

세무회계저널
제15권 제2호 2014년 4월 pp.179~205
한국세무학회

K-IFRS하에서의 회계법인별 견해 차이에 관한 사례연구

- 수익인식 및 법인세 관련 항목을 중심으로 -

송문섭* · 김기영**

<요 약>

2007년 K-IFRS 도입과 관련한 로드맵이 발표된 이후 많은 기업들은 기존 우리나라의 기업회계기준(K-GAAP)에서 K-IFRS로의 재무보고체계 전환을 준비하면서 수많은 질문에 부딪히게 되었다. 과거 K-GAAP 하에서는 금융감독원과 회계기준원이 질의회신이나 예규 등을 통하여 구체적인 상황에 부합하는 회계처리방법을 제시하였으나, 국제재무보고기준해석위원회(International Financial Reporting Interpretation Committee)에서 발표한 해석은 고작 20개에 불과하여 이러한 구체적인 회계처리방법을 기업들이 획득하는 것은 거의 불가능해졌다. 이러한 상황에서 기업들은 K-IFRS로의 전환을 거부할 수도 없는 입장이었으므로 회계기준에서 명확하게 설명하지 않는 항목들에 대한 논의는 소위 말하는 Big 4 회계법인을 중심으로 하는 민간 영역에서의 논의와 금융감독원과 회계기준원을 포함하는 공적 영역과의 공동논의로 이루어져 왔다.

본 연구는 Big 4 회계법인을 중심으로 하는 민간영역에서 이루어진 K-IFRS 관련 기준적용에 관한 회계법인 별 견해차이를 살펴보고, 그러한 견해차이가 재무제표에 미치는 영향을 사례로서 살펴보았다. 이는 기준해석에 관한 견해의 차이를 반영하는 것으로서 그러한 해석의 옳고 그름을 논하는 것이 아니라 동일한 사안에 대하여 회계기준에서 명확하게 설명하지 않고 있는 부분에 대한 해석의 차이가 존재할 수 있음을 보여주기 위함이다.

본 연구에서는 기업들의 회계처리방법 선택과 감독기구의 입장정리에 영향을 미쳤을 것으로 보이는 회계법인의 견해차이에 대하여 살펴봄으로써 K-IFRS에서 명확하게 규정하지 않은 부분에 대한 논리적 배경과 재무제표에 미치는 영향을 파악할 수 있게 하였다. 아울러 본 연구에서는 K-IFRS도입 초기부터 최근까지 각 회계법인간의 견해차이에 대하여 살펴봄으로써 각 회계법인으로부터 회계감사를 받은 기업들의 재무제표에 어떠한 견해가 반영되었는지를 간접적으로 살펴볼 수 있는 단초를 제공하였다.

* 삼일회계법인 상무, mssong@samil.com, 010-8979-6746, 주저자

** 명지대학교 경영대학 부교수, kykim@mju.ac.kr, 010-3711-6696, 교신저자

“이 논문은 2006년도 명지대학교 신임교수연구비 지원사업에 의하여 연구되었음”

K-IFRS는 많은 기준서와 해석서로 구성되어 있으나, 본 연구에서는 수익인식 및 법인세분야에서의 회계법인간 견해차이만을 분석하였다. 그러나 이러한 분야 외에도 많은 분야에서 각 회계법인의 견해차이가 존재할 수 있으며, 이는 추가적인 연구주제가 될 수 있을 것이다.

각 회계법인의 견해차이는 나름대로 그 이론적인 배경을 갖추고 있으며, 세계적인 네트워크를 가지고 있는 대형회계법인이 회계시장을 선도하는 역할을 하고 있는 것을 고려할 때 각 회계법인이 견지하고 있는 견해를 향후 어떻게 조율하느냐가 세계 단일의 고품질 회계기준을 많은 국가에서 사용하게 하는 원동력이 될 수 있다는 점에서 이에 대한 연구는 의의가 있다 할 것이다.

〈주제어〉 K-IFRS, 회계법인, 견해차이, 수익, 법인세

I. 서 론

2011년에 우리나라에 의무 도입된 한국채택국제회계기준(이하 “K-IFRS”)는 알려진 바와 같이 원칙중심의 회계기준이다. 원칙중심의 회계기준은 구체적인 회계처리에 대한 상세한 지침을 제공하지 않기 때문에 경영자에게 지나친 재량권을 허용하게 되어 회계의 질이나, 비교가능성을 저해한다는 연구들이 있다¹⁾. 이러한 연구들은 대체로 회계기준이 허용하고 있는 여러 가지 선택 가능한 대안 중에서 경영자에게 가장 유리한 대안을 경영자가 택할 것이라는 가설에 따라 전개되었다. 실제 이러한 연구들의 실증결과는 이러한 상황을 잘 나타내고 있기도 하다.

최근 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board, 이하 “IASB”)는 이러한 선택 가능한 대안들을 줄이는 방향으로 국제재무보고기준(International Financial Reporting Standards, 이하 “IFRS”)을 개정하고 있으며, 이는 고품질의 전 세계 단일 회계기준의 구현이라는 IASB의 목표와도 일치하는 방향이다. 그러나 회계기준에서 허용한 선택 가능한 대안들을 줄인다고 해서 경영자의 재량권이 사라질 것이라고 예단하기는 쉽지 않다. 그 이유는 IFRS가 가지고 있는 원칙중심의 회계기준이라는 특성에서 찾을 수 있다. 예를 들어, 건설계약과 관련한 계약 수익과 계약원가는 보고기간 말 현재 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식하여야 한다는 원칙 아래, 계약원가에 전기 진행률과 당기 진행률의 차이를 곱하여 계산된 금액을 당기 계약원가로 하여야 한다는 해석과 진행률 산정방식에 불구하고 당기 계약원가는 실제 발생원가로 처리하여야 한다는 해석이 있다. 이처럼 기준서를 해석하는 데 차이가 존재하며 그 차이로 인해 재무제표를 작성하는데 경영자가 재량권이 있을 수 있는 것이다.

2007년 K-IFRS도입과 관련한 로드맵이 발표된 이후 많은 기업들은 기존 우리나라의 기업회계기준(이하 “K-GAAP”)에서 K-IFRS로의 재무보고체계 전환을 준비하면서 수많은 질문에

1) IFRS의 자발적 도입기업에서 회계의 질이 증가하고, 비교가능성이 향상되었다는 연구도 상당수 있다. 이러한 연구로는 Barth et al. (2008), De Franco et al. (2011), Yip and young (2012) 등의 연구가 있다.

봉착하게 되었다. 과거 K-GAAP 하에서는 금융감독원과 회계기준원이 질의회신이나 예규 등을 통하여 구체적인 상황에 부합하는 회계처리방법을 제시하였으나, 국제재무보고기준해석위원회(International Financial Reporting Interpretation Committee, 이하 “IFRIC”)에서 발표한 해석은 고작 20개에 불과하여 기업들이 회계처리방법을 구체적으로 얻을 수 있는 것은 거의 불가능해졌다. 이러한 상황에서 기업들은 K-IFRS로의 전환을 거부할 수도 없는 입장이었으므로 회계기준에서 명확하게 설명하지 않는 항목들에 대한 논의는 소위 말하는 Big 4 회계법인²⁾을 중심으로 하는 민간 영역에서의 논의와 금융감독원과 회계기준원을 포함하는 공적 영역과의 공동논의로 이루어져 왔다.

본 연구는 Big 4 회계법인을 중심으로 하는 민간영역에서 이루어진 K-IFRS 관련 기준적용에 관한 회계법인 별 견해 차이를 정리하고, 그러한 견해차이가 재무제표에 미치는 영향을 사례로서 살펴보고자 한다. 이는 해석의 옳고 그름을 논하는 것이 아니라 동일한 사안에 대하여 회계기준에서 명확하게 설명하지 않고 있는 부분에 대한 해석의 차이가 존재할 수 있음을 보여주기 위함이다. 본 연구에서는 해석 차이가 존재할 수 있는 기준 중에 수익인식 및 법인세 관련 부분에 대해서 회계법인 별 견해 차이에 관하여 중점적으로 살펴보고자 한다.

대부분의 K-IFRS의 도입과 관련한 사례연구 및 회계처리연구들은 개별 기업의 특정 회계처리가 기존의 K-GAAP과 어떠한 차이가 있는지를 주로 살펴보았다. 본 연구는 실제 Big 4 회계법인이 논의하였던 주제들 중 각 회계법인의 견해가 서로 다른 항목들을 살펴봄으로써 좀 더 자세하고 현실적인 주제들을 다룬다. 본 연구를 통하여 제시되는 사례들은 실제 기업들의 입장에서 외부감사인과의 마찰을 일으키는 요인이 되기도 하고, 외부감사인 교체 시 고려요소가 되기도 할 것이다. 아울러 금융감독원과 같은 감독기관 입장에서는 이러한 사례들에 대한 해석에 따라 기업이나 외부 감사인에 대한 감독방향을 결정할 수 있기 때문에 어떠한 입장을 견지할 것인가를 선택하는데 도움이 될 수 있을 것이다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서 K-IFRS 도입과 관련한 선행 사례연구 및 회계처리연구들을 살펴보고, 제Ⅲ장에서 수익인식 및 법인세 관련 분야에 있어서의 회계법인 별 견해 차이를 살펴보고 제Ⅳ장에서 결론을 맺는다.

Ⅱ. 선행 사례연구

K-IFRS에 관한 사례연구들은 크게 보면 두 가지의 연구흐름으로 정리할 수 있다. 하나는 각 기업이 K-IFRS를 도입하는 과정에서 고려해야 할 사항이 무엇인지와 어떤 항목들이 영향을

2) 전 세계적인 네트워크를 구축하고 있는 4개의 대형회계법인(Deloitte, Ernst & Young, KPMG 및 PwC)으로서 우리나라에서는 이들 전 세계적인 네트워크를 구축하고 있는 대형회계법인과 제휴된 4개의 회계법인(영문 순서대로 안진회계법인, 한영회계법인, 삼정회계법인, 삼일회계법인)을 말한다.

받는지를 살펴본 연구들이며, 다른 하나는 각 기준서가 구체적으로 적용될 때 달라지는 회계처리에 대해 분석하고 이것이 개별 기업의 재무제표에 미치는 영향을 살펴 본 연구들이다.

먼저 K-IFRS 도입과정에서 개별 기업이 고려해야 할 사항과 조정 항목에 대한 연구들은 K-IFRS 조기 도입 기업을 대상으로 연구되었다. 박선영 등(2010)은 STX펜오션의 2005년 IFRS 도입 시 고려되었던 조정항목에 대한 내용을 구체적으로 살펴보고, 김정옥(2010)은 KT&G의 K-IFRS 조기도입과 관련하여 경영진의 의지, 기업조직의 정비 및 전문 인력의 확충과 회계시스템의 구축이 필요하다고 설명하였으며, 전준구 등(2010)은 2010년에 K-IFRS를 조기 도입한 한국전력그룹의 사례에서 새로운 회계기준의 도입에 경영진의 의지와 전문 인력의 교육이 특히 중요하다고 설명하였다. 이러한 연구들은 기업들이 K-IFRS를 도입할 때 조정하는 개별 항목에는 어떠한 것이 있는지, 그리고 K-IFRS를 잘 도입하기 위하여 기업에 있어서의 중요한 요소는 무엇인가를 살펴 본 연구들이다.

다음으로 K-IFRS의 구체적인 회계처리에 대한 연구들은 2009년 후반부터 조기 도입한 기업을 중심으로 등장하기 시작하였다. 박경호 등(2009)은 외항해운기업의 사례를 통하여 K-IFRS 도입에 근거한 기능통화 회계제도의 도입이 외항해운업 및 유사한 업종을 영위하고 있는 기업들의 실질적인 경영성과와 재무상태를 보고하는데 기여할 수 있음을 제시하였다. 김한수 등(2010a)은 2010년에 IASB가 발표한 리스회계처리에 대한 공개초안에 따라 우리나라 양대 항공사의 운용리스를 자본화한 후 재무상태와 경영성과를 비교하여 개별기업의 리스정책과 운용리스기간의 경과에 따라서 재무비용과 경영성과가 큰 영향을 받을 수 있다는 것을 보여주었다. 김한수 등(2010b)은 지에스건설과 현대산업개발의 분양공사를 진행기준에서 완성기준으로 변경할 때 재무상태와 경영성과에 미치는 영향을 분석하고, 분양공사의 비중에 따라서 재무상태와 경영성과가 크게 변경될 수 있음을 보여주었다. 강선민(2010)은 K-IFRS 조기도입기업과 도입준비기업의 종업원퇴직급여 사례분석을 통하여 여러 가지 보험수리적가정이 재무상태에 영향을 미칠 수 있음을 살펴보았다. 광수근 등(2011)은 유진기업의 하이마트 인수와 관련하여 발생한 영업권의 회계처리사례연구에서 영업권과 관련한 회계처리의 차이로 인하여 K-IFRS 도입시 재무제표에 미치는 영향이 중대할 수 있다는 사실을 설명하였다. 권수영 등(2011)은 B통신기업의 사례분석을 통하여 사업결합시 발생할 수 있는 매수가격배분(Purchase Price Allocation : PPA)을 수행하기 위하여 고객관련 무형자산과 마케팅관련 무형자산의 식별과정과 평가과정을 중심으로 분석하면서, K-IFRS의 도입으로 인하여 무형자산의 적절한 평가가 재무제표에 미치는 영향이 중요할 것이라고 판단하였다. 박성종 등(2011)은 상호저축은행의 대손충당금 설정과 관련하여 추정손실모형을 사용하던 K-GAAP과 발생손실모형을 사용하는 K-IFRS의 규정차이로 인하여 재무제표에 미치는 영향이 중요할 수 있음을 보여주었다. 박성진 등(2011)은 에너지기업이 K-IFRS를 도입하는 경우 세무조정 및 과세소득에 미치는 영향을 이론적으로 살펴보고 K-IFRS 도입시 예상될 수 있는 문제점을 도출하여 향후 법인세법 개정방안을 제시하였다. 손혁 등(2011)은 사업결합시의 발생하는 영업권의 손상차손 인식과 관련하여 경영자의 재량권이 남용

되어 이익조정 수단으로 사용될 가능성이 있음을 지적하고, 영업권 손상검사와 관련한 향후 과제를 제시하였다. 안태식 등(2011)은 K-IFRS의 도입이 통신 산업의 수익인식기준에 미치는 영향을 6가지 수익창출활동으로 구분하여 검토하고 관련 예시를 제시하였다. 정운오 등(2011)은 K-IFRS 조기도입기업을 대상으로 법인세부담액이 유의적으로 변하는지 조사하고 K-IFRS를 조기도입한 12개 기업의 법인세가 감소하는 것으로 파악하였으며, 기업에 따라서는 법인세부담에 큰 영향을 주지 않을 수도 있음을 주장하였다. 최보람과 최기호(2011)는 K-IFRS 도입에 따라 실제로 유형자산 내용연수를 변경한 기업을 대상으로 내용연수 변경을 위한 검토과정과 변경효과 등을 검토하고, 내용연수의 변경으로 인하여 재무보고뿐만 아니라 세무보고와 회계감사에도 이에 따른 중요한 변화들이 예상된다고 주장하였다. 박성진과 김한수(2012)는 연결재무보고시스템을 성공적으로 구축한 A사의 사례를 통하여 기업이 직면할 수 있는 위험과 쟁점사항에 대하여 살펴보고, 연결재무보고시스템의 성공적인 정착을 위하여 필요한 제안점을 제시하였다. 최은실과 강일주(2012)는 대한항공과 두산중공업의 사례를 이용하여 K-IFRS의 도입과 관련하여 사실상지배력 개념이 연결범위를 결정하는데 미치는 영향을 살펴보고, 기업 스스로 상대적 의결권 및 피투자기업의 나머지 주주분포, 조직화 가능성 등을 고려하여 사실상 지배력 유무를 자체적으로 판단하여야 한다고 주장하였다.

앞서 살펴본 바와 같이, 선행 연구들은 주로 개별 기업의 K-IFRS 도입과정에서 공시한 내용을 바탕으로 하는 사례연구이거나, K-IFRS 적용시 달라지는 회계처리에 대한 연구가 대부분이다. 이는 개별 기업의 입장에서 K-IFRS를 도입함에 따른 고려사항이나 과제에 관한 사항으로서 해당 기업에 국한되는 쟁점의 해결과정에 초점을 맞추고 있다고 할 수 있다. 그러나 본 연구는 K-IFRS를 도입한 기업의 재무제표를 감사하거나 자문을 제공하는 회계법인의 입장에서 기업회계기준서에 충분히 기술되지 않은 실무적인 문제들을 어떻게 풀어갔는지, 그에 대한 이론적 배경은 무엇인지 등을 살펴봄으로써 기존의 선행연구와는 차별성이 있다고 할 수 있으며, K-IFRS 적용에 있어 다양한 해석이 있을 수 있다는 점을 보여주어 기준 해석과 감독에 대한 새로운 방향을 제시할 수 있다는 데 의의가 있다.

Ⅲ. 수익인식 및 법인세 분야에서의 회계법인 별 견해차이

IFRS는 모든 국가에서 보편적으로 사용할 수 있는 고품질의 단일회계기준을 표방하고 있다. 따라서 각 국가의 정치적, 경제적, 제도적 환경에 대하여 고려하지 않고 있다. 이러한 보편성은 IFRS를 적용하는 각 기업의 회계기준을 통일되게 하는 장점이 있는 반면에 각 기업이 속한 국가의 환경을 적절히 반영하지 못함에 따라 오히려 기업의 특성이 반영되지 않는 경향이 있을 수도 있다. 반면에 각 국가의 회계기준(우리나라의 경우 K-GAAP이라 불리는 종전의 회계기준)은 해당 국가의 특성에 맞도록 제안되고 제도화된 것이므로 해당 국가의 특성을 잘 반영하고 있

다고 할 수 있다. 아울러 개별 국가의 회계기준제정기구도 그 회계기준의 해석권한을 가지고 있으므로 논란이 있을 경우 회계기준의 취지에 비추어 관련 사항을 해석할 수 있고, 각 기업들도 그러한 해석을 입수하는 것이 비교적 손쉬울 수 있다. 그러나 IFRS는 원칙중심의 보편적 회계기준이므로 그 해석이 고작 20개에 불과하고, 대부분의 분야에서 기준적용에 관한 세부적인 해석은 기업 스스로가 하여야 하는 부담이 있을 수 밖에 없고, 기업을 감사하는 각 회계법인들도 나름의 기준해석체계를 보유할 수 밖에 없다. 이러한 상황에서는 기준서에 명시되지 않은 수많은 상황에 대하여 판단하고, 회계기준을 적용하여야 하는 부담이 기업과 감사인에게 전가될 수 밖에 없으며, 이에 따라 기준서에 대한 해석에 있어 견해차이가 발생하게 된다. 그러나, 이러한 견해차이는 기준해석에 대한 차이로서 옳고 그름의 문제는 아니다.

본 장에서는 앞서 설명한 바와 같이 기준에 대한 해석 차이가 존재할 수 있는 부분 중에 수익 인식 및 법인세 관련 부분에 대해서 회계법인 별 견해 차이에 관하여 중점적으로 살펴보고자 한다. 기준적용에 대해서 회계법인간의 견해차이가 있는 항목들을 검토하고, 이 차이가 실제 재무제표에 어떻게 영향을 주는지와 각 견해의 논거를 살펴보기로 한다.

1. 수익인식과 관련된 항목들

기업회계기준서 제1018호(수익)는 재화의 판매, 용역의 제공 등의 거래나 사건에서 발생하는 수익의 회계처리에 적용하는 기준서이다³⁾. 재화의 판매는 (1) 재화의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 구매자에게 이전되고, (2) 판매자는 판매된 재화의 소유권과 결부된 통상적 수준의 지속적인 관리상 관여를 하지 않을 뿐만 아니라 효과적인 통제를 하지도 아니하며, (3) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있고, (4) 거래와 관련된 경제적 효익의 유입가능성이 높으며, (5) 거래와 관련하여 발생했거나 발생할 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식한다⁴⁾.

용역의 제공으로 인한 수익은 용역제공거래의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있을 때 보고기간 말에 그 거래의 진행률에 따라 인식한다⁵⁾. 이때 (1) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며, (2) 거래와 관련된 경제적 효익의 유입가능성이 높고, (3) 보고기간 말에 그 거래의 진행률을 신뢰성 있게 측정할 수 있으며, (4) 이미 발생한 원가 및 거래의 완료를 위한 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우 용역제공거래의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있다.

자산을 타인에게 사용하게 함으로써 창출되는 이자수익, 로열티수익 및 배당수익은 (1) 거래와 관련된 경제적효익의 유입가능성이 높고, (2) 수익금액을 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우 이자수익은 유효이자율법으로, 로열티수익은 관련된 약정의 실질을 반영하여 발생기준에 따라

3) 기업회계기준서 제1018호 문단1 참조

4) 기업회계기준서 제1018호 문단14 참조

5) 기업회계기준서 제1018호 문단20 참조

그리고 배당수익은 주주로서 배당을 받을 권리가 확정되는 시점에 인식한다.⁶⁾

한편, 기업회계기준서 제1011호(건설계약)는 건설계약과 관련한 수익과 원가의 회계처리를 정하고 있는 기준서이다⁷⁾. 건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 경우, 건설계약과 관련한 계약수익과 계약원가는 보고기간말 현재 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식한다⁸⁾. 정액계약의 경우에는 (1) 총계약수익을 신뢰성 있게 측정할 수 있고, (2) 계약과 관련된 경제적효익이 건설사업자에게 유입될 가능성이 높으며, (3) 계약을 완료하는 데 필요한 계약원가와 보고기간말 현재의 계약진행률을 신뢰성 있게 측정할 수 있고, (4) 특정 계약에 귀속될 수 있는 계약원가를 명확히 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있어 실제 발생한 계약원가를 이전 추정치와 비교할 수 있다면 건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 것으로 본다⁹⁾. 또한, 원가보상계약의 경우에는 (1) 계약과 관련된 경제적효익이 건설사업자에게 유입될 가능성이 높고, (2) 특정 계약에 귀속될 수 있는 계약원가(보상이 특정되어 있는지에 관계없이)를 명확히 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있다면 건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 것으로 본다¹⁰⁾.

또한, 기업회계기준해석서 제2112호(민간투자사업)에 의하면, 사업시행자는 건설서비스 또는 개량서비스에 따른 수익과 원가를 기업회계기준서 제1011호에 따라 회계처리 하여야 하고¹¹⁾, 사업시행자는 운영서비스에 따른 수익과 원가를 기업회계기준서 제1018호에 따라 회계처리한다¹²⁾고 규정하고 있다. 따라서 수익인식과 관련한 사항을 살펴보기 위해서는 기업회계기준서 제1018호와 기업회계기준서 제1011호를 모두 살펴봐야 할 것이며, 민간투자사업의 경우 사업시행자의 회계처리를 다루고 있는 기업회계기준해석서 제2112호와 관련된 사항도 고려해야 한다. 이처럼 수익인식은 여러 방법으로 정의되어 있으며, 어떤 상황에 어떻게 회계처리하는 지에 대해 의견차이가 발생할 수 있다. 아래의 사례들은 수익인식에 대해 기준서들과 해석서에서 명확하게 규정하지 않아 해석의 차이가 발생할 수 있는 사항들에 대한 논의들로 구성되어 있다.

가. 위성방송 수신장치 판매 관련 수익인식

기업회계기준서 제1018호에 의하면, 수익인식기준은 일반적으로 각 거래별로 적용한다¹³⁾. 그러나 거래의 실질을 반영하기 위해서 하나의 거래를 개별적으로 식별할 수 있는 부분으로 나누어 수익인식

6) 기업회계기준서 제1018호 문단29~30 참조
 7) 기업회계기준서 제1011호 목적 참조
 8) 기업회계기준서 제1011호 문단22 참조
 9) 기업회계기준서 제1011호 문단23 참조
 10) 기업회계기준서 제1011호 문단24 참조
 11) 기업회계기준해석서 제2112호 문단14 참조
 12) 기업회계기준해석서 제2112호 문단20 참조
 13) 기업회계기준서 제1018호 문단13 참조

기준을 각각 적용해야 할 경우도 있다. 예를 들어, 제품판매가격에 제품판매 후 제공할 용역에 대한 식별가능한 대가가 포함되어 있는 경우에는, 그 금액을 이연하여 용역수행기간에 걸쳐 수익으로 인식한다고 규정하고 있다. 따라서 일반적으로 재화와 용역이 동시에 공급되는 복합거래인 경우에는 동 거래의 구성요소별로 공정가치 기준으로 구분하여 수익을 인식하여야 한다.

〈표 1〉 위성방송 수신장치 판매 관련 수익인식

● 사례의 내용 - 수신장치의 공정가치 : 100 (계약시점에 이용자에게 제공), 약정기간 3년 - 연간 서비스이용료 : 10,000 (후불)			
Panel A : 견해별 분개차이			
구 분	견해1		견해2
계약시점	(차) 매출채권 100 (대) 상품매출 100		분개없음
1년 경과시점	(차) 현 금 10,000 미수수익 67 (대) 매출채권 100 용역매출 9,967*		(차) 현 금 10,000 (대) 용역매출 10,000
2년 경과시점	(차) 현 금 10,000 (대) 용역매출 9,967 미수수익 33		(차) 현 금 10,000 (대) 용역매출 10,000
3년 경과시점	(차) 현 금 10,000 (대) 용역매출 9,966 미수수익 34		(차) 현 금 10,000 (대) 용역매출 10,000
Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이(연도별 매출액)			
구 분	견해1	견해2	차이
1차연도	10,067	10,000	67
2차연도	9,967	10,000	(-)33
3차연도	9,966	10,000	(-)34
합 계	30,000	30,000	0

* $(10,000 \times 3 - 100) \div 3 = 9,967$

위성방송 서비스를 제공하는 기업은 소비자에게 위성방송 수신장치를 제공하는 경우가 있다. 이 경우 기업은 동 수신장치를 위성방송수신서비스 가입자에게 무료로 제공하고, 서비스제공에 따른 서비스대금을 받아 이를 수신장치 대금으로 충당하는 경우가 대부분이다. 이 때 동 수신장치에 대한 수익을 구분하여 인식하여야 하는가의 문제가 대두되는데 금액적 크기에 무관하게

수신장치의 공급에 관한 대가는 수익인식요건을 충족하면 즉시 인식하여야 하고, 서비스제공에 대한 대가는 서비스제공기간에 걸쳐 인식하여야 하기 때문이다. 위와 같은 사례에서 기준서를 원칙적으로 적용하여야 하므로 동 거래를 복합거래로 보아 거래의 구성요소별로 공정가치를 기준으로 안분하여 수익을 인식하여야 한다는 견해(견해1)와 수신장치의 공급대가가 개별적으로 식별가능하지 않다는 전제 하에 전체를 용역의 제공으로 보아 수익인식하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다. 각 견해에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있을 수 있다. 고객으로부터 수취하는 대가는 3년간 총 30,000으로 동일하지만, 견해1에 따라 수신장치의 공정가치를 별도로 구분하여 인식하는 경우 1차 연도의 수익금액은 10,067로서 견해2를 따를 경우에 비하여 67만큼 많은 금액이 계상됨을 알 수 있다. 그러나 2차 연도 이후에는 견해1이 오히려 견해2에 비하여 각각 33과 34만큼 작은 금액이 매출액으로 계상됨을 알 수 있다.

IFRS에서는 모든 측정요소는 측정가능하다는 전제를 내재하고 있다. 따라서 상기 사례의 경우에서와 같이 위성방송 수신장치를 공급하는 기업의 경우에도 동 수신장치의 공급대가와 향후 이를 통한 위성방송 서비스의 이용대가를 구분하는 것은 가능하다고 보는 것이 적절할 것이다. 실무적으로 이를 구분하여 계산하는 것이 가능한지는 문제와는 별도로 상기 각 재화와 용역의 제공대가는 구분가능한 회계사상이므로 구분하여 회계처리하는 견해(견해1)가 보다 타당한 회계처리가 될 수 있을 것이다¹⁴⁾.

나. 이동통신사가 지급하는 보조금의 회계처리

기업회계기준서 제1018호에 의하면 “수익은 받았거나 받을 대가의 공정가치로 측정한다¹⁵⁾”라고 규정하고 있다.

이동통신사는 대리점 등을 통하여 이동통신서비스에 가입하는 고객에게 이동통신서비스를 제공하는 영업을 주로 수행하는 기업이다. 그러나 대부분의 이동통신사는 휴대폰제조업체로부터 기기를 매입한 후 대리점 등에 판매하여 이로 인한 수익도 인식하게 된다. 그러나 이동통신서비스를 제공받는 고객의 입장에서는 이동전화서비스 뿐만 아니라 휴대전화를 매입하는 행위도 대리점 등에서 하게 되는데 이 때 이동통신사는 기 판매한 휴대전화에 대하여 고객이 자사의 이동통신서비스를 가입하는 경우 보조금을 지급하여 고객의 휴대전화 구입과 이동통신서비스 가입을 촉진하게 된다. 이 경우 이동통신사가 제공하는 보조금을 어떻게 처리하여야 하는지에 대하여 견해차이가 있다. 이러한 보조금은 결국 대리점에 판매한 휴대전화의 판매대금을 할인하는 것이므로 매출에서 차감하여야 한다는 견해(견해1)와 보조금 지급은 판촉활동의 일부로서 발생하는 것이므로 판매비와관리비로 처리하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다. 각 견해에 따라

14) 다만, 이를 구분하는 경우와 그렇지 않은 경우의 차이가 재무제표 이용자에게 중요하지 않은 수준이라면, 중요성의 관점에서 두가지의 견해를 모두 수용하는 것이 가능할 수는 있을 것이다.

15) 기업회계기준서 제1018호 문단9 참조

재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있을 수 있다. 견해1에 따를 경우 견해2에 비하여 지급하는 보조금만큼 매출을 차감하게 되어 매출이 100만큼 적게 계상되는 반면, 견해2에 따를 경우에는 판매비와관리비가 100만큼 추가로 계상됨에 따라 매출총이익은 견해1의 경우보다 100만큼 많이 계상된다. 그러나 영업이익 측면에서는 견해1과 견해2의 결과가 동일하게 된다.

〈표 2〉 이동통신사가 지급하는 보조금의 회계처리

● 사례의 내용

- 당기 이동통신서비스 매출 : 10,000
- 당기 휴대전화 매출 : 5,000
- 당기 보조금지급액 : 100

Panel A : 견해별 분개차이

구 분	견해1	견해2
휴대전화 매출	(차) 매출채권 5,000 (대) 상품매출 5,000	(차) 매출채권 5,000 (대) 상품매출 5,000
보조금 지급	(차) 상품매출 100 (대) 매출채권 100	(차) 판매비관리비 100 (대) 매출채권 100

Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이(손익계산서 표시)

구 분	견해1	견해2
용역매출	10,000	10,000
상품매출	4,900	5,000
매출액 합계	14,900	15,000
매출총이익차이		+100
판매비와관리비		+100
영업이익 차이		0

보조금을 지급하는 기업의 입장에서는 동 보조금은 이동통신서비스의 가입을 전제로 하는 것이다. 따라서 휴대전화 구입 보조금은 이동통신서비스의 가입을 촉진하기 위한 판매촉진수단이다. 따라서 고객이 이동통신서비스를 해지하면, 동 보조금으로 할인구매한 휴대전화 가격은 고객이 추가로 부담하여야 한다. 대부분의 통신사가 요금제 변경에 따라 할인가(보조금)의 금액을 변동시키는 것으로 보아 이는 판촉활동으로 보는 것이 더욱 타당할 것이다. 아울러 휴대전화매출의 수익인식 측면에서는 휴대전화의 대리점 판매시점에 휴대전화의 소유에 따른 위험과 효익은 이미 대리점에게 이전된 것으로 보아야 하며, 대부분의 휴대전화판매계약서에 이러한 사항을 명시하고 있으므로 상품매출과 관련한 수익은 총액으로 인식하고, 향후 이동통신서비스 가입을

위한 판촉활동으로 지급되는 보조금은 판매비로 처리되는 것(견해2)이 적절한 회계처리인 것으로 보인다.

다. 선적비용의 회계처리

기업이 재화를 판매하는 경우 발생하는 선적비용(Shipping and Handling charges)은 일반적으로 판매비로 처리될 것이다. 그러나 Shipping and handling을 영업목적으로 하는 선적지원기업(Forwarding 업체)은 고객으로부터 대가를 받고 선적지원활동을 수행하는 기업으로서 지원활동에 대한 대가를 수익으로 인식하고, 관련 비용을 원가로 처리하게 된다. 이 때 발생하는 선적비용을 매출원가로 분류할 것인지 판매비로 분류할 것인지에 대하여 회계법인 간에 견해차이가 존재한다.

선적지원기업이 고객과의 협상시 선적비용을 포함한 전체 서비스에 대한 공급대가를 결정하는 구조라면 이는 본인(Principal)에 해당하므로 총액을 수익으로 계상하고, 이때 발생하는 선적비용은 매출원가로 처리하여야 하며, 단지 대리인(Agent)으로서 활동함에 따라 선적비용에 대하여 고객으로부터 지급받는 금액이 마진요소 없이 비용에 대한 보전 명목으로 회수하는 것이라면 순액으로 수익을 인식하여야 한다는 견해(견해1)와 총액 또는 순액의 관점이 아니라 단순히 고객으로부터 수취하는 금액은 매출액으로 처리하고, 선적비용으로 지출하는 금액은 판매비로 처리하여야 한다는 견해(견해2)가 있다.

각 견해에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있을 수 있다. 견해1에 따르면, 해당 기업이 고객과의 가격협상 시 선적비용과 마진을 포함한 전체 공급대가를 결정하므로 총 서비스대가인 7,000을 매출액으로 계상하고, 서비스제공에 따르는 원가인 선적비용 5,000을 매출원가로 처리하게 되며, 만일 해당 기업의 활동과 관련하여 선적비용을 보전받는 형식으로 거래가 이루어지는 경우라면 기업은 대리인으로서 활동하는 것이므로 순액인 기업의 마진이 곧 매출액이 된다. 그러나 견해2에 따르는 경우에는 고객으로부터 수취하는 금액 7,000은 모두 매출액으로 처리되고, 기업이 지출하는 비용 5,000은 모두 판매비로 계상된다. 어느 경우라도 영업이익의 측면에서는 동일한 결과를 나타내지만, 수정사례의 경우 매출액을 총액으로 인식하느냐 순액으로 인식하느냐의 문제가 기업의 재무제표에 미치는 영향이 상당하다는 것을 알 수 있게 해 준다.

고객으로부터 수령하는 금액은 그 성격에 따라 수익이거나 부채일 것이다. 기업이 제공하는 재화와 용역에 대한 대가로 수령하고 기업의 추가적인 의무가 존재하지 않는다면 이는 수익으로 처리될 것이며, 기업의 의무가 포함된 것이라면 기업의 의무부분은 부채로 처리되어야 할 것이다. 따라서 기업의 고객으로부터 수령한 금원이라 하더라도 그 성격에 따라 이를 부채로 처리할 것인지 수익으로 처리할 것인지에 대한 판단이 필요하며, 제시된 사례의 경우 고객으로부터 수취한 금원을 성격에 따라 회계처리하는 것(견해1)이 보다 적절한 회계처리인 것으로 판단된다.

〈표 3〉 선적비용의 회계처리

● 사례의 내용 • 선적지원기업의 선적관련 총 서비스대가 : 7,000 • 상기 매출과 관련하여 발생한 선적비용 : 5,000 • 해당 기업은 고객과의 가격협상시 마진과 선적비용을 포함한 총 공급대가를 결정함.		
Panel A : 견해별 분개차이		
구 분	견해1	견해2
선적비용 발생	(차) 매출원가 5,000 (대) 매입채무 5,000	(차) 판매비 5,000 (대) 매입채무 5,000
Panel B : 수정사례의 내용		
• 다른 조건은 위의 사례와 동일하나, 고객이 선적비용을 직접 지불하고, 해당 기업은 고객에게 지급받은 선적비용을 선적회사에 전달하는 역할만 수행함.		
구 분	견해1	견해2
선적서비스 매출인식	(차) 매출채권 2,000 (대) 용역매출 2,000	(차) 매출채권 7,000 (대) 용역매출 7,000
선적비용 발생	(차) 미수금 5,000 (대) 미지급금 5,000	(차) 판매비 5,000 (대) 매입채무 5,000
Panel C : 견해별 재무제표 표시 차이(손익계산서 표시)		
구 분	견해1	견해2
최초 사례	매출액	7,000
	매출원가	5,000
	매출총이익	2,000
	판매비	—
	영업이익	2,000
수정 사례	매출액	2,000
	매출원가	—
	매출총이익	2,000
	판매비	—
	영업이익	2,000

라. 계약공사의 물리적 완성비율로 진행률 계산시 당기 계약원가의 산정

건설계약의 결과를 신뢰성 있게 추정할 수 있는 경우, 건설계약과 관련한 계약수익과 계약원가는 보고기간말 현재 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식하여야 한다.¹⁶⁾

16) 기업회계기준서 제1011호 문단22 참조

진행기준 하에서 계약수익은 공사가 수행된 회계기간의 수익으로 인식하며, 계약원가도 통상적으로 관련 공사가 수행된 회계기간의 비용으로 인식한다.¹⁷⁾ 한편, 계약의 진행률은 다양한 방식으로 결정될 수 있으며, 건설사업자는 수행한 공사를 신뢰성 있게 측정하는 방법을 사용하여야 하는 바, (1) 수행한 공사에 대하여 발생한 누적계약원가를 추정총계약원가로 나눈 비율, (2) 수행한 공사의 측량, (3) 계약공사의 물리적 완성비율 등으로 측정하여야 한다.¹⁸⁾ 계약의 진행률을 계약공사의 물리적 완성비율을 기준으로 산정하는 경우 계약원가를 어떻게 인식할 것인가에 대한 상세한 규정은 없다.

〈표 4〉 계약공사의 물리적 완성비율로 진행률 계산시 당기 계약원가

● 사례의 내용 • 당기말 물리적 완성비율에 의한 진행률 : 70% • 전기말 물리적 완성비율에 의한 진행률 : 25% • 계약수익 : 10,000 • 총추정계약원가 : 9,000 • 당기발생원가 : 4,000		
Panel A : 견해별 분개차이		
구 분	견해1	견해2
당기 계약원가	(차) 매출원가 4,050 ^{*2} (대) 매입채무 4,000 미지급비용 50	(차) 매출원가 4,000 (대) 매입채무 4,000
Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이(손익계산서 표시)		
구 분	견해1	견해2
매 출 액	4,500 ^{*1}	4,500 ^{*1}
매 출 원 가	4,050	4,000
매출총이익	450	500

*1 $10,000 \times (70\% - 25\%) = 4,500$

*2 $9,000 \times (70\% - 25\%) = 4,050$

당기에 비용으로 처리할 계약원가의 측정과 관련하여, 계약원가에 전기 진행률과 당기 진행률의 차이를 곱하여 계산된 금액을 당기 계약원가로 하여야 한다는 견해(견해1)와 진행률 산정 방식에 불구하고 당기 계약원가는 실제 발생원가로 처리하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다. 견해1은 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식하여야 한다는 기준서의 입

17) 기업회계기준서 제1011호 문단26 참조

18) 기업회계기준서 제1011호 문단30 참조

장을 대변하고 있으며, 견해2는 실제 발생원가가 가장 측정오차를 줄일 수 있는 객관적인 측정치라는 데 그 근거가 있다.

각 견해에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있다. 당기 계약수익은 총 계약수익 10,000에 당기의 누적진행률 70%와 전기의 누적진행률 25%의 차이인 45%를 적용하여 4,500이 계상되나, 당기 계약원가는 견해1에 따르면, 총 계약원가 9,000에 당기와 전기의 진행률차이 45%를 곱하여 계산된 금액 4,050을 인식하여야 한다. 이 때 실제 발생원가와 계산된 당기 계약원가의 차이는 미지급비용 등의 조정항목으로 처리된다. 한편, 견해2에 따르는 경우에는 실제 발생원가 4,000이 당기 계약원가로 계상되므로 조정항목이 발생하지 않는다. 견해1은 당기 계약수익과 당기 계약원가가 모두 진행률로 계산되어 진행기준 본래의 취지를 잘 반영하고 있으나, 견해2의 경우는 당기 계약수익은 진행률로 계산되나, 당기 계약원가는 실제 발생원가를 적용하게 되므로 일부 왜곡표시가 발생할 수 있다.

이론적으로는 계약활동의 진행률을 기준으로 각각 수익과 비용으로 인식하여야 한다는 기준서의 입장을 대변하고 있는 견해1이 더 우수하다. 물리적인 완성도를 진행률로 사용하는 경우에는 물리적인 완성도에 비례하여 원가의 투입이 이루어지는 것을 전제로 하고 있으므로 물리적인 완성도와 총추정계약원가 대비 투입원가누계액의 비율이 크게 차이나는 경우라면, 물리적인 완성도로 진행률을 측정하는 것이 적절한지에 대한 판단이 우선되어야 할 것으로 보인다.

마. 진행매출계약의 취소 및 재판매시 회계처리

진행기준으로 수익을 인식하는 건설계약의 경우 계약의 이행이 완료되기 전에 계약이 취소되는 경우가 있을 수 있다. 일반적인 재화의 판매가 취소되는 경우에는 재고자산을 반품처리하고 매출을 취소하게 된다. 그러나 이와 달리 진행기준을 적용하여 인식한 과거의 수익은 계약이 취소되더라도 이미 인식한 수익을 취소하지 않고, 진행 중인 건설계약과 관련한 자산을 재무상태표 상 자산으로 인식한다. 향후 진행 중인 자산이 완성되면 기업은 이를 제3자에게 매각할 수 있으며, 이 경우 동 매각거래는 일반적인 재화의 판매로 회계처리 된다. 따라서 기업은 진행기준으로 수익을 인식하고, 다시 재화의 판매로 수익을 인식하는 상황이 발생하게 된다.

상기와 같은 상황에서 제3자 매각으로 수취한 금액과 최초 건설계약과의 차액을 기존 계약자와 정산하는 조건이 부여된 경우에는 최초의 건설계약과 재화의 판매계약을 분리하여 회계처리하여야 하는가 아니면 단일계약으로 보아야 하는가의 문제가 대두된다. 이 경우 최초의 건설계약과 재화의 판매계약은 기존 계약자와의 정산조건이 부여된 계약이므로 단일계약으로 보아 한번만 수익을 인식하여야 한다는 견해(견해1)와 최초의 건설계약과 재화의 판매계약은 별도의 계약이므로 정산조건에 불구하고 두 번의 수익을 인식하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다. 한편, 건설계약의 취소에 따라 인식하는 자산의 가액에 대하여는 기존의 건설계약에 따라 진행기준으로 인식한 총 채권을 당해 자산 취득의 대가로 보아 취득원가를 결정하여야 한다는 견해(견

해1)와 취득하는 자산의 공정가치를 취득원가로 하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다¹⁹⁾.

다음의 사례에서 보는 바와 같이, 건설계약이 취소되기 전까지는 각 견해에 따른 회계처리의 차이가 없다. 그러나 계약취소 시점부터 각 견해에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음과 같이 차이가 있다. 건설계약이 취소되는 시점에는 견해1에 의할 경우 기존의 건설계약에 따른 총 채권 발생액(=총 수익인식액) 8,000을 재고자산의 취득원가로 하는 반면, 견해2에 의할 경우에는 건설계약 취소시의 건설물의 공정가치 7,000을 재고자산의 취득원가로 하고, 기 인식한 수익 중 건설물의 공정가치 초과분 1,000은 계약취소손실로 인식하게 된다. 한편, 건설을 완료하여 제3자에게 매각하는 경우 견해1에 의하면, 기존의 건설계약과 제3자 매각계약을 분리하지 아니하므로 기존의 건설계약금액 10,000을 한도로 하여 수익을 인식하며, 기존 건설계약금액과 제3자 매각가액과의 차이 1,000은 미지급금으로 계상하게 된다. 견해2에 의할 경우에는 제3자 매각가액 11,000중 기존 건설계약자와의 정산액 1,000을 제외한 10,000을 매출로 계상하고, 정산액 1,000은 미지급금으로 처리하게 된다.

진행기준으로 수익을 인식하는 근거는 계약에 따라 완성되는 산출물에 대한 위험과 효익이 진행률만큼 계약자에게 이전된다는 데 있다. 수익인식시점에는 향후 계약이 취소될 것을 예상할 수 없으므로 진행기준의 수익인식을 부인할 수는 없다. 따라서 진행기준으로 인식되던 계약수익을 계약이 해지되었다는 사유로 취소하게 된다면, 회계처리의 안정성에 문제가 생기게 된다. 따라서 진행기준으로 인식하던 행위와 그 이후의 행위는 분리되어야 하며, 이 경우 추가적인 재화의 판매가 발생하는 것으로 회계처리하는 것(견해2)이 타당할 수 있을 것이다. 이러한 상황은 건설시행사에 대한 매출채권의 회수목적으로 미분양주택 등을 취득하여 판매하는 건설업자의 경우에서도 찾을 수 있다. 건설업자는 건설용역의 제공 뿐만 아니라 완성주택 등의 매매를 주된 영업활동으로 하는 기업인데, 이 경우 진행기준으로 수익인식이 종료된 후 채권회수로 미분양주택을 대물변제 받고 이를 외부에 매각하는 경우 매출로 처리하여야 하는지 매출은 아니지만 재고자산의 판매로 처리하여야 하는지 논란이 있으나, 이 경우도 진행기준으로 수익을 인식하는 조건이 충족된 이후 매출채권회수에 갈음하여 대물변제를 받는 상황이라면, 과거에 진행기준을 적용하여 인식한 수익을 부인할 수 없을 것이다.

한편, 취득하는 재고자산은 취득을 위하여 제공한 대가의 공정가치로 측정하여야 할 것이므로 제공한 대가를 결정하여야 하는 바, 매출채권가액을 제공한 대가의 공정가치로 판단하는 것이 적절한지에 대하여는 논란이 있을 수 있다. 따라서 취득하는 재고자산의 경우에도 제공한 대가가 불분명하므로 취득하는 자산의 공정가치로 측정하는 것이 타당할 것(견해2)이다.

19) 본 사례에서는 건설계약 취소시 재고자산의 측정과 관련한 견해차이와 수익인식을 두 번 할 것인지에 대한 견해차이를 구분하지 않고 단일 사례로 포함하였다.

〈표 5〉 진행매출계약의 취소 및 재판매시 회계처리

● 사례의 내용

- 최초 건설계약의 계약금액 : 10,000
- 건설계약 취소시 진행률 : 80%
- 건설계약 취소시까지 발생한 누적원가 : 6,000
- 건설계약 취소시 건설물의 공정가치 : 7,000
- 건설계약 취소시 제3자 매각대금과 최초 건설계약금액의 차이는 정산하는 조건부여
- 건설 완료시까지 추가 원가발생액 : 2,000
- 건설 완료후 제3자 매각금액 : 11,000

Panel A : 견해별 분개차이

구 분	견해1	견해2
건설계약 취소시	(차) 재고자산 8,000 (대) 매출채권 8,000	(차) 재고자산 7,000 계약취소손실 1,000 (대) 매출채권 8,000
건설완료시까지	(차) 재고자산 2,000 (대) 매입채무 2,000	(차) 재고자산 2,000 (대) 매입채무 2,000
건설완료 후 제3자 매각시	(차) 매출채권 11,000 매출원가 2,000 (대) 매 출 2,000 재고자산 10,000 미지급금 1,000	(차) 매출채권 11,000 매출원가 9,000 (대) 매 출 10,000 재고자산 9,000 미지급금 1,000

Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이(손익계산서 표시)

구 분	견해1	견해2
매 출 액	10,000	17,000*
매출원가	8,000	15,000
매출총이익	2,000	2,000

* 계약취소손실 1,000은 매출액에서 차감함.

바. 자가사용을 위한 항만시설 등의 회계처리

민간투자사업은 기업이 사업을 위한 시설을 건설하고, 정부 등이 이를 인수한 후 해당 기업에게 운영권 등을 부여하여 건설비용과 이윤을 충당하게 하는 방식으로 이루어진다. 이 경우 사업시행자인 기업은 기업회계기준해석서 제2112호 “민간투자사업” (이하 “IFRIC 12”)에 따라 회계처리 하여야 한다. IFRIC 12에 의하면, 사업시행자는 해당 건설서비스에 따른 수익과 비용을 기업회계기준서 제1011호에 따라 인식하고, 운영서비스에 따른 수익과 원가를 기업회계기준서 제

1018호에 따라 인식하여야 한다고 규정하고 있다. 그러나 기업이 제3자의 사용을 전제로 하지 않고, 기업 스스로가 사용할 목적으로 건설하는 시설을 국가기관에 양도한 후, 이를 사용할 권리를 획득하는 거래에 대하여는 구체적인 회계처리가 정해지지 않았다. K-IFRS가 적용되기 전에는 이와 같은 경우 건설에 사용된 지출을 사용수익기부자산의 과목으로 하여 무형자산에 계상한 후 동 자산의 사용기간에 걸쳐 상각하는 방식의 회계처리가 적용되었으나, K-IFRS 도입 이후 이러한 거래를 IFRIC 12에 따라 처리할 수 있는가에 대한 논의가 진행되었다. 이러한 형태의 거래도 민간투자사업의 일부로서 IFRIC 12를 적용할 수 있는 대상이 된다는 견해(견해1)와 자가사용을 위한 건설행위이므로 이는 IFRIC 12의 적용대상이 되지 않으므로 수익을 인식해서는 안된다는 견해(견해2)가 존재한다.

〈표 6〉 자가사용을 위한 항만시설 등의 회계처리

● 사례의 내용 • 건설에 투자된 총 원가 : 8,000 • 건설물의 공정가치 : 9,000 • 건설물의 사용 보장기간 : 10년 • 사용 보장기간 중에 건설물 임대가능			
Panel A : 견해별 분개차이			
구 분		견해1	견해2
운영개시 1차연도	(차) 상각비	900 ^{*1}	(차) 상각비 800 ^{*2}
	(대) 무형자산	900	(대) 유형자산 800
Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이(손익계산서 표시)			
구 분		견해1	견해2
건설중	매출액	9,000	—
	매출원가	8,000	—
운영 1차연도	유무형자산 상각비	900	800

*1 $9,000 \times 1/10 = 900$

*2 $8,000 \times 1/10 = 800$

각 견해에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있다. 견해1에 의할 경우, 건설기간 중에는 기업회계기준서 제1011호에 따라 9,000의 수익과 8,000의 비용을 인식하는 반면, 견해2에 의할 경우에는 자가사용을 위한 시설 건설이므로 수익과 비용을 인식하지 아니하고 관련 자산 8,000을 인식하게 된다. 한편, 수익을 인식하는 경우 동 시설의 사용권리를 획득하는 것으로 보아 견해1에 의할 경우 무형자산을 계상하는 데 만일 항만사용료를 면제받는 방식으

로 권리를 보장받는 것이라면, 매출채권 등의 금융자산을 계상할 수 있을 것이다. 건설이 완료되고 운영기간이 개시되는 경우에는 각 견해별로 인식한 자산을 내용연수동안 상각하게 되는 바, 견해1에 의한 상각액은 무형자산 가액인 9,000을 기준으로 하고 견해2는 관련 유형자산 가액인 8,000을 기준으로 하게 된다.

기업이 스스로 사용할 목적으로 시설을 만드는 행위는 수익창출행위와는 거리가 있다. 따라서 기업이 건설수익과 향후 운영수익을 목적으로 하는 민간투자사업의 경우와 법규상 기업이 건설하여 기부채납하여야 하는 항만시설등의 경우와는 동일한 방식으로 회계처리할 수 없을 것으로 판단된다. 따라서 기업이 건설한 유형자산에 대하여 건설수익을 계상할 수 없고, 자가사용을 위한 것이므로 운영수익도 계상하지 못하는 것이 적절한 것(견해2)으로 판단된다. 다만, 취득한 자산과 관련하여 최초 건설중인 경우에는 유형자산이지만, 기부채납한 후에는 사용권을 부여받은 것이므로 무형자산으로 처리하는 것이 적절할 것이다.

2. 법인세와 관련한 항목들

법인세비용(수익)은 당기법인세비용(수익)과 이연법인세비용(수익)으로 구성된다²⁰⁾. 이연법인세비용(수익)은 이연법인세자산(부채)의 변동에 의하여 발생하며, 이연법인세자산(부채)는 자산(부채)의 세무기준액과 장부가액의 차이에서 비롯된다. 자산의 세무기준액은 자산의 장부금액이 회수될 때 기업에 유입될 과세대상 경제적효익에서 세무상 차감될 금액을 말하고²¹⁾, 부채의 세무기준액은 장부금액에서 미래 회계기간에 당해 부채와 관련하여 세무상 공제될 금액을 차감한 금액이다²²⁾. 자산이나 부채의 세무기준액과 장부가액의 차이 중 향후 과세소득에 영향을 미치게 되는 항목을 일시적 차이라 하고, 미래과세소득에 가산될 일시적 차이와 차감될 일시적 차이로 구분한다. 차감할 일시적 차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생가능성이 높은 경우에 모든 차감할 일시적 차이에 대하여 이연법인세자산을 인식하며, 모든 가산할 일시적 차이에 대하여 이연법인세부채를 인식한다²³⁾.

기업회계기준서 제1012호(법인세)는 재무상태표에 인식된 자산(부채) 장부금액의 미래 회수(결제)와 재무제표에 인식된 당기의 거래와 기타 사건에 대한 현재와 미래 세효과를 회계처리하는 데 필요한 사항을 규정하고 있는 기준서이다²⁴⁾. 이 기준서에 의하면 법인세에는 기업의 과세소득에 기초하여 국내 및 국외에서 부과되는 모든 세금을 포함하고 종속기업, 관계기업 또는 공

20) 기업회계기준서 제1012호 문단6 참조

21) 기업회계기준서 제1012호 문단7 참조

22) 기업회계기준서 제1012호 문단8 참조

23) 기업회계기준서 제1012호 문단15와 24 참조

24) 기업회계기준서 제1012호 목적 참조

동약정이 보고기업에게 배당할 때 납부하는 원천징수세금 등도 포함한다. 아울러 이 기준서는 정부보조금²⁵⁾ 또는 투자세액공제에 대한 회계처리방법에 대하여는 다루지 아니하고, 보조금 또는 투자세액공제로부터 발생하는 일시적 차이에 대한 회계처리만 다룬다.²⁶⁾

이연법인세자산 및 부채의 인식, 당기법인세비용의 귀속 등 법인세와 관련하여 매우 복잡하고 다양한 상황들이 존재할 수 있고, 이와 관련하여 기준서에서 모든 상황을 기술하지 못하기 때문에 기준서에서 정하고 있는 기본원칙을 중심으로 관련 상황에 적합한 회계처리를 이끌어 내야 한다. 따라서 기업이 처한 개별 상황에 대하여 기준서를 적용함에 있어 각 회계법인 별로 해석이나 견해의 차이가 있을 수 있는 바, 아래의 사례들은 기준서에서 명확하지 않은 사항에 대한 각 회계법인의 견해 차이를 보여주고 있다.

가. 전환상환우선주의 부채 분류 부분에 대한 이연법인세자산 인식

기업이 전환상환우선주를 발행한 경우 일반적으로 총 발행가액에서 전환권의 가치를 제외한 상환주식의 부분은 부채로 계상된다. 그러나 세무상으로는 이러한 전환상환우선주는 그 형태상 주식으로 발행된 것이므로 자본으로 분류한다. 따라서 전환상환우선주를 발행한 기업의 입장에서는 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이가 발생하게 되며, 이는 이연법인세자산의 인식대상이 된다.²⁷⁾

이 경우 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이가 발생하지만, 이러한 차이가 전환상환우선주의 발행시와 상환시의 납부할 법인세에 영향을 미치지 않으므로²⁸⁾ 이 부분은 이연법인세자산을 계상하지 않는다는 견해(견해1)와 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이가 발생하므로 이연법인세자산을 계상하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다.

기업이 전환상환우선주 10,000을 발행하였고, 이 중 9,000이 부채로 분류되었다고 가정할 때 견해1에 의할 경우에는 부채의 장부금액 9,000이 세무기준액 '0'보다 크므로 이연법인세자산의 인식대상이지만, 전환상환우선주의 발행시와 상환시의 납부할 법인세에 영향을 미치지 않으므로 이연법인세자산을 인식하지 않는다. 그러나 견해2에 의할 경우에는 해당 일시적차이에 상당하는 법인세효과 300을 이연법인세자산으로 인식하여야 한다.

25) 기업회계기준서 제1020호 정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시

26) 기업회계기준서 제1012호 문단2와 4 참조

27) 일반적으로 자산(부채)의 장부금액이 세무기준액 보다 작으면(크면) 이연법인세자산을 인식하고, 자산(부채)의 장부금액이 세무기준액 보다 크면(작으면) 이연법인세부채가 인식된다.

28) 전환상환우선주를 발행하는 경우 부채의 세무기준액과 장부금액의 차이가 존재하나 이는 익금산입·기타/익금불산입·유보의 세무조정을 하게 되어 납부할 법인세에 영향을 미치지 아니하고, 향후 이를 상환하게 되는 경우에는 반대의 세무조정을 하게 되므로 역시 납부할 법인세에 영향을 미치지 않게 된다.

〈표 7〉 전환상환우선주의 부채 분류 부분에 대한 이연법인세자산 인식

● 사례의 내용 • 전환상환우선주 발행액 : 10,000 • 부채로 분류된 금액 : 9,000 • 법인세율 : 30% (전환상환우선주의 만기까지 동일한 것으로 예상됨)		
견해별 재무제표 표시 차이(재무상태표 표시)		
구 분	견해1	견해2
이연법인세자산	—	300

* $(10,000 - 9,000) \times 30\% = 300$

일시적 차이를 나타내는 항목중에서 미래의 과세소득에 영향을 미치는 항목을 이연법인세자산과 부채의 대상으로 판단하는 것이 기준서를 충실하게 해석하는 것이다. 따라서 장부가액과 세무기준액의 차이가 존재하여 일시적 차이가 발생하였다 하더라도, 이러한 내용이 향후 과세소득이나 당기 과세소득에 영향을 미치지 않는다면, 이는 이연법인세자산이나 부채의 인식대상에서 제외되는 것이 타당할 것이므로 견해1이 적절한 회계처리일 것으로 판단된다. 그러나 많은 기업들은 이러한 이론적인 관점이나 해석에 불구하고, 세무조정사항중 유보에 해당하는 금액을 거의 대부분 이연법인세자산이나 부채로 인식하고 있어 이에 대한 이론적인 접근이 필요한 실정이다. 이는 매도가능금융자산의 평가손익에 대한 이연법인세 인식에 있어서도 동일한 현상이 나타나고 있는 데서 기업의 실무가 이론적인 고찰 부족현상을 보여주고 있는 사례로 보인다.

나. 신종자본증권의 이자비용에 대한 법인세효과

기업이 신종자본증권을 발행하는 경우 해당 증권의 성격에 따라 부채 또는 자본으로 분류된다. 신종자본증권이 자본으로 분류되는 경우 이에 대한 이자비용은 자본의 항목으로 처리될 것이다. 이 경우 세무상으로는 동 이자비용이 비용으로 처리될 것이므로 과세소득을 결정함에 있어 이러한 신종자본증권에 대한 이자비용을 손비로 처리하는 세무조정을 통하여 납부할 법인세를 감소시키게 된다. 이 때 감소하는 당기법인세비용의 귀속이 당기손익인지 자본항목에서 직접 조정하는 것인지에 대하여 견해차이가 존재한다.

신종자본증권에 대한 이자비용으로 인한 법인세효과는 배당에 대한 법인세효과를 당기손익으로 처리하여야 한다는 기업회계기준서 제1012호 문단52B의 규정²⁹⁾을 적용하여 당기손익으로

29) 문단52B의 내용은 다음과 같다. “문단 52A의 상황에서 배당의 세효과는 배당지급에 대한 부채가 인식될 때 인식한다. 배당의 세효과는 주주에게 배당을 지급하는 것보다 과거의 거래나 사건과 더욱 직접적으로 연관된다. 따라서 배당의 법인세효과는, 문단 58(1)과 (2)의 상황에서 발생하는 세효과를 제외하고, 문단 58에서 요구하는 바와 같이 당기손익으로 인식한다.” 한편, 문단 52A는 다음과 같다. “일부 국가에서는 순이익이나 이익잉여금의 전부 또는 일부를 주주에게 배당으로 지급하는 경우 더 높거나 낮은

처리하여야 한다는 견해(견해1)와 해당되는 거래가 자본으로 직접 인식되는 거래이므로 해당 법인세효과도 자본의 항목으로 처리하여야 한다는 견해(견해2)가 존재한다.

견해1에 의할 경우 다음 사례에서 보는 바와 같이 이자비용을 손비로 인식함으로 인하여 감소한 당기법인세(미지급법인세) 300은 당기손익으로 처리된다. 그러나 견해2에 의할 경우에는 감소한 미지급법인세는 자본에 직접 조정하게 된다. 두 회계처리에 있어 자기자본의 합계는 8,700으로 동일하나, 자본의 구성항목에 차이가 있을 수 있다. 견해1을 따르는 경우에는 법인세비용의 차감효과가 발생하여 당기순이익이 300만큼 증가하는 효과가 있다.

〈표 8〉 신종자본증권의 이자비용에 대한 법인세효과

● 사례의 내용

- 신종자본증권 발행액 : 10,000 (10년 만기, 연 10% 이자 지급 조건)
- 신종자본증권의 발행조건에 따라 발행자는 자본으로 분류
- 법인세율 : 30% (신종자본증권의 만기까지 동일한 것으로 예상됨)

Panel A : 견해별 분개차이

구 분	견해1	견해2
신종자본증권 발행	(차) 현 금 10,000 (대) 자 본 10,000	(차) 현 금 10,000 (대) 자 본 10,000
이자지급	(차) 자 본 1,000 (대) 현금 1,000	(차) 자 본 1,000 (대) 현 금 1,000
법인세효과 인식	(차) 미지급법인세 300 (대) 법인세비용 300	(차) 미지급법인세 300 (대) 자 본 300

Panel B : 견해별 재무제표 표시 차이

구 분	견해1	견해2
대차대조표		
자 본 (이익잉여금)	8,700 300	8,700 —
손익계산서		
법인세비용(수익)	(－)300	—
당기순이익	300	—

당기법인세비용의 귀속과 관련하여 일반적으로는 동 법인세비용의 발생원천에 따라 관련 비용을 귀속시키게 된다. 자본에 직접 차감되거나 가산되는 당기법인세비용은 해당 자본항목에서

세율을 적용하여 법인세를 납부하는 경우가 있다. 또 다른 국가에서는 순이익이나 이익잉여금의 전부 또는 일부를 주주에게 배당으로 지급하는 경우 법인세를 환급받거나 납부할 수도 있다. 이러한 상황에서는 당기법인세 자산과 부채 및 이연법인세 자산과 부채는 미배당 이익에 적용될 세율로 측정한다.”

직접 차감하거나 가산하여 처리하여야 한다. 그러나 기준서의 취지상 기업이 지급하는 배당과 관련한 당기법인세효과는 당기비용으로 처리하여야 하며, 신종자본증권의 배당에 대한 세무상 처리와 회계상 처리가 상이함에 따라 발생하는 당기법인세비용효과는 당기비용으로 처리하는 것이 타당할 것으로 판단된다. 이러한 상황은 향후 기준서의 연차개선에 반영될 것으로 예상되므로 이러한 연차개선을 고려하면 견해1이 더욱 타당할 것이다.

다. 물적분할시 존속기업의 이연법인세

기업이 물적분할하는 경우 분할존속기업의 연결재무제표에 미치는 영향은 원칙적으로는 없다. 물적분할로 신설되는 기업을 100% 소유하는 구조로 물적분할이 이루어지므로 분할존속기업의 연결재무제표에는 영향을 미치지 않기 때문이다. 그러나 분할존속기업의 별도재무제표에는 보유중이던 사업부 등을 분할하여 양도하고 투자주식으로 보유하는 회계처리를 행하게 된다. 세무상으로는 보유중인 사업부 등의 공정가치로 양도가 이루어진 것으로 간주되므로 자산양도차익이 발생하게 되고, 이의 과세이연을 위한 압축기장충당금을 설정하게 된다. 이와 관련한 이연법인세처리와 관련하여 각 회계법인의 견해차이가 존재한다.

투자주식에 대한 자산양도차익과 관련한 차감할 일시적차이는 그 실현가능성에 따라 이연법인세자산의 인식여부를 결정하여야 하고, 과세 이연되어 세무상 부채로 계상된 압축기장충당금은 분할신설법인이 이전받은 자산을 처분 또는 폐기하는 경우 분할존속법인이 법인세납부의무를 지게 되므로 이연법인세부채가 계상되어야 하며, 이 경우 상대 계정과목은 기준서의 규정³⁰⁾에 따라 법인세비용으로 처리되어야 한다는 견해(견해1), 분할로 인하여 투자주식에서 발생하는 차감할 일시적 차이와 투자주식과 관련한 양도차익에 대한 가산할 일시적 차이가 동시에 존재하지만, 차감할 일시적 차이와 가산할 일시적 차이의 각각의 소멸방법을 고려하여 이연법인세를 인식하여야 한다는 견해(견해2) 및 분할로 인하여 투자주식에서 발생하는 차감할 일시적 차이와 투자주식과 관련한 양도차익에 대한 가산할 일시적 차이가 동시에 발생하므로 사실상 분할시점에 존속기업의 입장에서는 법인세효과가 발생하지 않으므로 이연법인세는 인식하지 않는다는 견해(견해3)가 있다.

다음의 사례를 이용하여 각 견해에 따라 이연법인세자산과 이연법인세부채의 인식여부에 대하여 살펴본다. 우선 견해1을 따를 경우 AA사업부의 양도차익 10,000은 장부상 기록되지 않지만, 세무상 양도차익으로 간주되므로 익금산입하는 세무조정이 발생하므로 차감할 일시적 차이를 구성하는 바, 향후 B사주식의 매각계획이 없으므로 동 차감할 일시적 차이는 소멸되지 않을 것으로 예상된다. 따라서 투자주식에서 발생하는 차감할 일시적 차이는 인식하지 않는다. 압축기장충당금은 세무상 인식되는 양도차익의 이연을 위하여 세무상 설정하게 되므로 손금산입하

30) 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에 당기손익 이외에 기타포괄손익이나 자본에 직접 인식되는 거래나 사건에 해당하지 않으며, 사업결합에도 해당되지 아니한다. (기업회계기준서 제1012호 문단58 참조)

는 세무조정이 발생하므로 가산할 일시적 차이를 구성한다. 모든 가산할 일시적 차이는 인식에 외에 해당되지 않으면 이연법인세부채를 인식하여야 하므로 3,000의 이연법인세부채를 인식하고 이를 법인세비용으로 처리한다. 견해2에 따르는 경우에는 투자주식에서 발생하는 차감할 일시적 차이는 소멸가능성이 없으므로 이연법인세자산을 인식하지 아니하고, 압축기장충당금을 구성하는 항목 중 토지에서 발생한 8,000은 토지의 처분가능성이 없으므로 이연법인세부채를 인식하지 아니하고, 나머지 금액인 2,000에 대하여만 600의 이연법인세부채를 인식한다. 견해3에 따를 경우에는 AA사업부의 양도차익과 압축기장충당금은 동시에 발생하는 항목이므로 단일의 일시적 차이로 보아 법인세효과가 발생하지 않으므로 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 모두 인식하지 아니한다. 이에 따라 재무제표에 미치는 영향은 다음의 사례와 같이 차이가 있다.

〈표 9〉 물적분할시 존속기업의 이연법인세

● 사례의 내용

- 부채가 없는 甲사는 AA사업부를 물적분할하여 乙사를 신설하였다.
- AA사업부의 분할전 순자산 장부가액은 10,000(토지 2,000, 기타 8,000)이고 분할시 평가된 순자산 공정가치는 20,000(토지 10,000, 기타 10,000)이다.
- 甲사는 세무상 AA사업부 양도차익에 대한 과세를 이연하기 위하여 압축기장충당금을 설정하였다.
- 甲사는 향후 乙사를 매각하지 않을 계획이고, 乙사는 보유토지를 매각하지 않을 계획이다.
- 법인세율 : 30%

견해별 재무제표 표시의 차이

구 분	견해1	견해2	견해3
이연법인세자산		—	—
이연법인세부채	3,000 ^{*1}	600 ^{*2}	—
법인세비용	3,000	600	—

*1 $(20,000 - 10,000) \times 30\% = 3,000$

*2 $(10,000 - 8,000) \times 30\% = 600$

기준서의 내용은 대부분 연결재무제표의 관점에서 작성되어 있다. 그러나 우리나라에서와 같이 별도재무제표의 공시를 강제하고 있는 경우에는 별도재무제표에 표시되는 항목에 대한 분석이 매우 중요할 수 있지만, 국제적으로는 이러한 논의가 부족하거나 거의 없다. 사례의 경우는 대표적으로 연결재무제표에는 영향이 없지만 별도재무제표에는 커다란 영향을 미칠 수 있는 항목이다. 기준서의 내용을 적절히 원용한다면, 투자주식에서 발생하는 일시적차이와 압축기장충당금에서 발생하는 일시적차이는 기준서의 취지에 따라 인식되어야 한다. 즉, 가산할일시적차이는 총액으로 인식하고, 차감할일시적차이는 그 실현가능성에 따라 인식하는 것(견해1)이 적절할 것이다.

IV. 결 론

K-IFRS의 도입은 경제적으로 매우 중요한 사건이었고, 기업들의 입장에서는 새로운 회계기준의 도입으로 인하여 재무제표에 미치는 영향을 파악하고 이에 대응하기 위한 전략을 수립하는 것이 필수적이었다. 그러나 현실적으로 기업 스스로 원칙중심의 회계기준에 따른 영향을 분석하고, 이에 대한 대응방안을 모색하는 것은 상당히 어렵다. 따라서 기업들은 K-IFRS도입과 관련하여 외부 회계법인으로부터 자문을 받아 해석상 재량권이 있을 수 있는 부분에 대해서 기업 스스로가 선택하였다. 이 과정에서 자문을 담당한 회계법인과 감사인의 입장차이가 존재할 수도 있으며, 동일한 사항을 가지고 기업 간 회계처리를 달리하여 재무제표에 미치는 영향이 상이할 수도 있는 경우가 발생하였다.

한편, 감독기관의 입장에서는 기업의 회계처리가 K-IFRS에 의한 것이지 여부를 판단하기 위하여 K-IFRS에서 명확하지 않은 부분에 대한 입장을 정리해야하는데 이 과정에서 각 회계법인의 의견을 수렴한 결과, 각 회계법인의 견해차이가 있다는 것을 고려할 필요성이 있었다.

본 연구에서는 이러한 기업들의 선택과 감독기구의 입장정리에 영향을 미쳤을 것으로 보이는 K-IFRS에서 명확하게 규정하지 않은 부분에 대한 회계법인의 견해 차이에 대하여 살펴보았다. 이는 앞서 언급하였듯이 해석의 옳고 그름을 논하는 것이 아니라 동일한 사안에 대하여 회계기준에 대한 해석의 차이가 존재할 수 있다는 것을 보여주고 이 차이에 대한 논리적 배경과 재무제표에 미치는 영향을 파악하였다. 아울러 K-IFRS도입 초기부터 최근까지 각 회계법인간의 견해 차이에 대하여 살펴봄으로써 각 회계법인으로부터 회계감사를 받은 기업들의 재무제표에 어떠한 견해가 반영되었는지를 간접적으로 살펴볼 수 있는 단초를 제공하였다.

K-IFRS는 많은 기준서와 해석서로 구성되어 있으나, 본 연구에서는 수익인식 및 법인세분야에서의 회계법인간 견해차이만을 분석하였다. 그러나 이러한 분야 외에도 많은 분야에서 각 회계법인의 견해차이가 존재할 수 있으며, 이는 추가적인 연구주제가 될 수 있을 것이다.

각 회계법인의 견해 차이는 나름대로 그 이론적인 배경을 갖추고 있으며, 세계적인 네트워크를 가지고 있는 대형 회계법인이 회계시장을 선도하는 역할을 하고 있는 것을 고려할 때 각 회계법인이 견지하고 있는 견해를 향후 어떻게 조율하느냐가 K-IFRS와 같은 원칙중심의 기준에서는 중요한 이슈이기에 이에 대한 연구는 의의가 있을 수 있으며, 감독기관에서는 본 연구의 사례들과 같은 사안에 대해서 어떠한 입장을 선택할 것인가 그리고 의견 차이에 대한 부분을 어떻게 고려할 것인가에 대해 살펴봄으로써 기준 해석과 정립에 도움이 될 것이다.

참고문헌

- 강선민. 2010. “IFRS조기도입기업과 도입준비기업의 종업원퇴직급여 사례”. 회계저널 제19권 제2호 : 117-147.
- 곽수근 · 이준일 · 박선영. 2011. “유진그룹의 국제회계기준 조기도입과 하이마트 인수관련 영업권 회계처리 사례”. 회계저널 제20권 제2호 : 91-121.
- 권수영 · 남혜정 · 박대준 · 김종일 · 권기정. 2011. “사업결합에 따른 무형자산평가 : B통신기업 사례”. 회계저널 제20권 제2호 : 173-205.
- 김정옥. 2010. “IFRS 도입사례 분석 : (주)KT&G를 중심으로”. 회계저널 제19권 제2호 : 295-313.
- 김한수 · 김인숙 · 최 관. 2010a. “리스 예비적 검토의견에 따른 사례연구”. 회계저널 제19권 제2호 : 255-294.
- 김한수 · 오명전 · 김인숙. 2010b. “국제회계기준 도입이 건설업 재무제표에 미치는 영향 : 분양공사를 중심으로”. 회계저널 제19권 제5호 : 245-280.
- 박경호 · 임승연 · 김칠봉 · 이창우. 2009. “한국채택국제회계기준에 근거한 기능통화 회계제도의 도입효과 : 외항해운기업 사례”. 회계저널 제18권 제1호 : 87-112.
- 박선영 · 변용희 · 배한수. 2010. “STX팬오션의 국제회계기준(IFRS) 도입에 관한 사례연구”. 회계저널 제19권 제2호 : 35-60.
- 박성중 · 허광복 · 마희영. 2011. “K-IFRS의 도입이 대손충당금에 미치는 영향 : 상호저축은행 사례연구”. 회계저널 제20권 제2호 : 123-152.
- 박성진 · 김한수. 2012. “국제회계기준에서의 연결재무보고시스템 구축사례”. 회계저널 제21권 제2호 : 183-212.
- 박성진 · 손 혁 · 심영수. 2011. “IFRS도입에 따른 에너지기업의 세무상 영향분석 사례”. 회계저널 제20권 제2호 : 483-525.
- 삼일회계법인. December 2012. “법인세 Practical Guide : K-IFRS 회계처리 사례”
- 손 혁 · 박영진 · 박성진. 2011. “사업결합으로 취득한 영업권의 손상검사에 대한 연구”. 회계저널 제20권 제2호 : 207-238.
- 신현걸. 2012. “국제회계기준을 적용함에 있어 이견이 있는 규정과 보완이 필요한 규정에 대한 논의 : 대학교재의 사례를 중심으로”. 회계저널 제21권 제2호 : 119-152.
- 안태식 · 김범준 · 현정훈. 2011. “IFRS 도입에 따른 통신 산업 수익인식기준의 변화”. 회계저널 제20권 제2호 : 349-372.
- 이만우. 2013. “국제회계기준도입이 기업회계와 세무회계의 차이조정 및 관련성에 대한 실증연구에 미치는 영향”. 세무와 회계저널 제14권 제3호 : 253-277.
- 전준구 · 김양환 · 이상철. 2010. “한국전력그룹의 IFRS 도입사례”. 회계저널 제19권 제2호 : 149-182.
- 정운오 · 전규안 · 박종일. 2011. “IFRS 도입으로 인해 기업의 법인세 부담이 변하는가? : K-

- IFRS 조기도입기업의 사례연구”. 회계저널 제20권 제2호 : 313-347.
- 정휘영. 2013. “K-IFRS 도입이 주요 재무비율의 유용성에 미치는 영향에 관한 실증연구”. 세무와 회계저널 제14권 제5호 : 155-189.
- 최 관 · 박종일 · 최성호. 2013. “IFRS도입이 회계의 질에 미친 영향과 경제적 효과”. 회계학연구 제38권 제2호 : 525-591.
- 최보람 · 최기호. 2011. “K-IFRS 적용에 따른 유형자산 내용연수 변경 사례”. 회계저널 제20권 제2호 : 423-444.
- 최은실 · 강일주. 2012. “K-IFRS 도입에 따른 사실상 지배력 적용 사례연구 : 대한항공과 두산중공업의 사례를 중심으로”. 회계저널 제21권 제2호 : 439-460.
- Barth, M., W. Landsman, and M. Lang. 2008. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 46 (3) : 467-498.
- De Franco, G., S. P. Kothari, and R. S. Verdi. 2011. The benefits of financial statements comparability. *Journal of Accounting Research* 49 (4) : 895-931.
- Yip, W. Y., and Young, D. 2012. Does IFRS adoption improve cross-border information comparability?. *The Accounting Review* 87(5) : 1767-1789.

The Case Study on Accounting Firms' Different View in Interpretation of K-IFRS -Focused on Revenue Recognition and Income Tax Items-

Moon-Sub Song* · Ki Young Kim**

〈Abstract〉

Since announcement of Roadmap on the adoption of the International Financial Reporting Standards in the Republic of Korea ("K-IFRS"), many companies had faced a number of questions in the preparation for transition from existing accounting standards ("K-GAAP") to K-IFRS. Under K-GAAP, the Financial Supervisory Service ("FSS") and the Korean Accounting Institute ("KAI") presented detail accounting treatment on the specific circumstances through the formal response on inquiry and interpretations, but the International Financial Reporting Interpretations Committee ("IFRIC") had announced only a mere 20 interpretations, thus, a lot of companies are very hard to obtain the guideline of those specific accounting matters. In this situation, the discussion on those accounting matters was made in the private sector including so-called Big 4 Accounting Firms and with the public sector including the FSS and the KAI.

This study analysed the different views of the Big 4 Accounting Firms in the interpretation of K-IFRS and the impact of the different views on the financial statements using some cases. It is not for a determination of right and wrong, but demonstrating the possibility of existence of different views.

This study provided the insight, theoretical background and the impact on the financial statements of the items described unclear in the K-IFRS through the analysis of different views of the accounting firms, which would impact on the selection of accounting treatment of the companies and position of regulatory body. In addition, this study analysed the different views of the accounting firms since adoption of K-IFRS until nowadays, it can also provide indirect clue which views are reflected in the financial statements.

K-IFRS consists of several standards and interpretations, however, this study focused on different views of accounting firms in revenue recognition and income taxes items only. Thus, a lot of areas, other than revenue and income tax, could be a good subject of further research.

Different views of each accounting firms have their own theoretical background, and global accounting markets are led by Big 4 accounting firms. In this situation, harmonizing the different view of each accounting firm is the main concern on enforcing more countries to adopt the high quality global single accounting standards. This study has the value on this point.

〈Key words〉 K-IFRS, Accounting Firms, Different View, Revenue, Income Taxes

* Partner, Samil PricewaterhouseCoopers, First Author

** Associate Professor, Myongji University, Corresponding Author

"This work was supported by 2006 Research Fund of Myongji University"