

기업회계기준서 제1105호

매각예정비유동자산과 중단영업

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2021. 4. 23.

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 지역에서 사용하는 경우와 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 지역에서 사용하는 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 3th 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.

목 목

목 차

기업회계기준서 제1105호 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’

	문 단 번 호
목적	1
적용	한2.1
적용범위	2~5B
비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로의 분류	6~14
폐기될 비유동자산	13~14
매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정	15~29
비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정	15~19
손상차손과 손상차손환입액의 인식	20~25
매각계획의 변경 또는 소유주에 대한 분배계획의 변경	26~29
표시와 공시	30~42
중단영업의 표시	31~36A
계속영업과 관련된 평가손익	37
매각예정으로 분류된 비유동자산이나 처분자산집단의 표시	38~40
추가 공시	41~42
경과규정	43
시행일	44~44M
기준서 등의 대체	45

부록 A. 용어의 정의

부록 B. 적용보충기준

기업회계기준서 제1105호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1105호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

[적용사례·실무적용지침]

실무적용지침

[결론도출근거]

IFRS 5의 결론도출근거 (BC1-BC85)

IFRS 5에 대한 소수의견

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'은 문단 1~45와 부록 A, B로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. 굵게 표시된 문단은 주요 원칙을 설명한다. 부록 A에서 정의한 용어가 이 기준서에서 처음 등장할 때에는 **굵은 기울임꼴**로 나타내고 그 이후부터는 일반꼴로 나타낸다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, 기업회계기준 '전문' 및 '재무보고를 위한 개념체계'를 배경으로 이해하여야 한다. 회계정책의 선택 및 적용에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른다.

기업회계기준서 제1105호

매각예정비유동자산과 중단영업

목적

- 1 이 기준서의 목적은 매각예정자산의 회계처리와 **중단영업**의 표시 및 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 이 기준서의 주요 내용은 다음과 같다.
- (1) 매각예정분류기준을 충족하는 자산은 **공정가치**에서 **처분부대 원가**를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하고, 감가상각을 중단한다.
 - (2) 매각예정분류기준을 충족하는 자산은 재무상태표에 별도로 표시하고 중단영업의 성과는 포괄손익계산서에 별도로 표시한다.

적용

- 한2.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위한 한국채택국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 2 이 기준서의 분류와 표시에 관한 규정은 인식된 모든 **비유동자산**¹⁾과 모든 **처분자산집단**에 적용한다. 이 기준서의 측정에 관한 규정은 문단 5에서 언급한 기준서를 적용하여 측정되는 자산을 제외하고, 모든 비유동자산과 문단 4에서 설명하는 처분자산집단에 적용한다.

1) 유동성 순서에 따른 표시방법에 따라 분류하는 경우 비유동자산은 보고기간 후부터 12개월 후에 회수가 예상되는 금액을 포함하는 자산이다. 문단 3은 비유동자산의 분류에 적용한다.

- 3 기업회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’에 따라 비유동자산으로 분류하는 자산은 이 기준서의 매각예정분류기준을 충족할 때까지는 **유동자산**으로 재분류할 수 없다. 통상적으로 비유동자산으로 분류하는 자산을 매각만을 목적으로 취득한 경우라 하더라도 이 기준서의 매각예정분류기준을 충족하지 못한다면 유동자산으로 분류할 수 없다.
- 4 자산집단을 단일거래로 처분하는 경우가 있다. 이 경우 자산과 직접 관련된 부채도 함께 이전될 수 있다. 이러한 처분자산집단은 **현금창출단위**의 일부²⁾이거나, 단일 현금창출단위 또는 현금창출단위집단인 경우가 있다. 이 집단에 포함될 수 있는 자산과 부채에는 제한이 없으며 유동자산, 유동부채 및 문단 5에 따라 이 기준서의 측정 규정이 적용되지 않는 자산이 포함될 수 있다. 만약 처분자산집단에 이 기준서의 측정 규정이 적용되는 비유동자산이 포함되어 있다면 이 기준서의 측정 규정을 당해 자산집단 전체에 적용하여 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. 한편 처분자산집단에 포함된 개별 자산과 부채의 측정 규정은 문단 18, 19 및 23에 따른다.
- 5 아래 열거된 기준서에서 규정하는 다음의 자산에 대하여 이 기준서³⁾의 측정규정을 적용하지 아니한다. 이 적용예외 규정은 대상이 개별자산인 경우뿐만이 아니라 처분자산집단의 일부인 경우에도 해당한다.
- (1) 이연법인세자산(기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’)
 - (2) 종업원급여에서 발생하는 자산(기업회계기준서 제1019호 ‘종업원급여’)
 - (3) 기업회계기준서 제1109호 ‘금융상품’이 적용되는 금융자산

2) 다만, 자산이나 자산집단에서 창출되는 현금흐름이 계속사용이 아닌 주로 매각에서 발생할 것으로 예상되는 때에는 당해 현금흐름의 대부분이 다른 자산이 창출하는 현금흐름과 독립적이므로 현금창출단위의 일부였던 처분자산집단은 별도의 현금창출단위가 된다.

3) 대상 자산을 관련 적용가능한 다른 한국채택국제회계기준서에 따라 측정하도록 규정한 문단 18과 19는 제외한다.

- (4) 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산'에 따라 공정가치모형으로 회계처리되는 비유동자산
- (5) 기업회계기준서 제1041호 '농림어업'에 따라 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정되는 비유동자산
- (6) 기업회계기준서 제1117호 '보험계약'의 적용범위에 포함되는 계약 집합

5A 매각예정으로 분류되는 비유동자산(또는 처분자산집단)에 적용가능한 이 기준서의 분류, 표시 및 측정 요구사항은 소유주로서의 자격을 행사하는 소유주에 대한 분배예정으로 분류되는 비유동자산(또는 처분자산집단)에도 적용한다.

5B 이 기준서는 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)이나 중단영업과 관련하여 요구되는 공시를 규정한다. 다른 기준서에서 요구하는 공시는 다음을 제외하고는 그러한 자산(또는 처분자산집단)에 적용하지 아니한다.

- (1) 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단영업과 관련하여 특별히 규정하는 공시
- (2) 이 기준서의 측정 요구사항의 적용범위에 해당하지 아니하는 처분자산집단 내의 자산과 부채의 측정에 대한 공시. 다만, 이러한 공시가 재무제표의 기타 주석사항에서 제시되지 않고 있어야 한다.

매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단영업에 대한 추가공시는 기업회계기준서 제1001호의 일반적인 요구사항, 특히 그 기준서의 문단 15와 문단 125를 따르기 위하여 필요할 수도 있다.

비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로의 분류

6 비유동자산(또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 때

각거래를 통하여 주로 회수될 것이라면 이를 매각예정으로 분류한다.

- 7 상기 문단과 같이 분류하기 위해서는 당해 자산(또는 처분자산집단)은 현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건만으로 즉시 매각가능하여야 하며 매각될 **가능성이 매우 높아야** 한다.
- 8 매각될 가능성이 매우 높으려면 적절한 지위의 경영진이 자산(또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약하고, 매수자를 물색하고 매각계획을 이행하기 위한 적극적인 업무진행을 이미 시작하였어야 한다. 또한 당해 자산(또는 처분자산집단)의 현행 공정가치에 비추어 볼 때 합리적인 가격 수준으로 적극적으로 매각을 추진하여야 한다. 또한 문단 9에서 허용하는 경우를 제외하고는 분류시점에서 1년 이내에 매각완료요건이 충족될 것으로 예상되며, 계획을 이행하기 위하여 필요한 조치로 보아 그 계획이 유의적으로 변경되거나 철회될 가능성이 낮아야 한다. 매각될 가능성이 매우 높은지에 대한 평가의 일환으로 주주의 승인(그러한 승인이 요구되는 국가의 경우) 가능성이 고려되어야 한다.
- 8A 종속기업에 대한 지배력의 상실을 포함하는 매각계획을 확약하는 기업은, 문단 6~8에서 정한 기준을 충족하면, 매각 후 종전 종속기업에 대한 비지배지분의 보유 여부에 관계없이 그 종속기업의 모든 자산과 부채를 매각예정으로 분류한다.
- 9 사건이나 상황에 따라서는 매각을 완료하는 데 소요되는 기간이 연장되어 1년을 초과할 수도 있다. 만약 기업이 통제할 수 없는 사건 또는 상황 때문에 매각기간이 연장되었지만 기업이 여전히 해당 자산(또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약한다는 충분한 증거가 있다면 매각이 완료되기까지의 기간이 연장된다고 하더라도 해당 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류할 수 없는 것은 아니다. 부록 B의 요건을 충족하는 경우가 이에 해당된다.

- 10 비유동자산 간의 교환거래가 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'에 따라 상업적 실질이 있는 경우에는 매각거래에 포함한다.
- 11 처분만을 목적으로 취득한 비유동자산(또는 처분자산집단)이 취득일에 문단 8의 1년 요건을 충족하고(문단 9에서 허용하는 경우 제외) 문단 7과 8의 다른 요건을 충족하지 못하였으나 취득 후 빠른 기간(통상 3개월 이내) 내에 충족할 가능성이 매우 높은 경우에는 그 비유동자산(또는 처분자산집단)을 취득일에 매각예정으로 분류한다.
- 12 문단 7과 8의 요건이 보고기간 후에 충족된 경우 당해 비유동자산(또는 처분자산집단)은 보고기간 후 발행되는 당해 재무제표에서 매각예정으로 분류할 수 없다. 그러나 이들 요건이 보고기간 후 공표될 재무제표의 승인 이전에 충족된다면 문단 41(1), (2) 및 (4)에서 정하는 사항을 주석으로 공시한다.
- 12A 비유동자산(또는 처분자산집단)을 소유주에게 분배하기로 확약한 때 그러한 자산을 소유주에 대한 분배예정으로 분류한다. 이러한 경우에 해당되려면, 그러한 자산이 현재의 상태에서 즉시 분배 가능해야 하고 그 분배가능성이 매우 높아야 한다. 그 분배가능성이 매우 높으려면, 분배를 완료하기 위한 조치가 이미 시작되었어야 하고 분배예정으로 분류한 시점에서 1년 이내에 완료될 것으로 예상되어야 한다. 분배를 완료하기 위하여 요구되는 조치들은 그 분배가 유의적으로 변경되거나 철회될 가능성이 낮음을 보여야 한다. 분배될 가능성이 매우 높은지에 대한 평가의 일환으로 주주의 승인(그러한 승인이 요구되는 경우) 가능성이 고려되어야 한다.

폐기될 비유동자산

- 13 폐기될 비유동자산(또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. 왜냐하면 해당 장부금액은 원칙적으로 계속사용함으로써 회

수되기 때문이다. 그러나 폐기될 처분자산집단이 문단 32(1)~(3)의 요건을 충족한다면, 처분자산집단의 성과와 현금흐름을 문단 33과 34에 따라 사용이 중단된 날에 중단영업으로 표시한다. 폐기될 비유동자산(또는 처분자산집단)은 경제적 내용연수가 끝날 때까지 사용될 비유동자산(또는 처분자산집단)과 매각되지 아니하고 폐쇄될 비유동자산(또는 처분자산집단)을 포함한다.

- 14 일시적으로 사용을 중단한 비유동자산은 폐기될 자산으로 회계처리할 수 없다.

매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정

비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정

- 15 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다.
- 15A 소유주에 대한 분배예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)은 분배부대원가⁴⁾ 차감 후 공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다.
- 16 신규로 취득한 자산(또는 처분자산집단)이 매각예정분류기준(문단 11 참조)을 충족한다면 문단 15에 따라 최초 인식 시점에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 매각예정으로 분류되지 않았을 경우의 장부금액(예: 원가) 중 작은 금액으로 측정한다. 따라서 사업결합의 일부로 취득한 자산(또는 처분자산집단)은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정한다.
- 17 1년 이후에 매각될 것으로 예상된다면 처분부대원가는 현재가치

4) 분배부대원가는 분배에 직접 귀속되는 증분원가(금융원가와 법인세비용 제외)이다.

- 로 측정한다. 기간 경과에 따라 발생하는 처분부대원가 현재가치의 증가분은 금융원가로서 당기손익으로 회계처리한다.
- 18 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정으로 최초 분류하기 직전에 해당 자산(또는 처분자산집단 내의 모든 자산과 부채)의 장부금액은 적용가능한 한국채택국제회계기준서에 따라 측정한다.
- 19 그 이후 처분자산집단을 재측정하는 경우 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되지만 이 기준서의 측정 규정이 적용되지 않는 자산과 부채에 대해서는 적용가능한 한국채택국제회계기준서에 따라 장부금액을 재측정하여 반영한다. 그 후 처분자산집단의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 재측정한다.

손상차손과 손상차손환입액의 인식

- 20 자산(또는 처분자산집단)의 최초 또는 향후 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 하락을 손상차손으로 인식한다. 다만, 문단 19에 따라 인식한 금액은 제외한다.
- 21 자산의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 증가하면 이익을 인식한다. 그러나 그 금액은 이 기준서 또는 기업회계기준서 제 1036호 '자산손상'에 따라 과거에 인식하였던 손상차손누계액을 초과할 수 없다.
- 22 처분자산집단의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 증가하면 이익으로 인식한다. 이 경우 이익으로 인식하는 금액은 다음의 (1)의 금액으로 하되, (2)의 금액을 초과할 수 없다.
- (1) 문단 19에 따라 다른 관련 기준서에 의해 인식한 금액을 제외한 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 증가 금액
 - (2) 이 기준서의 측정 규정을 적용받는 비유동자산에 대하여 이 기준서 또는 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'에 따라 과거에 인식한 손상차손누계액

- 23 처분자산집단에 대하여 인식한 손상차손(또는 손상차손환입)은 기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’의 문단 104의 (1), (2) 및 문단 122에서 규정한 배분순서에 따라 집단에 속한 자산 중 이 기준서의 측정 규정이 적용되는 비유동자산의 장부금액을 감소(또는 증가)시킨다.
- 24 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각일 전에 인식되지 않은 평가손익은 재무상태표에서 제거되는 시점에 인식한다. 제거와 관련된 규정은 다음과 같다.
- (1) 유형자산의 경우 기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’의 문단 67~72
 - (2) 무형자산의 경우 기업회계기준서 제1038호 ‘무형자산’의 문단 112~117
- 25 비유동자산이 매각예정으로 분류되거나 매각예정으로 분류된 처분자산집단의 일부이면 그 자산은 감가상각(또는 상각)하지 아니한다. 매각예정으로 분류된 처분자산집단의 부채와 관련된 이자와 기타 비용은 계속해서 인식한다.

매각계획의 변경 또는 소유주에 대한 분배계획의 변경

- 26 매각예정으로 분류되던 자산(또는 처분자산집단)이 문단 7~9의 요건을 더 이상 충족할 수 없다면 그 자산(또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없으며, 소유주에 대한 분배예정으로 분류되던 자산(또는 처분자산집단)이 문단 12A의 요건을 더 이상 충족할 수 없다면 소유주에 대한 분배예정으로 분류할 수 없다. 그러한 경우 문단 26A를 적용하는 때를 제외하고는 분류변경과 관련한 회계처리는 문단 27~29에 따른다.
- 26A 매각예정에서 소유주에 대한 분배예정으로 자산(또는 처분자산집

단)을 직접 재분류하거나 소유주에 대한 분배예정에서 매각예정으로 자산(또는 처분자산집단)을 직접 재분류한다면 이 분류의 변경은 최초 처분계획이 계속 유지되는 것으로 본다. 기업은 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 이러한 변경의 회계처리에는 이 기준서 문단 27~29를 적용하지 않는다. 새로운 처분방법에는 이 기준서의 해당 분류, 표시, 측정 규정을 적용한다.
- (2) 매각예정으로 재분류한다면 문단 15에 따라 비유동자산(또는 처분자산집단)을 측정하며, 소유주에 대한 분배예정으로 재분류한다면 문단 15A에 따라 비유동자산(또는 처분자산집단)을 측정한다. 그리고 비유동자산(또는 처분자산집단)의 처분부대원가(분배부대원가)를 차감한 공정가치의 증가 또는 감소는 문단 20~25의 규정에 따라 인식한다.
- (3) 문단 8과 12A에 따라 분류시점을 변경하지 않는다. 그렇더라도 문단 9의 요건을 충족한다면 매각이나 소유주에 대한 분배를 완료하는 데 소요되는 기간을 연장할 수 없는 것은 아니다.

27 더 이상 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류할 수 없거나 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류된 처분자산집단에 포함될 수 없는 비유동자산(또는 처분자산집단)은 다음 중 작은 금액으로 측정한다.

- (1) 당해 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류하기 전 장부금액에 감가상각, 상각, 또는 재평가 등 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류하지 않았더라면 인식하였을 조정사항을 반영한 금액
- (2) 매각하지 않거나 분배하지 않기로 결정한 날의 **회수가능액**⁵⁾

28 더 이상 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류할 수 없는 비유동자산의 장부금액에 반영하는 조정금액은 문단 7~9 또는

5) 비유동자산이 현금창출단위의 일부라면 이 자산의 회수가능액은 기업회계기준서 제1036호 ‘자산손상’에 따라 현금창출단위에서 발생하는 손상차손을 배분한 후에 인식하는 장부금액이다.

문단 12A의 요건을 더 이상 충족하지 않게 된 기간의 계속영업손익⁶⁾에 포함한다. 더 이상 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류할 수 없는 처분자산집단이나 비유동자산이 종속기업, 공동영업, 공동기업, 관계기업 또는 공동기업이나 관계기업에 대한 지분의 일부인 경우, 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류한 기간 동안의 재무제표는 수정되어야 한다. 이 경우 문단 37에 따라 회계처리한 평가손익이 있는 경우에는 동일한 포괄손익계산서항목으로 당해 조정금액을 표시한다.

- 29 매각예정으로 분류된 처분자산집단에서 개별 자산이나 부채를 제외하는 경우에 매각예정인 처분자산집단의 나머지 자산과 부채는 해당 집단이 문단 7~9의 요건을 충족해야만 계속해서 집단단위로 측정한다. 소유주에 대한 분배예정으로 분류한 처분자산집단에서 개별 자산이나 부채를 제외하는 경우에 소유주에 대한 분배예정인 처분자산집단의 나머지 자산과 부채는 해당 집단이 문단 12A의 요건을 충족해야만 계속해서 집단단위로 측정한다. 그렇지 않다면, 개별적으로 매각예정 또는 소유주에 대한 분배예정으로 분류하는 기준을 충족하는 나머지 비유동자산은 각각 그 시점에서 처분부대원가(또는 분배부대원가)를 차감한 공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. 매각예정 분류기준을 충족하지 못하는 비유동자산은 문단 26에 따라 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없다. 소유주에 대한 분배예정 분류기준을 충족하지 못하는 비유동자산은 문단 26에 따라 더 이상 소유주에 대한 분배예정으로 분류할 수 없다.

표시와 공시

- 30 재무제표이용자가 중단영업과 비유동자산(또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 평가할 수 있도록 정보를 표시하고 공시한다.

6) 매각예정으로 분류하기 전에 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'이나 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'에 따라 재평가한 유형자산 또는 무형자산의 재평가잉여금에 해당하는 조정금액은 제외한다.

중단영업의 표시

- 31 **기업의 구분단위**는 재무보고 목적뿐만 아니라 영업상으로도 기업의 나머지 부분과 영업 및 현금흐름이 명확히 구별된다. 즉 기업의 구분단위는 계속사용을 목적으로 보유 중인 경우 하나의 현금창출단위 또는 현금창출단위집단이 될 것이다.
- 32 중단영업은 이미 처분되었거나 매각예정으로 분류되고 다음 중 하나에 해당하는 기업의 구분단위이다.
- (1) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역이다.
 - (2) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역을 처분하려는 단일 계획의 일부이다.
 - (3) 매각만을 목적으로 취득한 종속기업이다.
- 33 다음을 공시한다.
- (1) 다음의 합계를 포괄손익계산서에 단일금액으로 표시한다.
 - (가) 세후 중단영업손익
 - (나) 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하거나 처분함에 따른 세후 손익
 - (2) (1)의 단일금액은 다음과 같이 분석하여 공시한다.
 - (가) 중단영업의 수익, 비용 및 세전 중단영업손익
 - (나) 기업회계기준서 제1012호 문단 81(8)에 따른 (가)와 관련된 법인세비용
 - (다) 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하거나 처분함에 따라 인식된 손익
 - (라) 기업회계기준서 제1012호 문단 81(8)에 따른 (다)와 관련된 법인세비용

(2)의 공시는 주석이나 포괄손익계산서에 표시할 수 있다. 포괄손익계산서에 표시하는 경우에는 계속영업과 구분되도록 별도의 중단영업항목으로 표시한다. 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우(문단 11 참조) 위의 내용을 반드시 공시할 필요는 없다.

(3) 중단영업의 영업활동, 투자활동 및 재무활동으로부터 발생한 순현금흐름은 주석이나 재무제표 본문에 표시한다. 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규로 취득한 종속기업인 경우(문단 11 참조) 위의 내용을 반드시 공시할 필요는 없다.

(4) 지배기업의 소유주에게 귀속될 계속영업손익과 중단영업손익의 금액. 이러한 공시는 주석이나 포괄손익계산서에 표시될 수 있다.

33A 기업회계기준서 제1001호(2012년 개정)의 문단 10A에 따라 별개의 보고서에 당기순손익의 항목을 표시하는 경우에는 중단영업과 관련된 부문은 그 보고서에 표시한다.

34 표시된 최종기간의 보고기간말까지 모든 중단영업과 관련된 공시사항이 표시될 수 있도록 과거재무제표에 문단 33의 공시사항을 다시 표시한다.

35 과거기간에 중단영업의 처분과 직접 관련하여 중단영업으로 표시했던 금액을 당기에 조정하는 경우 그 금액은 중단영업 내에서 별도로 분류하여 표시한다. 이 경우 조정사항의 성격과 금액을 공시한다. 이러한 조정이 필요한 상황의 예는 다음과 같다.

- (1) 처분거래의 조건과 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매수자와 가격조정 및 보상 문제의 해결
- (2) 처분 전 구분단위의 영업에서 발생하거나 영업과 직접 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매도자가 부담하는 환경보호의무와 제품보증의무의 해소

(3) 처분거래와 직접 연관되어 결제하는 경우의 종업원급여제도와 관련된 채무의 결제

36 기업의 구분단위를 매각예정으로 더 이상 분류할 수 없는 경우, 문단 33~35에 따라 중단영업으로 표시하였던 당해 구분단위의 영업성과를 비교표시되는 모든 회계기간에 재분류하여 계속영업 손익에 포함하고 과거기간에 해당하는 금액이 재분류되었음을 주석으로 기재한다.

36A 종속기업에 대한 지배력의 상실을 포함하는 매각계획을 확약하는 기업은 그 종속기업이 문단 32에 따른 중단영업의 정의를 충족하는 처분자산집단인 경우에 문단 33~36에서 요구하는 정보를 공시한다.

계속영업과 관련된 평가손익

37 매각예정으로 분류하였으나 중단영업의 정의를 충족하지 않는 비유동자산(또는 처분자산집단)을 재측정하여 인식하는 평가손익은 계속영업손익에 포함한다.

매각예정으로 분류된 비유동자산이나 처분자산집단의 표시

38 매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 별도로 재무상태표에 표시한다. 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되는 자산이나 부채는 다른 자산이나 부채와 별도로 재무상태표에 표시한다. 해당 자산과 부채는 상계하여 단일금액으로 표시할 수 없다. 문단 39에서 허용하는 경우를 제외하고는 매각예정으로 분류된 자산과 부채는 주요 종류별로 재무상태표 또는 주석에 별도로 공시한다. 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)과 관련하여 기타포괄손익으로 인식한 손익누계액은 별도로 표시한다.

- 39 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우(문단 11 참조)에는 자산과 부채를 주요 종류별로 반드시 공시할 필요는 없다.
- 40 과거 재무상태표에 매각예정으로 분류된 비유동자산 또는 처분자산집단에 포함된 자산과 부채의 금액은 최근 재무상태표의 분류를 반영하기 위하여 재분류하거나 재작성하지 아니한다.

추가 공시

- 41 비유동자산(또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류한 기간이나 매각한 기간에는 다음을 주석으로 공시한다.
- (1) 비유동자산(또는 처분자산집단)의 상세내역
 - (2) 매각 관련 사실과 상황, 처분을 기대하게 하는 사실과 상황 및 기대되는 처분의 방법과 시기
 - (3) 문단 20~22에 따라 인식된 손익과, 포괄손익계산서 본문에 별도로 표시하지 않을 경우 그 손익을 포함하는 포괄손익계산서 항목의 명칭
 - (4) 적용가능한 경우, 기업회계기준서 제1108호 '영업부문'에 따라 당해 비유동자산(또는 처분자산집단)을 표시한 보고부문
- 42 문단 26 또는 문단 29가 적용되는 경우, 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각계획을 변경한 기간에 그러한 결정을 내리게 된 원인이 된 사실과 상황에 대한 설명, 그러한 결정이 당기 및 비교표시된 모든 과거기간의 영업성과에 미치는 효과를 공시한다.

경과규정

- 43 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

시행일

- 44 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 44A [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]
- 한44A.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.
- 한44A.2 이 기준서를 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용하는 경우에는 문단 44B~44H를 적용한다.
- 44B 기업회계기준서 제1027호 '연결재무제표와 별도재무제표'(2008년 개정)는 이 기준서의 문단 33(4)를 추가하였다. 이 개정의 내용은 2009년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1027호 '연결재무제표와 별도재무제표'(2008년 개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용한다. 이 개정 내용은 소급하여 적용한다.
- 44C 문단 8A와 36A는 2008년 11월에 발표된 '한국채택국제회계기준 연차개선'에 따라 추가되었다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 적용하되 조기적용을 허용한다. 조기적용을 하는 경우 2009년 7월 1일 전에 개시하는 회계연도에 기업회계기준서 제1027호(2008년 개정)를 동시에 적용하여야 하고 조기적용의 사실을 공시하여야 한다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1105호를 최초로 적용한 날부터 전진적으로 적용하되 기업회계기준서 제1027호(2008년 개정) 문단 45의 경과규정에 따라야 한다.

- 44D 기업회계기준해석서 제2117호(2009년 6월 제정) ‘소유주에 대한 비현금자산의 분배’에 따라 문단 5A, 12A 및 15A가 추가되었으며 문단 8이 개정되었다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후에 개시하는 회계연도의 소유주에 대한 분배예정으로 분류되는 비유동 자산(또는 처분자산집단)에 대하여 전진적으로 적용한다. 소급적용은 허용하지 않으며 조기적용은 허용한다. 2009년 7월 1일 이전에 개시하는 회계연도에 이 개정 내용을 적용한다면, 그 사실을 공시하고 기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합(2008년 전면개정)’, 기업회계기준서 제1027호(2008년 11월 개정) 및 기업회계기준해석서 제2117호도 동시에 적용한다.
- 44E 문단 5B는 2009년 6월에 발표된 ‘한국채택국제회계기준 연차개선’에 따라 추가되었다. 이 개정 내용은 2010년 1월 1일 이후에 개시하는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기적용을 허용한다. 조기적용을 하는 경우에는 그 사실을 공시하여야 한다.
- 44F [국제회계기준위원회에서 삭제함]
- 44G 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’은 문단 28을 개정하였다. 동 개정내용은 기업회계기준서 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.
- 44H 2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호 ‘공정가치 측정’은 부록 A에서 공정가치에 대한 정의를 개정하였다. 이러한 개정 내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.
- 44I 2012년 1월에 발표된 기업회계기준서 제1001호의 개정에 따라 문단 33A가 개정되었다. 이 개정 내용은 개정된 기업회계기준서 제1001호를 적용할 때 적용한다.
- 44J [국제회계기준위원회에서 삭제함]

- 44K 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 5를 개정하고 문단 44F, 44J를 삭제하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.
- 44L 2015년 11월에 공표한 ‘한국채택국제회계기준 2012-2014 연차개선’에 따라 문단 26~29를 개정하였고 문단 26A를 추가하였다. 이 개정내용은 2016년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도에 발생하는 처분방법의 변경에 기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’에 따라 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- 44M 2021년 6월에 공표한 기업회계기준서 제1117호에 따라 문단 5를 개정하였다^{한1)}. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1117호를 적용할 때 적용한다.

기준서 등의 대체

- 45 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한1) 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 2017년 5월 발표한 IFRS 17 ‘보험계약’에 대응하는 K-IFRS 제1117호 ‘보험계약’을 제정 의결하였으나 공표하지 않고, 국제회계기준위원회가 2020년 6월에 발표한 개정 IFRS 17을 포함하여 K-IFRS 제1117호를 2021년 4월에 수정 심의 의결하였다. 한편, 국제회계기준위원회는 2017년 5월에 발표한 IFRS 17에 따라 문단 5를 개정하였다.

부록 A

용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

가능성이 높은	발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 높은
가능성이 매우 높은	발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 유의적으로 더 높은
공정가치	측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격
기업의 구분단위	재무보고 목적뿐만 아니라 영업상으로도 기업의 나머지와 명확히 구별되는 영업 및 현금흐름
처분부대원가	자산(또는 처분자산집단)의 처분에 직접 귀속되는 증분 원가(금융원가와 법인세비용 제외)
비유동자산	유동자산의 정의를 충족하지 못하는 자산
사용가치	자산의 계속사용과 내용연수가 종료되었을 때 처분함으로써 얻을 것으로 예상되는 추정 미래현금흐름의 현재가치
유동자산	<p>자산은 다음의 경우에 유동자산으로 분류한다.</p> <ul style="list-style-type: none">(1) 기업의 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상하거나, 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있다.(2) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다.(3) 보고기간 후 12개월 이내에 실현될 것으로 예상된다.(4) 현금이나 현금성자산(기업회계기준서 제1007호의 정의 참조)으로서, 교환이나 부채 상환 목적으로의 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 후 12개월 이

상이 아니다.

중단영업

이미 처분되었거나 매각예정으로 분류되고 다음 중 하나에 해당하는 **기업의 구분단위**

- (1) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역이다.
- (2) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역을 처분하는 단일 계획의 일부이다.
- (3) 매각만을 목적으로 취득한 종속기업이다.

처분자산집단

단일거래를 통해 매각이나 다른 방법으로 함께 처분될 예정인 자산의 집합과 당해 자산에 직접 관련되어 이전될 부채. 만약 처분자산집단이 기업회계기준서 제 1036호 ‘자산손상’의 문단 80~87에 따라 영업권이 배분된 **현금창출단위**이거나 당해 현금창출단위 내의 영업인 경우, 당해 처분자산집단은 사업결합에서 취득한 영업권을 포함한다.

현금창출단위

다른 자산이나 자산집단에서 생기는 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별할 수 있는 최소 자산집단

확정구매계약

모든 당사자에 대한 구속력이 있으며 일반적으로 법적으로 집행가능한 독립적인 당사자와의 약정으로서 (1) 가격과 거래시기를 포함하여 모든 유의적인 조건이 정해져 있고 (2) 계약을 이행할 **가능성을 매우 높이기** 위해 계약 불이행시 부담할 불이익 조건이 충분히 큰 계약

회수가능액

자산의 **공정가치**에서 처분부대원가를 뺀 금액과 자산의 **사용가치** 중 더 많은 금액

부록 B

적용보충기준

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

매각이 완료되기까지의 기간 연장

B1 문단 9에서 언급한 바와 같이, 만약 기업이 통제할 수 없는 사건 또는 상황 때문에 매각기간이 연장되었지만 기업이 여전히 해당 자산(또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약한다는 충분한 증거가 있다면 매각이 완료되기까지의 기간이 연장된다고 하더라도 해당 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류할 수 없는 것은 아니다. 다음의 경우에 문단 8의 1년 규정을 적용하지 아니한다.

(1) 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각 계획을 확약한 날에 제3자(구매자를 제외한 타인)가 자산(또는 처분자산집단)의 이전에 대하여 매각완료기간을 연장하는 조건을 부과할 것이라고 합리적으로 기대되는 사건과 상황이 발생하는 경우로서, 다음 조건이 모두 충족되는 경우

(가) **확정구매계약**이 체결되어야 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 개시할 수 있다.

(나) 확정구매계약이 1년 이내에 이루어질 가능성이 매우 높다.

(2) 확정구매계약을 체결한 결과, 과거에 매각예정으로 분류하였던 비유동자산(또는 처분자산집단)의 이전에 대하여 매각완료기간을 연장하는 예기치 못한 조건을 구매자나 제3자가 부과하는 경우로서, 다음 조건이 모두 충족되는 경우

(가) 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 적시에 취하여 왔다.

(나) 지연요인의 긍정적인 해결이 기대된다.

- (3) 과거에는 가능성이 낮다고 판단했던 상황이 최초 1년 동안 발생하고, 그 결과 과거에 매각예정으로 분류하였던 비유동자산(또는 처분자산집단)이 그 기간 종료시점까지 매각되지 않는 경우로서 다음 조건이 모두 충족되는 경우
- (가) 최초 1년 동안 상황 변화에 대응하기 위해 필요한 조치를 취하였다.
 - (나) 변화된 상황에서 비유동자산(또는 처분자산집단)을 합리적인 가격에 적극적으로 매각하고자 한다.
 - (다) 문단 7과 8의 요건이 충족된다.

기업회계기준서 제1105호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1105호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)

기업회계기준서 제1105호 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’의 제정(2007.11.23.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이효익(위원장), 서정우(상임위원), 김성남, 윤순석, 최상태, 황성식, 황인태

적용사례 실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1105호 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’의 실무적용지침

즉시 매각 가능성(문단 7)	사례1~3
1년 이내에 매각완료가 예상되는 경우(문단 8)	사례4
1년 이내에 매각완료가 예상되어야 한다는 기준의 예외(문단 8과 B1)	사례5~7
폐기된 자산에 해당하는지에 대한 결정	사례8
폐기된 중단영업의 표시	사례9
처분자산집단에 대한 손상차손의 배분	사례10
중단영업의 포괄손익계산서상 표시	사례11
매각예정비유동자산 또는 처분자산집단의 표시	사례12
매각할 목적으로 취득하여 매각예정으로 분류된 종속기업의 측정과 표시	사례13

기업회계기준서 제1105호 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’의 실무적용지침

이 실무적용지침은 기업회계기준서 제1105호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

즉시 매각 가능성 (문단 7)

매각예정분류기준을 충족하려면 비유동자산(또는 처분자산집단)은 현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건만으로 즉시 매각가능하여야 한다(문단 7). 만약 기업이 비유동자산(또는 처분자산집단)을 현재의 상태로 매수자에게 양도할 의사와 능력이 있다면 그 비유동자산(또는 처분자산집단)은 즉시 매각가능하다고 할 수 있다. 사례 1~3은 문단 7의 기준을 충족하거나 충족하지 못하는 상황을 예시하고 있다.

사례 1

어떤 기업이 본사건물 매각계획을 확약하고 매수자를 물색하기 시작하였다.

- (1) 기업은 건물을 먼저 비우고 매수자에게 양도하려고 한다. 건물을 비우는 데 필요한 시간은 그러한 자산을 판매하는 데 통상적이고 관습적으로 소요되는 정도이다. 문단 7의 기준은 계획확약일에 충족된다.
- (2) 새로운 본사건물이 완공될 때까지는 기존 건물을 사용할 것이다. 기업은 새 건물이 완공되고 기존 건물을 비울 때까지는 기존 건물을 양도할 의사가 없다. 기존 건물에 대한 양도시기가 매도자에 의하여 지연되는 것은 건물을 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. 기존 건물을 미래에 양도할 것이라는 확정구매계약이 이미 체결되어 있다고 하더라도 문단 7의 기준은 새 건물이 완공되어야 충족될 것이다.

사례 2

어떤 기업이 제조설비 매각계획을 확약하고 매수자를 물색하기 시작하였다.

계획확약일 현재 미완성 주문 잔량이 남아있다.

- (1) 당해 영업과 함께 제조설비를 매각하고자 하며 매각일 현재의 미완성 주문 잔량도 매수자에게 양도할 것이다. 미완성 주문 잔량의 양도는 제조설비의 매각시기에 영향을 미치지 아니한다. 문단 7의 기준은 계획확약일에 충족될 것이다.
- (2) 관련营业을 제외하고 제조설비만을 매각하려고 하는데 미완성 주문 잔량을 처리하고 설비의 모든 가동을 중단한 후에 비로소 매수자에게 설비를 양도할 계획이다. 설비의 매각시기가 판매자에 의하여 지연되는 것은 설비를 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. 이미 설비를 미래에 매각할 것이라는 확정구매계약이 체결되어 있다고 하더라도 문단 7의 기준은 설비의 가동이 중지되어야 충족될 것이다.

사례 3

어떤 기업이 매각을 목적으로 토지와 건물로 구성된 자산을 유질(流質)의 방법으로 취득하였다.

- (1) 자산의 매각가치를 증가시키는 수리를 마친 후에야 비로소 해당 자산을 양도할 계획이다. 매각자가 자산의 양도를 지연시키고 있다는 것은 자산을 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. 문단 7의 기준은 수리가 완료되어야 충족될 것이다.
- (2) 수리가 완료되고 자산이 매각예정으로 분류되었으나 확정구매계약을 체결하기 전에 복구해야 할 환경적 피해가 있음을 알게 되었다. 자산을 매각하려고 하지만 복구가 완료되기 전에 매수자에게 자산을 양도할 수 없다. 확정구매계약이 체결되기 전에 제3자에 의하여 양도시기가 지연되는 것은 해당 자산을 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. 문단 7의 기준은 여전히 충족되지 않고 있으며, 해당 자산은 문단 26에 따라서 사용목적 보유자산으로 분류한다.

1년 이내에 매각완료가 예상되는 경우 (문단 8)

사례 4

매각예정분류기준을 충족하려면 비유동자산(또는 처분자산집단)이 매각될 가능성이 매우 높아야 하며(문단 7), 자산(또는 처분자산집단)이 1년 이내에 매각완료요건을 충족할 것으로 예상되어야 한다(문단 8). 이러한 기준이 충족되지 않는 예는 다음과 같다.

- (1) 리스회사가 최근에 리스가 종료된 설비(판매용 또는 리스용)를 가지고 있으며 미래의 거래형태(판매 또는 리스)는 아직 결정되지 않은 경우
- (2) 판매후리스 거래의 일부로 사용 중인 자산의 매각계획을 확약한 경우. 다만 자산 이전은 기업회계기준서 제1116호 '리스' 문단 99에 따르면 판매로 회계처리할 수 없고 그 대신에 기업회계기준서 제1116호 문단 103에 따라 회계처리할 것이다.

1년 이내에 매각완료예상되어야 한다는 기준의 예외 (문단 8과 B1)

문단 8의 1년 요건의 예외는 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각 완료기간이 기업이 통제할 수 없는 사건과 상황에 의하여 연장되고 문단 9와 B1의 요건을 충족하는 제한적인 상황에만 적용된다. 사례 5~7은 그러한 상황을 예시하고 있다.

사례 5

발전산업에 속한 기업이 규제대상인 영업의 유의적인 부분을 차지하는 처분자산집단의 매각계획을 확약하였다. 매각에는 감독기구의 승인이 필요하며 이에 따라 매각완료기간이 1년을 초과할 수 있다. 매수자가 결정되고 확정구매계약이 체결되어야 승인을 얻는 데 필요한 절차를 시작할 수 있다. 그러나 확정구매계약은 1년 이내에 체결될 가능성이 매우 높다. 이러한 경우에는 문단 8에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 문단 B1(1)의 조건을 충족한다.

사례 6

어떤 기업이 현재의 상태로 제조설비의 매각계획을 확약하고 동일자에 제조설비를 매각예정으로 분류하였다. 확정구매계약이 체결된 후 매수자가 해당

자산을 조사하는 과정에서 이전에 알지 못했던 환경적 피해가 있음을 확인하였다. 매수자는 피해복구를 요청하였으며, 그로 인하여 매각을 완료하는데 필요한 기간이 1년을 초과하게 되었다. 그러나 피해복구 활동에 착수한 결과 만족스러운 피해복구가 이루어질 가능성이 매우 높았다. 이러한 경우에는 문단 8에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 문단 B1(2)의 조건을 충족한다.

사례 7

어떤 기업이 비유동자산의 매각계획을 확약하고 해당 자산을 동일자로 매각 예정으로 분류하였다.

- (1) 최초 매각예정으로 분류한 시점부터 1년의 기간 동안 시장상황이 악화되었으며, 결국 그 기간의 종료시점까지 자산이 매각되지 않았다. 그 기간 동안 적극적인 매각활동을 하였으나 합리적인 구매제안을 받지 못했고 결국 가격을 낮추었다. 자산에 대하여 시장상황의 변화에 따라 합리적인 가격수준에서 적극적으로 매각을 계속 추진하고 있으므로 문단 7과 8의 기준을 충족한다. 이러한 경우에는 문단 8에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 문단 B1(3)의 조건을 충족할 것이다. 최초 1년 기간의 종료시점에 해당 자산은 계속해서 매각예정으로 분류한다.
- (2) 다음 1년의 기간 동안 시장상황은 더욱 악화되어 2차 연도 말에도 자산을 매각하지 못하였다. 해당 기업은 시장상황이 개선될 것으로 생각하고 가격을 추가적으로 낮추지 않았다. 해당 자산을 계속해서 매각예정으로 분류하고 있으나 현재의 공정가치를 초과하는 가격이다. 이러한 경우 가격을 낮추지 않은 것은 문단 7에서 요구하는 바와 같이 자산을 즉시 매각할 수 있는 상태가 아님을 의미한다. 또한 문단 8에서는 자산의 현행 공정가치에 비추어 합리적인 가격수준으로 매각을 추진하도록 요구하고 있다. 그러므로 문단 8에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 문단 B1(3)의 조건을 충족하지 못한다. 해당 자산은 문단 26에 따라 사용목적 보유자산으로 재분류한다.

폐기된 자산에 해당하는지에 대한 결정

이 기준서의 문단 13과 14에서 자산이 폐기된 것으로 보기 위하여 충족해야 하는 요건을 규정하고 있다. 사례 8은 자산이 폐기되지 않은 경우를 예시하고 있다.

사례 8

어떤 기업이 제품의 수요가 감소하여 공장가동을 중단하였다. 그러나 공장은 사용가능한 상태로 유지되고 있으며, 수요가 회복될 경우 재가동될 것으로 기대된다. 이 공장은 폐기된 것으로 보지 않는다.

폐기된 중단영업의 표시

이 기준서의 문단 13은 폐기될 자산을 매각예정으로 분류할 수 없도록 하고 있다. 그러나 폐기될 자산이 주요 사업계열 또는 영업지역에 해당한다면 폐기되는 날에 중단영업으로 보고한다. 사례 9는 이를 예시하고 있다.

사례 9

20X5년 10월, 주요 사업계열을 구성하는 방적공장을 폐기하기로 하였다. 20X6년 12월 31일로 종료하는 회계연도에 방적공장은 가동을 중단하였다. 20X5년 12월 31일로 종료하는 회계연도에는 방적공장의 성과와 현금흐름을 계속영업으로 재무제표에 표시하였다. 20X6년 12월 31일로 종료하는 회계연도에는 방적공장의 성과와 현금흐름을 중단영업으로 재무제표에 표시하였으며 이 기준서의 문단 33과 34의 요구사항을 공시하였다.

처분자산집단에 대한 손상차손의 배분

이 기준서의 문단 23은 처분자산집단에 대하여 인식한 손상차손(또는 손상차손환입)은 기업회계기준서 제1036호의 문단 104와 122에서 규정한 배분순서에 따라 집단에 속한 자산 중 이 기준서의 측정규정이 적용되는 비유동자산의 장부금액을 감소(또는 증가)시키도록 하고 있다. 사례 10은 처분자산집단

에 대한 손상차손의 배분을 예시하고 있다.

사례 10

자산집단을 자산의 매각으로 처분하고자 한다. 처분자산집단에 속한 자산은 다음과 같이 측정한다.

	(단위: 원)	
	매각예정으로 분류 하기 전 보고기간 말의 장부금액	매각예정으로 분류 하기 직전에 재측 정한 장부금액
영업권	1,500	1,500
유형자산(재평가액으로 표시)	4,600	4,000
유형자산(원가로 표시)	5,700	5,700
재고자산	2,400	2,200
지분상품에 대한 투자	1,800	1,500
합계	16,000	14,900

처분자산집단을 매각예정으로 분류하기 직전에 1,100원(16,000원-14,900원)의 손실을 인식한다.

처분자산집단의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액은 13,000원으로 측정한다. 매각예정으로 분류한 처분자산집단은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하기 때문에 자산집단을 매각예정으로 최초로 분류할 때 1,900원(14,900원-13,000원)의 손상차손을 인식한다.

손상차손은 이 기준서의 측정규정을 적용하는 비유동자산에 배분한다. 따라서 재고자산과 지분상품에 대한 투자에는 손상차손이 배분되지 않으며 기업회계기준서 제1036호의 문단 104와 122에서 규정한 배분순서에 따라서 기타의 자산에 배분된다.

배분의 예는 다음과 같다.

			(단위: 원)
	매각예정으로 분 류하기 직전에 재 측정한 장부금액	손상차손의 배분	손상차손배분 후 장부금액
영업권	1,500	(1,500)	-
유형자산(재평가액으로 표시)	4,000	(165)	3,835
유형자산(원가로 표시)	5,700	(235)	5,465
재고자산	2,200	-	2,200
지분상품에 대한 투자	1,500	-	1,500
합계	14,900	(1,900)	13,000

손상차손은 우선 영업권 금액을 감소시키고 나머지 금액은 다른 자산에 장부금액 비율로 배분한다.

중단영업의 포괄손익계산서상 표시

이 기준서의 문단 33은 중단영업을 포괄손익계산서에 단일 금액으로 표시하고 단일 금액에 대한 분석을 주석에 표시하거나 계속영업과 구분되는 포괄손익계산서의 별도 부분으로 제시하도록 하고 있다. 사례 11은 이 규정을 예시하고 있다.

사례 11

XYZ 그룹 - 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 포괄손익계산서 (기능별 비용 분류의 예시)

(단위: 천원)

	20X2	20X1
계속영업		
수익(revenue) ^{한2)}	X	X
매출원가	(X)	(X)
매출총이익	X	X
기타 수익(other income)	X	X
물류원가	(X)	(X)
관리비	(X)	(X)
기타비용	(X)	(X)
금융원가	(X)	(X)
관계기업의 이익에 대한 지분	X	X
법인세비용차감전계속영업이익	X	X
법인세비용	(X)	(X)
계속영업이익	X	X
중단영업		
중단영업이익 ⁽¹⁾	X	X
당기순이익	X	X
당기순이익의 귀속		
지배기업의 소유주		
계속영업이익	X	X
중단영업이익	X	X
지배기업의 소유주에 귀속될 당기순이익	X	X
비지배지분		
계속영업이익	X	X
중단영업이익	X	X
비지배지분에 귀속될 당기순이익	X	X

(1) 분석은 주석에서 제시하였다.

한2) '개념체계'에 따르면 'income'은 'revenue'와 'gains'를 포함하는 '광의의 수익' 개념이고, 한국채택국제 회계기준에서는 'income'과 'revenue'를 동일하게 '수익'으로 번역하고 'gains'를 '차익 또는 이익'으로 번역함을 원칙으로 하였다. 다만, 'income'과 'revenue' 두 개의 용어를 명확하게 구분할 필요가 있는 경우 'income'은 '(광의의) 수익'으로 번역하였다.

매각예정비유동자산 또는 처분자산집단의 표시

이 기준서의 문단 38은 매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 구분하여 재무상태표에 표시하도록 하고 있다. 매각예정으로 분류된 처분자산 집단에 포함되는 자산이나 부채는 다른 자산이나 부채와 구분하여 재무상태표에 표시하고 상계하지 아니한다. 그러한 자산과 부채는 단일금액으로 표시한다. 사례 12는 이 규정을 예시하고 있다.

사례 12

20X5년 말에 자산의 일부 및 이와 직접 관련된 부채를 처분하기로 하였다. 이러한 처분은 문단 7과 8의 매각예정분류기준을 충족하며 다음과 같이 두 가지의 처분자산집단으로 구성된다.

(단위: 원)

	매각예정으로 분류 후 장부금액	
	처분자산집단 I	처분자산집단 II
유형자산	4,900	1,700
지분상품에 대한 투자	1,400 ⁽¹⁾	-
부채	(2,400)	(900)
처분자산집단의 순장부금액	3,900	800
(1) 이 자산과 관련하여 400원은 기타포괄손익으로 인식하고 자본에 누적하였다.		

매각예정으로 분류된 처분자산집단은 재무상태표에 다음과 같이 표시될 수 있다.

	20X5	20X4
자산		
비유동자산		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
유동자산		

	20X5	20X4
DDD	X	X
EEE	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
매각예정비유동자산	<u>8,000</u>	<u>-</u>
	X	X
자산총계	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

자본 및 부채

지배기업의 소유주에 귀속되는 자본

FFF	X	X
GGG	X	X

매각예정비유동자산과 관련하여 기타포괄손익으로 인식되어 자본에 누적된 금액

	<u>400</u>	<u>-</u>
	X	X
비지배지분	<u>X</u>	<u>X</u>
자본총계	<u>X</u>	<u>X</u>

비유동부채

HHH	X	X
III	X	X
JJJ	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X

유동부채

KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X

매각예정비유동자산과 직접 관련된 부채

	<u>3,300</u>	<u>-</u>
	X	X
부채총계	<u>X</u>	<u>X</u>
자본 및 부채 총계	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

보고기간말 현재 매각예정으로 분류된 자산 또는 처분자산집단의 표시에 관한 요구사항은 소급하여 적용하지 않는다. 따라서 과거기간에 대한 비교재무상태표는 재작성하지 않는다.

매각할 목적으로 취득하여 매각예정으로 분류된 종속기업의 측정과 표시

매각할 목적으로 취득한 종속기업은 취득자가 기업회계기준서 제1110호의 정의에 따른 투자기업이 아니고 그 종속기업에 대한 투자를 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영하도록 요구되지 않는다면, 기업회계기준서 제1110호에 따른 연결 면제에 해당하지 않는다. 다만, 문단 11의 기준을 충족할 경우에는 매각예정 처분자산집단으로 분류하여 표시한다. 사례 13은 이 규정을 예시하고 있다.

사례 13

A사는 S1, S2 두 기업을 종속기업으로 가지고 있는 지주회사인 H사를 취득하였다. S2는 매각할 목적으로 취득하였으며, 매각예정분류기준을 충족한다. 또한 S2는 문단 32(3)에 따라 중단영업에 해당한다.

S2의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액은 135원이다. S2에 대한 회계처리하는 다음과 같다.

- 최초에 A사는 S2의 식별가능부채를 공정가치 40원으로 측정하였다.
- 최초에 A사는 S2의 취득자산을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 135원에 식별가능부채의 공정가치 40원을 합한 175원으로 측정하였다.
- 보고기간말에 A사는 처분자산집단을 취득원가와 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 작은 금액인 130원으로 재측정하였다. 부채는 관련 기준서에 따라 35원으로 재측정되었다. 자산총계는 165원(130원+35원)으로 측정된다.
- 보고기간말에 A사는 해당 자산과 부채를 사례 12 ‘매각예정비유동자산 또는 처분자산집단의 표시’에서 예시한 바와 같이 연결재무제표에 다른 자산 및 부채와 구분하여 처분자산집단으로 표시한다.
- A사는 S2의 당기순손익과 S2에 대한 후속 재측정으로 인식한 법인세비용차감후차손익(135원에서 130원으로 감소한 처분자산집단의 재측정액과 일치한다)의 합을 포괄손익계산서에 표시하였다.

자산과 부채 또는 처분자산집단의 가치변동에 대한 추가적인 분석은 요구되지 않는다.

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

IFRS 5 ‘매각예정비유동자산과 중단영업(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation)’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC7
적용범위	BC8~BC14E
처분될 비유동자산의 매각예정 분류	BC15~BC27
종속기업에 대한 지배지분의 매각계획	BC24A~BC24E
다른 비유동자산과 교환할 자산	BC25~BC27
매각예정비유동자산의 측정	BC28~BC51
처분자산집단에 대한 손상차손의 배분	BC39~BC41
신규취득자산	BC42~BC45
공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 후속적 증가의 인식	BC46
매각예정으로 분류하기 전에 다른 IFRS에 따라 재평가하였던 자산의 손상차손과 후속환입의 인식	BC47~BC48
사용목적으로 재분류된 자산의 측정	BC49~BC51
매각만을 목적으로 취득한 종속기업에 대한 연결면제규정의 삭제	BC52~BC55
매각예정비유동자산의 표시	BC56~BC58
중단영업의 정의와 분류시점	BC59~BC72L
매각계획의 변경	BC72A
매각계획의 변경 또는 소유주에 대한 분배계획의 변경	BC72B~BC72L
중단영업의 표시	BC73~BC77A
경과조치	BC78~BC79A
용어	BC80~BC83
ED 4에 대한 변경 요약	BC84

결론도출근거 목차

SFAS 144 관련항목과의 비교

BC85

IFRS 5에 대한 소수의견

IFRS 5의 결론도출근거 관련 참고사항

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

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

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

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 4	Insurance Contracts	제1104호	보험계약
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	제1110호	연결재무제표
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	제1112호	타 기업에 대한 지분의 공시
IFRS 13	Fair Value Measurement	제1113호	공정가치 측정
IFRS 17	Insurance Contracts	제1117호	보험계약
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 10	Events after the Reporting Period	제1010호	보고기간후사건
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	제1021호	환율변동효과
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	제1027호	연결재무제표와 별도재무제표
IAS 33	Earnings per Share	제1033호	주당이익
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산
IAS 41	Agriculture	제1041호	농림어업
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	제2117호	소유주에 대한 비현금 자산의 분배

IFRS 5 ‘매각예정비유동자산과 중단영업(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 5에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

도입

- BC1 IASB가 IFRS 5를 제정하기 위해 결론을 도출하는 과정에서 고려한 사항을 이 ‘결론도출근거’에서 요약한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중 있게 고려하였다.
- BC2 2002년 9월에 IASB는 단기정합화과제를 추진과제에 포함하는 데 동의하였다. 이 과제는 IFRS와 US GAAP의 차이 중에서 비교적 짧은 시간에 해결할 수 있고, 주요 과제의 범위 밖에서 다룰 수 있는 차이를 축소하는 데 그 목적이 있다. 이 과제는 FASB와의 공동과제이다.
- BC3 이 과제의 일환으로 IASB와 FASB는 선정된 정합화 주제에 대하여 각 위원회가 심의한 결과를 상호 검토하고 가장 좋은 해법을 정합화의 근거로서 채택하는 것에 동의하였다. 각 위원회는 최근에 고려한 주제에 대하여 가장 최근에 심의한 위원회가 그 주제에 대하여 보다 나은 해법을 제시할 것으로 기대한다.
- BC4 FASB가 최근 고려한 주제에 대한 검토의 일환으로 IASB는 매각 예정자산 및 중단영업과 관련된 SFAS 144 ‘장기사용가능자산의 손상과 처분에 관한 회계처리(Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets)’의 내용을 논의하였다. IASB는 SFAS 144의 내용 가운데 사용목적자산의 손상에 관한 부분은 고려하지 않았다. 그러한 자산의 손상문제는 AcSB가 주도하고 있는 IASB의 측정에 관한 연구과제에서 다루어지고 있는 회계논제가

다.

BC5 IFRS 5가 공표되기 전에는 매각예정자산과 중단영업에 관한 SFAS 144와 IFRS의 규정에 다음과 같은 차이가 있었다.

- (1) SFAS 144에서는 특정 기준을 충족한다면 처분될 비유동자산을 매각예정으로 분류하도록 하고 있다. 해당 자산은 장부금액과 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 작은 금액으로 재측정하고 감가상각이나 상각을 하지 않는다. IFRS는 처분될 비유동자산을 별도로 분류하거나 다른 비유동자산과 다른 방법으로 측정할 것을 요구하지 않았다.
- (2) SFAS 144의 중단영업에 관한 정의와 국제회계기준 제35호 (IAS 35) '중단영업(Discontinuing Operations)'의 중단영업에 관한 정의가 다르며, 두 기준에서 요구하는 중단영업의 표시방법도 서로 다르다.

BC6 아래에서 상세히 논의하는 바와 같이 IASB는 매각예정자산의 분류를 도입함으로써 매각될 자산에 대해 재무제표이용자가 이용할 수 있는 정보의 질을 실질적으로 향상시킬 것이라고 결론지었다.

BC7 IASB는 2003년 10월 24일을 외부검토의견접수 마감일로 하여 공개초안 제4호(ED 4) '비유동자산의 처분과 중단영업의 표시 (Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations)'를 2003년 7월에 발표하였고 80건이 넘는 외부검토의견서를 받았다.

적용범위

BC8 ED 4에서 IASB는 다음 사항을 제외한 모든 비유동자산에 대하여 이 기준서를 적용할 것을 제안하였다.

- (1) 영업권
- (2) IAS 39의 적용대상인 금융상품

(3) 리스 관련 금융자산

(4) 이연법인세자산 및 종업원급여에서 발생하는 자산

BC9 IASB는 적용범위를 재검토하면서 '비유동'이라는 용어의 사용으로 인하여 다음과 같은 문제가 발생하는 것에 주목하였다.

(1) 매각할 의도로 취득한 자산은 ED 4의 적용범위에 분명히 포함되고 있지만, 그것이 유동자산의 정의에도 부합한다면 ED 4의 적용범위에서 제외되는 것으로 생각될 수 있다. 이러한 문제점은 비유동자산으로 분류되어 왔으나 향후 12개월 내에 실현될 것으로 예상되는 자산의 경우에도 동일하게 발생한다.

(2) 유동성 순서에 따른 표시방법에 따라 표시한 자산에 대하여 적용범위규정을 적용하는 방법이 명확하지 않다.

BC10 IASB는 IAS 1에 따라 비유동자산으로 분류된 자산은 단순히 경영진이 매각의도를 가지고 있거나 기대 잔여사용기간이 12개월 미만인 이유만으로 유동자산으로 재분류할 수는 없다고 보았다. IASB는 비유동자산으로 분류된 자산은 IFRS 5의 매각예정분류기준을 충족할 때까지는 유동자산으로 재분류할 수 없다는 것을 이 기준서에서 명확히 해 두기로 하였다. 또 통상적으로 비유동항목으로 분류하는 자산을 매각만을 목적으로 취득한 경우라 하더라도 이 기준서의 매각예정분류기준을 충족하지 못한다면 유동자산으로 분류할 수 없다.

BC11 IASB는 유동성 순서에 따른 표시방법에 따라 표시하는 자산과 관련하여 비유동자산은 대차대조표일부터 12개월 후에 회수가 예상되는 금액을 포함하는 자산을 의미하는 것으로 결정하였다.

BC12 이렇게 명확하게 정의함으로써 기업이 통상적으로 비유동자산으로 간주하는 모든 유형의 자산이 이 기준서의 적용범위에 포함될

1) IFRS 9 '금융상품'은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9은 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

다.

BC13 IASB는 ED 4에서 제시하는 적용범위 제외사항에 대하여 재검토 하였다. IASB는 이 기준서의 분류와 표시규정은 모든 비유동자산에 적용할 수 있다고 보고 측정규정에 대해서만 적용범위에서 제외하기로 결정하였다. IASB는 측정규정과 관련하여 (가) 가치의 변동분이 당기손익으로 인식되도록 공정가치로 기록하고 있거나 (나) 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 결정하기 어려운 경우에만 적용배제를 인정하기로 하였다. 따라서 IASB는 다음의 비유동자산만을 이 기준서의 측정규정에 대한 적용배제로 인정하기로 결정하였다.

가치의 변동분이 당기손익으로 인식되도록 공정가치로 기록되는 자산

- (1) IAS 39²⁾가 적용되는 금융자산³⁾
- (2) IAS 40에 따라 공정가치 모형으로 회계처리되는 비유동자산
- (3) IAS 41에 따라 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정되는 비유동자산⁴⁾

공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 결정하기 어려운 자산

- (1) 이연법인세자산
- (2) 종업원급여에서 발생하는 자산
- (3) 보험계약⁵⁾과 관련하여 발생하는 자산

BC14 IASB는 이 기준서의 적용범위가 SFAS 144와는 다를 수 있다는

2) IFRS 9 ‘금융상품’은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9은 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

3) IASB는 IAS 39가 적용되는 모든 금융자산이 가치 변동분이 당기손익으로 인식되어 공정가치로 인식되는 것은 아니라는 것을 알고 있으나, 현시점에서는 금융자산의 회계처리와 관련하여 더 이상 변동사항이 발생하는 것을 원하지 않았다.

4) 2008년 5월에 발표된 ‘IFRS 연차개선(Improvements to International Financial Reporting Standards)’으로 ‘추정매각부대원가(estimated point-of-sale costs)’를 ‘처분부대원가(costs to sell)’로 대체하였다. 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

5) 2017년 5월에 공표된 IFRS 17은 IFRS 4를 대체하였다. IFRS 17을 개발하면서 IASB는 보험계약에 대해 공정가치를 결정할 수 있다고 결론내렸다. 그러나 IFRS 17의 적용범위에 포함되는 보험계약집합자산은 IFRS 5의 측정 요구사항에서 제외된다.

점을 알고 있으나 SFAS 144가 매각예정자산뿐만 아니라 사용목적 자산의 손상에도 적용되는 점에 주목하였다. 더욱이 US GAAP의 다른 규정들도 SFAS 144의 적용범위에 영향을 미친다. 따라서 IASB는 SFAS 144의 적용범위와의 정합화는 불가능하다고 결론지었다.

BC14A IASB는 IFRS 5에 따라 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단영업의 공시요구사항을 명확히 할 필요가 있다고 인식하였다. 일부에서는 IFRS 5와 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단营业을 특별히 언급하고 있는 다른 기준서가 이러한 자산과 영업에 관한 모든 공시사항을 제시하고 있다고 판단하였다. 다른 일부에서는 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단营业을 특별히 적용범위에서 배제하지 않는 IFRS의 모든 공시요구사항이 이러한 자산(또는 처분자산집단)에 적용된다고 판단하였다.

BC14B IASB는 IFRS 5의 문단 30에서 '재무제표이용자가 중단营业과 비유동자산(또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 평가할 수 있도록 정보를 표시하고 공시한다'고 규정하고 있는 데 주목하였다. 문단 BC17에서는 'IASB는 처분될 자산 및 자산과 부채의 집단에 대한 정보를 제공하는 것이 재무제표이용자에게 유익하다고 판단하였다. 그러한 정보는 미래현금흐름의 시기, 규모, 불확실성에 대한 정보이용자의 판단에 도움을 준다'고 언급하고 있다.

BC14C IASB는 IFRS 5 이외의 일부 기준서가 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단营业에 대하여 특정한 공시를 요구하고 있는 데 주목하였다. 예를 들어, IAS 33의 문단 68에서는 중단营业에 대한 주당이익을 공시하도록 요구하고 있다. 또한 IASB는 공정한 표시와 중요성에 대한 IAS 1의 요구사항 역시 그러한 자산(또는 처분자산집단)에 적용된다는 데 주목하였다.

- BC14D 또한 IASB는 처분자산집단이 IFRS 5의 측정 요구사항의 적용범위에 해당되지 않는 자산과 부채를 포함하는 경우, 이러한 자산과 부채의 측정에 대한 공시는 일반적으로 재무제표의 기타 주석사항에서 제시되므로, 재무제표이용자가 중단영업과 비유동자산(또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 보다 잘 평가할 수 있도록 하는 것이 아니라면 반복될 필요가 없다는 데 주목하였다.
- BC14E 따라서 2009년 4월에 발표된 'IFRS 연차개선'에서 IASB는 IFRS 5와 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단) 또는 중단영업을 특별히 언급하고 있는 다른 기준서가 이러한 자산과 영업에 관한 모든 공시를 규정하고 있다는 것을 명확히 하였다. 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)에 대한 추가공시는 IAS 1의 일반적인 요구사항, 특히 그 기준서의 문단 15와 문단 125를 따르기 위하여 필요할 수도 있다.

처분될 비유동자산의 매각예정 분류

- BC15 SFAS 144에 따르면 장기사용가능자산은 (가) 사용목적자산이나 (나) 매각예정자산으로 분류된다. 이 기준서를 발표하기 전에는 IFRS에서 금융상품과 관련된 경우를 제외하고는 사용목적의 비유동자산과 매각예정의 비유동자산을 구분하지 않았다.
- BC16 IASB는 매각예정비유동자산에 대한 별도의 분류가 IFRS를 불필요하게 복잡하게 만들고, 경영진의 의도를 회계처리에 개입시키게 될 가능성에 대하여 검토하였다. 일부 의견제출자는 '매각예정자산'이라는 분류는 불필요하며, '실제 사용이 중단된 자산'으로 관점을 바꿀 경우 경영진의 의도보다는 사실관계에 근거하여 분류하므로 복잡성이 상당부분 해소될 것이라고 제안하였다. 그들은 분류의 남용으로 인하여 SFAS 144에서 많은 세부 규정이 필요하게 되었을 가능성이 있다고 주장한다. 어떤 의견제출자는 실제 사용이 중단된 자산을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로

측정하고 추가로 공시하도록 기존의 기준서를 수정한다면 새로운 기준서를 제정하지 않고도 SFAS 144와의 부분적인 정합화를 달성할 수 있을 것이라고 제안하였다.

BC17 그러나 IASB는 처분될 자산 및 자산과 부채의 집단에 대한 정보를 제공하는 것이 재무제표이용자에게 유익하다고 판단하였다. 그러한 정보는 미래현금흐름의 시기, 규모, 불확실성에 대한 정보이용자의 판단에 도움을 준다. IASB는 또한 이것이 SFAS 144를 지지하는 판단근거라고 이해한다. 이에 따라 IASB는 매각예정자산과 처분자산집단의 개념을 도입하는 것이 IFRS를 더욱 완전하게 한다고 결론지었다.

BC18 더욱이 매각예정자산의 분류가 자산을 매각할 의도에서 시작된다고 하더라도 이러한 분류를 위하여 다른 기준이 엄격하게 설정되어 있기 마련이고, 이것들은 단순히 매각하고자 하는 의도나 약속을 규정하는 것보다는 유의적으로 더 객관적이다. 어떤 사람들은 기준이 너무 구체적이라고 주장할지 모른다. 그러나 IASB는 분류에 대한 기업간 비교가능성을 달성하기 위해서는 기준이 구체적이어야 한다고 생각한다. IASB는 '실제 사용이 중단된 자산'으로 분류하는 것이 반드시 보다 간단한 기준으로 가능하다고 생각하지 않는다. 예를 들어 실제 사용이 중단된 자산과 여유분으로 보유하고 있는 자산 또는 일시적으로 운휴중인 자산을 구분하는 것이 필요할 것이다.

BC19 결과적으로 IFRS의 매각예정자산에 대한 분류와 측정기준이 US GAAP과 동일해진다면 재무제표이용자에게 중요한 분야에서 정합화가 달성될 것이다.

BC20 ED 4에 대한 의견제출자 대부분이 더 이상 사용하지 않을 비유동자산을 별도로 분류하는 것에 동의하였다. 그러나 ED 4의 제안에 대해서는 다음과 같이 비판하였다.

- (1) 기준이 너무 제한적이고 규칙 중심이다.
- (2) 구조조정충당부채와 관련한 IAS 37의 규정과 일관성 있게 매각계획이 입증되어야 한다.
- (3) 분류는 실제 사용이 중단된 자산에 대한 것이어야 한다.
- (4) 폐기될 자산은 매각될 자산과 동일한 방법으로 처리하여야 한다.

BC21 IASB는 더 유연하게 정의할 경우 남용할 우려가 있다고 보았다. 또한 분류기준을 변경하는 것은 US GAAP과의 불일치를 야기할 수 있다. 그러나 IASB는 원칙을 강조할 수 있도록 분류기준의 순서를 조정하였다.

BC22 또한 IASB는 IAS 37의 규정이 부채의 발생시점을 규정하고 있으며 이 기준서의 규정들은 이미 인식된 자산의 측정과 표시에 관련이 있다고 보았다.

BC23 마지막으로 IASB는 자산의 장부금액이 주로 매각을 통하여 회수된다는 ED 4의 분류안에 내포된 원칙을 재확인하였다. IASB는 실제 사용이 중단된 자산에 이 원칙을 적용할 경우, 매각예정분류기준을 충족하지 못하는 실제 사용이 중단된 자산은 장부금액이 주로 매각에서 회수되는 것이 아닐 수 있으므로 별도로 분류할 수 없도록 하였다. 반대로 매각예정분류기준을 충족하는 사용 중인 자산에 대해서는 별도로 분류할 수 있도록 하였다. 왜냐하면 비유동자산을 즉시 매각할 수 있다면 그 자산의 잔여사용은 매각을 통한 회수에 부수되는 것이며 장부금액은 주로 매각에서 회수될 것이기 때문이다.

BC24 IASB는 동일한 원칙을 폐기될 자산에 적용하는 경우 그 자산의 장부금액이 주로 매각에서 회수되는 일은 없을 것이라고 보았다.

종속기업에 대한 지배지분의 매각계획⁶⁾

BC24A 2007년에 IASB는 기업이 종속기업에 대한 지배지분의 매각계획을 확약하고 매각 후에 종전 종속기업에 대한 비지배지분을 관계기업 투자, 공동기업 투자 또는 금융자산의 형태로 보유하는 상황을 고려하였다. IASB는 매각예정분류가 연결재무제표에서 그 종속기업에 어떻게 적용되어야 하는지를 고려하였다.

BC24B IASB는 문단 6에서 '비유동자산(또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통하여 주로 회수될 것이라면 이를 매각예정으로 분류한다'고 언급하고 있는 데 주목하였다. IASB는 또한 IAS 27(2008년 1월 개정)에서 지배력을 정의하고 지배기업이 지배력을 상실할 때까지 종속기업을 연결하도록 요구하는 데 주목하였다. 지배력을 상실한 날에 종속기업의 모든 자산과 부채는 제거되고 종전 종속기업에 대하여 보유하게 되는 투자자산이 인식된다. 지배력의 상실은 투자의 성격을 변경하는 유의적인 경제적 사건이다. 지배·종속 관계는 중단되고 종전의 지배·종속 관계와는 유의적으로 다른 투자자·피투자자 관계가 성립한다. 그러므로 새로운 투자자·피투자자 관계는 지배력을 상실하는 날에 최초로 인식되고 측정된다.

BC24C IASB는 위에서 기술한 매각계획에 따라 종속기업에 대한 지배지분이 실질적으로 비지배지분으로 교환된다고 결론지었다. 따라서 IASB의 관점에서 종속기업에 대한 지배력의 상실을 포함하는 매각계획의 확약은 매각예정으로 분류하게 한다고 보았다. IASB는 또한 이러한 결론이 IAS 27과 일관된다고 보았다.

BC24D IASB는 그러한 종속기업의 자산과 부채가 문단 4에 따른 처분자산집단의 정의를 충족한다고 보았다. 따라서 IASB는 기업의 비지

6) 2008년 5월에 발표된 'IFRS 연차개선'으로 IFRS 5가 개정됨에 따라 이 부분과 문단 BC77A와 BC79A를 추가하였다.

7) IAS 27의 연결 요구사항은 2011년 5월에 발표된 IFRS 10에 의하여 대체되었고, 따라서 지배력에 대한 정의가 전면개정되었다. 지배력이 상실되기 전까지 종속기업을 연결한다는 요구사항은 변경되지 않았다. 2012년 10월에 IASB가 발표한 '투자기업'(IFRS 10, IFRS 12 및 IAS 27의 개정)에서 IFRS 10의 정의에 따른 투자기업에게 투자관련이익이나 활동을 제공하지 않는 종속기업에 대한 투자자산은 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영하도록 요구하였다.

배지분 보유 여부에 관계없이, 처분될 지분해당분 뿐만 아니라 그러한 종속기업의 모든 자산과 부채를 매각예정으로 분류하여야 한다고 결론지었다.

BC24E IASB는 2007년 10월의 공개초안에 제시된 제안에 대하여 접수된 외부검토의견을 고려하였다. IASB는 일부 의견제출자의 외부검토 의견을 수용하여 매각예정분류기준이 충족되어야 함을 이 개정에서 명확히 하였다.

다른 비유동자산과 교환할 자산

BC25 SFAS 144에 따르면, 유사한 생산용 자산과 교환될 예정인 장기사용가능자산은 매각예정으로 분류할 수 없으며, 교환이 이루어진 경우에만 처분된 것으로 간주한다. SFAS 144의 결론도출근거에서는 그 이유를 그러한 자산의 교환은 공정가치가 아닌 장부금액을 기준으로 회계처리하며, 장부금액을 사용하는 것이 매각될 장기사용가능자산에 대한 회계처리보다는 보유하여 사용할 장기사용가능자산에 대한 회계처리와 더 일관성을 가지기 때문이라고 설명한다.

BC26 그러나 2003년에 개정된 IAS 16에 따르면 일반적으로 자산의 교환은 공정가치로 측정하므로 교환되는 자산을 매각예정으로 분류할 수 없다는 SFAS 144의 근거는 적용될 여지가 없다. 이 기준서는 IAS 16에 따라 비유동자산의 교환거래를 상업적 실질이 없는 경우를 제외하고는 자산의 처분과 취득으로 본다.

BC27 FASB는 IAS 16의 규정과 정합하도록 자산의 교환을 공정가치로 측정할 것을 제안하는 공개초안을 발표하였다. 또 공개초안은 자산의 교환이 상업적 실질이 있는 경우에는 매각예정으로 분류하도록 SFAS 144를 수정할 것을 제시하고 있다.

매각예정비유동자산의 측정

- BC28 SFAS 144는 매각예정으로 분류하는 장기사용가능자산 또는 처분자산집단을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하도록 하고 있다. 매각예정으로 분류된(또는 처분자산집단에 포함되는) 장기사용가능자산은 감가상각하지 않으나 처분자산집단의 부채와 관련된 이자와 기타 비용은 인식한다.
- BC29 SFAS 144의 결론도출근거에서 설명하고 있는 바와 같이 매각할 자산의 영업상 잔여사용은 매각에 따른 장부금액 회수에 부수되는 것이다. 따라서 해당 자산의 회계처리는 배분보다는 평가의 과정이다.
- BC30 그리고 FASB는 자산을 일단 재측정한 경우 감가상각이 자산의 장부금액을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 이하로 떨어뜨릴 수 있음을 인지하였다. 또 최초 매각예정으로 분류한 뒤 최종 매각 이전에 자산가치가 하락한다면, 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액도 매기 평가되어야 하므로 가치하락이 발생한 시점에 손실로 인식하도록 하였다.
- BC31 반대의 주장은 매각예정으로 분류하더라도 해당 자산을 영업에 계속 사용하는 경우 감가상각을 중단하는 것은 자산사용으로 효익이 발생하는 기간에 자산의 원가를 배분하는 근본원칙에 위배된다는 것이다. 또 사용으로 인한 자산가치 감소가 공정가치변화에 반영될 수도 있으나 자산의 시장가격이 증가하여 자산가치 감소의 효과가 가려질 수도 있다.
- BC32 그러나 IASB는 IAS 16에서 유형자산의 기대내용연수와 잔존가치를 지속적으로 갱신하도록 요구하는 것과 IAS 36에서 사용가치와 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 높은 금액으로 즉시 감액하도록 요구하는 것에 주목하였다. 따라서 기업은 다른 기준서에 따르는 매각예정 개별자산에 대해서도 이 기준서에서 요구하

는 것과 유사하게 다음과 같이 수시로 측정하여야 한다. 다른 기준서에 따르면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 장부금액을 초과할 경우에는 손상차손이나 감가상각비를 인식하지 않는다(잔존가치가 새롭게 수정될 것이기 때문이다). 만약 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 장부금액에 미달할 경우에는 사용가치가 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 초과하지 않는 한 손상차손을 인식하고 감가상각비는 인식하지 않는다(잔존가치가 새롭게 수정될 것이기 때문이다). 만약 사용가치가 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액보다 높다면 IFRS 5와 다른 기준서의 회계처리에 작은 차이가 있을 수 있다. 다른 기준서에 따르면 장부금액이 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 초과하는 만큼이 아니라 장부금액이 사용가치를 초과하는 만큼이 손상차손이 될 것이다. 그리고 다른 기준서에 따르면 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액(자산의 잔존가치)을 초과하는 사용가치(자산의 새로운 장부금액)도 감가상각한다. 그러나 매각예정자산의 경우 매각 이전에 발생할 것으로 기대되는 순현금흐름만큼 사용가치와 공정가치의 차이가 발생할 것이다. 만약 매각기간이 짧은 경우에는 차이금액은 일반적으로 작을 것이다. 따라서 다른 기준서에 따라 손상차손을 인식한 후에 감가상각한 금액과 IFRS 5에 따라 손상차손을 인식한 후에 감가상각하지 않은 금액과의 차이도 작을 것이다.

BC33 IASB는 개별자산에 대한 IFRS 5의 측정규정이 다른 기준서의 규정에 대해 유의적인 변화를 가져오지 않는다고 판단하였다. 또 IASB는 FASB와 마찬가지로 자산의 잔여사용으로 발생하는 현금흐름이 자산의 매각으로 인한 회수에 부수되는 것으로 보았고, 따라서 매각예정으로 분류된 개별 자산은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하고 감가상각하지 않기로 하였다.

BC34 처분자산집단의 경우 IFRS 5의 규정과 다른 기준서의 규정 사이에 더 큰 차이가 있을 수 있다. 예를 들어 처분자산집단의 공정가

치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 처분자산집단의 순자산 장부금액을 초과하는 정도까지 내부에서 창출된 영업권을 반영할 수 있다. 그럼에도 만약 처분자산집단에 속하는 비유동자산의 잔존가치는 이를 IAS 16에 따라 회계처리한다면 감가상각하는 것이 적절하다고 볼 수 있을 것이다.

BC35 이러한 상황은 IFRS 5의 규정이 내부에서 창출된 영업권을 인정하여 비유동자산의 감가상각을 중단할 수 있는 것으로 보일 수 있다. 그러나 IASB는 그러한 관점에 동의하지 않는다. IASB는 오히려 내부에서 창출된 영업권이 처분자산집단의 손상차손 인식에 대한 완충장치를 제공하는 것으로 판단한다. IAS 36의 자산손상규정에서도 동일한 효과가 발생한다. 처분자산집단에 속한 비유동자산을 감가상각하지 않는 것은 개별자산과 같이, 당해 자산의 장부금액이 계속사용으로 인한 것이 아니라 주로 매각으로 회수될 것이며 계속사용으로 회수되는 금액은 부수적이므로 별도로 분류해야 한다는 것에 근거한 기본원칙의 결과라는 것이다.

BC36 추가적으로 IFRS 5에서 매각될 자산(또는 처분자산집단)만을 매각예정으로 분류하도록 허용하고 있다는 것을 강조하는 것은 중요하다. 폐기될 자산은 처분될 때까지 사용목적자산으로 분류되므로 감가상각한다. IASB는 매각예정자산과 폐기예정자산을 구분하는 것이 가능하다는 FASB의 관점에 동의한다. 왜냐하면 전자의 경우 매각으로 회수될 것이며, 후자의 경우 계속사용으로 회수되기 때문이다. 따라서 전자에 대해서는 감가상각을 중단하고 후자에 대해서는 감가상각을 중단하지 않는 것이 논리적이다.

BC37 매각예정으로 분류되는 자산이나 처분자산집단이 보고기업의 표시통화와 다른 기능통화를 사용하는 해외사업장에 속해 있는 경우 자산이나 처분자산집단을 표시통화로 환산하는 과정에서 발생하는 외환차이는 자본⁸⁾으로 인식한다. IAS 21에 따르면 영업

8) IAS 1(2007년 전면개정)에 따라 그러한 차이는 기타포괄손익으로 인식한다.

처분한 때에 그 외환차이를 자본 항목에서 당기손익으로 '재순환'하도록 하고 있다. 문제는 매각예정으로 분류하는 것이 외환차이의 재순환 문제를 야기하는가 하는 점이다. US GAAP[EITF 제 01-5호 '처분될 예정인 투자자산에 대해 손상을 인식하는 경우 SFAS 52의 적용(Application of FASB Statement No. 52 to an Investment Being Evaluated for Impairment That Will Be Disposed Of)']에 따르면 매각 시점에 수익으로 재순환될 것이 예상되는, 기타포괄손익으로 인식한 외화환산조정누계액은 손상검사를 실시하는 자산(또는 처분자산집단)의 장부금액에 포함한다.

- BC38 IASB는 포괄손익의 보고에 관한 과제에서 재순환에 관한 회계논제를 재검토할 것이므로 IAS 21의 규정을 임시로 수정하지는 않았다. 따라서 이 기준서는 자산이나 처분자산집단을 매각예정으로 분류할 때 외환차이가 재순환되는 것을 허용하지 않는다. 재순환은 해당 자산이나 처분자산집단을 매각하였을 경우에만 발생한다.

처분자산집단에 대한 손상차손의 배분

- BC39 SFAS 144와 ED 4에 따르면 처분자산집단 내의 자산 중 이 기준서의 적용범위에 해당되지 않는 자산은 처분자산집단의 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 측정하기 전에 다른 기준서에 따라 조정해야 한다. 처분자산집단의 장부금액을 조정하면서 인식한 모든 손익은 집단 내 장기사용가능자산의 장부금액에 배분한다.
- BC40 이는 현금창출단위에서 발생한 손상차손의 배분에 대한 IAS 36의 규정과 차이가 있다. IAS 36은 현금창출단위의 손상차손을 영업권의 장부금액에 우선적으로 배분하고, 나머지를 집단 내 다른 자산의 장부금액에 비례하여 배분하도록 하고 있다.
- BC41 IASB는 처분자산집단의 손상차손 배분을 IAS 36의 규정과 SFAS 144의 규정 가운데 어느 것과 일관되게 유지해야 하는지 고려하

였다. IASB는 현금창출단위에 대한 IAS 36의 규정에 따라 배분하는 것이 가장 단순하다고 판단하였다. 비록 이 방법이 SFAS 144와는 차이가 있지만 처분자산집단 전체는 동일한 금액으로 측정될 것이다.

신규취득자산

BC42 SFAS 144와 ED 4는 매각예정분류기준을 충족하는 신규취득자산은 최초 인식 시점에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하도록 하고 있다. 그렇게 함으로써 사업결합이 아닌 방법으로 매각예정분류기준을 충족하는 자산을 취득하는 경우에 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액을 초과하는 자산의 원가는 당기손익으로 인식한다. 좀 더 일반적인 경우로서 사업결합의 방법으로 매각예정분류기준을 충족하는 비유동자산(또는 처분자산집단)을 취득하는 때에는 공정가치와 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 차이를 영업권으로 인식한다.

BC43 ED 4의 의견제출자 중 일부는 사업결합이 아닌 방법으로 신규취득한 자산을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정하는 것은 매각예정으로 분류된 자산을 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하는 일반원칙에 어긋난다고 보았다. IASB는 이에 동의하여 신규취득자산(또는 처분자산집단)의 최초 인식액을 매각예정으로 분류되지 않았을 경우의 장부금액(즉 원가)과 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 작은 금액으로 측정한다는 것이 명확해지도록 규정을 수정하였다.

BC44 사업결합과 관련하여 IASB는 개념적으로는 자산을 최초에 공정가치로 인식한 후에 즉시 매각예정으로 분류하며, 결과적으로 매각원가를 영업권이 아닌 당기손익으로 인식해야 한다고 보았다. 이론적으로는 만일 매각원가를 매입가격에 반영하였다면 줄어든 매입가격은 부의 영업권을 창출할 것이고 관련 손익을 즉시 인식하

면 매각원가에서 발생하는 손실을 상쇄시킬 것이다. 물론 줄어든 매입가격은 통상적으로 당기손익으로 인식될 부의 영업권보다는 영업권을 줄이는 결과를 가져올 것이다. 그러한 이유와 기준서 간 정합화를 위하여 IASB는 사업결합으로 취득 시 매각예정분류기준을 충족하는 비유동자산은 최초인식단계에서 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액으로 측정해야 한다고 결론지었다.

- BC45 IASB와 FASB는 매수법을 적용하는 경우에 관한 공동과제에서 어떠한 항목이 보다 보편적으로 사업결합 거래의 일부를 구성하는지를 고려하고 있다. 이러한 고려사항은 취득자와 피취득자 중 누구의 관점에서 자산과 부채를 인식하여야 할 것인가 하는 문제를 포함하고 있다. 이에 대한 검토결과는 문단 BC44에서 논의한 결정사항에 영향을 미칠 수 있다.⁹⁾

공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 후속적 증가의 인식

- BC46 IASB는 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 증가를 기존에 발생한 손상차손만큼 인식해야 하는지 고려하였다. SFAS 144는 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액의 증가를 인식하도록 하고 있으나 과거에 인식하였던 손상차손누계액을 초과할 수 없다. IASB는 이 기준서나 IAS 36에 따라 과거에 인식하였던 손상차손누계액을 한도로 이익을 인식하도록 하였다. 자산을 매각예정으로 분류하기 전에 발생한 손상차손을 환입하여 이익으로 인식하는 것은 손상차손환입을 인식하는 IAS 36의 규정과 일치한다.

매각예정으로 분류하기 전에 다른 IFRS에 따라 재평가하였던 자산의 손상차손과 후속환입의 인식

- BC47 ED 4는 매각예정으로 분류하기 전에 다른 IFRS에 따라 재평가금

9) 취득법의 적용에 관한 공동과제에서, IASB와 FASB는 사업결합에서 취득한 자산의 매각예정 분류는 취득자의 관점에 기초해야 함을 명확히 했다. 따라서 취득자는 최초 인식시점에 취득한 자산을 매각예정으로 분류하기 위하여 취득일에 IFRS 5의 문단 6~11의 기준을 충족해야 한다.

액으로 측정된 자산의 손상차손과 후속환입은 IAS 36의 규정과 일관되게 과거의 재평가에 사용하였던 기준에 따라 재평가액의 증감으로 처리할 것을 제안하였다. 다만, 최초 인식한 매각원가 또는 그 변동액으로 인한 손익만큼은 그러하지 아니하다(즉, 재평가액의 증감에서 제외한다). 또한 ED 4에서는 매각원가를 항상 당기손익으로 인식할 것을 제안하였다.

BC48 많은 의견제출자는 매각예정자산에 대한 일관되지 않은 처리 결과와 그 복잡성을 이유로 제안 내용에 대하여 반대하였다. IASB는 제기된 회계논제를 고려하여 공정가치변동을 당기손익으로 인식하는 자산은 이 기준서의 측정규정을 적용받지 않도록 하였다. IASB는 그러한 자산의 경우 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정하는 것보다 공정가치 측정을 유지하는 것이 더 유용한 회계정보를 제공해 준다고 판단하였다. 그러나 IASB는 이 회계처리를 IAS 16과 IAS 38에 따라 재평가되는 자산에 적용하는 것은 적합하지 않다고 판단하였다. 왜냐하면 위 기준서는 감가상각을 계속하도록 하고 있고 재평가액의 변동을 반드시 당기손익으로 인식할 필요는 없기 때문이다. IASB는 IAS 16과 IAS 38에 따라 재평가되는 자산은 매각예정으로 분류하기 전에 재평가하지 않은 다른 자산들과 동일하게 회계처리해야 한다고 결론지었다. 이러한 접근방식은 이 기준서 측정규정의 적용범위에 해당하는 자산들에 일관된 회계처리방식을 제공하여 보다 간결한 기준이 된다.

사용목적으로 재분류된 자산의 측정

BC49 SFAS 144에 따르면 자산 매각계획이 변경되어 매각예정인 장기사용가능자산을 사용목적으로 재분류할 경우 해당 자산은 (1) 당해 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류하기 전의 장부금액에 감가상각(또는 상각) 등 계속해서 사용목적 자산으로 분류하였을 경우에 인식하였을 조정사항을 반영한 금액과 (2) 매각하지 않

기로 결정한 날의 공정가치 중 작은 금액으로 측정한다.

BC50 이러한 처리의 기본 원칙은 발생하였을지도 모르는 손상차손을 고려하여, 자산을 매각예정으로 분류하지 않았을 경우의 장부금액으로 회복시키는 것이다. SFAS 144에 따르면 사용목적 자산은 자산의 장부금액이 자산의 사용과 최종 매각으로 회수될 것으로 기대되는 할인하지 않은 현금흐름의 합계를 초과할 경우에만 손상차손을 인식하도록 하고 있다. 따라서 매각예정으로 분류되지 않았을 경우의 장부금액이 공정가치를 초과할 수도 있다. 그 결과 SFAS 144는 반드시 당초의 장부금액으로 회복되도록 하지는 않는다. 그러나 SFAS 144의 결론도출근거에 따르면 FASB는 단순히 할인하지 않은 현금흐름을 측정하여 장부금액을 공정가치보다 증액시키는 것은 부적절하다고 결론지었다. 이에 따라 (1) 매각예정으로 분류하지 않았을 경우의 장부금액과 (2) 매각하지 않기로 결정한 날의 공정가치 중 작은 금액으로 하도록 측정규정을 도출하였다.

BC51 IAS 36에는 손상자산에 대한 별도의 측정기준, 즉 ‘회수가능액’이 있다. IASB는 SFAS 144의 원칙과 IAS 36에 일관되도록 하기 위해서 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 자산은 (1) 매각예정으로 분류되지 않았더라면 인식하였을 장부금액과 (2) 재분류일의 회수가능액 중 작은 금액으로 측정하도록 하였다. 이것은 완전한 정합화가 아니기 때문에 이 차이는 US GAAP과 IFRS의 손상모형 차이에서 발생한다.

매각만을 목적으로 취득한 종속기업에 대한 연결면제규정의 삭제

BC52 일부자산은 연결대상으로 하고 일부자산은 연결대상에서 제외하는 것보다는 SFAS 144에서 요구하는 것처럼 모든 매각예정자산을 동일하게 회계처리하는 원칙에 따라 SFAS 144에서 일시적으로 보유하는 종속기업에 대한 연결면제규정을 삭제하였다.

BC53¹⁰⁾ IASB는 모든 종속기업이 연결대상이 되어야 하며 매각예정분류기준을 충족하는 모든 자산(처분자산집단)이 동일한 방식으로 회계처리되어야 한다는 점에 동의하였다. 매각할 목적으로 취득한 종속기업에 대한 IAS 27의 면제규정은 매각예정분류기준을 충족하는 종속기업의 자산 및 처분자산집단을 다른 자산 및 처분자산집단과 일관되게 회계처리하는 것을 저해한다. 따라서 ED 4에서 IAS 27의 면제규정을 삭제할 것을 제안하였다.

BC54 일부 의견제출자는 그러한 종속기업을 연결함으로써 제공하는 정보가 현재 규정대로 종속기업에 대한 투자를 공정가치로 측정하여 제공하는 정보보다 유용한 것은 아니라는 이유로 위의 제안에 반대하였다. IASB는 ED 4의 제안이 미치는 영향이 다음과 같이 제한적이라고 보았다.

- (1) 현재 면제규정의 범위에 포함되는 종속기업에 대한 측정이 IAS 39¹¹⁾에서 요구하는 공정가치로부터 취득원가와 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 작은 금액으로 바뀐다.
- (2) 현행 IAS 27의 규정에 따라 종속기업에 대한 투자의 공정가치 변화는 IAS 39에 따라 표시하는 단기매매금융자산¹²⁾과 같이 당기손익항목에 단일금액으로 표시된다. 문단 BC72에서 논의한 바와 같이 해당 종속기업은 중단영업에 해당하며 이 기준서의 규정(문단 BC73~BC76 참조)에 따라 종속기업을 구성하는 처분자산집단의 가치 변화의 인식은 당기손익항목에 단일금액으로 표시될 것이다.
- (3) 대차대조표 표시방식이 종속기업에 대한 투자라는 단일금액에서 두 개의 금액, 즉 종속기업인 처분자산집단의 자산과 부채를 각각 표시하는 방법으로 변경될 것이다.¹³⁾

10) IAS 27의 연결 요구사항은 2011년 5월에 발표된 IFRS 10에 의하여 대체되었다. IFRS 10은 재매각만을 목적으로 취득하여 보유하고 있는 종속기업의 연결에 대한 예외를 포함하지 않는다.

11) IFRS 9 ‘금융상품’은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9은 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

12) IFRS 9 ‘금융상품’은 단기매매금융자산의 범주를 삭제하였다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

13) 재무상태표 본문에 처분자산집단을 더 상세하게 구분표시할 수 있도록 허용하고 있지만 구분표시가 반드시 요구되는 것은 아니다.

BC55 IASB는 문단 BC53에서 제시한 결론을 재확인하였다. 그러나 이 제안은 대차대조표와 손익계산서 본문에 표시될 것이 요구되는 금액에만 제한적으로 영향을 미친다. 이러한 금액에 대하여 필요한 분석치를 주석에 제공하기 위해서는 유의적으로 더 많은 정보가 필요하다. 따라서 신규취득 종속기업에 대해서는 대차대조표와 손익계산서의 본문에 표시되는 금액에 대한 분석을 공시하도록 요구하지 않고, 대차대조표와 손익계산서의 본문에 표시되는 금액을 도출하는 데 사용할 수 있는 간편 계산법을 사례를 들어 명확히 보이기로 결정하였다.

매각예정비유동자산의 표시

- BC56 SFAS 144는 다음과 같이 표시할 것을 요구한다.
- (1) 매각예정으로 분류하는 장기사용가능자산을 대차대조표에 별도로 표시한다.
 - (2) 매각예정으로 분류하는 처분자산집단의 자산과 부채를 대차대조표의 자산과 부채 부분에서 별도로 표시한다. 해당 자산과 부채의 주요 종류는 대차대조표 본문이나 주석에서 별도로 공시한다.
- BC57 SFAS 144의 결론도출근거에서 FASB는 처분자산집단의 자산과 부채 두 항목의 성격에 대한 정보는 정보이용자에게 유용하다고 밝히고 있다. 이러한 항목을 대차대조표에 별도 표시함으로써 목적 적합한 정보를 제공한다. 또한 별도 표시함으로써 감가상각대상자산과 감가상각대상이 아닌 자산을 구별할 수 있게 된다. IASB는 FASB의 관점에 동의하였다.
- BC58 ED 4에 대해 의견제출자들은 매각예정으로 분류하는 자산과 처분자산집단에 관련된 금액(예를 들면, 매도가능자산¹⁴⁾에 대한 미실

14) IFRS 9 ‘금융상품’은 매도가능금융자산의 범주를 삭제하였다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

현손익과 외화환산조정차액)을 자본내에 별도 표시하는 것 또한 유용한 정보를 제공해 줄 것으로 보았다. IASB는 이에 동의하여 그러한 규정을 이 기준서에 추가하였다.

중단영업의 정의와 분류시점

BC59 SFAS 144를 제정하면서 FASB는 중단영업의 범위를 ‘사업부문’에서 ‘기업의 구분단위’로 확대하였다. 기업의 구분단위는 일반적으로 ‘재무보고 목적뿐만 아니라 영업상으로도 기업의 나머지 부분과 영업 및 현금흐름이 명확히 구별된다’는 특성을 가져야 한다. SFAS 144는 기업의 구분단위란 사업부문, 보고단위, 종속기업이나 자산집단이 될 수 있다고 기술하고 있다.

BC60 그러나 동시에 FASB는 기업의 구분단위를 중단한 것으로 분류하고 그 영업성과를 중단영업으로 공시하는 ‘시점’의 결정과 관련하여 보다 제한적인 기준을 설정하였다. SFAS 144는 처분되었거나 매각예정자산분류기준을 충족하였을 경우에만 기업의 구분단위를 중단한 것으로 분류할 수 있도록 하고 있다.

BC61 IAS 35에서 ‘주요 사업계열’ 또는 ‘영업지역’으로서의 중단영업의 정의는 엄밀한 의미에서 이전의 US GAAP의 정의와 유사하다. IAS 35에서 중단영업으로 구분하는 시점은 (1) 구속력 있는 매각약정을 체결하거나 (2) 이사회에서 공식적인 처분계획을 승인하고 공표하는 때 중 이른 날로 한다. 비록 IAS 35가 처분계획의 구성요건에 대한 추가적인 지침과 관련하여 IAS 37을 참조하도록 하고 있으나 그 기준은 SFAS 144보다 제한적이지 않다.

BC62 *Framework*¹⁵⁾의 문단 12에 따르면 재무제표의 목적은 광범위한 정보이용자에게 경제적 의사결정에 유용한 기업의 재무상태, 경영성과와 재무상태변동에 관한 정보를 제공하는 것이다. *Framework*의

15) 이 결론토출근거에서 언급하는 ‘*Framework*’는 IASB가 2001년에 채택하여 이 기준서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 IASC의 ‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’를 말한다.

문단 15에 따르면 재무제표이용자가 경제적 의사결정을 하기 위해서는 기업의 현금 및 현금성자산의 창출능력에 대한 평가가 필요하다. 중단영업의 성과를 별도로 표시함으로써 정보이용자에게 기업의 현금창출능력 평가에 적합한 정보를 제공하게 된다.

- BC63 중단영업으로 분류하는 시점에 대해 IASB는 영업 중단에 대한 확실한 결정(현행 IAS 35의 접근방법임)을 조건으로 하는 분류방법과营业을 매각예정으로 분류하는 것을 조건으로 하는 분류방법 중에서 어떤 것이 보다 유용한 정보를 제공해 주는지에 대하여 고려하였다.
- BC64 IASB는 매각예정자산의 표시와 일관되고 '정합화'의 진전이라는 측면에서 营业을 처분하거나 매각예정으로 분류할 때에 중단영업으로 분류하도록 하였다.
- BC65 또한 IAS 35는 대차대조표일 후 재무제표를 공시하기 전에 중단영업 분류기준을 충족할 경우에는 US GAAP과 다른 접근방식을 적용하였다. 이 경우 SFAS 144는 약간의 공시는 요구하고 있으나 해당 구분단위를 중단영업으로 표시하지 않도록 하고 있다. IAS 35에서는 해당 구분단위를 중단영업으로 분류하도록 하고 있다.
- BC66 IASB는 IAS 10¹⁶⁾과 일관되게 대차대조표일에 분류기준을 충족하지 아니한 경우에는 재무제표에 해당 구분단위를 중단영업으로 분류해서는 안된다고 생각한다.
- BC67 ED 4에서는 중단영업의 정의에 대하여 SFAS 144의 정의를 수용할 것을 제안하였다. IASB는 현재의 IAS 35에서는 기업의 계속적인 营业에 영향을 미칠 것 같음에도 불구하고 중단영업의 분류기준을 충족하지 못하는 처분거래가 발생할 수 있다고 주장하였다.

16) 2007년 9월에 IAS 1이 전면개정됨에 따라 IAS 10의 명칭이 *대차대조표일후사건에서 보고기간후사건*으로 변경되었다.

예를 들어 기업이 특정 지역에서 영업하는 현금창출단위의 유의적인 부분(전부는 아니다)을 매각할 수 있다. IAS 35에 따르면 이 경우에는 중단영업의 정의를 충족하지 못하였을 것이다. SFAS 144에 따르면 관련기준을 충족할 경우에는 중단영업으로 분류한다.

BC68 그러나 ED 4에 대한 대부분의 의견제출자는 이 제안에 반대하였다. 그들은 중단영업이 주요 사업계열이나 영업지역이 되어야 한다는 IAS 35의 분류기준을 유지할 것을 선호하였다.

BC69 IASB는 수렴한 외부검토의견의 관점에서 회계논제를 재검토하였으며, SFAS 144에 따라 중단영업으로 분류하는 경우 단위의 크기가 너무 작아서 구분하여 표시하는 중단영업에 대한 정보가 결과적으로 그다지 유용하지 않을 수 있다고 결론지었다.

BC70 또 IASB는 FASB의 EITF가 SFAS 144의 중단영업의 기준을 적용할 때에 발생하는 실무상 문제점을 검토하고 있다는 점에 주목하였다. 특히 EITF는 (1) 현금흐름이 기업의 계속영업에서 제외되었거나 제외될 것인지를 판단하기 위해 고려해야 할 구분단위의 현금흐름 (2) 처분할 구분단위의 영업에 대한 유의적인 지속적 관여에 해당하는 지속적 관여의 유형에 대하여 검토하고 있다. IASB는 이러한 실무상 문제점과 더불어 SFAS 144에서 발생한 것과 동일한 실무상 문제가 발생할 것으로 예상되는 방식으로 중단영업의 정의를 변경하는 것은 적절하지 않다고 결론지었다.

BC71 따라서 IASB는 보고부문에 기초하고 있는 SFAS 144가 발표되기 전에 US GAAP의 정의에서 제외되었던营业을 포함하는 것이라는 점을 언급하면서 주요 사업계열 또는 영업지역이어야 한다는 IAS 35의 규정을 유지하기로 결정하였다. 그러나 IASB는 이것을 임시적인 조치로 간주하여 빠른 시일 내에 FASB와 합치된 정의를 도출하기 위한 작업을 수행할 계획이다.

BC72 마지막으로 IASB는 매각예정분류기준을 충족하는 신규취득 종속 기업을 항상 중단영업으로 분류해야 할 것인가를 고려하였다. IASB는 해당 종속기업은 다음 중 하나의 이유로 처분될 것이기 때문에 그렇게 분류하여야 한다고 결론지었다.

- (1) 종속기업은 당해 기업과 다른 사업계열에 해당하며, 따라서 종속기업을 매각하는 것은 주요 사업계열을 매각하는 것과 유사하다.
- (2) 기업이 종속기업을 매각하지 아니하여 특정 지역에 특정 유형의 영업을 너무 많이 보유하게 될 경우 감독기구로부터 이를 매각하도록 요구받게 된다. 이러한 경우 그 종속기업은 분명히 유의적인 영업에 해당하게 된다.

매각 계획의 변경(2011년 개정)

BC72A 공개초안 ED 9를 재심의하는 동안 IASB는 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 처분자산집단 또는 비유동자산이 종속기업, 공동 영업, 공동기업, 관계기업이거나 공동기업 또는 관계기업에 대한 지분의 일부라면, 기업은 매각예정으로 분류되었던 시점 이후 전체기간의 재무제표를 수정하여야 한다고 결정하였다.

매각 계획의 변경 또는 소유주에 대한 분배계획의 변경

BC72B IASB는 매각하려는 계획에서 소유주에게 현물 배당을 분배하는 계획으로 처분계획을 변경한 경우의 회계처리를 명확하게 할 것을 요청받았다. 일부에서는 이러한 변경을 IFRS 5 문단 27~29에 따라 회계처리하는 매각계획의 변경으로 본다고 IFRS 5 문단 26을 해석하였으나, 그렇게 해석하지 않는 경우도 있었다.

BC72C 이 회계논제를 분석하면서 IASB는 IFRS 5 문단 12A에 따라 해당 자산(또는 처분자산집단)을 즉시 소유주에게 분배할 수 없거나 소

유주에게 분배할 가능성이 ‘매우 높지’ 않다고 판단할 때 IFRS 5에는 소유주에 대한 분배예정의 회계처리를 중단하는 구체적인 지침이 없다고 보았다.

BC72D IASB는 IFRIC 17 ‘소유주에 대한 분배’에 따라 소유주에 대한 분배로 분류하기 위한 지침을 제공하기 위하여 IFRS 5를 개정하여 문단 5A, 12A, 15A를 추가하였다고 보았다. 그러나 이 개정사항에서 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정에서 소유주에 대한 분배예정으로(또는 반대로) 재분류할 때 또는 분배예정의 회계처리를 중단할 때 회계처리의 지침을 제공하지는 않았다. IASB는 IFRIC 17에 따라 IFRS 5 문단 27~29의 개정을 고려했어야 했으나 미처 그 시점에 해당 규정을 개정하지 못하고 지나쳤다고 보았다.

BC72E IASB는 비유동자산(또는 처분자산집단)을 매각하려는 계획에서 분배하는 계획으로 변경하는 것이 자동적으로 매각계획의 변경을 의미하고 IFRS 5 문단 27~29를 적용해야만 하는 것으로 IFRS 5의 현행 지침이 읽혀질 수 있다고 보았다.

BC72F IFRS 5 문단 5A와 IFRIC 17 문단 BC60에 일관되게 매각예정으로 분류되는 자산(또는 처분자산집단)과 소유주에 대한 분배예정으로 분류되는 자산(또는 처분자산집단)에 대해 일관성 있는 기준과 회계처리 규정을 적용하는 것이 IASB의 의도라고 보았다. 뿐만 아니라,

- (1) ‘매각가능성이 매우 높다’고 보기 위한 IFRS 5 문단 8의 조건은 ‘소유주에 대한 분배가능성이 매우 높다’로 보기 위한 IFRS 5 문단 12A의 조건과 비슷하므로, 매각과 소유주에 대한 분배를 같은 방법으로 회계처리 하여야 한다.
- (2) IFRS 5 문단 5A에 따르면 매각예정으로 분류되는 자산(또는 처분자산집단)에 적용되는 IFRS 5의 분류, 표시, 측정 규정을 소유주에 대한 분배예정으로 분류되는 자산(또는 처분자산집단)에도 적용해야 한다.

BC72G IFRS 5 문단 5A, 8, 12A에 있는 현행 지침과 IFRIC 17의 결론도

출근거의 설명에 근거하여, IASB는 처분방법을 변경하여 자산(또는 처분자산집단)을 직접 재분류하는 경우 매각예정에서 소유주에 대한 분배예정으로(또는 그 반대로) 변경되더라도 새로운 계획(매각 또는 분배)으로 보지 않아야 한다는 점에 주목하였다. 대신에 이러한 변경은 최초의 계획이 유지되는 것으로 보아야 한다. 이는 시간의 소요 없이 처분방법이 달라지는 것을 의미하며, 따라서 IFRS 5 규정 적용이 중단되지 않는다는 것을 의미한다. 이에 따라 IFRS 5의 각 유형별 처분에 요구되는 분류, 표시, 측정 규정을 적용하게 될 것이다.

BC72H 결론적으로 자산(또는 처분자산집단)을 매각예정에서 소유주에 대한 분배예정으로(또는 그 반대로) 직접 재분류 할 때, 그러한 재분류는 매각(또는 소유주에 대한 분배)계획의 변경으로 보지 않아야 하고 이러한 변경의 회계처리에 IFRS 5 문단 27~29의 지침을 적용하지 않는다고 IASB는 결정했다.

BC72I 2013년 12월에 발표한 ‘IFRS 2012-2014 연차개선’ 공개초안(‘2013 연차개선 공개초안’)에 대해 받은 의견에 대하여, IASB는 처분계획의 변경시점에 IFRS 5 문단 15, 15A에 따라 비유동자산(또는 처분자산집단)을 측정하고 IFRS 5 문단 20~25에 따라 비유동자산(또는 처분자산집단)의 처분부대원가(또는 분배부대원가)를 차감한 공정가치의 감소(손상차손) 또는 후속적인 증가로 인한 이익을 인식한다는 것을 명확히 했다.

BC72J 2013 연차개선 공개초안에 대해 받은 의견에 대해서 IASB는 매각 예정에서 소유주에 대한 분배예정으로(또는 그 반대로) 직접 재분류하여 변경하는 것은 새로운 처분계획이 아니며, 매각(또는 소유주에 대한 분배)이 IFRS 5 문단 8(또는 12A)에 따라 ‘가능성이 매우 높은’지를 판단하기 위한 IFRS 5의 규정이 달라지지 않는다는 것을 명확히 했다. 결론적으로 그러한 처분방법이 변경되었을 때 12개월 이내인지의 판단을 새로 시작해서는 안 되며, 그 대신에 경영진이 최초에 매각 또는 소유주에 대한 분배의 가능성이 매우

높은지를 평가할 때 한 판단을 그대로 유지해야한다. IASB는 매각 또는 소유주에 대한 분배가 완료되는 데 소요되는 기간은 IFRS 5 문단 9의 조건이 충족된다면 연장될 수 있다고 보았다. IASB는 계획한 처분방법을 직접 재분류하여 변경할 때 새로운 처분방법을 반영하기 위해 이전 기간의 재무제표를 재작성하지 않는다고 보았다.

BC72K 매각예정 요건을 충족하지 않으면서 소유주에 대한 분배예정 요건을 더 이상 충족하지 못하는 상황의 지침이 부족한 것을 해결하기 위해, IASB는 매각예정 요건이 더 이상 충족하지 않을 때 매각예정 분류의 회계처리 적용을 중단하는 것과 같은 방법으로 분배예정 회계처리 적용을 중단해야 한다는 것을 명확히하기로 결정하였다.

BC72L 2013 연차개선 공개초안에 대해 받은 의견에 대해서 IASB는 IFRS 5의 개정사항을 적용일 이후 최초로 발생하는 처분방법 변경에 전진적으로 적용하도록 결론지었다. 이 개정사항은 IFRIC 17의 개정에 따라 IFRS 5(문단 44D 참조)를 개정할 때 추가된 경과 규정과 일관된다. IASB는 잠재적인 사후판단의 사용을 피하기 위해 전진적용이 필요하다고 보았다. 이는 기업이 계획을 변경한 시점에 변경의 회계처리를 위한 관련된 정보를 모두 수집하지 못할 수도 있기 때문이다.

중단영업의 표시

BC73 SFAS 144는 중단영업의 성과를 표시하는 모든 기간에 (법인세를 반영한 순액으로) 손익계산서상 별도로 구분하여 표시할 것을 요구한다.

BC74 IAS 35는 손익계산서 본문에 중단영업의 결과를 순액으로 표시할 것을 요구하지 않았다. 대신 특정한 항목을 주식이나 손익계산서

본문에 공시하도록 하였다.

- BC75 ED 4에서 IASB는 포괄손익의 보고에 관한 과제에서 손익계산서에 중단영업을 표시하는 방법을 검토하고 있으며, 공시대상 구분단위에 대한 IAS 35의 규정을 변경함으로써 그 과제의 결과를 예단하지 않으려 하였다. 포괄손익의 보고에 관한 과제가 당초 예상했던 것처럼 빨리 완료되지 않을 것으로 보이므로 IASB는 이 기준서에서 중단영업의 표시에 대한 결정사항을 진행하기로 하였다.
- BC76 IASB는 중단영업과 계속영업에서 발생할 것으로 기대되는 현금흐름이 서로 다를 것이므로 손익계산서에 두 가지 영업 유형을 별도로 표시하여야 한다고 판단하였다. IASB는 중단영업에서는 제한적인 미래 현금흐름만이 발생할 것으로 기대되므로 중단영업에 대하여 손익계산서 본문에 단일의 순액으로 표시하는 것만으로도 충분하다고 결론지었다. 따라서 이 기준서는 이러한 단일의 순액에 대한 분석을 손익계산서 본문이나 주석에 표시하는 것을 허용하고 있다.¹⁷⁾
- BC77 ED 4에 대한 대부분의 의견제출자는 이 표시방법을 지지하였다.
- BC77A IASB는 2007년에 제안된 공개초안 'IFRS 연차개선'에 대해 접수된 외부검토의견을 고려하였다. 일부 의견제출자들은 처분자산집단이 중단영업의 정의를 충족하는 경우에 제안된 개정이 손익계산서에 미치는 효과를 명확히 할 것을 IASB에게 요구하였다. IASB는 종속기업이 문단 32에 따른 중단영업의 정의를 충족하는 처분자산집단인 경우 종속기업에 대한 지배력의 상실을 포함하는 매각계획을 확약하는 기업은 문단 33~36에서 요구하는 정보를 공시해야 한다고 결론지었다. IASB는 단순히 처분자산집단의 형태 때문에 표시가 달라져서는 안 된다는 의견제출자들의 의견에 동의하

17) IAS 1(2007년 전면개정)에서는 모든 수익과 비용을 단일 포괄손익계산서 또는 두 개의 보고서(별개의 손익계산서와 포괄손익계산서)에 표시하도록 하고 있다.

였다.

경과조치

BC78 ED 4의 일부 의견제출자는 이 기준서를 소급적용하는 데 필요한 정보를 얻기가 어려울 수 있다고 보았다. IASB는 자산이나 처분 자산집단이 매각예정분류기준을 충족하는 시점과 그 시점의 공정 가치를 결정하는 데 사후적 판단이 개입될 여지가 있다는 것에 공감하였다. 또 과거기간에 중단영업으로 분류되었을 경우의 영업 성과와 이 기준서의 시행일 이전에 완전히 제거된 경우의 영업 성과를 구분하는 데 문제점이 발생할 수 있다.

BC79 이에 따라 IASB는 이 기준서를 전진적으로 적용하기로 하고 해당 과거기간에 대하여 필요한 정보가 입수되는 경우에만 소급적용을 허용하기로 하였다.

BC79A¹⁸⁾ IASB는 표시목적으로 개정된 문단 8A와 36A에 대한 시행일은 측정목적으로 개정된 IAS 27(2008년 1월 개정)의 시행일과 일관되도록 2009년 7월 1일이 되어야 한다고 결론지었다. IAS 27의 문단 45(3)¹⁹⁾에서 종속기업에 대한 지배력의 상실과 관련된 개정의 소급적용에 측정목적상 예외를 두었기 때문에, IASB는 기업이 문단 8A와 36A의 개정을 적용할 때 IAS 27의 적용가능한 경과규정을 고려하도록 요구하였다.

용어

BC80 이 기준서를 제정하는 과정에서 용어와 관련하여 두 가지 회계논제가 제기되었다.

- (1) '가능성이 높은(probable)'의 사용
- (2) '공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액(fair value less costs to

18) IAS 27의 연결 요구사항은 2011년 5월에 발표된 IFRS 10에 의하여 대체되었다. IAS 27의 문단 45(3)은 IFRS 10의 문단 C6(3)으로 옮겨졌다. 그러나 경과규정은 변경되지 않았다.

19) 한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함.

sell)’의 사용²⁰⁾

BC81 SFAS 144에서 ‘가능성이 높은(probable)’이라는 용어는 ‘가능성이 더 있는(likely to occur)’ 미래 매각을 언급하기 위하여 기술되었다. IFRS에서는 ‘가능성이 높은(probable)’은 ‘발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 높은(more likely than not)’이라고 정의되었다. SFAS 144의 의미와 동일하게 정합화하고 다른 기준서의 ‘가능성이 높은(probable)’과 의미상의 차이를 피하기 위하여 이 기준서는 ‘가능성이 매우 높은(highly probable)’이라는 문구를 사용하였다. IASB는 ‘가능성이 매우 높은(highly probable)’이라는 문구가 FASB의 ‘가능성이 더 있는(likely to occur)’과 동일한 가능성을 의미하며, 또한 ‘발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 높은(more likely than not)’보다 유의적으로 발생가능성이 매우 높은 상황을 의미하는 것으로 간주한다. 이것은 IAS 39²¹⁾에서 ‘매우 가능성이 높은(highly probable)’을 사용하는 것과 일관성이 있다.

BC82 SFAS 144에서 사용된 ‘공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액’의 측정기준은 IAS 36(1998년에 발표)에서 사용된 ‘순매각가격(net selling price)’과 동일한 측정기준이다. SFAS 144는 자산의 공정가치를 ‘강제매각이나 청산매각이 아닌 의사가 있는 당사자들 사이에 발생하는 현재 거래에서 자산을 구매하거나 판매할 수 있는 금액’이라고 정의하고, 매각원가를 ‘매각거래를 수행하기 위한 증분 직접원가, 즉 매각거래로부터 직접 발생하고 거래에 필수적인 원가로서 기업이 매각결정을 내리지 않았다면 발생하지 않았을 원가’라고 정의하였다. IAS 36에서는 순매각가격을 합리적 판단력과 의사가 있는 당사자들 간의 독립적인 거래에서 자산을 매각함으로써 획득할 수 있는 금액에서 매각원가를 차감한 금액으로 정의하고 있다. 매각원가는 금융원가와 법인세비용을 제외하고 자산

20) 2011년 5월에 발표된 IFRS 13은 공정가치를 정의하고 공정가치 측정 요구사항을 포함한다.

21) IFRS 9 ‘금융상품’은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9은 이전에 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다. 이 문단은 IFRS 5가 공표되었을 때 관련문제를 언급하고 있다.

의 매각에 직접적으로 귀속되는 증분원가를 말한다.

BC83 IASB는 '순매각가격'이라는 문구를 사용하는 것은 IAS 36과 일관성이 있는 것이라고 판단하였다. 그러나 '공정가치(fair value)'라는 용어가 여러 기준서에서 사용되는 것에 주목하였다. IASB는 이러한 점에서의 정합화가 이루어졌다는 것을 명확히 하기 위하여 SFAS 144와 동일한 용어를 사용하고, 다른 기준서와 IAS 36의 용어가 일관되도록 IAS 36을 수정하는 것이 더 바람직하다는 결론에 이르렀다. 이에 따라 IFRS 5에 따른 수정사항으로 IAS 36의 전반에 걸쳐 '순매각가격(net selling price)'을 '공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액(fair value less costs to sell)'로 대체하였다.

ED 4에 대한 변경 요약

- BC84 ED 4에 대한 주요 변경사항은 다음과 같다.
- (1) 매각예정분류기준을 충족하지 아니할 경우 비유동자산으로 분류된 자산을 유동자산으로 재분류할 수 없다는 점을 분명히 하였다(문단 BC10).
 - (2) 영업권과 리스 관련 금융자산은 이 기준서상 측정규정의 적용범위에 포함된다(문단 BC8~BC14).
 - (3) 가치의 변동분이 당기손익으로 인식되도록 공정가치로 기록되는 비유동자산은 이 기준서의 측정규정에 대한 적용범위에서 제외된다(문단 BC8~BC14).
 - (4) IAS 16이나 IAS 38에 따라 재평가된 자산이 매각예정으로 분류될 경우에는 이전에 재평가되지 아니한 자산과 동일하게 처리한다(문단 BC47과 BC48).
 - (5) 처분자산집단의 손상차손은 IAS 36의 손상차손 배분순서와 동일하다(문단 BC39~BC41).
 - (6) 중단영업은 주요 사업계열이거나 영업지역이어야 한다는 IAS 35의 기준이 추가되었다(문단 BC67~BC71).
 - (7) 중단영업은 손익계산서 본문에 단일금액으로 표시할 수 있다

(문단 BC73~BC77).

SFAS 144 관련항목과의 비교

BC85 SFAS 144와의 정합화 정도는 다음 표와 같다.

규정	SFAS 144와의 정합화 정도
적용범위	IFRS와 US GAAP의 그 밖의 차이점으로 인하여 적용범위의 차이가 발생함
매각예정분류기준	완전 정합
교환될 자산에 대한 회계처리	FASB의 비현금성자산의 교환에 대한 제안이 완료될 경우 완전히 정합함
폐기될 자산에 대한 회계처리	완전 정합
최초 분류에 대한 측정	US GAAP에서 자산(또는 처분 자산집단)의 장부금액에 포함된 자본 ²²)에 직접 인식되는 외환차이누계액을 제외하고 정합함
후속 측정	원칙은 정합하나, 손상차손환입에 대한 다른 회계처리로 인하여 일부 차이가 발생함
매각 계획의 변경	손상차손환입에 대한 규정의 차이에서 발생하는 차이점을 제외하고 재분류와 측정에 관하여 정합함
매각예정자산의 표시	완전 정합
중단영업에 대한 정의	정합하지는 않으나 IASB가 비교적 빠른 시일 내에 정합하는 정의를 도출하기 위해서 FASB와 작업할 의도가 있음
중단영업으로 분류하는 시점	완전 정합
중단영업의 표시	SFAS 144가 손익계산서 본문에 법인세비용 차감 전과 차감 후의 이익을 표시하도록 요구하는 반면 IFRS 5는 비록 구분표시가

규정	SFAS 144와의 정합화 정도
	허용되기는 하지만 법인세비용 차감 후의 이익만을 표시하도록 요구한다는 점을 제외하고 정합 함

22) IAS 1(2007년 전면개정)에 따라 그러한 차이는 기타포괄손익으로 인식한다.

IFRS 5에 대한 소수의견

Anthony T Cope 위원과 Harry K Schmid 위원의 소수의견

DO1 Cope 위원과 Schmid 위원은 IFRS 5의 발표를 반대하였다.

Anthony T Cope위원의 소수의견

DO2 Cope 위원은 이 기준서가 이러한 중요한 부분에 대해서 정보이용자의 요구를 완전히 충족하고 있지 못하다고 판단하므로 반대하였다.

DO3 이 과제에 착수하기로 결정하는 과정에서 IASB는 미래 현금흐름의 금액, 시기, 불확실성에 대한 정보이용자의 평가능력 향상과 US GAAP과의 정합화라는 두 가지의 목표를 정하였다. 계속사용보다는 주로 매각을 통하여 가치를 회수하는 자산(또는 자산집단)에 대한 식별가능성은 미래 현금흐름에 대한 판단과 유의적인 관련이 있다. 마찬가지로 중단영업을 구분하여 표시하는 것은 정보이용자가 미래 현금흐름에 기여하지 아니할 사업부문을 식별할 수 있도록 하여 준다.

DO4 이러한 요소를 식별하고 분리해내는 것의 중요성은 1994년 미국 공인회계사회의 재무보고에 대한 특별위원회(AICPA Jenkins 위원회)의 보고서에서 강조되었다. 논란의 여지는 있지만 정보이용자의 요구에 대하여 수행된 것 중 가장 광범위하고 권위있는 조사 자료인 Jenkins 위원회의 보고서에는 다음과 같이 권고하고 있다.

[중단영업의 정의]는 자산과 영업 및 활동의 결과가 물리적으로 영업적으로 그리고 사업보고 목적으로 구분될 수 있는 유의적인 중단영업을 모두 포함하는 것으로 확대되어야 한다.

SFAS 144에서 중단영업을 다루고 있는 부분은 FASB가 이러한 권

고사항을 직접 받아들인 것이다.

DO5 사실 IASB는 최초의 심의과정에서는 이에 동의하는 것으로 보였다. ED 4에서 IASB는 다음과 같이 기술하였다.

[IASB]는 SFAS 144의 중단영업에 대한 정의가 현재의 IAS 35에서의 정의보다 더 넓은 범위의 영업에 대하여 더욱 유용한 정보를 표시하고 공시하도록 유도한다고 판단하였다. 그러한 정보는 미래 현금흐름의 금액, 시기, 불확실성에 대한 정보이용자의 판단에 중요하다.

Cope 위원은 이러한 주장에 여전히 동조하고 있다.

DO6 그러나 IASB는 최종적으로 IAS 35의 정의를 따르기로 하였으며, 이로 말미암아 중요한 부분을 정합화하기 위하여 계획된 과제가 정합화를 달성하지 못하였고, 앞에서 언급한 정보이용자의 요구에도 부응하지 못하였다.

DO7 SFAS 144의 실행상의 문제가 미국에서 대두되었다는 것이 IASB의 결정이유로 제시되었다. (이러한 문제점의 대부분은 SFAS 144에서의 정의 그 자체보다는 정의에 대한 지침과 관련된 듯하다.) 문단 BC71에서 IASB는 이러한 결정을 임시적인 조치라고 표현하였으며, 조속히 정합화된 해결방안을 도출하기 위하여 작업할 계획이라고 하였다. Cope 위원의 관점에서는 정합화 작업을 먼저 수행한 다음 FASB와 함께 실행에 관한 문제를 함께 해결해 나갔으면 더욱 좋았을 것이라는 것이다.

Harry K Schmid위원의 소수의견

DO8 Schmid 위원이 반대하는 주된 이유는 다음과 같다.

(1) 아직 완전히 수행되지 아니한 경영진의 자산매각 결정만으로 아직 실제 사용 중인 비유동자산의 감가상각/상각을 중단해서는 안된다.

(2) 아직 완전히 수행되지 아니한 경영진의 결정에 근거하여 자산을 측정해서는 안되며, 그럴 경우 지나친 규칙중심의 회계기준을 요구하게 된다.

DO9 Schmid 위원은 아직 실제 사용하고 있는 자산을 매각예정으로 분류하여 감가상각/상각을 실시하지 않는 것은 개념적으로 잘못된 것일 뿐만 아니라 해당 영업이 별도의 주요 사업계열이나 영업지역을 나타내기 때문에 중단영업으로 표현하는 것은 특히 문제의 소지가 있다고 믿는다. Schmid 위원은 장부금액과 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액 중 낮은 금액으로 측정하는 것으로 감가상각을 대신할 수 있다는 점을 수용하지 않는데, 이는 대부분의 경우에 해당 처분자산집단은 내부창출 영업권을 반영하고 있기 때문에 장부금액보다 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액이 높을 것이기 때문이다. 그러므로 그러한 처분자산집단에 속한 비유동자산의 금액은 실질적으로 사용하더라도 일 년이나 그 이상의 기간 동안 재분류 전의 장부금액으로 남아있을 것이다. 또 중단영업으로 손익계산서에 구분되어 표시된 순이익은 감가상각/상각비가 반영되지 않았으므로 의미가 없을 것이며, 이러한 이익은 비교대상기간의 감가상각비가 반영된 정보와 비교할 수 없다.

DO10 제안된 '매각예정'으로의 분류 및 그렇게 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정은 아직 완전히 수행되지 아니한 경영진의 결정에 근거하고 있으며, 그 분류에 대하여 정의하고 해당 자산이 그 분류 내에 남아 있을 수 있는 시간적 범위를 결정하는 상세한 (납용방지)규정을 필요로 한다. Schmid 위원의 관점에서 궁극적으로 지나치게 상세한 규칙중심의 회계기준이 될 것이라는 지적이다.

DO11 Schmid 위원은 실제 사용이 중단된 비유동자산이라는 특별항목을 만듦으로써 좀 더 단순하고 직접적인 해결방안이 있을 것이라고 생각한다. '실제 사용이 중단된 자산'의 개념은 적용하기에도 간편

하며 경영진의 의도도 기준에서 배제될 것이다. 이러한 분류는 모든 형태의 처분(판매, 폐기, 교환, 기업분할 등)에 동일하게 적용할 수 있을 것이다. 어떠한 상세한 (남용방지)규정이나 예시도 필요하지 않을 것이며 기준도 단순하여 명확하고 모호하지 않은 원칙에 근거하게 될 것이다. Schmid 위원은 이러한 점에서 '실제 사용이 중단된 자산'으로 분류하기 위해 필요한 기준이 '매각예정자산'의 범주에 대한 기준보다 적지만은 않을 것이라는 문단 BC18의 결론에 동의하지 않는다.

DO12 Schmid 위원은 결론도출근거의 문단 BC17에 동의하지만 비유동 자산, 특히 중단영업의 매각의도에 관한 정보를 제공하기 위해서는 아직 사용중이라 하더라도 관련 자산이 매각될 것 같다면 즉시 공시하도록 할 수 있다고 하였다.

DO13 Schmid 위원은 정합화된 해결방안이 매우 좋을 경우에는 가능하다면 언제든지 US GAAP과의 정합화를 전적으로 찬성한다. 그는 앞에 언급한 이유로 인하여 이 기준서의 경우에는 그러하지 못하다는 의견이다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1105호와 국제재무보고기준 제5호(IFRS 5)

기업회계기준서 제1105호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제재무보고기준 제5호(IFRS 5) ‘매각예정비유동자산과 중단영업(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation)’에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한2.1, 한44A.1, 한44A.2가 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 경과규정, 시행일 및 기준서 등의 대체와 관련된 문단 43, 44, 44A, 45가 삭제되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 ‘한’이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다. 그리고 동 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 ‘[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]’이라고 표시하였다.

국제재무보고기준 제5호(IFRS 5)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1105호가 IFRS 5의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1105호를 준수하면 동시에 IFRS 5를 준수하는 것이 된다.

이 기준서의 주요 특징

이 기준서는 매각예정비유동자산과 중단영업에 관련한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하고 있다.

1. 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각예정 분류

비유동자산(또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통하여 주로 회수될 것이라면 이를 매각예정으로 분류한다.

2. 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)의 측정

매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)은 공정가치에서 처분부대원가를 뺀 금액과 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다.

3. 매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)의 상각

비유동자산이 매각예정으로 분류되거나 매각예정으로 분류된 처분자산집단의 일부이면 그 자산은 감가상각(또는 상각)하지 아니한다.

4. 매각예정으로 분류된 비유동자산이나 처분자산집단의 표시

매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 별도로 재무상태표에 표시한다. 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되는 자산이나 부채는 다른 자산이나 부채와 별도로 재무상태표에 표시한다.

5. 매각계획의 변경 또는 소유주에 대한 분배계획의 변경

매각예정에서 소유주에 대한 분배예정으로 자산(또는 처분자산집단)을 직

접 재분류 하거나 소유주에 대한 분배예정에서 매각예정으로 자산(또는 처분자산집단)을 직접 재분류한다면 이 분류의 변경은 최초 처분계획이 계속 유지되는 것으로 본다.

제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 제 · 개정하였다.

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2015. 2.27. 개정	한국채택국제회계기준 2012-2014 연차개선	Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle
2009. 6.26. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	Improvements to IFRSs
2008.11.28. 개정	한국채택국제회계기준 연차개선	Improvements to IFRSs
2007.11.23. 제정	매각예정비유동자산과 중단영업	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

이 기준서는 타 기준서의 제·개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.²³⁾

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2021. 4.23. 제정	기업회계기준서 제1117호 '보험계약'	IFRS 17 Insurance Contracts
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendment to the References to Conceptual Framework in IFRS
2015. 9.25. 제정	기업회계기준서 제1109호 금융상품	IFRS 9 Financial Instruments
2013. 2.22. 개정	'투자기업'(기업회계기준서 제1110호, 제1112호 및 제1027호의 개정)	Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27)
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1110호 연결재무제표	IFRS 10 Consolidated Financial Statements
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1111호 공동약정	IFRS 11 Joint Arrangements
2012. 1.27. 개정	기타포괄손익 항목의 표시	Amendment to IAS 1 Presentation of Financial Statements:

23) 아래 표의 순서는 개정안에 대한 최근 공표일 순으로 표시된다. 기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표' 및 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'의 제정의결일은 2011년 11월 18일이나 공표일은 2012년 11월 28일이므로, 기업회계기준서 제1001호 '기타포괄손익 항목의 표시'보다는 최근에 공표된 것이다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
		Presentation of Items of Other Comprehensive Income
2011.11.18. 제정	기업회계기준서 제1113호 공정가치 측정	IFRS 13 Fair Value Measurement