

기업회계기준서 제1008호

회계정책, 회계추정치 변경과 오류

목적

- 1 이 기준서의 목적은 회계정책의 선택 및 변경에 관한 기준을 정하고, 회계정책의 변경, 회계추정치 변경, 오류수정의 회계처리 및 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 이 기준서는 재무제표의 목적적합성과 신뢰성 및 기간별 비교가능성과 기업간 비교가능성을 제고하기 위하여 제정되었다.
- 2 회계정책의 변경에 대한 공시 규정을 제외한 회계정책의 공시에 필요한 사항은 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'에서 정하고 있다.

적용

- 한3.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 3 이 기준서는 회계정책의 선택과 적용 그리고 회계정책의 변경, 회계추정치 변경 및 전기오류수정의 회계처리에 적용한다.
- 4 전기오류수정과 회계정책변경의 소급적용으로 인한 법인세 효과는 기업회계기준서 제1012호 '법인세'에 따라 회계처리하고 공시

한다.

용어의 정의

5 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

회계정책: 기업이 재무제표를 작성·표시하기 위하여 적용하는 구체적인 원칙, 근거, 관습, 규칙 및 관행

회계추정치: 측정불확실성의 영향을 받는 재무제표상 화폐금액

한국채택국제회계기준: 한국회계기준원 회계기준위원회가 국제회계기준에 따라 제정한 회계기준으로 다음과 같이 구성된다.

- (1) 기업회계기준서
- (2) 기업회계기준해석서

중요한: 기업회계기준서 제1001호 문단 7에서 정의하며, 이 기준서에서도 같은 뜻으로 사용된다.

전기오류: 과거기간 동안에 재무제표를 작성할 때 신뢰할 만한 정보를 이용하지 못했거나 잘못 이용하여 발생한 재무제표에의 누락이나 왜곡표시. 신뢰할 만한 정보는 다음을 모두 충족하는 정보를 말한다.

- (1) 해당 기간의 재무제표의 발행승인일에 이용가능한 정보
- (2) 당해 재무제표의 작성과 표시를 위하여 획득하여 고려할 것이라고 합리적으로 기대되는 정보

이러한 오류에는 산술적 계산오류, 회계정책의 적용 오류, 사실의 간과 또는 해석의 오류 및 부정 등의 영향을 포함한다.

소급적용: 새로운 회계정책을 처음부터 적용한 것처럼 거래, 기타 사건 및 상황에 적용하는 것

소급재작성: 전기오류가 처음부터 발생하지 않은 것처럼 재무제표 구성요소의 인식, 측정 및 공시를 수정하는 것

실무적으로 적용할 수 없는: 기업이 모든 합리적인 노력을 했어도 요구사항을 적용할 수 없는 경우에 그 요구사항은 실무적으로 적용할 수 없다. 다음의 경우는 특정 과거기간에 대하여 회계정책 변경의 소급적용이나 오류수정을 위한 소급재작성을 실무적으로 적용할 수 없다.

- (1) 소급적용이나 소급재작성의 영향을 결정할 수 없는 경우
- (2) 소급적용이나 소급재작성을 위하여 대상 과거기간의 경영진의 의도에 대한 가정이 필요한 경우
- (3) 소급적용이나 소급재작성을 위하여 금액의 유의적인 추정이 필요하지만, 그러한 추정에 필요한 정보로서 (가)와 (나)에 모두 해당하는 정보를 다른 정보와 객관적으로 식별할 수 없는 경우
 - (가) 추정금액을 인식, 측정, 공시하여야 하는 시기에 존재했던 상황에 대한 증거를 제공하는 정보
 - (나) 해당 과거기간의 재무제표 발행승인일에 이용 가능하였었을 정보

전진적용: 회계정책 변경과 회계추정치 변경효과 인식의 전진적용은 각각 다음을 말한다.

- (1) 회계정책 변경의 전진적용: 새로운 회계정책을 변경일 이후에 발생하는 거래, 기타 사건 및 상황에 적용하는 것
- (2) 회계추정치 변경효과 인식의 전진적용: 회계추정치의 변경효과를 당기 및 그 후의 회계기간에 인식하는 것

6 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

회계정책

회계정책의 선택과 적용

- 7 거래, 기타 사건 또는 상황에 한국채택국제회계기준을 구체적으로 적용하는 경우, 그 항목에 적용되는 회계정책은 한국채택국제회계기준을 적용하여 결정될 것이다.
- 8 한국채택국제회계기준은 회계정책의 적용대상인 거래, 기타 사건 및 상황에 관한 정보가 목적적합하고 신뢰성 있게 재무제표에 반영될 수 있도록 한다. 이러한 회계정책의 적용효과가 중요하지 않은 경우에는 그 회계정책을 적용하지 않을 수 있다. 그러나 기업의 재무상태, 재무성과 또는 현금흐름을 특정한 의도대로 표시하기 위하여 한국채택국제회계기준에 위배된 회계정책을 적용하는 것은 그것이 중요하지 않더라도 적절하다고 할 수 없다.
- 9 한국채택국제회계기준에는 기업이 그 규정을 적용하는 데 도움을 주기 위한 지침이 있다. 이러한 모든 지침은 한국채택국제회계기준의 일부를 구성하는지의 여부를 명시한다. 한국채택국제회계기준의 일부를 구성하는 지침은 의무규정이다. 한국채택국제회계기준의 일부를 구성하지 않는 지침은 재무제표에 대한 의무규정을 포함하지 아니한다.
- 10 거래, 기타 사건 또는 상황에 대하여 구체적으로 적용할 수 있는 한국채택국제회계기준이 없는 경우, 경영진은 판단에 따라 회계정책을 개발 및 적용하여 회계정보를 작성할 수 있으며, 이 때 회계정보는 다음과 같은 특성을 모두 보유하여야 한다.
- (1) 이용자의 경제적 의사결정 요구에 목적적합하다.
 - (2) 신뢰할 수 있다. 신뢰할 수 있는 재무제표는 다음의 속성을 포함한다.
 - (가) 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름을 충실하게 표현한다.

- (나) 거래, 기타 사건 및 상황의 단순한 법적 형태가 아닌 경제적 실질을 반영한다.
- (다) 독립적이다. 즉, 편의가 없다.
- (라) 신중하게 고려한다.
- (마) 중요한 사항을 빠짐없이 고려한다.

- 11 문단 10의 판단을 하는 경우, 경영진은 다음 사항을 순차적으로 참조하여 적용가능성을 고려한다.
- (1) 내용상 유사하고 관련되는 회계논제를 다루는 한국채택국제회계기준의 규정
 - (2) 자산, 부채, 수익, 비용에 대한 '재무보고를 위한 개념체계'(이하 '개념체계')¹⁾의 정의, 인식기준 및 측정개념
- 12 문단 10의 판단을 하는 경우, 경영진은 유사한 개념체계를 사용하여 회계기준을 개발하는 그 밖의 회계기준제정기구가 가장 최근에 발표한 회계기준, 그 밖의 회계문헌과 인정된 산업관행을 고려할 수 있다. 다만, 이러한 고려사항은 문단 11에서 기술한 고려사항의 내용과 상충되지 않아야 한다.

회계정책의 일관성

- 13 한국채택국제회계기준에서 특정 범주별로 서로 다른 회계정책을 적용하도록 규정하거나 허용하는 경우를 제외하고는 유사한 거래, 기타 사건 및 상황에는 동일한 회계정책을 선택하여 일관성 있게 적용한다. 만약 한국채택국제회계기준에서 범주별로 서로 다른 회계정책을 적용하도록 규정하거나 허용하는 경우, 각 범주에 대하여 선택한 회계정책을 일관성 있게 적용한다.

회계정책의 변경

1) 문단 54G에서는 이 요구사항이 규제계정잔액에 대해 어떻게 수정되었는지 설명한다.

- 14 기업은 다음 중 하나의 경우에 회계정책을 변경할 수 있다.
- (1) 한국채택국제회계기준에서 회계정책의 변경을 요구하는 경우
 - (2) 회계정책의 변경을 반영한 재무제표가 거래, 기타 사건 또는 상황이 재무상태, 재무성과 또는 현금흐름에 미치는 영향에 대하여 신뢰성 있고 더 목적적합한 정보를 제공하는 경우
- 15 재무제표이용자는 기업의 재무상태, 재무성과 및 현금흐름의 추이를 알기 위하여 기간별 재무제표를 비교할 수 있어야 한다. 그러므로 회계정책의 변경이 문단 14에서 제시한 기준 중 어느 하나를 충족하는 경우가 아니라면, 동일 기간 내에 그리고 기간 간에 동일한 회계정책을 적용하여야 한다.
- 16 다음의 경우는 회계정책의 변경에 해당하지 아니한다.
- (1) 과거에 발생한 거래와 실질이 다른 거래, 기타 사건 또는 상황에 대하여 다른 회계정책을 적용하는 경우
 - (2) 과거에 발생하지 않았거나 발생하였어도 중요하지 않았던 거래, 기타 사건 또는 상황에 대하여 새로운 회계정책을 적용하는 경우
- 17 기업회계기준서 제1016호 '유형자산' 또는 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'에 따라 자산을 재평가하는 회계정책을 최초로 적용하는 경우의 회계정책 변경은 이 기준서를 적용하지 아니하고 기업회계기준서 제1016호와 기업회계기준서 제1038호에 따라 회계처리한다.
- 18 문단 19~31은 문단 17의 회계정책 변경에 적용하지 아니한다.

회계정책 변경의 적용

- 19 문단 23의 예외규정이 적용되는 경우를 제외하고, 회계정책의 변경은 다음과 같이 회계처리한다.
- (1) 경과규정이 있는 한국채택국제회계기준을 최초 적용하는 경우에 발생하는 회계정책의 변경은 해당 경과규정에 따라 회계처리한다.
 - (2) 경과규정이 없는 한국채택국제회계기준을 최초 적용하는 경우에 발생하는 회계정책의 변경이나 자발적인 회계정책의 변경은 소급적용한다.
- 20 이 기준서의 제정 목적에 따라, 한국채택국제회계기준을 조기 적용하는 것은 자발적인 회계정책의 변경에 해당하지 아니한다.
- 21 거래, 기타 사건 또는 상황에 구체적으로 적용되는 한국채택국제회계기준이 없는 경우, 경영진은 문단 12에 따라 유사한 개념체계를 사용하여 회계기준을 개발하는 그 밖의 회계기준제정기구가 가장 최근에 발표한 회계기준에 기초한 회계정책을 적용할 수 있다. 만약, 그러한 회계기준의 개정에 따라 회계정책을 변경하기로 하였다면, 이 경우의 회계변경은 자발적인 회계정책의 변경으로 회계처리하고 공시한다.

소급적용

- 22 문단 23의 예외규정이 적용되는 경우를 제외하고 회계정책의 변경을 문단 19의 (1)이나 (2)에 따라 소급적용하는 경우, 비교표시되는 가장 이른 과거기간의 영향 받는 자본의 각 구성요소의 기초 금액과 비교표시되는 각 과거기간의 공시되는 그 밖의 대응 금액을 새로운 회계정책이 처음부터 적용된 것처럼 조정한다.

소급적용의 한계

- 23 회계정책의 변경은 특정기간에 미치는 영향이나 누적효과를 실무

적으로 결정할 수 없는 경우를 제외하고는 문단 19의 (1)이나 (2)에 따라 소급적용한다.

- 24 비교표시되는 하나 이상의 과거기간의 비교정보에 대해 특정기간에 미치는 회계정책 변경의 영향을 실무적으로 결정할 수 없는 경우, 실무적으로 소급적용할 수 있는 가장 이른 회계기간의 자산 및 부채의 기초장부금액에 새로운 회계정책을 적용하고, 그에 따라 변동하는 자본 구성요소의 기초금액을 조정한다. 실무적으로 적용할 수 있는 가장 이른 회계기간은 당기일 수도 있다.
- 25 당기 기초시점에 과거기간 전체에 대한 새로운 회계정책 적용의 누적효과를 실무적으로 결정할 수 없는 경우, 실무적으로 적용할 수 있는 가장 이른 날부터 새로운 회계정책을 전진적용하여 비교정보를 재작성한다.
- 26 새로운 회계정책을 소급적용하는 경우, 새로운 회계정책을 실무적으로 적용할 수 있는 최대한 앞선 과거기간의 비교정보부터 적용한다. 기초 및 기말 시점의 재무상태표에 미치는 누적효과의 금액을 실무적으로 결정할 수 없는 과거기간에 대하여는 실무적으로 소급적용할 수 없다. 비교표시된 재무제표의 회계기간보다 앞선 기간에 귀속되는 영향은 비교표시된 가장 이른 과거기간의 자본 중 영향받는 구성요소의 기초금액을 조정하여 반영한다. 자본 중 이익잉여금에서 조정되는 것이 통상적이지만, 자본 중 이익잉여금이 아닌 구성요소에 조정될 수도 있다(예: 한국채택국제회계기준이 정하는 경우). 과거 재무자료의 요약 등 과거기간에 관련된 정보도 실무적으로 적용할 수 있는 최대한 앞선 과거기간까지 소급하여 조정한다.
- 27 과거기간 전체에 대한 새로운 회계정책 적용의 누적효과를 결정할 수 없기 때문에 회계정책을 실무적으로 소급적용할 수 없는

경우, 문단 25에 따라 새로운 회계정책을 실무적으로 적용할 수 있는 가장 이른 기간의 기초부터 전진적으로 적용한다. 따라서 적용시점 이전 기간의 자산, 부채 및 자본에 미치는 누적효과의 조정은 고려하지 아니한다. 변경된 회계정책을 과거의 회계기간부터 실무적으로 전진적용할 수 없는 경우에도 회계정책은 변경할 수 있다. 문단 50~53은 실무적으로 새로운 회계정책을 하나 이상의 과거기간에 적용할 수 없는 경우에 대한 지침을 제공한다.

공시

28 한국채택국제회계기준을 최초로 적용함으로써 발생하는 회계정책의 변경이 당기 또는 과거기간에 영향을 미치는 경우, 당기 또는 과거기간에 영향을 미칠 수 있는 경우(영향의 조정금액을 실무적으로 결정할 수 없는 경우를 제외), 또는 미래기간에 영향을 미칠 수 있는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (1) 관련 한국채택국제회계기준의 명칭
- (2) 경과규정에 따라 회계정책을 변경한 경우 그 사실
- (3) 회계정책 변경의 성격
- (4) 경과규정이 있는 경우 그 내용
- (5) 미래기간에 영향을 미칠 수 있는 경과규정이 있는 경우 그 내용
- (6) 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지 당기 및 비교표시된 각 과거기간의 다음 항목
 - (가) 회계정책 변경의 영향을 받는 재무제표의 각 항목별 조정 금액
 - (나) 기업회계기준서 제1033호 '주당이익'이 적용되는 경우, 기본주당이익과 희석주당이익의 조정금액
- (7) 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지, 비교표시된 회계기간보다 앞선 기간에 귀속되는 조정금액
- (8) 문단 19의 (1) 또는 (2)의 규정을 특정 과거기간이나 비교표시

된 회계기간보다 앞선 기간에 대하여 실무적으로 소급적용할 수 없는 경우, 그 사유 및 회계정책변경의 적용방법과 적용한 시기에 관한 내용

후속기간의 재무제표에는 위의 공시사항을 반복하여 공시할 필요는 없다.

29 회계정책의 자발적 변경이 당기 또는 과거기간에 영향을 미치는 경우, 당기 또는 과거기간에 영향을 미칠 수 있는 경우(영향의 조정금액을 실무적으로 결정할 수 없는 경우를 제외), 또는 미래기간에 영향을 미칠 수 있는 경우에는 다음 사항을 공시한다.

- (1) 회계정책 변경의 성격
- (2) 새로운 회계정책이 재무정보의 신뢰성과 목적적합성의 제고에 기여하는 근거
- (3) 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지, 당기와 비교표시된 각 과거기간의 다음 항목
 - (가) 회계정책 변경의 영향을 받는 재무제표의 각 항목별 조정금액
 - (나) 기업회계기준서 제1033호가 적용되는 경우, 기본주당이익과 희석주당이익의 조정금액
- (4) 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지, 비교표시된 회계기간보다 앞선 기간에 귀속되는 조정금액
- (5) 특정 과거기간이나 비교표시된 회계기간보다 앞선 기간에 대하여 실무적으로 소급적용할 수 없는 경우, 소급적용할 수 없는 사유 및 회계정책변경의 적용방법과 적용한 시기에 관한 내용

후속기간의 재무제표에는 위의 공시사항을 반복하여 공시할 필요는 없다.

30 제정·공표되었으나 시행일이 도래하지 않아 적용하지 아니한 새로운 한국채택국제회계기준이 있는 경우 다음의 사항을 공시한다.

- (1) 제정·공표되었으나 적용일이 도래하지 않아 적용하지 아니하였다는 사실
- (2) 새로운 한국채택국제회계기준이 최초로 적용되는 회계기간의 재무제표에 미칠 수 있는 영향을 평가하는 데 관련된 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보

31 문단 30을 준수함에 있어 다음 사항의 공시를 고려한다.

- (1) 새로운 한국채택국제회계기준의 명칭
- (2) 회계정책 변경이나 예정된 회계정책 변경의 성격
- (3) 새로운 한국채택국제회계기준의 의무 적용일
- (4) 새로운 한국채택국제회계기준의 최초 적용 예정일
- (5) 다음 중 하나의 사항
 - (가) 새로운 한국채택국제회계기준의 최초 적용이 재무제표에 미칠 것으로 예상되는 영향에 관한 내용
 - (나) 그러한 영향을 알 수 없거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우, 그러한 효과에 관한 기술

회계추정치

32 회계정책은 측정불확실성을 고려하여 재무제표의 항목을 측정하도록 요구할 수 있다. 즉, 회계정책은 직접 관측할 수 없어 추정해야 하는 화폐금액으로 재무제표의 항목을 측정하도록 요구할 수 있다. 이 경우, 기업은 회계정책에서 정한 목적을 이루기 위해 회계추정치를 개발한다. 회계추정치의 개발은 이용할 수 있고 신뢰성 있는 가장 최근 정보에 기초한 판단이나 가정이 수반된다. 회계추정치의 예는 다음과 같다.

- (1) 기대신용손실에 대한 손실충당금(기업회계기준서 제1109호 '금융상품' 적용)
- (2) 재고자산 항목의 순실현가능가치(기업회계기준서 제1002호 '재고자산' 적용)
- (3) 자산이나 부채의 공정가치(기업회계기준서 제1113호 '공정가치

측정' 적용)

(4) 유형자산 항목의 감가상각비(기업회계기준서 제1016호 '유형자산' 적용)

(5) 보증의무에 대한 충당부채(기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산' 적용)

32A 회계추정치를 개발하기 위해 측정기법과 투입변수를 사용한다. 측정기법에는 추정기법(예: 기업회계기준서 제1109호를 적용하여 기대신용손실에 대한 손실충당금을 측정하는 데 사용하는 기법)과 평가기법(예: 기업회계기준서 제1113호를 적용하여 자산이나 부채의 공정가치를 측정하는 데 사용하는 기법)이 포함된다.

32B 한국채택국제회계기준에서 '추정(치)'이라는 용어는 이 기준서에 서 정의하는 회계추정치가 아닌 경우가 있다. 예를 들면, 때로는 추정(치)은 회계추정치를 개발하는 데 사용하는 투입변수를 나타낸다.

33 합리적 추정을 사용하는 것은 재무제표 작성의 필수적인 과정이며 재무제표의 신뢰성을 손상시키지 않는다.

회계추정치 변경

34 회계추정치의 근거가 되었던 상황의 변화, 새로운 정보의 획득, 새로운 상황의 전개나 추가 경험의 축적이 있는 경우에 회계추정치 변경이 필요할 수 있다. 성격상 회계추정치 변경은 과거기간과 연관되지 않으며 오류수정으로 보지 아니한다.

34A 투입변수나 측정기법의 변경이 회계추정치에 미치는 영향은 전기오류수정에서 비롯되지 않는 한 회계추정치 변경이다.

35 측정기준의 변경은 회계추정치 변경이 아니라 회계정책의 변경

에 해당한다. 회계정책의 변경과 회계추정치 변경을 구분하는 것이 어려운 경우에는 이를 회계추정치 변경으로 본다.

- 36 문단 37이 적용되는 회계추정치 변경을 제외한 회계추정치 변경 효과는 다음의 회계기간의 당기손익에 포함하여 전진적으로 인식한다.
- (1) 변경이 발생한 기간에만 영향을 미치는 경우에는 변경이 발생한 기간
 - (2) 변경이 발생한 기간과 미래기간에 모두 영향을 미치는 경우에는 변경이 발생한 기간과 미래 기간
- 37 회계추정치 변경이 자산 및 부채의 장부금액을 변경하거나 자본의 구성요소에 관련되는 경우, 회계추정치를 변경한 기간에 관련 자산, 부채 또는 자본 구성요소의 장부금액을 조정하여 회계추정치 변경효과를 인식한다.

회계추정치 변경 적용

- 38 회계추정치 변경효과를 전진적으로 인식하는 것은 그 변경이 발생한 시점 이후부터 거래, 그 밖의 사건 및 상황에 적용하는 것을 말한다. 회계추정치 변경은 당기손익에만 영향을 미치는 경우와 당기손익과 미래기간의 손익에 모두 영향을 미치는 경우가 있다. 예를 들면, 기대신용손실에 대한 손실충당금의 변경은 당기손익에만 영향을 미치므로 변경의 효과가 당기에 인식된다. 그러나 감가상각자산의 추정내용연수 변경이나 감가상각자산에 내재된 미래경제적효익의 예상소비 형태의 변경은 당기 감가상각비뿐만 아니라 그 자산의 잔존 내용연수에 걸쳐 미래기간의 감가상각비에 영향을 미친다. 위의 두 경우 모두 당기에 미치는 변경의 효과는 당기손익으로 인식하며, 미래기간에 영향을 미치는 변경의 효과는 해당 미래기간의 손익으로 인식한다.

공시

- 39 당기에 영향을 미치거나 미래기간에 영향을 미칠 것으로 예상되는 회계추정치 변경에 대하여 변경내용과 변경효과의 금액을 공시한다. 다만 미래기간에 미치는 영향을 실무적으로 추정할 수 없는 경우에는 공시하지 아니할 수 있다.
- 40 미래기간에 미치는 영향을 실무적으로 추정할 수 없기 때문에 공시하지 아니한 경우에는 그 사실을 공시한다.

오류

- 41 오류는 재무제표 구성요소의 인식, 측정, 표시 또는 공시와 관련하여 발생할 수 있다. 기업의 재무상태, 재무성과 또는 현금흐름을 특정한 의도대로 표시하기 위하여 중요하거나 중요하지 않은 오류를 포함하여 작성된 재무제표는 한국채택국제회계기준에 따라 작성되었다고 할 수 없다. 당기 중에 발견한 당기의 잠재적 오류는 재무제표의 발행승인일 전에 수정한다. 그러나 중요한 오류를 후속기간에 발견하는 경우, 이러한 전기오류는 해당 후속기간의 재무제표에 비교표시된 재무정보를 재작성하여 수정한다(문단 42~47 참조).
- 42 문단 43의 예외규정이 적용되는 경우를 제외하고는 중요한 전기오류가 발견된 이후 최초로 발행을 승인하는 재무제표에 다음의 방법으로 전기오류를 소급하여 수정한다.
- (1) 오류가 발생한 과거기간의 재무제표가 비교표시되는 경우에는 그 재무정보를 재작성한다.
 - (2) 오류가 비교표시되는 가장 이른 과거기간 이전에 발생한 경우에는 비교표시되는 가장 이른 과거기간의 자산, 부채 및 자본의 기초금액을 재작성한다.

소급재작성의 한계

- 43 전기오류는 특정기간에 미치는 오류의 영향이나 오류의 누적효과를 실무적으로 결정할 수 없는 경우를 제외하고는 소급재작성에 의하여 수정한다.
- 44 비교표시되는 하나 이상의 과거기간의 비교정보에 대해 특정기간에 미치는 오류의 영향을 실무적으로 결정할 수 없는 경우, 실무적으로 소급재작성할 수 있는 가장 이른 회계기간의 자산, 부채 및 자본의 기초금액을 재작성한다(실무적으로 소급재작성할 수 있는 가장 이른 회계기간은 당기일 수도 있음).
- 45 당기 기초시점에 과거기간 전체에 대한 오류의 누적효과를 실무적으로 결정할 수 없는 경우, 실무적으로 적용할 수 있는 가장 이른 날부터 전진적으로 오류를 수정하여 비교정보를 재작성한다.
- 46 전기오류의 수정은 오류가 발견된 기간의 당기손익으로 보고하지 않는다. 따라서 과거 재무자료의 요약에 포함된 과거기간의 정보는 실무적으로 적용할 수 있는 최대한 앞선 기간까지 소급재작성한다.
- 47 과거기간 전체에 대한 오류의 금액을 실무적으로 결정할 수 없는 경우(예: 회계정책 적용 오류 등), 문단 45에 따라 실무적으로 적용할 수 있는 가장 이른 날부터 전진적으로 비교정보를 재작성한다. 따라서 적용시점 이전 기간의 자산, 부채 및 자본에 대한 누적효과의 조정은 고려하지 아니한다. 문단 50~53은 실무적으로 오류수정을 하나 이상의 과거기간에 적용할 수 없는 경우에 대한 지침을 제공한다.

- 48 오류수정은 회계추정치 변경과 구별된다. 회계추정치는 성격상 추가 정보가 알려지는 경우에 변경이 필요할 수도 있는 근사치이다. 예를 들어, 우발상황의 결과에 따라 인식되는 손익은 오류수정에 해당하지 아니한다.

전기오류에 대한 공시

- 49 문단 42를 적용하는 경우 다음의 사항을 공시한다.
- (1) 전기오류의 성격
 - (2) 실무적으로 적용할 수 있는 범위까지 비교표시된 각 과거기간의 다음 항목
 - (가) 오류수정의 영향을 받는 재무제표의 각 항목별 수정금액
 - (나) 기업회계기준서 제1033호가 적용되는 경우, 기본주당이익과 희석주당이익의 수정금액
 - (3) 비교표시되는 가장 이른 과거기간의 기초금액의 수정금액
 - (4) 특정 과거기간에 대하여 실무적으로 소급재작성할 수 없는 경우, 그 사유 및 오류수정의 적용방법과 적용한 시기에 관한 내용
- 후속기간의 재무제표에는 위의 공시사항을 반복하여 공시할 필요는 없다.

실무적으로 소급적용하거나 재작성할 수 없는 경우

- 50 당기와의 비교가능성을 유지하기 위하여 필요한 하나 이상의 과거기간의 비교정보를 실무적으로 조정할 수 없는 상황이 있을 수 있다. 예를 들어, 새로운 회계정책을 소급적용하거나(문단 51~53에서는 과거기간에의 전진적용을 포함), 전기오류를 수정하기 위하여 소급재작성하는 데 적합한 과거기간의 정보를 수집할 수 없는 경우가 있으며, 정보를 실무적으로 재생산할 수 없는 경우도 있다.

51 거래, 기타 사건 또는 상황과 관련하여 인식되거나 공시된 재무제표 구성요소에 회계정책을 적용할 때 추정이 필요한 경우가 자주 있다. 추정은 본질적으로 주관적이며, 보고기간 후에 일어날 수도 있다. 소급적용 및 소급재작성으로 영향 받는 거래, 기타 사건 또는 상황이 발생한 후 여러 회계기간이 지난 시점에 회계정책을 소급적용하거나 전기오류를 수정하기 위하여 소급재작성하는 경우 추정은 더 어려울 수 있다. 과거기간과 관련된 추정의 목적은 당기에 이루어진 추정과 본질적으로 동일하다. 즉, 추정의 목적은 거래, 기타 사건 또는 상황이 발생한 시점에 존재하였던 상황을 반영하는 것이다.

52 그러므로 새로운 회계정책을 소급적용하거나 전기오류를 소급하여 수정하는 경우에는 다음과 같은 속성을 모두 지닌 정보를 그 밖의 정보와 구별할 필요가 있다.

- (1) 거래, 기타 사건 또는 상황이 발생하였던 시점에 존재하였던 상황에 대한 증거를 제공하는 정보
- (2) 해당 과거기간 재무제표의 발행승인일에 이용할 수 있었던 정보

특정 유형의 추정의 경우(예: 유의적인 관측가능하지 않은 투입변수를 이용하여 공정가치를 측정하는 경우)에는 위의 속성을 모두 지닌 정보를 실무적으로 구별할 수 없다. 따라서 소급적용이나 소급재작성이 유의적인 추정을 필요로 하지만, 위와 같은 두 가지 속성을 모두 지닌 정보를 그 밖의 정보와 실무적으로 구별할 수 없는 경우, 새로운 회계정책이나 전기오류의 수정을 실무적으로 소급적용할 수 없다.

53 새로운 회계정책을 과거기간에 적용하거나 과거기간의 금액을 수정하는 경우에 과거기간에 존재했던 경영진의 의도에 대한 가정이나 과거기간에 인식, 측정, 공시된 금액의 추정에 사후에 인지된 사실을 이용할 수 없다. 예를 들면, 기업회계기준서 제1019

호 '종업원급여'에 따라 종업원의 누적미사용병가와 관련된 부채에 대한 과거기간의 계산 오류를 수정하는 경우에 그 과거기간의 다음 회계기간에 이례적으로 심각한 독감과 관련된 정보를 그 과거기간의 재무제표 발행승인일 후에 이용할 수 있게 되었다면, 이러한 정보는 계산오류를 수정할 때 고려하지 않는다. 비교표시된 과거기간의 정보를 수정하기 위해서는 유의적인 추정 이 빈번하게 필요하더라도, 비교정보를 신뢰성 있게 조정하거나 수정하여야 한다.

시행일과 경과규정

54 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한54.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.

54A [국제회계기준위원회에서 삭제함]

54B [국제회계기준위원회에서 삭제함]

54C 2011년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1113호에 따라 문단 52가 개정되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1113호를 적용할 때 적용한다.

54D [국제회계기준위원회에서 삭제함]

54E 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 53를 개정하였고 문단 54A, 54B, 54D를 삭제하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때 이 개정 내용을 적용한다.

54F 2018년에 공표된 ‘한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정’에 따라 문단 6과 문단 11(2)를 개정하였다. 이 개정내용은 2020년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다. ‘한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정’의 다른 모든 개정내용들도 동시에 적용한다면 조기 적용할 수 있다. 문단 6과 문단 11(2)에 대한 개정내용은 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’에 따라 소급하여 적용한다. 그러나 소급하여 적용하는 것이 실무적으로 가능하지 않거나 과도한 원가나 노력을 수반한다면, 기업회계기준서 제1008호 문단 23~28을 참조하여 문단 6과 문단 11(2)에 대한 개정내용을 적용한다. ‘한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정’을 소급하여 적용하는 것이 과도한 원가나 노력을 수반한다면, 이 기준서의 문단 23~28의 적용에 있어 문단 27의 마지막 문장을 제외하고는 ‘실무적으로 가능하지 않음’은 ‘과도한 원가나 노력을 수반함’으로, ‘실무적으로 가능함’은 ‘과도한 원가나 노력을 들이지 않고도 가능함’으로 참조를 해석한다.

54G 기업회계기준서 제1114호 ‘규제이연계정’을 적용하지 않는 경우에는 규제계정잔액에 문단 11(2)를 적용할 때 ‘개념체계’(2018) 대신 ‘개념체계’(2007)²⁾의 정의, 인식 기준 및 측정 개념을 계속하여 참조하여 적용 가능성을 고려한다. 규제계정잔액은 적용 가능한 다른 기준서에 따라 자산이나 부채로 인식되지 않았으나 고객에게 청구할 수 있는 요율을 설정할 때 요율규제자에 의해 포함되거나 포함될 것으로 예상되는 비용(또는 수익) 계정의 잔액이다. 요율규제자는 기업을 구속하는 요율이나 요율의 범위를 설정하기 위해 법령이나 규제에 의해서 권한이 주어진 인가기관이다. 고객의 이익을 위하고 기업의 전반적인 재무적 존속성을 보장하기 위한 요율을 설정하도록 법령이나 규제에서 요구받는 기구가 있다면, 기업 자신의 의사결정기구를 포함하여 제3의 기구

2) ‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’(2007년 11월 공표)를 말한다.

나 그 기업의 특수관계자도 요율규제자가 될 수 있다.

54H 2019년 12월에 공표한 ‘중요성의 정의’(기업회계기준서 제1001호와 제1008호 개정)에 따라 기업회계기준서 제1001호 문단 7과 기업회계기준서 제1008호 문단 5를 개정하였고, 기준서 제1008호 문단 6을 삭제하였다. 이 개정 내용은 2020년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 전진적으로 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 이 개정 내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

54I 2021년 12월에 공표한 ‘회계추정치의 정의’에 따라 문단 5, 32, 34, 38, 48을 개정하였고, 문단 32A, 32B, 34A를 추가하였다. 이 개정 내용은 2023년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도의 시작일 이후부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 이 개정 내용은 개정 내용을 처음 적용하는 회계연도 시작일 이후에 발생하는 회계추정치 변경과 회계정책 변경에 적용한다.

기준서 등의 대체

55 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

56 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]