

재무보고를 위한 개념체계

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2019. 4. 19.

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 © 2025 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 문의하시기 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 3층, 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 지역에서의 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.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서의 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유합니다.

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 © 2025 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 3rd 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

‘재무보고를 위한 개념체계’

	문단번호
개념체계의 위상과 목적	SP1.1
제1장 일반목적재무보고의 목적	
서론	1.1
일반목적재무보고의 목적, 유용성 및 한계	1.2
보고기업의 경제적자원, 청구권 그리고 자원 및 청구권의 변동에 관한 정보	1.12
경제적자원 및 청구권	1.13
경제적자원 및 청구권의 변동	1.15
발생기준 회계가 반영된 재무성과	1.17
과거 현금흐름이 반영된 재무성과	1.20
재무성과에 기인하지 않은 경제적자원 및 청구권의 변동	1.21
기업의 경제적자원 사용에 관한 정보	1.22
제2장 유용한 재무정보의 질적특성	
서론	2.1
유용한 재무정보의 질적특성	2.4
근본적 질적특성	2.5
보강적 질적특성	2.23
유용한 재무보고에 대한 원가제약	2.39
제3장 재무제표와 보고기업	
재무제표	3.1
재무제표의 목적과 범위	3.2
보고기간	3.4

목 차

재무제표에 채택된 관점	3.8
계속기업가정	3.9
보고기업	3.10
연결재무제표와 비연결재무제표	3.15
제4장 재무제표 요소	
서론	4.1
자산의 정의	4.3
권리	4.6
경제적효익을 창출할 잠재력	4.14
통제	4.19
부채의 정의	4.26
의무	4.28
경제적자원의 이전	4.36
과거사건으로 생긴 현재의무	4.42
자산과 부채	4.48
회계단위	4.48
미이행계약	4.56
계약상 권리와 의무의 실질	4.59
자본의 정의	4.63
수익과 비용의 정의	4.68
제5장 인식과 제거	
인식절차	5.1
인식기준	5.6
목적적합성	5.12
표현충실성	5.18
제거	5.26
제6장 측정	
서론	6.1

목 차

측정기준	6.4
역사적 원가	6.4
현행가치	6.10
특정 측정기준에 의해 제공되는 정보	6.23
역사적 원가	6.24
현행가치	6.32
측정기준을 선택할 때 고려할 요인	6.43
목적적합성	6.49
표현충실성	6.58
보강적 질적특성과 원가계약	6.63
최초 측정에 관련된 특정 요인들	6.77
하나 이상의 측정기준	6.83
자본의 측정	6.87
현금흐름기준 측정기법	6.91
제7장 표시와 공시	
정보소통 수단으로서의 표시와 공시	7.1
표시와 공시의 목적과 원칙	7.4
분류	7.7
자산과 부채의 분류	7.9
자본의 분류	7.12
수익과 비용의 분류	7.14
통합	7.20
제8장 자본 및 자본유지의 개념	
자본의 개념	8.1
자본유지개념과 이익의 결정	8.3
자본유지조정	8.10

목 차

부록 - 용어의 정의

‘재무보고를 위한 개념체계’의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 결론도출근거, 기타 참고사항은 재무보고를 위한 개념체계를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

[결론도출근거]

Conceptual Framework for Financial Reporting의 결론도출근거 (BC0.1-BC8.4)

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

제·개정 경과

개념체계의 위상과 목적

- SP1.1 '재무보고를 위한 개념체계'(이하, '개념체계'라 한다.)는 일반목적재무보고의 목적과 개념을 서술한다. '개념체계'의 목적은 다음과 같다.
- (1) 한국회계기준위원회(이하 '회계기준위원회'라 한다)가 일관된 개념에 기반하여 한국채택국제회계기준(이하, '회계기준'이라 한다.)을 제·개정하는 데 도움을 준다.
 - (2) 특정 거래나 다른 사건에 적용할 회계기준이 없거나 회계기준에서 회계정책 선택이 허용되는 경우에 재무제표 작성자가 일관된 회계정책을 개발하는 데 도움을 준다.
 - (3) 모든 이해관계자가 회계기준을 이해하고 해석하는 데 도움을 준다.
- SP1.2 '개념체계'는 회계기준이 아니다. 따라서 이 '개념체계'의 어떠한 내용도 회계기준이나 회계기준의 요구사항에 우선하지 아니한다.
- SP1.3 일반목적재무보고의 목적을 달성하기 위해 회계기준위원회는 '개념체계'의 관점에서 벗어난 요구사항을 정하는 경우가 있을 수 있다. 만약, 회계기준위원회가 그러한 사항을 정한다면, 해당 기준서의 결론도출근거에 그러한 일탈에 대해 설명할 것이다.
- SP1.4 '개념체계'는 회계기준위원회가 관련 업무를 통해 축적한 경험을 토대로 수시로 개정될 수 있다. '개념체계'가 개정되었다고 자동으로 회계기준이 개정되는 것은 아니다. 회계기준을 개정하기로 결정한 경우, 회계기준위원회는 정규절차에 따라 의제에 프로젝트를 추가하고 해당 회계기준에 대한 개정안을 개발할 것이다.

SP1.5

‘개념체계’는 회계기준위원회의 공식 임무에 기여한다. 이 임무는 전 세계 금융시장에 투명성, 책임성, 효율성을 제공하는 회계기준을 개발하는 것이다. 회계기준위원회의 업무는 세계 경제에서의 신뢰, 성장, 장기적 금융안정을 조성함으로써 공공 이익에 기여하는 것이다. 개념체계는 다음과 같은 회계기준을 위한 기반을 제공한다.

- (1) 투자자와 그 밖의 시장참여자가 정보에 입각한 경제적 의사결정을 내릴 수 있도록 재무정보의 국제적 비교가능성과 정보의 질을 향상시킴으로써 투명성에 기여한다.
- (2) 자본제공자와 자본수탁자 간의 정보 격차를 줄임으로써 책임성을 강화한다. ‘개념체계’에 기반한 회계기준은 경영진의 책임을 묻기 위한 필요한 정보를 제공한다. 국제적으로 비교가능한 정보의 원천으로서 이 회계기준은 전 세계 규제기관에게도 매우 중요하다.
- (3) 투자자에게 전 세계의 기회와 위험을 파악하도록 도움을 주어 자본 배분을 향상시킴으로써 경제적 효율성에 기여한다. 기업이 개념체계에 기반한 신뢰성 있는 단일의 회계 언어를 사용하면 자본비용이 낮아지고 국제보고 비용이 절감된다.

목 차

제1장 일반목적재무보고의 목적

	문단번호
서론	1.1
일반목적재무보고의 목적, 유용성 및 한계	1.2
보고기업의 경제적자원, 청구권 그리고 자원 및 청구권의 변동에 관한 정보	1.12
경제적자원 및 청구권	1.13
경제적자원 및 청구권의 변동	1.15
발생기준 회계가 반영된 재무성과	1.17
과거 현금흐름이 반영된 재무성과	1.20
재무성과에 기인하지 않은 경제적자원 및 청구권의 변동	1.21
기업의 경제적자원 사용에 관한 정보	1.22

서론

- 1.1 일반목적재무보고의 목적은 ‘개념체계’의 기초를 형성한다. ‘개념체계’의 다른 측면들—유용한 재무정보의 질적특성과 원가제약, 보고기업 개념, 재무제표의 요소, 인식과 제거, 측정, 표시와 공시—은 그 목적에서 논리적으로 전개된다.

일반목적재무보고의 목적, 유용성 및 한계

- 1.2 일반목적재무보고¹⁾의 목적은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자²⁾와 그 밖의 채권자가 기업²⁾에 자원을 제공하는 것과 관련된 의사결정을 할 때 유용한 보고기업 재무정보를 제공하는 것이다. 그 의사결정은 다음을 포함한다.
- (1) 지분상품 및 채무상품의 매수, 매도 또는 보유
 - (2) 대여 및 기타 형태의 신용 제공 또는 결제
 - (3) 기업의 경제적자원 사용에 영향을 미치는 경영진의 행위에 대한 의결권 또는 영향을 미치는 권리 행사
- 1.3 문단 1.2에 기술된 의사결정은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자가 기대하는 수익, 예를 들어, 배당, 원금 및 이자의 지급 또는 시장가격의 상승에 의존한다. 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자의 수익에 대한 기대는 기업에 유입될 미래 순현금유입의 금액, 시기 및 불확실성(전망) 및 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임에 대한 그들의 평가에 달려 있다. 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자는 그러한 평가에 도움을 주는 정보를 필요로 한다.

1) 특정하여 달리 언급하지 않는 한, 이 ‘개념체계’ 전반에 걸쳐 *재무보고서* 및 *재무보고*는 각각 *일반목적재무보고서* 및 *일반목적재무보고*를 말한다.

2) 특정하여 달리 언급하지 않는 한, 이 ‘개념체계’ 전반에 걸쳐 ‘기업’이라는 용어는 보고기업을 말한다.

- 1.4 문단 1.3에 기술된 평가를 하기 위하여 현재 및 잠재적 투자자, 대여자³⁾와 그 밖의 채권자는 다음의 정보를 필요로 한다.
- (1) 기업의 경제적자원, 기업에 대한 청구권 및 그러한 자원과 청구권의 변동(문단 1.12~1.21 참조)
 - (2) 기업의 경영진과 이사회³⁾가 기업의 경제적자원 사용에 대한 그들의 책임을 얼마나 효율적이고 효과적으로 이행했는지 여부 (문단 1.22~1.23 참조)
- 1.5 많은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자는 정보를 제공하도록 보고기업에 직접 요구할 수 없고, 그들이 필요로 하는 재무정보의 많은 부분을 일반목적재무보고서에 의존해야만 한다. 따라서 그들이 일반목적재무보고서의 대상이 되는 주요이용자이다⁴⁾.
- 1.6 그러나 일반목적재무보고서는 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자가 필요로 하는 모든 정보를 제공하지는 않으며 제공할 수도 없다. 그 이용자들은, 예를 들어, 일반 경제적 상황 및 기대, 정치적 사건과 정치 풍토, 산업 및 기업 전망과 같은 다른 원천에서 입수한 관련 정보를 고려할 필요가 있다.
- 1.7 일반목적재무보고서는 보고기업의 가치를 보여주기 위해 고안된 것이 아니다. 그러나 그것은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자가 보고기업의 가치를 추정하는 데 도움이 되는 정보를 제공한다.

3) 특정하여 달리 언급하지 않는 한, 이 ‘개념체계’ 전반에 걸쳐 경영진이라는 용어는 기업의 경영진 및 이사회를 말한다.

4) 특정하여 달리 언급하지 않는 한, 이 ‘개념체계’ 전반에 걸쳐 주요이용자 및 이용자라는 용어는 필요한 재무정보의 많은 부분을 일반목적재무제표에 의존해야 하는 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자를 말한다.

- 1.8 각 주요이용자의 정보수요 및 욕구는 다르고 상충되기도 한다. 회계기준위원회는 회계기준을 제정할 때 최대 다수의 주요이용자수요를 충족하는 정보를 제공하기 위해 노력할 것이다. 그러나 공통된 정보수요에 초점을 맞춘다고 해서 보고기업으로 하여금 주요이용자의 특정 일부집단에게 가장 유용한 추가 정보를 포함하지 못하게 하는 것은 아니다.
- 1.9 보고기업의 경영진도 해당 기업에 대한 재무정보에 관심이 있다. 그러나 경영진은 필요로 하는 재무정보를 내부에서 구할 수 있기 때문에 일반목적재무보고서에 의존할 필요가 없다.
- 1.10 그 밖의 당사자들, 예를 들어 규제기관 그리고(투자자, 대역자와 그 밖의 채권자가 아닌) 일반대중도 일반목적재무보고서가 유용하다고 여길 수 있다. 그렇더라도 일반목적재무보고서는 이러한 그 밖의 집단을 주요 대상으로 한 것이 아니다.
- 1.11 재무보고서는 정확한 서술보다는 상당 부분 추정, 판단 및 모형에 근거한다. ‘개념체계’는 그 추정, 판단 및 모형의 기초가 되는 개념을 정한다. 이 개념은 회계기준위원회와 재무보고서의 작성자가 노력을 기울이는 목표이다. 대부분의 목표가 그러하듯 이상적 재무보고에 대한 ‘개념체계’의 비전은 적어도 단기간 내에 완전히 달성될 가능성은 낮다. 거래와 그 밖의 사건을 분석하는 새로운 방식을 이해하고, 수용하며, 실행하는 데 시간이 걸릴 것이기 때문이다. 그러나 재무보고가 그 유용성을 개선하기 위해 발전해야 한다면 지향할 목표를 수립해야 하는 것은 필수적이다.

보고기업의 경제적자원, 청구권 그리고 자원 및 청구권의 변동에 관한 정보

- 1.12 일반목적재무보고서는 보고기업의 재무상태에 관한 정보, 즉 기업의 경제적자원 및 보고기업에 대한 청구권에 관한 정보를 제공한다. 재무보고서는 보고기업의 경제적자원과 청구권을 변동시키는 거래와 그 밖의 사건의 영향에 대한 정보도 제공한다. 이 두 유형의 정보는 기업에 대한 자원 제공 관련 의사결정에 유용한 투입요소를 제공한다.

경제적자원 및 청구권

- 1.13 보고기업의 경제적자원 및 청구권의 성격 및 금액에 대한 정보는 이용자들이 보고기업의 재무적 강점과 약점을 식별하는 데 도움을 줄 수 있다. 이 정보는 이용자들이 보고기업의 유동성과 지급능력, 추가적인 자금조달의 필요성 및 그 자금조달이 얼마나 성공적일지를 평가하는 데 도움을 줄 수 있다. 이 정보는 이용자들이 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데에도 도움이 될 수 있다. 현재 청구권에 대한 우선순위와 지급 요구사항에 대한 정보는 이용자들이 기업에 대한 청구권이 있는 자들에게 미래 현금흐름이 어떻게 분배될 것인지를 예측하는 데 도움이 된다.
- 1.14 다른 유형의 경제적자원은 미래 현금흐름에 대한 보고기업의 전망에 관한 이용자들의 평가에 다르게 영향을 미친다. 어떤 미래 현금흐름은 수취채권과 같은 현재의 경제적자원에서 직접 발생한다. 다른 현금흐름은 재화나 용역을 생산하고 고객에게 판매하기 위해 몇 가지 자원을 결합하여 사용하는 데에서 발생한다. 비록 그 현금흐름을 개별적인 경제적자원(또는 청구권)과 관련지을 수

없더라도 재무보고서의 이용자들은 보고기업의 영업에 이용가능한 자원의 성격과 금액을 알 필요가 있다.

경제적자원 및 청구권의 변동

1.15 보고기업의 경제적자원 및 청구권의 변동은 그 기업의 재무성과(문단 1.17~1.20 참조), 그리고 채무상품이나 지분상품의 발행과 같은 그 밖의 사건이나 거래(문단 1.21 참조)에서 발생한다. 보고기업의 미래 순현금유입액에 대한 전망과 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 올바르게 평가하기 위하여 정보이용자는 이 두 가지 변동을 구별할 수 있는 능력이 필요하다.

1.16 보고기업의 재무성과에 대한 정보는 그 기업의 경제적자원에서 해당 기업이 창출한 수익을 이용자들이 이해하는 데 도움을 준다. 기업이 창출한 수익에 대한 정보는 이용자들이 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 도움을 줄 수 있다. 특히 미래 현금흐름의 불확실성을 평가하는 데 있어서는 그 수익의 변동성 및 구성요소에 대한 정보도 역시 중요하다. 보고기업의 과거 재무성과와 그 경영진이 수탁책임을 어떻게 이행했는지에 대한 정보는 기업의 경제적자원에서 발생하는 미래 수익을 예측하는 데 일반적으로 도움이 된다.

발생기준 회계가 반영된 재무성과

1.17 발생기준 회계는 거래와 그 밖의 사건 및 상황이 보고기업의 경제적자원 및 청구권에 미치는 영향을, 비록 그 결과로 발생하는 현금의 수취와 지급이 다른 기간에 이루어지더라도, 그 영향이 발생한 기간에 보여준다. 이것이 중요한 이유는 보고기업의 경제적자원과 청구권 그리고 기간 중 변동에 관한 정보는 그 기간의 현

금 수취와 지급만의 정보보다 기업의 과거 및 미래 성과를 평가하는 데 더 나은 근거를 제공하기 때문이다.

1.18 한 기간의 보고기업의 재무성과에 투자자와 채권자에게서 직접 추가 자원을 획득(문단 1.21 참조)한 것이 아닌 경제적자원 및 청구권의 변동이 반영된 정보는 기업의 과거 및 미래 순현금유입 창출 능력을 평가하는 데 유용하다. 이 정보는 보고기업이 이용가능한 경제적자원을 증가시켜온 정도, 그리고 그 결과로 투자자와 채권자에게서 직접 추가 자원을 획득하지 않고 영업을 통하여 순현금유입을 창출할 수 있는 능력을 증가시켜온 정도를 보여준다. 보고기업의 한 기간의 재무성과에 대한 정보는 이용자들이 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데에도 도움을 줄 수 있다.

1.19 한 기간의 보고기업의 재무성과에 대한 정보는 시장가격 또는 이자율의 변동과 같은 사건이 기업의 경제적자원 및 청구권을 증가시키거나 감소시켜 기업의 순현금유입 창출 능력에 영향을 미친 정도도 보여줄 수 있다.

과거 현금흐름이 반영된 재무성과

1.20 한 기간의 보고기업의 현금흐름에 대한 정보는 이용자들이 기업의 미래 순현금유입 창출 능력을 평가하고 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데에도 도움이 된다. 이 정보는 채무의 차입과 상환, 현금배당 등 투자자에 대한 현금 분배 그리고 기업의 유동성이나 지급능력에 영향을 미치는 그 밖의 요인에 대한 정보를 포함하여, 보고기업이 어떻게 현금을 획득하고 사용하는지 보여준다. 현금흐름에 대한 정보는 이용자들이 보고기업의 영업을 이해하고, 재무활동과 투자활동을 평가하며, 유동성이

나 지급능력을 평가하고, 재무성과에 대한 그 밖의 정보를 해석하는 데 도움이 된다.

재무성과에 기인하지 않은 경제적자원 및 청구권의 변동

- 1.21 보고기업의 경제적자원 및 청구권은 채무상품이나 지분상품의 발행과 같이 재무성과 외의 사유로도 변동될 수 있다. 이러한 유형의 변동에 관한 정보는 보고기업의 경제적자원 및 청구권이 변동된 이유와 그 변동이 미래 재무성과에 주는 의미를 이용자들이 완전히 이해하는 데 필요하다.

기업의 경제적자원 사용에 관한 정보

- 1.22 보고기업의 경영진이 기업의 경제적자원을 얼마나 효율적이고 효과적으로 사용하는 책임을 이행하고 있는지에 대한 정보는 이용자들이 해당 자원에 대한 경영자의 수탁책임을 평가할 수 있도록 도움을 준다. 그러한 정보는 미래에 얼마나 효율적이고 효과적으로 경영진이 기업의 경제적자원을 사용할 것인지를 예측하는 데에도 유용하다. 따라서 그 정보는 미래 순현금유입에 대한 기업의 전망을 평가하는데 유용할 수 있다.
- 1.23 기업의 경제적자원 사용에 대한 경영진의 책임의 예로는 가격과 기술 변화와 같은 경제적 요인들의 불리한 영향으로부터 해당 자원을 보호하고, 기업이 적용해야 하는 법률, 규제, 계약조항을 준수하도록 보장하는 것을 들 수 있다.

목 차

제2장 유용한 재무정보의 질적특성

	문단번호
서론	2.1
유용한 재무정보의 질적특성	2.4
근본적 질적특성	2.5
목적적합성	2.6
중요성	2.11
표현충실성	2.12
근본적 질적특성의 적용	2.20
보강적 질적특성	2.23
비교가능성	2.24
검증가능성	2.30
적시성	2.33
이해가능성	2.34
보강적 질적특성의 적용	2.37
유용한 재무보고에 대한 원가제약	2.39

서론

- 2.1 이 장에서 논의되는 유용한 재무정보의 질적특성은 재무보고서에 포함된 정보(재무정보)에 근거하여 보고기업에 대한 의사결정을 할 때 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자에게 가장 유용할 정보의 유형을 식별하는 것이다.
- 2.2 재무보고서는 보고기업의 경제적자원, 보고기업에 대한 청구권 그리고 그 자원 및 청구권에 변동을 일으키는 거래와 그 밖의 사건 및 상황의 영향에 대한 정보를 제공한다(이 정보는 ‘개념체계’ 안에서 ‘경제적 현상에 대한 정보’라 한다.). 일부 재무보고서는 보고기업에 대한 경영진의 기대 및 전략과 기타 유형의 미래전망 정보에 대한 설명 자료도 포함하고 있다.
- 2.3 유용한 재무정보의 질적특성⁵⁾은 그 밖의 방법으로 제공되는 재무정보 뿐만 아니라 재무제표에서 제공되는 재무정보에도 적용된다. 보고기업의 유용한 재무정보 제공 능력에 대한 포괄적 제약요인인 원가도 이와 마찬가지로 적용된다. 그러나 질적특성과 원가제약요인 적용시의 고려 사항은 정보의 유형별로 달라질 수 있다. 예를 들어, 미래전망 정보에 이를 적용하는 것은 현재의 경제적자원 및 청구권에 관한 정보와 그 자원 및 청구권의 변동에 적용하는 것과 다를 수 있다.

유용한 재무정보의 질적특성

- 2.4 재무정보가 유용하기 위해서는 목적적합해야 하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현해야 한다. 재무정보가 비교가능하고, 검증

5) 이 ‘개념체계’의 전반에 걸쳐 질적특성과 제약요인이라는 용어는 유용한 재무정보의 질적특성과 유용한 재무정보에 대한 제약요인을 말한다.

가능하며, 적시성 있고, 이해가능한 경우 그 재무정보의 유용성은 보장된다.

근본적 질적특성

- 2.5 근본적 질적특성은 목적적합성과 표현충실성이다.

목적적합성

- 2.6 목적적합한 재무정보는 이용자들의 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있다. 정보는 일부 이용자들이 이를 이용하지 않기로 선택하거나 다른 원천을 통하여 이미 이를 알고 있다고 할지라도 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있다.
- 2.7 재무정보에 예측가치, 확인가치 또는 이 둘 모두가 있다면 그 재무정보는 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있다.
- 2.8 이용자들이 미래 결과를 예측하기 위해 사용하는 절차의 투입요소로 재무정보가 사용될 수 있다면, 그 재무정보는 예측가치를 갖는다. 재무정보가 예측가치를 갖기 위해서 그 자체가 예측치 또는 예상치일 필요는 없다. 예측가치를 갖는 재무정보는 이용자들 자신이 예측하는 데 사용된다.
- 2.9 재무정보가 과거 평가에 대해 피드백을 제공한다면 (과거 평가를 확인하거나 변경시킨다면) 확인가치를 갖는다.

- 2.10 재무정보의 예측가치와 확인가치는 상호 연관되어 있다. 예측가치를 갖는 정보는 확인가치도 갖는 경우가 많다. 예를 들어, 미래 연도 수익의 예측 근거로 사용될 수 있는 당해 연도 수익 정보를 과거 연도에 행한 당해 연도 수익 예측치와 비교할 수 있다. 그 비교 결과는 이용자가 그 과거 예측에 사용한 절차를 수정하고 개선하는 데 도움을 줄 수 있다.

중요성

- 2.11 특정 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는 일반목적재무보고서(문단 1.5 참조)에 정보를 누락하거나 잘못 기재하거나 불분명하게 하여, 이를 기초로 내리는 주요 이용자들의 의사결정에 영향을 줄 것으로 합리적으로 예상할 수 있다면 그 정보는 중요한 것이다. 즉, 중요성은 개별 기업 재무보고서 관점에서 해당 정보와 관련된 항목의 성격이나 규모 또는 이 둘 다에 근거하여 해당 기업에 특유한 측면의 목적적합성을 의미한다. 따라서 회계기준위원회는 중요성에 대한 획일적인 계량 임계치를 정하거나 특정한 상황에서 무엇이 중요한 것인지를 미리 결정할 수 없다.

표현충실성

- 2.12 재무보고서는 경제적 현상을 글과 숫자로 나타내는 것이다. 재무정보가 유용하기 위해서는 목적적합한 현상을 표현하는 것뿐만 아니라 나타내고자 하는 현상의 실질을 충실하게 표현해야 한다. 많은 경우, 경제적 현상의 실질과 그 법적 형식은 같다. 만약 같지 않다면, 법적 형식에 따른 정보만 제공해서는 경제적 현상을 충실하게 표현할 수 없을 것이다(문단 4.59~4.62 참조).

- 2.13 완벽한 표현충실성을 위해서는 서술에 세 가지의 특성이 있어야 할 것이다. 서술은 완전하고, 중립적이며, 오류가 없어야 할 것이다. 물론 완벽은 이루기 매우 어렵다. 회계기준위원회의 목적은 가능한 한 이러한 특성을 극대화하는 것이다.
- 2.14 완전한 서술은 필요한 기술과 설명을 포함하여 이용자가 서술되는 현상을 이해하는 데 필요한 모든 정보를 포함하는 것이다. 예를 들어, 자산 집합에 대한 완전한 서술은 적어도 집합 내 자산의 특성에 대한 기술과 집합 내 모든 자산의 수량적 서술, 그러한 수량적 서술이 표현하고 있는 기술 내용(예: 역사적 원가 또는 공정가치)을 포함한다. 일부 항목의 경우 완전한 서술은 항목의 질과 성격, 그 항목의 질과 성격에 영향을 줄 수 있는 요인과 상황, 그리고 수량적 서술을 결정하는 데 사용된 절차에 대한 유의적인 사실에 대한 설명을 수반할 수도 있다.
- 2.15 중립적 서술은 재무정보의 선택이나 표시에 편의가 없는 것이다. 중립적 서술은, 이용자들이 재무정보를 유리하게 또는 불리하게 받아들일 가능성을 높이기 위해 편파적이 되거나, 편중되거나, 강조되거나, 경시되거나 그 밖의 방식으로 조작되지 않는다. 중립적 정보는 목적이 없거나 행동에 대한 영향력이 없는 정보를 의미하지 않는다. 오히려 목적적합한 재무정보는 정의상 이용자들의 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있는 정보이다.
- 2.16 중립성은 신중을 기함으로써 뒷받침된다. 신중성은 불확실한 상황에서 판단할 때 주의를 기울이는 것이다. 신중을 기한다는 것은 자산과 수익이 과대평가(overstated)되지 않고 부채와 비용이 과소평가(understated)되지 않는 것을 의미한다⁶⁾. 마찬가지로, 신중을 기한다는 것은 자산이나 수익의 과소평가나 부채나 비용의 과대평가

6) 표 4.1에서 재무제표 요소인 자산, 부채, 수익 및 비용을 정의한다.

를 허용하지 않는다. 그러한 그릇된 평가(misstatements)는 미래 기간의 수익이나 비용의 과대평가나 과소평가로 이어질 수 있다.

2.17 신중을 기하는 것이 비대칭의 필요성(예: 자산이나 수익을 인식하기 위해서는 부채나 비용을 인식할 때보다 더욱 설득력 있는 증거가 뒷받침되어야 한다는 구조적인 필요성)을 내포하는 것은 아니다. 그러한 비대칭은 유용한 재무정보의 질적특성이 아니다. 그럼에도 불구하고, 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 가장 목적적합한 정보를 선택하려는 결정의 결과가 비대칭성이라면, 특정 회계기준에서 비대칭적인 요구사항을 포함할 수도 있다.

2.18 표현충실성은 모든 면에서 정확한 것을 의미하지는 않는다. 오류가 없다는 것은 현상의 기술에 오류나 누락이 없고, 보고 정보를 생산하는 데 사용되는 절차의 선택과 적용 시 절차 상 오류가 없음을 의미한다. 이 맥락에서 오류가 없다는 것은 모든 면에서 완벽하게 정확하다는 것을 의미하지는 않는다. 예를 들어, 관측가능하지 않은 가격이나 가치의 추정치는 정확한지 또는 부정확한지 결정할 수 없다. 그러나 추정치로서 금액을 명확하고 정확하게 기술하고, 추정 절차의 성격과 한계를 설명하며, 그 추정치를 도출하기 위한 적절한 절차를 선택하고 적용하는 데 오류가 없다면 그 추정치의 표현은 충실하다고 할 수 있다.

2.19 재무보고서의 화폐금액을 직접 관측할 수 없어 추정해야만 하는 경우에는 측정불확실성(measurement uncertainty)이 발생한다. 합리적인 추정치의 사용은 재무정보의 작성에 필수적인 부분이며, 추정치가 명확하고 정확하게 기술되고 설명되는 한 정보의 유용성을 저해하지 않는다. 측정불확실성이 높은 수준이더라도 그러한 추정치가 무조건 유용한 재무정보를 제공하지 못하는 것은 아니다(문단 2.22 참조).

근본적 질적특성의 적용

- 2.20 정보가 유용하기 위해서는 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현해야 한다. 목적적합하지 않은 현상에 대한 표현충실성과 목적적합한 현상에 대한 충실하지 못한 표현 모두 이용자들이 좋은 결정을 내리는 데 도움이 되지 않는다.
- 2.21 근본적 질적특성을 적용하기 위한 가장 효율적이고 효과적인 절차는 일반적으로 다음과 같다(보강적 특성과 원가제약요인의 영향을 받지만 이 사례에서는 고려하지 않음). 첫째, 보고기업의 재무정보 이용자들에게 유용할 수 있는 정보의 대상이 되는 경제적 현상을 식별한다. 둘째, 그 현상에 대한 가장 목적적합한 정보의 유형을 식별한다. 셋째, 그 정보가 이용가능한지, 그리고 경제적 현상을 충실하게 표현할 수 있는지 결정한다. 만약 그러하다면, 근본적 질적특성의 충족 절차는 그 시점에 끝난다. 만약 그러하지 않다면, 차선의 목적적합한 유형의 정보에 대해 그 절차를 반복한다.
- 2.22 경우에 따라 경제적 현상에 대한 유용한 정보를 제공한다는 재무보고의 목적을 달성하기 위해 근본적 질적특성 간 절충('trade-off')이 필요할 수도 있다. 예를 들어, 어떤 현상에 대한 가장 목적적합한 정보가 매우 불확실한 추정치일 수 있다. 어떤 경우에는 추정치 산출에 포함된 측정불확실성의 수준이 너무 높아 그 추정치가 현상을 충분히 충실하게 표현할 수 있을지 의심스러울 수 있다. 그러한 경우에는 추정치에 대한 기술과 추정치에 영향을 미치는 불확실성에 대한 설명이 부연된다면 매우 불확실한 추정치도 가장 유용한 정보가 될 수 있다. 그러나 그러한 정보가 현상을 충분히 충실하게 표현할 수 없는 경우에 가장 유용한

정보는 다소 목적적합성이 떨어지지만 측정불확실성이 더 낮은 다른 유형의 추정치일 수 있다. 일부 제한된 상황에서는 유용한 정보를 제공하는 추정치가 없을 수도 있다. 그러한 제한된 상황에서는 추정에 의존하지 않는 정보를 제공해야 할 수 있다.

보강적 질적특성

- 2.23 비교가능성, 검증가능성, 적시성 및 이해가능성은 목적적합성과 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 것 모두를 충족하는 정보의 유용성을 보강시키는 질적특성이다. 보강적 질적특성은 만일 어떤 두 가지 방법이 모두 현상에 대하여 동일하게 목적적합한 정보이고 동일하게 충실한 표현을 제공하는 것이라면 이 두 가지 방법 가운데 어느 방법을 그 현상의 서술에 사용해야 할지를 결정하는 데에도 도움을 줄 수 있다.

비교가능성

- 2.24 이용자들의 의사결정은, 예를 들어, 투자자산을 매도할지 또는 보유할지, 어느 보고기업에 투자할지를 선택하는 것과 같이, 대안들 중에서 선택을 하는 것이다. 따라서 보고기업에 대한 정보는 다른 기업에 대한 유사한 정보 및 해당 기업에 대한 다른 기간이나 다른 일자의 유사한 정보와 비교될 수 있다면 더욱 유용하다.
- 2.25 비교가능성은 이용자들이 항목 간의 유사점과 차이점을 식별하고 이해할 수 있게 하는 질적특성이다. 다른 질적특성과 달리 비교가능성은 단 하나의 항목에 관련된 것이 아니다. 비교하려면 최소한 두 항목이 필요하다.

- 2.26 일관성은 비교가능성과 관련은 되어 있지만 동일하지는 않다. 일관성은 한 보고기업 내에서 기간 간 또는 같은 기간 동안에 기업 간, 동일한 항목에 대해 동일한 방법을 적용하는 것을 말한다. 비교가능성은 목표이고 일관성은 그 목표를 달성하는 데 도움을 준다.
- 2.27 비교가능성은 통일성이 아니다. 정보가 비교가능하기 위해서는 비슷한 것은 비슷하게 보여야 하고 다른 것은 다르게 보여야 한다. 재무정보의 비교가능성은 비슷한 것을 달리 보이게 하여 보장되지 않는 것처럼, 비슷하지 않은 것을 비슷하게 보이게 한다고 해서 보장되지 않는다.
- 2.28 근본적 질적특성을 충족하면 어느 정도의 비교가능성은 달성될 수 있을 것이다. 목적적합한 경제적 현상에 대한 표현충실성은 다른 보고기업의 유사한 목적적합한 경제적 현상에 대한 표현충실성과 어느 정도의 비교가능성을 자연히 가져야 한다.
- 2.29 하나의 경제적 현상은 여러 가지 방법으로 충실하게 표현될 수 있으나, 동일한 경제적 현상에 대해 대체적인 회계처리방법을 허용하면 비교가능성이 감소한다.

검증가능성

- 2.30 검증가능성은 정보가 나타내고자 하는 경제적 현상을 충실히 표현하는지를 이용자들이 확인하는 데 도움을 준다. 검증가능성은 합리적인 판단력이 있고 독립적인 서로 다른 관찰자가 어떤 서술이 표현충실성에 있어, 비록 반드시 완전히 의견이 일치하지는 않더라도, 합의에 이를 수 있다는 것을 의미한다. 계량화된 정보가

검증가능하기 위해서 단일 점추정치이어야 할 필요는 없다. 가능한 금액의 범위 및 관련된 확률도 검증될 수 있다.

2.31 검증은 직접 또는 간접으로 이루어질 수 있다. 직접 검증은, 예를 들어, 현금을 세는 것과 같이, 직접적인 관찰을 통하여 금액이나 그 밖의 표현을 검증하는 것을 의미한다. 간접 검증은 모형, 공식 또는 그 밖의 기법에의 투입요소를 확인하고 같은 방법을 사용하여 그 결과를 재계산하는 것을 의미한다. 예를 들어, 투입요소(수량과 원가)를 확인하고 같은 원가흐름가정을 사용(예: 선입선출법 사용)하여 기말 재고자산을 재계산하여 재고자산의 장부금액을 검증하는 것이다.

2.32 어느 미래 기간 전까지는 어떤 설명과 미래전망 재무정보를 검증하는 것이 전혀 가능하지 않을 수 있다. 이용자들이 그 정보의 이용 여부를 결정하는 데 도움을 주기 위해서는 일반적으로 기초가 된 가정, 정보의 작성 방법과 정보를 뒷받침하는 그 밖의 요인 및 상황을 공시하는 것이 필요하다.

적시성

2.33 적시성은 의사결정에 영향을 미칠 수 있도록 의사결정자가 정보를 제때에 이용가능하게 하는 것을 의미한다. 일반적으로 정보는 오래될수록 유용성이 낮아진다. 그러나 일부 정보는 보고기간 말 후에도 오랫동안 적시성이 있을 수 있다. 예를 들어, 일부 이용자들은 추세를 식별하고 평가할 필요가 있을 수 있기 때문이다.

이해가능성

- 2.34 정보를 명확하고 간결하게 분류하고, 특징지으며, 표시하는 것은 정보를 이해가능하게 한다.
- 2.35 일부 현상은 본질적으로 복잡하여 이해하기 쉽지 않다. 그 현상에 대한 정보를 재무보고서에서 제외하면 그 재무보고서의 정보를 더 이해하기 쉽게 할 수 있다. 그러나 그 보고서는 불완전하여 잠재적으로 오도할 수 있다.
- 2.36 재무보고서는 사업활동과 경제활동에 대해 합리적인 지식이 있고, 부지런히 정보를 검토하고 분석하는 이용자들을 위해 작성된다. 때로는 박식하고 부지런한 이용자들도 복잡한 경제적 현상에 대한 정보를 이해하기 위해 자문가의 도움을 받는 것이 필요할 수 있다.

보강적 질적특성의 적용

- 2.37 보강적 질적특성은 가능한 한 극대화되어야 한다. 그러나 보강적 질적특성은, 정보가 목적적합하지 않거나 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하지 않으면, 개별적으로든 집단적으로든 그 정보를 유용하게 할 수 없다.
- 2.38 보강적 질적특성을 적용하는 것은 어떤 규정된 순서를 따르지 않는 반복적인 과정이다. 때로는 하나의 보강적 질적특성이 다른 질적특성의 극대화를 위해 감소되어야 할 수도 있다. 예를 들어, 새로운 회계기준의 전진 적용으로 인한 비교가능성의 일시적 감소는 장기적으로 목적적합성이나 표현충실성을 향상시키기 위해 감

수될 수도 있다. 적절한 공시는 비교가능성의 미비를 부분적으로 보완할 수 있다.

유용한 재무보고에 대한 원가제약

- 2.39 원가는 재무보고로 제공될 수 있는 정보에 대한 포괄적 제약요인이다. 재무정보의 보고에는 원가가 소요되고, 해당 정보 보고의 효익이 그 원가를 정당화한다는 것이 중요하다. 고려해야 할 몇 가지 유형의 원가와 효익이 있다.
- 2.40 재무정보의 제공자는 재무정보의 수집, 처리, 검증 및 전파에 대부분의 노력을 기울인다. 그러나 이용자들은 궁극적으로 수익 감소의 형태로 그 원가를 부담한다. 재무정보의 이용자들에게도 제공된 정보를 분석하고 해석하는 데 원가가 발생한다. 필요한 정보가 제공되지 않으면, 그 정보를 다른 곳에서 얻거나 그것을 추정하기 위한 추가적인 원가가 이용자들에게 발생한다.
- 2.41 목적적합하고 나타내고자 하는 바가 충실하게 표현된 재무정보를 보고하는 것은 이용자들이 더 확신을 가지고 의사결정하는 데 도움이 된다. 이것은 자본시장이 더 효율적으로 기능하도록 하고, 경제 전반적으로 자본비용을 감소시킨다. 개별 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자도 더 많은 정보에 근거한 의사결정을 함으로써 효익을 얻는다. 그러나 모든 이용자가 목적적합하다고 보는 모든 정보를 일반목적재무보고서에서 제공하는 것은 가능하지 않다.
- 2.42 원가제약요인을 적용함에 있어서, 회계기준위원회는 특정 정보를 보고하는 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 발생한 원가를 정당화할 수 있을 것인지 평가한다. 제안된 회계기준을 제정하는

과정에 원가제약요인을 적용할 때, 회계기준위원회는 그 회계기준의 예상되는 효익과 원가의 성격 및 양에 대하여 재무정보의 제공자, 이용자, 외부감사인, 학계 등으로부터 정보를 구한다. 대부분의 상황에서 평가는 양적 그리고 질적 정보의 조합에 근거한다.

- 2.43 본질적인 주관성 때문에, 재무정보의 특정 항목 보고의 원가 및 효익에 대한 평가는 개인마다 달라진다. 따라서 회계기준위원회는 단지 개별 보고기업과 관련된 것이 아닌, 재무보고 전반적으로 원가와 효익을 고려하려고 노력하고 있다. 그렇다고 원가와 효익의 평가가 모든 기업에 대하여 동일한 보고 요구사항을 정당화하는 것은 아니다. 기업 규모의 차이, 자본 조달 방법(공모 또는 사모)의 차이, 이용자 요구의 차이, 그 밖의 다른 요인 때문에 달리하는 것이 적절할 수 있다.

목 차

제3장 재무제표와 보고기업

	문단번호
재무제표	3.1
재무제표의 목적과 범위	3.2
보고기간	3.4
재무제표에 채택된 관점	3.8
계속기업가정	3.9
보고기업	3.10
연결재무제표와 비연결재무제표	3.15

재무제표

- 3.1 제1장과 제2장은 일반목적재무보고서에서 제공하는 정보를 논의하고, 제3장~제8장은 일반목적재무보고서의 특정한 한 형태인 일반목적재무제표에서 제공하는 정보를 논의한다. 재무제표⁷⁾는 재무제표 요소의 정의를 충족하는 (1) 보고기업의 경제적자원 (2) 보고기업에 대한 청구권 및 (3) 경제적자원과 청구권의 변동에 관한 정보를 제공한다(표 4.1 참조).

재무제표의 목적과 범위

- 3.2 재무제표의 목적은 보고기업에 유입될 미래순현금흐름에 대한 전망과 보고기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용한 보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용⁸⁾에 대한 재무정보를 재무제표이용자들에게 제공하는 것이다(문단 1.3 참조).

- 3.3 이러한 정보는 다음을 통해 제공된다.

- (1) 자산, 부채 및 자본이 인식된 재무상태표
- (2) 수익과 비용이 인식된 재무성과표⁹⁾
- (3) 다음에 관한 정보가 표시되고 공시된 다른 재무제표와 주석
 - (가) 인식된 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용(문단 5.1 참조), 그 각각의 성격과 인식된 자산 및 부채에서 발생하는 위험에 대한 정보를 포함한다.

7) 이 '개념체계'의 전반에 걸쳐 '재무제표'라는 용어는 일반목적재무제표를 말한다.

8) 표 4.1에서 재무제표 요소인 자산, 부채, 수익 및 비용을 정의한다.

9) 이 '개념체계'에서는 재무성과표가 단일의 보고서로 구성되는지 두 개의 보고서로 구성되는지를 특정하지 않는다.

(나) 인식되지 않은 자산 및 부채(문단 5.6 참조), 그 각각의 성격과 인식되지 않은 자산과 부채에서 발생하는 위험에 대한 정보를 포함한다.

(다) 현금흐름

(라) 자본청구권 보유자의 출자와 자본청구권 보유자에 대한 분배

(마) 표시되거나 공시된 금액을 추정하는 데 사용된 방법, 가정과 판단 및 그러한 방법, 가정과 판단의 변경

보고기간

3.4 재무제표는 특정 기간(보고기간)에 대하여 작성되며 다음에 관한 정보를 제공한다.

(1) 보고기간말 현재 또는 보고기간 중 존재했던 자산과 부채(미인식된 자산과 부채 포함) 및 자본

(2) 보고기간의 수익과 비용

3.5 재무제표이용자들이 변화와 추세를 식별하고 평가하는 것을 돕기 위해, 재무제표는 최소한 직전 연도에 대한 비교정보를 제공한다.

3.6 다음 모두에 해당하는 경우에는 미래에 발생할 수 있는 거래 및 사건에 대한 정보(미래전망 정보)를 재무제표에 포함한다.

(1) 그 정보가 보고기간말 현재 또는 보고기간 중 존재했던 기업의 자산, 부채(미인식 자산이나 부채 포함)나 자본 또는 보고기간의 수익이나 비용과 관련된 경우

(2) 재무제표이용자들에게 유용한 경우

예를 들어, 미래현금흐름을 추정하여 자산이나 부채를 측정한다면, 그러한 추정 미래현금흐름에 대한 정보는 재무제표이용자들

이 보고된 측정치를 이해하는 데 도움을 줄 수 있다. 일반적으로 재무제표는 다른 유형의 미래전망 정보(예: 보고기업에 대한 경영진의 기대와 전략에 대한 설명자료)를 제공하지는 않는다.

- 3.7 재무제표의 목적을 달성하기 위해 보고기간 후 발생한 거래 및 그 밖의 사건에 대한 정보를 제공할 필요가 있다면 재무제표에 그러한 정보를 포함한다(문단 3.2 참조).

재무제표에 채택된 관점

- 3.8 재무제표는 기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자 중 특정 집단의 관점이 아닌 보고기업 전체의 관점에서 거래 및 그 밖의 사건에 대한 정보를 제공한다.

계속기업가정

- 3.9 재무제표는 일반적으로 보고기업이 계속기업이며 예측가능한 미래에 영업을 계속할 것이라는 가정 하에 작성된다. 따라서 기업이 청산을 하거나 거래를 중단하려는 의도가 없으며, 그럴 필요도 없다고 가정한다. 만약 그러한 의도나 필요가 있다면, 재무제표는 계속기업과는 다른 기준에 따라 작성되어야 한다. 그러한 경우라면, 사용된 기준을 재무제표에 기술한다.

보고기업

- 3.10 보고기업은 재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 선택한 기업이다. 보고기업은 단일의 실체이거나 어떤 실체의 일부일 수 있다.

며, 둘 이상의 실체로 구성될 수도 있다. 보고기업이 반드시 법적 실체일 필요는 없다.

3.11 한 기업(지배기업)이 다른 기업(종속기업)을 지배하는 경우가 있다. 보고기업이 지배기업과 종속기업으로 구성된다면 그 보고기업의 재무제표를 '연결재무제표'라고 부른다(문단 3.15~3.16 참조). 보고기업이 지배기업 단독인 경우 그 보고기업의 재무제표를 '비연결재무제표'라고 부른다(문단 3.17~3.18 참조).

3.12 보고기업이 지배-종속관계로 모두 연결되어 있지는 않은 둘 이상 실체들로 구성된다면 그 보고기업의 재무제표를 '결합재무제표'라고 부른다.

3.13 보고기업이 다음 모두에 해당할 경우 보고기업의 적절한 경계를 결정하는 것이 어려울 수 있다.

(1) 보고기업이 법적 실체가 아니다.

(2) 지배-종속관계로 연결된 법적 실체들로만 구성되어 있지는 않다.

3.14 이 경우, 보고기업의 경계는 보고기업의 재무제표의 주요이용자들의 정보수요에 맞춰 결정한다. 주요이용자들은 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 정보를 필요로 한다. 충실한 표현은 다음 모두를 요구한다.

(1) 보고기업의 경계에 자의적이거나 불완전한 경제활동의 집합을 포함하지 않는다.

(2) 보고기업의 경계 내에 경제활동의 해당 집합을 포함하는 것이 독립적 정보를 생산한다.

- (3) 보고기업의 경계가 어떻게 결정되었는지 그리고 보고기업이 무엇으로 구성되는지에 대한 설명을 제공한다.

연결재무제표와 비연결재무제표

- 3.15 연결재무제표는 단일의 보고기업으로서의 지배기업과 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 제공한다. 이 정보는 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자가 지배기업에 유입될 미래현금흐름에 대한 전망을 평가하는 데 유용하다. 그 이유는 지배기업에 유입되는 순현금흐름에 지배기업이 종속기업으로부터 받는 분배가 포함되고, 그러한 분배는 종속기업에 유입되는 순현금흐름에 달려있기 때문이다.
- 3.16 연결재무제표는 특정 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 별도의 정보를 제공하도록 만들어지지 않았다. 종속기업 자체의 재무제표가 그러한 정보를 제공하기 위해 만들어져 있다.
- 3.17 비연결재무제표는 종속기업에 대해서가 아닌 지배기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 제공하도록 만들어졌다. 그러한 정보는 다음의 이유로 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자에게 유용할 수 있다.
- (1) 지배기업에 대한 청구권은 일반적으로 그 보유자에게 종속기업에 대한 청구권을 부여하지 않는다.
 - (2) 일부 국가에서는 지배기업의 자본청구권 보유자에게 법적으로 분배될 수 있는 금액이 지배기업의 분배가능 잉여금(distributable reserves)에 달려있다.

지배기업만의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용의 일부 또는 전부에 대한 정보를 제공하는 또 다른 방법은 그러한 정보를 연결재무제표의 주석에 기재하는 것이다.

- 3.18 비연결재무제표에 제공되는 정보는 일반적으로 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자의 정보수요를 충족하기에 충분하지 않다. 따라서 연결재무제표가 요구되는 경우에는 비연결재무제표가 연결재무제표를 대신할 수 없다. 그럼에도 불구하고, 지배기업은 연결재무제표에 추가하여 비연결재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 선택할 수 있다.

목 차

제4장 재무제표 요소

	문단번호
서론	4.1
자산의 정의	4.3
권리	4.6
경제적효익을 창출할 잠재력	4.14
통제	4.19
부채의 정의	4.26
의무	4.28
경제적자원의 이전	4.36
과거사건으로 생긴 현재 의무	4.42
자산과 부채	4.48
회계단위	4.48
미이행계약	4.56
계약상 권리와 의무의 실질	4.59
자본의 정의	4.63
수익과 비용의 정의	4.68

서론

- 4.1 개념체계에 정의된 재무제표 요소는 다음과 같다.
- (1) 보고기업의 재무상태와 관련된 자산, 부채 및 자본
 - (2) 보고기업의 재무성과와 관련된 수익(income) 및 비용
- 4.2 이러한 요소들은 제1장에서 논의된 경제적자원, 청구권 및 경제적 자원과 청구권의 변동과 연계되어 있으며, 표 4.1에 정의되어 있다.

표 4.1 - 재무제표 요소

제1장에서 논의된 항목	요소	정의 또는 설명
경제적자원	자산	과거사건의 결과로 기업이 통제하는 현재의 경제적자원. 경제적자원은 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리이다.
청구권	부채	과거사건의 결과로 기업의 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무
	자본	기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분
재무성과를 반영하는 경제적자원 및 청구권의 변동	수익	자본의 증가를 가져오는 자산의 증가나 부채의 감소로서, 자본청구권 보유자의 출자와 관련된 것은 제외
	비용	자본의 감소를 가져오는 자산의 감소나 부채의 증가로서, 자본청구권 보유자에 대한 분배와 관련된 것은 제외
그 밖의 경제적자원 및 청구권의 변동	-	자본청구권 보유자에 의한 출자와 그들에 대한 분배
	-	자본의 증가나 감소를 초래하지 않는 자산이나 부채의 교환

자산의 정의

- 4.3 자산은 과거사건의 결과로 기업이 통제하는 현재의 경제적자원이다.
- 4.4 경제적자원은 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리이다.

4.5 이 절에서는 자산의 정의에 대한 세 가지 측면을 설명한다.

- (1) 권리(문단 4.6~4.13 참조)
- (2) 경제적효익을 창출할 잠재력(문단 4.14~4.18 참조)
- (3) 통제(문단 4.19~4.25 참조)

권리

4.6 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리는 다음을 포함하여 다양한 형태를 갖는다.

- (1) 다른 당사자의 의무에 해당하는 권리(문단 4.39 참조). 예를 들면 다음과 같다.
 - (가) 현금을 수취할 권리
 - (나) 재화나 용역을 제공받을 권리
 - (다) 유리한 조건으로 다른 당사자와 경제적자원을 교환할 권리.
이러한 권리에는 예를 들어 현재 유리한 조건으로 경제적자원을 구매하는 선도계약 또는 경제적자원을 구매하는 옵션이 포함된다.
 - (라) 불확실한 특정 미래사건이 발생하면 다른 당사자가 경제적효익을 이전하기로 한 의무로 인해 효익을 얻을 권리(문단 4.37 참조)
- (2) 다른 당사자의 의무에 해당하지 않는 권리. 예를 들면 다음과 같다.
 - (가) 유형자산 또는 채고자산과 같은 물리적 대상에 대한 권리.
이러한 권리의 예로는 물리적 대상을 사용할 권리 또는 리스제공자산의 잔존가치에서 효익을 얻을 권리가 있다.
 - (나) 지적재산 사용권

4.7 많은 권리들은 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립된다. 예를 들어, 기업은 특정 물리적 대상을 보유하거나 리스함으

로써 권리를 획득할 수 있고, 채무상품이나 지분상품을 소유하거나 등록된 특허권을 소유함으로써 권리를 획득할 수 있다. 그러나 기업은 그 밖의 방법으로도 권리를 획득할 수 있다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 공공의 영역(public domain)에 속하지 않는 노하우의 획득이나 창작(문단 4.22 참조)
- (2) 실무 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)과 상충되는 방식으로 행동할 수 있는 실제 능력이 없기 때문에 발생하는 다른 당사자의 의무(문단 4.31 참조)

4.8 일부 재화나 용역(예: 종업원이 제공한 용역)은 제공받는 즉시 소비된다. 이러한 재화나 용역으로 창출된 경제적효익을 얻을 권리는 기업이 재화나 용역을 소비하기 전까지 일시적으로 존재한다.

4.9 기업의 모든 권리가 그 기업의 자산이 되는 것은 아니다. 권리가 기업의 자산이 되기 위해서는, 해당 권리가 그 기업을 위해서 다른 모든 당사자들이 이용가능한 경제적효익을 초과하는 경제적효익을 창출할 잠재력이 있고(문단 4.14~4.18 참조), 그 기업에 의해 통제되어야 한다(문단 4.19~4.25 참조). 예를 들어, 유의적인 원가를 들이지 않고 모든 당사자들이 이용가능한 권리를 보유하더라도 일반적으로 그것은 기업의 자산이 아니다. 그러한 권리의 예로는 토지 위의 도로에 대한 공공권리 또는 공공의 영역(public domain)에 속하는 노하우와 같은 공공재에 접근할 수 있는 권리가 있다.

4.10 기업은 기업 스스로부터 경제적효익을 획득하는 권리를 가질 수는 없다. 따라서,

- (1) 기업이 발행한 후 재매입하여 보유하고 있는 채무상품이나 지분상품(예: 자기주식)은 기업의 경제적자원이 아니다.

- (2) 만약 보고기업이 둘 이상의 법적 실체를 포함하는 경우, 그 법적 실체들 중 하나가 발행하고 다른 하나가 보유하고 있는 채무상품이나 지분상품은 그 보고기업의 경제적자원이 아니다.

4.11 원칙적으로 기업의 권리 각각은 별도의 자산이다. 그러나 회계목적상, 관련되어 있는 여러 권리가 단일 자산인 단일 회계단위로 취급되는 경우가 많다(문단 4.48~4.55 참조). 예를 들어, 물리적 대상에 대한 법적소유권은 다음을 포함한 여러 가지 권리를 부여해 줄 수 있다.

- (1) 대상을 사용할 권리
- (2) 대상에 대한 권리를 판매할 권리
- (3) 대상에 대한 권리를 담보로 제공할 권리
- (4) 위 (1)~(3)에 열거되지 않은 그 밖의 권리

4.12 많은 경우에 물리적 대상에 대한 법적소유권에서 발생하는 권리의 집합은 단일자산으로 회계처리한다. 개념적으로 경제적자원은 물리적 대상이 아니라 권리의 집합이다. 그럼에도 불구하고, 권리의 집합을 물리적 대상으로 기술하는 것이 때로는 그 권리의 집합을 가장 간결하고 이해하기 쉬운 방식으로 충실하게 표현하는 방법이 된다.

4.13 경우에 따라 권리의 존재 여부가 불확실할 수 있다. 예를 들어, 한 기업이 다른 당사자로부터 경제적자원을 수취할 수 있는 권리가 있는지에 대해 서로 분쟁이 있을 수 있다. 그러한 존재불확실성이 해결(예: 법원의 판결)될 때까지 기업은 권리를 보유하고 있는지 불확실하고, 결과적으로 자산이 존재하는지도 불확실하다.(문단 5.14에서는 존재가 불확실한 자산의 인식에 대해 논의한다.)

경제적효익을 창출할 잠재력

- 4.14 경제적자원은 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리이다. 잠재력이 있기 위해 권리가 경제적효익을 창출할 것이라고 확신하거나 그 가능성이 높아야 하는 것은 아니다. 권리가 이미 존재하고, 적어도 하나의 상황에서 그 기업을 위해 다른 모든 당사자들에게 이용가능한 경제적효익을 초과하는 경제적효익을 창출할 수 있으면 된다.
- 4.15 경제적효익을 창출할 가능성이 낮더라도 권리가 경제적자원의 정의를 충족할 수 있고, 따라서 자산이 될 수 있다. 그럼에도 불구하고, 그러한 낮은 가능성은 자산의 인식 여부(문단 5.15~5.17 참조)와 측정방법을 포함하여, 자산과 관련하여 제공해야 할 정보와 그 정보를 제공하는 방법에 대한 결정에 영향을 미칠 수 있다.
- 4.16 경제적자원은 기업에게 예를 들어, 다음 중 하나 이상을 할 수 있는 자격이나 권한을 부여하여 경제적효익을 창출할 수 있다.
- (1) 계약상 현금흐름 또는 다른 경제적자원의 수취
 - (2) 다른 당사자와 유리한 조건으로 경제적자원을 교환
 - (3) 예를 들어, 다음과 같은 방식으로 현금유입의 창출 또는 현금유출의 회피
 - (가) 경제적자원을 재화의 생산이나 용역의 제공을 위해 개별적으로 또는 다른 경제적자원과 함께 사용
 - (나) 경제적자원을 다른 경제적자원의 가치를 증가시키기 위해 사용
 - (다) 경제적자원을 다른 당사자에게 리스 제공
 - (4) 경제적자원을 판매하여 현금 또는 다른 경제적자원을 수취
 - (5) 경제적자원을 이전하여 부채를 상환
- 4.17 경제적자원의 가치가 미래경제적효익을 창출할 현재의 잠재력에서 도출되지만, 경제적자원은 그 잠재력을 포함한 현재의 권리이며, 그 권리가 창출할 수 있는 미래경제적효익이 아니다. 예를 들어, 매입한 옵션은 미래의 어떤 시점에 옵션을 행사하여 경제적효익을 창출할 잠재력에서 그 가치가 도출된다. 그러나 경제적자원

은 현재의 권리이며, 그 권리는 미래의 어떤 시점에 옵션을 행사할 수 있다는 것이다. 경제적자원은 옵션 행사시 보유자가 받게 될 미래경제적효익이 아니다.

- 4.18 지출의 발생과 자산의 취득은 밀접하게 관련되어 있으나 양자가 반드시 일치하는 것은 아니다. 따라서 기업이 지출한 경우 이는 미래경제적효익을 추구하였다는 증거가 될 수는 있지만, 자산을 취득하였다는 확정적인 증거는 될 수 없다. 마찬가지로 관련된 지출이 없더라도 특정 항목이 자산의 정의를 충족하는 것을 배제하지는 않는다. 예를 들어, 자산은 정부가 기업에게 무상으로 부여한 권리 또는 기업이 다른 당사자로부터 증여받은 권리를 포함할 수 있다.

통제

- 4.19 통제는 경제적자원을 기업에 결부시킨다. 통제의 존재 여부를 평가하는 것은 기업이 회계처리할 경제적자원을 식별하는 데 도움이 된다. 예를 들어, 기업은 부동산 전체의 소유권에서 발생하는 권리를 통제하지 않고, 부동산 지분에 비례하여 통제할 수 있다. 그러한 경우, 기업의 자산은 통제하고 있는 부동산의 지분이며, 통제하지 않는 부동산 전체의 소유권에서 발생하는 권리는 아니다.
- 4.20 기업은 경제적자원의 사용을 지시하고 그로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻을 수 있는 현재의 능력이 있다면, 그 경제적자원을 통제한다. 통제에는 다른 당사자가 경제적자원의 사용을 지시하고 이로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻지 못하게 하는 현재의 능력이 포함된다. 따라서 일방의 당사자가 경제적자원을 통제하면 다른 당사자는 그 자원을 통제하지 못한다.

- 4.21 기업은 경제적자원을 자신의 활동에 투입할 수 있는 권리가 있거나, 다른 당사자가 경제적자원을 그들의 활동에 투입하도록 허용할 권리가 있다면, 그 경제적자원의 사용을 지시할 수 있는 현재의 능력이 있다.
- 4.22 경제적자원의 통제는 일반적으로 법적 권리를 행사할 수 있는 능력에서 비롯된다. 그러나 통제는 경제적자원의 사용을 지시하고 이로부터 유입될 수 있는 효익을 얻을 수 있는 현재의 능력이 기업에게만 있도록 할 수 있는 경우에도 발생할 수 있다. 예를 들어, 기업은 공공의 영역(public domain)에 속하지 않는 노하우에 접근할 수 있고, 그 노하우를 지킬 수 있는 현재능력이 있다면, 그 노하우가 등록된 특허에 의해 보호받지 못하더라도 노하우를 사용할 권리를 통제할 수 있다.
- 4.23 기업이 경제적자원을 통제하기 위해서는 해당 자원의 미래경제적 효익이 다른 당사자가 아닌 그 기업에게 직접 또는 간접으로 유입되어야 한다. 통제의 이러한 측면은 모든 상황에서 해당 자원이 경제적효익을 창출할 것이라고 보장할 수 있음을 의미하지는 않는다. 그 대신, 자원이 경제적효익을 창출한다면, 기업은 직접 또는 간접으로 그 경제적효익을 얻을 수 있음을 의미한다.
- 4.24 경제적자원에 의해 창출되는 경제적효익의 유의적인 변동에 노출된다는 것은 기업이 해당 자원을 통제한다는 것을 나타낼 수도 있다. 그러나 그것은 통제가 존재하는지에 대한 전반적인 평가에서 고려해야 할 하나의 요소일 뿐이다.
- 4.25 어떤 경우에는 한 당사자(본인)가 본인을 대신하고 본인을 위해 행동하도록 다른 당사자(대리인)를 고용한다. 예를 들어, 본인은 자신이 통제하는 재화를 판매하기 위해 대리인을 고용할 수 있다. 본인이 통제하는 경제적자원을 대리인이 관리하고 있는 경우, 그

경제적자원은 대리인의 자산이 아니다. 또한 본인이 통제하는 경제적자원을 제삼자에게 이전할 의무가 대리인에게 있는 경우 이전될 경제적자원은 대리인의 것이 아니라 본인의 경제적자원이기 때문에 그 의무는 대리인의 부채가 아니다.

부채의 정의

- 4.26 부채는 과거사건의 결과로 기업이 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무이다.
- 4.27 부채가 존재하기 위해서는 다음의 세 가지 조건을 모두 충족하여야 한다.
- (1) 기업에게 의무가 있다(문단 4.28~4.35 참조).
 - (2) 의무는 경제적자원을 이전하는 것이다(문단 4.36~4.41 참조).
 - (3) 의무는 과거사건의 결과로 존재하는 현재의무이다(문단 4.42~4.47 참조).

의무

- 4.28 부채의 첫 번째 조건은 기업에게 의무가 있다는 것이다.
- 4.29 의무란 기업이 회피할 수 있는 실제 능력이 없는 책무나 책임을 말한다. 의무는 항상 다른 당사자(또는 당사자들)에게 이행해야 한다. 다른 당사자(또는 당사자들)는 사람이나 또 다른 기업, 사람들 또는 기업들의 집단, 사회 전반이 될 수 있다. 의무를 이행할 대상인 당사자(또는 당사자들)의 신원을 알 필요는 없다.
- 4.30 한 당사자가 경제적자원을 이전해야 하는 의무가 있는 경우, 다른 당사자(또는 당사자들)는 그 경제적자원을 수취할 권리가 있다. 그러나 한 당사자가 부채를 인식하고 이를 특정 금액으로 측정해야 한다는 요구사항이 다른 당사자(또는 당사자들)가 자산을 인식하

거나 동일한 금액으로 측정해야 한다는 것을 의미하지는 않는다. 예를 들어, 한 당사자의 부채와 이에 상응하는 다른 당사자(또는 당사자들)의 자산에 대해, 서로 다른 인식기준이나 측정 요구사항이 표현하고자 하는 것을 가장 충실히 표현하고 가장 목적적합한 정보를 선택하기 위한 결정이라면, 특정 회계기준은 그러한 서로 다른 기준이나 요구사항을 포함할 수 있다.

4.31 많은 의무가 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립되며, 당사자(또는 당사자들)가 채무자에게 법적으로 집행할 수 있도록 한다. 그러나 기업이 실무 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)과 상충되는 방식으로 행동할 실제 능력이 없는 경우, 기업의 그러한 실무 관행, 경영방침이나 성명(서)에서 의무가 발생할 수도 있다. 그러한 상황에서 발생하는 의무는 '의제 의무'라고 불린다.

4.32 일부 상황에서, 경제적자원을 이전하는 기업의 책무나 책임은 기업 스스로 취할 수 있는 미래의 특정 행동을 조건으로 발생한다. 그러한 미래의 특정 행동에는 특정 사업을 운영하는 것, 미래의 특정 시점에 특정 시장에서 영업하는 것 또는 계약의 특정 옵션을 행사하는 것을 포함한다. 이러한 상황에서 기업은 그러한 행동을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다면 의무가 있다.

4.33 기업이 그 기업을 청산하거나 거래를 중단하는 것으로만 이전을 회피할 수 있고 그 외는 이전을 회피할 수 없다면, 기업의 재무제표가 계속기업 기준으로 작성되는 것이 적절하다는 결론은 그러한 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다는 결론도 내포하고 있다.

4.34 기업이 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 있는지를 평가하는 데 사용되는 요소는 기업의 책무나 책임의 성격에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어, 이전을 회피할 수 있도록 취하

는 행동이 이전하는 것보다 유의적으로 더 불리한 경제적 결과를 가져온다면, 기업은 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없을 수 있다. 그러나 이전하고자 하는 의도나 높은 이전가능성은 기업이 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다고 결론을 내릴 충분한 이유가 되지 않는다.

- 4.35 의무가 존재하는지 불확실한 경우가 있다. 예를 들어, 다른 당사자가 기업의 범법행위 혐의에 대한 보상을 요구하는 경우, 그 행위가 발생했는지, 기업이 그 행위를 했는지 또는 법률이 어떻게 적용되는지가 불확실할 수 있다. 예를 들어, 법원의 판결로 그 존재의 불확실성이 해소될 때까지, 기업이 보상을 요구하는 당사자에게 의무가 있는지, 결과적으로 부채가 존재하는지 여부가 불확실하다(문단 5.14에서 존재가 불확실한 부채의 인식에 대해 논의한다.).

경제적자원의 이전

- 4.36 부채의 두 번째 조건은 경제적자원을 이전하는 것이 의무라는 것이다.
- 4.37 이 조건을 충족하기 위해, 의무에는 기업이 경제적자원을 다른 당사자(또는 당사자들)에게 이전하도록 요구받게 될 잠재력이 있어야 한다. 그러한 잠재력이 존재하기 위해서는, 기업이 경제적자원의 이전을 요구받을 것이 확실하거나 그 가능성이 높아야 하는 것은 아니다. 예를 들어 불확실한 특정 미래사건이 발생할 경우에만 이전이 요구될 수도 있다. 의무가 이미 존재하고, 적어도 하나의 상황에서 기업이 경제적자원을 이전하도록 요구되기만 하면 된다.

- 4.38 경제적자원의 이전가능성이 낮더라도 의무가 부채의 정의를 충족할 수 있다. 그럼에도 불구하고, 그러한 낮은 가능성은 부채의 인식 여부(문단 5.15~5.17 참조)와 측정방법의 결정을 포함하여, 부채와 관련하여 제공해야 할 정보와 그 정보를 제공하는 방법에 대한 결정에 영향을 미칠 수 있다.
- 4.39 경제적자원을 이전해야하는 의무는 다음의 예를 포함한다.
- (1) 현금을 지급할 의무
 - (2) 재화를 인도하거나 용역을 제공할 의무
 - (3) 불리한 조건으로 다른 당사자와 경제적자원을 교환할 의무. 예를 들어, 이러한 의무는 현재 불리한 조건으로 경제적자원을 판매하는 선도계약 또는 다른 당사자가 해당 기업으로부터 경제적자원을 구입할 수 있는 옵션을 포함한다.
 - (4) 불확실한 특정 미래사건이 발생할 경우 경제적자원을 이전할 의무
 - (5) 기업에게 경제적자원을 이전하도록 요구하는 금융상품을 발행할 의무
- 4.40 경제적자원을 수취할 권리가 있는 당사자에게 그 경제적자원을 이전해야 할 의무를 이행하는 대신에, 예를 들어 기업은 다음과 같이 결정하는 경우가 있다.
- (1) 의무를 면제받는 협상으로 의무를 이행
 - (2) 의무를 제삼자에게 이전
 - (3) 새로운 거래를 체결하여 경제적자원을 이전할 의무를 다른 의무로 대체
- 4.41 문단 4.40에서 기술한 상황에서, 기업은 해당 의무를 이행, 이전 또는 대체할 때까지 경제적자원을 이전할 의무가 있다.

과거사건으로 생긴 현재의무

- 4.42 부채의 세 번째 조건은 의무가 과거사건의 결과로 존재하는 현재의무라는 것이다.
- 4.43 현재의무는 다음 모두에 해당하는 경우에만 과거사건의 결과로 존재한다.
- (1) 기업이 이미 경제적효익을 얻었거나 조치를 취했고,
 - (2) 그 결과로 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수 있는 경우
- 4.44 기업이 얻은 경제적효익의 예에는 재화나 용역이 포함될 수 있다. 기업이 취한 조치(the action taken)의 예에는 특정 사업을 운영하거나 특정 시장에서 영업하는 것이 포함될 수 있다. 기업이 시간이 경과하면서 경제적효익을 얻거나 조치를 취하는 경우, 현재의무는 그 기간 동안 누적될 수 있다.
- 4.45 새로운 법률이 제정되는 경우에는, 그 법률의 적용으로 경제적효익을 얻게 되거나 조치를 취한 결과로, 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수도 있는 경우에만 현재의무가 발생한다. 법률제정 그 자체만으로는 기업에 현재의무를 부여하기에 충분하지 않다. 이와 유사하게, 문단 4.31에서 언급한 기업의 실무 관행, 공개된 경영방침 또는 특정 성명(서)은, 그에 따라 경제적효익을 얻거나 조치를 위한 결과로, 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수도 있는 경우에만 현재의무를 발생시킨다.
- 4.46 미래의 특정 시점까지 경제적자원의 이전이 집행될 수 없더라도 현재의무는 존재할 수 있다. 예를 들어, 계약에서 미래의 특정 시점까지는 지급을 요구하지 않더라도, 현금을 지급해야하는 계약상

부채가 현재 존재할 수 있다. 이와 유사하게, 거래상대방이 미래의 특정 시점까지는 업무를 수행하도록 요구할 수 없더라도, 기업에게는 미래의 특정 시점에 업무를 수행해야 하는 계약상 의무가 현재 존재할 수 있다.

- 4.47 만약 문단 4.43의 조건을 충족하지 못한다면, 즉 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전하도록 요구받거나 요구받을 수 있게 하는 경제적효익의 수취나 조치가 아직 없는 경우, 기업은 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무가 없다. 예를 들어, 기업이 종업원의 용역을 제공받는 대가로 종업원에게 급여를 지급하는 계약을 체결한 경우, 기업은 종업원의 용역을 제공받을 때까지 급여를 지급할 현재의무가 없다. 그 전까지 계약은 미이행계약이며, 기업은 미래 종업원 용역에 대해서 미래 급여를 교환하는 권리와 의무를 함께 보유하고 있다(문단 4.56~4.58 참조).

자산과 부채

회계단위

- 4.48 회계단위는 인식기준과 측정개념이 적용되는 권리나 권리의 집합, 의무나 의무의 집합 또는 권리와 의무의 집합이다.
- 4.49 인식기준과 측정개념이 자산이나 부채 그리고 관련 수익과 비용에 어떻게 적용될 것인지를 고려하여, 그 자산이나 부채에 대해 회계단위를 선택한다. 어떤 경우에는 인식을 위한 회계단위와 측정을 위한 회계단위를 서로 다르게 선택하는 것이 적절할 수 있다. 예를 들어, 계약은 개별적으로 인식될 수 있지만 계약포트폴리오의 일부로 측정될 수도 있다. 표시와 공시를 위해 자산, 부채, 수익 및 비용은 통합하거나 구성요소로 분리하여야 할 수 있다.

- 4.50 기업이 자산의 일부 또는 부채의 일부를 이전하는 경우, 그 때 회계단위가 변경되어 이전된 구성요소와 잔여구성요소가 별도의 회계단위가 될 수도 있다(문단 5.26~5.33 참조).
- 4.51 유용한 정보를 제공하기 위해 회계단위를 선택하며, 이는 다음을 의미한다.
- (1) 자산이나 부채에 대해 제공된 정보와 이와 관련된 수익과 비용에 대해 제공된 정보는 목적적합해야 한다. 예를 들어 다음과 같은 권리와 의무가 있는 경우, 권리와 의무의 집합을 단일의 회계단위로 취급하는 것이 각각의 권리나 의무를 별도의 회계단위로 취급하는 것보다 더 목적적합한 정보를 제공할 수 있다.
 - (가) 별도의 거래 대상이 될 수 없거나 그럴 가능성이 낮다.
 - (나) 서로 다른 형식으로 만료(expire)될 수 없거나 그럴 가능성이 낮다.
 - (다) 유사한 경제적 특성과 위험을 가지며, 따라서 기업의 미래 순현금유입 또는 순현금유출에 대한 전망에 대해 유사한 시사점을 가질 가능성이 높다.
 - (라) 기업이 현금흐름을 창출하기 위해 수행하는 사업활동에 함께 사용되며, 그러한 상호의존적인 미래현금흐름의 추정치를 참고하여 측정된다.
 - (2) 자산이나 부채에 대해 제공된 정보와 이와 관련된 수익과 비용에 대해 제공된 정보는 발생한 거래나 그 밖의 사건의 실질을 충실하게 표현해야 한다. 따라서 서로 다른 원천에서 발생하는 권리나 의무를 단일 회계단위로 취급하거나 단일의 원천에서 발생하는 권리나 의무를 분리해야 할 수도 있다(문단 4.62 참조). 이와 마찬가지로, 서로 관련 없는 권리나 의무를 충실하게 표현하기 위해, 이들을 별도로 인식하고 측정해야 할 수 있다.

- 4.52 원가가 다른 재무보고 결정을 제약하는 것처럼, 회계단위 선택도 제약한다. 따라서 회계단위를 선택할 때에는, 그 회계단위의 선택으로 인해 재무제표이용자들에게 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는데 발생한 원가를 정당화할 수 있는지를 고려하는 것이 중요하다. 일반적으로 자산, 부채, 수익과 비용의 인식 및 측정에 관련된 원가는 회계단위의 크기가 작아짐에 따라 증가한다. 따라서 일반적으로 동일한 원천에서 발생하는 권리 또는 의무는 정보가 더 유용하고 그 효익이 원가를 초과하는 경우에만 분리한다.
- 4.53 권리와 의무 모두 동일한 원천에서 발생하는 경우가 있다. 예를 들어, 일부 계약은 각 당사자의 권리와 의무 모두를 성립시킨다. 그러한 권리와 의무가 상호의존적이고 분리될 수 없다면, 이는 단일한 불가분의 자산이나 부채를 구성하며, 단일의 회계단위를 형성한다. 미이행계약이 그 예이다(문단 4.57 참조). 반대로, 권리가 의무와 분리될 수 있는 경우, 권리와 의무를 별도로 분리하여 하나 이상의 자산과 부채를 별도로 식별하는 것이 적절할 수 있다. 다른 경우에는 분리가능한 권리와 의무를 단일 회계단위로 묶어 단일의 자산이나 부채로 취급하는 것이 더 적절할 수 있다.
- 4.54 단일 회계단위로 권리와 의무의 집합을 처리하는 것은 자산과 부채를 상계하는 것과 다르다(문단 7.10 참조).
- 4.55 가능한 회계단위는 다음을 포함한다.
- (1) 개별 권리 또는 개별 의무
 - (2) 단일의 원천(예: 계약)에서 발생하는 모든 권리, 모든 의무 또는 모든 권리와 의무
 - (3) 이러한 권리 및(또는) 의무의 하위 집합(예: 유형자산의 한 항목에 포함된 권리집합 중 어떤 하위 집합의 권리의 소비행태

가 그 유형자산 항목의 내용연수와 다른 경우에 그러한 권리의 하위 집합)

- (4) 유사한 항목들로 구성된 포트폴리오에서 발생하는 권리 및(또는) 의무의 집합
- (5) 유사하지 않은 항목들로 구성된 포트폴리오에서 발생하는 권리 및(또는) 의무의 집합(예: 단일 거래로 처분될 자산과 부채의 포트폴리오)
- (6) 개별 항목들로 구성된 포트폴리오 내의 특정 위험노출(즉, 여러 항목들로 구성된 포트폴리오에 공통된 위험이 있는 경우, 어떤 측면에서 회계처리할 때에는 포트폴리오 내 그러한 위험에 대한 총노출에 중점을 둘 수 있을 것이다)

미이행계약

- 4.56 미이행계약은 계약당사자 모두가 자신의 의무를 전혀 수행하지 않았거나 계약당사자 모두가 동일한 정도로 자신의 의무를 부분적으로 수행한 계약이나 그 계약의 일부를 말한다.
- 4.57 미이행계약은 경제적자원을 교환할 권리와 의무가 결합되어 성립된다. 그러한 권리와 의무는 상호의존적이어서 분리될 수 없다. 따라서 결합된 권리와 의무는 단일 자산 또는 단일 부채를 구성한다. 교환조건이 현재 유리할 경우, 기업은 자산을 보유한다. 교환 조건이 현재 불리한 경우에는 부채를 보유한다. 그러한 자산이나 부채가 재무제표에 포함되는지 여부는 그 자산 또는 부채에 대해 선택된 인식기준(제5장 참조)과 측정기준(제6장 참조) 및 손실부담계약인지에 대한 검토(해당되는 경우)에 따라 달라진다.
- 4.58 당사자 일방이 계약상 의무를 이행하면 그 계약은 더 이상 미이행계약이 아니다. 보고기업이 계약에 따라 먼저 수행한다면, 그렇게 수행하는 것은 보고기업의 경제적자원을 교환할 권리와 의무

를 경제적자원을 수취할 권리로 변경하는 사건이 된다. 그 권리는 자산이다. 다른 당사자가 먼저 수행하는 경우, 그렇게 수행하는 것은 보고기업의 경제적자원을 교환할 권리와 의무를 경제적자원을 이전할 의무로 변경하는 사건이 된다. 그 의무는 부채이다.

계약상 권리와 의무의 실질

- 4.59 계약 조건은 계약당사자인 기업의 권리와 의무를 창출한다. 그러한 권리와 의무를 충실하게 표현하기 위해서는 재무제표에 그 실질을 보고한다(문단 2.12 참조). 어떤 경우에는 계약의 법적형식에서 권리와 의무의 실질이 분명하다. 다른 경우에는 그 권리와 의무의 실질을 식별하기 위해서 계약조건, 계약집합이나 일련의 계약을 분석할 필요가 있다.
- 4.60 계약의 모든 조건(명시적 또는 암묵적)은 실질이 없지 않는 한 고려되어야 한다. 암묵적 조건의 예에는 법령에 의해 부과된 의무(예: 고객에게 상품을 판매하기 위해 계약을 체결할 때 부과되는 법정 보증의무)가 포함될 수 있다.
- 4.61 실질이 없는 조건은 무시된다. 조건이 계약의 경제적 측면에서 구별될 수 있는 영향을 미치지 않는다면, 그 조건은 실질이 없다. 실질이 없는 조건의 예에는 다음을 포함할 수 있다.
- (1) 당사자 그 누구도 구속하지 않는 조건
 - (2) 권리 보유자가 어떠한 상황에서도 행사할 실제 능력을 갖지 못하는 권리(옵션 포함)
- 4.62 계약의 집합 또는 일련의 계약은 전반적인 상업적 효과를 달성하거나 달성하도록 설계될 수 있다. 그러한 계약의 실질을 보고하려면, 해당 계약의 집합 또는 일련의 계약에서 발생하는 권리와 의무를 단일 회계단위로 처리해야 할 수 있다. 예를 들어, 한 계약

의 권리나 의무가 동일한 거래상대방과 동시에 체결된 다른 계약의 모든 권리나 의무를 무효화하는 경우, 두 계약의 결합효과는 어떠한 권리나 의무도 창출하지 않는다. 반대로, 둘 이상의 별도로 체결하는 계약으로 창출될 수 있었을 둘 이상의 권리나 의무의 집합을 단일 계약으로 창출하는 경우, 기업은 권리와 의무를 충실하게 표현하기 위하여 권리나 의무의 집합을 마치 각각 별도의 계약에서 발생한 것처럼 회계처리할 필요가 있을 수 있다(문단 4.48~4.55 참조).

자본의 정의

- 4.63 자본은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분이다.
- 4.64 자본청구권은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분에 대한 청구권이다. 즉, 부채의 정의에 부합하지 않는 기업에 대한 청구권이다. 그러한 청구권은 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립될 수 있으며, 부채의 정의를 충족하지 않는 한, 다음을 포함한다.
- (1) 기업이 발행한 다양한 유형의 지분
 - (2) 기업이 또 다른 자본청구권을 발행할 의무
- 4.65 보통주 및 우선주와 같이 서로 다른 종류의 자본청구권은 보유자에게 서로 다른 권리, 예를 들어 다음 중 일부 또는 전부를 기업으로부터 받을 권리를 부여할 수 있다.
- (1) 배당금(기업이 적격한 보유자에게 배당금을 지불하기로 한 경우)
 - (2) 청산 시점에 전액을 청구하거나, 청산이 아닌 시점에 부분적인 금액을 청구하는 자본청구권을 이행하기 위한 대가
 - (3) 그 밖의 자본청구권
- 4.66 법률, 규제 또는 그 밖의 요구사항이 자본금 또는 이익잉여금과 같은 자본의 특정 구성요소에 영향을 미치는 경우가 있다. 예를

들어, 그러한 요구사항 중 일부는 분배 가능한 특정 준비금이 충분한 경우에만 자본청구권 보유자에게 분배를 허용한다.

- 4.67 사업활동은 개인기업, 파트너십, 신탁 또는 다양한 유형의 정부 사업체와 같은 실체에서 수행되는 경우가 있다. 그러한 실체에 대한 법률 및 규제 체계는 회사(corporate entities)에 적용되는 체계와 다른 경우가 있다. 예를 들어, 그러한 실체에 대한 자본청구권 보유자에게 분배제한이 거의 없을 수(있더라도 드물게) 있다. 그럼에도 불구하고, 개념체계의 문단 4.63의 자본의 정의는 모든 보고 기업에 적용된다.

수익과 비용의 정의

- 4.68 수익은 자산의 증가 또는 부채의 감소로서 자본의 증가를 가져오며, 자본청구권 보유자의 출자와 관련된 것을 제외한다.
- 4.69 비용은 자산의 감소 또는 부채의 증가로서 자본의 감소를 가져오며, 자본청구권 보유자에 대한 분배와 관련된 것을 제외한다.
- 4.70 이러한 수익과 비용의 정의에 따라, 자본청구권 보유자로부터의 출자는 수익이 아니며 자본청구권 보유자에 대한 분배는 비용이 아니다.
- 4.71 수익과 비용은 기업의 재무성과와 관련된 재무제표 요소이다. 재무제표이용자들은 기업의 재무상태와 재무성과에 대한 정보가 필요하다. 따라서 수익과 비용은 자산과 부채의 변동으로 정의되지만, 수익과 비용에 대한 정보는 자산과 부채에 대한 정보만큼 중요하다.
- 4.72 서로 다른 거래나 그 밖의 사건은 서로 다른 특성을 지닌 수익과 비용을 발생시킨다. 수익과 비용의 서로 다른 특성별로 정보를 별

도로 제공하면 재무제표이용자들이 기업의 재무성과를 이해하는데 도움이 될 수 있다(문단 7.14~7.19 참조).

목 차

제5장 인식과 제거

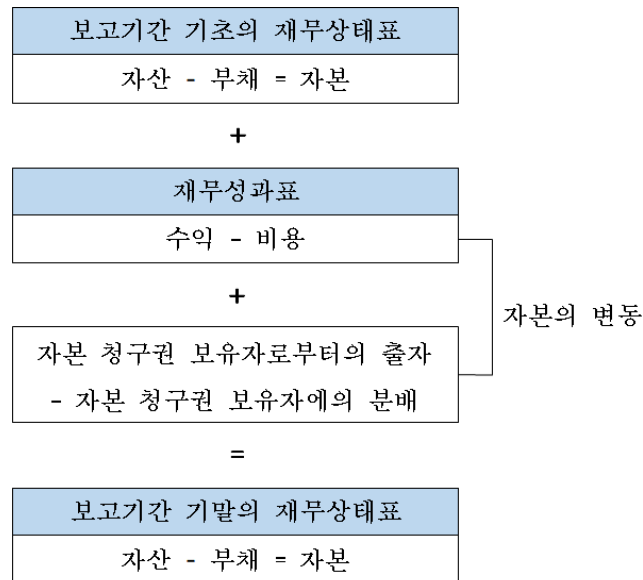
	문단번호
인식 절차	5.1
인식기준	5.6
목적적합성	5.12
존재불확실성	5.14
경제적효익의 낮은 유입가능성과 유출가능성	5.15
표현충실성	5.18
측정불확실성	5.19
다른 요소들	5.24
제거	5.26

인식 절차

- 5.1 인식은 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용과 같은 재무제표 요소 중 하나의 정의를 충족하는 항목을 재무상태표나 재무성과표에 포함하기 위하여 포착하는 과정이다. 인식은 그러한 재무제표 중 하나에 어떤 항목(단독으로 또는 다른 항목과 통합하여)을 명칭과 화폐금액으로 나타내고, 그 항목을 해당 재무제표의 하나 이상의 합계에 포함시키는 것과 관련된다. 자산, 부채 또는 자본이 재무상태표에 인식되는 금액을 '장부금액'이라고 한다.
- 5.2 재무상태표와 재무성과표는 재무정보를 비교가능하고 이해하기 쉽도록 구성한 구조화된 요약으로, 기업이 인식하는 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 나타낸다. 이러한 요약의 구조상 중요한 특징은 재무제표에 인식하는 금액은 재무제표에 인식될 항목들이 연계되는 총계들과 (해당될 경우) 소계들에 포함된다는 점이다.
- 5.3 인식에 따라 재무제표 요소, 재무상태표 및 재무성과표가 다음과 같이 연계된다(그림 5.1 참조).
- (1) 재무상태표의 보고기간 기초와 기말의 총자산에서 총부채를 차감한 것은 총자본과 같다.
 - (2) 보고기간에 인식한 자본변동은 다음과 같이 구성되어 있다.
 - (가) 재무성과표에 인식된 수익에서 비용을 차감한 금액
 - (나) 자본청구권 보유자로부터의 출자에서 자본청구권 보유자에의 분배를 차감한 금액
- 5.4 하나의 항목(또는 장부금액의 변동)의 인식은 하나 이상의 다른 항목(또는 하나 이상의 다른 항목의 장부금액의 변동)의 인식 또는 제거가 필요하기 때문에 재무제표들은 예를 들어 다음과 같이 연계된다.
- (1) 수익의 인식은 다음과 동시에 발생한다.

- (가) 자산의 최초 인식 또는 자산의 장부금액의 증가
 - (나) 부채의 제거 또는 부채의 장부금액의 감소
- (2) 비용의 인식은 다음과 동시에 발생한다.
- (가) 부채의 최초 인식 또는 부채의 장부금액의 증가
 - (나) 자산의 제거 또는 자산의 장부금액의 감소

그림 5.1 - 인식에 따라 재무제표 요소들이 연계되는 방법



5.5 거래나 그 밖의 사건에서 발생된 자산이나 부채의 최초 인식에 따라 수익과 관련 비용을 동시에 인식할 수 있다. 예를 들어, 재화의 현금판매에 따라 수익(현금과 같은 자산의 인식으로 발생)과 비용(재화의 판매와 같이 다른 자산의 제거로 발생)을 동시에 인식하게 된다. 수익과 관련 비용의 동시 인식은 때때로 수익과 관련 원가의 대응을 나타낸다. ‘재무보고를 위한 개념체계’의 개념을 적용하면 자산과 부채의 변동을 인식할 때, 이러한 대응이 나타난다. 그러나 원가와 수익의 대응은 개념체계의 목적이 아니다. 개념체계는 재무상태표에서 자산, 부채, 자본의 정의를 충족하지 않는 항목의 인식을 허용하지 않는다.

인식기준

- 5.6 자산, 부채 또는 자본의 정의를 충족하는 항목만이 재무상태표에 인식된다. 마찬가지로 수익이나 비용의 정의를 충족하는 항목만이 재무성과표에 인식된다. 그러나 그러한 요소 중 하나의 정의를 충족하는 항목이라고 할지라도 항상 인식되는 것은 아니다.
- 5.7 요소의 정의를 충족하는 항목을 인식하지 않는 것은 재무상태표 및 재무성과표를 완전하지 않게 하고 재무제표에서 유용한 정보를 제외할 수 있다. 반면에, 어떤 상황에서는 요소의 정의를 충족하는 일부 항목을 인식하는 것이 오히려 유용한 정보를 제공하지 않을 수 있다. 자산이나 부채를 인식하고 이에 따른 결과로 수익, 비용 또는 자본변동을 인식하는 것이 재무제표이용자들에게 다음과 같이 유용한 정보를 모두 제공하는 경우에만 자산이나 부채를 인식한다.
- (1) 자산이나 부채에 대한 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동에 대한 목적적합한 정보(문단 5.12~5.17 참조)
 - (2) 자산이나 부채 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동의 충실한 표현(문단 5.18~5.25 참조)
- 5.8 원가는 다른 재무보고 결정을 제약하는 것처럼, 인식에 대한 결정도 제약한다. 자산이나 부채를 인식할 때 원가가 발생한다. 재무제표작성자는 자산이나 부채의 목적적합한 측정을 위해 원가를 부담한다. 재무제표이용자들도 제공된 정보를 분석하고 해석하기 위해 원가를 부담한다. 재무제표이용자들에게 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 원가를 정당화할 수 있을 경우에 자산이나 부채를 인식한다. 어떤 경우에는 인식하기 위한 원가가 인식으로 인한 효익을 초과할 수 있다.

- 5.9 자산이나 부채를 인식할 때 효익을 초과하지 않는 원가로 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공하게 되는 시점을 정확하게 정하는 것은 불가능하다. 무엇이 이용자들에게 유용한지는 항목, 사실, 상황에 따라 다르다. 따라서 항목을 인식할지 여부를 결정할 때 판단이 필요하므로 인식 요구사항이 회계기준 간에 그리고 회계기준 내에서 달라질 필요가 있을 수 있다.
- 5.10 인식에 관한 의사결정을 할 때 자산이나 부채가 인식되지 않을 경우, 제공할 정보를 고려하는 것이 중요하다. 예를 들어, 지출이 발생할 때, 자산이 인식되지 않으면 비용이 인식된다. 어떤 경우에는 시간이 지남에 따라 비용을 인식하는 것이 유용한 정보(예: 재무제표이용자들에게 추세를 식별할 수 있도록 하는 정보)를 제공한다.
- 5.11 자산이나 부채의 정의를 충족하는 항목이 인식되지 않더라도, 기업은 해당 항목에 대한 정보를 주석에 제공해야 할 수도 있다. 재무상태표와 재무성과표(해당되는 경우)에서 제공하는 구조화된 요약에 그 항목이 포함되지 않은 것을 보완하기 위해 그러한 정보를 어떻게 충분히 보여줄 수 있는지를 고려하는 것이 중요하다.

목적적합성

- 5.12 자산, 부채, 자본, 수익과 비용에 대한 정보는 재무제표이용자들에게 목적적합하다. 그러나 특정 자산이나 부채의 인식과 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동을 인식하는 것이 항상 목적적합한 정보를 제공하는 것은 아닐 수 있다. 예를 들어, 다음과 같은 경우에 그러할 수 있다.
- (1) 자산이나 부채가 존재하는지 불확실하다(문단 5.14 참조).
 - (2) 자산이나 부채가 존재하지만 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮다(문단 5.15~5.17 참조).

5.13 문단 5.12에 기술된 하나 이상의 요인이 존재한다고 해서, 인식에 따라 제공된 정보가 반드시 목적적합하지 않다는 결론을 내릴 수는 없다. 또한, 문단 5.12에 기술된 요인 외의 요인들도 결론에 영향을 미칠 수 있다. 인식으로 목적적합한 정보를 제공하는지 여부를 결정하는 것은 단일 요인이 아니다. 여러 요인들의 결합일 수 있다.

존재불확실성

5.14 문단 4.13과 4.35는 자산이나 부채의 존재 여부가 불확실한 경우에 대해 설명한다. 어떤 경우에는 그러한 불확실성은 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮고 발생가능한 결과의 범위가 매우 광범위한 상황과 결합될 수가 있는데, 이는 자산이나 부채를 반드시 단일 금액으로만 측정하여 인식하는 것이 목적적합한 정보를 제공하지는 않음을 의미할 수 있다. 자산이나 부채가 인식되는지 여부에 관계없이, 이와 관련된 불확실성에 대한 설명정보가 재무제표에 제공되어야 할 수도 있다.

경제적효익의 낮은 유입가능성과 유출가능성

5.15 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮더라도 자산이나 부채가 존재할 수 있다(문단 4.15와 4.38 참조).

5.16 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮다면, 그 자산이나 부채에 대해 가장 목적적합한 정보는 발생가능한 유입이나 유출의 크기, 발생가능한 시기 및 발생가능성에 영향을 미치는 요인에 대한 정보일 수 있다. 이러한 정보는 일반적으로 주석에 기재한다.

5.17 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮더라도, 자산이나 부채를 인식하는 것이 문단 5.16에 기술된 정보 외의 목적적합한

정보를 제공할 수 있다. 이러한 경우에 해당되는지는 다양한 요인에 따라 달라질 수 있으며, 그 예는 다음과 같다.

- (1) 시장조건에 따른 교환거래에서 자산을 취득하거나 부채가 발생하는 경우, 그 원가는 일반적으로 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성을 반영한다. 따라서 해당 원가는 목적적합한 정보일 수 있으며 일반적으로 쉽게 이용할 수 있다. 또한 자산이나 부채를 인식하지 않으면 교환 시점에 비용이나 수익을 인식하게 되는데, 이는 거래를 충실하게 표현하지 못할 수 있다(문단 5.25(1) 참조).
- (2) 자산이나 부채가 교환거래가 아닌 사건에서 발생하는 경우, 자산이나 부채를 인식하면 일반적으로 수익이나 비용의 인식을 초래한다. 자산이나 부채로 인해 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮으면 재무제표이용자들은 그러한 자산과 수익 또는 부채와 비용의 인식을 목적적합한 정보의 제공으로 보지 않을 수 있다.

표현충실성

- 5.18 특정 자산이나 부채를 인식하는 것은 목적적합한 정보를 제공할 뿐만 아니라 해당 자산이나 부채 및 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동에 대한 충실한 표현을 제공할 경우에 적절하다. 충실한 표현이 제공될 수 있는지는 자산이나 부채와 관련된 측정불확실성의 수준 또는 다른 요인에 의해 영향을 받을 수 있다.

측정불확실성

- 5.19 자산이나 부채를 인식하기 위해서는 측정을 해야 한다. 많은 경우 그러한 측정은 추정되어야 하며 따라서 측정불확실성의 영향을 받는다. 문단 2.19에서 언급한 바와 같이, 합리적인 추정치의 사용

은 재무정보 작성의 필수적인 부분이며 추정치를 명확하고 정확하게 기술하고 설명한다면 정보의 유용성을 훼손하지 않는다. 높은 수준의 측정불확실성이 있더라도 그러한 추정치가 유용한 정보를 반드시 제공하지 못하는 것은 아니다.

- 5.20 경우에 따라 자산이나 부채를 측정하는데 추정과 관련된 불확실성 수준이 너무 높아서, 이러한 추정으로 해당 자산이나 부채 및 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본의 변동을 충분히 충실하게 표현할 수 있는지 의심스러울 수 있다. 예를 들어, 자산이나 부채를 측정하기 위해 현금흐름기준 측정기법을 사용하여 측정하는 것이 유일한 추정방법이고, 다음 상황 중 하나 이상에 해당하는 경우에는 측정불확실성이 너무 높은 수준일 수 있다.
- (1) 발생가능한 결과가 매우 광범위하고, 각 결과의 가능성을 추정하기가 매우 어렵다.
 - (2) 추정치가 다른 결과의 가능성에 대한 추정치의 작은 변화에 매우 민감하다(예: 미래의 현금유입가능성이나 유출가능성은 매우 낮지만, 일단 발생할 경우 이러한 현금유입이나 현금유출의 크기가 매우 클 경우).
 - (3) 자산이나 부채를 측정하기 위해 측정대상인 자산이나 부채에만 관련되지 않는 현금흐름에 대한 배분이 요구되고 그것이 매우 어렵거나 매우 주관적이다.

- 5.21 문단 5.20에 기술된 경우 중 일부는, 추정에 대한 설명과 추정에 영향을 미칠 수 있는 불확실성에 대한 설명을 동반한다면, 불확실성이 높은 추정에 의존하는 측정이 가장 유용한 정보일 수 있다. 이는 특히 그러한 측정이 자산이나 부채에 가장 목적적합한 측정인 경우에 그러할 수 있다. 다른 경우, 그 정보가 자산이나 부채와 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동에 대해 충분히 충실하게 표현하지 못한다면, 비교적 목적적합성은 낮지만

측정불확실성이 낮은 다른 측정치(필요한 기술 및 설명과 함께)가 가장 유용한 정보일 수 있다.

5.22 제한된 상황에서 이용가능한(또는 취득할 수 있는) 자산이나 부채의 목적적합한 모든 측정이, 비록 그 측정치를 산출하는 추정치에 대한 설명과 그 추정치에 영향을 미치는 불확실성에 대한 설명을 동반한다 하더라도, 자산이나 부채(그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본의 변동)에 대한 유용한 정보를 제공하지 못하는 높은 측정불확실성에 영향을 받을 수 있다. 이러한 제한된 상황에서는 자산이나 부채는 인식되지 않을 것이다.

5.23 자산이나 부채의 인식 여부와 관계없이, 자산이나 부채를 충실하게 표현하려면, 자산이나 부채의 존재 여부, 측정치 또는 그 결과(궁극적으로 자산이나 부채에서 발생할 경제적 유입 또는 유출의 양 또는 시기)와 관련된 불확실성에 대한 설명정보가 포함되어야 한다(문단 6.60~6.62 참조).

다른 요소들

5.24 인식된 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용의 충실한 표현은 해당 항목의 인식뿐만 아니라 그 항목의 측정 및 표시와 관련 정보의 공시(제6장과 제7장 참조)를 포함한다.

5.25 따라서 자산이나 부채의 인식으로 그 자산이나 부채를 충실하게 표현할 수 있는지를 평가할 때, 재무상태표에 이에 대한 설명과 측정뿐만 아니라 다음을 고려할 필요가 있다.

(1) 결과적으로 발생하는 수익, 비용 및 자본변동에 대한 서술. 예를 들어, 기업이 거래의 대가로 자산을 취득한 경우, 자산을 인식하지 않으면 비용을 인식하게 되고 기업의 이익과 자본을 감소시킬 수 있다. 예를 들어, 어떤 경우에는 기업이 그 자산

을 즉시 소비하지 않는다면 그 결과는 기업의 재무상태가 악화되었다고 오해를 유발할 수 있는 표현을 제공할 수 있다.

- (2) 관련 자산과 부채가 인식되는지 여부. 관련 자산과 부채가 인식되지 않으면, 인식은 인식불일치(회계불일치)를 초래할 수 있다. 비록 주석에 설명정보가 제공된다 하더라도, 이러한 경우에 자산이나 부채를 발생시키는 거래나 그 밖의 사건의 전반적인 영향에 대해서 이해가능하거나 충실한 표현을 제공할 수 없을 수 있다.
- (3) 자산이나 부채 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동에 대한 정보의 표시와 공시. 완전한 서술에는 재무제표이용자들이 서술된 경제현상을 이해하는 데 필요한 모든 정보(필요한 모든 기술과 설명을 포함)가 포함된다. 따라서 관련 정보의 표시와 공시는 인식된 금액이 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용을 충실하게 표현할 수 있도록 한다.

제거

5.26 제거는 기업의 재무상태표에서 인식된 자산이나 부채의 전부 또는 일부를 삭제하는 것이다. 제거는 일반적으로 해당 항목이 더 이상 자산 또는 부채의 정의를 충족하지 못할 때 발생한다.

- (1) 자산은 일반적으로 기업이 인식한 자산의 전부 또는 일부에 대한 통제를 상실하였을 때 제거한다.
- (2) 부채는 일반적으로 기업이 인식한 부채의 전부 또는 일부에 대한 현재의무를 더 이상 부담하지 않을 때 제거한다.

5.27 제거에 대한 회계 요구사항은 다음 두 가지를 모두 충실히 표현하는 것을 목표로 한다.

- (1) 제거를 초래하는 거래나 그 밖의 사건 후의 잔여 자산과 부채(그 거래나 그 밖의 사건의 일부로 취득, 발생 또는 창출한 자산이나 부채 포함)
- (2) 그 거래나 그 밖의 사건으로 인한 기업의 자산과 부채의 변동

- 5.28 문단 5.27에 기술된 목표는 일반적으로 다음에 의해 달성된다.
- (1) 만료되었거나 소비, 회수, 이행 또는 이전된 자산이나 부채를 제거하고, 이에 따른 결과로 발생하는 수익과 비용의 인식. 이하 본 장에서 '이전된 구성요소'라는 용어는 그러한 모든 자산과 부채를 지칭한다.
 - (2) 해당될 경우 잔여 자산이나 부채의 계속 인식. 이를 '잔여구성요소'라고 지칭한다. 잔여구성요소는 이전된 구성요소와 별도의 회계단위가 된다. 따라서 제거로 인해 잔여구성요소에 적용되는 측정 요구사항이 변동되지 않는 한, 이전된 구성요소의 제거로 인하여 잔여구성요소에 대한 수익이나 비용은 인식하지 않는다.
 - (3) 문단 5.27에 기술된 목표 중 하나 또는 모두를 달성하기 위하여 필요한 경우, 다음 절차 중 하나 이상을 적용한다.
 - (가) 재무상태표에서 잔여구성요소를 별도로 표시
 - (나) 재무성과표에서 이전된 구성요소의 제거로 인하여 인식된 수익 및 비용을 별도로 표시
 - (다) 설명정보를 제공

- 5.29 어떤 경우에는 기업이 자산이나 부채를 이전하는 것처럼 보일 수 있지만, 그럼에도 불구하고 그 자산이나 부채가 기업의 자산이나 부채로 남아있을 수 있다. 그러한 예는 다음과 같다.
- (1) 기업이 자산을 이전했지만 여전히 그 자산에서 발생할 수 있는 경제적효익 중 유의적인 양(+) 또는 음(-)의 변동에 노출되는 경우, 이는 때때로 기업이 그 자산을 계속 통제할 수 있음을 나타낸다(문단 4.24 참조).
 - (2) 기업이 다른 당사자에게 자산을 이전하였으나 그 다른 당사자가 그 기업의 대리인으로서 자산을 보유하고 있는 경우, 양도인은 여전히 자산을 통제한다(문단 4.25 참조).

- 5.30 문단 5.29에서 기술된 경우, 해당 자산이나 부채를 제거하는 것은 문단 5.27에 기술된 두 가지 목표 중 하나를 달성하지 못하기 때문에 적절하지 않다.
- 5.31 기업이 이전된 구성요소를 더 이상 보유하지 않을 경우, 이전된 구성요소의 제거는 해당 사실을 충실하게 표현한다. 그러나 그러한 경우 중 일부는 문단 5.28(3)에 기술된 절차 중 하나 이상에 의해 뒷받침되더라도, 제거가 거래나 그 밖의 사건으로 인하여 기업의 자산이나 부채가 얼마나 변동했는지를 충실하게 표현하지 못할 수 있다. 이 경우, 이전된 구성요소의 제거로 인해 기업의 재무상태가 실제 보다 더 유의적으로 변동하였다는 것을 나타낼 수 있다. 예를 들어 다음과 같은 경우에 그러하다.
- (1) 기업이 자산을 이전하면서 동시에 다른 거래를 체결하여 그 자산을 재취득하는 현재의 권리 또는 현재의 의무가 생기는 경우. 그러한 현재의 권리 또는 현재의 의무는 예를 들어 선도 계약, 풋옵션 발행 또는 콜옵션 매입에서 발생할 수 있다.
 - (2) 기업이 더 이상 통제하지 않는 이전된 구성요소에서 발생될 수 있는 경제적효익 중 유의적인 양(+) 또는 음(-)의 변동에 노출되어 있는 경우
- 5.32 제거가 문단 5.27에 기술된 두 가지 목표를 달성하기에 충분하지 않은 경우, 문단 5.28(3)에 기술된 하나 이상의 절차에 의해 뒷받침되더라도, 이전된 구성요소를 계속 인식함으로써 두 가지 목표를 달성할 수 있는 경우도 있다. 그 결과는 다음과 같다.
- (1) 거래나 그 밖의 사건의 결과로 잔여구성요소 또는 이전된 구성요소에 대해 수익이나 비용이 인식되지 않는다.
 - (2) 자산(또는 부채)의 이전에 따라 수취(또는 지급)한 대금은 대여받은(또는 대여해 준) 것으로 처리한다.
 - (3) 기업이 더 이상 이전된 구성요소로 인한 어떠한 권리나 의무도 보유하고 있지 않다는 사실을 나타내기 위해 재무상태표에

이전된 구성요소를 별도로 표시하거나 설명정보를 제공해야 한다. 마찬가지로 이전 후에 이전된 구성요소에서 발생된 수익이나 비용에 대한 정보를 제공해야 할 수도 있다.

5.33 기존 권리나 의무를 줄이거나 없애는 방식으로 계약을 변경할 때가 제거에 대해 의문이 발생하는 경우 중 하나이다. 계약변경에 대한 회계처리방법을 결정할 때, 어떤 회계단위가 변경 후의 잔여 자산과 부채, 그리고 변경으로 인해 기업의 자산과 부채가 어떻게 변동되었는지에 대해서 가장 유용한 정보를 재무제표이용자들에게 제공하는지를 고려할 필요가 있다.

- (1) 계약변경으로 기존 권리나 의무만 없어지는 경우, 그러한 권리나 의무를 제거할지를 결정할 때 문단 5.26~5.32의 논의를 고려한다.
- (2) 계약변경으로 새로운 권리나 의무만 추가되는 경우, 추가된 권리나 의무를 별도의 자산이나 부채로 처리할 것인지 또는 기존 권리 및 의무와 동일한 회계단위의 일부로 처리할 것인지를 결정할 필요가 있다(문단 4.48~4.55 참조).
- (3) 계약변경으로 기존 권리나 의무가 없어지고 새로운 권리나 의무가 추가되는 경우, 그 변경에 대한 각각의 효과와 결합된 효과를 모두 고려할 필요가 있다. 이 경우 일부 계약은 실질적으로 기존 자산이나 부채를 새로운 자산이나 부채로 대체해야 할 정도로 변경된다. 광범위한 변경이라면, 기업은 최초의 자산이나 부채를 제거하고 새로운 자산이나 부채를 인식할 필요가 있다.

목 차

제6장 측정

	문단번호
서론	6.1
측정기준	6.4
역사적 원가	6.4
현행가치	6.10
공정가치	6.12
사용가치와 이행가치	6.17
현행원가	6.21
특정 측정기준에 의해 제공되는 정보	6.23
역사적 원가	6.24
현행가치	6.32
공정가치	6.32
사용가치와 이행가치	6.37
현행원가	6.40
측정기준을 선택할 때 고려할 요인	6.43
목적적합성	6.49
자산이나 부채의 특성	6.50
미래현금흐름에 대한 기여	6.54
표현충실성	6.58
보강적 질적특성과 원가계약	6.63
역사적 원가	6.69
현행가치	6.72
최초 측정에 관련된 특정 요인들	6.77
하나 이상의 측정기준	6.83
자본의 측정	6.87
현금흐름기준 측정기법	6.91

서론

- 6.1 재무제표에 인식된 요소들은 화폐단위로 수량화되어 있다. 이를 위해 측정기준을 선택해야 한다. 측정기준은 측정 대상 항목에 대해 식별된 속성(예: 역사적 원가, 공정가치 또는 이행가치)이다. 자산이나 부채에 측정기준을 적용하면 해당 자산이나 부채, 관련 수익과 비용의 측정치가 산출된다.
- 6.2 유용한 재무정보의 질적특성과 원가제약을 고려함으로써 서로 다른 자산, 부채, 수익과 비용에 대해 서로 다른 측정기준을 선택하는 결과가 발생할 수 있을 것이다.
- 6.3 개별 기준서에는 그 기준서에서 선택한 측정기준을 적용하는 방법이 기술될 필요가 있을 것이다. 이 기술에는 다음을 포함할 수 있다.
- (1) 특정 측정기준을 적용하여 측정치를 추정하기 위해 사용할 수 있거나 사용해야 하는 기법의 명시
 - (2) 우선하는 측정기준에 의해 제공되는 정보와 유사한 정보를 제공할 수 있는 단순화된 측정 접근법 명시
 - (3) 측정기준을 수정할 수 있는 방법의 설명(예: 기업이 부채를 이행하지 못할 가능성(자신의 신용 위험)의 영향을 부채의 이행가치에서 배제)

측정기준

역사적 원가

- 6.4 역사적 원가 측정치는 적어도 부분적으로 자산, 부채 및 관련 수익과 비용을 발생시키는 거래나 그 밖의 사건의 가격에서 도출된 정보를 사용하여 자산, 부채 및 관련 수익과 비용에 관한 화폐적 정보를 제공한다. 현행가치와 달리 역사적 원가는 자산의 손상이

나 손실부담에 따른 부채와 관련되는 변동을 제외하고는 가치의 변동을 반영하지 않는다(문단 6.7(3)과 6.8(2) 참조).

6.5 자산을 취득하거나 창출할 때의 역사적 원가는 자산의 취득 또는 창출에 발생한 원가의 가치로서, 자산을 취득 또는 창출하기 위하여 지급한 대가와 거래원가를 포함한다. 부채가 발생하거나 인수할 때의 역사적 원가는 발생시키거나 인수하면서 수취한 대가에서 거래원가를 차감한 가치이다.

6.6 시장 조건에 따른 거래가 아닌 사건의 결과로 자산을 취득하거나 창출할 때 또는 부채를 발생시키거나 인수할 때(문단 6.80 참조), 원가를 식별할 수 없거나 그 원가가 자산이나 부채에 관한 목적 적합한 정보를 제공하지 못할 수 있다. 이러한 경우 그 자산이나 부채의 현행가치가 최초 인식시점의 간주원가로 사용되며 그 간주원가는 역사적 원가로 후속 측정할 때의 시작점으로 사용된다.

6.7 자산의 역사적 원가는 다음의 상황을 나타내기 위하여 필요하면 시간의 경과에 따라 갱신되어야 한다.

- (1) 자산을 구성하는 경제적자원의 일부 또는 전부의 소비(감가상각 또는 상각)
- (2) 자산의 일부 또는 전부를 소멸시키면서 받는 대금
- (3) 자산의 역사적 원가의 일부 또는 전부를 더 이상 회수할 수 없게 하는 사건(손상)의 영향
- (4) 자산의 금융요소를 반영하는 이자의 발생

6.8 부채의 역사적 원가는 다음을 반영하기 위하여 필요하면 시간의 경과에 따라 갱신되어야 한다.

- (1) 부채의 일부 또는 전부의 이행(예: 부채의 일부 또는 전부를 소멸시키는 지급이나 재화를 인도할 의무의 이행)

- (2) 부채의 이행에 필요한 경제적자원을 이전해야 하는 의무의 가치를 증가(손실 부담 한도까지)시키는 사건의 영향. 부채의 역사적 원가가 부채를 이행할 의무를 더 이상 충분히 반영하지 못한다면 그러한 부채는 손실 부담 부채이다.
- (3) 부채의 금융요소를 반영하는 이자의 발생

6.9 역사적 원가 측정기준을 금융자산과 금융부채에 적용하는 한 가지 방법은 상각후원가로 측정하는 것이다. 금융자산과 금융부채의 상각후원가는 최초 인식 시점에 결정된 이자율로 할인한 미래현금흐름 추정치를 반영한다. 변동금리상품의 경우, 할인율은 변동금리의 변동을 반영하기 위해 갱신된다. 금융자산과 금융부채의 상각후원가는 이자의 발생, 금융자산의 손상 및 수취 또는 지급과 같은 후속 변동을 반영하기 위해 시간의 경과에 따라 갱신된다.

현행가치

6.10 현행가치 측정치는 측정일의 조건을 반영하기 위해 갱신된 정보를 사용하여 자산, 부채 및 관련 수익과 비용의 화폐적 정보를 제공한다. 이러한 갱신에 따라 자산과 부채의 현행가치는 이전 측정일 이후의 변동, 즉 현행가치에 반영되는 현금흐름과 그 밖의 요소의 추정치의 변동을 반영한다(문단 6.14~6.15, 6.20 참조). 역사적 원가와는 달리, 자산이나 부채의 현행가치는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격으로부터 부분적으로라도 도출되지 않는다.

6.11 현행가치 측정기준은 다음을 포함한다.

- (1) 공정가치(문단 6.12~6.16 참조)
- (2) 자산의 사용가치 및 부채의 이행가치(문단 6.17~6.20 참조)
- (3) 현행원가(문단 6.21~6.22 참조)

공정가치

- 6.12 공정가치는 측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격이다.
- 6.13 공정가치는 기업이 접근할 수 있는 시장의 참여자 관점을 반영한다. 시장참여자가 경제적으로 최선의 행동을 한다면 자산이나 부채의 가격을 결정할 때 사용할 가정과 동일한 가정을 사용하여 그 자산이나 부채를 측정한다.
- 6.14 일부의 경우, 공정가치는 활성시장에서 관측되는 가격으로 직접 결정될 수 있다. 다른 경우에는 다음의 요인을 모두 반영하는 측정기법(예: 현금흐름기준 측정기법)을 사용하여 간접적으로 결정된다(문단 6.91~6.95 참조).
- (1) 미래현금흐름 추정치
 - (2) 측정 대상 자산이나 부채에 대한 미래현금흐름의 추정 금액이나 시기가 그 현금흐름에 내재된 불확실성으로 인해 변동할 가능성
 - (3) 화폐의 시간가치
 - (4) 현금흐름에 내재된 불확실성을 부담하는 것에 대한 가격(위험할증 또는 위험 할인). 불확실성을 부담하기 위한 가격은 그 불확실성의 정도에 따라 달라진다. 이러한 가격은 투자자들이 일반적으로 현금흐름이 확실한 자산(부채)보다 현금흐름이 불확실한 자산(부채)을 취득하는(인수하는) 데 더 적은(많은) 금액을 지급(요구)할 것이라는 사실도 반영한다.
 - (5) 그 밖의 요소(예: 상황에 따라 시장참여자들이 유동성을 고려한다면 그 유동성)

6.15 문단 6.14(2)와 문단 6.14(4)에 언급된 요인에는 상대방이 기업에 대한 부채를 이행하지 못하거나(신용위험), 기업이 자신의 부채를 이행하지 못할 가능성(자신의 신용위험)이 포함된다.

6.16 공정가치는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격으로부터 부분적이라도 도출되지 않기 때문에, 공정가치는 자산을 취득할 때 발생한 거래원가로 인해 증가하지 않으며 부채를 발생시키거나 인수할 때 발생한 거래원가로 인해 감소하지 않는다. 또한 공정가치는 자산의 궁극적인 처분이나 부채의 이전 또는 결제에서 발생할 거래원가를 반영하지 않는다.

사용가치와 이행가치

6.17 사용가치는 기업이 자산의 사용과 궁극적인 처분으로 얻을 것으로 기대하는 현금흐름 또는 그 밖의 경제적효익의 현재가치이다. 이행가치는 기업이 부채를 이행할 때 이전해야 하는 현금이나 그 밖의 경제적자원의 현재가치이다. 이러한 현금이나 그 밖의 경제적자원의 금액은 거래상대방에게 이전되는 금액뿐만 아니라 기업이 그 부채를 이행할 수 있도록 하기 위해 다른 당사자에게 이전해야 할 것으로 기대하는 금액도 포함한다.

6.18 사용가치와 이행가치는 미래현금흐름에 기초하기 때문에 자산을 취득하거나 부채를 인수할 때 발생하는 거래원가는 포함하지 않는다. 그러나 사용가치와 이행가치에는 기업이 자산을 궁극적으로 처분하거나 부채를 이행할 때 발생할 것으로 기대되는 거래원가의 현재가치가 포함된다.

6.19 사용가치와 이행가치는 시장참여자의 가정보다는 기업 특유의 가정을 반영한다. 일부 경우에 실무에서 시장참여자가 사용할 가정

과 기업이 자체적으로 사용하는 가정 간에는 차이가 거의 없을 것이다.

- 6.20 사용가치와 이행가치는 직접 관측될 수 없으며 현금흐름기준 측정기법으로 결정된다(문단 6.91~6.95 참조). 사용가치와 이행가치는 문단 6.14의 공정가치에 대해 기술한 것과 동일한 요소를 반영하지만 시장참여자의 관점보다는 기업 특유의 관점을 반영한다.

현행원가

- 6.21 자산의 현행원가는 측정일 현재 동등한 자산의 원가로서 측정일에 지급할 대가와 그 날에 발생할 거래원가를 포함한다. 부채의 현행원가는 측정일 현재 동등한 부채에 대해 수취할 수 있는 대가에서 그 날에 발생할 거래원가를 차감한다. 현행원가는 역사적 원가와 마찬가지로 유입가치이다. 이는 기업이 자산을 취득하거나 부채를 발생시킬 시장에서의 가격을 반영한다. 이런 이유로, 현행원가는 유출가치인 공정가치, 사용가치 또는 이행가치와 다르다. 그러나 현행원가는 역사적 원가와 달리 측정일의 조건을 반영한다.

- 6.22 일부의 경우, 현행원가는 활성시장에서 가격을 관측하여 직접 결정할 수 없으며 다른 방법을 통해 간접적으로 결정해야 한다. 예를 들어, 새로운 자산에 대한 가격만을 이용할 수 있는 경우, 기업이 보유하여 사용하고 있는 자산의 현행원가는 자산의 현재 연령과 상태를 반영하기 위해 새로운 자산의 현재 가격을 조정하여 추정해야 할 수도 있다.

특정 측정기준에 의해 제공되는 정보

- 6.23 측정기준을 선택할 때 측정기준이 재무상태표와 재무성과표에서 만들어 낼 정보의 성격을 고려하는 것이 중요하다. 이러한 정보에 대해서는 표 6.1에서 요약하고, 문단 6.24~6.42에서 추가로 설명한다.

역사적 원가

- 6.24 역사적 원가는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격에서 도출된 정보를 적어도 부분적으로 사용하기 때문에, 역사적 원가로 자산이나 부채를 측정하여 제공하는 정보는 재무제표이용자들에게 목적적합할 수 있다.
- 6.25 일반적으로, 기업이 시장 조건에 따라 최근 거래에서 자산을 취득한다면, 기업은 그 자산이 최소한 자산의 원가를 회수하는 데 충분한 경제적효익을 제공할 것으로 기대한다. 마찬가지로, 시장 조건에 따른 최근 거래의 결과로 부채를 발생시키거나 인수한다면, 기업은 일반적으로 부채를 이행하기 위해 경제적자원을 이전해야 하는 의무의 가치가 수취한 대가에서 거래원가를 차감한 가치를 초과하지 않을 것으로 기대한다. 따라서 이러한 경우에 자산이나 부채를 역사적 원가로 측정하는 것은 자산과 부채를 발생시킨 거래의 가격과 자산이나 부채 모두에 대한 목적적합한 정보를 제공한다.
- 6.26 역사적 원가는 자산의 소비와 손상을 반영하여 감소하기 때문에, 역사적 원가로 측정된 자산에서 회수될 것으로 예상되는 금액은 적어도 장부금액과 같거나 장부금액보다 크다. 마찬가지로, 부채의 역사적 원가는 손실부담이 되는 경우 증가하기 때문에 부채를 이행하기 위하여 필요한 경제적자원을 이전할 의무의 가치는 부채의 장부금액을 초과하지 않는다.

- 6.27 금융자산 외의 자산을 역사적 원가로 측정할 경우, 일부 또는 전체 자산의 소비 또는 매각은 그러한 사용 또는 매각된 일부 또는 전체 자산의 역사적 원가로 측정된 비용을 발생시킨다.
- 6.28 자산의 매각으로 발생하는 비용은 자산의 매각대가를 수익(income)으로 인식할 때 동시에 인식한다. 수익과 비용의 차이는 매각으로 인한 이익이다. 자산의 소비로 발생하는 비용은 이익에 관한 정보를 제공하기 위해 관련 수익과 비교할 수 있다.
- 6.29 마찬가지로, 금융부채 외의 부채가 발생하거나 대가의 교환으로 인수되고 역사적 원가로 측정되는 경우, 부채의 전부 또는 일부의 이행에 따라 이행된 부분에 대해 수취한 대가의 가치로 측정된 수익(income)이 발생한다. 그 수익과 부채의 이행으로 발생한 비용의 차이는 이행에서 생기는 이익이다.
- 6.30 즉시 소비되는 재화와 용역(문단 4.8 참조)을 포함하여 매각이나 소비되는 자산의 원가에 대한 정보와 수취한 대가에 대한 정보는 예측가치를 가질 수 있다. 이 정보는 미래에 재화(기업이 현재 보유하고 있지 않은 재화 포함)나 용역을 판매함에 따른 미래의 이익을 예측하는 투입변수로 사용하고, 이에 따라 미래순현금유입에 대한 기업의 전망을 평가하는 데 사용될 수 있다. 미래현금흐름에 대한 기업의 전망을 평가하기 위해, 재무제표이용자들은 종종 이미 보유하고 있는 재화에서 이익을 창출할 것이라는 전망뿐만 아니라, 여러 기간에 걸쳐 미래 이익을 창출할 수 있는 기업의 전망에 초점을 맞춘다. 역사적 원가로 측정한 수익과 비용은 재무제표이용자들에게 현금흐름이나 이익에 관한 그들의 종전 예측에 대해 피드백을 제공하기 때문에 확인가치를 가질 수 있다. 판매하거나 사용한 자산의 원가에 관한 정보는 기업의 경영진이 그 기업의 경제적자원을 사용하는 책임을 얼마나 효율적이고 효과적으로 수행했는지를 평가하는 데 도움이 될 수 있다.

- 6.31 이와 비슷한 이유에서, 상각후원가로 측정하는 자산(부채)에서 가득(발생)하는 이자에 대한 정보는 예측가치와 확인가치를 가질 수 있다.

현행가치

공정가치

- 6.32 공정가치로 자산과 부채를 측정하여 제공하는 정보는 예측가치를 가질 수 있다. 공정가치는 미래현금흐름의 금액, 시기 및 불확실성에 대한 시장참여자의 현재 기대를 반영하기 때문이다. 이러한 기대치는 시장참여자의 현재 위험선호도를 반영하는 방식으로 가격에 반영된다. 이러한 정보는 또한 종전 기대에 대한 피드백을 제공함으로써 확인가치를 가질 수 있다.
- 6.33 시장참여자의 현재 기대를 반영한 수익과 비용은 미래의 수익과 비용을 예측할 때 투입요소로 사용될 수 있기 때문에 예측가치가 있을 수 있다. 이러한 수익과 비용은 기업의 경영진이 그 기업의 경제적자원을 사용하는 책임을 얼마나 효율적이고 효과적으로 수행했는지를 평가하는 데 도움이 될 수 있다.
- 6.34 자산이나 부채의 공정가치 변동은 문단 6.14에서 식별된 다양한 요인들에 의해 발생할 수 있다. 이러한 요인들이 서로 다른 특성을 지닐 때, 이러한 요인들로 인한 수익과 비용을 개별적으로 식별하는 것은 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공할 수 있다(문단 7.14(2) 참조).
- 6.35 기업이 한 시장에서 자산을 취득하고 다른 시장(기업이 자산을 매각하고자 하는 시장)의 가격을 이용하여 공정가치를 결정한다면,

이 두 시장의 가격 차이는 공정가치를 처음 결정할 때 수익으로 인식된다.

- 6.36 공정가치를 측정할 때 사용되는 가격의 원천인 시장에서 거래가 발생하는 경우, 자산의 매각이나 부채의 이전에 대한 대가는 일반적으로 그 자산이나 부채의 공정가치와 유사한 금액일 것이다. 이러한 경우, 자산이나 부채를 공정가치로 측정한다면 거래원가의 효과가 중요하지 않는 한 매각이나 이전시점에 발생하는 순이익이나 손실은 일반적으로 작을 것이다.

사용가치와 이행가치

- 6.37 사용가치는 자산의 사용과 궁극적인 처분으로부터 발생하는 추정 현금흐름의 현재가치에 관한 정보를 제공한다. 이 정보는 미래순 현금유입에 대한 예상치를 평가하는 데 사용할 수 있기 때문에 예측가치를 가질 수 있다.
- 6.38 이행가치는 부채의 이행에 필요한 추정 현금흐름의 현재가치에 관한 정보를 제공한다. 따라서 이행가치는 부채가 이전되거나 협상으로 결제될 때보다는 특히 이행될 경우에 예측가치를 가질 수 있다.
- 6.39 사용가치나 이행가치 추정치가 미래현금흐름의 금액, 시기와 불확실성으로 추정된 정보와 결합되어 갱신될 경우, 갱신된 추정치는 사용가치나 이행가치의 종전 추정치에 관한 피드백을 제공하기 때문에 확인가치를 가질 수 있다.

현행원가

- 6.40 현행원가로 측정된 자산과 부채에 관한 정보는 현행원가가 측정일 현재 동등한 자산을 취득하거나 창출할 수 있는 원가를 반영하거나, 동등한 부채를 발생시키거나 인수하기 위해 수취할 대가를 반영하기 때문에 목적적합할 수 있다.
- 6.41 역사적 원가와 마찬가지로 현행원가는 소비된 자산의 원가나 부채의 이행에서 생기는 수익에 관한 정보를 제공한다. 이 정보는 현재 이익을 도출하는 데 사용될 수 있으며 미래 이익을 예측하는 데 사용될 수 있다. 역사적 원가와 달리 현행원가는 소비하거나 이행하는 시점의 일반적인 가격을 반영한다. 가격 변동이 유의적일 경우, 현행원가를 기반으로 한 이익은 역사적 원가를 기반으로 한 이익보다 미래 이익을 예측하는 데 더 유용할 수 있다.
- 6.42 소비에 대한 현행원가(또는 이행에 따른 현재 수익)를 보고하기 위해, 보고기간의 장부금액 변동을 소비에 대한 현행원가(또는 이행에 따른 현재 수익)와 가격변동 효과로 나누어야 한다. 가격변동 효과는 때로는 '보유이익' 또는 '보유손실'로 불린다.

표 6.1-특정 측정기준에 의해 제공되는 정보 요약
자산

재무상태표				
	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	사용가치 (기업-특유 가정) ⁽¹⁾	현행원가
장부 금액	사용되지 않았거나 수취하지 않은 범위 내에서 회수 가능한 역사적 원가	자산을 매도하면서 수취하게 될 가격(처분시 발생할 거래원가 차감전)	자산의 사용과 궁극적인 처분에서 발생할 미래현금흐름의 현재가치(처분 시에 발생할	사용되지 않았거나 수취하지 않은 범위 내에서 회수가능한 현행원가(거래 원가 포함)

	(거래원가 포함), (금융요소가 있다면, 그 금융요소에서 발생한 이자 포함)		거래원가의 현재가치 차감 후)	
재무성과표				
사건	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	사용가치 (기업-특유 가정)	현행원가
최 초 인 식 (2)	-	취득한 자산에 대해 지급한 대가와 공정가치의 차이 ⁽³⁾ 자산 취득시 거래원가	취득한 자산에 대해 지급한 대가와 사용가치의 차이 자산 취득시 거래원가	-
자 산 의 처 분 또 는 소 비 (4), (5)	자산의 매각 또는 사용시 역사적 원가와 동일한 비용 수취한 수익(총액 또는 순액으로 표시될 수 있음) 자산 매각시의 거래원가에 해당하는 비용	자산의 매각 또는 사용시 공정가치와 동일한 비용 수취한 수익(총액 또는 순액으로 표시될 수 있음) 자산 매각시의 거래원가에 해당하는 비용	자산의 매각 또는 사용시 사용가치와 동일한 비용 수취한 수익(총액 또는 순액으로 표시될 수 있음) 자산 매각시의 거래원가에 해당하는 비용	자산의 매각 또는 사용시 현행원가와 동일한 비용 수취한 수익(총액 또는 순액으로 표시될 수 있음) 자산 매각시의 거래원가에 해당하는 비용
재무성과표				
사건	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	사용가치 (기업-특유 가정)	현행원가

이자 수익	역사적 이자율(변동금 리부 자산인 경우 갱신된 역사적 이자율) 에 따라 산정된 이자수익	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	사용가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	현행 이자율에 따라 산정된 이자수익
손상	역사적 원가를 더 이상 회수할 수 없기 때문에 발생하는 비용	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	사용가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	현행원가를 더 이상 회수할 수 없기 때문에 발생하는 비용
가치 변동	인식하지 않음(손상을 반영하는 경우제외). 금융자산의 경우 추정된 현금흐름의 변동으로 인한 수익과 비용	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영	사용가치의 변동을 수익과 비용에 반영	가격변동 효과를 반영한 수익과 비용(보유이익 과 보유손실)

- (1) 이 열은 사용가치가 측정기준으로 사용되는 경우에 제공되는 정보를 요약한다. 그러나 문단 6.75에서 설명하는 바와 같이, 사용가치는 정기적으로 재측정하기 위한 실무적인 측정기준이 아닐 수 있다.
- (2) 시장조건에 따라 취득하지 않은 자산을 최초 인식할 때 수익이나 비용이 발생할 수 있다.
- (3) 자산을 취득하는 시장이 그 자산의 공정가치를 측정할 때 사용되는 가격의 원천인 시장과 다를 경우 수익이나 비용이 발생할 수 있다.
- (4) 자산의 소비는 일반적으로 매출원가, 감가상각 또는 상각으로 보고된다.
- (5) 수취한 수익은 종종 수취한 대가와 동일하지만, 관련 부채에 사용된 측정기준에 따라 달라질 것이다.

부채

재무상태표				
	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	이행가치 (기업-특유 가정)	현행원가
장부 금액	부채의 미이행 부분을 인수하면서 수취한 대가(거래원가 를 차감한 금액)로, 추정 현금 유출액이 그 대가를 초과할 때 증가 (금융요소가 있다면, 그 금융요소에서 발생한 이자 포함)	부채의 미이행 부분을 이전하기 위해 지급될 가격(이전시 발생할 거래원가는 제외)	부채의 미이행 부분을 이행하기 위해 발생될 미래현금흐름 의 현재가치(이행 또는 이전 시 발생하는 거래원가의 현재가치 포함)	부채의 미이행 부분을 인수하기 위해 현재 수취하게 될 대가(거래원가 를 차감한 금액)로, 추정된 현금 유출액이 그 대가를 초과할 때 증가
재무성과표				
사건	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	이행가치 (기업-특유 가정)	현행원가
최 초 인 식 (1)	-	수취한 대와 부채의 공정가치의 차이 ⁽²⁾ 부채의 발생 또는 인수시의 거래원가	수취한 대와 부채의 이행가치의 차이 부채의 발생 또는 인수시의 거래원가	-
재무성과표				
사건	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	이행가치 (기업-특유 가정)	현행원가

부 채 의 이행	이행된 부채 (역사적 대가 반영)의 역사적 원가와 동일한 수익 부채의 이행시 발생한 원가에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음)	이행된 부채의 공정가치와 동일한 수익 부채의 이행시 발생한 원가에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음. 총액인 경우, 역사적 대가는 구분하여 표시될 수 있음)	이행된 부채의 이행가치와 동일한 수익 부채의 이행시 발생한 원가에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음. 총액인 경우, 역사적 대가는 구분하여 표시될 수 있음)	이행된 부채(현행대가 반영)의 현행원가와 동일한 수익 부채의 이행시 발생한 원가에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음. 총액인 경우, 역사적 대가는 구분하여 표시될 수 있음)
부 채 의 이전	이전된 부채(역사적 대가 반영)의 역사적 원가와 동일한 수익 부채를 이전하기 위해 지급한 원가(거래원가 포함)에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음)	이전된 부채의 공정가치와 동일한 수익 부채를 이전하기 위해 지급한 원가(거래원가 포함)에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음)	이전된 부채의 이행가치와 동일한 수익 부채를 이전하기 위해 지급한 원가(거래원가 포함)에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음)	이전된 부채(현행 대가 반영)의 현행원가와 동일한 수익 부채를 이전하기 위해 지급한 원가(거래원가 포함)에 해당하는 비용 (총액 또는 순액으로 표시될 수 있음)
이자 비용	역사적 이자율(변동금 리부 부채인 경우 갱신된	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영	이행가치의 변동을 수익과 비용에 반영	현행이자율에 따라 산정된 이자비용

	역사적 이자율)로 산정된 이자비용	(별도로 식별할 수 있음)	(별도로 식별할 수 있음)	
재무성과표				
사건	역사적 원가	공정가치 (시장-참여자 가정)	이행가치 (기업-특유 가정)	현행원가
손실 부담 을 초래 하는 사건 의 영향	부채의 역사적 원가보다 추정 현금유출액이 더 클 경우 그 초과액과 동일한 금액의 비용 또는 후속적으로 그 초과액의 변동으로 인한 비용	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	이행가치의 변동을 수익과 비용에 반영 (별도로 식별할 수 있음)	부채의 현행원가보다 추정된 현금유출액이 더 클 경우 그 초과액과 동일한 금액의 비용 또는 후속적으로 그 초과액의 변동으로 인한 비용
가치 변동	인식하지 않음(부채에 대해 손실을 부담하게 되는 경우 제외) 금융부채의 경우 추정현금흐름 의 변동으로 인한 수익과 비용	공정가치의 변동을 수익과 비용에 반영	이행가치의 변동을 수익과 비용에 반영	가격변동 효과를 반영한 수익과 비용(보유이익 과 보유손실)
<p>(1) 시장조건에 따라 발생시키거나 인수하지 않은 부채를 최초 인식할 때 수익이나 비용이 발생할 수 있다.</p> <p>(2) 부채를 발생시키거나 인수한 시장이 그 부채의 공정가치를 측정할 때 사용되는 가격의 원천인 시장과 다를 경우 수익이나 비용이 발생할 수 있다.</p>				

측정기준을 선택할 때 고려할 요인

- 6.43 자산이나 부채, 이와 관련된 수익과 비용의 측정기준을 선택할 때, 그 측정기준으로 재무상태표와 재무성과표(문단 6.23~6.42 및 표 6.1 참조)에서 산출할 정보의 성격뿐만 아니라 그 밖의 요인(문단 6.44~6.86 참조)을 고려할 필요가 있다.
- 6.44 대부분의 경우, 어떤 측정기준을 선택해야 하는지를 결정하는 단일의 요인은 없다. 각 요인의 상대적 중요성은 사실과 상황에 따라 달라질 것이다.
- 6.45 측정기준에 의해 제공되는 정보는 재무제표이용자들에게 유용해야 한다. 이를 달성하기 위해서는 정보가 목적적합해야 하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현해야 한다. 또한, 제공되는 정보는 가능한 한 비교가능하고 검증가능하며 적시성이 있고 이해가능해야 한다.
- 6.46 문단 2.21에서 설명한 바와 같이, 근본적 질적특성을 적용하기 위한 가장 효율적이고 효과적인 절차는 일반적으로 경제적 현상에 대한 가장 목적적합한 정보를 식별해 내는 것일 것이다. 만일 해당 정보가 유용하지 않거나 경제적 현상을 충실하게 표현하는 방법으로 제공될 수 없다면, 그 다음으로 가장 목적적합한 정보의 유형을 고려해야 한다. 문단 6.49~6.76에서는 측정기준을 선택할 때의 질적특성의 역할에 대해 추가적으로 설명한다.
- 6.47 문단 6.49~6.76의 설명은 인식된 자산과 부채의 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소들에 초점을 맞추고 있다. 또한 이 설명 중 일부는 인식된 항목 또는 인식되지 않은 항목에 대해, 주석으로 제공되는 정보의 측정기준을 선택할 때 적용될 수 있다.

6.48 문단 6.77~6.82는 최초 인식 시점에 측정기준을 선택할 때 고려할 추가 요인에 대해 설명한다. 최초 측정기준이 후속적 측정기준과 일치하지 않는 경우, 첫 번째 후속 측정시점에 측정기준의 변경으로 인하여 수익과 비용이 인식될 수도 있다. 이러한 수익과 비용을 인식하는 것은 실제로 이러한 거래나 사건이 발생하지 않았지만 어떤 거래나 그 밖의 사건을 설명하는 것처럼 보일 수 있다. 따라서 자산이나 부채, 관련 수익과 비용에 대한 측정기준의 선택은 최초 측정과 후속 측정 모두를 고려하여 결정된다.

목적적합성

6.49 자산이나 부채, 이와 관련된 수익과 비용의 측정기준에 의해 제공된 정보의 목적적합성은 다음의 영향을 받는다.

- (1) 자산이나 부채의 특성(문단 6.50~6.53 참조)
- (2) 그 자산이나 부채가 미래현금흐름에 어떻게 기여하는지(문단 6.54~6.57 참조)

자산이나 부채의 특성

6.50 측정기준에 의해 제공되는 정보의 목적적합성은 부분적으로 자산이나 부채의 특성, 특히 현금흐름의 변동성, 그리고 자산이나 부채의 가치가 시장요인이나 그 밖의 위험에 민감한지 여부에 따라 달라진다.

6.51 자산이나 부채의 가치가 시장요인이나 그 밖의 위험에 민감하다면 그 자산이나 부채의 역사적 원가는 현행가치와 유의적으로 다를 수 있다. 따라서 가치변동에 관한 정보가 재무제표이용자들에게 중요할 경우 역사적 원가는 목적적합한 정보를 제공하지 못할 수 있다. 예를 들어, 상각후원가는 파생금융자산 또는 파생금융부채에 대해 목적적합한 정보를 제공할 수 없다.

6.52 또한, 역사적 원가를 사용한다면, 가치의 변동은 가치가 변동할 때가 아니라 처분, 손상 또는 이행과 같은 사건이 발생할 때 보고된다. 이는 자산이나 부채를 보유하는 기간이 아닌 해당 사건이 발생한 때 모든 수익과 비용이 인식된다는 것을 의미하는 것으로 잘못 해석될 수 있다. 또한, 역사적 원가로 측정하면 가치의 변동에 관한 정보를 적시에 제공하지 않기 때문에 그 기준에 따라 보고된 수익과 비용은 보고기간에 자산이나 부채의 보유에서 발생하는 위험에 기업이 노출된 영향을 완전하게 설명하지 못하므로 예측가치와 확인가치가 결여될 수 있다.

6.53 자산이나 부채의 공정가치 변동은 시장참여자의 기대 및 위험선호도의 변동을 반영한다. 측정 대상 자산이나 부채의 특성 및 기업의 사업활동의 성격에 따라 이러한 변동을 반영한 정보가 재무제표이용자들에게 예측가치나 확인가치를 항상 제공하지는 못할 수도 있다. 기업의 사업활동이 자산의 매각이나 부채의 이전을 포함하지 않고, 예를 들어, 자산을 단지 사용하거나 계약상 현금흐름의 회수만을 위해 보유하거나 부채를 직접 이행하기 위한 경우가 이에 해당할 수 있다.

미래현금흐름에 대한 기여

6.54 문단 1.14에서 언급한 바와 같이, 일부 경제적자원은 현금흐름을 직접 창출하며, 다른 경우에는 여러 경제적자원이 결합하여 사용되어 현금흐름을 간접적으로 창출한다. 경제적자원을 어떻게 사용하는지, 따라서 자산과 부채가 어떻게 현금흐름을 창출하는지는 기업이 수행하는 사업활동의 성격에 부분적으로 달려있다.

6.55 기업의 사업활동이 고객에게 재화나 용역을 생산하고 판매하기 위해 간접적으로 현금흐름을 생산하는 여러 가지 경제적자원을 결합하여 사용하는 경우, 역사적 원가나 현행원가는 그 활동에 목

적적합한 정보를 제공할 것이다. 예를 들어, 유형자산은 일반적으로 기업의 다른 경제적자원과 함께 사용된다. 마찬가지로, 재고자산은 일반적으로 기업의 다른 경제적자원을 광범위하게 사용(예: 생산 및 마케팅 활동)하지 않는다면 고객에게 판매될 수 없다. 문단 6.24~6.31과 문단 6.40~6.42는 그러한 자산을 역사적 원가 또는 현행원가로 측정하는 것이 어떻게 그 기간에 달성된 이익을 도출하는 데 사용할 수 있는 목적적합한 정보를 제공할 수 있는지에 대해 설명한다.

6.56 독립적으로 그리고, 유의적인 경제적 불이익 없이(예: 유의적인 사업중단 없이) 판매될 수 있는 자산과 같이 현금흐름을 직접 창출하는 자산과 부채의 경우, 가장 목적적합한 정보를 제공하는 측정기준은 미래현금흐름의 금액, 시기와 불확실성의 현재 추정치를 반영한 현행가치일 것이다.

6.57 기업의 사업활동이 계약상 현금흐름을 수취하기 위한 목적으로 금융자산과 금융부채를 관리하는 것과 관련된 경우, 상각후원가는 자산에서 가득하는 이자와 부채에서 발생한 이자 간의 이익을 도출하는 데 사용할 수 있는 목적적합한 정보를 제공할 수 있다. 그러나 상각후원가가 유용한 정보를 제공하는지 평가할 때 금융자산이나 금융부채의 특성도 고려해야 한다. 상각후원가는 원금과 이자 외의 요소에 의존하는 현금흐름에 목적적합한 정보를 제공하지 못할 것이다.

표현충실성

6.58 자산과 부채가 어떤 방식으로든 관련된 경우, 해당 자산과 부채에 대해 서로 다른 측정기준을 사용하면 측정불일치(회계불일치)가 발생할 수 있다. 재무제표에 측정불일치가 포함될 경우, 해당 재무제표는 기업의 재무상태와 재무성과의 일부 측면을 충실하게 표현하

지 못할 수 있다. 결과적으로, 어떤 상황에서는 관련된 자산과 부채에 동일한 측정기준을 사용함으로써, 재무제표이용자들에게 다른 측정기준을 사용하는 정보보다 유용한 정보를 제공할 수 있다. 이는 특히 어떤 자산이나 부채의 현금흐름이 다른 자산이나 부채의 현금흐름에 직접 관련되어 있을 때에 그러할 수 있다.

6.59 문단 2.13과 2.18에서 언급한 바와 같이 완벽하게 충실한 표현에는 오류가 없어야 하지만, 이것은 모든 측면에서 측정이 완벽하게 정확해야 한다는 것을 의미하지는 않는다.

6.60 활성시장의 가격을 직접 관측하여 측정할 수 없어 추정해야만 하는 경우에는 측정불확실성이 발생한다. 특정 측정기준과 관련된 측정불확실성의 수준은 그 측정기준으로 제공하는 정보가 기업의 재무상태 및 재무성과를 충실하게 표현하는지에 영향을 줄 수 있다. 측정불확실성의 수준이 높다고 해서 목적적합한 정보를 제공하는 측정기준을 반드시 사용하지 못하는 것은 아니다. 그러나 어떤 경우에는 측정불확실성의 수준이 너무 높아서 측정기준에 의해 제공된 정보가 충분히 충실한 표현을 제공하지 못할 수도 있다(문단 2.22 참조). 이러한 경우에는 목적적합한 정보를 얻을 수 있는 다른 측정기준을 선택하는 것을 고려하는 것이 적절하다.

6.61 측정불확실성은 결과불확실성이나 존재불확실성과는 다르다.

- (1) 결과불확실성은 자산이나 부채에서 발생할 경제적효익의 유입이나 유출의 금액 또는 시기에 대한 불확실성이 있을 때 발생한다.
- (2) 존재불확실성은 자산이나 부채의 존재 여부가 불확실할 때 발생한다. 문단 5.12~5.14에서는 자산이나 부채의 존재 여부가 불확실한 경우, 그러한 존재불확실성이 자산이나 부채의 인식 여부에 관한 의사결정에 어떻게 영향을 미칠 수 있는지를 설명한다.

6.62 결과불확실성 또는 존재불확실성이 있다면 측정불확실성으로 이어지는 경우도 있다. 그러나 결과불확실성 또는 존재불확실성이 반드시 측정불확실성을 초래하는 것은 아니다. 예를 들어, 활성시장에서 가격을 관측하여 자산의 공정가치를 직접 결정할 수 있는 경우, 비록 자산이 궁극적으로 얼마나 많은 현금을 산출할지 불확실하여 결과불확실성이 있다고 하더라도, 그 공정가치의 측정과 관련된 측정불확실성은 없다.

보강적 질적특성과 원가계약

6.63 보강적 질적특성 중 비교가능성, 이해가능성, 검증가능성 및 원가계약은 측정기준의 선택에 영향을 미친다. 다음 문단들에서 그 의미를 설명한다. 문단 6.69~6.76에서는 특정 측정기준의 의미를 추가로 설명한다. 보강적 질적특성 중 적시성은 측정에 특별한 영향을 미치지 않는다.

6.64 원가가 다른 재무보고결정을 제약하는 것처럼 측정기준의 선택도 제약한다. 따라서 측정기준을 선택할 때 그 측정기준에 의해 재무제표이용자들에게 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 발생한 원가를 정당화 할 것인지를 고려하는 것이 중요하다.

6.65 한 보고기업 내에서 기간 간 또는 같은 기간 동안에 기업 간에 동일 항목에 대해 동일한 측정기준을 일관되게 사용하면 보다 더 비교가능한 재무제표를 작성하는데 도움이 될 수 있다.

6.66 측정기준이 변경되면 재무제표의 이해가능성이 감소할 수 있다. 그러나 예를 들어, 변경으로 인해 정보가 보다 목적적합해지는 경우와 같이 이해가능성 감소보다 다른 요소가 더 중요하다면 변경

이 정당화 될 수 있다. 변경이 이루어지면 재무제표이용자들은 변경의 영향을 이해하기 위해 설명정보가 필요할 수 있다.

6.67 이해가능성은 부분적으로 얼마나 많은 다른 측정기준을 사용하고 있는지와 시간의 경과에 따라 측정기준이 변경되는지 여부에 달려 있다. 일반적으로 전체 재무제표에 더 많은 측정기준을 사용하면, 그에 따른 정보는 더 복잡해져서 이해하기 어려워지고 재무상태표와 재무성과표의 총계 또는 소계는 덜 유용해진다. 그러나 유용한 정보를 제공하기 위해 필요하다면 더 많은 측정기준을 사용하는 것이 적절할 수 있을 것이다.

6.68 검증가능성은 가격을 관측하는 것과 같이 직접 또는 모형의 투입요소를 확인하는 것과 같이 간접으로, 독립적으로 확인될 수 있는 측정기준을 사용함으로써 향상된다. 측정을 검증할 수 없는 경우, 재무제표이용자들은 그 측정이 어떻게 결정되었는지 이해하기 위해 설명정보가 필요할 수 있다. 이러한 경우에는 다른 측정기준을 사용하도록 특정하는 것이 필요할 수도 있다.

역사적 원가

6.69 많은 경우에 역사적 원가를 측정하는 것이 현행가치를 측정하는 것보다 더 단순하고 비용이 적게 든다. 또한, 역사적 원가 측정기준을 적용하여 결정한 측정은 일반적으로 잘 이해되며 대부분 검증가능하다.

6.70 그러나, 소비를 추정하고 손상차손 또는 손실부담부채를 식별하고 측정하는 것은 주관적일 수 있다. 따라서 때로는 자산이나 부채의 역사적 원가도 현행가치만큼 측정하거나 검증하기 어려울 수 있다.

- 6.71 역사적 원가 측정기준을 사용할 경우, 다른 시점에 취득한 동일한 자산이나 발생한 동일한 부채가 재무제표에 다른 금액으로 보고될 수 있다. 이것은 보고기업의 기간 간 또는 같은 기간의 기업 간 비교가능성을 저하시킬 수 있다.

현행가치

- 6.72 공정가치는 개별 기업의 관점이 아닌 시장참여자의 관점에서 결정되고 자산이 취득되거나 부채가 발생하는 시점과는 독립적이기 때문에, 공정가치로 측정된 동일한 자산이나 부채는 원칙적으로 동일한 시장에 접근할 수 있는 보고기업에 의해 동일한 금액으로 측정된다. 이는 보고기업의 기간 간 또는 같은 기간의 기업 간 비교가능성을 높일 수 있다. 반대로 사용가치와 이행가치는 개별 기업의 관점을 반영하기 때문에 이러한 측정은 동일한 자산이나 부채를 다른 기업이 보유할 경우 다를 수 있다. 이러한 차이는, 특히 자산이나 부채가 유사한 방식으로 현금흐름에 기여하는 경우, 비교가능성을 저하시킬 수 있다.

- 6.73 자산이나 부채의 공정가치를 활성시장의 가격을 관측하여 직접 결정할 수 있는 경우, 공정가치 측정 과정은 비용이 적게 들고, 단순하며, 이해하기 쉽다. 또한, 공정가치는 직접 관측을 통해 검증될 수 있다.

- 6.74 현금흐름기준 측정기법의 사용을 포함한 평가기법은 활성시장에서 직접 관측할 수 없는 공정가치를 측정하기 위해 필요할 수 있으며, 일반적으로 사용가치나 이행가치를 결정할 때 필요하다. 사용되는 기법에 따라,
- (1) 평가에 필요한 투입요소를 추정하고 평가기법을 적용하는 것은 비용이 많이 들고 복잡할 수 있으며,

(2) 과정에 투입되는 요소는 주관적일 수 있으며, 투입요소와 과정 자체의 타당성을 검증하는 것이 어려울 수 있다. 결과적으로, 동일한 자산이나 부채의 측정치가 다를 수 있다. 이는 비교가능성을 저하시킬 것이다.

6.75 대부분의 경우, 다른 자산과 함께 사용하는 개별 자산의 사용가치는 의미있게 결정할 수 없다. 그 대신에, 자산 집합의 사용가치가 결정되면 그 결과를 개별 자산에 배분해야 할 수도 있다. 이 과정은 주관적이고 자의적일 수 있다. 또한, 자산의 사용가치의 추정치는 의도치 않게 집합 내의 다른 자산과의 시너지 효과가 반영될 수 있다. 따라서 다른 자산과 결합하여 사용하는 자산의 가치를 결정하는 것은 비용이 많이 드는 과정이 될 수 있으며, 그 복잡성과 주관성으로 인해 검증가능성이 저하된다. 이러한 이유로, 사용가치는 그러한 자산을 정기적으로 재측정하기 위한 실무적인 측정기준이 아닐 수 있다. 그러나 예를 들어, 역사적 원가가 완전히 회수가능한지를 판단하기 위해 손상검사에서 사용될 때와 같이 자산의 부정기적 재측정에는 유용할 수 있다.

6.76 현행원가 측정기준을 사용할 경우, 다른 시점에 취득하거나 발생한 동일한 자산이나 부채를 재무제표에 같은 금액으로 보고한다. 이는 보고기업의 기간 간 그리고 같은 기간의 기업 간 비교가능성을 향상시킬 수 있다. 그러나 현행원가를 결정하는 것은 복잡하고 주관적이며 비용이 많이 들 수 있다. 예를 들어, 문단 6.22에서 언급한 바와 같이, 기업이 보유하고 있는 자산의 현재 연식과 상태를 반영하기 위해 새로운 자산의 현재가격을 조정하여 자산의 현행원가를 측정해야 할 수도 있다. 또한 기술의 변화와 사업관행의 변화로 인해 많은 자산이 동일한 자산으로 대체되지 않는 것이다. 따라서 기존 자산과 동등한 자산의 현행원가를 추정하기 위해서는 새로운 자산의 현재가격에 대한 주관적인 조정이 더 필요할 것이다. 또한 현행원가 장부금액의 변동을 소비한 것의 현행

원가와 가격변동 효과(문단 6.42 참조)로 나누는 것은 복잡하고 자의적인 가정이 필요할 수 있다. 이러한 어려움 때문에 현행원가 측정치는 검증가능성과 이해가능성이 결여될 수 있다.

최초 측정에 관련된 특정 요인들

- 6.77 문단 6.43~6.76은 최초 인식이나 후속 측정을 위해 측정기준을 선택할 때 고려할 요인들을 설명한다. 문단 6.78~6.82는 최초 인식 시 고려할 몇 가지 요인을 추가로 설명한다.
- 6.78 최초 인식 시점에, 시장조건에 따른 거래에서 취득한 자산이나 발생한 부채의 원가는 거래원가가 유의적이지 않다면 일반적으로 그 시점의 공정가치와 비슷하다. 그럼에도 불구하고 이 두 금액이 유사하더라도 최초 인식할 때 사용한 측정기준이 무엇인지 기술할 필요가 있다. 역사적 원가를 후속적으로 사용한다면 그 측정기준은 일반적으로 최초 인식 시점에도 적절하다. 마찬가지로 현행가치를 후속적으로 사용한다면 일반적으로 그 측정기준은 최초 인식 시점에도 적절하다. 최초 인식과 후속 측정에 동일한 측정기준을 사용하면 첫 번째 후속 측정시점에 측정기준의 변경만으로 수익이나 비용을 인식하지 않게 된다(문단 6.48 참조).
- 6.79 기업이 시장조건에 따른 거래를 하면서 다른 자산이나 부채를 이전하는 대가로 자산을 취득하거나 부채를 발생시키는 경우, 취득한 자산이나 발생한 부채의 최초 측정에 의해 그 거래에서 수익이나 비용의 발생 여부가 결정된다. 자산이나 부채를 원가로 측정하는 경우, 이전된 자산이나 부채의 제거로 인해 수익과 비용이 발생하거나 자산이 손상되거나 손실부담부채가 생기는 경우가 아닌 한, 최초 인식 시점에 수익이나 비용이 발생하지 않는다.

- 6.80 시장조건에 따른 거래가 아닌 사건의 결과로 자산을 취득하거나 부채가 발생할 수 있다. 예를 들어 다음과 같다.
- (1) 거래가격이 당사자 간의 관계 또는 당사자 중 일방의 재정적 어려움이나 그 밖의 강박에 의해 영향을 받을 수 있다.
 - (2) 자산을 정부가 무상으로 기업에 부여하거나 다른 당사자가 기업에 기부할 수 있다.
 - (3) 부채가 법령이나 규정에 의해 부과될 수 있다.
 - (4) 위반행위로 인해 보상하거나 벌과금을 납부할 부채가 발생할 수 있다.

6.81 이러한 경우, 취득한 자산이나 발생한 부채를 역사적 원가로 측정하는 것은 거래나 그 밖의 사건에서 발생하는 기업의 자산과 부채 및 수익이나 비용을 충실하게 표현하지 못할 수도 있다. 따라서 취득한 자산이나 발생한 부채를 문단 6.6에서 설명한 간주원가로 측정하는 것이 적절할 수 있다. 간주원가와 지급하거나 수취한 대가와의 차이는 최초 인식 시점에 수익과 비용으로 인식될 것이다.

6.82 시장조건에 따른 거래가 아닌 사건으로 인해 자산을 취득하거나 부채가 발생한 경우, 거래나 그 밖의 사건의 모든 관련 측면을 파악하고 고려해야 한다. 예를 들어, 거래나 그 밖의 사건이 기업의 재무상태표에 미치는 영향과 기업의 재무성과와 관련된 모든 영향의 실질(문단 4.59~4.62 참조)을 충실하게 표현하기 위하여, 다른 자산이나 부채, 자본청구권 보유자의 출자 또는 자본청구권 보유자에 대한 분배로 인식할 필요가 있을 수 있다.

하나 이상의 측정기준

6.83 때로는 문단 6.43~6.76에서 설명한 요인을 고려하면, 기업의 재무상태와 재무성과를 충실히 표현하는 목적적합한 정보를 제공하기

위해 자산이나 부채, 관련된 수익과 비용에 대해 하나 이상의 측정기준이 필요하다는 결론에 이르게 될 수도 있다.

6.84 대부분의 경우 그러한 정보를 제공하는 가장 이해하기 쉬운 방법은 다음과 같다.

- (1) 재무상태표상 자산이나 부채, 재무성과표상 관련 수익과 비용 모두에 대해 단일 측정기준을 사용한다.
- (2) 다른 측정기준을 적용한 추가 정보를 주석에 제공한다.

6.85 그러나 경우에 따라 다음과 같은 방법으로 그러한 정보를 더 목적적합하게 하거나 기업의 재무상태와 재무성과 모두 보다 충실히 표현할 수 있다.

- (1) 재무상태표상 자산 또는 부채에 대한 현행가치 측정기준의 사용, 그리고
- (2) 손익계산서¹⁰⁾상 관련 수익 및 비용에 대한 다른 측정기준(문단 7.17~7.18 참조)의 사용. 이러한 측정기준을 선택할 때는 문단 6.43~6.76에서 설명한 요인들을 고려할 필요가 있다.

6.86 이러한 경우, 자산이나 부채의 현행가치 변동으로 인해 발생한 총 수익과 총비용은 다음과 같이 분리하여 분류한다(문단 7.14~7.19 참조).

- (1) 손익계산서에는 손익계산서에서 선택한 측정기준을 적용하여 측정한 수익이나 비용을 포함한다.
- (2) 기타포괄손익은 모든 잔여 수익이나 비용을 포함한다. 결과적으로 해당 자산이나 부채와 관련된 누적기타포괄손익은 다음 (가)와 (나)의 차이와 동일하다.

(가) 재무상태표상의 자산이나 부채의 장부금액

10) '개념체계'는 재무성과표가 단일의 표로 구성되는지 두개의 표로 구성되는지 특정하지 않는다. '개념체계'에서 '손익계산서'라는 용어는 별도의 보고서와 단일의 재무성과표 내 별도의 부분 모두를 의미한다.

(나) 손익계산서상 선택한 측정기준을 적용한다면 산출되었을
장부금액

자본의 측정

- 6.87 자본의 총장부금액(총자본)은 직접 측정하지 않는다. 이는 인식된 모든 자산의 장부금액에서 인식된 모든 부채의 장부금액을 차감한 금액과 동일하다.
- 6.88 일반목적재무제표는 기업의 가치를 보여주도록 설계되지 않았기 때문에 자본의 총장부금액은 일반적으로 다음과 동일하지 않을 것이다.
- (1) 기업의 자본청구권에 대한 시가총액
 - (2) 계속기업을 전제로 하여 기업 전체를 매각하여 조달할 수 있는 금액
 - (3) 기업의 모든 자산을 매각하고 모든 부채를 상환하여 조달할 수 있는 금액
- 6.89 총자본은 직접 측정하지 않지만, 자본의 일부 종류(문단 4.65 참조)와 자본의 일부 구성요소(문단 4.66 참조)에 대한 장부금액은 직접 측정하는 것이 적절할 수 있다. 그럼에도 불구하고, 총자본은 잔여지분으로 측정되기 때문에 적어도 자본의 한 종류는 직접 측정할 수 없다. 마찬가지로 적어도 자본의 한 구성요소는 직접 측정할 수 없다.
- 6.90 자본의 개별항목 또는 자본의 구성요소의 장부금액은 일반적으로 양(+)의 값이지만 일부 상황에서는 음(-)의 값을 가질 수 있다. 마찬가지로 총자본은 일반적으로 양(+)의 값이지만 어떤 자산과 부채가 인식되는지와 어떻게 측정되는지에 따라 음(-)의 값을 가질 수 있다.

현금흐름기준 측정기법

- 6.91 때로는 측정치를 직접 관측할 수 없다. 이러한 경우 측정치를 추정하는 한 가지 방법은 현금흐름기준 측정기법을 사용하는 것이다. 이러한 기법은 측정기준이 아니다. 이것은 측정기준을 적용하는 데 사용되는 기법이다. 따라서 이러한 기법을 사용할 때 어떤 측정기준이 사용되는지 그리고 그 기법이 그 측정기준에 적용될 수 있는 요인을 어느 정도 반영하는지 확인하는 것이 필요하다. 예를 들어, 측정기준이 공정가치인 경우, 적용가능한 요인은 문단 6.14에서 설명한 요인이다.
- 6.92 현금흐름기준 측정기법은, 예를 들어, 기업이 부채를 이행하지 못할 가능성(자신의 신용위험)의 영향을 배제하기 위해 수정된 이행 가치와 같은 수정된 측정기준을 적용하는 데 사용될 수 있다. 측정기준을 수정하면 재무제표이용자들에게 보다 더 목적적합하거나 재무제표를 작성하거나 이해하는 데 비용이 적게 드는 정보가 될 수 있다. 그러나 수정된 측정기준은 재무제표이용자들이 이해하기에 더 어려울 수도 있다.
- 6.93 결과불확실성(문단 6.61(1) 참조)은 미래현금흐름의 금액이나 시기에 대한 불확실성에서 발생한다. 이러한 불확실성은 자산과 부채의 중요한 특성이다. 불확실한 미래현금흐름의 추정치를 참조하여 자산이나 부채를 측정할 때 고려해야 할 한 가지 요인은 이러한 현금흐름의 추정 금액 또는 시기의 변동가능성(문단 6.14(2) 참조)이다. 이러한 변동은 가능한 현금흐름 범위 내에서 단일 금액을 선택할 때 고려된다. 선택한 금액 자체는 때로는 가능한 결과의 금액이지만 항상 그렇지 않다. 가장 목적적합한 정보를 제공하는 금액은 일반적으로 범위의 중앙 부분의 값(중앙 추정치)(a central estimate) 중 하나이다. 서로 다른 중앙 추정치는 다른 정보를 제공한다. 예를 들어 다음과 같다.

- (1) 기대값(확률가중평균, 통계적 평균이라고도 함)은 전체 범위의 결과를 반영하고 가능성이 높은 결과에 더 많은 가중치를 부여한다. 기대값은 그 자산이나 부채에서 발생하는 현금이나 그 밖의 경제적효익의 궁극적인 유입이나 유출을 예측하기 위한 것이 아니다.
- (2) 일어날 가능성이 일어나지 않을 가능성보다 높은 범위내 최대 금액(통계적 중간값과 유사)은 후속적으로 손실이 일어날 확률이 50% 이하이고 후속적으로 이익이 일어날 확률이 50% 이하임을 나타낸다.
- (3) 가장 가능성이 높은 결과(통계적 최빈값)는 자산이나 부채에서 발생할 가능성이 가장 높은 단일의 궁극적인 유입 또는 유출이다.

6.94 중앙 추정치는 미래현금흐름의 추정치들과 그 금액이나 시기의 변동가능성에 따라 달라진다. 중앙 추정치는 궁극적인 결과와 다를 수 있다는 불확실성을 부담하는 것에 대한 가격(즉, 문단 6.14 (4)에 설명된 요인)을 반영하지는 않는다.

6.95 어떠한 중앙 추정치도 가능한 결과의 범위에 대한 완전한 정보를 제공하지는 않는다. 따라서 이용자들은 가능한 결과의 범위에 대한 정보가 필요할 수 있다.

목 차

제7장 표시와 공시

	문단번호
정보소통 수단으로서의 표시와 공시	7.1
표시와 공시의 목적과 원칙	7.4
분류	7.7
자산과 부채의 분류	7.9
상계	7.10
자본의 분류	7.12
수익과 비용의 분류	7.14
당기손익과 기타포괄손익	7.15
통합	7.20

정보소통 수단으로서의 표시와 공시

- 7.1 보고기업은 재무제표에 정보를 표시하고 공시함으로써 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 관한 정보를 전달한다.
- 7.2 재무제표의 정보가 효과적으로 소통되면 그 정보를 보다 목적적합하게 하고 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 충실하게 표현하는 데 기여한다. 또한 이는 재무제표의 정보에 대한 이해가능성과 비교가능성을 향상시킨다. 재무제표의 정보가 효과적으로 소통되려면 다음이 필요하다.
- (1) 규칙에 초점을 맞추기보다는 표시와 공시의 목적과 원칙에 초점을 맞춘다.
 - (2) 유사한 항목은 모으고 상이한 항목은 분리하는 방식으로 정보를 분류한다.
 - (3) 불필요한 세부사항 또는 과도한 통합에 의해 정보가 가려져서 불분명하게 되지 않도록 통합한다.
- 7.3 원가가 다른 재무보고 결정을 제약하는 것처럼 표시와 공시의 결정도 제약한다. 따라서 표시와 공시를 결정할 때 특정 정보를 표시하거나 공시함으로써 재무제표이용자들에게 제공되는 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 드는 원가를 정당화할 수 있는지를 고려하는 것이 중요하다.

표시와 공시의 목적과 원칙

- 7.4 재무제표의 정보가 쉽고 효과적으로 소통되기 위해 회계기준의 표시와 공시 요구 사항을 개발할 때 다음 사이의 균형이 필요하다.

- (1) 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 충실히 표현하는 목적에 적합한 정보를 제공할 수 있도록 기업에 융통성을 부여한다.
- (2) 한 보고기업의 기간 간 그리고 같은 보고기간의 기업 간 비교 가능한 정보를 요구한다.

7.5 표시와 공시의 목적을 회계기준에 포함시킴으로써 정보가 재무제표에서 효과적으로 소통되는 데 도움을 준다. 왜냐하면 그러한 목적은 기업이 유용한 정보를 식별하고 가장 효과적인 방식으로 정보가 소통되는 방법을 결정하는 데 도움이 되기 때문이다.

7.6 다음의 원칙을 고려하면 재무제표에서 효과적인 소통에 도움이 된다.

- (1) 기업 특유의 정보가 때로 '표준 문안(boilerplate)'이라고 불리는 표준적 설명보다 유용하다.
- (2) 재무제표의 서로 다른 부분에서 정보를 중복하여 작성하는 것은 일반적으로 불필요하며 재무제표를 이해하기 어렵게 만들 수 있다.

분류

7.7 분류란 표시와 공시를 위해 자산, 부채, 자본, 수익이나 비용을 공유되는 특성에 따라 구분하는 것을 말한다. 이러한 특성에는 항목의 성격, 기업이 수행하는 사업활동 내에서의 역할(또는 기능), 이들 항목을 측정하는 방법이 포함되나 이에 국한되지는 않는다.

7.8 상이한 자산, 부채, 자본, 수익이나 비용을 함께 분류하면 목적에 적합한 정보를 가려서 불분명하게 하고, 이해가능성과 비교가능성이

낮아질 수 있으며, 표현하고자 하는 내용을 충실하게 표현하지 못할 수 있다.

자산과 부채의 분류

- 7.9 분류는 자산 또는 부채에 대해 선택된 회계단위별로 적용하여 분류한다(문단 4.48~4.55 참조). 그러나 자산이나 부채 중 특성이 다른 구성요소를 구분하여 별도로 분류하는 것이 적절할 수도 있다. 이것은 이러한 구성요소를 별도로 분류한 결과 재무정보의 유용성이 향상되는 경우에 적절할 것이다. 예를 들어, 자산이나 부채를 유동요소와 비유동요소로 구분하고 이러한 구성요소를 별도로 분류하는 것이 적절할 수 있다.

상계

- 7.10 상계는 기업이 자산과 부채를 별도의 회계단위로 인식하고 측정하지만 재무상태표에서 단일의 순액으로 합산하는 경우에 발생한다. 상계는 서로 다른 항목을 함께 분류하는 것이므로 일반적으로는 적절하지 않다.
- 7.11 자산과 부채의 상계는 권리와 의무의 집합(세트)을 단일의 회계단위로서 취급하는 것과 다르다(문단 4.48~4.55 참조).

자본의 분류

- 7.12 유용한 정보를 제공하기 위해, 자본청구권이 다른 특성을 가지고 있는 경우에는 그 자본청구권을 별도로 분류해야 할 수도 있다(문단 4.65 참조).

7.13 마찬가지로, 유용한 정보를 제공하기 위해, 자본의 일부 구성요소에 특정 법률, 규제 또는 그 밖의 요구사항이 있는 경우에는 자본의 그 구성요소를 별도로 분류해야 할 수 있다. 예를 들어, 일부 국가에서는 기업이 분배가능하다고 특정한 준비금이 기업에 충분히 있는 경우에만 자본청구권의 보유자에게 분배를 허용한다(문단 4.66 참조). 이러한 준비금을 별도로 표시하거나 공시하면 유용한 정보를 제공할 수 있다.

수익과 비용의 분류

7.14 수익과 비용의 분류에는 다음 (1) 또는 (2)가 적용된다.

- (1) 자산이나 부채에 대해 선택된 회계단위에서 발생하는 수익과 비용
- (2) 수익이나 비용의 구성요소의 특성이 서로 다르며 이들 구성요소가 별도로 식별되는 경우 그러한 수익과 비용의 구성요소. 예를 들어, 자산의 현행가치 변동에는 가치변동의 영향과 이자의 발생이 포함될 수 있다(표 6.1 참조). 이 경우 그러한 구성요소를 별도로 분류하면 결과적인 재무정보의 유용성이 향상될 수 있으므로 별도로 분류하는 것이 적절할 것이다.

당기손익과 기타포괄손익

7.15 수익과 비용은 분류되어 다음 중 하나에 포함된다.

- (1) 손익계산서¹¹⁾
- (2) 손익계산서 이외의 기타포괄손익

11) '개념체계'는 재무성과표가 단일의 표로 구성되는지 두개의 표로 구성되는지 특정하지 않는다. '개념체계'에서 '손익계산서'라는 용어는 별도의 보고서와 단일의 재무성과표 내의 별도의 부분 모두를 의미한다. 마찬가지로, '당기손익 합계'라는 용어는 별도 표에서는 합계의 의미로, 단일의 재무성과표 내의 부분의 중간합계의 의미로 사용한다.

- 7.16 손익계산서는 보고기간의 기업 재무성과에 관한 정보의 주요 원천이다. 이 재무제표는 해당 기간의 기업 재무성과에 대한 축약된 설명을 제공하는 당기손익 합계를 포함한다. 많은 재무제표이용자들이 분석의 시작점으로 또는 그 기간의 재무성과의 주요 지표로 이 합계를 그들의 분석에 포함시킨다. 그럼에도 불구하고, 해당 기간의 재무성과를 이해하려면 재무제표에 포함된 그 밖의 정보의 분석뿐만 아니라 인식된 모든 수익과 비용(기타포괄손익에 포함된 수익과 비용 포함)의 분석이 필요하다.
- 7.17 손익계산서는 해당 기간의 기업 재무성과에 관한 정보의 주요 원천이기 때문에 모든 수익과 비용은 원칙적으로 이 재무제표에 포함된다. 그러나 회계기준위원회는 회계기준을 개발할 때 자산이나 부채의 현행가치의 변동으로 인한 수익과 비용을 기타포괄손익에 포함하는 것이 그 기간의 기업 재무성과에 대한 보다 목적적합한 정보를 제공하거나 보다 충실한 표현을 제공하는 예외적인 상황에서는 그러한 수익이나 비용을 기타포괄손익에 포함하도록 결정할 수도 있다.
- 7.18 역사적 원가 측정기준에서 발생한 수익과 비용(표 6.1 참조)은 손익계산서에 포함된다. 이는 그러한 유형의 수익이나 비용이 자산이나 부채의 현행가치 변동의 구성요소로서 별도로 식별되는 경우에도 그러하다. 예를 들어, 금융자산이 현행가치로 측정되고 이자수익이 그 밖의 가치변동과 별도로 식별된다면 그 이자수익은 손익계산서에 포함된다.
- 7.19 원칙적으로, 한 기간에 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용은 미래 기간에 기타포괄손익에서 당기손익으로 재분류한다. 이런 경우는 그러한 재분류가 보다 목적적합한 정보를 제공하는 손익계산서가 되거나 미래 기간의 기업 재무성과를 보다 충실하게 표현하는 결과를 가져오는 경우이다. 그러나 예를 들어, 재분류되어야

할 기간이나 금액을 식별할 명확한 근거가 없다면, 회계기준위원회는 회계기준을 개발할 때, 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용이 후속적으로 재분류되지 않도록 결정할 수도 있다.

통합

- 7.20 통합은 특성을 공유하고 동일한 분류에 속하는 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용을 합하는 것이다.
- 7.21 통합은 많은 양의 세부사항을 요약함으로써 정보를 더욱 유용하게 만든다. 그러나 통합은 그러한 세부사항 중 일부를 숨기기도 한다. 따라서 목적적합한 정보가 많은 양의 중요하지 않은 세부사항과 섞이거나 과도한 통합으로 인해 가려져서 불분명해지지 않도록 균형을 찾아야 한다.
- 7.22 재무제표의 서로 다른 부분에서는 다른 수준의 통합이 필요할 수 있다. 예를 들어, 일반적으로 재무상태표와 재무성과표는 요약된 정보를 제공하고 자세한 정보는 주석에서 제공한다.

목 차

제8장 자본 및 자본유지의 개념

문단번호

자본의 개념

8.1

자본유지개념과 이익의 결정

8.3

자본유지조정

8.10

제8장에 포함된 내용은 2010년에 발표된 '재무보고를 위한 개념체계'를 그대로 반영하였다. 이 자료는 IASB가 1989년에 발표한 '재무제표의 작성 및 표시를 위한 개념체계'에서 처음 등장하였다.

자본의 개념

- 8.1 대부분의 기업은 자본의 재무적 개념에 기초하여 재무제표를 작성한다. 자본을 투자된 화폐액 또는 투자된 구매력으로 보는 재무적 개념 하에서 자본은 기업의 순자산이나 지분과 동의어로 사용된다. 자본을 조업능력으로 보는 자본의 실물적 개념 하에서는 자본은 예를 들어, 1일 생산수량과 같은 기업의 생산능력으로 간주된다.
- 8.2 기업은 재무제표이용자들의 정보요구에 기초하여 적절한 자본개념을 선택하여야 한다. 따라서 재무제표이용자들이 주로 명목상의 투하자본이나 투하자본의 구매력 유지에 관심이 있다면 재무적 개념의 자본을 채택하여야 한다. 그러나 이용자들의 주된 관심이 기업의 조업능력 유지에 있다면 실물적 개념의 자본을 사용하여야 한다. 비록 자본개념을 실무적으로 적용하는 데는 측정의 어려움이 있을 수 있지만 선택된 자본개념에 따라 이익의 결정 목표가 무엇인지 알 수 있게 된다.

자본유지개념과 이익의 결정

- 8.3 문단 8.1의 자본개념에 따라 다음과 같은 자본유지개념이 도출된다.
- (1) 재무자본유지. 재무자본유지 개념 하에서 이익은 해당 기간 동안 소유주에게 배분하거나 소유주가 출연한 부분을 제외하고 기말 순자산의 재무적 측정금액(화폐금액)이 기초 순자산의 재무적 측정금액(화폐금액)을 초과하는 경우에만 발생한다. 재무자본유지는 명목화폐단위 또는 불변구매력단위를 이용하여 측정할 수 있다.

(2) 실물자본유지. 실물자본유지개념 하에서 이익은 해당 기간 동안 소유주에게 배분하거나 소유주가 출연한 부분을 제외하고 기업의 기말 실물생산능력이나 조업능력(또는 그러한 생산능력을 갖추기 위해 필요한 자원이나 기금)이 기초 실물생산능력을 초과하는 경우에만 발생한다.

8.4 자본유지개념은 기업이 유지하려고 하는 자본을 어떻게 정의하는지와 관련된다. 자본유지개념은 이익이 측정되는 준거기준을 제공함으로써 자본개념과 이익개념 사이의 연결고리를 제공한다. 자본유지개념은 기업의 자본에 대한 투자수익과 투자회수를 구분하기 위한 필수요건이다. 자본유지를 위해 필요한 금액을 초과하는 자산의 유입액만이 이익으로 간주될 수 있고 결과적으로 자본의 투자수익이 된다. 따라서 이익은 수익에서 비용(필요한 경우 자본유지조정액을 포함)을 차감한 후의 잔여액이다. 만일 비용이 수익을 초과한다면 그 초과액은 손실이다.

8.5 실물자본유지개념을 사용하기 위해서는 현행원가기준에 따라 측정해야 한다. 그러나 재무자본유지개념은 특정한 측정기준의 적용을 요구하지 아니한다. 재무자본유지개념 하에서 측정기준의 선택은 기업이 유지하려는 재무자본의 유형과 관련이 있다.

8.6 재무자본유지개념과 실물자본유지개념의 주된 차이는 기업의 자산과 부채에 대한 가격변동 영향의 처리방법에 있다. 일반적으로 기초에 가지고 있던 자본만큼을 기말에도 가지고 있다면 이 기업의 자본은 유지된 것이며, 기초 자본을 유지하기 위해 필요한 부분을 초과하는 금액이 이익이다.

8.7 자본을 명목화폐단위로 정의한 재무자본유지개념 하에서 이익은 해당 기간 중 명목화폐자본의 증가액을 의미한다. 따라서 기간 중 보유한 자산가격의 증가 부분, 즉 보유이익은 개념적으로 이익에 속

한다. 그러나 보유이익은 자산이 교환거래에 따라 처분되기 전에는 이익으로 인식되지 않을 것이다. 만일 재무자본유지개념이 불변구매력 단위로 정의된다면 이익은 해당 기간 중 투자된 구매력의 증가를 의미하게 된다. 따라서 일반물가수준에 따른 가격상승을 초과하는 자산가격의 증가 부분만이 이익으로 간주되며, 그 이외의 가격증가 부분은 자본의 일부인 자본유지조정으로 처리된다.

8.8 자본을 실물생산능력으로 정의한 실물자본유지개념 하에서 이익은 해당 기간 중 실물생산능력의 증가를 의미한다. 기업의 자산과 부채에 영향을 미치는 모든 가격변동은 해당 기업의 실물생산능력에 대한 측정치의 변동으로 간주되어 이익이 아니라 자본의 일부인 자본유지조정으로 처리된다.

8.9 측정기준과 자본유지개념의 선택에 따라 재무제표의 작성에 있어 사용되는 회계모형이 결정된다. 각각의 회계모형은 상이한 목적적합성과 신뢰성을 나타내며, 경영진은 다른 경우와 마찬가지로 목적적합성과 신뢰성 간에 균형을 추구하여야 한다. 이 개념체계는 다양한 회계모형에 적용가능하며 선택된 모형 하에서 재무제표의 작성과 표시에 대한 지침을 제공한다. 현재 회계기준위원회는 초인플레이션 하에 있는 통화로 보고해야 하는 기업의 경우와 같은 예외적 상황을 제외하고는, 특정한 모형의 사용을 규정하려는 의도를 가지고 있지는 않다. 그러나 이러한 의도는 사회의 발전에 따라 재고될 것이다.

자본유지조정

8.10 자산과 부채에 대한 재평가 또는 재작성은 자본의 증가나 감소를 초래한다. 이와 같은 자본의 증가 또는 감소는 수익과 비용의 정의에는 부합하지만, 이 항목들은 특정 자본유지개념에 따라 손익계산서에는 포함하지 아니한다. 그 대신 자본유지조정 또는 재평가적립금으로 자본에 포함한다.

부록

용어의 정의

다음 용어에 대한 정의는 재무보고를 위한 개념체계의 관련 문단에서 발췌되거나 파생되었다.

결과불확실성	자산이나 부채에서 발생할 경제적효익의 유입이나 유출의 금액 또는 시기에 대한 불확실성	문단 6.61
결합재무제표	지배-종속관계로 모두 연결되어 있지는 않은 둘 이상의 실체들로 구성된 보고실체의 재무제표	문단 3.12
경제적자원	경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리	문단 4.4
경제적자원의 통제	경제적자원의 사용을 지시하고 그로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻을 수 있는 현재의 능력	문단 4.20
경제적효익을 창출할 잠재력	경제적자원 내에 이미 존재하고 적어도 하나의 상황에서 그 실체를 위해 다른 모든 당사자들이 이용가능한 경제적효익을 초과하는 경제적효익을 창출할 수 있는 특성	문단 4.14
근본적 질적특성	일반목적재무보고서의 주요이용자들에게 유용하기 위하여 재무정보가 지녀야 하는 질적특성. 근본적 질적특성은 목적적합성과 표현충실성이다.	문단 2.5

미이행계약	계약당사자 모두가 자신의 의무를 전혀 수행하지 않았거나 계약당사자 모두가 동일한 정도로 자신의 의무를 부분적으로 수행한 계약이나 계약의 일부	문단 4.56
보강적 질적특성	유용한 정보를 더욱 유용하게 만드는 질적특성. 보강적 질적특성은 비교가능성, 검증가능성, 적시성 및 이해가능성이다.	문단 2.4, 문단 2.23
보고실체	일반목적재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 선택한 실체	문단 3.10
부채	과거사건의 결과로 실체의 경제적자원을 이전해야하는 현재의무	문단 4.26
분류	표시와 공시를 위해 자산, 부채, 자본, 수익이나 비용을 공유되는 특성에 따라 구분하는 것	문단 7.7
비연결재무제표	보고실체의 보고실체가 지배기업 단독인 경우 그 보고실체의 재무제표	문단 3.11
비용	자본의 감소를 가져오는 자산의 감소 또는 부채의 증가로서, 자본청구권 보유자에 대한 분배와 관련된 것을 제외	문단 4.69
상계	자산과 부채를 별도의 회계단위로 인식하고 측정하지만 재무상태표에서 단일의 순액으로 합산하는 것	문단 7.10
수익	자본의 증가를 가져오는 자산의 증가 또는 부채의 감소로서, 자본청구권 보유자의 출자와 관련된 것을 제외	문단 4.68

신중성	불확실한 상황에서 판단을 할 때 주의를 기울이는 것. 신중을 기한다는 것은 자산과 수익이 과대평가되지 않고 부채와 비용이 과소평가되지 않는 것을 의미한다. 마찬가지로, 신중을 기한다는 것은 자산이나 수익의 과소평가나 부채나 비용의 과대평가를 허용하지 않는다.	문단 2.16
연결재무제표	지배기업과 그 종속기업으로 구성된 보고실체의 재무제표	문단 3.11
유용한 재무정보	일반목적재무보고서의 주요이용자들이 보고실체에 자원을 제공하는 것에 대한 의사결정을 할 때 유용한 재무정보. 재무정보가 유용하기 위해서는 목적적합해야 하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현해야 한다.	문단 1.2, 문단 2.4
인식	자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용과 같은 재무제표의 구성요소 중 하나의 정의를 충족하는 항목을 재무상태표나 재무성과표에 포함하기 위하여 포착하는 과정. 인식은 그러한 재무제표 중 하나에 어떤 항목(단독으로 또는 다른 항목과 통합하여)을 계정명칭 또는 화폐금액으로 나타내고, 해당 재무제표의 하나 이상의 합계에 포함시키는 것과 관련된다.	문단 5.1
일반목적재무보고서	보고실체의 주요이용자들이 실체에 자원을 제공하는 것과 관련된 의사결정을 할 때 유용한 보고실체의 경제적자원, 그 실	문단 1.2, 문단 1.12

	체에 대한 청구권 및 그러한 경제적자원 과 청구권의 변동에 대한 재무정보를 제 공하는 보고서	
일반목적재무제표	보고실체의 자산, 부채, 자본, 수익과 비 용에 관한 정보를 제공하는 특정 형태의 일반목적재무보고서	문단 3.2
(일반목적재무보고서의) 이용자들	(일반목적재무보고서의)주요이용자들 참고	
자본	실체의 자산에서 모든 부채를 차감한 후 의 잔여지분	문단 4.63
자본청구권	실체의 자산에서 모든 부채를 차감한 후 의 잔여지분에 대한 청구권	문단 4.64
자산	과거사건의 결과로 실체가 통제하는 현 재의 경제적자원	문단 4.3
장부금액	재무상태표에 인식된 자산, 부채 또는 자 본의 금액	문단 5.1
제거	인식된 자산이나 부채의 전부 또는 일부 를 실체의 재무상태표에서 삭제하는 것	문단 5.26
존재불확실성	자산이나 부채의 존재 여부에 대한 불확 실성	문단 4.13, 문단 4.35
(일반목적재무보고서의) 주요이용자들	현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖 의 채권자	문단 1.2
중요한 정보	정보가 누락되거나 잘못 기재된 경우 특	문단 2.11

정 보고실체의 재무정보를 제공하는 일
반목적재무보고서에 근거하여 이루어지
는 주요이용자들의 의사결정에 영향을
줄 수 있는 정보

측정기준	측정 대상 항목에 대해 식별된 속성(예: 역사적 원가, 공정가치 또는 이행가치)	문단 6.1
측정불확실성	재무보고서의 화폐금액을 직접 관측할 수 없어 추정해야만 하는 경우에 발생하는 불확실성	문단 2.19
측정치	자산이나 부채, 관련 수익과 비용에 측정 기준을 적용하여 산출한 결과	문단 6.1
통합	특성을 공유하고 동일한 분류에 속하는 자산, 부채, 자본, 수익, 또는 비용을 합 하는 것	문단 7.20
회계단위	인식기준과 측정개념이 적용되는 권리나 권리의 집합, 의무나 의무의 집합 또는 권리와 의무의 집합	문단 4.48

‘재무보고를 위한 개념체계’의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

‘재무보고를 위한 개념체계’의 전면개정에 대한 회계기준위원회의 의결

‘재무보고를 위한 개념체계’의 전면개정(2018. 12. 21.)은 회계기준위원회가 위원 9인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 권성수(상임위원), 김동욱, 김영석, 박희춘, 이기화, 이길우, 이명곤, 정석우

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 이를 갈음하고자 한다.

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

결론도출근거 목차

‘Conceptual Framework for Financial Reporting’의 결론도출근거

	문단번호
개념체계의 위상과 목적	
이 프로젝트의 경과	BC0.1
목적	BC0.18
위상	BC0.21
‘개념체계’(2018)로의 전환	BC0.27
사업활동	BC0.29
장기투자의 시사점	BC0.34
제1장 일반목적재무보고의 목적	
서론	BC1.1
주요이용자	BC1.9
의사결정에의 유용성	BC1.27
보고기업의 경제적자원, 보고기업에 대한 청구권 그리고 자 원 및 청구권의 변동에 관한 정보	BC1.44
제2장 유용한 재무정보의 질적특성	
서론	BC2.1
재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성	BC2.5
근본적 질적특성 및 보강적 질적특성	BC2.9
근본적 질적특성	BC2.12
보강적 질적특성	BC2.58
포함되지 않은 질적특성	BC2.70
유용한 재무보고에 대한 원가제약	BC2.73
제3장 재무제표와 보고기업	
재무제표의 초점	BC3.1

결론도출근거 목차

재무제표의 목적과 범위	BC3.3
재무제표에 채택된 관점	BC3.9
계속기업가정(문단3.9)	BC3.11
보고기업	BC3.12
제4장 재무제표 요소	
서론	BC4.1
정의 - 자산과 부채의 공통 이슈	BC4.3
자산의 정의	BC4.23
부채의 정의	BC4.44
자산과 부채	BC4.69
자본의 정의	BC4.89
수익과 비용의 정의	BC4.93
기타 가능한 정의들	BC4.97
제5장 인식과 제거	
인식	BC5.1
제거	BC5.23
제6장 측정	
서론	BC6.1
혼합 측정	BC6.5
측정기준들과 이들이 제공하는 정보	BC6.12
측정기준을 선택할 때 고려할 요소	BC6.34
자본의 측정	BC6.52
제7장 표시와 공시	
서론	BC7.1
자본의 분류	BC7.4
수익과 비용의 분류	BC7.6
제8장 자본 및 자본유지의 개념	BC8.1

‘Conceptual Framework for Financial Reporting’의 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
Framework for the Presentation and Presentation of Financial Statements (1989, 2001)	재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계(2007)
Conceptual Framework for Financial Reporting (2010)	재무보고를 위한 개념체계(2011)
Conceptual Framework for Financial Reporting (2018)	재무보고를 위한 개념체계(2018)

‘재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 *Conceptual Framework for Financial Reporting*에 첨부되지
만, 그 일부를 구성하지는 않는다. IASB가 개념체계를 개발하는 과정에서
고려한 사항을 이 결론도출근거에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라
일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중을 두고 다루었다.

결론도출근거 목차

개념체계의 위상과 목적

문단번호

이 프로젝트의 경과

BC0.1

2018년 개정: 접근방법과 범위

BC0.10

목적

BC0.18

위상

BC0.21

‘개념체계’(2018)로의 전환

BC0.27

사업활동

BC0.29

장기투자의 시사점

BC0.34

사업활동으로서의 장기투자

BC0.37

장기투자자들의 정보수요

BC0.40

이 프로젝트의 경과

- BC0.1 1989년에 IASB의 전신인 IASC(the International Accounting Standards Committee)는 '재무제표의 작성과 표시에 대한 체계'('개념체계'(1989))를 제정하였다.
- BC0.2 2004년에 IASB와 미국재무회계기준위원회(이하, FASB)는 개념체계 개정을 위한 공동 프로젝트에 착수하였다.
- BC0.3 이 프로젝트의 첫 번째 단계는 일반목적재무제표의 목적과 유용한 정보의 질적특성을 기술하는 장(章)을 개발하는 것이었다. 이 부분을 개발하면서 IASB와 FASB는 2006년에 토론서(2006)를, 2008년에 공개초안(2008)을 발표하였다¹⁾. 이에 대한 피드백과 의견수렴 결과를 반영하여, 2010년에 IASB와 FASB는 개정 개념체계('개념체계'(2010))의 두 장(章)을 발표하였다. 일반목적재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성에 관한 장은 발표와 동시에 시행되었다. '개념체계'(1989)의 나머지 부분은 '개념체계'(2010)에 수정 없이 그대로 반영되었다.
- BC0.4 일반목적재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성에 대한 장을 마무리하는 외에도, IASB와 FASB는 다음을 수행하였다.
- (1) 보고기업의 개념에 대한 토론서와 공개초안(공개초안(2010))의 발표²⁾
 - (2) 재무제표 요소들에 대한 정의 논의
 - (3) 측정에 대한 논의와 공개 토론회의 개최

1) 개선된 재무보고를 위한 개념체계에 대한 예비적 검토 토론서 참고: 재무보고의 목적과 의사결정에 유용한 재무보고 정보의 질적특성(2006), 개선된 재무보고를 위한 개념체계 1장과 2장(2008)

2) 개선된 재무보고를 위한 개념체계에 대한 토론서(2010) 상의 보고기업, 재무보고를 위한 개념체계 공개초안(2018) 상의 보고기업 참조.

- BC0.5 이 작업은 IASB와 FASB가 2010년에 다른 프로젝트에 집중하기 위해 개념체계에 대한 작업을 연기하기로 함에 따라, 그 당시 개정으로 이어지지는 못하였다.
- BC0.6 2011년에 IASB는 안전선정협의(Public consultation)를 수행하였다. 대부분의 응답자들은 개념체계가 IASB 프로젝트 중 우선순위가 높다고 응답하였다. 따라서 2012년에 IASB는 개념체계 프로젝트를 다시 시작하였다.
- BC0.7 2010년 이전에 IASB와 FASB는 개념체계 프로젝트를 8단계로 완료하고자 계획하였으나, 목적과 질적특성에 대한 단 하나의 단계만을 완료하였다. 2012년에 IASB는 개념체계 프로젝트를 다시 시작하면서 단계별 접근방법을 계속하기보다는 개정 ‘개념체계’ 전체를 개발하기로 결정하였다. 전체 개념체계를 개발함으로써 IASB와 이해관계자들은 ‘개념체계’의 여러 특성들 사이의 관계를 보다 명확하게 볼 수 있게 되었다.
- BC0.8 개정 ‘개념체계’를 개발하면서 IASB는 2013년에 토론서(토론서(2013))를, 2015년에 공개초안(공개초안(2015))을 발표하였다³⁾. 이에 대한 피드백과 의견수렴 결과를 반영하여, IASB는 2018년에 개정 ‘재무보고를 위한 개념체계’(‘개념체계’(2018))를 발표하며 개념체계 프로젝트를 완료하였다.
- BC0.9 IASB는 2012년에 개념체계 프로젝트를 다시 시작하면서 FASB와 공동으로 작업하지는 않았다. ‘개념체계’(2018)는 일반목적재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성에 대한 장(章)을 제한적으로 수정하였다. FASB는 이에 상응하는 변경을 ‘재무회계의 개념서(Statements of Financial Accounting Concepts)’에 반영하지 않았다.

3) 토론서 ‘재무보고를 위한 개념체계’(2013)와 공개초안 ‘재무보고를 위한 개념체계’(2015) 참조

2018년 개정 - 접근방법과 범위

- BC0.10 IASB가 IFRS(이하, 회계기준)를 개발할 때 ‘개념체계’(2010)가 도움이 되었으나, 다음과 같은 문제점이 있었다.
- (1) 일부 중요 분야들이 다뤄지지 않았다.
 - (2) 일부 분야에 대한 지침이 명확하지 않았다.
 - (3) 일부 측면은 더 이상 쓸모없게 되었다.
- BC0.11 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 IASB는 ‘개념체계’(2010)에 기반하여 부족한 부분을 채우고 명확하게 하며 갱신하였으나, ‘개념체계’(2010)의 모든 측면을 근본적으로 재검토하지는 않았다. 특히, IASB는 재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성에 대한 장(章)의 일부 측면을 재검토하였으나, 근본적으로 재검토하지는 않았다. 이 접근법을 선택할 때 IASB는 광범위한 정규 절차를 거쳐 ‘개념체계’(2010)가 개발되었음에 주목하였다.
- BC0.12 IASB는 일반적으로 주요 프로젝트에 대하여 자문그룹을 구성한다. 개념체계 프로젝트의 경우 IASB는 회계기준자문포럼(이하, ASAF)을 자문그룹으로 활용하였다. ASAF는 IASB의 자문그룹이며, 재무보고에 관심이 있는 각국의 회계기준제정기구와 지역기구들로 구성되어 있다. IASB는 ‘개념체계’(2018) 개발 과정에서 ASAF와 다양한 주제를 논의하였다.
- BC0.13 IASB는 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서, ‘개념체계’(2018)에서 높은 수준의 개념을 제공하는 것과 IASB와 다른 이해관계자들에게 유용할 수 있도록 충분하게 세부내용을 전달하는 것 사이의 균형을 추구하고자 하였다. 일부 이해관계자들은 일부 분야에 대한 IASB의 제안이 회계기준을 개발하는 과정에서 판단할 때 IASB가 고려해야 할 요소들을 단지 서술하고 있다고 하였다. 그 결과 그들은 IASB의 제안이 근본적인 개념을 검토하지 못했고, 충분히 설득력

이 있지 않다는 의견을 표명하였다. IASB는 그러한 견해에 공감하지 않았다. IASB는 개념체계를 회계기준의 개발에 도움이 되는 실용적인 도구라고 보았다. IASB는 개념을 적용하여 단일의 답이 도출되지 않거나 답들이 상충될 때 IASB가 판단하는 과정에서 고려해야 할 필요가 있는 요소들을 설명하지 않고서 개념을 서술한다면 개념체계가 이러한 역할을 하지 못할 것이라고 결론지었다.

BC0.14 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 IASB는 최근 회계기준의 제정 프로젝트들에서 개발된 일부 개념에 의지하였다. 이는 회계기준 제정 결정 또는 현행 실무를 정당화하려는 것이 아니라, IASB의 목표가 IASB의 가장 발전된 생각을 반영하는 것이기 때문이다.

BC0.15 ‘개념체계’(2018)는 부채와 자본의 특성이 모두 있는 금융상품의 분류를 다루지 않았는데, 이는 IASB가 개념체계에서 더 많이 요구되는 다른 부분들의 개선을 지연시키고 싶지 않았기 때문이다. IASB는 연구 프로젝트인 자본의 성격이 있는 금융상품 프로젝트에서 자본과 부채를 어떻게 구별해낼 수 있을지 모색하고 있다. 만약 필요하다면, 개념체계가 그 프로젝트의 결과에 따라 갱신될 것이다(문단 BC4.45 참조).

BC0.16 ‘개념체계’(2018)의 자본과 자본유지에 대한 논의는 ‘개념체계’(2010)와 동일하다. 이 논의는 ‘개념체계’(1989)에 처음으로 나타났다(문단 BC8.1~BC8.4 참조). IASB는 필요할 경우 미래에 해당 논의를 수정할 것을 고려할 수 있다.

BC0.17 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 IASB는 지분법, 외화표시 금액의 환산 또는 초인플레이션 하에서 측정단위의 재작성을 다루지 않았다. IASB는 이 주제들에 관한 회계기준의 개정을 고려하는 프로젝트에서 다루는 것이 가장 적절할 것이라고 결론지었다.

목적(문단 SP1.1)

BC0.18 '개념체계'(2010)는 개념체계를 사용할 수 있는 긴 목록을 포함하고 있다. IASB는 2018년에 그 목록을 단순화하고 다음과 같이 개념체계의 세 가지 주된 용도를 식별하였다.

- (1) IASB가 회계기준을 제·개정하는 데 도움을 준다.
- (2) 특정 거래나 다른 사건에 적용할 회계기준이 없는 경우(또는 회계기준에서 회계정책을 선택하는 것을 허용하는 경우)에, 재무제표 작성자가 회계정책을 개발하는 데 도움을 준다.
- (3) 모든 이해관계자가 회계기준을 이해하고 해석하는 데 도움을 준다.

BC0.19 IASB는 개념체계의 주된 목적이 회계기준을 개발하는 IASB를 도울 뿐이라고 명시하면서 이러한 개념체계의 명시적인 목적에 초점을 맞추지 여부를 고려하였다. 개념체계가 다른 이해관계자들에게 도움을 줄 수 있다고 인정한다고 해서, IASB가 회계기준 개발에 도움이 되는 집중되고 일관된 개념을 개발하는 것을 방해하지 않을 것이기 때문에 IASB는 이 접근법을 기각하였다.

BC0.20 재무제표 작성자들이 특정 거래나 다른 사건에 적용할 기준이 없거나 기준서에서 회계정책을 선택하는 것을 허용하는 경우에 개념체계를 회계정책 개발 과정에 적용할 수 있지만, 개념체계의 몇 가지 측면은 IASB에 의해서만 적용될 수 있다. 그러한 경우에 '개념체계'(2018)에서는 IASB가 회계기준 개발 과정에 특정 의사결정을 할 수 있다고 명시하고 있다(예를 들어, 문단 7.17 참조)

위상(문단 SP1.2-SP1.3)

- BC0.21 '개념체계'(1989)와 '개념체계'(2010)에서 개념체계는 회계기준이 아니며 어떠한 회계기준 보다는 우선하지 않는다고 명시하였다. IASB는 '개념체계'(2018)에서 이 위상을 재확인하였다.
- BC0.22 IASB는 개념체계의 위상이 실무에서 잘 작동되었음을 발견하였다. 또한, 개념체계가 어떠한 회계기준에도 우선하지 않는다는 명시적인 언급은 기업들이 개념체계와 상충될 수 있는 회계기준을 적절히 대체하려는 시도를 하지 못하게 한다.
- BC0.23 일부 이해관계자들의 견해에 따르면, IASB는 개념체계에서 벗어나는 회계기준을 절대로 개발해서는 안 된다. IASB는 이 견해에 동의하지 않았다. 일부 상황에서는 IASB가 개념체계의 관점에서 벗어날 필요가 있을 수 있다. 개념체계에서 이를 인정하고, 일반 목적재무보고의 목적을 달성하는 데 필요한 경우에만 그러한 이탈이 적절하다고 명시하는 것이 유용하다. 개념적 사고나 경제환경이 변할 수 있고, 새롭게 제정되거나 개정된 회계기준에 이러한 변화를 반영해야 하기 때문에 이러한 필요성이 발생할 수 있다.
- BC0.24 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 미래 회계기준과 관련하여 제안이 갖는 의미에 대해 우려를 표명하였다. 특히, 그들은 자산과 부채의 정의를 바꾸는 제안에 대하여 우려를 표명하였다. 이에 따라, IASB는 자산과 부채의 개정된 정의와 그 정의를 뒷받침하는 지침을 점검하였다(문단 BC4.19~BC4.22 참조). 이 점검의 목표 중 하나는 IASB와 이해관계자 모두가 미래 회계기준과 관련하여 개정된 개념이 갖는 의미를 평가할 수 있게 하는 것이었다. 또한, IASB는 개정된 개념과 기존 회계기준 간의 불일치에 대해서도 점검하였다.

- BC0.25 이 점검의 목표는 IASB가 개념체계의 개정에 따라 회계기준을 개정하기 위한 제안을 개발해야 하는지를 확인하는 것이 아니었다. 회계기준의 개정은 개념체계 개정의 자동적인 결과가 아니다. 회계기준의 개정은 재무보고의 결함을 다루기 위하여 이루어진다. 회계기준과의 불일치가 강조되는 개념체계의 모든 변경은 IASB가 작업계획을 수립할 때 다른 우선순위에 비추어 검토해야만 한다⁴⁾.
- BC0.26 ‘중소기업을 위한 IFRS(IFRS for SMEs)’는 중소기업의 재무제표의 기초가 되는 개념과 기본원칙을 다루는 장(章)을 포함하고 있다. 그 장은 ‘개념체계’(1989)에 기반하고 있다. IASB는 다음에 ‘중소기업을 위한 IFRS’를 검토할 때, 그 장을 개정할지 여부를 고려할 것이다.

‘개념체계’(2018)로의 전환

- BC0.27 IASB와 IFRS 해석위원회는 ‘개념체계’(2018)가 발표되는 대로 바로 사용할 것이다. 만약, IFRS 해석서 초안을 개발할 때, IFRS 해석위원회가 기준서(‘개념체계’(1989)나 ‘개념체계’(2010)에 기반하여 개발된 기준서 포함)와 ‘개념체계’(2018)사이의 상충에 직면한다면, IFRS 재단의 ‘정규절차편람(Due Process Handbook)’에서 요구한 바에 따라 해당 이슈를 IASB에 회부할 것이다⁵⁾.
- BC0.28 개정된 개념들은 IASB가 회계기준을 개발하거나 개정할 때 지침이 될 것이다. 그러나 개념체계를 개정하였다고 해서 자동으로 현행 회계기준이 개정되는 것은 아니다(문단 BC0.25 참조). 따라서 개념체계의 개정은 대부분의 보고기업들의 재무제표에 즉각적인 효과가 있지는 않을 것이다. 재무제표 작성자들은 특정 거래나 그 밖의 사건에 적용할 기준이 없거나 기준서에서 회계정책의 선택을 허용하여 회계정책을 개발하기 위해 개념체계를 사용하여야

4) IFRS 재단의 ‘정규절차편람(Due Process Handbook)’ 문단 4.23 참조

5) IFRS 재단의 ‘Due Process Handbook’ 문단 7.8 참조

하는 경우에만, 개정에 따른 영향을 직접 받을 수 있다⁶⁾. 그러한 기업들이 '개념체계'(2018)로 전환하여 적용할 수 있도록 IASB는 2018년에 국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정을 발표하였다. 이 개정으로 기준서에서 '개념체계'(1989)를 대체하여 '개념체계'(2018)를 참조하도록 하였으며 관련 인용문을 모두 갱신하였다.

사업활동

BC0.29 '개념체계'(2018)를 개발하면서, IASB는 기업의 사업활동의 성격이 일부 유형의 재무정보의 목적적합성에 영향을 미칠 수 있으며 IASB가 회계기준을 개발하거나 개정할 때 그러한 요소를 고려할 필요가 있다고 결론지었다.

BC0.30 IASB는 기업의 사업활동의 성격을 고려하면 주관성을 필연적으로 유발하여 재무제표의 비교가능성을 훼손한다는 일부 이해관계자들의 견해에 동의하지 않았다. 기업의 사업활동은 사실상 대부분의 경우 객관적으로 결정될 수 있다. 따라서 기업들이 동일한 유형의 사업활동을 수행한다면 그러한 활동은 해당 기업들의 재무제표에 유사한 방식으로 반영될 것이라고 보았다.

BC0.31 IASB는 사업활동의 성격이 회계기준 제정의 모든 영역에서 고려되고 개념체계에 중요한 개념으로 포함되어야 하는지를 고려하였다. IASB는 기업의 사업활동 성격이 재무보고의 모든 영역에서 동일한 방식으로 동등하게 영향을 미치지 않으므로 중요한 개념으로 포함되지 않아야 한다고 결론지었다. 따라서 '개념체

6) 만약 어떤 거래, 다른 사건 또는 조건에 적용할 수 있는 개별 기준서가 없다면 IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경과 오류수정' 문단 11에서는 그러한 거래에 대한 회계정책을 개발하고 적용할 때 기업들이 개념체계를 고려하도록 요구한다. 만약 특정 기준서가 회계정책의 선택을 허용할 경우 기업은 재무제표는 기업의 재무상태, 재무성과와 현금흐름에 대하여 공정한 표시를 제공하여야 한다는 IAS 1 '재무제표 표시'에 따른 전반적인 요구사항에 따라 회계정책을 선택한다. 공정한 표시와 개념체계 상의 개념 간의 연결고리는 IAS 1의 문단 15에 제시되어 있다.

계’(2018)는 기업의 사업활동이 재무보고 결정에 어떻게 영향을 미치는지에 대한 일반적인 논의를 포함하지 않는다. 대신, ‘개념체계’(2018)는 다음의 맥락에서 그 요소를 기술한다.

- (1) 회계단위의 선택(문단 4.51(1)라 참조).
- (2) 자산과 부채, 이와 관련된 수익과 비용에 대한 측정기준의 선택(문단 6.54~6.57 참조). 경우에 따라, 수익과 비용 항목 중 일부가 기타포괄손익에 포함되기도 한다(두 가지 이상의 측정기준에 대한 논의는 문단 6.83~6.86 참조).
- (3) 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용의 분류(문단 7.7 참조).

BC0.32 사업활동이라는 개념은 IASB가 회계기준을 개발하는 데 도움을 주고자 ‘개념체계’(2018)에서 논의된다. 특정 회계기준에서 사업활동의 개념을 더 자세히 설명하고 개발할 수 있다. IFRS 9 ‘금융상품’의 사업모형에 대한 논의는 IASB가 사업활동의 개념을 어떻게 적용했는지를 보여주는 한 예에 해당한다.

BC0.33 IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 사업모형이라는 용어 대신에 사업활동이라는 용어를 사용하기로 결정하였다. 사업모형이라는 용어는 다양한 기관, 예를 들어, 국제통합보고위원회(IIRC), 금융안정위원회(Financial Stability Board)의 공시개선TF(Enhanced Disclosure Task Force) 및 다양한 규제기관에서 다양한 의미로 사용된다. ‘개념체계’(2018)에서 사업모형이라는 용어를 채택하면 그러한 정의들과 혼동이 야기될 수 있다.

장기투자의 시사점

BC0.34 장기투자에 대한 주제는 각국의 정부와 그 밖의 이해관계자로부터 대단한 관심을 받았다. 각국 정부는 장기투자를 장려하는 것이 경제성장을 촉진하는 중요한 수단이라고 보았다.

BC0.35 IASB는 장기투자 증진에 대한 회계기준의 역할을 고려하였으며, 다음과 같이 언급하였다.

- (1) IASB는 투명한 재무보고를 요구하는 회계기준을 개발함으로써 장기투자를 비롯한 투자를 장려하는 데 중요한 기여를 하였다. 이는 자본시장의 건전하고 효율적인 기능을 위한 전제 조건이다. 투명한 재무보고는 시장참여자들이 보다 효율적이고 정보에 기반하여 자원을 배분하며 그 밖의 경제적 의사결정을 할 수 있도록 도움을 주므로, 자본 제공자(투자자 및 채권자)에게 투자를 보다 매력적으로 만든다. 이는 수탁책임에 대한 평가에도 유용한 근거를 제공한다.
- (2) 그러나 특정 유형의 투자를 장려하거나 저지하는 것은 회계기준의 역할이 아니다. 대신에, 회계기준의 제정결정은 기업들이 유용한 정보를 제공해야 할 기업의 필요성에 따라 이루어진다.

BC0.36 ‘개념체계’(2018)를 개발할 때, IASB는 개념체계가 회계기준을 개발하면서 다음이 검토될 수 있도록 충분하고 적절한 수단을 제공할 것인지 여부를 고려하였다.

- (1) 장기투자의 사업활동(문단 BC0.37~BC0.39 참조)
- (2) 장기투자자의 정보수요(문단 BC0.40~BC0.43 참조)

사업활동으로서의 장기투자

BC0.37 IASB는 일부 이해관계자들이 장기투자를 특정 유형의 사업활동(또는 사업모형)으로 식별하여 그러한 사업활동을 수행하는 기업을 위하여 구체적인 측정, 표시, 공시 요구사항을 개발하여야 한다는 제안에 대해 고려하였다. 이러한 의견을 제시한 일부 이해관계자들은 다음을 제안하였다.

- (1) 기업은 장기투자자와 관련 부채에 현행가치 측정기준을 사용해서는 안 된다.

- (2) 만약, 현행가치 측정기준을 이러한 투자와 부채에 사용한다면, 재측정으로 인한 수익과 비용은 손익계산서가 아닌 기타포괄손익에 포함되어야 한다.

BC0.38 ‘개념체계’(2018) 문단 6.54~6.57에서 논의된 바와 같이, 사업활동의 성격은 자산이나 부채가 미래현금흐름에 어떻게 기여하는지에 영향을 미친다. 따라서 기업의 사업활동 성격은 자산과 부채, 이와 관련한 수익과 비용의 측정기준을 선택하는 데 고려된다. 또한, 일부 경우에는 기업의 활동 특성을 고려하여 수익과 비용 항목 중 일부를 기타포괄손익(문단 6.85~6.86 참조)에 포함되도록 할 수도 있다. IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 이 요소에 대한 논의는 미래 프로젝트에서 사업활동에 장기투자나 관련 부채를 포함하는 기업의 장기투자를 어떻게 회계처리할 것인지를 고려할 경우 적절한 회계기준 제정을 결정할 수 있는 충분한 도구를 제공한다고 결론지었다.

BC0.39 다음과 같은 이유로 IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 장기투자 사업활동을 명시적으로 언급해서는 안 된다고 결정하였다.

- (1) 특정 사업활동을 명시하여 언급하는 것은 부적절하게도 개념 체계에 세부적인 것을 과도하게 포함하게 한다.
- (2) 개념체계는 다른 어떤 사업활동도 언급하고 있지 않다.

장기투자자들의 정보수요

BC0.40 일부 이해관계자들은 개념체계가 장기투자자의 정보수요를 강조하고 그 수요는 단기투자자들의 정보수요와 다를 것이라고 제안하였다. 이러한 이해관계자들의 견해에는 다음이 포함되어 있다.

- (1) IASB는 단기투자자들의 수요에 너무 많이 집중하고 있다.
- (2) IASB는 잠재적 투자자들의 수요에 많은 비중을 두고 현재의 장기투자자의 수요에는 충분하게 비중을 두고 있지 않다. 현재

의 장기투자자는 보고기업을 소유하고 소유권의 잔여위험을 부담한다. 따라서 이해관계자들은 장기투자자에게 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 도움이 되는 정보가 필요하다고 주장한다.

- (3) IASB는 공정가치와 같이 특히 시장참여자의 가정을 반영하는 현행가치 측정기준을 지나치게 많이 사용하며, 이 측정기준은 장기적 가치창조에 관심이 있는 투자자들보다 단기투자자들에게 보다 목적적합한 정보를 제공한다.
- (4) 현행가치에 기반한 측정기준을 지나치게 사용(특히, 장기투자에 대하여)하고 손익계산서에 미실현이익을 인식하는 것은 다음을 초래할 수 있다.
 - (가) 장기투자자들에게 최선의 이익이 되지 않는 과도하고 변동성이 심한 배당금의 분배
 - (나) 부풀려진 경영진 보수(상여금 포함)
 - (다) 단기주의와 금융공학의 장려 및 장기투자의 저해

BC0.41 IASB는 다음과 같은 이유로 문단 BC0.40에 제시된 견해에 동의하지 않았다.

- (1) IASB는 장기투자자의 수요에 비해 단기투자자의 수요에 더 중점을 두지는 않았다. IASB는 장기투자자와 단기투자자들 모두 재무제표의 주요이용자라고 생각한다. 또한, IASB는 장기투자자에게 필요로 하지 않는 정보를 단기투자자가 필요로 할 이유가 없다고 생각한다.
- (2) 개념체계는 현재 및 잠재적 투자자 모두 재무제표의 주요이용자로 본다. IASB는 개념체계와 다른 많은 프로젝트들을 진행하면서 이용자와 논의한 결과, 현재의 투자자가 잠재적 투자자가 필요로 하는 정보와 다른 정보를 필요로 하는 이유를 밝히지 못하였다. 더욱이, '개념체계'(2018)에서는 일반목적재무제표의 목적이 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 도움이 될 수 있는 정보를 제공하는 것이 중요하

다고 강조하고 있다. ‘개념체계’(2018)는 기업에 자원을 제공하는 것과 관련한 의사결정은 기업의 경제적자원의 사용에 영향을 미치는 경영진의 행위에 투표권을 행사하거나, 영향을 미치는 결정을 포함한다고 명시하고 있다. 따라서 ‘개념체계’(2018)에서는 재무정보의 유용성에 대한 결정을 할 때 현재의 투자자(장기투자자 포함)의 수요를 고려하였다는 것을 분명히 밝히고 있다(문단 BC1.36~BC1.37 참고).

- (3) IASB가 현행가치 측정기준을 요구하거나 허용하기로 결정한 것은 그러한 측정기준이 단기투자자에게 특히 유용할 것이라는 믿음때문이 아니었다. 대신, IASB의 결정은 장기투자자와 단기투자자를 포함한 재무제표의 주요이용자들에게 가장 유용한 정보가 무엇인지 평가하는 것에서 비롯되었다. ‘개념체계’(2018) 제6장 측정의 개념 하에서 이것은 계속될 것이다.
- (4) IASB의 관점에서, 보고된 이익 등 회계정보는 배당금이나 상여금을 분배하는 단일의 결정요인이 아니며 그렇게 되어서는 안 된다. 분배정책은 다양한 다른 요인들에 의해 영향을 받으며 그 예로는 기업의 자금조달 수요, 현재 및 예상 유동성, 기업이 직면한 위험, 법적 제약, 그리고 (상여금 의사결정의 경우에는) 보상 정책, 인센티브 약정이 있다. 이러한 요소들은 기업, 국가, 시기에 따라 다르다. IASB가 이를 회계기준 제정 결정에 고려하는 것은 바람직하지도, 가능하지도 않을 것이다.

BC0.42 이러한 이유로, IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 장기투자자의 수요를 적절하게 다루기 위해 주요이용자들과 그들의 정보수요, 일반목적 재무보고의 목적에 대한 충분하고 적절한 논의를 담고 있다고 결론지었다.

BC0.43 아마도, 장기투자자는 단기투자자가 필요로 하지 않는 정보를 기업이 제공해 주기를 필요로 할 수도 있다. 예를 들어, 장기투자자들은 경영진의 활동에 투표하거나 그 밖의 방법으로 영향을 미칠

수 있는 결정을 뒷받침하는 정보에 대하여 보다 광범위하게 요구할 수 있다. 그러나 IASB는 특정 회계기준에서 기업이 제공해야 하는 정보를 식별하는 데 도움을 주기 위해, 개념체계에 장기투자자의 수요를 구체적으로 언급할 필요는 없다고 결론지었다. IASB는 회계기준을 개발할 때, 장기투자자를 포함한 투자자에게 필요로 하는 정보가 무엇인지를 파악하는 데 도움이 되도록 일상적으로 그들로부터 의견과 피드백을 구하고 있다.

결론도출근거 목차

제1장 일반목적재무보고의 목적

	문단번호
서론	BC1.1
2018년 개정	BC1.2
일반목적재무보고(2010)	BC1.4
보고기업의 재무보고(2010)	BC1.8
주요이용자	BC1.9
주요이용자(2010)	BC1.9
주요이용자 집단이 있어야 하는가?(2010)	BC1.14
왜 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자 를 주요이용자로 보아야 하는가?(2010)	BC1.15
주요이용자 집단(2018)	BC1.18
이용자들의 서열이 있어야 하는가?(2010)	BC1.21
주요이용자 집단에 포함되지 않은 기타 이용자들의 정 보수요(2010)	BC1.22
경영진의 정보수요(2010)	BC1.22
규제기관의 정보수요(2010)	BC1.23
의사결정에의 유용성	BC1.27
의사결정에의 유용성(2010)	BC1.27
수탁책임(2018)	BC1.32
‘수탁책임’이라는 용어(2018)	BC1.41
다른 형태의 기업에 대한 재무보고 목적(2010)	BC1.42
보고기업의 경제적자원, 보고기업에 대한 청구권 그리고 자원 및 청구권의 변동에 관한 정보	BC1.44
재무성과에 대한 정보의 중요성(2010)	BC1.44
재무상태와 지급능력(2010)	BC1.47

IASB는 2018년에 '개념체계' 제1장을 제한적으로 변경하였다. 이러한 변경을 위해 IASB가 고려한 사항에 대한 설명을 이 장의 기존 결론도출근거에 추가하였다. IASB는 결론도출근거의 각 장이 언제 개발되었는지를 나타내기 위해 각 장의 제목에 날짜를 추가하였다. IASB가 2010년에 이 장을 개발할 당시 고려한 사항들을 반영하고 있는 결론도출근거는 2018년에 상호참조를 추가하고 갱신하였으며, 그 외 편집상 필요한 사소한 변경을 제외하고는 갱신되지 않았다.

서론

BC1.1 이 장의 첫 번째 버전은 FASB와 공동으로 개발하였으며, 2010년에 발행되었다(문단 BC0.3 참조). 따라서 이 결론도출근거에서는 FASB 문헌을 일부 언급한다.

2018년 개정

BC1.2 IASB는 2012년에 개념체계 프로젝트를 다시 시작하면서 제1장을 근본적으로 재검토하지 않았다(문단 BC0.11 참조). 토론회(2013)에 대한 일부 의견제출자들이 이러한 접근법에 동의하였지만, 많은 의견제출자들은 IASB가 제1장의 일부 측면에 대한 재검토를 해야 할 필요가 있다고 하였다. 이러한 의견에 비추어, IASB는 다음 사항을 변경할지를 고려하였다.

(1) 주요이용자(문단 BC1.18~BC1.20 참조)

(2) 수탁책임(문단 BC1.32~BC1.41 참조)

BC1.3 IASB가 2018년에 제한적으로 변경한 사항에 대해 FASB는 이에 상응하는 개념보고서 제8호(Concepts Statement No. 8) '재무보고를 위한 개념체계 제1장 일반목적재무보고의 목적(Conceptual Framework for Financial reporting - Chapter 1, The Objective

of General Purpose Financial Reporting)’에 어떠한 변경도 하지 않았다. IASB는 제1장의 개선으로 달성된 명확성이 FASB의 개념체계와 상이해진 단점보다 더 크다고 결론지었다.

일반목적재무보고(2010)

- BC1.4 IASB의 책임과 일관되게, 개념체계는 단지 재무제표만이 아닌 재무보고의 목적을 정한다. 재무제표는 재무보고의 핵심적인 부분이며 IASB가 다루는 대부분의 논제들은 재무제표와 관련된다. 비록 FASB의 개념보고서 제1호(Concepts Statement No. 1) ‘기업에 의한 재무보고의 목적’의 적용범위는 재무보고에 대한 것이지만 FASB의 다른 개념보고서는 재무제표에 초점을 맞추고 있다. IASB의 전신인 IASC가 1989년에 발표한 IASB의 ‘재무제표의 작성과 표시에 대한 개념체계’(‘개념체계’(1989))의 적용범위에서는 재무제표만을 다루었다. 따라서 IASB와 FASB 모두에게 ‘개념체계’(2010)의 적용범위는 기존의 개념체계보다 더 넓다⁷⁾.
- BC1.5 일부 이해관계자는 기술의 발전이 일반목적재무보고를 쓸모없게 만들 수 있다고 하였다. 예를 들어 XBRL(eXtensible Business Reporting Language)의 사용과 같은 새로운 기술은, 미래에 보고기업이 서로 다른 이용자들의 개별적 정보수요를 충족시키기 위하여 서로 다른 재무보고서를 만들기 위해 필요한 정보를 작성하거나 이용할 수 있게 하는 것이 실무적으로 가능하도록 할 수 있다.
- BC1.6 서로 다른 이용자들에게 서로 다른 보고서를 제공하기 위하여 또는 이용자가 그 자신의 필요에 맞는 보고서를 만드는 데 필요한 모든 정보를 이용할 수 있게 하기 위해서는 비용이 많이 들 것이

7) 1장과 2장을 제외하고는 ‘개념체계’(2018)는 재무보고보다는 재무제표에 초점을 맞추고 있다(문단 3.1 참조).

다. 많은 이용자들은 현재 그들의 회계에 대한 이해 수준보다 더 높은 수준의 이해를 필요로 할 것이기 때문에 재무정보의 이용자들에게 그 자신의 보고서를 만들라고 요구하는 것은 역시 합리적이지 않을 수 있다. 따라서 IASB는 당분간 일반목적재무보고는 다양한 이용자들의 정보수요를 충족할 수 있는 가장 효율적이고 효과적인 방법이라고 결론지었다.

BC1.7 IASB는 토론서(2006)에서 일반목적 외부 재무보고라는 용어를 사용하였다. 외부라는 용어는 경영진과 같은 내부 이용자들을 IASB가 정한 일반목적재무보고의 수혜자로 의도하지 않았다는 의미를 전달하기 위해서였다. 재심의하는 동안 IASB는 이 용어가 불필요하다고 결론지었다. 따라서 제1장에서는 '일반목적재무보고'로 사용한다.

보고기업의 재무보고(2010)

BC1.8 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자들은 보고기업은 그 기업의 지분투자자들 또는 그 지분투자자들의 일부와 분리되어 있지 않다고 말하였다. 이 견해는 대부분의 사업이 개인기업, 그리고 사업을 하는 동안 발생한 부채에 대해 무한책임이 있는 소유주들이 경영하는 파트너십이었던 시절에 근원을 두고 있다. 세월이 흐르면서 사업과 그 소유주의 분리가 확대되어 왔다. 오늘날 대부분의 사업은 소유주로부터 분리되는 법적 실질을 가지고 있다. 이는 조직의 법적 형식, 법적으로 유한책임이 있는 수많은 투자자 그리고 소유주와는 구분된 전문 경영인에 기인한다. 따라서 IASB는 재무보고서가 주요이용자와 보고기업에 대한 그들의 이해관계가 아닌 기업(그리고 기업의 경제적자원 및 청구권)에 대한 회계를 통해 그러한 분리를 반영하여야 한다고 결론지었다⁸⁾.

8) '개념체계'(2018) 문단 3.8과 문단 BC3.9~BC3.10 참조

주요이용자(문단 1.5, 1.8 - 1.10)

주요이용자(2010)

- BC1.9 문단 1.2의 재무보고의 목적에서는 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자를 언급하고 있다. 문단 1.5의 주요이용자에 대한 기술은 그들에게 직접 정보를 제공하도록 보고기업에게 요구할 수 없는 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자를 언급하고 있다. 문단 1.10에서는 ‘규제기관 그리고 (투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자가 아닌) 일반대중’이 일반목적재무보고서의 정보를 유용하다고 여길 수 있다고 기술하면서도, 그들은 일반목적재무보고서가 주요 대상으로 한 집단은 아니라는 점을 기술하고 있다.
- BC1.10 ‘개념체계’(1989) 문단 9에서 이용자들은 현재 및 잠재적 투자자, 종업원, 대여자, 공급자 및 그 밖의 거래 채권자(그리고 이후 투자자의 수요에 대한 논의에서 자문가를 추가하였다)를 포함하고 있었고 이 모두가 문단 1.2의 문구에 포함되도록 하였다. ‘개념체계’(1989)의 문단 9에서는 고객, 정부와 그 유관기관 및 일반대중과 같은 다른 잠재적 이용자들의 목록도 포함하였다. 이는 문단 1.10에 제시된, 주요이용자는 아니지만 재무보고서에 관심이 있을 수 있는 자들의 목록과 비슷하다.
- BC1.11 ‘개념체계’(1989)의 문단 10에서는 ‘투자위험을 감수하고 기업에 자본을 제공하는 투자자의 정보수요를 충족시키기 위해 제공되는 재무제표 정보는 또한 그 밖의 이용자의 정보수요도 상당부분 충족시킬 것이다’라고 기술하고 있다. 이는 초점을 투자자로만 국한하는 것으로 이해될 수 있을 것이다. 그러나 문단 12에서는 재무제표의 목적은 ‘광범위한 정보이용자의 경제적 의사결정에 유용한’ 정보를 제공하는 것이라고 명시적으로 기술하고 있다. 따라서

‘개념체계’(1989)는 광범위한 정보이용자의 수요를 대표하는 것으로 투자자의 수요에 초점을 맞추고 있으나 주요이용자 집단을 명시적으로 식별하지 않았다.

BC1.12 FASB의 ‘개념보고서’ 제1호에서는 ‘합리적인 투자, 신용제공 및 유사한 의사결정을 하는, 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 기타 이용자들’을 언급하고 있다(문단 34). 또한 ‘주요 투자자 집단은 지분증권 보유자와 채무증권 보유자’이고 ‘주요 채권자 집단은 외상거래를 하는 재화 및 용역의 공급자, 청구권이 있는 고객 및 종업원, 대여기관, 개인 대여자와 채무증권 보유자’라고 기술하고 있다(문단 35). 위험 자본의 제공자를 강조하는 ‘개념체계’(1989)의 강조점과 한 가지 차이는 ‘개념보고서’ 제1호가 ‘안전한 투자를 원하는 자와 높은 수익률을 얻기 위해 위험을 기꺼이 감수하는 자 모두’를 언급하고 있다는 점이다(문단 35). 그러나 ‘개념체계’(1989)와 같이 개념보고서 제1호에서는 투자자와 채권자라는 용어를 ‘증권 분석가와 자문가, 중개인, 변호사, 감독기구 그리고 투자자와 채권자의 이해를 조언하거나, 대변하거나, 투자자 및 채권자가 어떻게 처리하는지에 관심이 있는 자도 포함할 수 있다’고 기술하고 있다(문단 35).

BC1.13 문단 1.3, 1.5 및 1.10은 다음의 두 가지 이유로 ‘개념체계’(1989) 및 ‘개념보고서’ 제1호와 다르다. 즉, ‘개념체계’(1989)와 ‘개념보고서’ 제1호의 차이점을 제거하고 이용자들의 자원 제공 의사결정에 초점을 맞추으로써 (그러나 자문가를 제외하는 것은 아님) 더 구체적이다. 이유는 문단 BC1.15~BC1.17, BC1.21~BC1.26에서 논의되고 있다.

주요이용자 집단이 있어야 하는가?(2010)

BC1.14 토론서(2006)와 공개초안(2008)에서는 재무보고서의 주요이용자 집단을 식별하는 것을 제안하였다. 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자는 기업에 자원을 제공한 적이 없고 제공을 고려하지도 않는 그 밖의 이용자들이 다양한 이유로 재무보고서를 이용한다고 말하였다. IASB는 그들의 정보수요에 공감하나 주요이용자 집단이 정의되지 않고는 개념체계가 지나치게 추상적이거나 모호할 위험에 처할 수 있다고 결론지었다.

왜 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자를 주요이용자로 보아야 하는가?(2010)

BC1.15 토론서(2006)와 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자들은 주요이용자 집단을 현재주주 또는 지배기업의 다수주주로 제한해야 한다고 제안하였다. 다른 이들은 주요이용자는 현재주주 및 채권자이어야 하며 재무보고서는 그들의 수요에 초점을 맞추어야 한다고 말하였다.

BC1.16 IASB가 주요이용자 집단은 보고기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자이어야 한다고 결론지은 이유는 다음과 같다.

- (1) 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자는 재무보고서의 정보에 대해 가장 중요하고 즉각적인 수요가 있으나 다수가 그 정보를 그들에게 직접 제공하도록 기업에 요구할 수 없다.
- (2) IASB와 FASB의 책임은 그들이 현재의 투자자뿐만 아니라 잠재적 투자자와 현재 및 잠재적 대여자 및 그 밖의 채권자를 포함한 자본시장 참여자의 수요에 초점을 맞출 것을 요구한다.

- (3) 특정 주요이용자의 수요를 충족하는 정보는 주주의 측면에서 정의된 기업지배모형이 있는 국가와 모든 유형의 이해관계자 측면에서 정의된 기업지배모형이 있는 국가 모두에서 정보이용자의 수요를 충족할 것이다.

BC1.17 일부 의견제출자들은 특정된 주요이용자 집단은 너무 광범위하여 재무보고서에 지나치게 많은 정보를 포함하는 결과를 초래할 수 있다는 의견을 표명하였다. 그러나 지나치게 많다는 것은 주관적인 판단의 문제이다. 재무보고의 목적을 충족하는 재무보고기준을 제정하는 데 있어서 IASB는 지나치게 많은 정보의 제공을 피하기 위한 규율을 제공하기 위해 유용한 정보의 질적특성과 원가제약 요인에 의존할 것이다.

주요이용자 집단(2018)

BC1.18 토론서(2013)와 공개초안(2015)에서 설명된 주요이용자 집단에 대하여 의견제출자들이 표명한 견해는 제1장을 처음 개발하는 과정에서 이해관계자들이 표명하고 IASB가 고려하였던 견해와 유사하다.

- (1) 일부 의견제출자들은 주요이용자 집단이 너무 좁게 정의되었다고 언급하였다. 그들은 정의에 예를 들어 종업원, 고객, 공급자, 규제기관 등을 포함할 수 있도록 확장되어야 한다고 주장하였다.
- (2) 반면, 다른 의견제출자들은 주요이용자 집단이 너무 광범위하게 정의되었다고 언급하였다. 그들은 IASB가 주요이용자 집단을 기업에 대한 지분청구권 소유자(또는 기업에 대한 잔여 지분청구권 소유자)로 정의해야 한다고 언급하였다. 이 의견제출자들은 지분청구권 소유자가 더 광범위한 위험에 노출되어 있기 때문에 다른 자본 제공자들과 다른(그리고 아마도 더 넓은) 정보수요가 있을 것이라고 주장하였다.

- BC1.19 의견제출자들의 의견에 비추어, IASB는 주요이용자 집단의 정의를 재검토하였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 주요이용자 집단을 보고기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대출자 및 그 밖의 채권자로 보는 이유가 여전히 유효하다고 결론지었다(문단 BC 1.16 참조). 또한, '개념체계'(2018)의 문단 1.8에서 설명한 바와 같이 주요이용자 집단의 일반적인 정보수요에 초점을 맞추는 것은 보고기업이 주요이용자의 특정 일부집단에 가장 유용한 추가 정보를 제공하는 것을 막지 않는다. 따라서 IASB는 주요이용자 집단에 대한 설명을 변경할 필요가 없다고 결론지었다.
- BC1.20 또한, IASB는 '개념체계'(2018)에서 장기투자자를 특정 정보수요가 있는 주요이용자의 특정 일부집단으로 식별할 필요가 없다고 결정하였다(문단 BC0.40~BC0.41 참조).

이용자들의 서열이 있어야 하는가?(2010)

- BC1.21 주요이용자 집단 구성을 지지한 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자들은 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자들은 정보수요가 다르기 때문에 IASB가 주요이용자의 서열을 정할 것을 권하였다. 그러나 IASB는 이용자 개인들의 정보수요 및 욕구는 보고기업에 대해 같은 유형의 이해관계에 있는 기타 정보이용자와 다르고, 상충될 수도 있다는 것을 알게 되었다. 일반목적재무보고는 이용자들에게 공통적인 정보를 제공하는 것을 목적으로 하며 정보에 대한 모든 요구에 맞출 수는 없다. IASB는 원가-효익 관점에서 최대다수의 이용자 수요를 충족하고자 하는 정보를 추구할 것이다.

주요이용자 집단에 포함되지 않은 기타 이용자들의 정보수요 (2010)

경영진의 정보수요(2010)

- BC1.22 일부 이해관계자는 일반목적재무보고와 경영진의 수요 사이의 상호작용에 대해 질문하였다. IASB는 주요이용자를 대상으로 한 정보의 일부는 경영진의 수요의 전부는 아니나 일부를 충족할 수 있을 것이라고 하였다. 그러나 경영진은 추가 재무정보에 접근할 수 있으므로 일반목적재무보고서는 명시적으로 경영진을 대상으로 할 필요는 없다.

규제기관의 정보수요(2010)

- BC1.23 일부 이해관계자는 자본시장에서의 금융안정성 유지(한 나라나 지역의 경제 또는 금융제도의 안정성)가 재무보고의 목적이 되어야 한다고 말하였다. 그들은 재무보고는 금융안정성 유지에 책임이 있는 규제기관 및 재정정책 의사결정자의 수요에 초점을 맞추어야 한다고 하였다.
- BC1.24 다른 이해관계자는 금융안정성 유지 목적을 정하는 것에 반대하였다. 그들은 재무제표는 가능한 한 편이가 없도록 보고기업의 경제적 현실을 표시해야 하며, 그러한 표시가 반드시 금융안정성 유지 목적과 모순된 것은 아니라고 하였다. 경제적 현실을 표시함으로써 재무제표는 더 충분한 정보에 근거한 의사결정을 유도할 수 있고 따라서 주요 목적은 아니더라도 금융안정성에 기여할 수 있다⁹⁾.

9) 그 의견을 표명한 집단은 Financial Crisis Advisory Group(FCAG)이다. FCAG는 국제 금융시장과 관련 하여 광범위한 경험이 있는 고위 지도자 약 20명으로 구성되어 있으며 재무보고 정보의 투명성에 관심이 있다. FCAG는 2009년에 결성되어 IASB와 FASB에 금융위기 및 전 세계적 규제 환경의 잠재적 변화

BC1.25 그러나 금융안정성 목적을 지지하는 이들은 다른 결과를 염두에 두었다. 그들은 IASB가 보고기업으로 하여금 규제기관 및 재정정책 의사결정자가 사용할 정보를 제공하도록 요구하는 것을 권장하지는 않았다. 그 대신 그들은 IASB가 세계 경제와 금융제도의 안정성을 위해 새로운 회계기준의 결과를 고려하고, 때로는 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자의 정보수요보다는 그 목적에 더 큰 비중을 둘 것을 권하였다.

BC1.26 IASB는 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자의 관심사가 규제기관의 관심사와 공통되는 경우가 많다는 것을 인정하였다. 그러나 금융안정성 유지를 포함하기 위하여 재무보고의 목적을 확장하는 것은 때로는 IASB가 해결할 준비가 잘 되어있지 않은 목적 간의 상충을 일으킬 수 있을 것이다. 예를 들어, 어떤 이들은 금융안정성을 유지하기 위한 최선의 방법은 기업이 자산이나 부채 가치의 일부 변동을 보고하지 않도록 하거나, 보고를 지연시키는 것이라는 견해를 가질 수 있다. 그러한 요구사항은 거의 확실히 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자에게 그들이 필요로 하는 정보를 제공하지 않는 결과를 초래할 것이다. 상충을 피하는 유일한 방법은 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자에게 정보를 제공한다는 현재의 목적을 삭제하거나 덜 강조하는 것이 될 것이다. IASB는 그 목적을 삭제하는 것은 자본시장 참여자의 정보수요에 부응한다는 기본적인 임무와 불일치하게 될 것이라고 결론지었다. IASB는 목적 적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현된 재무정보를 제공하는 것은 이용자들의 정보에 대한 신뢰를 향상시켜서 금융안정성을 증진하는 데 기여할 것이라는 점을 주목하였다¹⁰⁾.

가 기준 제정에 주는 의미에 대해 조언하고 있다.

10) 장기적 투자를 장려하는 회계기준의 역할에 대한 회계기준위원회의 2018년 논의는 BC0.34~BC0.43을, 금융시장에 투명성, 책임, 효율성을 가져올 수 있는 회계기준을 개발한다는 IFRS 재단과 회계기준위원회의 사명에 대한 개념체계의 공헌에 대한 설명은 '개념체계'(2018) 문단 SP1.5 참조

의사결정에의 유용성(문단 1.2-1.4)

의사결정에의 유용성(2010)

- BC1.27 IASB와 FASB의 이전 개념체계는 모두 재무보고의 근본적인 목적으로 경제적 의사결정에 유용한 정보 제공에 초점을 맞추었다. 그 개념체계에서 경제적 의사결정에 유용한 재무정보는 경영진이 그 수탁책임을 어떻게 이행하였는지를 평가하는 데에도 유용하다고 기술하였다.
- BC1.28 제1장의 근거가 된 토론서(2006)에서 재무보고의 목적은 자원배분 결정에 초점을 맞추어야 한다고 기술하고 있다. 비록 토론서(2006)에 대한 대부분의 의견제출자는 의사결정에 유용한 정보의 제공이 적절한 목적이라는 것에 동의하였으나 그들은 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자가 재무정보의 도움을 받아 자원배분 결정뿐만 아니라 다른 의사결정도 한다고 말하였다. 예를 들어, 이사를 유임할 것인지, 교체할 것인지, 그리고 경영진 구성원에게 그들의 용역에 대해 어떻게 보수를 지급할 것인지에 대해 의결권을 행사하는 주주는 그들의 의사결정에 근거가 되는 정보가 필요하다. 주주의 의사결정 과정은 기업의 경영진이 비슷한 상황에서 경쟁 기업의 경영진에 비해 어떻게 성과를 올리는지 평가하는 것을 포함할 수 있다.
- BC1.29 IASB는 이 의견제출자들에게 동의하였고 대부분의 경우 자원배분 결정을 위해 만들어진 정보는 경영진의 성과를 평가하는 데에도 유용할 것이라는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 제1장의 근거가 된 공개초안(2008)에서 재무보고의 목적은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자에게 자본 제공자의 자격으로 의사결정을 하는 데 유용한 보고기업에 대한 재무정보를 제공하는

것이라고 제안하였다. 또한 공개초안(2008)에서는 재무제표의 역할은 기업의 자원에 대한 수탁책임과 관련된 의사결정을 지원할 수 있는 것임을 기술하였다.

BC1.30 공개초안(2008)에서는 재무보고의 목적과 의사결정에의 유용성에 대해 별도의 부분으로 나누어 논의하였다. 의사결정에의 유용성은 재무보고의 목적이기 때문에 IASB는 그 두 부분을 제1장에서 결합하였다. 결국 두 부분은 같은 사항을 다루었고 필요이상으로 더 상세한 내용을 제공한 것이었다. 두 부분을 결합하여 현금흐름전망 평가에서의 유용성과 경영진의 수탁책임의 질에 대한 평가에서의 유용성을 별도의 하위부분으로 구분하지 않게 되었다. IASB는 미래현금흐름 전망 평가나 경영진의 수탁책임의 질 평가가 다른 것보다 더 중요하다는 것을 암시할 의도는 아니었다. 두 가지 모두 기업에 자원을 제공하는 것에 대한 의사결정을 위해 중요하고, 수탁책임에 대한 정보도 경영진의 행동에 의결권을 행사할 수 있거나 다른 방법으로 영향을 미칠 수 있는 자원 제공자에게 중요하다.

BC1.31 다른 언어로 번역하는 데 어려움이 있을 수 있기 때문에 IASB는 '수탁책임'이라는 용어를 '개념체계'(2010)에서 사용하지 않기로 결정하였다. 그 대신 IASB는 수탁책임이 무엇을 요약하는지 기술하였다. 따라서 '개념체계'(2010)상의 재무보고 목적에서는 이용자들이 경영진이 제공받은 자원을 효율적이고 효과적으로 사용하였는지에 대한 의사결정뿐만 아니라 자원배분 의사결정을 한다는 것을 인정한다.

수탁책임(2018)

- BC1.32 2010년에 제1장이 발표된 이후, 일부 이해관계자들은 이 장에 대해, 특히 ‘수탁책임’이라는 용어가 삭제된 것에 대해, 재무제표이용자에게 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 도움이 되는 정보를 필요로 한다는 사실이 무시되었다고 해석하였다. 문단 BC1.30에 언급된 바와 같이, IASB는 그러한 수요를 무시하고자 의도한 것이 아니었다. 그럼에도 불구하고, 그 이후 IASB는 ‘개념체계’(2010)의 표현이 충분히 명확하지 않다고 결론지었다.
- BC1.33 따라서 IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 원래 의도한 바를 명확히 하기 위해 문구를 개선하였다. IASB는 ‘수탁책임’이라는 용어를 다시 도입하였고, 일반목적재무보고의 목적을 서술하는 과정에 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 필요한 정보를 제공하는 것의 중요성을 더욱 부각시켰다. 이렇게 중요성을 추가로 부각시킴으로써 경영진에게 위탁된 경제적자원에 대해 경영진이 이용자에게 부담하는 책임을 강조할 수 있게 되었다.
- BC1.34 그 중요성을 더 강조하기 위하여, ‘개념체계’(2018)는 재무정보 이용자들이 기업의 미래순현금유입 가능성을 평가하는 데 도움이 되는 정보와 가급적 분리하여 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 필요한 정보를 식별한다. 두 유형의 정보 모두 재무보고의 전반적인 목적, 즉 기업에 자원을 제공하는 것과 관련된 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것(자원배분 의사결정)을 달성하기 위하여 필요하다.
- BC1.35 IASB는 또한 일부 이해관계자들이 제안한 다른 접근법을 고려하였다. 그러한 접근법에서는 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 도움이 되는 정보의 제공을 재무보고 목적의 일부로서 또는 추가적이고 동등하게 중요한 목적으로서 식별했을 것이다. IASB는 다음과 같은 이유로 그러한 접근법을 채택하지 않았다.

- (1) 경영진의 수탁책임을 평가하는 것은 그 자체로 목적이 아니며, 자원배분 의사결정에 필요한 고려요소이다. 예를 들어, 경영진의 수탁책임을 만족스럽지 않다는 결론은 미래 수익률을 높이기 위하여 경영진을 교체하는 의사결정으로 이어질 수도 있다.
- (2) 재무보고의 추가 목적을 도입하는 것은 혼란스러울 수도 있다.

BC1.36 나아가, IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 경영진의 수탁책임을 대한 평가가 자원배분 의사결정에 어떻게 기여할 수 있는지를 명확히 하였다. IASB는 자원배분 의사결정에 대한 설명을 추가하여 이를 명확히 하였다. ‘공개초안’(2015)에 대한 피드백은 일부 의견제출자들이 자원배분 의사결정을 단지 매수, 매도 또는 보유로 해석한다는 것으로 나타났다. 따라서 그들의 관점에서 자원배분 의사결정은 투자를 보유하면서 내리는 의사결정(예: 경영진 재선임 또는 교체, 경영진 보수의 적정성 평가 또는 경영진이 제안한 경영전략의 승인)을 포함하지 않는다고 보았다.

BC1.37 IASB는 자원배분 의사결정이 단지 매수, 매도 또는 보유 의사결정을 의미하는 것으로 좁게 해석되는 것을 의도하지 않았다. 따라서 ‘개념체계’(2018)에서는 자원배분 의사결정이 다음에 대한 결정을 포함한다고 명시하였다.

- (1) 지분상품 및 채무상품의 매수, 매도 또는 보유
- (2) 대여 및 기타 형태의 신용 제공 또는 결제
- (3) 기업의 경제적자원 사용에 영향을 미치는 경영진¹¹⁾의 행위에 대한 의결권 행사 또는 영향력을 미치는 권리 행사.

재무제표이용자는 위와 같은 의사결정을 하기 위하여 미래순 현금유입의 금액, 시기, 불확실성에 대한 평가와 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가할 필요가 있다.

11) ‘경영진’이라는 용어는 기업의 경영진 및 이사회를 말한다.

BC1.38 문단 BC1.37(3)은 기업의 경제적자원의 사용에 영향을 미치는 경영진의 행위와 관련이 있다. 그러한 행위에 대한 의사결정의 한 가지 예로는 이사회 구성의 투표에 대한 결정이다. 이 투표는 기업의 경제적자원의 사용에 영향을 미치는 이사회의 후속 행위에 궁극적으로 영향을 미칠 것이다. 그러나 재무보고는 경영진의 다른 행위(예: 기업의 경제적자원의 사용에 직접적으로 영향을 미치지 않는 공공정책의 발표에 관한 성명서의 개발)에 대하여 주요이용자들이 의결권을 행사하는 데 도움을 주기 위한 정보를 제공하기 위한 것은 아니다.

BC1.39 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 경영진의 수탁책임을 평가하기 위하여 필요한 정보는 기업의 미래순현금유입에 대한 예상을 평가하기 위하여 필요한 정보와 다른 경우가 있다고 하였다. 특히, 이러한 의견제출자들은 다음과 같이 측정기준의 선택에 초점을 두었다.

- (1) 일부 의견제출자들은, 그들의 견해에 따르면 역사적 원가 측정치는 검증가능성이 높고 경영진의 실제 거래에 보다 직접 연관되므로, 일부 경우에 수탁책임을 평가하는 데 역사적 원가 측정치가 현행가치 측정치보다 유용하다고 주장하였다.
- (2) 반면, 다른 의견제출자들은, 그들의 견해에 따르면 현행가치 측정치가 현재 가능한 다른 행위와 비교하여 얼마나 경영진이 잘 성과를 내었는지에 대한 정보를 제공할 수 있으므로, 일부 경우에 현행가치 측정치가 수탁책임을 평가하는 데 보다 유용한 정보를 제공할 수 있다고 주장하였다.

BC1.40 ‘개념체계’(2018)에서 재무보고의 목적을 서술할 때 수탁책임에 더욱 중요성을 부여하면서 IASB는 특정 측정기준에 대한 선호를 나

타내려 의도하지 않았다. 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소는 ‘개념체계’(2018) 제6장 ‘측정’에서 논의한다.

‘수탁책임’이라는 용어(2018)

BC1.41 개정된 제1장에서는 ‘수탁책임’이라는 용어를 다시 도입하고 경영진의 수탁책임에 대한 평가는 기업의 경영진과 이사회가 기업의 경제적자원 사용에 대한 그들의 책임을 얼마나 효율적이고 효과적으로 이행했는지를 평가하는 것을 포함한다고 설명한다(문단 1.4, 1.22~1.23 참조). 이러한 평가를 통해 재무제표이용자들은 경영진이 자신의 활동에 책임지도록 한다. IASB는 ‘수탁책임’이라는 용어를 이 용어의 일반적 의미(자신에게 위탁된 것을 신중하고 책임 있게 관리)와 일관되게 사용한다¹²⁾. 제1장에 대한 이러한 개선은 명확성을 높였으며, IASB는 이것이 2010년에 확인되었던 번역의 어려움보다 중요하다고 결론지었다.

다른 형태의 기업에 대한 재무보고 목적(2010)

BC1.42 IASB는 일반목적재무보고의 목적이 기업의 형태에 따라 다르게 적용되어야 하는지를 검토하였다. 가능한 경우는 다음과 같다.

- (1) 소기업과 대기업
- (2) 상장된(공개적으로 거래되는) 채무상품이나 지분상품이 있는 기업과 그렇지 않은 기업
- (3) 소유권이 집중된 기업과 그렇지 않은 기업

12) ‘수탁책임’의 정의는 Merriam-Webster online dictionary (<https://www.merriam-webster.com/dictionary/stewardship>)에 제시되어 있다.

BC1.43 재무보고의 외부 이용자들은 그들이 투자하는 기업의 유형과 관계없이 비슷한 목적을 갖고 있다. 따라서 IASB는 일반목적재무보고서의 목적은 모든 기업에 동일하다고 결론지었다. 그러나 원가계약요인과 기업들 간의 활동 차이 때문에 때로는 IASB가 다른 유형의 기업에게 보고의 차이를 허용하거나 요구하도록 할 수 있을 것이다.

보고기업의 경제적자원, 보고기업에 대한 청구권 그리고 자원 및 청구권의 변동에 관한 정보(문단 1.12 - 1.21)

재무성과에 대한 정보의 중요성(2010)

BC1.44 포괄손익과 그 구성요소로 표현되는 보고기업의 재무성과가 가장 중요한 정보라는 것이 많은 이해관계자의 오래된 주장이다¹³⁾. ‘개념보고서’ 제1호(문단 43)에서는 다음과 같이 기술되어 있다:

재무보고의 주요 초점은 포괄손익과 그 구성요소의 측정으로 제공되는 기업의 성과에 대한 정보이다. 투자자, 채권자 및 기업의 순현금유입에 대한 전망을 평가하는 데 관심이 있는 자들은 그 정보에 특히 관심이 있다.

이와 대조적으로 ‘개념체계’(1989)는 보고기업의 재무상태와 재무성과에 대한 정보를 동등한 수준으로 중요하게 여긴다.

BC1.45 의사결정에 유용하기 위하여 재무보고서는 보고기업의 경제적자원과 청구권 그리고 어느 한 기간의 경제적자원 및 청구권의 변동에 관한 정보를 제공해야 한다. 보고기업은 경제적자원과 청구권을 식별하고 측정하지 않으면 그 재무성과(포괄손익, 당기손익

13) 개념보고서 제1호는 이익과 그 구성요소를 언급하고 있다. 그러나 FASB 개념보고서 제6호(Concepts Statement No. 6) ‘재무제표의 요소’에서는 이익이라는 용어를 포괄손익이라는 용어로 대체하였다. 이익이라는 용어는 포괄손익의 구성요소로 남아 있다.

또는 그 밖의 유사한 용어로 표현됨)에 대하여 상당히 완전한 정보를 제공하지 못한다. 따라서 IASB는 어느 한 유형의 정보를 재무보고의 주요 초점으로 지정하는 것은 적절하지 않을 수 있다고 결론지었다.

- BC1.46 기업의 재무상태를 논의하는 과정에서 공개초안(2008)은 경제적자원과 이에 대한 청구권을 언급하고 있다. 제1장에서는 ‘보고기업의 경제적자원과 보고기업에 대한 청구권’이라는 문구를 사용하고 있다(문단 1.12 참조). 이와 같이 달라진 이유는 기업에 대한 청구권은 많은 경우에 특정 자원에 대한 청구권이 아니기 때문이다. 게다가 많은 청구권은 미래순현금유입에 기인하는 자원을 사용하여 충족될 수 있을 것이다. 이와 같이 모든 청구권은 기업에 대한 청구권인 반면, 모든 청구권이 기업의 현재 자원에 대한 청구권은 아니다.

재무상태와 지급능력(2010)

- BC1.47 일부 이해관계자는 재무상태표의 주된 목적은 보고기업의 지급능력 평가에 도움이 되는 정보를 제공하는 것이어야 한다고 주장해 왔다. 문제는 재무보고서에 제공되는 정보가 지급능력 평가에 도움이 되어야 하는지 또는 아닌지가 아니라, 분명히 그래야 한다는 것이다. 지급능력의 평가는 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자의 관심사이며 일반목적재무보고의 목적은 그들이 의사결정하는 데 유용한 정보를 제공하는 것이다.

- BC1.48 그러나 재무상태표가 투자자와 기타 이용자들에게는 피해를 줄 수 있더라도 대여자, 그 밖의 채권자 및 규제기관의 정보수요를 지향하는 것이어야 한다는 제안도 있었다. 그렇게 하면 주요이용자 집단의 공통된 정보수요에 부응한다는 목적과는 일관되지 않을 수

있다. 따라서 IASB는 재무상태표(또는 그 밖의 특정 재무제표)가
이용자들 중 특정한 일부의 수요를 지향한다는 개념을 거부하였다.

결론도출근거 목차

제2장 유용한 재무정보의 질적특성

	문단번호
서론	BC2.1
2018년의 개정	BC2.2
재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성(2010)	BC2.5
근본적 질적특성 및 보강적 질적특성(2010)	BC2.9
근본적 질적특성	BC2.12
목적적합성	BC2.12
예측가치와 확인가치(2010)	BC2.15
예측가치와 관련 통계 용어간의 차이(2010)	BC2.17
중요성(2010)	BC2.18
중요성(2018)	BC2.20
표현충실성	BC2.21
‘신뢰성’이라는 용어의 대체(2010)	BC2.22
‘표현충실성’이라는 용어의 유지(2018)	BC2.28
형식보다 실질의 우선(2010)	BC2.32
형식보다 실질의 우선(2018)	BC2.33
신중성(보수주의) 및 중립성(2010)	BC2.34
신중성(2018)	BC2.37
측정불확실성(2018)	BC2.46
표현충실성은 실증적으로 측정될 수 있는가?(2010)	BC2.50
근본적 질적특성의 적용(2018)	BC2.52
보강적 질적특성	BC2.58
비교가능성(2010)	BC2.58
검증가능성(2010)	BC2.60
적시성(2010)	BC2.63
이해가능성(2010)	BC2.66
포함되지 않은 질적특성(2010)	BC2.70
유용한 재무보고에 대한 원가제약(2010)	BC2.73

IASB는 2018년에 ‘개념체계’ 제2장을 제한적으로 변경하였다. 이러한 변경을 위해 IASB가 고려한 사항에 대한 설명을 이 장(章)의 기존 결론도출근거에 추가하였다. IASB는 결론도출근거의 각 장이 언제 개발되었는지를 나타내기 위해 각 장의 제목에 날짜를 추가하였다. IASB가 2010년 이 장을 개발할 당시 고려했던 사항들을 반영하고 있는 결론도출근거는, 상호참조의 추가·갱신 및 편집상 필요한 사소한 변경을 제외하고 2018년에 갱신되지 않았다.

서론

BC2.1 이 장의 첫 번째 버전은 FASB와 공동으로 개발하였으며, ‘개념체계’(2010) 제3장으로 2010년에 발행되었다(문단 BC0.3 참조). 따라서 이 결론도출근거에서는 FASB 문헌을 일부 언급한다.

2018년 개정

BC2.2 IASB는 2012년에 개념체계 프로젝트를 다시 시작하면서 유용한 재무정보의 질적특성에 대한 장(章)을 근본적으로 재검토하지 않았다(문단 BC0.11 참조). 토론회(2013)에 대한 일부 의견제출자들이 이 접근법에 동의하였지만, 많은 의견제출자들은 IASB가 이 장의 일부 측면을 재검토할 필요가 있다고 하였다. 이러한 의견에 비추어, IASB는 다음 사항을 변경할지를 고려하였다.

- (1) 중요성(문단 BC2.20 참조)
- (2) 신뢰성과 측정불확실성(문단 BC2.28~BC2.31 및 BC2.46~BC2.49 참조)
- (3) 형식보다 실질의 우선(문단 BC2.33 참조)
- (4) 신중성(문단 BC2.37~BC2.45 참조)
- (5) 근본적 질적특성의 적용(문단 BC2.52~BC2.57 참조)

BC2.3 또한 IASB는 유용한 재무정보의 질적특성에 대한 장(章)의 번호를 제2장으로 변경하였다. IASB는 또한 제2장에 일부 편집상 변경을 하였는데, 주로 재무정보 그 자체가 충실하게 표현되었는지 보다는 재무정보가 나타내고자 하는 바(예: 경제적 현상)를 충실하게 표현하는지를 논의함으로써 '표현충실성'이라는 용어를 보다 정확하게 사용하기 위해서이다.

BC2.4 IASB가 2018년에 제한된 변경을 한 것과 달리 FASB는 개념보고서 제8호(Concept Statement No. 8) '재무보고를 위한 개념체계 제3장 유용한 재무정보의 질적특성(Conceptual Framework for Financial Reporting-Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)'에 어떠한 변경도 하지 않았다. IASB는 제2장의 개선으로 달성된 명확성이 FASB의 개념체계와 상이해진 단점보다 더 크다고 결론지었다.

재무보고의 목적과 유용한 재무정보의 질적특성(2010)

BC2.5 인식, 제거, 측정, 분류, 표시와 공시를 포함한 재무보고의 모든 측면에서 대안들이 존재한다. IASB는 회계기준을 제정할 때 재무보고의 목적을 가장 잘 달성할 수 있는 대안을 선택할 것이다. 재무정보 작성자들도 적용가능한 기준이 없거나 특정 기준을 적용하기 위해 판단이나 선택을 해야 하는 경우에는, 재무보고의 목적을 달성할 수 있는 방식으로 이러한 대안들 중에서 선택해야 할 것이다.

BC2.6 제1장에서는 일반목적재무보고의 목적이 현재 및 잠재적 투자자, 대여자과 그 밖의 채권자가 기업에 자원을 제공하는 것에 대한 의사결정을 할 때 유용한 보고기업의 재무정보를 제공하는 것임

을 명시한다. 이 ‘개념체계’에서 초점을 맞추는 의사결정자는 현재 및 잠재적 투자자, 대여자과 그 밖의 채권자이다.

BC2.7 그 목적 자체는 많은 판단의 여지를 남기고 그 판단을 어떻게 하는지에 대한 지침은 거의 제공하지 않는다. 제2장에서는 그 목적을 적용하는 데 필요한 판단의 첫 단계를 기술한다. 그 장에서는 재무보고의 목적을 충족하기 위해 재무정보가 갖추어야 할 질적 특성을 식별하고 기술한다. 그리고 원가, 즉 재무보고의 포괄적 제약요인에 대하여도 논의한다.

BC2.8 후속 장에서는 인식, 측정 및 재무보고의 다른 측면에 대한 선택을 하는 데 도움이 되도록 질적특성을 사용한다.

근본적 질적특성 및 보강적 질적특성(2010)(문단 2.4)

BC2.9 제2장에서는 가장 중요한 근본적 질적특성과 중요성은 다소 낮으나 여전히 매우 가치있는 보강적 질적특성을 구별한다. 토론서(2006)에서는 그 질적특성을 명시적으로 구별하지 않았다. IASB는 토론서(2006)에 대한 의견제출자들이 질적특성의 상호관련성에 대해 혼란이 있었다는 점을 고려하여 이후 이를 구별하였다.

BC2.10 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자는 모든 질적특성을 동등하게 보아야 하며 근본적 질적특성과 보강적 질적특성 간의 구별은 자의적이라고 주장하였다. 가장 중요한 질적특성은 상황에 따라 다르므로 질적특성을 구별하는 것은 적절하지 않다고 주장한 의견제출자도 있었다.

- BC2.11 IASB는 구별이 자의적이라는 의견에 동의하지 않는다. 목적적합성과 표현충실성이라는 두 근본적 질적특성이 없는 재무정보는 유용하지 않으며, 더 비교가능하거나, 검증가능하거나, 적시성이 있거나, 이해가능하더라도 유용하게 할 수 없다. 그러나 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 재무정보는 보강적 질적특성이 없더라도 여전히 유용할 수 있다.

근본적 질적특성(문단 2.5-2.22)

목적적합성(문단 2.6~2.11)

- BC2.12 재무정보는 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있는 경우에만 의사결정에 유용하다는 것은 자명하다. ‘목적적합성’은 ‘개념체계’에서 그러한 능력을 기술할 때 사용되는 용어이다. 이는 유용한 재무정보의 근본적 질적특성이다.
- BC2.13 ‘개념체계’에서 목적적합성의 정의는 FASB 개념보고서 제2호 (Concepts Statement No. 2) ‘회계정보의 질적특성’에서의 목적적합성 정의와 일치한다. ‘개념체계’(1989)의 목적적합성 정의에 따르면 정보는 이용자들의 의사결정에 실제로 차이가 나도록 하는 경우에만 목적적합하다. 그러나 이용자들은 여러 원천의 다양한 정보를 고려하고, 사후에라도 의사결정이 특정 경제적 현상에 대한 정보에 의해 영향을 받는 정도를 결정하는 것은 불가능하지는 않으나 어렵다.
- BC2.14 이와는 반대로 정보가 이용자들의 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있는지(‘개념체계’(2010)에서 정의된 목적적합성)는 결정할 수 있다. 공개초안 및 그 밖의 정당한 절차에 따른 문서를 발표하는

주요 목적 가운데 하나는 제안된 회계기준이 요구하는 정보가 이용자의 의사결정에 차이가 나도록 할 수 있는지에 대하여 정보 이용자들의 의견을 구하기 위해서이다. 또 IASB는 제안된 회계기준, 향후 안건의 결정, 최근에 시행된 회계기준을 적용하여 보고된 정보의 영향 및 그 밖의 사항을 논의하기 위하여 이용자와 만나 목적적합성을 평가한다.

예측가치와 확인가치(2010)(문단 2.7~2.10)

BC2.15 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자가 하는 많은 의사결정은 지분 투자나, 대여 혹은 다른 채무상품에서 발생하는 수익의 금액과 그 시기에 대한 묵시적 또는 명시적인 예측에 근거한다. 따라서 정보는 이용자들이 새로운 예측을 하거나, 기존 예측을 확인 또는 수정하거나, 확인과 수정 모두를 하는 데 도움이 되는 경우에만 그 의사결정 중 하나의 의사결정을 하는 데 차이가 나도록 할 수 있다(예측가치 또는 확인가치의 정의임).

BC2.16 '개념체계'(1989)에서는 예측가치와 확인가치를 목적적합성의 구성요소로 식별하였고, 개념보고서 제2호에서는 예측가치와 피드백가치로 언급하였다. IASB는 확인가치와 피드백가치가 서로 같은 의미를 가지도록 한 것이라고 결론지었다. IASB와 FASB는 두 위원회의 개념체계를 서로 다르게 만들려고 하였다는 인상을 주지 않기 위하여 같은 용어(확인가치)를 사용할 것이라는 데 합의하였다.

예측가치와 관련 통계 용어간의 차이(2010)

BC2.17 '개념체계'에서 사용되는 예측가치는 통계에서 사용되는 예측가능성(predictability) 및 지속성(persistence)과 같지 않다. 정보는 과거

또는 현재 사건의 궁극적 결과에 대한 예측에 사용될 수 있는 경우에 예측가치를 가진다. 이와 반대로, 통계학자는 연속선상에 있는 다음 숫자의 예측이 가능하다는 것으로 정확성을 말하기 위해 예측가능성을 사용하고, 연속되는 숫자가 과거에 변해왔던 것처럼 지속적으로 변하려는 경향을 말하기 위해 지속성을 사용한다.

중요성(2010)(문단 2.11)

BC2.18 개념보고서 제2호와 '개념체계'(1989)에서는 중요성에 대하여 논의하였고, 이를 서로 비슷하게 정의하였다. 개념보고서 제2호에서는 중요성을 질적특성, 특히 목적적합성 및 표현충실성과 함께하는 경우에만 고려할 수 있는 재무보고의 제약요인으로 기술하였다. 반면에, '개념체계'(1989)에서는 중요성을 목적적합성의 한 측면으로 논의하였으나 다른 질적특성과 관련된 역할이 있다고 표명하지 않았다.

BC2.19 토론서(2006)와 공개초안(2008)에서는 중요성이 모든 질적특성과 관련되므로 재무보고의 포괄적 제약요인이라고 제안하였다. 그러나 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자는 중요성이 포괄적이라 하더라도, 정보를 보고하는 보고기업의 능력에 대한 제약요인은 아니라는 것에 동의하였다. 오히려 중요하지 않은 정보는 이용자의 의사결정에 영향을 미치지 않기 때문에 중요성은 목적적합성의 한 측면이다. 더욱이 회계기준제정기구에서는 중요성이 기업 특유의 고려사항이므로 기준을 제정할 때 이를 고려하지 않는다. IASB는 이러한 견해에 동의하였고 중요성을 개별기업 수준에서 적용하는 목적적합성의 한 측면이라고 결론지었다.

중요성(2018)

BC2.20 2018년에 ‘개념체계’를 전부 개정하는 과정에서, IASB는 중요성 개념이 ‘개념체계’(2010)에 명확히 기술되어 있다고 결론지었다. 따라서 IASB는, 그러한 기술에 언급된 이용자들이 일반목적재무 보고서의 주요이용자들이라는 점(‘개념체계’ 문단 1.5에서 기술)을 명확하게 한 것을 제외하고는, 중요성에 대한 기술을 수정하지 않았다. 이러한 명확화는 중요성에 대한 결정이 다른 어떤 집단도 아닌 주요이용자들의 수요를 반영하고자 한다는 것을 강조한다.

표현충실성(문단 2.12~2.19)

BC2.21 ‘개념체계’(2010) 제3장의 표현충실성에 대한 논의는 두 가지 중요한 측면에서 이전 개념체계의 표현충실성과는 달랐다. 첫째, 제3장에서는 ‘신뢰성’이라는 용어 대신에 ‘표현충실성’이라는 용어를 사용한다. 둘째, 개념보고서 제2호 또는 ‘개념체계’ (1989)에서 신뢰성의 측면이었던 형식보다 실질의 우선, 신중성(보수주의) 및 검증가능성은 ‘개념체계’(2010)에서 표현충실성의 측면으로 보지 않았다. 형식보다 실질의 우선 및 신중성에 대한 참조는 문단 BC2.32와 BC2.34에서 설명하는 이유들로 2010년에 삭제되었으나, ‘개념체계’(2018)에서 명확하게 하면서 복원되었다. 2010년 이래 검증가능성은 표현충실성이라는 근본적 질적특성의 일부라기보다는 하나의 보강적 질적특성으로 기술되어 왔다.(문단 BC2.30~BC2.32 참조)

‘신뢰성’이라는 용어의 대체(2010)

BC2.22 개념보고서 제2호와 ‘개념체계’(1989)에서는 현재 ‘표현충실성’이라고 부르는 용어를 기술하기 위해 신뢰성이라는 용어를 사용하였다.

- BC2.23 개념보고서 제2호에서는 표현충실성, 검증가능성 및 중립성을 신뢰성의 측면으로 열거하고 완전성을 표현충실성의 일부로 논의하였다.
- BC2.24 ‘개념체계’(1989)에서는 다음과 같이 설명하였다.
- 정보는 그 정보에 중요한 오류나 편이가 없고, 그 정보가 나타내고자 하거나 나타낼 것이 합리적으로 기대되는 대상을 충실하게 표현하고 있다고 이용자들이 믿을 수 있을 때 신뢰성을 가진다.
- ‘개념체계’(1989)에서도 형식보다 실질의 우선, 중립성, 신중성 및 완전성을 표현충실성의 측면으로 논의하였다.
- BC2.25 유감스럽게도 두 개념체계 모두 신뢰성의 의미를 명확히 전달하지 못하였다. 수많은 제안된 기준에 대한 의견제출자들의 검토의견에서 ‘신뢰성’이란 용어에 대해 공통된 이해가 부족하다는 점이 발견되었다. 일부 의견제출자는 검증가능성이나 중요한 오류의 부재에 초점을 맞추으로써 표현충실성을 사실상 배제하였다. 표현충실성에 더 중점을 둔 의견제출자도 있었는데, 이는 아마도 중립성과 결합된 것일 것이다. 어떤 이들은 신뢰성이 주로 정확성을 의미한다고 생각하는 것으로 보인다.
- BC2.26 IASB는 이러한 맥락에서 신뢰성이 의도한 의미가 무엇이었는지 잘 설명하지 못하였기 때문에 그 의도한 의미를 더 명확히 전달할 수 있는 다른 용어를 찾았다. 그 결과는 ‘표현충실성’이라는 용어, 즉 경제적 현상에 대한 재무보고서상 충실한 서술이다. 그 용어는 이전 개념체계에서 신뢰성의 측면으로 포함되었던 주요 특성을 포함한다.
- BC2.27 토론서(2006)와 공개초안(2008)에 대한 많은 의견제출자들은 ‘신뢰성’을 ‘표현충실성’으로 대체하려는 IASB의 예비적 결정에 반대하

였다. IASB가 용어를 대체하기보다는 신뢰성의 의미를 더 잘 설명했어야 한다는 의견제출자도 있었다. 그러나 그 의견을 제출한 많은 이들은 신뢰성에 IASB가 의도한 것과는 다른 의미를 부여하였다. 특히 많은 의견제출자들의 신뢰성에 대한 기술은 IASB의 신뢰성의 개념보다는 검증가능성의 개념과 더욱 유사하였다. 이러한 의견 때문에 IASB는 '신뢰성'이라는 용어를 '표현충실성'으로 대체하는 기존 결정을 재차 확인하게 되었다.

'표현충실성'이라는 용어의 유지(2018)

BC2.28 '개념체계'(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 이제는 '표현충실성'이라고 불리는 질적특성에 대한 명칭(label)으로서 '신뢰성'이라는 용어를 복원할지 고려하였다. 그러한 복원과 관련하여 일부 이해관계자들이 제시한 논거는 다음과 같다.

- (1) '신뢰성'이라는 용어가 '표현충실성'이라는 용어보다 더 명확하고 잘 이해된다.
- (2) '개념체계'(2010)에는 어떤 정보라도 설명만 충분하게 제공된다면 충실하게 표현될 수 있다는 점이 내포되어 있다. 표현충실성에 대한 이러한 해석은 신뢰성 있게 측정될 수 없는 항목의 인식을 허용할 것이다. 따라서 표현충실성이라는 질적특성은 재무제표에 포함시킬 정보의 유형을 효과적으로 걸러내지 못한다.
- (3) '개념체계'(1989)는 목적적합성이라는 질적특성과 신뢰성이라는 질적특성 간에 절충이 필요할 수 있음을 인정하였다. 더 목적적합하지만 덜 신뢰성 있는 정보, 더 신뢰성 있지만 덜 목적적합한 정보가 있을 수 있다. 일부 의견제출자들은 이러한 절충관계가 '개념체계'(2010)에 빠져있다는 견해를 표명하였다(문단 BC2.52~BC2.57 참조).

- (4) 재무제표가 믿을 만해야 한다(credible)는 생각, 즉 이용자들이 재무제표가 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현한다는 것에 대한 확신을 필요로 한다는 생각은 '개념체계'에서 인정되어야 할 핵심 개념이다. 그러한 개념을 보강적 질적특성(검증가능성, 문단 BC2.60~BC2.62 참조) 정도로만 취급하는 것은 이 개념을 너무 경시하는 것이다.

BC2.29 IASB는 신뢰성이라는 개념이 회계기준에서 다음과 같은 두 가지 방식으로 사용되었다는 점에 주목하였다.

- (1) 측정불확실성 정도가 허용가능한 수준임을 의미하기 위해 사용. 이 단어의 이러한 사용은 재무제표 요소의 정의를 충족하는 항목은 경제적효익이 유입될 가능성이 높고 그 원가나 가치가 신뢰성 있게 측정될 수 있는 경우에만 인식될 수 있다는 '개념체계'(1989)의 인식기준(2010년 '개념체계'(1989) 개정시 재검토되지 않았음)을 반영한다.
- (2) 이전에는 '신뢰성'으로, 이제는 '표현충실성'으로 불리는 유용한 재무정보의 질적특성을 가리키기 위해 사용. 이러한 의미의 신뢰성은 회계기준에서 훨씬 덜 빈번하게 사용된다.

BC2.30 '신뢰성'이라는 용어를 '표현충실성'이라는 용어로 변경하기로 한 결정은 문단 BC2.29에서 기술된 '신뢰성'이라는 용어의 두 가지 용례와 관련된 혼란을 피하기 위한 것이었다. 토론서(2013)와 공개초안(2015)에 대한 외부의견에서는 많은 의견제출자들이 여전히 '신뢰성'라는 단어를 '개념체계'(1989)에 기술된 질적특성과 동일시하는 것이 아니라 측정불확실성의 허용가능한 수준과 동일시하고 있다는 것이 확인되었다. 따라서 IASB는 이전에 '신뢰성'이라고 불리던 질적특성에 대한 명칭(label)으로서 '표현충실성'이라는 용어를 유지하였다. 그러나 '개념체계'(2010)가 재무보고에 있어서 측정불확실성의 역할을 적절하게 논의하지 못하였다는 우려를 해

소하기 위해, IASB는 ‘개념체계’에 측정불확실성이 재무정보의 유용성에 어떻게 영향을 미치는지에 대한 논의를 포함하였다(문단 2.19, 2.22 및 BC2.46~BC2.49 참조). 또한, ‘개념체계’(2018)는 인식과 측정에서 측정불확실성의 역할에 대해 논의한다(문단 5.19~5.23 및 6.60 참조).

- BC2.31 신중성과 형식보다 실질의 우선에 대한 2018년 개정(문단 BC2.37~BC2.45 및 BC2.33 참조)에 맞춰, ‘개념체계’(1989)의 신뢰성이라는 질적특성에 대한 기술과 ‘개념체계’(2018)의 표현충실성이라는 질적특성에 대한 기술이 사실상 일치되었다. 표 2.1에서는 이러한 기술을 비교한다.

표 2.1 - ‘개념체계’(1989)의 신뢰성과 ‘개념체계’(2018)의 표현충실성

‘개념체계’(1989)	‘개념체계’(2018)
나타내고자 하는 바를 충실하게 표현할 것으로 이용자들이 믿을 수 있음	나타내고자 하는 현상을 충실하게 표현함(문단 2.12 참조)
완전성	완전성(문단 2.14 참조)
중립성	중립성(문단 2.15 참조)
중대한 오류나 편이가 없음	오류가 없고 중립적임(문단 2.18과 2.15 참조)
형식보다 실질의 우선	형식보다 실질의 우선 (문단 2.12 참조)
신중성	신중성(문단 2.16~2.17참조)

형식보다 실질의 우선(2010)(문단 2.12)

- BC2.32 ‘개념체계’(2010)에서는 형식보다 실질의 우선을 표현충실성의 별개 구성요소로 보지 않았는데, 그렇게 하는 것이 중복(redundant)될 것이라고 IASB가 결론지었기 때문이다. 표현충실성은 재무정보가 단지 법적 형식만을 표현하는 것이 아닌 경제적 현상의 실질을 표현하는 것을 의미한다. 근원이 되는 경제적 현상의 경제적 실질과 다른 법적 형식을 표현하는 것은 충실한 표현이 될 수 없다.

형식보다 실질의 우선(2018)

BC2.33 '개념체계'(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 일부 이해관계자들이 2010년에 형식보다 실질의 우선에 대한 언급이 삭제된 것을 IASB가 더는 경제적 현상의 실질을 반영하는 것을 추구하지 않는 것으로 여긴다는 것을 알게 되었다. IASB는 그러한 변경을 나타내려는 의도가 없었다. 따라서 더 이상의 오해를 방지하고 IASB의 의도를 강조하기 위해, IASB는 '개념체계'(2018) 문단 2.12에서 경제적 현상의 실질을 충실하게 표현해야 할 필요성을 명시적으로 다시 언급하였다. 더 나아가 IASB는 '개념체계'(2018) 문단 4.59~4.62에서 계약적 권리와 계약적 의무의 실질을 어떻게 충실하게 표현할 것인지도 설명하였다.

신중성(보수주의) 및 중립성(2010)(문단 2.15)

BC2.34 '개념체계'(2010) 제2장에서는 신중성이나 보수주의를 표현충실성의 한 측면으로 포함하지 않았는데, 이를 포함하는 것은 중립성과 모순될 수 있다는 것이 그 당시 IASB의 결론이었기 때문이다. 토론서(2006)와 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자는 그 견해에 동의하지 않았다. 이들은 보수주의나 신중성 또는 이 둘 모두가 개념체계에 포함되어야 한다고 주장하였다. 이들 견해에 따르면 특히 편의로 인해 일부 이용자들에게 더욱 목적적합한 정보가 생산되는 경우 편의를 항상 바람직하지 않은 것으로 상정해서는 안 된다고 하였다.

BC2.35 고의로 자산, 부채, 수익 및 자본을 보수적으로 추정하여 반영하는 것은 과도하게 낙관적으로 여겨지는 일부 경영진 추정 효과를 상쇄하기 위해 때로는 바람직한 것으로 여겨져 왔다. 그러나 '개념체계'(1989)에서 그랬던 것처럼 고의적인 왜곡 표시를 금지하더라도, 신중해야 한다는 경고는 편의로 이어질 가능성이 높다. 어

느 한 기간에 자산을 과소평가하거나 부채를 과대평가하는 것은 흔히 이후 기간에 재무성과의 과대평가로 이어지는, 신중하거나 중립적이라고 할 수 없는 결과를 초래한다.

BC2.36 공개초안(2008)에 대한 일부 의견제출자는 중립성은 달성하기 어렵다고 주장하였다. 이들의 견해에 따르면 목적적합한 정보는 반드시 목적을 가지며 목적을 가진 정보는 중립적이지 않다. 즉, 재무보고는 의사결정에 영향을 미치기 위한 도구이기 때문에 중립적일 수 없다. 보고되는 재무정보는 분명히 그 이용자들의 행동에 영향을 미칠 것으로 예상되나, 보고된 정보에 근거하여 많은 이용자들이 서로 유사한 행동을 한다는 사실만으로 중립성이 부족하다고 말할 수는 없다. IASB는 이용자들의 특정 행동을 장려하거나 예측하지 않는다. 만일 재무정보가 이용자들로 하여금 미리 결정된 행동을 하거나 회피하도록 부추기는 방식으로 편향되어 있다면, 그 정보는 중립적이지 않다.

신중성(2018)(문단 2.16~2.17)

BC2.37 ‘개념체계’(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 이해관계자들마다 ‘신중성’이라는 용어를 특히 다음과 같이 서로 다른 의미로 사용한다는 것에 주목하였다.

- (1) 일부는 불확실한 상황에서 판단할 때 주의를 기울여야 한다(비용이나 부채보다 수익이나 자산에 관련된 판단을 수행할 때 더 주의를 기울이는 것은 아님)는 의미로 사용한다(‘주의를 기울이는 신중성(cautious prudence)’)(문단 BC2.39~BC2.40 참조).
- (2) 일부는 수익보다 비용이 조기에 인식되어야 한다는 구조적인 비대칭(systematic asymmetry)의 적용을 의미하기 위해 사용한다(‘비대칭적 신중성(asymmetric prudence)’)(문단 BC2.41~BC2.45 참조). 이해관계자들은 그러한 비대칭성을 어떻게 달성할 수

있는지, 어느 정도까지 달성해야 하는지와 관련하여 다양한 견해를 표명하였다. 예를 들어, 일부 이해관계자들은 신중성을 다음 중 하나와 같은 개념으로 사용하는 것을 지지하였다.

(개) 비용이나 부채의 인식보다 수익이나 자산의 인식을 위해 더 설득력 있는 증거를 요구하는 신중성

(나) 이익보다 손실을 조기에 인식하는 측정기준의 선택을 요구하는 신중성

BC2.38 신중성을 이해하는 것은 ‘중립성’이라는 용어를 이해하는 것과 연관된다. IASB는 중립성의 두 가지 측면을 식별하였다.

(1) 회계정책의 중립적 적용: 선택한 회계정책을 중립적인(즉, 편이 없는) 방식으로 적용(문단 BC2.39 참조)

(2) 중립적인 회계정책의 선택: 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 정보를 제공하기 위해 회계정책을 선택(문단 BC2.44 참조). 충실한 표현은 서술이 중립적일 것을 요구한다.

이용자들이 재무정보를 유리하게 또는 불리하게 받아들일 가능성을 높이기 위해, 재무정보가 편파적이거나, 편중되거나, 강조되거나, 경시되거나 그 밖의 방식으로 조작되지 않는다면 그 정보는 중립적이다¹⁴).

BC2.39 IASB는 일부 이해관계자들이 주장하는 신중성(불확실한 상황에서 판단할 때 주의를 기울이는 의미의 신중성)이 회계정책을 적용할 때 중립성을 달성하는 데 도움이 될 수 있다는 주장에 설득되었다. 따라서 ‘주의를 기울이는 신중성’(문단 BC2.37(1) 참조)은 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 충실하게 표현할 수 있도록 도와준다. 이러한 의미를 명확하게 함으로써 다음이 기대된다.

14) ‘개념체계’(2018) 문단 2.15 참조.

- (1) 경영진이 자연스럽게 가질 수 있는 낙관성(optimism)에 작성자, 감사인, 규제기관이 대응할 수 있도록 도와준다. 예를 들어, 직접 관측할 수 없는 측정치를 추정하는 데 사용되는 투입변수를 선택할 때 주의를 기울일 필요가 있음을 강조한다.
- (2) IASB로 하여금 보고기업이 회계정책을 적용하는 데 경영진의 편의가 개입될 위험을 줄일 수 있는 엄격한(rigorous) 회계기준을 개발할 수 있도록 도와준다.

BC2.40 IASB는 2010년 개정 당시 ‘신중성’이라는 용어를 삭제한 것이 혼란을 불러일으켰으며, 어쩌면 이 용어가 다양하게 사용되고 있었던 상황을 더 악화시켰을 수도 있다는 것을 알게 되었다. 사람들은 이 용어를 계속 사용하면서도, 정확히 무슨 의미로 사용하는지 항상 명확하게 말하지는 않았다. 또한, 일부 이해관계자들은 이 용어가 삭제되었기 때문에, 회계기준을 사용하여 작성한 재무정보가 중립적이지 않으며, 사실상 신중하지 못한(imprudent) 정보라고 말하였다. IASB는 자산과 부채 모두 과대평가되지도 과소평가되지도 않도록 양방향으로 주의를 기울여야한다는 명확한 설명과 함께 이 용어를 복원함으로써 혼란을 줄일 수 있다고 결론지었다. 따라서 IASB는 ‘신중성’이라는 용어를 불확실한 상황에서 판단할 때 주의를 기울이는 것으로 정의하여 ‘개념체계’(2018)에 재도입하였다.

BC2.41 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 IASB가 한발 더 나아가 ‘비대칭적 신중성(asymmetric prudence)’(문단 BC2.37(2) 참조)을 유용한 재무정보의 필수적인 질적특성으로 식별해야 한다고 제안했는데, 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 비대칭적 신중성은 투자자들이 상승 잠재력(upside potential)보다는 하방위험(downside risk)에 더 관심을 가진다는 견해를 반영한다.

- (2) 비대칭적 신중성은 회계기준에 많이 포함되어 있으며, 이러한 사실을 '개념체계'에서 인정해줘야 회계기준을 개발할 때 비대칭적 신중성이 일관되게 적용될 수 있다.
- (3) 비대칭적 신중성은 주주에 대한 분배를 제한함으로써 미래 주주의 희생으로 현재 주주가 효익을 얻게 될 위험을 최소화한다.
- (4) 비대칭적 신중성은 경영진에 대한 보상을 제한함으로써 경영진의 기회주의(opportunism)를 감소시키고 장기적인 성장을 장려한다.

BC2.42 IASB는 비대칭적 신중성을 '개념체계'(2018)에 포함하지 않았는데, 그 이유는 자산과 부채 또는 수익과 비용의 회계처리에서의 비대칭을 구조적으로 요구하는 것(systematic requirement)은 때때로 재무정보가 목적적합하고 충실하게 표현되어야 할 필요성과 상충될 수 있기 때문이다. IASB는 비대칭적 신중성을 모든 상황에 적용하도록 요구할 경우, 바로 그 성격에 따라 다음과 같은 상황을 초래할 수도 있다는 점에 주목하였다.

- (1) 모든 미실현이익의 인식을 금지한다. 일부 상황에서는, 예를 들어 많은 금융상품의 측정에 있어서는, 오히려 미실현이익을 인식하는 것이 재무보고서의 이용자들에게 목적적합한 정보를 제공하는 데 필수적이다.
- (2) 관측가능한 시장가격에 의해 뒷받침되지 않는 모든 미실현이익의 인식을 금지한다. 일부 상황에서는, 오히려 자산이나 부채를 현행가치로 측정하는 것(이렇게 되면 미실현이익의 인식이 요구될 수도 있다)이, 비록 그 현행가치가 활성시장에서 관측가능한 가격에 따라 직접적으로 결정된 것이 아닐지라도, 재무보고서의 이용자들에게 목적적합한 정보를 제공한다.
- (3) 어떤 자산에 대해 선택된 측정기준을 사용한 불편추정치(unbiased estimate)보다 낮은 금액으로 그 자산을 측정하거나, 부채를 그러한 추정치보다 높은 금액으로 측정하는 것을 허용한다. 이러

한 방식으로서는 목적적합한 정보도, 충실하게 표현된 정보도 제공할 수 없다.

BC2.43 또한, IASB는 재무보고서의 정보가 주주에 대한 분배와 경영진에 대한 보상을 결정하기 위한 투입변수로 사용될 수는 있으나, 그러한 정보는 고려되어야 하는 요소들 중 하나일 뿐임에 주목하였다 (문단 BC0.41(4) 참조).

BC2.44 비록 구조적인 비대칭을 요구하지 않기로 결정하였음에도 불구하고, IASB는 모든 비대칭이 중립성과 상충되는 것은 아니라고 결론지었다. 중립적인 회계정책의 선택이란 이용자들이 재무정보를 유리하게 또는 불리하게 받아들일 가능성을 높이려 하지 않는 방식으로 회계정책을 선택하는 것을 의미한다. 중립적인 회계정책의 선택은 다음과 같은 특성을 갖는다.

- (1) 재무상태표에 기업의 가치를 인식할 것을 요구하지 않는다. ‘개념체계’(2018) 문단 1.7에서는 일반목적재무보고서가 보고기업의 가치를 보여주기 위해 고안된 것이 아님을 기술하고 있다.
- (2) 모든 자산과 부채를 인식할 것을 요구하지 않는다. ‘개념체계’(2018) 제5장 ‘인식과 제거’에서는 자산과 부채의 인식기준을 논의한다.
- (3) 모든 자산과 부채를 현행가치로 측정할 것을 요구하지 않는다. ‘개념체계’(2018) 제6장 ‘측정’에서는 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소들을 논의한다. 그러한 요소들에 대한 고려가 모든 자산과 부채를 현행가치로 측정하도록 하는 것은 아니다.
- (4) 역사적 원가로 측정된 자산의 손상검사를 금지하지 않는다. 역사적 원가(손상검사 포함)는, 그 측정기준이 편의 없이 선택되었다면, 중립성과 일관된다. 편의가 없다는 것은 이용자들이 재무정보를 유리하게 또는 불리하게 받아들일 가능성을 높이기 위해 정보가 편파적이거나, 편중되거나, 강조되거나, 경시되

거나 그 밖의 방식으로 조작되지 않도록 측정기준을 선택하는 것을 의미한다.

- BC2.45 따라서 '개념체계'(2018)는 회계기준에 비대칭적 요구사항이 포함되어 있을 수 있다는 것을 인정한다. 그러나 이는 비대칭적 신중성을 적용한 결과라기보다는, 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 목적적합한 정보의 생산을 요구하기 위한 IASB의 결정에 따른 결과이다. 그러한 결정은 '개념체계'(2018) 이전에 개발되었던 여러 회계기준에 반영되어 있다. 예를 들어, IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서는 우발부채와 우발자산에 대하여 서로 다른 '인식임계치(recognition threshold)'를 요구한다.

측정불확실성(2018)(문단 2.19)

- BC2.46 문단 BC2.28(2)에서 언급한 바와 같이, 토론서(2013)에 대한 일부 의견제출자들은 표현충실성이라는 질적특성이 재무제표에 포함될 정보를 효과적으로 걸러내지 못한다는 우려를 표명하였다. 이들은 '개념체계'(2010)가 높은 수준의 측정불확실성이 재무정보의 유용성을 저하시킬 수 있다는 생각을 담아내지 못했었다고 말하였다.

- BC2.47 '개념체계'(2010) 문단 QC16에서는 불확실성이 너무 큰 추정치는 유용한 정보를 제공하지 못할 수 있다는 의견을 이미 제시하고 있었다.

표현충실성 그 자체가 반드시 유용한 정보를 만들어 내는 것은 아니다. 예를 들어, 보고기업은 정부보조금으로 유형자산을 받을 수 있다. 기업이 아무런 대가 없이 자산을 취득하였다고 보고한다면 그 원가를 충실히 표현한 것은 분명하지만 그 정보는 아마도 매우 유용하지는 않을 것이다. 좀 더 미묘한 사례는 자산의 장부금액이 자산 가치의 손상을 반영하여 조정되어야 하는 금액의 추정치인 경우이다. 보고기업이 적절한

절차를 올바르게 적용하였고, 추정치를 올바르게 기술했으며, 추정치에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 불확실성을 기술하였다면, 그 추정치는 표현충실성이 될 수 있다. 그러나 그러한 추정치에 불확실성의 수준이 충분히 크다면, 그 추정치가 별로 유용하지는 못할 것이다. 즉, 충실히 표현된 자산이라도 목적적합성이 의문스럽다는 것이다. 더 충실한 다른 표현을 할 수 없다면, 그 추정치가 최선의 이용가능한 정보를 제공하는 것일 수는 있다.

BC2.48 그럼에도 불구하고, 추정치의 불확실성 수준과 그 추정치의 유용성 간의 연결고리가 그렇게 뚜렷하지 않았다는 것만은 분명했으며, 많은 사람들이 ‘개념체계’(2010)를 읽으면서 그러한 연결고리를 간과하는 것처럼 보였다. 이에 따라 공개초안(2015)에서는 측정 불확실성이 재무정보의 목적적합성에 어떤 영향을 미치는지를 논의하였다. 공개초안(2015)에 대한 의견제출자들은 측정불확실성에 대한 논의를 환영하였다. 그러나 일부 의견제출자들은 측정불확실성이 근본적 질적특성 중 목적적합성보다는 표현충실성의 한 측면이라고 주장하였다. IASB는 다음과 같은 이유로 그러한 주장에 동의하였다.

- (1) 측정불확실성은 정보의 검증을 어렵게 한다. ‘개념체계’(2018) 문단 2.30에서 기술한 바와 같이, 검증가능성은 정보가 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는지를 재무제표이용자들이 확인하는 데 도움을 준다. 측정불확실성 수준이 높을수록, 특정 추정치가 어떤 현상에 대한 충실한 표현을 제공한다는 데 대한 이용자들의 확신 수준이 낮아진다. 따라서 측정불확실성은 경제적 현상이 충실하게 표현될 수 있는지에 영향을 미친다.
- (2) ‘개념체계’(2018) 문단 2.20~2.21에서는 근본적 질적특성을 적용하는 가장 효율적이고 효과적인 과정을 기술하고 있다. 이 기술과 같은 맥락에서, 목적적합성이라는 질적특성은 어떤 특정 정보가 이용자들에게 유용할 수 있는지와 관련된다. 반면, 표현충실성이라는 질적특성은 그 정보가 충실한 표현을 제공하

는지와 관련된다. 따라서 추정 과정과 관련된 측정불확실성은 목적적합성에 영향을 미치는 것이 아니라, 해당 추정치가 표현충실성을 달성하는 방식으로 제공될 수 있는지에 영향을 미친다.

- (3) 정보가 높은 수준의 측정불확실성을 내포하고 있더라도 목적적합할 수 있다. 예를 들어, 대상이 되는 현상(underlying phenomenon) 자체가 유의한 위험과 불확실성에 노출되어 있다면, 불확실성이 매우 높은 추정치만이 그 현상에 대하여 유일하게 목적적합한 정보를 제공할 수 있다.

BC2.49 따라서 ‘개념체계’(2018)에서는 측정불확실성을 표현충실성에 영향을 미치는 요소로 기술한다. 또한, IASB는 측정불확실성을 표현충실성에 대한 논의에서 다루는 것이 목적적합성과 표현충실성이라는 두 가지 근본적 질적특성 사이에 절충이 필요할 수 있다는 생각과 더욱 일관된다고 보았다(문단 2.22 및 BC2.52~BC2.56 참조).

표현충실성은 실증적으로 측정될 수 있는가?(2010)

BC2.50 실증회계 연구자들은 기업의 지분상품 또는 채무상품의 시장가격 변동과의 상관관계를 통해 목적적합하고 충실한 표현을 제공하는 재무정보를 지지하는 상당한 증거를 축적하여 왔다. 그러나 그러한 연구는 목적적합성과는 별도로 표현충실성을 실증적으로 측정하기 위한 기법을 제공하지는 못하였다.

BC2.51 두 위원회의 이전 개념체계 모두에서는 재무 추정치가 충실하게 표현된 정도에 대한 통계 정보를 제공하는 것이 바람직한 것인지에 대해 논의하였다. 통계 정보를 제공하는 것이 전례가 없는 것은 아니다. 때로는 그 밖의 통계 정보가 재무보고서에 반영되기도

한다. 예를 들면, 일부 기업은 파생금융상품 및 이와 유사한 포지션의 최대손실예상액(value at risk)을 공시한다. IASB는 일부 상황에서는 재무보고를 위해 통계적 개념을 사용하는 것이 계속 중요할 것이라고 예상한다. 유감스럽게도 IASB와 FASB는 재무보고서에서 표현의 충실성을 계량화할 수 있는 어떠한 방법도 아직 알아내지 못하였다.

근본적 질적특성의 적용(2018)(문단 2.20~2.22)

BC2.52 ‘개념체계’(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 근본적 질적특성을 적용할 때 일부 상황에서 근본적 질적특성 간 절충이 필요할 수 있는지에 대하여 논의하였다.

BC2.53 유용한 재무정보의 근본적 질적특성으로 식별되었던 목적적합성과 신뢰성 사이에 절충이 필요할 수 있다는 생각은 ‘개념체계’(1989)에 나타나 있었다. ‘개념체계’(2010)에서는 그러한 절충관계를 언급하는 대신, 정보가 유용하기 위해서는 목적적합성과 표현충실성이라는 두 가지 특성이 모두 필요하다고 언급하였으며, 더 나아가, 현상에 대한 목적적합하지 않은 충실한 표현이나 목적적합하지만 충실하지 못한 표현 모두 이용자들이 유용한 의사결정을 하는 데 도움이 되지 않는다고 기술하였다. 추정의 불확실성¹⁵⁾에 대한 ‘개념체계’(2010) 문단 QC16의 논의에서는 목적적합성과 표현충실성 간 절충이 필요할 수 있음을 암시하였다(문단 BC2.47 참조).

BC2.54 토론서(2013)에 대한 일부 의견제출자들은 ‘개념체계’(2010)에서 질적특성 간 절충관계에 대한 논의가 부족했었다는 우려를 표명하

15) ‘개념체계’(2010) 문단 QC16의 문맥상 추정의 불확실성은 ‘개념체계’(2018)에서 측정불확실성으로 불리는 개념을 말한다.

였다. 그들의 주요 관심사는 정보의 목적적합성과 그 정보에 대해 허용가능한 측정불확실성 수준의 관계와 관련이 있는 것 같았다.

BC2.55 ‘개념체계’(2018) 문단 BC2.48~BC2.49에서 설명한 바와 같이, IASB는 측정불확실성을 표현충실성에 영향을 미칠 수 있는 요소로 기술하였다. 또한, IASB는 문단 2.20~2.21에 기술된 과정에 따라 일부 상황에서는 목적적합성과 표현충실성 간 절충이 필요할 수 있다는 점을 문단 2.22에서 명확히 하였다. 그러한 절충이 필요할 수 있는 한 가지 상황은 높은 수준의 측정불확실성 때문에 어떤 추정치가 경제적 현상에 대하여 충분히 충실한 표현을 제공할 수 있는지 의문스러울 때이다. 문단 2.22의 내용은 ‘개념체계’(2010) 문단 QC16의 측정불확실성에 대한 논의를 토대로 작성되었다(문단 BC2.47 참조).

BC2.56 IASB는 목적적합성과 측정불확실성 간 절충이 필요할 수 있다는 점을 명시적으로 인정하면, 일부 경우(예: 매우 불확실한 추정치가 유일하게 목적적합한 정보인 경우), 높은 수준의 측정불확실성을 가진 추정치가 그럼에도 불구하고 유용한 정보를 제공할 수 있는 이유를 설명하는 데 도움이 될 것이라고 결론지었다.

BC2.57 또한, IASB는 근본적 질적특성을 적용하는 과정에 대한 기술에 사용된 용어를 갱신하였다. IASB는, ‘개념체계’(2018) 문단 2.6의 목적적합성에 대한 기술과 일관되게 하고 경제적자원의 정의에서 ‘잠재력(potential)’이라는 용어와의 혼동을 방지하기 위하여(문단 BC4.8~BC4.9 참조), 문단 2.21에서 ‘~할 잠재력을 지닌(has the potential to be)’이라는 문구를 ‘~할 수 있는(is capable of being)’이라는 문구로 대체하였다.

보강적 질적특성

비교가능성(2010)(문단 2.24~2.29)

BC2.58 비교가능성은 '개념체계'(1989)와 개념보고서 제2호 모두에서 중요한 개념이지만, 비교가능성의 중요성에 대해서는 서로 일치하지 않았다. '개념체계'(1989)에서는 비교가능성을 목적적합성 및 표현충실성¹⁶⁾만큼 중요하다고 기술하였다. 개념보고서 제2호에서는 비교가능성을 둘 이상 정보간 관계의 특성으로서, 중요하지만 목적적합성 및 표현충실성에 부차적인 것이라고 기술하였다.

BC2.59 충실한 표현을 제공하는 목적적합한 정보는 다른 기업이 보고한 유사한 정보 및 같은 기업이 다른 기간에 보고한 유사한 정보와 쉽게 비교될 수 있다면 가장 유용하다. 회계기준이 필요한 가장 중요한 이유 가운데 하나는 보고되는 정보의 비교가능성을 제고하기 위함이다. 그러나 보고된 재무정보가 쉽게 비교가능하지 않더라도 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 정보라면 여전히 유용하다. 비교가능한 정보라도 목적적합하지 않으면 유용하지 않으며, 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하지 않은 경우 오해를 일으킬 수 있다. 따라서 비교가능성은 근본적 질적특성 대신 보강적 질적특성으로 본다.

검증가능성(2010)(문단 2.30~2.32)

BC2.60 검증가능한 정보는 확신을 가지고 사용할 수 있다. 검증가능성의 부족으로 정보가 반드시 유용하지 않게 되는 것은 아니나, 나타내고자 하는 바를 정보가 충실하게 표현하지 않을 위험이 더 높기 때문에 이용자들은 더욱 신중할 가능성이 높다.

16) '신뢰성'이라는 용어는 '표현충실성' 대신에 사용하였으나, 의미는 서로 유사하도록 의도하였다.

BC2.61 '개념체계'(1989)에서는 검증가능성을 신뢰성의 한 측면으로 명시적으로 포함하지 않았으나, 개념보고서 제2호에서는 검증가능성을 신뢰성의 한 측면으로 포함하였다. 그러나 '개념체계'(1989)의 신뢰성 정의는 이용자들이 정보에 대한 확신을 필요로 한다는 것을 암시하는 문구, '이용자들이 믿을 수 있어야 한다'를 포함하였으므로 이 두 개념체계가 외관상 보이는 만큼 서로 다른 것은 아니다.

BC2.62 토론서(2006)에서는 보고된 재무정보에 중요한 오류와 편이가 없고 그 재무정보가 나타내고자 하는 바를 표현하고 있다고 이용자들이 믿을 수 있는 확신을 주기 위해서는 그 재무정보가 검증가능해야 한다고 명시하였다. 따라서 검증가능성은 표현충실성의 한 측면으로 보았다. 일부 의견제출자는 검증가능성을 표현충실성의 한 측면으로 포함하면 쉽게 검증가능하지 않은 정보가 제외될 수 있다고 지적하였다. 이들은 목적적합한 재무정보를 제공하는 데 매우 중요한 다수의 미래전망치(예: 예상현금흐름, 내용연수 및 잔존가치)는 직접 검증할 수 없다고 보았다. 그러나 그 추정치에 대한 정보를 제외하는 것은 재무보고서의 유용성을 떨어뜨릴 수 있다. IASB는 이 견해에 동의하였고 검증가능성을 매우 바람직하나 반드시 요구되는 것은 아닌 보강적 질적특성으로 재배치하였다.

적시성(2010)(문단 2.33)

BC2.63 '개념체계'(1989)에서는 적시성을 정보의 목적적합성을 훼손할 수 있는 제약요인으로 논의하였다. 개념보고서 제2호에서는 적시성을 목적적합성의 한 측면으로 설명하였다. 그러나 이 두 개념체계에 서 논의한 적시성의 실질은 사실상 같다.

BC2.64 토론서(2006)에서는 적시성을 목적적합성의 한 측면으로 기술하였다. 그러나 일부 의견제출자는 예측가치와 확인가치가 목적적합성의 일부라는 것과 같은 의미에서 적시성이 목적적합성의 일부가 아니라고 지적하였다. IASB는 적시성이 목적적합성의 다른 구성요소와는 다르다는 것을 납득하였다.

BC2.65 적시성은 매우 바람직하지만, 목적적합성과 표현충실성만큼 중요하지는 않다. 적시성 있는 정보는 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현할 때만 유용하다. 이와는 반대로 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 목적적합한 정보는 바람직할 만큼 적시에 보고되지 않았더라도 여전히 유용할 수 있다(특히 확인 목적상).

이해가능성(2010)(문단 2.34~2.36)

BC2.66 '개념체계'(1989)와 개념보고서 제2호 모두 이용자들이 정보를 이해할 수 있도록 하여 그 정보가 의사결정에 유용하도록 하는 질적특성인 이해가능성을 포함하였다. 두 개념체계 모두 재무정보가 이해가능하기 위해서는 이용자들이 합리적인 수준의 재무 지식을 갖추고 있으며 그 정보를 분석하기 위하여 합리적인 노력을 기울일 의지가 있어야 한다고 비슷하게 기술하였다.

BC2.67 이해가능성 및 재무보고서를 이해해야 할 이용자들의 책임에 대한 이 논의에도 불구하고 오해는 여전히 남아 있다. 예를 들면, 새로운 회계처리방법으로 인해 이용자들의 의사결정에 유용한 정보를 보고하게 되더라도 일부 이용자들이 그 회계처리방법을 이해하지 못할 수 있다면 새로운 회계처리방법을 시행해서는 안 된다는 견해를 표명한 이들도 있었다. 그들은 목적적합성보다 이해가능성이 더욱 중요하다는 뜻을 나타낸다.

- BC2.68 이해가능성에 대한 고려가 핵심적인 것이라면 매우 복잡한 사항에 대한 정보는 그 정보가 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하더라도 보고하지 않는 것이 적절할 수 있다. 이해가능성을 보강적 질적특성으로 분류한 것은 이해하기 어려운 정보가 가능한 한 명확히 표시되고 설명되어야 한다는 점을 나타내고자 한 것이다.
- BC2.69 그 밖에 흔히 오해되는 부분을 명확히 하기 위해, 2010년 이래 ‘개념체계’에서는 이용자들은 보고된 재무정보를 분석하기 위한 합리적인 노력을 기울일 의지만을 가져야 하는 것이 아니라 그 정보를 분석하기 위하여 사실상 합리적인 노력을 기울일 책임이 있다고 설명해왔다(이전 개념체계에 서술된 내용임). 또한 2010년 이래 ‘개념체계’에서는 이용자들은 특히 복잡한 경제적 현상을 이해하기 위해 자문가에게 도움을 구할 필요가 있을 수 있다고 언급하여 왔다.

포함되지 않은 질적특성(2010)

- BC2.70 투명성(transparency), 고품질(high quality), 내부적 일관성(internal consistency), 진실하고 공정한 견해(true and fair view) 또는 공정한 표시(fair presentation) 및 신뢰가능성(credibility)이 재무정보의 바람직한 질적특성으로 제안되어 왔다. 그러나 투명성, 고품질, 내부적 일관성, 진실하고 공정한 견해 또는 공정한 표시는 비교가능성, 검증가능성, 적시성 및 이해가능성으로 인해 보강된 목적적합성과 표현의 충실성이란 질적특성을 가지는 정보를 기술하는 다른 단어이다. 신뢰가능성은 이와 유사하지만 보고기업 경영진에 대한 신뢰도 의미한다.

BC2.71 때로는 이해관계자가 기준제정의 의사결정을 위해 그 밖의 기준을 제안하였고, IASB는 그 제안된 기준의 일부를 특정 의사결정에 대한 근거의 일부로 인용하기도 하였다. 단순성(simplicity), 운영가능성(operationality), 실무적 적용가능성(practicability) 또는 실용성(practicality)과 수용가능성(acceptability)이 그 기준에 해당된다.

BC2.72 위와 같은 기준은 질적특성이 아니다. 대신에 유용한 재무정보 제공의 효익 및 원가에 대해 전반적으로 가늠해보는 것의 일환이 된다. 예를 들어, 더 단순한 회계처리방법은 더 복잡한 방법보다 적용 원가가 낮을 것이다. 어떤 상황에서는 더 단순한 회계처리방법이 더 복잡한 회계처리방법에 따라 산출된 정보보다 다소 덜 정확하지만 사실상 같은 정보를 산출할 수 있다. 그 경우, 회계기준제정기구는 표현충실성의 감소와 시행 원가의 절감을 원가 대비 효익을 가늠하는 데 고려할 것이다.

유용한 재무보고에 대한 원가제약(2010)(문단 2.39~2.43)

BC2.73 원가는 재무정보 제공자 및 이용자뿐만 아니라 회계기준제정기구가 가능한 새로운 재무보고 요구사항의 효익을 고려할 때 염두에 두어야 할 포괄적 제약요인이다. 원가는 정보의 질적특성이 아니다. 원가는 정보를 제공하는 데 사용되는 과정적 특성이다.

BC2.74 IASB는 제안된 회계기준에 따라 기업이 제공해야 하는 정보의 수집 및 처리 원가에 대한 정보를 입수할 수 있는 보다 더 구조화된 방법을 개발하기 위한 시도를 해 왔으며 계속 하고 있다. 주로 사용되는 방법은 특정 제안에 대하여 때로는 공식적으로(현장조사 및 설문조사 등) 이해관계자에게 실행가능한 범위에서 계량화된 원가 및 효익 정보를 제출하도록 요구하는 것이다. 이러한 요구로

인해 도움이 되는 정보를 얻고 관련 효익을 상당히 감소시키지
않으면서 원가 절감이 되도록, 제안된 요구사항을 직접 변경하게
된다.

결론도출근거 목차

제3장 재무제표와 보고기업

	문단번호
재무제표의 초점	BC3.1
재무제표의 목적과 범위	BC3.3
위험에 대한 정보	BC3.7
재무제표에 채택된 관점	BC3.9
계속기업가정	BC3.11
보고기업	BC3.12
보고기업에 대한 기술과 보고기업의 경계	BC3.13
결합재무제표	BC3.20
연결재무제표와 비연결재무제표	BC3.22
공동지배력과 유의적인 영향력	BC3.26

재무제표의 초점(문단 3.1)

- BC3.1 제1장은 일반목적재무보고의 목적을 다룬다. 제2장은 그 목적을 달성하기 위한 유용한 재무정보의 질적특성을 다룬다. 그러한 질적특성은 재무제표가 제공하는 재무정보와 그 밖의 재무보고서가 제공하는 재무정보 모두에 적용된다.
- BC3.2 재무제표는 재무보고의 핵심 부분이며, IASB가 다루는 대부분의 이슈는 재무제표와 관련되어 있다. 더욱이, 다른 형태의 재무보고서와 관련된 이슈를 다루게 되면 ‘개념체계’(2018)의 완성과 이에 따른 개선이 상당히 지연될 수 있었을 것이다. 따라서 ‘개념체계’(2018) 제3장~제8장에서는 재무제표가 제공하는 정보에 초점을 맞추며, 경영진설명서, 중간재무보고, 보도자료 및 분석을 위해 제공되는 보충자료와 같은 다른 형태의 재무보고는 다루지 않는다¹⁷⁾.

재무제표의 목적과 범위(문단 3.2~3.3)

- BC3.3 IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 재무제표의 목적을 일반목적재무보고의 목적(‘개념체계’(2018) 문단 1.2 참조)과 IAS 1 ‘재무제표 표시’ 문단 9의 재무제표의 목적을 토대로 기술하였다. IAS 1 문단 9에서는 다음과 같이 기술하고 있다.

재무제표는 기업의 재무상태와 재무성과를 체계적으로 표현한 것이다. 재무제표의 목적은 광범위한 이용자들의 경제적 의사결정에 유용한 기업의 재무상태, 재무성과와 재무상태변동에 관한 정보를 제공하는 것이다. 또한 재무제표는 위탁받은 자원에 대한 경영진의 수탁책임 결과도 보여준다. 이러한 목적을 충족하기 위하여...

17) 2010년 IASB는 국제회계기준 실무서 1 ‘경영진설명서 작성을 위한 개념체계’를 공표하였다. 이 실무서는 회계기준에 따라 작성된 재무제표에 덧붙이는 경영진설명서를 표시하기 위한 포괄적이지만 구속력 없는 개념체계를 제공한다.

BC3.4 '개념체계'(2018)에서 재무제표의 목적에 대한 기술은 다음과 같은 측면에서 IAS 1의 기술과 차이가 있다.

- (1) '개념체계'(2018)에서는 재무제표 요소와의 연관고리를 제공하기 위하여 재무제표의 목적에 대한 기술에서 다음을 언급한다.
 - (가) 재무상태 대신 자산, 부채 및 자본
 - (나) 재무성과 대신 수익과 비용
- (2) '개념체계'(2018)에서는 재무제표의 목적에 대한 기술에서 현금흐름에 대한 정보의 제공을 언급하지 않는다. 현금흐름에 대한 정보가 재무제표이용자들에게 중요하지만, '개념체계'(2018)에서는 현금유입과 현금유출을 재무제표 요소로 식별하지 않는다.
- (3) '개념체계'(2018)에서 재무제표의 목적에 대한 기술은 재무제표의 주요이용자들이 기업에 자원을 제공하는 것과 관련한 의사결정을 할 때 유용한 정보가 무엇인지에 대한 추가 설명을 제공한다. 정보는 보고기업에 유입될 미래 순현금흐름에 대한 전망과 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용해야 한다.

BC3.5 재무제표가 제공하는 정보에 대한 기술에서는 재무상태표와 재무성과표를 언급한다. 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 현금흐름표와 자본변동표도 언급해야 한다고 제안하였다. 그들은 재무상태표와 재무성과표만 명시적으로 언급하면 이 두 개의 보고서가 현금흐름에 대한 정보 또는 자본청구권 보유자로부터의 출자나 자본청구권 보유자에 대한 분배에 대한 정보를 제공하는 보고서보다 더 중요하다는 것을 암시하는 것으로 해석될 수 있다고 주장하였다.

BC3.6 '개념체계'(2018) 문단 3.3(3)에서는 현금흐름에 대한 정보 및 자본청구권 보유자의 출자와 자본청구권 보유자에 대한 분배에 대한 정보를 언급하고 있다. IASB는 그러한 정보가 재무상태표나 재무

성과표가 제공하는 정보보다 덜 중요하다고 보지 않는다. 그럼에도 불구하고, ‘개념체계’(2018)에서 오직 재무상태표와 재무성과표만 언급하고 있는 이유는 그 두 가지 보고서가 인식된 요소(자산, 부채, 자본, 수익 및 비용)를 요약하여 보여주기 때문이다. 또한, 그러한 보고서를 인식이 이루어지는 장소(the place where recognition occurs)로 식별할 필요가 있는데, 그렇게 하지 않으면 인식을 명확하게 설명하는 것이 가능하지 않을 것이기 때문이다. 반면, 현금유입, 현금유출 및 자본청구권 보유자의 출자나 자본청구권 보유자에 대한 분배는 재무제표 요소가 아니며, 그러한 항목에 대한 정보를 제공하는 보고서는 인식된 요소를 요약하여 보여주지는 않는다.

위험에 대한 정보(문단 3.2(3)(가)~3.3(3)(나))

BC3.7 ‘개념체계’(2018)에서는 재무제표가 재무제표 요소의 정의를 충족하는 항목(인식 여부와 관계없음)에서 발생하는 위험에 대한 정보를 제공한다고 기술한다. 토론서(2013)에 대한 일부 의견제출자들은 ‘위험(risk)’이라는 용어가 명시적으로 정의되지 않았다는 것에 우려를 표명하였다. 그들은 ‘위험에 대한 정보’가 재무제표 외의 수단을 통해서 가장 잘 보고될 수 있는 정보를 포함한 거의 모든 유형의 정보를 포함하는 것으로 이해될 수 있다고 주장하였다. 실제로, 일부 의견제출자들은 기업이 위험을 관리하는 방법에 대한 정보는 재무제표의 소관이 아니라고 주장하였다.

BC3.8 그러나 IASB는 기업의 인식되거나 인식되지 않은 자산과 부채와 관련된 위험에 대한 정보가 현금흐름을 창출하는 기업의 능력과 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용할 가능성이 높다고 보았다. 따라서 이러한 정보는 재무제표의 목적을 달성하는 데 기여한다.

재무제표에서 채택한 관점(문단 3.8)

BC3.9 '개념체계'(2018)에서는 재무제표가 기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자 중 특정 집단의 관점이 아닌 보고기업 전체의 관점(보통 '기업실체 관점(entity perspective)'으로 불림)에서 거래 및 그 밖의 사건에 대한 정보를 제공한다고 기술한다. 이는 보고기업이 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자와 분리되어 있다는 IASB의 관점을 반영한다(문단 BC1.8 참조).

BC3.10 IASB는 기업실체 관점이 문단 1.2에 기술된 일반목적재무보고의 목적과 일관되기 때문에 이 관점을 채택하였다. 그 목적은 유용한 정보를 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자(그러한 자본 제공자들의 특정하위집단(subset)보다는)에게 제공하는 것이다. 정보의 초점을 주요이용자들의 특정 하위집단의 수요에 맞춘다면, 각 하위집단을 위해 서로 다른 재무제표의 조합을 제공해야 할 수 있다. 이렇게 되면 혼란을 초래할 수 있고 재무보고의 신뢰(confidence)를 저해할 수 있다. 또한, 문단 BC1.6에서 언급한 바와 같이, 주요이용자들의 각 하위집단에 서로 다른 보고서를 제공하려면 비용이 많이 들 수 있다.

계속기업가정(문단 3.9)

BC3.11 계속기업가정에 대한 기술은, '경영활동을 중요하게 축소(curtail materially the scale of its operations)'한다는 문구를 '거래를 중단(cease trading)'한다는 문구로 대체한 것을 제외하고는, '개념체계'(2010)에서 큰 변경없이 가져왔다. 이 변경으로 계속기업가정에 대한 기술이 IAS 1 '재무제표 표시'와 IAS 10 '보고기간후사건'에서의 기술과 더욱 밀접하게 일치되었다.

보고기업(문단 3.10~3.18)

BC3.12 ‘개념체계’(2010)에서는 보고기업이 무엇인지에 대해서도, 보고기업이 무엇으로 구성되는지 결정하는 방법에 대해서도 논의하지 않았다. ‘개념체계’(2018)를 위해 보고기업 개념을 개발하는 과정에서, IASB는 FASB¹⁸⁾와 공동으로 개발한 공개초안(2010)에 대한 외부검토의견과 공개초안(2015)에 대한 외부검토의견을 고려하였다.

보고기업에 대한 기술과 보고기업의 경계(문단 3.10, 3.13~3.14)

BC3.13 ‘개념체계’(2018)는 일반목적재무제표를 누가 작성해야 하는지 또는 누가 작성할 수 있는지를 기술하기보다는 보고기업에 대해 전반적으로 기술한다. IASB에게는 누가 그러한 재무제표를 작성해야 하는지 또는 누가 작성할 수 있는지 결정할 권한이 없다.

BC3.14 ‘개념체계’(2018)를 위해 보고기업에 대한 기술을 개발하는 과정에서, IASB는 보고기업의 몇 가지 핵심적인 특성을 기술했던 공개초안(2010)의 내용을 포함시킴으로써 보고기업에 대한 기술을 개선할 수 있을지 고려하였다. 특히, 공개초안(2010)에서 IASB는 보고기업에 대해 다음과 같이 기술하였다.

- (1) 보고기업은 경제활동의 한정된 영역(circumscribed area of economic activities)으로서, 그 영역의 재무정보는 필요한 정보를 직접 얻을 수 없는 현재 및 잠재적 지분투자자, 대역자와 그 밖의 채권자가 ① 기업에 자원을 제공하는 의사결정을 할 때 ② 그 기업의 경영진과 지배기구(governing board)가

18) 2010년 3월에 발행된 공개초안 ‘재무보고를 위한 개념체계: 보고기업’ 참조

제공받은 자원을 효율적이고 효과적으로 사용했는지 평가할 때 유용할 수 있는 잠재력을 가지고 있다.

(2) 보고기업을 식별하기 위해 필요한(그러나 항상 충분하지는 않은) 세 가지 특성은 다음과 같다.

(가) 기업의 경제활동이 수행되고 있으며, 수행되어 왔고, 수행될 것이다.

(나) 기업의 경제활동이 다른 기업들의 경제활동 및 그 기업이 존재하는 경제적 환경으로부터 객관적으로 구분될 수 있다.

(다) 기업의 경제활동에 대한 재무정보가 그 기업에 자원을 제공하는 의사결정을 할 때 그리고 경영진과 지배기구가 제공받은 자원을 효율적이고 효과적으로 사용했는지 평가할 때 유용할 수 있는 잠재력을 가지고 있다.

BC3.15 IASB는 문단 BC3.14(2)(다)에 언급된 특성이 보고기업의 경계를 결정하는 데 중요한 역할을 한다고 결론지었다(문단 BC3.18 참조). 그러나 IASB는 '개념체계'(2018)에서 보고기업에 대한 기술을 확장하기 위해 공개초안(2010)의 다른 내용들을 사용하지는 않았는데, 그 이유는 다음과 같다.

(1) 경제활동을 수행한 적이 없으며 앞으로도 수행하지 않을 기업의 재무제표는 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공할 가능성이 낮을 것이다.

(2) '한정된 영역'과 '객관적으로 구분될 수 있다'는 용어가 모호하고 불명확하여 보고기업이 무엇으로 구성되는지에 대한 명확한 지침을 제공하지 못할 것이다.

BC3.16 IASB는 공개초안(2015)에서 보고기업의 경계는 그 보고기업의 재무제표가 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자에게 목적적합한 정보를 제공하고 기업의 경제활동을 충실하게 표현하는

방식으로 설정되어야 한다고 제안하였다. 더 나아가 재무제표가 보고기업 내 경제활동의 집합에 대해 기술해야 한다고 제안하였다.

BC3.17 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 IASB의 제안이, 무엇이 보고기업을 구성할 수 있는지를 충분히 제한하지 않아, 그 결과 재무제표가 임의의 자산과 부채의 집합으로 작성될 수 있고, 따라서 불완전하고 오도하는 정보를 제공할 수 있다는 우려를 표명하였다. 특히, 그들은 어떤 기업의 일부인 보고기업이, 예를 들어 간접비 부담에 대한 그 보고기업의 몫을 그 보고기업의 재무제표에서 제외하는 등 경제활동의 불완전한 집합에 대해 보고하기로 선택할 수 있다고 우려하였다. 또한, 보고기업이 어떤 기업의 일부인 경우 그 보고기업의 재무제표에 어떤 청구권을 포함해야 하는지 식별하는 것이 어려울 수 있다.

BC3.18 그러한 우려를 고려하여, IASB는 보고기업의 경계 결정에 대한 논의를 수정하였다. '개념체계'(2018)는 법적 실체가 아니며 지배-종속관계로 연결된 법적 실체들로만 구성되지는 않은 보고기업의 경계를 결정할 때 이용자들의 정보수요에 초점을 맞추어야 한다고 설명한다. 문단 2.4에서 기술한 바와 같이, 이용자들은 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 정보를 필요로 한다. IASB는 표현충실성이라는 질적특성의 완전성과 중립성 측면이 보고기업의 경계를 결정할 때 특히 중요하다고 결론지었다. 예를 들어, 보고기업의 경계가 자의적이거나 불완전한 경제활동의 집합을 포함하는 방식으로 결정된다면, 그 보고기업의 재무제표가 제공하는 정보는 불완전할 것이며 또한 중립성도 결여될 수 있다. 따라서 보고기업의 경계가 그러한 방식으로 결정된 결과 산출되는 정보는 이용자들의 정보수요를 충족시키지 못할 것이다. IASB는 또한 이용자들이 재무제표에 포함된 내용을 이해하도록 돕기

위해 보고기업의 경계가 어떻게 결정되었는지와 보고기업이 무엇으로 구성되어있는지를 재무제표에 기술해야 한다고 결론지었다.

- BC3.19 보고기업이 법적 실체이거나 지배-종속관계로 모두 연결된 법적 실체들로만 구성된 경우, 그 보고기업의 경계를 결정하는 것은 일반적으로 간단하다. 이러한 경우, 법적 실체 또는 법적 실체들의 경계는 곧 그 보고기업의 경계로 결정된다. 이러한 방식으로 보고기업의 경계를 결정하는 것은 이용자들의 정보수요를 충족시킨다.

결합재무제표(문단 3.12)

- BC3.20 공개초안(2010)에서는 결합재무제표가 동일지배하의 기업들로 구성된 보고기업에 대한 유용한 정보를 제공할 수 있다고 기술하였다. 이에 대한 의견제출자들 중 많은 이들이 이 이슈에 대한 논의를 환영하였으나, 결합재무제표의 작성을 동일지배하의 기업들로만 제한하는 것에는 동의하지 않았다.

- BC3.21 IASB는 결합재무제표가 일부 상황에서 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공할 수 있다고 결론지었다. 이에 따라, ‘개념체계’(2018) 문단 3.12는 결합재무제표의 개념을 인정한다. 그러나 ‘개념체계’(2018)에서는 결합재무제표의 작성 시기와 방법에 대해서는 논의하지 않는다. IASB는 그러한 논의는 IASB가 미래에 이 주제에 대한 회계기준을 개발하기로 결정할 경우 가장 잘 진행될 수 있다고 결론지었다.

연결재무제표와 비연결재무제표(문단 3.11, 3.15~3.18)

BC3.22 ‘개념체계’(2018)는 연결재무제표와 비연결재무제표에서 제공하는 재무정보의 유용성을 논의한다. 문단 3.2에서 기술한 바와 같이, 재무제표의 목적은 각 재무제표의 주요이용자들에게 유용한 재무정보를 제공하는 것이다. 연결재무제표의 경우, 주요이용자들의 정보수요는 그들이 지배기업(문단 BC3.23~BC3.24)에 초점을 맞추는지 아니면 종속기업(문단 BC3.25)에 초점을 맞추는지에 따라 달라질 수 있다.

BC3.23 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서, IASB는 종속기업과 함께 지배기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 보여주는 것이 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자에게 유용하다고 결론지었다(문단 3.15 참조). 연결재무제표는 그러한 정보를 제공한다.

BC3.24 IASB는 지배기업만의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보가 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 채권자 및 그 밖의 채권자에게 유용할 수 있는 또 다른 유형의 정보라고 결론지었다(문단 3.17 참조). 따라서 ‘개념체계’(2018)는 지배기업이 다음 (1) 또는 (2)를 요구받거나 선택할 수 있다고 규정한다.

(1) 연결재무제표에 추가하여 비연결재무제표를 작성한다.

(2) 지배기업만의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 연결재무제표의 주석에 제공한다.

BC3.25 재무제표는 최대 다수의 주요이용자의 일반적인 정보수요를 충족시키도록 설계되었으며, 따라서 주요이용자들의 특정한 하위 집단(예: 종속기업의 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자)에게만 유용한 정보를 반드시 포함하지는 않는다. 예를 들어, 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 일부 정보가 종속기업의 재무제표에서는 중요할(material) 수 있지만 지배기업의 연결재무제표에

서는 중요하지 않을 수 있다. 종속기업 자체의 재무제표는 그 주요이용자들에게 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 제공하도록 설계되었다.

공동지배력과 유의적인 영향력

BC3.26 '개념체계'(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 공동지배력과 유의적인 영향력이라는 개념을 '개념체계'에서 설명해야 하는지 고려하였다. 공개초안(2010)에서는 공동지배력과 유의적인 영향력이 지배력을 발생시키지 않는다고 기술하였다. IASB는 그 결론에 여전히 동의하지만, 공동지배력과 유의적인 영향력이라는 개념을 '개념체계'에 포함할 필요는 없다고 본다. 따라서 '개념체계'(2018)에서는 그러한 개념들을 언급하지 않는다. '개념체계'(2018)를 개발하는 과정에서, IASB는 회계기준을 제정할 때 이러한 개념들을 계속 고려해야 하는 것인지에 대해서는 논의하지 않았다.

결론도출근거 목차

제4장 재무제표 요소

	문단번호
서론	BC4.1
정의-자산과 부채의 공통 이슈	BC4.3
경제적자원에 대한 별도의 정의	BC4.6
기대(예상)되는 흐름(유출입)에 대한 개념 삭제	BC4.8
과거사건	BC4.15
개정된 정의에 대한 테스트	BC4.19
자산의 정의	BC4.23
경제적자원	BC4.24
권리에 초점을 맞춤	BC4.28
영업권	BC4.32
식별가능성 및 분리가능성	BC4.34
그 밖의 가치원천	BC4.35
즉시 소비되는 재화나 용역	BC4.37
다른 모든 당사자들도 이용가능한 경제적효익	BC4.38
통제	BC4.40
소유에 따른 위험과 보상	BC4.41
채택하지 않은 제안	BC4.43
부채의 정의	BC4.44
의무	BC4.47
회피할 수 있는 실제 능력의 부재	BC4.49
‘회피할 수 있는 실제 능력의 부재’에 대한 해석	BC4.54
용어	BC4.56
한 당사자의 의무는 다른 당사자의 권리	BC4.59
경제적자원의 이전	BC4.62
과거사건으로 생긴 현재의무	BC4.64

결론도출근거 목차

자산과 부채	BC4.69
비상호적 거래(Non-reciprocal transactions)	BC4.69
우발부채와 우발자산	BC4.71
회계단위	BC4.74
미이행계약	BC4.78
계약상 권리와 의무의 실질을 보고	BC4.88
자본의 정의	BC4.89
수익과 비용의 정의	BC4.93
자산과 부채의 변동 측면에서 정의된 수익과 비용	BC4.93
수익과 비용의 유형	BC4.96
기타 가능한 정의들	BC4.97

서론

BC4.1 '개념체계'(2010)와 그 전 '개념체계'(1989)는 재무제표 요소들을 다음과 같이 정의하였다.

- (1) 자산 - 과거사건의 결과로 기업이 통제하고 있고 미래경제적효익이 기업에 유입될 것으로 기대되는 자원
- (2) 부채 - 과거사건의 결과로 생긴 현재의무로서, 기업이 가진 경제적효익이 있는 자원의 유출을 통해 그 이행이 예상되는 의무
- (3) 자본 - 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분
- (4) 수익 - 자산의 유입이나 증가 또는 부채의 감소에 따라 자본의 증가를 초래하는 특정 회계기간 동안에 발생한 경제적효익의 증가로서, 지분참여자에 의한 출자와 관련된 것은 제외
- (5) 비용 - 자산의 유출이나 소멸 또는 부채의 증가에 따라 자본의 감소를 초래하는 특정 회계기간에 발생한 경제적효익의 감소로서, 지분참여자에 대한 분배와 관련된 것은 제외

BC4.2 IASB는 '개념체계'(2018)에서 이러한 정의를 개정하였다.

정의 - 자산과 부채의 공통 이슈

BC4.3 IASB는 '개념체계'(2010)의 자산과 부채의 정의가 회계기준의 제정과 관련된 많은 이슈를 해결하는 데 유용하다는 것을 알게 되었다. 그러나 정의의 일부 측면은 실무에서 다음과 같은 이유로 혼란을 야기하였다.

- (1) 자산과 부채의 정의에서 경제적효익의 유출입을 명시적으로 언급한 것은 경제적자원(또는 의무)과 그로 인한 경제적효익의 흐름(유출입)을 구별하기 어렵게 하였다.
- (2) 일부 이용자들은 '기대(예상)되는(expected)'이라는 용어를 확률임계치(probability threshold)로 해석하였다. 또한 일부 이용자

들은 정의에서 ‘기대(예상)되는’이라는 용어와 인식기준에서 ‘가능성이 높다(probable)’라는 용어 사이의 관계가 명확하지 않다고 보았다.

BC4.4 이 이슈를 다루기 위해, 그리고 문단 BC4.6~BC4.18에 제시된 이유로 IASB는 다음과 같이 정의를 개정하였다.

- (1) 자산은 과거사건의 결과로 기업이 통제하는 현재의 경제적자원이다.
- (2) 부채는 과거사건의 결과로 기업이 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무이다.
- (3) 경제적자원은 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리이다.

BC4.5 자산의 정의를 뒷받침하는 지침은 문단 BC4.23~BC4.43에서 논의하고, 부채의 정의를 뒷받침하는 지침은 문단 BC4.44~BC4.68에서 논의한다.

경제적자원에 대한 별도의 정의(문단 4.4)

BC4.6 ‘개념체계’(2010)의 정의에서 주요 구조적 변화는 경제적자원에 대한 별도의 정의를 도입한 것이다. 이로 인하여 미래경제적효익의 흐름(유출입)이라는 언급이 자산과 부채의 정의에서가 아닌 경제적자원의 정의에서 나타난다.

BC4.7 IASB는 이러한 분리가 문단 BC4.3(1)에서 언급한 혼란을 해소하는데 도움을 줄 것이라고 결론지었다. 자산(또는 부채)은 경제적자원(또는 의무)이며, 경제적자원(또는 의무)이 창출할 수 있는 경제적효익의 궁극적인 유입(또는 유출)이 아니라는 것을 보다 분명하게

강조하였다. 이러한 접근은 정의를 간결하게 하고 자산과 부채가 대비됨을 더 명확하게 보여준다.

기대(예상)되는 흐름(유출입)에 대한 개념 삭제(문단 4.14와 4.37)

BC4.8 '개념체계'(2018)에서는 '개념체계'(2010)에서 사용된 '기대(예상)되는' 자원의 유입 또는 유출의 개념이 '경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌(또는 '경제적자원을 이전해야 할 잠재력을 지닌')' 자산(또는 부채)으로 대체되었다. 이 개념에 대한 언급은 경제적자원의 정의와 부채의 정의를 뒷받침하는 지침에 나타난다.

BC4.9 IASB는 다음과 같은 이유로 기대되는 자원의 유입 또는 예상되는 자원의 유출의 개념을 대체하였다.

- (1) '기대(예상)되는'을 삭제함으로써 경제적자원 또는 의무의 정의에 적절하게 초점을 맞추게 된다. 기대되거나 발생가능성이 높은 유입이나 유출의 개념을 유지하면 명확하게 자산과 부채에 해당하는 많은 항목들(예: 외가격인 매입옵션 또는 발행옵션, 보험계약, 불확실한 특정 미래사건이 발생하는 경우에 경제적자원을 이전하기로 한 의무)이 제외될 수 있다(문단 BC4.63 참조).
- (2) 기대(예상)되는 흐름의 개념은 매우 다양하게 해석될 수 있고, 확률임계치 수준의 개념과 관련되는 경우가 종종 있기 때문에 도움이 되지 않는다.

BC4.10 토론서(2013)는 경제적효익을 창출할 '잠재력을 지닌(has the potential to)'이라는 용어보다 '할 수 있는(capable of)'이라는 용어를 사용하였다. 그러나 '할 수 있는'이라는 용어는 이미 '개념체계'(2018)의 문단 2.6~2.7의 목적적합성 논의에서 사용되었다. '할 수 있는'이라는 용어를 목적적합한 정보를 설명할 때와 경제적자

원을 정의할 때에 서로 다른 의미로 사용한다면 혼란스러울 수 있다. 이러한 혼란을 피하기 위해 IASB는 경제적자원의 정의에 '잠재력을 지닌'이라는 문구를 도입하였다.

BC4.11 '경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌'(또는 이와 유사하게 '경제적자원을 이전해야 할 잠재력을 지닌')이라는 문구는 다음과 같은 내용을 담고 있다.

- (1) 경제적효익이 미래에 발생할 수 있다는 것으로는 충분하지 않다. 이러한 경제적효익은 이미 경제적자원 내에 존재하는 어떤 특성에 따라 발생해야 한다. 예를 들어, 매입옵션(purchased option)은 보유자에게 경제적효익을 창출할 잠재력을 지녔지만, 이는 단지 그 옵션에 이미 보유자가 그 옵션을 행사할 수 있는 권리가 포함되어 있기 때문이다.
- (2) 이러한 정의는 최소 확률임계치의 설정을 의도하지 않는다. 중요한 것은 적어도 하나의 상황에서 경제적자원이 경제적효익을 창출한다는 것이다.

BC4.12 일부 이해관계자들은 IASB가 자원의 기대(예상)되는 유입 또는 유출의 개념을 유지해야 한다고 기술하였다. 그들은 경제적효익의 유입이 기대되지 않거나 적어도 합리적으로 가능하지 않은 항목이라면 재무제표 이용자들과 작성자들은 자산으로 간주하지 않는다고 기술하였다. 이러한 의견제출자들은 개정된 정의가 자산과 부채로 식별되는 항목의 범위를 상당히 넓히며, 따라서 다음을 초래할 수 있다고 주장하였다.

- (1) 궁극적으로 자산이나 부채가 인식되지 않거나 영(0)으로 측정되는 경우, 효익은 거의 없고 운영상의 유의적인 부담만 있음에도 가능한 모든 자산과 부채를 식별해야 하는 부담

- (2) 인식기준이 더 견고해지지 않는 한, 불확실하거나 발생가능성이 낮거나 측정하기 어려운 더 많은 항목들을 자산과 부채로 인식
- (3) 원칙적으로 유입이나 유출이 기대(예상)되지 않더라도 모든 자산과 부채는 인식해야 한다는 전제
- (4) 유입이나 유출이 일어날 것 같지 않아서 미인식한 자산과 부채에 대한 목적적합하지 않은 정보를 주석에서 제공해야 하는 부담

BC4.13 IASB는 ‘기대(예상)되는’(일부에서 확률임계치로 해석되는)의 개념을 삭제하는 것이 운영상의 유의적인 부담을 주지 않을 것이라고 결론지었다. 실제로 기업이 인식해야 하는 자산과 부채를 식별하거나 이에 대해 주석으로 제공해야 하는 정보를 식별하기 위하여, 기업은 자산과 부채의 정의와 인식기준을 동시에 고려한다.

BC4.14 또한, IASB는 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮음에도 불구하고 자산이나 부채를 인식하게 될 수 있다는 이해관계자들의 우려는 자산과 부채의 정의에서가 아니라 인식에 대한 결정에서 가장 잘 다뤄진다고 결론지었다(문단 4.15, 4.38, 5.15~5.17 및 BC5.15~BC5.20 참조). 이 접근법은 IASB가 ‘개념체계’(2010)에서의 정의를 수년 동안 적용했던 방법과 일치한다.

과거사건(문단 4.26과 4.42~4.47)

BC4.15 ‘개념체계’(2018)에서 (1) ‘과거사건의 결과로’라는 문구는 자산과 부채의 정의에 남아 있고, (2) ‘현재’라는 단어는 부채의 정의에 남아 있으며, 자산의 정의에 추가되었다.

BC4.16 '개념체계'(2018)를 개발하면서 IASB는 자산과 부채의 정의에서 '현재'와 '과거사건의 결과로'를 모두 언급해야 하는지 여부를 고려하였다.

BC4.17 IASB에 의해 자산과 부채의 정의에 포함된 '과거사건의 결과로'라는 문구에서 발생한 유의적인 문제는 식별되지 않았다. 또한 과거 사건을 식별함으로써 기업은 재무제표에 그 사건을 보고하는 방법(예: 그 사건으로 인하여 발생하는 수익, 비용 또는 현금흐름을 분류하고 표시하는 방법)을 결정할 수 있다. 문단 BC4.64~BC4.68은 개정된 부채의 정의에서 '과거사건의 결과로'라는 문구가 특히 중요한 이유를 논의한다. 따라서 IASB는 자산과 부채의 정의에서 해당 문구를 유지하였다.

BC4.18 과거사건으로 자산이나 부채가 생겼다고 하더라도, 그 사실만으로는 자산이나 부채가 여전히 존재하는지를 확인할 수 없다. 즉, 기업이 여전히 현재의 경제적자원을 통제하고 있거나 현재의무가 있는지 여부를 고려해야 한다. 따라서 IASB는 부채의 정의에서 '현재'에 대한 언급을 유지하고 이를 자산의 정의에 추가하였다. '현재'를 추가함으로써 두 정의가 서로 대비됨을 강조한다.

개정된 정의에 대한 테스트

BC4.19 2016년 IASB는 공개초안(2015)에서 제안된 자산과 부채에 대한 정의의 변경 효과를 분석하였다. 이 활동의 목표는 다음 두 가지이었다.

- (1) IASB와 이해관계자 모두가 미래 회계기준에 대한 제안의 시사점을 평가할 수 있게 한다.

- (2) 제안된 정의와 이를 뒷받침하는 지침의 문제점을 식별하는 데 도움을 준다.

BC4.20 이 활동은 다음과 관련된다.

- (1) 제안된 정의와 이를 뒷받침하는 지침을 23가지 사례에 적용한 결과를 분석한다.
- (2) 제안된 정의와 이를 뒷받침하는 지침이 현행 프로젝트 중 일부에서 IASB가 결정을 내리는 데 도움이 될 수 있는 방법을 식별한다.
- (3) 2016년 9월의 세계회계기준제정기구(World Standard-Setters; WSS) 회의에서 참가자들과 위에서 언급한 사례들을 논의한다.

BC4.21 이 사례들은 공개초안(2015)에 대해 의견제출자들이 제기한 질의를 검토하기 위해 개발되고 선정되었다. 이 사례들에는 자산이나 부채의 정의를 충족하지만, 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮거나 그 결과가 매우 불확실한 권리와 의무가 포함되었다. 이 사례들에 대한 분석은 자산이나 부채가 존재하는 근거뿐만 아니라, 제5장의 인식기준을 적용하여 자산이나 부채가 재무제표에서 반드시 인식되지 않을 수도 있는 근거도 설명한다. 또한 이 사례들에는 공개초안(2015)에 대한 의견제출자들이 제안된 정의와 이를 뒷받침하는 지침의 의미가 불분명하고 회계기준의 요구사항과 일관되지 않을 수 있다고 생각한 거래가 포함되었다. 이 사례들에 대한 분석을 통해 많은 경우에 제안된 정의와 이를 뒷받침하는 지침을 적용하는 것이 어떻게 그리고 왜 회계기준의 요구사항에 부합하는 결론을 도출할 수 있는지를 설명하였다.

BC4.22 2016년 9월에 개최된 WSS회의에서 참가자들의 피드백은 제안된 지침의 문구가 충분히 명확하지 않은 일부 영역을 강조하였다. 개

정된 정의와 이를 뒷받침하는 지침을 개발하면서 IASB는 공개초안에 대한 피드백과 함께 이 피드백을 고려하였다.

자산의 정의

BC4.23 이 장에서는 자산의 정의에 대한 다음 측면들을 논의한다.

- (1) 경제적자원(문단 BC4.24~BC4.27 참조)
- (2) 권리에 초점을 맞춤(문단 BC4.28~BC4.39 참조)
- (3) 통제(문단 BC4.40~BC4.43 참조)

경제적자원(문단 4.4와 4.14~4.18)

BC4.24 문단 BC4.6~BC4.7에서는 경제적자원을 별도로 정의하기로 한 IASB의 결정을 설명하고, 문단 BC4.8~BC4.14에서는 기대(예상)되는 흐름의 개념을 자산의 정의에서 삭제하고, 경제적자원의 정의에도 그 개념을 포함시키지 않은 IASB의 결정을 논의한다.

BC4.25 IASB는 자산의 정의는 경제적자원을 언급해야 하며 그로 인한 경제적효익을 언급해서는 안 된다고 결론지었다. 자산이 미래경제적효익을 창출할 잠재력에서 가치를 이끌어내더라도, 기업이 통제하는 것은 그 잠재력을 포함한 현재의 권리이다. 기업은 미래경제적효익을 통제하지 않는다.

BC4.26 IASB는 '경제적자원' 대신 '자원'이라는 용어를 사용할지 여부를 고려하였다. 토론회(2013)에 대한 일부 의견제출자는 '경제적자원'이라는 용어가 너무 제한적이어서 시장가치가 있는 자원만을 다루게 될 것이라는 의견을 제시하였다. IASB는 '경제적자원'이라는

용어를 현재 존재하는 시장에서의 자원에 한정하지 않고, 경제적 효익을 창출할 수 있는 모든 자원을 포함하고자 하였다. IASB는 ‘개념체계’(2018)의 문단 4.11~4.12에서 논의한 바와 같이, 예를 들어, 자원이 물리적 대상이 아니라 물리적 대상에 대한 권리임을 강조하는 데 도움이 되기 때문에 ‘경제적자원’이라는 용어를 선택하였다.

BC4.27 일부 국가에서는 IASB의 ‘개념체계’를 공공부문과 비영리부문을 포함한 금융시장 외부의 다른 환경에도 적용한다. 결과적으로 일부 이해관계자는 자산의 정의는 현금흐름 외의 효익(예: 보고기업이나 그 밖의 당사자 또는 사회 전반에 대한 사회적 또는 환경적 서비스나 효익)을 창출하는 자원이 포함되어야 한다고 기술하였다. 이와 유사하게, 일부 이해관계자는 부채의 정의가 건전성 또는 도덕적 목적을 위해 부담하는 의무뿐만 아니라 광범위한 이해관계자 집단의 기대를 충족시키거나 공공의 지지를 유지하기 위해 그러한 효익을 이전해야 하는 의무를 포함해야 한다고 제안하였다. 그러나 IASB는 현재 영리기업에 초점을 맞추고 있으므로 자산의 정의는 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 자원에 계속 초점을 맞춰야 하며, 부채의 정의는 경제적자원을 이전하는 의무에 계속 초점을 맞춰야 한다고 결론지었다.

권리에 초점을 맞춤(문단 4.6~4.13)

BC4.28 ‘개념체계’(2018)가 발표되기 전에 자산의 정의는 ‘자원’이라는 용어를 포함하였다. ‘개념체계’(2018)는 ‘경제적자원’이라는 용어를 사용하고 경제적자원을 정의하며 이에 따라 자산을 권리로 정의한다. 이러한 변경의 효과를 강조하여 설명하기 위해, ‘개념체계’(2018)는 유형자산과 같은 물리적 대상의 경우 경제적자원은 물

리적 대상이 아니라, 그 대상에 대한 권리의 집합이라고 기술한다. 이러한 권리의 예는 문단 4.11에 열거되어 있다.

BC4.29 IASB는 '개념체계'(2018)를 개발하면서 토론서(2013)에 대한 일부 의견제출자와 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자가 제시한 자산은 단순히 권리가 아니라 권리나 자원으로 정의되어야 한다는 의견을 고려하였다. 이 의견제출자들은 다음과 같이 주장하였다.

- (1) 예를 들어 유형의 자산과 같은 일부 자산은 권리 대신 자원으로 가장 잘 표현된다. 그들은 유형의 자산을 권리의 집합으로 회계처리하는 개념은 실무와 일치하지 않으며, 특히 권리들을 '개별적으로 분리(unbundling)'하여 각각 별도의 자산으로 인식한다는 것을 생각하면 더욱 그러하다고 주장한다.
- (2) '개념체계'에서 어떤 요소를 고려하여 회계단위를 식별하는지를 설명하지 않는다면, 여러 권리로 구성된 단일 자산을 그 전체로서 단일 자산으로 인식하는지 아니면 그러한 권리들 중 일부를 별도로 인식하는지에 대해 일관되게 설명하기 어려울 것이다.
- (3) 권리들의 집합에 속한 권리들에 초점을 맞추면, 인식 및 제거 기준 그리고 회계단위에서 더 큰 압박을 받을 것이다. 기업은 재무제표이용자들에게 분명한 효익을 제공하지도 못하면서, 새로운 자산이나 부채가 존재하는지 확인하기 위해 스스로 수많은 질문을 해야 할 것이다. 이 의견제출자들은 권리접근법이 회계기준의 개발과 적용에서, 특히 제거의 결정과 관련하여 어려움을 야기한다고 주장하였다.

BC4.30 IASB는 많은 자산(예: 금융자산, 기계를 리스한 리스이용자들의 사용권 그리고 특허와 같은 많은 무형자산)이 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립된 권리라는 것에 주목하였다. 법률에

의해 부여된 권리로 인해 물리적 대상에 대한 소유권이 발생한다는 것도 마찬가지이다. 또한, 비록 정도는 다를지라도, 물리적 대상에 대한 완전한 법적소유권과 그 내용연수의 99%(또는 50%, 또는 심지어 1%)를 사용하는 계약에 의해 부여되는 권리는 모두 한 종류 또는 비슷한 종류의 권리이다. 또한 법률상의 차이 또는 변경 때문에, 특정한 권리의 집합이 한 국가에서 완전한 법적소유권을 구성하지만 다른 나라에서는 그렇지 않을 수 있거나 시점에 따라 달라질 수도 있다.

BC4.31 따라서 IASB는 자산을 두 가지 별도 유형, 즉 채무제표에 자원(예: 물리적 대상의 완전한 법적소유권의 경우)으로 기술된 자산과 권리(자원의 전부 또는 일부에 대한 그 밖의 모든 권리)로 기술된 자산으로 정의하는 것은 실익이 없다고 보았다. 그럼에도 불구하고 '개념체계'(2018)는 문단 4.12에서 권리의 집합을 물리적 대상으로 기술하는 것이 이러한 권리를 가장 간결하고 이해하기 쉬운 방식으로 충실하게 표현하는 경우가 있다는 것에 주목한다.

영업권

BC4.32 IASB는 '개념체계'(2018)를 개발하면서 IFRS 3 '사업결합'의 결론도출근거 문단 BC313~BC323의 결론을 재검토하지 않았다. 이 문단은 무엇이 '핵심'영업권을 구성하는지 설명하면서, 핵심영업권이 자산의 정의를 충족한다고 기술하고 있다.

BC4.33 '개념체계'(2018)를 완성하면서 IASB는 '개념체계'에서 하나의 특정 자산(영업권)에 대해 언급하는 것은 적절하지 않다고 결론지었다. 따라서 '개념체계'(2018)는 영업권을 언급하지 않는다.

식별가능성 및 분리가능성

- BC4.34 IAS 38 '무형자산'은 영업권과 구별할 수 있도록 무형자산이 식별 가능해야 한다고 요구한다. IAS 38은 자산이 기업과 분리될 수 있거나 계약상 권리나 그 밖의 법적 권리에서 발생하는 경우 식별 가능하다고 기술한다. 따라서 '개념체계'(2018)를 개발하면서 IASB는 자산의 정의에서 자산의 식별가능성을 요구해야 하는지, 그리고 자산의 분리가능성을 요구해야 하는지에 대해 논의하였다. IASB는 자산이 분리가능하거나 계약상 권리나 그 밖의 법적 권리에서 발생하는 경우 자산을 식별, 측정 및 기술하는 것이 더 쉬울 것이라고 결론지었다. 이는 자산을 인식하는 것이 목적적합한 정보를 제공하는지 그리고 자산을 충실하게 표현할 수 있는지에 영향을 미칠 수 있다. 그러나 IASB는 식별가능성과 분리가능성이 자산의 정의 중 일부를 구성해서는 안 된다고 결론지었다.

그 밖의 가치원천

- BC4.35 IASB는 '개념체계'(2018)를 개발하면서 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단 외의 방법으로 취득한 노하우와 같은 항목에 대해 논의하였다. IASB는 이러한 항목이 자산이 될 수 있다고 결론지었다. IASB는 '권리'라는 용어가 이러한 항목들을 담을 수 있을 만큼 충분히 광범위한지 또는 '권리나 그 밖의 가치원천'을 참조하여 경제적자원을 정의해야 하는지를 고려하였다.

- BC4.36 IASB는 '그 밖의 가치원천'이라는 개념이 너무 모호하여 공식적인 정의에서 유용하지 않다고 결론지었다. 대신, '개념체계'(2018)는 '권리'라는 용어가 단지 계약, 법률 및 이와 유사한 수단에 의해 획득된 권리뿐만 아니라 다른 방식으로 얻은 권리, 예를 들어 공공의 영역(public domain)에 속하지 않는 노하우를 획득하거나 창

작함으로써 얻은 권리도 포함한다는 것을 설명한다. 문단 4.22는 노하우가 등록된 특허에 의해 보호되지 않더라도 그 노하우를 사용할 권리를 통제할 수 있는 이유에 대해서 설명한다. 그 개념에 대한 이러한 설명은 새로운 것이 아니며, '개념체계'(2010)의 문단 4.12에 기반한 것이다.

즉시 소비되는 재화나 용역(문단 4.8)

- BC4.37 '개념체계'(2018)는 제공받는 즉시 소비되는 재화나 용역이 경제적 효익을 얻기 위한 일시적인 권리를 창출함을 명확하게 한다. 이 권리는 재화나 용역을 소비하기 전까지 일시적으로 존재하며, 그 시점에서 소비는 비용으로 인식된다. 이것은 IFRS 2 '주식기준보상'에서 제공받은 종업원의 용역을 즉시 소비되는 자산으로 취급하는 것과 일치한다.

다른 모든 당사자들도 이용가능한 경제적효익(문단 4.9)

- BC4.38 '개념체계'(2018)는 유의적인 원가를 들이지 않고 다른 모든 당사자들도 이용가능한 권리라면, 일반적으로 그 권리는 보유하고 있는 기업의 자산이 아니라고 설명한다. IASB는 자산을 권리로 정의하는 것은 기업이 보유한 가능한 넓은 범위의 권리를 자산으로 식별하고 인식하도록 강요하지 않는다는 것을 명확히 하기 위해 이 설명을 '개념체계'(2018)에 포함하였다.

- BC4.39 다른 모든 당사자들도 이용가능한 권리가 일반적으로 특정 기업의 자산이 아닌 이유를 설명하는 다양한 방식이 있다. 한 가지 이유로 예를 들어, 토지 위의 도로에 대한 공공권리와 같은 권리들이 다른 모든 당사자가 누릴 수 있는 이상의 경제적효익을 창출

할 잠재력이 없다는 것일 수 있다. 대체적 또는 추가적 이유는 이러한 권리가 기업에 의해 통제되지 않는다는 것일 수 있다. 기업은 이러한 권리에서 나오는 경제적효익에 다른 당사자가 접근하는 것을 거부할 수 없다.

통제(문단 4.19~4.25)

BC4.40 ‘개념체계’(2018)는 자산의 정의에서 경제적자원을 ‘기업이 통제하는’ 것이어야 한다는 요구사항을 유지하였다. 또한 통제의 정의도 도입하였다. IASB는 IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’에서 자산의 통제(control)를 정의하고, IFRS 10 ‘연결재무제표’에서 기업의 지배력(control)을 정의하면서 통제(control)의 정의를 정하였다¹⁹⁾. 이들 회계기준의 정의가 다르더라도, 기업은 자산(또는 기업)의 사용을 지시하고, 경제적효익(또는 이익)을 얻을 수 있는 능력을 보유하고 있다는 동일한 기본개념에 근거한다. ‘개념체계’(2018)는 자산의 정의와 지배회사의 종속기업에 대한 지배력의 기술에서 모두 통제(control)의 개념을 사용한다.

소유에 따른 위험과 보상

BC4.41 IASB는 자산의 정의에 위험에 대한 노출과 소유에 따른 보상의 개념을 포함해야 하는지 고려하였다. 일부 회계기준은 통제의 한 측면 또는 통제의 지표로서 이러한 노출(또는 관련되는 개념으로서 변동이익에 대한 노출)을 식별한다.

(1) IFRS 10은 ‘투자자는 피투자자에 대한 관여로 인해 변동이익에 노출되거나 변동이익에 대한 권리가 있고, 피투자자에 대하여

19) IFRS 15 문단 33과 IFRS 10 문단 5~7을 참조한다.

자신의 힘으로 변동이익에 영향을 미치는 능력이 있을 때 피 투자자를 지배한다'고 기술한다.

- (2) IFRS 15는 자산에 대한 통제가 고객에게 이전되었는지에 대한 지표 중 하나로 '자산의 소유에 따른 유의적인 위험과 보상이 고객에게 있다'는 것을 기술한다. IFRS 15의 결론도출근거는 자산의 소유에 따른 위험과 보상에 대한 노출은 통제를 나타낼 수도 있다고 설명한다.

BC4.42 '개념체계'(2018)는 통제와 소유에 따른 위험과 보상에 대한 노출 사이의 관계를 일반적인 용어로 설명한다. 그러나 '소유에 따른 위험과 보상'이라는 문구를 사용하는 대신, '개념체계'(2018)는 '경제적효익의 유의적인 변동에 노출'을 언급한다(문단 4.24 참조).

채택하지 않은 제안

BC4.43 IASB는 '개념체계'(2018)를 개발하면서 통제의 정의와 취급에 대해 제시된 다음과 같은 변경들도 고려하였지만 채택하지 않았다.

- (1) 자산의 정의에서 통제에 대한 언급을 제외하라는 제안. 경제적 자원의 정의에 기업이 자원을 통제하는 권리라는 의미가 내재되어 있기 때문이다. IASB는 통제가 경제적자원의 정의에 내재되어 있지만, 이를 명시적으로 언급하는 것이 정의와 이를 뒷받침하는 지침을 구조화하는 유용한 방법이라고 결정하였다.
- (2) 통제에 대한 요구사항은 자산의 정의의 일부로서가 아니라 인식기준에 존재해야 한다는 제안. 일부 이해관계자들은 이 접근법이 서로 독립적인 두 가지 질문(즉, 자산이 존재하는가? 그리고 자산은 누구에게 속하는가?)을 분리할 것이라고 주장하였다. IASB는 통제에 대한 언급을 자산의 인식기준으로 옮기지 않았다. 왜냐하면 옮긴다고 해서 인식될 자산이 변경되지 않을

것이기 때문이며, 그렇게 옮긴다면 해결될 실무상 문제를 IASB가 확인하지 못했기 때문이다.

- (3) 경제적효익의 '대부분'을 언급하기 위해 IASB가 통제의 정의를 수정해야 한다는 제안. IASB는 기업이 통제하는 권리만을 인식한다면, 경제적효익의 '대부분(substantially all)'에 대한 언급이 중복되고 혼란을 가져올 수 있음에 주목하였다. 예를 들어, 기업이 건물의 경제적효익의 20%를 얻을 권리를 통제하는 경우, 기업의 자산은 건물의 경제적효익의 20%를 얻을 권리이다. 기업의 자산이 건물 전체에 대한 권리가 아니기 때문에, 건물의 경제적효익을 전부 또는 대부분을 얻을 권리가 필요하지 않을 것이다. '대부분'과 같은 임계치를 포함할지 여부에 대한 의문은 회계기준을 개발할 때, 예를 들어 회계기준에서 기업에게 권리의 집합을 단일 자산(단일 회계단위)으로 회계처리하도록 요구하는 경우에 제기될 수 있다.

부채의 정의

BC4.44 '개념체계'(2018)는 부채를 기업이 과거사건의 결과로 경제적자원을 이전해야하는 현재의무로 정의한다. 종전 정의에서 변경된 주요 사항은 다음과 같다.

- (1) 예상되는 경제적효익의 유출에 대한 언급 삭제. 문단 BC4.8~BC4.14에서 논의된 이유로, 그 언급은 경제적자원을 이전해야 하는 의무는 기업이 경제적자원을 다른 당사자에게 이전해야 할 잠재력을 지녀야 한다는 설명을 뒷받침하는 지침으로 대체되었다(문단 4.37 참조).
- (2) '경제적효익이 있는 자원'이라는 문구는 새롭게 정의된 '경제적 자원'이라는 용어로 대체되었다(문단 BC4.6~BC4.7 참조).

BC4.45 문단 BC0.15에서 언급한 바와 같이, ‘개념체계’(2018)는 부채와 자본의 특성이 모두 있는 금융상품의 분류를 다루지 않는다. IASB는 ‘자본의 특성이 있는 금융상품(Financial Instruments with Characteristics of Equity)’에 대한 연구프로젝트에서 부채와 자본을 어떻게 구별해 낼 수 있을지 모색하고 있다. 만약 필요하다면, ‘개념체계’가 그 프로젝트의 결과에 따라 갱신될 것이다. IASB는 ‘개념체계’(2018)를 완성하면서 그 연구프로젝트에 따라 다시 논의가 필요할지도 모르는 새로운 개념과 새로운 지침은 추가하지 않기로 하였다.

BC4.46 IASB는 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 부채가 존재하기 위해서는 다음 세 가지 기준을 모두 충족해야 한다고 결론지었다.

- (1) 기업에게 의무가 있다(문단BC4.47~BC4.61 참조).
- (2) 의무는 경제적자원을 이전하는 것이다(문단 BC4.62~BC4.63 참조).
- (3) 의무는 과거사건의 결과로 존재하는 현재의무이다(문단 BC4.64~BC4.68 참조).

의무(문단 4.28~4.35)

BC4.47 종전에 부채의 정의를 적용함에 있어, 기업에게 무조건적이고 법적으로 집행가능한 의무가 있을 때 경제적자원을 이전할 현재의무가 있다고 일반적으로 인정되었다. 이러한 상황에서 기업은 이전을 회피할 능력이 없다는 것이 명백하다. 그러나 일부 다른 상황에서는 기업이 미래의 이전을 회피할 수 있는 제한된 능력이 있을 수 있다. 회계기준을 개발하고 이를 적용하면서 문제가 발생한 이유는 기업에게 ‘현재의무’가 있으려면 기업의 그러한 능력이 얼마나 제한적이어야 하는지가 불분명하기 때문이었다.

BC4.48 '개념체계'(2018)는 '개념체계'(2010)에서 정의한 것과 같이 의무를 책무나 책임으로 정의한다. 그러나 '의무'라는 용어의 의미를 명확히 하기 위해 '개념체계'(2018)는 기업이 회피할 수 있는 실제 능력이 없는 책무나 책임이 있다면, 기업에게 의무가 있다고 기술한다.

회피할 수 있는 실제 능력의 부재(문단 4.29~4.34)

BC4.49 IASB는 다음의 상황에서 발생하는 문제를 고려하여 '회피할 수 있는 실제 능력의 부재'에 대한 기준을 개발하였다.

- (1) 기업에게 경제적자원을 이전해야 하는 법적으로 집행가능한 의무는 없지만, 이전을 회피할 수 있는 능력이 실무 관행, 공개된 경영방침 또는 특정 성명(서)에 의해 제한된다(이러한 의무는 때때로 '의제의무'라고 불린다).
- (2) 기업이 경제적자원을 이전해야 하는 요구사항이 이미 존재하지만, 그 요구사항의 결과는 기업이 스스로 취할 수 있는 행위에 따라 달라진다.

BC4.50 토론서(2013)는 이러한 두 가지 상황을 별도로 고려하였지만, 일부 의견제출자는 두 가지 상황에 놓여진 이슈가 유사하다는 점에 주목하였다. 즉, 기업이 이전을 회피할 수 있는 능력이 제한적이다. '개념체계'(2018)에서 '회피할 수 있는 실제 능력의 부재' 기준은 두 가지 상황 모두에 적용된다. 그러나 기업이 특정 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 있는지를 평가하기 위해 사용된 요소는 기업의 책무나 책임의 성격에 따라 결정될 것이며 회계기준을 개발할 때 고려될 것이다.

BC4.51 서로 다른 회계기준에서 기업의 미래행위를 통해 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 상황에 대해 상이한 접근법을 요구하였다.

IASB는 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무가 언제 발생하는지를 결정하기 위해 당시 그 회계기준들에 적용된 세 가지 견해를 확인하였다.

- (1) 견해 1: 기업은 미래의 이전을 회피할 수 있는 능력이 없어야만 한다. 예를 들어, IFRIC 21 '부담금'에서 해석하였듯이 IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산'은 현재의무가 존재하려면 이론적으로도 미래의 이전을 회피할 수 있는 능력이 없을 것을 요구하였다.
- (2) 견해 2: 기업은 미래의 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없어야 한다. 예를 들어, IAS 34 '중간재무보고'에서는 리스가 기업이 달성하는 특정 수준의 연간 매출액을 기초로 한 변동리스료를 대가로 제공되는 경우, 그 수준이 달성될 것으로 기대되고 따라서 미래에 그 리스료를 지급하는 것 외에 현실적인 대안이 없다면, 그 수준에 도달하기 전에 의무가 발생할 수 있다고 규정한다.
- (3) 견해 3: 미래의 이전을 회피할 수 있는 기업의 능력에 제한이 있는지 고려할 필요가 없다. 과거사건의 결과로 추가조건이 충족되는 경우, 기업이 경제적자원을 이전해야 할 수도 있다면 그것으로 충분하다. 예를 들어, IAS 19 '종업원급여'는 종업원이 이미 제공한 용역과 교환하여 제공되는 급여라면, 미래의 고용(가득되지 않은 급여)을 조건으로 하는 급여에 대해서 부채를 인식할 것을 요구하였다. IAS 19는 기업이 이러한 급여지급을 회피할 수 있는 실제 능력이 있는지 평가할 것을 요구하지 않았다.

BC4.52 '개념체계'(2018)에서 IASB는 다음과 같은 이유로 견해 2를 채택하였다.

- (1) 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 능력이 이론적으로는 있으나 그 이전을 회피할 수 있는 실제 능력은 없는 경우, IASB는 그러한 이전이라는 요구사항을 기업의 의무목록에서 생략

한다면 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제외시키게 되므로 견해 1을 채택하지 않았다. 이러한 생략은 법적 형식에 지나치게 중점을 두고 있으며, 실무적으로 법적 구속력이 있으며 법적으로 집행가능한 의무의 실질을 충실하게 표현하는 것에 충분한 비중을 두지 않게 될 것이다. 또한 기업이 의무를 회피하기 위하여 행사할 수 있는 권리가 이론적으로는 있지만, 그 권리를 행사할 실제(practical) 능력이 없다면, 이론적으로만 있는 그 권리가 없는 것과 마찬가지로 그 의무는 효과적으로 기업을 구속한다.

- (2) IASB는 ‘의무’라는 용어가 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 기업의 능력에 제한이 있음을 내포하기 때문에 견해 3을 채택하지 않았다.

BC4.53 IASB는 미래의 유출가능성에 기초하여 임계치를 적용하려는 여러 이해관계자의 제안을 기각하였다. 그 의견제출자들은 기업이 경제적자원을 이전할 가능성이 높거나, 상당히 확실한 경우에 기업에게 의무가 있는 것으로 간주해야 한다고 제안하였다. 그들은 이러한 임계치로 인하여 해당 기간의 비용에 가장 목적적합한 측정치를 제공할 수 있다고 주장하였다. 그럼에도 불구하고 ‘개념체계’(2018)에서 부채의 정의는 문단 BC4.9(1), BC4.52(2) 및 BC4.94(4)에 명시된 이유로 의무가 존재하는지에 초점을 맞춘다. 정의를 뒷받침하는 지침은 가능한 결과에 대한 발생가능성이 아니라 기업이 수행해야 하는 의무에 초점을 맞추고 있다.

‘회피할 수 있는 실제 능력의 부재’에 대한 해석

BC4.54 IASB는 기업이 특정 이전을 회피할 수 있는 능력이 있는지를 평가하기 위해 사용되는 요소는 기업의 책무나 책임의 성격에 따라 달라질 수 있다고 결론지었다. ‘실제 능력의 부재(no practical

ability)’라는 기준을 적용하려면 판단이 필요하다. 일부 이해관계자는 재무제표작성자에게 이 기준을 적용하도록 허용하면, 다양한 실무 관행을 초래하고, 일부 상황에서는 일부 이해관계자들의 관점에서 기업이 진정한 의무가 없음에도 부채를 인식할 수도 있다고 우려하였다. 그러나 IASB는 재무제표 작성자들은 추가 요구사항과 지침없이 그 기준을 적용하지 않을 것이라는 데에 주목하였다. IASB는 필요하다면 회계기준을 개발하면서 특정 경우에 그 기준을 적용하는 지침도 개발할 것이다.

BC4.55 ‘개념체계’(2018)의 문단 4.34는 기업이 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없을 수도 있는 경우의 사례로 경제적자원을 이전하는 것보다 유의적으로 더 불리한 경제적 결과를 가져오는 행동을 언급한다. 이는 단순히 이전이 경제적으로 유리하다는 것만을 의미하는 것은 아니다. 오히려 이전하지 않음으로 인하여 매우 불리한 경제적 결과가 발생하여 기업이 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없는 것이다. 비록 기업이 이전을 회피할 수 있는 권리가 이론적으로는 있을 수 있지만, 그 권리를 행사할 수 있는 실제 능력은 없다.

용어

BC4.56 IASB는 ‘회피할 수 있는 실제 능력의 부재’보다 다음과 같은 문구가 더 해석하기 쉬울지를 고려하였다.

- (1) ‘현실적 대안의 부재(no realistic alternative)’
- (2) ‘(실무적으로) 회피할 수 있는 재량권이 거의 또는 전혀 없음 (little or no discretion (in practice) to avoid)’

BC4.57 이 두 문구는 ‘회피할 수 있는 실제 능력의 부재’와 유사한 의미를 지닌다. 가능한 결과에 중점을 두는 대신에 기업이 수행해야

하는 의무를 식별할 필요성을 가장 효과적으로 전달하기 때문에, IASB는 ‘회피할 수 있는 실제 능력이 없음’이라는 문구를 선택하였다. 또한 이는 일부 회계기준에서 기업이 자산을 통제하는지 여부를 평가할 때 적용한 ‘실제 능력’이라는 용어를 반영하고, ‘개념체계’(2018)의 문단 4.20 및 4.22에서 유사한 목적으로 사용된 ‘현재의 능력’이라는 용어를 반영한다.

- BC4.58 ‘개념체계’(2018)를 개발하기 전에 개발된 일부 기준서는 의무를 발생시키는 어떤 상황을 지칭하기 위하여 ‘의제 의무’라는 용어를 사용하거나, 의무를 발생시키지 않는 어떤 상황을 지칭하기 위해 ‘경제적 강제(economic compulsion)’라는 용어를 사용한다. ‘개념체계’(2018)는 의무가 존재하는 상황을 의무가 존재하지 않는 상황과 구별하기 위하여 이러한 용어를 사용하지 않았다. IASB는 이러한 용어가 그러한 목적상 도움이 된다고 밝혀진 바 없고, 필요하지도 않은 것으로 결론지었기 때문이다.

한 당사자의 의무는 다른 당사자의 권리

- BC4.59 ‘개념체계’(2018)의 문단 4.30은 한 당사자에게 경제적자원을 이전해야 하는 의무가 있는 경우, 다른 당사자(또는 당사자들)는 그 경제적자원을 수령할 권리가 있다고 기술한다. 때로는 기업에게 의무가 있는지를 식별하는 것보다 다른 당사자(또는 당사자들)에게 권리가 있는지를 식별하는 것이 더 쉽기 때문에, IASB는 이러한 기술이 기업이 부채의 정의를 적용하는 데 도움이 될 것이라고 결정하였다.

- BC4.60 IASB는 법적으로 집행가능하지 않지만 보고기업의 실무 관행, 공개된 경영방침 또는 특정 성명(서)으로 인해 발생하거나 기업의 미래 행동에 따른 조건부 의무인 경우, 다른 당사자가 통제하는

자산을 보유하고 있는지 여부를 고려하였다. IASB는 이러한 경우 다른 당사자가 자산을 통제한다고 결론지었다. 문단 4.23에 따르면, 기업이 경제적자원으로 창출되는 경제적효익을 획득할 당사자라면, 그 기업은 경제적자원을 통제한다.

- BC4.61 '개념체계'(2018)를 개발하면서 IASB는 환경적 의무(environmental obligations)가, 그 의무에 상응하는 경제적자원을 수취할 권리가 존재하는 일반 원칙의 예외인지를 논의하였다. 그러한 의무가 있는 경우, 해당 권리는 해당 지역에 거주하는 사람들의 사회 전반에 의해 통제된다고 결론지었다. 그들은 환경복원에 필요한 용역을 제공받을 권리가 있다. 그러므로 '개념체계'(2018)는 일반 원칙에 예외를 두지 않는다.

경제적자원의 이전(문단 4.36~4.41)

- BC4.62 '개념체계'(2018)는 부채에 대한 두 번째 조건으로 의무에는 기업이 경제적자원을 이전해야 할 잠재력이 있어야 한다고 기술한다. 문단 BC4.8~BC4.14에서는 IASB가 자원의 유출이 예상된다는 개념을 부채에 경제적자원을 이전해야 할 잠재력이 있다는 개념으로 대체한 이유를 설명한다.
- BC4.63 불확실한 특정 미래사건이 발생하는 경우, 경제적자원을 이전해야 할 의무는 경제적자원을 이전해야 할 잠재력이 있으므로 부채를 발생시킨다. 이러한 경우는 의무가 문단 BC4.64~BC4.68에서 논의된 과거사건의 결과로 발생하는 현재 의무인 경우다. 이러한 의무는 때로는 '대기의무(stand-ready obligations)'라고 불린다. IASB는 그 용어가 필요하지 않다고 판단하여 '개념체계'(2018)에 이 용어를 사용하지 않는다.

과거사건으로 생긴 현재의무(문단 4.42~4.47)

- BC4.64 '개념체계'(2010)의 부채의 정의에서 현재의무는 과거사건으로 생길 것을 요구하였으나, 어떤 사건(때로는 '의무발생사건(obligating event)'이라고 불린다)이 현재의무를 창출하는지 식별하는 방법은 특정하지 않았다. 그러나 '개념체계'(2018)는 '과거사건의 결과로'라는 문구를 해석하는 방법을 설명한다.
- BC4.65 어떤 의무는 예를 들어, 재화를 수령하는 것과 같은 단일 의무발생사건으로 발생한다. 다른 의무는 예를 들어, 지속적인 활동을 수행하는 것과 같이 지속적인 의무발생사건을 통해 시간이 지남에 따라 발생한다.
- BC4.66 어떤 경우에는 일련의 사건이 의무를 발생시킨다. 예를 들어, 어떤 기간 내에 최소 임계치(예: 최소한의 수익, 최소한의 직원수 또는 최소 자산금액)에 도달하였고, 보고기업이 지정된 특정 시점 이후 계속 영업하고 있는 경우 의무가 발생할 수 있다. 이러한 경우, 해당 사건(임계치에 도달하거나 지정된 시점에 영업) 중 어느 것이 의무발생사건인지 식별하는 것이 특히 어려울 수 있다. 의무의 정의가 무조건적인 의무만을 포함한다면(문단 BC4.51(1)에서 논의된 견해 1), 과거사건에 대한 명시적 언급은 논란의 여지는 있지만 불필요하다. 견해 1에서 의무발생사건은 의무를 무조건적이게 하는 사건일 것이기 때문이다. 이 문단에서 예로 든 사건은 특정 시점에 영업하고 있는 것이다.
- BC4.67 그러나, IASB는 범위가 더 넓은 '회피할 수 있는 실제 능력' 접근법(문단 BC4.51(2)에서 논의된 견해 2)을 채택하였다. 이 개념을

적용하면, 기업은 오직 일련의 사건 중 일부만 발생하는 경우에도 의무가 있을 수 있다. 아직 발생하지 않은 사건을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다면, 기업에 의무가 있을 수 있다. 그러므로 기업에게 '과거사건의 결과로 생긴 현재의무'가 있기 위해서는 일련의 사건 중 어떤 사건이 발생했어야만 하는지를 설명하는 것이 중요하다.

BC4.68 IASB는 '과거사건의 결과로'라는 개념은 다음을 의미한다고 결론지었다.

- (1) 기업은 경제적효익을 얻었거나 조치를 취한다.
- (2) 결과적으로 기업은 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수 있는 경우. 이 활동은 기업이 이전해야 하거나 이전하게 될 수 있는 경제적자원의 크기를 증가시킨다.

자산과 부채

비상호적 거래(Non-reciprocal transactions)

BC4.69 IASB는 '개념체계'(2018)에서 예를 들어, 기부금, 법인세와 기타세금 및 부담금과 같이 상호적이지 않은 거래에서 발생하는 자산과 부채를 명시적으로 논의해야 하는지를 검토하였다. '개념체계'(2018)의 지침은 모든 거래가 상호교환을 가정하고 개발되지는 않았음에 주목하였다. 실제로, 일부 지침(특히 부채의 정의를 뒷받침하는 지침)은 비상호적 거래도 염두에 두고 개발되었다.

BC4.70 IASB는 자산과 부채의 정의를 뒷받침하는 지침이 상호적 교환거래와 비상호적 거래에 똑같이 적합하다고 결론지었다. 두 경우 모

두, 거래에서 발생하는 권리와 의무를 식별하는 것이 출발점이다. 그러므로 '개념체계'(2018)에 비상호적 거래를 특정하여 다루는 지침은 포함되지 않았다.

우발부채와 우발자산

BC4.71 '개념체계'(2018)는 '우발부채' 및 '우발자산'이라는 용어를 사용하지 않는다. '개념체계'(2018) 이전에 개발된 IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에서 '우발부채'라는 용어는 해당 기준서의 인식 기준을 충족하지 못하는 세 가지 범주의 항목을 포괄하는 집합적인 명칭(label)으로 사용된다.

- (1) 첫 번째 범주는 기업이 전적으로 통제할 수는 없는 불확실한 미래사건의 발생 여부로만 존재 유무를 확인할 수 있는 잠재적 의무이다. '개념체계'(2018) 문단 4.35와 문단 5.14는 이러한 항목들을 존재불확실성(부채의 존재가 불확실함)의 경우로 분석한다.
- (2) 두 번째 범주는 과거사건으로 생겼으나, 해당 의무를 결제를 위해 요구되는 경제적자원의 유출가능성이 높지 않아서 인식하지 않은 현재의무이다. '개념체계'(2018)의 문단 4.37~4.38과 문단 5.15~5.17은 이러한 항목들을 경제적효익의 유출가능성이 낮은 부채의 경우로 분석한다.
- (3) 마지막 범주는 과거사건으로 생겼으나 그 금액을 충분히 신뢰성 있게 측정할 수 없어서 인식하지 못한 현재의무이다. '개념체계'(2018) 문단 2.19, 2.22 및 5.19~5.23은 이러한 항목들을 높은 수준의 측정불확실성이 있는 부채의 경우로 분석한다.

BC4.72 '우발부채'라는 용어는 다음과 같은 이유로 '개념체계'(2018)에서 사용되지 않는다.

- (1) IAS 37의 정의에 포함된 항목의 세 가지 범주는 단일의 자연 발생적인 유형을 형성하지 못한다. 범주 (1)의 항목은 부채가 될 수 있지만, 존재불확실성에 영향을 받는다. 범주 (2)와 (3)의 항목은 부채이지만 제5장 '인식과 제거'에서 설명하는 인식기준을 적용한 후에 인식될 수도 있고 인식되지 않을 수도 있다.
- (2) 우발부채는 부채와 자본 외의 재무제표의 추가적 요소가 아니다. 또한 일부 '우발부채'는 부채이지만 일부는 그렇지 않다.
- (3) 일반적인 경우에, '우발부채'라는 용어는 IAS 37에서와 동일한 방식으로 사용되지 않는다. 그것은 일부 불확실한 미래사건이 발생할 경우 경제적자원의 유출이 발생하는 항목을 종종 가리킨다. 상황에 따라, 의무발생사건이 발생할 수도 발생하지 않았을 수도 있다. 의무발생사건이 발생한 경우, 항목은 존재불확실성, 결과불확실성, 측정불확실성 또는 이러한 불확실성의 조합의 영향을 받을 수 있다. 이 부채는 인식되거나 인식되지 않을 수 있다.

BC4.73 유사한 고려사항이 '우발자산'에도 적용된다.

회계단위(문단 4.48~4.55)

BC4.74 인식이나 측정 요구사항이 적용되는 회계단위를 선택하지 않고, 특정 항목에 대한 인식 요구사항을 규정하거나 측정기준을 규정하는 것은 불가능하다. 마찬가지로 인식이나 측정 요구사항을 적용하는 방법을 고려하지 않고 회계단위를 선택하면 유용한 정보가 아닐 수도 있다. 그러므로 '개념체계'(2018)는 특정 항목에 대한 회계단위와 인식 및 측정 요구사항이 모두 동시에 고려된다고 설명한다.

BC4.75 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 IASB는 인식을 위한 회계단위와 측정을 위한 회계단위가 다를 수 있는지 고려하였다. IASB의 견해에 따르면, 항목은 개별기준으로 인식할 수 있고, 집합기준으로 측정할 수 있다. 다음은 개별기준으로 인식할 수 있는 항목들의 예이다.

(1) 회수가능액을 추정할 때, 단일 회계단위로 측정할 수 있다.

(2) 때로는 실무적인 방법으로, 포트폴리오로 측정할 수 있다.

그러므로 IASB는 때로는 인식을 위한 회계단위와 측정을 위한 회계단위를 서로 다르게 선택하는 것이 적절할 수도 있다고 결론지었다.

BC4.76 회계단위에 관한 결정은 회계기준을 개발하면서 이루어지는 인식과 측정에 대한 결정과 관련이 있다. 따라서 IASB는 회계단위의 선택과 관련된 결정이 ‘개념체계’에서가 아니라, 회계기준을 개발할 때 필요하다고 결론지었다.

BC4.77 ‘개념체계’(2018)에는 사용할 회계단위를 결정할 때 고려해야 할 요소에 대한 논의가 포함되어 있다. 그러한 요소의 상대적 중요성이 기업이 회계처리하려는 항목의 특정 특성에 의존하기 때문에, IASB는 우선순위에 따라 그 요인의 순위를 매기지 않았다. IASB의 견해에 따르면, 광범위한 회계기준에 일관되도록 가장 유용한 회계단위를 결정하는 데 단일 순위를 사용할 수는 없었다.

미이행계약(문단 4.56~4.58)

BC4.78 ‘개념체계’(2018)는 미이행계약에 대해 보다 광범위하고 개정된 지침을 제공한다. 그것은 다음을 명확히 한다.

(1) 미이행계약은 경제적자원을 교환할 권리와 의무를 함께 확정한다.

(2) 경제적자원을 교환할 그러한 권리와 의무는 상호의존적이며 분리될 수 없다.

(3) 그러한 권리와 의무는 단일의 자산이나 부채를 구성한다.

BC4.79 일부 이해관계자는 미이행계약이 권리(하나의 경제적자원을 수령하는 권리)와 별도의 의무(제2의 경제적자원을 이전하는 의무)를 발생시킨다는 견해를 표명했지만, IASB는 그러한 권리와 의무가 상호의존성이 높다는 점에 주목하였다. 첫 번째 자원을 수령할 권리는 두 번째 자원을 이전할 의무의 이행에 따른 조건부 권리이며, 두 번째 자원을 이전해야 하는 의무는 첫 번째 자원의 수령을 조건으로 한다.

BC4.80 또한, IASB는 당사자들이 서로 다른 시기에 경제적자원을 이전하더라도, 첫 번째 이전 시점에 동시 교환이 이루어짐에 주목하였다. 예를 들어, 기업은 재화를 고객에게 판매하고 나중에 고객으로부터 지급액을 수령하는 계약을 체결할 수 있다. 기업이 재화를 고객에게 양도하는 경우, 동시에 고객으로부터 지급액을 수령할 권리가 발생한다. 그 시점에 고객은 재화를 수령하고 지급액을 지불할 의무가 발생한다. 각 당사자가 경제적자원을 교환할 권리와 의무는 최초 이전시점에 함께 충족되며 그 시점에 새로운 권리(이 예에서는 지급액을 수령할 권리) 또는 의무(이 예에서는 지급할 의무)로 대체된다.

BC4.81 따라서 IASB는 미이행계약이 하나의 경제적자원을 수령할 권리와 다른 경제적자원을 이전할 별도의 의무가 아니라, 경제적자원을 교환할 권리와 의무를 함께 포함하고 있다고 결론지었다.

BC4.82 IASB는 경제적자원을 교환할 그러한 권리와 의무가 보고기업에게 별도 자산(자원을 교환할 권리로써 이는 매입옵션에 상응함)과 별도 부채(자원을 교환할 의무로써 이는 발행옵션에 상응함)를 줄 수 있는지를 고려하였다.

BC4.83 경제적자원을 교환하기 위한 매입옵션은 그 보유자에게 교환할 권리 또는 별금없이 교환을 철회할 권리를 부여한다. 반대로, 발행옵션 발행자는 보유자가 권리를 행사할 경우 교환해야 할 의무를 진다. 그러나 기업이 매입옵션 보유자인 동시에 동일한 기초자산(경제적자원)을 교환하는 발행옵션의 발행자인 경우에는 다음과 같다.

- (1) 기업이 매입옵션에 따라 교환을 철회할 수 있는 권리는 거래 상대방이 기업의 발행옵션에 따라 권리를 행사할 경우 교환해야 할 의무에 의해 무효화된다.
- (2) 거래상대방이 기업의 발행옵션에 따라 교환을 철회할 수 있는 권리는 기업이 매입옵션에 따라 권리를 행사할 경우 교환해야 할 의무에 의해 무효화된다.

BC4.84 결과적으로, 기업이 매입옵션의 보유자인 동시에 동일 조건으로 동일 기초자산을 교환하기 위한 옵션의 발행자인 경우, 어느 당사자도 경제적자원의 교환을 회피할 권리가 없다. 미이행계약에 대해서 이러한 계약체결조건은 오직 하나의 결과(양 당사자가 계약을 해지하는 것에 동의하지 않는 한 교환이 이루어지는)만 제공한다. 또한 기업이 경제적자원을 교환할 권리와 의무는 상호의존적이어서 분리될 수 없다. 따라서 계약을 단일 자산 또는 단일 부채 그 이상으로 분리할 수 없다. 교환이 현재 보고기업에게 유리한 조건인 경우, 그 계약은 자산이다. 교환이 현재 불리한 조건이라면, 그 계약은 부채이다.

BC4.85 공개초안(2015)에 대한 의견제출자 중 일부는 미이행계약에 대한 IASB의 결론이 리스계약에서 발생하는 자산과 부채의 회계처리에 영향을 미칠 수 있거나 금융자산의 거래일 회계처리에 영향을 미칠 수 있는지 질문하였다.

- (1) IFRS 16 '리스'의 결론도출근거에서 설명한 바와 같이, 개시일에 리스이용자들은 일정 기간 기초자산을 사용할 권리를 얻게 되고, 리스제공자는 리스이용자들에게 그 자산을 사용할 수 있게 하여 그 권리를 이전하였다. 리스제공자가 해당 권리를 이전할 의무를 수행하면, 리스계약은 더 이상 미이행계약이 아니다. 리스이용자는 사용권자산을 통제하고, 리스료 지급에 대한 부채를 부담한다.
- (2) IFRS 9 '금융상품'은 금융자산의 '정형화된 방법'을 통한 매입 또는 매도에 대해 '거래일 회계처리방법'을 허용한다. 거래일 회계처리방법에 따르면, 결제될 때까지 매입 또는 매도 계약을 파생상품으로 회계처리하는 대신에 약정(거래)일에 이미 금융상품을 인도한 것처럼 회계처리한다. IFRS 9는 단기 거래를 관리하고 기록하는 간단하고 실용적인 방법으로서 거래일 회계처리 방법을 허용한다. 즉, 거래일 회계처리방법과 결제일 회계처리방법(IFRS 9에서 허용하는 다른 방법)의 상대적 원가와 효익을 비교하는 원가제약을 고려하였기 때문에 거래일 회계처리방법을 허용한다.

BC4.86 '개념체계'(2018)는 미이행계약에 대한 자산과 부채의 인식에 대해서는 특별히 논의하지 않았는데, 이는 다른 유형의 자산과 부채에 대해서도 특정한 인식기준을 정하지 않았기 때문이다. IASB는 다른 자산과 부채에 대한 인식 요구사항을 정하는 것과 동일한 방식으로 회계기준을 개발하면서 미이행계약에 대한 인식 요구사항을 정할 것이다.

BC4.87 이해관계자의 우려와 관련하여, IASB는 미이행계약에 대한 개념의 개정에 따라 미이행계약에서 발생한 자산과 부채가 더 많이 인식되는지를 고려하였다. 현재 실무적으로 많은 경우에 미이행계약에 대해 자산이나 부채를 인식하지 않는다. IASB는 이것이 지속될 것으로 예상한다. 다른 모든 자산과 부채에 적용되는 동일한 측정 고려사항(제6장 '측정' 참조)은 미이행계약에서 발생하는 단일자산이나 부채에도 적용된다. 계약이 손실부담이 아니라면 역사적 원가 측정기준이 미이행계약에 적용될 때, 계약은 일반적으로 영(0)으로 측정된다(계약을 인식하지 않는 것과 동일한 실무적 효과가 있다). 예를 들어, 계약이 손실부담이 아니라면 재고자산을 매입하는 미이행계약의 역사적 원가는 영(0)이다(거래원가는 없다고 가정).

계약상 권리와 의무의 실질을 보고(문단 4.59~4.62)

BC4.88 문단 2.12에서 설명한 바와 같이, '개념체계'(2018)는 경제적 현상을 충실하게 표현하기 위하여 기업은 그 현상의 실질을 보고해야 한다고 명시적으로 기술한다. '개념체계'(2018)는 계약상 권리와 의무의 실질을 보고하는 개념을 포함한다. 이러한 개념은 회계기준 제정 프로젝트에서 IASB가 개발한 개념을 사용하였다. IASB는 이러한 기본 개념을 '개념체계'(2018)에 포함하는 것은 이러한 개념을 회계기준에 보다 일관성 있게 적용하는 것에 도움이 될 판단하였다.

자본의 정의(문단 4.63~4.67)

BC4.89 '개념체계'(2018)는 다음을 유지한다.

- (1) 부채와 자본을 이분법으로 구분한다.

- (2) 자본을 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후 잔여지분으로 정의한다.
- (3) 기업의 자본이 다른 종류의 자본청구권과 자본의 다른 구성요
소로 구성되는 경우에 어떤 형태의 표시와 공시가 적절한지
논의하지 않는다. (문단 7.12~7.13 참조).

BC4.90 IASB는 부채와 자본을 이분법으로 구분하는 것이 재무제표이용자들에게 해당 기업의 청구권에 대한 유용한 정보를 제공하기에 충분한지를 고려하였다. 부채와 자본을 이분법으로 구분하는 것의 본질적 한계는, 특성과 그 정도가 다양한 청구권을 양분하고자 한다는 것이다. 이분법적 구분을 없애고 모든 청구권에 대해 단일 요소를 정의하게 되면, 청구권의 각 유형별 특성을 나타내기 위해 회계처리를 개별적으로 결정할 수 있게 한다. 그러나 모든 청구권이 직접 측정되지 않는 한, 어떤 접근법이든 최소한 하나의 잔여 유형의 청구권을 식별하여, 자산과 부채의 장부금액을 참조하여 간접적으로 측정해야 할 것이다. 또한, 일반목적재무보고서에 기술된 목표를 뛰어넘는 기업 전체의 가치를 평가하지 않고서는, 모든 청구권을 직접 측정하는 것은 불가능하다. 따라서 청구권을 최소한 두 가지 유형으로 나누는 것은 피할 수 없다.

BC4.91 토론서(2013)의 일부 의견제출자는 직접 자본을 정의하고 다른 요소(제3유형의 청구권)를 도입하면 일부 부채와 자본 둘 모두의 특성을 지닌 청구권을 더 잘 묘사할 수 있다고 제안하였다. 그러나 IASB는 다른 요소를 도입하면 분류와 이로 인한 회계처리가 더욱 복잡해질 것이라고 결론지었다. 또한, 이 청구권의 세 번째 유형에 대한 변경이 수익 또는 비용의 정의를 충족시켜야하는지 여부를 결정하는 것이 필요하다. 새로운 요소를 도입하는 것과 비슷한 결과를 나타내는 방법은 부채 또는 자본 내의 다른 유형을 별도로 표시함으로써 달성될 수 있다.

BC4.92 IASB는 자본의 특성이 있는 금융상품에 대한 연구프로젝트에서 부채를 자본과 구별하는 방법을 더 탐색할 것이다.

(1) 그 연구프로젝트에서 부채와 자본을 구별하는 접근법('개념체계'의 부채와 자본에 대한 정의의 변경을 요구할 수 있는 접근법을 포함)을 고려할 것이다. IASB는 적절한 절차를 통해, 관련 회계기준과 '개념체계' 또는 둘 모두를 개정하기 위한 프로젝트를 추진과제에 추가할지 결정할 때 해당 프로젝트의 결과물을 사용할 것이다. 추진과제로 시작하기로 결정할 경우 IASB는 프로젝트를 추진과제에 추가하기 위한 정규 절차를 거쳐야 한다.

(2) 그 연구프로젝트가 보고기업이 경제적자원을 이전해야 하는 의무가 있는지를 식별하는 데 중점을 둔 문단 4.28~4.35의 지원지침을 변경하지는 않을 것이다. 이 지침은 부채와 자본의 구별을 돕기 위해 만들어진 것은 아니다(문단 BC4.45 참조).

수익과 비용의 정의(문단 4.68~4.72)

자산과 부채의 변동 측면에서 정의된 수익과 비용

BC4.93 '개념체계'(2010)는 자산과 부채의 변동 측면에서 수익과 비용을 정의하였다. 토론회(2013)에 대해 일부 의견제출자는 이 접근법에 의문을 제기하였다. 그들은 이 접근법이 재무성과표보다 재무상태표에 과도한 우위를 부여하고, 재무성과표의 거래에 대한 회계처리나 수익·비용 대응의 중요성을 충분히 인지하지 못하였다고 주장하였다.

BC4.94 IASB는 이러한 주장에 동의하지 않았고 다음과 같이 결론지었다.

- (1) IASB가 재무상태표에만 중점을 둔다고 가정하는 것은 옳지 않다. 재무제표는 기업의 재무상태와 재무성과에 대한 정보를 제공하기 위한 것이다(문단 3.3 참조). 따라서 인식, 측정 및 표시와 공시에 대한 결정을 내릴 때, IASB는 그 결과인 정보가 기업의 재무상태와 재무성과 모두에 대한 유용한 정보를 제공하는지를 고려한다. IASB는 재무보고의 우선 중점사항으로 한 가지 유형의 정보(재무상태 또는 재무성과에 관한 정보) 만을 지정하지 않았다.
- (2) 거래에 관한 정보는 재무제표이용자들에게 목적적합하다. 따라서 많은 재무보고는 현재 거래를 기반으로 하고 있으며 앞으로도 계속될 것이다.
- (3) 수익과 비용을 발생시키는 거래는 자산과 부채의 변동을 가져온다. 결과적으로, 수익과 비용을 식별하는 것은 필연적으로 어떤 자산과 부채가 변동되었는지를 식별하게 한다. IASB와 다른 회계기준제정기구들은 수년에 걸쳐 수익과 비용을 먼저 정의하고 수익과 비용을 인식하는 부산물로 자산과 부채를 기술하는 대신, 자산과 부채를 먼저 정의하고 자산과 부채의 변동으로 수익과 비용을 정의하는 것이 더 효과적이고 효율적이며 엄격하다는 것을 알게 되었다.
- (4) 자산과 부채의 정의는 단순한 회계적 기법이 아니다. 그것은 실제 경제현상(경제적자원과 경제적자원을 이전할 의무)을 지칭한다. 자산, 부채 그리고 자본을 묘사하는 재무상태표는 이용자들에게 대응과정(matching process)의 부산물로 발생한 금액을 단순하게 요약하는 것보다 기업의 재무상태에 대해 보다 목적적합하고 이해하기 쉬운 정보를 제공한다. 대응과정의 부산물로 발생한 금액들이 반드시 경제현상을 묘사하지는 않는다.
- (5) 수익·비용대응 접근법은 수익·비용과 관련된 기간을 정의하지 않는다. ‘개념체계’(2018)의 문단 5.5에서 설명한 바와 같이, 수익과 비용이 서로 관련되었다면, 관련된 자산과 부채가 동시에

변동하기 때문에 수익과 비용도 동시에 인식되는 경우가 있다. 그러나 수익과 비용을 대응시키려는 의도가 자산이나 부채의 정의를 충족하지 못하는 항목을 재무상태표에 인식하는 것을 정당화하지는 못한다.

- BC4.95 IASB는 수익과 비용의 정의와 관련하여 중요한 문제가 발견되지 않았음에 주목하였다. 따라서 ‘개념체계’(2018)에서 이루어진 유일한 변화는 수익과 비용의 정의를 개정된 자산과 부채의 정의와 일관되게 하기 위해 필요한 것이었다.

수익과 비용의 유형

- BC4.96 ‘개념체계’(2010)에서 수익과 비용에 대한 많은 논의들은 수익과 비용의 표시와 공시와 관련된 것이었다. 표시와 공시는 ‘개념체계’(2018)의 제7장 ‘표시와 공시’에서 논의된다. ‘개념체계’(2010)의 나머지 논의는 수익(revenue), 차익(gains) 및 차손(losses)과 같은 다양한 유형의 수익과 비용에 대한 것이다. 이러한 논의내용은 ‘개념체계’(2018)에 포함되지 않았다. 이러한 논의내용은 광의의 수익(income)에 수익(revenue)과 차익(gains)이 포함되고 비용에 차손(losses)이 포함된다는 것을 강조하기 위하여 처음 포함되었다. IASB는 그 강조가 이제는 불필요하며 ‘개념체계’에서 수익과 비용의 하위항목을 정의하는 것은 도움이 되지 않는다고 결정하였다. IASB는 이러한 논의내용을 없앴으로써 실무상 어떠한 변경도 발생하지 않을 것이라고 기대한다.

기타 가능한 정의들

BC4.97 IASB는 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서 재무제표 요소로서 자본청구권 보유자의 출자와 자본청구권 보유자에 대한 분배, 그리고 현금유입과 현금유출에 대한 정의를 해야 하는지를 고려하였다. IASB는 이러한 정의가 없다는 것이 중대한 문제를 야기하지는 않았다고 결론지었기 때문에 ‘개념체계’(2018)에 이러한 정의를 포함하지 않았다.

결론도출근거 목차

제5장 인식과 제거

	문단번호
인식	BC5.1
목적적합성	BC5.12
존재불확실성	BC5.13
경제적효익이 낮은 유입가능성과 유출가능성	BC5.15
표현충실성	BC5.21
제거	BC5.23

인식(문단 5.6~5.25)

BC5.1 '개념체계'(2010)의 인식기준에서 기업은 요소의 정의를 충족하는 항목이 다음 모두에 해당할 경우에 인식한다고 기술하였다.

- (1) 그 항목과 관련된 미래경제적효익이 기업에 유입되거나 기업으로부터 유출될 가능성이 높다.
- (2) 그 항목의 원가 또는 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있다.

BC5.2 이러한 인식기준에 따라 다음과 같은 문제점이 발생하였다.

- (1) '개념체계'(2018) 전에 개발된 일부 회계기준은 발생가능성 인식기준을 적용했지만 일관되게 사용하지는 않았다. 그들은 '가능성이 높은(probable)', '일어날 가능성이 일어나지 않을 가능성보다 높은(more likely than not)', '거의 확실한(virtually certain)', '합리적으로 발생가능한(reasonably possible)'을 포함하는 다양한 확률임계치를 사용하였다.
- (2) 인식 여부를 판단할 일부 사안에 이 발생가능성 기준을 적용한 결과, 목적적합한 정보를 잃게 되거나 기업의 재무상태나 재무성과를 오도하는 표현으로 이어질 수 있다. 예를 들어, 이 기준을 적용한 결과, 일부 파생금융상품을 인식하지 못할 수 있다. 또한, 거래에서 경제적 이익이 발생하지 않은 경우에 이익이 인식될 수도 있다. 예를 들어, 기업이 현금을 수취하는 대가로 미래에 발생가능성이 희박한 사건이 발생하면 고정금액을 지급할 부채를 부담한다고 가정한다. 기업이 현금을 수취할 때 경제적효익의 유출가능성이 높지 않다고 판단하여 부채를 인식하지 않았다면, 그 시점에 즉시 차익을 인식할 것이다. 이러한 문제를 피하기 위해 '개념체계'(2018) 전에 개발된 일부 회계기준(예: IFRS 9 '금융상품')은 발생가능성 인식기준을 적용하지 않았다.

- (3) 신뢰성을 참조함에 따라 불명확하고 부적절한 결과를 초래할 수 있다. ‘개념체계’(1989)에서 신뢰성은 질적특성으로 식별되었지만, ‘개념체계’(2010)에서는 ‘신뢰성’이라는 용어는 더 이상 질적특성을 언급하는 데 사용되지 않았으며 정의되지도 않았다(문단 BC2.21~BC2.31 참조). 실무적으로 ‘신뢰할 수 있는’ 측정은 일반적으로 측정불확실성의 수준이 허용될 수 있으며, 검증가능하고 오류가 없어야 하는 것으로 해석된다. 따라서 신뢰할 수 있는 측정을 나타내는 인식기준은 유용한 정보를 제공할 수 있더라도 측정불확실성이 높다면 그러한 항목을 인식해서는 안 된다고 해석될 수 있다.

BC5.3 ‘개념체계’(2018)는 자산이나 부채가 재무제표이용자들에게 다음 조건에 모두 해당하는 유용한 정보를 제공할 경우에만 인식된다고 기술하였다.

- (1) 자산이나 부채 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본 변동에 대한 목적적합한 정보
- (2) 자산이나 부채 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본 변동의 충실한 표현

BC5.4 ‘개념체계’(2010)와 ‘개념체계’(2018)에서의 접근법은 비슷한 목적을 가지고 있지만, 서로 다른 수단으로 그 목적을 달성하고자 하였다.

- (1) ‘개념체계’(2010)는 인식의 결과 유용한 재무정보의 질적특성이 있는 정보가 제공되지 못할 경우, 실용적이지만 주관적인 여과장치를 설정한다. 이러한 여과장치는 발생가능성과 신뢰성으로 언급된다.
- (2) ‘개념체계’(2018)는 질적특성을 직접 언급하고, 이를 적용하는 방법에 대한 지침을 제공한다. 이 지침은 인식하면 질적특성이 결여된 정보를 창출할 수 있는 경우를 설명한다. 이는 ‘개념체계’(2010)를 적용하면 경제적효익의 흐름이 발생할 가능성이

낮거나 신뢰할 수 있는 측정이 가능하지 않다고 결론지을 수 있는 일부 사례(반드시 전부는 아님)를 포함한다.

BC5.5 IASB는 ‘개념체계’(2018)에 자산이나 부채의 정의를 충족하는 모든 항목을 인식한다는 전제(또는 기본 원칙)를 포함해야 하는지를 고려하였다. 이것은 IASB가 특정 항목을 인식하면 유용한 정보를 제공하지 않을 수 있을 것이라고 결정할 경우, 특정 회계기준에서 이 원칙에 대한 예외를 포함해야 할 수 있다는 것을 의미한다.

BC5.6 IASB는 일부 상황에서는 특정 자산이나 특정 부채를 인식하는 것이 유용한 정보를 제공하지 못하거나 그것을 인식하는 원가가 효익을 초과한다는 결정이 지속될 것으로 예상되기 때문에, 이러한 접근법을 채택하지 않았다. ‘개념체계’가 IASB에 유용하기 위해서는, 각 회계기준의 인식 요구사항을 정하기 위한 결정과 관련된 접근법에 대해 지침을 제공해야 한다. 자산이나 부채의 정의를 충족하는 모든 항목을 인식해야 한다는 전제 또는 기본 원칙은 지나치게 제한적이며 이러한 지침도 제공하지 못할 것이다.

BC5.7 일부 이해관계자들은 ‘개념체계’(2018)에 포함된 접근법이 너무 추상적이고 주관적이기 때문에 방향을 제시하는 데 충분하지 못할 것이라는 우려를 표명하였다. 이 이해관계자는 IASB가 유용한 정보를 제공하는 일관된 요구사항을 갖춘 회계기준을 개발할 수 있도록 보다 구체적이고 견고한 인식기준이 필요하다고 제안하였다.

BC5.8 이러한 우려사항을 고려하면서, IASB는 ‘개념체계’(1989)와 ‘개념체계’(2010)에서도 발생가능성과 신뢰성이라는 추상적이고 주관적인 기준을 정한 것에 주목하였다. ‘개념체계’(2018)에서 개정된 접근법은 유용한 재무정보의 질적특성에 직접 관련되고, 종전 접근법보다 더 명확하고 발전된 지침을 제공한다. IASB의 견해에 따

르면, ‘개념체계’에서 인식기준을 보다 엄격하게 정하더라도, IASB가 회계기준에서 효익을 초과하지 않는 원가로 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공할 수 있는 인식기준을 정하는 데 도움이 되지는 않을 것이다.

BC5.9 일부 이해관계자는 인식되는 자산과 부채의 범위를 확대시킬 수 있다고 우려하여 개정된 인식 접근법에 동의하지 않았다.

BC5.10 개정된 인식기준을 개발하면서, IASB는 보다 일관된 원칙의 집합에 기반하여 의사결정하는 데 도움이 되는 도구를 개발하고자 하였다. IASB는 인식된 자산과 부채의 범위를 확대하거나 축소하고자 하지 않았다. 문단 BC5.15~BC5.20에서 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮은 상황과 관련된 특정 우려에 대한 IASB의 대응을 보여주며, 문단 BC5.21~BC5.22에서 측정불확실성과 관련된 특정 우려에 대한 IASB의 대응을 보여준다.

BC5.11 또한, IASB는 ‘개념체계’(2018)의 문단 SP1.2에서 설명한 바와 같이 ‘개념체계’가 회계기준의 요구사항에 우선되지 않기 때문에, 인식기준에 대한 2018년 개정은 ‘개념체계’(2018) 전에 공표된 회계기준에서 개발된 인식기준을 재무제표작성자가 적용하는 방법에 영향을 미치지 않을 것이라고 보았다.

목적적합성(문단 5.12~5.17)

BC5.12 개정된 인식기준을 뒷받침하는 지침에서 자산이나 부채를 인식한다면 재무제표이용자들에게 목적적합한 정보를 제공하지 못할 수 있음을 나타낼 수 있는 요소를 예시하고 있다. 이러한 두 가지 요소는 다음 중 하나에 관련된다.

- (1) 자산이나 부채가 존재하는지 불확실하다(문단 BC5.13~BC5.14 참조).
- (2) 자산이나 부채가 존재하지만 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮다(문단 BC5.15~BC5.20 참조).

존재불확실성(문단 5.14)

BC5.13 자산이나 부채가 존재하는지 불확실한 경우가 있다(존재불확실성). IASB는 존재불확실성을 결과불확실성이나 측정불확실성과 별도로 고려하는 것이 도움이 된다고 결론지었다. 존재불확실성이 결과불확실성과 측정불확실성에 영향을 미칠 수 있지만, 개념적으로는 상이하고 인식결정에 미치는 영향은 다를 수 있다. 서로 다른 유형의 불확실성을 구분하면 재무제표이용자들에게 가장 목적적합한 정보라고 생각되는 것이 무엇인지 그리고 충실하게 표현하는 정보를 제공하는 방법이 무엇인지를 쉽게 결정할 수 있다.

BC5.14 ‘개념체계’(2018)는 사실과 상황에 따라 적절한 접근법이 다를 것이기 때문에, 인식여부를 결정할 때 존재불확실성을 고려하는 방법에 대한 상세한 지침을 제공하지는 않는다.

경제적효익의 낮은 유입가능성과 유출가능성(문단 5.15~5.17)

BC5.15 토론서(2013)와 공개초안(2015)에 대한 많은 의견제출자들은 인식 기준에서 발생가능성을 계속 언급해야 한다고 주장하였다. 그들은 다음과 같이 주장하였다.

- (1) 발생가능성 기준은 질적특성을 적용하는 실무적인 방법으로 입증되었다. 경제적효익의 유입을 창출할 가능성이 낮은 항목

에 대해 제안된 지원지침은 충분히 명확하지 않으며 의문스럽고 일관되지 않은 결과로 이어질 것이다.

- (2) 발생가능성 기준의 삭제는 자산과 부채의 정의에서 '기대(예상)되는'이라는 문구를 삭제한 것과 함께 기업에게 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮은 자산과 부채를 더 많이 인식하도록 요구할 수 있다. 이러한 자산과 부채를 인식하는 것은 유용한 정보를 제공하지 못한다. 또한 재무제표작성자는 권리와 의무를 광범위하게 검토해야 할 수도 있다('기대(예상)되는' 현금흐름의 개념의 삭제에 대한 논의는 문단 BC4.8~BC4.14 참조).
- (3) 미래의 유입 및 유출 가능성이 낮은 자산과 부채가 인식되면 기댓값을 기준으로 금액을 측정해야 할 수 있다. 이러한 측정은 어렵고 재무제표작성자에게 부담을 준다. 때로는 가능한 결과의 범위와 분포에 대한 정보를 제공하는 것이 기댓값에 기초한 측정을 제공하는 것보다 더 유용하다. 이러한 측정은 실재하지 않는 정확성에 대한 오해를 불러일으킬 수 있다.

BC5.16 일부 의견제출자는 발생가능성 여과장치를 일부 자산이나 부채에는 적용(예: 특허 또는 연구·개발)하지만 전부에 대해서는 적용하지 않거나(예: 파생금융자산에 대해서는 적용하지 아니함), 일부 거래에 대해서는 적용하지만 나머지 거래에 대해서는 적용하지 않을 것(예: 현금으로 자산을 취득한 경우에는 적용하지 아니함)을 제안하였다. 이러한 의견제출자들은 단순히 일부 금융상품의 인식을 허용하기 위해 인식기준에서 발생가능성 요건을 없애는 것은 합리적이지 않다고 제안하였다. 특정 금융상품에 대한 예외규정을 기준서에 포함시키는 것만으로도 그 결과를 달성할 수 있을 것이다.

BC5.17 IASB는 재무제표에 인식하면 목적적합한 정보를 제공하지 못할 수 있는 자산과 부채를 걸러내기 위해, 확률임계치가 실무적인 방

법이 될 수 있음을 인정하였다. 그러나 이 접근법은 재무제표에 인식하면 목적적합한 정보를 제공할 수 있는 자산과 부채를 인식하지 못하게 할 수도 있다. 또한 모든 회계기준과 모든 인식사건에 적용할 수 있는 확률임계치를 설정하는 것이 어려울 수 있다.

BC5.18 IASB는 또한 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮은 자산이나 부채에 대한 측정기준이 무엇이든 관계없이, 그 측정기준은 낮은 발생가능성을 반영할 것이라는 점에 주목하였다. 즉, 요구되는 측정기준이 경제적효익의 최대 유입 또는 최대 유출만을 반영할 가능성은 적다.

BC5.19 따라서 ‘개념체계’(2018)는 발생가능성 임계치를 포함하고 있지 않다. 대신 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮은 것은, 문단 5.16~5.17에서 논의된 이유로 인식하면 목적적합한 정보를 제공하지 못할 수도 있다는 지표로서 논의된다.

BC5.20 일부 이해관계자들은 ‘낮은 가능성’이라는 용어가 너무 주관적이어서 일관되게 해석되지 않는다는 우려를 표명하였다. 그러나 가능성이 낮은 상황을 논의하는 IASB의 목적은 IASB가 일부 상황에서 일부 정보가 목적적합하지 않을 수 있다고 결론을 내릴 수 있음을 나타내기 위한 것이었다. IASB의 목적은 어떤 정보가 그 이상에서는 항상 목적적합하고 그 이하에서는 항상 부적합한 임계치를 식별하는 것이 아니다.

표현충실성(문단 5.18~5.25)

BC5.21 문단 BC5.2~BC5.4에서 논의된 바와 같이, ‘개념체계’(2018)의 인식기준에 원가나 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에만 자

산이나 부채를 인식하도록 하는 요구사항이 포함되어 있지 않다. IASB는 측정불확실성이 높은 수준인 경우 반드시 자산이나 부채에 대한 유용한 정보를 제공하지 못하는 것은 아니라고 결론지었고, 따라서 모든 회계기준과 모든 인식대상사건에 적용할 수 있는 측정불확실성에 기초한 단일의 임계치를 설정하는 것은 어려울 것이다. 따라서 ‘개념체계’(2018)는 자산이나 부채의 인식으로 충실한 표현을 제공하고 필요한 경우 설명정보로 뒷받침할 수 있는지에 영향을 미치는 하나의 요소로서 측정불확실성을 논의한다. 이 논의는 제2장 ‘유용한 재무정보의 질적특성’(문단 2.19, 2.22 및 BC2.46~BC2.49 참조)의 측정불확실성에 대한 논의를 기초로 한다.

- BC5.22 토론서(2013)와 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자는 자산이나 수익을 인식할 때보다 부채 또는 비용을 인식할 때 측정불확실성의 수준이 더 높다고 제시하였다. 그들은 이를 신중성(문단 BC2.37에 사용된 용어를 사용하면, 비대칭적인 신중성(asymmetric prudence))의 적용으로 설명하였다. IASB는 충실한 표현을 제공하지 않는 측정불확실성의 수준은 사실과 상황에 따라 다르므로 회계기준을 개발할 때만 결정될 수 있다고 결론지었다(문단 5.9 참조). 문단 BC2.44~BC2.45에서 인식과 측정에 대한 결정에서 대칭성과 관련하여 추가로 논의한다.

제거(문단 5.26~5.33)

- BC5.23 ‘개념체계’(2010)는 제거를 정의하지 않았다. 또한 제거발생 시기에 대해 기술하지도 않았다.
- BC5.24 제거에 대한 논의는 대체로 제거에 대한 두 가지 접근법이 대비되어 왔다.

- (1) 통제 접근법: 제거는 인식과 대칭된 이미지(mirror image)이다. 따라서 기업은 인식기준을 더 이상 충족하지 못할 때(또는 더 이상 존재하지 않거나 더 이상 기업의 자산이나 부채가 아닌 경우) 자산이나 부채를 제거한다.
- (2) 위험과 보상 접근법: 기업은 자산이나 부채로 발생하는 대부분의 위험과 보상에 더 이상 노출되지 않을 때까지 자산이나 부채를 계속 인식한다. 이에 따라 기업이 이전된 구성요소를 처분하는 시점에 해당 자산이나 부채가 더 이상 인식될 조건을 충족하지 않더라도, 그 시점에 기업이 잔여구성요소만을 취득하고 그 잔여구성요소를 종전에는 인식하지 않았었다면²⁰⁾, 그 구성요소를 계속 인식하게 될 것이다.

BC5.25 통제 접근법과 위험과 보상 접근법간의 일부 명백한 상충을 다루기 위해 IASB는 ‘개념체계’(2018)에서 다음과 같이 설명하였다.

- (1) 기업이 자산을 이전했지만 자산에서 발생할 수 있는 경제적 효익 중 유의적인 양(+) 또는 음(-)의 변동에 노출되어 있는 경우, 이는 때때로 기업이 그 자산을 계속 통제할 수 있음을 나타낸다.
- (2) 기업이 다른 당사자에게 자산을 이전하였으나 그 다른 당사자가 그 기업의 대리인으로서 자산을 보유하고 있는 경우, 양도인은 여전히 자산을 통제한다.

BC5.26 ‘개념체계’(2018)를 개발하면서, IASB는 제거에 대한 회계 요구사항은 다음 두 가지를 충실히 표현하는 것을 목표로 한다고 결론지었다.

- (1) 제거로 이어지는 거래나 그 밖의 사건 후의 잔여 자산과 부채 (그 거래나 그 밖의 사건의 일부로 취득, 발생 또는 창출된 자산이나 부채 포함)

20) ‘개념체계’(2018)의 문단 5.28에서 이전된 구성요소와 잔여구성요소에 무엇이 포함되는지를 설명한다.

(2) 그 거래나 그 밖의 사건으로 인한 기업의 자산과 부채의 변동

BC5.27 IASB의 견해에 따르면, 통제 접근법은 문단 BC5.26(1)에 기술된 목표에 보다 중점을 두고 있으며, 위험과 보상 접근법은 문단 BC5.26(2)에 기술된 목표에 보다 중점을 두고 있다. 기업이 전체 자산이나 전체 부채를 이전하고 이러한 자산이나 부채에 전혀 노출되지 않는다면, 통제 접근법과 위험과 보상 접근법은 모두 동일한 결과를 가져온다. 또한 이러한 경우에, 문단 BC5.26에 기술된 두 가지 목표를 달성하는 것은 단순하다.

BC5.28 이와 대조적으로, IASB는 기업이 자산이나 부채의 일부만을 이전하거나 일부 변동에 계속 노출되는 경우에 대한 회계기준을 제정하는 데 어려움을 겪어왔다. 이러한 경우, 통제 접근법은 위험과 보상 접근법과 항상 동일한 결과를 가져오지 않으며, 문단 BC5.26에 기술된 두 가지 목표가 때로는 상충된다. IASB는 두 가지 목표 모두 유효한 것으로 본다. 따라서 '개념체계'(2018)에서 IASB는 통제 접근법이나 위험과 보상 접근법의 사용을 특정하지는 않았다.

BC5.29 그 대신에 IASB는 다음을 포함하는 접근법을 채택하였다.

- (1) 이전된 구성요소를 제거
- (2) 잔여구성요소가 있는 경우, 이를 계속 인식
- (3) 문단 BC5.26에 기술된 목표 중 하나 또는 모두를 달성하기 위하여 필요한 경우, 다음 절차 중 하나 이상을 적용
 - (가) 재무상태표에서 잔여구성요소를 별도로 표시
 - (나) 재무성과표에 이전된 구성요소의 제거로 인하여 인식된 수익과 비용을 별도로 표시
 - (다) 설명정보를 제공
- (4) 이전된 구성요소의 제거에 대해 별도로 표시하거나 설명정보를 통해 뒷받침하더라도 문단 BC5.26에 기술된 두 가지 목표

를 충분히 달성하지 못한다면, 마지막 수단으로, 이전된 구성요소를 계속 인식하는 것이 그 목표를 달성하게 하는지에 대해서 고려해야 한다. 이러한 계속 인식은 별도로 표시하거나 설명정보를 제공함으로써 뒷받침되는 것이 필요할 것인데, 이는 재무제표가 재무제표 요소에 대한 정의를 충족하지 못하는 항목을 자산과 부채로, 그리고 관련 수익과 비용으로 포함하기 때문이다.

BC5.30 IASB는 제거에 대한 회계 요구사항의 목표 설명에, 충실한 표현의 질적특성 외에 목적적합성의 질적특성을 명시적으로 언급해야 하는지 고려하였다. IASB는 문단 BC5.26에 기술된 목표가 제거를 고려할 때 경제적 현상이 무엇을 충실하게 표현할 필요가 있는지를 식별하고 있음에 주목하였다. IASB의 견해에 따르면, 이러한 경제현상에 대한 정보는 재무제표이용자들에게 목적적합할 것이다. 따라서 IASB는 목적적합성에 대한 명시적인 언급을 추가한다고 해서 두 가지 목표를 달성하는 방법이 바뀌지 않을 것이라고 결론지었다.

결론도출근거 목차

제6장 측정

	문단번호
서론	BC6.1
혼합 측정	BC6.5
측정기준들과 이들이 제공하는 정보	BC6.12
역사적 원가	BC6.19
현행가치	BC6.23
거래원가	BC6.30
측정기준을 선택할 때 고려할 요소	BC6.34
재무상태표와 재무성과표 모두에 미치는 영향	BC6.36
목적적합성	BC6.37
표현의 충실성	BC6.43
보강적 질적특성	BC6.46
최초 측정에 관련된 요소들	BC6.49
둘 이상의 측정기준	BC6.50
자본의 측정	BC6.52

서론

BC6.1 '개념체계'(2018)를 개발하면서 IASB는 특정 측정기준의 적합성이 사실과 상황에 따라 달라지기 때문에 특정 측정기준이 언제 적합한지에 대한 세부지침을 제공하지 않았다. 대신, '개념체계'(2018)는 다음을 기술하고 설명한다.

- (1) 측정기준들과 이들이 제공하는 정보
- (2) 측정기준을 선택할 때 고려할 요소

BC6.2 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 단순히 측정기준을 설명하고 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소를 논의하는 것만으로 IASB가 회계기준에서 측정 요구사항을 개발하기 위한 충분한 지침을 제공하는 것인지 의문을 제기하였다. 이 의견제출자들은 IASB가 측정에 대한 추가 연구를 수행하고 다음 중 하나를 수행해야 한다고 제안하였다.

- (1) 그 연구가 완료될 때까지 개정된 개념체계의 발행을 연기
- (2) 측정에 대한 장(章)을 제외하고 개정된 개념체계를 발행
- (3) 보다 완전한 개념과 원칙이 개발될 때까지 사용하기 위해 측정에 대한 개략적이고 잠정적인 지침을 개발

BC6.3 IASB는 이러한 제안을 기각하였다. '개념체계'(2010)는 측정에 대한 지침을 거의 제공하지 못하였다. 이러한 지침의 부족은 해결해야 할 '개념체계'(2010)의 중요한 공백이었다. IASB는 '개념체계'(2018)의 지침이 회계기준에서 측정 요구사항을 개발하는 데 도움이 될 것이라고 결론지었다.

BC6.4 더 나아가, IASB는 '개념체계'(2018)가 측정의 전반적인 목표를 별도로 식별해야 하는지를 고려하였다. IASB는 별도의 측정목적이

측정 요구사항을 개발하는 데 도움이 되는 유용한 추가지침을 제공할 가능성이 없다고 결론지었다. 대신, '개념체계'(2018)는 측정이 일반목적재무제표의 목적에 어떻게 기여하는지를 설명한다(문단 6.45 참조).

혼합 측정(문단 6.2)

BC6.5 IASB는 '개념체계'(2018)를 개발할 때, 개념체계가 단일 측정기준 사용을 지지해야 하는지를 검토하였다. 단일 측정기준을 사용할 때의 주요 이점은 다음과 같다.

- (1) 재무제표에 포함된 금액이 보다 의미있게 가감되고 비교될 수 있을 것이다.
- (2) 재무제표는 덜 복잡해지고 틀림없이 더 이해하기 쉬울 것이다.

BC6.6 또한, IASB가 재무제표이용자의 정보수요를 충족시킬 수 있는 부(富) 또는 자본의 개념을 식별하는 경우, 그러한 부(富) 또는 자본의 측정을 위해 단일 측정기준이 필요할 것이다. 그러나 문단 BC8.1~BC8.4에서 논의된 바와 같이, IASB는 자본과 자본유지에 관한 논의를 갱신하지 않고, 재무제표이용자의 정보수요를 충족시킬 수 있는 부(富) 또는 자본의 개념을 식별하려고 시도하지 않기로 결정하였다.

BC6.7 토론서(2013)와 공개초안(2015)에서 모든 자산, 부채, 수익과 비용에 대한 단일 측정기준이 항상 재무제표이용자들에게 가장 목적 적합한 정보를 제공하지는 않을 수 있다고 제안하였다. 이 쟁점에 대해 의견을 제시한 거의 모든 의견제출자들이 제안된 접근법을 지지하였다.

BC6.8 그러나 일부 의견제출자들은 동의하지 않고 다음 중 하나를 단일 측정기준으로 제안하였다.

- (1) 역사적 원가
- (2) 공정가치
- (3) 현행유입가치(예: 현행원가, '개념체계'(2018)의 문단 6.21~6.22 참조)
- (4) 박탈(면제)가치(deprival (relief) value)(문단 BC6.29(1) 참조)

BC6.9 단일 측정기준을 사용할 것을 제안한 대부분의 의견제출자들은 적어도 단기적으로 이를 실제로 달성할 수 없을 것이라고 인정하였다. 그러나 그들은 IASB가 회계기준을 개발할 때 사용할 기본 측정기준을 설명해야 한다고 하였다. 그리고 IASB는 그와 다른 측정기준을 사용하기로 결정한 경우가 있다면 그러한 결정을 설명해야 한다.

BC6.10 IASB는 서로 다른 상황에서 서로 다른 측정기준이 재무제표이용자들에게 목적적합한 정보를 제공할 수 있다고 결론지었다. 또한 서로 다른 상황에서 특정한 측정기준은 다른 측정기준에 비해 다음과 같을 수 있다.

- (1) 더 이해하기 쉽고 적용하기 쉽다.
- (2) 더 검증가능하거나 오류 발생가능성이 낮거나 측정불확실성이 낮다.
- (3) 적용원가가 더 적다.

BC6.11 따라서 '개념체계'(2018)에서는 유용한 재무정보와 원가계약의 질적특성을 고려하면 서로 다른 자산, 부채, 수익과 비용에 대해 서로 다른 측정기준을 선택하게 될 것이라고 기술하고 있다.

측정기준들과 이들이 제공하는 정보(문단 6.4~6.42)

- BC6.12 '개념체계'(2018)는 두 가지 범주의 측정기준을 식별한다. 문단 BC6.19~BC6.22에서는 역사적 원가 측정기준을 설명하고, 문단 BC6.23~BC6.29에서는 현행가치 측정기준을 설명한다.
- BC6.13 토론서(2013)는 현금흐름기준 측정을 별도의 측정기준 범주로 식별하였다. '개념체계'(2018)는 현금흐름기준 측정이 그 자체로는 측정기준이 아니라고 결론지었기 때문에 별도의 측정기준 범주로 보지 않는다. 대신 현금흐름기준 측정기법은 특정 측정기준을 적용한 측정치를 추정하기 위해 사용할 수 있다. '개념체계'(2018)의 문단 6.91~6.95에서는 이러한 기법이 어떻게 사용될 수 있는지 설명한다.
- BC6.14 IASB는 기업의 경영활동에 투입되는 원가에 대한 정보(역사적 원가, 현행원가와 같은 유입가치)를 제공하는지 또는 기업의 경영활동에서 산출되는 원가에 대한 정보(공정가치, 사용가치, 이행가치와 같은 유출가치)를 제공하는지에 따라 측정기준을 분류하는 관점을 고려하였으나, 이를 받아들이지 않았다. IASB는 동일한 시장에서의 유입가치와 유출가치의 차이가 거래원가를 제외하고는 흔히 작기 때문에 특정 회계기준서에서 사용하기 위한 측정기준을 설명하거나 선택할 때 그러한 분류가 유용하다는 점을 발견하지 못하였다(문단 BC6.30~BC6.33 참조).
- BC6.15 '개념체계'(2018)는 IASB가 회계기준을 개발할 때 선택을 고려할 수 있는 측정기준을 설명한다. 문단 6.3에서 개별 기준서에는 그 기준서에서 선택된 측정기준을 적용하는 방법을 기술할 필요가 있음을 인정한다.

BC6.16 또한, '개념체계'(2018)는 특정 측정기준에 의해 제공되는 정보에 대해 논의한다. 이러한 정보를 식별하면 특정 상황에서 재무제표 이용자들에게 특정 측정기준이 유용한 정보를 제공할 수 있는지를 파악하는 데 도움이 된다.

BC6.17 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 측정기준에 대한 논의가 편향되어 있다고 언급하였다. 즉, 일부는 역사적 원가에 대해 또 다른 일부는 현행가치에 대해 편향되어 논의되었다고 지적하였다. '개념체계'(2018)를 개발하면서 IASB는 측정기준과 이들이 제공하는 정보에 대해 균형 잡힌 설명을 제공하고자 하였다. IASB는 하나의 측정기준을 다른 측정기준보다 선호하려는 의도는 아니었다.

BC6.18 이 장에서 '가치'라는 용어는 일반적으로 장부금액(문단 5.1참조) 또는 공정가치와 같은 특정 현행가치가 아니라 자산이나 부채의 경제적 가치를 가리키는 데 사용된다. 예를 들어, 이 용어는 화폐의 시간가치와 같은 요인으로 인해 경제적 가치가 미래현금지급액이나 미래현금수취액과 다를 수 있는 경우에 사용된다.

역사적 원가(문단 6.4~6.9, 6.24~6.31)

BC6.19 '개념체계'(2018)에서 자산의 역사적 원가는 최초에 자산의 취득 또는 창출에 소요되는 원가의 가치로서, 자산의 취득 또는 창출을 위하여 지급한 대가와 거래원가를 포함한다고 설명한다. 부채가 발생하거나 인수될 때의 역사적 원가는 최초에 부채를 발생시키거나 인수할 때 수취한 대가의 가치에서 거래원가를 차감한 금액이다. 회계기준을 개발할 때 IASB는 이러한 최초의 가치를 결정하는 방법을 특정할지를 결정할 것이다.

- BC6.20 자산을 전부 또는 일부 소비하면, 소비된 자산의 일부를 제거하게 된다. 자산이 역사적 원가로 측정되는 경우, 이 제거는 자산의 감가상각 또는 상각으로 반영된다. 마찬가지로 부채를 전부 또는 일부 이행하면, 이행된 부채의 일부를 제거하게 된다.
- BC6.21 자산이 손상되었거나 부채가 손실부담을 초래하는 경우, 최초 인식시점에 결정한 원가를 갱신하지 않는다면 목적적합한 정보를 제공하지 못할 것이다. 결과적으로 '개념체계'(2018)에서는 자산의 역사적 원가를 역사적 원가의 일부가 더 이상 회수가능하지 않다는 사실을 반영하여 갱신되는 것으로(즉 손상을 반영하기 위해 자산의 장부금액이 갱신되는 것으로) 설명한다. 마찬가지로, 부채의 역사적 원가는 부채가 손실부담을 초래하는(즉, 부채를 발생시키거나 인수할 때 수취한 대가가 부채를 이행하는 의무를 더 이상 충분히 설명하지 못하게 되는) 변화를 반영하여 갱신된다. 그러나 역사적 원가는 손상되지 않은 자산의 가치변동이나 손실을 부담하지 않은 부채의 가치변동을 반영하지는 않는다.
- BC6.22 금융자산이나 금융부채의 상각후원가는 자산이나 부채가 변동이자율을 갖지 않는 한 최초 인식 후 갱신되지 않는 이자율로 할인한 미래현금흐름의 추정치를 반영한다. 지급하거나 수취한 대여금의 경우 이자가 정기적으로 회수가능하거나 지급가능하다면 대여금의 상각후원가는 일반적으로 원래 지급되거나 수취한 금액과 비슷하다. 또한 대여금이 손상된 경우 장부금액이 감소한다. 따라서 '개념체계'(2018)는 금융자산과 금융부채의 상각후원가를 역사적 원가로 분류한다.

현행가치(문단 6.10~6.22, 6.32~6.42)

- BC6.23 '개념체계'(2018)는 현행가치 측정을 측정일의 조건을 반영하기 위해 갱신된 정보를 사용하여 자산, 부채 및 관련 수익 및 비용에 대한 화폐적 정보를 제공하는 것으로 식별한다. '개념체계'(2018)에서는 현행 측정기준은 공정가치, 사용가치(자산의 경우), 이행가치(부채의 경우)와 현행원가가 포함된다고 명시하고 있다.
- BC6.24 '개념체계'(2018)의 공정가치에 대한 설명은 IFRS 13 '공정가치 측정'에서 기술한 내용과 일치한다. 사용가치와 이행가치의 설명은 IAS 36 '자산손상'에서 사용되는 가치의 정의에서 파생되며 이는 '개념체계'(2018) 이전에 개발된 회계기준의 기업 특유의 가치에 대한 다양한 정의 중 가장 명시적인 것이다. 현행원가에 대한 설명은 다양한 학술 자료의 현행원가에 대한 설명에서 파생된다.
- BC6.25 '개념체계'(2018) 이전에 개발된 일부 회계기준에서 사용가치를 사용하였으나, 별도의 측정기준으로서 사용한 것은 아니었다. 이들 회계기준에서 사용가치는 역사적 원가로 측정되고 손상될 수 있는 자산의 회수가능액을 결정하는 데 사용된다. 이러한 맥락에서 사용가치를 사용하여 손상된 자산의 회수가능액을 결정하는 경우, 손상차손이 인식된 직후 자산의 장부금액은 사용가치와 동일하다. 그럼에도 불구하고 '개념체계'(2018)는 다음과 같은 이유로 별도의 측정기준으로 사용가치를 식별한다.
- BC6.26 '개념체계'(2018)는 사용가치와 이행가치는 공정가치와 동일한 요소를 반영하지만 시장참여자의 가정이 아니라 기업 특유의 가정을 사용한다고 설명한다.
- BC6.27 따라서 사용가치와 이행가치는 현금흐름에 내재하는 불확실성의 부담에 대한 가격(위험프리미엄)을 반영한다. 그러한 위험프리미엄을 포함시키면 다른 불확실성 수준에 따라 항목간 경제적 차이를

반영하기 때문에 목적적합한 정보가 생성된다. 위험프리미엄은 IAS 36²¹⁾에서 설명된 사용가치에 암묵적으로 포함되어 있다.

BC6.28 현행원가는 IFRS 기준서에서 널리 사용되지는 않지만 재무보고에서 현행원가를 사용하는 것을 지지하는 유의적인 학계 문헌이 있다. 따라서 '개념체계'(2018)는 현행원가를 설명한다.

BC6.29 '개념체계'(2018)는 다음과 같은 현행가치 측정기준을 설명하지는 않는다.

- (1) 자산의 박탈(deprivation)가치 또는 부채의 면제(relief)가치. 자산의 박탈가치는 측정대상 자산을 박탈할 경우 기업이 겪게 될 손실이다. 마찬가지로 부채의 면제가치는 측정대상 부채를 면제할 경우 기업이 누릴 수 있는 이익이다. IASB는 이들 측정기준이 다른 측정기준보다 더 복잡하고 소수의 국가에서만 사용되기 때문에 박탈가치나 면제가치에 대한 논의를 포함하지 않았다. 따라서 IASB는 회계기준을 개발할 때 박탈가치나 면제가치를 사용하지는 않을 것이라고 결론지었다.
- (2) 순실현가능가치. 순실현가능가치는 자산의 매각으로 인한 예상대가에서 매각예정원가를 차감한 것을 나타낸다. IASB는 순실현가능가치는 다른 현행측정치에서 파생된 것이므로 별도로 설명할 필요가 없다고 결론지었다.
- (3) 해제(release)원가. 해제원가는 거래 상대방과의 협상을 통해 부채에서 해제되는 추정 원가(거래원가 포함)를 나타낸다. 기업은 부채를 이행하는 것보다 부채에서 해제되는 것이 상대적으로 드문 일이기 때문에 IASB는 '개념체계'(2018)에서 이 측정기준을 설명할 필요가 없다고 결론지었다.

21) IAS36 자산손상의 문단 55~56, A1, A15~A21 참조

거래원가

- BC6.30 거래원가는 다음과 같은 경우에 발생할 수 있다.
- (1) 자산을 취득하거나 부채가 발생하거나 인수되는 경우
 - (2) 자산을 매각 또는 처분하거나 부채를 결제 또는 이전하는 경우
- BC6.31 어떤 원가가 거래원가인지 정의하는 것은 개념체계의 범위를 벗어난다. 일반적으로 이것은 특정 회계기준에서 거래가격 외의 증분원가, 즉 측정되는 특정 자산(또는 부채)을 취득(발생) 또는 매각 또는 처분(이전 또는 결제)하지 않았다면 발생하지 않았을 원가로 정의된다.
- BC6.32 자산을 취득하거나 부채가 생길 때 발생하는 거래원가는 자산을 취득하거나 부채가 생기는 거래의 특성이다. 따라서,
- (1) 자산이나 부채의 역사적 원가와 현행원가는 이러한 거래원가를 반영한다. 거래원가는 거래가격의 일부가 아니지만, 거래원가를 부담하지 않고는 자산을 취득하거나 부채를 발생시킬 수 없다.
 - (2) 측정치가 자산 또는 부채의 공정가치, 이행가치 또는 사용가치를 나타내도록 의도된 것이라면, 이러한 측정치에는 거래원가를 반영하지 않는다. 거래원가는 자산이나 부채의 현행가치에 영향을 주지 않는다.
- BC6.33 자산을 매각 또는 처분하거나 부채를 결제 또는 이전할 때 발생하는 거래원가는 미래에 발생할 수 있는 거래의 특성이다. 따라서,
- (1) 사용가치와 이행가치에는 거래원가가 발생할 것으로 예상하는 경우 그 거래원가를 반영한다.
 - (2) 공정가치에는 거래원가를 반영하지 않는다.

- (3) 역사적 원가와 현행원가는 유입가치(이는 자산을 취득하거나 부채가 발생할 때의 원가를 반영한다)이기 때문에 자산의 매각이나 처분 또는 부채의 결제나 이전으로 발생하는 거래원가를 반영하지 않는다.

측정기준을 선택할 때 고려할 요소 문단(문단 6.43~6.86)

- BC6.34 재무제표의 목적을 달성하기 위해서는 특정 측정기준에 의해 제공되는 정보가 재무제표이용자들에게 유용해야만 한다. 측정기준이 목적적합하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현하는 정보를 제공하는 경우 이를 달성한다. '개념체계'(2018)는 목적적합성과 표현충실성이 측정기준의 선택에 어떻게 영향을 미치는지를 설명한다.
- BC6.35 IASB는 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소의 순서를 정할지(예: 서열체계 또는 의사결정도의 사용)를 고려하였다. 하지만 IASB는 이것이 가능하거나 바람직하지 않을 것이라고 결론지었다. 요소들의 상대적 중요성은 사실과 상황에 달려있다. 실제로 많은 경우 측정기준을 선택할 때 여러 요소를 고려하는 것이 중요하다.

재무상태표와 재무성과표 모두에 미치는 영향(문단 6.43)

- BC6.36 '개념체계'(2018)는 측정기준을 선택할 때 측정기준이 재무상태표와 재무성과표 모두에서 산출해 낼 정보의 성격을 고려할 필요가 있다고 기술하고 있다. 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 개념체계에서 특정 측정치가 재무성과표에 미치는 영향에 더 많은 비중을 두어야 한다고 주장하였다. 그들의 견해에 따르면,

재무성과표는 재무제표이용자들에게 재무상태표보다 더 유용하다. 그러나 IASB는 이러한 재무제표에서 생성된 정보의 상대적 중요성은 이용자가 분석에서 산출된 정보를 어떻게 이용하는가에 따라 다르며 이는 결과적으로 사실과 상황에 따라 다르다고 결론지었다.

목적적합성(문단 6.49~6.57)

BC6.37 '개념체계'(2018)는 측정기준에 의해 제공된 정보의 목적적합성에 영향을 줄 수 있는 다음의 요소들을 논의한다.

(1) 자산이나 부채의 특성

(2) 미래현금흐름에 대한 기여(문단 BC6.38~BC6.42 참조)

BC6.38 문단 1.14에 따르면 일부 경제적자원은 현금흐름을 직접 창출하는 반면, 다른 경제적자원은 결합하여 사용되어 현금흐름을 생성한다는 점에 주목한다. 이를 바탕으로 '개념체계'(2018)는 자산이나 부채가 미래현금흐름에 기여하는 방식을 측정기준 선택에서 하나의 요소로 식별한다.

BC6.39 '개념체계'(2018)는 자산이나 부채가 미래현금흐름에 기여하는 방식은 부분적으로 기업이 수행하는 사업활동의 성격에 따라 다르다고 기술하고 있다. 예를 들어, 기업의 사업활동의 성격에 따라 동일한 자산을 재고자산으로 판매하거나, 다른 기업에 임대하거나 기업의 사업에 사용할 수 있다. IASB는 현금흐름에 다른 방식으로 기여하는 자산이나 부채를 동일하게 측정하면 서로 다른 것들을 같게 보이게 함으로써 비교가능성이 낮아질 수 있다고 보았다²²⁾.

22) '개념체계'(2018)의 문단 2.27은 다음을 명시한다. '비교가능성은 통일성이 아니다. 정보가 비교가능하기 위해서는 비슷한 것은 비슷하게 보여야 하고 다른 것은 다르게 보여야 한다.'

- BC6.40 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 측정기준을 선택할 때 기업의 사업활동의 성격을 고려할 경우 주관적일 수 있다는 우려를 표명했지만, 많은 의견제출자들은 이 방법을 지지하였다. 또한 IASB는 많은 경우 기업의 사업활동의 성격이 의견이나 경영진의 의도가 아니라 사실의 문제라고 보았다. 이것이 사실이 아니라면 IASB는 주관성을 다루는 방법을 고려해야 할 것이다.
- BC6.41 '개념체계'(2018)는 문단 BC0.39에 설명된 이유로 장기투자와 같은 특정 사업활동을 명시적으로 언급하지 않는다.
- BC6.42 측정기준의 선택을 돕기 위해 '개념체계'(2018)는 역사적 원가 또는 현행가치 측정기준이 금융자산과 금융부채에 대한 목적적합한 정보를 언제 제공할 수 있는지에 대한 지침도 제공한다. 이러한 지침은 IFRS 9 '금융상품'의 개발에서 IASB가 식별한 개념을 토대로 한다. IFRS 9에 대한 결론도출근거에서는 IASB가 이러한 개념을 사용하기로 결정한 이유를 설명한다.

표현충실성(문단 6.58~6.62)

- BC6.43 '개념체계'(2018)는 특정 측정기준에 의해 제공되는 정보가 나타내고자 하는 경제적 현상을 충실하게 표현하는지 여부에 영향을 미칠 수 있는 요소를 다음과 같이 식별한다.
- (1) 자산과 부채가 어떤 식으로든 관련이 있는지 여부
 - (2) 측정불확실성(문단 BC6.44~BC6.45 참조)
- BC6.44 토론회(2013)의 일부 의견제출자들은 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소 중 하나로 해당 측정기준과 관련된 측정불확실성의

수준을 제시하였다. 일부 의견제출자들은 이 요소를 설명하기 위해 '신뢰성'이라는 용어를 사용하였다. 문단 BC2.28~BC2.31에서 논의된 바와 같이, IASB는 '신뢰성'이라는 용어를 재도입하지 않았다. '개념체계'(2018)의 문단 2.22에서는 추정을 할 때 높은 수준의 불확실성이 포함될 경우 이것은 경제적 현상에 관한 다른 정보가 더욱 유용할 수 있음을 나타낼 수 있다고 설명한다(문단 BC2.55~BC2.56 참조). 또한 제6장 '측정'에서는 측정불확실성이 측정기준의 선택에 어떻게 영향을 미칠 수 있는지 설명한다.

- BC6.45 공개초안(2015)에 대한 일부 의견제출자들은 자신들이 신중성이라는 용어를 이해하고 있는 대로 적용한다면, 자산보다 부채에 대해 허용가능한 수준의 측정불확실성이 항상 높다는 것을 암시한다고 설명하였다(문단 BC2.37(2), BC2.41~BC2.45, BC2.55~BC2.56 참조). IASB는 이러한 견해에 동의하지 않았으며, 허용가능한 수준의 측정불확실성은 사실과 상황에 따라 다르며, 회계기준을 개발할 때에만 결정할 수 있다고 결론지었다.

보강적 질적특성(문단 6.63~6.76)

- BC6.46 '개념체계'(2018)는 재무정보를 더욱 유용하게 만드는 네 가지 '보강적 질적특성', 즉 비교가능성, 검증가능성, 적시성 및 이해가능성을 식별한다. '개념체계'(2018)를 개발할 때 IASB는 제2장 유용한 재무정보의 질적특성에서 설명한 것 이상으로 측정기준 선택에 대한 적시성의 구체적인 의미를 밝히지 않았다. '개념체계'(2018)는 비교가능성, 검증가능성, 이해가능성이 측정기준의 선택에 대해 갖는 일반적인 의미를 설명한다.
- BC6.47 '개념체계'(2018)를 개발할 때, IASB는 의견제출자들이 제안한 다음 사항을 고려하였다.

- (1) 검증가능성은 측정기준을 선택할 때 보다 중요한 역할을 해야 한다.
- (2) 회계기준을 개발할 때 IASB가 재무제표의 작성자에게 측정기준을 선택하지 못하게 하면 비교가능성이 향상될 수 있을 것이다.

BC6.48 IASB는 검증가능성에 대한 논의가 측정기준을 선택할 때 고려해야 할 요소로서 검증가능성의 역할을 적절히 반영한다고 결론지었다. 또한, IASB는 문단 2.29에서 동일한 경제적 현상에 대해 대체적인 회계처리방법을 허용하면 비교가능성이 감소된다는 것을 인정하기 때문에, 작성자가 대체적인 측정기준을 선택할 수 있도록 허용하는 회계기준 개발의 단점을 추가로 논의하는 것은 불필요하다고 결론지었다.

최초 측정에 관련된 요소들(문단 6.77~6.82)

BC6.49 공개초안(2015)은 동종가치의 상품교환과 이종가치의 상품교환을 논의하였다. 공개초안(2015)에 대한 의견제출자들은 '동종가치'와 '이종가치'라는 용어의 의미가 불분명하다고 언급하였다. 이러한 우려에 대응하기 위해 '개념체계'(2018)는 거래조건이 시장 조건인지 여부를 대신 언급한다.

둘 이상의 측정기준(문단 6.83~6.86)

BC6.50 '개념체계'(2018)는 재무제표이용자들에게 유용한 정보를 제공하기 위해 자산이나 부채, 이와 관련된 수익과 비용에 대해 둘 이상의 측정기준이 필요한 상황을 논의한다.

BC6.51 이러한 정보를 제공할 수 있는 한 가지 방법은 재무상태표에서 자산 또는 부채에 대해 현재의 측정기준을 사용하고 손익계산서에서

관련 수익과 비용에 대해 다른 측정기준을 사용하는 것이다. 이러한 경우에 당기 손익계산서에 포함된 수익 또는 비용과 자산이나 부채의 현행가치의 변동의 차이는 기타포괄손익에 포함된다. 문단 7.17에서 논의한 바와 같이, IASB는 예외적인 상황에서만 이러한 방식으로 정보를 제공하도록 요구하는 것을 결정할 것이며, 그렇게 할 경우 손익계산서에 해당 기간의 기업의 재무성과에 대한 더욱 목적 적합한 정보나 더욱 충실한 표현을 제공하는 결과를 가져올 것이다.

자본의 측정(문단 5.87~5.90)

BC6.52 총자본을 직접 측정하지는 않지만, 유용한 정보를 제공하기 위해 자본의 일부 종류나 자본의 구성요소를 직접 측정하는 것이 적절할 수 있다. '개념체계'(2018)는 이에 대해 논의한다.

BC6.53 공개초안(2015)의 일부 의견제출자들은 자본의 일부 종류나 자본의 구성요소를 직접 측정할 수 있다는 제안에 동의하지 않았다. 의견제출자들은 다음과 같은 이유로 동의하지 않는다고 하였다.

- (1) 자본이 잔여지분으로 정의되기 때문에 자본의 항목이나 자본의 구성요소를 직접 측정하는 것은 부적절할 것이다.
- (2) 자본의 항목이나 구성요소로 총자본을 나누는 것은 보고기업 전체에 재무적 영향을 미치지 않는 항목의 보고로 이어질 수 있으므로 보고기업의 관점과 일치하지 않을 것이다.

BC6.54 자본의 총장부금액(총자본)이 잔여로 측정되지만, IASB는 자본이 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분에 대한 청구권 형태로 정의된다고 언급하였다. 자본의 일부 종류 또는 자본의 일부 구성요소를 직접 측정하는 것은 해당 정의와 상반되지 않으며, 총자본을 직접 측정하는 것과는 다르다. 자본의 일부 종류 또는 자본의 구성요소가 직접 측정되더라도 총자본은 인식된 모든

자산의 총장부금액에서 인식된 모든 부채의 총장부금액을 차감한 금액과 동일하게 유지될 것이다. 결과적으로, 기업이 둘 이상의 자본 항목 또는 자본의 구성요소를 가지고 있는 경우, 그 중 적어도 하나는 잔여로 측정된다.

- BC6.55 IASB는 또한 자본의 일부 종류 또는 자본의 구성요소의 직접 측정이 재무제표에 적용된 기업의 관점과 모순되지 않는다고 결론지었다. 이러한 직접 측정은 재무제표이용자들에게 기업에 자원을 제공하는 것과 관련된 의사결정에 유용한 정보를 제공할 수 있다. 이러한 정보는 기업의 관점에서 제공되며 기업에 대해 보유한 자본청구권을 반영한다. 이러한 정보는 특정 청구권 보유자의 관점에서는 제공되지 않을 것이다.

결론도출근거 목차

제7장 표시와 공시

	문단번호
서론	BC7.1
자본의 분류	BC7.4
수익과 비용의 분류	BC7.6
용어	BC7.6
수익과 비용의 표시와 공시에 관한 지침에 대한 접근	BC7.9
당기손익의 설명	BC7.15
당기손익과 기타포괄손익	BC7.21
손익계산서로 재분류하는 항목	BC7.26

서론

- BC7.1 표시와 공시에 대한 주제는 '개념체계'(2010)에서 다루지 않았다. 2011년 IASB의 안전선정협약에 대한 의견제출자들은 이 주제를 우선과제로 확인하였다. 이때의 특별 쟁점은 기타포괄손익의 사용을 포함하여 기업의 재무성과에 대한 정보를 제공하는 것이었다.
- BC7.2 이에 대한 대응으로 다음을 '개념체계'(2018)에 처음으로 도입한다.
- (1) 재무제표에 정보를 표시하고 공시하는 방법을 설명하는 개념. 이러한 개념은 IASB가 회계기준에서 표시 및 공시 요구사항을 정하는 데 도움을 주며 기업이 재무제표에 정보를 제공하는 데 도움을 준다.
 - (2) IASB가 수익과 비용을 손익계산서에 포함할지 또는 손익계산서 이외에 기타포괄손익에 포함할지를 결정할 때 사용할 수익과 비용의 분류 지침(문단 7.15~7.18 참조)
 - (3) 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용을 후속적으로 손익계산서에 재분류하여야 하는지 여부와 시기에 대한 IASB의 지침(문단 7.19 참조)
- BC7.3 '개념체계'(2018)를 발표할 때 IASB는 다음의 프로젝트를 수행하고 있었다.
- (1) 공시개선(Disclosure Initiative) 프로젝트. 이 프로젝트는 개념체계에서 정한 표시와 공시 개념을 기반으로 한 추가지침을 제공함으로써 재무제표의 공시를 향상시키는데 목적을 둔 적용 및 연구 프로젝트의 집합인 공시개선.
 - (2) 주요재무제표에 대한 연구프로젝트. 이 프로젝트에서는 재무성과표와 현금흐름표 그리고 관련된다면 재무상태표와 자본변동표의 구조와 내용에 대한 개선을 잠정적인 목표로 검토하고 있었다.

자본의 분류(문단 7.12~7.13)

BC7.4 '개념체계'(2018)는 자본청구권을 별도로 분류하거나 자본의 구성 요소를 별도로 표시하는 것이 적절한 경우에 대해 개략적인 지침만을 제공한다. 이 지침은 문단 7.7~7.8의 분류 개념을 기반으로 한다.

BC7.5 IASB는 자본의 특성이 있는 금융상품에 대한 연구프로젝트의 일환으로 자본변동표 또는 그 밖의 표시나 공시의 요구사항에 대한 개선을 모색할 수 있다. 이러한 개선사항에는 토론서(2013)에서 IASB가 검토한 몇 가지 접근법이 포함될 수도 있다.

수익과 비용의 분류(문단 7.14~7.19)

용어

BC7.6 '개념체계'(2018)는 손익계산서(또는 손익부문)와 함께 기타포괄손익을 보여주는 계산서(또는 기타포괄손익부문)를 언급하기 위해 '재무성과표'라는 용어를 도입하였다.

BC7.7 '개념체계'(2018)는 회계기준에서 사용된 '재무상태표'라는 용어와 일관되고 IASB가 때때로 사용하는 '포괄손익계산서'라는 용어보다 더 명확하기 때문에 재무성과표라는 용어를 사용한다.

BC7.8 2007년에 IASB는 당기손익에 반영되지 않은 모든 수익과 비용을 포괄손익계산서에 표시하는 규정을 도입하였다. IASB는 또한 이 시점에 '기타포괄손익'이라는 용어도 도입하였다. 이 용어는 손익계산서에 포함되지 않은 수익과 비용을 말한다. 일부 의견제출자

들은 '기타포괄손익'이라는 용어가 특히 기술적이지도 않고 재무제표이용자들이 잘 이해하지도 못한다고 하였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 이 용어의 사용을 회피하거나 다른 용어를 사용하는 것은 혼란스러울 수 있다고 결론지었다. 그러므로 '개념체계'(2018)에서는 이 용어를 사용한다.

수익과 비용의 표시와 공시에 관한 지침에 대한 접근법

- BC7.9 수년에 걸쳐 IASB는 수익과 비용의 여러 항목들을 당기손익이 아닌 것으로 인식해야 하거나 인식할 수 있다고 결정해 왔다. 이러한 결정은 특정 프로젝트에서 특정한 이유로 이루어졌으며, 개념적으로 일관되게 적용한 단일의 이유는 없었다.
- BC7.10 '개념체계'(1989)와 '개념체계'(2010)는 손익계산서 외에 표시되는 수익과 비용에 대한 언급이 없었으며 기타포괄손익에 대한 언급도 없었다.
- BC7.11 IASB는 개념체계에 이 주제에 대한 논의를 포함하는 것이 중요하다고 결정하였다. 그러나 IASB는 수익과 비용을 단일의 재무성과표로 표시할지 두개의 표로 표시할지 여부는 개념체계에서 논의해서는 안 된다고 결정하고, 회계기준을 개발할 때 내려야 할 결정이라고 보았다. 2007년 이래 이러한 결정은 IAS 1 '재무제표의 표시'에서 이루어져 왔다.
- BC7.12 '개념체계'(2018)를 제정하면서, IASB는 다음의 질문을 고려하였다.
- (1) 당기손익을 정의하거나 기술하는 방법(문단 BC7.15~BC7.20 참조)
 - (2) 손익계산서에 포함되는 수익과 비용 및 기타포괄손익에 포함되는 수익과 비용을 결정하는 방법(문단 BC7.21~BC7.25 참조)

(3) 기타포괄손익에 포함된 금액이 손익계산서에 재분류되어야 하는지 여부와 시기(문단 BC7.26~BC7.33 참조)

BC7.13 토론서(2018)와 공개초안(2015)에 대한 많은 의견제출자들은 수익과 비용의 표시에 대해 제안된 지침이 불충분했고 IASB가 회계기준을 제정하기 위한 명확한 근거를 제공하지 않을 것이라는 견해를 표명하였다. 많은 의견제출자들은 IASB에 재무성과보고에 대한 추가 작업을 요청하였다.

BC7.14 그러나 IASB는 수익과 비용의 표시에 대한 지침의 부족이 '개념체계'(2010)의 중요한 결함이라고 보았다. IASB는 수익과 비용의 표시에 관한 개략적인 지침 개발에 상당한 진전이 있었으며, 이 지침은 IASB가 회계기준에서 표시에 대한 요구사항을 개발하는데 도움이 될 것이라고 결론지었다. 따라서 IASB는 별도의 프로젝트에서 포괄손익계산서의 사용을 모색하기 보다는 '개념체계'(2018)에 이러한 지침을 포함하기로 결정하였다. 이 결정은 재무성과보고에 대한 추가 작업을 배제하지 않는다.

당기손익의 설명(문단 7.16)

BC7.15 '개념체계'(2018)는 다음을 설명한다.

- (1) 보고기간의 기업의 재무성과에 대한 정보의 주요 원천인 손익계산서
- (2) 해당 기간의 기업의 재무성과에 대한 매우 요약된 설명인 당기손익의 총계 또는 중간합계

- BC7.16 이러한 설명은 많은 재무제표이용자들이 기업재무성과 분석의 출발점 또는 주된 지표로서 당기손익의 총계 또는 중간합계를 포함한다는 사실과 일치한다.
- BC7.17 단지 문단 7.16에서 정한 방식으로 손익계산서를 기술하는 것은 '당기손익'의 정의를 요구하거나 보다 정확한 설명을 요구한 사람들을 만족시키지 못할 것이다. 그러나 IASB는 종전 작업에 비추어 손익계산서에 포함된 모든 항목에 의해 공유되지만 기타포괄손익에 가장 적절하게 포함되는 항목에 의해 공유되지는 않는 단일 특성이나 몇 개의 특성은 존재하지 않는다고 결론지었다. 결과적으로, IASB는 당기손익이나 기타포괄손익에 대하여 확고한 개념적 정의를 할 수 없다고 결론지었다.
- BC7.18 IASB는 또한 손익계산서에 가장 적절하게 포함되는 모든 범주의 항목에 대한 기술적 목록을 작성할 수 없다고 결론지었다. 그러한 목록은 결코 완전할 수 없으며, 일반적으로 손익계산서에 포함되는 것이 더 적절하다고 간주되는 일부(또는 아마도 많음) 항목을 기타포괄손익에 포함되게 할 것이다.
- BC7.19 많은 이해관계자는 반복적으로 IASB에 당기손익을 정의하도록 요청하였다. 그들 중 일부는 그러한 정의를 개발하는 방법이나 기타포괄손익에 포함될 수익과 비용 및 손익계산서에 포함될 수익과 비용을 구별하는 방법을 제안하였다. 그러나 실행가능한 접근법에 대한 일치된 의견은 나타나지 않았다.
- BC7.20 이 결론도출근거 문단 BC7.17~BC7.19에서 논의된 바와 같이, IASB는 당기손익이나 기타포괄손익에 대한 확고한 개념적 정의를 개발하거나 손익계산서에 가장 적절하게 포함된 모든 범주의 규범적 목록을 개발하는 것이 불가능하다고 결론지었다. 그럼에도

불구하고, '개념체계'(2018)는 기타포괄손익에 수익이나 비용을 포함하는 적절한 시기에 대한 IASB의 지침을 처음으로 도입한다. IASB는 이 주제에 대한 지침을 도입하는 것이 중요한 개선이라고 결론지었다.

당기손익과 기타포괄손익(문단 7.17)

- BC7.21 문단 BC7.17에서 언급한 바와 같이, IASB는 손익계산서에 가장 적절하게 포함된 모든 항목에서 공유되는 단일 특성 또는 단일 특성 집합을 식별하지 못하였다.
- BC7.22 또한, IASB는 기타포괄손익에 포함되거나 포함될 수 있는 항목의 소수 범주를 정의할 수 있는지 여부를 모색하였다. IASB는 토론서(2013)에서 이를 수행하는 한 가지 방법을 설명했지만, 이 접근법은 의견제출자들로부터 의미있는 지지를 받지 못하였다.
- BC7.23 '개념체계'(2018)에서 IASB는 손익계산서의 설명에 기초하여 수익과 비용의 분류방법을 개발하였다. 문단 BC7.15에서 언급한 바와 같이, 그 문단에서 손익계산서는 보고기간의 기업의 재무성과에 대한 정보의 주요 원천이라는 것을 설명한다. 만약 이러한 설명이 그 정보의 주요 원천이라면, 손익계산서에서 설득력 있는 이유도 없이 수익과 비용을 제외하면 손익계산서가 덜 유용해진다.
- BC7.24 따라서, '개념체계'(2018)는 모든 수익과 비용이 손익계산서에 포함된다는 원칙을 제시한다. 이 원칙을 수립하면서 IASB의 의도는 손익계산서가 수익과 비용의 기본 위치임을 강조하는 것이었다. 따라서 손익계산서에서 어떤 수익과 비용을 제외하여 기타포괄손익에 포함하는 결정은 매우 예외적인 경우에만 가능하다. 이러한

예외적인 상황은 IASB가 손익계산서에서 수익과 비용의 특정 항목을 배제하도록 요구하거나 허용하면 더욱 목적적합한 정보를 제공하거나 해당 기간의 기업의 재무성과를 보다 충실하게 표현하는 손익계산서가 될 것이라고 결론을 내릴 경우이다.

BC7.25 '개념체계'(2018)는 IASB가 그 결론에 도달하는 방법에 대한 구체적인 지침을 포함하지 않는다. IASB는 회계기준을 개발할 때 그러한 결정을 내리고, 그 기준서의 결론도출근거에서 그 이유를 설명할 것으로 기대한다. 기업은 그러한 결정을 내릴 수 없다(IAS 1의 문단 88 참조).

손익계산서로 재분류하는 항목(문단 7.19)

BC7.26 IASB는 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용을 후속적으로 손익계산서로 재분류해야 하는지를 검토하였다. 이러한 재분류는 때로 '재순환(recycling)'이라고도 한다.

BC7.27 '개념체계'(2018) 전에 개발된 일부 회계기준은 그러한 재분류를 요구하며, 다른 기준서는 재분류를 금지한다. 이러한 요구사항의 차이는 IASB가 그 이슈에 대해 각각 다른 시기에 다른 접근법을 취해 왔기 때문이다. 때로는 IASB의 접근법은 재무성과표를 하나의 성과표로 보고 수익과 비용의 각 항목을 손익계산서에 한번만 나타나도록 하였다. 그러한 접근법과 일관되게 IASB는 일반적으로 당시에 개발된 기준서에서 재분류를 금지하였다. 또 다른 시기의 IASB 접근법은 모든 수익과 비용이 어느 시점에는 손익계산서에 포함되어야 한다는 것이었다. 이러한 목표를 달성하기 위해서는 재분류가 필요할 것이다.

- BC7.28 IASB의 구성원이 변경되고 IASB의 접근법이 변화됨에 따라, IASB의 재분류에 관한 결정이 시간이 지나면서 계속 변동한다면 바람직하지 않았을 것이다. 따라서 '개념체계'(2018)는 IASB가 재분류에 관한 결정을 내리는 데 적용할 원칙을 제시한다.
- BC7.29 IASB는 손익계산서가 해당 기간의 기업의 재무성과에 대한 정보의 주요 원천이라면 해당 계산서에 포함된 누적금액은 가능한 한 완전할 필요가 있다고 결론지었다. 따라서 수익과 비용은 특정 경우에 분명한 이유가 있는 경우에만 손익계산서에서 영구적으로 제외될 수 있다.
- BC7.30 따라서 '개념체계'(2018)는 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용이 후속적으로 손익계산서로 재분류된다는 원칙을 포함한다. 재분류가 발생하는 보고기간은 손익계산서에 더욱 목적적합한 정보를 제공하거나 해당 기간의 기업의 재무성과를 충실하게 표현하는 기간이다.
- BC7.31 문단 6.83~6.86은 재무상태표에서 하나의 측정기준을 사용하고 손익계산서에서 다른 측정기준을 사용하는 접근법을 설명한다. 이 접근법을 사용할 때, 재분류는 자산이나 부채의 보유기간에 해당 자산이나 부채에 대한 손익계산서에 포함된 누적 수익이나 비용이 손익계산서에서 선택한 측정기준을 사용하여 결정한 금액임을 확인하는 유일한 방법이다.
- BC7.32 경우에 따라 수익과 비용을 손익계산서에 재분류하면 문단 BC7.30에서 설명한 결과를 얻게 되는 기간을 파악하는 것이 불가능할 수도 있다. 그러한 경우에 재분류를 위한 적절하고 임의적이지 않은 근거가 있지 않다면 재분류는 유용한 정보를 제공하지 못할 것이다.

BC7.33 '개념체계'(2018)는 재분류가 유용한 정보를 제공하지 못할 경우에 대한 구체적인 지침을 포함하지 않는다. IASB는 회계기준을 개발할 때 그러한 결정을 내리고, 그 기준서의 결론도출근거에서 그 이유를 설명할 것으로 기대한다. 기업은 그러한 결정을 내릴 수 없다.

제8장 자본 및 자본유지의 개념

- BC8.1 IASB는 자본 및 자본유지에 관한 논의를 갱신하는 것이 '개념체계'(2018)를 제정할 때 실현가능하지 않으며 '개념체계'(2018)의 완성을 상당히 지연시킬 수 있다고 결정하였다.
- BC8.2 IASB는 '개념체계'(2018)가 자본 및 자본유지에 관한 논의를 완전히 배제하는 것은 부적절할 것이라고 결정하였다. 이러한 개념은 재무보고에서 중요하며 수익과 비용의 정의, 측정기준의 선택, 표시와 공시 결정에 영향을 미친다.
- BC8.3 따라서, '개념체계'(2018) 제8장 '자본 및 자본유지'의 내용은 '개념체계'(2010)의 내용을 수정 없이 그대로 가져왔다. 이 내용은 '개념체계'(1989)에서 처음 나타났다.
- BC8.4 IASB는 개정이 필요하다고 판단될 경우 향후 자본 및 자본유지의 개념을 재검토하기로 결정할 수 있다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

한국채택국제회계기준의 '재무보고를 위한 개념체계'와 국제회계기준의 '재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)'

'재무보고를 위한 개념체계'는 국제회계기준위원회가 제정한 '재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)'에 대응하는 기준이다.

국제회계기준의 '재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)' 준수

'재무보고를 위한 개념체계'는 국제회계기준의 '재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)'의 내용에 근거하여 전면개정하였기 때문에 '재무보고를 위한 개념체계'를 따르면 국제회계기준의 '재무보고를 위한 개념체계(Conceptual Framework for Financial Reporting)'도 따르는 것이 된다.

제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 개념체계를 다음과 같이 개정하였다.

제·개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2011. 7. 22. 제정	재무보고를 위한 개념체계	The Conceptual Framework for Financial Reporting
2018. 12. 21. 전면개정	재무보고를 위한 개념체계	Conceptual Framework for Financial Reporting

이 기준서는 타 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제 · 개정 일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2019.4.19. 개정	‘중요성의 정의’ (기업회계기준서 제1001호 및 제1008호의 개정)	Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8)