

재무보고를 위한 개념체계

본장의 내용

의사결정에 유용한 정보의 제공이라는 재무보고의 목적을 달성하기 위해서 일관된 논리의 정립이 요구되는데, 국제회계기준위원회가 제정한 「재무보고를 위한 개념체계」가 이러한 역할을 담당한다. 본장에서는 「재무보고를 위한 개념체계」를 중심으로 재무보고의 목적이 무엇이며, 이러한 목적을 달성하기 위하여 재무보고가 어떤 질적 특성을 갖추어야 하는지 논의한다. 더불어 재무보고의 대표적인 전달수단인 재무제표의 작성주체인 보고기업과 기본가정을 살펴보고, 재무제표에 담겨야 할 요소(자산, 부채, 자본, 수익 및 비용)를 정의하고, 인식과 제거, 그리고 측정기준을 제시한다. 또한 자본 유지개념에 따른 순이익의 측정방법도 살펴본다.

본장에서 설명하는 「재무보고를 위한 개념체계」는 국제회계기준위원회가 2011년에 공표했던 개념체계를 2018년에 개정하고 2019년에 우리나라에서 공포한 것으로서 재무제표와 보고기업을 새로 제정하고, 자산과 부채의 정의를 개정하였으며, 종전의 인식기준을 삭제하고 유용한 정보의 질적 특성을 명시적으로 참조하도록 개정하는 등 2011년의 개념체계와 상당히 다르다.

재무제표 요소를 측정할 때 현재가치 측정이 본서의 여러 곳에서 적용되기 때문에 본장 후반부에서 현재가치 측정의 기본적인 회계처리를 별도로 설명한다. 또한 개념체계에 서술되어 있지는 않지만 재무회계이론을 이해하는 데 필요한 회계주체이론을 본장 보론에서 소개한다. 본장의 개념체계의 내용을 언급할 때 괄호 안에 사용하는 숫자는 개념체계의 문단 번호를 의미한다.

1 개념체계의 정립

국제회계기준위원회는 「재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계」의 개정 작업에 착수하여 2011년에 일부의 내용을 개정하였으며, 이를 「재무보고를 위한 개념체계」(the conceptual framework for financial reporting, 이하 ‘개념체계’라 함)로 공포하였다. 그러나 2011년에 개정된 개념체계는 내용이 완전하지 못하고 일부 지침은 명확하지 않다는 지적이 있어 개선이 필요하였다. 이에 국제회계기준위원회가 2018년에 개념체계를 전면 개정하고, 한국회계기준위원회가 이를 번역하여 2019년에 공포하였다.

개념체계는 모두 8개의 장으로 구성되어 있는데, 각 장의 내용은 다음과 같다.

- 1장 일반목적재무보고의 목적
- 2장 유용한 재무정보의 질적 특성
- 3장 재무제표와 보고기업
- 4장 재무제표의 요소
- 5장 인식과 제거
- 6장 측정
- 7장 표시와 공시
- 8장 자본 및 자본유지개념

이하 제2절부터 제9절까지 8개 장의 내용을 순차적으로 설명하고, 10절에서 현재가치 측정을 별도로 설명한다.

2 일반목적재무보고의 목적

개념체계 1장에서는 일반목적재무보고의 목적을 설명하기 전에 개념체계의 위상과 목적을 먼저 설명하고 있다.

2.1 개념체계의 위상과 목적

‘개념체계’의 목적은 다음과 같다(SP1.1).

- (1) 한국회계기준위원회(이하 회계기준위원회)가 일관된 개념에 기반하여 한국채택국제회계기준(이하 회계기준)을 제·개정하는 데 도움을 준다.
- (2) 특정 거래나 다른 사건에 적용할 회계기준이 없거나 회계기준에서 회계정책을 선택하는 것을 허용하는 경우에 재무제표 작성자가 일관된 회계정책을 개발하는 데 도움을 준다.
- (3) 모든 이해관계자가 회계기준을 이해하고 해석하는 데 도움을 준다.

본장에서 설명하는 개념체계는 한국채택국제회계기준이 아니다. 따라서 이 개념체계의 어떠한 내용도 회계기준이나 그 요구사항에 우선하지 않는다.

그렇다면 ‘개념체계’는 재무제표 작성의 지침으로 적용될 여지가 없는가? 그렇지 않다. 기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정의 변경 및 오류’에 따르면 특정 거래 등에 대해서 구체적으로 적용할 수 있는 한국채택국제회계기준이 없는 경우 경영진은 다음의 사항을 순차적으로 참조하여 적용가능성을 고려하도록 언급하고 있다.

- (1) 내용상 유사하고 관련되는 회계논제를 다루는 한국채택국제회계기준의 규정과 지침
- (2) 자산, 부채, 수익, 비용에 대한 ‘개념체계’의 정의, 인식기준 및 측정개념

따라서 특정 거래 등에 대해서 적용해야 할 회계기준이 없는 경우 내용상 유사한 한국채택국제회계기준의 규정이나 지침이 없다면 ‘개념체계’를 적용할 수 있다.

일반목적 재무보고의 목적을 달성하기 위해 회계기준위원회는 개념체계의 관점에서 벗어난 요구사항을 정하는 경우가 있을 수 있다. 만약, 회계기준위원회가 그러한 사항을 정한다면, 해당 기준서의 결론도출근거에 그러한 일탈에 대해 설명할 것이다(SP1.3).

개념체계는 회계기준위원회가 관련 업무를 통해 축적한 경험을 토대로 수시로 개정될 수 있다. 개념체계가 개정되었다고 자동으로 회계기준이 개정되는 것은 아니다(SP1.4).

2.2 일반목적재무보고의 목적

결국 문단 1.2에 기술된 의사결정은 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자의 수익(returns, 배당, 원금 및 이자의 지급, 시장가격 상승 등)에 대한 기대에 의존한다. 그리고 수익에 대한 기대는 ① 기업에 유입될 미래 순현금유입의 금액, 시기 및 불확실성(전망) 및 ② 기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임에 대한 그들의 평가에 달려 있다.

따라서 현재 및 잠재적 투자자, 대역자와 그 밖의 채권자는 두 가지(미래 순현금유입 및 수탁책임)를 평가하는 데 도움을 주는 다음의 정보를 필요로 한다(1.4).

- (1) 기업의 경제적자원, 기업에 대한 청구권 및 그러한 자원과 청구권의 변동
- (2) 기업의 경영진과 이사회가 기업의 경제적자원의 사용에 대한 그들의 책임을 얼마나 효율적이고 효과적으로 이행했는지의 여부

2.3 일반목적재무보고서가 제공하는 정보

3 유용한 재무정보의 질적 특성

3.1 근본적 질적 특성

- (1) 목적적합성(relevance)
- (2) 표현충실성(faithful representation)

재무보고는 경제적 현상을 글과 숫자로 나타내는 것이다. 재무정보가 유용하기 위해서는 목적적합한 현상을 표현하는 것뿐만 아니라 나타내고자 하는 현상의 **실질**을 충실하게 표현해야 한다. 많은 경우 경제적 현상의 실질과 그 법적 형식은 같으나, 만약 같지 않다면 법적 형식에 따른 정보만 제공해서는 경제적 현상을 충실하게 표현할 수 없을 것이다(2.12).

1) 완전한 서술

2) 중립적 서술

중립성은 신중을 기함으로써 뒷받침된다. **신중성**(prudence)은 불확실한 상황에서 판단할 때 주의를 기울이는 것을 말한다. 신중을 기한다는 것은 자산과 수익이 과대평가되지 않고 부채와 비용이 과소평가되지 않는 것만을 의미하는 것이 아니라 자산이나 수익이 과소평가되지 않고 부채나 비용이 과대평가되지 않는 것도 의미한다. 즉, 어느 방향으로든 그릇된 평가

(misstatement)가 되지 않도록 하는 것을 말한다. 그릇된 평가는 미래 기간의 수익이나 비용의 과대평가 또는 과소평가로 이어질 수 있다(2.16).

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

과거부터 회계기준에서는 소위 보수주의(conservatism)에 입각한 회계처리를 요구해 왔다. 예를 들어 자산이나 수익의 조기 인식은 되도록 허용하지 않으면서 부채나 비용의 조기 인식은 허용하는 방향으로 회계기준이 제정되는 경우가 적지 않았다. 이는 전통적으로 여러 이용자 중 채권자를 중심으로 하는 관점에서 회계기준이 제정된 데 기인한다. 현재 국제회계기준도 여러 곳에서 보수주의에 입각한 회계처리를 규정하고 있다. 예를 들어 재고자산에 저가법을 적용하거나(제7장에서 설명), 우발자산을 인정하지 않거나(제10장에서 설명), 불확실성이 높은 변동대가를 수익으로 인식하지 않는(제12장에서 설명) 등의 회계처리는 특정 기준서가 비대칭적 요구사항을 포함한 사례라고 할 수 있다.

3) 오류가 없는 서술

재무보고서의 화폐금액을 직접 관측할 수 없어 추정해야만 하는 경우 측정불확실성(measurement uncertainty)이 발생한다. 재무정보를 작성하는 과정에서 합리적인 추정치의 사용은 필수적이다. 따라서 측정불확실성이 있더라도 추정이 명확하고 정확하게 기술되고 설명되는 한 정보의 유용성을 저해하지 않는다(2.19). 예를 들어 기업이 판매한 제품에 대해서 일정기간 무상수리 보증을 약속할 경우 무상수리에 소요될 원가를 부채(제10장에서 설명한 충당부채)로 인식해야 하는데, 불가피하게 이를 추정해야 하므로 측정불확실성이 존재한다. 그러나 그 추정이 재무제표 주석에서 명확하고 정확하게 기술되고 설명된다면 그러한 정보의 유용성은 저해되지 않을 것이다.

(3) 근본적 질적 특성의 적용

3.2 보강적 질적 특성

3.3 유용한 재무보고에 대한 원가 제약

4 재무제표와 보고기업

4.1 재무제표의 목적과 범위

재무제표의 목적은 보고기업(reporting entity)에 유입될 ① 미래순현금흐름에 대한 전망과 ② 보고기업의 경제적자원에 대한 경영진의 수탁책임을 평가하는 데 유용한 보고기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 재무정보를 재무제표이용자들에게 제공하는 것이다. 이러한 정보는 다음을 통해 제공된다(3.3).

- (1) 자산, 부채 및 자본이 인식된 재무상태표
- (2) 수익과 비용이 인식된 재무성과표
- (3) 다음에 관한 정보가 표시되고 공시된 다른 재무제표와 주식
 - ① 인식된 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용. 그 각각의 성격과 인식된 자산 및 부채에서 발생하는 위험에 대한 정보 포함
 - ② 인식되지 않은 자산 및 부채. 그 각각의 성격과 인식되지 않은 자산과 부채에서 발생하는 위험에 대한 정보 포함
 - ③ 현금흐름
 - ④ 자본청구권 보유자의 출자와 자본청구권 보유자에 대한 분배
 - ⑤ 표시되거나 공시된 금액을 추정하는 데 사용된 방법, 가정과 판단 및 그러한 방법, 가정과 판단의 변경

4.2 보고기간

재무제표는 특정 기간 즉, 보고기간(reporting period)에 대하여 작성되며 다음에 관한 정보를 제공한다(3.4).¹⁾

1) 실무에서는 보통 1년의 보고기간을 대상으로 정보를 제공하며, 적시성 있는 정보의 제공을 위하여 보고기간을 6개월 또는 3개월로 단축하기도 한다.

- (1) 보고기간 말 현재 또는 보고기간 중 존재했던 자산과 부채(미인식된 자산과 부채 포함) 및 자본
- (2) 보고기간의 수익과 비용

개념체계의 내용과 재무제표 작성에 적용되는 기준서의 내용은 다소 차이가 있을 수 있다. 제3장에서 설명하는 기준서 제1001호는 재무제표 표시를 규정하고 있는데, 재무상태표는 보고기간 말 현재 자산, 부채 및 자본의 정보를 제공한다. 따라서 보고기간 중에 존재했던 자산과 부채, 그리고 인식되지 않은 자산과 부채는 재무상태표에 표시되지 않는다.

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

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

- (1) 그 정보가 보고기간 말 현재 또는 보고기간 중에 존재했던 실체의 자산, 부채(미인식된 자산이나 부채 포함)나 자본 또는 보고기간의 수익이나 비용과 관련된 경우
- (2) 재무제표이용자들에게 유용한 경우

미래전망 정보는 미래현금흐름을 추정하는 데 도움을 줄 수 있으나, 재무제표가 이러한 미래전망 정보를 제공하도록 기준서가 요구하지는 않는다.

재무제표의 목적을 달성하기 위해 보고기간 후 발생한 거래 및 그 밖의 사건에 대한 정보를 제공할 필요가 있다면 재무제표에 그러한 정보를 포함한다(3.7). 제21장에서 설명할 기준서 제1010호 ‘보고기간후 사건’은 보고기간 후 발생한 거래 등을 재무제표 반영할 것인지 아니면 주석에 공시할 것인지를 규정하고 있다.

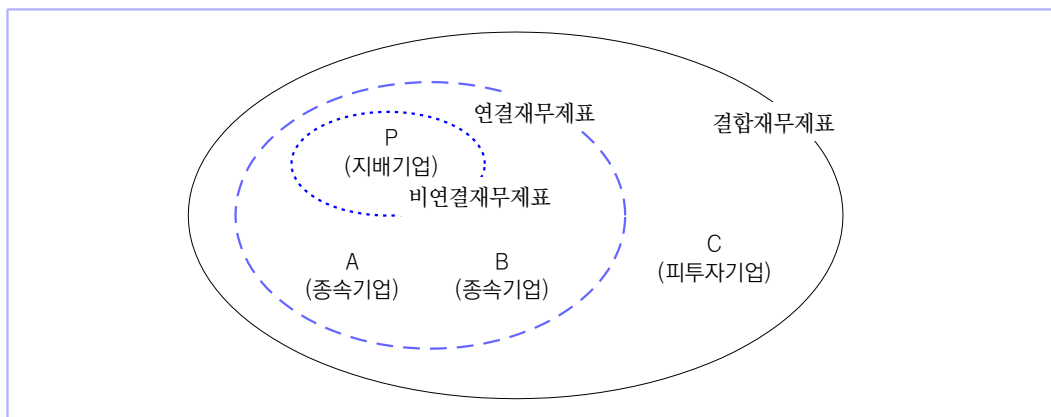
4.3 계속기업가정

4.4 보고기업

보고기업은 재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 선택한 기업을 말한다. 보고기업은 단일의 실체이거나 어떤 실체의 일부일 수 있으며, 둘 이상의 실체로 구성될 수도 있다. 보고기업이 반드시 법적 실체일 필요는 없다(3.10).

일반적으로 보고기업은 법적인 단일실체의 경우가 대부분이다. 그러나 그 단일실체 내에 포함되어 있는 사업부가 보고기업이 될 수도 있다. 또한 둘 이상의 기업이 지배·종속관계에 있다면 이는 경제적으로 단일 실체에 해당된다. 이 경우 보고기업은 지배기업과 종속기업을 합친 실체가 되며, 그 보고기업(즉, 경제적 단일실체)의 재무제표를 연결재무제표(consolidated financial statements)라고 한다. 이에 반해 보고기업이 지배기업 단독인 경우 그 보고기업의 재무제표를 비연결재무제표(nonconsolidated financial statements)라고 한다. 또한 보고기업이 지배·종속관계로 모두 연결되어 있지는 않은 둘 이상 실체들로 구성된다면 그 보고기업의 재무제표를 결합재무제표(combined financial statements)라고 한다(3.11, 3.12). 이를 그림으로 표시하면 다음의 [그림 5]와 같다.

그림 5 보고기업에 따른 재무제표의 종류



[그림 5]에서 지배기업인 P회사가 보고기업이 되어 자신만의 재무제표를 작성하였다면 그 재무제표는 비연결재무제표이다. 그런데 P회사가 지배하고 있는 두 개의 종속기업(A회사와 B회사)을 하나의 보고기업으로 합쳐서 재무제표를 작성했다면 그 재무제표를 연결재무제표라고 한다. 한편 P회사가 지배하지 않는 일반 피투자기업(C회사)까지 하나의 보고기업으로 합쳐서 재무제표를 작성했다면 그 재무제표를 결합재무제표라고 한다.

실무에서는 기준서 제1110호에 따라 지배기업과 종속기업의 재무제표를 하나로 합친 연결재무제표를 작성하며, 지배기업은 기준서 제1027호에 따라 지배기업만의 비연결재무제표인 별도재무제표(separate financial statements)를 작성한다. 따라서 기준서에서는 비연결재무제표라는 용어를 사용하지는 않는다. 한편 국제회계기준에서는 결합재무제표의 작성을 요구하고 있지 않다.

보고기업이 법적 실체가 아니고, 지배·종속관계로 연결된 법적 실체들로만 구성되어 있지 않을 경우 보고기업의 적절한 경계(boundary)를 결정하는 것이 어려울 수 있다. 이 경우 보고기업의 경계는 보고기업의 재무제표의 주요이용자들의 정보 수요에 맞춰 결정한다(3.14).

4.5 연결재무제표와 비연결재무제표

연결재무제표는 단일의 보고기업으로서 지배기업과 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 제공한다. 이 정보는 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자 및 그 밖의 채권자가 지배기업에 유입될 미래현금흐름에 대한 전망을 평가하는 데 유용하다. 그 이유는 지배기업에 유입되는 순현금흐름에 지배기업이 종속기업으로부터 받는 분배가 포함되고, 그러한 분배는 종속기업에 유입되는 순현금흐름에 달려 있기 때문이다(3.15).

연결재무제표는 특정 종속기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 별도의 정보를 제공하도록 만들어지지 않았다. 이러한 정보는 종속기업 자체의 재무제표가 제공한다(3.16).

비연결재무제표는 지배기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 대한 정보를 제공하도록 만들어졌다. 지배기업에 대한 청구권은 일반적으로 그 보유자에게 종속기업에 대한 청구권을 부여하지 않으며, 일부 국가에서는 지배기업의 자본청구권 보유자에게 법적으로 분배될 수 있는 금액이 지배기업의 분배가능잉여금에 달려 있다. 따라서 비연결재무제표의 정보는 지배기업의 현재 및 잠재적 투자자, 대여자와 그 밖의 채권자에게 유용할 수 있다(3.17).

지배기업만의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용의 일부 또는 전부에 대한 정보를 제공하는 또 다른 방법은 그러한 정보를 연결재무제표의 주석에 기재하는 것이다(3.17). 그러나 기준서 제1110호는 지배기업만의 정보를 연결재무제표의 주석에 기재하도록 요구하지 않고 있다.

비연결재무제표가 제공하는 정보는 이용자들의 정보 수요를 충족하기에 충분하지 않으므로 연결재무제표가 요구되는 경우 비연결재무제표가 연결재무제표를 대신할 수 없다. 그럼에도 불구하고, 지배기업은 연결재무제표에 추가하여 비연결재무제표를 작성해야 하거나 작성하기로 선택할 수 있다(3.18). 우리나라에서는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에서 지배기업이 연결재무제표뿐만 아니라 별도재무제표(개념체계에서 언급하는 비연결재무제표)도 작성하도록 강제하고 있다.

5 재무제표의 요소

재무제표는 거래나 그 밖의 사건의 재무적 영향을 경제적 특성에 따라 대분류하여 나타내는데, 이러한 대분류를 재무제표 요소(elements of financial statements)라고 한다. 재무제표 요소에는 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용이 있다. 2절에서 설명한 경제적자원은 재무제표 요소 중 자산을 의미하며, 청구권은 부채 및 자본을 의미한다. 그리고 경제적자원과 청구권의 변동은 수익 및 비용과 연계된다.

제3장에서는 기준서 제1001호 ‘재무제표 표시’에 기초하여 재무상태표, 포괄손익계산서, 자본변동표 및 현금흐름표의 재무제표를 소개한다. 본절에서 설명하는 자산, 부채 및 자본은 재무상태표를 통해서 제공되며, 수익과 비용은 포괄손익계산서를 통해서 제공된다.

본절에서 설명하는 재무제표 요소의 정의는 6절에서 설명할 재무제표 요소의 인식과 별개이다. 예를 들어 어떤 항목이 자산이나 부채의 정의에 부합하더라도 6절에서 설명하는 인식기준을 충족하지 못하면 이를 자산이나 부채로 인식할 수 없다(즉, 장부에 기록할 수 없다).

5.1 자산

자산(asset)은 과거사건의 결과로 기업이 통제하는 현재의 경제적자원이다(4.3).

자산의 정의에서 경제적자원(economic resource)이란 경제적효익(economic benefits)²⁾을 창출할 잠재력을 지닌 권리(right)를 말한다(4.4). 즉, 과거사건의 결과로 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리를 기업이 통제한다면 그 권리는 자산의 정의에 부합한다.

개정전 개념체계에서는 자산을 ‘미래경제적효익이 기업에 유입될 것으로 기대되는 자원’으로 정의하였다. 이 정의는 실무에서 경제적자원과 그로 인한 경제적효익의 유입을 구별하기 어렵게 하였고, 기대라는 용어를 확률임계치로 해석하는 문제를 일으켰다. 이에 개정 개념체계에서 자산은 경제적자원 자체이지, 경제적자원이 창출할 수 있는 경제적효익의 궁극적인 유입이 아님을 분명하게 강조하였으며, 후술할 부채도 경제적자원을 이전해야 하는 의무이지, 경제적효익의 궁극적 유출이 아님을 명확히 하였다(BC4.7).

2) 개정전 개념체계에서는 미래경제적효익을 ‘직접 또는 간접으로 미래 현금 및 현금성자산의 기업에의 유입에 기여하게 될 잠재력’으로 설명하고 있으나, 개정 개념체계에서는 경제적효익을 명시적으로 정의하고 있지 않다.

국제회계기준위원회는 많은 자산(예: 금융자산, 리스이용자의 리스자산 사용권, 특허와 같은 무형자산 등)이 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립된 권리이며, 법률에 의해 부여된 권리로 인해 물리적 대상에 대한 소유권이 발생한다는 점에 주목하였다. 즉, 물리적 대상에 대한 완전한 법적 소유권과 그 내용연수의 일부를 사용하는 계약에 의해 부여되는 권리는 비슷한 권리이다. 따라서 재무제표에 자원(예: 물리적 대상에 대한 완전한 소유권)으로 기술된 자산과 권리(자원의 일부에 대한 권리)로 기술된 자산을 구별하여 표시하는 것은 실익이 없다고 보았다(BC4.30).

아래에서는 자산의 정의에 대한 3가지 측면인 (1) 권리, (2) 경제적효익을 창출할 잠재력, (3) 통제의 순서로 그 내용을 설명한다.

(1) 권리

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

(1) 다른 당사자의 **의무에 해당하는** 권리로서, 예를 들면 다음과 같다.

- ① 현금을 수취할 권리
- ② 재화나 용역을 제공받을 권리
- ③ 유리한 조건으로 다른 당사자와 경제적자원을 교환할 권리(유리한 조건으로 경제적자원을 구매하는 선도계약 또는 경제적자원을 구매하는 옵션 포함)
- ④ 불확실한 특정 미래사건이 발생하면 다른 당사자가 경제적효익을 이전하기로 한 의무로 인해 효익을 얻을 권리

(2) 다른 당사자의 **의무에 해당하지 않는** 권리로서, 예를 들면 다음과 같다.

- ① 유형자산 또는 재고자산과 같은 물리적 대상에 대한 권리(예: 물리적 대상을 사용할 권리 또는 리스제공자산의 잔존가치에서 효익을 얻을 권리 등)
- ② 지적재산 사용권

위의 문단 4.6에서 보는 바와 같이 기업의 권리가 반드시 상대방의 의무와 연계되어야 하는 것은 아니다. 특정 자산을 사용하거나 효익을 얻을 수 있는 권리는 상대방의 의무와 관계가 없다.

많은 권리들은 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립된다. 예를 들어, 기업은 특정 물리적 대상을 소유하거나 리스(lease)함으로써 권리를 획득할 수 있고, 금융상품이나 등록된 특허권을 소유함으로써 권리를 획득할 수 있다. 그러나 기업은 그 밖의 방법³⁾으로도

3) 국제회계기준위원회는 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단 외의 방법으로 취득한 항목도 자산이 될 수 있다고 결론지었다.

권리를 획득할 수 있다. 예를 들어 공공의 영역에 속하지 않는 노하우(know-how)의 획득이나 창작은 **계약 등과 관계없이 기업의 노력을 통하여** 획득하는 권리이다.

또한 실무 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)과 상충되는 방식으로 행동할 수 있는 실제 능력이 없기 때문에 발생하는 다른 당사자의 의무(이를 의제의무라고 함) 때문에 권리를 획득할 수도 있다(4.7). 예를 들어 제품을 판매한 기업이 일정 기간 동안 무상수리 서비스를 제공하는 실무 관행은 그 기업이 의제의무를 부담하게 한다. 이때 제품을 구매한 측은 무상수리 서비스를 제공받을 권리를 획득한다(다만 이를 자산으로 인식하지는 않는다).

일부 재화나 용역(예: 종업원이 제공한 용역)은 제공받는 즉시 소비되더라도 자산에 해당한다(4.8). 즉, 경제적효익을 얻기 위해 일시적으로 존재하는 권리도 자산의 정의를 충족할 수 있음을 의미한다.

기업의 모든 권리가 자산이 되는 것은 아니다. 권리가 기업의 자산이 되기 위해서는, 해당 권리가 그 기업을 위해서 **다른 모든 당사자들이 이용가능한 경제적효익을 초과하는 경제적 효익**을 창출할 잠재력이 있고, 그 기업에 의해 **통제**되어야 한다(4.9). 즉, 유의적인 원가를 들이지 않고 다른 모든 당사자들도 이용가능한 권리라면, 일반적으로 그 권리는 보유하고 있는 기업의 자산이 아니다. 예를 들어 토지 위의 도로에 대한 공공권리는 다른 모든 당사자가 누릴 수 있는 경제적효익을 초과하는 경제적효익을 창출할 잠재력이 있다고 볼 수 없으며, 기업이 이러한 권리에서 나오는 경제적효익에 대한 다른 당사자의 접근을 막을 수 없으므로 통제하지도 못한다. 따라서 도로에 대한 공공권리는 기업의 자산이 될 수 없다.

기업은 기업 스스로부터 경제적효익을 획득하는 권리를 가질 수 없다. 예를 들어 기업이 발행한 후 재매입하여 보유하는 채무상품이나 지분상품(예: 자기주식)은 기업의 경제적자원이 아니다. 또한 보고기업이 둘 이상의 법적 실체를 포함하는 경우, 그 법적 실체들 중 하나가 발행하고 다른 하나가 보유하고 있는 채무상품이나 지분상품은 그 보고기업의 경제적자원이 아니다(4.10).⁴⁾

원칙적으로 기업의 권리 각각은 별도의 자산이다. 그러나 회계목적상 여러 개의 권리를 단일 자산인 단일 회계단위(unit of account)⁵⁾로 취급하는 경우가 많다. 예를 들어 물리적 대상에 대한 법적소유권에 그 대상을 사용할 권리, 대상에 대한 권리를 판매할 권리, 대상에

4) 보고실체가 둘 이상의 법적 실체를 포함하는 것은 연결재무제표를 보고하는 연결실체를 말한다. 연결실체 내의 한 기업이 금융상품을 발행하고 다른 기업이 이를 보유할 경우 이는 내부거래에 해당하므로 연결재무제표를 작성하는 과정에서 당해 자산과 부채 및 관련 수익과 비용을 모두 상계제거한다.

5) 회계단위는 5.5절의 (1)에서 설명한다.

대한 권리를 담보로 제공할 권리 등이 포함되어 있을 때 이들 권리를 별개의 자산으로 취급하지 않고 단일 자산으로 취급한다(4.11).

권리의 존재 여부가 불확실한 경우도 있다. 예를 들어 한 기업이 다른 당사자로부터 경제적자원을 수취할 수 있는 권리가 있는지에 대해 서로 분쟁이 있을 수 있다. 그러한 존재 불확실성이 해결(예: 법원의 판결)될 때까지 기업은 권리를 보유하는지 불확실하고, 결과적으로 자산이 존재하는지도 불확실하다(4.13). 여기에 대해서는 6.2절의 재무제표 요소의 인식기준에서 설명한다.

(2) 경제적효익을 창출할 잠재력

전술한 바와 같이 경제적자원은 경제적효익을 창출할 잠재력을 지닌 권리이다. 이때 잠재력이 있기 위해서 권리가 경제적효익을 창출할 것이라고 확신할 필요는 없다. 권리가 이미 존재하고, 적어도 하나의 상황에서 그 기업을 위해 **다른 모든 당사자들에게 이용가능한 경제적효익을 초과하는 경제적효익**을 창출할 수 있으면 된다(4.14).

경제적효익을 창출할 가능성이 낮더라도 권리가 경제적자원의 정의를 충족하면 자산이 될 수 있다. 그럼에도 불구하고 그러한 낮은 가능성은, 6절에서 설명하는 인식여부와 7절에서 설명하는 측정방법을 포함하여, 자산과 관련하여 제공해야 할 정보와 그 정보를 제공하는 방법에 대한 결정에 영향을 미칠 수 있다(4.15).

경제적자원은 기업에게 예를 들어, 다음 중 하나 이상을 할 수 있는 자격이나 권한을 부여하여 경제적효익을 창출할 수 있다(4.16).

- (1) 계약상 현금흐름 또는 다른 경제적자원의 수취
- (2) 다른 당사자와 유리한 조건으로 경제적자원을 교환
- (3) 예를 들어, 다음과 같은 방식으로 현금유입의 창출 또는 현금유출의 회피
 - ① 경제적자원을 재화의 생산이나 용역의 제공을 위해 개별적으로 또는 다른 경제적 자원과 함께 사용
 - ② 경제적자원을 다른 경제적자원의 가치를 증가시키기 위해 사용
 - ③ 경제적자원을 다른 당사자에게 리스 제공
- (4) 경제적자원을 판매하여 현금 또는 다른 경제적자원을 수취
- (5) 경제적자원을 이용하여 부채를 상환

경제적자원의 가치가 미래경제적효익을 창출할 현재의 잠재력에서 도출되지만, 경제적자원은 그 잠재력을 포함한 **현재의 권리**이지, **그 권리가 창출할 수 있는 미래경제적효익은 아니다**. 예를 들어 매입한 옵션은 미래의 어떤 시점에 옵션을 행사하여 경제적효익을 창출할 잠재력에서 그 가치가 도출된다. 그러나 경제적자원은 미래의 어떤 시점에 옵션을 행사할 수 있는 현재의 권리이지, 옵션 행사시 보유자가 받게 될 미래경제적효익은 아니다(4.17).

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

(3) 통제

기업이 경제적자원의 사용을 지시(direct)하고 그로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻을 수 있는 현재의 능력이 있다면, 그 경제적자원을 통제(control)한다. 통제에는 다른 당사자가 경제적자원의 사용을 지시하고 이로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻지 못하게 하는 현재의 능력이 포함된다. 따라서 일방의 당사자가 경제적자원을 통제하면 다른 당사자는 그 자원을 통제하지 못한다(4.20).

기업이 경제적자원을 통제하기 위해서는 해당 자원의 미래경제적효익이 다른 당사자가 아닌 그 기업에게 직접 또는 간접으로 유입되어야 한다. 통제의 이러한 측면은 해당 자산이 경제적효익을 창출할 것이라고 보장하는 것을 의미하는 것이 아니라, 기업이 직접 또는 간접으로 그 경제적효익을 얻을 수 있음을 의미하는 것이다(4.23).

경제적자원에 의해 창출되는 경제적효익의 유의적인 변동에 노출된다⁶⁾는 것은 기업이 해당 자원을 통제한다는 것을 나타낼 수도 있다. 그러나 그것은 통제가 존재하는지에 대한 전반적인 평가에서 고려해야 할 하나의 요소일 뿐이다(4.24).

6) 개념체계는 '소유에 따른 위험과 보상'이라는 문구 대신 '경제적효익의 유의적인 변동에 노출'이라는 문구를 사용하고 있다(BC4.42).

예 1 자산에 해당되는지의 판단

〈사례 1〉 바닷물과 신기술

갑회사는 바닷물을 분해하여 청정 수소 연료를 얻는 기술을 개발하였으며, 곧 상용화 단계에 이를 것이다. 바닷물은 갑회사의 자산에 해당되는가? 또한 바닷물의 분해 기술은 갑회사의 자산에 해당되는가?

 바닷물이 갑회사의 자산이 되기 위해서는 갑회사의 재량에 따라 바닷물을 통제하여 자신만이 사용할 수 있어야 한다. 그러나 바닷물은 누구든지 자유롭게 사용할 수 있고 갑회사가 통제하지 못하므로 갑회사의 자산이 될 수 없다. 반면, 갑회사가 개발한 바닷물 분해 기술은 경제적효익을 창출할 잠재력을 갖는다. 그리고 갑회사가 당해 기술의 사용을 지시하고 그로부터 유입될 수 있는 경제적효익을 얻을 수 있는 현재의 능력이 있으므로(즉, 통제할 수 있으므로) 갑회사의 자산에 해당된다.

〈사례 2〉 기업의 인적자원

을회사에는 신기술 개발을 위하여 박사급 연구인력 10명을 특별 채용하였다. 이들은 을회사가 추진하는 자율주행차의 센서를 개발하는 업무에 투입되어 있으며, 가시적인 성과를 내고 있다. 10명의 인적자원은 을회사의 자산에 해당되는가?

 을회사는 고용계약 등에 의해 채용한 박사급 연구인력으로부터 용역을 제공받을 권리가 있다. 또한 박사급 연구인력은 경제적효익을 창출할 잠재력을 갖고 있다고 볼 수 있다. 그러나 박사급 연구인력은 자신의 의사에 따라 을회사에서 다른 곳으로 이직할 수 있기 때문에 을회사가 통제하지 못한다. 따라서 박사급 연구인력은 을회사의 자산이 될 수 없다. 단, 전속계약 등에 의해 일정기간 동안 다른 곳으로 이직할 수 없다면 회사는 연구인력을 통제할 수 있으므로 자산에 해당될 수 있다.

〈사례 3〉 벌목 허가지역의 나무와 조림지역의 나무

제지업을 영위하는 갑회사는 정부로부터 특정 구역에서 일정 수량을 벌목할 수 있는 허가권을 유상으로 취득하였으며, 그 구역에서 나무를 벌목하면 벌목한 무게에 따라 소정의 대가를 정부에 지급한다. 갑회사는 벌목한 나무를 원재료로 사용한다. 한편, 같은 업종의 을회사는 회사 소유의 토지에서 조림사업을 해오고 있으며, 여기에서 벌목한 나무도 원재료로 사용한다. 갑회사가 벌목 허가권을 취득한 특정 구역에서 자라고 있는 나무는 갑회사의 자산에 해당되는가? 을회사가 조림사업을 통해 키우는 나무는 을회사의 자산에 해당되는가?

 갑회사는 특정 구역에서 일정 수량을 벌목할 수 있는 권리를 취득한 것이지만 현재 자라고 있는 나무를 취득한 것은 아니다. 현재 자라고 있는 나무는 갑회사가 통제할 수 없으므로 갑회사의 자산이 될 수 없다. 다만, 갑회사가 벌목을 완료하고 정부에 지급할 대가가 결정되면 벌목한 나무는 갑회사가 통제할 수 있으므로 갑회사의 자산이다. 이에 반해 을회사가 조림하고 있는 나무는 을회사가 소유권을 갖는 경제적자원에 해당되며, 을회사가 통제할 수 있으므로 벌목하기 전이라도 을회사의 자산에 해당된다.

5.2 부채

부채(liability)는 과거사건의 결과로 기업이 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무이다(4.26).

개정 개념체계는 부채를 정의하면서 종전의 개념체계에서 언급하던 ‘경제적효익이 있는 자원의 유출’ 개념을 삭제하였다. 위의 부채의 정의에서 보는 바와 같이 ① 기업에게 의무가 있어야 하고, ② 그 의무는 경제적자원을 이전하는 것이며, ③ 의무는 과거사건의 결과로 존재하는 현재의무라는 3가지 조건을 모두 충족하여야 한다. 아래에서는 3가지 조건에 대해서 설명한다.

(1) 의무

의무(obligation)란 기업이 회피할 수 있는 실제 능력(practical ability)이 없는 책무(duty)나 책임(responsibility)을 말한다. 의무는 항상 다른 당사자(또는 당사자들, 이하 동일함)에게 이행해야 한다. 다른 당사자는 사람이나 다른 기업, 사람들 또는 기업들의 집단, 사회 전반이 될 수 있으나 다른 당사자의 신원을 알 필요는 없다(4.29). 즉, 제3자에 대한 의무이면 충분하며, 그 제3자가 누구인지 특정될 필요는 없다.

한 당사자가 경제적자원을 이전해야 하는 의무가 있는 경우, 다른 당사자는 그 경제적자원을 수취할 권리가 있다. 그러나 한 당사자가 부채를 인식하고 측정해야 한다는 요구사항이 다른 당사자가 자산을 인식하고 측정해야 한다는 것을 의미하지는 않는다(4.30). 예를 들어 한 당사자가 부채의 인식기준을 충족한다고 하여 다른 당사자가 자산의 인식기준을 항상 충족하는 것은 아니기 때문이다.

많은 의무가 계약, 법률 또는 이와 유사한 수단에 의해 성립되지만, 기업의 실무 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)과 상충되는 방식으로 행동할 실제 능력이 없는 경우 기업의 그러한 실무 관행 등에서 의무가 발생할 수 있다. 이러한 의무를 의제의무(constructive obligation)라고 한다(4.31).

일부 상황에서, 경제적자원을 이전하는 기업의 책무나 책임은 기업 스스로 취할 수 있는 미래의 특정 행동을 조건으로 발생하기도 한다. 예를 들어 특정 사업을 운영하는 것, 미래의 특정 시점에 특정 시장에서 영업하는 것 등을 포함하는데, 이러한 상황에서 기업이 그러한 행동을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다면 의무가 있는 것이다(4.32).

기업이 그 기업을 청산하거나 거래를 중단하는 것으로만 이전을 회피할 수 있고 그 외에 는 이전을 회피할 수 없다면, 기업의 재무제표가 계속기업 기준으로 작성되는 것이 적절하 다는 결론은 그러한 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다는 결론을 내포한다(4.33).

기업이 경제적자원의 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 있는지를 평가하는 데 사용되 는 요소는 기업의 책무나 책임의 성격에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어, 이전을 회피할 수 있도록 취하는 행동이 이전하는 것보다 유의적으로 더 불리한 경제적 결과를 가져온다 면, 기업은 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없을 수 있다(즉, 의무가 있다). 그러나 이전 하고자 하는 의도나 높은 이전가능성은 기업이 이전을 회피할 수 있는 실제 능력이 없다고 결론을 내릴 충분한 이유가 되지 않는다(4.34).⁷⁾

전술한 자산에서 권리의 존재여부가 불확실한 경우가 있는 것처럼, 의무가 존재하는지 불확실한 경우도 있다. 예를 들어 다른 당사자가 기업의 범법행위 혐의에 대한 보상을 요 구하는 경우, 그 행위가 발생했는지, 기업이 그 행위를 했는지 또는 법률이 어떻게 적용되 는지가 불확실할 수 있다(4.35). 여기에 대해서는 6절의 재무제표 요소의 인식에서 설명하 기로 한다.

(2) 경제적자원의 이전

의무에는 기업이 경제적자원을 다른 당사자에게 이전하도록 요구받게 될 잠재력이 있어 야 한다. 그러한 잠재력이 존재하기 위해서는 기업이 경제적자원의 이전을 요구받을 것이 **확실하거나 그 가능성이 높아야 하는 것은 아니다**. 예를 들어 불확실한 특정 미래사건이 발생할 경우에만 이전이 요구될 수도 있다. 의무가 이미 존재하고, 적어도 하나의 상황에서 기업이 경제적자원을 이전하도록 요구되기만 하면 된다(4.37).

경제적자원의 이전가능성이 낮더라도 의무가 부채의 정의를 충족할 수 있다. 그러나 그 러한 낮은 가능성은 6절의 인식과 7절의 측정방법의 결정을 포함하여, 부채와 관련하여 제 공해야 할 정보와 그 정보를 제공하는 방법에 대한 결정에 영향을 미칠 수 있다(4.38).

경제적자원을 이전해야 하는 의무는 다음의 예를 포함한다(4.39).

7) 즉, 이전하고자 하는 의도나 높은 이전가능성이 있다고 하여 무조건 기업에 의무가 있다고 결론을 내릴 수 없음을 의미한다.

- (1) 현금을 지급할 의무
- (2) 재화를 인도하거나 용역을 제공할 의무
- (3) 불리한 조건으로 다른 당사자와 경제적자원을 교환할 의무
- (4) 불확실한 특정 미래사건이 발생할 경우 경제적자원을 이전할 의무
- (5) 기업에게 경제적자원을 이전하도록 요구하는 금융상품을 발행할 의무

경제적자원을 수취할 권리가 있는 당사자에게 그 경제적자원을 이전해야 할 의무를 이행하는 대신에, 예를 들어 기업은 ① 의무를 면제받는 협상으로 의무를 이행하거나 ② 의무를 제3자에게 이전하거나 ③ 새로운 거래를 체결하여 경제적자원을 이전할 의무를 다른 의무로 대체하는 경우가 있다. 이와 같은 상황에서 기업은 해당 의무를 결제, 이전 또는 대체할 때까지 경제적자원을 이전할 의무가 있다(4.41).

(3) 과거 사건으로 생긴 현재의무

현재의무는 다음 모두에 해당하는 경우에만 과거사건의 결과로 존재한다(4.43).

- (1) 기업이 이미 경제적효익을 얻었거나 조치를 취했을 경우
- (2) 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 결과적으로 이전해야 하거나 이전하게 될 수 있는 경우

기업이 얻은 경제적효익에는 재화나 용역이 모두 포함될 수 있다. 또한 기업이 취한 조치(the action taken)의 예에는 특정 사업을 운영하거나 특정 시장에서 영업하는 것이 포함될 수 있다. 기업이 시간이 경과하면서 경제적효익을 얻거나 조치를 취하는 경우, 현재의무는 그 기간 동안 누적될 수 있다(4.44).

새로운 법률이 제정되는 경우에는, 그 법률의 적용으로 경제적효익을 얻게 되거나 조치를 취한 결과로, 기업이 **이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수도 있는 경우에만** 현재의무가 발생한다. 법률제정 그 자체만으로는 기업에 현재의무를 부여하기에 충분하지 않다. 이와 유사하게 전술한 의제의무와 관련하여 기업의 실무관행, 공개된 경영방침 또는 특정 성명(서)은, 그에 따라 경제적효익을 얻거나 조치를 취한 결과로, 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하거나 이전하게 될 수도 있는 경우에만 현재의무를 발생시킨다(4.45).

미래의 특정 시점까지 경제적자원의 이전이 집행될 수 없더라도 현재의무는 존재할 수 있다. 예를 들어 계약에서 미래의 특정 시점까지는 지급을 요구하지 않더라도, 현금을 지급해야 하는 계약상 부채가 현재 존재할 수 있다(4.46).

만약 기업이 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전하도록 요구받거나 요구받을 수 있게 하는 경제적효익의 수취나 조치가 아직 없는 경우, 기업은 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무가 없다. 예를 들어 기업이 종업원의 용역을 제공받는 대가로 종업원에게 급여를 제공하는 계약을 체결한 경우, 기업은 종업원의 용역을 제공받을 때까지 급여를 지급할 현재의무가 없다. 그 전까지 계약은 **미이행계약**(executory contract)이며, 기업은 미래 종업원 용역에 대해서 미래 급여를 교환하는 권리와 의무를 함께 보유한다(4.47).

예 2 • 부채에 해당되는지의 판단

〈사례 1〉 자동차 구매 고객에 대한 무상서비스의 약속

갑회사는 자사가 생산한 자동차를 고객에게 판매하면서 주행거리가 10만km 이내에서 발생하는 차량 결함에 대해서 무상 수리서비스를 제공하기로 약속하였다. 이러한 무상수리서비스의 제공은 법적인 의무는 아니다. 갑회사의 고객에 대한 무상 수리서비스의 제공 약속은 부채에 해당되는가?

 부채는 현재의무로서 법적의무뿐만 아니라 의제의무도 포함된다. 즉, 기업이 제품 판매후 무상 수리서비스를 제공하기로 고객에게 한 약속은 의제의무에 해당한다. 그리고 이러한 의제의무는 제품 판매라는 과거 사건에 의해서 발생하였고, 의제의무를 이행하기 위해서 즉, 무상 수리서비스를 제공하기 위해서 경제적자원을 이전해야 할 잠재력이 있으므로 부채의 정의를 충족한다.

〈사례 2〉 새로운 법률 제정

정부가 그린벨트 내에 태양광 사업을 허용하는 법률을 제정하여 을회사가 태양광 사업을 개시하였는데, 동 법률에 따르면 을회사가 태양광 전지를 설치하기 위해 훼손한 녹지만큼 정부가 지정하는 대체지에서 녹화사업을 수행해야 한다. 을회사의 대체지 녹화사업은 부채에 해당되는가?

 새로 제정된 법률에 따라 을회사는 태양광 사업을 수행하게 되었으므로 경제적효익을 얻는데, 그 결과로 을회사는 정부가 지정하는 대체지에서 녹화사업을 수행해야 하며, 이는 을회사가 이전하지 않아도 되었을 경제적자원을 이전해야 하는 현재의무이므로 부채에 해당한다.

5.3 자본

자본(equity)은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분이다(4.63).

자본청구권(equity claims)은 기업의 자산에서 모든 부채를 차감한 후의 잔여지분에 대한 청구권이다. 즉, 부채의 정의에 부합하지 않는 기업에 대한 청구권이 자본청구권이다(4.64).

보통주 및 우선주와 같이 서로 다른 종류의 자본청구권은 보유자에게 다음과 같은 서로 다른 권리를 부여할 수 있다(4.65).

- (1) 배당금
- (2) 청산 시 전액을 청구하거나, 청산이 아닌 시점에 부분적인 금액을 청구하는 자본청구권에 해당하는 배당
- (3) 그 밖의 자본청구권

기업의 대표적 형태가 주식회사인데, 주식회사의 자본청구권 보유자를 주주라고 한다. 보통주나 우선주를 보유하는 주주는 배당을 받을 권리와 청산시 잔여재산을 분배받을 권리를 갖는데, 위의 문단 4.65의 권리가 여기에 해당한다.

사업활동은 개인기업, 파트너십, 신탁 또는 다양한 유형의 정부 사업체와 같은 실체에서 수행되는 경우가 있으며, 그러한 실체에 대한 법률 및 규제 체계는 회사(corporate entities)에 적용되는 체계와 다를 수 있다. 그럼에도 불구하고 개념체계의 자본의 정의는 모든 보고기업에 적용된다(4.67).⁸⁾

5.4 수익과 비용

수익(income)은 자산의 증가 또는 부채의 감소로서 자본의 증가를 가져오며, 자본청구권 보유자의 출자와 관련된 것을 제외한다(4.68).

비용(expenses)은 자산의 감소 또는 부채의 증가로서 자본의 감소를 가져오며, 자본청구권 보유자에 대한 분배와 관련된 것을 제외한다(4.69).

8) 우리나라 상법에서는 합명회사, 합자회사, 유한회사 및 주식회사로 회사의 법적 형태를 구분하고 있다. 상법에서의 구분에 관계없이 자본의 정의는 모든 회사의 형태에 적용된다.

수익과 비용은 기업의 재무성과(financial performance)를 보여주는 요소이다. 자본청구권 보유자(예: 주식회사의 경우 주주)와 회사 간의 증자, 감자, 배당 등은 자본의 변동을 가져오지만 **재무성과와는 관계가 없다**. 따라서 수익과 비용을 정의할 때 자본청구권 보유자와의 거래와 관련된 것은 제외한다.

수익과 비용이 자산과 부채의 변동으로 정의되지만, 재무제표 이용자들은 기업의 재무상태와 재무성과에 대한 정보가 모두 필요하다. 따라서 수익과 비용에 대한 정보는 자산과 부채에 대한 정보만큼 중요하다(4.71).

서로 다른 거래나 그 밖의 사건은 서로 다른 특성을 지닌 수익과 비용을 발생시킨다. 수익과 비용의 서로 다른 특성별로 정보를 별도로 제공하면(후술하는 8.3절 (4)와 (5) 참조) 재무제표 이용자들이 기업의 재무성과를 이해하는 데 도움이 될 수 있다(4.72).

5.5 기타 고려사항

(1) 회계단위

회계단위(unit of account)란 인식기준과 측정개념이 적용되는 권리나 권리의 집합, 의무나 의무의 집합 또는 권리와 의무의 집합을 말한다(4.48). 예를 들어 자산을 인식할 때 하나의 권리가 회계단위가 될 수 있고, 두 가지 권리의 집합이 회계단위가 될 수도 있다.

6절에서 설명하는 인식기준과 7절에서 설명하는 측정개념이 자산이나 부채, 그리고 관련 수익과 비용에 어떻게 적용될 것인지 고려하여, 그 자산이나 부채에 대한 회계단위를 선택한다. 어떤 경우에는 인식을 위한 회계단위와 측정을 위한 회계단위를 서로 다르게 선택하는 것이 적절할 수 있다. 예를 들어 계약은 개별적으로 인식될 수 있지만, 그 계약이 계약포트폴리오의 일부로 측정될 수 있다(4.49).

기업의 자산 또는 부채의 일부를 이전하는 경우, 그 때 회계단위가 변경되어 이전된 구성요소와 잔여 구성요소가 별도의 회계단위가 될 수도 있다(4.50).

원가가 회계단위의 선택도 제약한다. 따라서 회계단위를 선택할 때에는, 그 회계단위의 선택으로 인해 재무제표이용자들에게 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 발생한 원가를 정당화할 수 있는지 고려하는 것이 중요하다. 일반적으로 자산, 부채, 수익과 비용의 인식 및 측정에 관련된 원가는 회계단위의 크기가 작아짐에 따라 증가한다(4.52).

권리와 의무 모두 동일한 원천에서 발생하는 경우, 그러한 권리와 의무가 상호의존적이고 분리될 수 없다면, 이는 단일하고 불가분의 자산이나 부채를 구성하며, 단일의 회계단위를

형성한다.⁹⁾ 후술할 미이행계약이 여기에 해당한다. 반대로 권리와 의무가 분리될 수 있는 경우 권리와 의무를 별도로 분리하여, 하나 이상의 자산과 부채로 식별하는 것이 적절할 수 있다(4.53).

(2) 미이행계약

미이행계약(executory contract)은 계약당사자 모두가 자신의 의무를 전혀 수행하지 않았거나 계약당사자 모두가 동일한 정도의 자신의 의무를 부분적으로 수행한 계약이나 그 계약의 일부를 말한다(4.56).

미이행계약은 경제적자원을 교환할 권리와 의무가 결합되어 성립되는데, 그러한 권리와 의무는 상호의존적이어서 분리될 수 없다. 따라서 결합된 권리와 의무는 단일자산 또는 단일부채를 구성한다. 교환조건이 현재 유리할 경우 기업은 자산을 보유하며, 교환조건이 현재 불리할 경우 부채를 보유한다. 그러한 자산이나 부채가 재무제표에 포함되는지의 여부는 6절의 인식과 7절의 측정 및 손실부담계약에 따라 달라진다(4.57).

당사자 일방이 계약상 의무를 이행하면 그 계약은 더 이상 미이행계약이 아니다. 보고기업이 계약에 따라 먼저 수행한다면, 보고기업의 경제적자원을 교환할 권리와 의무가 경제적자원을 수취할 권리로 변경되는 사건이 되므로 그 권리는 자산이다. 마찬가지로 다른 당사자가 먼저 수행한다면, 보고기업의 경제적자원을 교환할 권리와 의무가 경제적자원을 이전할 의무로 변경되는 사건이 되므로 그 의무는 부채이다(4.58).

예 3 미이행계약

을회사는 20×1년 7월 1일에 고객과 제품 100개를 판매하는 계약을 체결하였다. 제품은 20×1년 9월 1일에 고객에게 인도하기로 하였다. 그리고 고객에게 제품을 인도한 후에 판매대금을 수령하기로 하였다. 20×1년 7월 1일에 을회사가 고객에게 제품을 인도하기로 한 약속은 부채에 해당되는가?

 을회사가 20×1년 7월 1일에 고객과 제품을 판매하기로 한 계약은 미이행계약에 해당한다. 즉, 계약 당사자 중 어느 일방도 20×1년 7월 1일 현재 계약상 의무를 이행하지 않았기 때문에 아무런 권리와 의무가 발생하지 않은 상태이다. 만약에 을회사가 먼저 제품을 인도하는 의무를 이행했다면 대금을 수취할 권리를 가지며, 이 권리는 자산의 정의를 충족한다. 한편, 거래상대방이 먼저 대금을 지급하는 의무를 이행했다면 을회사는 제품을 인도하는 의무를 부담하며 이 의무는 부채의 정의를 충족한다.

9) 권리와 의무의 집합을 단일 회계단위로 처리하는 것은 자산과 부채를 상계하는 것과 다르다(4.54).

(3) 계약상 권리와 의무의 실질

권리와 의무를 충실하게 표현하기 위해서는 재무제표에 그 실질을 보고한다. 따라서 권리와 의무의 실질을 식별하기 위해서 계약조건, 계약집합이나 일련의 계약을 분석할 필요가 있다(4.59).

계약의 모든 조건(명시적 또는 암묵적)은 실질이 없지 않는 한 고려되어야 한다. 따라서 실질이 없는 조건은 무시된다. 예를 들어 당사자 그 누구도 구속하지 않는 조건이거나 권리 보유자가 어떠한 상황에서도 행사할 실제 능력을 갖지 못하는 권리는 실질이 없는 조건에 해당된다(4.61).

계약의 집합 또는 일련의 계약은 전반적인 상업적 효과를 달성하거나 달성하도록 설계될 수 있다. 따라서 그러한 계약의 실질을 보고하려면, 해당 계약의 집합 또는 일련의 계약에서 발생하는 권리와 의무는 단일 회계단위로 처리할 필요가 있다. 예를 들어, 한 계약의 권리나 의무가 동일한 거래상대방과 동시에 체결된 다른 계약의 모든 권리나 의무를 무효화하는 경우, 두 계약의 결합효과는 어떠한 권리나 의무도 창출하지 않는다. 반대로, 둘 이상의 별도로 체결하는 계약으로 창출될 수 있었을 둘 이상의 권리와 의무의 집합을 단일 계약으로 창출하는 경우, 기업은 권리와 의무의 집합을 마치 각각 별도의 계약에서 발생한 것처럼 회계처리할 필요가 있을 수 있다(4.62).

6 인식과 제거

6.1 인식의 의의

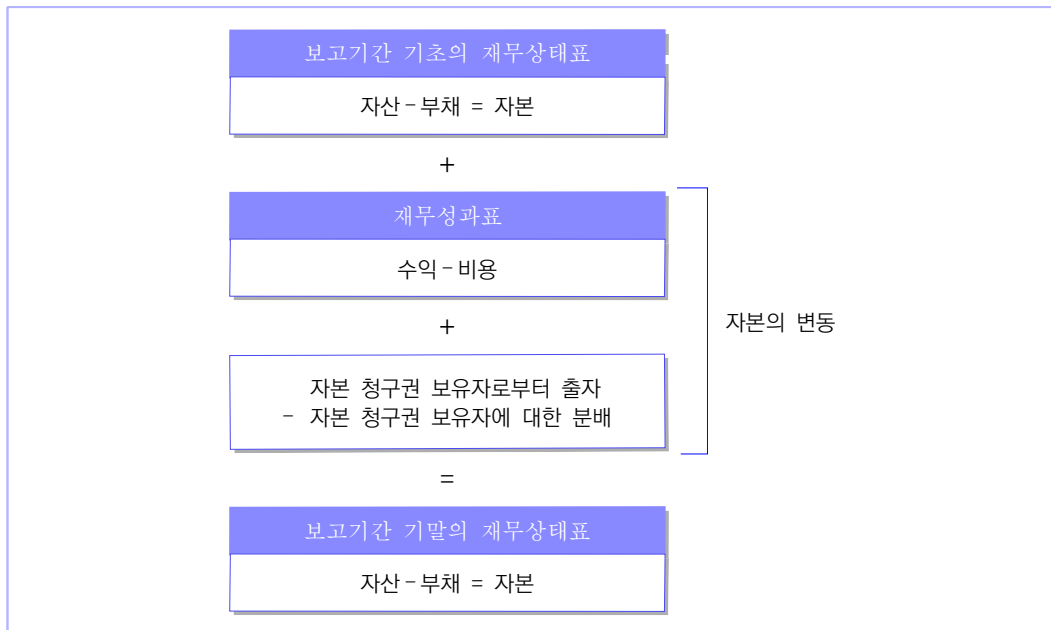
인식(recognition)이란 5절에서 설명했던 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용과 같은 재무제표 요소 중 정의를 충족하는 항목을 재무상태표나 재무성과표¹⁰⁾에 포함하기 위하여 포착하는 과정(process of capturing for inclusion)을 말한다. 인식은 그러한 재무제표 중 하나에 어떤 항목(단독 또는 다른 항목과 통합하여)을 명칭과 화폐금액으로 나타내고, 그 항목을 해당 재무제표의 하나 이상의 합계에 포함시키는 것과 관련된다. 이때 자산, 부채 또는 자본이 재무상태표에 인식되는 금액을 장부금액(carrying amount)이라고 한다(5.1).

10) 개념체계에서는 '재무성과표'라는 용어를 사용하는데, 기준서에서 규정하는 포괄손익계산서가 여기에 해당한다.

인식은 화폐금액으로 기록되는 것이므로 7절에서 설명하는 측정(measurement)이 함께 이루어져야 한다. 측정이 불가능하면 인식도 이루어질 수 없다.

인식에 따라 재무제표 요소, 재무상태표 및 재무성과표는 [그림 6]과 같이 연계된다.

그림 6 재무제표 요소들이 연계되는 방법



[그림 6]에서 보는 바와 같이 보고기간 중 자산과 부채의 변동은 두 가지로 구분된다. 첫째, 자산과 부채의 변동이 자본 청구권 보유자와의 거래(예: 출자나 분배)를 제외한 거래에서 발생하면 이를 수익 또는 비용으로 인식하고 재무성과표에 표시한다. 둘째, 자산과 부채의 변동이 자본 청구권 보유자와의 거래로부터 발생하면 이를 수익 또는 비용으로 보지 않고 별개로 인식·보고한다.

결국 인식은 **자산과 부채의 인식으로 귀결**된다. 자산이나 부채의 변동을 인식하는 과정에서 수익이나 비용을 인식하고, 출자나 분배도 인식하는 것이다.

거래나 그 밖의 사건에서 발생한 자산이나 부채를 최초 인식할 때 수익과 관련 비용을 동시에 인식할 수 있다. 예를 들어 재화를 현금 판매할 때 수익(매출)과 관련 비용(매출원가)을 동시에 인식한다. 수익과 관련 비용의 동시 인식은 수익과 관련 원가의 대응(matching)을 나타내지만, 원가와 수익의 대응은 개념체계의 목적이 아니다(5.5).

6.2 인식기준

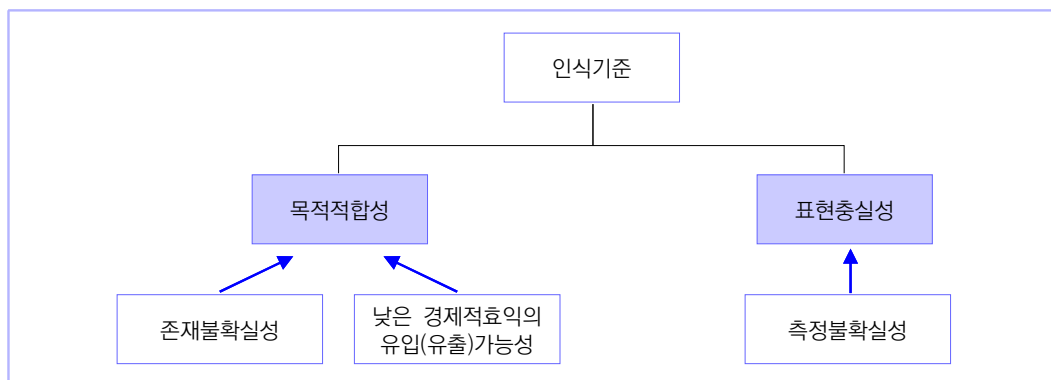
자산, 부채, 자본, 수익과 비용이 5절에서 설명한 정의를 충족하더라도 항상 인식하는 것은 아니다. 이들을 인식하려면 인식기준(recognition criteria)을 충족하여야 한다.

개정 전 개념체계에서는 재무제표 요소의 정의에 부합하는 항목이 경제적효익의 유입(유출) 가능성이 높고, 그 원가나 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 인식해야 한다고 규정하였다. 그런데 실무에서 ‘가능성이 높다’는 것을 판단할 때 일관성이 없는 다양한 확률 임계치를 사용하는 문제가 있었고, ‘신뢰성 있게 측정’할 수 있다는 기준을, 유용한 정보를 제공할 수 있더라도 측정불확실성이 높다면 그 항목을 인식해서는 안 된다고 해석할 여지가 있다는 문제가 제기되었다.

이에 반해 개정 개념체계에서는 자산이나 부채를 인식하고 이에 따른 결과로 수익, 비용 또는 자본변동을 인식하는 것이 **목적적합하고 충실하게 표현한 정보를 제공하는 경우에만 자산과 부채를 인식**하도록 규정하고 있다(5.7). 3절에서 목적적합성과 표현충실성이 유용한 재무정보가 되기 위한 근본적 질적 특성이라고 설명한 바 있다. 즉, 개념체계는 근본적 질적 특성을 인식기준과 연계하고 있다.

목적적합성과 표현충실성의 인식기준은 [그림 7]에서 보는 바와 같이 여러 요인에 의해서 영향을 받을 수 있다.

그림 7 인식기준에 영향을 주는 요인



[그림 7]에서 보는 바와 같이 존재불확실성이나 낮은 경제적효익의 유입(유출)가능성이 목적적합성에 영향을 줄 수 있으며, 그 이외의 다른 요인이 영향을 줄 수도 있다. 또한 측정불확실성이 표현충실성에 영향을 줄 수 있으며, 그 이외의 다른 요인이 영향을 줄 수도 있다. 여기에 대해서는 아래에서 자세하게 설명한다.

3.3절에서 원가(cost)가 재무보고 결정을 제약한다고 설명하였는데, 인식에 대한 결정도 제약한다. 재무제표작성자는 자산이나 부채의 목적적합한 측정을 위해 원가를 부담하며, 재무제표이용자들도 제공된 정보를 분석하고 해석하기 위해 원가를 부담한다. 이때 재무제표이용자들에게 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 원가를 정당화할 수 있는 경우에 자산이나 부채를 인식한다(5.8).

무엇이 이용자들에게 유용한지는 항목, 사실, 상황에 따라 다르다. 따라서 항목을 인식할지 여부를 결정할 때 판단이 필요하므로 인식 요구사항이 기준서 간에 그리고 기준서 내에서 달라질 필요가 있을 수 있다(5.9).

인식에 관한 의사결정을 할 때 자산이나 부채가 인식되지 않을 경우, 제공할 정보를 고려하는 것이 중요하다. 예를 들어, 지출이 발생할 때, 자산이 인식되지 않으면 비용이 인식된다. 어떤 경우에는 시간이 지남에 따라 비용을 인식하는 것이 유용한 정보(예: 재무제표이용자들에게 추세를 식별할 수 있도록 하는 정보)를 제공한다(5.10).

자산이나 부채의 정의를 충족하는 항목이 인식되지 않더라도 기업은 해당 항목에 대한 정보를 주석에 제공해야 할 수도 있다(5.11).

(1) 목적적합성(relevance)

특정 자산이나 부채의 인식과 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동을 인식하는 것이 항상 목적적합한 정보를 제공하는 것이 아닐 수 있다. 예를 들어 다음과 같은 경우 그러할 수 있다(5.12).

- (1) 자산이나 부채가 **존재하는지 불확실**하다.
- (2) 자산이나 부채가 존재하지만 **경제적효익의 유입가능성 또는 유출가능성이 낮다**.

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

1) 존재불확실성(existence uncertainty)

5.1절에서 자산을 설명할 때 권리의 존재 여부가 불확실한 경우가 있다고 언급하였으며, 5.2절에서 부채를 설명할 때에도 의무의 존재 여부가 불확실한 경우가 있다고 언급한 바 있다. 존재불확실성은 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮고 발생가능한 결과의 범위가 예외적으로 광범위한 상황과 결합될 수 있는데, 이는 자산이나 부채를 반드시 단일 금액으로만 측정하여 인식하는 것이 목적적합한 정보를 제공하지 않음을 의미할 수 있다. 자산이나 부채의 인식 여부에 관계없이, 이와 관련된 불확실성에 대한 설명정보가 재무제표에 공시되어야 할 수도 있다(5.14).

2) 경제적효익의 낮은 유입(유출)가능성

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

경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성이 낮더라도, 자산이나 부채를 인식하는 것이 전술한 문단 5.16에 기술된 정보 외의 목적적합한 정보를 제공할 수도 있고, 제공하지 않을 수도 있다. 이러한 경우에 해당되는지는 다양한 요인에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어 시장조건에 따른 교환거래에서 자산을 취득하거나 부채가 발생하는 경우, 그 원가는 일반적으로 경제적효익의 유입가능성이나 유출가능성을 반영하므로 유입가능성이나 유출가능성이 낮더라도 해당 원가는 목적적합한 정보일 수 있으며, 일반적으로 쉽게 이용할 수 있다. 그런데 이러한 경우 자산이나 부채를 인식하지 않으면 교환시점에 비용이나 수익을 인식하게 되는데, 이는 거래를 충실하게 표현하지 못할 수 있다. 한편, 자산이나 부채가 교환거래가 아닌 사건에서 발생하는 경우, 자산이나 부채를 인식하면 일반적으로 수익이나 비용의 인식을 초래하는데, 만약 자산이나 부채와 관련된 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 낮으면 재무제표이용자들은 그러한 자산과 수익 또는 부채와 비용의 인식을 목적적합한 정보로 보지 않을 수 있다(5.17).

종전 개념체계는 ‘미래 경제적효익이 유입되거나 유출될 가능성이 높아야 한다’는 것을 인식조건 중의 하나로 언급하였는데, 개정 개념체계에서는 이러한 조건을 요구하고 있지 않다. 따라서 개정된 개념체계에 기초할 경우 인식되는 자산과 부채의 범위가 넓어졌다고

할 수 있다. 다만, 개정된 개념체계의 인식기준을 반영하여 개별 기준서가 개정될 것인지는 더 기다려 보아야 할 것이다.

(2) 표현충실성(faithful representation)

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

1) 측정불확실성(measurement uncertainty)

자산이나 부채를 인식하기 위해서는 측정을 해야 한다. 많은 경우 그러한 측정은 추정되어야 하며, 추정은 측정불확실성의 영향을 받는다. 그러나 합리적인 추정의 사용은 재무정보 작성의 필수적인 부분이며, 추정치를 명확하고 정확하게 기술하고 설명한다면 정보의 유용성을 훼손하지 않는다. 높은 수준의 측정불확실성이 있더라도 그러한 추정치가 유용한 정보를 반드시 제공하지 못하는 것은 아니다(5.19).

경우에 따라 자산이나 부채를 측정하는 데 추정과 관련된 불확실성 수준이 너무 높아서 이러한 추정으로 해당 자산이나 부채 및 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본의 변동을 충분히 충실하게 표현할 수 있는지 의심스러울 수 있다(5.20). 이러한 경우 추정에 대한 설명과 추정에 영향을 미칠 수 있는 불확실성에 대한 설명을 동반한다면, 불확실성이 높은 추정에 의존하는 측정이 가장 유용한 정보일 수 있다(5.21).

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

2) 다른 요소들

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

- ① 결과적으로 발생하는 수익, 비용 및 자본변동에 대한 서술
- ② 관련 자산과 부채가 인식되는지 여부(관련 자산과 부채가 인식되지 않으면, 인식은 인식불일치(회계불일치)를 초래할 수 있다.)
- ③ 자산이나 부채 그리고 이에 따른 결과로 발생하는 수익, 비용 또는 자본변동에 대한 정보의 표시와 공시

6.3 제거

(1) 제거의 의의

제거(derecognition)는 기업의 재무상태표에서 인식된 자산이나 부채의 전부 또는 일부를 삭제하는 것이다. 제거는 일반적으로 해당 항목이 더 이상 자산 또는 부채의 정의를 충족하지 못할 때 발생한다. 즉, 자산은 일반적으로 기업이 인식한 자산의 전부 또는 일부에 대한 통제를 상실했을 때 제거한다. 그리고 부채는 일반적으로 기업이 인식한 부채의 전부 또는 일부에 대한 현재의무를 더 이상 부담하지 않을 때 제거한다(5.26).

(2) 제거의 목표

제거에 대한 회계의 요구사항은 다음 두 가지를 모두 충실히 표현하는 것을 목표로 한다(5.27).

- ① 제거를 초래하는 거래나 그 밖의 사건 후의 잔여 자산과 부채
- ② 그 거래나 그 밖의 사건으로 인한 기업의 자산과 부채의 변동

제거의 목표는 일반적으로 다음과 같이 달성된다(5.28).

- ① 만료되었거나 소비, 회수, 이행 또는 이전된 자산이나 부채(이전된 구성요소)를 제거하고, 이에 따른 결과로 발생하는 수익과 비용의 인식
- ② 해당될 경우 잔여 자산이나 부채(잔여구성요소)의 계속 인식¹¹⁾
- ③ 필요한 경우 다음 절차 중 하나 이상을 적용
 - ㉠ 재무상태표에서 잔여구성요소를 별도로 표시
 - ㉡ 재무성과표에서 이전된 구성요소의 제거로 인하여 인식된 수익 및 비용을 별도로 표시
 - ㉢ 설명정보를 제공

11) 잔여구성요소는 이전된 구성요소와 별도의 회계단위가 된다.

어떤 경우에는 기업이 자산이나 부채를 이전하는 것처럼 보일 수 있지만, 그럼에도 불구하고 그 자산이나 부채가 기업의 자산이나 부채로 남아있을 수 있는데, 그러한 예는 다음과 같다(5.29).

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

상기 예의 경우 자산이나 부채를 제거하면 전술한 문단 5.27의 두 가지 목표 중 하나를 달성하지 못하므로 적절하지 않다.

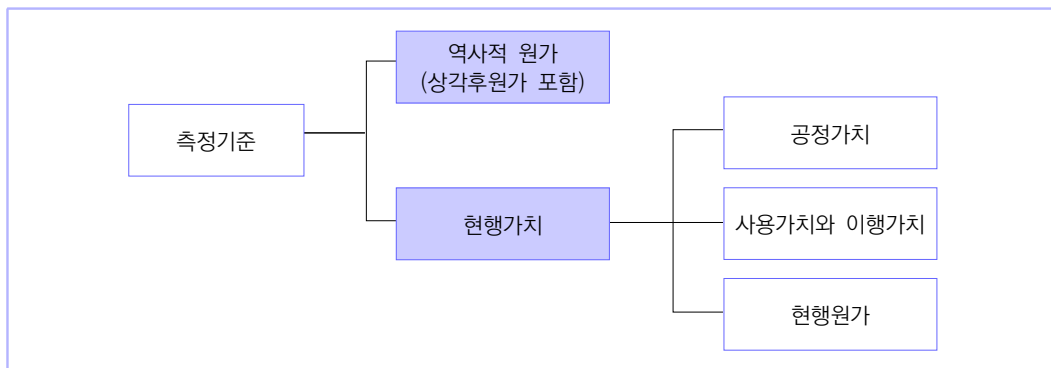
7 측정

7.1 측정기준의 종류

재무제표에 인식된 요소들은 화폐단위로 수량화되어야 하는데, 이를 위해 측정기준(measurement basis)을 선택해야 한다. 측정기준은 측정대상 항목에 대해 식별된 속성(identified feature)을 말하는데, 예를 들어 역사적 원가, 공정가치 또는 이행가치 등이 여기에 속한다. 유용한 재무정보의 질적 특성과 원가제약을 고려함으로써 서로 다른 자산, 부채, 수익과 비용에 대해 서로 다른 측정기준을 선택하는 결과가 발생할 수 있다.

개념체계의 측정기준을 제시하면 [그림 8]과 같다.

그림 8 측정기준의 종류



[그림 8]에서 보는 바와 같이 개념체계는 측정기준을 크게 역사적 원가와 현행가치로 구분하고, 현행가치에 공정가치, 사용가치와 이행가치, 그리고 현행원가가 포함되는 것으로 설명한다.¹²⁾

개정 개념체계는 **현금흐름기준 측정**을 별도의 측정기준 범주로 보지 않고, 특정 측정기준을 적용한 측정치를 추정하기 위해 사용할 수 있다고 설명한다(BC6.13). 따라서 **현재가치**(present value) 측정은 [그림 8]에서 역사적 원가로 분류되는 상각후원가, 현행가치 중 공정가치, 사용가치와 이행가치의 측정치를 추정하기 위하여 사용하는 것이지, **별개의 측정기준은 아니다**.

국제회계기준위원회가 다양한 측정기준을 제시한 이유는 서로 다른 상황에서 서로 다른 측정기준이 재무제표이용자들에게 목적적합한 정보를 제공할 수 있다고 결론지었기 때문이다. 즉, 서로 다른 상황에서 특정 측정기준은 다른 측정기준에 비해 더 이해하기 쉽고 적용하기 쉬우며, 더 검증가능하거나 오류발생가능성이 낮거나 측정불확실성이 낮고 적용원가가 더 적을 수 있다(BC6.10). 따라서 유용한 재무정보와 원가제약의 질적 특성을 고려하면 서로 다른 자산, 부채, 수익과 비용에 대해 서로 다른 측정기준을 선택하게 될 것이다(BC4.11).

(1) 역사적 원가(historical cost)

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

시장 조건에 따른 거래가 아닌 사건¹³⁾의 결과로 자산을 취득하거나 창출할 때 또는 부채를 발생시키거나 인수할 때, 역사적 원가로 측정하는 것이 거래나 그 밖의 사건에서 발생하는 자산과 부채 및 수익이나 비용을 충실하게 표현하지 못할 수도 있다. 이러한 경우에는 그 자산이나 부채의 **현행가치를 최초 인식시점의 간주원가**(deemed cost)로 사용하며, 그 간주원가는

12) 국제회계기준위원회는 기업의 경영활동에 투입되는 원가에 대한 정보(역사적 원가, 현행원가와 같은 유입가치)를 제공하는지 또는 기업의 경영활동에서 산출되는 원가에 대한 정보(공정가치, 사용가치, 이행가치와 같은 유출가치)를 제공하는지에 따라 측정기준을 분류하는 것을 고려하였으나, 동일한 시장에서의 유입가치와 유출가치의 차이가 거래원가를 제외하면 흔히 작기 때문에 이러한 분류가 유용하다고 보지 않았다(BC6.14).

13) 시장 조건에 따른 거래가 아닌 사건의 예를 들면 다음과 같다. ① 거래가적이 당사자 간의 관계 또는 당사자 중 일방의 재정적 어려움이나 그 밖의 강박에 의해 영향을 받을 수 있다. ② 자산을 정부가 무상으로 기업에 부여하거나 다른 당사자가 기업에 기부할 수 있다. ③ 부채가 법령이나 규정에 의해 부과될 수 있다. ④ 위반행위로 인해 보상하거나 벌과금을 납부할 부채가 발생할 수 있다.

역사적 원가로 후속 측정할 때의 시작점으로 사용된다(6.6, 6.81).

현행가치와 달리 역사적 원가는 **자산의 손상이나 손실부담에 따른 부채와 관련되는 경우를 제외하고는 가치의 변동을 반영하지 않는다**(6.4). 자산 손상과 부채의 손실부담의 경우, 최초 인식시점에서 결정한 원가를 갱신하지 않는다면 목적적합한 정보를 제공하지 못하기 때문이다.

자산의 손상이나 부채의 손실부담이 아니더라도 자산과 부채의 역사적 원가는 필요하다면 **시간의 경과에 따라 갱신**되어야 한다. 예를 들어 자산을 구성하는 경제적자산의 일부 또는 전부를 소비(감가상각 또는 상각)하거나, 자산의 일부 또는 전부를 소멸시키면서 대금을 받거나, 부채의 일부 또는 전부를 이행(예: 부채를 소멸시키는 지급이나 재화를 인도할 의무의 이행)하는 경우가 여기에 해당된다. 또한 자산이나 부채의 금융요소를 반영하는 이자가 발생하는 경우¹⁴⁾에도 자산과 부채는 갱신되어야 한다(6.7, 6.8)

역사적 원가 측정기준을 금융자산과 금융부채에 적용하는 한 가지 방법은 **상각후원가**(amortized cost)로 측정하는 것이다. 금융자산이나 금융부채의 상각후원가는 자산이나 부채가 변동이자율을 갖지 않는 한 최초 인식 후 갱신되지 않는 이자율로 할인한 미래현금흐름의 추정치를 반영한다. 금융자산과 금융부채의 상각후원가는 이자의 발생, 금융자산의 손상 및 수취 또는 지급과 같은 후속 변동을 반영하기 위해 시간의 경과에 따라 갱신된다(6.9). 이와 같은 특성 때문에 개념체계는 금융자산과 금융부채의 상각후원가를 역사적 원가로 분류한다(BC6.22).

(2) 현행가치(current value)

현행가치 측정치는 측정일의 조건을 반영하기 위해 갱신된 정보를 사용하여 자산, 부채 및 관련 수익과 비용의 화폐적 정보를 제공한다. 이러한 갱신에 따라 자산과 부채의 현행가치는 이전 측정일 이후의 변동, 즉 현행가치에 반영되는 현금흐름과 그 밖의 요소의 추정치의 변동을 반영한다. 역사적 원가와 달리, 자산이나 부채의 현행가치는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격으로부터 부분적으로라도 도출되지 않는다¹⁵⁾(6.10).

현행가치 측정기준에는 공정가치, 사용가치와 이행가치, 그리고 현행원가가 포함된다.

14) 상각후원가로 금융자산 및 금융부채를 측정하는 경우가 여기에 해당한다.

15) 왜냐하면 자산이나 부채의 최초 인식시점에서의 현행가치와 이후 보고기간 말의 현행가치는 **별개의 측정치**이기 때문이다.

1) 공정가치(fair value)¹⁶⁾

공정가치는 측정일에 시장참여자 사이의 정상거래에서 자산을 매도할 때 받거나 부채를 이전할 때 지급하게 될 가격을 말한다. 공정가치는 기업이 접근할 수 있는 **시장의 참여자 관점**을 반영한다. 즉, 시장참여자가 경제적으로 최선의 행동을 한다면 자산이나 부채의 가격을 결정할 때 사용할 가정과 동일한 가정을 사용하여 그 자산이나 부채를 측정한다(6.13).

공정가치는 **활성시장에서 관측되는 가격으로 직접 결정**되는 경우도 있고, **현금흐름기준 측정기법을 사용¹⁷⁾하여 간접적으로 결정**되기도 한다(6.14). 현금흐름 측정기법은 화폐의 시간가치를 고려하므로 **현재가치** 측정을 의미한다.

공정가치는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격으로부터 부분적으로라도 도출되지 않기 때문에, 공정가치는 자산을 취득할 때 발생한 거래원가로 인해 증가하지 않으며 부채를 발생시키거나 인수할 때 발생한 거래원가로 인해 감소하지 않는다. 특정 자산을 공정가치로 최초 인식할 경우 여기에 거래원가를 포함하면, 최초 인식금액이 공정가치로 측정되지 않는 문제가 발생한다. 따라서 공정가치 측정치에는 거래원가가 포함되지 않아야 하며, 거래원가는 발생시점에 당기손익으로 인식한다.¹⁸⁾ 또한 공정가치는 자산의 궁극적인 처분이나 부채의 이전 또는 결제에서 발생할 거래원가를 반영하지 않는다(6.16).

2) 사용가치와 이행가치(value in use and fulfilment value)

사용가치는 기업이 자산의 사용과 궁극적인 처분으로 얻을 것으로 기대하는 현금흐름 또는 그 밖의 경제적효익의 **현재가치**이며, 이행가치는 기업이 부채를 이행할 때 이전해야 하는 현금이나 그 밖의 경제적자원의 **현재가치**이다(6.17).

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

16) 개념체계의 공정가치 설명은 기준서 제1113호 '공정가치 측정'에서 기술된 내용과 일치한다.

17) 현금흐름 측정기준을 사용할 때 다음의 요인을 반영한다. ① 미래현금흐름 추정치, ② 측정 대상 자산이나 부채에 대한 미래현금흐름의 추정 금액이나 시기가 그 현금흐름에 내재된 불확실성으로 인해 변동할 가능성, ③ 화폐의 시간가치, ④ 현금흐름에 내재된 불확실성을 부담하는 것에 대한 가격(위험할증 또는 위험할인), ⑤ 그 밖의 요소(예: 상황에 따라 시장참여자들이 유동성을 고려한다면 그 유동성)

18) 단, 금융상품과 관련된 기준서 제1109호에서는 금융자산을 최초 인식할 때 공정가치로 측정하되, 금융자산의 분류에 따라 거래원가의 회계처리를 달리 규정하고 있다.

사용가치와 이행가치는 시장참여자의 가정보다는 **기업 특유(entity-specific)**의 가정을 반영한다는 점에서 전술한 공정가치와 다르다. 하지만 실무에서 시장참여자가 사용할 가정과 기업이 자체적으로 사용하는 가정 간에는 차이가 거의 없을 것이다(6.19).

사용가치와 이행가치는 직접 관측될 수 없으며 **현금흐름기준 측정기법으로 결정**된다. 사용가치와 이행가치는 전술한 문단 6.14의 공정가치에 대해 기술한 것과 동일한 요소를 반영하지만 시장참여자의 관점보다는 기업 특유의 관점을 반영한다(6.20).

사용가치는 역사적 원가로 측정되는 자산의 손상차손을 인식할 때 회수가능액을 결정하는 데 사용되므로 역사적 원가 측정기준에 속한다고 주장할 수 있다. 그러나 국제회계기준 위원회는 사용가치가 회수가능한 역사적 원가를 결정하더라도 역사적 원가와 개념적으로 다르다는 것을 명확히 하였다(BC6.25).

3) 현행원가(current cost)

자산의 현행원가는 측정일에 동등한 자산의 원가로서 측정일에 지급할 대가와 그 날에 발생할 거래원가를 포함한다. 또한 부채의 현행원가는 측정일에 동등한 부채에 대해 수취할 수 있는 대가에서 그 날에 발생할 거래원가를 차감한다.

현행원가는 역사적 원가와 마찬가지로 유입가치(entry value)이다. 이는 기업이 자산을 취득하거나 부채를 발생시킬 시장에서의 가격을 반영한다. 이런 이유로 현행원가는 유출가치(exit value)인 공정가치, 사용가치 또는 이행가치와 다르다. 그러나 현행원가는 역사적 원가와 달리 측정일의 조건을 반영한다(6.21).

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

7.2 특정 측정기준이 제공하는 정보

7.1절에서는 여러 가지 측정기준을 정의하였다. 본절에서는 각 측정기준이 제공하는 정보에 대해서 설명한다.

(1) 역사적 원가

역사적 원가는 자산이나 부채를 발생시킨 거래나 그 밖의 사건의 가격에서 도출된 정보를 적어도 부분적으로 사용하기 때문에, 역사적 원가 정보는 재무제표이용자들에게 **목적적합**할 수 있다. 일반적으로, 기업이 시장 조건에 따라 최근 거래에서 자산을 취득한다면, 기업은 그 자산이 최소한 자산의 원가를 회수하는 데 충분한 경제적효익을 제공할 것으로 기대한다. 마찬가지로, 시장 조건에 따른 최근 거래의 결과로 부채를 발생시키거나 인수한다면, 기업은 일반적으로 부채를 이행하기 위해 경제적자원을 이전해야 하는 의무의 가치가 수취한 대가에서 거래원가를 차감한 가치를 초과하지 않을 것으로 기대한다. 따라서 자산이나 부채를 역사적 원가로 측정하는 것은 자산·부채 및 자산·부채를 발생시킨 거래의 가격 모두에 대한 목적적합한 정보를 제공한다(6.25).

역사적 원가는 자산의 소비와 손상을 반영하여 감소하기 때문에, 역사적 원가로 측정된 자산에서 회수될 것으로 예상되는 금액은 적어도 장부금액과 같거나 장부금액보다 크다. 마찬가지로, 부채의 역사적 원가는 손실부담이 되는 경우 증가하기 때문에 부채를 이행하기 위하여 필요한 경제적자원을 이전할 의무의 가치는 부채의 장부금액을 초과하지 않는다(6.26).

즉시 소비되는 재화와 용역을 포함하여 매각이나 소비되는 자산의 원가에 대한 정보와 수취한 대가에 대한 정보는 **예측가치**를 가질 수 있다. 이 정보는 미래에 재화(기업이 현재 보유하고 있지 않은 재화 포함)나 용역을 판매함에 따른 미래의 이익을 예측하는 투입변수로 사용하고, 이에 따라 미래순현금유입에 대한 기업의 전망을 평가하는 데 사용될 수 있다.

역사적 원가로 측정한 수익과 비용은 재무제표이용자들에게 현금흐름이나 이익에 관한 그들의 종전 예측에 대해 피드백을 제공하기 때문에 **확인가치**를 가질 수 있다. 판매하거나 사용한 자산의 원가에 관한 정보는 기업의 경영진이 그 기업의 경제적자원을 사용하는 책임(**수탁책임**)을 얼마나 효율적이고 효과적으로 수행했는지를 평가하는 데 도움이 될 수 있다(6.30). 이와 비슷한 이유에서, **상각후원가**로 측정하는 자산(부채)에서 가득(발생)하는 이자에 대한 정보도 **예측가치**와 **확인가치**를 가질 수 있다(6.31).

(2) 현행가치

1) 공정가치

공정가치로 자산과 부채를 측정하여 제공하는 정보는 **예측가치**를 가질 수 있다. 공정가치는 미래현금흐름의 금액, 시기 및 불확실성에 대한 시장참여자의 현재 기대를 반영하기 때문이다. 이러한 미래현금흐름의 금액, 시기 및 불확실성에 대한 기대치는 시장참여자의 현재 위험선호도를 반영하는 방식으로 가격에 반영된다. 이러한 정보는 또한 종전 기대에 대한 피드백을 제공함으로써 **확인가치**를 가질 수 있다(6.32).

시장참여자의 현재 기대를 반영한 수익과 비용은 미래의 수익과 비용을 예측할 때 투입 요소로 사용될 수 있기 때문에 **예측가치**가 있을 수 있다. 그리고 이러한 수익과 비용은 기업의 경영진의 그 기업의 경제적자원을 사용하는 책임(**수탁책임**)을 얼마나 효율적이고 효과적으로 수행했는지를 평가하는 데 도움이 될 수 있다(6.33).

자산이나 부채의 공정가치 변동은 식별된 다양한 요인들¹⁹⁾에 의해 발생할 수 있다. 이러한 요인들이 서로 다른 특성을 지닐 때, 이러한 요인들로 인한 수익과 비용을 개별적으로 식별하는 것은 재무제표이용자들에게 **유용한 정보**를 제공할 수 있다(6.34).

기업이 한 시장에서 자산을 취득하고 다른 시장(기업이 자산을 매각하고자 하는 시장)의 가격을 이용하여 공정가치를 결정한다면, 이 두 시장의 가격 차이는 공정가치를 처음 결정할 때 수익으로 인식된다(6.35).

2) 사용가치와 이행가치

사용가치는 자산의 사용과 궁극적인 처분으로부터 발생하는 추정현금흐름의 현재가치에 관한 정보를 제공한다. 이 정보는 미래순현금유입에 대한 예상치를 평가하는 데 사용할 수 있기 때문에 **예측가치**를 가질 수 있다(6.37).

이행가치는 부채의 이행에 필요한 추정 현금흐름의 현재가치에 관한 정보를 제공한다. 따라서 이행가치는 부채가 이전되거나 협상으로 결제될 때보다는 특히 이행될 경우 **예측가치**를 가질 수 있다(6.38).

사용가치나 이행가치 추정치가 미래현금흐름의 금액, 시기와 불확실성으로 추정된 정보와 결합되어 갱신될 경우, 갱신된 추정치는 사용가치나 이행가치의 종전 추정치에 관한 피드백을 제공하기 때문에 **확인가치**를 가질 수 있다(6.39).

19) ① 미래현금흐름 추정치, ② 측정 대상 자산이나 부채에 대한 미래현금흐름의 추정 금액이나 시기가 그 현금흐름에 내재된 불확실성으로 인해 변동할 가능성, ③ 화폐의 시간가치, ④ 현금흐름에 내재된 불확실성을 부담하는 것에 대한 가격(위험할증 또는 위험할인), ⑤ 그 밖의 요소(예: 상황에 따라 시장참여자들이 유동성을 고려한다면 그 유동성)

3) 현행원가

현행원가로 측정한 자산과 부채에 관한 정보는 현행원가가 측정일에 동등한 자산을 취득하거나 창출할 수 있는 원가를 반영하거나, 동등한 부채를 발생시키거나 인수하기 위해 수취할 대가를 반영하기 때문에 **목적적합**할 수 있다(6.40).

역사적 원가와 마찬가지로 현행원가는 소비된 자산의 원가나 부채의 이행에서 생기는 수익에 관한 정보를 제공한다. 이 정보는 현재 이익을 도출하는 데 사용될 수 있으며, **미래 이익을 예측**하는 데 사용될 수 있다. 역사적 원가와 달리 현행원가는 소비하거나 이행하는 시점의 일반적인 가격을 반영한다. 가격 변동이 유의적일 경우, 현행원가를 기반으로 한 이익은 역사적 원가를 기반으로 한 이익보다 **미래 이익을 예측**하는 데 더 유용할 수 있다(6.41).

7.3 측정기준을 선택할 때 고려할 요인

측정기준에 의해 제공되는 정보는 재무제표이용자들에게 유용해야 한다. 이를 달성하기 위해서는 정보가 목적적합해야 하고 나타내고자 하는 바를 충실하게 표현해야 한다. 또한, 제공되는 정보는 가능한 한 비교가능하고 검증가능하며 적시성이 있고 이해가능해야 한다(6.45). 근본적 질적 특성을 적용하기 위한 가장 효율적이고 효과적인 절차는 일반적으로 경제적 현상에 대한 가장 목적적합한 정보를 식별해 내는 것일 것이다. 만일 해당 정보가 유용하지 않거나 경제적 현상을 충실하게 표현하는 방법으로 제공될 수 없다면, 그 다음으로 가장 목적적합한 정보의 유형을 고려해야 한다(6.46).

본절에서는 측정기준을 선택할 때 질적 특성의 역할에 대해서 설명한다.

(1) 목적적합성

자산이나 부채, 이와 관련된 수익과 비용의 측정기준에 의해 제공된 정보의 목적적합성은 ① 자산이나 부채의 특성과 ② 그 자산이나 부채가 미래현금흐름에 어떻게 기여하는지에 영향을 받는다(6.49).

1) 자산이나 부채의 특성

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

여부에 따라 달라진다. 자산이나 부채의 가치가 시장요인이나 그 밖의 위험에 민감하다면 그 자산이나 부채의 역사적 원가는 현행가치와 유의적으로 다를 수 있다. 따라서 가치변동에 관한 정보가 재무제표이용자들에게 중요할 경우 역사적 원가는 목적적합한 정보를 제공하지 못할 수 있다(6.51).²⁰⁾

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

자산이나 부채의 공정가치 변동은 시장참여자의 기대 및 위험선호도의 변동을 반영한다. 따라서 측정 대상 자산이나 부채의 특성 및 기업의 사업활동의 성격에 따라 이러한 변동을 반영한 정보가 재무제표이용자들에게 예측가치나 확인가치를 항상 제공하지 못할 수 있다(6.53).²¹⁾

2) 미래현금흐름에 대한 기여

일부 경제적자원은 현금흐름을 직접 창출하는 반면, 다른 경우에는 여러 경제적자원이 결합하여 사용되어 현금흐름을 간접적으로 창출하기도 한다. 이와 같이 자산이나 부채가 미래현금흐름에 기여하는 방식이 다를 수 있는데, 이는 기업이 수행하는 사업활동의 성격에 따라 부분적으로 달려있다(6.54). 예를 들어 특정 자산을 판매목적으로 보유하는지, 아니면 임대목적 또는 자가사용목적으로 보유하는지에 따라 당해 자산이 미래현금흐름에 기여하는 방식은 다를 수 있다.

기업의 사업활동이 고객에게 재화나 용역을 생산하고 판매하기 위해 간접적으로 현금흐름을 생산하는 여러 가지 경제적자원을 결합하여 사용하는 경우, **역사적 원가**나 **현행원가**는 그 활동에 목적적합한 정보를 제공할 것이다(6.55).

독립적으로 그리고, 유의적인 경제적 불이익 없이(예: 유의적인 사업중단 없이) 판매될 수 있는 자산과 같이 현금흐름을 직접 창출하는 자산과 부채의 경우, 가장 목적적합한

20) 예를 들어 상각후원가는 파생금융자산(부채)에 대해 목적적합한 정보를 제공할 수 없다.

21) 기업의 사업활동이 자산의 매각이나 부채의 이전을 포함하지 않고, 예를 들어, 자산을 단지 사용하거나 계약상 현금흐름의 회수만을 위해 보유하거나 부채를 직접 이행하기 위한 경우가 이에 해당할 수 있다.

정보를 제공하는 측정기준은 미래현금흐름의 금액, 시기와 불확실성의 현재 추정치를 반영한 **현행가치**일 것이다(6.56).

금융상품에 적용하는 **상각후원가**는 자산에서 가득하는 이자와 부채에서 발생하는 이자간의 마진을 도출하는 데 사용할 수 있는 목적적합한 정보를 제공할 수 있다. 그러나 상각후원가가 유용한 정보를 제공하는지 평가할 때 금융자산이나 금융부채의 특성도 고려해야 한다. 상각후원가는 원금과 이자 외의 요소에 의존하는 현금흐름에 목적적합한 정보를 제공하지 못할 것이다(6.57).²²⁾

(2) 표현충실성

자산과 부채에 대해 서로 다른 측정기준을 사용하면 측정불일치(회계불일치)가 발생할 수 있고, 그 결과 해당 재무제표는 기업의 재무상태와 재무성과의 일부 측면을 충실하게 표현하지 못할 수 있다. 결과적으로 어떤 상황에서는 관련된 자산과 부채에 동일한 측정기준을 사용함으로써 재무제표이용자들에게 다른 측정기준을 사용하는 정보보다 유용한 정보를 제공할 수 있다. 이는 특히 어떤 자산이나 부채의 현금흐름이 다른 자산이나 부채의 현금흐름에 직접 관련되어 있을 때 그러할 수 있다(6.58).

활성시장의 가격을 직접 관측하여 측정할 수 없어 추정해야만 하는 경우 **측정불확실성**(measurement uncertainty)이 발생하는데, 측정불확실성의 수준이 높다고 해서 목적적합한 정보를 제공하는 측정기준을 반드시 사용하지 못하는 것은 아니다. 그러나 측정불확실성의 수준이 너무 높아서 측정기준에 의해 제공된 정보가 충분히 충실한 표현을 제공하지 못할 수도 있다. 이러한 경우에는 목적적합한 정보를 얻을 수 있는 다른 측정기준을 선택하는 것을 고려하는 것이 적절하다(6.60).

측정불확실성은 결과불확실성이나 존재불확실성과는 다르다. 결과불확실성(outcome uncertainty)은 자산이나 부채에서 발생할 경제적효익의 유입이나 유출의 금액 또는 시기가 불확실할 때 발생하고, 존재불확실성(existence uncertainty)은 자산이나 부채의 존재 여부가 불확실할 때 발생한다(6.61). 전술한 6.2절에서 존재불확실성이 자산이나 부채의 인식 여부에 관한 의사결정에 어떻게 영향을 미칠 수 있는지 설명하였다.

결과불확실성 또는 존재불확실성이 측정불확실성으로 이어지는 경우도 있으나, 반드시 측정불확실성을 초래하는 것은 아니다. 예를 들어 활성시장에서 가격을 관측하여 자산의

22) 상각후원가 정보는 시가 변동을 반영하지 않기 때문에 금융자산의 매각시 시가변동에 따른 현금유입의 변동에 대한 정보를 제공하지 못할 것이다.

공정가치를 직접 결정할 수 있는 경우, 비록 자산이 궁극적으로 얼마나 많은 현금을 산출할지 불확실하여 결과불확실성이 있다고 하더라도, 그 공정가치의 측정과 관련된 측정불확실성은 없다(6.62).

(3) 보강적 질적 특성과 원가제약

보강적 질적 특성 중 비교가능성, 이해가능성, 검증가능성 및 원가제약은 측정기준의 선택에 영향을 미친다. 그러나 보강적 질적 특성 중 **적시성**은 측정에 특별한 영향을 미치지 않는다(6.63).

원가가 다른 재무보고결정을 제약하는 것처럼 측정기준의 선택도 제약한다. 따라서 측정기준을 선택할 때 제공되는 정보의 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 발생한 원가를 정당화할 것인지 고려하는 것이 중요하다(6.64).

한 보고기업 내에서 기간 간 또는 같은 기간 동안에 기업 간에 동일 항목에 대해 동일한 측정기준을 일관되게 사용하면 보다 더 **비교가능**한 재무제표를 작성하는 데 도움이 될 수 있다(6.65).

측정기준이 **변경**되면 재무제표의 이해가능성이 감소할 수 있다. 그러나 변경으로 인해 정보가 보다 목적적합해지는 경우와 같이 이해가능성의 감소보다 다른 요소가 더 중요하다면 변경이 정당화될 수 있다(6.66).

이해가능성은 부분적으로 얼마나 많은 다른 측정기준을 사용하는지와 시간의 경과에 따라 변경되는지의 여부에 달려 있다. 일반적으로 전체 재무제표에 더 많은 측정기준을 사용하면 그에 따른 정보는 더 복잡해져서 이해하기 어려워지고 재무상태표와 재무성과표의 총계 또는 부분합계는 덜 유용해진다. 그러나 유용한 정보를 제공하기 위해 필요하다면 더 많은 측정기준을 적용하는 것이 적절할 수 있을 것이다(6.67).

검증가능성은 가격을 관측하는 것과 같이 직접 또는 모형의 투입요소를 확인하는 것과 같이 간접으로, 독립적으로 확인될 수 있는 측정기준을 사용함으로써 향상된다. 측정을 검증할 수 없는 경우 재무제표이용자들은 그 측정이 어떻게 결정되었는지 이해하기 위해 설명정보가 필요할 수 있다(6.68).

측정기준과 보강적 질적 특성 간의 관계는 다음과 같다.

1) 역사적 원가

많은 경우에 역사적 원가를 측정하는 것이 현행가치를 측정하는 것보다 더 단순하고 비용이 적게 든다. 또한 역사적 원가 측정기준을 적용하여 결정한 측정은 일반적으로 잘 이해되며 대부분 검증가능하다(6.69). 그러나 소비를 추정하고 손상차손 또는 손실부담부채를 식별하고 측정하는 것은 주관적일 수 있다. 따라서 때로는 자산이나 부채의 역사적 원가도 현행가치만큼 측정하거나 검증하기 어려울 수 있다(6.70).

역사적 원가 측정기준을 사용할 경우, 다른 시점에 취득한 동일한 자산이나 발생한 동일한 부채가 재무제표에 다른 금액으로 보고될 수 있다. 이것은 보고기업의 기간 간 또는 같은 기간의 기업 간 **비교가능성**(이하 ‘비교가능성’이라 함)을 저하시킬 수 있다(6.71).

2) 현행가치

공정가치는 개별 기업의 관점이 아닌 시장참여자의 관점에서 결정되고 자산이 취득되거나 부채가 발생하는 시점과는 독립적이기 때문에, 공정가치로 측정된 동일한 자산이나 부채는 원칙적으로 동일한 시장에 접근할 수 있는 보고기업에 의해 동일한 금액으로 측정된다. 이는 보고기업의 비교가능성을 높일 수 있다. 자산이나 부채의 공정가치는 활성시장의 가격을 관측하여 직접 결정할 수 있는 경우, 공정가치 측정과정은 비용이 적게 들고, 단순하며, 이해하기 쉽고, 검증될 수 있다(6.73).

사용가치와 **이행가치**는 개별 기업의 관점을 반영하기 때문에 이러한 측정은 동일한 자산이나 부채를 다른 기업이 보유할 경우 다를 수 있다. 이러한 차이는, 특히 자산이나 부채가 유사한 방식으로 현금흐름에 기여하는 경우, 비교가능성을 저하시킬 수 있다(6.72).

현금흐름 측정기법의 사용을 포함한 평가기법은 일반적으로 사용가치나 이행가치를 결정할 때 필요한데, 비용이 많이 들고 복잡할 수 있으며, 과정에 투입되는 요소가 주관적일 수 있고, 투입요소와 과정 자체의 타당성을 검증하는 것이 어려울 수 있다. 결과적으로, 동일한 자산이나 부채의 측정치가 다를 수 있어 비교가능성을 저하시킬 것이다(6.74).

대부분의 경우 다른 자산과 함께 사용하는 개별 자산의 사용가치는 의미있게 결정할 수 없다. 대신에 자산 집합의 사용가치가 결정되면 그 결과를 개별 자산에 배분해야 할 수도 있는데, 이 과정은 주관적이고 자의적일 수 있다. 또한 자산의 사용가치의 추정치는 의도치 않게 집합 내의 다른 자산과의 시너지 효과가 반영될 수 있으므로 다른 자산과 결합하여 사용하는 자산의 가치를 결정하는 것은 비용이 많이 들며, 그 복잡성과 주관성으로 인해

검증가능성이 저하된다. 이러한 이유로 사용가치는 자산을 정기적으로 재측정하기 위한 실 무적인 측정기준이 아닐 수 있다. 그러나 역사적 원가가 완전히 회수가능한지를 판단하기 위해 손상검사에서 사용할 때와 같이 자산의 부정기적 재측정에는 유용할 수 있다(6.75).

현행원가 측정기준을 사용할 경우 다른 시점에 취득하거나 발생한 동일한 자산이나 부 채를 재무제표에 같은 금액으로 보고하므로 비교가능성을 향상시킬 수 있다. 그러나 현행 원가를 결정하는 것은 복잡하고 주관적이며 비용이 많이 들 수 있다. 또한 현행원가 장부 금액의 변동을 소비한 것의 현행원가와 가격변동 효과로 나누는 것은 복잡하고 자의적인 가정이 필요할 수 있다. 이러한 어려움 때문에 현행원가 측정치는 검증가능성과 이해가능 성이 결여될 수 있다(6.76).

(4) 최초 측정에 관련된 특정 요인들

7.3절의 (1)부터 (3)까지 최초 인식이나 후속 측정을 위해 측정기준을 선택할 때 고려할 요인을 설명하였다. 아래에서는 최초 인식 시 고려할 몇 가지 요인을 추가로 설명한다.

최초 인식시점에, 시장조건에 따른 거래에서 취득한 자산이나 발생한 부채의 원가는 거 래원가가 유의적이지 않다면 일반적으로 그 시점의 공정가치와 비슷하다. 그럼에도 불구하 고 최초 인식시점에 사용한 측정기준이 무엇인지 기술할 필요가 있다. 역사적 원가를 후속 적으로 사용한다면 그 측정기준은 일반적으로 최초 인식 시점에도 적절하며, 현행가치를 후속적으로 사용한다면 일반적으로 그 측정기준은 최초 인식시점에도 적절하다. 최초 인식 과 후속 측정에 동일한 측정기준을 사용하면 첫 번째 후속 측정시점에 **측정기준의 변경만 으로** 수익이나 비용을 인식하지 않게 된다(6.78).

기업이 시장조건에 따른 거래를 하면서 다른 자산이나 부채를 이전하는 대가로 자산을 취득하거나 부채를 발생시키는 경우, 취득한 자산이나 발생한 부채의 최초 측정에 의해 그 거래에서 수익이나 비용의 발생 여부가 결정된다. 만일 자산이나 부채를 원가로 측정하는 경우, 이전된 자산이나 부채의 제거로 인해 수익과 비용이 발생하거나 자산이 손상되거나 손실부담부채가 생기는 경우가 아닌 한, 최초 인식 시점에 수익이나 비용이 발생하지 않는 다(6.79).

반면에 시장조건에 따른 거래가 아닌 사건의 결과로 자산을 취득하거나 부채가 발생할 수 있는데, 이러한 경우 자산과 부채를 역사적 원가로 측정하는 것은 자산, 부채, 수익 및 비용을 충실하게 표현하지 못할 수 있다. 따라서 6.1절의 (1)에서 설명한 간주원가로 자산과

부채를 측정하는 것이 적절할 수 있다. 간주원가와 지급하거나 수취한 대가의 차이는 최초 인식시점에 수익과 비용으로 인식될 것이다(6.81).

(5) 하나 이상의 측정기준

7.3절의 (1)부터 (3)까지 설명한 요인을 고려하면, 기업이 재무상태와 재무성과를 충실히 표현하는 목적적합한 정보를 제공하기 위해 자산이나 부채, 관련된 수익과 비용에 대해 하나 이상의 측정기준이 필요하다는 결론에 이를 수도 있다. 이런 경우에는 재무상태표상 자산이나 부채, 관련 수익과 비용 모두에 대해 단일 측정기준을 사용하고, 다른 측정기준을 적용한 추가 정보를 주석에 제공한다(6.84).

그러나 자산과 부채에 대해서는 현행가치 측정기준을 사용하고 수익과 비용에 대해서는 다른 측정기준을 사용하는 것이 정보를 더 목적적합하게 하거나 기업의 재무상태와 재무성과를 보다 충실히 표현하는 경우도 있다(6.85). 이러한 경우 자산이나 부채의 현행가치 변동으로 인해 발생한 총수익과 총비용은 다음과 분리하여 분류한다(6.86).²³⁾

- ① 손익계산서에는 손익계산서에서 선택한 측정기준을 적용하여 측정한 수익과 비용을 포함
- ② 기타포괄손익은 모든 잔여 수익이나 비용을 포함²⁴⁾

7.4 자본의 측정

자본의 총장부금액은 직접 측정하지 않는다. 이는 인식된 모든 자산의 장부금액에서 인식된 모든 부채의 장부금액을 차감한 금액과 동일하다(6.87).

일반목적재무제표는 기업의 가치를 보여주도록 설계되지 않았기 때문에 자본의 총장부금액은 일반적으로 ① 기업의 자본청구권에 대한 시가총액이나 ② 계속기업을 전제로 하여 기업 전체를 매각하여 조달할 수 있는 금액 또는 ③ 기업의 모든 자산을 매각하고 모든 부채를 상환하여 조달할 수 있는 금액과 동일하지 않을 것이다(6.88).

총자본은 직접 측정할 수 없지만, 자본의 일부 종류(예: 보통주 또는 우선주)와 자본의 일부 구성요소(예: 자본금, 이익잉여금 등)에 대한 장부금액은 직접 측정하는 것이 적절할

23) 금융자산은 계약상 현금흐름 특성조건과 기업의 사업모형에 따라 AC 금융자산, FVOCI 금융자산 및 FVPL 금융자산으로 분류하는데, FVOCI 금융자산과 FVPL 금융자산은 최초 인식 후 재무상태표에 당해 금융자산을 공정가치로 측정하지만, FVOCI 금융자산의 공정가치 변동은 기타포괄손익으로 인식하는 반면, FVPL 금융자산의 공정가치 변동은 당기손익으로 인식한다.

24) 결과적으로 해당 자산이나 부채와 관련된 누적기타포괄손익은 재무상태표상 자산이나 부채의 장부금액과 손익계산서상 선택한 측정기준을 적용한다면 산출되었을 장부금액의 차이와 동일하다.

수 있다. 그럼에도 불구하고, 총자본은 잔여지분으로 측정되기 때문에 적어도 자본의 한 종류 또는 자본의 한 구성요소는 직접 측정할 수 없다(6.89).

자본의 개별항목 또는 자본의 구성요소의 장부금액은 일반적으로 양(+)의 값이지만 일부 상황에서는 음(-)의 값을 가질 수 있다. 마찬가지로 총자본은 일반적으로 양(+)의 값이지만, 어떤 자산과 부채가 인식되는지와 어떻게 측정되는지에 따라 음(-)의 값을 가질 수 있다(6.90).

8 표시와 공시

8.1 정보소통 수단으로서의 표시와 공시

보고기업은 재무제표에 정보를 표시(presentation)하고 공시(disclosure)함으로써 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용에 관한 정보를 전달한다. 재무제표의 정보가 효과적으로 소통되면 그 정보를 보다 목적적합하게 하고 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 충실하게 표현하는데 기여한다. 또한 이는 재무제표의 정보에 대한 이해가능성과 비교가능성을 향상시킨다(7.2).

원가가 다른 재무보고 결정을 제약하는 것처럼 표시와 공시의 결정도 제약한다. 따라서 특정 정보를 표시하거나 공시함으로써 재무제표이용자들에게 제공되는 효익이 그 정보를 제공하고 사용하는 데 드는 원가를 정당화할 수 있는지 고려하는 것이 중요하다(7.3).

8.2 표시와 공시의 목적과 원칙

재무제표의 정보가 쉽고 효과적으로 소통되기 위해 개별 기준서의 표시와 공시 요구사항을 개발할 때 다음 사이의 균형이 필요하다(7.4).

- ① 기업의 자산, 부채, 자본, 수익 및 비용을 충실히 표현하는 목적적합한 정보를 제공할 수 있도록 기업에 융통성을 부여
- ② 기간 간 그리고 기업 간 비교가능한 정보를 요구

8.3 분류

(1) 분류의 의의

분류(classification)란 표시와 공시를 위해 자산, 부채, 자본, 수익이나 비용을 공유되는 특성에 따라 구분하는 것을 말한다. 상이한 자산, 부채, 자본, 수익이나 비용을 함께 분류

하면 목적적합한 정보를 가려서 불분명하게 하고, 이해가능성과 비교가능성이 낮아질 수 있으며, 표현하고자 하는 내용을 충실하게 표현하지 못할 수 있다(7.8).

(2) 자산과 부채의 분류와 상계

분류는 자산 또는 부채에 대해 선택된 회계단위별로 적용하여 분류한다. 그러나 자산이나 부채 중 특성이 다른 구성요소를 구분하여 별도로 분류하는 것이 적절할 수도 있다(7.9).

상계(offsetting)는 기업이 자산과 부채를 별도의 회계단위로 인식하고 측정하지만 재무상태표에서 단일의 순액으로 합산하는 경우에 발생한다. 상계는 서로 다른 항목을 함께 분류하는 것이므로 일반적으로 적절하지 않다(7.10). 자산과 부채의 상계는 집합의 권리와 의무를 단일의 회계단위로서 취급하는 것과 다르다(7.11).²⁵⁾

(3) 자본의 분류

유용한 정보를 제공하지 위해, 자본청구권이 다른 특성을 가지고 있는 경우에는 그 자본청구권을 별도로 분류해야 할 수도 있다. 마찬가지로 유용한 정보를 제공하기 위해, 자본의 일부 구성요소에 특정 법률, 규제 또는 그 밖의 요구사항이 있는 경우에는 자본의 그 구성요소를 별도로 분류할 수 있다(7.13).

(4) 수익과 비용의 분류

수익과 비용의 분류에는 다음의 ① 또는 ②가 적용된다(7.14).

- ① 자산이나 부채에 대해 선택된 회계단위에서 발생하는 수익과 비용
- ② 수익이나 비용의 구성요소의 특성이 서로 다르며, 이들 구성요소가 별도로 식별되는 경우 그러한 수익과 비용의 구성요소(예: 자산의 현행가치 변동에는 가치변동의 영향과 이자의 발생이 포함될 수 있는데, 그러한 구성요소의 별도 분류)

(5) 당기손익과 기타포괄손익

많은 재무제표이용자들은 분석의 시작점으로 또는 그 기간의 재무성과의 주요 지표로 당기손익의 합계를 이용한다. 그럼에도 불구하고 해당 기간의 재무성과를 이해하려면 재무제표에 포함된 그 밖의 정보의 분석뿐만 아니라 인식된 모든 수익(기타포괄손익에 포함된 수익과 비용 포함)의 분석이 필요하다(7.16).

25) 5.5절 (1)의 설명 참조

손익계산서는 해당 기간의 기업 재무성과에 관한 정보의 주요 원천이기 때문에 모든 수익과 비용은 원칙적으로 이 재무제표에 포함된다. 그러나 회계기준위원회는 개별 기준서를 개발할 때 목적적합한 정보를 제공하거나 충실한 표현을 제공하기 위해 자산이나 부채의 현행가치의 변동으로 인한 수익과 비용을 기타포괄손익에 포함하도록 결정할 수도 있다(7.17).

역사적 원가 측정기준에서 발생한 수익과 비용은 손익계산서에 포함된다. 그러한 유형의 수익이나 비용이 자산이나 부채의 현행가치 변동의 구성요소로서 별도로 식별되는 경우에도 그러하다. 예를 들어, 금융자산이 현행가치로 측정되고 이자수익이 그 밖의 가치변동과 별도로 식별된다면 그 이자수익은 손익계산서에 포함된다(7.18).

원칙적으로, 한 기간에 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용은 미래 기간에 기타포괄손익에서 당기손익으로 재분류한다. 이런 경우는 그러한 재분류가 보다 목적적합한 정보를 제공하는 손익계산서가 되거나 미래 기간의 기업 재무성과를 보다 충실하게 표현하는 결과를 가져오는 경우이다. 그러나 재분류되어야 할 기간이나 금액을 식별할 명확한 근거가 없다면 회계기준위원회는 개별 기준서를 개발할 때, 기타포괄손익에 포함된 수익과 비용이 후속적으로 재분류되지 않도록 결정할 수도 있다(7.19).

8.4 통합

통합(aggregation)은 특성을 공유하고 동일한 분류에 속하는 자산, 부채, 자본, 수익 또는 비용을 합하는 것이다(7.20). 통합은 많은 양의 세부사항을 요약함으로써 정보를 더욱 유용하게 만든다. 그러나 통합은 그러한 세부사항 중 일부를 숨기기도 한다. 따라서 목적적합한 정보가 많은 양의 중요하지 않은 세부사항과 섞이거나 과도한 통합으로 인해 가려져서 불분명해지지 않도록 균형을 찾아야 한다(7.21).

재무제표의 서로 다른 부분에서는 다른 수준의 통합이 필요할 수 있다. 예를 들어, 일반적으로 재무상태표와 재무성과표는 요약된 정보를 제공하고 자세한 정보는 주석에서 제공한다(7.22).

9 자본 및 자본유지의 개념

10 현재가치