지능, 빅데이터 등)을 활용한 사이버 위협 자동분석·대응 기술</p> <p>2) 휴먼바이오(human-bio)·영상 기반 안전·감시·보안기술: 인간의 신체적 특성(지문, 얼굴, 홍채, 정맥 등)과 행동적 특성(서명, 음성, 걸음걸이 등)을 이용한 신원확인 기술과 영상정보를 이용하여 특정 객체(사람·사물)나 이상상황(범죄·사고 등)을 자동으로 인지하는 기술</p> <p>3) 미래컴퓨팅 응용·보안기술: 양자컴퓨팅(quantum computing) 특성에 따른 고속의 데이터·통신 암호화 및 암호해독방지 기술</p> <p>4) 융합서비스·제품의 보안내재화 기술: 사이버 공격으로 인명이나 재산상의 손실을 끼칠 수 있는 정보통신기술(ICT) 융합서비스·제품(자율주행차, 인공심박기, 도어락 등)에 탑재될 수 있도록 저전력·경량화되면서도 외부 공격(탈취, 파괴, 위·변조 등)에 의해 정보가 유출·변경되는 것을 방지·대응하기 위한 기술</p>
10. 로봇	라. 로봇공통	4) 직관적 교시기술: 코딩(Coding) 없이 그래픽 인터페이스를 활용하거나 직관적인 방식으로 로봇의 동작을 입력하여 임무를 수행할 수 있도록 하는 소프트웨어 기술 (2024. 2. 29. 신설)
11. 항공·우주	가. 무인이동체	<p>1) 무인기 지능형 자율비행 제어 시스템 기술: 무인기가 내외부의 비행 상황을 인식하고, 스스로 조종하며 임무를 수행하기 위해 필요한 비행조종컴퓨터 개발기술과 자율비행 알고리즘(algorithm) 그리고 관련 소프트웨어 기술로, 장애물 탐지 및 지상/공중 장애물 충돌회피 기술, 고장진단 및 고장허용 제어기술, 인공지능 기반 비행체 유도제어 성능향상 기술, 무인이동체 실시간 운영체제 및 소프트웨어 아키텍처 설계기술, 고신뢰성과 비행안전성 보장 경량 비행조종컴퓨터 기술을 포함하는 기술</p> <p>6) 무인기 지상통제 핵심기술: 무인기를 지상에서 원격으로 조종하고 상황을 모니터링 하기 위한 조종기, 지상국, 텔레메트리(telemetry) 장비와 관련 운영 소프트웨어 프로그램 기술로 소형무인기 조종기 개발기술, 무인기 조종훈련을 위한 시뮬레이터(simulator) 기술, 실시간 무인기 상황 및 임무현황 분석기술을 포함하는 기술</p>

2) 신성장·원천기술연구개발비의 범위

신성장·원천기술연구개발비의 범위는 다음과 같다.

- ① 연구소 또는 전담부서에서 신성장·원천기술의 연구개발업무에 종사하는 연구원 및 연구개발업무를 직접 지원하는 사람에 대한 인건비
- ② 신성장·원천기술연구개발업무를 위한 견본품, 부품, 원재료와 시약류 구입비 및 소프트웨어·서체·음원·이미지의 대여·구입비
- ③ 기획재정부령으로 정하는 기관에 신성장·원천기술 연구개발업무를 위탁함에 따라 발생하는 비용 및 공동 연구개발을 수행함에 따른 비용

3) 신성장·원천기술연구개발비 세액공제율

해당 과세연도의 신성장·원천기술 연구개발비에 곱하는 세액공제율은 '가+나'로 구성된다.

- 가. 기업유형에 따른 비율(중소기업: 30%, 이외 기업: 20%, 중소기업 졸업 유예기간 3년간: 25%)
나. $\text{MIN} [(\text{신성장·원천기술 연구개발비}) / (\text{해당 과세연도의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액}) \times 3, 10\%]$

(3) 구분경리

신성장·원천기술에 대한 세액공제를 적용 받으려는 내국인은 신성장·원천기술 연구개발비, 일반 연구·인력개발비를 각각 별개의 회계로 구분경리가 필요하다. 이 경우 신성장·원천기술과 일반 연구·인력개발비에 공통되는 비용이 있는 경우에는 다음의 구분에 따라 계산하여 구분경리하여야 한다.

1) 인건비에 해당하는 공통비용

- 가. 직원 및 전담요원의 근무시간을 신성장·원천기술개발업무 및 일반연구개발업무로 각각 구분하여 기록·관리한 경우
 - i) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 미만인 경우: 전체 인건비를 신성장·원천기술개발업무 근무시간 및 일반연구개발업무 근무시간으로 각각 안분한 비용.
 - ii) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 이상인 경우: 전액 일반연구개발비
- 나. 직원 및 전담요원의 근무시간을 신성장·원천기술개발업무 및 일반연구개발업무로 구분할 수 없는 경우: 전액 일반연구개발비

2) 위탁·공동연구개발비에 해당하는 공통비용: 다음의 구분에 따름

- 가. 일반연구·인력개발비와 신성장·원천기술연구개발비의 공통비용: 전액 일반연구·인력개발비
- 나. 신성장·원천기술연구개발비와 국가전략기술연구개발비의 공통비용: 전액 신성장·원천기술연구개발비

3) 위 1) 및 2) 외의 공통비용의 경우: 다음의 구분에 따름

- 가. 위 1) 및 2) 외의 공통비용 \times (자체 신성장·원천기술연구개발 관련 인건비) / (자체 신성장·원천기술연구개발 관련 인건비 + 자체 일반연구개발 관련 인건비)
- 나. 일반연구·인력개발비: 위 1) 및 2) 외의 공통비용에서 가.의 비용을 제외한 비용

(4) 연구 및 인력개발비 세액공제 관련 제도

1) R&D 세액공제 사전심사

R&D 세액공제 사전심사는 연구 및 인력개발비 세액공제를 적용 받고자 하는 기업이 해당 비용이 조세특례제한법 제10조의 연구·인력개발비인지 여부를 사전에 검토해주는 제도이다. 본 사전심사 제도는 의무사항은 아니며, 납세자의 판단에 따라 R&D 세액공제를 적용 받고자 하는 내국법인과 거주자는 흠탕스 또는 본점 소재지 관할 지방국세청 법인세과에 우편 또는 방문접수 할 수 있다.

심사대상	연구·인력개발비 세액공제 관련 연구개발 활동 해당여부와 비용의 적정 여부
신청기한	법인세 신고기한 뿐만 아니라 연중 언제라도 신청 가능 (단, 법인세 신고기한 이후에는 신고 누락분에 대해 경정청구, 기한 후 신고 이전까지 신청 가능)
제출서류	<ul style="list-style-type: none"> ① 연구·인력개발비 사전심사 신청서 ② 연구개발비 명세서 ③ 연구개발보고서 ④ 그 밖의 증빙 서류 (예시: 연구원 등록현황(한국산업기술진흥협회), 연구원 업무분장표, 인건비 관련 급여 대장, 과제별 재료비 집행 내역서, 위·수탁 계약서 및 관련 증빙, 과제 협약서, 과제비 집행 내역서, 내부보고서, 회의록, 연구증빙자료(연구노트))
결과통지	서면으로 통지하며, 심사결과에 이의가 있는 경우 1회에 한하여 재심사 신청 가능(납세자가 지정한 세무대리인에게도 심사결과를 통지)
신청에 따른 혜택	<ul style="list-style-type: none"> ① 심사받은 내용에 대한 신고 내용 확인 및 감면사후 관리 대상에서 제외 ② 추후 심사결과와 다르게 과세처분이 되더라도 과소신고가산세가 면제 ③ 심사결과에 대해 충분한 설명과 컨설팅 등의 자문 서비스를 제공

2) 신성장·원천기술 인정 절차

신성장·원천기술 연구개발비에 대한 세액공제를 적용 받기 위해서는 기획재정부장관과 산업통상자원부장관이 공동으로 개최하는 연구개발세액공제기술심의위원회의 심의를 받아야 한다. 이때, 실제 심의 절차는 산업통상자원부 산하기관인 한국산업기술진흥원 주관으로 이루어지며 세액공제를 적용 받기 위한 기술심의 신청 절차는 다음과 같다.

세액공제 기술 심의 신청 절차



8.2 국가전략기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제

(1) 개요

기업의 인공지능(AI) 등 미래전략산업 지원 강화를 위하여 2025년 연구 및 인력개발비 세액공제가 가능한 국가전략기술에 5개의 인공지능(AI) 분야가 추가되었다. 이하에서는 IT 분야에서 적용 받을 수 있는 인공지능 관련 국가전략기술에 대한 연구개발비에 대하여 정리하였다.

(2) 국가전략기술에 대한 연구개발비

1) 국가전략기술의 범위

국가전략기술연구개발비란 연구·인력개발비 중 국가안보 차원의 전략적 중요성이 인정되고 국민경제 전반에 중대한 영향을 미치는 기술을 위한 연구개발비로서 조세특례제한법 시행령 별표 7의 2에서 규정하고 있다. 이중 IT 분야에 해당하는 기술은 다음과 같다.

8. 인공지능	가. 생성형 인공지능
	나. 에이전트 인공지능
	다. 학습 및 추론 고도화
	라. 저전력 고효율 인공지능 컴퓨팅
	마. 인간 중심 인공지능

2) 국가전략기술연구개발비의 범위

국가전략기술연구개발비의 범위는 다음과 같다.

- ① 연구소 또는 전담부서에서 국가전략기술의 연구개발업무에 종사하는 연구원 및 연구개발업무를 직접 지원하는 사람에 대한 인건비
- ② 국가전략기술연구개발업무를 위한 견본품, 부품, 원자료와 시약류 구입비 및 소프트웨어·서체·음원·이미지의 대여·구입비
- ③ 기획재정부령으로 정하는 기관에 국가전략기술연구개발업무를 위탁함에 따라 발생하는 비용 및 공동 연구개발을 수행함에 따른 비용

3) 국가전략기술연구개발비 세액공제율

해당 과세연도의 국가전략기술연구개발비에 곱하는 세액공제율은 '가+나'로 구성된다.

- 가. 기업유형에 따른 비율(중소기업: 40%, 이외 기업: 30%, 중소기업 출업 유예기간 3년간: 35%)
 나. MIN [(국가전략기술연구개발비) / (해당 과세연도의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액) × 3, 10%]

(3) 구분경리

국가전략기술에 대한 세액공제를 적용 받으려는 내국인은 국가전략기술 연구개발비, 일반 연구·인력개발비를 각각 별개의 회계로 구분경리가 필요하다. 이 경우 국가전략기술과 일반 연구·인력개발비에 공통되는 비용이 있는 경우에는 다음의 구분에 따라 계산하여 구분경리하여야 한다.

1) 인건비에 해당하는 공통비용:

가. 직원 및 전담요원의 근무시간을 국가전략기술개발업무 및 일반연구개발업무로 각각 구분하여 기록·관리한 경우

- 1) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 미만인 경우:
전체 인건비를 국가전략기술개발업무 근무시간 및 일반연구개발업무 근무시간으로 각각 안분한 비용. 이 경우 국가전략기술연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 이하인 사람의 국가전략기술연구개발업무 근무시간은 신성장·원천기술개발업무 근무시간으로 본다.

- 2) 일반연구개발업무 근무시간이 전체 연구개발업무 근무시간의 100분의 50 이상인 경우:
전액 일반연구개발비

나. 직원 및 전담요원의 근무시간을 국가전략기술개발업무, 일반연구개발업무로 구분할 수 없는 경우: 전액 일반연구개발비

2) 위탁·공동연구개발비에 해당하는 공통비용: 다음의 구분에 따름

가. 일반연구·인력개발비와 국가전략기술연구개발비의 공통비용: 전액 일반연구·인력개발비

나. 신성장·원천기술연구개발비와 국가전략기술연구개발비의 공통비용: 전액 신성장·원천기술연구개발비

3) 위 1) 및 2) 외의 공통비용의 경우: 다음의 구분에 따름

가. 위 1) 및 2) 외의 공통비용 \times (자체 국가전략기술연구개발 관련 인건비) / (자체 국가전략기술연구개발 관련 인건비 + 자체 일반연구개발 관련 인건비)

나. 일반연구·인력개발비: 위 1) 및 2) 외의 공통비용에서 가.의 비용을 제외한 비용

(4) 연구 및 인력개발비 세액공제 관련 제도

1) R&D 세액공제 사전심사

8.1 신성장 원천기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제 – (4) 연구 및 인력개발비 세액공제 관련 제도 – 1) R&D 세액공제 사전심사 참고

2) 국가전략기술 인정 절차

8.1 신성장 원천기술에 대한 연구 및 인력개발비 세액공제 – (4) 연구 및 인력개발비 세액공제 관련 제도 – 2) 신성장 원천기술 인정절차 참고

8.3 국가전략기술 사업화시설에 대한 통합투자세액공제

(1) 개요

2020년말 조특법 개정 시 기업투자 활성화를 지원하기 위하여 각종 시설투자 세액공제를 통합 및 재설계한 통합투자세액공제가 신설되었고, 2025년 세법 개정 시 인공지능(AI) 서비스를 위한 데이터 센터가 국가전략기술 사업화시설에 대한 통합투자세액공제 항목으로 추가되었다. 이하에서는 IT 분야에서 적용 받을 수 있는 통합투자세액공제 대상 국가전략기술 사업화시설에 대하여 정리하였다.

(2) 국가전략기술 사업화시설에 대한 통합투자세액공제

1) 국가전략기술 사업화시설의 범위

국가전략기술 사업화시설이란 국가전략기술의 사업화를 위한 시설 또는 국가전략기술 연구개발을 위한 연구·시험용시설을 의미하며, 연구개발세액공제기술심의위원회의 심의를 거쳐 기획재정부장관과 산업통상부장관이 공동으로 인정하는 시설로서 조세특례제한법 시행규칙 별표 6의 2에서 규정하고 있다. 이중 IT 분야에 해당하는 기술은 다음과 같다.

8. 인공지능 가. 국가전략기술급 인공지능의 서비스를 위한 데이터센터

2) 통합투자세액공제액 = ① + ②

- ① 기본공제금액: 해당 과세연도 투자금액(하단 3) 참조) × 공제율(중소기업 25%, 중소기업 졸업 유예기간 20%, 이외 기업 15%)
- ② 추가공제금액: $\text{Min}[(\text{해당 과세연도 투자금액} - \text{직전 3년간 연평균 투자금액}) \times 10\%, \text{기본공제금액} \times 2]$

3) 투자금액 = $\text{Max}(1, 2) - (3 + 4)$

- ① 총투자금액에 작업 진행률을 적용하여 계산한 금액
- ② 해당 과세연도까지 실제로 지출한 금액
- ③ 해당 과세연도 전에 통합투자세액공제를 적용 받은 투자금액
- ④ 해당 과세연도 전의 투자분으로서 ③의 금액을 제외한 투자분에 대하여 위 ①, ②를 준용하여 계산한 금액

4) 공제기간

투자 개시시기가 속하는 과세연도부터 투자 완료일이 속하는 과세연도까지 각 과세연도에 투자한 금액에 대하여 통합투자세액공제 적용

5) 사후관리

- ① 사후관리 기간: 투자완료일부터 투자완료일이 속하는 사업연도의 다음 3개 사업연도의 종료일까지
- ② 다른 목적 전용 간주 사유: ①의 기간 동안 해당 시설에서 생산된 모든 제품의 총생산량에서 국가전략기술을 사용하여 생산한 제품의 생산량이 차지하는 비율이 100분의 50 이하인 경우
- ③ 추가납부: 공제받은 세액공제액 상당액 + 이자상당가산액

가. 공제받은 세액공제액 상당액:

공제받은 세액공제액 – 해당 시설이 일반시설인 경우에 공제받을 수 있는 세액공제액 (해당 시설에서 생산된 모든 제품의 총생산량에서 신성장·원천기술을 사용하여 생산한 제품과 국가전략기술을 사용하여 생산한 제품의 생산량의 합이 차지하는 비율이 100분의 50을 초과하는 경우에는 신성장사업화시설로서 공제받을 수 있는 세액공제액)

나. 이자상당가산액:

공제받은 과세연도의 과세표준신고일의 다음 날부터 다른 목적 전용일이 속하는 과세연도의 과세표준신고일까지의 기간 × 10만분의 25

(3) 국가전략기술사업화시설 인정 절차

국가전략기술 사업화시설에 관한 통합투자세액공제를 적용 받기 위해서는 기획재정부장관과 산업통상자원부장관이 공동으로 개최하는 연구개발세액공제기술심의위원회의 심의를 받아야 한다. 이 때, 실제 심의 절차는 산업통상자원부 산하기관인 한국산업기술진흥원 주관으로 이루어지며 세액공제를 적용 받기 위한 심의 신청절차는 다음과 같다.

국가전략기술 사업화시설 심의 신청절차



8.4 기술혁신형 주식 취득 및 합병 관련 세액공제

(1) 개요

기업의 M&A를 통한 기술 거래 활성화를 지원하고자 2014년 기술혁신형 합병에 대한 세액공제 및 기술혁신형 주식취득에 대한 세액공제가 신설되었으며, 각 항목에 대한 세액공제 요건 및 사후관리 요건에 대한 조정을 거치면서 현재에 이르고 있다. IT기업 중 기술혁신형 중소기업을 합병하거나, 해당 법인의 주식을 취득하는 경우 세액공제 대상에 해당하는지 검토가 필요하며, 이하에서는 세액공제 요건 및 금액에 관하여 정리하였다.

(2) 기술혁신형 합병에 대한 세액공제

기술혁신형 중소기업이 보유하고 있는 기술가치 등 무형자산의 취득을 주목적으로 하는 합병을 세제상 지원하기 위하여 내국법인이 법 소정의 기술혁신형 중소기업을 적용 요건을 모두 갖추어 합병하는 경우 합병법인이 피합병법인에게 지급한 양도가액 중 법 소정의 기술가치 금액의 10%에 상당하는 금액을 해당 사업연도의 법인세에서 공제한다. 본 세액공제의 경우 2024년 12월 31일을 기점으로 일몰되어 2025년부터 2년 간의 사후관리 이후 종료되므로 이하에서는 사후 관리 요건에 대하여 기술한다.

1) 사후 관리

기술혁신형 합병에 대한 세액공제를 적용 받은 내국법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 2년 내에 다음의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 과세표준신고를 할 때 공제받은 세액에 이자상당액을 더한 금액을 법인세로 납부하여야 함.

- ① 피합병법인의 특정지배주주등이 합병법인의 지배주주등에 해당하는 경우
- ② 합병법인이 피합병법인으로부터 승계 받은 사업을 폐지하는 경우

(3) 기술혁신형 주식 취득에 대한 세액공제

기술혁신형 중소기업이 보유하고 있는 기술가치 등 무형자산의 취득을 주목적으로 하는 주식취득을 세제상 지원하기 위하여 내국법인이 법 소정의 기술혁신형 중소기업의 주식 또는 출자지분을 법 소정의 적용 요건을 모두 갖추어 취득하는 경우 매입가액 중 법 소정의 기술가치 금액의 5%에 상당하는 금액을 기준을 충족한 사업연도의 법인세에서 공제한다.

1) 기술혁신형 중소기업

- ① 최초취득일까지 벤처기업육성에 관한 특별법 제25조에 따라 벤처기업으로 확인받은 기업
- ② 최초취득일까지 중소기업 기술혁신 촉진법 제15조와 같은 법 시행령 제13조에 따라 기술혁신형 중소기업으로 선정된 기업
- ③ 최초취득일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 연구·인력개발비에 대한 세액공제 대상 연구·인력개발비가 매출 액의 5% 이상인 중소기업
- ④ 최초취득일까지 다음의 어느 하나에 해당하는 인증 등을 받은 중소기업
 - 가. 산업기술혁신 촉진법 제15조의 2 제1항에 따른 신기술 인증
 - 나. 보건의료기술 진흥법 제8조 제1항에 따른 보건신기술 인증
 - 다. 산업기술혁신 촉진법 제16조 제1항에 따른 신제품 인증
 - 라. 제약산업 육성 및 지원에 관한 법률 제7조 제2항에 따른 혁신형 제약기업 인증
 - 마. 중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 제18조 제1항에 따른 선정
 - 바. 의료기기산업 육성 및 혁신의료기기 지원법 제10조에 따른 혁신형 의료기기기업의 인증
 - 사. 코스닥시장 상장규정 제2조 제31항에 따른 기술성장기업

2) 적용 요건

사업영위기간	전술한 기술혁신형 중소기업과 인수법인 모두가 최초취득일 현재 1년 이상 사업을 영위할 것
과반수 취득 및 보유	인수법인이 최초취득일부터 2년이 되는 날이 속하는 사업연도의 종료일까지 취득한 주식 등이 해당 사업연도의 종료일 현재 피인수법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 50%(인수법인이 피인수법인의 최대출자로서 피인수법인의 경영권을 실질적으로 지배하는 경우는 30%)를 초과하고, 인수법인이 해당 주식 등을 기준충족 사업연도의 종료일까지 보유할 것
취득가액	최초취득일부터 기준충족사업연도의 종료일까지 취득한 주식등의 매입가액이 다음 계산식에 따른 금액 이상일 것 » 기준충족 사업연도의 피인수법인의 순자산시가 \times 130% \times 최초취득일부터 기준충족 사업연도의 종료일까지 취득한 주식 등이 기준충족 사업연도의 종료일 현재 피인수법인의 발행주식총수 또는 출자총액에서 차지하는 비율
지배주주 등의 변경	피인수법인의 특정 지배주주등이 기준충족사업연도의 종료일에 인수법인 또는 피인수법인의 지배주주등에 해당하지 않을 것
종전 사업의 계속 영위	피인수법인이 기준충족 사업연도의 종료일까지 종전에 영위하던 사업을 계속 할 것

3) 공제세액

공제세액	해당 주식등 매입가액 중 기술가치 금액의 5%에 해당하는 금액
기술가치 금액	<p>기술가치 금액이란 다음의 어느 하나에 해당하는 금액 중에서 인수법인이 선택한 금액</p> <p>① $\text{Min}(\textcircled{1}, \textcircled{2})$</p> <p>② 법 소정 기관이 최초취득일 전후 3개월 이내에 피인수법인이 보유한 특허권등을 평가한 금액의 합계액 \times 기준총족 사업연도 종료일 현재의 지분비율</p> <p>③ 인수법인이 피인수법인에 지급한 매입가액 – (기준총족 사업연도의 피인수법인의 순 자산시가 \times 지분비율)(음수인 경우에는 0으로 봄)</p> <p>④ 인수법인이 피인수법인에 지급한 매입가액 – (기준총족 사업연도의 피인수법인의 순 자산시가 \times 120% \times 기준총족 사업연도 종료일 현재의 지분비율)</p>

4) 사후 관리

기술혁신형 주식 취득에 대한 세액공제를 적용 받은 내국법인이 기준총족 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 2년 내(③의 경우는 4년 내)에 다음의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업 연도의 과세표준신고를 할 때 공제받은 세액[아래 ③에 해당하는 경우로서 각 사업연도 종료일 현재 인수법인의 피인수법인 지분비율이 기준지분비율을 초과하는 경우에는 당초지분비율에서 현재지분비율을 차감한 값을 당초지분비율로 나 눈 비율과 본 조에 따른 공제세액을 곱한 금액(지분비율 감소로 이미 납부한 공제세액은 제외함)]에 이자상당액을 더한 금액을 법인세로 납부하여야 함.

- ① 피인수법인의 특정 지배주주 등이 인수법인 또는 피인수법인의 지배주주 등에 해당하는 경우
- ② 피인수법인이 종전에 영위하던 사업을 폐지하는 경우
- ③ 현재지분비율이 당초지분비율보다 낮아지는 경우. 다만, 다음 중 어느 하나에 해당하는 사유로
지분비율이 낮아지는 경우는 제외
 - 가. 벤처기업육성에 관한 특별법 제16조의 3 또는 상법 제340조의 2에 따른 주식매수선택권을
행사하는 경우
 - 나. 근로복지기본법에 따른 우리사주조합원이 우리사주를 취득하는 경우
 - 다. 벤처투자회사, 신기술사업금융업자, 창투조합 등이 출자하는 경우(타인 소유의 주식 또는
출자지분을 매입하는 경우는 제외)

관련 유권해석

국세청 유권해석에서는 피인수법인의 지배주주로부터 주식을 인수하는 경우 해당 지배주주가 대표이사로 계속 재직 중이고 주식 또한 소유한 경우 법인세법에 따른 지배주주 등에 해당한다고 회신하였으며, 주식을 전량 매각한 지배주주는 대표이사 지위를 유지하더라도 법 소정 지배주주 등에 해당하지 않는다고 회신한 바 있다.

서면-2019-법인-4290, 2020.12.30.

내국법인이 기술혁신형 중소기업인 피인수법인의 지배주주로부터 주식을 인수한 경우로서 지배주주 중 피인수법인의 대표이사가 계속 대표이사로 재직하여 구 「법인세법 시행령」 제87조 제1항 제7호에 따라 인수법인의 특수관계인에 해당하고 피인수법인의 주식 또한 소유하고 있는 경우에는 「법인세법 시행령」 제43조 제7항에 따라 지배주주등에 해당함

서면-2017-법령해석법인-3366, 2018.07.11.

기술혁신형 중소기업의 지배주주가 주식을 전량 매각하여 주식을 보유하지 않을 경우에는 인수법인 또는 피인수법인의 지배주주등에 해당하지 않음

8.5 개발비 관련 세무처리

(1) 법인세

1) 개발비의 감가상각

법인세법은 건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 유형자산 및 무형자산을 감가상각 대상 자산으로 규정하고 있으며, 이 중 개발비는 다음 요건을 충족한 경우에만 감가상각대상으로 인정한다. 따라서 아래 요건을 충족하지 못하는 경우에는 개발비를 무형자산으로 인정하지 않는다.

개발비를 감가상각대상 자산으로 인정받기 위한 요건: 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것(‘산업기술연 구조합 육성법’에 따른 산업기술연구조합의 조합원이 해당 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)

한편, 법인세법상 감가상각대상 자산들에 대하여 계상한 감가상각비는 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 방법에 의하여 계산한 금액(이하 “상각범위액”)을 한도로 손금에 산입할 수 있다. 이 때, 개발비에 대한 상각범위액은 일반적인 감가상각대상 자산들과는 달리 ‘관련 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년의 범위에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매 사업연도별 경과월 수에 비례하여 상각하는 방법’에 따라 계산된다.

개발비의 내용연수와 관련된 유권해석에 따르면, 개발비에 대한 내용연수는 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시 점부터 20년 이내의 기간내에서 연단위로 선택하여 당해 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능하게 된 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준의 신고기한까지 신고하여야 하는 것이며, 신고하지 아니한 경우에는 같은 법 시행령 제26조 제4 항 제4호의 규정에 따라 5년을 적용하여야 한다.

2) 개발비 자산 인식 요건에 대한 법인세법 개정(2021년)

개발비의 자산 인식 요건은 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 바목에 규정되어 있으며, 2021년에 개정되어, 2021.1.1. 이후에 개시하는 사업연도부터 개정된 법령이 적용되고 있다.

개발비 자산 인식 요건 법인세법 개정 내용

(구)법인세법 시행령 제24조【감가상각자산의 범위】

바. 개발비: 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것 (『산업기술연구조합육성법』에 의한 산업기술연구조합의 조합원이 동 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)

(현)법인세법 시행령 제24조【감가상각자산의 범위】

(2021.02.17 대통령령 제31443호)

바. 개발비: 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 갖춘 것 (『산업기술연구조합육성법』에 따른 산업기술연구조합의 조합원이 해당 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등을 위하여 지출하는 금액을 포함한다)

즉, 개정 전에는 법인이 장부상 개발비를 자산으로 계상한 경우에 법인세법상 자산 인식이 가능하였으나, 개정 후에는 법인이 장부상 개발비를 자산으로 계상하지 않았다 하더라도, 기업회계기준에 따른 개발비의 요건을 충족한다면 법인세 법상 자산으로 인식하여야 한다.

대법원2019두58346, 2022.07.28 (개정 전 법인세법 적용사례)

법인이 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음이 명백한 비용을 개발비로 회계처리하지 않고 영업비용으로 회계처리하였다는 특별한 사정이 존재하지 않는 이상, 과세관청이 함부로 이를 감가상각자산인 개발비로 취급하는 것은 허용될 수 없다고 전제하였다. 그런 다음 원심은, 이 사건 인건비가 기업회계기준에 따른 개발비 요건을 모두 갖추었음이 명백하지 않다는 이유로, 이 사건 인건비 중 감가상각 한도초과액에 해당하는 부분을 손금에 산입하지 않은 제3처분 사유가 위법하다고 판단하였다.

3) 개발완료 전 취소된 개발비의 손금산입

다만, 법인이 위 감가상각대상 자산 요건을 충족하여 개발비를 무형자산으로 계상하였으나 관련된 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점이 도래하기 전에 개발이 취소된 경우에는 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입한다.

- ① 해당 개발로부터 상업적인 생산 또는 사용을 위한 해당 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 개선한 결과를 식별할 수 없을 것
- ② 해당 개발비를 전액 손비로 계상하였을 것

4) 법인세법상 개발비 관련 사례

법인세과-424(2011.06.24.)

내국법인이 무형고정자산으로 계상한 개발비에 대한 감가상각 방법을 적용함에 있어 신고내용연수는 관련제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내의 기간내에서 연 단위로 선택하여 해당 사업 연도의 법인세 과세표준 신고 기한까지 신고하는 것이며, 상각방법을 신고하지 아니한 경우에는 「법인세법 시행령」 제26조 제4항 제4호의 규정을 적용하는 것임.

또한, 개발비 감가상각 신고 시 신고내용연수는 개발이 완료되어 판매 또는 사용이 가능한 관련 제품별로 하는 것임(법 규 과-688, 2011.5.31).

서면인터넷방문상담2팀-2326, 2006.11.13.

제목 개발비 상각 내용연수는 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내에 기간내에서 연 단위로 선택하는 것이며 신고하지 아니한 경우에는 5년을 적용함

질의 사실관계

- 당사는 FPD 전공관 장비를 생산하는 첨단벤처기업으로 고가의 개발장비를 개발하여 고객사에 성능을 입증한 뒤 수주를 받아 매출을 실현하고 있음.
- 개발에 투입된 자산은 기업회계기준에 합리적으로 계상하여 개발비로 취득하고 있으며 판매 가능한 시점부터 5년간 정액법으로 상각하고 있음.
- 장비를 개발함에 있어 많은 시간과 비용이 투입되며 한번 개발된 장비의 매출실현가능 기간은 10년 이상으로 추정하고 있으며, 따라서 현재까지는 프로젝트별로 개발비의 상각 기간을 5년간 정액법에 따라 동일한 내용연수로 상각하고 있으나, 향후 취득할 개발자산은 프로젝트별로 내용연수를 20년 이내에서 합리적으로 개별 결정 후 상각하고자 함.

질의요지 관련 법령으로 법인세법 시행령 제26조 제1항 제6호, 같은 법 시행령 제26조 제1항 및 제3항, 같은 법 시행령 제28조 제1항 제2호 등에 의할 때, 이는 법인세법상의 개발비 내용연수에 대하여는 법인의 판단에 따라 선택권을 부여한 것으로 해석하는 것으로 판단되며 적정 여부

〈갑설〉 개발비의 내용연수는 20년 이내의 기간내에 회사가 최초로 신고한 내용연수로 향후에 발생하는 프로젝트에도 계속 동일하게 적용하여 상각하는 것이 타당함.

〈을설〉 개발비의 내용연수는 20년 이내의 기간내에 각 프로젝트별로 내용연수를 합리적으로 추정하여 상각하는 것이 타당함.

회신 귀 질의의 경우, 「법인세법 시행령」 제26조 제1항 제6호 규정의 개발비에 대한 감가상각 방법을 적용함에 있어 신고내용연수는 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내의 기간내에서 연 단위로 선택하여 당해 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능하게 된 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준의 신고기한까지 신고하여야 하는 것이며, 신고하지 아니한 경우에는 같은 법 시행령 제26조 제4항 제4호의 규정에 따라 5년을 적용하는 것임.

대법원2017두52382, 2017.10.12. (개정 전 법인세법 과세사례)

법인이 기업회계기준상 개발비의 요건을 갖추었음이 분명한데도 이를 개발비로 계상하지 아니하고 비용 처리한 경우, 이는 감가상각자산을 취득하기 위하여 지출한 금액을 손금으로 계상한 경우에 해당하므로 과세관청은 법인세법 시행령 제31조 제1항에 따라 이를 감가상각한 것으로 보아 상각범위액을 계산할 수 있다고 보아야 함

조심2020인1804, 2020.09.08.

청구법인은 쟁점연구개발비를 당초 자산화 요건을 충족한 것으로 보아 무형자산으로 계상하였으며 회계 감사를 통해 자산화에 대한 적정성을 확인받았는 바, 자산화에 대한 중대하고 명백한 오류나 잘못이 없는 이상 쟁점연구개발비를 금융감독원의 감독지침만으로 소급하여 손금산입하는 것은 타당하지 아니하다 할 것임

사전-2020-법령해석법인-0282, 2020.04.07.

내국법인이 개발단계의 개발비에 대해 기업회계기준에 따라 무형자산으로 계상 및 상각하였으나 「제약·바이오 기업의 연구개발비 회계처리 관련 감독지침」에 따라 개발비 중 미상각잔액을 전기 오류수정 손실(이익잉여금의 감소)로 계상한 경우 각 사업연도의 개발비 상각범위 내에서 손금산입함

(2) 상속세 및 증여세법

1) 비상장법인 주식 평가시 개발비의 평가 방법

특수관계인간 비상장법인의 주식을 양수도하는 경우 등 부당행위계산부인 등의 규정이 적용되는 경우로서 비상장법인의 주식의 시가가 없는 경우에는 상속세 및 증여세법(이하 “상증세법”)에 따른 보충적 평가액에 따라 부당행위계산부인 등의 규정을 적용한다.

비상장법인의 주식은 1주당 순손익가치와 순자산가치를 일반적으로 3과 2의 비율로 가중평균하여 평가한다. 이 때 순자산가액은 평가기준일 현재 평가대상 법인의 자산을 상증세법 제60조 내지 제66조의 규정에 의하여 평가한 가액에서 부채를 차감한 가액으로 평가하는데, 상증세법은 무형자산으로 계상한 개발비를 순자산가액 평가 시 차감하는 항목으로 규정하고 있다.

이에 따라, 개발비를 무형자산으로 인식한 비상장법인의 주식을 거래함에 있어서 상증세법상 보충적 평가액을 적용하는 경우에는 개발비 금액이 순자산가액에서 제외됨에 따라 주당 평가액이 감소되는 효과가 발생할 수 있다.

2) 상증세법상 개발비 관련 사례

상증세법 집행기준 63-54-3【1주당 순자산가치의 계산】

비상장법인의 순자산가액의 계산

- ① 평가기준일 현재 자산 및 부채의 상황에 따라 평가한다.
- ② B/S상 자산가액을 시가로 평가하고 시가로 평가할 수 없는 경우에는 보충적 평가방법으로 평가한다.
- ③ 자산가액을 보충적 평가방법으로 평가할 경우 평가기준일 현재 보충적 평가가액이 장부가액보다 작은 경우에는 정당한 사유가 없는 한 장부가액(취득원가-감가상각비누계액)으로 평가해야 한다.
- ④ 자산가액에 가산할 항목 및 차감할 항목

가산항목	차감항목
<ul style="list-style-type: none"> • 지급받을 권리가 확정된 금액으로서 대차대조표에 계상되지 아니한 것 • 유상증자가액: 평가기준일의 직전 사업 연도말 B/S를 기준으로 평가할 경우 • 영업권의 보충적 평가방법에 의한 평가액 	<ul style="list-style-type: none"> • 선급비용에서 평가 기준일 현재 비용으로 확정된 금액 • 무형고정자산 중 개발비 • 이연법인세자산

- ⑤ 부채가액에 가산 및 차감할 항목

가산항목	차감항목
<ul style="list-style-type: none"> • 평가기준일까지 가결산한 경우 당해소득에 대한 실제 납부할 법인세, 농특세, 지방소득세 • 퇴직급여추계액 • 평가기준일 현재 이익처분으로 확정된 배당금 및 상여금 지급의무 	<ul style="list-style-type: none"> • 모든 준비금 및 모든 충당금(충당금 설정액 중 비용 확정분과 보험업법에 따른 책임준비금 등은 제외) • 이연법인세 부채 • 평가기준일 후에 이익의 처분으로 확정된 배당금 및 상여금 지급의무

- ⑥ 법인이 신주주에게 증자전 잉여금 유보액 등을 분배하지 않는 조건으로 증자한 경우 당해 잉여금 등은 순자산가액에 포함하지 아니한다.
- ⑦ 순자산가액이 0원 이하인 경우는 0원으로 한다.

대법원2022두50908, 2022.11.17.

비상장주식을 상증세법상 순자산가치에 따라 평가하는 경우, 상증세법 시행규칙 제17조의2 제2호에서 개발비를 법인의 자산에서 차감하도록 명확하게 규정하고 있음에도, 구체적 타당성을 따져서 이 사건과 같은 경우에는 차감하지 않아야 한다고 해석할 만한 근거를 찾을 수 없을 뿐만 아니라, 그와 같은 해석은 조세법률주의의 원칙에 반한다고 할 것임.

8.6 소프트웨어 국외제공

(1) 개요

내국법인이 외국법인에게 소프트웨어를 개발하거나 공급하면서 수취한 대가가 사업소득에 해당하는 것인지, 아니면 사용료소득으로 보아야 하는 것인지와 관련하여 법적 분쟁이 꾸준히 발생하고 있다. 외국법인의 요청에 따라 소프트웨어를 개발해주고 수취한 대가가 사용료소득으로 구분되는 경우에는 현지 법인의 세법에 따른 원천징수 대상이 될 수 있으므로 그 구분이 중요하다.

소프트웨어 개발 및 공급 관련 IT Solution 업계에서 대가를 수취할 때 발생할 수 있는 원천징수와 관련된 쟁점을 아래와 같이 정리하였다.

(2) 소프트웨어 공급 대가의 법인세법 상 소득구분

1) 소프트웨어 관련 법인세법 상 사업소득 및 사용료소득의 구분

법인세법 제93조에서는 외국법인의 국내원천소득 구분과 관련하여 권리 등을 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리 등을 양도함으로써 발생하는 소득을 사용료소득으로 규정하고 있다.

법인세법 집행기준에서는 사용료소득과의 구분과 관련하여 설계용역대가를 지급하는 경우, 개발의 성공 여부에 따른 위험과 책임을 도입자가 부담하고 도입자가 개발에 소요되는 비용을 실제 부담하는 등의 경우에는 이를 사업소득으로 분류하고 있다.

이에 따라, 내국법인이 외국법인에게 내국법인의 부담과 책임으로 소프트웨어를 개발해줄 것을 의뢰하고 해당 소프트웨어에 대한 소유권 등 포괄적인 권리를 원시 취득하는 대가로 지급하는 대가는 법인세법 제93조에 따른 사용료소득에 해당하지 않는다.

법인세법 제93조【외국법인의 국내원천소득】

외국법인의 국내원천소득은 다음 각 호와 같이 구분한다.

8. 국내원천 사용료소득: 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보(이하 이 호에서 “권리등”이라 한다)를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리등을 양도함으로써 발생하는 소득. 이 경우 제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 조세조약에서 사용료소득으로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다.
- 가. 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함한다)의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리
- 나. 산업상·상업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우
- 다. 사용지(使用地)를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 “사용지 기준 조세조약”이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리[특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 “특허권등”이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다)

법인세법 집행기준 93-132-11【사용료소득과 인적용역소득의 구분 기준】

구 분	사용료소득	인적용역소득
① 개념	무형의 가치	신체를 통해 제공되는 노무, 기능 및 기술
② 원천지기준	사용지국 또는 지급지국	수행지국
③ 소득성격	창출된 가치에 대한 대가	서비스에 대한 대가
④ 제공자의 결과보증여부	결과에 대한 보증의무 없음	일정기간동안 용역 결과에 대해 보증의무 있음
⑤ 대가지급방법	해당 대가가 제공된 기술이나 공업소유권을 사용한 회수, 기간, 생산 또는 사용에 의한 이익에 대응해서 산정됨 창출된 가치를 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급됨	당해 용역에 대한 대가가 당해 용역 제공을 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 실제가액

구 분	사용료소득	인적용역소득
⑥ 설계용역대가의 경우	불특정인을 위하여 작성된 설계도면을 사용하고 지급하는 반복 사용 또는 복제권리의 대가	설계사가 제공하는 용역과 같이 정형화된 전문직업적용역(그 성질이 용역수행자가 통상적으로 보유하는 전문적인 지식 또는 특별한 기능을 활용하여 용역을 제공함)
	공개되지 않은 기술적 정보 즉 know-how가 포함된 도면	
	설계용역이 공개되지 않은 기술적 정보를 전수하는 경우와 같이 know-how를 제공하는 것일 경우에는, 설계도면의 납품을 통해서 이루어지더라도 사용료에 해당됨	설계사가 전문직업인으로서 지식을 활용하여 제작한 도면 개발에 소요되는 직·간접적 비용을 실제 부담한 경우
	용역의 상대적 가치가 큰 경우에는 사용료소득에 해당됨	개발의 성공여부에 따른 위험과 책임을 도입자가 부담하는 경우
⑦ 기타기술용역	특허권 등이나 know-how제공에 필연적으로 부수되는 용역대가	용역제공에 따른 인적·물적 비용으로 실제로 소요된 비용
⑧ 인적용역대가와 사용료가 혼합된 경우	인적용역 부분이 보조적이며 그 금액이 크지 않은 경우에는 전체를 사용료로 봄	인적용역 부분이 합리적으로 구분가능하고 그 인적용역 부분이 사용료의 보조적이 아니며 금액이 큼
⑨ 기계장치의 도입에 따른 설치, 제작, 조립운전을 위한 부수적인 도면		기계장치에 부수되는 단순한 설계도면은 인적용역임(단, 계약서상 기계 대가에 설치 및 조립, 도면, 시운전을 위한 비용이 포함된 경우에는 기계가액으로 봄)

2) 소프트웨어 대가의 조세조약 상 소득구분(OECD모델 기준)

OECD모델 조세조약 주석서는 컴퓨터소프트웨어에 대한 대가로 수취하는 지급금이 사용료소득으로 분류될 수 있는지 여부 판단은 어려운 문제라고 언급하면서, 그 중요성을 고려하여 주석서 제12조 문단 12항부터 17항까지 컴퓨터 소프트웨어 거래에서 사업소득과 사용료를 구분하는 내용을 다루고 있다.

OECD모델 조세조약 주석서 제12조 문단 10.2에서 기준에 존재하지 않는 디자인, 모델 및 기획의 개발을 위한 용역대가를 지금한 것은 사업소득에 해당하지만, 이미 개발된 기획의 저작권 소유자가 실질적인 추가 작업 없이 개발된 기획을 개선하거나 모방할 권리(누군가에게 부여한다면 저작권 소유자가 해당 기획의 사용권을 부여하고 받는 지급대가는 사용료라고 규정하고 있다.

또한, 컴퓨터 소프트웨어 이전을 포함한 거래에서 수취하는 대가의 성격은 계약 상 양수자가 프로그램 사용과 실행과 관련하여 취득한 권리의 성격에 좌우된다고 하였다. 예를 들어, 저작권상 부분적 권리의 취득대가가 프로그램 사용권의 허여대가인 경우, 라이선스 없이 이를 사용하는 것이 저작권 위반이 된다고 한다면 해당 대가는 사용료에 해당한다고 보았다.

3) 소프트웨어 국외 제공 시 원천징수세액 납부 및 외국납부세액 공제의 적용

내국법인이 소프트웨어를 국외 거래처에게 제공하는 경우라면 수취하는 대가가 현지 세법에 따른 원천징수 대상에 해당하는지, 그리고 원천징수세액을 공제한 금액을 국외 거래처로부터 수취했다면 원천징수세액이 법인세법 상 외국납부세액공제 대상에 해당하는지 판단해보아야 한다.

조세조약의 체약국(외국)에 고정사업장이 없는 내국법인이 소프트웨어를 체약국 소재 외국법인에게 제공하고 수취하는 대가가 사업소득에 해당한다면, 대다수의 조세조약의 경우 조세조약 체약국에 의한 조세로부터 면제된다. 즉, 외국법인 소재 국가에서 내국법인의 사업소득에 과세하지 않는다. 조세조약상 사업소득은 원천지국에 고정사업장이 없는 경우라면, 이중 과세 문제를 방지하기 위해서 거주지국(내국법인의 소재국가)에게만 과세권을 부여하고 있기 때문이다.

해당 소득이 사용료소득인 경우라면 조세조약에 따라 지급지 또는 사용지 기준으로 사용료소득 여부를 판단하여야 하며, 소득 지급자가 거주하는 국가(지급지 기준) 또는 사용료를 발생시키는 자산 등이 사용되는 국가(사용지 기준)의 원천 징수 대상에 해당한다.

외국납부세액공제는 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 원천지국과의 조세조약 및 원천지국의 법령에 따라 적정하게 납부된 세액에 한해 적용하는 것이므로, 소득 구분 판단 오류 등의 사유로 외국에서 적법하게 원천징수되지 아니한 경우 법인세법 제57조 1항에 따른 외국납부세액공제 대상이 될 수 없음에 유의하여야 한다.

서면-2023-국제세원-2888, 2023.10.18

홍콩 세법에 따라 원천징수한 세액이 「한·홍콩 조세조약」 등에 따라 적정하게 납부된 세액에 해당하는 경우 외국납부 세액공제를 적용 받을 수 있는 것임. 다만, 홍콩법인이 내국법인에 지급한 대가가 「한·홍콩 조세조약」 제12조에 따른 사용료소득에 해당하는지 여부는 사실판단 사항임

국제세원-178, 2012.04.13

베트남에 고정사업장을 가지고 있지 아니한 내국법인이 베트남 법인에 제품을 수출하고 받는 대가에 대하여 베트남 세법에 따라 원천징수된 세액이 「한·베트남 조세조약」 제7조에 따라 적정하게 납부된 세액에 해당하지 아니하는 경우에는 「법인세법」 제57조에 따른 외국납부세액공제를 적용 받을 수 없음

8.7 주식매수선택권 관련 세제(법인 및 개인)

(1) 법인세

1) 주식매수선택권 세무조정

기업회계기준의 주식선택권에 대응되는 개념으로 법인세법에서는 주식매수선택권을 규정하고 있으며, 주식선택권과 관련한 회계처리방법 등은 한국채택국제회계기준 제1102호(주식기준보상) 및 일반 기업회계기준 제19장(주식기준보상)에서 규정하고 있다.

주식기준보상거래란 회사가 재화나 용역을 제공받는 대가로 회사의 지분상품(주식 또는 주식선택권 등)을 부여하거나 회사의 주식이나 다른 지분상품의 가치에 기초하여 현금이나 기타자산으로 결제하는 거래를 말한다. 주식기준보상거래는 결제방식에 따라 다음과 같이 구분한다.

주식기준보상거래의 유형

구분	내용
주식결제형 주식기준보상거래	회사가 재화나 용역을 제공받는 대가로 회사의 지분상품(주식 또는 주식선택권 등)을 부여하는 주식기준보상거래
현금결제형 주식기준보상거래	회사가 재화나 용역을 제공받는 대가로 회사의 주식이나 다른 지분상품의 가치에 기초하여 현금이나 기타자산으로 결제하는 주식기준보상거래
선택형 주식기준보상거래	회사가 재화나 용역을 제공받고 그 대가를 지불하는 방법(현금결제방식 또는 주식결제방식)이 약정에서 정하는 바에 따라 회사 또는 재화나 용역 공급자의 선택에 의해 결정되는 주식 기준보상거래

주식매수선택권을 부여한 법인은 주식매수선택권의 공정가치를 측정하여 매년 주식보상비용을 인식하는 회계처리를 하며, 주식매수선택권 행사시에 자본으로 인식한 주식선택권 또는 부채로 인식한 장기미지급비용을 제거하는 회계처리를 하게 되는데, 법인세법상 주식보상비용의 손금산입 규속시기는 실제 주식을 발행하거나 현금을 지급하는 시점이므로, 매년 회계상 인식한 주식보상비용을 손금불산입하는 세무조정을 수행해야 한다.

주식매수선택권 부여 및 행사에 따른 법인세법상 세무조정 사항

구분	주식결제형	현금결제형
법인세법상 인식할 손금	주식보상비용	주식보상비용
귀속 사업연도	실제 주식을 발행한 사업연도	실제 현금을 지급한 사업연도
주식보상비용 세무조정	손금불산입 (기타)	손금불산입 (유보)
실제 행사시 세무조정	손금산입 (기타)	손금산입(△유보)

2) 주식매수선택권 부여법인에 대한 과세특례

「상법」 제340조의 2, 「벤처기업육성에 관한 특별법」 제16조의 3 또는 「소재·부품·장비산업 경쟁력 강화 및 공급망 안정화를 위한 특별조치법」 제56조에 따른 주식매수선택권(이하 “주식매수선택권”이라 한다), 「근로복지기본법」 제39조에 따른 우리사주매수선택권(이하 “우리사주매수선택권”이라 한다)이나 금전을 부여받거나 지급받은 자에 대한 다음 각 목의 금액은 손금산입이 가능하다. 다만, 해당 법인이 발행주식총수의 10% 범위에서 부여하거나 지급한 경우로 한정한다.

- ① 주식매수선택권 또는 우리사주매수선택권을 부여받은 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 해당 금액
 - (1) 약정된 주식매수시기에 약정된 주식의 매수가액과 시가의 차액을 금전 또는 해당 법인의 주식으로 지급하는 경우의 해당 금액
 - (2) 약정된 주식매수시기에 주식매수선택권 또는 우리사주매수선택권 행사에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우 그 주식의 실제 매수가액과 시가의 차액
- ② 주식기준보상으로 금전을 지급하는 경우 해당 금액

따라서, 상기의 요건에 따라 주식매수선택권을 부여한 법인은 실제 행사시점에 주식의 시가와 약정된 매수가액(또는 행사가액)의 차액을 손금에 산입하는 것이 가능하다.

3) 부당행위계산 부인규정의 적용배제

법인세법의 부당행위계산 부인규정에 따라 시가에 의하지 아니한 거래는 추가적인 과세대상이 되나, 주식매수선택권[상기 2)의 요건을 충족하는 주식매수선택권]의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도 또는 발행하거나 금전을 제공하는 다음과 같은 경우에는 부당행위계산 부인규정이 적용되지 않는다.

- ① 주식을 무상 또는 시가보다 낮은 행사가액으로 양도하는 경우
- ② 시가와 행사가액과의 차액을 금전으로 제공하는 경우
- ③ 시가보다 낮은 행사가액으로 신주를 발행·교부하는 경우

4) 법인세법 상 주식매수선택권 관련 사례

기획재정부 법인세제과-387, 2021.08.26

내국법인이 임직원의 자기주식교부형 주식매수선택권 행사에 따라 자기주식을 임직원에게 양도하는 경우 법인세법상 손금산입 대상 금액은 시가와 행사가액의 차액(행사차액)이며, 이때 자기주식을 행사가액에 양도한 것으로 보아 행사 차액과 같은 금액을 익금에 산입하지 않음

기획재정부 법인세제과-1204, 2020.09.04

내국법인이 임직원에게 신주발행형 주식매수선택권을 부여한 경우로서 약정된 주식매수 시기에 임직원이 주식매수선택권을 행사함에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우 행사시점의 시가와 행사가액의 차액을 손금에 산입하는 것임

서면인터넷방문상담팀-431, 2008.03.28

주식매수선택권의 행사일은 주식매수선택권을 부여받은 종업원 등이 창업법인 등에게 주식매수선택권의 행사를 청구한 날을 말하는 것이며, 당해 주식을 교부하는 때에 주식매수선택권 행사이익에 대한 근로소득세를 원천징수하는 것임

법인46012-1239, 2000.05.26

법인이 종업원에게 신주를 발행하는 방식으로 주식매수선택권을 부여하는 경우에는 법인세법 시행령 제88조 제1항의 규정에 의한 부당행위유형에 해당하지 아니하는 것임. 다만, 당해 주식매수선택권의 행사로 당해 법인의 주주인 법인이 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기함으로써 특수관계에 있는 종업원에게 이익을 분여한 경우에는 부당행위유형에 해당하는 것임

(2) 소득세

1) 주식매수선택권 행사이익에 대한 과세

법인의 임원 또는 종업원이 해당 법인으로부터 부여받은 주식매수선택권을 행사함으로써 얻은 이익(주식매수선택권 행사당시의 시가와 실제 매수가액의 차액)에 대해서는 그 성격에 따라 아래와 같이 근로소득 또는 기타소득으로 과세가 된다.

소득세법 집행기준 20-38-2【주식매수선택권 행사이익의 소득구분】

- ① 법인의 임원 또는 종업원이 해당 법인으로부터 부여받은 주식매수선택권(스톡옵션)을 해당 법인에서 근무하는 기간 중 행사함으로써 얻은 이익(주식매수선택권 행사 당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액)은 근로소득에 해당한다.
- ② 법인으로부터 퇴직 전에 주식매수선택권을 부여받은 거주자가 해당 법인과 고용관계가 없는 상태인 퇴직 후에 해당 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 기타소득에 해당한다.
- ③ 피상속인이 부여받은 주식매수선택권을 상속인이 행사하는 경우 해당 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익(「상속세 및 증여세법」에 따라 상속세가 과세된 금액을 차감한 것을 말한다)은 기타소득에 해당한다.

2) 주식매수선택권 행사로 취득한 주식의 처분 시 취득가액

주식매수선택권의 행사로 취득한 주식을 양도하는 경우에, 해당 개인에게 양도소득세 납세의무가 발생한다. 양도소득세의 과세대상이 되는 양도차익은 “양도가액 – 주식의 취득가액”으로 계산되는데, 주식매수선택권의 행사로 취득한 주식을 양도하는 경우에 주식의 취득가액은 실제 매수가액(행사가액)이 아닌 주식매수선택권을 행사하는 당시의 시가를 취득가액으로 함으로써, 양도차익이 과다하게 계산되는 것을 방지하고 있다.

3) 벤처기업 주식매수선택권 행사이익 과세특례

- ① 벤처기업 주식매수선택권 행사이익 비과세 특례 (조세특례제한법 제16조의2)

벤처기업의 임원 또는 종업원은 해당 벤처기업으로부터 2024년 12월 31일 이전에 부여받은 벤처기업의 주식매수선택권을 행사(퇴직 후 행사하는 것을 포함)함으로써 얻은 이익 중 연간 2억 원 이내의 금액에 대해서는 소득세를 과세하지 아니한다. 다만, 소득세를 과세하지 아니하는 벤처기업 주식매수선택권 행사이익의 벤처기업별 총 누적 금액은 5억 원을 초과하지 못한다.

그리고 상기의 비과세 특례의 대상이 되는 주식매수선택권은 「벤처기업육성에 관한 특별법」 제16조의 3에 따라 부여받은 주식매수선택권 및 「상법」 제340조의 2 또는 제542조의 3에 따라 부여받은 주식매수선택권(코넥스상장기업으로부터 부여받은 경우로 한정한다)으로 한정한다.

본 과세특례를 적용하고자 하는 경우, 원천징수의무자(주식매수선택권을 부여한 법인)는 비과세특례적용명세서를 벤처기업 주식매수선택권 행사일이 속하는 다음 연도 2월 말일까지 원천징수 관할 세무서장에게 제출해야 한다.

② 벤처기업 주식매수선택권 행사이익 납부 특례 (조세특례제한법 제16조의3)

벤처기업의 임원 또는 종업원은 해당 벤처기업으로부터 2024년 12월 31일 이전에 부여받은 벤처기업의 주식매수선택권을 행사함으로써 발생하는 주식매수선택권 행사이익에 대한 소득세를 다음에 따라 분할하여 납부할 수 있다. 다만, 주식매수선택권의 행사가격과 시가와의 차액을 현금으로 교부받는 경우에는 그러하지 아니하다.

- (1) 벤처기업 주식매수선택권 행사이익에 대하여 벤처기업 임원 또는 종업원이 원천징수의무자에게 납부특례의 적용을 신청하는 경우 소득세를 원천징수하지 아니한다.
- (2) 상기 (1)에 따라 원천징수를 하지 아니한 경우 벤처기업 임원 또는 종업원은 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 과세기간의 종합소득금액에 대한 종합소득과세표준 확정신고 및 확정신고 납부 시 벤처기업 주식매수선택권 행사이익을 포함하여 종합소득 과세표준을 신고하되, 벤처기업 주식매수선택권 행사이익에 관련한 소득세액으로서 분할납부세액(주식매수선택권 결정세액의 5분의 4에 해당하는 금액)은 제외하고 납부할 수 있다.

여기서 주식매수선택권의 결정세액은 다음 계산식에 따른 금액을 말한다.

해당 과세기간의 종합소득금액에 대한 결정세액 (-) 해당 과세기간의 종합소득금액에서 주식매수선택권 행사이익에 따른 종합소득금액을 제외하여 산출한 결정세액

- (3) 상기 (2)에 따라 소득세를 납부한 경우, 벤처기업 임원 또는 종업원은 주식매수선택권이 행사한 날이 속하는 과세 기간의 다음 4개 연도의 종합소득세 확정신고 및 확정신고납부 시 분할납부세액의 4분의 1에 해당하는 금액을 각각 납부해야 한다.

상기의 납부 특례의 대상이 되는 주식매수선택권은 「벤처기업육성에 관한 특별법」 제16조의 3에 따라 부여받은 주식매수선택권 및 「상법」 제340조의 2 또는 제542조의 3에 따라 부여받은 주식매수선택권으로 한정한다.

본 과세특례를 적용하고자 하는 경우, 벤처기업의 임원 또는 종업원은 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 달의 다음 달 5일까지 특례적용신청서를 원천징수의무자에게 제출해야 한다. 특례적용 신청서를 제출받은 원천징수의무자는 특례적용대상명세서를 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 추가로, 특례적용신청서를 제출한 벤처기업의 임원 또는 종업원은 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 과세기간의 종합 소득금액에 대한 종합소득과세표준 확정신고를 할 때 특례적용신청서의 사본을 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

③ 벤처기업 주식매수선택권 행사이익 과세 특례 (조세특례제한법 제16조의4)

벤처기업의 임원 또는 종업원이 「벤처기업육성에 관한 특별법」 제16조의3 제1항에 따라 2024년 12월 31일 이전에 해당 벤처기업으로부터 부여받은 주식매수선택권을 행사함으로써 행사이익에 대해서 과세특례를 신청한 경우에, 주식매수선택권 행사 시 소득세를 과세하지 않고, 향후 취득한 주식을 양도하는 시점에 양도소득세로 과세할 수 있다.

다만, 과세특례의 대상이 되는 주식매수선택권은 아래의 요건을 모두 갖추어야 한다.

(1) 벤처기업의 주식매수선택권으로서 다음의 요건을 모두 갖출 것

- ① 벤처기업이 주식매수선택권을 부여하기 전에 주식매수선택권의 수량, 매수가액, 대상자 및 기간 등에 관하여 주주총회의 결의를 거쳐 벤처기업의 임원 또는 종업원과 약정할 것
- ② 위 ①에 따른 주식매수선택권을 다른 사람에게 양도할 수 없을 것
- ③ 주주총회의 결의가 있는 날부터 2년 이상 해당 법인에 재임 또는 재직한 후에 주식매수선택권을 행사할 것. 다만 주식매수선택권을 부여받은 벤처기업의 임원 또는 종업원이 사망 또는 정년을 초과하거나 그 밖에 자신에게 책임 없는 사유로 퇴임 또는 퇴직한 경우에는 2년 재직요건을 적용하지 아니함

(2) 해당 벤처기업으로부터 부여받은 주식매수선택권의 행사일부터 역산하여 2년이 되는 날이 속하는 과세기간부터 해당 행사일이 속하는 과세기간까지 전체 행사가액의 합계가 5억 원 이하일 것

본 과세특례와 관련해서 주의할 점은, 본 조의 과세특례에 따라 주식매수선택권 행사이익에 대하여 소득세를 과세하지 아니한 경우에, 주식매수선택권을 발행한 법인은 행사시점에 주식의 시가와 약정된 매수가액(또는 행사가액)의 차액을 법인세법상 손금에 산입하는 것이 불가능하다는 것이다.

본 과세특례를 적용하고자 하는 경우, 벤처기업의 임원 또는 종업원은 특례적용신청서 및 주식매수선택권 전용계좌확인서를 주식매수선택권 행사일 전일까지 해당 벤처기업에 제출해야 한다. 특례적용신청서를 제출받은 벤처기업은 주식 매수선택권 행사로 지급하는 주식을 주식매수선택권 전용계좌로 입고하고, 특례적용대상명세서를 주식매수선택권을 행사한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

4) 소득세법 상 주식매수선택권 관련 사례

서면-2021-법령해석소득-3480, 2021. 8. 31.

「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조제1항에 따른 벤처기업(이하 '벤처기업')으로부터 주식매수선택권을 부여받았으나 이를 행사할 때 그 주식매수선택권의 부여법인이 벤처기업에 해당하지 않게 되었다 하더라도, 「조세특례제한법」 제16조의2, 제16조의3, 제16조의4에 규정된 각각의 요건을 충족한 경우라면 해당 특례를 적용받을 수 있는 것임.

8.8 M&A시 주주의 세무사항

(1) 지분 취득 시점의 세무사항 – 과점주주 간주취득세

1) 개요

지방세법은 부동산, 차량, 기계장비, 항공기, 선박, 입목, 광업권, 어업권, 양식업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 이용회원권 또는 요트회원권 등 지방세법에서 정하는 취득세 과세대상 자산을, 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수(改修) 등과 같이 지방세법에서 규정하는 취득으로 보는 사건을 통하여 취득하면 취득한 자에게 취득세 납세 의무를 부과하고 있다.

한편, 법인의 과점주주는 주주총회 의결권 행사 등을 통하여 해당 법인의 경영권을 행사할 수 있어 실질적으로 해당 법인의 재산을 직접 소유한 것과 다름없으므로, 지방세법은 새롭게 법인의 과점주주가 되는 경우와 과점주주의 지분율이 증가하는 경우 그 지분 비율만큼 당해 법인의 취득세 과세 대상 자산을 취득한 것으로 간주하여 취득세를 과세한다.

2) 과점주주의 개념

과점주주 간주취득세 납세 의무가 있는 과점주주는 주주 또는 유한책임사원 1명과 그의 특수관계인 중 해당 주주 또는 유한책임사원과 지방세법 시행령 제10조의 2의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자로서 그들의 소유주식 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들을 의미한다.

3) 과세표준액

과점주주 간주취득세의 과세표준액은 법인의 결산서와 그 밖의 장부 등에 따른 해당 법인의 취득세 과세대상 자산의 장부가액을 그 법인의 주식 또는 출자의 총수로 나눈 가액에 과점주주가 취득한 주식 또는 출자의 수를 곱한 금액으로 한다.

4) 세율

과점주주 간주취득세의 세율은 취득세 2%에 농어촌특별세 0.2%가 가산되어 합계 2.2%가 적용된다(차량은 농어촌특별세가 비과세되어 취득세만 부과됨). 만약 당해 법인의 취득세 과세대상 자산 중 골프장, 고급주택, 고급오락장, 고급선박 등의 중과세 대상 자산이 있으면 과점주주 간주취득세에도 중과세가 적용되며, 과점주주 간주취득세에는 법인 본점 또는 주사무소의 사업용부동산 등에 대한 중과세 규정은 적용되지 아니한다.

(2) 지분 처분 시점의 세무사항 ① – 개인주주의 양도소득세

1) 주식의 양도소득세 과세대상

법인주주가 주식 또는 출자지분(이하 “주식 등”)을 양도하는 경우에는 양도손익을 해당 사업연도의 소득금액에 포함하여 각 사업연도에 대한 법인세를 부담하는 것과 달리 개인주주가 주식 등을 양도하는 경우에는 양도차익에 대하여 양도소득세 납세의무를 부담한다. 양도소득세는 다른 종합소득과 합산되지 않고 별도로 과세되며, 이는 주식 등의 양도소득에도 동일하게 적용된다.

① 대주주의 정의

개인주주가 주식 등을 양도하는 경우 대주주 여부 및 거래 방식에 따라 양도소득세의 과세여부 및 적용세율이 달라진다. 대주주란 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재의 지분율 또는 시가총액 기준 중 어느 하나를 충족하는 자를 말하며, 지분율 또는 시가총액은 특수관계인을 합산하여 판단한다.

구분	코스피	코스닥	코넥스
지분율	1% 이상	2% 이상	4% 이상
시가총액	2024년 이전 양도: 10억 원 이상 2024년 이후 양도: 50억 원 이상 ¹		

② 과세대상

대주주의 경우에는 상장법인의 주식을 장내에서 양도하는 경우와 장외에서 양도하는 경우 모두 양도소득세 과세 대상이나, 대주주가 아닌 주주는 상장법인의 주식을 장내에서 양도하는 경우에는 양도소득세 과세 대상에 해당하지 않으며 장외 양도 시에만 양도소득세가 과세된다. 비상장법인 주식은 대주주 여부에 관계없이 모두 양도소득세 과세 대상에 해당한다.

구분	상장주식 장내거래	상장주식 장외거래	비상장주식
대주주	과세	과세	과세
대주주 이외	비과세	과세	과세

1 최초 세법 개정안에서 정부안이 수정된 상태로 국회에 제출하였으나, 아직 본회의 통과 전이므로 내용이 확정되지 않은 상태임

2) 양도소득세 세율

양도소득세의 세율은 주식 발행법인의 기업 규모에 따라 차등 적용된다. 대주주가 중소기업 주식을 양도하는 경우에는 과세표준 3억 원까지는 20%의 세율이 적용되며, 과세표준 3억 원 초과분에 대해서는 25%의 세율이 적용된다. 중소기업 외의 주식으로서 1년 이상 보유하고 양도하는 경우에는 중소기업 주식과 동일하게 과세표준 3억 원까지는 20%, 과세표준 3억 원 초과분에 대해서는 25%의 세율이 적용되나, 1년 미만 보유하고 양도하는 경우에는 30%의 단일세율이 적용된다.

이때, 중소기업이란, 중소기업기본법에 의한 중소기업을 말하며 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재를 기준으로 판단한다(다만, 신설법인은 주식 양도일 현재를 기준으로 판정). 주식의 양도 시 적용되는 양도소득세율을 요약하면 다음과 같다(아래 세율에 양도소득세의 10%인 지방세를 별도로 신고·납부하여야 함).

구분	세율		
중소기업	대주주		20%(과세표준 3억 초과분 25%)
	대주주 외		10%
중소기업 이외	대주주	1년 미만 보유분	30%
		1년 이상 보유분	20%(과세표준 3억 초과분 25%)
해외주식	대주주 외		20%
	중소기업		10%
	그 밖의 주식		20%

(2) 지분 처분 시점의 세무사항 ② - 증권거래세

1) 증권거래세 과세대상

법인주주 또는 개인주주가 주권 또는 지분(이하, “주권 등”)을 양도하는 경우에는 양도가액에 대하여 증권거래세 납세 의무를 부담한다. 이때, 주권이란 상법 또는 특별한 법률에 의하여 설립된 법인의 주권 또는 외국법인이 발행한 주권으로서 국내 증권시장 등에 상장된 것을 의미하며, 지분이란 상법에 따라 설립된 합명회사, 합자회사, 유한책임회사 및 유한회사의 사원의 지분을 의미한다.

증권거래세법상 양도란, 계약 상 또는 법률상의 원인에 의하여 유상으로 소유권이 이전되는 것을 의미하며, 따라서, 상속·증여 등 무상이전의 경우는 과세대상에 해당하지 않는다. 또한, 외국증권시장에 상장된 주권 등을 양도하는 경우나 외국증권시장에 주권 등을 상장하기 위하여 인수인에게 주권 등을 양도하는 경우에는 증권거래세를 과세 대상에서 제외한다.

한편, 증권시장에서 양도되는 주권을 계좌 간 대체로 매매결제하는 경우와 금융투자협회가 비상장 주권의 장외매매거래에 대한 업무를 수행하는 경우, 또는 금융투자업자가 주권 등의 매매·위탁매매 또는 매매의 중개나 대리를 하는 경우에는 각각 한국예탁결제원 또는 금융투자업자가 납세의무자로서 증권거래세를 거래장수하므로 양도자가 증권거래세 신고·납부 의무를 부담하지 않는다.

또한, 국내사업장을 가지고 있지 아니한 비거주자 또는 외국법인이 주권 등을 금융투자업자를 통하여 아니하고 양도하는 경우에는 양수인이 납세의무자로서 증권거래세를 신고·납부하여야 한다.

2) 증권거래세 세율

비상장법인의 주식 양도 또는 상장법인 주식의 장외 양도에 대해서는 2021년부터 2022년까지는 0.43%의 세율이 적용되었으나, 2023년부터는 0.35%의 세율이 적용된다. 한편, 증권시장에서 거래되는 상장법인 주식에 대해서는 다음과 같은 탄력세율이 적용된다.

구분	2021년~2022년	2023년	2024년	2025년 이후
유가증권시장 장내양도	0.08%	0.05%	0.03%	0%
코넥스시장 장내양도		0.01%		
코스닥시장 장내양도	0.23%	0.2%	0.18%	0.15%
금융투자협회 내 양도				

8.9 기타 IT업종 세무이슈

(1) 특수관계인 거래 시 유의사항

1) IT solution 제공 용역의 이익률

성격이 유사한 용역을 제3자 및 다수의 특수관계인에게 제공하는 법인의 경우, 각 거래별 이익률에 상당한 차이가 발생하는 경우에는 부당행위계산 부인 규정을 적용받을 수 있으므로 유의하여야 한다.

법인세법은 내국법인의 행위가 특수관계인과의 거래로 인해서 해당 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되면, 그 법인의 행위와 관계없이 그 법인의 각 사업연도 소득 금액을 계산하도록 정하고 있다. 법인의 행위가 조세의 부담을 부당하게 감소시켰는지 판단하는 기준은 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격인 “시가”이며, 법인세법은 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격을 시가로 보도록 정하고 있다.

용역대가의 저가 여부와 관련하여 특수관계회사에 항공유를 급유함에 있어 급유량 등에 따른 합리적인 기준 없이 일률적으로 정해진 요율에 의해 타거래처보다 저가로 공급한 것은 부당행위계산 부인대상이라고 판단한 사례(심사부가98-0790, 1999.03.12)와 같이 제3자 및 특수관계인에게 유사 용역 제공 시 거래에서 발생하는 이익률의 차이가 상당할 경우에는 부당행위계산 부인 규정 상 조세를 부당히 감소시킨 경우로 볼 위험이 있다.

다만, 법인세법의 부당행위계산부인을 적용할 때 법인과 특수관계인 사이의 거래행위가 경제적 합리성을 무시한 비정상적인 것인지 여부를 판단함에 있어서 당해 거래행위의 대가관계만을 따로 떼어내어 단순히 특수관계인 외의 자와의 거래형태가 통상적인 거래가 아니라 하여 바로 경제적 합리성이 없다고 볼 것이 아니라 거래행위의 제반사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 것인지 여부에 따라 판단하여야 할 것이므로(대법원2007두9198, 2007.7.27.), 제3자 및 특수관계인 거래 간에 이익률의 차이가 존재한다면 구조 및 용역의 구체적 내용의 차이 등 거래별로 이익률이 차이가 나는 사유가 경제적 합리성이 있는지 사전적인 검토가 필요하다.

심사부가98-0790, 1999.03.12

특수관계회사에 항공유를 급유함에 있어 급유량 등에 따른 합리적인 기준 없이 일률적으로 정해진 요율에 의해 타거래처보다 저가로 공급한 것은 부당행위계산 부인대상임

【문서번호】법인46012-3363, 1993.11.05 키워드맵

【제목】항만시설관리권을 가진 법인이 주주인 법인에게 낮은 부두사용료를 받을 시 부당행위계산 부인 대상임

법인세법 제52조【부당행위계산의 부인】

① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당행위계산”이라 한다)과 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산한다. (2018. 12. 24. 개정)

법인세법 시행령 제88조【부당행위계산의 유형 등】

① 법 제52조 제1항에서 “조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2011. 6. 3. 개정)

6. 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우.

다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외한다. (2009. 2. 4. 개정)

③ 제1항 제1호·제3호·제6호·제7호 및 제9호(제1항 제1호·제3호·제6호 및 제7호에 준하는 행위 또는 계산에 한한다)는 시가와 거래가액의 차액이 3억 원 이상이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용한다. (2007. 2. 28. 신설)

2) 특수관계인 용역대가 산정 시 청구대상 용역원가

특수관계인 간 용역 거래 시 해당 거래와 관련하여 발생하는 직접비 및 간접비에 일정 수준의 마진을 가산하여 정산하는 방식으로 거래하는 경우가 있다. 특수관계인과 청구대상 직접비, 간접비에 일정 마진을 가산하는 방식으로 용역대가를 산정하는 계약을 하고 있다면, 계약 상 열거된 직접비 또는 간접비가 청구대상에서 누락되지 않도록 주의해야 한다. 또한 계약 상 열거된 직접비 또는 간접비가 해당 용역을 제공하기 위해 발생하는 비용이 맞는지 관련성에 대한 검토가 필요하며, 추가로 동일한 정산 방식을 적용하는 제3자 거래가 있다면 이와 특수관계인 간 거래를 비교하여 정산대상의 차이는 없는지 살펴보아야 할 것이다.

3) 계약 상 업무 범위 이상의 용역 제공

제3자 및 특수관계인과의 거래에서 계약서에는 기재되어 있지 않지만, 업무범위를 초과하는 용역을 제공해주는 경우가 있을 수 있다. 제3자 및 특수관계인에게 용역을 공급할 때 업무범위를 초과하여 추가로 제공한 용역이 거래관행 상 통상적으로 부수되는 것이라면 매출에 누리로 인정받을 수 있을 것이지만, 이에 해당하지 않을 경우 제3자와의 거래에서는 기업업무추진비 의제의 문제, 특수관계인과의 거래에서는 부당행위계산 부인 문제가 발생할 수 있다.

부당행위계산부인 규정의 취지가 경제적 합리성을 무시하고 조세 부담 측면에서 부당한 것으로 보이는 조세회피행위를 방지하고자 하는 것임을 감안한다면, 특수관계인에게 별도의 대가를 수취하지 않고 추가적인 용역을 제공하는 행위가 제3자 거래에 대비하여 경제적 합리성이 결여된 비정상적인 거래로 간주되어 문제가 될 가능성이 높으므로 특수관계인과 거래 시 유의하여야 한다.

8.10 2025년 세법 개정

정부는 2025년 7월 31일 '2025 세제 개편안'을 발표하고 8월 26일 국무회의에서 확정하고 국회에 제출하였다. 위의 세제 개편안은 일부 수정을 거쳐 12월 2일 국회 본회의를 통과하였으며, IT 업종에 적용될 수 있는 세법 개정 내용은 다음과 같다.

항목	개정 전	개정 후																																																																				
법인세율 환원 (법인세법 §55①)	<p>(일반법인)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>과 표</th> <th>세 율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0~2억 원</td> <td>9%</td> </tr> <tr> <td>2~200억 원</td> <td>19%</td> </tr> <tr> <td>200~3,000억 원</td> <td>21%</td> </tr> <tr> <td>3,000억 원 초과</td> <td>24%</td> </tr> </tbody> </table>	과 표	세 율	0~2억 원	9%	2~200억 원	19%	200~3,000억 원	21%	3,000억 원 초과	24%	<p>■ 법인세율 상향 조정</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>과 표</th> <th>세 율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0~2억 원</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>2~200억 원</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>200~3,000억 원</td> <td>22%</td> </tr> <tr> <td>3,000억 원 초과</td> <td>25%</td> </tr> </tbody> </table> <p>〈적용시기〉 '26.1.1 이후 개시하는 사업연도부터 적용</p>	과 표	세 율	0~2억 원	10%	2~200억 원	20%	200~3,000억 원	22%	3,000억 원 초과	25%																																																
과 표	세 율																																																																					
0~2억 원	9%																																																																					
2~200억 원	19%																																																																					
200~3,000억 원	21%																																																																					
3,000억 원 초과	24%																																																																					
과 표	세 율																																																																					
0~2억 원	10%																																																																					
2~200억 원	20%																																																																					
200~3,000억 원	22%																																																																					
3,000억 원 초과	25%																																																																					
통합고용세액공제 개편 (조특법 §29의8, 조특령 §26의8)	<p>■ 공제대상</p> <p>상시근로자* 증가분</p> <p>* 근로계약기간 1년 이상</p> <p>■ 공제액</p> <p>상시근로자 증가인원* × 1인당 세액공제액</p> <p>* 전체 고용 증가분에 대해 공제 적용</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="3">구분</th> <th colspan="4">1인당 공제액 (단위:만 원)</th> </tr> <tr> <th colspan="2">중소(3년)</th> <th>중견 (3년)</th> <th>대 (2년)</th> </tr> <tr> <th>수도권</th> <th>지방</th> <th></th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>우대*</td> <td>1,450</td> <td>1,550</td> <td>800</td> <td>400</td> </tr> <tr> <td>기본</td> <td>850</td> <td>950</td> <td>450</td> <td>-</td> </tr> </tbody> </table> <p>■ 사후관리</p> <p>공제 후 2~3년간 고용유지 의무</p> <ul style="list-style-type: none"> - 감소 시 공제액 상당분 추징 - 감소한 과세연도부터 전액 공제 배제 	구분	1인당 공제액 (단위:만 원)				중소(3년)		중견 (3년)	대 (2년)	수도권	지방			우대*	1,450	1,550	800	400	기본	850	950	450	-	<p>■ 공제대상</p> <p>상시근로자* 증가분</p> <p>* 실제 근로기간 1년 이상</p> <p>■ 공제액</p> <p>상시근로자 증가인원* × 1인당 세액공제액</p> <p>* 최소고용증가인원수 초과분에 대해서만 공제 적용</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="3">구분</th> <th colspan="4">1인당 공제액 (단위:만 원)</th> </tr> <tr> <th colspan="2">중소(3년)</th> <th>중견 (3년)</th> <th>대 (2년)</th> </tr> <tr> <th>수도권</th> <th>지방</th> <th></th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="3">우대*</td> <td>1년차</td> <td>700</td> <td>1,000</td> <td>500</td> <td>300</td> </tr> <tr> <td>2년차</td> <td>1,600</td> <td>1,900</td> <td>900</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>3년차</td> <td>1,700</td> <td>2,000</td> <td>900</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td rowspan="3">기본</td> <td>1년차</td> <td>400</td> <td>700</td> <td>300</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>2년차</td> <td>900</td> <td>1,200</td> <td>500</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>3년차</td> <td>1,000</td> <td>1,300</td> <td>500</td> <td>-</td> </tr> </tbody> </table> <p>■ 사후관리</p> <p>고용 유지 시 더 높은 공제혜택을 부여하는 방식으로 사후관리 전환</p> <ul style="list-style-type: none"> - 고용증가분 중 감소분에 한정하여 공제 배제 <p>〈적용시기〉 '26.1.1 이후 개시하는 과세연도를 최초 공제연도로 하여 통합고용세액공제를 신청하는 분부터 적용</p>	구분	1인당 공제액 (단위:만 원)				중소(3년)		중견 (3년)	대 (2년)	수도권	지방			우대*	1년차	700	1,000	500	300	2년차	1,600	1,900	900	500	3년차	1,700	2,000	900	-	기본	1년차	400	700	300	-	2년차	900	1,200	500	-	3년차	1,000	1,300	500	-
구분	1인당 공제액 (단위:만 원)																																																																					
	중소(3년)		중견 (3년)	대 (2년)																																																																		
	수도권	지방																																																																				
우대*	1,450	1,550	800	400																																																																		
기본	850	950	450	-																																																																		
구분	1인당 공제액 (단위:만 원)																																																																					
	중소(3년)		중견 (3년)	대 (2년)																																																																		
	수도권	지방																																																																				
우대*	1년차	700	1,000	500	300																																																																	
	2년차	1,600	1,900	900	500																																																																	
	3년차	1,700	2,000	900	-																																																																	
기본	1년차	400	700	300	-																																																																	
	2년차	900	1,200	500	-																																																																	
	3년차	1,000	1,300	500	-																																																																	

항목	개정 전	개정 후
임시투자세액공제 적용기한 종료 (조특법 §24①)	<ul style="list-style-type: none"> 중소·중견기업의 시설투자에 대해 통합투자세액공제 대비 한시적으로 높은 세액공제율 적용 	<ul style="list-style-type: none"> 적용기한 종료
웹툰콘텐츠 제작비용 세액공제 신설 (조특법 §25의8, 조특령 §22의12, 조특칙 §13의11 신설)	<ul style="list-style-type: none"> 웹툰콘텐츠 제작비용에 대해 소득세·법인세 세액공제 <p>(대상콘텐츠) 「만화진흥법」상 웹툰* 및 디지털만화**</p> <p>* 정보통신망에 유통하기 위하여 정보통신망에서 제작된 만화</p> <p>** 종이 등 유형물에 그려진 만화를 디지털파일 형태로 가공·처리하고 디스크 등의 디지털매체나 정보통신망을 통하여 이용자에게 제공하는 만화</p> <p>(대상자) 「만화진흥법」상 만화사업자*로 웹툰 및 디지털만화의 실질적인 제작을 담당하는 자</p> <p>* 만화를 기획·개발·제작·생산 또는 유통하거나 그와 관련된 서비스제공자</p> <p>(공제비용) 기획·제작 인건비, 원작소설 저작권사용료, 웹툰 제작 프로그램 사용비 등 웹툰 및 디지털만화 제작에 소요되는 비용</p> <p>(제외비용) 정부 지원액, 홍보비 등 간접비용 등</p> <p>(공제시기) 정보통신망에 공개된 날이 속하는 과세연도</p> <p>(공제율) 10%(중소: 15%)</p> <p>(적용기한) '28.12.31.</p> <p>〈적용시기〉 '26.1.1 이후 발생하는 비용 분부터 적용</p>	
AI 우수인력 등 국내 복귀 소득세 감면 적용기한 연장 (조특법 §18의3)	<ul style="list-style-type: none"> 내국인 우수 인력 국내복귀시 소득세 감면 <p>(대상) 자연·이공·의학계 박사 학위 소지 내국인으로서 관련 외국대학·연구기관 등에서 5년 이상 근무한 자</p> <p>(취업기관) 연구기관 등*</p> <p>* 기업부설연구소, 정부출연연구기관, 대학 등</p> <p>(감면율) 10년간 50%</p> <p>(적용기한) '25.12.31.</p>	<ul style="list-style-type: none"> 적용기한 연장 <p>(적용기한) '28.12.31</p>

Contacts

TMT 산업 Leader

정재국 Partner
02-709-0980
jae-kook.jung@pwc.com

IT solution 산업 전문가

강찬희 Partner
02-3781-3171
chan-hwi.kang@pwc.com

김기원 Partner
02-3781-9375
kiwon.kim@pwc.com

최윤수 Partner
02-709-8773
yoon-su.choi@pwc.com

조향민 Director
02-3781-1406
hang-min.cho@pwc.com

어연 Senior Manager
02-3781-9204
yeon.eo@pwc.com

김기호 Senior Manager
02-709-0417
kiho.k.kim@pwc.com



삼일회계법인

삼일회계법인의 간행물은 일반적인 정보제공 및 지식전달을 위하여 제작된 것으로, 구체적인 회계이슈나 세무이슈 등에 대한 삼일회계법인의 의견이 아님을 유념하여 주시기 바랍니다. 본 간행물의 정보를 이용하여 문제가 발생하는 경우 삼일회계법인은 어떠한 법적 책임도 지지 아니하며, 본 간행물의 정보와 관련하여 의사결정이 필요한 경우에는, 반드시 삼일회계법인 전문가의 자문 또는 조언을 받으시기 바랍니다.

S/N: 2512A-RP-154

© 2025 Samil PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to Samil PricewaterhouseCoopers or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.

samil.com