

기업회계기준서 제1118호 ‘재무제표 표시와 공시’ 제정

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2025. 11. 21.

저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2026 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 질의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 4층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: webmaster@kasb.or.kr, 홈페이지: www.kasb.or.kr

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서 사용과 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 ‘기준서 본문’)으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2026 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 4th Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150
Fax: +82 (0)2 6050 0170
Email: webmaster@kasb.or.kr
Web: www.kasb.or.kr

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

문
본

목 차

기업회계기준서 제1118호 ‘재무제표 표시와 공시’

	문단번호
목적	1
적용	한2.1
적용범위	2
재무제표에 대한 일반적인 요구사항	9
재무제표의 목적	9
전체 재무제표	10
주요 재무제표와 주석의 역할	15
재무제표의 식별	25
보고빈도	28
표시, 공시, 분류의 일관성	30
비교정보	31
통합과 세분화	41
통합과 세분화의 원칙	41
상계	44
손익계산서	46
손익계산서에서의 범주	47
손익계산서에 표시할 합계 및 중간합계	69
손익계산서에 표시하거나 주석에 공시할 항목	75
포괄손익을 표시하는 보고서	86
기타포괄손익	88
재무상태표	96
자산과 부채의 유동 또는 비유동 분류	96
재무상태표에 표시하거나 주석에 공시하여야 하는 항목	103

목 차

자본변동표	107
자본변동표에 표시해야 하는 정보	107
자본변동표에 표시하거나 주식에 공시하여야 하는 정보	109
주식	113
구조	113
경영진이 정의한 성과측정치	117
자본	126
그 밖의 공시	130
부록 A. 용어의 정의	
부록 B. 적용지침	
부록 C. 시행일과 경과 규정	

기업회계기준서 제1118호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제1118호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

[적용사례·실무적용지침]

적용사례 (IE1-IE17)

[결론도출근거]

IFRS 18의 결론도출근거 (BC1-BCZ427)

소수의견

K-IFRS 제1118호의 결론도출근거 (BC한413.1-BC한413.12)

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

제·개정 경과

국제회계기준서 제1118호 '재무제표의 표시와 공시'는 문단 1부터 한 132.5까지와 부록 A~C로 구성되어 있다. 모든 문단의 권위는 동일하다. **굵게 표시**된 문단은 주요 원칙을 설명한다. 부록 A에서 정의하는 용어가 이 기준서에서 처음 등장할 때 기울임 글자꼴로 나타낸다. 그 밖의 용어 정의는 용어집(Glossary)에 제시되어 있다. 이 기준서는 그 목적과 결론의 근거, '국제회계기준서 전문', 그리고 '재무보고를 위한 개념체계'를 바탕으로 이해하여야 한다. 명시적인 지침이 없는 경우에는 회계정책의 선택과 적용에 관하여 국제회계기준서 제1008호 '재무제표의 작성 기준'을 따른다.

기업회계기준서 제1118호

재무제표 표시와 공시

목적

- 1 이 기준서는 기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용을 충실하게 표현하는 목적적합한 정보를 제공하기 위해 **일반목적 재무제표**(재무제표) 정보의 표시와 공시에 관한 요구사항을 정한다.

적용

- 한2.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 그리고 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택하거나 다른 법령 등에서 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 2 이 기준서는 **한국채택국제회계기준**에 따라 작성되는 재무제표의 표시와 공시에 적용한다.
- 3 이 기준서는 재무성과표, 재무상태표, 자본변동표에서 정보를 표시하는 방법에 대한 일반적인 요구사항과 구체적인 요구사항을 정한다. 또한 이 기준서는 주석에서 정보를 공시하는 방법을 정하고 있다. 기업회계기준서 제1007호 '현금흐름표'는 현금흐름 정보의 표시와 공시에 대한 요구사항을 정한다. 그러나 문단 9~43과

113~114의 재무제표에 대한 일반적인 요구사항은 현금흐름표에도 적용한다.

- 4 다른 한국채택국제회계기준서에서는 특정 거래 및 그 밖의 사건에 대한 인식, 측정, 표시, 공시에 대한 요구사항을 정한다.
- 5 이 기준서는 기업회계기준서 제1034호 '중간재무보고'에 따라 작성되는 요약중간재무제표 정보의 표시와 공시에는 적용하지 아니한다. 다만, 문단 41~45, 117~125는 요약중간재무제표에 적용한다.
- 6 이 기준서는 공기업을 포함한 영리기업에 적합한 용어를 사용한다. 민간부문이나 공공부문에서 비영리활동을 영위하는 기업이 이 기준서를 적용하는 경우에는 재무제표의 특정 별도표시항목, 범주, 중간합계나 합계 및 재무제표 자체에 대한 기술을 수정하는 것이 필요할 수 있다.
- 7 이와 유사하게, 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시'에서 정의하는 자본이 없는 기업(예: 일부 뮤추얼펀드)과 납입자본이 자본의 정의를 충족하지 못하는 기업(예: 일부 조합)은 조합원이나 지분보유자의 지분에 대하여 재무제표 표시를 조정하는 것이 필요할 수 있다.
- 8 많은 기업은 재무제표(문단 10 참조)와는 별도로 기업의 재무성과와 재무상태의 주요 특징과 기업이 직면한 주요 불확실성을 기술하고 경영진의 재무 검토내용을 제공한다. 이러한 재무 검토내용은 한국채택국제회계기준의 적용범위에 포함되지 않는다.

재무제표에 대한 일반적인 요구사항

재무제표의 목적

- 9 재무제표의 목적은 보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용에 대한 재무정보를 제공하는 것으로, 이러한 재무정보는 재무제표이용자가 기업의 미래 순현금유입에 대한 전망과 기업의 경제적 자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용하다.

전체 재무제표

- 10 전체 재무제표는 다음을 모두 포함한다.
- (1) 보고기간의 재무성과표(문단 12 참조)
 - (2) 보고기간말 재무상태표
 - (3) 보고기간의 자본변동표
 - (4) 보고기간의 현금흐름표
 - (5) 보고기간의 주석
 - (6) 문단 31~32에서 규정하는 전기에 관한 비교정보
 - (7) 문단 37에서 요구하는 경우 전기 초 재무상태표

한10.1 문단 10에도 불구하고 재무제표의 명칭은 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률' 제2조에 따른다. 따라서 이 기준서의 문단 10 이외의 다른 문단과 기업회계기준서 제1034호 '중간재무보고'의 문단 5 이외의 다른 문단 및 다른 기준서에서 '재무성과표'라는 명칭은 사용하지 않고 '포괄손익계산서'라는 명칭만을 사용한다.

- 11 문단 10(1)~10(4)에 열거된 재무제표(및 그 비교정보)를 주요 재무제표라고 한다. 이 기준서에서 사용하는 재무제표 명칭이 아닌 다른 명칭도 사용할 수 있다. 예를 들면, '재무상태표'라는 명칭 대신에 '대차대조표'라는 명칭을 사용할 수 있다. 또한, 이 기준서에서는 '기타포괄손익', '당기순손익', '총포괄손익'과 같은 용어를 사용하고 있지만 문단 43에서 요구하는 바에 따라 항목의 특

성을 충실하게 표현하는 방식으로 명칭을 부여한다면, 이 기준서에서 요구하는 합계, 중간합계, 별도표시항목에 대해 다른 용어를 사용할 수 있다. 예를 들면, 당기순손익의 명칭으로 '순이익'이라는 용어를 사용할 수 있다.

- 12 재무성과표는 다음 (1) 또는 (2)의 방식 중 하나로 표시한다.
- (1) 포괄손익계산서에 당기순손익과 기타포괄손익의 두 부분으로 나누어 표시—이 방식을 선택하는 경우, 당기순손익 부분을 먼저 표시하고 바로 이어서 기타포괄손익 부분을 표시한다.
 - (2) 손익계산서 그리고 당기순손익에서 시작하는 포괄손익을 표시하는 별도의 보고서를 표시—이 방식을 선택하는 경우, 손익계산서는 포괄손익을 표시하는 보고서의 바로 앞에 위치한다.
- 13 이 기준서에서는,
- (1) 문단 12(1)에서 기술하는 당기순손익 부분과 문단 12(2)에서 기술하는 손익계산서를 통칭하여 손익계산서라 한다.
 - (2) 문단 12(1)에서 기술하는 기타포괄손익 부분과 문단 12(2)에서 기술하는 포괄손익을 표시하는 보고서를 통칭하여 포괄손익을 표시하는 보고서라고 한다.
- 14 각각의 주요 재무제표는 전체 재무제표에서 동등한 비중으로 표시한다.

주요 재무제표와 주석의 역할

- 15 재무제표의 목적(문단 9 참조)이 달성되도록 주요 재무제표에 정보를 표시하고 주석에 정보를 공시하며, 중요한 정보만 표시하거나 공시하면 된다(문단 19와 B1~B5 참조).

- 16 주요 재무제표의 역할은 보고기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 구조화된 요약 정보를 재무제표이용자에게 제공하는 것이다. 구조화된 요약 정보는 재무제표이용자가 다음을 하는 데 유용하다.
- (1) 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금흐름에 대해 이해 가능한 개요를 얻는다.
 - (2) 기업 간 그리고 동일한 기업에 대해 보고기간 간 비교를 한다.
 - (3) 재무제표이용자가 주식에서 추가 정보를 찾고 싶어 할 수 있는 항목이나 분야를 식별한다.
- 17 주식의 역할은 다음을 위해 필요한 중요한 정보를 제공하는 것이다.
- (1) 재무제표이용자가 주요 재무제표에 표시된 별도표시항목을 이해할 수 있도록 한다(문단 B6 참조).
 - (2) 재무제표의 목적이 달성되도록 추가 정보를 제공하여 주요 재무제표를 보완한다(문단 B7 참조).
- 18 주요 재무제표 또는 주식에 정보를 포함할지를 결정하기 위하여 문단 16~17에서 기술된 주요 재무제표와 주식의 역할을 고려한다. 주요 재무제표와 주식의 역할이 서로 다르다는 것은 주식공시에서 요구되는 정보의 범위가 주요 재무제표와는 다르다는 것을 의미한다. 이러한 차이는 다음을 의미한다.
- (1) 문단 16에서 기술된 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 주요 재무제표에서는 주식에서 제공하는 정보보다 더 통합된 정보를 제공한다.
 - (2) 문단 17에서 기술된 정보를 제공하기 위해 기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금흐름에 대한 더 자세한 정보를 주식에서 제공한다(주요 재무제표에 표시된 정보의 세분화 포함).

주요 재무제표에 표시하거나 주식에 공시하는 정보

- 19 일부 한국채택국제회계기준서에서는 주요 재무제표에 표시하거나 주석에 공시하도록 요구하는 정보를 명시한다. 한국채택국제회계기준에서 요구하는 구체적인 표시 또는 공시 정보가 중요하지 않다면 그러한 표시나 공시를 제공할 필요는 없다. 이는 한국채택국제회계기준에 특정 요구사항이 열거되거나 최소한의 요구사항으로 기술되더라도 동일하게 적용한다.
- 20 한국채택국제회계기준의 구체적인 요구사항을 준수하는 것만으로는 재무제표이용자가 거래, 그 밖의 사건 및 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 이해하는 데 충분하지 않은 경우, 기업은 공시를 추가로 제공할지 고려한다.

주요 재무제표에 표시하는 정보

- 21 문단 16에서 주요 재무제표의 역할은 문단에 명시된 목적에 유용한 구조화된 요약 정보(이하 ‘유용한 구조화된 요약 정보’라 한다)를 제공하는 것이라고 정한다. 기업은 문단 22~24에 따라, 주요 재무제표에 표시할 중요한 정보를 결정하기 위해 주요 재무제표의 역할을 이용한다.
- 22 주요 재무제표에서 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해서는, 재무제표의 구조를 결정하는 다음과 같은 구체적인 요구사항을 준수한다.
- (1) 손익계산서의 경우 문단 47, 69, 76, 78의 요구사항
 - (2) 포괄손익을 표시하는 보고서의 경우 문단 86~88의 요구사항
 - (3) 재무상태표의 경우 문단 96, 104의 요구사항
 - (4) 자본변동표의 경우 문단 107의 요구사항
 - (5) 현금흐름표의 경우 기업회계기준서 제1007호 문단 10의 요구사항

23 일부 한국채택국제회계기준에서는 주요 재무제표에 구체적인 항목을 별도로 표시할 것을 요구한다(예: 이 기준서의 문단 75 및 103). 주요 재무제표에서 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는 데 필요하지 않다면, 해당 항목을 주요 재무제표에서 별도로 표시할 필요는 없다. 이는 한국채택국제회계기준에서 구체적으로 요구되는 별도표시항목의 목록을 포함하고 있거나 해당 별도표시항목을 최소 요구사항으로 기술하는 경우에도 동일하게 적용된다(문단 B8 참조).

24 주요 재무제표에 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 필요하다면, 별도표시항목과 중간합계를 추가로 표시한다. 별도표시항목이나 중간합계를 추가로 표시하는 경우 다음 요건을 충족하여야 한다(문단 B9 참조).

- (1) 한국채택국제회계기준에 따라 인식되고 측정된 금액으로 구성된다.
- (2) 문단 22에 열거된 요구사항에 따라 만들어진 재무제표 구조와 양립가능하다.
- (3) 문단 30에 따라 매 기간마다 일관성을 유지해야 한다.
- (4) 한국채택국제회계기준에서 요구하는 합계와 중간합계보다 더 부각되어 표시되어서는 안 된다.

재무제표의 식별

25 재무제표는 명확하게 식별되어야 하고 동일하게 공표된 문서에 포함되는 그 밖의 정보와 명확하게 구별되어야 한다(문단 B10 참조).

26 한국채택국제회계기준은 재무제표에만 적용하며 연차보고서, 감독기구 제출서류 또는 다른 문서에서 제공하는 그 밖의 정보에 반드시 적용하여야 하는 것은 아니다. 따라서 한국채택국제회계기준

을 준수하여 작성된 정보와 이용자에게 유용하지만 한국채택국제 회계기준 요구사항의 적용대상은 아닌 그 밖의 정보를 재무제표 이용자가 구별할 수 있는 것이 중요하다.

27 각 주요 재무제표와 주석은 명확하게 식별한다. 또한 다음 정보를 분명하게 공시하고, 제공하는 정보가 이해될 수 있도록 필요할 때에는 반복한다.

- (1) 보고기업의 명칭이나 그 밖의 식별 수단과 전기 보고기간 말 후 해당 정보의 변경 내용
- (2) 재무제표가 개별 기업에 대한 것인지 연결실체에 대한 것인지
- (3) 보고기간종료일이나 재무제표 작성 대상 보고기간
- (4) 기업회계기준서 제1021호 '환율변동효과'에서 정의한 표시통화
- (5) 재무제표 금액을 표시하기 위해 사용한 금액 단위(문단 B11 참조)

보고빈도

28 전체 재무제표는 적어도 매년 제공한다. 보고기간종료일을 변경하여 재무제표의 보고기간이 1년을 초과하거나 미달하는 경우 재무제표 작성 대상 보고기간 뿐만 아니라 다음 사항을 공시한다.

- (1) 보고기간이 1년을 초과하거나 미달하게 된 이유
- (2) 재무제표에 포함되는 금액이 완전하게 비교 가능하지는 않는 사실

29 일반적으로 재무제표는 1년 단위로 일관되게 작성한다. 그러나 실무적인 이유로 어떤 기업은 예를 들면 52주의 보고기간을 선호한다. 이 기준서는 이러한 보고관행을 금지하지 않는다.

표시, 공시, 분류의 일관성

- 30 재무제표에서 항목의 표시, 공시, 분류는 매 보고기간마다 동일해야 하지만 다음의 경우는 제외한다.
- (1) 영업성격의 유의적인 변화나 재무제표를 검토한 결과에 따라 다른 표시, 공시 또는 분류가 더 적절한 것이 명백한 경우. 이 경우에는 기업회계기준서 제1008호 '재무제표의 작성 기준'에서 정하는 회계정책의 선택 및 적용 요건을 고려한다(문단 B12 참조).
 - (2) 한국채택국제회계기준서에서 표시, 공시 또는 분류의 변경을 요구하는 경우

비교정보

- 31 한국채택국제회계기준에서 달리 허용하거나 요구하는 경우를 제외하고는 당기 재무제표에 보고되는 모든 금액에 대한 비교정보(즉, 전기 보고기간에 대한 정보)를 제공한다. 당기 재무제표를 이해하는 데 필요하다면 서술형 정보의 경우에도 비교정보를 포함한다(문단 B13 참조).
- 32 각 주요 재무제표와 주석에는 당기 보고기간과 전기 보고기간을 표시한다. 문단 B14~B15에서는 추가 비교정보에 대한 요구사항을 정한다.

회계정책 변경, 소급 재작성 또는 재분류

- 33 재무제표 항목의 표시, 공시 또는 분류를 변경할 때 실무적으로 불가능한 경우가 아니라면 비교금액을 재분류한다. 비교금액을 재분류할 때에는 다음 사항을 공시한다(전기 초의 해당 내용 포함).
- (1) 재분류의 특성
 - (2) 재분류된 개별 항목 또는 항목군의 금액
 - (3) 재분류한 이유

- 34 비교금액을 실무적으로 재분류할 수 없는 경우, 다음 사항을 공시한다.
- (1) 해당 금액을 재분류하지 아니한 이유
 - (2) 해당 금액을 재분류했다면 이루어졌을 조정의 성격
- 35 정보의 기간별 비교가능성이 제고되면 특히 예측을 위한 정보의 추세분석이 가능하여 재무제표이용자가 경제적 의사결정을 하는데 도움을 준다. 어떤 상황에서는 당기와 일관되기 위해 특정한 과거 보고기간의 비교정보를 재분류하는 것이 실무적으로 불가능한 경우가 있다. 예를 들면, 재분류를 가능하게 하는 과거기간의 정보를 수집할 수 없거나 실무적으로 그 정보를 재생산하는 것이 불가능할 수 있다.
- 36 기업회계기준서 제1008호는 회계정책 변경이나 오류 수정에 필요한 비교정보의 수정에 대해 정하고 있다.
- 37 다음 모두에 해당된다면, 문단 31~32에서 요구하는 비교정보에 추가하여 전기 초를 기준으로 하는 세 번째 재무상태표를 표시한다.
- (1) 회계정책을 소급하여 적용하거나, 재무제표 항목을 소급하여 재작성하거나 재분류한다.
 - (2) 이러한 소급적용, 소급재작성 또는 소급재분류가 전기 초 재무상태표의 정보에 중요한 영향을 미친다.
- 38 문단 37에서 기술하는 경우에 해당하면, 다음 각 시점을 기준으로 세 개의 재무상태표를 표시한다.
- (1) 당기 보고기간 말
 - (2) 전기 말
 - (3) 전기 초

- 39 문단 37을 적용하여 세 번째 재무상태표를 표시해야 하는 경우, 문단 33~36과 기업회계기준서 제1008호에서 요구하는 정보를 공시한다. 그러나 전기 초의 재무상태표와 관련되는 주석을 제공할 필요는 없다.
- 40 재무제표에 전기보다 이른 기간에 대한 비교정보가 제공(문단 B14~B15에서 허용함)되는지에 관계없이 세 번째 재무상태표일은 전기 초이다.

통합과 세분화

통합과 세분화의 원칙

- 41 이 기준서의 목적상, 항목이란 자산, 부채, 자본이나 적립금, 수익, 비용이나 현금흐름 또는 이러한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 통합하거나 세분화한 것을 말한다. 별도표시항목은 주요 재무제표에 별도로 표시되는 항목이다. 항목에 대한 그 밖의 중요한 정보는 주석에서 공시한다. 한국채택국제회계기준의 구체적인 통합 또는 세분화 요구사항에 위배되지 않는다면 다음과 같이 통합하거나 세분화한다(문단 B16~B23 참조).
- (1) 공유되는 특성을 기준으로 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 분류하고 통합한다.
 - (2) 공유되지 않는 특성을 기준으로 항목을 세분화한다.
 - (3) 주요 재무제표의 역할(유용한 구조화된 요약 정보 제공)(문단 16 참조)을 수행하는 별도표시항목이 주요 재무제표에 표시되도록 항목을 통합하거나 세분화한다.
 - (4) 주석의 역할(중요한 정보 제공)(문단 17 참조)을 수행하는 정보가 주석에 공시되도록 항목을 통합하거나 세분화한다.
 - (5) 재무제표에서 통합 및 세분화로 중요한 정보가 불분명해지지 않도록 한다(문단 B3 참조).

42 문단 41의 원칙을 적용할 때, 세분화로 제공되는 정보가 중요하다면 언제든지 항목을 세분화한다. 문단 41(3)을 적용할 때, 주요 재무제표에 중요한 정보를 표시하지 않으면, 해당 정보를 주석에 공시한다. 문단 B79와 B111에서는 중요한 정보를 제공하기 위해 손익계산서나 재무상태표에 표시하거나 주석에 공시하는 것이 필요할 정도로 특성이 충분히 다를 수 있는 수익, 비용, 자산, 부채, 자본 항목의 예를 정한다.

43 주요 재무제표에 표시되는 항목(즉, 합계, 중간합계, 별도표시항목)이나 주석에 공시되는 항목은 해당 항목의 특성을 충실하게 나타내는 방식으로 명칭을 부여하고 기술한다(문단 B24~B26 참조). 항목을 충실하게 나타내기 위해 기업은 재무제표이용자가 해당 항목을 이해하는 데 필요한 사항을 모두 기술하고 설명한다. 어떤 경우에는 이러한 기술과 설명에, 기업이 사용한 용어의 의미와 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 통합하거나 세분화한 방법에 대한 정보를 포함할 수도 있을 것이다.

상계

44 한국채택국제회계기준서에서 요구하거나 허용하지 않으면 자산과 부채 또는 수익과 비용은 상계하지 아니한다(문단 B27~B28 참조).

45 자산과 부채, 그리고 수익과 비용은 각각 별도로 보고한다. 상계로 거래나 그 밖의 사건의 실질이 반영되는 경우를 제외하고는, 재무성과표, 재무상태표에서의 상계는 발생한 거래, 그 밖의 사건과 상황을 이해하고 기업의 미래현금흐름을 평가할 수 있는 재무제표이용자의 능력을 저하시킨다. 자산을 평가충당금(예: 재고자산에 대한 평가충당금과 금융자산에 대한 기대신용손실충당금)을 차감한 순액으로 측정하는 것은 상계에 해당하지 아니한다.

손익계산서

- 46 한국채택국제회계기준에서 달리 요구하거나 허용하지 않는 한, 보고기간의 수익과 비용의 모든 항목을 손익계산서에 포함한다(문단 88~95와 B86 참조).

손익계산서에서의 범주

- 47 손익계산서에 포함된 수익과 비용은 다음 다섯 가지 범주 중 하나로 분류한다(문단 B29 참조):
- (1) 영업 범주(문단 52 참조)
 - (2) 투자 범주(문단 53~58 참조)
 - (3) 재무 범주(문단 59~66 참조)
 - (4) 법인세 범주(문단 67 참조)
 - (5) 중단영업 범주(문단 68 참조).
- 48 문단 52~68에서는 수익과 비용을 영업, 투자, 재무, 법인세, 중단영업 범주로 분류하는 요구사항을 정한다. 또한, 문단 B65~B76에서는 외환차이, 순화폐성 포지션의 손익, 파생상품과 지정된 위험회피수단의 손익을 범주별로 분류하는 방법에 대한 요구사항을 정한다.

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

- 49 수익과 비용을 영업, 투자, 재무 범주로 분류하기 위해 기업은 다음과 같은 특정한 사업활동을 주된 사업활동으로 하는지 평가해야 한다(문단 B30~B41 참조).
- (1) 특정 유형의 자산에 투자(이하 '자산 투자')(문단 53 참조), 또는
 - (2) 고객에게 금융을 제공

50 특정한 주된 사업활동을 하는 기업은 문단 55~58, 65~66에 따라 해당 사업활동이 주된 사업활동이 아니라면 투자 범주나 재무 범주로 분류하였을 일부 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.

51 다음 사항을 공시한다.

- (1) 주된 사업활동으로 자산에 투자하는 경우, 그 사실
- (2) 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 그 사실
- (3) 주된 사업활동으로 자산에 투자하는지 또는 고객에게 금융을 제공하는지에 대한 평가 결과가 달라졌음을 알게 된 경우(문단 B41 참조) 다음 사항
 - (가) 평가 결과가 달라졌다는 사실과 그 변경일
 - (나) 당기에 달라진 평가 결과에 따른 변경일 전후의 수익 및 비용 항목의 금액과 분류, 그리고 실무적으로 불가능한 경우가 아니라면 평가 결과 변경으로 분류가 변경된 항목의 전기 해당 금액과 분류. 실무적으로 불가능해서 이 정보를 공시하지 않는다면 그 사실

영업 범주

52 다음 범주 중 어느 하나로 분류되지 않은, 손익계산서에 포함된 모든 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다(문단 B42 참조).

- (1) 투자 범주
- (2) 재무 범주
- (3) 법인세 범주
- (4) 중단영업 범주

투자 범주

53 특정한 주된 사업활동을 하는 기업에 대해 문단 55~58에서 요구하는 경우를 제외하고, 문단 54에서 명시한 대로 다음 자산에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류한다.

- (1) 관계기업, 공동기업, 비연결종속기업에 대한 투자자산(문단 B43~B44 참조)
- (2) 현금및현금성자산
- (3) 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산(문단 B45-B49 참조)

54 문단 53에서 식별된 자산에서 발생하는 수익과 비용으로서 투자 범주로 분류해야 하는 수익과 비용은 손익계산서에 포함된 다음의 금액으로 구성된다(문단 B47 참조).

- (1) 자산에서 발생한 수익
- (2) 자산의 최초 측정 및 자산 제거를 포함한 후속 측정에서 발생한 수익과 비용
- (3) 자산의 취득 및 처분과 직접 관련된 증분원가 (예: 거래 원가와 자산 매각 부대원가)

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

55 문단 53(1)에 명시된 자산(즉, 관계기업, 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산)에 주된 사업활동으로 투자하는 경우(문단 B38 참조), 해당 자산에 대해 문단 54에서 명시된 수익과 비용을 다음과 같이 분류한다.

- (1) 해당 자산에 지분법을 적용하여 회계처리하는 경우(문단 B43(1)과 B44(1) 참조), 투자 범주로 분류한다.
- (2) 해당 자산에 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 경우(문단 B43(2)~(3)과 B44(2)~(3) 참조), 영업 범주로 분류한다.

56 문단 53(2)에 명시된 자산(즉, 현금및현금성자산)에 대해 문단 54에서 명시된 수익과 비용을 투자 범주로 분류한다. 다만, 다음의 경우는 제외한다.

- (1) 주된 사업활동으로 문단 53(3)의 적용범위에 포함되는 금융자산에 투자하는 경우, 해당 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.
- (2) (1)의 요구사항을 충족하지 않지만 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우에는 다음과 같이 분류한다.
 - (가) 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 현금및현금성자산(예: 관련 규제 요구사항으로 인해 보유한 현금및현금성자산)에서 발생하는 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.
 - (나) 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련이 없는 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용의 경우, 회계정책 선택을 적용하여 문단 54에 명시된 수익과 비용을 영업 범주 또는 투자 범주로 분류한다. 이러한 경우 선택한 회계정책은 문단 65(1)(나)에 따라 부채에서 발생하는 수익과 비용에 대해 선택한 회계정책과 일관되어야 한다.

57 문단 56(2)를 적용하는 경우에 문단 56(2)(가) 및 56(2)(나)에서 기술하는 각각의 현금및현금성자산을 서로 구분할 수 없다면, 문단 56(2)(나)의 회계정책 선택을 적용하여 모든 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.

58 주된 사업활동으로 (문단 B40 참조) 문단 53(3)에 명시된 자산(즉, 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산)에 투자하는 경우, 문단 54에 명시된 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.

재무 범주

- 59 어떤 수익과 비용을 재무 범주로 분류할지 결정하기 위해서 다음 (1)과 (2)를 구분한다.
- (1) 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채(문단 B50~B51 참조)
 - (2) 위 (1)에서 기술된 부채 이외의 부채. 즉, 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채(문단 B53 참조)
- 60 문단 59(1)에 명시된 부채(즉, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채)의 경우, 문단 63~66에서 정한 경우를 제외하고 손익계산서에 포함되는 다음의 금액을 재무 범주로 분류한다.
- (1) 최초 측정과 부채의 제거를 포함한 후속 측정에서 발생하는 수익과 비용 (문단 B52 참조)
 - (2) 부채의 발행 및 소멸과 직접 관련된 증분비용(예: 거래 원가)
- 61 문단 59(2)에 명시된 부채(즉, 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채)의 경우, 문단 63~64에 정한 경우를 제외하고 다음을 재무 범주로 분류한다.
- (1) 이자수익과 이자비용. 단, 기업이 한국채택국제회계기준의 다른 요구사항을 적용하기 위해 이러한 수익과 비용을 식별하는 경우에 한함
 - (2) 이자율 변동으로 인해 발생한 수익과 비용. 단, 기업이 한국채택국제회계기준의 다른 요구사항을 적용하기 위해 이러한 수익과 비용을 식별하는 경우에 한함.
- 62 문단 B56~B57에서는 문단 59~61의 요구사항을 주계약이 부채인 복합계약에 적용하는 방법을 정한다.
- 63 문단 60~61의 요구사항은 파생상품과 지정된 위험회피수단의 손익에 적용하지 않는다. 이러한 손익은 문단 B70~B76을 적용하여 분류한다.

64

다음은 재무 범주에서 제외하고 영업 범주로 분류한다.

- (1) 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'에 따라 인식한 수익과 비용으로서 참가특성이 있는 발행된 투자 계약의 수익과 비용(문단 B58 참조)
- (2) 기업회계기준서 제1117호 '보험계약'에 따라 손익계산서에 포함된 보험금융수익과 보험금융비용

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

65

주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 수익과 비용을 다음과 같이 분류한다(문단 B59 참조).

- (1) 문단 59(1)에 명시된 부채(즉, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채)에서 발생하는 수익과 비용의 경우
 - (가) 해당 부채가 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부채라면 해당 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.
 - (나) 해당 부채가 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련 없는 부채라면, 해당 수익과 비용은 문단 60에서 명시된 수익과 비용을 분류하기 위한 회계정책 선택을 적용하여 영업 범주 또는 재무 범주로 분류한다. 이러한 경우 선택한 회계정책은 문단 56(2)(나)에 따라 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용에 대해 선택한 회계정책과 일관되어야 한다.
- (2) 문단 59(2)에 명시된 부채(즉, 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채)에서 발생하는 수익과 비용의 경우
 - (가) 문단 61에서 명시된 수익과 비용은 재무 범주로 분류한다.
 - (나) 문단 61에서 명시되지 않은 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.

- 66 문단 65(1)을 적용할 때 문단 65(1)(가)와 65(1)(나)에서 기술하는 부채를 서로 구별할 수 없다면, 문단 65(1)(나)의 회계정책 선택을 적용하여 모든 해당 부채에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.

법인세 범주

- 67 기업회계기준서 제1012호 '법인세'를 적용하여 손익계산서에 포함된 법인세비용 또는 법인세수익 그리고 관련 외환차이를 법인세 범주로 분류한다(문단 B65~B68 참조).

중단영업 범주

- 68 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따라, 중단영업에서 발생하는 수익과 비용은 중단영업 범주로 분류한다.

손익계산서에 표시할 합계 및 중간합계

- 69 손익계산서에는 다음에 대한 합계와 중간합계를 표시한다.
- (1) **영업손익**(문단 70 참조)
 - (2) 문단 73에 따른 **재무손익및법인세비용차감전손익**(문단 71 참조)
 - (3) **당기순손익**(문단 72 참조)
- 70 영업손익은 영업 범주로 분류된 모든 수익과 비용으로 구성된다.
- 71 재무손익및법인세비용차감전손익은 다음으로 구성된다.
- (1) 영업손익
 - (2) 투자 범주로 분류된 모든 수익과 비용

- 72 당기순손익은 손익계산서에 포함된 수익에서 비용을 차감한 합계이다. 따라서 당기순손익은 손익계산서의 모든 범주로 분류된 모든 수익과 비용으로 구성된다(문단 47 참조).
- 73 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련이 없는 부채의 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책(65(1)(나)에 명시)을 적용하는 경우, 해당 기업은 문단 69(2)를 적용하지 않는다. 그러나 그 경우에 영업이익과 재무 범주 사이에 중간합계를 추가하여 표시할지 결정하기 위해 문단 24를 적용한다. 예를 들면, 해당 기업이 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 필요하다고 판단하는 경우, 영업손익과 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자자산에서 발생하는 수익과 비용에 대한 중간합계를 표시할 것이다.
- 74 문단 73에 기술된 기업이 영업손익과 투자 범주로 분류된 모든 수익과 비용으로 구성된 중간합계를 추가로 표시하는 경우, 자금조달 관련 금액이 제외되었음을 나타내는 방식(예: '재무손익차감 전이익')으로 해당 중간합계의 명칭을 부여하지 않는다. 해당 기업은 문단 43을 적용하여 중간합계에 포함된 금액을 충실하게 표현하는 방식으로 중간합계의 명칭을 부여한다.

손익계산서에 표시하거나 주석에 공시할 항목

- 75 손익계산서에는 다음의 별도표시항목을 표시한다(문단 B77 참조):
- (1) 이 기준서에서 요구하는 다음과 같은 금액
 - (가) 수익. 단, 다음의 (2)(가)와 (3)(가)에 기술된 별도표시항목은 구분하여 표시한다.
 - (나) 영업비용. 단, 문단 78 및 82(1)에서 요구하는 별도표시항목은 구분하여 표시한다.

- (다) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업의 당기손익에 대한 지분
- (라) 법인세비용 또는 법인세수익
- (마) 중단영업의 합계를 표시하는 하나의 금액(기업회계기준서 제1105호 참조)
- (2) 기업회계기준서 제1109호에서 요구하는 다음과 같은 금액
 - (가) 유효이자율법을 사용하여 산출한 이자수익
 - (나) 기업회계기준서 제1109호 제5.5절에 따라 산정한 손상차손 (손상차손환입을 포함)
 - (다) 상각후원가로 측정된 금융자산의 제거로 인한 손익
 - (라) 금융자산을 상각후원가 측정에서 당기손익-공정가치 측정으로 재분류하는 경우, 재분류일에 재분류 전 상각후원가와 공정가치의 차이로 인한 손익
 - (마) 금융자산을 기타포괄손익-공정가치 측정에서 당기손익-공정가치 측정으로 재분류하는 경우, 당기손익으로 재분류되는 기인식 기타포괄손익누계액
- (3) 기업회계기준서 제1117호에서 요구하는 다음과 같은 금액
 - (가) 보험수익
 - (나) 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는, 발행된 보험계약에서 발생하는 보험서비스비용
 - (다) 출재보험계약에서 발생하는 수익과 비용
 - (라) 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는, 발행된 보험계약에서 발생하는 보험금융수익(비용)
 - (마) 출재보험계약에서 발생하는 금융수익(비용)

76 다음에 귀속되는 해당 보고기간의 당기순손익 배분액을 손익계산서에 표시한다(문단 47에 기술된 모든 범주와 구분하여 표시).

- (1) 비지배지분
- (2) 지배기업의 소유주

- 77 문단 B78~B79는 기업의 손익계산서에 추가 별도표시항목을 표시할지 또는 주석에 항목을 공시할지를 결정하기 위해 판단하는 방법에 관한 요구사항을 정한다.

영업 범주로 분류하는 비용의 표시 및 공시

- 78 손익계산서의 영업 범주에서는 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공할 수 있도록 다음의 특성 중 하나 또는 모두를 사용하여 비용을 별도표시항목으로 분류하고 표시한다(문단 B80~B85 참조).

(1) 비용의 특성

(2) 기업 내에서 해당 비용의 기능

- 79 개별 별도표시항목은 이러한 특성 중 하나만을 기준으로 통합된 영업비용으로 구성되지만, 모든 별도표시항목이 동일한 특성만을 기준으로 통합되어야 하는 것은 아니다(문단 B81 참조).

- 80 비용을 성격별로 분류하는 경우('성격비용'), 해당 경제적 자원이 소비된 활동은 고려하지 않으며 기업의 활동을 달성하기 위해 소비된 경제적 자원의 성격과 관련된 영업비용에 대한 정보를 제공한다. 이러한 정보에는 원재료비, 종업원급여, 감가상각비, 상각비에 대한 정보가 포함된다.

- 81 기업 내 기능별로 비용을 분류하는 경우, 소비된 자원이 관련된 활동에 따라 영업 비용을 배분하고 통합한다. 예를 들면, 매출원가는 원재료비, 종업원 급여, 감가상각비, 상각비와 같이 기업의 생산이나 그 밖의 수익창출 활동과 관련된 비용을 포함하는 기능별도표시항목이다. 따라서 비용을 기능별로 분류할 때 기업은 다음과 같이 수행할 수 있다.

- (1) 동일한 성격의 경제적 자원과 관련된 비용(예: 종업원급여)을 여러 기능 별도표시항목(예: 매출원가, 연구개발비)에 배분한다.
- (2) 여러 성격의 경제적 자원과 관련된 비용(예: 원재료비, 종업원급여, 감가상각비 및 기타 상각비)의 배분액을 하나의 기능 별도표시항목에 포함한다.

82 손익계산서의 영업 범주에 기능별로 분류된 비용으로 구성된 하나 이상의 별도표시항목을 표시하는 경우, 다음과 같이 표시하고 공시한다.

- (1) 영업비용을 매출원가 기능을 포함하는 기능별로 분류하는 경우, 매출원가에 대한 별도표시항목을 구분하여 표시한다. 그 별도표시항목에는 기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 문단 38에서 기술하는 재고자산 비용의 합계를 포함한다.
- (2) 각 기능 별도표시항목에 포함된 비용의 성격에 대한 비계량적 설명을 공시한다.

83 손익계산서의 영업 범주에 기능별로 분류된 비용으로 구성된 하나 이상의 별도표시항목을 표시하는 기업은 하나의 주석에 다음 사항도 공시한다.

- (1) 다음 항목별 합계
 - (가) 기업회계기준서 제1016호 '유형자산' 문단 73(5)(자), 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산' 문단 79(4)(라), 기업회계기준서 제1116호 '리스' 문단 53(1)에 따라 공시해야 하는 금액으로 구성된 감가상각비
 - (나) 기업회계기준서 제1038호 '무형자산' 문단 118(5)(바)에 따라 공시해야 하는 금액으로 구성된 상각비
 - (다) 기업회계기준서 제1019호 '종업원급여'를 적용하는 기업이 인식한 종업원급여 금액과 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'을 적용하는 기업이 인식한 종업원에게서 받은 용역에 대한 금액으로 구성된 종업원급여

(라) 기업회계기준서 제1036호 '자산손상' 문단 126(1)·(2)에 따라
공시해야 하는 금액으로 구성된 손상차손 및 손상차손 환
입

(마) 기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 문단 36(5)·(6)에 따라
공시해야 하는 금액으로 구성된 재고자산의 평가손실 및
평가손실 환입

(2) (1) (가)~(마)에서 열거하는 각 합계에 대하여 다음 사항

(가) 영업 범주의 각 별도표시항목과 관련되는 금액(문단 B84
참조)

(나) 해당 합계와 관련되는 금액을 포함하는 영업 범주 외의 모
든 별도표시항목의 목록

84 문단 41에서는 중요한 정보를 제공하기 위해 항목을 세분화하도
록 요구한다. 다만 문단 83을 적용하는 기업은 다음 사항을 공시
하지 않아도 된다.

(1) 손익계산서의 영업 범주에 표시된 기능 별도표시항목과 관련
하여, 각 별도표시항목에 포함된 성격 비용의 금액이 문단 83
에 명시된 금액을 초과하는 경우, 해당 금액에 대한 세분화된
정보

(2) 한국채택국제회계기준서에서 주석으로 공시하도록 명시적으로
요구하는 성격 비용과 관련하여, 손익계산서의 영업 범주에 표
시된 각 기능 별도표시항목에 포함된 해당 비용의 금액이 문
단 83에 명시된 금액을 초과하는 경우, 해당 비용의 금액에 대
한 세분화된 정보

85 문단 84의 면제규정은 영업비용의 세분화와 관련이 있다. 그러나
이는 해당 비용과 관련하여 한국채택국제회계기준에서 정하는 구
체적인 공시 요구사항의 적용을 면제하는 것은 아니다.

포괄손익을 표시하는 보고서

86 포괄손익을 표시하는 보고서에는 다음에 대한 합계를 표시한다.

- (1) 당기순손익
- (2) 기타포괄손익(문단 B86~B87 참조)
- (3) 포괄손익(당기순손익과 기타포괄손익을 합산함)

87 다음에 귀속되는 해당 보고기간의 포괄손익 배분액을 표시한다.

- (1) 비지배지분
- (2) 지배기업의 소유주

기타포괄손익

88 포괄손익을 표시하는 보고서에 포함되는 수익과 비용(기타포괄손익)은 다음 두 가지 범주 중 하나로 분류한다.

- (1) 특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익과 비용
- (2) 당기손익으로 재분류되지 않는 수익과 비용

89 포괄손익을 표시하는 보고서의 각 범주에 다음의 별도표시항목을 표시한다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분
- (2) 그 밖의 기타포괄손익 항목

90 기타포괄손익의 구성요소와 관련되는 재분류조정을 포괄손익을 표시하는 보고서에 표시하거나 주석에 공시한다(문단 B88~B89 참조).

91 다른 한국채택국제회계기준서에서는 과거기간에 기타포괄손익으로 인식한 금액을 당기손익으로 재분류할지와 그 시기에 대하여 명시한다. 그러한 재분류를 이 기준서에서는 재분류조정이라고 한

다. 재분류조정은 그 조정액이 당기손익으로 재분류되는 기간에 기타포괄손익의 관련 구성요소에 포함한다. 이러한 금액은 당기나 과거기간에 미실현이익으로 기타포괄손익에 포함되었을 수 있다. 이러한 미실현이익은 총포괄손익에 이중으로 포함되지 않도록 미실현이익이 실현되어 당기손익으로 재분류되는 기간의 기타포괄손익에서 차감한다.

92 재분류조정을 주식에 공시하는 기업은 관련되는 재분류조정을 모두 반영한 후의 기타포괄손익 항목을 포괄손익을 표시하는 보고서에 표시한다.

93 기타포괄손익의 개별 항목(재분류조정 포함)과 관련된 법인세비용 금액은 포괄손익을 표시하는 보고서에 표시하거나 주식에 공시한다(기업회계기준서 제1012호 문단 61A와 63 참조).

94 기타포괄손익의 항목들은 다음 중 한 가지 방법으로 표시할 수 있다.

- (1) 관련 법인세 효과를 차감한 순액
- (2) 관련된 법인세 효과 반영 전 금액으로 기타포괄손익의 항목들을 표시하고, 각 항목들에 관련된 법인세 효과는 하나의 합계 금액

95 문단 94(2)의 대안을 선택하는 경우, 문단 88에서 정한 범주들 간에 법인세를 배분한다.

재무상태표

자산과 부채의 유동 또는 비유동 분류

- 96 유동성 순서에 따른 표시방법이 보다 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는 경우를 제외하고는, 문단 99~102에 따라 유동자산과 비유동자산, 유동부채와 비유동부채로 별도로 분류하여 재무상태표에 표시한다. 유동성 순서에 따른 표시방법을 적용할 경우 모든 자산과 부채는 유동성의 순서에 따라 표시한다(문단 B90~B93 참조).
- 97 어느 표시방법을 채택하더라도 다음의 각 기간에 회수되거나 결제될 것으로 예상하는 금액을 합하여 각 자산 및 부채의 별도표시항목을 표시하는 경우, 각 별도표시항목에 대해 12개월 후에 회수되거나 결제될 것으로 기대되는 금액을 공시한다.
- (1) 보고기간 후 12개월 이내
 - (2) 보고기간 후 12개월 후
- 98 재무상태표에 유동자산과 비유동자산, 유동부채와 비유동부채로 별도로 분류하여 표시할 때, 이연법인세자산(부채)은 유동자산(부채)으로 분류하지 아니한다.

유동자산

- 99 자산은 다음의 경우에 유동자산으로 분류한다(문단 B94~B95 참조).
- (1) 기업의 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나, 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있다.
 - (2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다.
 - (3) 보고기간 후 12개월 이내에 실현될 것으로 예상한다.
 - (4) 현금이나 현금성자산(기업회계기준서 제1007호의 정의 참조)으로서, 교환이나 부채 상환 목적으로의 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 후 12개월 이상이 아니다.

100 문단 99에서 명시된 자산을 제외한 모든 자산은 비유동자산으로 분류한다.

유동부채

101 부채는 다음의 경우에 유동부채로 분류한다.

- (1) 정상영업주기 내에 결제될 것으로 예상하고 있다(문단 B96와 B107~B108 참조).
- (2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다(문단 B97 참조).
- (3) 보고기간 후 12개월 이내에 결제일이 도래한다(문단 B97~B98과 B107~108 참조).
- (4) 보고기간말 현재 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않다(문단 B99~B108 참조).

102 문단 101에 명시된 부채를 제외한 모든 부채는 비유동부채로 분류한다.

재무상태표에 표시하거나 주석에 공시하여야 하는 항목

103 재무상태표에는 다음에 해당하는 별도표시항목을 표시한다.

- (1) 유형자산
- (2) 투자부동산
- (3) 무형자산
- (4) 영업권
- (5) 금융자산(단, (7), (10), (11)은 제외)
- (6) 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는 자산인 계약 포트폴리오. 기업회계기준서 제1117호 문단 78에 따라 세분화하여 표시한다.
- (7) 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자자산

- (8) 기업회계기준서 제1041호 '농림어업'의 적용범위에 포함되는
생물자산
- (9) 재고자산
- (10) 매출채권과 기타 채권
- (11) 현금및현금성자산
- (12) 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류된 자산과
매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함된 자산의 합계
- (13) 매입채무와 기타 채무
- (14) 충당부채
- (15) 금융부채(단, (13)과 (14)는 제외)
- (16) 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는 부채인 계약
포트폴리오. 기업회계기준서 제1117호 문단 78에 따라 세분화
하여 표시한다.
- (17) 기업회계기준서 제1012호에서 정의된 당기 법인세와 관련된
부채와 자산
- (18) 기업회계기준서 제1012호에서 정의된 이연법인세부채와 이연
법인세자산
- (19) 기업회계기준서 제1105호에 따라 매각예정으로 분류된 처분자
산집단에 포함된 부채

104 재무상태표에는 다음 항목을 표시한다.

- (1) 비지배지분
- (2) 지배기업의 소유주에게 귀속되는 남입자본과 적립금

105 문단 B109~B111에서는 재무상태표에 별도표시항목을 추가로 표시
할지 또는 주석에 항목을 공시할지를 결정하기 위해 판단하는 방
법에 관한 요구사항을 정한다.

106 문단 96에 따라서 이 기준서는 재무상태표에 표시하여야 할 항목
의 순서나 형식을 규정하지 아니한다. 또한 기업의 자산, 부채, 자

본에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해, 기업과 거래의 성격에 따라 사용된 설명과 항목의 순서나 유사한 항목의 통합방법을 수정할 수 있다. 예를 들면, 금융회사는 자산, 부채, 자본에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위하여 문단 103에 기술된 사항을 수정할 수 있다.

자본변동표

자본변동표에 표시해야 하는 정보

107 문단 10에서 요구하는 바에 따라 자본변동표를 표시한다. 자본변동표에는 다음을 포함한다.

- (1) 지배기업의 소유주와 비지배지분에 각각 귀속되는 금액으로 구분하여 표시한 해당 보고기간의 총포괄손익
- (2) 자본의 각 구성요소별로, 기업회계기준서 제1008호에 따라 인식된 소급적용이나 소급재작성의 영향
- (3) 자본의 각 구성요소별로 (최소한) 다음의 각 항목에 따른 변동액을 구분하여 표시한, 기초시점과 기말시점의 장부금액 차이 조정 내용
 - (가) 당기순손익
 - (나) 기타포괄손익
 - (다) 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주와의 거래(소유주에 의한 출자, 소유주에 대한 배분 및 지배력을 상실하지 않는 종속기업에 대한 소유지분의 변동을 구분하여 표시)

108 기업회계기준서 제1008호는 다른 한국채택국제회계기준서의 경과규정에서 달리 요구하는 경우를 제외하고는, 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지 회계정책의 변경에 대해 소급법의 적용을 요구한다. 기업회계기준서 제1008호는 또한 오류수정에 대해서도 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지 소급법을 적용하여 재작성할 것

을 요구한다. 한국채택국제회계기준이 자본의 다른 구성요소의 소급 수정을 요구하는 경우를 제외하고는, 소급법을 적용한 수정과 재작성은 자본의 당기 변동으로 표시하지 않고 이익잉여금의 기초잔액을 수정한다. 문단 107(2)는 회계정책변경에 따른 각 자본항목의 수정사항 합계와 오류수정으로 인한 수정사항 합계를 각각 구분하여 자본변동표에 표시하도록 요구한다. 이러한 수정사항을 과거의 각 보고기간과 당기초에 표시한다.

자본변동표에 표시하거나 주석에 공시하여야 하는 정보

- 109 자본의 각 구성요소에 대하여 기타포괄손익의 항목별 분석 내용을 자본변동표에 표시하거나 주석에 공시한다(문단 107(3)(나) 참조).

- 110 해당 보고기간 동안에 소유주에 대한 배분으로 인식된 배당금액과 관련 주당배당금을 자본변동표에 표시하거나 주석에 공시한다.

- 111 문단 107에서 자본의 구성요소는 각 종류별 납입자본, 각 종류별 기타포괄손익의 누계액과 이익잉여금의 누계액 등을 포함한다.

- 112 보고기간 시작일과 종료일 사이의 자본의 변동은 해당 기간의 순자산 증가 또는 감소를 반영한다. 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주와의 거래(예: 출자, 자기지분상품의 재취득 및 배당)에서 발생하는 변동과 그러한 거래와 직접 관련이 있는 거래원가를 제외하고는, 한 기간 동안의 자본의 총 변동은 그 기간 동안 기업활동에 의해 발생한 수익과 비용(차익과 차손을 포함)의 합계 금액을 나타낸다.

주석

구조

- 113 다음 정보를 주석에 공시한다.
- (1) 재무제표의 작성 기준(기업회계기준서 제1008호 문단 6A~6N 참조)과 사용한 구체적인 회계정책에 대한 정보(기업회계기준서 제1008호 문단 27A~27I 참조)
 - (2) 한국채택국제회계기준에서 요구하는 정보이지만 주요 재무제표에 표시되지 않은 정보
 - (3) 주요 재무제표에 표시되지 않지만 재무제표를 이해하는 데 필요한 그 밖의 정보(문단 20 참조)
- 114 주석은 실무적으로 가능한 정도까지 체계적인 방법으로 표시한다 (문단 B112 참조). 체계적인 방법을 정할 때, 재무제표의 이해가능성과 비교가능성에 미치는 영향을 고려한다. 주요 재무제표의 각 항목을 주석의 관련 정보와 상호참조로 표시한다. 주석에 공시된 금액이 주요 재무제표의 하나 이상의 별도표시항목에 포함되어 있는 경우, 해당 금액이 포함되어 있는 별도표시항목을 주석에 공시한다.
- 115 재무제표의 작성 기준과 사용된 구체적인 회계정책에 대한 정보를 제공하는 주석을 별도 부분에서 공시할 수 있다.
- 116 다음 항목이 재무제표와 함께 공표된 정보 중 어디에도 공시되지 않았다면 이를 주석에 공시한다.
- (1) 기업의 소재지와 법적 형태, 설립지 국가의 등록된 본점사무소 (등록된 본점사무소와 다르다면, 주된 사업 소재지)의 주소
 - (2) 기업의 영업과 주요 활동의 성격에 대한 기술
 - (3) 지배기업과 연결실체 최상위 지배기업의 명칭
 - (4) 존속기간이 정해진 기업의 경우, 그 존속기간에 관한 정보

경영진이 정의한 성과측정치

경영진이 정의한 성과측정치의 식별

- 117 *경영진이 정의한 성과측정치*는 다음의 모든 요건을 충족하는 수익과 비용의 중간합계이다(문단 B113~B122 참조).
- (1) 기업은 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에 해당 중간합계를 사용한다.
 - (2) 기업 전체의 재무성과 측면에 대한 경영진의 견해를 재무제표 이용자에게 전달하기 위해 해당 중간합계를 사용한다.
 - (3) 해당 중간합계는 문단 118에서 열거하지 않은 것이거나, 한국채택국제회계기준에서 표시나 공시를 명시적으로 요구하지 않은 것이어야 한다.
- 118 경영진이 정의한 성과측정치에 해당하지 않는 수익과 비용의 중간합계는 다음과 같다.
- (1) 매출충손익(수익에서 매출원가를 차감)과 이와 유사한 중간합계(문단 B123 참조)
 - (2) 감가상각비, 상각비, 손상차손(기업회계기준서 제1036호의 적용범위에 해당) 차감 전 영업손익
 - (3) 영업손익과 지분법을 적용하여 회계처리하는 모든 투자자산에서 발생한 수익과 비용
 - (4) 문단 73을 적용하는 경우, 영업손익과, 투자 범주로 분류된 모든 수익과 비용으로 구성되는 중간합계
 - (5) 법인세비용차감전손익
 - (6) 계속영업손익
- 119 문단 120에 따라 반박할 수 있지 않는 한, 재무제표가 아닌 다른 방식으로 공개적인 의사소통에 사용하는 수익과 비용의 중간합계

는 기업 전체의 재무성과 측면에 대한 경영진의 견해를 재무제표 이용자에게 전달한다고 가정한다.

- 120 주장의 근거를 제시하는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 이용가능한 정보를 기업이 갖고 있는 경우에만, 문단 119에서 기술한 가정을 반박하고 중간합계가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하지 않는다고 주장할 수 있다(문단 B124~B131 참조).

경영진이 정의한 성과측정치의 공시

- 121 경영진이 정의한 성과측정치의 공시 목적은 재무제표이용자가 다음 사항을 이해할 수 있도록 정보를 제공하는 것이다.

- (1) 경영진의 견해로서, 경영진이 정의한 성과측정치로 전달되는 재무성과 측면
- (2) 경영진이 정의한 성과측정치를 한국채택국제회계기준에서 정의한 측정치와 비교하는 방법

- 122 경영진이 정의한 성과측정치의 정의(문단 117 참조)를 충족하는 모든 측정치에 대한 정보를 하나의 주석으로 공시한다(문단 B132~B133 참조). 이 주석에는 경영진이 정의한 성과측정치가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 제공하며, 그와 유사한 명칭이나 기술로 다른 기업이 제공하는 측정치와 반드시 비교 가능하지는 않다는 기술이 포함된다.

- 123 경영진이 정의한 성과측정치를 재무제표이용자가 오해하지 않도록 명확하고 이해하기 쉬운 방식으로 각각 명칭을 부여하고 기술한다(문단 B134~B135 참조). 경영진이 정의한 성과측정치 각각에 대해서는 다음 사항을 공시한다.

- (1) 경영진의 견해로서, 경영진이 정의한 성과측정치로 전달하는 재무성과의 측면에 대한 기술. 이 설명에는 경영진의 견해로

서, 경영진이 정의한 성과측정치가 기업의 재무성과에 대한 유용한 정보를 제공하는 이유에 대한 설명을 포함한다.

- (2) 경영진이 정의한 성과측정치를 산출하는 방법
- (3) 문단 118에서 열거하는 것 중 가장 직접적으로 비교가능한 중간합계나 한국채택국제회계기준에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하는 합계(또는 중간합계)와 경영진이 정의한 성과측정치와의 차이조정 내용(문단 B136~B140 참조).
- (4) (3)에서 요구하는 차이조정 내용에 공시된 각 항목의 법인세 효과(문단 B141을 적용하여 산정함)와 비지배지분에 미치는 영향
- (5) (4)에서 요구하는 법인세 효과를 산정하기 위해 문단 B141을 적용하는 방법에 대한 기술

124 경영진이 정의한 성과측정치를 산출하는 방법을 변경하거나, 경영진이 정의한 새로운 성과측정치를 추가하거나, 이전에 공시한 경영진이 정의한 성과측정치의 사용을 중단하거나, 문단 123(4)에서 요구하는 차이조정 항목의 법인세효과 산정방법을 변경하는 경우, 다음 사항을 공시한다.

- (1) 재무제표이용자가 해당 변경, 추가, 중단과 그 영향을 이해할 수 있도록 하는 설명
- (2) 경영진이 정의한 성과측정치를 변경, 추가, 중단한 이유
- (3) 실무적으로 불가능한 경우가 아니라면, 경영진이 정의한 성과측정치의 변경, 추가, 중단을 반영하여 재작성한 비교정보. 경영진이 정의한 성과측정치를 선택하는 것은 회계정책의 선택이 아니다. 그럼에도 불구하고, 비교정보를 재작성하는 것이 실무적으로 불가능한 지를 평가할 때는 기업회계기준서 제 1008호 문단 50~53의 요구사항을 적용한다.

- 125 문단 124(3)에서 요구하는 비교정보를 재작성하여 공시하는 것이 실무적으로 불가능하여 이를 공시하지 않는 경우, 그 사실을 공시한다.

자본

- 126 재무제표이용자가 자본 관리를 위한 기업의 목적, 정책, 절차를 평가할 수 있도록 관련 정보를 주석에 공시한다.

- 127 문단 126을 준수하기 위해 다음 항목을 주석에 공시한다.
- (1) 자본 관리를 위한 기업의 목적, 정책 및 절차에 대한 비계량적 정보(다음 사항을 포함한다)
 - (가) 자본으로 관리하고 있는 항목에 대한 기술
 - (나) 외부적으로 요구되는 자본유지요건이 있는 경우, 그러한 요건의 성격과 그 요건이 자본 관리에 어떻게 반영되고 있는지에 대한 내용
 - (다) 자본 관리의 목적을 어떻게 달성하고 있는지에 대한 내용
 - (2) 자본으로 관리하고 있는 항목에 대한 계량적 자료의 요약. 일부 기업은 특정 금융부채(예: 일부의 후순위부채)를 자본의 일부로 간주한다. 또 다른 기업은 어떤 지분의 구성요소(예: 현금 흐름위험회피에서 발생하는 구성요소)를 자본의 개념에서 제외하기도 한다.
 - (3) 전기 보고기간 이후 위 (1)과 (2)의 변경사항
 - (4) 외부적으로 요구되는 자본유지요건을 보고기간 동안에 준수하였는지의 여부
 - (5) 외부적으로 요구되는 자본유지요건을 준수하지 아니한 경우, 그 미준수의 결과

- 128 문단 127의 주식 공시항목은 기업의 주요 경영진에게 내부적으로 제공되는 정보에 근거하여야 한다.
- 129 기업은 다양한 방법으로 자본을 관리할 수 있으며 여러 가지 상이한 자본유지요건이 있을 수 있다. 예를 들면, 어떤 대기업 집단은 보험업과 은행업을 영위하는 기업을 포함할 수 있으며, 그러한 기업은 여러 국가에서 운영될 수도 있다. 자본유지요건과 자본이 관리되는 방법에 대한 통합 공시가 유용한 정보를 제공하지 못하거나 기업의 자본 원천에 대한 재무제표이용자의 이해를 왜곡시키는 경우, 기업에 적용되는 각각의 자본유지요건별로 분리하여 정보를 공시한다.

그 밖의 공시

- 130 다음 항목은 재무상태표나 자본변동표에 표시하거나 주석에 공시한다.
- (1) 주식의 종류별로 다음 사항
 - (가) 수권주식 수
 - (나) 발행되어 납입이 완료된 주식 수와 발행되었으나 납입이 완료되지 않은 주식 수
 - (다) 주당 액면가액 또는 무액면주식이라는 사실
 - (라) 유통주식의 보고기간 초 수량과 보고기간 말 수량의 차이 조정 내용
 - (마) 종류별 주식에 부여된 권리, 우선권, 제한사항(배당 지급과 자본 환급에 대한 제한 포함)
 - (바) 기업의 발행주식 중 해당 기업, 종속기업, 관계기업이 소유한 주식
 - (사) 옵션과 주식 매도 계약에 따라 발행 예정된 주식(조건과 금액 포함)
 - (2) 자본을 구성하는 각 적립금의 특성과 목적에 대한 기술

- 131 파트너십이나 신탁과 같이 자본금이 없는 경우에는 문단 130(1)의 요구사항에 상응하는 정보를 공시한다. 따라서 지분의 범주별로 해당 보고기간 동안에 변동 내용과 그 지분에 부여된 권리, 우선권, 제한사항을 공시한다.
- 132 주식에는 다음 사항을 공시한다.
- (1) 재무제표 발행승인일 전에 제안 또는 선언되었으나 해당 보고기간 동안에 소유주에 대한 분배금으로 인식되지 아니한 배당금액과 주당배당금
- (2) 미인식 누적우선주배당금
- 한132.1 상법 등 관련 법규에서 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)의 작성을 요구하는 경우에는 재무상대표의 이익잉여금(또는 결손금)에 대한 보충정보로서 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)를 주식으로 공시한다.
- 한132.2 발행자의 주가 변동에 따라 행사가격이 조정되는 조건이 있는 금융상품의 전부나 일부가 기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시' 문단 11의 금융부채 정의 중 (2)에 따라 금융부채로 분류되는 경우에는 그 전환권이나 신주인수권(또는 이를 포함하는 금융부채)에 대하여 다음 금액을 주식으로 공시한다.
- (1) 최초 인식시점 장부금액과 보고기간 말 장부금액(복수의 금융부채가 있는 경우에는 금융부채별로 구분하여 공시한다)
- (2) 보고기간에 발생한 평가손익(당기손익에 포함된 경우로 한정함)
- (3) 법인세비용차감전계속사업손익에서 (2)를 제외한 금액
- 한132.3 가상자산 관련 거래에 대해, 다른 한국채택국제회계기준서에서 요구하는 공시요구사항에 추가하여 다음 사항을 구분하여 공시한다.

이 문단에서 가상자산이란 가치나 권리를 전자적으로 표현한 것으로 암호화를 통해 보안된 분산원장 등 기술을 사용하고 대체가 가능한 특성을 지닌, 전자적으로 이전 또는 저장될 수 있는 증표를 말하며, 동 문단에서 명시적으로 제시하는 경우 외에는 공시대상에 포함되는 가상자산은 관련 법률에서 정의하는 대상을 참고한다.

(1) 가상자산을 보유하는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (가) 가상자산의 일반 정보(명칭, 특성, 수량 포함)
- (나) 가상자산에 적용한 회계정책
- (다) 가상자산별 취득경로, 취득원가, 당기말 장부금액 및 공정가치 정보
- (라) 당기 중 가상자산 보유 또는 기중 거래(예: 매각)에 따라 당기손익으로 인식한 금액과 그 분류
- (마) 보유 가상자산 관련 위험에 대한 정보(예: 법적, 기술적, 물리적 위험 및 과거 유의적인 가격변동 등)와 중요한 계약 내용(예: 권리 제한 등)

(2) 가상자산을 고객을 대신하여 보유하는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (가) 고객과 체결한 계약 내용(이용약관 포함)
- (나) 고객을 대신하여 보유한 가상자산에 적용한 회계정책
- (다) 고객을 대신하여 보유한 가상자산의 공정가치 정보
- (라) 보관에 따른 위험(예: 물리적 위험)과 위험 관리 활동
- (마) 고객을 대신하여 보유하는 가상자산을 인터넷과 분리하여 보관하거나 외부에 보관한 경우 그 가상자산의 종류, 수량, 공정가치, 위탁한 외부기관에 대한 설명

(3) 가상자산을 발행하는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (가) 발행 가상자산의 일반 정보(발행 규모, 유형, 특성, 관련된 위험 포함)
- (나) 가상자산 발행 관련 회계정책 및 진행 상황
- (다) 발행한 가상자산 매각 계약의 주요 내용

- (라) 발행한 가상자산 매각 관련 의무에 대한 기업의 판단, 그 의무의 이행상황
- (마) 발행한 가상자산 매각 관련 수익인식의 시기 및 금액
- (바) 발행 후 내부 유보 중인 가상자산의 수량, 회계정책, 중요한 계약내용, 향후 활용계획
- (사) 발행 후 재취득한 가상자산의 경우, 재취득방식(예: 매입 등), 수량, 적용한 회계정책, 재무상태표에 인식한 금액

한132.4 이 기준서에 의해 대체된 기업회계기준서 제1001호의 문단 한 138.2에 따라 산정된 영업이익(또는 영업손실)을 주석으로 공시한다. 또한 동 영업이익(또는 영업손실)과 이 기준서 문단 70에서 기술하고 있는 영업손익과의 차이 조정내역을 주석으로 공시한다.

한132.5 이 기준서에 의해 대체된 기업회계기준서 제1001호의 문단 한 138.2에서는 영업이익(또는 영업손실)을 기업회계기준서 제1001호에 따라 수익에서 매출원가 및 판매비와관리비(물류원가 등을 포함)를 차감한 금액으로 산정하도록 요구한다. 다만 영업의 특수성을 고려할 필요가 있는 경우(예: 매출원가를 구분하기 어려운 경우)나 비용을 성격별로 분류하는 경우 영업수익에서 영업비용을 차감한 금액으로 산정한다.

부록 A. 용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

경영진이 정의한 성과측정치	다음 요건을 모두 충족하는 수익과 비용의 중간합계 (1) 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에 해당 중간합계를 사용한다. (2) 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달하기 위해 해당 중간합계를 사용한다. (3) 해당 중간합계는 문단 118에서 열거하지 않은 것이거나, 한국채택국제회계기준에서 표시나 공시를 명시적으로 요구하지 않은 것이어야 한다.
기타포괄손익	다른 한국채택국제회계기준서에서 요구하거나 허용하여 당기순손익 외에서 인식되는 수익과 비용 항목(재분류조정 포함)
당기순손익	손익계산서에 포함되어 수익에서 비용을 차감한 합계
분류	공유되는 특성에 따라 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 구분하는 것
세분화	하나의 항목을 공유되지 않는 특성을 가지는 구성요소들로 분리하는 것
소유주	자본으로 분류되는 청구권의 보유자

영업손익

영업 범주로 분류되는 모든 수익과 비용의 합계

유용한 구조화된 요약 정보

주요 재무제표에서 보고기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 구조화된 요약 정보로 다음을 하는데 유용하다.

- (1) 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 이해가능한 개요를 얻는다.
- (2) 기업 간 그리고 동일한 기업에 대한 기간 간 비교를 한다.
- (3) 재무제표이용자가 주식에서 추가 정보를 찾고 싶어 할 항목이나 분야를 식별한다.

일반목적 재무보고서

주요 이용자들이 기업에 자원을 제공하는 것과 관련된 의사결정을 할 때 유용한 재무정보를 제공하는 보고서. 이러한 의사결정에는 다음과 같은 사항이 포함된다.

- (1) 지분상품 및 채무상품의 매수, 매도 또는 보유
- (2) 대여금 및 기타 형태의 신용의 제공 또는 매도
- (3) 기업의 경제적 자원 사용에 영향을 미치는 경영진의 행위에 대한 의결권 또는 영향을 미치는 권리의 행사

일반목적재무보고서는 일반목적재무제표와 지속가능성 관련 재무공시를 포함하지만 이에 한정되지는 않는다.

일반목적 재무제표

보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용에 대한 정보를 제공하는 특정 형태의 일반목적 재무보고서

재무손익및법인세비용 차감전 손익	영업손익과, 투자 범주로 분류되는 모든 수익과 비용의 합계
재분류조정	당기나 과거기간에 기타포괄손익에 포함되었으 나 당기에 손익으로 재분류된 금액
주석	주요 재무제표에 표시된 정보에 추가하여 제공 되는 재무제표 정보
주요 재무제표	재무성과표, 재무상태표, 자본변동표, 현금흐름표
중요한 정보	특정 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는 일 반목적재무제표에 정보를 누락하거나 잘못 기재 하거나 불분명하게 하여, 이에 기초한 주요 이용 자의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다면 그 정보는 중요하다.
총포괄손익	거래나 그 밖의 사건으로 인한 보고기간 중 자 본의 변동(소유주로서의 자격을 행사하는 소유주 와의 거래로 인한 자본의 변동 제외)
통합	특성을 공유하고 동일한 분류에 포함되는 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 또는 현금흐름을 합산하 는 것
한국채택국제회계기준	한국회계기준원 회계기준위원회가 국제회계기준 을 근거로 제정한 회계기준으로 다음과 같이 구 성된다. (1) 기업회계기준서 (2) 기업회계기준해석서

부록 B. 적용지침

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다. 이 부록에서는 문단 1~한132.5를 적용하는 방법을 기술하고 이 기준서의 다른 부분과 같은 권위를 가진다.

재무제표에 대한 일반적인 요구사항

중요성

- B1 특정 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는 일반목적재무제표에 정보를 누락하거나 잘못 기재하거나 불분명하게 하여, 이에 기초한 주요 이용자의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다면 그 정보는 중요하다.
- B2 중요성은 정보의 성격이나 크기 또는 이 둘 다에 따라 결정된다. 전체적인 재무제표의 맥락에서 정보가 개별적으로 또는 다른 정보와 결합하여 중요한지를 평가한다.
- B3 재무제표 주요 이용자에게 특정 정보를 누락하거나 잘못 기재하는 것과 유사한 결과를 초래할 수 있는 방식으로 정보가 전달된다면 그 정보는 불분명한 것이다. 다음은 중요한 정보가 불분명해질 수 있는 상황의 예이다.
- (1) 항목, 거래, 그 밖의 사건에 관한 중요한 정보가 재무제표에 공시되지만 사용되는 언어가 모호하거나 불명확하다.
 - (2) 항목, 거래, 그 밖의 사건에 관한 중요한 정보가 재무제표 여러 곳에 흩어져 있다.
 - (3) 서로 다른 항목, 거래, 그 밖의 사건이 부적절하게 통합되었다.
 - (4) 유사한 항목, 거래, 그 밖의 사건이 부적절하게 세분화 되었다.

(5) 주요 이용자가 어떤 정보가 중요한지를 결정할 수 없을 정도로 중요한 정보가 중요하지 않은 정보에 가려져 재무제표의 이해가능성이 낮아진다.

B4 정보가 특정 보고기업의 일반목적재무제표 주요 이용자의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있는지를 평가할 때에 기업은 그 기업의 상황을 고려하면서 재무제표 주요 이용자의 특성도 고려해야 한다.

B5 다수의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자, 그 밖의 채권자는 그들에게 직접 정보를 제공하도록 보고기업에 요구할 수 없고, 그들이 필요한 재무정보의 많은 부분을 일반목적재무제표에 의존해야 한다. 따라서 그들이 일반목적재무제표가 대상으로 하는 주요 이용자이다. 재무제표는 사업활동과 경제활동에 대해 합리적인 지식이 있고, 부지런히 정보를 검토하고 분석하는 이용자를 위해 작성된다. 때로는 충분한 지식을 가지고 있고 부지런한 이용자라 하더라도 복잡한 경제적 현상에 대한 정보를 이해하기 위해 조언자의 도움을 받는 것이 필요할 수 있다.

주요 재무제표와 주석의 역할

B6 문단 17(1)을 적용하여 재무제표이용자가 주요 재무제표에 표시된 별도표시항목을 이해하는 데 필요한 정보를 주석에 제공한다. 이러한 정보의 예는 다음과 같다.

- (1) 주요 재무제표에 표시된 별도표시항목의 세분화
- (2) 주요 재무제표에 표시된 별도표시항목의 특성에 대한 설명
- (3) 주요 재무제표에 포함된 항목을 인식, 측정, 표시하는 데 사용된 방법, 가정, 판단에 대한 정보

B7 문단 17(2)를 적용하여, 재무제표의 목적을 달성하는 데 필요한 추가 정보를 통해 주요 재무제표를 보완한다. 이러한 추가 정보는 다음과 같다.

(1) 한국채택국제회계기준에서 명시적으로 요구하는 정보(문단 19 참조). 이러한 정보의 예는 다음과 같다.

(가) 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서 요구하는, 미인식 우발자산 및 우발부채에 대한 정보

(나) 기업회계기준서 제1107호 '금융상품: 공시'에서 요구하는, 신용 위험, 유동성 위험, 시장 위험과 같은 다양한 유형의 위험에 대한 기업의 익스포저에 관한 정보

(2) 한국채택국제회계기준에서 명시적으로 요구하는 정보에 추가하여 공시하는 정보(문단 20 참조).

주요 재무제표에 표시하는 정보

B8 문단 23에서는 한국채택국제회계기준에서 별도표시항목을 요구하더라도 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는 데 필요하지 않는 경우에는 주요 재무제표에 해당 항목을 별도로 표시할 필요가 없다고 설명한다. 예를 들면, 손익계산서에서 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보 제공에 필요하지 않다면, 문단 75에서 열거하는 별도표시항목을 표시할 필요는 없다. 또는 재무상태표에서 자산, 부채, 자본에 대한 유용한 구조화된 요약 정보 제공에 필요하지 않다면 문단 103에서 열거하는 항목을 표시할 필요는 없다. 문단 75와 103에서 열거하는 별도표시항목을 표시하지 않는 경우, 그로 인한 정보가 중요하다면 해당 항목을 주석에 공시한다(문단 42 참조).

B9 이와 반대로, 문단 24를 적용할 때 손익계산서에서 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하거나 재무상태표에 자산, 부채, 자본에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위

해 필요하다면, 문단 75와 문단 103에서 열거된 것에 추가하여 별도표시항목을 표시한다(문단 B78~B79와 B109~B111 참조).

재무제표의 식별

B10 문단 25에서는 재무제표를 명확하게 식별하고, 동일한 문서에 포함되어 함께 공표되는 그 밖의 정보와 재무제표를 구별할 것을 요구한다. 기업은 이러한 요구사항을 충족하기 위해 페이지, 재무제표, 주식, 항목 등의 적절한 제목을 제공한다. 어떤 방법이 그러한 정보를 제공하는 가장 좋은 방법인지를 결정하는 데는 판단이 요구된다. 예를 들면, 재무제표를 전자문서로 제공한다면, 재무제표에서 제공하는 정보에 적절한 디지털 태그(tag)를 지정하는 등 해당 요구사항을 충족하는 다른 방법을 고려한다.

B11 흔히 재무제표의 표시통화를 천 단위나 백만 단위로 제공할 때 이해가능성이 더 높아질 수 있다. 이러한 관행은 금액 단위를 공시하고 중요한 정보를 누락하지 않는 경우에 허용될 수 있다.

표시, 공시, 분류의 일관성

B12 문단 30(1)에서 다른 표시, 공시 또는 분류가 더 적절한 것이 명백한 경우, 재무제표 항목의 표시, 공시 또는 분류를 변경할 것을 요구한다. 예를 들면, 유의적인 인수나 매각으로 인해, 또는 재무제표에 대해 검토한 결과 재무제표를 변경할 필요가 있을 수 있다. 변경된 재무제표 항목의 표시, 공시 또는 분류가 재무제표이용자에게 보다 유용한 정보를 제공하며, 기업이 변경된 표시, 공시 및 분류를 계속 사용할 가능성이 높아서 기간 간 비교가능성이 훼손되지 않는 경우에만 재무제표 항목의 표시, 공시 또는 분류를 변경하는 것이 허용된다. 그러한 변경을 할 때에는 문단 33·34에 따라 비교정보를 재분류한다.

비교정보

요구되는 비교정보

- B13 어떤 경우에는 전기 이전 여러 보고기간의 재무제표에서 제공하는 서술형 정보가 당기에도 계속 목적적합할 수 있다. 예를 들면, 기업은 그 결과가 전기 말에 불확실하였고 지금까지도 해결되지 않은 법률 분쟁의 세부사항들을 당기에 공시한다. 전기 말에 불확실성이 존재하였다는 정보의 공시와 당기에 그 불확실성을 해결하기 위하여 수행된 절차에 관한 정보의 공시로부터 재무제표이용자들은 효익을 얻을 수도 있을 것이다.

추가 비교정보

- B14 한국채택국제회계기준에서 요구하는 비교정보에 추가하여 비교정보를 제공할 수 있는데, 그 정보는 한국채택국제회계기준에 따라 작성해야 한다. 이러한 추가 비교정보는 문단 10에서 언급하는 하나 이상의 주요 재무제표로 구성할 수 있지만, 전체 재무제표로 구성할 필요는 없다. 이러한 경우, 해당 추가 주요 재무제표에 관련되는 정보를 주석에 공시한다.
- B15 예를 들면, 기업은 세 번째 재무성과표(하나 또는 복수)를 표시할 수 있다(따라서 당기 보고기간, 전기 그리고 추가 비교기간을 표시함). 그러나 세 번째 재무상태표, 세 번째 현금흐름표 또는 세 번째 자본변동표(즉, 추가 비교 주요 재무제표)를 표시할 필요는 없다. 해당 추가 재무성과표(들)와 관련된 비교정보는 주석에 공시하여야 한다.

통합과 세분화

통합과 세분화의 원칙

통합과 세분화의 절차

- B16 재무제표는 다수의 거래와 그 밖의 사건을 처리한 결과로 작성된다. 이러한 거래, 그 밖의 사건은 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금흐름을 발생시킨다.
- B17 문단 41의 요구사항을 적용하기 위해 공유되는 특성을 기준으로 항목을 통합하고(즉, 유사한 특성을 가진 항목들을 통합), 공유되지 않는 특성을 기준으로 항목을 세분화한다(즉, 다른 특성을 가진 항목들을 세분화). 이를 위해 다음과 같은 절차를 수행한다.
- (1) 개별 거래나 그 밖의 사건에서 발생하는 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금흐름을 식별한다.
 - (2) 적어도 하나의 유사한 특성을 가지고 있는 별도표시항목을 주요 재무제표에 표시하거나 주석에 공시하기 위하여, 특성(예: 성격, 기능, 측정 기준 또는 다른 특성)에 따라 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름을 분류하고 통합한다.
 - (3) 다른 특성을 기준으로 다음과 같이 항목을 세분화한다.
 - (가) 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 필요한 경우 주요 재무제표에서 항목을 세분화한다(문단 16에서 기술).
 - (나) 중요한 정보를 제공하기 위해 필요한 경우 주석에서 항목을 세분화한다(문단 17에서 기술).
- B18 문단 41의 통합과 세분화의 원칙을 적용하기 위해 문단 B17(1)~B17(3)의 절차를 다양한 순서로 적용할 수 있다.

통합과 세분화의 기준

- B19 문단 B16~B18은 유사하거나 다른 특성을 기준으로 개별 거래 및 그 밖의 사건에서 발생하는 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금 흐름을 통합하고 세분화하기 위해 판단을 사용한다고 설명한다. 문단 B78와 B110은 이러한 판단을 내릴 때 고려하는 특성의 예를 정한다.
- B20 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금 흐름의 특성이 유사할수록, 이를 통합하게 되면 주요 재무제표의 역할(즉, 문단 16에서 기술한 유용한 구조화된 요약 정보의 제공)이나 주석의 역할(즉, 문단 17에서 기술한 중요한 정보의 제공)을 충족할 가능성이 높아진다. 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 및 현금흐름의 특성이 다를수록 이러한 항목을 세분화하게 되면 주요 재무제표 또는 주석의 역할을 충족할 가능성이 높아진다.
- B21 주요 재무제표에서 통합되어 표시되는 별도표시항목들은 자산, 부채, 자본, 수익, 비용 또는 현금흐름의 정의를 충족하는 것 외에 적어도 하나의 유사한 특성을 가져야 한다. 그러나 주요 재무제표의 역할은 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는 것이므로, 주요 재무제표의 별도표시항목은 또한 세분화된 항목에 대한 정보가 중요할 정도로 충분히 다른 특성을 가진 항목들을 통합할 가능성도 높다.
- B22 문단 41을 적용함에 따라, 세분화로 인한 정보가 중요하다면 다른 특성을 가진 항목들은 세분화한다. 하나의 다른 특성으로 인해 세분화된 항목에 대한 정보가 중요해질 수 있다.
- B23 예를 들면, 지분상품 및 채무상품으로 이루어진 금융자산을 비금융자산과 구분하여 재무상태표에 표시할 수 있다. 금융자산은 측정 기준이 다르기 때문에 다른 특성을 가진다. 즉, 일부는 당기손익-공정가치로 측정되고 다른 일부는 상각후원가로 측정된다. 따

라서 기업은 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 이러한 측정기준에 따라 금융자산을 세분화하는 별도표시항목들을 표시할 필요가 있다고 결정할 수 있다. 그 결과 금융상품은 당기손익-공정가치로 측정되는 지분상품 및 채무상품으로 구성된 별도표시항목과, 상각후원가로 측정되는 채무상품으로 구성된 별도표시항목으로 세분화된다. 각각 다른 위험에 노출된다는 점에서 지분상품과 채무상품은 다르므로, 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 재무상태표에서 당기손익-공정가치로 측정되는 금융자산을 지분상품과 채무상품으로 추가로 세분화할 필요가 있는지 평가한다. 만약 추가로 세분화하지 않고, 이로 인한 정보가 중요하다면, 지분상품을 채무상품과 분리하여 주석에 공시할 필요가 있을 것이다. 또한, 예를 들면 지분상품들이 다른 특성을 가지고 있다면, 세분화로 인한 정보가 중요한 경우 해당 지분상품들을 추가로 세분화하여야 한다.

항목에 대한 설명

- B24 문단 43에서는 표시되거나 공시되는 항목의 특성을 충실하게 나타내는 방식으로 해당 항목의 명칭을 부여하고 설명할 것을 요구한다. 이러한 항목은 개별 거래 또는 그 밖의 사건에서 발생하는 항목들을 통합한 경우가 많으며, 정보가 중요한 항목들과 정보가 중요하지 않은 항목들을 통합한 것인지에 따라 다양할 수 있다. 특히, 주요 재무제표 또는 주석에서는 다음과 같이 처리한다.
- (1) 정보가 중요한 항목과 정보가 중요한 다른 항목이 통합될 수 있는 경우 정보를 요약하기 위해 이러한 통합을 할 수 있지만 각 항목에 대한 정보를 공시해야 한다.
 - (2) 정보가 중요한 항목과 정보가 중요하지 않은 항목이 통합될 수 있는 경우 중요하지 않은 정보가 중요한 정보를 불분명하게 하는 경우에만 세분화된 항목에 대한 정보를 제공해야 한다.

- (3) 정보가 중요하지 않은 항목과 정보가 중요하지 않은 다른 항목이 통합될 수 있는 경우, 이러한 통합을 통해 일련의 항목을 제공할 수 있으므로, 문단 B26(2)에 따라 세분화된 항목에 대한 정보의 공시가 요구되지 않을 것이다.

B25 기업은 더 유용한 명칭을 찾을 수 없는 경우에만 표시하거나 공시하는 항목에 '기타'의 명칭을 부여한다. 더 유용한 명칭을 찾을 수 있는 방법의 예는 다음과 같다.

- (1) 정보가 중요한 항목이 정보가 중요하지 않은 항목과 통합된 경우, 정보가 중요한 항목을 기술하는 명칭을 찾는다.
- (2) 정보가 중요하지 않은 항목들이 통합되는 경우에는,
- (가) 유사한 특성을 공유하는 항목들을 통합하고 그러한 유사한 특성을 충실하게 표현하는 방식으로 기술하거나,
- (나) 유사한 특성을 공유하지 않는 다른 항목들과 통합하고 항목들의 그러한 다른 특성을 충실하게 표현하는 방식으로 기술한다.

B26 '기타'보다 더 유용한 명칭을 찾을 수 없는 경우 다음과 같이 한다.

- (1) 모든 통합의 경우, 통합된 항목을 가능하면 정확하게 기술하는 명칭을 사용한다(예: '기타 영업비용' 이나 '기타 금융비용')
- (2) 정보가 중요하지 않은 항목으로만 구성된 통합인 경우, 정보가 중요할 수 있는 항목이 포함되어 있는지에 대해 재무제표이용자가 합리적으로 의문을 가질 정도로 통합된 금액이 충분히 큰 지 고려한다. 만약 그렇다면, 그러한 의문을 해소하는 정보는 중요한 정보이다. 따라서 이러한 경우, 해당 금액에 대한 추가 정보를 공시한다. 추가 정보의 예는 다음과 같다.
- (가) 정보가 중요할 수 있는 항목이 해당 금액에 포함되어 있지 않다는 설명

(나) 해당 금액이 중요하지 않은 여러 항목들로 구성되어 있다는 설명과 그 여러 항목들 중 가장 큰 항목의 성격 및 금액.

상계

B27 문단 44에서는 한국채택국제회계기준에서 요구하거나 허용하지 않으면 자산과 부채 또는 수익과 비용을 상계하는 것을 금지한다. 예를 들면, 기업회계기준서 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’에서는 약속한 재화나 용역을 이전하고 그 대가로 받을 권리를 갖게 될 것으로 예상하는 금액으로 수익을 측정하도록 요구한다. 인식된 수익 금액은 기업이 제공하는 매매할인이나 수량 리베이트를 반영한다. 이와는 대조적으로, 기업은 통상적인 영업활동 과정에서 수익을 창출하지는 않지만 주요 수익 창출 활동에 부수적인 그 밖의 거래를 할 수도 있다. 동일 거래에서 발생하는 수익과 관련비용을 상계하여 표시하거나 공시함으로써 그 거래나 그 밖의 사건의 실질을 반영한다면, 수익과 관련비용을 상계하여 그러한 거래의 결과를 주요 재무제표에 표시하거나 주석에 공시할 것이다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 비유동자산의 처분손익은 처분대가에서 그 자산의 장부금액과 관련 처분비용을 차감하여 주요 재무제표에 표시하거나 주석에 공시한다.
- (2) 기업회계기준서 제1037호에 따라 인식한 충당부채와 관련된 지출을 제3자와의 계약관계(예: 공급자의 보증약정)에 따라 보전 받는 경우, 당해 지출과 보전받는 금액은 상계하여 표시할 수 있다.

B28 또한 유사한 거래의 집합에서 발생한 손익은 순액으로 표시한다. 예를 들면, 문단 47~68에 따라 재무성과표에서 같은 범주에 포함되는, 외환차손익이나 단기매매금융상품 관련 손익이 그에 해당한다.

다. 그러나 그러한 차익과 차손을 구분하여 공시하는 것이 중요한 정보를 제공한다면 이를 구분하여 주석에 공시한다.

손익계산서

손익계산서의 범주

B29 문단 47에서는 손익계산서에 포함된 수익과 비용을 다섯 가지 범주 중 하나로 분류하도록 요구한다. 영업 범주는 다른 범주로 분류되지 않는, 손익계산서에 포함된 모든 수익과 비용을 포함한다 (문단 52 참조). 문단 47(1)~(4)에 열거된 범주에 해당하는 수익과 비용 항목의 분류에 대한 요구사항을 문단 68에 따라 중단영업 범주로 분류한 수익과 비용에는 적용하지 않는다. 문단 47(1)~(3)에 열거된 범주에 해당하는 수익과 비용 항목의 분류에 대한 요구사항을 문단 67에 따라 법인세비용 범주로 분류한 수익과 비용에 적용하지 않는다.

특정한 주된 사업활동의 평가

B30 문단 49에서는 자산에 투자하거나 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지 평가할 것을 요구한다. 기업은 하나 이상의 주된 사업활동을 할 수 있다. 예를 들면, 제품을 제조하면서 고객에게 금융을 제공하는 회사는 제조와 고객에게 금융을 제공하는 것을 모두 주된 사업활동으로 결정할 수 있다. 이 기준서의 요구사항에 따라 수익과 비용을 영업, 투자, 재무 범주로 분류하기 위해 자산 투자 또는 고객에 대한 금융제공 중 하나 또는 모두가 주된 사업활동인지만을 결정할 필요가 있다.

B31 자산에 투자하는 것이 주된 사업활동일 수 있는 기업의 예는 다음을 포함한다.

- (1) 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'에 정의된 투자기업
- (2) 부동산 투자기업
- (3) 보험회사

B32 고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동일 수 있는 기업의 예는 다음을 포함한다.

- (1) 은행 및 기타 대출 기관
- (2) 기업의 제품을 구매할 수 있도록 고객에게 금융을 제공하는 기업
- (3) 금융리스로 고객에게 금융을 제공하는 리스제공자

B33 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지 여부는 단순한 주장이 아니라 사실의 문제이다. 기업은 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지 평가할 때 판단을 사용해야 하며, 그 평가는 증거에 근거해야 한다.

B34 일반적으로, 기업이 특정 유형의 중간합계를 영업성과의 중요한 지표로 사용하는 경우 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동이 될 가능성이 높다. 그러한 특정 유형의 중간합계는 자산에 대한 투자나 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동이 아니라면 투자 또는 재무 범주로 분류되었을 수익과 비용을 포함하는 매출총이익과 유사한 중간합계(문단 B123 참조)이다.

B35 문단 B123에서 기술된 매출총이익과 유사한 중간합계가 영업성과의 중요한 지표라는 증거는 해당 중간합계를 다음을 위해 사용하는 경우를 포함한다.

- (1) 영업성과를 외부에 설명한다.
- (2) 내부적으로 영업성과를 평가 또는 관리한다.

- B36 기업회계기준서 제1108호 ‘영업부문’을 적용하는 경우, 부문에 대한 정보는 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동이라는 증거를 제공할 수 있다. 구체적으로는 다음과 같다.
- (1) 보고부문이 단일 사업활동으로 구성되어 있는 경우, 이는 보고 부문의 성과가 기업의 영업성과를 나타내는 중요한 지표이며, 보고부문의 사업활동은 기업의 주된 사업활동임을 의미한다.
 - (2) 영업부문이 단일 사업활동으로 구성된 경우, 해당 영업부문의 성과가 문단 B34에서 기술한 바와 같이 기업의 영업성과에 대한 중요한 지표라면 그 사업활동이 주된 사업활동일 수 있음을 나타낸다.
- B37 보고기업 전체의 관점에서 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지 여부를 평가한다. 따라서 연결실체인 보고기업과 연결실체의 종속기업 중 하나인 보고기업의 입장에서 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지에 대해 평가한 결과는 서로 다를 수 있다.
- B38 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대해 개별 자산 또는 공유되는 특성을 가진 자산집단을 사용하여 투자를 주된 사업활동으로 하는지 평가한다(문단 B43(2)~(3), B44(2)~(3) 참조). 기업회계기준서 제1027호 ‘별도재무제표’에 명시된 바와 같이 별도재무제표를 작성하고 자산집단 평가를 수행하는 경우, 기업회계기준서 제1027호 문단 10을 적용하여 측정기준을 결정하는 데 사용한 범주와 일관된 자산집단을 사용한다. 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용은 투자 범주로 분류해야 하므로(문단 55(1) 참조), 주된 사업활동으로 이러한 자산에 투자하는지 평가할 필요는 없다(문단 B43(1), B44(1) 참조).

- B39 주된 사업활동으로 현금및현금성자산에 투자하는지는 평가할 필요가 없다(문단 53(2) 참조). 문단 56(1) 또는 56(2)를 적용하지 않는다면 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류해야 한다.
- B40 개별 자산 또는 공유되는 특성을 가진 자산집단을 평가하여, 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산(문단 53(3) 참조)에 투자하는 것을 주된 사업활동으로 하는지 평가한다. 금융자산 집합에 대한 평가를 수행할 때, 기업회계기준서 제1107호 '금융상품: 공시' 문단 6을 적용하여 식별한 금융자산의 종류와 일관되는 금융자산 집합을 사용한다.
- B41 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동인지는 당시 사실에 근거하여 평가하여야 하므로, 평가 결과가 변동되더라도 이전 기간에 대한 평가는 변경하지 않는다. 따라서 평가 결과의 변동은 그 변경일로부터 전진적으로 적용하여 수익과 비용을 분류, 표시하며 변동일 전에 표시된 금액은 재분류하지 않는다. 문단 51(3)(나)에서는, 실무적으로 불가능하지 않다면, 당기에 달라진 평가결과에 따른 변경일 전후의 수익 및 비용 항목의 금액과 분류에 대한 당기 해당 분 그리고 평가 결과 변경으로 분류가 변경된 항목의 전기 해당 금액과 분류를 공시하도록 요구한다.

영업

- B42 문단 47~66의 요구사항을 적용하여, 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자자산의 수익과 비용을 제외하고, 주된 사업활동에서 발생하는 수익과 비용은 손익계산서에서 영업 범주로 분류한다. 또한 영업 범주는 주된 사업활동에서 발생하는 수익과 비용으로 한

정되지 않는다. 영업 범주에는 문단 53~68에 따라 다른 범주로 분류되지 않는 모든 수익과 비용이 포함되며, 이러한 수익과 비용에는 변동성이 있거나 비반복적인 수익과 비용이 포함된다.

투자

관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산

B43 문단 53과 55는 관계기업과 공동기업 투자자산에서 발생한 수익과 비용의 분류에 대한 요구사항을 정한다. 이러한 투자자산은 다음과 같이 구성된다.

- (1) 기업회계기준서 제1028호 '관계기업과 공동기업에 대한 투자' 문단 16 및 기업회계기준서 제1027호 문단 10(3)에 따라 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업에 대한 투자자산
- (2) 기업회계기준서 제1028호 문단 18~19와 기업회계기준서 제1027호 문단 11을 적용하여 기업회계기준서 제1109호에 따라 당기손익-공정가치 항목으로 측정하기로 선택한, 관계기업과 공동기업에 대한 투자자산(또는 투자자산의 일부)
- (3) 기업회계기준서 제1027호 문단 10(1)을 적용하여 원가로 회계처리하거나 기업회계기준서 제1027호 문단 10(2)를 적용하여 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리하는, 별도재무제표에서의 관계기업과 공동기업에 대한 투자자산

B44 문단 53과 55는 비연결종속기업의 수익과 비용의 분류에 대한 요구사항을 정한다. 비연결종속기업에 대한 투자자산은 다음과 같이 구성된다.

- (1) 기업회계기준서 제1027호 문단 10(3)에 따라 지분법을 적용하여 회계처리하는, 별도재무제표에서의 종속기업에 대한 투자자산

- (2) 기업회계기준서 제1110호 문단 31과 기업회계기준서 제1027호 문단 11A에 따라 당기손익-공정가치로 측정하는, 투자기업이 보유한 종속기업에 대한 투자자산
- (3) 기업회계기준서 제1027호 문단 10(1)을 적용하여 원가로 회계처리하거나 또는 기업회계기준서 제1027호 문단 10(2)를 적용하여 기업회계기준서 제1109호에 따라 회계처리하는, 별도재무제표에서의 종속기업에 대한 투자자산

개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산

B45 문단 53(3)은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산을 식별하도록 요구한다. 이러한 수익은 양수 또는 음수일 수 있다.

B46 문단 53(3)에서 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산은 일반적으로 다음을 포함한다.

- (1) 채무상품 또는 지분상품
- (2) 투자부동산 그리고 투자부동산에서 발생한 임대료 수취채권

B47 이러한 자산에서 발생하는 문단 54에 명시된 수익과 비용은 일반적으로 다음을 포함한다.

- (1) 이자
- (2) 배당
- (3) 임대 수익
- (4) 감가상각비
- (5) 손상차손과 손상차손환입
- (6) 공정가치 손익
- (7) 자산 제거 또는 매각예정자산으로 분류 및 재측정으로 인해 발생하는 수익과 비용(문단 B60~B64 참조)

개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하지 않는 자산

B48 재화나 용역을 생산하거나 공급하기 위해 결합하여 사용하는 자산은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하지 않는다. 이러한 자산은 일반적으로 다음을 포함한다.

- (1) 유형자산
- (2) 수익과 비용이 영업 범주로 분류되는 재화와 용역의 생산 또는 공급으로 인해 생기는 자산(예를 들면, 이러한 재화와 용역에 대한 수취채권)
- (3) 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 고객에 대한 모든 대출

B49 문단 B48에서 기술한 자산의 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다. 예를 들면, 다음과 같다.

- (1) 자산을 결합하여 생산하거나 공급한 재화 또는 용역에 대한 수익
- (2) 이자수익
- (3) 감가상각비와 상각비
- (4) 손상차손과 손상차손환입
- (5) 자산 제거 또는 매각예정자산으로 분류 및 재측정으로 인해 발생하는 수익과 비용(문단 B60~B64 참조)
- (6) 염가매수차익, 조건부대가의 재측정 등과 같이, 영업 범주로 분류될 수익과 비용을 발생시키는 자산을 포함한 사업결합에서 발생하는 수익과 비용

재무

자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채

- B50 문단 59(1)은 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채를 식별하도록 요구한다. 이러한 거래에서 기업은 다음을 수행한다.
- (1) 현금, 금융부채의 소멸 또는 자기지분상품 수취의 형태로 금융을 제공받는다.
 - (2) 이후에 대가로 현금 또는 자기지분상품을 반환할 것이다.

- B51 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채는 다음을 포함한다.
- (1) 사채, 대출금, 어음, 담보대출 등 현금으로 결제되는 채무상품. 기업은 현금을 수취하고 이후에 그 대가로 현금을 반환할 것이다.
 - (2) 재화나 용역에 대한 채무를 제거할 때 공급자금융약정에 따른 부채. 기업은 해당 재화나 용역에 대한 금융부채를 이행하고 그 대가로 현금을 반환할 것이다.
 - (3) 자기주식의 인도를 통해 결제될 채권. 기업은 현금을 수취하고 이후에 그 대가로 자기지분상품을 반환할 것이다.
 - (4) 자기지분상품 매입 의무. 기업은 자기지분상품을 수취하고 이후에 그 대가로 현금을 반환할 것이다.

- B52 문단 60에서 재무 범주로 분류하도록 요구하는 부채에서 발생하는 수익과 비용의 예는 다음을 포함한다.
- (1) 이자비용(예: 발행한 채무상품에 대한 이자비용)
 - (2) 공정가치 손익(예를 들면 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정된 부채에서 발생한 손익)
 - (3) 부채로 분류된 발행 주식에 대한 배당금
 - (4) 부채 제거로 인한 수익과 비용(문단 B61 참조)

자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채

B53 문단 59(2)는 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채를 식별할 것을 요구한다. 이러한 부채는 다음을 포함한다.

- (1) 현금으로 결제될 재화 또는 용역에 대한 채무. 기업은 문단 B50(1)에 기술된 형태의 금융을 제공받는 것이 아니라 재화 또는 용역을 제공받는다.
- (2) 계약부채. 기업은 문단 B50(2)에 기술된 현금 또는 자기지분상품을 반환하는 것이 아니라 재화와 용역을 반환할 것이다.
- (3) 리스 부채. 기업은 문단 B50(1)에 기술된 형태의 금융을 제공받는 것이 아니라 사용권자산을 제공받는다.
- (4) 확정급여형 연금부채. 기업은 문단 B50(1)에서 기술된 형태의 금융을 제공받는 것이 아니라 종업원 용역을 제공받는다.
- (5) 사후처리 또는 자산 복구관련 충당부채. 기업은 문단 B50(1)에 기술된 형태의 금융이 아닌 자산을 제공받는다.
- (6) 소송 충당금. 기업은 문단 B50(1)에 기술된 금융을 제공받지 않는다.

B54 문단 61에서 채무 범주로 분류하도록 요구하는 부채에서 발생하는 수익과 비용의 예는 다음과 같다.

- (1) 기업회계기준서 제1109호에 따른 재화 또는 용역 구매에서 발생한 채무의 이자비용
- (2) 기업회계기준서 제1115호에 명시된 유의적인 금융요소가 있는 계약부채의 이자비용
- (3) 기업회계기준서 제1116호에 따른 리스부채의 이자비용
- (4) 기업회계기준서 제1019호에 따른 순확정급여부채(자산)의 순이자비용(수익)
- (5) 기업회계기준서 제1037호에 따른 시간의 경과와 충당부채에 대한 할인을 변동으로 인해 발생하는 충당부채 할인액의 증가

B55 자금조달에만 관련되지는 않지만, 문단 61의 적용범위에 해당하지 않아 영업 범주로 분류하는 거래에서 발생하는 수익과 비용의 예는 다음과 같다.

- (1) 문단 B54(1)에 기술된 구매한 재화 또는 용역의 소비에 대해 인식한 비용
- (2) 기업회계기준서 제1019호에 따른 확정급여제도에서 발생하는 당기 및 과거 근무원가
- (3) 기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에 따른 사업결합에서 인식된 조건부대가에 대한 부채의 공정가치 재측정

부채인 주계약을 포함하는 복합계약에서 발생한 수익과 비용의 분류

B56 부채인 주계약을 포함하는 복합계약에서 발생한 수익과 비용을 분류하는 방법은 내재파생상품이 주계약으로부터 분리되는지에 따라 다음과 같이 달라진다.

- (1) 내재파생상품이 주계약부채에서 분리되는 경우
 - (가) 분리된 주계약부채에 대해 문단 52, 59~61, 64(2), 65~66에 명시된 부채에서 발생한 수익과 비용에 대한 요구사항을 적용한다.
 - (나) 분리된 내재파생상품에 대해 문단 B70~B76에 명시된 파생상품에서 발생한 수익과 비용에 대한 요구사항을 적용한다.
- (2) 내재파생상품이 주계약부채에서 분리되지 않고, 복합계약이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 경우, 문단 52, 60, 65~66에 명시된 바와 같이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채에 대한 요구사항을 적용한다.
- (3) 내재파생상품이 주계약부채에서 분리되지 않고, 복합계약이 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 경우
 - (가) 주계약부채가 기업회계기준서 제1109호의 적용범위에 포함되는 상각후원가로 측정되는 금융부채인 경우, 최초 인식

후 해당 계약에서 발생한, 문단 60에 명시된 수익과 비용을(문단 61에 명시된 수익과 비용 대신) 재무 범주로 분류한다(문단 B59 참조).

(나) 복합계약이 기업회계기준서 제1117호 적용범위에 포함되는 보험계약인 경우, 문단 52와 64(2)의 요구사항을 적용한다.

(다) 그 밖의 경우, 문단 52와 61에 명시된 바에 따라 그러한 거래에서 발생한 부채의 수익과 비용에 대한 요구사항을 적용한다.

B57 내재파생상품이 분리되지 않는 주계약부채를 포함하는 모든 복합 계약에 대해 문단 B56(2)와 B56(3)을 적용하며, 이는 기업회계기준서 제1109호 문단 4.3.3이나 기업회계기준서 제1109호 문단 4.3.5에 따라 내재파생상품이 분리되었는지의 여부와는 상관없이 적용한다.

참가특성이 있는 발행된 투자계약에서 발생한 부채

B58 문단 64(1)은 기업회계기준서 제1109호를 적용하는 참가특성이 있는 발행된 투자계약에서 발생한 부채의 수익과 비용에 대한 요구사항을 정한다. 이러한 투자 계약의 예는 다음과 같다.

(1) 기업회계기준서 제1117호의 재량적 참가특성이 있는 투자계약의 정의를 충족하지 못하는, 보험사가 발행한 참가특성이 있는 투자계약

(2) 투자기업이 발행한 참가특성이 있는 투자계약

주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업에 의해 영업 범주로 분류되는 수익과 비용

B59 문단 65는 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생한 일부 또는 모든 부채에서

발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 요구한다. 또한, 해당 문단의 요구사항은 문단 B73(1)에 명시된 자금조달에만 관련된 거래에 대한 파생상품의 수익과 비용에 적용하지만 문단 B56 (3)(가)에 명시된 복합계약에서 발생하는 수익과 비용에는 적용하지 않는다.

제거와 분류 변경

자산 또는 부채의 제거 또는 매각예정자산의 분류와 재측정

B60 문단 B47(7)과 B49(5)는 자산을 제거하거나 매각예정으로 분류할 때 발생하는 수익과 비용을 언급한다. 자산을 제거하거나 매각예정으로 분류할 때 그리고 매각예정으로 분류하는 동안 후속 측정할 때 발생하는 수익과 비용은 자산을 제거하기 직전에 그 자산에서 발생한 수익 및 비용과 동일한 범주로 분류해야 한다. 예를 들면, 손익을 다음과 같이 분류한다.

- (1) 유형자산 처분에 따른 손익은 영업 범주로 분류한다.
- (2) 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않는 경우 투자부동산 처분에 따른 손익은 투자 범주로 분류한다.
- (3) 종속기업의 단계적 취득 시 이전에 지분법을 적용하여 회계처리한 관계기업에 대한 투자자산의 재측정손익은 투자 범주로 분류한다.

B61 문단 52와 59~60의 요구사항을 적용하여 부채의 제거로 인한 수익과 비용을 분류한다. 예를 들면, 다음과 같이 분류한다.

- (1) 고객에게 금융을 제공하는 것을 주된 사업활동으로 하지 않는 기업의 자금조달에만 관련된 거래에서 발생한 부채의 제거로 인한 수익과 비용은 재무 범주로 분류한다.

- (2) 공급자금융약정의 일부로 기업이 공급자에 대한 채무를 제거하고 해당 약정에 따라 부채를 인식하는 경우 해당 부채의 제거로 인한 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.

자산의 용도 변경

- B62 자산이 제거되지 않더라도 거래나 그 밖의 사건으로 인해 자산에서 발생하는 수익과 비용이 손익계산서의 다른 범주로 변경되는 경우가 있다. 이러한 경우 해당 거래나 그 밖의 사건에서 발생한 수익과 비용은 거래나 사건 발생 직전에 해당 자산의 수익과 비용을 분류한 범주에 따라 분류한다. 예를 들면, 기업회계기준서 제1016호의 적용범위에 포함되는 자산을 기업회계기준서 제1040호의 적용범위에 포함되는 투자부동산으로 대체함에 따라 손익계산서에 인식되는 모든 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.

자산과 부채 집합

- B63 문단 B60~B62는 자산이나 부채의 제거, 분류 및 매각예정 분류기간 동안의 후속측정 또는 용도 변경으로 인한 수익과 비용에 대한 요구사항을 정한다. 거래나 그 밖의 사건이 발생하기 직전에는 서로 다른 범주로 분류하였던 수익과 비용을 창출했던 자산들(또는 자산과 부채)의 집합에 그 거래나 그 밖의 사건으로 인해 위와 같은 결과(제거 등)가 발생할 수 있다. 이러한 경우, 해당 거래나 그 밖의 사건에서 발생하는 수익과 비용은 다음과 같이 분류한다.

- (1) 집합 내 모든 자산(법인세 자산 제외)이 해당 거래나 그 밖의 사건이 발생하기 직전에는 투자범주로 분류하였던 수익과 비용을 창출하였다면 그 거래나 그 밖의 사건으로 인해 발생하는 수익과 비용은 투자 범주로 분류한다.

- (2) 위 (1)의 경우 외에는 그 거래나 그 밖의 사건으로 인해 발생하는 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.

B64 예를 들면, 기업은 다음과 같이 분류한다.

- (1) 연결종속기업이 처분 직전에 영업범주로 분류하였던 수익과 비용을 발생시켰던 자산을 포함하였다면, 해당 종속기업의 처분에 따른 손익은 영업 범주로 분류한다. 해당 손익에는 기업회계기준서 제1021호 문단 48에 따라 자본에서 손익으로 재분류되는 외환차이가 포함된다.
- (2) 매각예정으로 분류하기 직전에 영업 범주로 분류하였던 수익과 비용을 발생시켰던 자산을 처분자산집단에 포함하였다면, 기업회계기준서 제1105호를 적용하여 처분자산집단을 매각예정으로 분류할 때 발생하는 손상차손은 영업 범주로 분류한다.
- (3) 연결종속기업이 보유하는 유일한 자산이 투자부동산(관련 법인세자산 포함)이고 연결 보고기업이 주된 사업활동으로 그 자산에 투자하고 있지는 않는 경우에 해당 종속기업의 처분에 따른 손익은 투자 범주로 분류한다. 해당 손익에는 기업회계기준서 제1021호 문단 48에 따라 자본에서 손익으로 재분류되는 외환차이가 포함된다.

외환차이 및 순화폐성 포지션에 대한 손익의 분류

B65 과도한 원가나 노력이 수반되지 않는 한, 문단 47을 적용하기 위해 기업회계기준서 제1021호를 적용하여 손익계산서에 포함된 외환차이를 해당 외환차이를 발생시킨 항목에서 발생하는 수익과 비용이 해당되는 범주와 동일한 범주로 분류한다(문단 B68 참조).

B66 예를 들면, 외환차이는 다음과 같이 분류한다.

- (1) 문단 B48(2)에 기술된 외화로 표시된 수취채권에 대한 외환차이는 해당 자산의 수익과 비용이 해당되는 범주와 동일한 범주, 즉 영업 범주로 분류한다.
- (2) 문단 B51(1)에 기술된 부채로서 외화로 표시된 채무상품에 대한 외환차이를 해당 부채의 수익과 비용이 해당되는 범주와 동일한 범주, 즉 채무 범주로 분류한다(단, 고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동이며, 해당 부채에서 발생하는 수익과 비용을 문단 65를 적용하여 영업 범주로 분류하는 경우는 제외한다).

B67 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생한 수익과 비용은 둘 이상의 범주로 분류할 수 있다. 예를 들면, 외화로 표시되고 신용조건을 연장하는 것으로 협상된 거래에서 용역을 구매하는 경우 영업 범주(문단 B55(1) 참조)로 분류되는 용역 구매 비용과 채무 범주(문단 B54(1) 참조)로 분류되는 이자비용이 발생할 수 있다. 이러한 경우, 문단 B68에 따라서 외환차이가 채무 범주로 분류되는 금액과 관련되어 있는지 판단하고 해당 범주로 분류하거나, 그 밖의 다른 범주로 분류되는 금액과 관련되어 있는지 판단하고 해당 범주로 분류한다. 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채의 외환차이는 복수의 범주로 배분하지 않는다. 외환차이의 분류를 판단할 때, 그러한 모든 부채에 대한 외환차이를 동일한 범주로 분류할 필요는 없다. 그러나 유사한 부채에 대한 외환차이는 동일한 범주로 분류한다.

B68 문단 B65와 B67의 요구사항을 적용할 때 과도한 원가나 노력을 수반한다면, 그 요구사항을 적용하는 대신에 영향을 받는 외환차이를 영업 범주로 분류한다. 문단 B65와 B67에서 기술하는 대로 외환차이를 분류하는 것이 외환차이를 발생시키는 각 항목에 대해 과도한 원가나 노력을 수반하는지 평가한다. 그 평가는 각 항목과 관련된 사실과 상황에 따라 다르다. 동일한 사실과 상황이

여러 항목과 관련된 경우, 각 항목에 대해 동일한 평가를 할 수 있다.

- B69 기업회계기준서 제1029호 '초인플레이션 경제에서의 재무보고' 문단 28에 따라, 순화폐성자산에서 발생하는 손익은 이자수익과 이자비용, 외환차이 등 순화폐성자산과 관련된 기타 수익, 기타 비용 항목과 함께 표시할 수 있다. 순화폐성 포지션의 손익을 관련 수익과 비용에 함께 표시하지 않는 경우, 해당 손익을 영업 범주로 분류한다.

파생상품 및 지정된 위험회피수단에 대한 손익의 분류

- B70 문단 47은 손익계산서에서 수익과 비용을 범주별로 분류하도록 요구한다. 문단 47을 적용하기 위해, 손익계산서에 포함되는, 기업회계기준서 제1109호에 따라 위험회피수단으로 지정된 금융상품에 대한 손익은 해당 금융상품을 사용하여 관리하고자 하는 위험의 영향을 받는 수익과 비용이 해당되는 범주와 동일한 범주로 분류한다. 그러나 그렇게 하기 위해서는 해당 손익에 대해 총액산정 목적의 가산(grossing-up)을 해야 한다면, 해당 손익을 모두 영업 범주로 분류한다(문단 B74~B75 참조).

- B71 지정된 위험회피수단에 지정되지 않은 부분이 포함되어 있는 경우 해당 손익은 지정된 구성요소의 손익과 동일한 범주로 분류한다. 손익의 비효과적인 부분은 효과적인 부분과 동일한 범주로 분류한다.

- B72 기업회계기준서 제1109호에 따라 위험회피수단으로 지정되지는 않았지만, 식별된 위험을 관리하기 위해 사용되는 파생상품에 대한 손익에도 문단 B70의 요구사항을 적용한다. 그러나 그렇게 하기 위해서는 해당 손익에 대해 총액산정 목적의 가산

(grossing-up)을 해야 하거나(문단 B74~B75 참조), 과도한 원가나 노력이 수반된다면, 그 대신 파생상품에 대한 모든 손익을 영업 범주로 분류한다.

B73 식별된 위험을 관리하는 데 사용되지 않는 파생상품에 대한 손익은 다음과 같이 분류한다.

- (1) 식별된 위험을 관리하기 위해 사용되지 않는 파생상품이 자금 조달에만 관련된 거래에 관련된 경우(예: 발행기업이 확정된 금액의 외화로 확정수량의 발행자 지분상품과 교환할 수 있도록 하는 매입 콜옵션), 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업이 문단 B59를 적용하여 영업 범주로 분류하지 않는다면, 해당 손익을 재무 범주로 분류한다.
- (2) 위 (1)의 조건을 충족하지 않는 경우, 해당 손익을 영업 범주로 분류한다.

B74 문단 B70과 B72에 따라, 위험회피수단으로 지정된 금융상품과 위험회피수단으로 지정되지 않은 파생상품에 대한 손익은 총액산정 목적의 가산(grossing-up)을 하지 않도록 한다. 총액산정 목적의 가산(grossing-up)은 다음과 같은 경우에 발생할 수 있다.

- (1) 상쇄되는 위험포지션이 있는 항목 집합의 위험을 관리하기 위해 그러한 금융상품을 사용하는 경우(적격한 위험회피대상항목이 되는 항목 집합의 기준은 기업회계기준서 제1109호 문단 6.6.1 참조).
- (2) 관리되는 위험이 손익계산서의 둘 이상의 범주에 있는 별도표시항목들에 영향을 미치는 경우

B75 예를 들면, 수익에 대한 순외화위험(영업 범주로 분류)과 이자비용(재무 범주로 분류)을 모두 관리하기 위해 파생상품을 사용할 수 있다. 그러한 경우 수익에 대한 외환차이는 이자비용에 대한 외환차이와 파생상품에 대한 손익으로 상쇄된다. 그러나 수익에 대한

외환차이는 이자비용에 대한 외환차이와 다른 범주로 분류한다. 파생상품에 대한 손익을 각 범주에 표시하고자 한다면 파생상품에서 발생한 손익보다 더 큰 손익을 각 범주에 표시해야 할 것이다. 문단 B70~B73에 따라 이러한 방식으로 손익에 대해 총액산정 목적의 가산(grossing-up)을 하지 않고 그 대신 파생상품에 대한 손익은 영업 범주로 분류한다.

- B76 문단 B70~B75의 요구사항은 손익계산서에서 수익과 비용을 범주로 분류하는 방법만을 명시한다. 해당 문단은 이러한 수익과 비용을 포함하는 별도표시항목(또는 별도표시항목들)에 대해서는 규정하지 않으며, 다른 한국채택국제회계기준서의 요구사항에 우선하지도 않는다.

손익계산서에 표시하거나 주석에 공시하는 항목

- B77 문단 75에 열거되었거나, 다른 한국채택국제회계기준에 명시된 별도표시항목을 문단 47에 열거된 범주 중 하나 이상에 표시해야 할 수 있다. 예를 들면, 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않거나 고객에게 금융을 제공하지 않는 기업은 기업회계기준서 제 1109호 제5.5절에 따라 결정된 손상차손 별도표시항목(문단 75(2)(나)에서 명시)을 다음과 같이 표시한다.

- (1) 이 기준서 문단 75(2)(나)에 명시된 별도표시항목이 문단 B48(2)에서 기술한 바와 같이 재화나 용역에 대한 수취채권과 관련된 경우 해당 별도표시항목을 영업 범주로 표시해야 할 수도 있다.
- (2) 이 기준서 문단 75(2)(나)에 명시된 별도표시항목이 문단 B46에서 기술한 바와 같이 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 금융자산과 관련된 경우 해당 별도표시항목을 투자 범주로 표시해야 할 수도 있다.

B78

문단 24와 41(3)에서는 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 필요하다면 별도표시항목을 추가로 손익계산서에 표시하도록 요구한다. 이러한 별도표시항목을 추가하는 결정(문단 75에 열거된 별도표시항목의 세분화가 필요한지 여부 포함)을 내리기 위해 판단을 사용한다. 문단 20과 41(4)에서는 주식에 중요한 정보를 공시하기 위해 항목을 세분화할 것을 요구한다. 또한 이러한 결정을 내리기 위해 판단을 사용한다. 문단 41은 항목이 공유되는 특성(유사한 특성)을 갖는지 또는 공유되지 않는 특성(다른 특성)을 갖는지에 대한 평가에 기초하여 판단할 것을 요구한다. 이러한 특성은 다음을 포함한다.

- (1) 성격(문단 80 참조)
- (2) 기업의 사업활동 내에서의 기능(역할)(문단 81 참조)
- (3) 지속성(수익과 비용 항목의 빈도 또는 반복 여부를 포함)
- (4) 측정 기준
- (5) 측정 불확실성 또는 결과의 불확실성(또는 항목과 관련된 그 밖의 위험)
- (6) 크기
- (7) 지리적 위치 또는 규제 환경
- (8) 법인세 효과(예: 수익과 비용 항목에 다른 세율이 적용되는 경우)
- (9) 수익이나 비용이 거래나 사건의 최초 인식 시점에 발생하는지 또는 거래나 사건과 관련된 추정의 후속적인 변동으로 인해 발생하는지 여부

B79

유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 손익계산서에 표시하거나, 중요한 정보를 제공하기 위해 주식에 공시하는 것이 필요할 정도로 충분히 다른 특성을 가질 수 있는 수익과 비용은 다음을 포함한다.

- (1) 재고자산의 평가손실 및 그러한 평가손실의 환입
- (2) 유형자산의 손상차손과 그러한 손상차손환입

- (3) 기업 활동의 구조조정과 구조조정충당부채 환입으로 인한 수익과 비용
- (4) 유형자산의 처분에 따른 수익과 비용
- (5) 투자자산의 처분에 따른 수익과 비용
- (6) 소송 사건의 해결에 따른 수익과 비용
- (7) 충당부채의 환입
- (8) (1)~(7)에 포함되지 않은 비반복적인 수익과 비용

영업 범주로 분류된 비용의 표시 및 공시

성격과 기능의 특성 사용

B80 문단 78에서 요구하는 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 성격과 기능의 특성을 사용하는 방법을 결정할 때, 다음을 고려한다.

- (1) 어떤 별도표시항목이 수익성의 주요 구성요소 또는 동인에 관한 가장 유용한 정보를 제공하는지 고려한다. 예를 들면, 소매기업에게 수익성의 주요 구성요소 또는 동인은 매출원가일 수 있다. 매출원가 별도표시항목을 표시하면, 소매기업의 경우 재화의 판매로 발생한 수익이 주된 직접원가를 충당하는지 그리고 이윤이 얼마인지에 대한 목적적합한 정보를 제공할 수 있다. 그러나 수익과 원가 간의 연계가 덜 직접적인 경우 매출원가는 수익성의 중요한 구성요소 또는 동인에 관한 목적적합한 정보를 제공할 가능성이 낮다. 예를 들면 일부 서비스 기업의 경우, 종업원급여와 같이 성격별로 분류된 영업비용에 관한 정보는 이러한 비용이 수익성의 주요 동인이기 때문에 재무제표 이용자에게 더 목적적합할 수 있다.
- (2) 어떤 별도표시항목이 사업을 관리하는 방식과 경영진이 내부적으로 보고하는 방식을 가장 가깝게 표현하는지 고려한다. 예를 들면, 주요 기능에 따라 관리되는 제조 기업은 내부 보고를

위해 기능별로 비용을 분류할 수 있다. 이와 달리, 고객에게 금융을 제공하는 것과 같이 하나의 주된 기능만 있는 기업은 성격별로 분류한 비용으로 구성된 별도표시항목이 내부 보고 목적으로 가장 유용한 정보를 제공한다고 결정할 수 있다.

- (3) 표준적인 업계 관행이 무엇인지 고려한다. 한 산업 내의 기업들이 비용을 동일한 방식으로 분류한다면 재무제표이용자는 동일한 산업 내의 기업들 간의 비용을 보다 쉽게 비교할 수 있다.
- (4) 특정 비용을 기능별로 배분하여 별도표시항목을 표시하는 것이 기능에 대한 충실한 표현을 제공하지 못할 정도로 자의적인지를 고려한다. 이 경우에는 이러한 비용을 성격에 따라 분류한다.

B81 어떤 경우에는 문단 B80에서 정한 요인을 고려하여 일부 비용은 성격별로, 다른 비용은 기능별로 분류하여 표시하는 것이 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결정할 수 있다. 그 예는 다음과 같다.

- (1) 문단 B80(1)~(2)의 요인을 고려하면 기능별로 비용을 분류하여 표시하는 것이 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다는 사실을 나타내는 경우가 있다. 단, 기능별 배분이 자의적일 수 있는 특정 비용은 제외한다(문단 B80(4) 참조).
- (2) 기업이 두 가지 유형의 주된 사업활동을 한다면 수익성의 주요 동인에 대한 정보를 제공하기 위해 일부 비용은 기능별로, 다른 비용은 성격별로 분류하여 표시할 수 있다.

B82 손익계산서에 일부 비용을 성격별로, 그 밖의 비용을 기능별로 구분하여 표시하는 경우에는 각 별도표시항목에 포함되는 비용이 무엇인지 명확하게 식별할 수 있도록 별도표시항목의 명칭을 부여한다. 예를 들면, 일부 종업원급여를 기능별 별도표시항목에 포함하고 그 밖의 종업원급여를 성격별 항목에 포함하는 경우, 성격

별 별도표시항목의 명칭을 통해, 모든 종업원급여가 포함되지 않는다는 사실이 명확하게 식별될 수 있을 것이다(예: '매출원가에 포함되는 종업원급여를 제외한 종업원급여').

B83 문단 30(1)이나 30(2)가 적용되지 않는 한, 문단 30을 적용하여 매 보고기간마다 일관되게 비용을 분류하여 표시한다. 예를 들면, 한 보고기간에 영업권 손상을 성격별 별도표시항목으로 표시하는 경우, 문단 30(1)이나 30(2)가 적용되지 않는 한 후속 보고기간에 유사한 영업권 손상은 성격별 별도표시항목으로 표시한다. 후속 기간에 유사한 영업권 손상이 없는 경우, 후속기간에 그 비용이 영(0)이더라도 이는 분류와 표시의 변경에 해당하지 않는다.

B84 비용은 성격별로 표시하거나 문단 83을 적용하여 일부 비용을 성격별로 공시한다. 표시하거나 공시하는 금액이 해당 기간에 비용으로 인식된 금액일 필요는 없다. 표시하거나 공시하는 금액에는 자산 장부금액의 일부로 인식된 금액이 포함될 수 있다. 이러한 경우, 다음과 같이 표시하고 공시한다.

(1) 해당 기간에 비용으로 인식되지 않은 금액을 표시하는 경우, 해당 자산의 장부금액 변동에 대한 별도표시항목도 추가하여 표시한다. 예를 들면, 기업회계기준서 제1002호 문단 39를 적용하는 경우에 제품과 재공품 재고의 변동에 대한 별도표시항목을 표시할 것이다.

(2) 문단 83(2)를 적용하여 당기에 비용으로 인식되지 않은 금액을 공시하는 경우, 관련 자산을 식별하여 그 사실에 대한 비계량적 설명을 제공한다.

영업비용의 통합

B85 문단 78을 적용할 때, 어떠한 수준으로 영업비용을 통합하는 것이 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는지 고려한다. 예를 들

면 기업은 다양한 관리활동(인적자원, 정보기술, 법률 및 회계 등)을 수행할 수 있다. 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 기업은 공유되는 특성에 따라 해당 활동과 관련된 영업비용을 통합할 수 있다(즉 모든 비용은 관리활동에서 소비되는 자원에 대한 비용이 됨). 따라서 이를 '관리비용'이라는 명칭을 부여한 별도표시항목으로 표시할 수 있다. 판매활동에서 소비되는 자원에 대한 비용도 해당 기업에서 발생할 수 있다. 이러한 비용은 관리비용과 다른 특성을 가진다. 즉 판매비용은 판매활동에서 소비되는 자원에서 발생하고, 관리비용은 관리활동에서 소비되는 자원에서 발생한다. 이러한 특성은 충분히 다르므로 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 세분화 즉, 판매비용과 관리비용을 별도표시항목으로 표시하는 것이 필요할 수 있다.

포괄손익을 표시하는 보고서

기타포괄손익

B86 일부 한국채택국제회계기준에는 특정항목을 당기 보고기간의 손익계산서 외부에서 포함하는 상황을 명시한다. 기업회계기준서 제1008호는 그러한 두 가지 상황으로서 오류의 수정과 회계정책의 변경 효과를 규정한다. 다른 한국채택국제회계기준에서는 '재무보고를 위한 개념체계'의 수익 또는 비용에 대한 정의를 충족하는 기타포괄손익의 구성요소를 당기손익에서 제외할 것을 요구하거나 허용한다(문단 B87 참조).

B87 부록A에서는 기타포괄손익을 정의한다. 기타포괄손익은 다음의 항목을 포함한다.

- (1) 재평가잉여금의 변동(기업회계기준서 제1016호와 기업회계기준서 제1038호 참조)
- (2) 확정급여제도의 재측정요소(기업회계기준서 제1019호 참조)

- (3) 해외사업장의 재무제표 환산으로 인한 손익(기업회계기준서 제 1021호 참조)
- (4) 기업회계기준서 제1109호 문단 5.7.5에 따라 기타포괄손익-공정가치 측정 항목으로 지정한 지분상품에 대한 투자에서 발생한 손익
- (5) 기업회계기준서 제1109호 문단 4.1.2A에 따라 기타포괄손익-공정가치로 측정하는 금융자산에서 발생한 손익
- (6) 현금흐름위험회피에서 위험회피수단의 평가손익 중 효과적인 부분과 기업회계기준서 제1109호 문단 5.7.5에 따라 기타포괄손익-공정가치 측정 항목으로 지정한 지분상품투자에 대한 위험회피에서 위험회피수단의 평가손익 중 효과적인 부분(기업회계기준서 제1109호의 제6장 참조)
- (7) 당기손익-공정가치 측정 항목으로 지정한 특정 부채의 신용위험 변동으로 인한 공정가치 변동 금액 (기업회계기준서 제1109호 문단 5.7.7 참조)
- (8) 옵션계약의 내재가치와 시간가치를 구분하여 내재가치의 변동만을 위험회피수단으로 지정할 때 옵션 시간가치의 가치변동 (기업회계기준서 제1109호 제6장 참조)
- (9) 선도계약의 선도요소와 현물요소를 분리하고 현물요소의 변동만 위험회피수단으로 지정할 때 선도계약의 선도요소의 가치변동과, 금융상품의 외화 베이스스 스프레드 가치 변동을 위험회피수단 지정에서 제외할 때 외화 베이스스 스프레드의 가치변동(기업회계기준서 제1109호 제6장 참조)
- (10) 기업회계기준서 제1117호의 적용범위에 포함되는 발행된 계약의 총 보험금융수익(비용) 중 당기손익에 포함하기 위해 세분하여 표시하는 다음의 금액을 제외한 금액
 - (가) 기업회계기준서 제1117호 문단 88(2)를 적용하여 체계적으로 배분하여 산정한 금액
 - (나) 기업회계기준서 제1117호 문단 89(2)를 적용하여 기초 항목에 대한 금융수익(비용)과의 회계불일치를 제거하는 금액

(11) 출재보험계약의 총 재보험금융수익(비용) 중 당기순손익에 포함하기 위해 기업회계기준서 제1117호 문단 88(2)를 적용해 체계적으로 배분하여 총 재보험금융수익(비용)을 세분화할 때 당기순손익에서 제외되는 금액

B88 재분류조정은 예를 들면, 해외사업장을 매각할 때(기업회계기준서 제1021호 참조)와 위험회피대상 예상거래가 당기손익에 영향을 미칠 때(현금흐름위험회피와 관련하여 기업회계기준서 제1109호 문단 6.5.11(4) 참조) 발생한다.

B89 문단 90은 기타포괄손익의 구성요소와 관련된 재분류조정을 포괄손익을 표시하는 보고서에 표시하거나 주석에 공시하도록 요구한다. 재분류조정은 기업회계기준서 제1016호나 제1038호에 따라 인식한 재평가잉여금의 변동이나 기업회계기준서 제1019호에 따라 인식한 확정급여제도의 재측정요소에 의해서는 발생하지 않는다. 이러한 구성요소는 기타포괄손익으로 인식하고 후속 보고기간에 당기손익으로 재분류하지 않는다. 재평가잉여금의 변동은 자산이 사용되는 후속 기간 또는 자산이 제거될 때 이익잉여금으로 대체될 수 있다(기업회계기준서 제1016호와 제1038호 참조). 기업회계기준서 제1109호에 따라 현금흐름위험회피나 옵션(또는 선도계약의 선도요소나 금융상품의 외화 베이스 스프레드)의 시간가치의 회계처리로 인해 현금흐름위험회피적립금이나 지분의 별도구성요소에서 각각 제거되어, 자산 또는 부채의 최초원가나 그 밖의 장부금액에 직접 포함되는 금액이 생길 때에는 재분류조정이 이루어지지 않는다. 그러한 금액은 직접 자산이나 부채로 대체된다.

재무상태표

유동과 비유동의 구분

- B90 문단 96을 적용할 때, 기업이 명확히 식별 가능한 영업주기 내에서 재화나 용역을 제공하는 경우, 재무상태표에 유동자산과 비유동자산 및 유동부채와 비유동부채를 구분하여 표시한다. 이는 운전자본으로서 계속 순환되는 순자산과 장기 영업활동에 사용되는 순자산을 구분함으로써 유용한 정보를 제공하기 때문이다. 그러한 구분은 또한 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상되는 자산과 동일한 기간 내에 결제기일이 도래하는 부채를 부각하여 보여준다.
- B91 금융회사와 같은 일부 기업의 경우에는 오름차순이나 내림차순의 유동성 순서에 따른 표시방법으로 자산과 부채를 표시하는 것이 유동·비유동 구분법보다 더욱 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다. 이러한 기업은 재화나 용역을 명확히 식별 가능한 영업주기 내에 제공하지 않기 때문이다.
- B92 문단 96을 적용할 때, 더욱 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다면 자산과 부채의 일부는 유동·비유동 구분법으로, 나머지는 유동성 순서에 따른 표시방법으로 표시하는 것이 허용된다. 이러한 혼합표시방법은 기업이 다양한 사업을 영위하는 경우에 필요할 수 있다.
- B93 자산과 부채의 실현 예정일에 대한 정보는 기업의 유동성과 부채상환능력을 평가하는 데 유용하다. 기업회계기준서 제1107호는 금융자산과 금융부채의 만기 분석에 대한 공시를 요구한다. 금융자산은 매출채권 및 기타 채권을 포함하고, 금융부채는 매입채무 및 기타 채무를 포함한다. 자산과 부채가 유동 또는 비유동으로 구분되는지와 관계없이, 재고자산과 같은 비화폐성 자산의 회수 예정일과 충당부채와 같은 부채의 결제 예정일에 대한 정보도 역시 유용하다. 예를 들면, 기업은 보고기간 후 12개월 후에 회수될 것으로 예상되는 재고자산 금액은 주석에 공시한다.

유동자산

- B94 문단 100은 유동자산으로 분류되지 않는 모든 자산을 비유동자산으로 분류하도록 요구한다. 이 기준서에서는 유형자산, 무형자산 및 장기의 성격을 가진 금융자산을 포함하여 '비유동'이라는 용어를 사용한다. 만약 의미가 명확하다면 대체적인 용어를 사용하는 것을 금지하지는 않는다.
- B95 영업주기는 영업활동을 위한 자산의 취득시점부터 그 자산이 현금이나 현금성자산으로 실현되는 시점까지 소요되는 기간이다. 정상영업주기를 명확히 식별할 수 없는 경우에는 그 기간이 12개월인 것으로 가정한다. 유동자산은 보고기간 후 12개월 이내에 실현될 것으로 예상되지 않는 경우에도 재고자산과 매출채권과 같이 정상영업주기의 일부로서 판매, 소비 또는 실현되는 자산을 포함한다. 또한 유동자산은 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있는 자산(예: 기업회계기준서 제1109호에 따라 단기매매항목으로 분류되는 일부 금융자산)과, 비유동금융자산의 유동성 대체 부분을 포함한다.

유동부채

정상영업주기(문단 101(1) 참조)

- B96 매입채무 그리고 종업원 및 그 밖의 영업원가에 대한 미지급비용과 같은 유동부채는 기업의 정상영업주기 내에 사용되는 운전자본의 일부이다. 이러한 항목은 보고기간 후 12개월 후에 결제일이 도래한다 하더라도 유동부채로 분류한다. 동일한 정상영업주기가 기업의 자산과 부채의 분류에 적용된다. 기업의 정상영업주기가 명확하게 식별되지 않는 경우 그 주기는 12개월인 것으로 가정한다.

주로 단기매매 목적으로 보유하거나(문단 101(2) 참조) 12개월 이내에 결제하기로 되어 있는(문단 101(3) 참조) 경우

B97 기타 유동부채는 정상영업주기 이내에 결제되지는 않지만 보고기간 후 12개월 이내에 결제일이 도래하거나 주로 단기매매 목적으로 보유한다. 이에 대한 예로는 기업회계기준서 제1109호에 따라 단기매매항목의 정의를 충족하는 일부 금융부채, 당좌차월, 비유동금융부채의 유동성 대체 부분, 미지급배당금, 미지급 법인세, 기타 지급채무 등이 있다. 장기적으로 자금을 조달하며(즉, 기업의 정상영업주기 내에 사용되는 운전자본의 일부가 아닌 경우) 보고기간 후 12개월 이내에 만기가 도래하지 아니하는 금융부채는 비유동부채이다. 이 경우 문단 B99~B103의 규정을 따라야 한다.

B98 다음 모두에 해당하는 경우라 하더라도 금융부채가 보고기간 후 12개월 이내에 결제일이 도래하면 이를 유동부채로 분류한다.

- (1) 원래의 결제기간이 12개월을 초과하는 경우
- (2) 보고기간 후 재무제표 발행승인일 전에 장기로 차환하는 약정 또는 지급기일을 장기로 재조정하는 약정이 체결된 경우

적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리(문단 101(4))

B99 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리는 실질적이어야 하고, 문단 B100~B103에서 설명한 바와 같이 보고기간말 현재 존재해야 한다.

B100 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리는 기업이 차입약정 상의 특정 조건(이하 '약정사항')을 준수하는지에 좌우될 수 있다.

- (1) 문단 B102~B103의 예시와 같이 만약 기업이 보고기간말 또는 보고기간말 이전에 약정사항을 준수하도록 요구받는다면, 이러한 약정사항은 문단 101(4)를 적용할 때 보고기간말 현재 그러한 권리가 존재하는지에 영향을 미친다. 비록 해당 약정사항의 준수 여부가 보고기간 후에만 평가되더라도(예: 약정사항은 보고기간말 현재 기업의 재무상태를 기준으로 하지만, 약정의 준수 여부는 보고기간 후에만 평가되는 경우), 이러한 약정사항은 보고기간말 현재 그러한 권리가 존재하는지에 영향을 미친다.
- (2) 만약 기업이 보고기간 후에만 약정사항을 준수하도록 요구받는다면(예: 기업의 보고기간말 6개월 후 재무상태를 기준으로 한 약정사항), 이러한 약정사항은 문단 101(4)를 적용할 때 보고기간말 현재 그러한 권리가 존재하는지에 영향을 미치지 않는다.

B101 기업이 보고기간말 현재 기존의 대출계약조건에 따라 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채를 연장할 권리가 있다면, 보고기간 후 12개월 이내에 만기가 도래한다 하더라도 비유동부채로 분류한다. 만약 기업에 그러한 권리가 없다면, 차환가능성을 고려하지 않고 유동부채로 분류한다.

B102 보고기간말 이전에 장기차입약정의 약정사항을 위반했을 때 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 부채는 보고기간 후 재무제표 발행승인일 전에 대여자가 약정위반을 이유로 상환을 요구하지 않기로 합의하더라도 유동부채로 분류한다. 그 이유는 기업이 보고기간말 현재 그 시점으로부터 적어도 12개월 이상 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있지 않기 때문이다.

B103 그러나 대여자가 보고기간말 이전에 보고기간 후 적어도 12개월 이상의 유예기간을 주는 데 합의하여 그 유예기간 내에 기업이

위반사항을 해소할 수 있고, 또 그 유예기간 동안에는 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 없다면 그 부채는 비유동부채로 분류한다.

B104 부채의 분류는 기업이 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 권리의 행사 가능성에 영향을 받지 않는다. 부채가 문단 101~102의 비유동부채로 분류되는 기준을 충족한다면, 비록 경영진이 보고기간 후 12개월 이내에 부채의 결제를 의도하거나 예상하더라도, 또는 보고기간말과 재무제표 발행승인일 사이에 부채를 결제하더라도 비유동부채로 분류한다. 그러나 그러한 상황 중 하나에 해당하는 경우, 재무제표이용자가 기업의 재무상태에 부채가 미치는 영향을 이해할 수 있도록 결제 시기에 대한 정보를 공시할 필요가 있을 수 있다(기업회계기준서 제1008호 문단 6C(3), 이 기준서의 문단 B105(4) 참조).

B105 다음과 같은 사건이 보고기간말과 재무제표 발행승인일 사이에 발생하면 그러한 사건은 기업회계기준서 제1010호 '보고기간후사건'에 따라 수정을 요하지 않는 사건으로 주석에 공시한다.

- (1) 유동으로 분류된 부채를 장기로 차환한 경우(문단 B98 참조)
- (2) 장기차입약정 위반으로 유동으로 분류된 부채에서 해당 위반 사항이 해소된 경우(문단 B102 참조)
- (3) 장기차입약정 위반으로 유동으로 분류된 부채에서 해당 위반 사항을 해소할 수 있는 유예기간을 대여자로부터 부여받은 경우(문단 B103 참조)
- (4) 비유동으로 분류된 부채를 결제한 경우(문단 B104 참조)

B106 문단 101~102와 B96~B103을 적용할 때, 차입약정에서 발생한 부채의 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리가 보고기간 후 12개월 이내에 약정사항을 준수하는지에 좌우되는 경우, 기업이 그 부채를 비유동으로 분류하는 경우가 있을 수 있다(문단 B100(2) 참조). 이러한 상황에서 보고기간 후 12개월 이내에 부채가 상환될 수

있는 위험을 재무제표이용자가 이해할 수 있도록 기업은 다음 정보를 주석에 공시한다.

- (1) 약정사항에 대한 정보(약정사항의 성격과 기업이 약정사항을 준수해야 하는 시점 포함)와 관련 부채의 장부금액
- (2) 기업이 약정사항을 준수하기 어려울 수 있음을 나타내는 사실과 상황이 있다면 그 내용(예: 기업이 잠재적 위반을 피하거나 완화하기 위해 보고기간 중이나 후 조치한 사실). 그러한 사실과 상황에는 보고기간 말 현재 기업의 상황에 기초하여 평가한다면 약정사항이 준수되지 않았을 것이라는 사실도 포함될 수 있다.

결제(문단 101(1), 101(3), 101(4))

B107 부채를 유동 또는 비유동으로 분류함에 있어, 부채의 결제란 부채를 소멸시키기 위해 거래 상대방에게 다음 (1) 또는 (2)를 이전하는 것을 말한다.

- (1) 현금이나 그 밖의 경제적 자원(예: 재화나 용역)
- (2) 자기지분상품(문단 B108이 적용되지 않는 경우)

B108 계약 상대방의 선택에 따라 기업이 자기지분상품을 이전하여 부채를 결제할 수 있는 조건은, 기업이 기업회계기준서 제1032호를 적용하여 그 옵션을 지분상품으로 분류하고 동 옵션을 복합금융상품의 자본 요소로서 부채와 분리하여 인식하는 경우라면, 유동·비유동 분류에 영향을 미치지 아니한다.

재무상태표에 표시되거나 주석에 공시되는 항목

B109 문단 24와 41(3)은 기업의 자산, 부채 및 자본에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 필요하다면 재무상태표에 별도 표시항목을 추가로 표시하도록 요구한다. 기업은 이러한 결정(문

단 103에서 열거한 별도표시항목의 세분화 필요 여부 포함)을 하기 위해 판단을 사용한다. 문단 41은 항목이 공유되는 특성을 가지는지(유사한 특성) 또는 공유되지 않는 특성을 가지는지(다른 특성)에 대한 평가에 근거하여 판단할 것을 요구한다. 자산과 부채에 대한 별도표시항목을 추가하는 경우, 기업은 자산 또는 부채의 성격이나 기능에 대한 평가에 기초하여 판단한다. 문단 B110 (3)~(11)에서 열거한 특성은 기업이 자산과 부채의 성격이나 기능을 식별하는 데 도움이 될 수 있다.

B110 문단 20 및 41(4)에서는 중요한 정보를 주석에 공시하기 위해 항목을 세분화할 것을 요구한다. 기업은 항목이 공유되는 특성을 가지는지(유사한 특성) 또는 공유되지 않는 특성(다른 특성)을 가지는지에 대한 평가에 근거하여 항목을 세분화하여 공시할지 판단한다. 이러한 특성은 다음을 포함한다.

- (1) 성격
- (2) 기업의 사업활동 내에서의 기능(역할)
- (3) 회수 또는 결제 기간 및 시기(자산 또는 부채가 유동 또는 비유동으로 분류되는지 또는 기업의 영업주기 이내에 회수 또는 결제되는지 포함)
- (4) 유동성
- (5) 측정 기준
- (6) 측정 불확실성 또는 결과 불확실성(또는 항목과 관련된 그 밖의 위험)
- (7) 크기
- (8) 지리적 위치 또는 규제 환경
- (9) 유형, 예를 들면 재화, 용역 또는 고객 유형
- (10) 법인세 효과 (예: 자산 또는 부채의 세무기준액이 다른 경우)
- (11) 자산의 용도에 대한 제한 또는 부채의 양도가능성에 대한 제한

- B111 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하기 위해 재무상태표에 표시하거나, 중요한 정보를 제공하기 위해 주석에 공시하는 것이 필요할 정도로 충분히 다른 특성을 가지는 자산, 부채 및 자본항목에는 다음을 포함된다.
- (1) 기업회계기준서 제1016호에 따라 유형별로 세분화된 유형자산
 - (2) 일반 상거래 수취채권, 특수관계자로부터의 수취채권, 선급금과 기타 금액으로 세분화된 수취채권
 - (3) 기업회계기준서 제1002호에 따라 상품, 소모품, 원재료, 재공품 및 제품 등으로 세분화된 재고자산
 - (4) 공급자금융약정의 일부인 채무 금액을 별도로 표시하기 위해 기업회계기준서 제1007호에 따라 세분화된 매입채무
 - (5) 종업원급여 충당부채, 사후처리 충당부채 또는 기타 항목과 같이 그 성격에 따라 세분화된 충당부채
 - (6) 자본금, 주식발행초과금, 적립금과 같이 다양한 유형으로 세분화된 납입자본과 적립금

주석

구조

- B112 문단 114에서는 실무적으로 가능한 한 체계적인 방법으로 주석을 표시하도록 요구한다. 주석을 체계적으로 배열하거나 함께 묶는 예는 다음과 같다.
- (1) 기업의 재무성과와 재무상태를 이해하는데 가장 중요할 것으로 판단되는 활동 분야를 부각시킨다. 예를 들면, 특정 사업활동에 대한 정보를 함께 묶는다.
 - (2) 유사하게 측정되는 항목들(예: 공정가치로 측정되는 자산)에 대한 정보를 함께 묶는다.
 - (3) 재무성과표와 재무상태표의 별도표시항목 순서를 따른다. 예를 들면, 다음과 같다.

- (가) 한국채택국제회계기준을 준수하였다는 사실(기업회계기준서 제1008호 문단 6B 참조)
- (나) 중요한 회계정책 정보(기업회계기준서 제1008호 문단 27A 참조)
- (다) 각 재무제표의 배열 및 각 재무제표에 표시된 개별 별도표시항목의 순서에 따라 재무상태표, 재무성과표, 자본변동표 및 현금흐름표에 표시된 항목에 대한 보충정보
- (라) 다음을 포함한 기타 공시
 - ① 우발부채(기업회계기준서 제1037호 참조)와 재무제표에서 인식하지 아니한 계약상 약정사항
 - ② 비재무적 공시사항. 예를 들면, 기업의 재무위험관리목적 및 정책(기업회계기준서 제1107호 참조)

경영진이 정의한 성과측정치

경영진이 정의한 성과측정치의 식별

- B113 문단 117은 경영진이 정의한 성과측정치를 정의한다. 경영진이 정의한 성과측정치가 없거나, 하나 또는 둘 이상일 수 있다. 예를 들면, 한국채택국제회계기준에 따라 표시 또는 공시되는 합계나 중간합계만을 사용하여 재무성과를 공개적으로 전달하는 기업은 경영진이 정의한 성과측정치를 가지고 있지 않다.
- B114 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하기 위해서는 해당 측정치가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달해야 한다. 예를 들면, 기업회계기준서 제1108호에 따라 공시된 보고부문과 관련된 수익과 비용의 중간합계가 기업 전체의 재무성과에 대한 견해의 정보를 제공하지 않는다면, 그러한 중간합계는 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하지 못한다.

B115 그러나 보고부문과 관련된 수익과 비용의 중간합계가 때로는 기업 전체의 재무성과 측면에 대한 정보를 제공할 수 있다. 예를 들면, 보고부문이 하나의 주된 사업활동만을 포함하고 해당 부문과 관련된 수익과 비용의 중간합계가 손익계산서에 표시되는 경우, 그러한 중간합계는 기업 전체의 재무성과 측면에 대한 정보를 제공한다는 것을 나타낼 수 있다. 그러한 경우, 해당 보고부문과 관련된 수익과 비용의 중간합계가 경영진이 정의한 성과측정치의 다른 요건들을 충족한다면, 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족할 수 있다.

수익과 비용의 중간합계

B116 경영진이 정의한 성과측정치는 수익과 비용의 중간합계이다. 경영진이 정의한 성과측정치에 해당하지 않는 예는 다음과 같다.

- (1) 수익으로만 또는 비용으로만 구성된 중간합계(예: 비용도 포함
한 중간합계의 일부가 아니라 수익을 조정한 단독 측정치)
- (2) 자산, 부채, 자본 또는 이러한 요소의 조합
- (3) 재무비율(예: 자산수익률) (문단 B117 참조)
- (4) 유동성 또는 현금흐름의 측정치(예: 잉여현금흐름)
- (5) 비재무적 성과측정치

B117 재무비율은 수익과 비용의 중간합계가 아니므로 경영진이 정의한 성과측정치가 아니다. 그러나 재무비율의 분자나 분모인 중간합계가 해당 비율의 일부가 아니라면 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하였을 경우, 해당 중간합계는 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다. 따라서 기업은 그러한 중간합계(분자나 분모)에 문단 121~125의 공시 요구사항을 적용한다.

- B118 문단 117에 따라 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하는 수익과 비용의 중간합계는 손익계산서에 표시되는지 여부와 관계 없이 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다.

공개적인 의사소통

- B119 중간합계는 기업이 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에 사용하는 경우에만 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 충족한다. 공개적인 의사소통에는 경영진설명서, 보도자료 및 투자자에게 발표한 자료가 포함된다. 경영진이 정의한 성과측정치를 정의하는 목적을 고려할 때 구두 전달과 구두 전달 녹취록, 그리고 소셜 미디어 게시물은 공개적인 의사소통에 해당하지 않는다.
- B120 경영진이 정의한 성과측정치는 재무제표와 동일한 보고기간과 관련되어 있다. 특히, 중간합계는 다음의 경우에만 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다.
- (1) 연차재무제표가 아닌 중간재무제표와 관련된 중간합계는 그 중간재무제표에서만 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다.
 - (2) 중간재무제표가 아닌 연차재무제표와 관련된 중간합계는 그 연차재무제표에서만 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다.
- B121 재무보고 절차의 일환으로 재무제표 발행일 후에 정기적으로 공개적인 의사소통정보를 발표하지 않는 경우, 해당 보고기간에 경영진이 정의한 성과측정치를 식별하기 위해서는 해당 보고기간과 관련되는 공개된 의사소통정보만을 고려한다. 재무보고 절차의 일환으로 재무제표 발행일 후에 정기적으로 공개되는 의사소통정보를 발표하는 경우, 당기 보고기간에 대해 경영진이 정의한 성과측정치를 식별하기 위해 과거 보고기간과 관련되는 공개된 의사소통정보를 고려한다.

B122 그러나 과거 보고기간과 관련되는 공개적인 의사소통정보에서 사용된 측정치가 당기 보고기간과 관련되는 공개된 의사소통정보에 포함되지 않을 것임을 나타내는 증거가 있는 경우에는, 그 측정치를 당기 보고기간의 경영진이 정의한 성과측정치로 식별할 필요는 없다. 이전 보고기간에 경영진이 정의한 성과측정치로 공시되었으나 당기 보고기간에는 그러한 측정치로 식별되지 않는다면, 이는 문단 124의 공시 요구사항이 적용되는, 경영진이 정의한 성과측정치의 변경 또는 중단에 해당할 수 있다.

매출총이익과 유사한 중간합계

B123 문단 118(1)에 따라, 매출총이익과 유사한 중간합계는 경영진이 정의한 성과측정치가 아니다. 중간합계는 특정 유형의 수익과 해당 수익을 창출하는 데 직접적으로 관련되어 발생한 비용 간의 차이를 나타내는 경우에 매출총이익과 유사하다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 순이자수익
- (2) 순수수료수익
- (3) 보험서비스결과
- (4) 순재무성과(투자수익에서 보험금융손익을 차감)
- (5) 순임대수익

경영진의 견해 전달에 대한 가정

B124 문단 119에 따르면, 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에 사용하는 수익과 비용의 중간합계는 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달한다고 가정한다. 문단 120을 적용할 때, 기업은 다음 사항을 주장할 수 있는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 이용가능한 정보가 있는 경우, 그 가정을 반박하는 것이 허용된다.

- (1) 해당 중간합계가 재무제표이용자에게 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하지 않는다(문단 B125~B128 참조).
- (2) 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해 전달이 아닌 다른 이유로 공개적인 의사소통에서 해당 중간합계를 사용한다(문단 B129 참조).

B125 중간합계가 재무제표이용자에게 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하지 않는다는 것을 보여주는 합리적이고 뒷받침할 수 있는 정보의 예는 다음과 같다.

- (1) 기업이 해당 중간합계를 부각시켜 전달하지는 않는다(문단 B126 참조).
- (2) 경영진이 기업의 재무성과를 평가하거나 관리하는 데 내부적으로 해당 중간합계를 사용하지 않는다(문단 B127~B128 참조).

B126 중간합계가 부각되지 않도록 전달하는 지는 다양한 요인에 근거하여 판단할 문제이며, 다음은 그러한 요인의 예이다.

- (1) 중간합계를 참조하는 정도—드물게 참조한다면 부각시키는 것이 부족하다는 것을 나타내며, 여러 번 참조한다면 부각시킨다는 것을 나타낸다.
- (2) 해당 중간합계를 다루고 있거나 해당 중간합계에 근거를 두고 있는 해설 정보나 분석 정보의 내용. 예를 들면 다음과 같다.
 - (가) 해당 중간합계는 경영진의 견해를 전달하는 것은 아니며 일부 재무제표이용자가 자주 하는 요청에 대한 답변으로만 제공되는 정보라는 설명. 이는 해당 중간합계를 부각시키지 않는다는 것을 나타낸다.
 - (나) 기업의 재무성과에 대한 경영 분석과 해설을 뒷받침하는데 해당 중간합계를 사용하고 해당 중간합계의 변동 이유를 매기 설명하기 위해 그 중간합계를 사용함. 이는 중간합계를 부각시킨다는 것을 나타낸다.

(다) 중간합계를 경쟁사의 중간합계 또는 업계의 기준치와 비교함. 이는 해당 중간합계를 부각시킨다는 것을 나타낸다.

B127 경영진이 기업 전체의 재무성과 측면을 평가하거나 관리하기 위해 중간합계를 사용하는 것은 해당 중간합계가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달한다는 것을 보여준다. 그러나 경영진이 중간합계를 내부적으로만 사용하고 공개적인 의사소통에는 사용하지 않는다면, 해당 중간합계는 경영진이 정의한 성과 측정치의 정의를 충족하지 못한다.

B128 경영진은 기업의 재무성과를 평가하거나 관리하기 위해 내부적으로 사용하는 목적으로, 공개적인 의사소통에 사용하는 중간합계를 조정할 수 있다. 그러한 경우, 내부적으로 사용하는 중간합계를 공개적인 의사소통에서 사용하는 중간합계와 비교하여 문단 B127을 적용할 수 있을 정도로 충분히 유사한지를 판단한다. 해당 중간합계들이 서로 유사할수록, 공개적인 의사소통에서 사용하는 중간합계가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달할 가능성이 높다.

B129 재무제표이용자에게 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하려는 것이 아니라 다른 이유로 공개적인 의사소통에서 해당 중간합계를 사용한다는 것을 제시하는 합리적이고 뒷받침할 수 있는 정보의 예는 다음과 같다.

- (1) 법 또는 규정에 의해 공개적인 의사소통에서 해당 중간합계를 요구한다.
- (2) 해당 중간합계가 한국채택국제회계기준이 아닌 다른 회계체계에 따라 작성된 재무제표와 관련된 성과를 전달한다.
- (3) 어떤 외부당사자의 요구에 응하기 위해 공개적인 의사소통에서 해당 중간합계를 사용한다.

(4) 재무성과가 아닌 다른 정보를 전달하기 위해 공개적인 의사소통에서 해당 중간합계를 사용한다.

B130 문단 120은 중간합계에 적용되며, 중간합계를 구성하는 수익과 비용의 개별 항목에는 적용되지 않는다. 따라서 중간합계 내 수익과 비용의 개별 항목(들)이 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 나타내지 않는다는 것을 제시하는 정보에 근거하여 해당 중간합계가 그러한 견해를 전달하지 않는다고 주장할 수는 없다.

B131 기업은 재무제표이용자에게 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하기 위해 중간합계의 사용을 변경할 수 있다. 그 결과, 중간합계가 경영진이 정의한 성과측정치가 되거나 더 이상 되지 않을 수 있다. 처음에는 경영진이 정의한 성과측정치로 식별되지 않았던 측정치가 나중에는 경영진이 정의한 성과측정치로 되었는지 또는 처음에는 경영진이 정의한 성과측정치로 식별되었던 측정치가 나중에는 더 이상 경영진이 정의한 성과측정치가 아니게 되었는지를 식별하기 위해서는 판단이 필요하다. 예를 들면, 규제기관의 요구에 의하여 특정한 중간합계가 처음 사용될 때에는 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하지 못하였을 수 있다. 시간이 지남에 따라 중간합계를 산출하는 과정에서 경영진이 기업의 재무성과를 평가하고 관리하기 위해 내부적으로 해당 측정치를 사용하거나, 공개적인 의사소통에서의 해설과 설명을 규제 요구사항 이상으로 확대하여 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족할 수 있다.

경영진이 정의한 성과측정치의 공시

경영진이 정의한 성과측정치에 관한 정보에 대한 하나의 주석

B132 문단 122에서는 기업이 문단 121~125에서 요구하는 경영진이 정의한 성과측정치에 관한 모든 정보를 하나의 주석에 포함하도록 요구한다. 해당 주석에 다른 정보도 공시하는 경우, 주석 내의 그 정보는 문단 121~125에서 요구하는 정보와 명확히 구별되도록 명칭을 부여한다.

B133 예를 들면, 기업이 기업회계기준서 제1108호를 적용하면서 보고부문 정보에 경영진이 정의한 성과측정치를 포함한다면, 다음의 조건 중 하나를 충족하는 경우 경영진이 정의한 성과측정치에 대해 요구되는 정보를 다른 보고부문 정보가 공시되는 동일한 주석에 공시할 수 있다.

- (1) 경영진이 정의한 성과측정치 모두에 대해 문단 121~125에서 요구하는 정보를 해당 주석에 포함하고, 문단 B132의 요구사항을 충족하기 위해 문단 121~125에서 요구하는 정보와 기업회계기준서 제1108호에서 요구하는 정보를 명확하게 구분할 수 있도록 해당 주석 정보의 명칭을 부여한다.
- (2) 보고부문 정보에 포함된 경영진이 정의한 성과측정치를 비롯하여, 경영진이 정의한 성과측정치 모두에 대해 요구되는 정보를 포함하는 별도의 주석을 제공한다.

명확하고 이해가능한 방식

B134 문단 123에서는 재무제표이용자가 오해하지 않도록 명확하고 이해하기 쉬운 방식으로 경영진이 정의한 성과측정치의 명칭을 부여하고 기술할 것을 요구한다. 이러한 설명을 제공하기 위해, 재무제표이용자가 해당 중간합계에 포함되거나 제외된 수익과 비용항목을 이해할 수 있도록 하는 정보를 공시한다. 따라서 다음과 같이 공시한다.

- (1) 문단 43에 따라 측정치의 특성을 충실하게 표현하는 방식으로 명칭을 부여하고 설명한다(문단 B135 참조).

(2) 경영진이 정의한 성과측정치에 특정되는 다음의 정보를 제공한다.

(가) 재무성과표의 항목들에 사용된 회계정책과는 다른 회계정책을 사용하여 측정치를 산정하는 경우, 그 사실과 해당 측정치를 산정한 방법

(나) 측정치의 산정이 한국채택국제회계기준에서 요구하거나 허용하는 회계정책과 다른 경우, 그 추가적 사실과, 필요하다면 사용한 용어의 의미에 대한 설명(문단 B135(2)참조).

B135 측정치의 특성을 충실하게 표현하는 방식으로 다음과 같이 명칭을 부여하고 기술한다.

(1) 중간합계의 특성을 나타내는 방식으로 측정치의 명칭을 부여한다(예: 비반복적인 것으로 식별된 모든 비용을 영업이익에서 제외하는 중간합계에 대해서만 '비반복적비용차감전영업이익'이라는 명칭을 사용).

(2) 전달하려 하는 재무성과의 측면을 이해하는 데 필요한 설명에 사용된 용어의 의미를 설명한다(예: '비반복적인 비용'을 어떻게 정의하는지에 대한 설명).

가장 직접적으로 비교가능한 합계(또는 중간합계)와의 차이조정 내용

B136 문단 123(3)에서는 경영진이 정의한 각 성과측정치에 대해, 문단 118에서 열거하는 중간합계 중 가장 직접적으로 비교가능한 것이나, 한국채택국제회계기준에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하는 합계(또는 중간합계)와의 차이를 조정하도록 요구한다. 예를 들면, 조정영업손익을 경영진이 정의한 성과측정치로 주식에 공시하는 기업은 그 측정치를 영업손익으로 조정한다. 공시하는 차이조정 항목을 통합하거나 세분화할 때에는 문단 41~43을 적용한다.

- B137 각 차이조정 항목에 대해서는 다음 사항을 공시한다.
- (1) 재무성과표의 각 별도표시항목과 관련되는 금액
 - (2) 문단 123(1)·(2)에서 요구하는 정보를 제공하기 위해 필요한 경우, 해당 항목이 어떻게 산정되었는지 그리고 경영진이 정의한 성과측정치가 유용한 정보를 제공하는 데 해당 항목이 어떻게 기여하는지에 대한 설명(문단 B138~B140 참조).
- B138 문단 B137(2)에서 요구하는 설명은 차이조정 항목이 둘 이상이고 각 항목이 다른 방법으로 산정되거나 유용한 정보를 제공하는 데 다른 방식으로 기여하는 경우에 필요하다. 예를 들면, 일부 비용 항목은 경영진의 통제를 벗어나는 것으로 식별되었다는 이유 아니면 비반복적인 것으로 식별되었다는 이유로 경영진이 정의한 성과측정치에서 배제될 수 있다. 이러한 경우, 경영진이 정의한 성과측정치가 어떻게 유용한 정보를 제공하는지를 설명하기 위해서는 어떤 항목이 어떤 유형의 조정에 기여했는지를 공시해야 할 것이다.
- B139 하나의 설명이 둘 이상 또는 모든 차이조정 항목에 일괄적으로 적용될 수 있다. 예를 들면, 기업은 '비반복성'에 대해 기업 특유의 적용방식에 기초하여 경영진이 정의한 성과측정치를 산정하는 과정에서 여러 항목의 수익 또는 비용을 배제할 수 있다. 이러한 경우, 모든 차이조정 항목에 적용되는 '비반복성'에 대한 기업의 정의를 포함하는 하나의 설명이 문단 B137(2)의 요구사항을 충족할 수 있다.
- B140 문단 123(3)에 따라, 경영진이 정의한 성과측정치에서 재무성과표에 표시되지 않은 합계(또는 중간합계)로 조정하는 것은 허용된다. 이러한 경우, 다음과 같이 공시한다.

- (1) 그 합계(또는 중간합계)와 재무성과표에 표시된 가장 직접적으로 비교할 수 있는 합계(또는 중간합계)의 차이를 조정한다.
- (2) (1)의 차이조정 내용에 대해서는 문단 123(4)·(5)에서 요구하는 정보를 공시할 필요는 없다.

차이조정 내용에 공시된 각 항목에 대한 법인세효과

- B141 경영진이 정의한 성과측정치와 문단 118에서 열거하는 가장 직접적으로 비교 가능한 중간합계나 한국채택국제회계기준에서 표시하거나 공시할 것을 명시적으로 요구하는 합계(또는 중간합계)의 차이를 조정하여 공시할 때, 문단 123(4)에서 요구하는 각 차이조정 내용에 대한 법인세효과를 공시해야 한다. 관련되는 거래의 법인세효과를 산정함으로써 문단 123(4)에서 요구하는 법인세효과를 다음과 같이 결정한다.
- (1) 관련 과세국 내 거래에 적용되는 법정 세율을 사용한다.
 - (2) 관련 과세국 내 기업의 당기법인세와 이연법인세의 합리적인 비율에 따라 배분한 결과에 기초한다.
 - (3) 상황에 따라 더 적절히 배분할 수 있는 방법을 사용한다.
- B142 문단 B141를 적용하여 둘 이상의 방법으로 차이조정 항목의 법인세효과를 산정하는 경우에는 각 차이조정 항목에 대한 법인세효과를 산정하는 방법을 공시한다.

부록 C. 시행일과 경과 규정

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

시행일

- C1 이 기준서는 2027년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용하며 조기 적용을 허용한다. 이 기준서를 조기 적용한 경우에는 그 사실을 공시한다.

경과 규정

- C2 기업회계기준서 제1008호에 따라 이 기준서를 소급 적용한다. 그러나 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 요구하는 양적 정보를 표시할 필요는 없다.
- C3 연차재무제표에서는 이 기준서가 최초로 적용되는 기간의 직전 비교기간에 대해 손익계산서의 별도표시항목별로 (1)과 (2) 간의 차이조정 내용을 공시한다.
- (1) 이 기준서를 적용하여 재작성한 금액
 - (2) 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'를 적용하여 이전에 표시한 금액
- C4 이 기준서를 적용하는 최초연도에 요약중간재무제표를 작성할 때 기업회계기준서 제1034호를 적용하는 경우, 기업회계기준서 제1034호 문단 10의 요구사항에도 불구하고, 요약중간재무제표에서 이 기준서를 적용할 때 사용할 것으로 예상되는 각 제목과 이 기준서 문단 69~74에서 요구하는 중간합계를 표시한다. 이 기준서에 따라 작성되는 최초의 연차재무제표를 발행할 때까지 제목과 중

간합계에 대한 기업회계기준서 제1034호 문단 10의 요구사항을 요약중간재무제표에서 적용하지 않는다.

C5 이 기준서를 적용하는 최초연도에 중간재무제표를 작성할 때 기업회계기준서 제1034호를 적용하는 경우, 동 기준서 문단 16A(1)에서 요구하는 정보의 일부로, 당기의 직전 비교기간과 당기누적기간의 직전 누적비교기간에 대해 손익계산서의 별도표시항목별로 차이조정 내용을 공시한다. 따라서 다음 (1)과 (2) 간의 차이조정 내용을 공시해야 한다.

- (1) 이 기준서에 따라 비교기간과 누적비교기간에 대해 회계정책을 적용하여 표시한 재작성금액
- (2) 기업회계기준서 제1001호에 따라 비교기간과 누적비교기간에 대해 회계정책을 적용하여 이전에 표시한 금액

C6 당기나 더 이른 보고기간에 대해서는 문단 C3과 C5에서 기술된 차이조정 내용을 공시할 수는 있으나 반드시 공시할 의무는 없다.

C7 이 기준서의 최초 적용일에 기업회계기준서 제1028호 문단 18을 적용할 수 있는 기업은 관계기업이나 공동기업에 대한 투자자산의 측정에 대해 지분법에서 기업회계기준서 제1109호에 따라 당기손익-공정가치 측정 항목으로 선택을 변경할 수 있다. 이러한 변경을 하는 경우, 기업회계기준서 제1008호에 따라 변경사항을 소급 적용한다. 기업회계기준서 제1027호 문단 11을 적용하는 기업은 별도재무제표에서도 동일하게 측정방법을 변경한다.

기업회계기준서 제1001호의 대체

C8 이 기준서는 기업회계기준서 제1001호를 대체한다.

한C8.1 문단 한132.4와 한132.5는 2029년 12월 31일이 속하는 회계연도까지 효력이 있다.

기업회계기준서 제1118호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1118호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2025년)

기업회계기준서 제1118호 '재무제표 표시와 공시'의 제정(2025. 11. 21.)은 회계기준위원회 위원 9명 중 8명의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원 :

이한상(위원장), 이수미(상임위원), 여명희, 윤재원, 이동익, 장석일, 장수재, 홍준기

적용사례

실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1118호 '재무제표 표시와 공시'의 적용사례

	문단번호
개요	IE1
제 I 부—표시와 공시의 사례	IE5
손익계산서	
포괄손익을 표시하는 보고서	
재무상태표	
자본변동표	
주석 1: 특정 성격별 비용	
주석 2: 경영진이 정의한 성과측정치	
주석 3: 재분류조정 분석	
주석 4: 기타포괄손익의 각 구성요소와 관련된 법인세 효과 분석	
제 II 부—손익계산서의 추가 사례	IE9
사례 II-1: 제조기업의 손익계산서	
사례 II-2: 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 제조기업의 손익계산서	
사례 II-3: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하는 보 험회사의 손익계산서	
사례 II-4: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하고 고 객에게 금융을 제공하는 투자 및 소매 은행 의 손익계산서	
Part III—자본 공시	IE14
사례 III-1: 규제대상 금융기관이 아닌 기업	

적용사례·실무적용지침 목차

사례 III-2: 외부적으로 요구되는 자본요구사항을 준수
하지 않은 기업

기업회계기준서 제1118호의 보조자료

K-IFRS 제1118호

'재무제표 표시와 공시'

적용사례

이 적용사례는 기업회계기준서 제1118호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다. 사례는 기업회계기준서 제1118호의 측면들을 설명하지만 해석적 지침을 제공하는 것은 아니다.

개요

- IE1 기업회계기준서 제1118호는 재무제표의 표시와 공시에 대한 요구사항을 정한다. 이 사례는 기업회계기준서 제1118호의 표시와 공시에 대한 모든 요구사항을 예시하거나 전체 재무제표를 보여주 고자 하는 것은 아니다.
- IE2 기업회계기준서 제1118호 문단 6~7, 11~12, 106, 114에서 언급된 바와 같이 정보의 표시와 공시에 대한 한국채택국제회계기준의 요구사항을 준수한다면, 표시와 공시의 순서, 재무제표의 명칭 및 사용된 기술을 변경하는 것이 허용된다.
- IE3 이 사례는 다음과 같이 세 부분으로 구성되어 있다.
- (1) 제 I 부 - 표시와 공시의 사례. 제 I 부에서는 주된 사업활동으 로 자산에 투자하지도 않고 주된 사업활동으로 고객에게 금융 을 제공하지도 않는 기업의 재무성과표, 재무상태표, 자본변동 표에 대한 사례를 제시한다. 따라서 기업회계기준서 제1118호 문단 49~51, 55~58, 65~66의 요구사항은 해당 기업에 적용되지 않는다. 제 I 부에서는 일부 주식 공시 사례도 제시한다.

- (2) 제Ⅱ부 - 손익계산서에 대한 추가적인 사례. 제Ⅱ부에서는 주된 사업활동으로 자산에 투자하지도 않고 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하지도 않는 기업의 손익계산서의 또 다른 사례를 제시한다. 또한 이 제Ⅱ부에서는 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하거나 주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업 또는 두 활동 모두를 주된 사업활동으로 하는 기업의 손익계산서 사례도 제시한다. 이러한 기업은 기업회계기준서 제1118호 문단 49~51의 요구사항 및 문단 55~58 또는 문단 65~66의 요구사항을 적용하거나 또는 이러한 문단들을 모두 적용하며, 특정한 주된 사업활동을 영위하지 않는 기업이라면 투자 또는 재무 범주로 분류하였을 일부 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.
- (3) 제Ⅲ부 - 자본 공시. 제Ⅲ부의 사례는 기업회계기준서 제1118호 문단 126~128의 적용에 대해 예시한다.

IE4 제 I 부와 제Ⅱ부에서는 표시 또는 공시의 사례에 앞서 배경정보를 설명하는 문단을 포함하고 있다. 이러한 문단은 예시된 표시나 공시의 사례에 대한 배경을 보다 잘 이해할 수 있도록 하기 위한 것이다. 제 I 부, 제Ⅱ부, 제Ⅲ부에서 화폐금액은 '원'으로 표시한다.

제 I 부—표시와 공시의 사례

- IE5 XYZ 그룹은 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않거나 고객에게 금융을 제공하지 않는 제조기업이다. 제 I 부에서는 다음과 같은 XYZ 그룹의 주요 재무제표 및 주식의 일부 사례를 제공한다.
- (1) 재무성과표(손익계산서 및 포괄손익을 표시하는 보고서)
 - (2) 재무상태표
 - (3) 자본변동표

- (4) 주식 1: 특정 성격별 비용(기업회계기준서 제1118호 문단 83 참조)
- (5) 주식 2: 경영진이 정의한 성과측정치(기업회계기준서 제1118호 문단 122~123 참조)
- (6) 주식 3: 재분류 조정에 대한 분석(기업회계기준서 제1118호 문단 90 참조)
- (7) 주식 4: 기타포괄손익의 각 구성요소와 관련된 법인세 효과에 대한 분석(기업회계기준서 제1118호 문단 93 참조)

IE6 제 I 부에서는 XYZ 그룹의 전체 재무제표를 예시하지는 않는다. 예를 들면 제 I 부에서는 다음의 사례를 제외한다.

- (1) 현금흐름표. 기업회계기준서 제1007호 ‘현금흐름표’의 적용사례에서 현금흐름표의 예시를 제공한다.
- (2) 전기 초 보고기간을 기준으로 한 세 번째 재무상태표. 자본변동표에 설명된 바와 같이, XYZ 그룹은 해당일의 이익잉여금을 소급 수정했기 때문에, 20X1년 1월 1일을 기준으로 세 번째 재무상태표를 표시해야 한다(기업회계기준서 제1118호 문단 37 참조).
- (3) 한국채택국제회계기준에서 요구하는 기타 공시. 전체 재무제표에서는 주요 재무제표의 각 항목을 주식의 관련 정보와 상호참조로 표시해야 하며(기업회계기준서 제1118호 문단 114 참조), 관련된 주식들 간에도 상호참조되어 있을 가능성이 높다.

IE7 이 사례의 목적상 XYZ그룹은 다음과 같이 공시하기로 하였다.

- (1) XYZ 그룹은 당기순손익 및 기타포괄손익을 두 개의 재무제표에 표시하고 있다(기업회계기준서 제1118호 문단 12(2) 참조). 포괄손익을 표시하는 보고서에 포함된 기타포괄손익의 항목은 법인세 효과를 반영 하기 전의 금액으로 표시하며, 각 범주에 관련된 법인세 효과는 단일 금액으로 합산하여 표시하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 94(2), 95 참조).

- (2) XYZ 그룹은 손익계산서의 영업 범주에 일부 비용은 기능별로 분류하고 일부 비용은 성격별로 분류하여 표시하는 것이 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다는 결론을 내렸다(기업회계기준서 제1118호 문단 78, B80~B82, B85 참조). 기능별로 비용을 표시하는 것이 사업관리 방식과 경영진이 내부적으로 보고하는 방식을 가장 잘 나타내며, XYZ 그룹이 속해있는 산업의 표준 관행이다. 그러나 기능별 별도표시항목에 대한 배분이 자의적일 수 있어서 기능별로 충실한 표현을 제공하지 않을 수 있기 때문에 XYZ 그룹은 영업권 손상차손은 별도로 표시한다. 또한 XYZ 그룹은 추가로 중간합계 (매출총이익, 법인세비용차감전이익 및 계속영업이익)를 표시하는 것이 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론을 내렸다.
- (3) XYZ 그룹은 유동항목과 비유동 항목을 구분하여 재무상태표를 표시하는 것이 자산과 부채에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론을 내렸다(기업회계기준서 제1118호 문단 96 참조).

손익계산서

XYZ 그룹 - 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 손익계산서

(단위: 천원)

	주석	20X2	20X1
수익		367,000	353,100
매출원가	1	(241,600)	(224,100)
매출총이익		125,400	129,000
기타영업수익	2	12,200	4,100
판매비	1	(28,900)	(27,400)
연구개발비	1, 2	(25,100)	(25,900)
일반관리비	1, 2	(20,900)	(22,400)
영업권 손상차손	1, 2	(4,500)	—
기타영업비용		(1,200)	(5,600)
영업이익	2	57,000	51,800
관계기업 및 공동기업의 처분손익에 대한 지분 ⁽¹⁾	2	5,300	7,300
재무손익및법인세비용차감전 이익		62,300	59,100
차입금 및 리스부채에 대한 이자비용		(13,000)	(13,200)
연금부채 및 중당부채에 대한 이자비용		(6,500)	(6,000)
법인세비용차감전이익		42,800	39,900
법인세비용	2	(10,700)	(9,975)
계속영업이익	2	32,100	29,925
중단영업손실		—	(5,500)
당기순이익		32,100	24,425
당기순이익의 귀속:			
지배기업의 소유주		25,680	19,540
비지배지분		6,420	4,885
		32,100	24,425
주당 계속영업이익:			
기본 및 희석		0.67	0.66
주당이익:			
기본 및 희석		0.67	0.54

(1) 관계기업 및 공동기업의 소유주에게 귀속되는 관계기업 및 공동기업의 이익에서 법인세와 관계기업 및 공동기업의 비지배지분을 차감한 후의 지분을 의미한다.

포괄손익을 표시하는 보고서

XYZ 그룹 - 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 포괄손익을 표시하는 보고서

(단위: 천원)

	주식	20X2	20X1
당기순이익		32,100	24,425
당기손익으로 재분류되지 않는 수익과 비용			
확정급여제도의 재측정요소		6,700	(4,600)
관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분 ⁽¹⁾		(2,200)	3,300
당기손익으로 재분류되지 않는 수익 및 비용과 관련된 법인세	4	(1,675)	1,150
당기손익으로 재분류되지 않는 수익과 비용의 합계		2,825	(150)
특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익과 비용			
해외사업장환산외환차이	3	(5,600)	10,000
현금흐름위험회피 손실	3	(1,200)	(4,000)
특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익과 비용과 관련된 법인세	4	1,700	(1,500)
특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익과 비용의 합계		(5,100)	4,500
법인세차감후기타포괄손익	4	(2,275)	4,350
총포괄이익		29,825	28,775
총포괄이익의 귀속:			
지배기업의 소유주		23,420	23,680
비지배지분		6,405	5,095
		29,825	28,775

(1) 관계기업 및 공동기업의 소유주에게 귀속되는 관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에서 법인세와 관계기업 및 공동기업의 비지배지분을 차감한 후의 지분을 의미한다.

재무상태표

XYZ 그룹 - 20X2년 12월 31일 현재의 재무상태표

(단위: 천원)

자산	20X2년 12월 31일	20X1년 12월 31일
비유동자산		
유형자산	312,000	295,600
영업권	160,000	164,500
기타무형자산	158,400	146,500
관계기업 및 공동기업 투자	20,200	17,400
비유동자산 합계	650,600	624,000
유동자산		
재고자산	55,500	52,500
매출채권	34,000	32,000
현금및현금성자산	23,400	22,800
기타유동자산	4,600	8,575
유동자산 합계	117,500	115,875
자산 합계	768,100	739,875

(단위: 천원)

자본 및 부채	20X2년 12월 31일	20X1년 12월 31일
지배기업의 소유주에게 귀속되는 자본		
납입자본	110,000	100,000
이익잉여금	139,720	123,040
기타자본구성요소	2,480	4,740
지배기업의 소유주에게 귀속되는 자본 합계	252,200	227,780
비지배지분	41,400	34,995
자본 합계	293,600	262,775

비유동부채		
차입금	158,700	147,200
리스부채	85,400	97,500
연금부채	112,000	108,000
충당부채	38,000	32,000
이연법인세부채	4,800	8,600
비유동부채 합계	398,900	393,300

유동부채		
차입금	25,000	28,000
리스부채	14,000	18,000
매입채무와 기타미지급금	21,800	22,400
충당부채	9,700	10,600
법인세부채	5,100	4,800
유동부채 합계	75,600	83,800
부채 합계	474,500	477,100
자본 및 부채 합계	768,100	739,875

자본변동표

XYZ 그룹—20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 자본변동표

(단위: 천원)

	납입자 본	이익잉 여금	해외사 장환 업산	확정급 여제도	관계기 업동 공업 기업 기 판 에 한 분	현금회 위 험	배유 소 에 귀 는 본 계	비지 배 분	자 본 합 계
20X1년 1월 1일 현재 잔액	100,000	108,100	(2,500)	2,600	(1,500)	2,000	208,700	29,800	238,500
회계정책의 변경	—	400	—	—	—	—	400	100	500
조정 후 잔액	100,000	108,500	(2,500)	2,600	(1,500)	2,000	209,100	29,900	239,000
20X1년 자본의 변동									
배당	—	(5,000)	—	—	—	—	(5,000)	—	(5,000)
당기순손익	—	19,540	—	—	—	—	19,540	4,885	24,425
기타포괄손 익 ⁽¹⁾	—	—	6,000	(2,760)	3,300	(2,400)	4,140	210	4,350
총포괄손익	—	19,540	6,000	(2,760)	3,300	(2,400)	23,680	5,095	28,775
20X1년 12월 31일 현재 잔액	100,000	123,040	3,500	(160)	1,800	(400)	227,780	34,995	262,775
20X2년 자본의 변동									
유상증자	10,000	—	—	—	—	—	10,000	—	10,000
배당	—	(9,000)	—	—	—	—	(9,000)	—	(9,000)
당기순손익	—	25,680	—	—	—	—	25,680	6,420	32,100
기타포괄손 익 ⁽¹⁾	—	—	(3,360)	4,020	(2,200)	(720)	(2,260)	(15)	(2,275)
총포괄손익	—	25,680	(3,360)	4,020	(2,200)	(720)	23,420	6,405	29,825
20X2년 12월 31일 현재 잔액	110,000	139,720	140	3,860	(400)	(1,120)	252,200	41,400	293,600

(1) 해외사업장환산, 확정급여제도, 관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분, 현금흐름 위험회피에 포함된 금액은 각 구성요소별 기타포괄손익에서 법인세와 비지배지분(해당되는 경우)을 차감한 후의 순액을 표시한다.

주석 1: 특정 성격별 비용

이 표는 감가상각비, 기타 상각비, 종업원급여, 손상차손, 재고자산평가손실의 합계와 XYZ 그룹의 손익계산서의 영업 범주에 있는 각 별도표시항목과 관련된 금액을 보여준다.

	(단위: 천원)	
	20X2	20X1
감가상각비		
매출원가	23,710	21,990
연구개발비	2,515	2,590
일반관리비	4,975	4,750
감가상각비 합계	31,200	29,330
상각비		
연구개발비	13,840	12,690
기타 상각비 합계	13,840	12,690
종업원급여		
매출원가	61,640	57,175
판매비	7,515	7,110
연구개발비	6,545	6,750
일반관리비	8,920	5,825
종업원급여 합계	84,620	76,860
손상차손⁽¹⁾		
연구개발비	1,600	1,500
영업권 손상차손	4,500	—
손상차손 합계	6,100	1,500
재고자산평가손실⁽¹⁾		
매출원가	2,775	2,625
재고자산평가손실 합계	2,775	2,625

(1) 공시되는 금액은 손상차손 및 손상차손환입의 합계와 재고자산평가손실 및 재고자산평가손실환입의 합계를 나타낸다.

공시되는 금액은 감가상각비와 종업원급여를 제외하고 기업이 당기 손익계산서에 비용으로 인식한 금액이다.

공시되는 감가상각비 금액은 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 산정된 당기 부담액이다. 해당 금액에는 보고기간 말 재고자산 장부금액의 일부로 자본화된 금액이 포함되어 있다.

공시되는 종업원급여 금액은 종업원이 제공한 용역에 대해 기업회계기준서 제1019호 '종업원급여'에 따라 산정된 당기 발생한 원가이며 연금원가를 포함한다. 해당 금액에는 보고기간 말 재고자산 장부금액의 일부로 자본화된 금액이 포함되어 있다.

주석 2: 경영진이 정의한 성과측정치

IE8 이 사례는 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 XYZ 그룹의 공시를 예시한다. 이 사례의 목적상 XYZ그룹에 대한 배경정보는 다음과 같다.

- (1) 조정영업이익과 조정 계속영업이익은 XYZ 그룹의 영업이익과 계속영업이익에 대한 경영진의 견해를 제공하며, 그와 유사한 명칭이나 설명으로써 다른 기업이 제공하는 측정치와 반드시 비교가능하지는 않다는 설명을 공시하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 122 참조).
- (2) 영업이익과 계속영업이익에서 향후 여러 회계연도동안 발생할 것으로 예상되지 않는 비반복적인 수익 또는 비용 항목을 조정했음을 설명하여 명확하고 이해하기 쉬운 방식으로 각 경영진이 정의한 성과측정치의 명칭을 부여하고 기술하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123, B134~B135 참조).
- (3) 각 경영진이 정의한 성과측정치가 전달하는 재무성과 측면에 대해 기술하였다. XYZ 그룹은, 경영진의 견해로는 조정영업이

익과 조정계속영업이익이 기본적인 수익성 추세를 이해하는데 도움이 되는 정보를 제공하므로, 이러한 조정영업이익과 조정계속영업이익이 재무성과에 대한 유용한 정보를 제공한다고 설명하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(1), B137(2), B138~B139 참조).

- (4) 구체적인 조정 항목을 설명함으로써 조정영업이익과 조정계속영업이익을 산정한 방법을 설명하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(2), B137(2), B138~B139 참조). XYZ 그룹은 재무제표의 관련 주석에 조정 항목을 상호참조로 표시하고, 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 주석에서 구조조정비용에 대해 자세한 설명을 제공하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(1) 참조).
- (5) 영업이익과 조정영업이익, 계속영업이익과 조정계속영업이익 간의 차이조정 내용, 즉 XYZ 그룹의 손익계산서에 표시된 가장 직접적으로 비교할 수 있는 중간합계 간의 차이조정 내용을 제공하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(3), B136~B140 참조).
- (6) 각 조정항목에 대해, 법인세 효과 및 비지배지분에 미치는 영향, 그리고 XYZ 그룹 손익계산서의 각 별도표시항목과 관련된 금액을 포함하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(4), B141 참조).
- (7) 법인세 효과를 결정한 방법에 대해 기술하였다(기업회계기준서 제1118호 문단 123(5) 참조).

XYZ 그룹의 경영진이 정의한 성과측정치

XYZ 그룹은 공개적으로 의사소통할 때 경영진이 정의한 성과측정치인 조정영업이익 및 조정계속영업이익을 사용한다. 이러한 측정치는 한국채택국제회계기준에 명시되어 있지 않으므로 다른 기

업이 사용하는 유사해 보이는 측정치와 비교가능하지 않을 수 있다.

XYZ 그룹의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 제공하기 위해, 향후 여러 회계연도동안 발생할 것으로 예상되지 않는 수익 또는 비용 항목을 영업이익과 계속영업이익에서 조정하였다. XYZ 그룹의 경영진은 이러한 항목을 영업이익과 계속영업이익에서 조정하는 것이 XYZ 그룹의 기본적인 수익성의 추세를 이해하는 데 도움이 되는 정보를 제공한다고 판단한다.

XYZ 그룹은 일반적으로 이러한 수익 또는 비용 항목으로서 다음의 항목을 조정한다.

- 유형자산(사용권자산 포함) 및 무형자산의 손상차손(또는 손상차손환입) (손상과 관련된 정보는 주식 X 유형자산, 주식 X 무형자산 및 주식 X 연구개발비 참조)
- 구조조정비용(구조조정비용과 관련된 정보는 주식 X 종업원급여 및 주식 X 일반관리비 참조)
- 비반복적인 소송비용(소송비용과 관련된 정보는 주식 X 충당부채 및 주식 X 일반관리비 참조)
- 유형자산 및 무형자산 처분손익(유형자산 및 무형자산의 처분과 관련된 정보는 주식 X 유형자산, 주식 X 무형자산 및 주식 X 기타영업이익 참조)
- 종속기업, 관계기업 및 공동기업 처분손익

XYZ 그룹은 사건별로 소송비용의 비반복성을 평가한다. XYZ 그룹은 일반적으로 지적재산권 분쟁, 규제 위반 및 직원 소송으로 인해 발생하는 소송비용을 '비반복적'으로 분류한다. 이러한 분류는 소송 사건이 발생하지 않도록 설계된 조치를 마련하는 XYZ 그룹의 사전예방적 접근방식을 바탕으로 한다.

20X2 경영진이 정의한 성과측정치

(단위: 천원)

	한국채택국제 회계기준	조정항목			경영진이 정의한 성과측정치
		손상차손	구조조정비용	유형자산처분 이익	
기타영업이익		—	—	(1,800)	
연구개발비		1,600	—	—	
일반관리비		—	3,800	—	
영업권 손상차손		4,500	—	—	
영업이익 / 조정영업이익	57,000	6,100	3,800	(1,800)	65,100
법인세비용		—	(589)	297	
계속영업이익 / 조정계속영업이익	32,100	6,100	3,211	(1,503)	39,908
비지배지분에 귀속되는 당기순이익		305	161	—	
손상차손	20X2 년에 발생한 손상차손은 A 국가와 B 국가에서 세금 공제를 받을 수 없었기 때문에 법인세 효과가 없었다.				
구조조정비용	20X2 년 구조조정비용은 XYZ 그룹의 구조조정 프로그램인 '아폴로 20X2'와 관련이 있다. 이러한 비용에는 정리해고비용, 종업원 재교육비용 및 이전비용이 포함되며, 모든 비용은 C 국가 내 여러 공장의 폐쇄와 관련이 있다. 이러한 구조조정비용의 법인세 효과는 20X2 년말 C 국가에서 적용되는 법정세율인 15.5%를 기준으로 산정된다.				
유형자산처분 이익	유형자산처분이익에 대한 법인세 효과는 20X2 년말 D 국가에서 적용되는 법정세율 (16.5%)을 기준으로 산정된다.				

20X1 경영진이 정의한 성과측정치

(단위: 천원)

	한국채택국제회계기준	조정항목			경영진이 정의한 성과측정치
		손상차손	소송비용	관계기업 및 공동기업 처분이익	
연구개발비		1,500	—	—	
일반관리비		—	3,500	—	
영업이익 / 조정영업이익	51,800	1,500	3,500	—	56,800
관계기업 및 공동기업 투자자산 처분이익에 대한 지분		—	—	(2,200)	
법인세비용		—	—	319	
계속영업이익 / 조정계속영업이익	29,925	1,500	3,500	(1,881)	33,044
비지배지분에 귀속되는 당기순이익		75	—	—	
손상차손	20X1 년에 발생한 손상차손은 E 국가에서 세금 공제를 받을 수 없었기 때문에 법인세 효과가 없었다.				
소송비용	20X1 년에 발생한 소송비용은 F 국가에서 세금 공제를 받을 수 없었기 때문에 법인세 효과가 없었다.				
관계기업 및 공동기업 처분이익	관계기업 및 공동기업 투자자산 처분이익에 대한 법인세 효과는 20X1 년말 G 국가에서 적용되는 법정세율(14.5%)을 기준으로 산정된다.				

주석 3—재분류조정 분석

이 표는 특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 기타포괄손익 구성요소인 재분류조정을 보여준다.

(단위: 천원)

	20X2	20X1
특정 조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익 및 비용		
해외사업장환산 외환차이	(5,600)	10,000
현금흐름위험회피에서 발생한 손실:		
당기에 발생한 손실	(5,200)	(4,000)
차감: 당기손익에 포함된 손실의 재분류조정	4,000 (1,200)	— (4,000)

주식 4—기타포괄손익의 각 구성요소와 관련된 법인세효과 분석

(단위: 천원)

	20X2			20X1		
	법인세 차감 전 금액	법인세 수 익(비용)	법인세 차감 후 금액	법인세 차감 전 금액	법인세 수 익(비용)	법인세 차감 후 금액
당기손익으로 재분류되지 않는 수익과 비용	4,500	(1,675)	2,825	(1,300)	1,150	(150)
확정급여제도의 재측정요소에 대한 손익	6,700	(1,675)	5,025	(4,600)	1,150	(3,450)
관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분	(2,200)	—	(2,200)	3,300	—	3,300
특정조건을 충족할 때 당기손익으로 재분류되는 수익과 비용	(6,800)	1,700	(5,100)	6,000	(1,500)	4,500
해외사업장환산 외환차이	(5,600)	1,400	(4,200)	10,000	(2,500)	7,500
현금흐름위험회피에서 발생한 손실	(1,200)	300	(900)	(4,000)	1,000	(3,000)
기타포괄손익	(2,300)	25	(2,275)	4,700	(350)	4,350

제 II 부—손익계산서의 추가 사례

- IE9 제II부에서는 4개 기업의 손익계산서 추가 사례를 제공한다.
- (1) 사례 II-1: 제조기업의 손익계산서
 - (2) 사례 II-2: 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 제조기업의 손익계산서
 - (3) 사례 II-3: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하는 보험회사의 손익계산서
 - (4) 사례 II-4: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하고 고객에게 금융을 제공하는 투자 및 소매 은행의 손익계산서

사례를 단순하게 하기 위해, 이 사례에서는 지배기업 소유주에게 귀속되는 이익, 비지배지분에 귀속되는 이익, 주당이익(기본 및 희석)은 표시하지 않는다.

사례 II-1: 제조기업의 손익계산서

IE10 이 사례는 AA 그룹의 손익계산서를 예시한다. 이 사례의 목적상 AA그룹에 대한 배경정보는 다음과 같다.

- (1) AA 그룹은 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않거나 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하지 않는 제조기업이다.
- (2) AA 그룹은 수익성의 주요 동인이 원자재와 종업원비용이기 때문에, 기업회계기준서 제1118호 문단 78, B80~B82, B85에 따라 성격별로 분류된 모든 비용을 손익계산서의 영업 범주에 표시하는 것이 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론내렸다.

AA 그룹: 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 손익계산서

(단위: 천원)

	20X2	20X1
수익	398,700	370,900
제품과 재공품의 변동	3,000	(3,700)
원재료 사용액	(146,000)	(143,200)
종업원급여	(107,000)	(104,600)
감가상각비, 상각비 및 손상차손	(37,500)	(36,300)
기타영업비용	(17,100)	(15,200)
영업이익	94,100	67,900
관계기업 및 공동기업의 이익에 대한 지분	3,800	2,900
재무손익및법인세비용차감전이익	97,900	70,800
차입금 및 리스부채에 대한 이자비용	(3,500)	(4,000)
연금부채에 대한 이자비용	(6,500)	(6,800)
법인세비용차감전이익	87,900	60,000
법인세비용	(21,800)	(15,000)
당기순이익	66,100	45,000

사례 II-2: 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 제조기업의 손익계산서

IE11 이 사례는 BB 그룹의 손익계산서를 예시한다. 이 사례의 목적상 BB그룹에 대한 배경정보는 다음과 같다.

- (1) BB 그룹은 제조기업이면서 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업이다(기업회계기준서 제1118호 문단 49~51, 65~66 참조). BB 그룹은 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않는다.
- (2) 기업회계기준서 제1118호 문단 78, B80~B82, B85에 따라, BB 그룹은 일부 비용을 기능별로 분류하고 다른 비용을 성격별로 분류하여 손익계산서의 영업 범주에 표시하는 것이 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론내렸다.
- (3) BB 그룹의 회계정책은 다음을 포함한다.
 - (가) 고객에 대한 금융제공과 관련이 없고 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채로부터 발생하는 수익과 비용은 재무 범주에 포함한다(기업회계기준서 제1118호 문단 65(1)(나) 참조).
 - (나) 고객에 대한 금융제공과 관련이 없는 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용은 투자 범주에 포함한다(기업회계기준서 제1118호 문단 56(2)(나) 참조).

BB 그룹: 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 손익계산서

(단위: 천원)

	20X2	20X1
수익	390,000	365,000
매출원가	(285,000)	(270,000)
제품판매에 따른 매출총이익	105,000	95,000
고객에 대한 금융제공과 관련된 이자수익	119,500	121,000
고객에 대한 금융제공과 관련된 이자비용	(110,000)	(100,800)
순이자수익	9,500	20,200
판매비	(28,900)	(26,300)
연구개발비	(15,800)	(15,400)
일반관리비	(22,900)	(23,600)
기타 영업비용	(4,500)	(5,400)
영업이익	42,400	44,500
투자수익	5,500	4,000
재무손익및법인세비용차감전이익	47,900	48,500
고객에 대한 금융제공과 관련이 없는 차입금에 대한 이자비용	(3,800)	(3,500)
연금부채에 대한 이자비용	(3,600)	(4,200)
법인세비용차감전이익	40,500	40,800
법인세비용	(10,125)	(10,200)
당기순이익	30,375	30,600

사례 II-3: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하는 보험회사의 손익계산서

IE12 이 사례는 CC 그룹의 손익계산서를 예시한다. 이 사례의 목적상 CC 그룹에 대한 배경정보는 다음과 같다.

- (1) CC 그룹은 보험회사이며, 개별적으로 그리고 CC 그룹의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 금융자산에 주된 사업활동으로 투자한다(기업회계기준서 제1118호 문단 49~51, 55~58 참조). CC 그룹은 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하지는 않는다.
- (2) 기업회계기준서 제1118호 문단 78, B80~B82, B85에 따라, CC 그룹은 일부 비용을 성격별로 분류하고 다른 비용을 기능별로 분류하여 손익계산서의 영업 범주에 표시하는 것이 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론내렸다.

CC 그룹—20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 손익계산서

(단위: 천원)

	20X2	20X1
보험수익	138,200	133,800
보험서비스비용	(107,000)	(106,000)
보험서비스결과	31,200	27,800
투자수익	117,000	103,000
신용손상차손	(5,000)	(1,500)
보험금융비용	(85,900)	(84,000)
순금융결과	26,100	17,500
기타 영업이익	(3,100)	(4,600)
영업이익	54,200	40,700
관계기업 및 공동기업의 당기손익에 대한 지분	(5,400)	4,800
재무손익및법인세비용차감전이익	48,800	45,500

차입금 및 연금부채에 대한 이자비용	(2,500)	(2,200)
법인세비용차감전이익	46,300	43,300
법인세비용	(10,200)	(9,000)
당기순이익	36,100	34,300

사례 II-4: 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하고 고객에게 금융을 제공하는 투자 및 소매 은행의 손익계산서

IE13 이 사례는 DD 그룹의 손익계산서를 예시한다. 이 사례의 목적상 DD 그룹의 배경정보는 다음과 같다.

- (1) DD 그룹은 투자 및 소매 은행으로서 다음과 같은 활동을 한다.
 - (가) 개별적으로 그리고 DD 그룹의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 금융자산에 주된 사업활동으로 투자한다(기업회계기준서 제1118호 문단 49~51, 55~58 참조).
 - (나) 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공한다(기업회계기준서 제1118호 문단 49~51, 65~66 참조).
- (2) 기업회계기준서 제1118호 문단 78, B80~B82, B85에 따라 DD 그룹은 손익계산서의 영업 범주에 모든 비용을 성격별로 분류하여 표시하는 것이 비용에 대한 가장 유용한 구조화된 요약 정보를 제공한다고 결론내렸다.
- (3) DD 그룹의 회계정책은 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련 없는 부채를 포함하여, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 모든 부채에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 것이다(기업회계기준서 제1118호 문단 65(1)(나)). 결과적으로 DD 그룹은 재무손익및법인세비용차감전이익을 중간합계로 표시하는 것이 허용되지 않는다(기업회계기준서 제1118호 문단 73 참조).

DD 그룹—20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 손익계산서

(단위: 천원)

	20X2	20X1
이자수익	356,000	333,800
이자비용	(281,000)	(259,000)
순이자수익	75,000	74,800
수수료수익	76,800	74,300
수수료비용	(45,300)	(44,800)
순수수료수익	31,500	29,500
순거래수익	9,100	900
순투자수익	11,600	7,800
신용손상차손	(17,300)	(19,100)
종업원 급여	(55,100)	(49,500)
감가상각비와 상각비	(6,700)	(5,950)
기타 영업비용	(5,100)	(4,550)
영업이익	43,000	33,900
관계기업 및 공동기업의 이익에 대한 지분	1,800	2,100
연금부채와 리스부채에 대한 이자비용	(2,200)	(1,800)
법인세비용차감전이익	42,600	34,200
법인세비용	(11,200)	(9,000)
당기순이익	31,400	25,200

Part III—자본 공시

사례 III-1—규제대상 금융기관이 아닌 기업

- IE14 이 사례는 금융기관이 아니고 외부적으로 요구되는 자본유지요건의 적용을 받지 않는 기업인 EE 그룹이 기업회계기준서 제1118호 문단 126~128을 적용하는 경우를 예시한다. 이 간단한 사례에서 EE 그룹은 자본조정 후 부채비율(debt-to-adjusted capital ratio)을 사용하여 자본을 관리한다. 다른 기업은 자본을 관리하기 위해 다른 방식을 사용하기도 한다. EE 그룹은 상황에 따라 문단 126~128의 요구사항을 충족하기 위해서 어느 정도까지 상세한 정보를 제공할 것인가를 결정한다. EE 그룹은 해당 요구사항을 충족하기 위해서 공시의 형식과 내용을 결정할 때, 기업회계기준서 제1007호 문단 44A~44E에서 정하는 공시 요구사항도 고려한다.
- IE15 EE 그룹은 자동차를 제조하여 판매한다. EE그룹에는 주로 리스방식으로 고객에게 금융을 제공하는 금융회사인 종속기업이 포함되어 있다.

EE 그룹의 자본 공시

EE 그룹의 자본 관리 목적은 다음과 같다.

- (1) 주주에게 수익을 계속 제공하고 다른 이해관계자에게 효익을 계속 제공할 수 있도록 계속기업으로서의 존속가능성을 보장한다.
- (2) 위험수준에 상응하는 제품과 용역의 가격을 책정하여 주주에게 적절한 수익을 제공한다.

EE 그룹은 위험에 비례하여 자본의 금액을 정한다. EE 그룹은 경제적 상황과 기초 자산에 내재된 위험 특성의 변동을 고려하여

자본구조를 관리하고 조정한다. 자본구조를 유지하거나 조정하기 위해서 EE 그룹은 주주에게 지급하는 배당액을 조정하고, 주주에게 자본을 반환하고, 신주를 발행하거나, 부채를 감소시키기 위하여 자산을 매각할 수 있다.

동일 산업의 다른 기업과 일관되게 EE그룹은 자본조정 후 부채비율에 기초하여 자본을 관리한다. 이 비율은 순부채를 조정 자본으로 나누어 산정한다. 순부채는 부채합계(재무상태표에 표시됨)에서 현금및현금성자산을 차감하여 산정한다. 조정 자본에는 현금흐름 위험회피와 관련하여 자본으로 인식한 누계액을 제외한 자본의 모든 구성요소(즉 자본금, 주식발행초과금, 비지배지분, 이익잉여금 및 재평가잉여금)와 몇몇 형태의 후순위채무가 포함되어 있다.

20X2년의 EE그룹의 전략(20X1년 이후 변동되지 않음)은 BB신용등급을 유지하여 합리적인 원가로 자금을 조달하기 위해 자본조정 후 부채비율을 6:1에서 7:1의 범위 중 낮은 수준으로 유지하는 것이었다. 20X2년 12월 31일과 20X1년 12월 31일 현재의 자본조정 후 부채비율은 다음과 같았다.

	(단위: 천원)	
	20X2 년 말	20X1 년 말
부채 합계	1,000	1,100
차감: 현금및현금성자산	(90)	(150)
순 부채	910	950
자본 합계	110	105
가산: 후순위 채무상품	38	38
차감: 현금흐름위험회피와 관련하여 자본에 누적된 금액	(10)	(5)
조정 자본	138	138
자본조정 후 부채비율	6.6	6.9

20X2년에 자본조정 후 부채비율의 하락은 주로 종속기업인 X사의 매각으로 인한 순부채의 감소 때문이다. 순부채의 감소, 수익성의 향상, 관리대상 수취채권의 감소로 배당지급액이 20X1년의 2.5백만원에서 20X2년에는 2.8백만원으로 증가하였다.

사례 III-2: 외부적으로 요구되는 자본요구사항을 준수하지 않은 기업

IE16 이 사례는 기업이 외부적으로 요구되는 자본유지요건을 보고기간 동안 준수하지 않았을 때 이 기준서의 문단 127(5)를 적용하는 사례를 예시한다. 이 사례는 이 기준서의 문단 126~128의 다른 요구사항을 준수하기 위해 제공될 수 있는 그 밖의 공시사항을 설명하지 않는다.

IE17 FF 그룹은 고객에게 금융을 제공하며 X 감독기구에서 요구하는 자본유지요건의 적용대상이다. 20X2년 12월 31일로 종료되는 회계

연도 동안 FF 그룹은 X감독기구가 요구하는 자본유지요건을 준수하지 않았다. 20X2년 12월 31일에 종료하는 회계연도의 재무제표에서 FF 그룹은 해당 미준수와 관련된 공시사항을 제공한다.

FF 그룹의 자본 공시(기업회계기준서 제1118호 문단 127(5)의 적용)

FF 그룹은 20X2년 10월 20일에 20X2년 9월 30일 분기별 규제자본 수익을 보고하였다. 당시 FF 그룹의 규제자본은 X감독기구가 요구하는 자본유지요건보다 1백만원 적었다. 따라서 FF 그룹은 규제자본을 요구수준까지 증가시키기 위한 계획을 감독기구에 제출하여야 했다. FF 그룹은 20X2년 4분기에 투자자산의 포트폴리오 일부를 장부금액 11.5백만원에 매각하기로 하는 계획을 제출하였다. FF 기업은 20X2년 4분기에 고정이자율 투자자산 포트폴리오를 12.6백만원에 매각하여 감독기구의 자본유지요건을 충족하였다.

기업회계기준서 제1118호의 보조자료

이 도표들은 기업회계기준서 제 1118 호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다. 이는 기업회계기준서 제 1118 호의 여러 측면을 보여주지만 해석적 지침을 제공하기 위한 것은 아니다.

도표 1: 한 페이지로 보는 기업회계기준서 제 1118 호

도표 2: 특정한 주된 사업활동을 하지 않는 기업의 손익계산서의 수익 및 비용 분류

도표 3: 특정한 주된 사업활동을 하는 기업의 손익계산서의 특정 수익과 비용의 분류

도표 3.1: 주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업의 특정 수익과 비용의 분류

도표 3.2: 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업의 특정 수익과 비용 분류

도표 3.3: 특정한 주된 사업활동을 하는 기업의 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용의 분류

도표 4: 주계약이 부채인 복합계약에서 발생한 수익과 비용의 분류

도표 5: 파생상품의 손익 분류

도표 6: 경영진이 정의한 성과측정치의 식별

도표 7: 통합된 항목에 대한 유용한 명칭과 정보의 결정

도표 8: 유용한 구조화된 요약 정보 및 중요성 과정

도표 1—한 페이지로 보는 기업회계기준서 제 1118 호

도표 1에서는 기업회계기준서 제1118호에서 도입된 요구사항과, 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'에서 기업회계기준서 제1118호 및 다른 한국채택국제회계기준서로 이관한 요구사항을 포함하여 기업회계기준서 제1118호의 요구사항을 요약한다.

재무제표

보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익과 비용에 관한 재무정보를 제공하는 것으로, 이러한 재무정보는 재무제표 이용자가 기업의 미래 순현금유입에 대한 전망과 기업의 경제적 자원에 대한 경영자의 수탁책임을 평가하는 데 유용하다(문단 9).

주요 재무제표

보고기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 **유용한 구조화된 요약** 정보를 제공한다(문단 16, 18~24, B8~B9).

기업회계기준서 제1118호에 도입된 주요 변경 사항은 다음에 초점을 맞춘:

- 손익계산서(문단 46~50, 52~82, B29~B85)

특정 요구사항에 대한 제한된 변경:

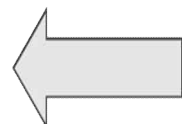
- 현금흐름표(문단 3, 기업회계기준서 제1007호)
- 재무상태표(문단 96~106, B90~B111)

특정 요구사항에 대한 변경사항이 없음:

- 포괄손익계산서(문단 86~95, B86~B89)
- 자본 변동표(문단 107~112)



주식의 관련 정보와 상호 참조되는 주요 재무제표의 항목(문단 114)



해당 금액을 포함하는 별도 표시항목을 공시함으로써 주요 재무제표에 연결되는 주식 금액 (문단 114)

재무제표에 대한 주석

주요 재무제표에 표시된 별도표시항목을 이해하고 주요 재무제표를 보완하기 위해 필요한 **중요한 정보**를 체계적인 방식으로 제공한다. 주요 재무제표에 표시되지 않은 경우 주석에 중요한 정보를 공시한다(문단 17~20, 113~116, B6~B7, B112).

기업회계기준서 제1118호에 도입되거나 수정된 공시사항:

- 경영진이 정의한 성과측정치(문단 117~125, B113~B142)
- 명시된 성격별 비용(문단 83~85, B84)
- 각 기능 별도표시항목에 포함된 성격별 비용에 대한 설명(문단 82(2))
- 기업이 주된 사업활동으로 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 경우 특정 주된 사업활동과 관련된 정보(문단 51)

이관한 공시사항, 예를 들면, 다음과 같다.

- 재무제표의 작성 기준(기업회계기준서 제1008호¹⁾ 문단 6A~6N)
- 중요한 회계정책 정보(기업회계기준서 제1008호¹⁾ 문단 27A~27I)
- 추정 불확실성의 원천(기업회계기준서 제1008호¹⁾ 문단 31A~31I)
- 자본금과 배당금에 관련된 정보 등 자본 관리 및 기타 공시 요구사항(문단 126~132)
- 보고기간 후 12개월 이내에 약정사항을 준수하는 조건 하에 해당 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리가 있는 부채와 관련된 정보(문단 B106)

통합과 세분화(문단 41~45, B16~B28)

- 공유되는 특성에 따라 통합하고 공유되지 않는 특성에 따라 세분화하는 원칙
- 유용한 명칭을 발견하고 통합된 항목에 대한 정보를 공시하기 위한 지침

재무제표에 대한 일반적 요구사항(문단 10~14, 25~40, B1~B5, B10~B15)

- 전체 재무제표
- 재무제표의 식별
- 보고빈도
- 표시, 공시 및 분류의 일관성
- 비교정보
- 중요성

1) 이 문단은 회계기준위원회가 기업회계기준서 제1118호를 공포할 때, 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'에서 기업회계기준서 제1008호 '재무제표의 작성 기준'으로 이관되었다.

도표 2－특정한 주된 사업활동을 하지 않는 기업의 손익계산서의 수익 및 비용 분류

도표 2는 기업회계기준서 제1118호의 문단 47-68, B42-B76에서 제시하는, 특정한 주된 사업활동을 영위하지 않는 기업의 손익계산서에서 수익과 비용을 범주별로 분류하기 위한 요구사항을 요약한다.

손익계산서의 분류와 중간합계¹⁾
영업 범주 (문단 52, B42) 다른 범주로 분류되지 않는 수익 및 비용
영업손익
투자 범주 (문단 53-54, B43-B49) 다음에서 발생하는 수익 및 비용(문단 54에 명시됨) <ul style="list-style-type: none"> • 관계기업, 조인트벤처 및 비연결종속기업에 대한 투자자산 • 현금및현금성자산 • 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산
재무손익및법인세비용차감전손익
재무 범주 (문단 59-64, B50-B58) <ul style="list-style-type: none"> • 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채에서 생기는 수익과 비용(문단 60에 명시됨) • 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채의 이자율의 변동으로 인해 발생한 이자수익과 이자비용(문단 61에 명시됨)
법인세비용 범주 (문단 67)
중단영업 범주 (문단 68)
당기순손익

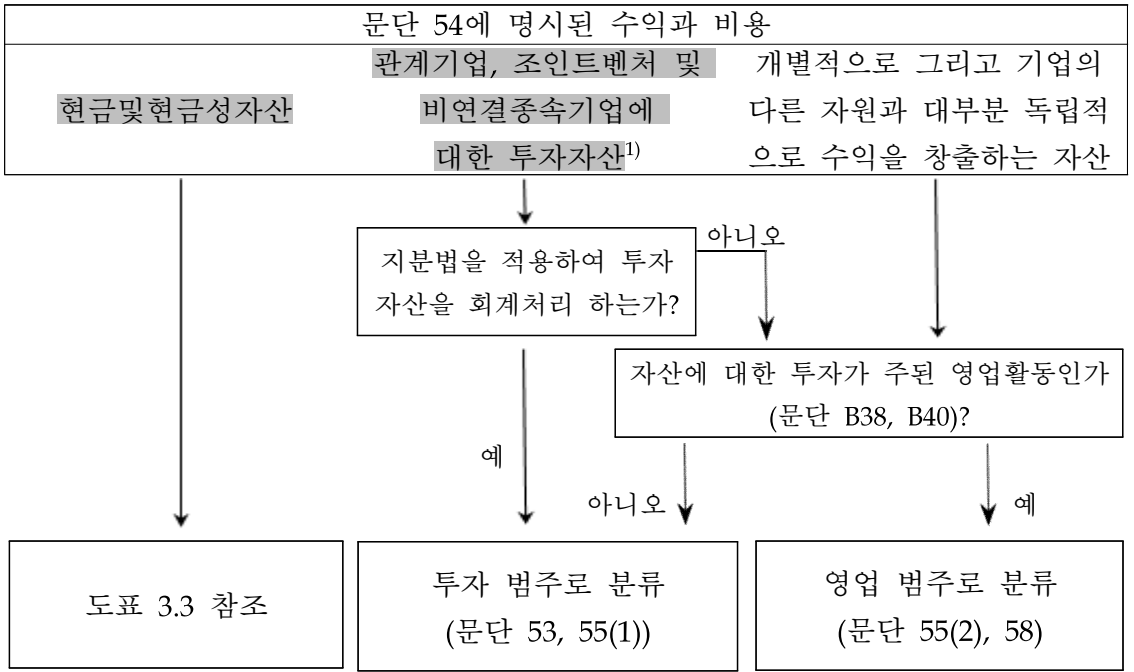
1) 기업회계기준서 제1118호는 손익계산서에서 다음 항목의 범주를 분류하는 방법에 대한 요구사항도 정한다(문단 48).

- 외환차이 및 순화폐성 포지션에 대한 손익(문단 B65-B69)
- 파생상품 및 지정된 위험회피수단에 대한 손익(문단 B70-B76)

도표 3－특정한 주된 사업활동을 하는 기업의 손익계산서의 특정 수익과 비용의 분류

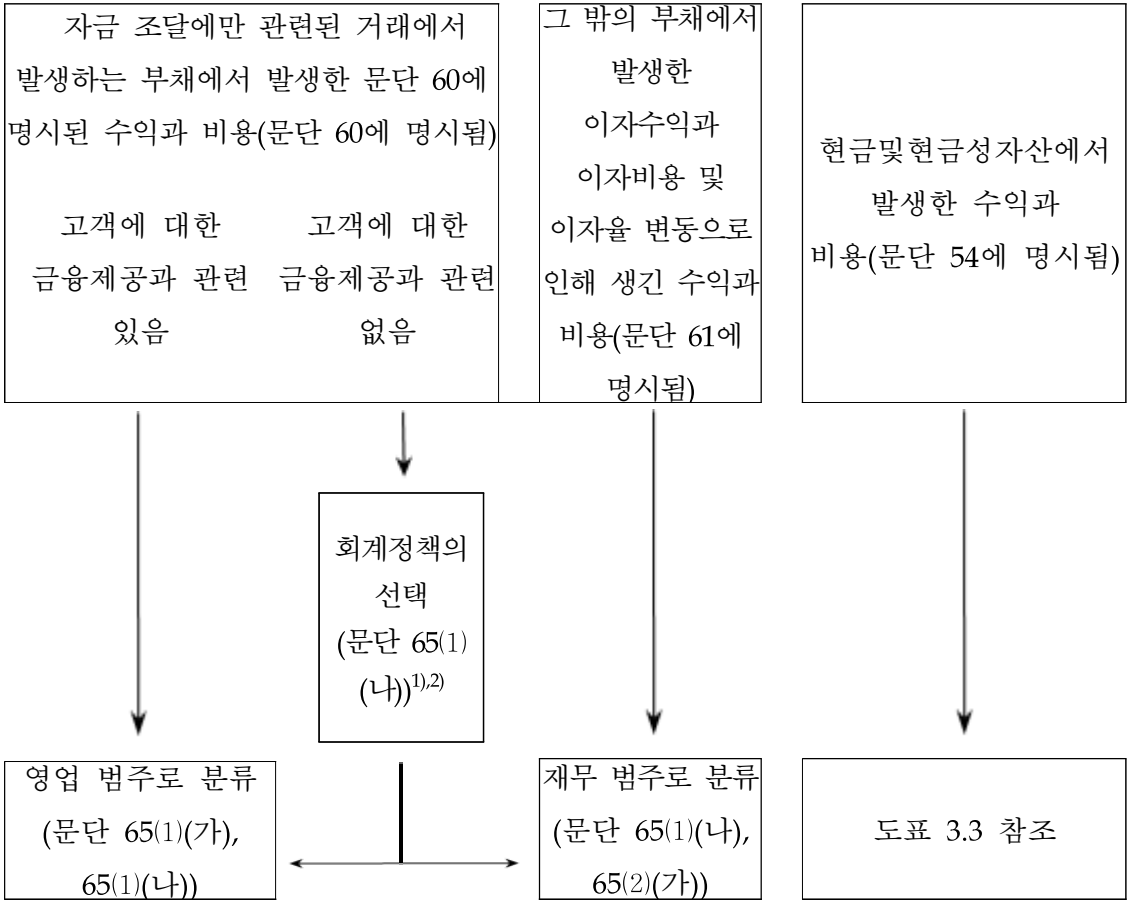
도표 3.1-3.3 은 기업회계기준서 제1118 호의 문단 55-58, 65-66 에서 제시한 바와 같이 주된 사업활동으로 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 기업에 대한 요구사항을 보여준다. 이러한 기업은 특정한 주된 사업활동을 영위하지 않는 기업이 투자 범주나 재무 범주로 분류해야 하는 일부 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다.

도표 3.1－주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업의 특정 수익과 비용의 분류



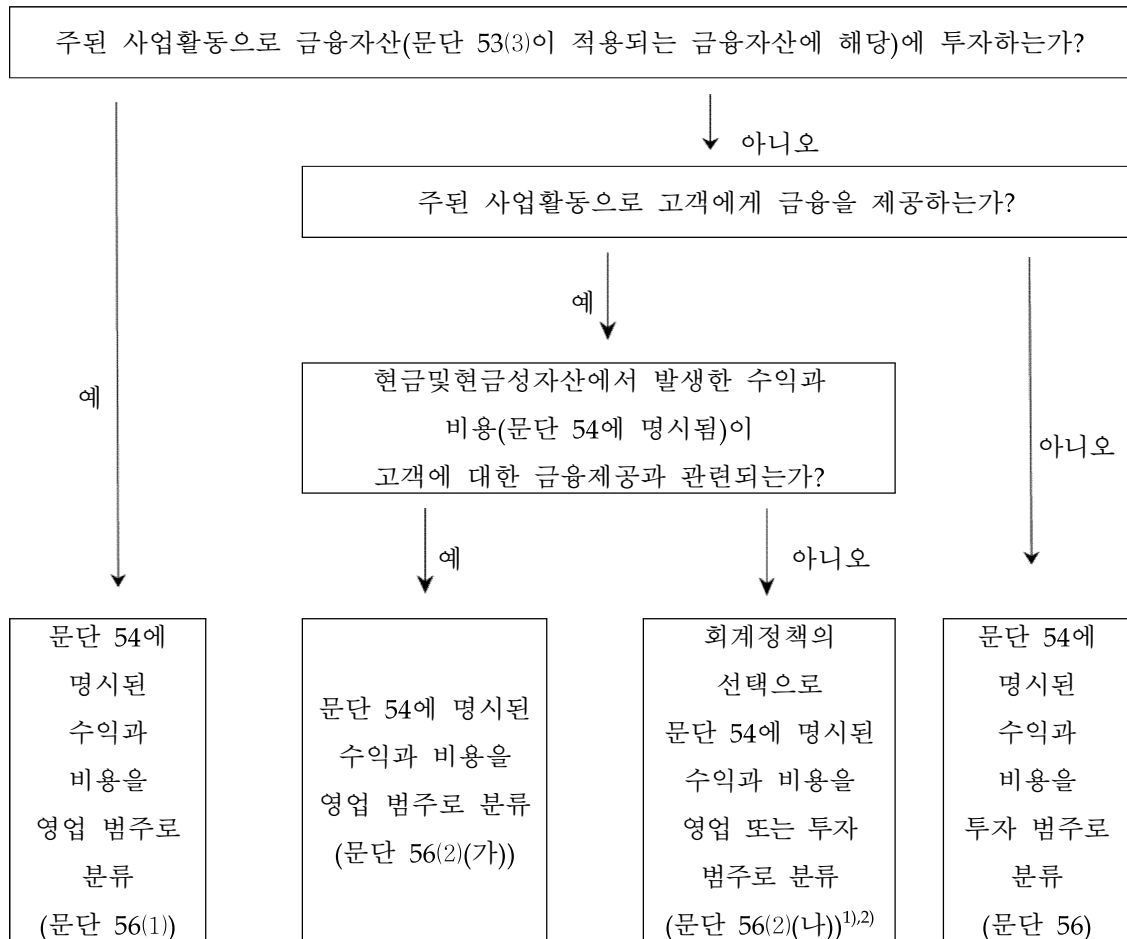
1) 관계기업, 조인트벤처 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에는 연결재무제표 및 별도 재무제표에서의 이러한 자산에 대한 투자가 포함된다.

도표 3.2- 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업의 특정 수익과 비용 분류



- 1) 회계정책의 선택은 (적용가능한 경우) 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용의 분류(문단 65(1)(나))와 일관되어야 한다(도표 3.3 참조).
- 2) 자금조달에만 관련되는 거래에서 발생하는 부채가 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련되는지 구분할 수 없는 경우, 그러한 모든 부채에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택해야 한다(문단 66).

도표 3.3— 특정한 주된 사업활동을 하는 기업의 현금및현금성자산에서 발생
하는 수익과 비용의 분류



- 1) 회계정책 선택은(적용 가능한 경우) 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련이 없으며, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채에서 생긴 수익과 비용의 분류와 일관되어야 한다(문단 56(2)(나)) (도표 3.2 참조).
- 2) 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 현금및현금성자산을 구별할 수 없다면, 모든 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택해야 한다(문단 57).

도표 4- 주계약이 부채인 복합계약에서 발생한 수익과 비용의 분류

도표 4는 기업회계기준서 제1118호의 문단 B56-B57에서 정한 바와 같이, 부채인 주계약을 포함한 복합계약에 재무 범주에 대한 요구사항을 적용하는 방법을 보여준다.

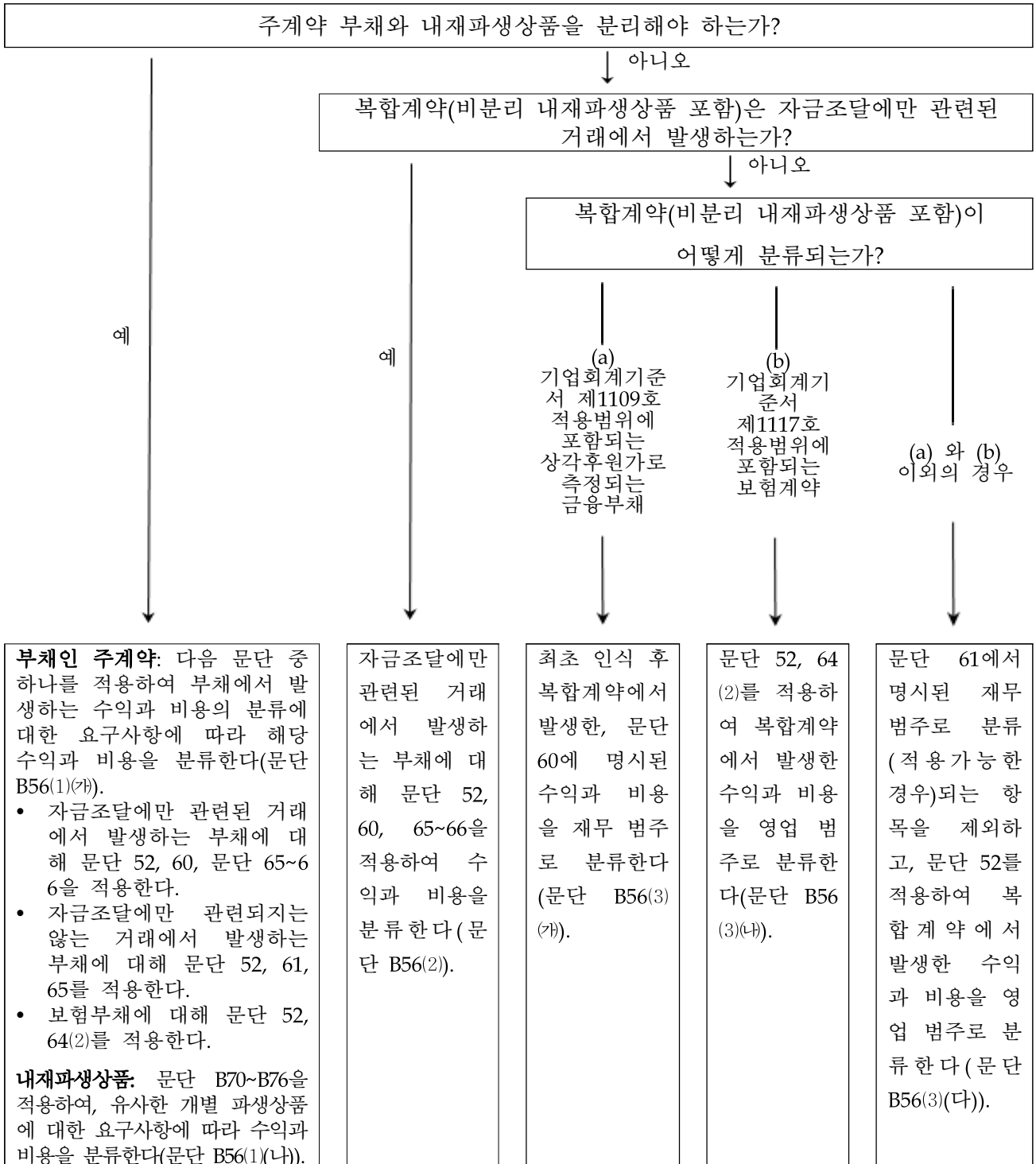
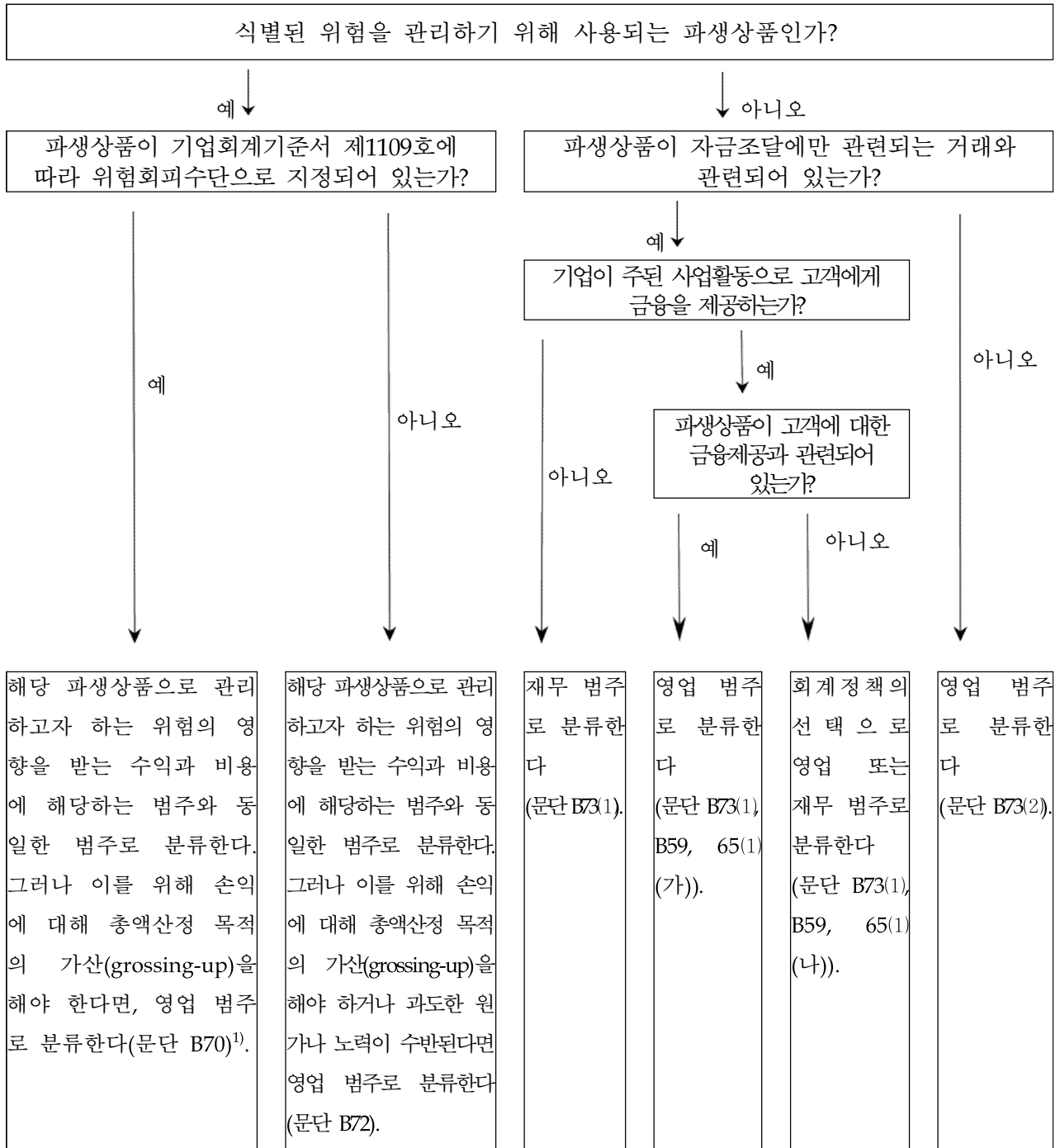


도표 5- 파생상품의 손익 분류

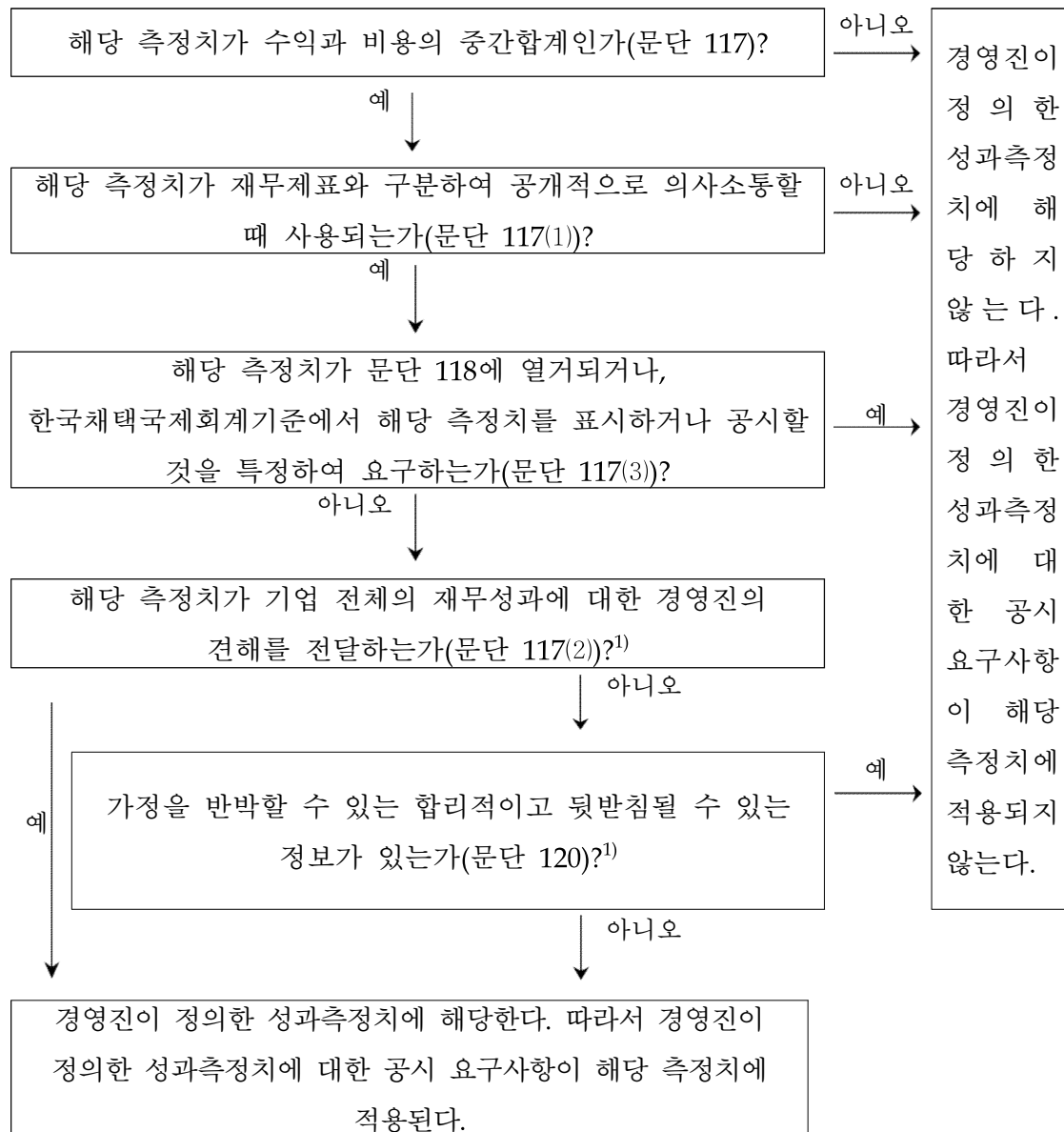
도표 5는 기업회계기준서 제1118호의 문단 B70 - B76에 정한 바와 같이, 파생상품의 손익 분류에 대한 요구사항을 보여준다.



1) 문단 B70은 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'에 따라 적용하는 위험회피수단으로 지정된 파생상품 이외의 금융상품에서 발생한 수익과 비용에도 적용한다.

도표 6—경영진이 정의한 성과측정치의 식별

도표 6은 기업회계기준서 제1118호의 문단 117~120에서 정한 바와 같이, 경영진이 정의한 성과측정치(MPMs)를 식별하기 위한 요구사항을 보여준다.



1) 공개적으로 의사소통할 때 사용하는 수익과 비용의 중간합계는 경영진의 견해를 전달하는 것으로 가정하며(문단 119), 해당 가정의 반박여부를 고려할 필요는 없다.

도표 7-통합된 항목에 대한 유용한 명칭과 정보의 결정

도표 7은 기업회계기준서 제1118호의 문단 B25~B26에서 정한 바와 같이, 통합된 항목에 대한 유용한 명칭과 정보를 결정하기 위한 요구사항을 보여준다.

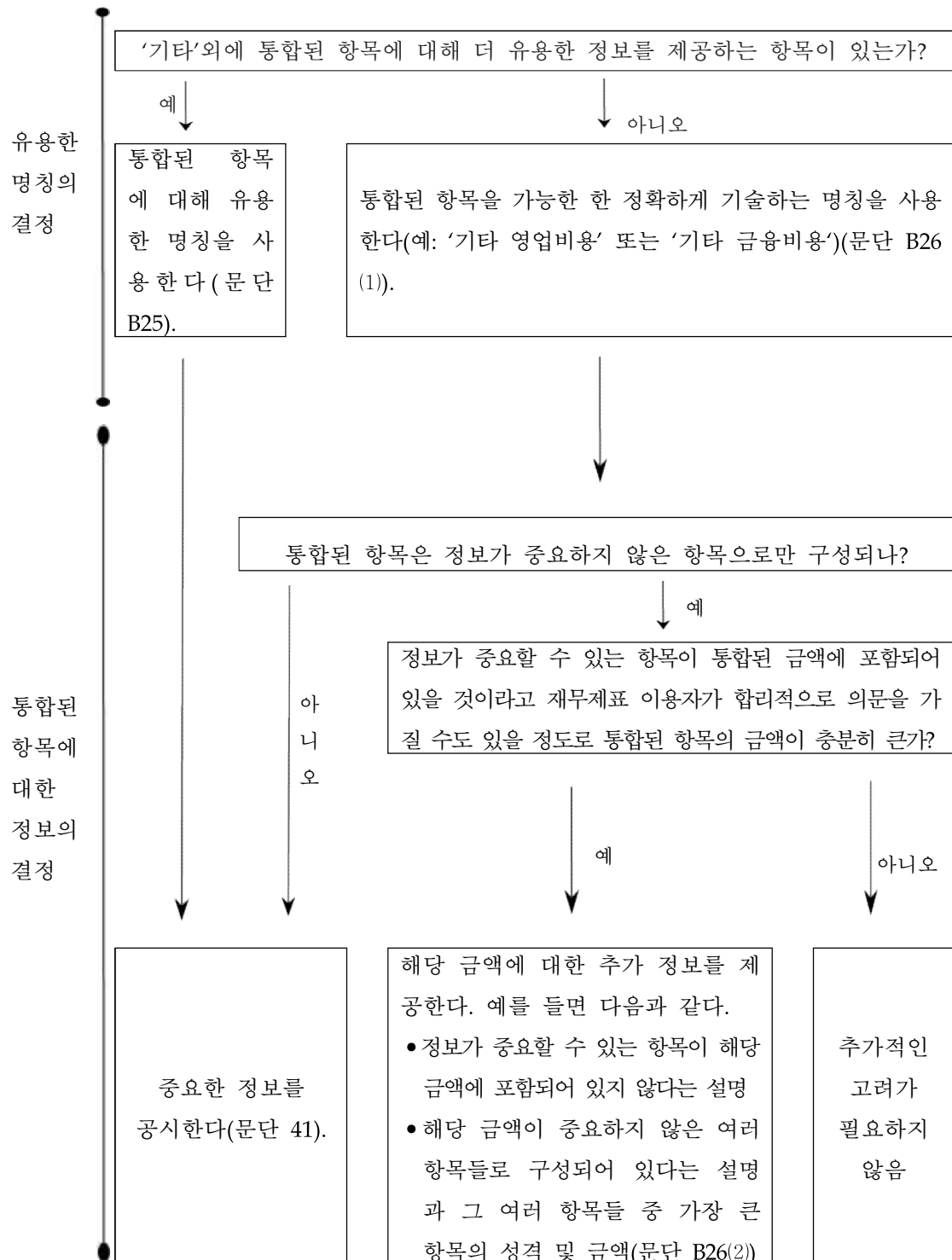
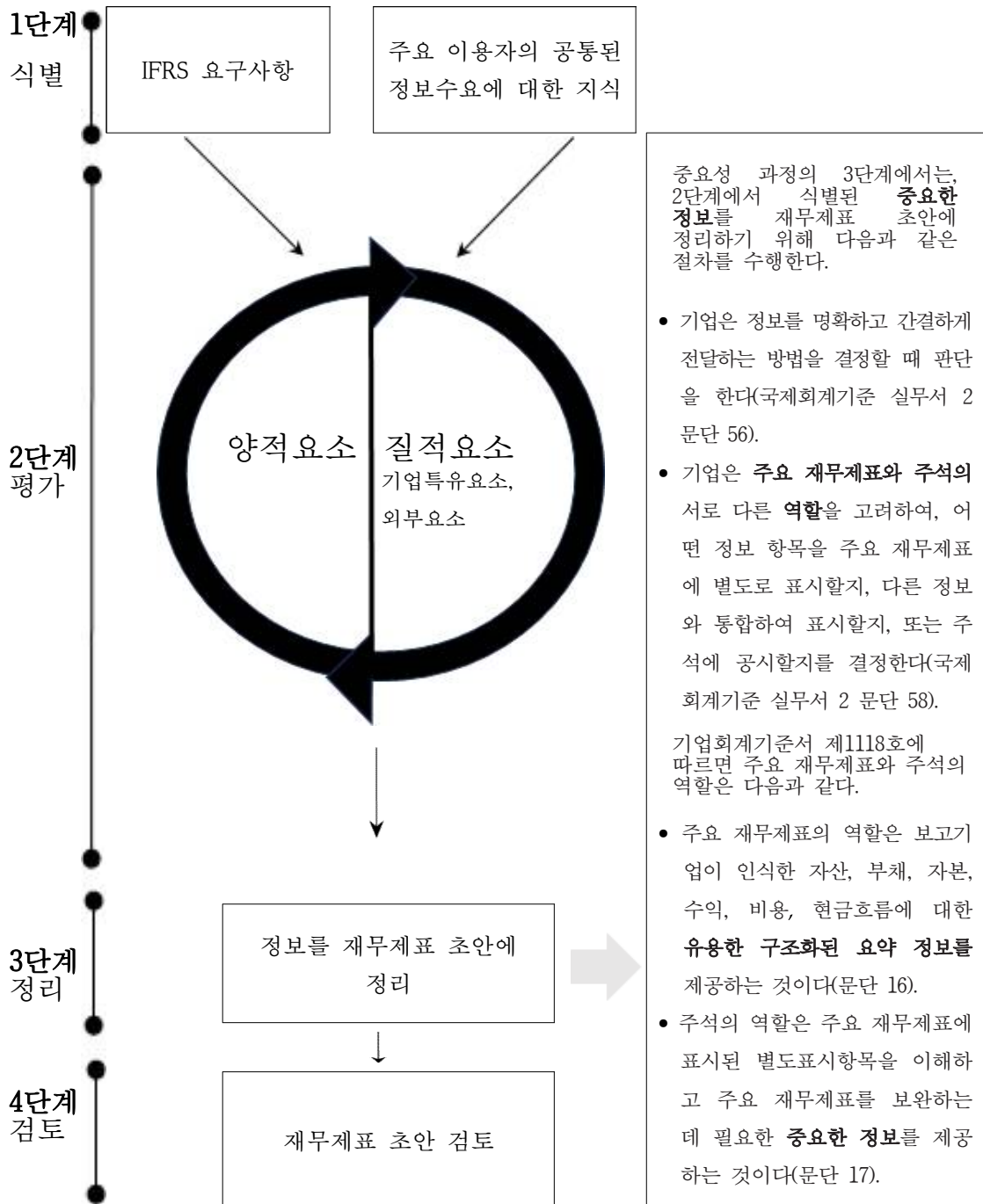


그림 8- 유용한 구조화된 요약 정보 및 중요성 과정

그림 8은 '유용한 구조화된 요약 정보'가 국제회계기준 실무서 2 '중요성에 대한 판단'의 중요성 과정과 어떻게 연관되는지 보여준다.

국제회계기준 실무서 2 '중요성에 대한 판단'의 중요성 과정



결론도출근거

한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이에 같음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

결론도출근거 목차

IFRS 18 ‘재무제표 표시와 공시’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1
변경의 필요성	BC2
공개초안 ‘일반적인 표시와 공시’에서의 제안사항	BC4
공개초안에 대한 의견	BC12
재무제표에 대한 일반적인 요구사항	BC17
재무제표의 목적	BC17
재무제표의 명칭	BCZ19
동등한 비중	BCZ25
중요성	BCZ26
주요 재무제표와 주석의 역할	BC45
비교정보	BCZ64
통합과 세분화	BC71
통합과 세분화의 원칙	BC71
손익계산서	BC81
손익계산서의 구조	BC81
손익계산서에 표시하거나 주석에 공시하는 항목	BC236
포괄손익을 표시하는 보고서	BCZ277
포괄손익의 보고	BCZ277
재분류조정	BCZ279
기타포괄손익에 대한 법인세 효과	BCZ283
재무상태표	BCZ285
자산과 부채의 유동 또는 비유동 구분	BCZ285
재무상태표에 표시되는 별도표시항목	BC313

결론도출근거 목차

자본변동표	BCZ316
소유주 및 비소유주와의 거래로 인한 자본 변동의 보고	BCZ316
배당의 표시	BCZ318
주석	BCZ319
주석의 구조	BCZ319
경영진이 정의한 성과측정치	BC325
자본에 대한 공시	BCZ391
자본(capital)관리의 목적, 정책, 절차	BCZ396
외부적으로 요구되는 자본(capital)유지요건	BCZ398
내부적인 자본목표	BCZ404
비정상적인 수익과 비용	BC407
시행일과 경과 규정	BC414
최초 적용에 대한 공시	BC418
중간재무제표	BC421
관계기업 및 공동기업에 대한 투자	BC423
IFRS의 정의	BC424
개념체계에 대한 참조 개정	BCZ426
 소수의견	
 K-IFRS 제1118호 '재무제표 표시와 공시'의 결론도출근거	
 문단 한132.2 공시 추가	한BC413.1
개정 배경과 필요성	한BC413.1
공시 대상	한BC413.2
공시 금액에 대한 고려 요소	한BC413.3
문단 한132.3 공시 추가	한BC413.5

결론도출근거 목차

개정 배경과 필요성	한BC413.5
용어와 공시 대상	한BC413.6
세부사항에 대한 고려사항	한BC413.8
그 밖의 고려사항	한BC413.12

IFRS 18의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 2	Share-based Payment	제1102호	주식기준보상
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	제1105호	매각예정비유동자산과 중단영업
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	제1107호	금융상품: 공시
IFRS 8	Operating Segments	제1108호	영업부문
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	제1110호	연결재무제표
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	제1115호	고객과의 계약에서 생기는 수익
IFRS 17	Insurance Contracts	제1117호	보험계약
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 2	Inventories	제1002호	재고자산
IAS 7	Statement of Cash Flows	제1007호	현금흐름표
IAS 8	IAS 8 Basis of	제1008호	재무제표의 작성 기준

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	Preparation of Financial Statements		
IAS 10	Events after the Reporting Period	제1010호	보고기간후사건
IAS 12	Income Taxes	제1012호	법인세
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 23	Borrowing Costs	제1023호	차입원가
IAS 27	Separate Financial Statements	제1027호	별도재무제표
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	제1028호	관계기업과 공동기업에 대한 투자
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economics	제1029호	초인플레이션 경제에서의 재무보고
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	제1032호	금융상품: 표시
IAS 34	Interim Financial Reporting	제1034호	중간재무보고
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정

IFRS 18 재무제표 표시와 공시

결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 18에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다. 이 결론도출근거는 IASB가 IFRS 18을 개발하는 과정에서 고려한 사항을 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중있게 다루었다.

IFRS 18은 IAS 1을 대체한다. IAS 1이 2007년에 개정되었을 때, 해당 기준서의 일부 결론에 도달하는데 있어 IASB가 고려한 사항을 요약한 결론도출근거가 첨부되었다. 이 결론도출근거는 나중에 IAS 1 개정사항을 반영하기 위하여 업데이트되었다. 편의를 위해 IASB는 IASB가 재검토하지 않은 사항을 논의하는 IAS 1의 결론도출근거 문단을 IFRS 18의 결론도출근거에 통합하였다. 해당 결론도출근거는 문단번호에 BCZ로 표시된 문단에 포함되어 있다. 이러한 문단에서는 IAS 1에 대한 상호참조가 IFRS 18의 해당 문단으로 업데이트되었고, 편집상의 필요로 사소한 수정이 이루어졌다. IAS 1에서 IFRS 18로 이전된 일부 요구사항은 이 결론도출근거에서 언급되지 않았다. 이러한 문단은 국제회계기준위원회(IASC)가 IAS 1을 처음 발표할 때 개발되었으며, IASC는 결론도출근거를 발표하지 않았다.

IASB는 또한 IFRS 18에 대해 예상되는 효익과 비용을 기술하는 효과 분석을 발표하였다.

도입

BC1 국제회계기준위원회(IASB)는 2024년에 IAS 1 ‘재무제표 표시’를 대체하기 위해 IFRS 18 ‘재무제표 표시와 공시’를 발표하였다. IASB는 IFRS 18을 개발할 때 IAS 1의 모든 측면을 재검토하지는 않고 대신에 손익계산서에 초점을 맞추었다. 그럼에도 IASB는 표

시와 공시와 관련된 요구사항에 대해 하나의 IFRS 회계기준(IFRS Accounting Standards, 이하 'IFRS' 또는 'IFRS 기준서'라 한다)을 유지하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 18에 IAS 1의 일부 문단을 유지하였고, 일부 문단을 IAS 1에서 IAS 8의 '재무제표의 작성 기준'¹⁾과 IFRS 7 '금융상품: 공시'로 옮겼다. IASB는 유지된 문단을 IFRS 18에 대한 IASB의 결정사항과 2018년 재무보고를 위한 개념 체계(개념체계)와 일관되도록 하기 위해 업데이트하였다.

변경의 필요성

BC2 IASB는 이해관계자, 특히 재무제표이용자의 재무성과 보고에 대한 강력한 개선 요구에 대응하여 IFRS 18을 개발하였다.

BC3 조사활동과 이해관계자와의 회의를 통해 다음과 같은 요구사항의 개선이 필요함을 알게 되었다.

(1) 손익계산서의 중간합계. IAS 1에서는 당기순손익을 표시하도록 요구했지만 구체적인 중간합계의 표시를 요구하지 않아 동일한 산업에 속한 기업들 간에도 중간합계의 표시와 산정에 다양한 결과가 나타났다. IAS 1을 적용한 기업들은 동일한 명칭을 사용하여 중간합계를 표시하는 경우가 많았지만, 다양한 수익과 비용이 그 중간합계에 포함되었다. 이러한 다양성으로 인해 재무제표이용자들이 정보를 이해하고 비교하는 것이 어려웠다. 비교가능성은 이용자들, 특히 다양한 산업의 많은 기업들을 일반적으로 분석하는 매수측(buy-side) 투자자들에게 중요하다.

(2) 통합과 세분화. 주요 재무제표와 주식에서 정보를 통합하고 세분화하기 위한 IAS 1의 요구사항은 때때로 잘 이해되지 않거나 실무에서 잘 적용되지 않아서 다양한 적용 결과가 발생하

¹⁾ IASB는 IFRS 18을 발표할 때 IAS 8의 제목을 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에서 '재무제표의 작성 기준'으로 개정하였다.

였다. 이러한 적용의 다양성으로 인해 재무제표이용자가 관련 정보를 찾고 이해하기 어려웠다. 또한 기업은 때때로 주식에 큰 금액의 비용을 '기타비용'으로 공시하면서, 재무제표이용자가 그 구성 내용을 이해하는 데 도움이 되는 정보를 제공하지 않았다.

- (3) 경영진이 정의한 성과측정치. 기업은 종종 자신의 경영진이 정의한 성과측정치(때로는 '대체 성과측정치' 또는 '회계기준에서 정하지 않은 측정치'라고도 함)를 제공한다. 재무제표이용자는 이러한 측정치 중 일부가 성과 분석이나 미래 성과 예측에 유용하다고 생각한다. 그러나 재무제표이용자들은 이러한 측정치가 왜 사용되고 어떻게 산정되는지 등을 포함하여 이러한 측정치에 대한 정보를 찾고 이해하기 어려울 수 있다는 우려를 표명하였다. 기업은 일반적으로 그러한 측정치를 재무제표 외부에 보고하며, 그러한 측정치는 대개 인증(assurance)의 대상이 아니다.

공개초안 '일반적인 표시와 공시'에서의 제안사항

BC4 2019년 12월에 IASB는 공개초안 '일반적인 표시와 공시'(공개초안)를 발표하였다. 공개초안에는 IAS 1을 새로운 기준서로 대체하고, IAS 7 '현금흐름표'에 대한 제한적인 개정을 제안하는 내용이 포함되었다. 제안된 새로운 기준서는 다음과 같이 구성될 것이다.

- (1) 새로운 표시와 공시 요구사항
- (2) 약간의 문구 수정을 포함하여 IAS 1에서 이전 받은 요구사항

BC5 공개초안에서 제안한 주요한 표시와 공시 요구사항은 다음과 관련되었다.

- (1) 손익계산서의 중간합계(문단 BC7~BC8 참조)
- (2) 주요 재무제표와 주식의 역할, 통합과 세분화(문단 BC9~BC10 참조)

(3) 경영진이 정의한 성과측정치(문단 BC11 참조)

BC6 조사활동과 이해관계자와의 회의를 통해 작성자가 변경 요구사항에 대응하는 경우 발생할 수 있는 잠재적인 비용에 대해 알게 되었다. 공개초안의 제안사항을 개발하면서 IASB는 재무제표이용자에게 합리적인 비용으로 더 유용한 정보를 제공할 수 있는 요구사항을 개발하고자 하였다.

손익계산서의 중간합계

BC7 IASB는 손익계산서에 수익과 비용을 분류하기 위해 다음과 같은 정의된 범주를 사용하도록 요구할 것을 제안하였다.

- (1) 영업
- (2) 필수적인 관계기업 및 공동기업
- (3) 투자
- (4) 재무
- (5) 법인세
- (6) 중단영업

BC8 IASB는 문단 BC7의 범주에 기초하여 추가로 정의된 3개의 중간합계를 표시할 것을 제안하였다.

- (1) 영업손익
- (2) 영업손익, 필수적인 관계기업 및 공동기업에서 발생한 수익과 비용
- (3) 재무손익및법인세비용차감전손익

주요 재무제표와 주식의 역할, 통합과 세분화

BC9 IASB는 다음 사항을 추가하는 것을 포함하여 재무제표의 정보를 통합하고 세분화하는 일반적인 요구사항을 개선할 것을 제안하였다.

- (1) 주요 재무제표와 주식의 역할에 대한 기술
- (2) 항목 또는 항목 집합의 통합과 세분화에 대한 원칙

BC10 IASB는 또한 다음 사항을 포함하여 세분화에 대한 구체적인 요구사항을 제안하였다.

- (1) 손익계산서에 영업비용을 표시하고 그 비용에 대한 정보를 주식에 공시
- (2) 비경상적인 수익과 비용에 대한 정보의 정의 및 공시

경영진이 정의한 성과측정치

BC11 IASB는 일부 기업 특유의 성과측정치를 '경영진이 정의한 성과측정치'로 정의하고, 그러한 측정치에 대한 정보를 하나의 주식에 포함하도록 요구할 것을 제안하였다.

공개초안에 대한 의견

BC12 IASB는 공개초안에 대해 216건의 의견서를 받았다. IASB는 또한 개별 이해관계자 회의, 공개 웨비나, 컨퍼런스, 원탁회의, IASB의 자문기구 및 협의체와의 회의에서 제안사항에 대한 의견을 얻었다. IASB의 현장조사(fieldwork)에서 50개 기업이 공개초안의 제안사항을 손익계산서, 현금흐름표, 선별된 공시에 적용해 보았다.

BC13 대부분의 이해관계자들은 공개초안의 제안사항에 대체로 동의하였다. 재무제표이용자들은 프로젝트의 목표와 대부분의 구체적인 제안사항에 대해 강한 동의를 표하였다.

- BC14 의견제출자들은 대체로 다음에 동의하였다.
- (1) 손익계산서에서 정의된 범주와 요구되는 중간합계에 대한 제안사항들. 현장조사(fieldwork) 참여자들은 대체로 이러한 제안사항들을 대부분 어렵지 않게 적용할 수 있었다.
 - (2) 통합과 세분화에 대한 일반적인 요구사항 그리고 비정상적인 수익과 비용에 대한 요구사항에 대한 제안사항의 목적
 - (3) 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 제안사항. 현장조사(fieldwork) 참여자들은 이러한 제안사항을 큰 어려움 없이 적용할 수 있었다.
- BC15 그러나 많은 의견제출자들은 이러한 제안의 일부 측면, 특히 비정상적인 수익과 비용의 정의 그리고 경영진이 정의한 성과측정치의 범위에 대해 우려를 제기하였다. 현장조사 참여자들은 비정상적인 수익과 비용에 대한 제안을 적용할 수는 있다고 보고하였으나 적용과 관련된 의문을 제기하였다. 많은 의견제출자들은 회계기준에서 정하지 않은 측정치를 더 많이 포함하도록 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 제안사항의 범위를 확장할 것을 제안하였다.
- BC16 이해관계자들은 필수적인 관계기업 및 공동기업과 비필수적인 관계기업 및 공동기업에 대한 제안사항과 영업비용에 대한 정보 공시에 대한 제안사항은 까다롭고 적용하기 어렵다고 보았다. 의견제출자들은 두 가지 제안 모두에 대해 개념적이면서도 실무적인 우려를 제기하였다. 현장조사 참여자들도 이러한 제안을 적용하는 것은 어렵다고 보았다.

재무제표에 대한 일반적인 요구사항

재무제표의 목적(문단 9)

- BC17 IASB는 IFRS 18의 재무제표의 목적을 개념체계 문단 3.2와 일치 시키기로 결정하였다. 재무제표의 목적은 보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용에 관한 재무정보를 제공하는 것으로, 이러한 재무정보는 재무제표이용자가 기업의 미래 순현금유입에 대한 전망 및 기업의 경제적 자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용하다.
- BC18 이 목적은 현금흐름에 대한 정보를 제공하는 것에 대해서는 언급하지 않는다. 그럼에도 불구하고 IFRS 18은 현금흐름표에 적용되는 재무제표의 일반적인 요구사항을 일부 포함한다. IAS 7은 현금흐름 정보의 표시와 공시에 대한 요구사항을 정한다. IFRS 18 문단 9와 20은 현금흐름 정보에 대해 언급하지 않는다. 이는 개념체계 문단 1.20에서 설명하는 바와 같이 재무성과에는 현금흐름 정보가 포함되기 때문이다.

재무제표의 명칭(문단 11)

- BCZ19 IAS 1 '재무제표 표시'에 대한 개정 공개초안(2006년 공개초안) '개정된 표시'는 일부 재무제표 명칭에 대해 '대차대조표(balance sheet)'를 '재무상태표(statement of financial position)'로, '손익계산서(income statement)'를 '손익계산서(statement of profit or loss)'로, '현금흐름표(cash flow statement)'를 '현금흐름표(statement of cash flows)'로 변경할 것을 제안하였다. 또한 2006년 공개초안에서는 '인식손익계산서(statement of recognised income and expense)'를 제안하였으며 소유주와의 거래로 인한 모든 자본변동을 '자본변동표(statement of changes in equity)'에 포함하도록 제안하였다. IASB는 이러한 명칭 변경을 강제하도록 제안하지는 않았다.

- BCZ20 많은 의견제출자들은 현재의 명칭이 오랜 전통을 가지고 있고 잘 이해되고 있음을 지적하면서 명칭의 변경 제안에 반대하였다. 그러나 IASB는 제안된 새로운 명칭이 각 재무제표의 기능을 보다 잘 반영한다는 견해를 재확인하였으며, 기업이 재무보고서에서 다른 명칭을 선택할 수 있음을 지적하였다.
- BCZ21 IASB는 '재무상태표'라는 명칭이 보고서의 기능을 보다 잘 반영할 뿐만 아니라 '재무상태'를 일부 참조하고 있는 '재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계(*Framework*)'²⁾와 일관된다는 결론을 재확인하였다. *Framework*의 문단 12에서는 재무제표의 목적은 기업의 재무상태, 성과, 재무상태의 변동에 대한 정보를 제공하는 것이라고 언급하고 있다. *Framework* 문단 19에서는 재무상태에 대한 정보는 주로 대차대조표에서 제공된다고 언급하고 있다. IASB는 '대차대조표'라는 명칭이 단순히 차변과 대변이 동일하도록 요구하는 복식부기만을 반영한다고 보았다. 그 명칭은 보고서의 내용이나 목적을 알려주지 않는다. 또한 IASB는 '대차대조표'가 무엇을 표시하는 지를 설명하기 위해서 '재무상태'가 20년 이상 국제적으로 감사인의 의견에 사용되어 왔기 때문에 잘 알려져 있고 받아들여지고 있는 용어라고 보았다. IASB는 보고서의 명칭을 그 내용 및 제시된 감사인의 의견과 일치시키는 것이 재무제표이용자에게 도움을 줄 것이라고 결정하였다.
- BCZ22 2010년 5월에 IASB는 기타포괄손익 항목의 표시와 관련하여 '기타포괄손익 항목의 표시(Presentation of Items of Other Comprehensive Income)' 공개초안(2010년 공개초안)을 발표하였다. 이 공개초안의 제안 중 하나는 당기순손익과 기타포괄손익을 포함하는 보고서의 명칭과 관련되었다. IASB는 이 보고서가 두 부분, 즉 당기순손익과 기타포괄손익으로 구성된다는 것을 명확히

²⁾ IASC의 '재무제표 작성과 표시를 위한 개념체계(*Framework*)'는 2001년 IASB가 채택하였으며, IASC의 IAS 1 재무제표 표시가 2003년, 2005년, 2007년에 개정될 때 유효하였다. IASB는 2010년에 이 개념체계를 재무보고의 개념체계(*Conceptual Framework*)로 대체하였고, 2018년에 이를 개정하였다.

하기 위해 명칭의 변경을 제안하였다. 이 공개초안에 대한 의견제출자들의 과반수가 이러한 변경을 지지하였고, 따라서 IASB는 2011년 6월에 이 제안을 확정하였다. IFRS 18은 작성자가 보고서에 대해 기업 활동의 성격을 반영하는 다른 명칭을 사용하도록 허용한다.

BCZ23 일부 다른 IFRS 기준서에서는 ‘포괄손익계산서(statement of comprehensive income)’라고 지칭한다. IASB는 이러한 모든 지칭을 ‘손익과기타포괄손익계산서(statement of profit or loss and other comprehensive income)’로 변경할지를 고려하였다. IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18)에서 사용되는 용어가 강제적이지 않고, ‘포괄손익계산서’³⁾라는 명칭이 IAS 1(현재 IFRS 18)에서 하나의 예로 사용되고 있음에 주목하였다. IASB는 다른 IFRS 기준서의 ‘포괄손익계산서’ 또는 ‘손익계산서’라는 명칭을 ‘순손익과기타포괄손익계산서’로 변경함으로써 얻는 효익이 거의 없다고 결정하였다. 그러나, IASB는 다른 IFRS 기준서에서 두 보고서 선택권을 언급하는 경우에는 그 용어를 변경하였다.

BCZ24 이 기준서의 전면 개정을 완성하면서, IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18)에서 사용되는 재무제표의 명칭이 강제적인 것은 아님을 확인하였다. 그러한 재무제표의 명칭은 앞으로 IFRS에서 사용될 것이지만 기업의 재무제표에 그러한 명칭을 사용하도록 요구되는 것은 아니다. 2010년 공개초안에 대한 일부 의견제출자들은 강제적이지 않은 명칭은 혼란을 유발할 것이라는 우려를 표명하였다. 그러나 IASB는 명칭의 사용을 강제하지 않는 것이 기업에게 새로운 명칭에 보다 친숙해지면서 점차적으로 변경하기 위한 시간을 부여할 것이라고 생각하였다.

³⁾ IASB는 IFRS 18을 발표하면서 ‘포괄손익계산서(statement of comprehensive income)’라는 명칭을 ‘포괄손익을 표시하는 보고서(statement presenting comprehensive income)’로 수정하였다.

동등한 비중(문단 14)

BCZ25 IASB는 기업의 재무성과는 하나의 재무제표나 하나의 재무제표 내에서 하나의 측정치를 참조하여 평가되지는 않는다고 보았다. IASB는 기업의 재무성과는 재무제표의 모든 측면이 고려되고 전체적으로 이해되어진 후에 평가될 수 있다고 생각하였다. 따라서 IASB는 재무제표이용자가 기업의 재무성과를 포괄적으로 이해하는 데 도움을 주기 위하여 각각의 재무제표는 전체 재무제표에서 동등한 비중으로 표시되어야 한다고 결정하였다.

중요성(문단 B1~B5)

배경

BCZ26 IASB는 2013년 1월에 개최한 ‘재무보고공시(Financial Reporting Disclosure)’ 토론 포럼, 2014년 ‘공시 개선(Disclosure Initiative)’ 공개초안에 대한 의견, 2017년 ‘공시 개선-공시의 원칙(Disclosure Initiative-Principles of Disclosure)’ 토론서에 대한 의견과 그 밖의 정보원을 통해 재무제표 작성 시 중요성 판단에 어려움을 겪는다는 사실을 알게 되었다.

BCZ27 검토의견에 따르면 중요성 판단의 어려움은 일반적으로 ‘중요성’의 정의와 관련되기보다는 행태에 관련된 것으로 나타났다. 일부 기업은 어떤 정보가 중요한지를 결정하기 위해 판단(judgement)을 하기보다는 IFRS 기준서의 공시 요구사항을 재무제표 공시용 체크리스트로 사용하여 그 요구사항을 기계적으로 적용한다는 것이다. 일부 기업은 경영자원의 제약과 기계적 접근법을 따르면 감사인, 감독기구, 재무제표 이용자가 이의를 제기할 가능성이 낮기 때문에 판단을 적용하는 것보다 체크리스트 접근법을 사용하는 것이 더 쉽다고 말하였다. 이와 비슷하게, 일부 기업은 이러한 당

사자들의 이의 제기를 받을 위험을 피하기 위해 공시를 생략할지를 결정할 때 신중하게 된다고 말한다.

BCZ28 IASB는 이러한 행태와 관련된 어려움은 중요성의 정의를 실질적으로 바꾸기보다는 기업이 중요성 판단을 하는 데 도움을 주는 지침을 제공함으로써 가장 잘 해결될 수 있다고 결론내렸다. 따라서 IASB는 2017년 9월에 IFRS 실무서 2 ‘중요성에 대한 판단’(중요성 실무서)을 발표하였다.

BCZ29 많은 이해관계자가 중요성의 정의를 실질적으로 변경하는 것이 불필요하다는 점에 동의하였지만, IASB는 중요성의 정의가 중요하지 않은 정보를 재무제표에 공시하도록 장려할 수 있다는 몇몇 의견을 받았다. IASB가 다음 사항을 다루어야 한다는 의견이 제시되었다.

- (1) 정보가 중요한지를 판단하는 임계치를 기술하기 위해 사용하는 ‘이용자의 의사결정에 영향을 미칠 수 있다’는 문구는, 그 가능성이 희박하더라도 거의 모든 것이 일부 재무제표이용자의 의사결정에는 ‘영향을 미칠 수 있기’ 때문에, 지나치게 많은 정보를 제공해야 하는 것으로 이해될 수 있다.
- (2) ‘정보가 누락되거나 잘못 기재되는 경우에 그 정보는 중요하다’라는 문구는 생략할 수 없는 정보(중요한 정보)에만 초점을 맞추고 있으며, 중요하지 않은 정보를 포함시키는 것의 영향은 고려하지 않는다.
- (3) 이 정의는 ‘이용자’를 언급하지만, 이용자의 특성을 구체적으로 언급하지 않아, 기업이 공시할 정보를 결정할 때 재무제표의 모든 가능한 이용자를 고려해야 한다는 의미로 해석될 수 있다.

BCZ30 IASB는 또한 ‘재무보고를 위한 개념체계’(개념체계)에 있는 중요성 정의의 문구가 IAS 1과 IAS 8에서 사용된 문구와 다르다고 보

았다. IASB는 이러한 정의가 재무제표이용자의 의사결정에 영향을 줄 수 있는 정보의 누락이나 잘못된 기재를 모두 다루고 있기 때문에 그 정의의 실질은 같다고 생각한다. 그럼에도 '중요성'의 정의가 둘 이상 존재하면 혼란을 줄 수 있고, IASB가 이 정의들을 다른 의미를 갖도록 하여, 실무에서 다르게 적용되도록 의도한 것처럼 보일 수 있다.

BCZ31 따라서 IASB는 '중요성'의 정의를 개선하고 IFRS 기준서와 그 밖의 발행 자료에서 그 정의를 일치시키기로 결정하였다. IASB는 이러한 개선은 중요성의 정의를 더 쉽게 이해할 수 있도록 하려는 것이고 IFRS 기준서의 중요성 개념을 바꾸려는 의도가 아니라고 보았다.

'중요성'의 정의 개선

BCZ32 IASB는 2017년 9월에 수정된 정의를 제안한 공개초안 '중요성의 정의'를 발표하였다.

BCZ33 IASB는 이 정의를 다음과 같이 개발하였다.

- (1) IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B4에 포함)에 명확히 했던 내용을 포함하기 위하여 중요성 임계치에 대한 기술을 '영향을 미칠 수 있다'에서 '영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다'로 대체하였다. 이 표현은 중요성의 기존 정의에서 '영향을 미칠 수 있다'는 임계치는 너무 낮고 지나치게 넓게 적용될 수 있다는 일부의 우려를 해소하는 데 도움이 된다(문단 BCZ29 (1) 참조).
- (2) 개념체계에 있는 중요성의 정의에 대한 표현을 사용하였다. IASB는 이 표현이 IAS 1과 IAS 8에 포함된 정의보다 더 명확하다고 결론내렸다. 그러나 IASB는 당시 IAS 1 개정에서 '재무보고서'가 아니라 '재무제표'로 언급하여 그 기준서의 적용

범위와 일치하도록 하였다. 개념체계의 정의는 정의에서 언급하는 이용자들이 기업의 재무보고서나 재무제표의 주요 이용자라는 점도 분명히 한다. 중요성의 정의에서 주요 이용자를 언급하는 것은 '이용자'라는 용어가 너무 넓게 해석될 수 있다는 우려에 대응하는 데 도움이 된다(문단 BCZ29(3) 참조).

- (3) '기업은 중요하지 않은 정보로 중요한 정보가 가려져서 불분명하게 하거나, 다른 성격과 기능을 가진 중요한 항목들을 통합함으로써 기업의 재무제표의 이해가능성을 저하시키지 말아야 한다'고 기술하는 IAS 1의 기존 개념을 포함하기 위해 중요성의 정의에 '불분명하게 함'을 포함하였다. 중요성의 정의에서 '불분명하게 함'을 언급하는 것은 중요하지 않은 정보를 포함하는 영향도 '잘못 기재함'과 '누락함'에 추가하여 고려해야 한다는 우려에 대응하기 위한 것이다(문단 BCZ29(1)·(2) 참조).
- (4) 중요성을 정의하는 문구가 아니라 설명하는 문구를 정의 자체에서 설명 문단으로 재배치하였다. 이 재배치는 어떤 요구사항이 정의의 일부인지와 어떤 문단이 정의를 설명하는지를 명확히 한다.

BCZ34 일부에서는 IASB가 정의에서 '~하면 할 수 있을 것이다(could)'를 '~하면 할 것이다(would)'로 대체하여 정보가 중요해지는 임계치를 높여야 한다고 말했다. 그러나 IASB는 '~하면 할 것이다'를 사용하면 의도하지 않은 결과를 가져올 수 있는 실질적인 변경이 될 것이라고 결론내렸기 때문에 그렇게 하지 않았다. 예를 들면 '~하면 결정에 영향을 미칠 것이다'는 달리 입증할 수 없다면 정보가 중요하지 않다는 가정으로 해석될 수 있다. 즉 정보가 중요한 것으로 보이려면 재무제표이용자의 의사결정에 영향을 미칠 것임을 입증할 필요가 있을 것이다.

정보를 불분명하게 함

- BCZ35 공개초안 '중요성의 정의'에 대한 의견제출자들은 개념체계와 IFRS 기준서에서 중요성의 정의를 일치시키는 것을 강하게 지지하였다. 그러나 많은 의견제출자는 특히 중요성의 정의에 '불분명하게 함(obscuring)'이라는 기존 개념(IAS 1에서 제시하였음)을 공개초안에서 제안한 대로 포함하는 것을 우려하였다. 많은 의견제출자는 IASB가 이 개념을 정의에 포함하려면 '정보를 불분명하게 함'을 공개초안보다 더 정확하게 정의하거나 설명할 필요가 있을 것이라고 생각하였다.
- BCZ36 IASB는 '정보를 불분명하게 함'의 개념이 본질적으로 정보를 '누락함'이나 '잘못 기재함'보다 판단이 더 필요한 사항이라는 의견에 동의하였고, 중요성의 정의와 그 설명 문단에서 모두 그 개념을 삭제하는 방안을 고려하였다. 그러나 IASB는 중요성의 정의에 '불분명하게 함'을 포함하는 효익이 이 우려보다 크다고 판단하였다. 이 개념을 포함하면 정보를 불분명하게 하는 것이 그 정보를 누락하거나 잘못 기재하는 것과 마찬가지로 주요 이용자의 의사결정에 영향을 미칠 수 있음을 강조한다. 특히 중요성의 정의에 '불분명하게 함'을 포함하면 종전 정의가 생략할 수 없는 정보(중요한 정보)에만 초점을 맞추고 중요하지 않은 정보를 포함하는 것이 왜 도움이 되지 않을 수 있는지에는 초점을 맞추지 않는 것으로 보일 수 있다는 이해관계자들의 우려를 해소한다.
- BCZ37 IASB가 '불분명하게 함'이라는 단어를 중요성의 정의에 포함하고 이를 더욱 명확히 한다고 해서 강행 규정화 하려는 의도는 아니었다. IASB는 기업들이 재무제표에 중요하지 않은 정보를 공시하는 것이나 필요한 수준으로 정보와 설명을 포함하는 것을 금지하지 않는다. 예를 들면, IASB가 '불분명하게 하다'라는 단어를 추가한다고 해서 기업이 해당 감독기구에서 요구하는 정보를 제공하지 못하게 하거나 기업이 재무제표에서 정보를 구성하고 전달하

는 방법을 규정하려는 의도가 아니었다. 오히려 IASB의 의도는 다음과 같다.

- (1) '중요하지 않은 정보로 중요한 정보가 가려져서 불분명하게 하거나, 다른 성격이나 기능을 가진 중요한 항목들을 통합함으로써 재무제표의 이해가능성을 저하시키지 말아야 한다'는 IAS 1에 포함된 요구사항을 지지한다.
- (2) 기업과 그 밖의 이해관계자가 재무제표의 주요 이용자 입장에서 중요한 정보를 누락하거나 잘못 기재하는 것과 비슷한 영향을 주는 정도로 중요한 정보가 중요하지 않은 정보에 가려지는 상황을 피할 수 있도록 돕는다.

그 밖의 개정사항

- BCZ38 IAS 1(현재 IFRS 18)에서 개정된 중요성의 정의는 개념체계의 중요성의 정의에 기초하는 바, 개념체계와 IFRS 기준서 사이의 명확성과 일관성을 개선하기 위하여 개념체계의 정의를 일부 수정하였다. 그러나 개념체계의 정의에서는 '재무제표'가 아니라 '재무보고서'를 계속 언급한다.
- BCZ39 IASB는 개정된 중요성의 정의와 일치하도록 중요성 실무서(Materiality Practice Statement)도 개정하였다. '중요하지 않다(immaterial)'와 '중요한 것은 아니다(not material)'라는 용어는 뜻이 같다고 IASB가 결론내렸기 때문에 중요성 실무서에서 계속 두 용어를 모두 언급한다.
- BCZ40 문단 BCZ33에서 설명하는 바와 같이, 이 개정 내용은 개념체계와 IAS 1의 기존 지침을 포괄하는 것이며 IFRS 기준서의 기존 요구사항을 실질적으로 바꾸는 것은 아니다. 이러한 이유로 IASB는 중요성 실무서의 지침과 개념체계는 이 개정의 영향을 받지 않을 것이라고 결론내렸다.

BCZ41 개정 내용은 기존 지침에 기초하기 때문에 실질적인 변경으로 보지 않는다. 따라서 IASB는 중요성의 정의가 인용되거나 직접 참조되는 경우에 그러한 중요성의 정의를 갱신하는 것 외에는 IFRS 기준서의 그 밖의 요구사항을 개정할 필요가 없다고 결론내렸다.

BCZ42 IASB는 IFRS 기준서에서 '경제적인 의사결정'을 '의사결정'으로, '이용자'를 '재무제표의 주요 이용자'로 모두 바꿀 필요는 없다고도 결정하였다. IASB는 개념체계 프로젝트에서 다음 내용을 명확히 하였다.

- (1) '주요 이용자'와 '이용자'라는 용어는 같은 의미로 해석하도록 하고, 둘 다 그들이 필요한 재무정보의 많은 부분을 일반목적 재무보고서에 의존해야 하는 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자를 의미한다(개념체계 문단 1.5 각주 참조).
- (2) '의사결정'과 '경제적 의사결정'이라는 용어는 같은 의미로 해석되도록 한다.

예상되는 개정의 영향

BCZ43 IASB의 견해에 따르면, 개정 내용은 다음을 통하여 중요성의 정의에 대한 이해도를 향상시킬 것이다.

- (1) 정의가 서로 달라 생길 수 있는 잠재적 혼란을 피하기 위해 IFRS 기준서의 정의와 개념체계의 표현을 일치시켰다.
- (2) 더 명료하게 하고 명확하게 적용할 수 있도록 IAS 1(현재 IFRS 18)의 보충적인 요구사항을 중요성의 정의에 포함하였다.
- (3) '중요성'의 정의와 함께 그 정의에 대한 기존 지침을 한 곳에서 제공하였다.

BCZ44 IASB는 다음과 같은 이유로 개정 내용이 기존 규정을 실질적으로 바꾸지는 않는다고 결론내렸다.

- (1) 중요성의 정의를 다음과 같이 개선하였다.
 - (가) IAS 1과 IAS 8의 기존 정의와 비슷하지만 더 명확한 개념체계의 표현을 기초로 한다(문단 BCZ30, BCZ33(2) 참조).
 - (나) IAS 1에 이미 존재하는 표현을 포함한다(문단 BCZ33(1)·(3)·(4) 참조).
 - (2) '이용자'가 주요 이용자임을 명확히 하고, 그들의 특성에 대한 기술은 개념체계에서 가져왔다.
 - (3) '정보를 불분명하게 함'을 포함하여 중요한 정보를 불분명하게 하여 재무제표의 이해가능성을 저하하지 말아야 한다고 정하는 IAS 1의 기존 요구사항을 반영하였다. 이 개정 내용에 따라 정보가 중요한지에 대한 기업의 결정이 실질적으로 바뀌지는 않을 것으로 예상된다. 정보를 누락하거나 잘못 기재하는 것이 이용자의 의사결정에 영향을 주지 않는 경우에는 같은 정보를 불분명하게 하는 것도 이용자의 의사결정에 영향을 주지 않을 것이기 때문이다.
- 따라서 IASB는 개정된 정의의 영향은 기업이 중요성 판단을 더 잘 하도록 도움을 줄 것이라고 예상한다.

주요 재무제표와 주식의 역할(문단 15~24, B6~B9)

BC45 재무제표의 목적(문단 BC17에서 논의됨)을 달성하기 위해, 기업은 주요 재무제표의 역할과 주식의 역할을 적용하여 요약된 정보를 주요 재무제표에 제시하고 보다 자세한 정보를 주식에 공시한다. IASB는 개념체계, 검토의견, 재무제표이용자가 재무제표의 정보를 사용하는 방식에 대한 연구에 기초하여, IFRS 18에서 정하는 주요 재무제표와 주식의 역할에 대한 기술을 개발하였다. 검토의견과 연구에 따르면, 재무제표이용자는 주식에 공시된 정보보다 주요 재무제표에 표시된 정보에 더 많은 주의를 기울이며 이를 더 자주 사용하는 것으로 나타났다. 이는 다음과 같은 이유 때문이다.

- (1) 주요 재무제표는 기업의 재무성과, 재무상태, 현금흐름, 자본변동에 대한 개요를 제공한다.
- (2) 주요 재무제표는 주식보다 더 구조화되어 있으며 기업 간 비교를 더 쉽게 할 수 있다.
- (3) 주요 재무제표는 재무제표이용자가 추가적인 정보를 찾고자 할 수 있는 항목이나 영역을 식별하는 데 사용할 수 있다.

BC46 IASB는 기업이 정보를 주요 재무제표에 표시할지 또는 주식에 공시할지를 판단하는 데 도움이 되도록 주요 재무제표와 주식의 역할을 개발하였다. 이러한 기술은 미래에 IASB가 IFRS에서 새로운 또는 개정된 표시와 공시 요구사항을 개발할 때에도 도움이 될 것이다.

BC47 주요 재무제표의 역할은 보고기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대한 구조화된 요약정보를 제공하는 것으로, 이는 다음과 같은 부분에서 유용하다.

- (1) 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 이해 가능한 개요를 획득
- (2) 기업 간 비교, 동일한 기업에 대한 보고기간 간 비교
- (3) 재무제표이용자가 주식에서 추가 정보를 찾고 싶어 할 수 있는 항목이나 영역을 식별

BC48 주식의 역할은 다음을 위해 필요한 중요한 정보를 제공하는 것이다.

- (1) 재무제표이용자가 주요 재무제표에 표시된 별도표시항목을 이해할 수 있도록 한다.
- (2) 재무제표의 목적이 달성되도록 추가 정보를 제공하여 주요 재무제표를 보완한다.

BC49 문단 BC47에서 주요 재무제표의 역할은 '유용한 구조화된 요약정보'라고 언급된다. 각각의 주요 재무제표는 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 때문에, 이러한 재무제표에 표시된 정보는 주식에 공시된 정보보다 더 부각된다. 그러나 더 부각된다고 해서 주식에 공시된 정보가 주요 재무제표에 표시된 정보에 비해 부차적이거나 덜 중요하다는 것을 의미하지는 않는다. 주식은 디지털 보고와 서면보고 모두에서 주요 재무제표와는 다른 역할을 한다(문단 BC62~BC63 참조). 이러한 각각의 역할을 이해하는 것은 재무제표에서 정보를 어디에 제공할지 결정하는 데 도움이 된다.

주요 재무제표에 표시되거나 주식에 공시되는 정보

BCZ50 IASB는 IFRS에 의하여 명시적으로 요구되는 공시에도 중요성이 적용된다는 것을 강조하기 위해 IAS 1을 개정하였다. 또 중요성이 재무제표에서 정보를 제외하는 것에 대한 결정에만 적용되는 것이 아니라는 것을 강조하기 위해, IASB는 중요성이 재무제표에 추가 정보를 포함할 것인지에 대한 결정에도 적용된다고 IAS 1에 이미 기술된 개념을 반복 설명하도록 개정하였다. 따라서 IFRS 회계기준의 특정 요구사항을 준수하는 것만으로는 재무제표이용자가 특정 거래, 그 밖의 사건, 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 이해하는 데 충분하지 않은 경우에는 추가 공시를 해야 한다(IFRS 18 문단 20에 유지됨).

BCZ51 IASB는 IAS 1에서 '중요한'의 정의(현재 IFRS 18 부록 A, 문단 B1~B5에 위치)를 언급하며, 어떠한 항목의 누락이나 왜곡표시가 개별적으로 또는 집합적으로 경제적 의사결정에 영향을 미칠 수 있을 경우 그 항목의 누락이나 왜곡표시가 중요하다는 것을 논의한다는 점에 주목하였다. IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 19)을 개정하여 공시에 의하여 제공되는 정보가 개별적으로 또는 집합적으로 중요하지 않다면 특정 공시를 제공할 필요가 없다는 점을

언급하는 방안을 고려하였다. 그러나 IASB는 그러한 변경을 하지 않기로 결정하였다. 왜냐하면, 중요한의 정의가 이미 개별적, 집합적 평가의 개념을 반영하고 있으므로, IFRS 18의 문단 19에서 '중요한'이란 용어를 언급하는 것으로 이 개념을 반영하기에 충분하기 때문이다.

BC52 일부 이해관계자들은 정보가 중요한지를 기업이 판단할 때 그 판단이 주요 재무제표에 정보를 제공할지 또는 주석에 정보를 제공할지를 결정하는 방식에 어떤 영향을 미치는지 고려할 것을 IASB에 제안하였다.

BC53 중요성에 관한 요구사항은 기업의 재무제표에 정보를 표시하거나 공시하는 모든 요구사항에 동일하게 적용된다. 정보는 중요해서 재무제표의 목적에 기여하기 위해 제공되거나, 중요하지 않아서 제공될 필요가 없거나 둘 중 하나이다. 즉, 중요성 요구사항은 기업이 정보를 제공해야 하는지 여부를 정하지만, 재무제표의 어디에서 정보를 제공해야 하는지는 정하지 않는다.

BC54 모든 중요한 정보가 주요 재무제표에 표시될 수 없음을 명확히 하기 위하여, IASB는 주요 재무제표의 역할을 기술할 때 '이해가능성'이라는 질적 특성에 대한 언급을 포함하였다(개념체계 문단 2.34~2.36 참조). 주요 재무제표의 역할에는 기업의 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대해 이해하기 쉬운 개요를 얻는 데 유용한 정보를 표시하는 것이 포함된다. 많은 수익과 비용 항목을 별도표시항목으로 표시함으로써 주요 재무제표가 복잡해 질 수 있으며, 이는 재무제표이용자가 기업의 수익과 비용에 대한 개요를 얻고 이해하는 것을 어렵게 만들 수 있다. 이해가능한 개요를 제공하는 정보는 기업의 구체적인 사실과 상황에 따라 결정된다.

BC55 주요 재무제표의 역할의 모든 측면은 개별 항목을 주요 재무제표에 별도표시항목으로 표시할지를 결정하는 데 도움이 된다. 예를 들어, 보고기간 동안에 주요 구조조정을 수행한다면, 구조조정에 대한 정보가 중요하다고 결론내릴 수 있다. 손익계산서에 구조조정비용을 별도표시항목으로 표시할 것인지를 결정하기 위해, 그렇게 하는 것이 유용한 구조화된 요약정보에 기여하는지를 고려할 것이다. 유용한 구조화된 요약정보에 기여하려면, 그 정보는 재무제표이용자가 다음을 하는 데 도움을 줄 필요가 있다.

- (1) 해당 기간의 기업의 비용에 대해 이해가능한 개요를 얻는다. 예를 들어, 구조조정비용을 별도로 표시하면 재무제표이용자가 해당 기간의 총영업비용의 증가를 이해하는 데 도움이 될 수 있을 것이다.
- (2) 기업 간에 또는 보고기간 간에 비교한다. 예를 들어, 구조조정비용은 지속성이 부족하기 때문에 다른 비용과 분리하여 표시하면 전기에 표시된 다른 별도표시항목들의 금액과 더 비교가 가능해지고 다른 기업들이 표시한 금액과도 더 비교가능해질 수 있다. 이를 통해 재무제표이용자가 추세 분석을 할 수 있도록 도울 수 있다.
- (3) 재무제표이용자가 주식에서 추가 정보를 찾고 싶어 할 수 있는 항목이나 영역을 식별한다. 예를 들어, 구조조정비용에 대한 추가 정보가 주식에 공시될 때, 이러한 비용을 별도로 표시하는 것(구조조정에 대한 다른 중요한 정보를 공시하는 관련 주식에의 상호참조 포함)은 이용자의 주의를 끌 수 있다.

주요 재무제표에 표시된 정보

BC56 일부 IFRS 기준서에는 주요 재무제표에 대한 표시 요구사항이 포함되어 있다. 일부의 경우에는 이러한 요구사항을 적용하면 주요 재무제표가 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는지를 기업이 평가해야 한다고 IASB는 결론내렸다. 그 밖의 경우에는 이러한 평

가를 수행할 필요가 없다. 왜냐하면 주요 재무제표에서 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 위해서 요구사항을 적용하는 것이 항상 필요하기 때문이다. 예를 들어 기업의 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 위해서, IFRS 18 문단 69에 따라 손익계산서에 표시하도록 요구하는 합계와 중간합계 및 수익과 비용의 범주별 분류가 항상 필요할 것이다. 따라서 수익과 비용을 범주별로 분류하고 요구되는 중간합계를 표시하면 유용한 구조화된 요약정보를 제공하게 되는지를 평가할 필요가 없다.

BC57 IFRS 18 및 그 밖의 IFRS 기준서는 재무성과표(문단 BC236~BC239 참조)와 재무상태표(문단 BC313~BC315 참조)에 별도표시항목을 표시하는 요구사항을 정한다. IASB는 유용한 구조화된 요약 정보를 제공하는 데 필요하지 않다면, 그러한 별도표시항목을 주요 재무제표에 표시할 필요가 없다고 결론내렸다. 이는 IFRS 회계기준에서 그러한 별도표시항목들을 필수 또는 최소 요구사항으로 기술하는 경우에도 해당된다. 왜냐하면, 그러한 항목들을 표시하는 것이 주요 재무제표가 유용한 구조화된 요약정보를 제공하지 못하는 상황이 있을 수 있기 때문이다.

BC58 IFRS 기준서가 요구하는 별도표시항목을 표시하지 않는 경우, 해당 항목이 중요하다면 주석에 그 항목을 공시해야 한다. 예를 들어 IFRS 9 ‘금융상품’에 따라 결정된 손상차손을 표시하는 것이 기업의 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 데 필요하지 않다고 결론내린 경우, 이러한 손실을 주석에 공시함으로써 중요한 정보를 제공하게 된다면 이를 주석에 공시해야 한다.

BC59 IFRS 18은 또한 주요 재무제표가 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 위해 그러한 표시가 필요하다면, 추가적인 중간합계와 별도표시항목을 표시하도록 규정하고 있다.

BC60 이해관계자들은 IFRS 기준서에 명시되어 있지 않음에도 그러한 추가적인 중간합계를 표시하는 것에 대한 우려를 IASB에 알려주었다. 이러한 이해관계자들은 일부 추가적인 중간합계가 오해의 소지가 있을 수 있다고 말하였다. 따라서 IASB는 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 위해 표시하는 추가적인 별도표시항목 및 중간합계는 다음과 같아야 한다고 결정하였다.

- (1) IFRS 회계기준에 따라 인식하고 측정한 금액으로 구성된다.
- (2) 재무제표 구조와 양립가능하다.
- (3) 매 기간마다 일관성을 유지한다.
- (4) IFRS 회계기준에서 요구하는 합계와 중간합계보다 더 부각되어 표시되어서는 안 된다.

BC61 문단 BC59~BC60에서 논의된 추가적인 별도표시항목 및 중간합계에 대한 요구사항은 IAS 1에서 IAS 8로 이전된 공정한 표시에 대한 요구사항을 보완한다.

디지털 보고

BC62 일부 이해관계자들은 디지털 방식으로 재무정보에 접근하는 상황에서 주요 재무제표의 역할에 의문을 제기하였다. IASB는 주요 재무제표의 역할에 따라 기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 것이 디지털 방식으로 접근하는 정보의 개별 항목을 이해할 수 있는 맥락을 제공한다고 결론내렸다. 예를 들어, 항목들이 디지털 보고 목적을 위해 태그(tag)로 표시되는 경우에는 다음과 같다.

- (1) 영업손익은 영업 범주로 분류된 모든 수익과 비용을 포함하는 손익계산서의 중간합계로 식별된다.
- (2) 영업비용의 특정 항목은 영업손익에 포함되는 것으로 식별될 것이다.

BC63 IASB는 기업이 인식한 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 현금흐름에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 것이 서면정보뿐만 아니라 디지털 방식으로 접근하는 정보에도 중요하다고 결론지었다.

비교정보(문단 31~40, B13~B15)

가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표(문단 37~40)

BCZ64 2006년의 공개초안에서는 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표를 전체 재무제표의 일부로서 표시하도록 제안하였다. 이 재무상태표는 투자자와 채권자에게 당기 보고기간 동안의 기업의 재무성과에 대한 정보를 평가하는 기준을 제공한다. 그러나 많은 의견제출자들은 그러한 요구사항이 불필요하게 재무제표의 공시를 증가시키거나 실무적으로 불가능하고, 과도하고 많은 비용이 드는 것에 대한 우려를 표시하였다.

BCZ65 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표를 추가함으로써 2006년 공개초안에서는 기업이 세 개의 재무상태표와 각각 두 개씩의 그 밖의 보고서를 표시할 것을 제안하였다. IASB는 과거기간의 재무제표가 재무분석을 위해 손쉽게 이용가능한 점을 고려하여, 재무제표가 IAS 8에서 정의된 바와 같이 소급적용이나 소급재작성으로 영향을 받거나 또는 재분류가 이루어진 경우를 제외하고, 두 개의 재무상태표만을 요구하기로 결정하였다. 그러한 예외적인 상황에서는 세 개의 재무상태표가 요구된다.

비교정보 요구사항의 명확화(문단 37~40, B14~B15)

개시 재무상태표

BCZ66 IASB는 연차개선 2009-2011 주기(2012년 5월 공표)에서 개시 재무상태표의 적합한 일자를 명확하게 해달라는 요청을 다루었다. IASB는 적합한 개시 재무상태표일이 전기 초라는 것을 명확히 하기 위해, 회계정책 변경, 소급재작성 또는 소급재분류의 경우에 표시되는 가장 이른 기간의 개시 재무상태표의 표시와 관련된 IAS 1의 요구사항을 개정하기로 결정하였다.

BCZ67 또한, IASB는 개시 재무상태표에 관련된 주식표시가 더 이상 요구되지 않도록 과거의 요구사항을 변경하기로 결정하였다. IASB가 이와 같이 부담을 경감하기로 결정한 것은 기업이 IAS 8에 따라 회계정책을 변경하거나 소급하여 재작성 또는 재분류하는 상황이 제한적이고 특수하며 한정적이라는 사실에 근거하였다. 그러나 기업이 추가 재무제표(즉, 자발적으로 작성하는 경우)를 제공하기로 하는 상황은 더 일반적으로 보여질 수 있고 다양한 이유로 인해 발생할 수 있다. 따라서 추가 재무제표를 자발적으로 제공하는 경우에는 이러한 경감 규정을 적용할 수 없다.

BCZ68 IASB는 개시 재무상태표가 유용한 정보를 제공하고 이에 따라 개시 재무상태표가 요구되는 시점을 명확하게 하기 위하여, IFRS 18의 문단 37(1)에 지침을 추가하였다. IFRS 18의 문단 37(2)는 문단 37(1)의 지침을 적용할 때 중요성 개념이 고려되어야 한다는 점을 상기시킨다. IASB는 회계정책을 변경하고 소급하여 재무제표를 재작성하는 경우, 기업은 여전히 IAS 8이 요구하는 정보를 공시해야 한다는 점에 주목하였다.

추가 비교정보

BCZ69 IASB는 연차개선 2009-2011 주기(2012년 5월 공표)에서 비교정보의 제공에 대한 요구사항을 명확하게 해달라는 요청을 다루었다.

특히, IASB는 최소 비교정보 요구사항에 추가하여 재무제표를 제공할 때(즉, 추가 비교정보), 전체 재무제표를 표시해야 하는지를 고려해 달라는 요청을 받았다. 이러한 요청에 대응하여 IASB는 최소 요구사항에 추가되는 기간에는 추가 재무제표가 전체 재무제표의 형식으로 표시될 필요가 없음을 명확히 하기로 결정하였다. 또한, IASB는 추가 비교정보가 다음과 같은 사항을 포함할 수도 있다고 보았다.

- (1) 전체 재무제표 안에 포함된 정보 이외에 자발적으로 표시되는 정보
- (2) IFRS 기준서에서는 요구하지 않지만, 법률이나 그 밖의 규정에서 요구하는 비교정보

BCZ70 IASB는 IFRS 회계기준에서 요구하지 않는 추가 비교정보를 제공할 때, 이러한 정보는 IFRS 기준서에 따라 표시하고, 해당 추가 정보에 대한 비교정보를 관련 주석에 제시해야 한다는 점을 명확히 하기 위하여 IAS 1을 개정하기로 결정하였다(현재 IFRS 18의 문단 B14~B15). IASB는 기업이 제공하는 추가 정보가 균형있고 공정하게 표시된 재무제표를 만들 수 있도록 하기 위해서 IFRS 18의 문단 B14에 따라 추가 정보에 대한 완전한 주석을 요구할 필요가 있다고 결정하였다.

통합과 세분화

통합과 세분화의 원칙(문단 41~43, B16~B26)

BC71 IASB는 재무제표 항목의 통합과 세분화에 대한 원칙을 정하기로 결정하였다. IASB는 재무제표이용자들로부터 재무제표에 적절히 통합되거나 세분화된 정보가 항상 포함되지는 않는다는 의견에 대응하여 이러한 원칙과 그 밖의 요구사항을 개발하였다. 예를 들어, 주석에 큰 금액의 '기타' 비용을 공시하면서 해당 비용 항목이

무엇을 포함하는지 이해할 수 있는 정보를 제공하지 않을 수 있다. 반면에, 때로는 너무 상세한 정보를 공시하여 중요한 정보를 불분명하게 할 수도 있다.

BC72 IASB는 개념체계에 있는 분류 및 통합에 대한 기술로부터 통합과 세분화의 원칙을 개발하였다. 이러한 기술은 항목을 분류하고 통합하는 조건으로 공유되는 특성을 인식한다. 예를 들어, 공유하는 특성을 가진 항목을 통합하면 대량의 정보를 이해하기 쉽게 만들 수 있다. 마찬가지로, 서로 다른 특성을 가진 항목을 세분화하면 중요한 정보를 제공한다.

BC73 정보를 통합하고 세분화할 때, 세부 사항을 불충분하게 제공하여 유용한 정보를 누락하지 않도록 하고, 너무 상세해서 정보를 불분명하게 하지 않도록 해야 한다. 예를 들어, 기업의 총자산, 총부채, 총자본, 총수익, 총비용, 총현금흐름은 기업의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 대한 정보를 일부 제공하지만, 그 자체로는 너무 통합되어 있어 유용하지 않을 수 있다. 반대로, 개별 거래나 그 밖의 사건에 대한 세분화된 정보는 상세한 정보를 제공하지만, 너무 상세하여 중요한 정보를 불분명하게 할 수 있다. 따라서 유용한 정보를 제공하기 위해 얼마나 상세해야 하는지를 판단하여 결정해야 한다.

BC74 IASB는 통합과 세분화의 원칙을 적용하는 데 도움이 되도록, 다음 사항에 대한 적용지침을 제공하기로 결정하였다.

- (1) 정보를 통합할지 세분화할지 결정하는 과정
- (2) 통합과 세분화의 기준
- (3) 표시되거나 공시되는 항목에 대한 기술
- (4) 항목들이 다른 특성을 가지고 있는지 평가할 때 고려하는 자산, 부채, 자본, 수익과 비용의 특성

BC75 IASB는 유사한 항목들을 중요한 유형별로 구분하여 표시하도록 하는 요구사항을 포함하는 IAS 1의 통합과 세분화에 대한 요구사항을 IFRS 18의 통합과 세분화 원칙으로 대체하였다. '항목의 중요한 유형' 개념은 특성을 기반으로 항목을 통합하고 세분화하는 요구사항과 주요 재무제표와 주식의 역할에 대한 지침으로 대체되었다. 이는 기업이 주요 재무제표에 표시할 별도표시항목과 주식에 공시할 항목을 결정하는 데 도움이 되도록 하기 위함이다(문단 BCZ50~BC55 참조). IASB는 일반적으로 기업이 이전에 '항목의 중요한 유형'으로 결정한 별도표시항목들이 유용한 구조화된 요약정보에 기여할 것이라고 결론내릴 것으로 예상한다. '항목의 중요한 유형'에 대한 IAS 1의 요구사항을 대체한다고 해서 항목의 유형과 관련된 요구사항을 포함하는 다른 IFRS 기준서의 요구사항이 변경되지는 않는다.

통합과 세분화의 기준(문단 B19~B23)

BC76 일부 이해관계자들은 의무적인 정량적 임계치와 같은 구체적인 세분화 임계치를 제안하였다. 그러나 IASB는 모든 기업이 적용할 수 있는 임계치를 만드는 것은 실현가능하지 않을 것이라고 결론 내렸다. 그러한 임계치는 중요한 정보의 정의와 상충될 수 있고, 기업의 중요성 판단에 정성적 평가를 포함해야 한다는 요구사항과 상충될 수도 있다.

항목에 대한 기술(문단 B24~B26)

BC77 IASB는 재무제표에 표시되거나 주식에 공시되는 항목의 기술과 관련된 요구사항을 개발하였는데, 이는 어떤 경우에는 사용된 기술이 항상 완전하지는 않다는 의견에 따른 것이다. 예를 들어, 일부 기업은 '비경상적인' 수익 또는 비용 항목에 대한 정보를 제공

하지만, 이러한 항목을 왜 '비정상적'이라고 간주하는지는 설명하지 않는다.

BC78 IASB는 표시하거나 공시하는 항목에 대해 그 항목의 특성을 충실하게 나타내는 방식으로 기술할 것을 명시적으로 요구하기로 결정하였다. 충실한 표현을 달성하기 위해 기업은 재무제표이용자가 그 항목을 이해하는 데 필요한 기술과 설명을 제공한다. 예를 들어, 기업이 수익이나 비용의 일부 항목을 '비정상적'이라고 기술한다면, '비정상적'에 대해 기업이 내린 정의를 설명할 것이다.

BC79 재무제표이용자들은 '기타'라는 명칭에 대해 우려를 제기하였다. 예를 들어, '기타 비용'이라는 명칭으로 큰 금액을 표시하거나 공시하면서 해당 비용에 무엇이 포함되어 있는지에 대한 정보를 제공하지 않을 수 있다. 그러한 통합 금액에 '기타'라는 명칭을 사용하는 것은 도움이 되지 않는 경우가 많다. IASB는 기업이 보다 유용한 정보를 제공할 수 있도록 '기타'보다 더 유용한 명칭을 결정하는 데 도움이 되는 IFRS 18 문단 B25~B26의 적용지침을 개발하였다.

BC80 때때로 기업은 서로 다른 특성을 가진 중요하지 않은 항목들을 통합할 수 있다. 개별적으로는 중요하지 않은 항목들로 구성되더라도 누적하게 되면 그 항목의 금액이 클 수 있다. 만약 그 결과 재무제표이용자가 합리적으로 의문을 가질 정도로 금액이 충분히 크다면, 그러한 의문을 해소하는 추가 정보는 중요한 정보이다. IASB는 이러한 상황에서 기업이 공시할 수 있는 정보 유형의 예시를 IFRS 18에 포함하기로 결정하였다.

손익계산서

손익계산서의 구조(문단 46~74, B29~B76)

- BC81 IAS 1에서는 당기순손익을 표시하도록 요구했지만 다른 명시적인 중간합계의 표시를 요구하지 않았다. IAS 1에 명시적인 요구사항이 없었기 때문에 재무보고의 다양성이 발생하였고, 이로 인해 재무제표이용자가 손익계산서에 표시되는 정보를 이해하고 기업 간의 정보를 비교하는 데 어려움을 겪었다. 이에 대응하여 IASB는 손익계산서에 표시되는 정보의 비교가능성과 이해가능성을 향상시키기 위해 손익계산서의 구조에 대한 새로운 요구사항을 개발하였다.
- BC82 IASB는 당기순손익에 포함된 수익과 비용을 다음과 같이 세 가지 범주로 분류할 것을 요구하기로 결정하였다(법인세 또는 중단영업과 관련된 수익과 비용은 제외).
- (1) 영업(문단BC88~BC102)
 - (2) 투자(문단 BC103~BC147)
 - (3) 재무(문단 BC148~BC199)
- BC83 IASB는 또한 중단영업과 관련된 수익과 비용을 중단영업 범주로, 그리고 법인세와 관련된 수익과 비용을 법인세비용 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 중단영업과 법인세에서 발생하는 수익과 비용을 이러한 범주로 분류하게 되면 IFRS 5 '매각예정비유동자산과 중단영업'과 IAS 12 '법인세'의 표시에 대한 요구사항을 준수하게 될 것이라고 결론지었다. 이러한 범주들로 분류된 수익과 비용은 영업, 투자, 재무 범주로 분류되지 않는다. 이러한 범주들 때문에 중간합계가 요구되는 것은 아니지만, 일반적으로는 기업은 적용가능한 경우 법인세전 이익과 중단영업전 이익을 중간합계로 표시한다.

- BC84 IASB는 또한 두 개의 추가적인 중간합계를 손익계산서에 표시할 것을 요구하기로 결정하였다(문단 BC189에서 논의된 상황에서는 제외됨). 이러한 두 개의 중간합계는 다음과 같다.
- (1) 영업손익(문단 BC88~BC102 참조)
 - (2) 재무손익및법인세비용차감전손익(문단 BC148~BC152 참조)
- BC85 문단 BC82에서 논의된 요구사항을 개발할 때, IASB는 다음과 같은 구체적인 요구사항을 고려하였다.
- (1) 특정한 주된 사업활동을 하는 기업의 수익과 비용의 분류(문단 BC94~BC102, BC121~BC128, BC136~BC141, BC145~BC147, BC180~BC191 참조)
 - (2) 제거 및 자산과 부채의 분류변경에 대한 수익과 비용의 분류(문단 BC200~BC206 참조)
 - (3) 외환차이의 분류(문단 BC207~BC219 참조)
 - (4) IAS 29 '초인플레이션 경제에서의 재무보고'를 적용하여 인식된 순화폐성 포지션의 손익 분류(문단 BC220~BC222)
 - (5) 파생상품 및 지정된 위험회피수단의 손익 분류(문단 BC223~BC235)
- BC86 손익계산서의 구조에 대한 요구사항을 개발할 때 IASB는 재무제표이용자의 정보수요에 중점을 두었다. 재무제표이용자는 각 주요 재무제표와 관련하여 다양한 정보수요를 가지고 있으며, 이에 따라 분류의 목적도 다양해진다. 예를 들어, 손익계산서의 투자 범주는 IAS 7에서 정의하는 '투자활동'과 다르다. IAS 7의 분류 목적은 미래 수익을 창출할 수 있는 장기 자산에 대한 투자를 식별하는 것이다. IAS 7에서 '투자활동'의 정의에는 유형자산과 같은 영업자산에 대한 투자가 포함된다. 그러나 손익계산서에서 기업은 영업자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다(문단 BC88~BC93 참조). IFRS 18을 개발할 때 IASB는 각 재무제표의 목적과 상충되지 않는다면 손익계산서의 구조를 현금흐름표의 구

조와 일치시키는 것을 고려하였다. 그러나 IASB는 주요 재무제표 간의 일관성보다 각 주요 재무제표의 목적을 우선하였다.

BC87 일부 이해관계자는 손익계산서의 범주에 대해 다른 명칭을 사용할 것을 제안하였다(예: IAS 7에 정의된 투자활동과 구분하기 위하여 투자 범주에 대해 '비영업'과 같은 명칭을 사용하는 방안). IFRS 18은 손익계산서의 각 범주의 명칭을 부여할 것을 요구하지 않으며, 각 범주에 대해 중간합계를 표시할 것을 요구하지도 않는다. 예를 들어, 기업은 투자 범주로 분류된 모든 수익과 비용에 대한 중간합계를 표시할 필요가 없다. 따라서 IASB는 다른 명칭을 사용하더라도 손익계산서에서 투자 범주 항목들의 표시에 영향을 미치지 않을 것이라고 결론내렸다.

영업 범주와 영업손익 중간합계(문단 52, 69~70, B30~B42)

BC88 IASB는 영업손익 중간합계를 손익계산서에 표시하고 영업 범주로 분류되는 수익과 비용을 명시할 것을 요구하기로 결정하였다. IASB는 다음과 같은 내용을 언급한 재무제표 이용자 및 그 밖의 이해관계자의 의견에 대응하여 이러한 요구사항을 개발하였다.

- (1) 영업손익 중간합계를 표시하도록 요구하게 되면 이용자에게 유용한 정보를 제공할 것이다.
- (2) 영업 범주로 분류되는 수익 및 비용을 명시하면 그러한 항목의 보고 다양성을 줄이고 기업 간 비교가능성을 향상시킬 것이다.

BC89 IASB는 투자, 재무, 법인세비용 또는 중단영업 범주로 분류되지 않는 모든 수익 및 비용을 영업 범주로 분류할 것을 요구하기로 결정하였다. 따라서 영업 범주는 '기본' 범주이다. 이러한 접근법은 투자, 재무, 법인세비용, 중단영업과 관련된 수익과 비용을 제외하고 당기순손익에 포함된 모든 수익과 비용은 기업의 영업에

서 발생한다는 IASB의 견해를 반영한다. 보다 구체적인 IASB의 견해는 다음과 같다.

- (1) 기업의 영업에는 주된 사업활동이 포함되지만 이에 국한되지 않는다. 예를 들어, 지원 활동에서 발생하는 수익과 비용은 직접적으로 수익을 창출하지 않을 수 있더라도 기업이 영업과정에서 수행하는 활동에서 발생한다.
- (2) 수익과 비용은 변동성이 있는지 또는 비경상적인지와는 관계 없이 영업 범주에 포함되어야 한다. IASB는 그러한 수익과 비용이 예측가치를 가지고 있지 않을 수 있다는 점은 인정하였다. 그러나 IASB의 관점에서 예측가치는 수익이나 비용을 영업 범주에 포함할지 아니면 다른 범주에 포함할지를 결정하는 특성이 아니다. 기업의 영업은 변동성이 있을 수 있으며, 따라서 이러한 수익과 비용은 기업의 영업에서 발생한다. 더구나 변동성이 있거나 비경상적인 수익 또는 비용을 영업손익에서 제외하면 해당 기간에 기업이 영업을 수행한 결과를 충실하게 나타내지 못할 수 있다. 예를 들어, 재화나 용역을 제공하기 위해 장비를 사용하는 경우, 해당 기간에 기업이 수행한 영업의 결과를 완전하게 보여주기 위해 그 장비와 관련된 모든 수익과 비용(감가상각비와 손상차손을 포함)을 영업 범주에 포함시킬 필요가 있다. 장비를 구매하고 그 장비를 영업에서 사용하는 방법을 결정하는 영업상의 결정이 없었더라면 해당 수익과 비용은 발생하지 않았을 것이다.

BC90 IASB는 기업의 주된 사업활동 중 하나가 자산에 투자하는 것이거나 고객에게 금융을 제공하는 것인 경우, 이러한 분류접근법이 어떻게 적용되는지 고려하였다. IASB는 이러한 주된 사업활동과 관련된 수익 또는 비용을 투자 또는 재무 범주로 분류하면 기업의 영업성과에 대한 핵심 측정치를 영업 범주에서 표시하지 못할 수 있다는 점을 인정하였다. 따라서 IASB는 기업이 주된 사업활동의 하나로 자산에 투자하는 것이거나 고객에게 금융을 제공하는 것(

특정한 주된 사업활동')인 경우, 일부 수익과 비용을 투자 범주나 재무 범주 대신 영업 범주로 분류하기로 결정하였다. 그러나 이와 반대로의 적용은 할 수 없다. IASB는 주된 사업활동에서의 발생 여부에 따라 수익과 비용을 영업 범주에서 제외할 것을 요구하기 위해 영업 범주를 고안하지 않았다.

BC91 IASB는 영업손익을 기본 범주로 하는 대신, 중간합계에 포함되는 항목을 참조하여 직접적으로 정의할지도 고려했지만, 그렇게 하지 않기로 결정하였다. IASB는 다음과 같은 결론을 내렸다.

- (1) 모든 기업에 적합하고 일관되게 적용할 수 있는 '영업손익'을 직접적으로 정의하는 것이 불가능하지는 않더라도 어려운 것이다. IASB는 이전에 이러한 접근법에 따라 회계기준을 제정하려고 시도하였으나 성공하지 못하였다.
- (2) 영업손익을 직접적으로 정의하기 위해서 상당한 판단이 요구되므로, 이를 적용하기가 더 어렵고 비용이 더 많이 들 것이다. 이와 반대로, 투자 범주 또는 재무 범주로 분류되는 수익과 비용을 결정하는 데에는 보다 적은 판단이 필요할 것이다. 그러한 결정사항은 적용하기 더 간단하며, 보다 일관된 적용을 가져올 것이다.
- (3) '영업손익'을 직접적으로 정의하게 되면, 영업비용을 보다 덜 일관되게 분류하게 될 것이다. 왜냐하면 영업 범주가 기본 범주라면 포함되었을 일부 항목이 제외될 수 있기 때문이다. 예를 들어, 직접적인 정의를 사용할 때 영업비용을 기능별로 분류하여 표시하는 기업은 기능별 별도표시항목에 배분되지 않은 영업비용을 영업 범주로 분류하지 않을 것이다.

BC92 직접적인 접근법을 선호했던 대부분의 이해관계자들은 직접적인 정의가 기업의 영업손익 측정치에 더 초점을 맞춘 정보를 재무제표이용자에게 제공한다고 보았다. 이러한 이해관계자들의 견해에 따르면, 영업손익에는 비경상적이거나 변동성이 큰 수익과 비용

또는 기업의 주된 사업활동에서 발생하지 않는 수익과 비용이 포함되어서는 안 된다. 일부 이해관계자들은 문단 BC89에서 논의된 접근법보다 좁게 영업손익을 정의하는, 기업의 '핵심 이익(core earnings)' 또는 '정상 이익(normalised earnings)'을 '영업손익'의 정의에 반영할 것을 제안하였다.

- BC93 IASB는 '영업손익'에 대해 다양한 견해가 있고 그 용어가 다른 의미로 사용되어 왔다는 점을 인정하였다. 그러나 IASB는 그러한 견해들에 동의하였더라도 일관되게 적용될 수 있는 영업손익에 대한 좁은 범위의 정의는 개발하기 어려웠을 것이라고 결론내렸다. 재무제표이용자는 분석을 위한 일관된 출발점을 제공하고, 기업 간에 일반적으로 비교가능한 손익계산서의 영업손익 중간합계의 중요성을 강조하였다. IASB는 문단 BC89에서 논의된 접근법이 이러한 목적을 달성할 것이라고 예상한다. 기업은 재무성과의 측면에 대한 추가 정보를 제공하기 위하여 다른 방법을 사용할 수 있다. 여기에는 재무성과표에서 추가적인 별도표시항목이나 중간합계를 포함하거나, 추가적인 세분화 또는 경영진이 정의한 성과 측정치에 대한 정보를 공시하는 것이 포함된다. 예를 들어, 기업은 비반복적이거나 또는 비정상적인 것으로 여겨지는 비용을 제외하여 영업이익에 대해 경영진이 정의한 성과측정치에 관한 정보를 표시하거나(문단 BC325~BC390 참조), 그러한 항목에 대해 세분화된 정보를 공시함으로써(문단 BC407~BC413 참조) 기업의 영업성과 측면에 대한 정보를 공시할 수 있다.

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

- BC94 기업의 영업에는 주된 사업활동이 포함되지만 이에 국한되지는 않는다(문단 BC89~BC90 참조). IASB는 주된 사업활동으로 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 기업이 그렇지 않았을 경우에는 영업 범주에 포함되지 않았을 수익과 비용을 영업 범주에

포함시키도록 요구할지를 고려하였다. 특히, IASB는 다음과 같은 기업에 대해 이러한 요구사항을 적용할지 고려하였다.

- (1) 주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업. 문단 BC145~BC147에서 논의된 바와 같이, 투자수익은 이러한 기업들의 영업성과에 대한 중요한 지표이다. IASB는 이러한 기업이 그렇지 않았을 경우에는 투자 범주로 분류되었을 일부의 수익과 비용을, 영업 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.
- (2) 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업. 문단 BC180~BC191에서 논의된 바와 같이, 그러한 활동에서 발생하는 이자수익과 관련 이자비용과의 차이는 이러한 기업의 영업성과에 대한 중요한 지표이다. IASB는 이러한 기업이, 그렇지 않았을 경우에는 투자 범주나 재무 범주로 분류되었을 일부의 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

BC95 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 많은 기업들이 주된 사업활동으로 자산에 투자할 것이지만, 일부 기업은 오직 하나의 특정한 주된 사업활동을 가질 수도 있다. IASB는 기업들이 자산에 대한 투자나 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지를 평가하는 데 도움을 주기 위하여 적용지침을 제공하기로 결정하였다.

BC96 IASB는 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동에 해당하는지의 여부는 단지 주장이 아니라 사실에 관한 사항임을 명시하기로 결정하였다. 따라서 기업은 증거에 기반하여 평가한다. 기업이 영업성과의 중요한 지표로서 IFRS 18 문단 B123에 기술된 매출총이익과 유사한 중간합계를 사용한다면, 일반적으로 자산에 대한 투자나 고객에 대한 금융제공이 기업의 주된 사업활동일 가능성이 높다. 매출총이익과 유사한 중간합계가 영업성과의 중요한 지표라는 증거에는 영업성과를 외부에 설명하거나

성과를 내부적으로 관리 또는 평가하기 위하여 그러한 중간합계를 사용하는 것이 포함된다. 예를 들어, 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우 기업은 일반적으로 '순이자수익'을 영업성과의 측정치로서 의사소통하거나 관리한다.

BC97 부문에 대한 정보는 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 것이 IFRS 8 '영업부문'을 적용하는 기업의 주된 사업활동이라는 증거를 제공할 수 있다. IASB는 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 하나의 사업활동으로 구성된 보고부문이 주된 사업활동이라고 결론내렸다. 왜냐하면 해당 영업부문의 성과가 기업의 영업성과에 대한 중요한 지표이기 때문이다. 하나의 사업활동으로 구성되는 영업부문의 사업활동은, 해당 영업부문의 성과가 기업의 영업성과에 대한 중요한 지표라면 주된 사업활동이 될 수 있다. 예를 들어, 보고부문이 둘 이상의 영업부문으로 구성되어 있고 영업 부문 중 하나가 하나의 주된 사업활동으로 구성되는 경우, 기업은 해당 보고 부문에 포함된 사업활동이 주된 사업활동이라고 판단할 수 있다.

BC98 IASB는 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 것이 보고 기업 수준에서 주된 사업활동인지 여부를 평가하도록 요구하기로 결정하였다. 연결실체의 평가 결과와 해당 연결실체 내 종속기업의 평가 결과는 다를 수 있다. 예를 들어, 연결실체는 그렇지 않음에도 불구하고 종속기업은 주된 사업활동으로 투자를 할 수 있다. 그 결과 종속기업의 손익계산서에서 수익 및 비용의 분류가 연결실체의 분류와 다를 수 있다. IASB는 연결실체와 종속기업 간의 분류 차이가 (분류 차이가 발생할 때) 주된 사업활동에 대한 차이를 적절히 반영한다고 결정하였다. IASB는 각 보고기업의 주된 사업활동을 적절히 반영하는 것이 연결조정을 하기 위해 발생할 수 있는 비용보다 더 중요하다고 결론내렸다.

- BC99 지배기업이 별도재무제표와 연결재무제표를 작성하는 경우에도 유사한 고려사항이 적용된다. 예를 들어, 연결실체와 종속기업은 각각 보고기업이 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공한다고 결론내릴 수 있다. 그러나 지배기업은 별도재무제표의 목적에 따라 다른 결론에 이를 수 있다. 예를 들어, 지배기업은 지주회사이고 종속기업만 고객에게 금융을 제공할 수 있다.
- BC100 이해관계자들은 기업이 주된 사업활동으로 자산에 투자하는지 또는 고객에게 금융을 제공하는지에 대한 정보는 특히 디지털 재무 보고서에서 재무제표이용자가 기업의 손익계산서의 구조를 이해하는 데 도움을 줄 것이라고 언급하였다. 따라서 IASB는 기업이 주된 사업활동으로 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 경우 해당 사실을 공시해야 한다고 결정하였다. 자산에 투자하거나 고객에게 금융을 제공하는 주된 사업활동만이 손익계산서의 구조에 영향을 미칠 것이다. 따라서 이 공시 요구사항은 기업의 영업과 주요 활동의 내용에 대한 기술을 공시해야 하는 IFRS 18 문단 116(2)의 요구사항과는 별개이며, 그 문단은 기업의 활동에 대해 다른 정보를 제공한다.
- BC101 기업은 사실과 상황에 기초하여, 주된 사업활동으로 자산에 투자하거나 고객에게 자금을 제공하는지 평가한다. 이러한 사실과 상황이 변경되면 기업은 주된 사업활동을 재평가하고 사실과 상황이 변경된 날부터 주된 사업활동의 변경을 반영한다. IASB는 기업이 평가 변경에 따라 수익과 비용을 전진적으로 분류하여 표시하고, 변경 전에 표시된 금액을 재분류하지 않는다고 결정하였다. 예를 들어, 당기 보고기간이 시작될 때 기업의 평가가 변경되더라도 과거 보고기간에 대한 평가는 변경되지 않는다.
- BC102 그러나 이러한 평가가 변경되면 재무제표이용자가 영업손익의 추세를 분석하는 데 혼란을 줄 수 있다. 따라서 IASB는 해당 평가

가 변경되는 경우, 실무적으로 불가능한 경우가 아니라면 해당 사실과 변경의 영향에 관한 정보를 공시해야 한다고 결정하였다.

투자 범주(문단 53~58, B43~B49)

BC103 IFRS 18은 기업이 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않는 경우 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구사항을 정한다. IASB는 주된 사업활동으로 자산에 투자하지 않는 기업은 다음에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 결정하였다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산(문단 BC110~BC129 참조)
- (2) 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산(문단 BC130~BC132 참조)
- (3) 현금및현금성자산(문단 BC133~BC141 참조)
- (4) 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산(문단 BC142~BC147 참조)

BC104 IFRS 18은 자산 투자가 기업의 주된 사업활동인 경우, 수익과 비용을 (투자 범주 대신) 영업 범주로 분류하는 요구사항도 정한다. 이러한 요구사항은 다음에 적용된다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산(문단 BC132 참조)
- (2) 현금및현금성자산(문단 BC136~BC141 참조)
- (3) 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산(문단 BC145~BC147 참조)

BC105 재무제표이용자는 흔히 기업의 투자를 영업과 구분하여 분석한다. 투자 범주는 재무제표이용자가 주된 사업활동의 일부가 아닌 투자에서 발생하는 수익을 식별할 수 있도록 한다. 예를 들어, 일반적으로 지분상품이나 채무상품은 배당이나 이자와 같은 수익을

개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 창출한다.

BC106 IASB는 문단 BC103에 열거된 특정 자산에 대해 다음을 투자 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

- (1) 자산에서 발생하는 수익
- (2) 자산의 최초 및 후속 측정(자산 제거 포함)에서 발생하는 수익과 비용
- (3) 자산의 취득 및 처분과 직접 관련된 증분원가(예: 거래 원가와 자산 매각 부대원가)

BC107 IASB는 취득 및 처분과 직접 관련된 증분원가를 분류하는 것이 수익과 비용을 각 범주 내에서 더 일관되게 분류하도록 한다고 결론내렸다. 이러한 비용을 투자 범주로 분류하라는 특정 요구사항이 없다면, 특정 자산의 인식 및 후속 측정에 대한 다른 IFRS 기준서의 요구사항이 일관성 없는 분류를 초래할 수 있었을 것이다. 예를 들어, 어떤 경우에는 직접 관련된 거래원가가 자산의 최초 인식에 포함되고 후속적으로 투자 범주로 분류되었을 수 있다. 또 다른 경우에는 직접 관련된 거래원가가 즉시 비용으로 인식되고 영업 범주로 분류되었을 수 있다.

BC108 취득 및 처분과 직접 관련된 증분원가는 일반적으로 배분작업을 하지 않고도 식별가능한 외부원가이므로, 이러한 원가를 식별하는데에 비용이 많이 들지는 않을 것으로 예상된다. 취득 및 처분과 직접 관련된 증분원가는 IASB가 고려했지만 반대하기로 결정한 다른 접근법보다 더 좁은 범위의 비용이거나, 해당 범위의 비용은 다른 IFRS 기준서에서 적용되는 것일 것이다(문단 BC109 참조).

BC109 IASB가 고려했으나 반대하기로 결정한 다른 접근법은 다음과 같다.

- (1) 문단 BC103에 언급된 특정 자산과 직접적으로 관련된 모든 원가를 투자 범주로 분류한다. IASB는 이러한 접근법이 복잡하고 적용에 비용이 많이 든다고 결론내렸다. 예를 들어, 일부 종업원이 투자 및 다른 활동을 모두 관리하는 경우 투자 관련 원가에 종업원급여의 배분액이 포함될 수 있다.
- (2) 문단 BC103에 언급된 특정 자산과 관련된 모든 증분 원가, 즉 투자가 없었다면 발생하지 않았을 원가를 투자 범주로 분류한다. 이러한 접근법은 제삼자에게 지급하는 지속적인 투자관리 수수료와 같이 기업의 투자와 관련된 일부 비용을 투자 범주로 분류하면서, 복잡하고 비용이 많이 드는 다른 원가 배분을 피할 수 있을 것이다. 그러나 이해관계자들은 이러한 요구사항이 일관성 없는 적용을 초래할 수 있으며, 이를 해결하기 위한 적용지침을 개발하는 것이 다른 IFRS 기준서에 대한 의도하지 않은 결과를 낳을 수 있다고 언급하였다.

지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업, 비연결종속기업에 대한 투자자산

BC110 IFRS 18에서는 다음을 포함한 관계기업과 공동기업 그리고 비연결종속기업에 대한 투자에서 발생하는 모든 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구한다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업의 당기순손익에 대한 지분
- (2) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자에서 발생하는 기타 수익과 기타 비용(예: 손상차손)

BC111 IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업, 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익 및 비용의 표시 방식이 다양함을 확인하였다. 예를 들어, 일부 기업은 이러

한 투자로 인한 손익을 영업손익 내에 표시하고, 일부 기업은 영업손익 바로 아래에 표시하고, 다른 기업은 법인세비용 별도표시 항목 다음에 표시한다. 재무제표이용자의 의견은 이러한 다양성을 없애는 것이 중요하다는 점을 강조하였다. 이해관계자들은 손익계산서에 이러한 투자로 인한 수익과 비용의 위치를 명시하는 요구사항이 필요하다고 언급하였다. 이러한 요구사항은 지분법을 적용하여 회계처리한 관계기업 및 공동기업에 대한 투자를 분석할 때 재무제표이용자에게 일관된 출발점을 제공할 것이다. 재무제표이용자는 일반적으로 이러한 투자를 연결실체의 영업실적과 구분하여 분석하기 때문에 일관된 출발점이 중요하다(문단 BC114 참조).

BC112 문단 BC111에서 기술한 재무제표이용자의 요구에 대한 최선의 대응방법을 결정할 때 IASB는 다음을 고려하였다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산에서 발생하는 모든 수익과 비용을 영업 범주로 분류해야 하는지(문단 BC113~BC115 참조)
- (2) 그러한 수익과 비용이 영업 범주로 분류되지 않는 경우 어느 범주로 분류할 것인지(문단 BC116~BC120 참조)
- (3) 그러한 사항에 대한 IASB의 일반적인 결론이 특정한 주된 사업활동을 하는 기업에도 적용되는지(문단 BC121~BC128 참조)
- (4) 그러한 사항에 대한 IASB의 일반적인 결론이 별도재무제표에서 지분법을 적용하여 회계처리하는 종속기업에도 적용되는지(문단 BC129 참조)

영업 범주 외 분류

BC113 일부 이해관계자들은 관계기업 및 공동기업의 활동이 주된 사업활동에 필수적일 수 있다고 언급하였다. 예를 들어, 일부 국가와 산업에서는 기업이 관계기업 또는 공동기업을 통해 운영하는 것이 일반적이다. 일부의 경우에는 기업이 주된 사업활동으로서 관

계기업 및 공동기업에 투자할 수도 있다(문단 BC121~BC128 참조). 이러한 이유로 인해 일부 이해관계자는 이러한 경우 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류할 것을 제안하였다.

BC114 많은 재무제표이용자들은 관계기업이나 공동기업의 활동이 기업의 주된 사업활동에 필수적인지 여부와 관계없이 이러한 투자로 인한 모든 수익 및 비용을 영업 범주에서 제외해야 한다고 언급했으며, 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 지분법은 재무제표이용자가 일반적으로 별도로 분석하는 수익과 비용(금융비용과 법인세 포함)을 포함한다.
- (2) 그러한 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 것은 영업 이윤에 대한 재무제표이용자의 분석에 혼란을 줄 수 있다.
- (3) 기업은 관계기업 및 공동기업의 활동을 통제하지 않는다.

BC115 IASB는 재무제표이용자가 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산을 분석하기 위해 정보를 사용하는 방식에 부합하도록, 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업으로부터 발생한 모든 수익과 비용을 영업 범주에서 제외하도록 요구하기로 결정하였다.

투자 범주 또는 그 밖의 다른 범주로의 분류

BC116 IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업으로부터 발생하는 수익과 비용을 영업 범주에서 제외하기로 결정한 후, 다음을 요구하는 대안적인 접근법을 고려하였다.

- (1) '필수적인(integral)' 관계기업 및 공동기업과 '필수적이지 않은' 관계기업 및 공동기업을 구분한다.

- (2) ‘필수적인’ 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산에서 발생하는 손익을 ‘필수적인 관계기업 및 공동기업’ 범주로 분류하여 영업손익 중간합계 바로 아래에 표시한다.
- (3) ‘영업손익과 필수적인 관계기업 및 공동기업으로부터의 수익과 비용’의 중간합계를 표시한다.
- (4) 필수적이지 않은 관계기업 및 공동기업에 대한 투자에서 발생하는 손익을 투자 범주로 분류한다.

BC117 그러나 이해관계자들은 이러한 접근법에 대해 우려를 제기했고 IASB는 더 이상 이를 고려하지 않기로 하였다. 많은 재무제표이용자들은 필수적인 관계기업 및 공동기업과 필수적이지 않은 관계기업 및 공동기업을 구분하여 식별하는 것(문단 BC116(1)에서 기술됨)과 제안된 중간합계(문단 BC116(3)에서 기술됨)가 유용한 정보를 제공하지 못할 것이라고 언급하였다. 일부 이해관계자는 ‘필수적인’과 ‘필수적이지 않은’ 관계기업 및 공동기업을 식별하는 방법에 대한 우려도 제기하였으며, 이는 해결하기 어려운 문제였을 것이다. 이러한 이해관계자들은 ‘필수적’인과 ‘필수적이지 않은’ 관계기업 및 공동기업을 구분하여 식별하는 것이 주관적이어서 복잡성과 다양성을 초래하거나, 그러한 요구사항을 기회주의적으로 적용할 수도 있다고 언급하였다.

BC118 또한 IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산에서 발생하는 모든 수익과 비용을 별도의 ‘관계기업 및 공동기업’ 범주로 분류하여 영업손익 중간합계 바로 아래에 표시하도록 요구할지를 고려하였다. 그러나 이는 손익계산서의 구조를 복잡하게 만들 수 있기 때문에 IASB는 이 접근법을 더 고려하지 않기로 결정하였다.

BC119 문단 BC114에서 논의한 이유 때문에, 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업의 투자자산에서 발생하는 수익 및

비용을 영업손익에서 제외하기로 결정하고 나서, IASB는 대신에 이러한 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. 이 접근법은 다음과 같다.

- (1) 주된 사업활동과 밀접하게 관련되지 않은 관계기업 및 공동기업에 대한 투자는 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하며, 이는 투자 범주로 분류되는 다른 수익 및 비용과 일관된다는 점을 반영한다.
- (2) 이러한 수익과 비용을 하나의 일관된 곳에 분류하여 재무제표 이용자가 분석할 때 일관된 출발점을 가질 수 있게 한다.
- (3) 손익계산서의 구조와 관련된 요구사항을 단순화한다.
- (4) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에서 발생하는 수익 및 비용이 재무성과의 중요한 측면이 아닌 많은 기업들에게 불필요할 수 있는, 별도의 범주를 요구하지 않도록 한다.

BC120 BC119의 접근법은 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업으로부터 발생하는 수익 및 비용을 표시하는 투자 범주 내 별도표시항목의 위치를 명시하지 않는다. '투자 범주'라는 제목은 손익계산서에 표시할 필요가 없으며, 기업은 투자 범주 내에 중간합계를 추가하여 표시할 수 있다(문단 BC56~BC61 참조). 이에 따라 기업은 문단 BC116~BC118에서 언급된 접근법과 유사한 정보를 다음과 같이 전달할 수도 있다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업의 투자자산에서 발생하는 수익 및 비용을 영업손익 다음의 첫 번째 별도표시항목으로 표시하고, 영업손익 및 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자의 수익과 비용에 대한 중간합계를 추가로 표시한다.
- (2) 지분법을 적용하여 회계처리하는 일부 관계기업 및 공동기업의 투자에서 발생하는 수익 및 비용을 영업손익 바로 다음에 표시하고, '영업손익 및 지분법을 적용하여 회계처리하는 해당

관계기업 및 공동기업의 수익 및 비용'에 대한 중간합계를 표시한다. 서로 다른 특성을 가진 관계기업 및 공동기업으로부터의 수익 비용을 하나 또는 그 이상의 별도표시항목으로 세분화하여 표시하는 경우 이러한 중간합계를 표시할 수 있을 것이다.

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

- BC121 IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업손익에서 제외하는 이유는 주된 사업활동으로 그러한 투자를 하는 경우에도 적용된다고 결론내렸다(문단 BC113~BC115 참조). 따라서 IASB는 특정한 주된 사업활동을 하는 기업에 대해 지분법을 적용하여 회계처리를 한다는 이유로 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익 및 비용에 대해 다른 분류 요구사항을 개발하지는 않기로 결정하였다. 대신에 모든 기업은 이러한 투자에서 발생하는 수익과 비용을 투자범주로 분류해야 한다.
- BC122 IASB는 특정한 주된 사업활동을 하는 일부 기업이 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업으로부터 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 것을 허용할지를 고려하였다. 일부 이해관계자(예: 부동산 업계)는 일부 국가에서 사용하는 일반적인 법적 구조로 인해 이러한 투자가 지분법을 적용하여 회계처리되지만, 주된 사업활동으로서 자산 투자의 일부로 적극적으로 관리된다고 언급하였다. 이러한 이해관계자의 관점에서는 이러한 투자자산을 보유한 기업은 해당 투자자산에서 발생한 수익과 비용을 영업 범주로 분류해야 한다.

- BC123 보험업계의 일부 이해관계자는 보험계약과 연계되어 있거나 지급 여력 요건을 충족하기 위해 건전성 목적으로 보유하는 지분법 적용 관계기업 및 공동기업 투자자산에서 발생하는 수익 및 비용을 투자 범주로 분류하는 것에 대해 특히 우려를 제기하였다. 이러한 수익과 비용은 보험사의 영업 성과를 나타내는 중요한 지표인 '순재무성과'(투자수익에서 보험금융수익(비용)을 차감한 금액)의 일부이므로 보험사가 이러한 수익과 비용을 영업 범주로 분류할 것을 제안하였다. IFRS 17 '보험계약'에서는 자산의 투자수익과 보험금융수익(비용)의 관계를 공시하고 설명하도록 요구한다.
- BC124 IASB는 '순재무성과'에 보험계약부채에서 발생한 보험금융수익(비용)이 포함되지만 해당 부채를 이행하기 위해 보유한 자산에서 발생하는 관련 투자수익이 모두 포함되지는 않을 수 있으므로, 문단 BC123에서 기술된 수익과 비용을 영업 범주에서 제외하는 경우 표시 '불일치'가 발생할 수 있음을 인정하였다. 불일치의 정도는 보험사가 이러한 투자에 대해 지분법을 적용하여 회계처리하는지 또는 당기손익-공정가치로 측정하는지에 따라 달라질 수 있으며, 이는 기업별로 다를 수 있다.
- BC125 문단 BC126~BC128에서 보다 자세히 논의되고 있는 바와 같이, IAS 28 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'는 일부 기업이 관계기업 또는 공동기업에 대한 투자(또는 투자의 일부)에서 발생하는 수익과 비용을 당기손익-공정가치로 측정하도록 허용한다. 투자를 주된 사업활동으로 하는 보험사가 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산으로 인한 수익과 비용을 당기손익-공정가치로 측정하는 경우, 해당 보험사는 해당 수익과 비용을 영업 범주로 분류하여 불일치가 발생하지 않을 것이다. IASB의 연구 및 이해관계자와의 논의 결과에 따르면, 일부 보험사에서는 불일치가 중요할 수 있지만 그것은 보험업계에서 일반적인 것으로 보이지는 않는다.

BC126 IASB의 연구 및 이해관계자와의 논의 결과, 보험사의 관계기업 및 공동기업에 대한 투자자산이 다양하다는 점도 확인하였다. 보험사가 지분법을 적용하여 회계처리한 관계기업 및 공동기업에 대한 일부 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 IASB가 허용하거나 요구할 경우, 실무적으로 적용가능하고 일관되게 적용할 수 있는 방식으로 적절한 투자의 범위를 정하는 것이 어려울 수 있다.

BC127 문단 BC119에 기술된 요구사항은 보험사 또는 그 밖의 기업들이 다음과 같이 표시하거나 공시하는 것을 배제하지 않는다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업 투자 자산으로부터 발생하는 수익과 비용 별도표시항목을 영업손익 바로 다음에 표시한다.
- (2) 재무제표이용자들이 순재무성과의 일부로 고려할 수 있는 지분법 투자를 강조하기 위해 해당 별도표시항목을 세분화한다.
- (3) 중간합계(문단 BC120 참조)를 추가하여 표시한다.
- (4) 경영진이 정의한 성과측정치를 공시한다.

BC128 또한 IASB는 IFRS 18을 처음 적용하는 경우(문단 BC423 참조), 관계기업 및 공동기업 투자의 측정방법을 지분법에서 당기손익-공정가치 측정으로 변경할 수 있는(IAS 28 문단 18에 명시된 바와 같음) 전환규정을 적격기업에게 제공하기로 결정하였다. IASB는 IAS 28 문단 19를 적용하여 일부 관계기업투자를 당기손익-공정가치로 측정하기로 결정한 기업에게는 IFRS 18에서 전환규정을 제공할 필요가 없다고 결정하였다. 해당 문단을 적용하는 기업에게 전환 요구사항이 필요하지 않은 이유는 그러한 적용은 관계기업투자에 대한 최초 인식에만 국한되지 않기 때문이다.

별도재무제표에서 지분법을 적용하여 회계처리하는 종속기업에 대한 투자자산

BC129 IASB는 IAS 27 '별도재무제표'에 따라 작성된 별도재무제표에서 지분법을 적용하여 회계처리하는 종속기업에 대한 투자에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. 이 접근법은 다음과 일관된다.

- (1) 지분법은 재무제표이용자가 일반적으로 별도로 분석하는 수익 및 비용(금융비용과 법인세 포함)을 포함하므로, 재무제표이용자들은 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자에서 발생하는 수익과 비용을 영업손익 이외에서 표시할 것을 제안함
- (2) IASB는 지분법을 적용하여 회계처리한 관계기업 및 공동기업 투자에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구하기로 결정함(문단 BC116~BC120 참조)
- (3) IASB는 지배기업이 별도재무제표에서 종속기업에 지분법을 적용하기로 선택한 경우, 관계기업 또는 공동기업에 적용되는 IAS 28의 방법을 따른다고 결론내림(IAS 27 결론도출근거 문단 BC10H 참조)

지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산

BC130 IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익 및 비용을 영업손익에서 제외하는 이유가 일반적으로 원가 또는 공정가치법을 사용하여 회계처리하는 투자자산에는 적용되지 않는다고 결론내렸다(문단 BC113~BC115 참조). IASB는 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 분류하는 방법을 고려하였다.

BC131 IASB는 먼저 이러한 수익과 비용의 분류는 해당 투자가 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산인지에 따라 달라져야 하는지를 고려하였다(문단 BC142~BC147 참조). 어떤 경우에는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자가 기업의 다른 자원과 개별적으로 그리고 대부분 독립적으로 수익을 창출하는지 판단하기 어려울 수 있다. 예를 들어, 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업의 활동이 주요 사업활동과 관련되어 있는 경우, 실무적 어려움이 발생할 수 있다. 이러한 경우 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자가 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는지 여부가 명확하지 않을 수 있다.

BC132 이러한 어려움을 피하기 위해 IASB는 IFRS 18 문단 55(2)를 적용하여 이러한 자산 투자를 주된 사업활동으로 판단하는 경우를 제외하고는, 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업으로부터 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 결정하였다(문단 BC94~BC102 참조). 따라서 다음과 같이 해당 수익과 비용을 분류한다.

- (1) 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동이 아닌 경우 투자 범주로 분류한다.
- (2) 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동인 경우 영업 범주로 분류한다.

현금및현금성자산

BC133 IASB는 현금및현금성자산에서 발생하는 수익 및 비용을 분류하는 방법을 고려하였다. IASB는 먼저 그러한 수익과 비용이 초과 현금 및 초과 현금의 일시적 투자로 인한 수익과 비용을 나타내는

것으로 보아 이러한 수익과 비용을 재무 범주로 분류하는 것을 고려하였다. 재무제표이용자는 일반적으로 초과 현금(및 초과 현금의 일시적 투자)을 자금조달의 일부로 취급하는데, 이는 이러한 자산을 관리하는 방식이 자금조달을 부채로 할지 자본으로 할지에 대한 결정과 종종 상호 관련되어 있기 때문이다. 예를 들어, 초과 현금은 배당의 지급, 부채 상환 또는 주식 환매에 사용될 수 있다. 일관되게 적용할 수 있게 '초과 현금 및 초과 현금의 일시적 투자'에 대한 정의를 IASB가 개발하기는 어려울 것이지만, IAS 7의 '현금' 및 '현금성자산'에 대한 정의를 사용할 수 있을 것이다. IASB는 일부 기업이 영업 목적(예: 운전자본의 일부)으로 현금을 보유하는 경우 '초과 현금'으로 보여지지 않을 수도 있음을 인정하였다. 그럼에도 불구하고, 일반적으로 '현금및현금성자산'은 초과 현금 및 초과 현금의 일시적 투자를 나타내는 것으로 보는 것이 합리적이라고 예상되었다.

BC134 일부 이해관계자들은 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 재무 범주로 분류하는 것에 대한 우려를 표명하며 다음과 같이 언급하였다.

- (1) 문단 BC133에서 예상한 것과 반대로, 현금및현금성자산을 초과 현금 및 초과 현금의 일시적 투자를 나타내는 것으로 보는 것은 합리적이지 않을 수 있다.
- (2) 현금및현금성자산은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산이다. 따라서 현금 및 현금성자산에서 발생하는 수익과 비용은 투자 범주로 분류해야 한다.
- (3) 재무 범주에는 부채에서 발생하는 수익과 비용을 포함하고 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 포함하지 않는 것이 이해하기 더 쉬울 것이다.

BC135 IASB는 문단 BC136~BC141에서 논의하는 바와 같이, 특정한 주된 사업활동을 하는 기업이 아니라면 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. 이러한 접근법은 손익계산서의 구조를 더 쉽게 이해할 수 있게 한다. 투자 범주는 자산과 관련되고 재무 범주는 일반적으로 부채와 관련된다.

특정한 주된 사업활동을 하는 기업

BC136 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하는 기업이 영업 목적으로 대량의 현금및현금성자산을 보유하는 경우가 있다. 예를 들어, 보험사와 투자펀드는 투자 포트폴리오를 지속적으로 재조정하기 때문에 현금및현금성자산의 잔액이 큰 경우가 많다. 재무제표이용자들의 의견에 따르면, 이러한 기업의 경우 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주(투자 범주 대신)로 분류하는 것이 더 유용한 정보를 제공한다.

BC137 IASB는 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류해야하는 기업을 기술하기 위해 여러 가지 방법을 고려하였다. IASB는 해당 요구사항이 적용되는 기업의 범위를 현금및현금성자산, 관계기업과 공동기업 및 비연결종속기업 이외의 금융자산에 주된 사업활동으로 투자하는 기업에 국한하기로 결정하였다. 재무제표이용자들의 의견에 따르면, 투자부동산 회사와 같이 오직 비금융자산에 대해 주된 사업활동으로 투자하는 기업이 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 경우, 유용한 정보를 제공하지 않을 수도 있다.

BC138 은행과 같이 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 많은 기업들은 금융자산에 투자하는 것 또한 주된 사업활동으로 한다. 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주 대신

영업 범주로 분류하는 IFRS 18 문단 56(1)에서 기술된 요구사항이 이러한 기업에 적용된다.

BC139 다만, 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 일부 기업들은 주된 사업활동으로 금융자산에 투자하지는 않는다. 이러한 예로, 자사의 제품을 구매하는 고객에게 금융을 제공하는 기업(예: 자동차 제조업체)과 일부 특수 금융회사가 포함된다. 고객에게 금융을 제공하는 기업도 금융자산에 투자하는 것을 주된 사업활동으로 하는 기업처럼 규제 또는 운영 목적상 큰 금액의 현금을 보유할 수 있다. 이러한 기업은 일반적으로 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 순이자수익의 일부로 보고하며, 이는 매출총이익과 유사한 중간합계로 중요한 영업성과지표 중 하나다.

BC140 문단 BC180~BC188에서 설명한 것과 유사한 이유로 IASB는 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하지만 금융자산에 대한 투자를 주된 사업활동으로 하지 않는 기업에 대해 다음 중 하나를 영업 범주로 분류할 수 있는 회계정책 선택권을 제공하기로 결정하였다.

- (1) 모든 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용
- (2) 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용 중 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부분

BC141 회계정책의 선택에 따라 적용한 결과는 선택한 회계정책과 관계없이, 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련되어 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하게 된다. 따라서 IFRS 18의 회계정책 선택은 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련되지 않은 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용의 분류에만 관련이 있다. 현금및현금성자산에서 발생하는 수익과 비용이 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련되는지

를 구별할 수 없는 경우, 현금및현금성자산에서 발생하는 모든 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택한다.

개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산

BC142 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 기타 자산(예: 채무상품, 지분상품 투자)은 다음과 같은 자산이 수익을 창출하는 방식과 다르게 수익을 창출한다.

- (1) 재화를 생산하거나 용역을 제공하기 위해 사용하는 제조설비와 같이, 기업의 다른 자원과 개별적으로 그리고 대부분 독립적으로 수익을 창출하지 않는 자산
- (2) 수익과 비용이 영업 범주로 분류되는 재화와 용역의 공급에서 발생하는 채권과 같이, 기업의 다른 자원과 대부분 독립적이지는 않지만 개별적으로 수익을 창출하는 자산
- (3) 매각예정인 처분자산집단과 같이, 기업의 다른 자원과 대부분 독립적이지만 자산집단의 일부로서만 수익을 창출하는 자산

BC143 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 고객에게 금융을 제공함으로써 발생하는 모든 자산(예를 들어, 고객에 대한 대출)은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산이 아니다. 문단 BC142(2)의 예와 일관되게, 이러한 기업의 경우 금융 제공은 고객에게 제공하는 용역이며, 다른 자원과 결합하여 수행한다.

BC144 IASB는 사업결합에서 발생한 수익 및 비용을 영업 범주로 분류하는 것을 명확히 하기로 결정하였다. 사업결합에서 발생하는 수익 및 비용은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 자산에서 발생하지 않는다. 예를 들어, 영업가매수차익은 사업결합에서 취득한 기초자산과 인수한 부채에서

발생하며 기업의 다른 자원과 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 창출되는 수익이 아니다.

주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업

BC145 자산에 대한 투자가 주된 사업활동인 경우 투자수익은 영업성과를 나타내는 중요한 지표이다(문단 BC94~BC102 참조). 이러한 일부 기업의 경우 투자수익을 투자 범주에 표시하면 영업 범주에 비용만 포함될 수 있다. 예를 들어, 임대수익과 투자부동산의 재측정치는 투자부동산 회사의 영업 범주에서 제외될 것이다. 이러한 투자수익을 제외한 영업손익 중간합계는 기업의 영업성과를 충실하게 나타내지 못한다. IASB는 투자를 주된 사업활동으로 하는 기업은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하고 주된 사업활동으로 투자하는 자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

BC146 이러한 수익과 비용을 영업 범주로 분류해야 한다는 요구사항은 주된 사업활동으로 투자하는 자산에서 발생하는 수익과 비용에만 적용된다. 주된 사업활동으로 자산에 투자하는 기업이 다른 투자자산을 보유할 수 있다. 예를 들어, 주된 사업활동으로 투자부동산에 투자하는 기업은 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출하는 금융자산에도 투자할 수 있지만 주된 사업활동으로 투자하지 않을 수 있다. 이러한 기타 투자자산에서 발생하는 수익 또는 비용을 투자 범주로 분류하면, 투자를 주된 사업활동으로 하는 기업과 그렇지 않은 기업의 재무제표 이용자는 모두 주된 사업활동의 일부가 아닌 투자수익에 대한 별도의 정보를 제공받게 될 것이다.

BC147 일부 이해관계자들은 각 투자가 주된 사업활동으로 이루어지는지를 결정하도록 하는 요구사항이 실무부담을 줄 수 있다고 언급하였다. IASB는 어떤 경우에는 각 항목을 개별적으로 평가하는 것이 불필요할 수 있다고 결론내렸다. 예를 들어, 투자부동산과 같은 단일 유형의 자산에만 투자하거나 금융자산 포트폴리오에 투자하는 경우, 각 투자에 대해 평가를 수행하는 것과 포트폴리오 전체에 대해 평가를 수행하는 것의 결과가 동일할 것이다. IASB는 이러한 투자가 주된 사업활동으로 이루어지는지 평가하기 위해 공유되는 특성을 가진 자산을 집단으로 묶는 것을 허용하기로 결정하였다. IASB는 그러한 평가를 위해 공유되는 특성을 가진 자산을 집단으로 묶는 방법을 결정하는 데 도움을 주기 위해 적용지침을 제공하였다.

재무 범주와 재무손익및법인세비용차감전손익 중간합계(문단 59~66, B50~B59)

재무손익및법인세비용차감전손익

BC148 IFRS 18에서는 손익계산서에 재무손익및법인세비용차감전손익을 중간합계로 표시하도록 요구한다(문단 BC189에서 논의된 상황은 제외). IASB는 많은 재무제표이용자들이 기업의 자금조달방법과 독립적으로 기업의 성과를 분석하고자 하기 때문에 이러한 요구사항을 개발하였다. 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계 표시는 이러한 분석이 원활하게 이루어지는 데 도움을 준다.

BC149 IASB는 요구되는 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계는, 많은 재무제표이용자가 다양한 재무구조를 가진 기업의 재무성과를 비교하기 위해 사용하는 이자비용및법인세비용차감전손익의 중간합계(EBIT)와 유사한 목적을 가진다고 보았다. 그러나 기업 간 금융손익과 기타 손익 항목을 구분하는 방식이 다르기 때문에 EBIT 및 유사한 중간합계는 기업 간에 비교가능하지 않다. 요구되

는 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계는 기업 간 비교 가능성을 향상시킬 것이다. IASB는 요구되는 중간합계를 'EBIT'로 기술하지 않기로 결정했는데, 그 이유는 그러한 기술방법이 오해를 불러일으키고 그 중간합계를 충실하게 표현할 수 없을 것이기 때문이다. 예를 들어, 해당 중간합계가 이자수익을 포함한 모든 이자가 중간합계에서 제외되었다는 것을 암시할 수 있다. 또한, 해당 중간합계가 이자와 법인세 이외에는 어떤 것도 제외하지 않았다는 것을 암시할 수 있는데, 이는 정확하지 않을 수 있다.

BC150 재무손익및법인세비용차감전손익에 대한 요구사항을 개발하는 데 있어, IASB는 중간합계를 표시하는 것이 요구되지 않는다는 의견을 고려하였다. 일부 이해관계자들은 대신에 투자 및 재무 범주를 하나의 범주로 통합할 것을 제안하였다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 투자 및 재무 범주를 통합하는 것은 두 범주 간의 분류 문제를 해결할 수 있다(예: 문단 BC133~BC135에서 논의된 현금 및 현금성자산에서 발생하는 수익과 비용의 분류).
- (2) 많은 기업의 경우 투자 범주에는 소수의 수익과 비용 항목만이 포함될 수 있는데, 이러한 경우 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계는 영업손익 중간합계와 비교했을 때 증분 가치를 거의 제공하지 않을 수 있다.
- (3) 별도의 투자 범주와 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계는 손익계산서를 복잡하게 만들 수 있다.

BC151 IASB는 투자 및 재무 범주를 통합하게 되면 다른 특성을 가지고 있고 종종 별도로 분석되는 수익과 비용을 같이 표시하게 되므로, 문단 BC150에 기술된 접근법에 반대하기로 결정하였다. 또한 이러한 접근법은 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계를 표시하도록 요구하는 IASB의 제안에 동의하는 거의 모든 재무제표 이용자들의 외부검토의견에 부응하지 못할 것이다. 제안된 중간합계는 이용자의 분석을 위한 비교가능한 기준을 제공할 것이다.

BC152 또한 IASB는 영업손익의 중간합계가 재무손익및법인세비용차감전 손익의 중간합계와 동일한 경우, 이 두 중간합계를 모두 표시하도록 하는 요구사항을 수정하지 않기로 결정하였다. 두 가지 중간합계를 식별하게 되면, 특히 디지털 방식으로 정보에 접근하는 경우 이 두 중간합계가 동일하더라도 유용한 정보를 제공한다. 서면 기반의 재무제표이용자는, 금액이 동일해서 하나의 중간합계만 식별되더라도, 손익계산서 구조를 통해 두 개의 필수적인 중간합계가 보고된다는 것을 이해할 수 있을 것이다. 그러나 정보가 디지털 방식으로 제공되는 경우 기업이 동일한 중간합계 중 어느 하나만 보고하거나 태그(tag)하여 필수적인 중간합계가 모두 보고되지 않거나 태그되지 않는다면 재무제표이용자는 이를 식별하지 못할 수 있다. 중간합계가 동일하더라도 모든 필수적인 중간합계를 보고하거나 태그한다면, 디지털 방식으로 정보에 접근하는 재무제표이용자들에게 유용하다. IASB는 이러한 요구사항에 따라 금액이 같더라도 기업이 모든 중간합계를 디지털 방식으로 태그할 것으로 예상한다.

재무 범주

- BC153 IFRS 18은 다음 항목을 재무 범주로 분류하도록 요구한다.
- (1) 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채에서 발생하는 수익과 비용(문단 BC161~BC163 참조)
 - (2) 기타 부채. 즉, 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채에서 발생하는 특정 수익과 비용(문단 BC164~BC168 참조).
- BC154 IASB는 이러한 요구 사항을 개발할 때 다음과 같은 접근법을 사용할지 고려하였다.

- (1) 은행 차입금 또는 회사채에서 발생하는 수익과 비용과 같이, 대부분의 재무제표이용자가 기업의 재무활동에서 발생하는 것으로 간주하는 수익과 비용만 재무 범주로 분류하도록 하는 좁은 접근법
- (2) 확정급여부채의 순이자비용 또는 복구충당부채의 현재가치 상각과 같이 일부 재무제표이용자가 기업의 재무활동에서 발생하는 수익과 비용과 유사하다고 생각한 기타 부채의 일부 수익과 비용도 재무 범주에 포함하는 더 넓은 접근법

BC155 IASB는 더 넓은 접근법이 재무제표이용자의 정보 요구사항을 가장 잘 충족한다고 보았기 때문에 더 넓은 접근법을 사용하기로 결정하였다(문단 BC157~BC160 참조). IFRS 18의 이러한 요구사항은 재무 범주로 수익과 비용을 분류하고 주석에서 이 수익과 비용에 대한 중요한 정보를 세분화하는 일관된 기준을 제공한다. 이러한 수익과 비용에 대해 좁은 접근법 견해를 가진 재무제표이용자는 분석을 할 때 필요하다고 생각하는 조정을 하기 위해 재무제표에 제공된 정보를 사용할 수 있다.

BC156 IASB는 또한 다음과 같이 결정하였다:

- (1) 주계약부채와 내재파생상품을 포함하는 복합계약에 대해 문단 BC153에서 기술한 요구사항을 적용하는 방법을 명시한다(문단 BC169~BC179 참조).
- (2) 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업에 대한 특정 요구사항을 제공한다(문단 BC180~BC191 참조).
- (3) IFRS 9에 따라 인식하는 참가특성이 있는 발행된 투자계약에서 발생한 부채와 관련된 수익과 비용의 분류에 대한 특정 요구사항을 제공한다(문단 BC192~BC195 참조).
- (4) 보험금융수익(비용) 분류에 대한 특정 요구사항을 제공한다(문단 BC196~BC197 참조).

- (5) 중간 리스제공자에 대해서는 특정 요구사항을 제공하지 않는다(문단 BC198~BC199 참조).

손익이 재무 범주로 분류되는 부채를 구분하는 접근법

BC157 IASB는 IAS 7의 '재무활동' 정의에 근거하여 재무활동에서 발생하는 부채의 수익과 비용을 재무 범주로 분류하도록 요구하는 것을 고려하였다. IASB는 정의를 명확히 하여 이를 일관성 있게 적용할 수 있도록 IAS 7을 개정하는 것을 고려하였다. IASB는, 차입금과 관련하여, 재무활동은 금융제공자로부터 자원을 수취하거나 사용하는 것과 관련되어 있으며 다음의 기대를 수반한다고 명시할 것을 제안하였다.

- (1) 자원은 금융제공자에게 반환될 것이다.
- (2) 금융제공자는 신용 금액과 신용 기간 모두에 대한 금융원가를 통해 적절한 보상을 받을 것이다.

BC158 일부 이해관계자들은 예를 들어 '금융제공자'와 '금융원가(finance charge)' 용어의 의미를 질문하는 등 IAS 7의 재무활동의 정의에 대한 개정제안에 대해 의문을 제기하였다. 이러한 의문은 해결하기 어려운 것이었으며 현금흐름표의 다른 이슈를 다루는 것보다도 관련될 수 있기 때문에, IFRS 18을 개발하는 프로젝트의 범위가 유의적으로 늘어나게 되어 프로젝트 완료가 지연될 수 있었다. 그래서 IASB는 IAS 7의 '재무활동' 정의에 대한 개정을 진행하지 않기로 결정하였다.

BC159 그 대신 IASB는 성격 상으로 자금조달에 해당하는 수익과 비용에 보다 넓게 초점을 맞춘 실용적인 접근법을 개발하였다. 이를 위해 IASB는 다음을 구분하기로 하였다.

- (1) 회사채, 은행 차입금 그리고 부동산담보대출과 같이, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생한 부채. 영업, 투자 활동을 위한 자금조달만이 이러한 거래의 목적이므로, 이러한 부채에서 발생하는 수익과 비용은 재무 범주로 분류한다.
- (2) 재화 또는 용역을 수취하고 지급기일이 연장된 채무, 리스부채 그리고 연금부채와 같이, 자금조달에만 관련되지 않는 거래에서 발생하는 부채. 이러한 거래는 영업 (또는 투자) 활동에 기여하면서 금융을 제공한다. 성격 상으로 자금조달에 해당하여 이러한 부채에서 발생하는 일부의 수익과 비용을 재무 범주로 분류한다. (문단 BC164~BC168 참조)

BC160 이렇게 구분하는 것은 자금조달에만 관련된 부채를 식별하기 위해서만 필요하기 때문에 재무활동에서 발생하는 부채와 다른 부채를 구분하는 것보다 쉽다. 자금조달 이외의 활동과 관련된 부채 (예를 들어 리스 또는 연금 부채)가 재무활동의 일부인지도 식별하는 것은 불필요하다. 부채가 재무활동의 일부로 간주되는지와 무관하게 성격 상으로 자금조달에 해당하는 수익 및 비용은 재무 범주로 분류한다.

자금조달에만 관련된 거래에서 발생한 부채

BC161 자금조달에만 관련된 거래에서 발생한 부채의 경우, IFRS 18은 다음을 재무 범주로 분류하도록 요구한다.

- (1) 최초 측정과 후속 측정(부채의 제거 포함)에서 발생하는 수익 및 비용. 예를 들어, 발행한 채무상품의 이자비용
- (2) 부채의 발행 및 소멸과 직접 관련된 증분원가. 예를 들어 당기 손익-공정가치 측정 금융부채를 발행할 때 발생하는 거래원가

BC162 IASB는 이러한 비용을 일관성 있게 분류하기 위해 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 발행 및 처분과 직접 관련된

증분비용을 재무 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. 이러한 비용을 재무 범주에 분류하도록 하는 특정한 요구사항이 없다면, 부채의 인식과 후속 측정에 대한 다른 IFRS 기준서의 요구사항에 따른 결과가 일관되지 않게 될 수도 있다. 예를 들어, IFRS 9는 상각후원가로 측정되는 금융부채의 최초 인식 시 거래원가를 포함하도록 요구하여, 이러한 원가는 후속적으로 재무 범주로 분류되었을 것인 반면에, 당기손익-공정가치 측정 금융부채의 경우 거래원가를 즉시 비용으로 인식하도록 요구하여, 이는 영업 범주로 분류되었을 것이다.

BC163 이러한 부채 발행과 소멸에 직접 관련된 증분비용을 재무 범주로 분류하도록 요구하는 것은 자산에서 발생하는 유사한 비용을 투자 범주로 분류하는 접근법과 일관된다. 부채의 발행 및 처분과 직접 관련된 증분비용을 식별하는 데 비용이 많이 들지는 않을 것으로 예상된다. 왜냐하면 일반적으로 이러한 원가는 배분 작업을 수행하지 않고도 식별가능한 외부 원가이기 때문이다.

자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채

BC164 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채에 대해, IFRS 18은 이자수익과 이자비용(이자율 변동 효과 포함)만을 재무 범주로 분류하도록 요구한다.

BC165 예를 들어, IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산'을 적용하여 장기충당부채를 인식하게 되면 다양한 유형의 수익과 비용을 인식하게 될 수 있다. 그 사례는 다음과 같다.

- (1) 부채 할인액의 주기적인 상각
- (2) 부채를 측정할 때 사용된 할인율 변동 효과
- (3) 부채를 결제하기 위해 요구되는 지출에 대한 최선의 추정치의 변동 효과

BC166 IASB의 접근법에 따르면 할인액 상각과 할인을 변동 효과는 성격 상으로 자금조달에 해당하므로 재무 범주로 분류하는 것이다.

BC167 그러나 모든 IFRS 기준서가 부채 장부금액의 변동에서 발생하는 수익과 비용을 별도의 이자수익과 이자비용(이자율 변동 효과 포함), 다른 유형의 수익과 비용으로 세분화할 것을 요구하는 것은 아니다. 예를 들어, IFRS 2 '주식기준보상'에서는 주식기준보상부채 장부금액의 변동에서 발생하는 수익과 비용을 근무원가, 이자비용 그리고 그 부채의 다른 변동 요소로 세분화할 것을 요구하지 않는다.

BC168 IASB는 문단 BC164에서 기술된 요구사항을 다른 IFRS 회계기준에 따라 식별한 이자수익 및 이자비용 금액에 대해서만 국한하여 적용하기로 결정하였다. IASB는 다른 IFRS 기준서에서 요구하는 것을 넘어서 추가로 세분화 요구사항을 IFRS 18에 포함하지 않기로 결정하였다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) IFRS 18에서 다른 IFRS 회계기준의 요구사항과 일관되게 적용할 수 있는 광범위한 세분화 요구사항을 개발하는 것은 그러한 다른 IFRS 회계기준의 측정 요구사항과의 차이로 인해 실행가능하지 않을 수 있다.
- (2) 적용 가능한 개별 IFRS 회계기준의 요구사항을 별도로 고려하면서 손익계산서의 수익과 비용을 분류하기 위한 목적으로 추가로 세분화 요구사항을 개발하는 것은 프로젝트 범위를 벗어나는 것일 수 있다.

부채인 주계약을 포함하는 복합계약의 수익과 비용 분류

BC169 IFRS 9의 적용범위에 포함되는 일부 계약에는 부채인 주계약과 내재파생상품을 포함하는 복합계약이 있다. 예를 들어 은행대출에

는 차입자가 만기일 전에 대출금을 결제할 수 있는 중도상환옵션이 포함될 수 있다. IFRS 9에는 내재파생상품을 주계약부채로부터 언제 분리해야 하는지에 대한 요구사항이 포함되어 있다.

BC170 내재파생상품과 부채인 주계약이 분리되는 경우, IFRS 9에서는 이들을 별도로 회계처리하도록 요구한다. 이들이 분리되지 않는다면 IFRS 9에서는 주계약 부채와 내재파생상품이 모두 결합된 부채를 단일 회계단위로 회계처리하도록 요구한다. 주계약부채나 내재파생상품은 별도로 측정하지 않고 그 결합된 부채를 전체로서 측정한다.

BC171 IASB는 그러한 복합계약에서 발생하는 부채의 수익과 비용을 어떻게 분류할 것인지를 고려하였다. IFRS 9의 요구사항과 일관성을 유지하기 위해, IASB는 부채인 주계약과 내재파생상품이 분리되는 경우 다음과 같이 분류하도록 결정하였다.

- (1) 분리된 주계약 부채에서 발생하는 수익과 비용은 복합계약의 주계약이 아닌 경우의 유사한 부채와 동일한 방식으로 분류한다.
- (2) 분리된 내재파생상품에서 발생하는 수익 및 비용은 유사한 독립된 파생상품과 동일한 방식으로 분류한다(문단 BC223~BC235 참조).

BC172 다음으로 IASB는 부채인 주계약과 내재파생상품이 분리되지 않는 상황을 고려하였다. 그러한 복합계약은 다음과 같은 거래에서 발생할 수 있다:

- (1) 자금조달에만 관련된 거래
- (2) 자금조달과 다른 활동이 결합된 거래

BC173 IASB는 다음과 같이 결론내렸다.

- (1) 복합계약이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 경우, 해당 부채에 대한 IASB의 결론(문단 BC161~BC163 참조)과 일관되도록 모든 수익과 비용을 재무 범주로 분류한다.
- (2) 문단 BC174~BC177에서 논의된 경우는 제외하고, 자금조달과 다른 활동이 결합된 거래에서 복합계약이 발생하는 경우, 해당 계약에서 발생하는 이자수익 및 이자비용(이자율 변동효과 포함)을 그러한 다른 부채에 대한 수익과 비용 분류와 일관되도록 재무 범주로 분류한다(문단 BC164~BC168 참조).

BC174 자금조달과 다른 활동이 결합된 거래에서 발생하는 복합계약은 다음을 포함하기 때문에 상각후원가로 측정되는 복합계약이 포함될 수 있다.

- (1) IFRS 9의 적용범위에 있는 금융부채에 해당하는 주계약
- (2) 주계약부채의 경제적 특성 및 위험과 밀접한 관련이 있어 분리되지 않는 내재파생상품

BC175 예를 들어, 재화나 용역을 수취하고 공급자에 대한 채무는 조기상환옵션을 포함하여 신용기간이 연장된 계약에서 발생할 수 있다. 조기상환옵션 사용에 대한 예상이 변동될 때 그리고 변동됨에 따라 이 계약은 예상 미래현금흐름의 변동으로 인한 수익 및 비용이 발생할 수 있다. 문단 BC164~BC168에서 논의한 접근법을 적용하면, 이자수익과 이자비용(이자율 변동 효과 포함)을 해당 부채의 다른 수익 및 비용과 구분하여 식별할 것이다. 그러나 해당 부채의 경우, 예상 미래현금흐름의 변동으로 발생하는 수익 및 비용이 이자비용으로 식별되는지 아니면 다른 유형의 수익과 비용으로 식별되는지 불분명할 수 있다.

BC176 IASB는 부채를 재측정함으로써 발생하는 다른 유형의 수익 및 비용과 별도로 이자수익과 이자비용을 식별하도록 요구하지 않기로 결정하였다. 그러나 IASB는 수익과 비용이 상각후원가로 측정되

는 부채에서 발생하는 경우가 대부분이기 때문에 수익과 비용의 대부분은 이자비용일 것으로 예상하였다. 따라서 IASB는 그러한 복합계약에서 발생하는 모든 수익과 비용을 재무 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 어떤 경우에는 그러한 요구사항으로 인해 자금조달과 관련이 없는 수익과 비용이 재무 범주로 분류될 수 있다는 점을 인정하였다. 그러나 IASB는 그러한 경우에 이자비용을 식별하도록 요구하는 비용이 그러한 요구사항을 적용하여 얻는 정보의 효익보다 클 것으로 예상하였다.

BC177 문단 BC174에 기술된 복합계약에서 발생하는 수익과 비용은 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익 및 비용과 유사한 방식으로 재무 범주로 분류한다. 그러나 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익 및 비용과 달리, 복합계약에서 발생하는 수익과 비용은 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업이 영업 범주로 분류하기에는 적절하지 않다. 해당 복합계약은 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채이므로, 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업에 대한 회계정책 선택은 적용되지 않는다.

BC178 자금조달과 다른 활동이 결합된 거래에서 발생하는 복합계약에는 IFRS 9 문단 4.3.5를 적용하여 공정가치로 측정하는 복합계약이 포함될 수 있다. 일반적으로 해당 복합계약에서 발생하는 수익과 비용은 공정가치 변동과 구분하여 이자비용을 인식하지 않으므로 영업 범주로 분류한다.

BC179 IFRS 17의 적용범위에 속하는 일부 계약은 보험부채인 주계약과 내재파생상품으로 구성된 복합계약이다. 이러한 복합계약은 다음과 같이 분류한다.

- (1) IFRS 17의 요구사항을 적용하여 내재파생상품과 주계약부채가 분리되는 경우, 문단 BC171(2)에서 논의한 바와 같이 주계약부

채는 보험금융수익(비용) 분류에 대한 요구사항(문단 BC196 참조)을 적용하고, 분리된 내재파생상품은 유사한 독립된 파생상품과 동일한 방식으로 분류한다.

- (2) IFRS 17의 요구사항을 적용하여 내재파생상품과 주계약부채가 별도로 분리되지 않는 경우, 보험계약의 수익과 비용의 분류에 대한 요구사항을 적용하여 복합계약의 수익과 비용을 분류한다. 따라서 보험금융수익(비용)을 포함한 복합계약의 수익과 비용은 영업 범주로 분류된다(문단 BC196 참조).

주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업

- BC180 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 그 주된 사업활동에서 발생하는 이자수익과 해당 사업활동에 필요한 자금을 조달하기 위해 발생하는 이자비용과의 차이는 기업 영업성과의 중요한 측정치이다(문단 BC94~BC102 참조). 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 경우, 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익과 비용을 (재무 범주 대신) 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 정도까지만 영업 범주로 분류한다.
- BC181 고객에게 금융을 제공하는 경우, 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련 없이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채가 있을 수 있다. 이러한 상황에서는 과도한 원가나 노력 없이 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부채의 수익과 비용을 식별하지 못할 수 있다.
- BC182 예를 들어, 기업의 모든 활동에 대한 자금을 조달하는 중앙집중화된 재무 기능을 가진 기업은 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부채에서 발생하는 수익과 비용을 자의적이지 않은 방법으로 식별하기 어려울 수 있다.

- BC183 IASB는 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업이 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익과 비용을 분류하기 위해 회계정책을 선택하는 것을 허용하기로 결정하였다. 해당 기업은 다음 중 하나를 영업 범주로 분류할 수 있다.
- (1) 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 모든 부채의 수익과 비용
 - (2) 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익과 비용 중 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 정도까지만 해당하는 부채의 수익과 비용
- BC184 회계정책의 선택을 적용한 결과, 기업은 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하고, 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부채로부터 발생하는 수익과 비용을 항상 영업 범주로 분류하게 된다. 결과적으로, IFRS 18의 회계정책 선택은 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련되지 않은 부채에서 발생하는 수익과 비용의 분류에만 관련된다. 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 부채에서 발생하는 수익과 비용을 구별할 수 없는 경우, 해당 부채에서 발생하는 모든 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택한다.
- BC185 IASB는 회계정책 선택을 허용하면 기업 간의 비교가능성이 일정 부분 저하될 수 있다는 점을 인지하였다. IASB는 또한 해당 부채가 고객에게 금융을 제공하는 것과 관련된 정도까지만 해당 부채에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류하게 되면 보다 유용한 정보가 제공될 것이라는 점을 인정하였다. 그러나 어떤 경우에는 영업 범주와 재무 범주 간에 수익과 비용을 배분하는 것이 어렵기 때문에 IASB는 그러한 배분을 요구하지 않기로 결론내렸다.
- BC186 IASB는 다음을 포함하여 제안된 다른 접근법을 고려하였다.

- (1) 배분이 자의적이거나 과도한 원가나 노력이 발생하지 않는다면, 수익과 비용을 다양한 범주로 배분하도록 요구한다. 그러나 배분이 자의적이거나 과도한 원가나 노력이 수반된다는 것을 기업이 증명하도록 요구하면, 배분한 결과를 바꾸지 않음에도 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업에게 원가와 복잡성을 가중시킬 것이다. IASB는 과도한 원가나 노력 없이 자의적이지 않은 방법으로 영업 범주와 재무 범주 간에 수익과 비용을 배분할 수 있는 기업이 그러한 방법을 선택할 가능성이 높을 것으로 예상된다.
- (2) 내부보고에서 수익과 비용을 배분하는 방법에 근거하여 회계정책을 선택하도록 요구한다. 그러나 IASB는 IFRS 18에 이러한 요구사항이 없다 하더라도 기업은 회계정책을 선택할 때 내부보고에서 수익과 비용을 배분하는 방법을 고려할 것으로 예상된다. IASB는 기업이 회계정책을 선택할 때 내부보고에서 수익과 비용을 배분하는 방법에 근거하도록 요구하더라도, 회계정책의 선택, 적용, 변경에 대해 IFRS 기준서가 이미 요구하고 있는 것 이상의 원칙이 추가되는 것은 아닐 것으로 본다.
- (3) 수익과 비용을 다양한 범주로 배분하도록 요구하되, 특정 조건이 충족되는 경우 이를 배분하지 않는 것을 허용하는 실무적 간편법을 마련한다. IASB는 그러한 접근법이 회계정책의 선택을 허용하는 것에 동의하지 않는 이해관계자들의 우려 중 일부를 해결할 수 있다는 점을 인정했지만, 충족되어야 할 특정 조건을 결정하고 해당 조건의 충족 여부를 평가하도록 요구하는 것은 복잡성을 증가시킬 것이다. IASB는 그러한 조건을 개발하는 데 필요한 시간과 기업이 그러한 조건을 적용하는 데 드는 원가와 복잡성이 회계정책 선택에 대한 대안으로서 해당 접근법이 가지는 효익보다 클 것이라고 결론내렸다.
- (4) 수익과 비용을 다른 범주에 배분하도록 요구하고 그러한 배분 방법에 대한 적용지침을 제공한다. 그러나 IASB는 일관되게

적용될 수 있는 적용지침을 개발하는 것이 어려울 것이라고 결론내렸다.

BC187 문단 BC180~BC185에서 논의된 회계정책 선택은 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 부채의 수익과 비용에만 적용된다. 이러한 회계정책 선택은 복합계약인 기타 부채(문단 BC177 참조)를 포함하여 리스부채나 확정급여부채(문단 BC164~BC168 참조)와 같은 기타 부채로부터 발생한 특정한 수익과 비용을 재무 범주로 분류하도록 하는 요구사항에는 적용되지 않는다. IASB는 이러한 요구사항은 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업을 포함하여 모든 기업에 적용된다고 결론내렸다.

BC188 이러한 결론에 도달하면서 IASB는 일부 은행은 리스부채나 확정급여부채에 대한 이자비용을 순이자수익에 포함시키는 등, 실무 관행이 다양하다는 점을 인지하였다. IASB는 IFRS 18의 요구사항이 일부 은행의 실무 관행을 변화시킬 것으로 예상한다. 그러나 IASB는 다음과 같이 결론내렸다.

- (1) 그러한 부채에서 발생하는 특정한 수익과 비용을 다르게 분류하도록 요구하는 것은 그러한 분류에 대한 개념적 근거가 부족하기 때문에 부적절할 것이다.
- (2) 해당 요구사항은 특정한 수익과 비용에 대해 기업 특유의 분류방식을 선택하는 것을 허용하지 않을 것이다. 그러한 특정한 수익과 비용을 재무 범주로 분류하도록 하는 요구사항은 모든 기업이 일관되게 표시하도록 보장해준다.

고객에게 금융을 제공하는 것이 주된 사업활동인 경우 재무 범주의 중간합계

BC189 IASB는 또한 문단 BC183~BC185에서 논의된 회계정책 선택이 재무손익및법인세비용차감전손익의 중간합계 표시 요구사항에 어떻

게 영향을 미치는지 고려하였다. 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업은 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 모든 부채의 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택할 수 있다. IASB는 그러한 기업의 자금조달 비용의 대부분이 그 중간합계에 포함될 것이기 때문에 해당 기업이 재무손익및법인세비용차감전손익으로 기술된 중간합계를 표시하는 것은 오해의 소지가 있다고 결론내렸다. IASB는 자금조달에만 관련된 거래에서 발생하는 모든 부채의 수익과 비용을 영업 범주로 분류하는 경우 그러한 중간합계를 표시하는 것을 금지하기로 결정하였다.

BC190 그러나 이러한 금지에도 불구하고, 기업의 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 데 필요하다면, 영업손익과 재무 범주로 분류되는 수익과 비용에 해당하는 별도표시항목 사이에 추가적인 중간합계를 표시할 수 있다. 예를 들어, 유용한 구조화된 요약정보를 제공하려면 투자 범주의 별도표시항목과 재무 범주의 별도표시항목을 구별하는 것이 필요할 수 있지만, 이러한 중간합계를 재무손익및법인세비용차감전손익으로 명칭을 부여하는 것은 여전히 금지된다.

BC191 기업은 서면 보고와 일관되게, 디지털 보고를 할 때에는 영업손익과 투자 범주로 분류된 모든 수익과 비용에 대해 태그(tag)를 사용하여 그러한 중간합계에 태그(tag)를 지정하고 재무손익및법인세비용차감전손익에는 태그(tag)를 사용하지 않을 것이다. 재무제표이용자는 그러한 태그(tag)가 있는 중간합계가 없기 때문에 재무손익및법인세비용차감전손익 중간합계가 적용되지 않는다는 것을 이해할 수 있을 것이다. 이는 그러한 중간합계를 사용하는 것이 금지되지 않는 경우, 다른 중간합계와 같은 금액이라 하더라도 해당 중간합계에 기업이 태그(tag)를 붙일 것이라고 예상되기 때문이다(문단 BC152 참조).

발행된 참가특성이 있는 투자계약에서 발생하는 부채의 수익과 비용

- BC192 주된 사업활동의 일부로 투자기업 및 보험사와 같은 일부 기업은 IFRS 9의 적용범위에 해당하는 참가특성을 갖는 투자계약을 발행하는데, 그러한 계약은 투자자에게 지급해야 할 수익이 기초항목의 수익에 연동된다는 점을 명시한 계약이다. 해당 계약을 발행한 기업은 투자자의 청구권을 부채로 인식하고 계약과 관련된 투자를 자산으로 인식한다.
- BC193 수익과 비용의 분류에 관한 IASB의 결정을 적용하면, 기업은 해당 투자계약부채에서 발생하는 수익과 비용을 재무 범주로 분류할 것이지만(문단 BC153 참조), 투자자산을 지분법을 적용하여 회계처리하지 않는 한(문단 BC121~BC128 참조) 주된 사업활동으로 투자한 기초항목의 투자로부터 발생하는 수익은 영업 범주로 분류할 것이다.
- BC194 그러나 그러한 계약의 경우 투자계약부채에서 발생하는 비용은 (적어도 어느 정도는) 투자수익에 따라 달라진다. 따라서 투자수익과 투자계약부채에서 발생하는 비용 간의 차이는 일반적으로 기업의 영업성과를 나타내는 중요한 지표이다. 이러한 부채에 대한 수익과 비용을 (재무 범주 대신) 영업 범주로 분류하면 더 유용한 정보를 얻을 수 있을 것이다. 결과적으로, IASB는 기업이 IFRS 9에 따라 인식되는 참가특성을 가진 발행된 투자계약에서 발생하는 부채의 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.
- BC195 대부분의 경우, 참가특성을 가진 투자계약을 발행하는 경우 주된 사업활동으로 자산에 투자한다. 따라서 IASB는 문단 BC194에 기

술된 요구사항은 참가특성이 있는 투자계약을 발행하는 모든 기업에 적용된다고 결정하였다.

보험금융수익(비용)

BC196 보험금융수익(비용)은 발행한 보험계약, 출재보험계약, IFRS 17에 따라 회계처리하는 직접 참가특성이 있는 투자계약에서 발생한다. 이러한 수익과 비용은 보험사의 주된 사업활동과 관련된다. IASB는 보험금융수익(비용)을 재무 범주 대신 영업 범주로 분류한다고 결론내렸다.

BC197 대부분의 경우, 보험계약을 발행하는 기업은 이를 주된 사업활동으로 수행한다. 따라서 IASB는 주된 사업활동으로 보험계약을 발행하는지에 관계없이 이 요구사항이 적용된다고 결정하였다. 왜냐하면 다른 기업이 보험금융수익(비용)을 재무 범주로 분류하도록 하는 요구사항을 개발한다면 IFRS 18이 복잡해질 것이기 때문이다.

중간리스제공자

BC198 중간리스제공자는 다른 당사자로부터 리스한 자산을 전대한다. IASB는 중간리스제공자가 리스부채에 대한 이자비용을 재무 범주 대신 영업 범주로 분류해야 하는지를 고려하였다. 전대리스가 금융리스인 경우 전대채권에 대한 금융수익과 리스부채에 대한 이자비용의 차이가 중간리스제공자의 영업성과의 주요 측정치가 될 수 있다.

BC199 IASB는 중간리스제공자에 대한 특정 요구사항을 개발하지 않기로 결정하였다. 그러한 기업은 리스부채에 대한 수익 및 비용을 재무 범주로 분류해야 한다. 연구 및 이해관계자와의 토론에서는 전대

리스 채권에 대한 금융수익과 리스부채에 대한 이자비용의 차이는 일반적으로 다음과 같은 이유로 많은 중간리스제공자의 주요 성과측정치가 아닌 것으로 나타났다.

- (1) 전대리스는 일반적으로 금융 전대리스가 아니라 운용 전대리스이다.
- (2) 전대리스는 일반적으로 금융 전대리스를 하는 중간리스제공자의 주된 사업활동이 아니다. 금융 전대리스는 대부분 미사용중인 사무실 공간과 같은 자산과 관련이 있다.

제거 그리고 자산, 부채 또는 수익과 비용의 분류 변경(문단 B60~B64)

BC200 일부 거래나 기타 사건으로 인해 수익과 비용을 분류하는 범주가 변경될 수 있다. 그 예로 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업에 대한 지배지분을 취득하는 경우가 있다. 사업결합 전, 취득자는 관계기업에 대한 투자로부터 발생하는 수익과 비용을 투자범주로 분류했을 것이다. 사업결합 후, 취득자는 종속기업의 개별 자산과 부채에서 발생한 수익과 비용을 연결손익계산서에 해당 범주에 따라 분류할 것이다. 사업결합을 회계처리할 때, 취득자는 관계기업에 대해 이전에 보유하고 있던 투자를 재측정함으로써 손익을 인식하는 경우가 있다.

BC201 다음과 같은 결과를 발생시키는 거래나 기타 사건을 회계처리하는 경우, 유사한 손익이 발생할 수 있다.

- (1) 비금융자산의 제거(또는 매각예정으로 분류)
- (2) 하나의 자산이나 부채를 제거하고 다른 자산이나 부채를 인식하는 경우(예: 판매후리스 거래)
- (3) 자산을 제거하지 않고 자산의 회계처리 변경(예: 투자부동산으로의 계정대체)

- BC202 이해관계자들은 IASB에 해당 손익이 '기존' 또는 '새로운' 수익과 비용 분류 중 무엇을 사용하여 분류되는지 명확히 해달라고 요청하였다. IASB는 자산이나 부채의 제거로 인한 손익은 해당 자산이나 부채에서 발생하는 다른 손익과 동일한 방식으로 분류된다고 결론내렸다. 예를 들어, 문단 BC200에서 논의한 사업결합에서 기업은 관계기업에 대해 이전에 보유했던 투자를 재측정함으로써 발생하는 손익을 투자 범주(즉, '이전' 범주)로 분류한다. 즉 이는 종전에 해당 관계기업 투자에서 발생한 기타 수익 및 비용을 투자 범주로 분류했던 것과 동일한 범주이다.
- BC203 IASB는 자산의 회계처리 변경으로 인해 수익과 비용을 분류하는 범주를 변경하는 거래나 기타 사건에 대해 동일한 접근법을 적용하기로 결정하였다. 예를 들어, 부동산 용도의 변경으로 인해 기업은 해당 부동산을 IAS 16 '유형자산'의 적용범위에 속하는 자산에서 IAS 40 '투자부동산'의 적용범위에 속하는 투자부동산으로 계정대체할 수 있다. 기업은 용도 변경에 대한 회계처리에서 인식한 모든 손익을 영업 범주(용도 변경 직전에 해당 부동산에서 발생한 수익과 비용을 분류했던 것과 동일한 범주)로 분류한다.
- BC204 IASB는 또한 하나 이상의 범주로 분류된 수익과 비용을 발생시키는 자산 집합(또는 자산, 부채 집합)을 제거하는 단일 거래나 기타 사건에 동일한 접근법을 적용해야 하는지도 고려하였다. 예를 들어 기업이 종속기업을 매각할 수 있다. IFRS 5를 적용하여 종속기업이 중단영업으로 분류되는 경우, 모든 수익과 비용을 중단영업 항목으로 분류한다. 그러나 종속기업이 처분되기 전에 중단영업으로 분류되지 않았다면 종속기업의 처분손익은 둘 이상의 범주와 관련될 수 있다. 자산 집합(또는 자산, 부채 집합)의 제거로 인한 손익을 해당 자산(또는 자산과 부채)과 관련된 범주에 배분하도록 요구하면 자의적인 배분이 일어날 수 있으며, 작성자가 적용하는데 비용이 더 들 수 있다. 따라서 IASB는 기업이 손익을 하나의

범주로 분류하고, 대부분의 경우 영업 범주로 분류하면 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론내렸다.

BC205 어떤 경우에는 제거된 자산에 영업 범주로 분류되는 수익과 비용을 발생시킨 어떠한 자산도 포함되지 않을 수 있다. 예를 들어, 매각된 종속기업은 투자부동산 그리고 관련 법인세 자산 또는 부채만 보유했을 수 있다(주된 사업활동으로 부동산에 투자하지 않는 기업의 경우). 그러한 경우, 해당 자산 집합의 제거로 인한 손익을 영업 범주로 분류하는 것은 해당 손익을 충실하게 나타내지 못할 수도 있다.

BC206 IASB는 제거된 자산이 해당 거래나 기타 사건 직전에 영업 범주가 아닌 범주로 분류된 수익 및 비용을 발생시킨 자산만을 포함하지는 않는다면, 기업은 해당 거래나 그 밖의 사건에서 발생한 수익과 비용을 영업 범주로 분류해야 한다고 결정하였다. IASB는 거래나 기타 사건으로 인해 해당 자산(또는 해당 자산과 부채)을 제거하지 않고 자산 집합(또는 자산, 부채 집합)과 관련된 수익과 비용의 분류가 변경되는 경우에도 이 접근법이 적용된다고 결정하였다.

외환차이의 분류(문단 48, B65~B68)

BC207 IASB는 기업이 손익계산서에서 인식하는 외환차이를 분류하기 위한 요구사항을 개발하였다. 이러한 요구사항이 없었다면 특정 상황에서 수익과 비용을 영업, 투자, 재무 범주로 분류하기 위한 일반적인 요구사항을 적용하는 것이 어려웠을 수도 있다.

BC208 IASB는 과도한 원가나 노력이 필요하지 않는 한(문단 BC211 참조), 외환차이를 발생시키는 항목의 수익과 비용에 대한 손익계산

서상 범주와 동일한 범주로 외환차이를 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

BC209 IASB의 견해에 따르면, 외환차이를 발생시키는 항목의 수익과 비용과 동일한 범주로 외환차이를 분류하는 것은 기업의 사업활동을 충실하게 표현하는 데 도움이 된다. 예를 들어, 기업이 주된 사업활동과 관련된 외환차이를 영업손익에서 제외한다면 기업의 주된 사업활동의 성과를 불완전하게 표현하게 될 것이다.

BC210 일부 이해관계자들은 외환차이를 발생시키는 항목의 수익 및 비용과 동일한 범주로 외환차이를 분류하는 데 드는 원가에 대해 우려를 제기하였다. 이러한 이해관계자들은 일부 기업의 경우 현재 모든 외환차이를 하나의 금액으로 통합하기 때문에, 외환차이를 관련 범주에 배분하도록 한다면 해당 기업의 보고시스템을 개선하는 데 많은 비용이 들게 될 수 있다고 말하였다. 일부 기업의 경우, 기업 수준에서 총 외환차이를 통합하면 순익스포저의 중앙관리(예: 중앙집중화된 재무기능에 의한 관리)가 용이해진다. 이해관계자들은 IASB가 모든 외환차이를 단일의 범주로 분류하는 방안을 허용해 줄 것을 제안하였다.

BC211 이해관계자의 외부검토의견을 고려한 후, IASB는 외환차이를 관련 범주로 분류하면 일부 기업에 큰 이행비용이 발생할 수 있다고 결론내렸다. 따라서 IASB는 과도한 원가나 노력이 수반되는 경우에는 외환차이를 적용가능한 범주별로 분류하는 것을 면제하기로 결정하였다.

BC212 기업은 외환차이를 적용가능한 범주별로 분류할 때, 외환차이를 발생시키는 개별 항목을 식별하기 위하여 과도한 원가나 노력이 수반되는지 평가한다. 과도한 원가나 노력이 수반되지 않고는 기

업이 일부 외환차이를 적용가능한 범주별로 배분할 수 없는 경우, 해당 면제사항은 그러한 일부 외환차이에만 적용된다.

BC213 그러한 면제를 제공하기로 결정한 다음, IASB는 해당 외환차이를 어떤 범주로 분류해야 하는지 고려하였다. IASB는 완벽한 해결책이 없고, 모든 외환차이를 단일의 범주로 분류하면 다른 범주가 불완전해질 수 있다는 점을 인정하였다.

BC214 일부 이해관계자들은 영업손익의 변동성을 방지하고 일부 기업의 실무 관행과 일관되도록 외환차이를 재무 범주로 분류할 것을 제안하였다. 그러나 문단 BC89에서 논의한 바와 같이, 영업손익에서 변동성이 큰 수익과 비용을 제외하게 되면 해당 기간의 기업의 영업 결과를 충실하게 나타내지 못할 것이다. IASB는 변동성이 외환차이를 재무 범주로 분류하는 이유는 아니라고 보고 있다.

BC215 대안으로, 해당 면제가 적용되는 외환차이는 다음과 같은 이유로 영업 범주로 분류될 수 있을 것이다.

- (1) 기업의 영업(예: 외화로 재화나 용역을 구매하거나 판매)과 관련된 외환차이를 영업 범주가 아닌 범주로 분류하면 영업손익이 불완전해지며, 이로 인해 기업 성과의 척도로서의 영업손익 중간합계의 유용성이 감소될 수 있다.
- (2) 그러한 차이를 영업 범주로 분류하는 것은 영업 범주에 대한 IASB의 접근법과 일관성을 가질 것이다. 즉, 손익계산서의 다른 범주로 분류하는 것이 요구되지 않는 수익과 비용은 영업 범주로 분류된다(문단 BC89 참조).

BC216 문단 BC214~BC215의 요점을 고려한 후, IASB는 해당 면제가 적용되는 외환차이를 영업 범주로 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

BC217 IASB는 또한 기업이 자금조달 및 다른 활동과 관련된 거래에서 발생하는 부채의 외환차이를 분류하는 방법을 명시할지에 대해서도 고려하였다. 예를 들어, 기업은 연장된 지급 조건으로 공급자로부터 영업에 사용되는 재화나 용역을 구매할 수 있다. 기업은 IFRS 18을 적용하여 다음과 같이 분류할 것이다.

- (1) 재화 또는 용역의 구매로 인한 수익과 비용을 영업 범주로 분류
- (2) 미지급금에 대한 이자비용을 재무 범주로 분류

BC218 채무가 외화로 표시되어 있는 경우 기업은 해당 부채에서 발생하는 외환차이를 어떻게 분류할지 결정해야 한다. 해당 부채에 대한 외환차이는 다음에서 발생하는 것으로 볼 수 있을 것이다.

- (1) 기업의 자금조달 의사결정에서 발생했으므로 재무 범주로 분류
- (2) 기업의 구매 의사결정에서 발생했으므로 영업 범주로 분류
- (3) (1)과 (2) 모두에서 발생하므로, 재무 및 영업 범주에 배분

BC219 IASB는 자금조달 및 다른 활동과 관련된 거래에서 발생하는 부채에 대한 외환차이가 다양한 상황에서 발생할 수 있다는 점에 주목하였다. 더욱이, 그러한 외환차이를 분류하는 방법에 대한 결정은 종종 외환차이가 발생하는 특정 상황에 의해 영향을 받는다. IASB는 그러한 외환차이를 분류하기 위한 구체적인 요구사항을 개발하지 않기로 결정하였다. 대신, IASB는 외환차이가 영업 범주로 분류된 금액과 관련되는지 또는 다른 범주로 분류되는 금액과 관련되는지를 결정하기 위해 기업이 판단을 사용한다는 점을 설명하는 적용지침을 포함하기로 결정하였다. 기업은 그러한 부채에서 발생하는 외환차이를 범주별로 배분하지 않는다.

순화폐성 포지션의 손익 분류(문단 48, B69)

BC220 IASB는 IAS 29를 적용하는 기업이, IAS 29 문단 28에서 기술한 바와 같이, 순화폐성 포지션의 손익을 관련 수익 및 비용과 함께 표시하지 않는 경우 해당 손익을 영업 범주로 분류한다는 점을 명확히 하기로 결정하였다.

BC221 순화폐성 포지션의 손익이 순화폐성 포지션과 관련된 수익 및 비용과 함께 표시되지 않는 경우, 해당 손익 전체는 투자 또는 재무 범주로 분류되는 요건을 충족하지 않는다. IASB는 그러한 상황에서 순화폐성 포지션의 손익을 영업 범주로 분류하기로 결정하였다. 이 요구사항은 영업 범주에 대한 IASB의 접근 방식과 일관된다. 즉, 손익계산서의 다른 범주로 분류가 요구되지 않는 수익과 비용은 영업 범주로 분류된다(문단 BC89 참조).

BC222 이러한 결론에 도달하면서 IASB는 순화폐성 포지션의 손익에 대해 별도의 범주를 만들지 고려했지만 그렇게 하지 않기로 결정하였다. IASB는 그러한 접근법이 손익계산서의 구조를 불필요하게 복잡하게 만들 것이라고 결론내렸다.

파생상품 및 지정된 위험회피수단에 대한 손익의 분류(문단 48, B70~B76)

BC223 IASB는 파생상품 및 지정된 위험회피수단에 대한 손익에 다른 수익과 비용에 대한 분류 요구사항을 적용하게 되면 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하지 못할 수 있다고 결론내렸다. 예를 들면 식별된 위험을 관리하기 위해 파생상품을 사용하는 경우, 그 파생상품은 관리하고자 하는 위험에 영향을 받는 수익이나 비용(또는 자산이나 부채)과 관련이 있다.

BC224 IASB는 파생상품 및 지정된 위험회피수단에 대한 손익을 다음과 같이 분류하도록 요구하기로 결정하였다.

- (1) 위험회피수단으로 지정된 금융상품의 경우, 손익계산서에 인식되는 정도까지 해당 금융상품을 사용하여 관리하고자 하는 위험에 영향을 받는 수익이나 비용과 동일한 범주로 분류한다. 이렇게 분류하기 위해 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산(grossing-up)을 해야 하는 경우에는 이러한 분류는 허용되지 않는다(문단 BC226 참조). 이러한 경우, 그러한 모든 손익을 영업 범주로 분류한다(문단 BC230~BC231 참조).
- (2) 위험회피수단으로 지정되지는 않았지만 식별된 위험에 대한 노출을 관리하기 위해 파생상품을 사용하는 경우, 해당 금융상품을 사용하여 관리하고자 하는 위험에 영향을 받는 수익이나 비용과 동일한 손익계산서의 범주로 분류한다. 이러한 분류를 하는 데 과도한 원가나 노력이 수반된다면 이러한 분류가 요구되지 않으며(문단 BC228 참조), 이렇게 분류하기 위해 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산을 해야 하는 경우에는, 이러한 분류는 허용되지 않는다. 이러한 경우, 그러한 모든 손익을 영업 범주로 분류한다(문단 BC230~BC231 참조).
- (3) 식별된 위험에 대한 노출을 관리하기 위해 파생상품을 사용하지 않는 경우 영업 범주로 분류한다. 다만, 해당 파생상품이 자금조달만에만 관련된 거래와 관련된 경우에는 파생상품에 대한 모든 손익을 영업 범주가 아닌 재무 범주로 분류한다(문단 BC232 참조).

지정된 위험회피수단의 손익

BC225 IFRS 9에 따라 위험회피관계에서 파생상품을 지정할 때에는, IFRS 9의 적격성 조건과 문서화 요구사항을 준수하기 위해 파생상품과 회피대상위험 사이의 연계성을 식별한다. IASB는 파생상품의 손익을 단일 범주 대신 기업의 위험관리를 반영하는 범주로 분류하도록 요구하게 되면 기업의 활동에 대한 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론내렸다.

BC226 위험회피수단으로 상쇄되는 위험포지션이 있는 항목 집합의 위험을 회피하고, 위험회피대상항목이 손익계산서에서 둘 이상의 범주로 분류되는 경우, 위험회피수단의 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산(gross-up)을 하여 적용가능한 범주로 분류해야 할 것이다. 이러한 상황에서 IFRS 9 문단 6.6.4, B6.6.15에서는 단일 위험회피수단의 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산을 하지 않도록 위험회피수단에 대한 손익을 별도로 하나의 별도표시항목으로 구분하여 표시하도록 요구한다. IASB는 위험회피수단의 손익을 적용가능한 범주로 분류해야 하는 요구사항으로 인해 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산을 해야하는 경우, 그러한 손익은 영업 범주로 분류하도록 결정하였다(문단 BC230~BC231 참조).

식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용되는 그 밖의 파생상품에 대한 손익

BC227 기업은 IFRS 9의 목적상 위험회피관계를 지정하지 않고 식별된 위험을 관리하기 위해 파생상품을 사용할 수도 있다. 일반적으로 기업은 승인된 위험관리정책에 따라 파생상품계약을 체결하기 때문에, 많은 경우에 파생상품과 파생상품을 사용하여 관리하고자 하는 위험 간의 연계성을 식별할 수 있을 것으로 IASB는 예상한다. 위험관리자는 통상 파생상품이 관리하고자 하는 위험을 계속 완화하는지를 내부적으로 관리하고 보고한다. 따라서 기업은 일반적으로 파생상품과 파생상품을 사용하여 관리하고자 하는 위험 간의 연계성을 결정하는 데 필요한 정보를 가지고 있을 것이다. 따라서 IASB는 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용하는 기타 파생상품의 손익을 지정된 위험회피수단의 손익과 동일한 방식으로 분류하게 되면 기업의 위험관리활동에 대한 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론내렸다.

BC228 그러나 이해관계자의 의견에 따르면, 경우에 따라 위험회피수단으로 지정하지 않은 파생상품을 사용하여 관리되는 위험의 영향을 받는 손익을 식별하기 위해서는 과도한 원가나 노력이 수반될 수 있다. 예를 들어, 기업의 중앙 집중화된 재무 기능이 위험관리에 사용되는 내부 파생상품의 계약 상대방이 될 수 있으며, 이 파생상품은 순익스포저 기준으로 '외부화'된다. 이 예에서, 각 범주에 적용되는 외부 파생상품(external derivatives)의 손익을 식별하기 위해서는 시스템과 프로세스를 변경해야 할 수 있다. 이러한 경우, IASB는 영업 범주로 차손익을 분류하도록 요구하기로 결정하였다(문단 BC230~BC231 참조).

BC229 IASB는 위험회피수단으로 지정하지 않고 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용되는 비파생금융상품에 대해 문단 BC224(2)에 기술한 것과 유사한 접근법을 적용하도록 요구하는 것을 고려하였다. 예를 들어, 외화로 표시된 채무상품은 자금을 조달하고 외화위험을 관리하는 데 사용될 수 있다. 기업이 관리하고자 하는 위험의 영향을 받는 범주를 식별하고 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하기 위해 금융상품을 보유하는지 관리하는 데 비용이 많이 들기 때문에, IASB는 이 접근법을 반대하기로 결정하였다. 기업은 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 것을 포함하여 둘 이상의 목적으로 비파생금융상품을 보유할 수 있다. 이러한 비파생금융상품은 주로 그러한 익스포저를 관리할 목적만으로 보유하는 파생상품과는 다르다. 그 대신에, IASB는 IFRS 18의 일반 분류 요구사항을 이러한 비파생금융상품에 대한 수익과 비용에 대해 적용하여 영업, 투자 또는 재무 범주로 분류해야 한다고 결론내렸다.

파생상품의 손익에 대한 총액 산정 목적의 가산 및 과도한 원가나 노력 금지

BC230 기업은 문단 BC224(1)~(2)에 기술된 요구사항을 적용하여, 식별된 위험을 관리하기 위해 사용된 파생상품의 손익과 지정된 비파생 금융상품의 손익을 기업이 관리하고자 하는 위험의 영향을 받는 범주로 분류한다. 그러나 IASB는 이 요구사항을 다음에는 적용하지 않는다고 결정하였다.

- (1) 지정된 위험회피수단 및 위험회피수단으로 지정되지 않았지만 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하기 위해 사용되는 파생상품으로서, 적용가능한 범주에 손익을 배분하려면 손익에 대해 총액 산정 목적의 가산을 해야하는 경우(문단 BC226 참조)
- (2) 위험회피수단으로 지정되지 않았지만 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하기 위해 사용되는 파생상품으로서, 적용가능한 범주에 손익을 배분하려면 과도한 원가나 노력이 수반되는 경우(문단 BC228 참조)

BC231 IASB는 이러한 예외 중 어느 하나가 적용되는 경우에는 영업 범주로 손익을 분류해야 한다고 결정하였다.

- (1) 이러한 접근법은 위험 관리방식을 더 잘 반영하고 불일치를 줄일 수 있다. 예를 들어, 영업 범주에 있는 항목들을 포함하여 상쇄되는 위험пози션이 있는 항목 집합의 위험 관리를 위해 하나의 금융상품을 사용하는 경우가 있을 수 있다. 많은 기업들의 경우, 이러한 시나리오가 더 자주 발생할 가능성이 있다.
- (2) 이러한 접근법은 영업 범주에 대한 IASB의 접근법과 일관된다. 문단 BC89에서 논의한 대로 손익계산서의 다른 범주로 분류가 요구되지 않는 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다.

식별된 위험에 대한 익스포저 관리에 사용되지 않는 파생상품

BC232 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용되지 않는 파생상품에는 자금조달에만 관련된 거래와 관련된 파생상품이 포함될 수 있다. 이러한 파생상품은 보다 비용 효율적인 방식으로 자금을 조달하기 위한 일환으로 거래되는 경우가 많다. 그러므로 재무 범주로 하면 기업의 활동에 미치는 그 영향이 가장 잘 나타날 것이다. 예를 들어, 일부 파생상품은 자기지분상품을 현금이나 전환사채에 내재된 전환옵션과 같은 다른 금융상품으로 교환하는 것과 관련된다. 그러한 파생상품은 IAS 32 '금융상품: 표시'에 따른 지분상품으로 분류하기 위한 조건을 충족하지 못하는 경우가 있다. 이 경우에는 그러한 파생상품의 손익을 손익계산서에 인식한다. 이러한 경우에 대해 IASB는 파생상품과 관련된 손익은 자금조달에만 관련된 거래와 관련되기 때문에 그러한 파생상품에 대한 손익을 재무 범주로 분류하도록 결정하였다. 또한 IASB는 주된 사업활동으로 고객에게 금융을 제공하는 기업은 그러한 손익이 자금조달에만 관련되는 거래에서 발생하기 때문에 그러한 손익에 대해 영업 범주로 분류하는 회계정책을 선택할 수 있도록 허용하기로 결정하였다.

BC233 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용되지 않고 자금조달에만 관련된 거래와 관련이 없는 파생상품은 일반적으로 개별적으로 그리고 기업의 다른 자원과 대부분 독립적으로 수익을 창출할 것이다. IASB는 그러한 파생상품에 대한 공정가치 손익을 투자 범주로 분류하도록 요구할지를 고려하였으나, 그렇게 하지 않기로 결정하였다.

BC234 파생상품은 자산이나 부채가 될 수 있지만, 투자 범주에는 자산에서 발생하는 수익과 비용만 포함된다. IASB는 자금조달에만 관련된 거래와 관련된 파생상품에 대한 결정과 함께 이 문제도 같이 고려하였다. IASB는 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용되지 않는 파생상품에 대한 모든 손익을 재무 범주로 분류하

도록 요구하는 것이 더 간단할 수 있다고 결론내렸다. 그러나 파생상품이 자금조달과 관련이 없다면, 재무 범주로 분류하는 것은 그 목적과 기업의 활동에 미치는 영향을 충실하게 표현하지 못할 수 있다.

BC235 IASB는 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하는 데 사용하지 않는 파생상품의 손익을 영업 범주로 분류하는 것이 더 간단하기 때문에 그렇게 분류하도록 요구하기로 결정하였다(문단 BC232에서 논의된 경우는 제외). 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 파생상품을 주된 사업활동으로 보유하고 있는지 평가할 필요가 없다.
- (2) 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하기 위해 사용하는 파생상품에 적용되는 접근법과 일관된다. 식별된 위험에 대한 익스포저를 관리하기 위해 사용되는 파생상품의 손익을 적용가능한 범주에 배분하지 않는다면, 그러한 손익을 영업 범주로 분류한다고 IASB는 결정하였다(문단 BC228~BC229 참조).

손익계산서에 표시하거나 주석에 공시하는 항목(문단 75~85, B77~B85)

BC236 IFRS 18은 손익계산서에 표시해야 하는 별도표시항목을 열거하고 있다. IASB는 별도표시항목인 '금융원가'를 제거하고(문단 BC242~BC243 참조) 영업비용을 포함하는 것을 제외하고는, IAS 1의 상응하는 목록에서 가져온 항목을 재검토하지 않기로 결정하였다. IASB는 다른 프로젝트를 진행하면서 별도표시항목의 목록을 만들었다. 이러한 요구사항을 재검토하였다면 상당한 자원이 필요하였을 것이고 IFRS 18의 개발을 지연시켰을 것이다.

BC237 그 대신에 IASB는 그러한 요구사항들이 주요 재무제표의 역할과 어떻게 상호작용하는지를 명확히 하기로 결정하였다. 손익계산서

에서 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 데 있어 불필요한 것이 아니라면, 기업은 열거된 별도표시항목을 표시해야 한다. 그러한 경우 항목이 중요한 정보를 제공한다면, 주석에 그 항목을 공시해야 한다. 다음은 문단 BC45~BC63에서 논의된 것이다.

- (1) 모든 중요한 정보가 주요 재무제표에 표시될 수 없다.
- (2) 중요한 정보를 어디에 공시해야 할지 결정할 때, 주요 재무제표와 주석의 각 역할에 대해 고려한다.

BC238 열거된 별도표시항목에 대한 요구사항을 주요 재무제표의 역할의 맥락을 고려하여 배치하면 손익계산서가 기업의 수익이나 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 데 불필요한 별도표시항목을 표시하지 않아도 된다.

BC239 IFRS 18의 분류 요구사항을 적용할 때, IFRS 18 문단 75에 열거된 하나의 별도표시항목을 손익계산서에 둘 이상의 범주로 표시해야 하는 경우가 있을 수 있다. IASB는 손익계산서의 구조에 대한 요구사항을 개발하는데 있어 손익계산서에 표시되는 정보의 비교가능성과 이해가능성을 높이는 것이 IASB의 목적을 달성하는 데 필요하므로 이러한 결과가 적절하다고 결론내렸다. IASB가 문단 75에 열거된 각 별도표시항목을 하나의 범주로만 표시하는 것을 허용한다면, 그것은 비교가능성과 이해가능성을 감소시킬 것이다. 기업이 하나의 별도표시항목을 둘 이상의 범주로 제공한다면, 해당 항목의 특성을 충실하게 표현하는 방식으로 주요 재무제표에 표시되는 항목을 기술한 IFRS 18 문단 43의 요구사항을 적용한다.

비금융자산의 손상에 대한 별도표시항목

BC240 IASB는 IFRS 18 문단 75의 별도표시항목 목록에 '비금융자산의 손상'을 추가하지 않기로 결정하였다. 문단 BC236에서 논의된 것

과 같이, IASB는 IAS 1의 상응하는 목록에서 가져온 항목을 재검토하지 않기로 결정하였다. 그러나 일부 이해관계자들이 비금융자산의 손상을 추가하는 것은 금융자산의 손상에 대해 IAS 1에서 가져온 항목과 일관될 것이라며 이를 제안하였기 때문에, IASB는 비금융자산의 손상에 대한 별도표시항목의 추가에 따른 비용과 효익을 고려하였다.

BC241 IASB는 비금융자산의 손상에 대한 별도표시항목을 표시하도록 요구함에 따라 소요되는 비용이 효익보다 클 것이라고 결론내렸다. IFRS 18에 따르면 기업 내에서 비용의 성격과 기능의 특성을 고려하여, 손익계산서에 영업비용을 표시해야 한다(문단 BC246~BC252 참조). 이러한 맥락에서 기업은 비금융자산의 손상을 다른 영업비용과 분리하여 표시하는 경우가 종종 있는데, 이는 그 성격이 서로 다르기 때문이다. 예를 들어, IASB가 기능과 성격에 따른 분류를 모두 사용하는 것을 금지하는 방안을 고려하였을 때 많은 이해관계자가 이 제안에 동의하지 않았다. 이러한 이해관계자들은 기능별로 비용을 분류한 기업은 비금융자산의 손상에 대한 별도표시항목을 표시하지 못하게 될 것이라고 주장하였다(문단 BC251(1)(나) 참조). 따라서 IASB는 이 요구사항을 추가하더라도 기업이 IFRS 18의 다른 요구사항을 적용하여 표시되는 정보 외에 많은 것이 추가되지는 않을 것이라고 결론내렸다.

재무 범주의 별도표시항목

BC242 IASB는 또한 재무 범주로 분류된 비용에 대한 별도표시항목을 IFRS 18 문단 75에 추가하지 않기로 결정하였다. 그러나 기업은 주요 재무제표의 역할을 고려하여 재무 범주로 분류된 항목을 표시해야 하며, 이는 '금융원가' 별도표시항목의 표시에 대한 IAS 1의 요구사항을 대체한다. IFRS 18의 요구사항을 적용할 때, 재무 범주로 분류하는 항목은 다음과 같다.

- (1) 자금조달에만 관련되는 거래에서 생기는 부채의 최초 및 후속 측정에서 생기는 수익과 비용
- (2) 자금조달에만 관련되는 거래에서 생기는 부채의 발행 및 소멸과 직접 관련된 증분비용
- (3) 이자비용과 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채의 이자율 변동으로 인해 발생하는 수익과 비용. 단, IFRS 기준서의 다른 요구사항을 적용하기 위한 목적으로 해당 수익과 비용을 식별하는 경우에만 해당함.

BC243 IASB는 어떤 수익과 비용이 재무 범주로 분류되는지 식별하기 위한 적용기법으로 자금조달에만 관련되는 거래에서 발생한 부채와 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생한 부채를 구분하는 방법을 개발하였다. 이 구분은 '재무활동'과 관련된 부채를 식별하기 위한 것이 아니다. 일부 재무제표이용자들은 자금조달에만 관련되지는 않는 거래에서 발생하는 부채에서 발생하는 수익 및 비용의 일부 또는 전부가 자금조달에만 관련되는 거래에서 발생하는 부채에서 발생하는 수익 및 비용과 유사하다고 생각한다(문단 BC154(2)). 기업은 무엇이 수익과 비용에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는지를 결정할 때, 재무 범주로 분류되는 금액을 구분하여 손익계산서에 표시할지와 표시 방법을 판단한다. 또한, 재무 범주로 분류된 비용에 대해 손익계산서에 단일 별도표시항목으로 표시하더라도 공시한 결과 정보가 중요한 경우, 기업은 특정 공시 요구사항에 따른 세분화를 포함하여 해당 비용에 대한 세분화된 정보를 주석에 공시해야 한다(문단 BC45~BC55 참조).

비지배지분(문단 76, 87)

BCZ244 IFRS 18은 문단 76과 문단 87에 따라 '비지배지분에 귀속되는 당기순손익'과 '지배기업의 소유주에 귀속되는 당기순손익'을 각각 손익계산서(현재 '재무성과표'라고 함)에 표시하도록 요구한다. 이

러한 금액은 수익 또는 비용 항목이 아닌 당기순손익의 배분으로 표시한다. 문단 107(1)의 자본변동표에도 유사한 요구사항이 추가되었다. 이러한 변경은 연결대차대조표(현재는 '재무상태표'라고 함)에서 비지배지분은 개념체계에 따른 부채의 정의를 충족하지 않으므로 자본 내에 표시하도록 하는 IFRS 10 '연결재무제표'와 일관된다.

특별 항목

BC245 IAS 1은 재무성과표에 수익이나 비용 항목을 '특별 항목'으로 표시하는 것을 금지하였다. IFRS 18은 특별 항목을 언급하지 않는다. 손익계산서에 포함된 모든 수익과 비용을 해당 손익계산서의 지정된 범주 중 하나로 분류해야 하며, 특별 항목에 대해 별도의 범주를 만드는 것은 금지된다. 영업 범주에는 IFRS 18이 다른 범주로 분류하도록 요구하지 않는 모든 수익과 비용 항목이 포함된다(문단 BC89 참조). 문단 BC77~BC78은 비정상적인 것으로 간주되는 수익 또는 비용 항목의 표시와 공시에 대해 논의한다.

영업 범주로 분류되는 비용의 표시와 공시(문단 78~85, B80~B85)

BC246 IFRS 18은 비용에 대해 가장 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 방식으로 영업 범주에 비용을 표시하도록 요구한다. 이를 위해 기업 내에서 비용의 성격과 기능의 특성을 고려하여 비용을 표시한다.

BC247 비용의 성격과 기능에 따라 비용을 분류하고 표시하는 것은 재무제표이용자에게 정보의 유용성을 개선한다. 비용의 성격에 대한 정보를 통해 이용자는 기업의 영업비용의 구성 요소를 분석하여 미래 기간에 그러한 비용을 예측할 수 있다. 기능별로 비용을 통합하는 정보는 마진을 비롯한 일부 성과지표를 쉽게 계산할 수

있게 한다. 경우에 따라 일부 비용은 기능별로, 그 밖의 비용은 성격별로 분류하는 것이 가장 유용한 구조화된 요약정보를 제공한다.

BC248 IASB는 IFRS 18 문단 78의 요구사항을 개발하면서 다음을 고려하였다.

- (1) 모든 영업비용을 비용의 성격 특성만을 사용하여 분류하고 표시하도록 요구할지, 아니면 비용의 기능 특성만을 사용하여 분류하고 표시하도록 요구할지, 즉 혼합 표시를 금지할지(문단 BC250~BC252 참조)
- (2) 기능별 비용 표시와 관련된 구체적인 이슈(문단 BC253~BC258 참조).

BC249 또한 IFRS 18은 기능별로 분류된 비용으로 구성된 별도표시항목을 표시하는 경우 주석에 성격별로 분류된 특정 비용에 대한 추가적인 정보를 공시하도록 요구한다(문단 BC259~BC276). IASB는 비용을 성격별로 분류한 별도표시항목을 표시하는 경우 기능별로 분류된 비용에 대한 추가 정보를 주석에 공시하도록 요구하는 것을 고려하였다. 그러나 IASB는 이러한 정보에 대한 재무제표이용자의 요구가 거의 없기 때문에 이러한 요구사항을 개발하지 않기로 결정하였다. 따라서 그러한 요구사항에 대한 기대비용은 기대효익을 초과할 것이다.

혼합 표시

BC250 IASB는 모든 영업비용을 비용의 성격 특성만을 기준으로 분류하여 표시할지, 아니면 비용의 기능 특성만을 기준으로 분류하여 표시할지를 고려하였다. 기업이 일부 영업비용을 성격에 따라 분류하고 그 밖의 영업비용을 기능에 따라 분류하여 표시하는 경우, 이는 '혼합 표시'를 하는 결과가 된다. 재무제표이용자들은 혼합

표시로 인해 기업 간 비교가 어려워질 수 있다고 말했다. 특히, 성격 별도표시항목에 사용된 명칭에서 해당 성격 비용이 일부 기능 별도표시항목에도 포함되는지 여부를 명확하게 하지 않는 경우 기업 간 비교가 어려워질 수 있다.

BC251 그러나 많은 이해관계자들은 혼합 표시를 금지하는 것에 대하여 우려를 제기하였다. 이들의 견해는 다음과 같다.

(1) 혼합 표시를 금지하면 기업이 손익계산서에 유용한 정보를 표시할 수 없다. 그러한 예는 다음과 같다.

(가) 기업은 두 가지 유형의 주된 사업활동을 할 수 있으며, 이 경우 혼합 표시가 가장 유용한 정보를 제공할 수 있다. 기업은 일부 비용을 성격별로 분류하고 일부 비용을 기능별로 분류하여 표시함으로써 수익성의 주요 동인에 대한 정보를 제공할 수 있다.

(나) 유형자산의 상당한 손상을 인식한 제조기업이 기능별로 비용을 구분한다면 손상차손을 손익계산서에 별도로 표시할 수 없다.

(다) 일반적으로 기능에 따라 비용을 분류하는 것이 가장 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론내릴 수 있다. 그러나 기업은 자의적이지 않은 방식으로 기능에 배분하기 어려운 일부 영업비용이 있을 수 있다. 예를 들어, 영업권 손상을 기능에 배분하는 것은 자의적일 수 있다. 일부 이해관계자들은 일부 비용(예: 영업권 손상)을 기능에 배분하는 것이 자의적이라면 모든 영업비용을 성격별로 분류해야 할 것이라고 우려하였다.

(2) 혼합 표시를 금지하면 IAS 1의 손익계산서에 표시할 별도표시항목 목록을 유지하기로 한 IASB의 결정과 일관되지 않을 것이며, 그 목록 중 일부는 성격별로 분류된 비용이다. 기업이 기능별로 비용을 분류한다고 하더라도, 그 목록에 포함된 별도표시항목을 표시하면 혼합 표시가 될 것이다.

BC252 혼합 표시를 금지하면, 기업이 그러한 비용에 대해 가장 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는 데 기여하는 방식으로 영업비용을 표시하지 못할 수도 있다. 따라서 IASB는 혼합 표시를 금지하지 않기로 결정하였다. 그 대신에 기업이 일부 영업비용을 성격별로 분류하고 일부 영업비용을 기능별로 분류하는 경우 비교가능성을 개선하고 정보가 충실하게 표현되도록 돕기 위해 추가 적용 지침을 제공하기로 결정하였다.

기능별로 분류되는 별도표시항목의 표시

BC253 IASB는 '기능'에 대한 정의를 개발하지 않기로 결정하였다. 일부 이해관계자들은 기능별 비용 표시법을 적용하는 방법이 불분명하다고 말하였다. 그러나 IASB는 기능별로 비용을 분류하는 것은 새로운 개념이 아니라고 보았다. IAS 1은 기능별 비용 표시법 또는 성격별 비용 표시법 중 하나를 사용하여 당기순손익에 인식한 비용에 대한 분석을 표시하도록 요구하였다. 또한 IASB는 '기능'의 정의와 기능에 대한 비용 배분에 대한 실행가능한 적용지침을 개발하는 것이 어렵다고 결론내렸다.

BC254 그러나 IASB는 비용에 대해 가장 유용한 구조화된 요약정보를 제공하도록 기능별로 분류되고 표시되는 별도표시항목을 기업이 식별하는 데 도움을 주기 위해 다음과 같이 하였다.

- (1) IFRS 18 문단 81에서 기능별 분류에 대해 제안한 기술 내용을 확장하여, 해당 분류를 할 때 동일한 성격의 경제적 자원 (예: 종업원 용역)과 관련된 비용을 여러 기능별 별도표시항목 (예: 매출원가, 연구 개발)에 배분할 수 있음을 명확히 하였다.
- (2) 지나치게 많이 통합하거나 지나치게 적게 통합하지 않도록 도움을 줌으로써 가장 유용한 구조화된 요약정보를 제공하는

영업비용의 통합 수준에 대한 적용지침을 IFRS 18 문단 B85에서 제공하였다.

BC255 또한 IASB는 매출원가 기능을 포함하여 영업비용을 기능별로 분류하는 기업이 기능별로 분류된 다른 비용과 별도로 매출원가에 대한 별도표시항목을 표시하도록 요구하기로 결정하였다. 이 요구사항은 비용을 기능별로 분류하는 기업이 매출원가를 다른 비용과 구분하여 공시하도록 하는 IAS 1의 요구사항에 기초한다. 매출원가는 매출총이익과 같은 일부 성과 지표의 계산을 용이하게 하는 중요한 별도표시항목이므로 기능별로 분류된 다른 비용과 통합하지 않는다.

BC256 일부 이해관계자들은 매출원가 별도표시항목에 포함되는 비용의 다양성에 대한 우려를 제기하였으며, 이는 IASB가 '매출원가'의 정의를 개발하면 해결될 수 있다고 말하였다. IASB는 이러한 우려를 인정했지만 합리적인 기간 내에 '매출원가'의 정의를 개발하기는 어려울 것이라고 결론내렸다. 그러한 작업은 IFRS 18의 완료를 지연시킬 가능성이 높으며, IASB의 제3차 안건 선정협약에서도 우선순위가 낮은 것으로 평가되었다. 매출원가의 정의를 개발하는 것은 IAS 2 '재고자산'의 규정을 적용하는 데에도 의도치 않은 결과를 초래할 수 있기 때문에, IASB는 '매출원가'의 정의를 개발하지 않기로 결정하였다.

BC257 그러나 IASB는 매출원가를 표시할 때, IAS 2 문단 38에서 기술한 바와 같이 해당 별도표시항목에 재고비용을 포함할 것을 요구하기로 결정하였다. 실무적으로 일부 기업은 매출원가를 표시할 때 재고비용의 구성요소를 제외한다. IASB는 재고비용을 포함하도록 요구하면, 매출원가에 포함된 비용의 다양성을 감소시키고 해당 별도표시항목을 표시하는 기업들 간의 비교가능성을 개선하는 데 도움이 될 것이라고 결론내렸다. 또한 IASB는 IAS 2에서 다음과

같이 요구하고 있기 때문에 그러한 요구사항을 적용하는 데 비용이 많이 들지 않을 것이라고 결론내렸다.

- (1) 관련 수익이 인식되는 기간에 재고자산 금액을 비용으로 인식한다.
- (2) 당해 기간 동안 비용으로 인식된 재고자산 금액을 공시한다.

BC258 IASB는 별도표시항목의 구성에 대한 이해가능성을 높이기 위해, 기능별로 분류된 비용으로 구성된 각 별도표시항목에 포함된 비용의 성격에 대한 기술을 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 이러한 설명은 재무제표이용자가 매출원가를 표시하는 기업 간의 비교가능성 정도를 평가하는 데 도움이 될 수 있다. IASB는 성격별로 분류된 비용에 대해서는 비용 별도표시항목에 대한 유사한 공시 요구사항이 필요하지 않다고 결론내렸다. 일반적으로 이러한 별도표시항목의 구성은 명확하다(단, '기타' 비용은 제외되며, 문단 BC79에서 논의된 대로 IFRS 18에는 기타 비용에 대한 특정 요구사항이 포함되어 있다).

특정한 성격 비용에 대한 정보의 공시

BC259 IASB는 손익계산서에 기능별로 분류된 영업비용으로 구성된 하나 이상의 별도표시항목을 표시하는 기업은 각 별도표시항목에 포함된 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)의 금액과 각 별도표시항목별 합계를 하나의 주석으로 공시하도록 결정하였다.

BC260 재무제표이용자들로부터 받은 검토의견에 따르면 영업비용을 기능별로 분류하여 표시하게 되면 유용한 정보를 제공할 수 있지만 (문단BC247 참조), 동시에 유용한 정보의 손실도 초래할 수 있는 것으로 나타났다. 비용을 기능별로 분류하게 되면 경제적 환경의 변화에 따라 다르게 반응하는 다양한 성격별 비용 항목을 통합하

므로, 재무제표이용자가 미래 영업비용을 예측하기 어렵게 한다. 비용의 성격에 대한 정보는 미래 영업비용을 더 쉽게 예측할 수 있도록 하며, 현금흐름표에 표시된 정보와의 연관성을 이해할 수 있도록 한다.

BC261 IAS 1은 비용을 기능별로 분류하는 기업에게 감가상각비, 상각비, 종업원급여를 포함하여 비용의 성격에 대한 추가 정보를 공시하도록 요구하였다. 그러나 실무적으로 비용을 기능별로 분류하는 일부 기업은 비용의 성격에 대한 추가 정보를 거의 공시하지 않았다. 비용의 성격에 대한 추가 정보를 이용자가 강하게 요구하기 때문에 IASB는 이 공시 요구사항을 강화하기로 결정하였다.

BC262 IASB는 별도표시항목에 포함된 비용을 성격별로 세분화하여 각 기능 별도표시항목에 대한 분석을 공시하도록 요구할지를 고려하였다. 이러한 분석은 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 수 있다. 예를 들면 이 분석은 이용자가 각 기능 별도표시항목과 관련된 영업비용을 보다 정확하게 예측하는 데 도움이 될 수 있다. 그러나 재무제표 작성자에게서 받은 의견에 따르면 이러한 접근법은 일부 기업이 적용하기에는 복잡하고 비용이 많이 드는 것으로 나타났다. 이러한 재무제표 작성자들은 영업비용을 기능별로 분류하여 표시하는 기업은 일반적으로 성격별로 분류된 모든 영업비용을 추적하지는 않는다고 말하였다. 또한 기업이 종속기업 수준에서 성격별로 분류되는 비용을 추적하는 경우, 기능별 연결 및 기업 간 거래(예: 연결실체 내 한 기업의 산출물이 연결실체 내 다른 기업의 투입물인 경우)의 결과 때문에 해당 정보를 얻을 수 없는 경우가 자주 있다는 것이다. 재무제표 작성자들은 보고기업 수준에서 정보를 획득하려면 기업의 보고시스템에 근본적인 변경이 필요하다고 하였다.

BC263 다음으로 IASB는 성격에 따라 분류되는 영업비용의 합계에 대한 분석을 공시하도록 요구할지를 고려하였다. 각 기능 별도표시항목을 성격별로 세분화하는 대신에(문단 BC262 참조) 기업은 성격에 따라 분류되는 영업비용의 합계에 대한 추가적인 분석을 제공할 것이다. IASB는 이러한 접근법이 문단 BC262에서 기술한 접근법에 비해 재무제표 작성자가 더 적은 비용으로 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 것으로 예상하였다. 그러나 많은 재무제표 작성자들은 동일한 이유로 이 접근법을 적용하는 데 드는 비용에 대해 우려를 제기하였다.

BC264 IASB는 기업이 기능별로 비용을 분류하여 표시하는 경우 영업비용의 성격에 대한 추가적인 정보를 공시하는 것의 비용과 효익의 균형을 유지하는 방법을 추가로 연구하였다. 이해관계자들은 비용의 성격에 대한 어떠한 특정한 정보가 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공하는지 그리고 추가적인 정보를 제공하는 데 드는 원가에 대해 상세한 검토의견을 주었다.

BC265 이 의견을 고려한 다음에, IASB는 영업 범주의 각 별도표시항목에 포함된 특정한 성격 비용의 금액을 공시하도록 요구하게 되면 문단 BC263에 기술된 접근법보다 비용과 효익의 균형을 더 잘 이룰 수 있다고 결론내렸다. 이러한 공시는 다음과 같을 것으로 예상된다.

- (1) 대부분의 기업들은 이 공시를 제공하는 것이 문단 BC263에 기술된 공시를 제공하는 것보다 비용이 덜 들 것이다. 재무제표 작성자들은 한정된 수의 성격별로 분류되는 비용으로서, 영업 범주의 각 별도표시항목에 포함된 금액에 대한 세분화된 정보를 합리적인 비용으로 제공할 수 있다고 말하였다(문단 BC270에서 논의된 사항에 따름).
- (2) 재무제표이용자가 다음을 더 잘 이해할 수 있게 해주어 재무제표이용자에게 유용할 것이다.

- (가) 손익계산서의 영업 범주의 별도표시항목에 포함된 것(예를 들면, 마진 분석을 수행할 때 유용함)
- (나) 주요 재무제표에 표시된 정보와 주석에 공시된 정보의 관련성
- (다) 손익계산서의 영업 범주의 별도표시항목에 포함된 비현금 항목과 현금흐름표의 관련성

BC266 재무제표이용자들은 영업 범주의 각 별도표시항목에 포함된 종업원급여, 감가상각비, 상각비에 대한 정보는 기업이 영위하는 산업에 관계없이 일반적으로 유용하다는 검토의견을 주었다. 일부 재무제표이용자는 영업 범주의 각 별도표시항목에 포함된 손상차손(또는 환입) 및 재고자산 평가손실(또는 환입)에 대한 정보도 유용하다고 말하였다(예를 들면, 해당 비용의 비현금성 때문에 유용하다). 재무제표 작성자는 이러한 특정한 비용에 대한 세분화된 정보를 제공하는 것은 비용이 그리 많이 들지는 않을 것이라고 말하였다(문단 BC270에서 논의된 사항에 따름).

BC267 또한 이해관계자들의 검토의견에 따르면, 다섯 가지 유형의 비용(종업원급여, 감가상각비, 상각비, 손상차손, 재고자산 평가손실) 외에 다른 비용에 대해서도 세분화된 정보를 요구하게 되면 비용과 효익의 균형이 훼손될 수 있는 것으로 나타났다. 예를 들면, 일부 재무제표이용자는 IASB가 다른 비용 항목에 대한 세분화된 정보를 제공하도록 요구할 것을 제안했지만, 그러한 정보의 효익은 자주 기업이 영위하는 산업에 따라 달라질 수 있다는 점을 인정하였다. 전반적으로 해당 검토의견은 IFRS 18의 문단 83에서 제시하는 목록에 더 많은 비용을 포함하는 것은 재무제표이용자가 얻는 효익으로 정당화될 수 없는 추가 비용이 재무제표작성자에게 발생할 가능성이 높다는 점을 나타냈다.

BC268 IASB는 다음과 같이 결정하였다.

- (1) 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)에 대해 공시해야 하는 정보를 하나의 주석에 공시하도록 요구한다(문단 BC259 참조). 일반적으로 재무제표이용자는 영업비용에 대한 정보를 함께 분석한다. 이러한 정보를 하나의 주석에 공시하는 것은 재무제표이용자가 해당 정보를 더 쉽게 찾고 분석할 수 있도록 한다.
- (2) 감가상각비, 기타 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)에 대해 공시된 합계 금액과 영업 범주 내 별도표시항목에 포함된 각 비용에 대해 공시된 금액 간의 차이가 있는 경우, 영업 범주 이외 범주에 포함된 별도표시항목에 대한 설명을 공시하도록 요구한다. 이러한 설명을 공시하게 되면, 합계 금액이 영업 범주에 포함된 것으로 공시된 금액과 다른 이유를 재무제표이용자가 이해하는데 도움을 준다.
- (3) 감가상각비, 기타 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)에 대해 공시된 금액이 당기 비용으로 인식한 금액일 필요가 없다는 점을 명확히 하는 적용지침을 제공한다(문단 BC269~BC271 참조).
- (4) 기능별로 분류된 비용으로 표시된 별도표시항목과 관련하여 IFRS 18의 일반적인 세분화 요구사항에 대한 면제사항을 제공한다(문단 BC272~BC275 참조).

표시되거나 공시되는 성격 금액이 비용 금액일 필요는 없다.

BC269 재무제표에 표시되거나 공시된, 성격별로 분류된 영업비용이 당기 비용으로 인식한 금액과 다른 것은 실무에서 일반적이다. 예를 들면, IAS 1은 성격별로 분류된 비용 중 해당 기간에 비용으로 인식한 금액과 자산의 장부금액에 포함된 금액(따라서 미래 기간에 비용으로 인식될 금액)으로 구성되는 비용을 분석하는 사례를 포함하였다. 분석 결과와 해당 기간의 손익계산서에 인식된 총 비용을

차이조정하기 위해 해당 사례에는 '제품과 재공품의 변동'이라는 별도표시항목이 포함되었다(IFRS 18 적용사례는 영업비용을 성격별로 표시하는 사례를 포함함).

BC270 재무제표 작성자에게서 받은 검토의견에 따르면, 당해 기간의 손익계산서에서 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)으로 인식한 금액을 결정하는 데 비용이 과도하게 들 수 있는 것으로 나타났다. 예를 들면, 이러한 재무제표 작성자는 기업이 일반적으로 당기에 제조 활동과 관리 활동 등 다양한 활동에 사용된 종업원 근무원가를 결정할 수가 있다고 말하였다. 그러나 이러한 비용 중 일부가 당기 비용으로 인식되지 않고 자산의 장부금액(예: 재고자산)에 포함되는 경우, 기업은 당기 또는 미래 기간에 비용으로 인식되는 비용을 추적하기 위해 과도한 비용을 부담해야 할 수 있다.

BC271 IASB는 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)에 대해 공시된 금액이 당기에 비용으로 인식되는 금액일 필요는 없다는 점을 명확히 하기 위해 적용지침을 제공하기로 결정하였다. 또한 공시된 금액의 일부가 자산의 장부금액에 포함된 경우 재무제표이용자가 공시된 정보를 이해하는 데 도움을 주기 위하여 비계량적 설명을 제공(어떤 자산에 포함되었는지를 식별하는 것을 포함)하도록 요구하기로 결정하였다.

일반적인 세분화 요구사항의 면제 규정

BC272 IASB는 다음과 같은 상호작용을 고려하였다.

(1) 산출되는 정보가 중요한 경우 주식에 세분화된 정보를 공시하도록 하는 IFRS 18의 일반적인 요구사항(IFRS 18 문단 42 참조)

- (2) 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)에 대한 세분화된 정보를 공시하도록 하는 IFRS 18의 특정 요구사항(문단 BC259 참조).

BC273 IASB는 기업이 기능별로 영업비용을 표시하는 경우, IFRS 18 문단 83에 따라 특정한 성격별 영업비용에 대한 세분화된 정보를 공시해야 한다고 결정하였다. IASB는 이 요구사항을 개발하면서 비용과 효익의 균형을 달성하는 것을 목표로 하였다(문단 BC262~BC267 참조). IASB가 그러한 기업에 일반적인 세분화 요구사항을 적용하도록 요구하는 경우, 기업은 성격별 비용에 대한 추가 정보(중요한 경우)를 공시해야 하므로 비용과 효익의 균형이 깨질 수 있다. 이러한 상황을 막기 위해 IASB는 문단 BC272(1)에서 기술된 바와 같이 일반적인 세분화 요구사항을 적용하는 것을 면제하기로 결정하였다.

BC274 면제사항을 개발하는 과정에서, IASB는 비용 임계치(예: 일반적인 세분화 요구사항을 적용하는 데 과도한 원가나 노력이 드는 경우 해당 요구사항을 면제하는 것)를 포함하지 않기로 결정하였다. 영업비용에 대한 공시 요구사항을 개발하기 위한 조사와 이해관계자들과의 회의에 기초하여 IASB는 다음과 같이 결론내렸다.

- (1) 비용 임계치를 포함하는 것은 비용 임계치를 포함하지 않는 면제규정과 비교하여 결과가 다르지 않을 수 있다.
- (2) 비용 임계치를 포함하는 것은 적용하기 어려울 수 있다.

BC275 IASB는 IAS 1을 적용할 때 일부 기업이 감가상각비, 상각비, 종업원급여, 비금융자산 손상차손(및 환입), 재고자산 평가손실(및 환입)보다 더 많은 성격별 영업비용에 대한 세분화된 정보를 공시하는 것을 확인하였다. IASB는 문단 BC273에 기술된 면제사항을 통해 기업이 이러한 정보를 계속해서 공시하는 것을 막으려는 의도는 없었다.

BC276 IASB는 특정한 성격 별도표시항목에 대한 정보의 공시에 대해서 구체적인 공시 목적도 정하지 않기로 결정하였다. 구체적인 공시 목적은 작성자가 추가적인 공시를 제공하도록 요구할 수 있으며, 이는 문단 BC273에서 논의된 바와 같이 비용과 효익의 균형을 위태롭게 할 수 있다.

포괄손익을 표시하는 보고서

포괄손익의 보고(문단 88~89)

BCZ277 2013년 IFRS 해석위원회는 지분법 적용대상 관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분을 표시하는 것에 관해 IAS 1 요구사항이 불명확하다는 점을 IASB에 보고하였다. IASB는 IAS 1이 다양하게 해석될 수 있다는 점에 동의하고 다음과 같이 개정하기로 결정하였다.

- (1) IAS 1(현재 IFRS 18 문단 88~89)에서는 지분법 적용대상 관계기업 및 공동기업의 기타포괄손익에 대한 지분을 다음 항목으로 분리하여 표시하도록 요구한다는 점을 명확히 한다.
 - (가) 후속적으로 당기순손익으로 재분류되지 않는 항목
 - (나) 특정 조건을 충족하는 때에 후속적으로 당기순손익으로 재분류되는 항목
- (2) 명확하게 하기 위해 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 88~89)의 실무 적용지침을 개정한다.

IASB는 당기순손익으로 재분류되어야 하는지는 기초항목의 성격에 의하여 결정된다고 보았다. 또 IASB는 재분류의 시기가 보통 피투자자의 행위로 결정된다고 보았다. 그러나 재분류는 투자자에 의해 일어날 수도 있는데 투자자가 피투자자를 처분하는 경우가 이에 해당된다.

BCZ278 2014년 공개초안: *공시 개선*에 대해 제출된 의견 중 관계기업이나 공동기업의 기타포괄손익에 대한 투자자의 지분을 세후순액으로 표시해야 하는지 세전총액으로 표시해야 하는지, 그리고 이와 관련하여 IAS 1의 지침(현재 IFRS 18 문단 93~95)이 적용되는지를 IASB가 명확히 해야 한다는 요청이 있었다. IASB는 IAS 1 실무적용지침(현재 IFRS 18 적용사례)에 예시된 바와 같이 관계기업이나 공동기업의 기타포괄손익에 대한 투자자의 지분은 관계기업이나 공동기업의 세금과 비지배지분을 차감한 이후의 지분이라고 보았다. IASB는 또 IAS 1의 공시규정(현재 IFRS 18 문단 94~95)이 관계기업이나 공동기업의 기타포괄손익에 대한 투자자지분에 이미 반영된 관계기업이나 공동기업의 세금에는 적용되지 않는다고 보았다. 그러나, IASB는 만약 투자자 자신이 관계기업이나 공동기업의 기타포괄손익의 지분에 대해 세금을 부담할 의무가 있다면, IAS 1(현재 IFRS 18 문단 93~95)이 그러한 세금에 적용될 것이라고 보았다. 따라서 IASB는 이 문제와 관련하여 IAS 1에 추가지침을 제시하지는 않기로 결정하였다.

재분류조정(문단 90~92, B88~B89)

BCZ279 2006년 공개초안에서 IASB는 기업이 재분류조정을 구분하여 표시해야 한다고 제안하였다. 이러한 조정은 이전에 기타포괄손익으로 인식되었던 금액이 당기에 당기순손익으로 재분류된 금액이다. IASB는 이러한 항목이 IFRS 기준서에 따라 당기순손익으로 재분류될 때 총포괄손익에 이중으로 기록되는 것을 피하기 위해 조정이 필수적이라고 결정하였다. IASB는 서로 다른 기간에 수익과 비용으로(즉 과거 기간에는 기타포괄손익의 수익이나 비용으로 그리고 당기에는 당기순손익의 수익이나 비용으로) 포함되는 이러한 금액을 이용하는 재무제표이용자에게 정보를 제공하기 위하여 재분류조정의 별도 표시가 필수적이라고 보았다. 재무제표이용자가 그러한 정보 없이는 당기순손익에 미치는 재분류의 영향을 평가

하고 매도가능금융상품⁴⁾, 현금흐름위험회피, 해외사업장의 환산이나 처분과 관련된 전체적인 손익을 계산하는 것이 어려울 수 있다.

BCZ280 2006년 공개초안에서는 재분류조정을 손익계산서(현재 '재무성과표') 또는 주석에 표시할 수 있도록 허용하는 것을 제안하였다. 대부분의 의견제출자들은 이 접근법을 지지하였다.

BCZ281 일부 의견제출자들은 2006년 공개초안(현재 IFRS 18 부록 A와 문단 91)의 '재분류조정'의 정의에서 일부 일관되지 못한 점에 주목하였다. 의견제출자들은 IASB가 IAS 1(현재 IFRS 18 부록 A)의 정의를 IAS 1 문단 93(현재 IFRS 18 문단 91)과 일관되게 정의하기 위해서 이전 기간에 인식된 것뿐만 아니라 당기에 인식된 손익을 포함할 수 있도록 확장해야 한다고 제안하였다. 이들은 이러한 것을 명확히 하지 않으면 중간기간에 발생하고 동일한 연차기간의 다른 중간기간에 환입되는 항목의 재분류에 대하여 중간보고와 연차보고 사이에 차이가 있을 수 있다는 의견을 제시하였다.

BCZ282 IASB는 재분류조정의 정의를 SFAS 130 '포괄손익의 보고'⁵⁾와 일치시키고 IAS 1 문단 7(IFRS 18 부록 A)에 '당기'를 추가적으로 언급하기로 결정하였다.

기타포괄손익에 대한 법인세 효과(문단 93~95)

BCZ283 IASB는 기타포괄손익의 각 구성요소에 배분된 법인세비용 또는 법인세효익의 공시를 유지하기로 결정하였다. 재무제표이용자는 종종 기타포괄손익의 구성요소에 적용되는 세율이 당기순손익에

4) IFRS 9 '금융상품'은 매도가능금융자산의 범주를 없앴다. 이 문단은 IAS 1을 공표하였을 당시에 관련한 문제를 언급한 것이다.

5) SFAS 130은 IASB가 이러한 결정을 내릴 당시 포괄손익 보고에 관한 FASB의 기준서였다. SFAS 130은 2009년 7월 FASB 회계기준코드체계로 대체되었다.

적용되는 세율과 다르기 때문에 기타포괄손익의 구성요소와 관련된 법인세금액에 대하여 보다 많은 정보를 요구하였다. IASB는 또한 기업이 그러한 이용가능한 법인세정보를 가지고 있을 것으로 보았으며 따라서 이러한 공시요구사항은 재무제표 작성자에게 추가적인 비용을 발생시키지 않을 것이라고 보았다.

- BCZ284 2010년 공개초안에서 IASB는 기타포괄손익 항목이 법인세비용차감전으로 표시되는 경우, 기타포괄손익에 표시된 항목의 법인세는 후속적으로 당기순손익으로 재분류되지 않는 항목과 재분류되는 항목 간에 배분되도록 요구할 것을 제안하였다. 대부분의 의견제출자는 이 제안이 기타포괄손익 항목의 법인세 표시에 관한 IAS 1(IFRS 18에서 유지됨)의 선택권과 일관되기 때문에 동의하였다. 따라서 IASB는 2011년 6월에 이 제안을 확정하였다.

재무상태표

자산과 부채의 유동 또는 비유동 구분(문단 96~102, B90~B108)

주로 단기매매 목적으로 보유하는 부채 (문단 101(2), B97)

- BCZ285 IASB는 2007년 연차개선 과제의 일부로서 파생상품의 유동/비유동 분류와 관련된 지침이 일관되지 않는다는 사실을 확인하였다. 일부에서는 IFRS 18 문단 B97에 포함된 지침이 IAS 39 '금융상품: 인식과 측정'(현재 IFRS 9 부록 A의 '단기매매금융자산')에 따라 단기매매항목으로 분류되는 금융부채는 항상 유동부채로 표시되어야 한다는 것을 의미하는 것으로 이해될 수 있었다.
- BCZ286 IASB는 IFRS 18 문단 101(2)에서 정한 기준이 금융부채가 유동부채 또는 비유동부채로 표시되어야 하는지를 평가하는 데 사용될 것으로 기대한다. IAS 39 문단 9(현재 IFRS 9 부록 A)의 '단기매

매' 범주는 측정 목적을 위한 범주이며, 주된 보유 목적이 단기매매가 아닐 수도 있는 금융자산과 금융부채를 포함한다.

BCZ287 IASB는 만약 금융부채를 주로 단기매매목적으로 보유하고 있다면 그 만기에 상관없이 유동으로 표시해야 한다는 것을 재확인하였다. 그러나 금융보증계약이 아닌 파생상품 또는 지정된 위험회피 수단이 아닌 파생상품과 같이, 단기매매목적으로 보유하는 금융부채는 결제일에 기초하여 유동 또는 비유동으로 표시해야 한다. 예를 들어 만기가 12개월 이상이고 보고기간 후 12개월 이상 보유할 것으로 기대되는 파생상품은 비유동자산 또는 비유동부채로 표시해야 한다.

BCZ288 따라서 IASB는 유동부채에 대한 예를 개정하여 확인된 비일관성을 제거하기로 결정하였다(현재 IFRS 18 문단 B97). 또한 IASB는 유사한 비일관성을 제거하기 위해 유동자산에 관한 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B95)을 개정하였다.

유동부채 (문단 101~102, B96~B108)

보고기간후사건의 효과 (문단 101, B96~B108)

BCZ289 IAS 1(1997년에 공표)에서는 대차대조표일로부터 12개월 이내에 상환하여야 하는 경우에도 다음의 요건을 모두 충족한다면 장기이자부부채를 계속 비유동부채로 분류하여야 한다고 규정하였다.

- (1) 원래의 결제기간이 12개월을 초과한다.
- (2) 기업이 그 의무를 장기로 차환하려는 의도가 있다.
- (3) 재무제표 발행승인일 전에 완료된 차환약정이나 지급기일 재조정 약정으로 그러한 의도가 뒷받침된다.

BCZ290 IAS 1(1997년에 공표)에서는 일부 차입약정의 경우 차입자가 재무상태와 관련이 있는 특정 조건을 위반하면 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 조항(covenants)을 두고 있고, 이러한 상황에서 부채는 다음을 모두 충족하는 경우에만 비유동부채로 분류한다고도 하였다.

- (1) 재무제표 발행승인일 전에 대여자가 약정위반을 이유로 상환을 요구하지 않기로 합의하였다.
- (2) 대차대조표일로부터 12개월 이내에 추가적인 약정위반이 발생할 가능성이 높지 않다.

BCZ291 IASB는 이러한 요구사항을 고려하였으며, 보고기간 후에 발생하는 차환이나 대여자의 상환요구권 포기는 부채를 분류할 때 고려해서는 안 된다고 결론내렸다.

BCZ292 따라서 2002년에 발표한 IAS 연차개선 공개초안(2002년 공개초안)에서는 다음과 같이 제안하였다.

- (1) IAS 1을 개정하여, 대차대조표일로부터 12개월 이내에 상환하여야 하는 장기금융부채는, 대차대조표일과 재무제표 발행승인일 사이에 장기로 차환하는 약정 또는 지급기일을 장기로 재조정하는 약정을 체결하였다는 이유로 비유동부채로 분류해서는 안 된다는 것을 명시한다. 이러한 개정은 기업이 기존의 대출계약조건에 따라 대차대조표일 후 적어도 12개월 이상 부채를 차환하거나 연장할 수 있는 재량권을 가지고 있을 때는 부채를 비유동부채로 분류하는 데 영향을 미치지 않는다.
- (2) IAS 1을 개정하여, 차입약정을 위반했기 때문에 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 장기금융부채는 대차대조표일과 재무제표 발행승인일 사이에 대여자가 약정위반을 이유로 상환을 요구하지 않기로 합의하더라도 대차대조표일에 유동부채로 분류해야 한다는 것을 명시한다. 그러나 대여자가 대차대조표일 이전에 유예기간을 주는 데 합의하여 그 유예기간 내에 기

업이 위반사항을 해소할 수 있고 또 그 유예기간 동안에는 대
여자가 즉시 상환을 요구할 수 없다면, 차입약정을 위반하지
않았다면 대차대조표일로부터 적어도 12개월 후에 만기가 도
래하며 다음의 둘 중 하나를 충족하는 경우 그 부채는 비유동
부채로 분류한다.

(가) 기업이 유예기간 내에 위반사항을 해소한다.

(나) 재무제표 발행승인일에 유예기간이 종료하지 않았고 위반
사항이 해소될 가능성이 높다.

BCZ293 일부의 의견제출자는 이러한 제안에 동의하지 아니하였다. 그들은
부채를 엄격하게 만기일과 보고기간말에 상환을 요구할 수 있는
지에 기초하는 것보다, 기업이 부채로 인해 유동자산을 사용할 것
으로 기대되는지에 따라 유동과 비유동으로 분류할 것을 주장하
였다. 그들은 이러한 분류가 기업자원흐름의 시기에 미치는 부채
의 미래 영향에 대하여 보다 목적적합한 정보를 제공할 수 있다
고 보았다.

BCZ294 그러나 IASB는 IAS 1을 변경하기 위한 다음의 주장이 보다 설득
력이 있다고 결정하였다.

(1) 대차대조표일 후의 부채 차환은 대차대조표일의 기업의 유동
성과 부채상환능력에 영향을 주지 않는데, 이러한 사항들은 대
차대조표일 현재 유효한 계약내용을 반영하여야 한다. 따라서
이것은 IAS 10⁶⁾에 따라 수정을 요하지 않는 사건으로 대차대
조표의 표시에 영향을 주지 않아야 한다.

(2) 대차대조표일 후 적어도 12개월 이상 연장될 것으로 기대되는
단기 의무를 '비유동부채'로 분류하는 것은 그 연장이 기업의
재량에 속하는 것인지에 달려있다는 기준을 채택하고도 다시

6) 2007년 9월 IASB는 IAS 1의 개정(2007년 개정)의 결과로 '대차대조표일후사건(Events after the Balance Sheet Date)'에서 '보고기간후사건(Events after the Reporting Period)'으로 IAS 10의 제목을 수정하였다.

대차대조표일 후에 발생하는 차환에 근거한 예외를 인정하는 것은 논리적이지 못하다.

- (3) 문단 BCZ290에서 기술된 상황에서, 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 있는 권리를 포기하지 않았거나 기업에게 차입약정의 위반사항을 해소할 수 있는 유예기간을 주지 않았으면, 대차대조표일의 기업의 재무상황은 차입약정의 조건에 근거하여 기업이 상환요구를 연기할 수 있는 절대적인 권리를 가지고 있지 않은 것이다. 상환권의 포기 또는 유예기간의 부여는 차입약정의 조건을 변경시킨다. 따라서 기업이 대차대조표일 후에 대여자로부터 받은 포기증서나 적어도 12개월 이상의 유예기간을 부여받는 것은 그것이 발생할 때까지는 부채의 성격을 비유동부채로 변경시키지 않는다.

BCZ295 IAS 1은 2002년에 제안된 개정을 포함하고 있으며 그 개정 내용에는 한 가지의 수정사항이 포함되어 있다. 그 수정내용은 보고기간말에 대여자가 유예기간을 부여하고 그 유예기간 내에 기업이 위반사항을 해소할 수 있고 또 그 유예기간 동안에는 대여자가 즉시 상환을 요구할 수 없는 경우에 장기차입의 분류와 관련이 있다.

BCZ296 2002년 공개초안에서는 차입약정을 위반하지 않고 대차대조표일로부터 적어도 12개월 이후에 만기가 도래하고 다음의 둘 중 하나를 충족하는 경우 그러한 차입은 비유동부채로 분류할 것을 제안하였다.

- (1) 기업이 유예기간 내에 위반사항을 해소한다.
(2) 재무제표 발행승인일에 유예기간이 종료하지 않았고 위반사항이 해소될 가능성이 높다.

BCZ297 공개초안에 대한 외부검토의견을 고려한 후에 IASB는 보고기간말 후의 위반사항 해소나 해소가능성은 보고기간말 현재 존재하는 상황과 관련이 없다고 결정하였다. 개정된 IAS 1은 그러한 차입금

이 비유동부채로 분류되기 위해서는 유예기간이 보고기간 후 적어도 12개월 이후에 끝나야 한다고 요구하고 있다. 따라서 문단 BCZ296(1)~(2)의 조건은 불필요한 내용이다. 이 요구사항은 수정없이 IFRS 18 문단 B103에서 유지되었다.

BCZ298 IASB는 장기차입약정의 위반사항을 해소하는 유예기간이 보고기간말 전에 제공되면 차입금은 유예기간의 장단과 상관없이 비유동부채로 분류하여야 한다는 주장을 고려하였다. 이러한 주장은 보고기간말에 대여자가 원래의 만기일 전에 상환을 요구할 수 있는 무조건적인 법적권리를 가지고 있지 않다는 견해에 기초한다 (즉 기업이 유예기간동안 위반사항을 해소하면 원래의 만기일에 차입금을 상환할 권리가 있는 것이다). 그러나 IASB는 기업이 보고기간 후 적어도 12개월 이상 결제를 연기할 수 있는 무조건적 권리를 가지고 있는 경우에만 차입금을 비유동부채로 분류한다고 결론내렸다. 이러한 기준은 대여자의 법적권리보다 기업의 법적권리에 초점을 맞추고 있다.

적어도 12개월 이상 결제를 연기할 수 있는 권리(문단 101(4), B99~B106) - 2020년 개정내용

BCZ299 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 101(4))은 부채를 비유동부채로 분류하기 위해서 기업이 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가져야 한다고 명시하고 있다. 2020년 1월에 IASB는 이 분류 원칙과 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B101~B105)의 관련 적용 요구사항을 개정하였다. IASB는 결제를 연기할 수 있는 ‘무조건적 권리’를 요구하는 IAS 1의 문단과 부채를 차환하거나 연장할 것으로 ‘기대하고 있고, 그런 재량권이 있다’는 것을 언급한 다른 문단의 명백한 모순을 해소해 줄 것에 대한 요청에 대응하여 개정하였다.

- BCZ300 IASB는 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리가 ‘보고기간말 현재’ 존재해야 한다는 것을 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 101(4))의 분류 원칙에 추가로 명시하였다. 보고기간말 현재 그 권리가 존재해야 한다는 것은 이미 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B102~B103)에 예시되어 있었으나 분류 원칙에서는 명시적으로 언급되지 않았다.
- BCZ301 IASB는 또한 분류 원칙이 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 가지고 있는지를 평가하도록 요구하지만 그 권리를 행사할지를 평가하도록 요구하지는 않는다고 보았다. 따라서 IASB는 다음과 같이 개정하였다.
- (1) IASB는 보고기간 후 적어도 12개월 이상 연장할 권리가 있는 부채에 대해 논의하는 IAS 1의 요구사항(현재 IFRS 18 문단 B101)을 개정하였다. IASB는 IAS 1에서 이러한 부채를 비유동 부채로 분류하기 위해서는 기업이 부채를 연장할 권리를 가져야 할 뿐만 아니라 그 권리를 행사할 것으로 예상해야 한다는 내용을 삭제하였다. IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B101)에서 ‘재량권’을 ‘권리’로 대체하여 용어를 일치시켰다.
 - (2) IASB는 IAS 1에 문단(현재 IFRS 18 문단 B104)을 추가하여 부채의 분류가 경영진의 의도나 예상 또는 보고기간 후 12개월 이내에 부채를 결제하는 것에 의해 영향을 받지 않는다는 것을 명확히 하였다.
- BCZ302 IASB는 결제를 연기할 수 있는 기업의 권리가 무조건적일 필요가 있는지를 고려하였다. IASB는 차입금의 결제를 연기할 수 있는 권리가 무조건적인 경우는 매우 드물고, 종종 계약사항(covenants)의 준수를 조건으로 한다고 보았다. IASB는 만약 특정 조건을 준수해야만 결제를 연기할 수 있는 권리가 있다면, 기업이 보고기간말 현재 시점에 해당 조건들을 준수한 경우에 그 권리를 보고기간말 현재 갖는다고 결정하였다. 따라서 IASB는 다음과 같이 개정하였다.

- (1) IAS 1(현재 IFRS 18 문단 101(4))의 분류 원칙에서 ‘무조건’이라는 단어를 삭제하였다.
- (2) 기업에게 특정 조건을 준수해야만 결제를 연기할 수 있는 권리가 있는 경우, 다음을 명확하게 하기 위해 문단(현재 IFRS 18 문단 B100)을 추가하였다.
 - (가) 기업이 보고기간말 현재 해당 조건들을 준수한 경우에만 그 권리가 보고기간말 현재 존재한다.
 - (나) 비록 대여자가 해당 조건의 준수 여부를 보고기간 후에 확인하더라도 기업은 보고기간말 현재 해당 조건들을 준수해야 한다.

BCZ303 IASB는 보고기간을 초과하는 기간에 대한 기업의 누적 재무성과(예: 이익)와 관련하여 조건의 준수 여부를 경영진이 평가하는 방법을 명시해야 하는지를 고려하였다. IASB는 보고기간말까지 기업의 실제 성과와 더 긴 기간에 요구되는 성과를 비교하는 것은 유용한 정보를 제공하지 못할 것이라고 결론내렸다. 두 가지 성과를 비교할 수 있도록 이 중 하나는 조정되어야 할 것이기 때문이다. 그러나, IASB는 단일의 방법이 일부 상황에서는 부적절할 수 있기 때문에 조정 방법을 명시하지 않기로 결정하였다.

적어도 12개월 이상 결제를 연기할 수 있는 권리(문단 101(4), B99~B106) - 2022년 개정내용

BCZ304 IASB는 2022년 10월 ‘약정사항이 있는 비유동부채’를 발표하였다. IASB는 다음을 위해 개정하였다.

- (1) IASB는 기업이 차입 약정 상의 특정 조건(약정사항이 있는 부채)을 준수해야 보고기간 후 적어도 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리가 발생하는 차입 약정에서 발생한 부채에 관해 기업이 제공하는 정보를 개선한다.

7) IASB는 2022년에 IAS 1을 개정하여 문단 BCZ302(2)에서 논의된 설명을 삭제하였다. 이러한 개정 사항에 대한 자세한 내용은 문단 BCZ304~BCZ309를 참조하면 된다.

- (2) IASB는 2020년에 발표한 ‘부채의 유동·비유동 분류’ 개정 내용을 적용한 결과에 대한 이해관계자들의 우려에 대응한다. 특히 이해관계자들은 다음과 같은 우려를 표시하였다.
- (가) 2020 개정에 따르면, 보고기간말(보고일) 현재 부채를 12개월 이내에 결제해야 하는 계약상 의무가 없더라도 부채는 유동부채로 분류될 수 있다.
 - (나) 2020 개정은 계절성의 기대효과나 기업의 미래성과를 반영하기 위해 서로 다른 날짜에 서로 다른 약정사항을 명시하는 경우와 같이, 차입 약정이 기업에 요구하는 특정일의 재무상태나 성과를 반영하기 위해 협상된 약정사항의 설계에 대해서 고려하지 않았다.
 - (다) 2020 개정은 기업의 재무상태나 재무성과에 기초하지 않는 약정사항(비재무적 약정사항)과 보고기간을 초과하는 기간 동안의 누적 재무성과나 현금흐름에 기초하는 약정사항(재무성과 약정사항)을 기업이 준수하였는지에 대해 보고일에 어떻게 평가할 것인지가 명확히 하지 않았다.

약정사항이 있는 비유동부채의 분류와 공시

BCZ305 IASB는 2020년 개정 과정에서 고려되지 않았던 새로운 정보를 포함한 이해관계자들의 우려를 고려하였다. 특히 IASB는 2020년 개정 내용을 일부 상황에 적용하면서 발생하는 정보의 유용성을 고려하였다. IASB는 12개월 이내에 약정사항을 준수해야 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리가 발생하는 경우, 기업이 12개월 이내에 부채를 상환하는 것을 회피할 수 없을 수 있다고 보았다. 보고일 현재, 12개월 이내에 부채를 결제할 계약상 의무가 없더라도 기업은 그러한 상황을 회피할 수 없을 수 있다. 따라서 그러한 상황에서는 보고일 후 기업의 약정사항 준수 여부에 따라 관련 부채가 12개월 이내에 상환될 수도 있고 12개월 후에 상환될 수도 있다. 2020년 개정 내용은 부채를 유동 또는 비유동 중 하나로 분

류해야 하는 모형의 제약 내에서 이러한 조건을 반영하는 한 가지 방법을 명시하였다. 그러나 IASB는 이러한 이분법적 분류모형이 제공하는 정보만으로는 그러한 상황에서 이용자들이 필요로 하는 정보를 충족할 수 없다고 결론지었다. 예를 들어, 부채의 유동·비유동 분류 자체는 그러한 조건부 부채 상환 시점의 잠재적 영향에 관한 정보를 제공하지 못한다.

BCZ306 IASB는 새로운 정보를 고려하여 IAS 1의 다음 사항을 개정하기로 결정하였다.

- (1) 약정사항이 있는 부채의 유동·비유동 분류 - IASB는 기업이 보고일 또는 그 이전에 준수하도록 요구되는 약정사항만이 부채를 유동·비유동으로 분류하는 데 영향을 미친다고 결정하였다. IASB는 이러한 방식으로 요구사항을 개정하면 다음과 같이 될 것이라고 결론지었다.
 - (가) 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하지 않을 수 있는 분류 결과를 피한다(예: 사업의 계절성이 높은 일부 기업의 경우).
 - (나) 비재무적 성과 및 재무적 성과와 관련한 약정사항에 대해 2020년 개정 내용을 어떻게 적용할지 IASB가 명시할 필요가 없어져, 요구사항이 복잡해지는 것을 방지한다.
 - (다) 이해관계자들이 제기한 다른 많은 우려를 해결한다.
- (2) 약정사항이 있는 비유동부채에 관한 정보의 공시 - IASB는 약정사항이 있는 비유동부채가 12개월 이내에 상환될 수 있는 위험을 재무제표이용자가 이해할 수 있도록 주석에 정보를 공시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 이러한 정보가 약정사항의 성격과 부채가 비유동으로 분류되었음에도 불구하고 12개월 이내에 상환될 수 있는 위험을 이해할 수 있게 해주기 때문에 재무제표이용자에게 유용할 것이라고 결론지었다.

BCZ307 약정사항이 있는 부채의 유동·비유동 분류에 대한 요구사항의 개정 내용은 그러한 부채에 관한 공시 요구사항과 관계가 있다. IASB는 약정사항이 있는 비유동부채에 관하여 주석에 공시하도록 요구되는 정보와 함께 고려될 때, 분류 요구사항이 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론지었다. 이러한 사유로 IFRS 18 문단 B106의 공시 요구사항은 재무상태표에서 유동부채와 비유동부채를 구분하여 표시하는 기업에만 적용한다. 그러나, IASB는 부채를 유동성 순으로 표시하는 기업의 경우 그러한 요구사항이 적용되지 않을 지라도, 약정사항이 있는 부채에 대해 유동성위험 노출에 관한 IFRS 7의 요구사항을 적용할 때 비슷한 정보를 공시하게 될 수도 있다고 보았다.

BCZ308 개정 내용 초안에 대해 일부 의견제출자들은, 비유동부채가 약정사항의 영향을 받는 경우가 자주 있기 때문에, 공시를 요구하면 기업들이 방대한 양의 상세 정보를 제공하는 결과를 초래할 수 있다고 보았다. 이러한 의견제출자들의 관점에서는, 개정 내용은 과도한 공시를 초래하여 약정사항에 대한 중요한 정보를 불분명하게 할 수 있다. 이러한 외부검토의견에 대해 IASB는 다음과 같이 보았다.

- (1) IAS 1(현재 IFRS 18 문단 19~20, 41~43)의 요구사항을 적용할 때, 기업은 약정사항에 관하여 어떤 정보가 중요한지 평가하고 그러한 정보를 어떻게 통합할 것인가를 결정할 것이다. 따라서 기업은 약정사항에 관하여, 중요한 정보를 불분명하게 하여 재무제표의 이해가능성을 감소시키는 중요하지 않은 정보를 공시하지 않을 것이다.
- (2) 중요성 판단 과정에서 추가 지침이 필요한 기업은 실무서 제2호 '중요성의 판단' 문단 81~83의 약정사항에 관한 정보의 중요성 평가 지침을 참조할 수 있다. 이 지침은 다음과 같이 설명한다.

- (가) 기업이 약정사항에 관한 정보가 중요한지를 평가할 때, 위반의 결과와 발생 가능성을 모두 고려한다.
- (나) 위반이 발생할 가능성이 희박한 약정사항에 대한 정보는 해당 위반의 결과에 관계없이 중요하지 않다.

기타 고려사항

BCZ309 IASB는 개정내용을 개발하면서, 다음 사항도 고려하였다.

- (1) *약정사항이 있는 비유동부채의 표시* - IASB는 2021년 개정 공개초안 '약정사항이 있는 비유동부채'를 발표할 때, 약정사항이 있는 비유동부채를 재무상태표에 별도로 표시하도록 요구하는 것을 제안하였다. 이 제안의 주된 이유는 부채가 12개월 이내에 상환될 수 있다는 어떠한 표시도 없이 비유동으로 분류되어, 재무제표이용자들이 오도되는 것을 피하기 위함이다. 그러나 이러한 부채를 재무상태표 상에 별도로 표시하는 대신, 주석에서 비유동부채가 조건부임을 설명한다면 재무제표이용자들을 오도하지 않을 것이라는 외부검토의견이 제시되었다. 따라서 IASB는 이 제안대로 확정하지 않기로 결정하였다. 대신, 주석에서 약정사항이 있는 비유동부채에 관한 정보를 제공할 때, 관련 부채의 장부금액을 공시하도록 요구된다.
- (2) *약정사항 준수의 예상에 대한 공시* - IASB는 2021년 개정 공개초안을 발표할 때, 보고일 후 기업이 약정사항을 준수할 것으로 예상하는지와 그 준수 방법을 공시하도록 요구하는 것을 제안하였다. 이에 대해, 이러한 정보를 제공하는 원가가 효익을 초과할 수 있다는 외부검토의견이 제시되었다. 따라서 대신에 IASB는 기업이 약정사항을 준수하는 데 어려움을 겪을 수 있음을 나타내는 사실과 상황을 공시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 이러한 정보는 작성하는 데 많은 비용이 들지 않을 것이며, 약정사항이 있는 비유동부채가 12개월 이내에 상

환될 수 있는 위험에 대해 재무제표이용자들이 이해하는 데 도움이 될 것이라고 결론지었다.

- (3) *기타 조건부 결제 조건* - IASB는 2021년 개정 공개초안을 발표할 때, 기업이 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리가 없는 일부 상황을 명확히 할 것을 제안하였다. IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B100)의 분류 요구사항이 개정내용의 적용범위를 벗어난 부채에 적용되는 것을 피하기 위해 이를 명확히 할 의도였다. 그러나 제안된 명확화가 그 목적을 달성하지 못할 것이라는 외부검토의견이 제시되었다. 따라서 대신에 IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B100)의 요구사항을 차입 약정에서 발생한 부채에만 적용한다는 점을 명시하기로 결정하였다.

결제 (문단 B107~B108)

- BCZ310 문단 BCZ299~BCZ303에서 논의된 개정 내용을 개발하면서, IASB는 기존의 대출계약에 따라 부채가 연장되는 경우에 ‘결제’에 해당하는지를 고려하였다. IASB는 부채의 연장은 어떠한 경제적 자원이 이전되는 것이 아니라 기존의 부채를 연장하는 것이기 때문에 결제라고 보지 않는다고 결론내렸다. IASB는 부채가 ‘경제적 자원을 이전할’ 의무로 정의되고 일부 유형의 부채는 현금이 아닌 경제적 자원을 이전함으로써 결제된다고 보았다. 예를 들어, IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 적용범위에 포함되는 수행 의무는 약속된 재화나 용역을 이전함으로써 결제된다. IASB는 ‘결제’라는 용어의 의미를 명확하게 하는 것이 도움이 될 것이기 때문에 IAS 1에 문단(현재 IFRS 18 문단 B107)을 추가하기로 결정하였다.

- BCZ311 결제의 의미를 검토하면서, IASB는 기업 자신의 지분상품을 발행하여, 즉 부채를 자본으로 전환하여 결제하거나 결제할 수도 있다는 점을 고려하였다. 2009년에 발표된 ‘IFRS 연차개선’에서, IASB

는 IAS 1에 '계약 상대방의 선택에 따라, 지분상품의 발행으로 결제할 수 있는 부채의 조건은 그 분류에 영향을 미치지 아니한다.'라는 내용을 추가하였다. 이 내용의 효과는 보유자가 만기 전에 자본으로 전환할 수 있는 사채는 자본으로 전환됨에 따른 조기 결제의 가능성을 고려하지 않고, 사채의 조건에 따라 유동부채 또는 비유동부채로 분류한다는 것이다.

BCZ312 IASB는 2009년에 계약 상대방의 전환옵션에 대한 내용을 추가할 때, 지분상품의 정의를 충족하고, IAS 32를 적용하여 복합금융상품의 자본 요소로서 주계약부채에서 분리하여 인식된 전환옵션을 포함하는 부채에만 그 내용을 적용하도록 의도했던 것이라고 결론내렸다. IASB는 더 나아가 그 밖의 경우, 즉 IAS 32에 따라 지분상품을 이전할 의무가 부채나 부채의 일부로 분류되는 경우에, 지분상품의 이전은 유동·비유동 분류를 위한 부채의 결제로 보게 될 것이라고 결론내렸다. 이러한 결론을 반영하기 위해, IASB는 계약 상대방의 전환권에 대한 내용을 IAS 1내 새로운 문단(현재 IFRS 18 문단 B108)으로 옮기고 그 적용범위를 명확히 하였다.

재무상태표에 표시되는 별도표시항목(문단 103~106, B109~B111)

BC313 손익계산서에 표시될 별도표시항목의 목록과 마찬가지로, IASB는 주요 재무제표 역할에 맞추어 이러한 요구사항이 어떻게 작동하는지 명확히 하는 것 외에는, IAS 1에서 재무상태표에 표시하도록 요구한 별도표시항목의 목록을 재검토하지 않기로 결정하였다(문단 BC236~BC239 참조).

BC314 그러나 IASB는 영업권을 무형자산과 별도로 표시하도록 하는 요구사항을 별도표시항목의 목록에 추가하기로 결정하였다. 영업권은 식별할 수 없는 자산이며 잔여가치로서로만 측정된다. 그것은

직접적으로 측정될 수 없다. 따라서 IASB는 별도로 표시해야 할 만큼 영업권의 특성이 무형자산의 특성과 충분히 다르다고 본다.

BC315 IASB는 자산과 부채를 별도의 별도표시항목으로 통합하고 세분화하기 위해 성격과 기능의 특성을 사용하도록 요구하기로 결정하였다. 기간, 유동성, 측정기준, 유형, 법인세효과와 같은 기타 특성은 자산과 부채의 성격이나 기능을 식별하는 데 도움이 된다. IFRS 18은 자산, 부채, 자본에 대한 유용한 구조화된 요약정보를 표시하기 위해 필요한 경우 재무상태표에 별도표시항목을 추가하도록 요구한다(문단 BC56~BC61 참조). 재무상태표에서 자산과 부채를 세분화하기 위해 성격과 기능의 특성을 사용하도록 요구하는 것은 자산과 부채의 성격과 기능에 기초하여 별도표시항목을 표시하도록 하였던 IAS 1의 강조사항을 유지하는 것이다. 재무상태표에서 성격과 기능에 대한 강조사항은 손익계산서에서의 유사한 강조점과도 일관된다. 즉 기업은 손익계산서에서 비용의 성격과 기업 내 기능을 사용하여 영업비용을 별도표시항목으로 통합하거나 세분화해야 한다(문단 BC246~BC258 참조).

자본변동표

소유주 및 비소유주와의 거래로 인한 자본 변동의 보고(문단 107)

BCZ316 2006년의 공개초안에서는 자본을 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주와의 거래로부터 발생하는 회계기간 동안의 기업의 자본 변동(즉 소유주와의 거래로 인한 모든 자본 변동)과 그 밖의 변동(즉 비소유주와의 거래로 인한 자본 변동)으로 분리할 것을 제안하였다. 소유주와의 거래로 인한 모든 자본 변동은 비소유주와의 거래로 인한 자본변동과는 별도로 자본변동표에 표시될 것이다.

BCZ317 대부분의 의견제출자들은 이 제안을 환영하였고 이러한 변경은 당기순손익의 일부로 보고되지 않고 자본에 인식된 항목의 투명성을 증진시켜 재무보고를 개선하는 것으로 보았다. 그러나 일부 의견제출자들은 '소유주'와 '비소유주'의 용어가 개별국가회계기준에서 광범위하게 사용됨에도 불구하고, 2006년의 공개초안, *Framework* 또는 어느 IFRS 기준서에서도 정의되어 있지 않음을 지적하였다. 그들은 또한 '소유주(owner)'와 '지분보유자(equity holder)'의 용어가 2006년의 공개초안에서 상호 교환적으로 사용되었음을 주목하였다. IASB는 SFAS 130과 정합하기 위해 '소유주'의 용어를 채택하고 그 용어를 IAS 1에서 사용하기로 결정하였다. SFAS 130은 '포괄손익'의 정의에서 '소유주'라는 용어를 사용하고 있다⁸⁾.

배당의 표시(문단 110)

BCZ318 IASB는 배당은 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주에 대한 배분이고 자본변동표는 소유주와의 거래로 인한 모든 자본 변동을 표시하기 때문에 배당을 자본변동표에 표시하거나 주식에 공시하도록 요구하는 결론을 재확인하였다. IASB는 포괄손익계산서는 비소유주와의 거래로 인한 자본 변동을 표시하기 때문에, 기업은 배당을 포괄손익계산서에 표시해서는 안 된다고 결론내렸다.

주식

주식의 구조(문단 113~116, B112)

BCZ319 IASB는 일부 사람들은 IAS 1이 주식에 대해 특정한 순서를 요구하고 있는 것으로 해석하였다는 사실을 알고 있다. IAS 1은 '주식

⁸⁾ IFRS 18은 '소유주'의 정의를 개념체계에 부합하도록 수정하였다.

은 일반적으로 [다음] 순서로 표시한다'고 명시하였고, 주식에 대해 특정한 순서로 열거하였다. 일부 사람들은 '일반적으로 (normally)'라는 용어가 사용되어서 기업들이 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B112)에 열거된 순서에서 벗어나 (예를 들면, 중요성 순서에 따라 주식을 공시하거나, 각 부문별로 관련 정보를 모아서 함께 공시하는 방식으로) 주식의 순서를 바꾸기 어렵다고 생각한다.

BCZ320 투자자들이 제출한 의견에 따르면 일부 투자자들은 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B112)에 열거된 순서에서 벗어나 주식의 순서를 바꾸는 것을 선호하였다. 다른 투자자들은 기간 간, 기업 간 비교가 능성을 높일 수 있다고 생각하기 때문에 그 순서를 바꾸지 않고 사용하기를 선호할 것이다.

BCZ321 IASB는 IAS 1에서 일반적으로라는 용어가 사용된 취지를 검토한 결과 기업이 그 순서에 따라 주식을 공시하도록 요구하는 것이 아니라는 결론을 내렸다. 대신, IASB는 열거된 순서가 어떻게 주식의 순서를 정할 수 있는지를 예시하기 위한 것이며 일반적으로라는 용어가 사용되었다고 해서 주식의 순서를 달리 정하는 것이 '비정상적(abnormal)'이라는 의미는 아니라고 생각한다. 따라서 IASB는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 B112)의 열거된 순서가 기업이 어떻게 체계적인 방법으로 주식의 순서를 정하고 주식을 한데 묶을 수 있는지를 보여주는 일례라는 점을 명확히 하도록 IAS 1을 개정하였다. IASB는 또 유의적인 회계정책⁹⁾을 하나의 주식으로 공시할 필요는 없고, 그 대신에 관련 정보와 함께 다른 주식에 포함할 수 있다는 점을 명확히 하기 위해 개정하였다.

BCZ322 IASB는 기업이 실무적으로 적용 가능한 한 체계적인 방법으로 주식을 표시하도록 요구하는 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 114)의 요구

⁹⁾ 2021년 2월에 공표된 '회계정책 공시'에 따라 IAS 1 문단 117~122가 개정되었고, 이 문단에서 '중요한 회계정책 정보'를 언급한다. IFRS 18을 공표할 때 IASB는 IAS 1 문단 117~122를 IAS 8의 문단 27A~27G에 그대로 유지하였다.

사항에 주목하였다. IASB의 관점에 따르면, 이는 주식의 순서를 정하고 주식을 한 데 묶는 데에는 체계와 이유가 있어야 한다는 것을 의미한다. 예를 들어, 주식은 그 기업에 얼마나 중요한지에 따라 순서를 정하거나, 재무제표에 별도표시항목이 표시된 순서에 따라 순서를 정하거나, 두 가지의 조합에 따라 순서를 정할 수 있다. IASB는 기업이 주식의 순서를 정할 때 재무제표의 이해가능성과 비교가능성에 미치는 영향을 고려해야 한다는 점을 명확히 하기 위해 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 114)을 개정하였다. IASB는 이해가능성과 비교가능성 간에 상충관계(trade-off)가 있다는 점을 인정하였다. 예를 들어, 이해가능성을 높이는 방식으로 주식의 순서를 정하는 것은 기업 간, 기간 간 비교가능성(일관성 포함)을 저해할 수 있다는 것을 의미한다. 특히, IASB는 특정 기업의 주식순서가 매기 일관되는 것이 중요하다는 점을 인정하였다. IASB는 기업의 주식순서가 일관된다면 재무제표이용자들에게 일반적으로 유용할 것이라고 보았고, 기업의 주식 순서가 빈번하게 변경될 것이라고는 예상하지 않았다. 이해가능성과 비교가능성의 최적 조합이라고 이전에 판단했던 주식순서를 변경하려면 일반적으로 특정한 사건이나 거래(예: 사업의 변경)가 있어야 한다. IASB는 또 표시의 일관성에 관한 IAS 1(현재 IFRS 18 문단 30)의 기존 요구사항은 여전히 적용된다고 보았다.

BCZ323 IASB는 전자적 형태의 재무제표가 재무제표의 정보를 기간 간, 기업 간에 검색하고, 찾아내고 비교하는 일을 더 쉽게 한다고 보았다.

BC324 또한 재무제표이용자들은 주식에 공시된 금액이 주요 재무제표의 별도표시항목과 어떻게 관련되는지 이해하는 것이 중요하다고 말하였다. 이에 따라 IASB는 주식에 공시된 금액이 주요 재무제표의 별도표시항목에 어떻게 포함되는지에 대한 비계량적 설명을 제공하도록 요구하기로 결정하였다.

경영진이 정의한 성과측정치(문단 117~125, B113~B142)

BC325 IASB는 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해에 대한 정보를 제공하기 위해 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 요구사항을 개발하였다. 재무제표이용자들은 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보가 기업의 영업관리방식, 경영진이 기업의 재무성과를 보는 방식, 기업의 재무성과 지속성에 대한 정보를 제공하기 때문에 유용하다고 언급하였다. 이러한 측정치들에 대한 정보는 일반적으로 재무제표와 구분하여 의사소통된다. 그러나 재무제표이용자들은 이러한 측정치들에 대해 제공하는 정보의 품질에 대해 우려를 제기하였다.

BC326 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치가 기업의 재무성과에 대해 유용한 정보를 제공할 수 있다는 데 동의하였다. IFRS 기준서에서 요구하는 중간합계는 기업 간에 비교가능한 유용한 정보를 제공하며, 경영진이 정의한 추가적인 중간합계는 기업 특유의 정보를 제공할 수 있다. IASB는 IFRS 18의 경영진이 정의한 성과측정치 요구사항이 이러한 측정치들의 투명성을 개선시킬 것이라고 결론 내렸다. 이러한 측정치들을 재무제표에 포함하면 기업이 위치한 국가와 관계없이 해당 측정치는 동일한 공시 요구사항이 적용되며, 회계감사의 범위에 포함될 것이다.

BC327 그러한 요구사항을 개발할 때 IASB는 다음 사항을 고려하였다.

- (1) 경영진이 정의한 성과측정치를 어떻게 식별할 것인지(문단 BC328~BC368 참조)
- (2) 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보를 재무제표 어디에 포함할 것인지(문단 BC369~BC375 참조)
- (3) 경영진이 정의한 성과측정치에 대해 제공해야 하는 정보는 무엇인지(문단 BC376~BC390 참조)

경영진이 정의한 성과측정치의 식별(문단 117~120, B113~B131)

BC328 IASB는 '경영진이 정의한 성과측정치'를 수익과 비용의 중간합계로 정의하기로 결정하였다(문단 BC330~BC333 참조). 이 중간합계는 다음과 같다.

- (1) 기업은 재무제표와 구분하여 공개적으로 의사소통하는 데에 해당 중간합계를 사용한다(문단 BC334~BC342 참조).
- (2) 기업은 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달하기 위해 해당 중간합계를 사용한다(문단 BC343~BC346 참조).
- (3) 해당 중간합계는 IFRS 기준서에서 표시나 공시를 명시적으로 요구하지 않은 것이어야 하며, 문단 118에서 열거하지 않은 것이어야 한다(문단 BC362~BC367 참조).

BC329 또한 IASB는 다음 사항에 대한 적용지침을 포함하기로 결정하였다.

- (1) 재무제표와 구분하여 공개적으로 의사소통하는 데에 사용하는 수익과 비용의 중간합계가 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달한다는 가정(문단 BC347~BC356 참조).
- (2) 경영진이 정의한 성과측정치를 측정하는 방법에 대한 제한(문단 BC357~BC361 참조).
- (3) 경영진이 정의한 성과측정치와 IAS 8의 요구사항의 관계(문단 BC368 참조).

수익과 비용의 중간합계

BC330 경영진이 정의한 각 성과측정치는 경영진이 정의한 것이므로 IFRS 회계기준에서 요구하는 특정 측정치가 아니다.

- BC331 IASB는 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 수익과 비용의 중간합계로 제한하기로 결정하였다. 예를 들어, 조정당기순이익과 같이 IFRS 기준서에 명시된 합계 또는 중간합계를 조정한 측정치는 경영진이 정의한 성과측정치에 해당한다. 그러나 잉여현금흐름이나 고객유지율과 같은 다른 측정치는 경영진이 정의한 성과측정치에 해당하지 않는다.
- BC332 일부 이해관계자들은 IASB가 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의에 수익과 비용의 중간합계 외의 측정치(예: 자산과 부채의 중간합계, 현금흐름 측정치)를 포함할 것을 제안하였다. 이 이해관계자들은 이러한 측정치를 포함하는 것이 유용할 것이라고 언급했는데, 이는 경영진이 정의한 수익과 비용의 중간합계를 의사소통할 때와 마찬가지로 이러한 측정치를 의사소통할 때에도 투명성과 원칙을 요구하는 것이 동일하게 유익할 것이기 때문이다.
- BC333 IASB는 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 확장하는 것이 유용한 정보를 제공할 수 있다는 점을 인정하였다. 그러나 수익과 비용의 중간합계 이외의 추가적인 유형의 측정치를 '경영진이 정의한 성과측정치'에 포함하려면 추가적인 정의, 공시 요구사항 및 다른 IFRS 기준서와의 관계를 설정하는 적용지침의 개발이 필요하다. 이는 상당한 규모의 작업일 수 있으며, 손익계산서 및 관련 주석의 재무성과 보고에 중점을 두는 이 프로젝트의 범위를 넘어서는 것이다. 따라서 IASB는 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 수익과 비용의 중간합계를 넘어서 확장하지 않기로 결정하였다.

공개적인 의사소통

- BC334 IASB는 재무제표와 구분하여 공개적으로 의사소통하는 데에 사용되는 측정치만이 경영진이 정의한 성과측정치가 될 수 있다고 결정하였다. IASB는 재무제표가 아닌 다른 방식으로 공개적인 의사소통에서 사용되는 성과측정치가 재무제표에 공시된 성과측정치와 일관되어야 한다고 본다.
- BC335 일부 이해관계자들은 ‘공개적인 의사소통’의 정의가 명확하지 않고 광범위하게 해석될 수 있어 기업(및 감사인과 감독기구)이 모든 공개적으로 의사소통되는 측정치를 식별하는 데 부담이 될 수 있다는 우려를 제기하였다. 그러나 IASB는 기업이 공개적으로 정보를 전달하는 방식을 적극적으로 결정하고, 해당 의사소통에 포함되는 성과측정치를 결정한다고 보았다. 기업은 일반적으로 시장에 제공할 수 있는 정보의 유형과 시점을 제한하는 법률과 규정을 준수하기 위해 의사소통을 관리하고 통제하는 시스템과 절차를 갖추고 있다. 예를 들어, 이러한 정보를 다른 시점에 다른 당사자에게 전달함으로써 발생할 수 있는 불공정한 이익을 방지하기 위한 것이다.
- BC336 그러나 경영진이 정의한 성과측정치를 식별하기 위해 IASB는 ‘공개적인 의사소통’에서 구두 전달, 구두 전달 녹취록, 그리고 소셜 미디어 게시물을 제외하기로 결정하였다. IASB는 이러한 형태의 의사소통이 이미 다른 형태의 의사소통에 포함된 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보를 포함할 것으로 예상한다. 따라서 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하는 측정치를 제외할 위험은 낮다. 또한 일부 이해관계자들은 이러한 유형의 의사소통을 관리하는 것이 가장 어렵다고 보았다. 따라서 이러한 범주를 ‘공개적인 의사소통’의 범위에서 제외하면 이러한 형태의 의사소통을 찾아낼 필요가 없어져 해당 정의를 적용하는 데 드는 비용이 줄어들 것으로 예상된다.

- BC337 일부 이해관계자들은 공개적인 의사소통 시점이 재무제표와 어떻게 관련되는지에 대해 질문하였다. IASB는 경영진이 정의한 성과 측정치 요구사항이 재무제표의 작성대상이 되는 기간의 성과와 관련이 있다고 보았다. 예를 들어, 중간보고기간의 공개적인 의사소통에 경영진이 정의한 성과측정치를 포함하는 경우, 관련 공시는 중간재무제표에 요구된다. 반면, 연차 보고기간의 공개적인 의사소통에만 포함된 경영진이 정의한 성과측정치는 연간 재무제표에만 공시가 필요하며, 중간재무제표에는 필요하지 않다.
- BC338 해당 측정치가 더 이상 경영진의 견해를 전달하지 않거나 공개적인 의사소통에서 허용되지 않는 등의 이유로 특정 측정치를 공개적인 의사소통에 포함하지 않기로 한 경우, 해당 측정치는 더 이상 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 충족하지 않으며 재무제표에 포함되지 않는다. 이러한 경우, 기업은 경영진이 정의한 성과측정치의 변경 이유와 그 영향에 대한 정보를 공시해야 한다 (문단 BC388~BC390 참조).
- BC339 대부분의 국가에서는 기업들이 재무제표 발행승인일 이전에 보도자료와 같은 공개 의사소통을 한다. 그러나 일부 이해관계자들은 일부 국가에서는 투자자에게 발표하는 성과측정치를 포함할 수 있는 자료가 재무제표 발행 승인 후에 제공된다고 언급하였다. IASB는 재무제표 발행 승인 후에 성과측정치를 포함한 공개적인 의사소통을 정기적으로 발표하는 기업에 대해, 과거 보고기간과 관련된 공개적인 의사소통에 포함된 측정치를 고려하여 당기에 경영진이 정의한 성과측정치를 식별하도록 요구하기로 결정하였다.
- BC340 그러나 전기에 경영진이 정의한 성과측정치로 식별된 측정치가 당기 보고기간과 관련된 공개적인 의사소통에 포함되지 않을 것이라는 증거가 있는 경우, 해당 측정치는 포함될 필요가 없다. 해

당 측정치가 후속기간에도 경영진이 정의한 성과측정치인지 고려하도록 요구한다면, 공개적인 의사소통 전에 발행이 승인된 재무제표에 포함된 경영진이 정의한 성과측정치의 완전성을 판단하는 실무적인 문제를 피할 수 있다. 또한, 재무제표 발행 승인 후에 경영진이 정의한 성과측정치를 공개적인 의사소통에 정기적으로 포함함으로써 공시 요구사항을 피하는 것을 방지할 수 있다. 만약 이전 보고기간 재무제표에 경영진이 정의한 성과측정치가 공시되었지만 당기 재무제표에는 공시되지 않는다면, IFRS 18 문단 124에 따라 경영진이 정의한 성과측정치의 변경 또는 중단에 대한 공시 요구사항이 적용된다.

BC341 IASB는 '경영진이 내부적으로 사용하는 측정치'라는 용어를 경영진이 정의한 성과측정치의 정의에 포함할지 고려했으나 포함하지 않기로 결정하였다. IASB는 '경영진이 내부적으로 사용하는 측정치'가 기업의 재무성과의 한 측면에 대한 경영진의 견해를 반영할 수는 있다고 보았다. 그러나 내부적으로만 사용되는 측정치가 항상 재무제표이용자에게 유용한 정보를 전달하지 않을 수 있다.

BC342 IASB는 비상장기업을 위해 특정한 요구사항을 제공하는 것도 고려했는데, 이는 비상장기업이 상장기업보다 공개적인 의사소통을 할 가능성이 적기 때문이다. 그러나 IASB는 이러한 요구사항의 의도가 기업의 상장 여부와 관계없이 재무제표와 구분하여 이용자들에게 의사소통하는 측정치에 대해 투명성과 원칙을 제공하는 것이라고 결론내렸다. 만약 기업이 재무제표가 아닌 다른 방식으로 재무성과 측정치를 의사소통하지 않는다면 추가적인 공시는 필요하지 않다. 이 요구사항은 IFRS를 적용하는 모든 기업에 적용되며, 따라서 비상장기업이 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 충족하는 중간합계를 의사소통하는 경우에도 해당 요구사항을 준수해야 한다.

기업의 재무성과에 대한 경영진의 견해

BC343 IASB는 '기업의 재무성과에 대한 경영진의 견해'를 경영진이 정의한 성과측정치의 정의에 포함하기로 결정하였다. 이는 기업의 성과에 대한 경영진의 견해에 대한 정보가 바로 IASB가 경영진이 정의한 성과측정치 요구사항을 개발한 이유였기 때문이다. 결과적으로, '경영진이 정의한 성과측정치'는 재무제표이용자에게 기업 전체의 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하는 측정치를 포함한다.

BC344 경영진이 정의한 성과측정치는 경영진의 성과가 아닌 기업의 성과를 전달하는 데 중점을 둔다. 경영진의 성과를 측정하기 위해 사용하는 중간합계(예: 경영진 보상 목적으로 내부적으로만 사용하는 측정치)는 경영진이 정의한 성과측정치의 정의에 부합하지 않는다. 그러나 이러한 측정치가 기업의 성과에 대한 경영진의 견해를 외부에 전달하면서 동시에 내부적으로 경영진의 성과를 평가하는 데 사용되는 경우가 있을 수 있다.

개별 부문별 측정치의 적용

BC345 IASB는 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에서 제공되는 일부 수익 및 비용의 중간합계가 IFRS 8에 따라 공시된 보고부문과 관련이 있을 수 있다고 보았다. 보고부문의 측정치는 기업 전체의 성과에 대한 정보를 제공하지 않을 수 있다.

BC346 그러나 일부 상황에서는 보고부문의 측정치가 기업 전체의 성과에 대한 정보를 제공할 수 있다. 예를 들어, 손익계산서에 표시된 중간합계가 오직 하나의 보고부문과 관련될 수 있다. IASB는 이러한 부문 측정치를 경영진이 정의한 성과측정치의 정의에서 제외하지 않았다. 대신 경영진이 정의한 성과측정치는 기업 전체의

성과에 대한 경영진의 견해를 반영한다는 것을 명확히 하기로 결정하였다.

경영진의 견해 전달에 대한 가정

BC347 IFRS 18은 재무제표와 구분하여 공개적인 의사소통에 사용되는 수익 및 비용의 중간합계는 기업의 재무성과의 한 측면에 대한 경영진의 견해를 의사소통하기 위한 것이라고 가정할 것을 요구한다. 이러한 가정은 IFRS 18 문단 120에 명시된 바와 같이 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보로 반박할 수 있다. 공개적인 의사소통에는 많은 중간합계가 포함될 수 있지만, 이 가정은 많은 수의 중간합계에 대한 정보를 공시하도록 의도한 것은 아니다. 반박할 수 있는 가정은 공개적인 의사소통에서 어떤 측정치를 재무제표에 공시할지 결정하는 객관적인 절차를 제공하여 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 공시 목적을 달성할 수 있게 한다(IFRS 18 문단 121 참조).

BC348 IASB는 이해관계자들의 다음 우려사항을 고려하여 반박할 수 있는 가정을 개발하였다.

- (1) 어떤 측정치가 기업 재무성과에 대한 경영진의 견해를 전달하는지 평가하기 어려운 경우가 있을 수 있다.
- (2) 재무제표와 구분하여 의사소통된 측정치가 경영진의 견해를 반영하지 않더라도 경영진이 정의한 성과측정치의 정의에 부합하는 것으로 보는 경우가 있을 수 있다.

BC349 이 가정은 일반적으로 사실로 여겨지는 전제를 설정함으로써 측정치가 경영진의 견해를 의사소통하는지를 평가할 때 규율과 원칙을 제공한다. 즉, 재무성과에 대한 경영진의 견해를 재무제표이용자에게 전달하기 위해 공개적인 의사소통에 수익과 비용의 중간합계를 포함한다고 예상하는 것이 합리적이다. 이 전제가 사실

이 아닌 경우, 이러한 가정을 반증할 수 있는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보가 있어야 한다.

BC350 이 가정을 반박할 수 있다는 것은 특정 상황에서 해당 측정치가 재무성과에 대한 경영진의 견해가 전달되지 않더라도 공개적인 의사소통에 포함될 수 있음을 의미한다(예: 감독기구가 측정치의 공시를 요구하는 경우). 이러한 경우, 이 가정을 반박할 수 있으며 해당 측정치는 경영진이 정의한 성과측정치가 아니다.

BC351 IASB는 특정 유형의 측정치, 예를 들어 산업에서 정의된 측정치나 감독기구에서 정의한 측정치에 대해 이 가정을 반박할 수 있어야 하는지를 고려하였다. 그러나 측정치를 정의하는 근거는 그 측정치가 재무성과에 대한 경영진의 견해를 의사소통하는지를 결정하지 않는다. 예를 들어, 감독 목적으로 요구되는 중간합계가 재무성과에 대한 경영진의 견해를 의사소통하는 데도 사용되는 경우가 있을 수 있다. 따라서 IASB는 이 가정을 반박할 수 있는 측정치의 유형을 명시하지 않기로 결정하였다. 대신, IASB는 가정을 반박하는 데 사용할 수 있는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보의 예를 제공하였다.

BC352 가정을 반박하기 위한 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보는 해당 중간합계가 기업 전체의 재무성과의 한 측면에 대한 경영진의 견해를 재무제표 이용자에게 전달하지 않음을 제시할 필요가 있어야 하고, 그 중간합계가 경영진의 견해를 전달하지 않음에도 불구하고 기업의 공개적인 의사소통에 포함된 이유를 설명해야 한다.

BC353 예를 들어, 자산과 부채로 구성된 순부채 측정치를 공개적인 의사소통에 포함할 수 있다. 순부채는 수익과 비용의 중간합계가 아니므로 경영진이 정의한 성과측정치가 아니다. 또한 순부채 측정치에 대한 추가정보로 순부채의 원가와 같은 중간합계를 포함할 수

있다. 만약 해당 중간합계가 순부채 측정치의 추가정보로서 강조되어 전달되지 않으며, 내부적으로 재무성과를 평가하고 관리하는 데 사용되지 않는다는 것을 증명할 수 있다면, 이는 가정을 반박하기 위한 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보가 될 수 있다. 그러나 이러한 중간합계가 수차례 참조되고 경영진의 분석과 해설이 동반된다면, 이는 가정을 반박할 수 없다는 증거가 될 것이다.

BC354 손익계산서는 공개적인 의사소통에서 그대로 사용될 수 있다. 예를 들어, 재무제표이용자들에게 발표할 때 재무제표에 포함된 손익계산서를 그대로 사용하는 경우가 있다. 만약 그 손익계산서에 IFRS 18 문단 118에 열거되지 않았거나 IFRS 기준서에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하지 않는 중간합계가 포함되어 있다면, 해당 중간합계는 가정을 반박하지 않는 한 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족할 것이다. 예를 들어, 해당 중간합계가 내부적으로 재무성과를 평가하고 관리하는 데 사용되지 않으며, 공개적인 의사소통에 경영진의 분석과 해설이 포함되지 않는다면, 이는 중간합계가 강조되어 전달되지 않는다는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보가 될 수 있으며, 그 가정을 반박할 수 있을 것이다.

BC355 IASB는 공개적인 의사소통에 포함된 중간합계에 대해 가정을 반박했는지를 공시할 것을 요구하지 않기로 결정하였다. 재무제표에서 경영진이 정의한 성과측정치가 아닌 별도의 측정치 목록에 대한 공시를 요구하면 유용한 정보를 제공하지 못할 것으로 예상된다.

BC356 다른 IFRS 기준서의 요구사항에서도 '합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보'를 사용한다. IFRS 18에서 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보를 사용하는 것은 IFRS 9 문단 B5.5.20에서 '합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보'를 사용하는 것과 일치한다. IFRS 9의 문단

5.5.11에서의 가정을 반박하기 위해서는 기업이 이를 반박할 수 있는 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보를 갖고 있어야 한다. 그러나 IFRS 18에서 합리적이고 뒷받침될 수 있는 정보의 사용은 IFRS 9 문단 B5.5.27에서의 사용과는 다르다. IFRS 9 문단 B5.5.27에 따르면, 과도한 원가나 노력 없이 이용할 수 있는 모든 합리적이고 뒷받침될 수 있는 이용가능한 정보를 고려하여 최초 인식 이후 신용위험이 유의적으로 증가했는지를 평가해야 한다.

경영진이 정의한 성과측정치 산정의 제약

BC357 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치에 해당하는 수익과 비용의 중간합계를 산정하는 방법에 대해 특정 제약을 두지 않기로 결정하였다. IASB는 이러한 제약은 기업이 재무제표이용자에게 유용한 측정치를 공시하지 못하게 할 수 있다고 결론내렸다.

BC358 그러나 경영진이 정의한 성과측정치는 재무제표에 포함된 정보의 일반적인 요구사항을 준수하도록 요구된다. 이는 다음을 의미한다.

- (1) 경영진이 정의한 성과측정치는 해당 수치가 나타내려는 재무 성과의 측면을 충실하게 표현해야 한다.
- (2) 경영진이 정의한 성과측정치를 보완하는 공시는 통합과 세분화의 요구사항을 충족할 필요가 있다(예: 차이조정 항목의 공시).
- (3) 경영진이 정의한 성과측정치와 관련 공시사항의 비교정보를 제공하는 것이 요구된다.

BC359 경영진이 정의한 성과측정치의 충실한 표현을 달성하기 위해, 이를 설명할 때 사용하는 용어의 의미를 포함하여, 전달하고자 하는 성과의 측면을 명확하고 이해하기 쉬운 방식으로 기술할 것이 요

구된다. 완전하고 중립적이며 오류가 없는 충실한 표현을 제공하도록 용어와 기술을 사용할 것이 요구된다.

BC360 충실한 표현은 그 자체로는 측정치에 대한 다른 정보를 전달하지 않는다. 예를 들어, 측정치가 좋은 측정치인지 나쁜 측정치인지에 대한 정보를 제공하지 않는다. 경영진이 정의한 성과측정치는 전달하고자 하는 성과의 측면만을 충실하게 표현할 것을 요구한다.

BC361 경영진이 정의한 성과측정치의 요구사항은 해당 측정치를 어떻게 산정하는지, 무엇을 전달하는지, 재무제표와 어떻게 관련되어 있는지, 그리고 어떻게 변경되었을 것인지에 대한 투명성을 제공하고자 한다. 이러한 투명성은 충실한 표현에 대한 요구사항을 충족시키는 데에 기여한다.

경영진이 정의한 성과측정치 정의에서 제외되는 중간합계

BC362 IASB는 IFRS 18 문단 118에서 열거한 중간합계 또는 IFRS 기준서에서 명시적으로 공시를 요구하는 중간합계는, 경영진이 정의한 성과측정치가 아니라고 결정하였다. 매출총이익과 같은 일부 중간합계는 IFRS 회계기준에서 정의하지는 않지만 재무제표에서 공통적으로 사용되고 재무제표이용자들이 이를 잘 이해하고 있다. IASB는 이러한 중간합계에 대해 경영진이 정의한 성과측정치와 관련한 공시를 제공하는 것은 유용하지 않다고 보았다. 왜냐하면 이러한 중간합계의 목적과 IFRS 회계기준에서 정의한 합계나 중간합계와의 관계에 대해서는 재무제표이용자들이 잘 이해하고 있거나 재무성과표 표시에 의해 보통 분명할 것이기 때문이다. IASB는 그러한 중간합계를 IFRS 18 문단 118의 목록에 포함하였다. 해당 목록에는 감가상각비와 상각비, 특정 손상 차감전 영업손익이 포함되며(문단 BC363~366 참조) 영업손익과 지분법을 적

용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에서 발생하는 수익과 비용이 포함된다(문단 BC367 참조).

감가상각비, 상각비, 특정 손상차손 차감전 영업손익

BC363 IASB는 '이자, 법인세, 감가상각비, 기타 상각비 차감전 손익'(EBITDA)을 정의할지를 고려하였다. IASB는 EBITDA가 재무제표 이용자와의 의사소통에 가장 일반적으로 사용되는 측정치 중 하나이지만, 은행업과 보험업과 같은 일부 산업군에 속한 기업에서는 사용하지 않는다는 점에 주목하였다. 뿐만 아니라, 다양한 분석을 위한 출발점이라는 것 이외에는, EBITDA가 무엇을 표현하는지 합의가 이루어지지 않았다.

BC364 EBITDA 측정치는 '경영진이 정의한 성과측정치'의 정의를 충족할 수도 있을 것이다. IASB는 감가상각비, 상각비, 손상차손(IAS 36 '자산손상'의 적용범위에 해당) 차감전 영업손익으로 계산된 측정치가 현재 제공되는 많은 EBITDA 측정치와 유사한 정보를 제공한다고 결론내렸다. IASB의 견해에 따르면, 만약 기업이 감가상각비, 기타 상각비, 손상차손(IAS 36 '자산손상'의 적용범위에 해당) 차감전 영업손익 중간합계를 표시하는 경우 이 측정치는 잘 정의되어 있기 때문에, 경영진이 정의한 성과측정치를 공시하는 데 요구되는 추가 정보에 드는 비용이 정보를 제공함에 따른 효익을 초과할 것이다. 따라서 IASB는 이 중간합계를 IFRS 18 문단 118의 중간합계 목록에 포함하기로 결론내렸다.

BC365 IASB는 이러한 중간합계를 'EBITDA'라고 기술하게 되면 영업손익이 재무제표이용자가 이해하는 '이자 및 법인세비용 차감전 손익'과 같지 않을 수 있음에도 불구하고, 같다고 암시할 수 있기 때문에 'EBITDA'라고 기술하지 않기로 결정하였다. 예를 들어, 투자 범주로 분류되는 수익과 비용이 영업손익에서 제외되므로 일

부에서 '이익'으로 간주하는 수익이 영업손익에 포함되지 않을 수 있다.

BC366 그러나 어떤 경우에는 그러한 명칭이 해당 측정치를 정확하게 기술할 수 있다(예: 투자 범주에 해당하는 수익과 비용이 없어서 모든 이익이 영업손익에 포함되는 경우). 이 경우 감가상각비, 상각비, 손상차손(IAS 36 '자산손상'의 적용범위에 해당) 차감전 영업손익 중간합계를 'EBITDA'로 명명하는 것이 금지되지는 않을 것이다.

영업손익 그리고 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에서 발생하는 수익과 비용

BC367 일부 기업은 주된 사업활동과 밀접하게 관련되어 있다고 판단되는 관계기업 및 공동기업에 투자한다. 이 기업들은 수익과 비용에 대한 유용한 구조적 요약정보를 제공하기 위해, 영업이익 그리고 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업에서 발생하는 수익 및 비용을 포함하는 중간합계를 표시할 필요가 있다고 결론내리는 경우가 있을 수 있다. IASB는 중간합계를 이해하기 위해 필요한 정보가 손익계산서에서 명확하기 때문에, 경영진이 정의한 성과측정치를 공시하기 위해 이러한 중간합계에 대해 요구되는 추가 정보는 유용한 정보를 제공하지 못한다고 결론내렸다. IASB는 따라서 이 중간합계를 IFRS 18 문단 118의 중간합계 목록에 포함하기로 결정하였다. 이 목록에 포함되는 중간합계는 지분법을 적용하여 회계처리하는 모든 관계기업 및 공동기업에서 발생하는 수익과 비용을 포함한다. 만약 지분법을 적용하여 회계처리하는 관계기업 및 공동기업 중에서 일부를 선택하여 해당 기업들로부터 발생하는 수익과 비용만을 포함하는 중간합계를 사용한다면, 해당 중간합계는 경영진이 정의한 성과측정치에 해당할 것이다.

IAS 8 요구사항과의 관계

- BC368 IASB는 측정치의 산정방법을 포함하여 경영진이 정의한 성과측정치의 식별은 IAS 8에 정의된 회계정책의 선택이 아니라고 결론내렸다. IASB는 회계정책의 정의와 경영진이 정의한 성과측정치의 결정 간에 많은 유사점이 있다는 것을 인정하였다. 그러나 회계정책과는 달리, 경영진이 정의한 성과측정치는 IFRS에 따라 재무제표를 작성하고 표시하는 측면을 고려하여 결정되지 않는다. 기업은 IFRS에 따라 작성되는 재무제표를 위해 회계정책을 선택하고 적용한다. 반면에, 경영진은 재무제표와 구분하여 재무성과 측면을 의사소통하기 위해 경영진이 정의한 성과측정치를 정의한다.

경영진이 정의한 성과측정치의 공시(문단 121~125, B132~B142)

경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보의 위치

- BC369 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치의 투명성을 개선하기 위해 이러한 측정치와 모든 관련 정보를 하나의 주석에 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 하나의 주석에 정보를 공시하면 다음에 의하여 투명성이 향상된다.
- (1) 경영진이 정의한 성과측정치와 이를 이해하는 데 필요한 산정 방법, 설명, 차이조정 내용을 함께 제공한다.
 - (2) 재무제표이용자가 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 모든 정보를 쉽게 찾을 수 있도록 돕는다.
- BC370 IASB는 다른 문서에 포함된 요구사항의 정보를 상호참조함으로써 기업이 요구사항을 준수할 수 있도록 허용하는 것을 고려하였다. 상호참조를 허용하면 정보의 중복을 피함으로써 재무보고의 명확성을 높일 수 있다. 그러나 기업이 상호참조를 사용하는 경우, 정

보가 여러 곳에 분산되어서 재무제표이용자가 정보를 찾는 것과 재무제표를 전반적으로 이해하는 것이 더 어려워지기 때문에 투명성을 저해할 수 있다. 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보를 투명하게 하기 위해, IASB는 경영진이 정의한 성과측정치의 공시사항이 다른 문서를 참조하는 방식으로 재무제표에 포함될 수 있다고 명시하지 않기로 결정하였다.

BC371 IASB는 IFRS 18에서 요구하는 정보를 다른 문서에 포함하여 이를 상호참조하는 방식으로 요구사항을 준수하려는 것을 금지할 것을 고려하였다. IASB는 IFRS 기준서에서 명시적으로 허용하지 않는 한, 일반적으로 기업들은 실무에서 IFRS를 충족하기 위해 요구되는 정보를 상호참조를 통해 공시하지는 않으므로 명시적으로 상호참조를 금지하는 적용지침을 포함하는 것은 불필요하다고 결론 내렸다. 또한 IASB는 이러한 금지를 포함하는 것은 의도치 않은 결과를 가져올 수 있다고 결론내렸다.

BC372 일부 이해관계자들은 경영진이 정의한 성과측정치의 정의를 충족하지 않는 측정치에 대한 정보가 재무제표에 공시될 수 있는지에 대해 의문을 제기하였다. IASB는 IFRS 18에서 요구하는 것에 추가해서 재무제표에 포함되는 정보와 관련된 명시적인 요구사항을 제공하지 않기로 결정하였다. IASB는 이러한 요구사항은 재무제표이용자에게 유용한 자발적 공시를 위한 최선의 실무관행을 저해할 수 있다고 보았다.

BC373 IFRS 회계기준은 IFRS 기준서에서 명시된 요구사항을 준수하더라도 거래, 그 밖의 사건 및 상황이 기업의 재무상태와 재무성과에 미치는 영향을 재무제표이용자가 이해하기에 충분하지 않은 경우 추가적인 정보를 공시하도록 요구한다. 허용되거나 금지되는 구체적인 정보를 식별하고, 그러한 두 가지 유형의 정보를 구분하는 기준을 개발하는 것은 어려울 수 있다. 그러나 IASB는 어떤 측정

치가 경영진이 정의한 성과측정치 요구사항의 대상인지를 명확히 하기 위해 재무제표에 포함되는 다른 정보와 별도로 경영진이 정의한 성과측정치에 대해 요구되는 정보를 식별하는 것이 중요하다고 결론내렸다.

BC374 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치가 재무제표이용자를 오도할 수 있으며 불필요하게 부각될 수 있다는 일부 이해관계자들의 우려를 해소하기 위해 재무성과표에 경영진이 정의한 성과측정치를 표시하는 것을 금지할 것을 고려하였다. 그러나 IFRS 18에서는 수익과 비용의 유용한 구조화된 요약정보를 제공하기 위해 필요하다면 재무성과표에 별도표시항목이나 중간합계를 표시하도록 요구한다. 경영진이 정의한 성과측정치를 재무성과표에 표시하지 못하게 하면 이러한 요구사항을 따르지 못할 수 있다. 따라서 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치를 재무성과표에 표시하는 것을 금지하지 않기로 결정하였다. 경영진이 정의한 성과측정치를 재무성과표에 표시하는 기업은 여전히 경영진이 정의한 성과측정치에 대해 요구되는 모든 정보를 하나의 주석에 공시해야 할 것이다.

BC375 또한 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치를 재무성과표에 표시하는 경우에는 재무성과표에 표시되는 중간합계에 대한 IFRS 18 문단 24의 요구사항을 준수해야 한다고 보았다.

경영진이 정의한 성과측정치에 대해 공시해야 하는 정보

BC376 IFRS 18에서 경영진이 정의한 성과측정치를 공시하는 목적은 재무제표이용자가 다음을 이해하는 데 도움을 주기 위해 정보를 제공하는 것이다.

- (1) 경영진의 견해로서 경영진이 정의한 성과측정치에 의해 전달되는 재무성과 측면

(2) 해당 측정치를 IFRS 기준서에서 정의한 측정치와 비교하는 방법

BC377 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치의 목적과 한계를 명확하게 기술함으로써 투명성이 향상된다고 결론내렸다. 경영진이 정의한 성과측정치는 재무제표이용자에게 유용한 것에 대한 경영진의 판단을 반영한다. 재무제표이용자는 경영진이 정의한 성과측정치가 제공하는 정보와 해당 정보가 어떻게 기업의 재무성과 측면을 충실하게 나타내는지에 대해 충분한 정보를 요구한다.

가장 직접적으로 비교가능한 합계 또는 중간합계로의 차이조정 내용

BC378 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치와 IFRS 18 문단 118에 열거하는 것 중 가장 직접적으로 비교가능한 중간합계나 IFRS 기준서에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하는 합계 또는 중간합계와의 차이조정 내용을 제공하도록 요구하기로 결정하였다. 이 차이조정 내용은 각 경영진이 정의한 성과측정치에 대해 요구된다. 차이조정 내용은 경영진이 정의한 성과측정치가 IFRS 회계기준에서 요구하는 합계 또는 중간합계와 어떻게 관련되어 있는지 재무제표이용자가 이해하는 데 중요한 정보이다. 차이조정 내용은 해당 측정치를 다른 기업들이 제공하는 유사한 측정치와 비교하는 방법을 재무제표이용자가 이해하고 자체적으로 수정을 할지를 판단하는 데 도움을 주는 정보를 제공한다.

BC379 IFRS 18 문단 B137은 각 차이조정 항목에 대해 다음을 공시하도록 요구한다.

(1) 재무성과표의 각 별도표시항목과 관련되는 금액

(2) IFRS 18 문단 123(1)·(2)를 준수하기 위해 필요하다면, 해당 항목이 어떻게 산정되고 어떻게 유용한 정보를 제공하는 데 기여하는지에 대한 설명

BC380 프로젝트의 일부로 진행된 현장조사는 차이조정 내용의 형식과 포함된 세부정보의 양에 따라 차이조정 내용이 제공하는 정보가 달라질 수 있음을 보여주었다. IASB는 중간합계를 구성하는 별도 표시항목과 연계시키는 것은 경영진이 정의한 성과측정치와 IFRS 18호 문단 118에 열거된 가장 직접적으로 비교가능한 중간합계나 IFRS 기준서에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하는 합계 또는 중간합계의 관계를 재무제표이용자가 이해하는 데 도움이 된다고 결론내렸다. 따라서 IASB는 어떻게 개별 차이조정 항목이 재무성과표의 별도표시항목과 관련되어 있는지 공시하도록 요구하기로 결정하였다.

BC381 어떤 경우에는 재무제표이용자가 개별 차이조정 항목이 어떻게 산정되는지 또는 해당 항목이 기업성과의 한 측면에 대한 경영진의 견해를 전달하는 경영진이 정의한 성과측정치에 어떻게 기여하는지 이해하기 어려울 수 있다. 예를 들어, 만약 경영진이 정의한 성과측정치가 다양한 측면들의 성과를 전달하기 위해 포함되는 차이조정 항목들을 포함한다면, 해당 측정치를 이해하기 위해서는 각각의 측면을 설명할 필요가 있다. 따라서 IASB는 어떻게 경영진이 정의한 성과측정치가 산정되었는지 또는 어떻게 유용한 정보를 제공하는 측정치에 기여하는지 이해하기 위해 필요하다면, 각 차이조정 항목에 대한 정보를 공시하도록 요구하기로 결정하였다.

BC382 IASB는 특정한 형식으로 차이조정 내용을 제공하도록 요구할 것을 고려하였다(예: 재무성과표에 표시된 별도표시항목들과의 조정을 열별로 보여주는 표). 그러나 IASB는 차이조정 내용을 위한 가

장 적절한 형식은 구체적인 경영진이 정의한 성과측정치에 따라 달라질 수 있기 때문에 그렇게 하지 않기로 결정하였다.

법인세 효과 및 비지배지분 효과의 공시

- BC383 IASB는 기업이 경영진이 정의한 성과측정치와 IFRS 18 문단 118에 열거된 가장 직접적으로 비교가능한 중간합계 또는 IFRS 기준서에서 표시하거나 공시하도록 명시적으로 요구하는 합계 또는 중간합계와의 차이조정 내용에서 공시하는 각 항목의 법인세 효과와 비지배지분 효과를 공시하도록 요구하기로 결정하였다.
- BC384 IASB는 주당이익에 대한 정보가 재무제표이용자들에게 중요하고, 경영진이 정의한 성과측정치 공시의 효익 중 하나가 관련된 주당 이익수치를 산정하는 데 사용할 수 있는 자세한 정보를 제공할 수 있다는 것이라는 의견을 고려하였다. 재무제표이용자는 주당이익 수치를 조정하기 위해 지배기업 소유주에게 귀속되는 조정 금액과 이러한 조정의 법인세 효과에 대한 정보가 필요하다. 따라서 IASB는 IFRS 18 문단 123(3)에 따라 요구되는 차이조정 내용의 각 차이조정 내용에 대해 비지배지분에 귀속되는 금액과 법인세 효과를 별도로 공시하도록 요구하기로 결정하였다.
- BC385 IASB는 차이조정 항목은 재무제표이용자가 분석할 때 고려하고자 하는 조정사항만을 기반으로 조정한 주당이익 측정치를 산정하는데 필요한 정보를 제공하기 때문에 IASB는 각 차이조정 항목에 대해 이러한 공시를 요구할 것을 결정하였다.
- BC386 일부 재무제표 작성자들은 각 차이조정 항목에 대한 법인세 효과의 공시가 IAS 12에 따라 계산된다면, 복잡하고 비용이 많이 들 수 있다는 우려를 제기하였다. 재무제표이용자는 각 차이조정 항목의 법인세효과에 대한 개괄적인 정보라면 자신들의 필요를 충

죽시킬 수 있을 것이라고 답변하였다. 법인세 효과에 대한 공시 작성 비용 부담을 완화하기 위해, IASB는 관련 과세국 내 거래에 적용되는 법정세율에 기초하여 차이조정 항목의 법인세 효과를 계산하는 단순화된 접근법을 허용하기로 결정하였다.

- BC387 또한 IASB는 법인세 효과 계산을 위한 대체적인 접근법을 사용하는 것도 허용하기로 결정하였다. 법인세 효과를 계산할 때 기업이 사용할 수 있는 방법을 제한하게 되면, 그 상황에서 가능한 최선의 정보를 제공하는 데 있어 판단을 제약하게 되어, 제공하는 정보의 유용성을 저하시킬 수 있다. 따라서 IASB는 단순화된 접근법의 대안으로서, 관련 과세국 내에 있는 기업의 당기법인세와 이연법인세의 합리적인 배분 비율에 기초하거나 또는 상황에 따라 보다 적절히 배분할 수 있는 다른 방법에 기초하여 차이조정 항목의 법인세 효과를 산정할 수 있도록 적용지침을 제공하기로 결정하였다. 이러한 접근법은 IAS 12에서 정하는 기타포괄손익 항목의 법인세효과를 결정하는 접근법과 유사하다. IASB는 단순화된 접근법과 대체적인 접근법을 명시적으로 허용하게 되면 재무제표 이용자에게 차이조정 항목의 법인세 효과에 대한 합리적인 추정치를 제공하고, 이러한 법인세 효과의 계산을 단순화하여 재무제표 작성자의 비용 부담을 완화시킴으로써 이용자의 필요와 재무제표 작성자의 필요 간에 균형을 이루게 한다고 결론내렸다.

경영진이 정의한 성과측정치 변경에 대한 정보

- BC388 IASB는 경영진이 정의한 성과측정치를 변경, 추가, 중단한 기업이 그 이유와 효과를 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 요구되는 정보는 IAS 8에서 회계정책이 변경되는 경우 공시를 요구하는 정보에 기초하고 있다. IASB는 기업이 경영진이 정의한 성과측정치를 변경하는 경우 그러한 유사한 정보가 재무제표이용자에게 유용할 것이라고 결론내렸다. 그러나 측정치가 어떻게 산정되는지

또는 차이조정 항목의 법인세효과를 어떻게 계산하는지를 포함하여 경영진이 정의한 성과측정치의 선택은 IAS 8에서 정의하는 회계정책의 선택이 아니며, 해당 기준서의 공시 요구사항을 적용하지 않는다(문단 BC368 참조).

BC389 경영진이 정의한 성과측정치의 변경에 대한 정보를 제공함으로써 해당 측정치의 기간 간 비교가능성과 투명성이 모두 향상될 수 있다. IASB는 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 투입변수의 가치변동은, 이로 인해 해당 기간 내 조정이 발생하지 않더라도 산정방법의 변경이 아니라고 보았다. 예를 들어 영업이익에서 구조조정으로 인한 영향을 제외하여 조정된 영업이익을 산정하지만 보고기간에 어떠한 구조조정도 없는 경우, 구조조정에 대한 조정금액이 영(0)이라는 사실은 경영진이 정의한 성과측정치의 산정방법이 변경되었다는 것을 나타내지 않는다.

BC390 실무적으로 불가능한 경우가 아니라면, IASB는 경영진이 정의한 성과측정치가 변경된다면 비교정보를 재작성하도록 요구하기로 결정하였다. 경영진이 정의한 성과측정치의 추세 정보는 재무제표 이용자에게 중요하다. 이러한 측정치가 제공하는 정보는 재무성과 측면에서 경영진의 견해를 제공한다. 따라서 IASB는 일반적으로 경영진이 비교정보를 제공하는 데 필요한 정보를 관리할 것으로 예상한다.

자본에 대한 공시 (문단 126~129)

BCZ391 2004년 7월에 IASB는 '금융상품: 공시'(2004 공개초안) 공개초안을 발표하였다. 그 프로젝트의 일부로서 IASB는 자본에 대한 공시를 요구해야 하는지를 고려하였다.

- BCZ392 자본의 수준과 기업이 자본을 관리하는 방식은 재무제표이용자가 기업의 위험 및 예상하지 못한 불리한 사건을 견딜 수 있는 기업의 능력을 평가하는 데 고려하여야 할 중요한 요소이다. 자본의 수준은 배당을 지급할 수 있는 기업의 능력에도 영향을 줄 수도 있다. 따라서 2004 공개초안에서는 자본에 대한 공시를 제안하였다.
- BCZ393 2004 공개초안에서 IASB는 자본에 대한 공시의 요구를 외부의 자본유지요건(예를 들어 법률이나 기타의 규정에 의해 설정된 감독 목적의 자본유지요건)이 있는 기업에 국한하지 않아야 한다고 결정하였다. IASB는 일부 기업은 내부의 자본유지요건을 정하고 있다는 사실과, 일부 산업에서는 규범이 정착되어 왔다는 사실에 의해 증명되듯이 자본에 대한 정보는 모든 기업에 유용하다고 생각한다. IASB는 자본에 대한 공시가 감독기구에서 요구하는 공시를 대체하려는 것은 아니라고 보았다. 또한 IASB는 감독기구에 대한 공시의 기능은 다른 이용자에 대한 공시의 기능과 다를 수 있기 때문에 재무제표가 감독구에 대한 공시(모든 재무제표이용자에게 이용가능하지 않을 수도 있다.)의 대용으로 간주되어서는 안 된다고 보았다. 따라서 IASB는 자본에 대한 정보는 일반목적재무제표의 이용자에게 유용하므로 모든 기업에 요구하기로 결정하였다. 따라서 IASB는 감독대상기업과 감독대상이 아닌 기업에 대한 요구사항을 구분하지 아니하였다.
- BCZ394 2004 공개초안에 대한 일부의 의견제출자들은 금융상품에 관한 공시를 다루는 IFRS 기준서에서 자본에 대한 공시를 다루는 것이 적합한지에 대하여 의문을 제기하였다. IASB는 기업의 자본은 금융상품에만 관련된 것이 아니므로 자본에 대한 공시는 보다 일반적인 관련성이 있다고 보았다. 따라서 IASB는 자본에 대한 공시를 2004 공개초안의 결과인 IFRS 7이 아니라 IAS 1(IFRS 18에서 유지됨)에 포함시켰다.

BCZ395 또한 IASB는 IAS 1(IFRS 18에서 유지됨)의 개정사항을 채택하는 기업의 결정은 IFRS 7을 채택하는 기업의 결정과 독립적으로 이루어져야 한다고 결정하였다. IASB는 기준의 개정을 개별적으로 공표하는 것이 기준의 채택에 관한 개별적인 결정을 용이하게 한다고 보았다.

자본(capital)관리의 목적, 정책, 절차 (문단 126~128)

BCZ396 IASB는 자본(capital)에 대한 공시가 자본관리의 목적, 정책, 절차에 대한 논의와 관련하여 다루어져야 한다고 결정하였다. 왜냐하면 IASB는 그러한 논의를 통하여 기업의 자본전략에 대해 중요한 정보를 전달하고, 기타 공시와 관련된 배경을 제공할 수 있다고 생각하기 때문이다.

BCZ397 IASB는 기업이 자본(capital)에 대하여 IFRS 회계기준에서 정의하는 자본(equity)과 다른 관점을 가질 수 있는지를 고려하였다. IASB는 이러한 공시 목적의 자본(capital)이 IFRS 회계기준에서 정의한 '자본(equity)'과 같은 경우가 많지만 일부의 구성요소가 추가되거나 제외될 수도 있다고 보았다. 또한 IASB는 만약 기업이 관리하는 자본(capital)에 대한 관점이 IFRS 기준서에서 정의하는 자본(equity)과 다르다면 이러한 공시가 기업이 관리하는 자본(capital)의 구성요소를 어떻게 보는지를 기술할 수 있는 기회를 기업에게 주고자 한다고 보았다.

외부적으로 요구되는 자본(capital)유지요건 (문단 129)

BCZ398 IASB는 외부적으로 요구되는 자본유지요건의 공시를 요구해야 하는지를 고려하였다. 그러한 자본유지요건은 다음의 어느 하나에 해당할 수 있다.

- (1) 특정 산업의 모든 기업이 따라야 하는 산업전반의 자본유지요건
- (2) 주무감독기구나 그 밖의 감독기구가 특정 기업에 요구한 기업 특유의 자본유지요건

BCZ399 IASB는 산업과 국가에 따라서 산업전반의 자본유지요건이 있을 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 산업전반의 자본유지요건의 공시나 그러한 자본유지요건의 준수에 대한 공시를 의무화해서는 안 된다고 결론내렸다. 왜냐하면 그러한 공시가 서로 다른 기업 간이나 서로 다른 나라의 유사한 기업 간의 비교가능성을 저해할 수 있기 때문이다.

BCZ400 IASB는 기업특유의 자본유지요건의 존재와 수준에 대한 공시가 감독기구의 위험평가에 대한 정보를 제공하기 때문에 재무제표이용자에게 중요한 정보라고 결론내렸다. 이러한 공시를 통하여 투명성과 시장질서가 개선된다는 것이다.

BCZ401 그러나 외부적으로 요구되는 기업특유의 자본유지요건을 공시하도록 하는 요구에 대하여 다음과 같은 반대주장이 있었다.

- (1) 재무제표이용자가 부채상환능력에 대한 위험을 직접 평가하지 않고 주로 감독기구의 평가에 의존할 수 있다.
- (2) 감독기구의 위험평가의 초점은 감독을 통하여 이익을 보호하고자 하는 사람들(예: 예치자나 보험계약자)에게 있다. 이점은 주주의 관점과 다르다. 따라서 감독기구의 위험평가가 투자자의 독립적인 분석을 대신할 수 있거나 대신해야 한다고 제안하는 것으로 오도될 수 있다.
- (3) 감독기구가 요구한 기업특유의 자본유지요건을 공시하면 그러한 요구사항을 요구하는 감독기구의 능력을 훼손할 수 있다. 예를 들어 그러한 정보가 예치자의 자금인출을 유발하여 감독기구가 그러한 요구사항을 요구하는 데 방해가 될 수 있다. 더

나아가서 기업과 감독기구의 협의사항이 공개될 수 있으며, 이것이 상황에 따라서는 적절하지 않을 수 있다.

- (4) 감독기구마다 이용할 수 있는 수단(예: 공식적인 요구사항과 도의적인 권고)이 다를 수 있기 때문에 기업특유의 자본유지요건에 대한 공시요구사항은 기업 간에 비교가능한 정보를 제공하게 하는 방식으로 정할 수 없을 것이다.
- (5) 자본유지요건(그리고 감독기구의 판단)의 공시는 감독기구가 도의적인 권고와 그 밖의 비공식적인 절차를 사용할 유인을 제공하여 감독기구의 평가를 기업에 명확히 전달하는 것을 방해할 수 있다.
- (6) 공시에 관한 요구사항이 기업특유의 자본유지요건에만 초점을 두어서는 안 되고 기업이 자본 원천의 적절성을 관리하고 결정하는 방법에 기업특유의 자본유지요건이 어떻게 영향을 미치는지에 초점을 두어야 한다.
- (7) 감독기구가 요구한 기업특유의 자본유지요건에 대한 공시는 바젤은행감독위원회(the Basel Committee on Banking Supervision)가 작성한 바젤II체계(the Basel II Framework) 필라 3(Pillar 3)의 요구사항이 아니다.

BCZ402 위의 모든 주장을 고려하여 IASB는 외부적으로 요구되는 자본유지요건에 대한 계량적인 공시를 요구하지 않기로 결정하였다. 그 대신, 기업이 외부적으로 요구되는 자본유지요건을 해당 기간 동안 준수하였는지와 준수하지 않았다면 그 미준수의 결과에 대해 공시하도록 요구하기로 결정하였다. 이렇게 하게 되면 감독기구와 기업 간의 기밀이 유지되며, 그러나 자본유지요건의 위반과 그러한 위반의 결과에 대해서 재무제표이용자가 주의를 기울일 수 있게 된다.

BCZ403 2004 공개초안에 대한 일부의 의견제출자들은 외부적으로 요구되는 자본유지요건의 위반을 공시하도록 하는 것에 동의하지 않았

다. 그들은 외부적으로 요구되는 자본유지요건과 후속적인 관련 감독조치의 위반을 공시하게 되면 기업에 부당한 손해를 끼칠 수 있다고 주장하였다. IASB는 이러한 주장이 외부적으로 요구되는 자본유지요건의 위반에 대한 정보가 종종 그 성격 상 중요한 경우가 많을 것임을 나타낸다고 생각하기 때문에 이러한 주장을 받아들이지 않았다. *Framework*은 '어떤 정보가 누락되거나 왜곡표시되어, 재무제표에 기초한 이용자의 경제적 의사결정에 영향을 미친다면 이는 중요한 정보이다'라고 언급하고 있다.¹⁰⁾ 이와 유사하게 IASB는 감독기구의 자본유지요건에 대한 일시적인 미준수에 대하여도 예외를 허용하지 않기로 결정하였다. 기업이 일시적으로라도 자본유지요건의 위반수준에 거의 근접하고 있다는 정보는 재무제표이용자에게 유용하다.

내부적인 자본목표

BCZ404 2004 공개초안에서 IASB는 자본유지요건의 위반에 대해 공시하도록 요구하는 것은 내부적으로 요구되는 자본유지요건의 위반에도 동일하게 적용해야 한다고 제안하였다. 왜냐하면 그러한 정보도 재무제표이용자에게 유용하기 때문이다.

BCZ405 그러나 2004 공개초안의 의견제출자들은 이 제안을 다음과 같은 이유로 비판하였다.

- (1) 그러한 정보는 주관적이므로 기업 간에 비교가능하지 않다. 특히 기업들은 각기 다른 이유로 내부의 목표를 정할 것이므로 요구사항의 위반은 기업별로 다른 의미를 나타낼 수 있다. 이와는 달리 외부 요구사항의 위반은 유사한 요구사항을 준수해야 하는 모든 기업에 유사한 의미를 가진다.

¹⁰⁾ Conceptual Framework는 Framework를 대체하였다. 중요성은 Conceptual Framework 문단 2.11에서 언급되었으며, IFRS 18 부록 A에서 정의되었다.

- (2) 자본목표는 내부적으로 정한 다른 재무적 목표보다 더 중요한 것은 아니며, 자본목표만을 공시하도록 요구하는 것은 재무제표이용자에게 불완전하고 오해를 유발할 수 있는 정보를 제공할 수 있다.
- (3) 내부적인 목표는 기업이 변경할 수 있는 추정치에 불과하다. 이러한 기준치에 대한 기업의 이행사항을 공시하도록 요구하는 것은 적절하지 않다.
- (4) 내부적으로 정한 자본목표는 경영진에 의하여 조작될 수 있다. 이에 대한 공시를 요구하면 경영진은 항상 달성될 수 있을 정도의 목표를 설정하게 될 것이며, 재무제표이용자에게 거의 유용하지 않은 정보가 제공되고 잠재적으로 자본관리의 효과성이 저하될 것이다.

BCZ406 결과적으로 IASB는 경영진이 정한 자본목표, 기업이 이러한 목표를 달성했는지 여부, 달성 실패의 결과에 대한 공시를 요구하지 않기로 결정하였다. 그러나 IASB는 기업에게 자본관리에 대한 정책과 절차가 있을 경우 이러한 정책과 절차에 대한 질적인 공시는 유용하다는 자체의 견해를 확인하였다. 또한 IASB는 이러한 공시사항들은 해당 기간 동안의 자본의 구성요소와 그것의 변동에 대한 공시(IFRS 18 문단 107~112에서 요구됨)와 함께 공시하면, 감독을 받지 않거나 외부적으로 요구되는 자본유지요건이 없는 기업에 대해 충분한 정보를 제공할 것이라고 결론내렸다.

비경상적인 수익과 비용

BC407 많은 기업이 비경상적인(또는 이와 유사하게 기술되는) 수익과 비용에 대한 정보를 공시한다. 그러나 이러한 정보를 제공하는 방식은 매우 다양하며, 비경상적인 항목을 식별하는 방법이나 이유가 불분명한 경우가 많다. 이해관계자, 특히 재무제표이용자들은 IASB에 다음과 같은 사항을 제안하였다.

- (1) 기업이 비경상적인 수익과 비용을 식별하는 데 도움을 주고 항목에 대해 비경상적이라고 기회주의적으로 분류하는 경우를 감소시키기 위하여 '비경상적인 수익과 비용'을 정의하고 비경상적인 항목을 식별하는 원칙을 제공한다.
- (2) 그러한 항목에 대해 제공하는 정보의 목적적합성과 완전성을 높이기 위해 해당 수익과 비용에 대해 어떤 정보를 공시해야 하는지의 요구사항을 명시한다.

BC408 이러한 의견에 대응하여 IASB는 '비경상적인 수익 및 비용'에 대해 정의(안)를 개발하였다. 제안된 정의의 목적은, 재무제표이용자가 지속적으로 발생하지 않을 수 있는 수익과 비용을 식별하여 기업의 미래 현금흐름을 예측할 때 해당 수익과 비용을 별도로 분석하는 데 도움을 주는 것이었다. IASB는 공개초안에서 '비경상적인 수익과 비용'을 '제한된 예측가치를 가지는 수익과 비용'으로 정의할 것을 제안하였다. 유형과 금액이 유사한 수익이나 비용이 미래의 여러 보고기간 동안 발생하지 않을 것으로 예상하는 것이 합리적일 때, 그러한 수익 및 비용은 제한된 예측가치를 가진다.

BC409 대부분의 이해관계자는 IASB가 '비경상적인 수익과 비용'을 정의해야 한다는 데 동의하였다. 그러나 대부분의 이해관계자는 다음과 같은 우려 때문에 제안된 정의에 동의하지 않았다.

- (1) 제안된 정의에 포함된 항목의 범위
- (2) 제안된 정의에 내재된 주관성

BC410 이러한 우려를 해소하기 위해 IASB는 '비경상적인 수익과 비용'에 대한 다양한 대체적인 정의를 고려하였다. 그러나 이해관계자들은 '비경상적인 수익과 비용'을 정의하는 방법에 대해 서로 다른 견해를 가지고 있었다. 대체적인 정의에 대한 이해관계자와의 추가적인 논의에도 불구하고 재무제표이용자를 포함한 모든 유형의 이해관계자가 표명한 견해의 차이는 해소되지 않았다.

- BC411 그러한 견해 차이는 실행가능한 정의를 적시에 개발하는 것이 불가능할 것임을 보여 주었다. 재무제표이용자를 포함한 이해관계자들은 의견을 통해 IASB가 '비정상적인 수익과 비용'에 대한 정의를 개발하려고 프로젝트의 완성을 지연해서는 안 된다는 의견을 제시하였다. 따라서 IASB는 그러한 정의를 개발하지 않기로 결정하였다.
- BC412 또한 IASB는 '비정상적인 수익과 비용'에 대한 정의가 없으면, 재무제표에서 비정상적인 수익과 비용에 대해 공시되는 정보를 유의적으로 개선할 수 있는 공시 요구사항을 명시하기 어렵다는 결론을 내렸다. 따라서 IASB는 이러한 요구사항을 명시하지 않기로 결정하였다.
- BC413 그러나, '비정상적인 수익과 비용'을 정의하지 않기로 한 IASB의 결정에도 불구하고, 비정상적인 수익과 비용에 대한 정보가 재무제표이용자에게 유용하다는 IASB의 견해에는 변함이 없다. IASB는 IFRS 18의 다른 요구사항, 특히 다음과 관련된 요구사항을 통해 비정상적인 수익과 비용에 대한 정보의 공시가 개선될 것으로 예상한다.
- (1) 다른 특성을 가진 항목의 세분화. 예를 들어, 수익 또는 비용 항목의 지속성이 부족한 경우 기업은 해당 항목의 지속성 부족에 대한 정보가 중요하여 공시할 필요가 있는지를 고려해야 한다.
 - (2) 해당 항목의 특성을 충실하게 나타내는 명칭을 사용하여 해당 항목을 기술함. 예를 들어, 기업이 지속성이 부족하거나 비정상적인 것으로 식별된 항목을 공시하는 경우, 해당 항목을 그에 따라 기술할 것이다(이러한 기술에는 비정상적인 항목을 정의하는 방법에 대한 설명이 포함될 수 있다).

- (3) 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 정보의 공시. 예를 들어, 어떤 경우에는 비경상적인 수익과 비용은 경영진이 정의한 성과측정치의 산정에서 조정항목이 될 수 있다.

시행일과 경과 규정

BC414 IASB는 2027년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 IFRS 18을 적용하고 조기적용을 허용하기로 결정하였다. 시행일을 결정할 때 IASB는 관할 지역의 감독기구가 요구사항을 법률 시스템에 통합하는 것을 포함하여, 요구사항을 이행하기 위해 필요한 시간에 대한 이해관계자의 의견을 고려하였다. 또한, IASB는 재무제표 이용자가 IFRS 18에서 요구하는 정보를 가능한 한 빨리 이용가능하게 해야 한다는 의견도 고려하였다.

BC415 IFRS 18은 재무제표 전반에 걸쳐 표시와 공시를 변화시킬 것이며, 손익계산서에 가장 큰 영향을 미칠 것이다. 기업은 데이터 수집 절차 및 IT 시스템의 변경과, 대출기관, 감사인 및 감독기구를 포함한 내부 및 이해관계자와의 논의가 요구될 가능성이 높다. 예를 들어, 일부 이해관계자들은 다음과 같이 언급하였다.

- (1) 손익계산서의 지표와 연계된 보상 정책 및 부채 약정사항에 대한 변경이 필요하며, 관련 이해관계자와 함께 이러한 변경을 협상하고 승인하는 것이 필요할 것이다.
- (2) 대체적인 성과측정치와 회계기준에서 정하지 않은 측정치는 감사대상이 아닌 경우가 많기 때문에, 경영진이 정의한 성과측정치에 대한 공시는 작성자, 감사인, 감독기구 간의 논의가 필요하다.

BC416 IASB는 일부 기업은 IFRS 18에서 요구하는 사항을 적용하는 데 더 적은 시간이 필요할 수 있음을 인정하였다. 그러나 이해관계자의 의견에 따르면, 일부 기업은 변경사항을 적용하는 데 최소 2년

이 필요할 수도 있다. 재무제표 작성자의 의견 뿐만 아니라, 승인 및 번역 절차, 규제 요구사항의 변경을 고려한 결과, IASB는 2027년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도를 시행일로 정하면 요구사항을 이행하기 위한 충분한 시간을 제공할 것이라고 결론 내렸다.

- BC417 IASB는 IFRS 18의 소급적용을 요구하기로 결정하였다. IASB는 새로운 요구사항으로 인해 손익계산서에 광범위한 변경이 발생할 것으로 예상한다. 비교정보를 재작성하지 않으면 손익계산서에 포함된 정보가 오해를 불러일으킬 위험이 있을 것이다. 이 요구사항은 표시와 공시에만 영향을 미치므로 기업은 가장 이른 비교기간이 시작되기 전의 기간은 고려할 필요가 없다.

최초 적용에 대한 공시(문단 C2~C3, C6)

- BC418 IASB는 최초 적용 시점에 기업이 IFRS 18에 따른 손익계산서의 각 항목과 IAS 1에 따라 표시된 각 별도표시항목 간의 조정 내용을 연차재무제표에 공시하도록 결정하였다. 기업은 IFRS 18이 최초로 적용되는 기간의 직전 비교 기간에 대한 차이조정 내용을 공시한다. IASB는 IFRS 18에서 요구하는 손익계산서의 구조 변경으로 인해, 재무제표이용자가 IFRS 18 적용 전에 표시된 금액에 대한 차이조정 없이는 추세를 분석하기 어렵다고 결론내렸다. IASB는 이러한 요구사항이 IAS 8 문단 28(6)의 요구사항을 대체할 것이라고 결정하였다. IAS 8 문단 28(6)에 따르면 IFRS의 최초 적용이 당기 또는 전기에 영향을 미치는 경우, 영향을 받는 각 별도 표시항목의 조정 금액을 기업이 공시하도록 요구한다.

- BC419 또한 IASB는 다음의 기간에 대하여는 문단 BC418에 기술된 차이 조정 내용의 제공을 요구하지 않기로 결정하였다.

(1) IFRS 18이 최초로 적용되는 보고기간

- (2) IFRS 18이 최초로 적용되는 기간의 직전 비교기간을 제외한,
표시되는 비교기간

BC420 IASB는 IFRS 18이 최초로 적용되는 보고기간에 대한 차이조정 내용의 보고를 요구하면, 기업이 최초 적용연도 동안 IAS 1에 따라 재무제표를 작성하는 시스템을 유지해야 할 것이라고 결론내렸다. 이로 인해 실행비용이 증가할 것이다. 또한 IASB는 IFRS 18을 소급적으로 적용해야 하므로 결과적으로 얻어지는 정보의 효익은 제한적일 것으로 예상한다.

중간재무제표(문단 C4~C6)

BC421 IAS 34 '중간재무보고'의 문단 10에서는 기업이 최소한 직전 연차 재무제표에 있는 동일한 제목과 중간합계를 표시할 것을 요구한다. 최초 적용연도에는 직전 연차재무제표에서 손익계산서의 중간합계가 IFRS 18에서 요구하는 중간합계와 다를 수 있다. 따라서 IASB는 IFRS 18의 최초 적용연도에는 기업이 중간재무보고의 요약재무제표에서 IFRS 18에서 요구하는 제목과 중간합계를 표시하도록 결정하였다. IFRS 18에서 요구하는 중간합계를 표시하면 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 것이다.

BC422 IASB는 IAS 34의 문단 16A(1)에서 요구하는 정보의 일부로서, 중간재무제표의 손익계산서에 표시된 각 별도표시항목에 대해 IFRS 18을 최초로 적용하는 기간의 직전 비교기간과 누적 비교기간에 대한 차이조정 내용을 기업이 공시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 연차재무제표와 마찬가지로 IFRS 18의 시행 전에 표시된 금액에 대한 차이조정 내용이 없으면 재무제표이용자가 중간재무제표의 비교정보를 이해하고 추세를 분석하기 어려울 것이라고 결론내렸다. 또한 IASB는 비교기간과 누적 비교기간에 대한 비교정보가 없는 중간재무제표는 재무제표이용자에게 제한적으로만

유용할 것이라고 결론내렸다. 따라서 IASB는 두 차이조정 내용을 모두 공시함으로써 얻을 수 있는 효익이 이러한 정보를 준비하는 비용보다 더 크다고 결론내렸다.

관계기업 및 공동기업에 대한 투자(문단 C7)

BC423 IASB는 조건을 충족하는 기업이 IFRS 18을 최초로 적용하는 경우, IAS 28의 문단 18에 명시된 바와 같이 관계기업 또는 공동기업에 대한 투자를 당기손익-공정가치로 측정하는 것을 선택할 수 있도록 IFRS 18에 경과규정을 제공하기로 결정하였다(문단 BC123~BC128 참조). IASB는 지분법을 적용하는 것보다 공정가치로 측정하는 것이 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공하기 때문에 IAS 28에서 이러한 선택권을 제공하였다(IAS 28 결론도출근거 문단 BC12 참조). 조건을 충족하는 일부 기업은 IFRS 18의 영향을 인지하기 전인 투자자산의 최초 인식 시점에 해당 선택권을 적용하지 않기로 결정했을 수 있다. 이러한 경우, IASB는 기업이 IFRS 18을 최초로 적용할 때 해당 선택권을 적용할 수 있다고 결론내렸다. 해당 선택권을 적용하는 기업은 IAS 27의 문단 11에서 요구하는 대로 별도재무제표에서 적용가능한 투자자산을 동일한 방식으로 회계처리해야 한다. 이러한 변경을 하는 기업은 IAS 8에 따라 소급하여 변경사항을 적용한다.

IFRS의 정의

BC424 국제지속가능성기준위원회의 설립 이후 IFRS 재단 현장에서 IFRS는 'IFRS 회계기준'과 'IFRS 지속가능성 공시기준'으로 정의된다. IFRS 18의 부록 A에는 'IFRS 회계기준'에 대한 정의가 포함되어 있다. 이 정의는 이전에 IFRS, IFRSs, IFRS 기준서로 알려졌던 IAS 1에 포함된 '국제회계기준'의 정의를 대체한다.

BC425 IFRS 회계기준을 준수하는 기업의 재무제표를 논의하는 IFRS 기준서의 문단들을 참조하기 위하여, IFRS 1 '국제회계기준의 최초 채택', IAS 8, IAS 34를 후속적으로 개정하였다. 그러나 IFRS 회계기준이 IFRS, IFRSs 또는 IFRS 기준서를 참조하는 경우 외의 모든 경우에는 이러한 참조를 변경하지 않았다.

개념체계에 대한 참조 개정

BCZ426 개정된 재무보고를 위한 개념체계가 2018년에 공표된 후에, IASB는 IFRS 기준서의 개념체계에 대한 참조의 개정을 발표하였다. IAS 1에서는 이 문서가 IAS 1의 개념체계에 대한 참조(현재 IFRS 18 문단 B86)를 2018년 개념체계에 대한 참조로 대체하였다.

BCZ427 IASB는 *Framework*에 대한 참조를 대체하는 것이 IFRS 18의 적용에 유의적인 영향을 미칠 것으로 예상하지 않는다. 왜냐하면 IAS 1의 *Framework*에 대한 참조(현재 IFRS 18의 문단B86)를 대체하는 것은 2018 *개념체계*의 개정된 수익과 비용의 정의를 참조하는 것을 의미하기 때문이다. IASB는 2018 *개념체계*의 수익과 비용의 정의가 개정된 자산 및 부채의 정의와 일치되도록 업데이트되었을 뿐이므로 이러한 참조사항이 대체되더라도 IAS 1(현재 IFRS 18)의 요구사항을 적용하는 것이 변경되지는 않을 것이라고 결론 내렸다. 또한 IAS 1의 해당 요구사항(현재 IFRS 18 문단 B86)의 주요 목적은 다른 IFRS 기준서에서 요구하는 경우에만 특정한 수익 또는 비용 항목이 당기순손익 외의 항목으로 인식될 수 있음을 보여주는 것이다.

소수의견

2007년 9월에 공표된 IAS 1에 대한 Mary E Barth, Anthony T Cope, Robert P Garnett, James J Leisenring 위원들의 소수의견

- DO1 Barth, Cope, Garnett과 Leisenring위원은 2007년 IAS 1의 공표에 반대하였다. 이들의 소수의견의 이유는 다음과 같다.
- DO2 이 위원들은 수익과 비용의 모든 항목을 소유주의 자격을 행사하는 소유주와의 거래로부터 발생하는 순자산의 변동과 분리하여 보고하는 요구사항에 동의하였다. 이렇게 구분을 명확하게 하는 것은 재무보고의 유의적인 개선이다.
- DO3 그러나 그들은 기업이 포괄손익계산서를 두 개의 별도 보고서로 구분하도록 허용하는 결정은 개념적으로 불합리하고 현명하지 못하다고 생각한다.
- DO4 문단 BC51(IAS 1)에서 언급한 바와 같이, *Framework*에서는 당기순손익(profit or loss) 또는 당기순수익(net income)을 정의하지 않는다.¹¹⁾ *Framework*에서는 또한 인식된 수익과 비용 항목 중 당기순손익에 포함되어야 하는 항목과 당기순손익에 포함되어서는 안 되는 항목을 구분하기 위해 어떤 기준을 사용하여야 하는지를 나타내지 않는다. 어떤 경우에는, 심지어 동일한 거래가 당기순손익으로 또는 당기순손익 이외의 항목으로 보고되는 것이 가능하다. 실제로 동일문단에서 IASB는 이러한 사실을 인정하고 단일의 보고서가 개념적으로 올바른 접근법이라고 생각하기 때문에 단일의 보고서에 수익과 비용의 모든 항목을 보고하는 것에 대한 선호를

¹¹⁾ Framework에 대한 이 참조는 IASB가 2001년에 채택하여 IAS 1이 개정되었을 당시 시행 중이었던 IASC의 '재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계'를 의미한다.

보여주고 있다. 그 위원들은 잠재적으로 '손익계산서(statement of profit and loss)'를 거치지 않게 될 수익과 비용의 일부 항목은 손익계산서에 포함될 항목 만큼이나 기업의 재무성과를 평가하는데 유의적일 수 있다고 생각한다. 어떤 항목이 당기순손익으로 보고될지 그 밖의 다른 곳에 보고될지를 결정하는 개념적 구분이 개발될 때까지는, 모든 항목이 단일의 보고서에 보고되지 않는다면 재무제표는 중립성과 비교가능성이 결여될 것이다. 이러한 보고서에서는 당기순손익은 현행의 관행을 반영하는 중간합계로 나타낼 수 있다.

DO5 이러한 점을 고려할 때, 이러한 개정을 제안한 공개초안에 대한 대부분의 의견제출자들이 '당기순손익(profit and loss)과 총포괄손익(total comprehensive income)을 구분'(문단 BC50(IAS 1))한다는 이유로 두 개의 보고서 접근법을 허용하는 데 호의적이었다는 것은 이해하기 어렵다. 당기순손익으로 보고되는 항목과 당기순손익 이외의 항목으로 보고되는 항목의 구분은 관련 중간합계를 포괄 손익계산서에 포함하도록 요구함으로써 달성된다. 의견제출자들은 또한 두 개의 보고서 접근법은 '손익계산서(income statement)'에 우선순위를 두는 것이라고 말하였는데, 이러한 것은 IAS 1 문단 11에서 전체 재무제표의 모든 각 재무제표에 동등한 비중(equal prominence)을 둔다는 IASB의 요구사항과 상충된다.¹²⁾

DO6 이 위원들은 또한 이번 개정이 기업에게 표시 방법의 선택을 제공함에 따라 결함이 있다고 생각한다. IASB는 IFRS에서 선택사항을 줄이고자 하는 견해를 표방해왔다. IFRS의 전문 문단 13에서는 'IASB는 회계처리의 선택을 허용하지 않으려고 의도한다.....그리고 IAS가 회계처리의 선택을 허용하는 이러한 거래나 사건을.....그러한 선택의 수를 줄이고자 하는 목적으로.....계속 재고할 것이

¹²⁾ 2024년 4월, IASB는 IFRS 18 '재무제표 표시와 공시'를 공표하고 IAS 1을 대체하였다. IAS 1의 문단 11은 IFRS 18의 문단 14에 포함되었다.

다¹³⁾라고 언급하고 있다. 전문은 이러한 목적을 회계와 보고 모두로 확장한다. 동일한 문단에서는 ‘IASB의 목적은 유사한 거래나 사건은 유사한 방식으로 회계처리하고 보고하며 상이한 거래나 사건은 상이하게 회계처리하고 보고하도록 요구하는 것이다[기울임꼴로 표시된 부분은 강조된 부분임]’라고 언급하고 있다. 이 경우에서 IASB는 선택을 허용함으로써 그러한 원칙을 포기하였다.

DO7 마지막으로, 4명의 위원은 이번에 표시의 선택을 허용하는 것이 실무관행화 될 것이고, 재무제표 표시의 장기과제가 진행됨에 따라 개념적으로 올바른 표시의 달성을 더욱 어렵게 할 것으로 생각한다.

‘기타포괄손익 항목의 표시’에 대한 Paul Pacter 위원의 소수의견 (IAS 1 개정)

DO1 Pacter 위원은 2011년 6월 ‘기타포괄손익 항목의 표시(Presentation of Items of Other Comprehensive Income)’에 제시된 IAS 1 개정 발표에 반대하였다. Pacter 위원은 IASB가 성과보고서를 IASB의 Framework와 일관되도록 할 절호의 기회를 상실함으로써 IFRS 재무제표이용자를 위하여 정보를 개선할 기회도 상실하였다고 믿는다.¹⁴⁾

DO2 Pacter 위원은 이 과제에서 (만일 있다면) 수익과 비용의 어떤 항목이 기타포괄손익 항목으로 표시되어야 하며 (만일 있다면) 그 중 어떤 항목이 후속적으로 당기순손익으로 재분류되어야 하는지에 대한 지침을 IASB와 IFRS 이용자에게 제공했어야 한다고 믿는다

¹³⁾ 2018년 12월, ‘Preface to International Financial Reporting Standards’가 개정되어 ‘Preface the IFRS Standards’로 명칭이 변경될 때 문단 13은 문단 11로 개정되었다.

¹⁴⁾ 이 소수의견에서 참조된 개념체계는 2010년에 공표되어 IAS 1이 개정될 당시 적용되었던 ‘Conceptual Framework for Financial Reporting’을 의미한다.

다. Pacter 위원은 이 과제가 기타포괄손익 항목의 일관성과 명확성을 개선하기 위한 단기 목적을 가진다는 것은 인정하고 수용한다. Pacter 위원은 다음의 이유로 인하여 이 과제가 그러한 목적을 달성하지 못한다고 믿는다.

- (1) 이 기준서에서는 성과를 단일 성과보고서에 표시하거나 두 개의 성과보고서에 표시하는 것 중 선택할 수 있도록 허용함으로써 일관성을 달성하지 못한다. 재무제표이용자와 IASB 스스로도 종종 회계처리 선택권이 재무제표의 이해가능성과 비교가능성에 도움이 되지 않는다고 말해 왔다.
- (2) 두 개의 성과보고서를 허용하는 것은 개념체계와 일관되지 않으므로 명확성을 달성하지 못한다. 개념체계에서는 기업의 성과를 측정하는 두 종류의 항목(수익과 비용)을 정의한다.

Pacter 위원은 모든 수익과 비용 항목이 적절한 중간합계(정의될 수 있다면 당기순손익을 포함) 및 보충 공시와 함께 단일 성과보고서에 표시되어야 한다고 믿는다. 이는 모든 자산과 부채를 다수의 재무상태표가 아닌 단일 재무상태표에 표시하는 것과 일관된다. 공교롭게도 IAS 1뿐만 아니라 다른 IFRS 기준서에서도 어떤 항목이 기타포괄손익에 표시되어야 하는지에 대한 기준을 다루고 있지 않다. 기타포괄손익에 표시된 항목의 최근 내력은 기타포괄손익 표시 항목의 결정이 개념적 측면보다는 편의성에 근거한다는 것을 시사한다. Pacter 위원의 판단에 따르면 이 때문이라도 모든 수익과 비용을 단일 성과보고서에 보고하여야 한다.

DO3 Pacter 위원은 IASB가 종전의 성과보고에 대한 과제를 매우 시급한 문제로서 재개해야 한다고 믿는다.

K-IFRS 제1118호

‘재무제표 표시와 공시’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 기업회계기준서 제1118호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

기업회계기준서 제1118호의 결론도출근거 문단 한BC413.1~한BC413.12에서는 제1118호에 의해 대체된 기업회계기준서 제1001호의 결론도출근거 문단 한BC104.1~한BC104.12를 이어받았고 제1118호의 번호체계에 맞게 문단번호를 수정하였다.

- (1) 발행자의 주가 변동에 따라 행사가격이 조정되는 조건이 있는 금융상품에 대한 추가 공시(문단 한BC413.1~한BC413.4)
- (2) 가상자산에 대한 추가 공시(문단 한BC413.5~한BC413.12)

문단 한132.2 공시 추가

개정 배경과 필요성

한BC413.1 기업이 그 기업의 주가 변동에 따라 행사가격을 조정할 수 있는 조건(이하 ‘리픽싱 조건’이라 하며, 회석화방지조항인 경우는 제외함)이 있는 전환사채를 발행하는 경우, 기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’ 문단 11의 금융부채 정의 중 (2)나에 따라 그 전환권을 파생상품부채로 분류하여야 한다. 전환권이 행사되면 전환권 파생상품부채가 제거되면서 자본이 인식되고 기업에 추가적인 현금 유입이나 유출이 발생하지는 않는다. 그러나 이러한 전환사채 발행 후부터 전환권 행사 전까지 발행자의 영업이익이 증가되고 주가가 상승하면 전환권(부채)의 공정가치 상승으로 파생상품 평가손실이 발생하여 발행자의 당기순이익이 감소할 수도 있다. 일부 상장법인은 이 경우에 정보이용자가 해당 기업의 재무정보

를 적절히 평가하지 못할 수 있으므로, 리픽싱 조건이 있는 전환사채의 전환권을 자본으로 인식할 수 있도록 하거나 금융부채로 분류하더라도 시가평가를 면제할 수 있도록 한국채택국제회계기준을 개정해 달라고 요청하였다. 회계기준위원회는 국제적으로 비교 가능한 회계정보 공시를 위해 K-IFRS의 분류·측정 요구사항에 대한 변경은 불가능하나, 그 대신에 관련 평가손익을 별도로 주식에 공시하도록 하여 재무제표에 미치는 영향을 분명히 보여주면 기업이 겪을 수 있는 어려움을 일부나마 해소할 수 있을 것으로 보았다.

공시 대상

한BC413.2 처음에는 공시 대상으로 리픽싱 조건이 있는 복합금융상품에서 전환권, 신주인수권이 파생상품부채로 분류된 경우를 중점적으로 논의하였다. 그러나 전환우선주에서도 비슷한 문제가 생길 수 있다는 점을 인지하고 리픽싱 조건이 있는 경우에는 파생상품부채뿐만 아니라 전환우선주 부채와 같이 비파생부채도 공시 대상에 포함하기로 하였다. 그러나 발행자의 주가 변동이 아닌 다른 이유(예: 원자재가격, 환율)로 행사가격이 변경되는 경우는 발행자의 내부 요인과 관련 없이 파생상품부채 등의 평가손익이 변동될 수 있는데 해당 평가손익이 당기 성과에 미치는 영향 등에 대한 정보 수요가 파악되지 않았기 때문에 공시 대상에 포함하지 않기로 하였다.

공시 금액에 대한 고려 요소

한BC413.3 이번 개정의 목적을 고려하면 금융부채의 평가손익 중 전환권·신주인수권 부채와 관련된 부분만을 공시하는 것이 적절할 수 있다. 그러나 리픽싱 조건이 있는 금융상품에 복수의 내재파생상품이 존재할 수 있고, 한국채택국제회계기준에서는 분리에 대한 구체적

인 지침을 제공하지 않아 실무에서는 다양한 회계처리가 존재할 수 있다. 예를 들면 전환사채에 조기상환권(풋옵션)과 전환권이 존재할 때 하나의 파생상품으로 회계처리하는 경우가 있다. 이 경우, 해당 복합내재파생상품의 공정가치를 평가할 때 전환권과 조기상환권의 상호작용도 고려한 하나의 가치평가모형을 사용하기 때문에 파생상품평가손익 중 전환권과 관련된 평가손익만을 구분하려면 추가 비용이 많이 들 수 있다. 그러나 회계기준위원회는 조기상환권의 가치 변동은 전환권 가치 변동과 비교하면 평가손익에 미치는 영향이 대체로 작을 것으로 예상하여 복합내재파생상품의 평가손익 전체를 공시하더라도 개정 취지에 어긋나지 않을 것이라고 결론내렸다. 또 해당 금융부채 전체를 당기손익-공정가치 측정항목으로 지정한 경우에도 전환권의 평가손익만 구분하여 공시하는 추가 비용이 효익을 초과할 수도 있으므로 해당 평가손익을 구분하여 공시하도록 요구하지 않았다.

한BC413.4 전환사채 등을 발행할 때 발행자의 주가 변동에 따라 가치가 변동되는 파생상품자산이 존재할 수 있다. 주가가 상승하면 전환권 파생상품부채와는 반대로 해당 파생상품자산의 평가이익이 크게 발생할 수 있다. 일부 이해관계자는 공시 대상 평가손익은 해당 파생상품자산의 평가손익을 상계한 금액이어야 한다는 의견을 제시하였다. 그러나 회계기준위원회는 전환권이 자본으로 분류되는 경우와 비교하여 부채로 분류되는 경우에 재무제표에 미치는 영향을 분명히 보여주려고 한 개정 취지에 주목하여 이 의견은 반영하지 않았다.

문단 한132.3 공시 추가

개정 배경과 필요성

한BC413.5 가상자산 거래 주체 및 유형 별로 다양한 회계쟁점이 존재하나, 가상자산의 성격이 기존 거래와는 매우 다르므로, 기존 회계기준을 그대로 적용하기에는 실무상 혼란이 존재할 수 있다. 그러나 국제회계기준위원회(IASB)는 가상자산 거래의 비중이 아직 중요하지 않다고 보아 별도의 기준제정 계획은 없으며, IFRS 해석위원회에서 '19년 5월에 가상자산 관련 논의 결과를 발표하였으나 가상자산 보유자에 대한 기존 IFRS에 따른 지침만을 한정하여 제공하고 있다. 이에 따라 가상자산 회계처리나 공시에 대해 기업들이 자율적으로 결정하는 경우에는 기업과 감사인 간 이견이 존재하고 기업간 비교가능성이 저해되어 재무제표 이용자의 혼란이 가중되는 등의 문제가 지속적으로 발생할 수 있다. 회계기준위원회는 주식 공시를 통해 가상자산 관련 정보를 제공한다면, 재무제표의 신뢰성을 높이고 재무제표 이용자의 실무 혼란을 줄일 수 있을 것으로 보았다. 따라서, 재무제표의 비교가능성과 이해가능성을 높일 수 있도록 문단 한132.3을 신설하여 주식공시를 요구하였다.

용어와 공시 대상

한BC413.6 회계기준위원회는 '가상자산', '암호자산', '디지털자산' 중 어떤 용어를 사용할지 논의하였다. '암호자산'은 이번 개정의 공시대상 범위를 비교적 명확히 의미할 수 있고, EU의 가상자산 규제 기본법안(MiCA)과 미국 재무회계기준위원회(FASB) 공개초안 등에서도 사용되고 있어, 이를 고려해 보았다. 동시에 관련 법령에서 이미 '가상자산'이라는 용어를 정의하고 사용하고 있다는 사실도 고려하였다. 회계기준위원회는 공시기준이 관련 법률 및 감독지침 등과 일관된 용어를 사용해야 실무에 혼란을 줄일 수 있을 것으로 보았다. 또한, 본문에서 명시적으로 제시하는 경우 외에는 공시대상에 가상자산이 포함되는지 판단할 때 관련 법률에서 정의하는 대상을 참고하도록 하여, 게임 내에서만 사용되는 토크나 중앙

은행 디지털화폐(CBDC) 등은 공시대상에서 제외될 수 있도록 하였다.

한BC413.7 회계기준위원회는 특정 형태의 가상자산을 공시대상에서 제외할 필요가 있는지 주목하였으며, 공개초안의 작성 단계에서 적용 제외할 유형을 모두 식별하기 어려우므로 외부의견조회를 통해 이해관계자들의 의견을 수렴하여 최종적으로 결정하기로 하였다. 외부 의견조회 결과 대부분의 이해관계자들은 거래의 성격, 목적, 규모 등을 고려해볼 때 대체불가능한 토큰(NFT)은 현재 공시대상에서 제외되는 것이 적절하다는 의견을 제시하였다. 회계기준위원회는 대체불가능한 토큰(NFT)의 각 토큰 별 개별적 특성을 고려해볼 때 공개초안의 수준으로 공시하기에는 실무적 부담이 크고, 재무제표 이용자의 효익도 적을 것으로 보아 이를 적용범위에서 제외하기로 결정하였다. 추가로 현재 유통되는 가상자산 중 금융상품으로 분류되는 경우는 거의 없는 점을 고려해볼 때, 본문에서 금융상품으로 분류되는 가상자산(예: 토큰증권(Security Token))에 대한 공시를 명시적으로 언급할 필요는 없다고 판단하였다. 다만, 금융상품으로 분류되는 가상자산은 해당 공시와는 관계없이 관련 기준서에 따른 공시를 별도로 수행해야할 것으로 보았다.

세부내용에 대한 고려사항

한BC413.8 가상자산과 관련하여 보유자, 개발자, 가상자산사업자 등 거래주체 별로 회계이슈가 존재할 수 있다. 그러나 특정 회사가 가상자산을 보유하면서 동시에 발행할 수도 있으므로, 이를 거래주체 별로 구분하기 보다는 가상자산의 직접 보유하는 경우, 고객을 대신하여 보유하는 경우, 발행하는 경우로 구분하여 각각 공시요구사항을 제시하였다.

한BC413.9 보유 가상자산에 대해서 기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정'에 따라 공정가치를 측정하여 공시하도록 하였다. 당초 공개초안에서는 보고기간말 시장가치를 대신 공시하도록 하였으나, 이해관계자들은 오히려 시장가치가 무엇인지 기준서에서 정의하지 않아, 시장가치 측정 방법, 시장가치와 공정가치의 차이 등 예상치 못한 논란이 발생할 수 있다는 점을 우려하였다. 따라서 회계기준위원회는 기준서에서 정의하고 있는 공정가치를 공시하도록 결정하였다. 일부 이해관계자들은 모든 가상자산에 대해 '공정가치' 공시가 실무적으로 부담이 될 수도 있다는 점을 우려했으나, 이미 채평가모형이나 손상검토 등 회계기준에서 공정가치 측정을 요구하고 있고, 공시대상 가상자산은 회사가 중요성에 따라 판단할 수 있기 때문에, 실무에 큰 부담은 없을 것으로 보았다.

한BC413.10 가상자산의 성격은 기존의 자산과는 매우 다르기 때문에, 가상자산 보유 시 발생할 수 있는 위험의 성격과 정도를 적절하게 공시할 필요가 있다고 보았다. 따라서 가상자산 보유에 따라 보고기간 동안 노출되는 가격변동위험을 공시하고, 추가로 해킹 등 보유에 따라 발생할 수 있는 물리적 위험 등을 적절하게 공시해야 재무제표 이용자가 기업이 노출된 위험의 정도를 평가할 때 도움이 될 수 있을 것으로 보았다. 다만, 고객을 대신하여 보유하는 경우는 보관의무를 주로 수행하고 있기 때문에, 보관과 관련된 위험 등에 대해서 공시하도록 하였다.

한BC413.11 회계기준위원회는 회사가 발행한 가상자산을 매각한 후에 다시 취득하여 보유하는 경우, 이에 대한 정보를 적절하게 공시할 필요가 있다고 보았다. 실무적으로 연결실체 내 다른 회사가 발행한 가상자산을 회사가 취득하여 보유할 수 있으며, 해당 거래의 실질은 제3자가 발행한 가상자산을 보유하는 것과는 다를 수 있기 때문이다. 따라서 재취득한 가상자산에 대한 재취득 방식, 회계정책,

수량, 금액 등을 공시하도록 하여 관련정보가 재무제표 이용자에게 제공될 수 있도록 하였다.

그 밖의 고려사항

한BC413.12 회계기준위원회 논의 과정에서 가상자산이 재무제표 본문에 인식되는 금액에 비해 요구되는 공시의 양이 상대적으로 많을 수 있다는 점이 지적되었으나, 재무정보를 제공하는 과정에서 고려되는 중요성은 해당 공시에도 적용할 수 있을 것으로 보았다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1118호와 국제재무보고기준 제18호(IFRS 18)

기업회계기준서 제1118호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제재무보고기준 제18호(IFRS 18) '재무제표 표시와 공시(Presentation and Disclosure in Financial Statements)'에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한2.1, 한10.1이 추가되었다. 한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 한132.1이 추가되었다. 행사가격 조정 조건이 있는 금융부채의 평가손익 공시를 위해 한132.2가 추가되었고, 가상자산 공시를 위해 한132.3도 추가되었다. 이 기준서에 의해 대체된 '기업회계기준서 제1001호 문단 한138.2에서 정의하였던 영업이익(또는 영업손실)'의 공시를 위해 문단 한132.4, 한132.5가 추가되었으며 추가한 문단이 2029년 12월 31일이 속하는 회계연도까지 효력이 있다는 점을 나타내기 위하여 시행일과 경과규정에 문단 한C8.1이 추가되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 '한'이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다.

국제재무보고기준 제18호(IFRS 18)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단을 제외하고는 기업회계기준서 제1118호가 IFRS 18의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1118호를 준수하면 동시에 IFRS 18을 준수하는 것이 된다.

제·개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 다음과 같이 제정하였다.

제·개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2025. 11. 21. 제정	재무제표 표시와 공시	IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements