

# 기업회계기준서 제1033호

## 주당이익

### 목적

---

- 1 이 기준서의 목적은 주당이익의 산정방법 및 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다. 주당이익은 정보이용자가 기업의 경영성과를 기간별로 비교하고, 동일기간의 경영성과를 다른 기업과 비교하는 데 유용한 정보를 제공한다. 주당이익 정보는 이익을 결정하는 데 적용하는 회계정책이 다를 수 있다는 한계가 있지만 주당이익 계산상의 분모를 일관성 있게 결정한다면 재무보고의 유용성은 높아진다. 이 기준서는 주당이익의 계산에서 분모에 중점을 두고 있다.

### 적용

---

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

### 적용범위

---

- 2 이 기준서는 다음의 재무제표에 적용한다.
- (1) 다음 중 하나에 해당하는 기업의 별도재무제표 또는 개별재무제표
- (가) 보통주나 잠재적보통주가 공개된 시장(국내 또는 외국의 증권거래소나 지역시장을 포함한 장외시장)에서 거래되고 있다.

- (나) 공개된 시장에서 보통주를 발행하기 위해 재무제표를 증권 감독기구나 다른 규제기관에 제출하거나 제출하는 과정에 있다.
  - (2) 다음 중 하나에 해당하는 지배기업이 속한 연결실체의 연결재무제표
    - (가) 보통주나 잠재적보통주가 공개된 시장(국내 또는 외국의 증권거래소나 지역시장을 포함한 장외시장)에서 거래되고 있다.
    - (나) 공개된 시장에서 보통주를 발행하기 위해 재무제표를 증권 감독기구나 다른 규제기관에 제출하거나 제출하는 과정에 있다.
- 3 주당이익을 공시하는 기업은 이 기준서에 따라 주당이익을 계산하여 공시한다.
- 4 기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’와 제1027호 ‘별도재무제표’ 각각에 따라 작성한 연결재무제표와 별도재무제표를 모두 제시하는 경우에는 이 기준서에서 요구하는 공시사항은 연결정보에만 적용한다. 별도재무제표에 기초한 주당이익을 공시하기로 한 기업은 포괄손익계산서에만 그러한 주당이익 정보를 표시하며 연결재무제표에 그러한 주당이익 정보를 표시해서는 아니 된다.
- 4A 기업회계기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’(2012년 개정) 문단 10A에 따라 별개의 보고서에 당기순손익의 항목을 표시하는 경우에는 주당이익은 그 별개의 보고서에만 표시한다.

## 용어의 정의

---

- 5 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

**반희석효과:** 전환금융상품이 전환되거나 옵션 또는 주식매입권이 행사되거나 또는 특정 조건이 충족되어 보통주가 발행된다고 가정하는 경우 주당이익이 증가하거나 주당손실이 감소하는 효과

**보통주:** 다른 모든 종류의 지분상품보다 후순위인 지분상품

**보통주풋옵션:** 일정기간 정해진 가격으로 보통주를 팔 수 있는 권리를 보유자에게 부여하는 계약

**옵션과 주식매입권 등:** 보유자가 보통주를 매입할 수 있는 권리를 가지는 금융상품

**잠재적보통주:** 보통주를 받을 수 있는 권리가 보유자에게 부여된 금융상품이나 계약 등

**조건부발행보통주:** 조건부주식약정에 명시된 특정 조건이 충족된 경우에 현금 등의 대가가 없거나 거의 없이 발행하게 되는 보통주

**조건부주식약정:** 특정 조건이 충족되면 주식을 발행하기로 하는 약정

**희석효과:** 전환금융상품이 전환되거나 옵션 또는 주식매입권이 행사되거나 또는 특정 조건이 충족되어 보통주가 발행된다고 가정하는 경우 주당이익이 감소하거나 주당손실이 증가하는 효과

- 6      보통주는 우선주 등에 이익을 분배한 후의 잔여이익에 대한 분배에 참가한다. 한 종류 이상의 보통주가 발행되는 경우 같은 종류의 보통주는 동등한 배당권리를 가진다.

- 7            잠재적보통주의 예는 다음과 같다.
- (1) 보통주로 전환할 수 있는 금융부채나 지분상품(전환우선주 포함)
  - (2) 옵션과 주식매입권
  - (3) 사업인수나 자산취득과 같이 계약상 합의에 따라 조건이 충족되면 발행하는 보통주
- 8            기업회계기준서 제1032호 '금융상품: 표시'에서 정의하고 있는 용어는 다른 언급이 없으면 동 기준서 문단 11에서 정하고 있는 의미로 이 기준서에서 사용된다. 기업회계기준서 제1032호는 금융상품, 금융자산, 금융부채, 지분상품의 정의 및 이를 적용하기 위한 지침을 제공하고 있다. 기업회계기준서 제1113호 '공정가치 측정'은 공정가치를 정의하고 그 정의를 적용하기 위한 요구사항을 정하고 있다.

## 측정

---

### 기본주당이익

- 9            지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익에 대하여 기본주당이익을 계산하고, 지배기업의 보통주에 귀속되는 계속영업손익을 표시할 경우 이에 대하여 기본주당이익을 계산한다.
- 10          기본주당이익은 지배기업의 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 당기순손익(분자)을 그 기간에 유통된 보통주식수를 가중평균한 주식수(분모)로 나누어 계산한다.
- 11          기본주당이익 정보의 목적은 회계기간의 경영성과에 대한 지배기업의 보통주 1주당 지분의 측정치를 제공하는 것이다.

## 이익

- 12      기본주당이익을 계산할 때 지배기업의 보통주에 귀속되는 금액은 다음의 (1)과 (2) 각각의 금액에서 자본으로 분류된 우선주에 대한 세후 우선주 배당금, 우선주 상환 시 발생한 차액 및 유사한 효과를 조정한 금액이다.
- (1) 지배기업에 귀속되는 계속영업손익
  - (2) 지배기업에 귀속되는 당기순손익
- 13      법인세비용과 부채로 분류되는 우선주에 대한 배당금을 포함하여 지배기업의 보통주에 귀속되는 특정 회계기간에 인식된 모든 수익과 비용 항목은 지배기업의 보통주에 귀속되는 특정 회계기간의 당기순손익 결정에 포함한다(기업회계기준서 제1001호 참조).
- 14      당기순손익에서 차감할 세후 우선주 배당금은 다음과 같다.
- (1) 당해 회계기간과 관련하여 배당결의된 비누적적 우선주에 대한 세후 배당금
  - (2) 배당결의 여부와 관계없이 당해 회계기간과 관련한 누적적 우선주에 대한 세후배당금. 따라서 전기 이전의 기간과 관련하여 당기에 지급되거나 결의된 누적적 우선주 배당금은 제외한다.
- 15      할증배당우선주는 우선주를 시가보다 할인 발행한 기업에 대한 보상으로 초기에 낮은 배당을 지급하는 우선주 또는 우선주를 시가보다 할증금액으로 매수한 투자자에 대한 보상으로 이후 기간에 시장보다 높은 배당을 지급하는 우선주를 말한다. 할증배당우선주의 당초 할인발행차금이나 할증발행차금은 유효이자율법을 사용하여 상각하여 이익잉여금에 가감하고 주당이익을 계산할 때 우선주 배당금으로 처리한다.
- 16      기업이 공개매수 방식으로 우선주를 재매입할 때 우선주 주주에게 지급한 대가의 공정가치가 우선주의 장부금액을 초과하는 부

분은 우선주 주주에 대한 이익배분으로서 이익잉여금에서 차감한다. 이 금액은 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 계산할 때 차감한다.

17 전환우선주 발행기업이 처음의 전환조건보다 유리한 조건을 제시하거나 추가적인 대가를 지급하여 조기 전환을 유도하는 경우가 있다. 이 경우 처음의 전환조건에 따라 발행될 보통주의 공정가치를 초과하여 지급하는 보통주나 그 밖의 대가의 공정가치는 전환우선주에 대한 이익배분으로 보아 기본주당이익을 계산할 때 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익에서 차감한다.

18 우선주의 장부금액이 우선주의 매입을 위하여 지급하는 대가의 공정가치를 초과하는 경우 그 차액을 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 계산할 때 가산한다.

#### 보통주식수

19 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수는 그 기간에 유통된 보통주식수를 가중평균한 주식수(이하 '가중평균유통보통주식수'라 한다)로 한다.

20 특정회계기간의 가중평균유통보통주식수는 그 기간 중 각 시점의 유통주식수의 변동에 따라 자본금액이 변동할 가능성을 반영한다. 가중평균유통보통주식수는 기초의 유통보통주식수에 회계기간 중 취득된 자기주식수 또는 신규 발행된 보통주식수를 각각의 유통기간에 따른 가중치를 고려하여 조정한 보통주식수이다. 이 경우 유통기간에 따른 가중치는 그 회계기간의 총일수에 대한 특정 보통주의 유통일수의 비율로 산정하며, 가중평균에 대한 합리적 근사치도 사용될 수 있다.

- 21 가중평균유통보통주식수를 산정하기 위한 보통주유통일수 계산의 기산일은 통상 주식발행의 대가를 받을 권리가 발생하는 시점(일반적으로 주식발행일)이다. 보통주유통일수를 계산하는 기산일의 예를 들면 다음과 같다.
- (1) 현금납입의 경우 현금을 받을 권리가 발생하는 날
  - (2) 보통주나 우선주 배당금을 자발적으로 재투자하여 보통주가 발행되는 경우 배당금의 재투자일
  - (3) 채무상품의 전환으로 인하여 보통주를 발행하는 경우 최종이자발생일의 다음날
  - (4) 그 밖의 금융상품에 대하여 이자를 지급하거나 원금을 상환하는 대신 보통주를 발행하는 경우 최종이자발생일의 다음날
  - (5) 채무를 변제하기 위하여 보통주를 발행하는 경우 채무변제일
  - (6) 현금 이외의 자산을 취득하기 위하여 보통주를 발행하는 경우 그 자산의 취득을 인식한 날
  - (7) 용역의 대가로 보통주를 발행하는 경우 용역제공일
- 보통주유통일수를 계산하는 기산일은 주식발행과 관련된 특정 조건에 따라 결정하며, 이때 주식발행에 관한 계약의 실질을 적절하게 고려한다.
- 22 사업결합 이전대가의 일부로 발행된 보통주의 경우 취득일을 가중평균유통보통주식수를 산정하는 기산일로 한다. 왜냐하면 사업취득일부터 피취득자 손익을 취득자의 포괄손익계산서에 반영하기 때문이다.
- 23 보통주로 반드시 전환하여야 하는 전환금융상품은 계약체결시점부터 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다.
- 24 조건부발행보통주는 모든 필요조건이 충족(즉, 사건의 발생)된 날에 발행된 것으로 보아 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다. 단순히 일정기간이 경과한 후 보통주를 발행하기로 하는 계약 등의 경우 기간의 경과에는 불확실성이 없으므로

조건부발행보통주로 보지 아니한다. 조건부로 재매입할 수 있는 보통주를 발행한 경우 이에 대한 재매입가능성이 없어질 때까지는 보통주로 간주하지 아니하고, 기본주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함하지 아니한다.

- 25 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 26 당해 기간 및 비교표시되는 모든 기간의 가중평균유통보통주식수는 상응하는 자원의 변동 없이 유통보통주식수를 변동시키는 사건을 반영하여 조정한다. 다만, 잠재적보통주의 전환은 제외한다.
- 27 자원의 실질적인 변동을 유발하지 않으면서 보통주가 새로 발행될 수도 있고 유통보통주식수가 감소할 수도 있다. 다음과 같은 예가 이에 해당한다.
- (1) 자본금전입이나 무상증자(‘주식배당’이라고도 한다)
  - (2) 그 밖의 증자에서의 무상증자 요소(예: 기존 주주에 대한 주주 우선배정 신주발행의 무상증자 요소)
  - (3) 주식분할
  - (4) 주식병합
- 28 자본금전입, 무상증자, 주식분할의 경우에는 추가로 대가를 받지 않고 기존 주주에게 보통주를 발행하므로 자원은 증가하지 않고 유통보통주식수만 증가한다. 이 경우 당해 사건이 있기 전의 유통보통주식수를 비교표시되는 최초기간의 개시일에 그 사건이 일어난 것처럼 비례적으로 조정한다. 예를 들어, 1주당 2주의 신주를 발행하는 무상증자의 경우 무상증자 전의 유통보통주식수에 3을 곱하여 새로운 총보통주식수를 구하거나 2를 곱하여 추가로 발행한 보통주식수를 구한다.
- 29 주식병합은 일반적으로 자원의 실질적인 유출 없이 유통보통주식수를 감소시킨다. 그러나 전반적으로 주식을 공정가치로 매입한



효과가 있는 경우에는 실질적으로 자원이 유출되면서 유통보통주식수가 감소한다. 특별배당과 결합된 주식병합이 그 예가 된다. 이러한 결합거래가 발생한 기간의 가중평균유통보통주식수는 특별배당이 인식된 날부터 보통주식수의 감소를 반영하여 조정한다.

## 회석주당이익

- 30 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익에 대하여 회석주당이익을 계산하고, 지배기업의 보통주에 귀속되는 계속영업손익을 표시할 경우 이에 대하여 회석주당이익을 계산한다.
- 31 회석주당이익을 계산하기 위해서는 모든 회석효과가 있는 잠재적 보통주(이하 '회석성 잠재적보통주'라 한다)의 영향을 고려하여 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익 및 가중평균유통보통주식수를 조정한다.
- 32 회석주당이익의 목적은 기본주당이익의 목적(경영성과에 대한 보통주 1주당 지분의 측정치를 제공하는 것)과 같다. 회석주당이익은 특정 회계기간에 유통된 모든 회석성 잠재적보통주의 영향을 고려하여 다음과 같이 계산한다.
- (1) 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익에 회석성 잠재적보통주와 관련하여 그 회계기간에 인식된 배당과 이자비용에서 법인세효과를 차감한 금액을 가산하고, 그 밖의 회석성 잠재적보통주가 보통주로 전환되었다면 변동되었을 수익 또는 비용을 조정한다.
  - (2) 가중평균유통보통주식수에 모든 회석성 잠재적보통주가 보통주로 전환되었다고 가정할 경우 추가적으로 유통되었을 가중평균유통보통주식수를 가산한다.

## 이익

- 33 회석주당이익을 계산하기 위해서는 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 문단 12에 따라 계산한 것과 같이 다음의 사항에서 법인세효과를 차감한 금액만큼 조정한다.
- (1) 문단 12에 따라 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 계산할 때 차감한 회석성 잠재적보통주에 대한 배당금이나 기타항목
  - (2) 회석성 잠재적보통주와 관련하여 그 회계기간에 인식한 이자비용
  - (3) 회석성 잠재적보통주를 보통주로 전환하였다면 발생하였을 그 밖의 수익 또는 비용의 변동사항
- 34 잠재적보통주를 보통주로 전환한 후에는 문단 33(1)~(3)의 항목은 더 이상 발생하지 않을 것이다. 그 대신, 새로운 보통주와 관련하여 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익의 분배에 참가할 수 있는 권리가 부여된다. 따라서 문단 12에 따라 계산된 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 문단 33(1)~(3)의 항목에서 법인세효과를 차감한 후의 금액만큼 조정한다. 잠재적보통주와 관련된 비용에는 유효이자율법의 적용에 따른 거래원가와 할인액이 포함된다(기업회계기준서 제1109호 참조).
- 35 잠재적보통주의 전환이 결과적으로 다른 수익 또는 비용의 변동을 가져오는 경우가 있다. 예를 들어, 잠재적보통주와 관련된 이자비용의 감소와 그에 따른 순이익의 증가나 순손실의 감소는 비재량적 종업원 이익분배제도와 관련된 비용의 증가를 가져올 수 있다. 이 경우 회석주당이익을 계산하기 위해서는 지배기업의 보통주에 귀속되는 당기순손익을 이와 같은 수익 또는 비용의 변동에 따른 효과만큼 추가적으로 조정한다.

#### 보통주식수

- 36 회석주당이익을 계산하기 위한 보통주식수는 문단 19와 26에 따라 계산한 가중평균유통보통주식수에 회석성 잠재적보통주가 모두 전환될 경우에 발행되는 보통주의 가중평균유통보통주식수를 가산하여 산출한다. 회석성 잠재적보통주는 회계기간의 기초에 전환된 것으로 보되 당기에 발행된 것은 그 발행일에 전환된 것으로 본다.
- 37 회석성 잠재적보통주식수는 표시되는 각 회계기간마다 독립적으로 결정한다. 누적중간기간의 회석주당이익 계산에 포함된 회석성 잠재적보통주식수는 각 중간기간의 회석주당이익 계산에 포함된 회석성 잠재적보통주식수를 가중평균하여 산출되는 것이 아니다.
- 38 잠재적보통주는 유통기간을 가중치로 하여 가중평균한다. 해당 기간에 효력을 잃었거나 유효기간이 지난 잠재적보통주는 해당 기간 중 유통된 기간에 대해서만 회석주당이익의 계산에 포함하며, 당기에 보통주로 전환된 잠재적보통주는 기초부터 전환일의 전일까지 회석주당이익의 계산에 포함한다. 전환으로 발행되는 보통주는 전환일부터 기본 및 회석주당이익의 계산에 포함한다.
- 39 회석성 잠재적보통주의 전환으로 인하여 발행되는 보통주식수는 잠재적보통주의 계약조건에 따라 결정된다. 이때 두 가지 이상의 전환기준이 존재하는 경우에는 잠재적보통주의 보유자에게 가장 유리한 전환비율이나 행사가격을 적용하여 계산한다.
- 40 종속기업, 공동기업, 관계기업(이하 '종속기업 등'이라 한다)은 자기 기업의 보통주 또는 지배기업 또는 피투자자에 대한 공동지배력이나 유의적인 영향력이 있는 투자자(이하 '보고기업'이라 한다)의 보통주로 전환할 수 있는 잠재적보통주를 보고기업이 아닌 자에게 발행할 수 있다. 이 경우 종속기업 등이 발행한 잠재적보통

주가 보고기업의 기본주당이익을 희석하는 효과가 있다면 그 잠재적보통주는 희석주당이익의 계산에 포함한다.

#### 희석성 잠재적보통주

- 41 잠재적보통주는 보통주로 전환된다고 가정할 경우 주당계속영업이익을 감소시키거나 주당계속영업손실을 증가시킬 수 있는 경우에만 희석성 잠재적보통주로 취급한다.
- 42 잠재적보통주가 희석효과를 가지는지 반희석효과를 가지는지는 기준이익인 지배기업에 귀속되는 계속영업손익에 대한 희석효과유무로 판단한다. 다만, 이 경우에 지배기업에 귀속되는 계속영업손익은 문단 12에 따라 조정하며 중단영업에 관련된 항목은 포함하지 아니한다.
- 43 잠재적보통주가 보통주로 전환된다고 가정할 경우 주당계속영업이익을 증가시키거나 주당계속영업손실을 감소시킬 수 있는 경우에는 반희석성 잠재적보통주가 된다. 희석주당이익을 계산할 때 반희석성 잠재적보통주는 전환, 행사 또는 기타의 발행이 이루어지지 않는다고 가정한다.
- 44 여러 종류의 잠재적보통주를 발행한 경우에는 잠재적보통주가 희석효과를 가지는지 반희석효과를 가지는지에 대하여 판단할 때 여러 종류의 잠재적보통주를 모두 통합해서 고려하는 것이 아니라 개별적으로 고려한다. 이때 잠재적보통주를 고려하는 순서가 각각의 잠재적보통주가 희석효과를 가지는지 반희석효과를 가지는지에 대하여 판단하는 데 영향을 미칠 수 있다. 따라서 기본주당이익을 최대한 희석할 수 있도록 희석효과가 가장 큰 잠재적보통주부터 순차적으로 고려한다. 즉, '증분주식 1주당 이익'이 가장 작은 희석성 잠재적보통주를 증분주식 1주당 이익이 상대적으로 큰 희석성 잠재적보통주보다 먼저 희석주당이익의 계산에 포함시

킨다. 옵션과 주식매입권은 계산식에서 분자에 영향을 미치지 않으므로 일반적으로 가장 먼저 고려될 것이다.

### 옵션과 주식매입권 등

- 45      회석주당이익을 계산할 때 회석효과가 있는 옵션이나 주식매입권은 행사된 것으로 가정한다. 이 경우 권리행사에서 예상되는 현금유입액은 보통주를 회계기간의 평균시장가격으로 발행하여 유입된 것으로 가정한다. 그 결과 권리를 행사할 때 발행하여야 할 보통주식수와 회계기간의 평균시장가격으로 발행한 것으로 가정하여 환산한 보통주식수의 차이는 무상으로 발행한 것으로 본다.
- 46      옵션과 주식매입권은 그 회계기간의 보통주 평균시장가격보다 낮은 금액으로 보통주를 발행하는 결과를 가져올 수 있는 경우에 회석효과가 있으며, 이때 그 회계기간의 보통주 평균시장가격에서 발행금액을 차감한 금액이 회석효과 금액이 된다. 그러므로 회석주당이익을 계산할 때 잠재적보통주를 다음 두 가지로 구성되어 있는 것으로 처리한다.
- (1) 일정한 수의 보통주에 대해서는 그 회계기간의 평균시장가격으로 발행하기로 하는 계약. 이러한 보통주는 공정한 가치로 평가된 것으로 보며, 회석효과도 반회석효과도 없다고 가정하므로 이는 회석주당이익을 계산할 때 고려하지 아니한다.
  - (2) 잔여 보통주에 대해서는 무상으로 발행하기로 하는 계약. 이러한 보통주는 자금의 유입을 수반하지 않으며, 유통보통주에 귀속되는 당기순손익에도 아무런 영향을 미치지 아니한다. 따라서 이와 같은 보통주는 회석효과가 있으며, 회석주당이익을 계산할 때 유통보통주식수에 가산한다.
- 47      옵션과 주식매입권은 그 회계기간의 보통주의 평균시장가격이 옵션과 주식매입권의 행사가격을 초과하는 경우에만 회석효과가 있

다(즉, '내가격'에 있다). 과거에 이미 보고된 주당이익은 보통주의 가격 변동을 반영하기 위한 소급수정을 하지 않는다.

47A 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'이 적용되는 주식선택권이나 그 밖의 주식기준보상약정의 경우, 문단 46의 발행금액과 문단 47의 행사가격에는 주식선택권이나 그 밖의 주식기준보상약정에 따라 미래에 유입될 재화나 용역의 공정가치(기업회계기준서 제1102호에 따라 측정)가 포함된다.

48 조건은 확정되었거나 결정할 수 있지만 아직 가득되지 않은 종업원 주식선택권은 미래 가득여부에 대한 불확실성에도 불구하고 회석주당이익을 계산할 때 옵션으로 보며 부여일부터 유통되는 것으로 취급한다. 성과조건이 부과된 종업원 주식선택권은 시간의 경과 외에 특정 조건이 충족되는 경우에 발행되므로 조건부발행 보통주로 취급한다.

### **전환금융상품**

49 전환금융상품의 회석효과는 문단 33과 36에 따라 회석주당이익에 반영한다.

50 전환우선주의 전환으로 발행하게 되는 보통주 1주당 그 회계기간과 관련하여 결의되거나 누적된 전환우선주 배당금이 기본주당이익을 초과하면 전환우선주는 반회석효과가 있는 것이다. 그리고 전환사채의 전환으로 발행하게 되는 보통주 1주당 전환사채의 이자비용(법인세효과 및 관련 수익 또는 비용의 변동분 차감 후)가 기본주당이익을 초과하면 전환사채는 반회석효과가 있는 것이다.

51 전환우선주 가운데 일부만 전환되거나 상환될 수 있다. 이 경우에는 문단 17에서 언급한 초과지급액은 전환되거나 상환된 전환우선주와 관련된 것으로서 나머지 유통 전환우선주가 회석효과가

있는지를 결정하는 데 영향을 미치므로 전환되거나 상환된 전환 우선주는 그렇지 않은 나머지 전환우선주와는 구분하여 고려한다.

### **조건부발행보통주**

- 52      기본주당이익을 계산할 때와 마찬가지로 회석주당이익을 계산할 때에도 조건부발행보통주는 그 조건이 충족된 상태(즉, 사건의 발생)라면 이미 발행되어 유통되고 있는 것으로 보아 회석주당이익을 계산하기 위한 보통주식수에 포함한다. 조건부발행보통주는 그 회계기간 초부터(그 회계기간에 조건부발행보통주에 대한 약정이 이루어졌다면 약정일부터) 포함한다. 만약 조건이 충족되지 않은 상태일 경우 조건부발행보통주는 그 회계기간 말이 조건기간의 만료일이라면 발행할 보통주식수만큼 회석주당이익을 계산하기 위한 보통주식수의 계산에 포함한다. 그러나 실제로 조건기간이 만료될 때까지 조건이 충족되지 않은 경우에도 그 계산결과를 수정하지 아니한다.
- 53      일정기간 동안 특정한 목표이익을 달성하거나 유지한다면 보통주를 발행하기로 하는 경우, 보고기간말에 그 목표이익이 달성되었지만 그 보고기간말 이후의 추가적인 기간 동안 그 목표이익이 유지되어야 한다면 추가로 발행해야 하는 보통주가 회석효과를 가지고 있는 경우 회석주당이익을 계산할 때 추가로 발행해야 하는 그 보통주가 유통되고 있는 것으로 본다. 이 때 회석주당이익은 보고기간말의 이익수준이 조건기간말의 이익수준과 같다면 발행될 보통주식수에 기초하여 계산한다. 이익수준이 미래의 기간에 변동할 수 있기 때문에 모든 필요조건이 아직 충족된 것은 아니므로 이러한 조건부발행보통주를 조건기간말까지 기본주당이익의 계산에는 포함하지 아니한다.

- 54 조건부발행보통주식수는 보통주의 미래 시장가격에 따라 결정될 수도 있다. 이러한 경우에는 보고기간말의 시장가격이 조건기간말의 시장가격과 같다면 발행될 보통주식수가 희석효과를 가진다면 희석주당이익의 계산에 반영한다. 만약 조건이 보고기간말 후의 일정 기간의 평균시장가격에 기초하고 있는 때에는 이미 경과된 기간의 평균시장가격을 사용한다. 시장가격은 미래 기간에 변동할 수 있기 때문에 모든 필요조건이 아직 충족된 것은 아니므로 이러한 조건부발행보통주를 조건기간 말까지 기본주당이익의 계산에는 포함하지 아니한다.
- 55 조건부발행보통주식수는 미래의 이익과 보통주의 미래 시장가격 모두에 의해 결정될 수도 있다. 이 경우 희석주당이익의 계산에 포함되는 보통주식수는 두 가지 조건(즉, 회계기간의 이익과 보고기간 말 현재의 시장가격) 모두에 기초하게 된다. 따라서 두 가지 조건이 충족되지 않은 경우라면, 희석주당이익의 계산에 조건부발행보통주를 포함하지 아니한다.
- 56 또 조건부발행보통주식수는 이익이나 보통주의 시장가격 외에 다른 조건(예: 특정한 수의 영업점 개설)에 따라 결정될 수도 있다. 이 경우에는 현재의 조건 상태가 조건기간이 만료할 때까지 변동하지 않을 것으로 가정하고 조건부발행보통주를 보고기간말의 상태에 기초하여 희석주당이익의 계산에 고려한다.
- 57 조건부발행 전환금융상품과 같이 조건부주식약정에 해당하지 않는 조건부발행 잠재적보통주는 다음과 같은 방법으로 희석주당이익의 계산에 포함한다.
- (1) 잠재적보통주의 발행조건에 기초해 볼 때, 문단 52~56의 조건부발행보통주에 관한 규정에 따라 잠재적보통주를 발행할 것으로 가정할 수 있는지 결정한다.



(2) 그러한 잠재적보통주를 회석주당이익의 계산에 반영하여야 하는 경우, 문단 45~48의 옵션과 주식매입권에 관한 규정, 문단 49~51의 전환금융상품에 관한 규정, 문단 58~61의 보통주나 현금으로 결제할 수 있는 계약에 관한 규정 등을 적용하여 회석주당이익의 계산에 대한 잠재적보통주의 영향을 적절히 결정한다.

그러나 조건부발행이 아닌 유사한 유통 잠재적보통주가 행사되거나 전환된다고 가정하지 않는 한 회석주당이익을 계산하기 위하여 조건부발행 잠재적보통주가 행사되거나 전환된다고는 가정하지 아니한다.

#### **보통주나 현금으로 결제할 수 있는 계약**

58       기업의 선택에 따라 보통주나 현금으로 결제할 수 있는 계약을 한 경우에 기업은 그 계약이 보통주로 결제될 것으로 가정하고 그로 인한 잠재적보통주가 회석효과를 가진다면 회석주당이익의 계산에 포함한다.

59       그러한 계약이 회계목적상 자산이나 부채로 표시되거나 자본요소와 부채요소를 모두 가지는 경우, 그 계약 전체가 지분상품으로 분류되어 왔다면 그 기간 동안 발생하였을 손익의 변동액을 분자에 반영하여 회석주당이익을 계산한다. 그러한 조정은 문단 33의 조정과 유사하다.

60       보유자의 선택에 따라 보통주나 현금으로 결제하게 되는 계약의 경우에는 주식결제와 현금결제 중 회석효과가 더 큰 방법으로 결제된다고 가정하여 회석주당이익을 계산한다.

61       보통주나 현금으로 결제할 수 있는 계약의 예로는 만기에 원금을 현금이나 자기주식으로 결제할 수 있는 제한 없는 권리를 기업에

부여하는 채무상품이 있다. 또 다른 예로는 보통주나 현금으로 결제할 수 있는 선택권을 보유자에게 부여하는 풋옵션을 매도하는 경우가 있다.

### 매입옵션

- 62 기업이 자신의 보통주에 기초한 옵션(풋옵션이나 콜옵션)을 매입하여 보유하는 경우에는 반희석효과가 있으므로 희석주당이익의 계산에 포함하지 아니한다. 일반적으로 풋옵션은 행사가격이 시장가격보다 높을 경우에만 행사되고, 콜옵션은 행사가격이 시장가격보다 낮을 경우에만 행사된다.

### 매도풋옵션

- 63 매도풋옵션과 선도매입계약과 같이 기업이 자기주식을 매입하도록 하는 계약이 희석효과가 있다면 희석주당이익의 계산에 반영한다. 이러한 계약이 그 회계기간 동안에 '내가격'에 있다면(즉, 행사가격이나 결제가격이 그 회계기간의 평균시장가격보다 높으면), 주당이익에 대한 잠재적 희석효과는 다음과 같이 계산한다.
- (1) 계약 이행에 필요한 자금 조달을 위해 충분한 수의 보통주를 그 회계기간의 평균시장가격으로 기초에 발행한다고 가정한다.
  - (2) 주식발행으로 유입된 현금은 그 계약을 이행하는 용도(즉, 자기주식의 매입)로 사용한다고 가정한다.
  - (3) 증가될 보통주식수(즉, 발행할 것으로 가정하는 보통주식수와 계약을 이행할 경우 받게 되는 보통주식수의 차이)는 희석주당이익의 계산에 포함한다.

### 소급수정

---

- 64 유통되는 보통주식수나 잠재적보통주식수가 자본금전입, 무상증자, 주식분할로 증가하였거나 주식병합으로 감소하였다면, 비교표

시하는 모든 기본주당이익과 회석주당이익을 소급하여 수정한다. 만약 이러한 변동이 보고기간 후와 재무제표의 발행이 승인된 날 사이에 발생하였다면 당기와 표시되는 과거기간의 주당이익을 새로운 유통보통주식수에 근거하여 재계산한다. 주당이익을 계산할 때 이와 같은 유통보통주식수의 변동을 반영하였다면 그러한 사실을 공시한다. 또 오류의 수정과 회계정책의 변경을 소급적용하는 경우에는 그 효과를 반영하여 비교표시하는 모든 기본주당이익과 회석주당이익을 수정한다.

- 65 주당이익의 계산과정에 사용한 가정이 달라지거나 잠재적보통주가 보통주로 전환되더라도 표시되는 과거기간의 회석주당이익은 재작성하지 아니한다.

## 재무제표 표시

---

- 66 이익의 분배에 대해 서로 다른 권리를 가지는 보통주 종류별로 이에 대한 기본주당이익과 회석주당이익을 지배기업의 보통주에 귀속되는 계속영업손익과 당기순손익에 대하여 계산하고 포괄손익계산서에 표시한다. 기본주당이익과 회석주당이익은 제시되는 모든 기간에 대하여 동등한 비중으로 제시한다.
- 67 주당이익은 포괄손익계산서가 제시되는 모든 기간에 대하여 제시된다. 회석주당이익이 최소한 한 회계기간에 대하여 보고된다면 그것이 기본주당이익과 같다고 하더라도 제시되는 모든 기간에 대하여 보고한다. 기본주당이익과 회석주당이익이 같은 경우에는 포괄손익계산서에 한 줄로 표시할 수 있다.
- 67A 기업회계기준서 제1001호(2012년 개정) 문단 10A에 따라 별개의 보고서에 당기순손익 항목을 표시하는 경우에는 그 별개의 보고서에 문단 66과 67에서 요구하는 것과 같이 기본 및 회석주당이익을 표시한다.

- 68 중단영업에 대해 보고하는 기업은 중단영업에 대한 기본주당이익과 희석주당이익을 포괄손익계산서에 표시하거나 주석으로 공시한다.
- 68A 기업회계기준서 제1001호(2012년 개정) 문단 10A에 따라 별개의 보고서에 당기순손익 항목을 표시하는 경우에는 그 별개의 보고서 또는 주석에 문단 68에서 요구하는 것과 같이 중단영업에 대한 기본 및 희석주당이익을 표시한다.
- 69 기본주당이익과 희석주당이익이 부의 금액(즉, 주당손실)인 경우에도 표시한다.

## 공시

---

- 70 다음 사항을 공시한다.
- (1) 기본 및 희석주당이익의 계산에서 분자로 사용된 금액과 그 금액으로부터 당기에 지배기업에 귀속되는 당기순손익으로의 조정내역. 이러한 조정사항에는 각 종류별 금융상품이 주당이익에 미치는 개별적 영향을 포함하여야 한다.
  - (2) 기본 및 희석주당이익의 계산에서 분모로 사용된 가중평균유통보통주식수와 이들 간의 조정내역. 이러한 조정사항에는 각 종류별 금융상품이 주당이익에 미치는 개별적 영향을 포함하여야 한다.
  - (3) 표시되는 기간에는 반희석효과 때문에 희석주당이익을 계산할 때 고려하지 않았지만 잠재적으로 미래에 기본주당이익을 희석할 수 있는 금융상품(조건부발행보통주를 포함)의 내용
  - (4) 문단 64에 따라 회계처리된 거래 외에 보고기간 후에 발생한 거래로서, 보고기간말 이전에 발생했다면 기말에 유통되는 보통주식수나 잠재적 보통주식수를 유의적으로 변동시켰을 보통주나 잠재적보통주 거래에 대한 설명

- 71 문단 70(4)의 거래에 대한 예는 다음을 포함한다.
- (1) 현금납입에 의한 유상증자
  - (2) 납입액으로 보고기간말의 부채나 우선주를 상환하기 위한 주식발행
  - (3) 유통중인 보통주의 매입소각
  - (4) 보고기간말의 잠재적보통주의 보통주로의 전환이나 행사
  - (5) 옵션, 주식매입권 또는 전환금융상품의 발행
  - (6) 조건부발행보통주의 발행조건 충족
- 보고기간 후에 위와 같은 거래가 발생한 경우에도 당기의 주당이익의 계산에 영향을 미치지 아니한다. 그 이유는 그러한 거래가 주당이익 산정 대상이 되는 회계기간의 당기순손익의 창출에 사용된 자본에 영향을 미치지 않기 때문이다.
- 72 잠재적보통주를 발생시키는 금융상품과 계약 등이 기본주당이익과 희석주당이익의 계산에 영향을 미치는 조건을 포함하는 경우가 있다. 이러한 조건에 따라 잠재적보통주의 희석효과 유무가 결정될 수도 있는 데, 희석효과가 있는 경우에는 가중평균유통보통주식수와 보통주에 귀속되는 당기순손익의 조정에 영향을 미치게 된다. 따라서 그러한 금융상품과 계약 등에 관련된 조건은 의무적으로 공시가 요구되지 않더라도 공시하도록 권장한다(기업회계기준서 제1107호 '금융상품: 공시' 참조).
- 73 기본 및 희석주당이익 외에 이 기준서에서 요구하지 않지만 포괄손익계산서의 다른 구성요소에 대하여 계산한 주당금액을 주식으로 공시하는 경우에도 이 기준서에 따라 계산한 가중평균유통보통주식수를 사용한다. 그러한 포괄손익계산서의 구성요소에 대한 기본주당금액과 희석주당금액은 동등한 비중으로 공시하며 재무제표의 주석에 기재한다. 또 이 경우 분자가 세전금액 또는 세후금액을 기준으로 산출되었는지 등의 산출근거를 주석에 나타낸다. 만약 그러한 포괄손익계산서의 구성요소가 포괄손익계산서의 별

도 구분항목이 아닌 경우에는 이 구성요소와 포괄손익계산서에  
보고된 별도 구분항목 사이의 조정내용을 공시한다.

73A 기본 및 회석주당이익에 더하여 이 기준서에서 요구하지 않지만  
보고된 당기순손익 항목을 이용하여 계산한 주당금액을 공시하는  
기업도 문단 73을 적용한다.

## 시행일

---

74 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

74A [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한74A.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터  
적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적  
용할 수 있다.

74B 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1110호 및 제1111호 ‘공  
동약정’은 문단 4, 40 및 A11을 수정하였다. 동 개정내용은 기업  
회계기준서 제1110호와 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.

74C 2011년 12월 발표된 기업회계기준서 제1113호에 따라 문단 8,  
47A 및 A2가 개정되었다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제  
1113호를 적용할 때 적용한다.

74D 2012년 6월에 발표된 기업회계기준서 제1001호의 개정에 따라 문  
단 4A, 67A, 68A 및 73A가 개정되었다. 이 개정 내용은 개정된  
기업회계기준서 제1001호를 적용할 때 적용한다.

74E            2015년 12월에 발표된 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 34  
                  를 개정하였다. 이러한 개정내용은 기업회계기준서 제1109호를 적  
                  용할 때 적용한다.

## 기준서 등의 대체

---

75            [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

76            [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]