



매각예정비유동자산과 중단영업

A guide to IFRS

An IAS Plus Guide

March 2008

목차

1. 개요	4
2. 범위	5
2.1 분류와 표시 규정	5
2.1.1 비유동자산	5
2.1.2 처분자산집단	5
2.2 측정규정	6
2.2.1 적용범위에서 제외된 비유동자산	6
2.2.2 유동자산	7
3. 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각예정 분류	8
3.1 매각될 자산	8
3.1.1 일반 요건	9
3.1.2 즉시 매각가능한 경우	9
3.1.3 가능성이 매우 높은: 특정 조건	13
3.1.3.1 주주총회의 승인을 요구하는 매각계획	14
3.1.4 매각예정분류 요건을 충족시키지 못하는 자산의 손상검사	16
3.1.5 매각을 완료하는데 필요한 기간의 연장	16
3.2 폐기될 자산	19
3.3 교환될 자산	22
3.4 일부 매각	22
3.5 분할	25
3.6 매각예정 분류요건을 더 이상 충족하지 못하는 자산	25
4. 매각예정으로 분류된 자산(또는 처분자산집단)의 측정	26
4.1 매각예정으로 분류된 개별 자산	26
4.2 처분자산집단	32
4.2.1 처분자산집단과 관련된 이익의 인식	39
4.2.2 매각예정으로 분류된 해외종속기업의 외화환산조정누계액	40
4.3 매각부대원가의 측정	41
4.3.1 설비보유원가	41
4.3.2 현재가치로 측정된 매각부대원가	41
4.4 처분손익	41
4.5 보고기간말 후에 획득되는 추가적인 증거	42
4.6 매각계획의 변경	42
4.6.1 더 이상 매각예정이 아닌 비유동자산의 측정	43
4.6.2 처분자산집단에서 개별자산이나 부채의 제거	43
5. 매각만을 목적으로 취득한 자산	45

6.	중단영업	46
6.1	중단영업의 정의	46
6.1.1	지분법 적용 피투자자	47
6.1.2	단계적으로 처분된 경우	48
6.1.3	다수의 구매자에게 구분단위를 매각하는 경우	48
6.1.4	중단영업에 자산의 원가 중 일부를 배분하는 경우	49
6.1.5	통상적으로 발생하는 중단영업	49
6.2	중단영업의 표시	49
6.2.1	포괄손익보고서에서의 표시	49
6.2.1.1	수익과 비용의 구성요소에 대한 공시	52
6.2.1.2	중단영업에 포함된 간접비	52
6.2.1.3	중단영업의 주당이익 표시	53
6.2.1.4	중단영업에서 비지배지분의 분류	53
6.2.1.5	연결실체 내 매출	54
6.2.2	현금흐름표에서의 공시	55
6.2.3	과거기간의 처분에 대한 조정	56
6.2.3.1	후속기간에 매각될 보유지분의 보고	57
6.2.3.2	중단영업의 처분에서 발생한 받을어음의 이자수익	58
6.2.3.3	연금의무	59
6.2.4	매각계획의 변경	60
7.	기타 표시와 공시 규정	61
7.1	계속영업과 관련된 평가손익	61
7.2	매각예정비유동자산과 처분자산집단	61
7.2.1	매각예정비유동자산과 처분자산집단의 표시	61
7.2.2	매각예정비유동자산과 처분자산집단의 공시	64
7.3	추가 공시사항	64
8.	IFRS의 최초채택	66
	부록 1 – IFRS와 US GAAP의 비교	67
	부록 2 – IFRS 5 표시 및 공시사항 점검표	68

이 지침서에서 IFRS에서 인용되지 않는 예제와 저자의 해석은 녹색 음영으로 강조되어 있다.

1. 개요

IFRS 5 ‘매각예정비유동자산과 중단영업’은 재무상태보고서에서 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)의 측정과 표시를 다룬다. 또한, IFRS 5는 포괄손익보고서에서 중단영업의 표시를 다루고 있다.

IASB는 IFRS 5를 2004년 3월에 출간하였다. 처음 도입될 때 이 기준서는 동일한 시점에 출간된 다른 기준서에 비해 일반적으로 간단하고 덜 복잡한 것으로 여겨졌다. 그러나 몇 년이 지난 후 재무제표 작성자와 이용자들은 이 기준서가 예상했던 것보다 더 많은 난제들이 있음을 발견하였다. 많은 실무상 문제들이 IFRS 5를 적용할 때 발생하였는데, 주된 이유는 이 기준서에서 특정거래를 어떻게 회계처리하는 지 분명하게 설명하지 못하고, IFRS 5의 요구사항이 다른 기준서의 요구사항과 어떻게 상호작용하는 지를 분명하게 설명하지 못하기 때문이다.

Deloitte에서는 이러한 실무상 문제들을 다루는데 상당한 경험을 축적하였다. 이 지침서에서는 이 기준서의 요구사항에 대한 상세한 요약과 설명을 제공할 뿐만 아니라 그러한 경험을 바탕으로 한 추가 지침과 사례들을 포함하였다. 현재 IASB 토론 주제인 종속기업의 부분 매각과 다른 기준서들의 공시사항의 영향과 같은 문제들을 포함하여 최근 IFRS 견해와 진행 중인 연구를 요약하였다.

부록에서는 IFRS와 US GAAP의 간단한 비교와 IFRS 5의 표시 및 공시사항 점검표를 제공하였다.

이 지침서는 매각예정비유동자산과 중단营业을 다루는 데 있어서 유용한 참고자료로 사용될 수 있을 것이다.

이 지침서는 개정 IAS 1 (2007) ‘재무제표 표시’에 따라 변경된 용어를 사용하였다. 재무제표 (예: ‘대차대조표’ 대신 ‘재무상태보고서’)와 기준서 (예: IAS 10은 ‘보고기간 후 사건’으로 언급됨)에서 개정된 제목을 사용한다.

2. 범위

IFRS 5는 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)의 측정과 표시를 다루고 있지만, 비유동자산의 매각과 관련된 원가 (예: 일시해고급여, 리스해지원가, 설비중단원가 및 직원 재배치 원가)에 대한 부채의 인식을 다루지는 않는다. 그러한 원가에 대한 부채의 인식은 IAS 19 '종업원 급여'와 IAS 37 '충당부채, 우발부채 및 우발자산'과 같은 다른 기준서에서 다루고 있다.

2.1 분류와 표시 규정

IFRS 5의 분류와 표시에 관한 규정은 인식된 모든 비유동자산과 모든 처분자산집단에 적용한다. 그러나 특정 자산들은 이 기준서의 측정 규정을 적용하지 않고 해당 자산과 관련된 기준서에 따라서 측정된다 (section 2.2 참조). [IFRS 5(2)]

2.1.1 비유동자산

비유동자산은 유동자산의 정의를 충족하지 못하는 자산이다. 자산은 다음의 각 경우에 유동자산으로 분류한다.

[IFRS 5 (부록A)]

- (a) 기업의 정상영업주기 내에 실현될 것으로 예상되거나, 정상영업주기 내에 판매하거나 소비할 의도가 있다.
- (b) 주로 단기매매 목적으로 보유하고 있다.
- (c) 보고기간 후 12개월 이내에 실현될 것으로 예상된다.
- (d) 현금이나 현금성자산으로서, 교환이나 부채 상환 목적으로의 사용에 대한 제한 기간이 보고기간 후 12개월 이상 이 아니다.

2.1.2 처분자산집단

처분자산집단은 단일거래를 통해 매각이나 다른 방법으로 함께 처분될 예정인 자산의 집합과 당해 자산에 직접 관련되어 이전될 부채이다. [IFRS 5 (부록 A)] 처분자산집단은 현금창출단위집단, 단일의 현금창출단위 또는 현금창출단위의 일부일 수 있다.

만약 처분자산집단이 IAS 36 '자산손상'에 따라 영업권이 배분된 현금창출단위를 포함하고 있거나 그러한 현금창출단위 내의 영업을 포함하고 있는 경우, 당해 처분자산집단은 관련된 영업권을 포함한다.

자산이 개별적으로 매각되는 경우에 비유동자산에만 IFRS 5를 적용할 것이다. 자산집단이 단일거래로 매각되는 경우에 IFRS 5의 분류와 표시 규정은 처분자산집단 전체에 적용될 것이다.

따라서 사업부문이 매각되는 경우에는 영업권을 포함하여 사업부문에 속한 모든 인식된 자산과 부채에 IFRS 5를 적용할 것이다. 그러나 처분자산집단의 정의는 사업부문보다 넓다. 처분자산집단에 사업부문을 포함할 필요도 없고, 비유동자산을 포함할 필요도 없다. 그러므로 극단적인 경우에는 단일거래로 매각될 예정인 재고자산 집합은 외관상으로는 처분자산집단을 구성하는 것이 가능하다. 그러나 실제로 그러한 항목을 재고자산에서 제거하여 매각예정자산으로 별도로 분류하는 것이 재무제표 이용자에게 유용한지는 의심스럽다. 따라서, 처분자산집단의 정의를 해석하고 적용할 때 주의하여 판단할 필요가 있다.

2.2 측정규정

2.2.1 적용범위에서 제외된 비유동자산

다음의 자산에 대하여 IFRS 5의 측정규정을 적용하지 아니한다 (이러한 자산은 열거된 기준서에서 다루어진다).

[IFRS 5(5)]

- (a) 이연법인세자산 (IAS 12 ‘법인세’)
- (b) 종업원급여에서 발생하는 자산 (IAS 19 ‘종업원 급여’)
- (c) IAS 39 ‘금융상품: 인식과 측정’이 적용되는 금융자산
- (d) IAS 40 ‘투자부동산’의 공정가치모형에 따라 회계처리 되는 비유동자산

투자부동산이 IAS 40의 원가모형에 따라서 회계 처리되는 경우에는 IFRS 5의 측정규정의 범위에 해당된다.

- (e) IAS 41 ‘농림어업’에 따라 공정가치에서 추정매각부대원가를 차감한 금액으로 측정되는 비유동자산
- (f) IFRS 4 ‘보험계약’에서 정의되는 보험계약의 계약상 권리

위에 열거된 비유동자산들이 개별적으로 매각예정으로 분류되거나 처분자산집단의 일부를 구성하는 경우에는 IFRS 5의 측정규정을 적용하지 않는다.

적용범위 제외사항은 IFRS 5의 측정규정에만 해당되며, 분류와 표시규정은 모든 비유동자산에 적용한다 (section 2.1 참조).

편의상 이 지침서에서 (a)에서 (f)까지 열거된 자산을 언급하기 위하여 ‘적용범위에서 제외된 비유동자산’이라는 용어를 사용한다. 위에서 열거된 자산을 제외한 비유동자산은 ‘적용범위 내의 비유동자산’이다.

처분자산집단은 ‘적용범위 내의 비유동자산’과 ‘적용범위에서 제외된 비유동자산’을 모두 포함할 수 있다. 만약 처분자산집단에 ‘적용범위 내의 비유동자산’이 포함되어 있다면 이 기준서의 측정 규정을 당해 자산집단 전체에 적용하여 자산집단을 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. [IFRS 5(4)]

‘적용범위에서 제외된 비유동자산’이 처분자산집단의 일부를 구성하는 경우에는 IFRS 5의 측정규정은 처음에 살펴본 것보다 더욱 복잡해진다. 그러한 규정은 이 지침서의 section 4.2에서 다룬다.

2.2.2 유동자산

유동자산이 처분자산집단의 일부인 경우에만 IFRS 5의 규정을 적용할 수 있다. 특히 다음과 같이 다루어진다.

- 유동자산이 ‘적용범위 내의 비유동자산’이 포함된 처분자산집단의 일부인 경우에 처분자산집단 전체에 IFRS 5의 측정규정, 분류 및 표시규정을 모두 적용한다.
- 유동자산이 ‘적용범위 내의 비유동자산’이 포함되지 않은 처분자산집단의 일부인 경우에 처분자산집단 전체에 IFRS 5의 분류 및 표시규정을 적용하지만, 기준서의 측정규정은 적용하지 않는다.
- 처분자산집단의 일부가 아니고 개별 자산으로 매각되는 유동자산은 IFRS 5에 따른 매각예정으로 분류되지 않는다.

3. 비유동자산(또는 처분자산집단)의 매각예정 분류

3.1 매각될 자산

비유동자산 (또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통하여 주로 회수될 것이라면 이를 매각예정으로 분류한다. [IFRS 5(6)] 이 기준서는 매각예정으로 분류하기 위해서 충족되어야 하는 특정 요건과 조건을 규정하고 있다 (다음 section에서 설명).

IFRS 5하에서 매각예정으로 분류된 비유동자산과 처분자산집단의 재무상태보고서상 별도 표시를 소급하여 작성하지 않는다는 것을 강조할 필요가 있다. 매각예정자산들이 보고기간 말에 IFRS 5의 조건을 충족한다면 재무상태보고서에 별도로 표시될 것이다. 따라서 과거 재무상태보고서는 재작성 하지 않는다. 만약 자산이 20X5년 중 매각예정으로의 분류 요건을 충족한다면 20X5년 말 재무상태보고서에 매각예정으로 분류되지만 20X4년 재무상태보고서는 재작성 하지 않는다.

위 사항은 포괄손익보고서의 중단영업 표시와 관련된 IFRS 5의 중단영업 관련 규정 (비교 표시되는 모든 회계기간에 대한 영업성과의 재표시를 요구)과 대조된다. 따라서 20X5년 중 어떤 영업이 중단영업의 요건을 충족한다면 20X5년의 포괄손익보고서에서 중단영업으로 분류되고 또한 비교 표시되는 20X4년 포괄손익보고서에도 중단영업으로 분류될 것이다.

매각예정으로 분류된 자산 (처분자산집단)과 중단영업간에 연관성이 없다는 것도 주목할 필요가 있다. 특히 다음의 경우가 될 수 있다.

- 매각예정으로 분류된 처분자산집단은 중단영업의 요건을 충족시키지 못한다 (예를 들면, 매각예정으로 분류된 처분자산집단이 별도의 주요 사업계열이나 영업지역에 해당되지 않기 때문이다).
- 영업에 포함된 자산이 매각예정분류요건을 충족시키지 못하더라도 해당 영업이 중단영업으로 분류된다.

3.1.1 일반 요건

매각예정으로 분류하기 위해서 당해 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 다음과 같은 두 가지 일반 요건을 충족시켜야 한다.

[IFRS 5(7)]

- 현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건만으로 즉시 매각가능하여야 한다.
- 매각될 가능성이 매우 높아야 한다.

이러한 요건은 section 3.1.2 에서 section 3.1.5 까지 자세히 다루어 진다.

매각예정분류기준이 보고기간 후에 충족된 경우 당해 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. 그러나 IFRS 5(41)의 (a, b & d) (이 지침서의 section 7.3 참조)에서 요구하는 사항을 주석으로 공시한다.

[IFRS 5(12)]

- 통상적으로 비유동자산으로 분류하는 자산을 매각만을 목적으로 취득한 경우라 하더라도 이 기준서의 매각예정 분류기준을 충족하지 못한다면 유동자산으로 분류할 수 없다.
- IAS 1 ‘재무제표 표시’에 따라 비유동자산으로 분류하는 자산은 이 기준서의 매각예정 분류기준을 충족할 때까지는 유동자산으로 재분류할 수 없다.

매각만을 목적으로 취득한 자산은 이 지침서의 section 5에서 다루어진다.

3.1.2 즉시 매각가능한 경우

IFRS 5(7)에 따르면 매각예정으로 분류하기 위해서는 ‘당해 자산 (또는 처분자산집단)은 현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건만으로 즉시 매각가능 하여야 한다’. 이 문단이 의미하는 바가 무엇인지에 대한 추가적인 지침은 기준서에는 설명되어 있지 않지만, IFRS 5의 실무지침 (Implementation Guidance)에서는 만약 현재 상태로 매수자에게 자산 (또는 처분자산집단)을 이전할 의도와 능력이 있는 경우 즉시 매각 가능하다고 설명하고 있다. 실무지침에는 이러한 내용을 설명하고 있는 다양한 사례가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 3.1.2A

[IFRS 5 실무지침 (예제1)]

어떤 기업이 본사건물 매각계획을 확약하고 매수자를 물색하기 시작하였다.

- (a) 기업은 건물을 먼저 비우고 매수자에게 양도하려고 한다. 건물을 비우는 데 필요한 시간은 그러한 자산을 판매하는 데 통상적이고 관습적으로 소요되는 정도이다. IFRS 5(7)의 요건은 계획을 확약한 날에 충족된다.

(b) 새 본사건물이 완공될 때까지는 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 보여준다. 기존 건물의 미래 양도에 대한 확정구매계약이 이미 체결되어 있더라도 IFRS 5(7)의 기준은 새 건물이 완공되어야 충족된다.

예제 3.1.2B

[IFRS 5 실무지침 (예제 2)]

어떤 기업이 제조설비 매각계획을 확약하고 매수자를 물색하기 시작하였다. 계획을 확약한 날 현재 미완성 주문 잔량이 남아있다.

- (a) 제조설비를 당해 영업과 함께 매각하고자 하며 매각일 현재의 미완성 주문 잔량도 매수자에게 양도할 것이다. 매각일 현재의 미완성 주문 잔량의 양도는 제조설비의 매각시기에 영향을 미치지 아니한다. IFRS 5(7)의 기준은 계획을 약속한 날에 충족될 것이다.
- (b) 관련 영업은 제외하고 제조설비만을 매각하려고 하는데 미완성 주문 잔량을 처리하고 설비의 모든 가동을 중단한 후에 비로소 매수자에게 설비를 양도할 계획이다. 설비의 매각시기가 매도자에 의하여 지연되는 것은 설비를 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. 설비의 미래 양도에 대한 확정구매계약이 이미 체결되어 있더라도 IFRS 5(7)의 기준은 설비의 가동이 중단되어야 충족될 것이다.

예제 3.1.2C

[IFRS 5 실무지침 (예제 3)]

어떤 기업이 매각을 목적으로 토지와 건물로 구성된 자산을 유질의 방법으로 취득하였다.

- (a) 자산의 매각가치를 증가시키는 수리를 마친 후에야 비로소 해당 자산을 양도할 계획이다. 자산의 매각시기가 매도자에 의하여 지연되는 것은 자산을 즉시 매각할 수 없음을 의미한다. IFRS 5(7)의 기준은 수리가 완료되어야 충족될 것이다.
- (b) 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. IFRS 5(7)의 기준은 여전히 충족되지 않고 있으며, 해당 자산은 IFRS 5(26)에 따라서 사용목적 보유자산으로 분류한다.

일반적으로 비교적 중요하지 않은, 특정 매각 전 활동이 있는 경우에 그러한 활동들은 보통 자산을 양도하기 전에 수행된다. 그럼에도 불구하고 그러한 자산은 즉시 매각 가능한 것으로 처리될 수 있다.

이와는 반대로, 자산이 건설 중에 있고 자산을 양도하기 위해서 중요한 활동들이 수행되어야 하는 경우에 즉시 매각 가능한 것으로 보기는 어렵다.

IFRS 5의 결론도출근거에서 IASB는 IFRS 5(7)의 기준을 충족하는 경우 사용하고 있는 자산이라고 하여 매각예정으로의 분류가 배제되지 않는다는 것을 확인하였다.

예를 들면, 적극적으로 매각을 추진하고 있지만 계속 사용 중인 자산이 그러하다. 왜냐하면 비유동자산을 즉시 매각할 수 있다면 그 자산의 잔여사용은 매각을 통한 회수에 부수되는 것이며 장부금액은 주로 매각을 통하여 회수될 것이기 때문이다. [IFRS 5(BC23)]

다음의 추가 사례는 자산 (또는 처분자산집단)이 즉시 매각 가능한 것으로 볼 수 있거나 없는 상황에 대한 사례들이다.

예제 3.1.2D

매각으로 처분될 비유동자산 집단을 가동해야 하는 영업상 필요

D사는 두 개의 다국적 제조업자 간에 이루어진 조인트벤처이다. 20X2년 12월 28일에 적절한 승인권을 가지고 있는 경영자가 D사의 공장 매각 및 직원 해고 안을 포함하고 있는 구조조정 계획을 승인하고 약속하였다. 그 계획에 따르면 계획을 완료하기 위해 취해야 할 중요한 활동, 중단될 영업의 위치와 매각방법을 포함하여 중단될 활동 및 매각을 완료하는 데 예상되는 기간 (1년 이내)이 제시되어 있다. 구조조정계획의 일부로 D사는 대체 공장 (L공장)이 B공장의 생산능력을 소화할 수 있는 시점인 20X3년 6월까지 B공장을 계속 가동할 계획이다.

D사는 B공장을 20X2년 12월 31일에 매각예정으로 분류할 수 없다. D사는 20X3년 6월까지 B공장을 계속 가동해야 하는 영업상 필요 때문에, B공장은 즉시 매각 가능하지 않으므로 IFRS 5(7)의 요건을 충족하지 못한다. 또한, D사는 B공장에 대하여 감가상각 내용연수를 다시 고려하여야 하고 IAS 36 '자산손상'에 따라 손상여부에 대한 검토를 수행하여야 한다.

예제 3.1.2E**매각처분 이전에 대수선을 완료하는 경우**

20X2년 3월 1일에 한 대의 생산설비의 가동을 중단하고 매각할 계획을 발표하였다. 효과적으로 설비를 매각하기 위하여 주된 건물과 장비를 대수선하여야 한다. 설비는 20X2년 4월 30일에 가동이 중단되었고, 대수선은 20X2년 5월 31일에 완료되었다. 대수선을 마친 직후 설비에 대한 마케팅활동을 시작하였고, 설비는 20X2년 7월 15일에 매각되었다.

20X2년 3월 31일 재무상태보고서에 생산설비를 매각예정으로 분류할 수 없다. 그 시점에 '현재의 상태에서 통상적이고 관습적인 거래조건만으로 즉시 매각가능하여야 한다'는 IFRS 5(7)의 조건을 충족시키지 못하기 때문이다. IFRS 5 (7)의 나머지 기준을 충족시켰다고 가정할 경우 대수선을 마치고 설비에 대한 마케팅활동을 시작하는 20X2년 5월 31일에 생산설비를 매각예정으로 분류한다.

예제 3.1.2F**매각예정으로 분류된 구분단위의 정상영업과정에서 발생하는 자본적 지출**

G사는 유럽에 TV케이블 프랜차이즈를 소유하면서 운영하고 있다. 20X2년 6월에 G사는 프랑스와 독일에 있는 TV케이블 프랜차이즈를 J사에게 매각하기로 하였고, 계약을 체결하였다. 매각에는 규제당국(regulator)의 승인이 필요하다. 규제당국의 승인을 기다리는 동안 매각계약에 따르면 G사는 가입자가 서비스를 원하는 대로 매각될 프랜차이즈의 케이블 네트워크를 계속 확장하여야 한다. 그러한 자본적지출은 모든 케이블 프랜차이즈에 공통적으로 발생하며 G사가 프랜차이즈를 매각하지 않더라도 해당 지출은 발생한다. G사는 J사에게 매각을 완료하기 전에 프랑스와 독일에서 프랜차이즈에 €125백만을 투자할 것으로 예상하고 있다.

매각을 위해 규제당국의 승인이 통상적이고 관습적으로 필요하며, IFRS 5(7)과 (8)의 다른 기준을 모두 충족한다고 가정하면, G사는 프랑스와 독일에 있는 프랜차이즈를 20X2년 6월 30일 재무상태보고서에 매각예정으로 분류하여야 한다. 왜냐하면 해당 자본적 지출은 그러한 자산을 운영하기 위해 통상적이고 관습적으로 필요하기 때문이다 (즉, 발생될 자본적 지출에 관계없이 그러한 자산은 현재상태로 즉시 매각가능하다). G사는 생방송 케이블 프랜차이즈를 운영하고 있고 이를 매각하려고 하며 신규 가입자를 수용하기 위해서 정상영업과정에서 자본적 지출이 발생할 것으로 예상한다.

3.1.3 가능성이 매우 높은: 특정 조건

기준서는 '가능성이 매우 높은'이라는 문구를 '발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 중요하게 높은'을 의미하는 것으로 정의하고 있다. [IFRS 5(부록 A)]

비유동자산 (또는 처분자산집단)이 매각될 가능성이 매우 높으려면 여러 특정 조건들이 충족되어야 한다.

[IFRS 5(8)]

- 적절한 지위의 경영진이 자산 (또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약한다.
- 매수자를 물색하고 매각계획을 이행하기 위한 적극적인 업무진행을 이미 시작하였어야 한다.
- 당해 자산 (또는 처분자산집단)의 현행 공정가치에 비추어 볼 때 합리적인 가격 수준으로 적극적으로 매각을 추진하여야 한다.
- section 3.1.5에서 논의되고 있는 사항을 제외하고는 분류시점에서 1년 이내에 매각완료요건이 충족될 것으로 예상되며, 계획을 이행하기 위하여 필요한 조치로 보아 그 계획이 중요하게 변경되거나 철회될 가능성이 낮아야 한다.

기준서의 실무지침에 IFRS 5(7)과 (8)의 적용사례가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 3.1.3A

[IFRS 5 실무지침 (예제 4)]

매각예정분류기준을 충족하려면 비유동자산 (또는 처분자산집단)이 매각될 가능성이 매우 높아야 하며 (IFRS 5(7)), 자산 (또는 처분자산집단)이 1년 이내에 매각완료요건을 충족할 것으로 예상되어야 한다 (IFRS 5(8)). 이러한 기준이 충족되지 않는 예는 다음과 같다.

- 상업적으로 리스를 영위하는 기업이 최근에 리스가 종료된 설비 (판매용 또는 리스용)를 보유하고 있으며 미래의 거래 형태 (판매 또는 리스)는 아직 결정되지 않은 경우
- 사용 중인 자산의 매각계획을 확약하고 해당 자산의 양도가 판매후 금융리스로 회계처리 되는 경우

다음의 추가적인 예제는 적절한 지위의 경영진의 승인에 초점을 맞추고 있다.

예제 3.1.3B

부문의 분할계획에 대한 이사회 승인

D사는 하나의 부문인 E사에 대해 불비례적 분할 (non pro-rata split-off) (즉, 주식발행)을 계획하고 있다. D사의 회계기간말인 20X2년 12월 31일 이전에 인적분할이 발생할 것이며 과세당국으로부터 거래가 비과세로 회계처리된다는 통지를 받을 것으로 예상하고 있다. 2분기 중간보고서를 발행한 후에 다음 사건이 발생하였다.

- D사는 과세당국으로부터 분할이 완료되면 분할거래가 비과세거래가 될 것이라는 통지를 받았다.
- D사의 이사회는 분할을 검토하기 위하여 위원회를 구성하였다. 위원회는
 - (a) E주식이 D주주에게 교환될 정확한 비율
 - (b) 분할이 경제적으로 실행가능하도록 하기 위해 D사가 배분하여야 하는 최소 주식수
 - (c) D사가 배분을 완료하기 위하여 충족시켜야 하는 기타 요건을 검토할 책임이 있다. 위원회는 제안된 분할과 관련된 조건에 대한 승인을 받기 위하여 이사회에 보고하여야 한다.

D사는 불비례적 분할거래의 구조, 시기 및 조건을 이사회가 승인하지 않는다면 E사를 계속 지배하고 운영할 것이라고 언급하였다. 현재 고려되고 있는 다른 처분계획은 없다.

과세당국으로부터 통지를 받고 위원회가 선임된 시점에 D사는 부문을 매각예정으로 분류하기 위한 요건을 충족하지 못한다. IFRS 5(8)에서는 매각될 가능성이 매우 높으려면 적절한 지위의 경영진이 자산 (또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약해야 한다고 설명하고 있다. 이사회 승인은 일반적으로 이러한 수준의 확약에 해당될 것이다.

3.1.3.1 주주총회의 승인을 요구하는 매각 계획

법규나 규제당국 (또는 기업 자체의 정관)에 따라 자산매각계획을 주주총회가 승인하도록 할 수 있다 (일반적으로 일정규모 이상의 거래나 기업과 관련된 상대방과 거래가 발생한 경우). 그러한 경우 일반적으로 이사회 (또는 이에 준하는 지위의 경영진)의 승인은 주주총회의 승인보다 먼저 일어난다. 만약 보고기간말에 이사회가 비유동자산의 매각계획을 승인하였지만, 주주총회의 의결이 아직 이루어지지 않은 경우 '적절한 지위의 경영진'이 보고일에 매각계획을 확약한 것인지 (IFRS 5(8)에서 요구하는 바와 같이) 여부에 대한 질문이 발생한다.

IFRS 5(8)의 기준을 충족하기 위해서, 이사회 (또는 적절한 지위의 경영진)는 자산 (또는 처분자산집단)의 매각계획을 확약할 수 있어야 한다. 만약 이사회가 매각계획을 승인하는 것이 기업의 확약을 나타내지 못한다면 해당 기준을 충족하지 못한다. 이사회가 자산매각계획을 확약할 수 있는지 여부를 판단하기 위해 해당 국가의 법규를 고려하는 것을 포함하여 거래에 관련된 사실과 상황을 주의 깊게 판단하여야 한다. 특히 주주총회 승인이 실질적인지 여부를 평가해야 한다.

다음 예제는 두 가지 발생 가능한 상황을 보여준다.

예제 3.1.3.1A

주주총회 승인을 요구하는 매각 계획 (1)

보고기간 말에 이사회는 비유동자산을 매각하려는 계획을 승인하였다. 보고기간 말 후에 개최되는 주주총회에서 과반수의 주주들로부터 승인을 얻어야 자산이 궁극적으로 매각될 수 있다. 보고기간 말에 주주 과반수는 자산매각에 대한 찬성투표를 표명한 취소불능 약정에 서명하고 이 약정을 기업에 제시하였다.

주주총회가 매각거래의 승인을 확약하였기 때문에 적절한 지위의 경영진이 자산매각계획을 확약한다는 기준을 충족한다. 그러므로 주주총회의 투표권은 단지 형식적인 것이다.

예제 3.1.3.1B

주주총회 승인을 요구하는 매각 계획 (2)

A사는 종속기업 B사에 대하여 80%의 지분을 보유하고 있다. 보고기간 말에 B사의 이사회는 A사에게 비유동자산을 매각하려는 계획을 승인하였다. 보고기간 말 후에 개최되는 주주총회에서 과반수의 주주들로부터 승인을 얻어야 자산이 궁극적으로 매각될 수 있다. 그러나 B사가 영업하고 있는 국가는 거래규모가 일정수준을 초과하는 경우 소수주주들을 보호하기 위해 A사가 공식적인 투표에 참여하지 못하도록 한다. B사가 주주들로부터 어떤 특정 방향으로 투표하겠다는 약속을 받은 것은 없다.

다른 주주들의 공식적인 투표가 실질적이기 때문에 B사의 관점에서 적절한 지위의 경영진이 자산을 매각하려는 계획을 확약하여야 한다는 기준은 보고기간 말에 충족되지 않는다.

3.1.4 매각예정 분류기준을 충족시키지 못하는 자산의 손상검사

IFRS 5(7)과 (8)에서 자산 (또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류하기 위한 기준은 매우 엄격하다. 그러나 이러한 기준을 충족시키지 못한다고 하여 잠재적으로 손상된 자산이 회수가능액으로 감액되지 않는 것은 아니다.

장부금액이 순공정가치를 초과하지만 매각예정 분류기준을 충족하지 못하는 자산을 매각하려고 한다면, IAS 36 '자산손상'에 따른 손상징후로 보아 손상검사를 하여야 한다. 미래현금흐름 추정시 사용되는 보유 기간에 자산을 매각할 의도를 반영하여야 한다.

IFRS 36(21)에 따르면 사용가치는 주로 순처분대가로 구성되기 때문에 처분될 자산의 순공정가치는 사용 가치와 유사할 것이라는 점을 언급하고 있다. 왜냐하면 처분 전까지 자산의 계속 사용으로부터 유입될 미래 현금흐름이 중요하지 않기 때문이다.

3.1.5 매각을 완료하는데 필요한 기간의 연장

IFRS 5의 문단 9에 따르면 사건이나 상황에 따라서는 매각을 완료하는데 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 매각예정자산으로 분류할 수 없는 것은 아니다.

IFRS 5의 부록 B에서는 다음과 같은 경우에 매각예정 분류기준이 충족될 것이라고 규정하고 있다.

[IFRS 5(B1)]

- (a) 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
 - (i) 확정구매계약이 체결되어야 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 개시할 수 있다.
 - (ii) 확정구매계약이 1년 이내에 이루어질 가능성이 매우 높다.
- (b) 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
 - (i) 그러한 조건에 대응하는 데 필요한 조치를 적시에 취하여 왔다.
 - (ii) 지연 요인의 긍정적인 해결이 기대된다.

(c) 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

(i) 최초 1년 동안 상황 변화에 대응하기 위해 필요한 조치를 취하였다.

(ii) 변화된 상황에서 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 합리적인 가격에 적극적으로 매각하고자 한다.

(iii) 기준서의 문단 7과 8의 요건이 충족된다.

확정구매계약은 모든 당사자에 대한 구속력이 있으며 일반적으로 법적으로 집행가능한 독립적인 당사자와의 계약으로서 (a) 가격과 거래시기를 포함하여 모든 중요한 조건이 정해져 있고 (b) 계약을 이행할 가능성을 매우 높이기 위해 계약 불이행시 부담할 불이익의 조건이 충분히 큰 계약이다. [IFRS 5(부록A)]

위에서 언급된 문단 7과 8의 기준은 section 3.1.1 에서 논의된 일반적인 요건과 section 3.1.2와 3.1.3에서 논의된 구체적인 조건을 각각 언급하고 있다.

기준서의 실무지침에는 매각을 완료하는데 소요되는 기간이 1년을 초과하지만 매각예정분류 기준을 위반하지 않는 제한된 상황에 대한 예제가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 3.1.5A

[IFRS 5 실무지침 (예제 5)]

전력발전산업에 속한 기업이 규제대상 영업의 중요한 부분을 차지하는 처분자산집단의 매각계획을 확약하였다. 매각을 하기 위해서 규제당국의 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 IFRS 5(8)에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 IFRS 5(B1)(a)의 조건이 충족될 것이다.

예제 3.1.5B

[IFRS 5 실무지침 (예제 6)]

어떤 기업이 현재의 상태로 제조설비의 매각계획을 확약하고 동일자에 제조설비를 매각예정자산으로 분류하였다. 확정구매계약이 체결된 후 매수자가 해당 자산을 조사하는 과정에서 이전에 알지 못했던 환경적 피해가 있다는 것을 알게 되었다. 매수자는 기업에게 피해복구를 요청하였으며, 그로 인하여 매각을 완료하는데 필요한 기간이 1년을 초과하게 되었다. 그러나 피해복구 활동에 착수한 결과 만족스러운 피해복구가 이루어질 가능성이 매우 높았다. 이러한 경우에는 IFRS 5(8)에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 IFRS 5(B1)(b)의 조건이 충족될 것이다.

예제 3.1.5C

[IFRS 5 실무지침 (예제 7)]

어떤 기업이 비유동자산의 매각계획을 확약하고 해당 자산을 동일자로 매각예정자산으로 분류하였다.

- (a) 최초 매각예정자산으로 분류한 시점의 시장상황이 최초 1년의 기간 동안 악화되었으며, 결국 그 기간의 종료시점까지 자산이 매각되지 않았다. 그 기간 동안 적극적인 매각활동을 하였으나 합리적인 구매 제안을 받지 못하였고 결국 가격을 낮추었다. 자산에 대하여 시장상황의 변화에 따라 합리적인 가격수준에서 적극적으로 매각을 계속 추진하고 있으므로 IFRS 5(7)과 (8)의 기준이 충족된다. 이러한 경우에는 IFRS 5(8)에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 IFRS 5(B1)(c)의 조건이 충족될 것이다. 최초 1년 기간의 종료시점에 해당 자산은 계속해서 매각예정으로 분류한다.
- (b) 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 IFRS 5(7)에서 요구하는 바와 같이 자산을 즉시 매각할 수 있는 상태가 아님을 의미한다. 또한 IFRS 5(8)에서는 자산의 현행 공정가치에 비추어 합리적인 가격수준으로 매각을 추진하도록 요구하고 있다. 그러므로 IFRS 5(8)에서 요구하는 1년 규정의 예외로서 IFRS 5(B1)(c)의 조건이 충족되지 않을 것이다. 해당 자산은 IFRS 5(26)에 따라 사용목적 보유자산으로 재분류한다.

다음의 추가적인 사례는 자산이 매각예정 분류기준을 충족하거나 충족하지 못하는 상황들을 제시한다.

예제 3.1.5D

파산법원승인을 필요로 하는 매각될 비유동자산

S사는 파산법에 따라 법정관리를 신청하였고 100% 소유한 종속기업의 자산과 부채 일부를 제3자에게 매각하는 계약을 체결하였다. 이사들은 매각을 허용하였고, 채권단은 매각을 승인하였다. 그러나 매각을 하기 위해서 파산법원의 승인이 필요하다. 이 국가에서 파산법원의 역할은 주로 파산신청이 법적 절차에 따라 진행되고 있는지 여부를 확인하는 것이다. 경영진은 파산법원이 매각을 승인할 가능성이 높다고 생각하고 있으나, S사는 회계기간말에 파산법원의 승인을 받지 못하였다.

S사가 처분자산집단을 매각예정으로 분류할 수 없는 것은 아니다. IFRS 5(8)에 따라서 적절한 지위의 경영진이 자산과 부채집단을 매각할 계획을 확약하였다. IFRS 5(7)의 요건은 처분자산집단이 즉시 매각가능하여야 할 것을 요구한다. 매각에 대한 최종 판결을 내리기 전에 파산법원이 매각약정을 승인하여야 한다. 그러므로 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 매각계획에 대해 분명한 책임을 지고 있다는 충분한 증거가 있다면 매각이 완료되기까지 기간이 연장된다고 하더라도 처분자산집단을 매각예정자산으로 분류할 수 없는 것은 아니다.

그러나 파산법원은 국가마다 다른 역할을 가지고 있고, 이러한 점이 위 결론에 영향을 미칠 수 있다. 또한, 어떤 상황에서는 파산법원의 결정을 기다리는 동안에 적절한 지위의 경영진이 매각계획을 아직 확약하지 않았을 수 있다. 적절한 지위의 경영진이 매각계획을 확약하지 않는 경우 자산과 부채를 매각예정으로 분류하는 것은 부적절하다.

3.2 폐기될 자산

3.1에서 언급한 대로 매각예정자산은 장부금액이 계속사용이 아닌 매각거래를 통하여 주로 회수된다. 매각이 아니라 폐기될 비유동자산 (또는 처분자산집단)에 대해서는 매각거래가 발생하지 않을 것이다. 따라서 해당 장부금액은 계속사용함으로써 회수된다. 따라서 폐기될 자산은 매각예정의 분류기준을 충족하지 못하며, 재무상태보고서에 매각예정으로 분류되지 않아야 한다. [IFRS 5(13)]

IASB는 실제 사용이 중단된 비유동자산이 매각예정 분류기준을 충족하지 못하는 경우에 재무상태보고서에 별도로 분류되지 않아야 한다고 결정하였다. 왜냐하면 해당 자산의 장부금액이 주로 매각으로 회수될 수 없기 때문이다. [IFRS 5(BC23)]

예제 3.2A**기업구조조정으로 폐기될 비유동자산**

어떤 기업이 구조조정 계획을 확약하였고, 일부 자산을 폐기할 예정이다. 자산은 폐기될 때까지 계속 사용될 것이다. 구조조정으로 폐기될 모든 자산은 확약일에 장부금액이 영 (0)으로 감액되어야 하는가?

아니다. 구조조정 여부와는 상관없이 폐기될 비유동자산은 IAS 36 '자산손상'에 따라 손상검사를 한다. 또한, IAS 16 '유형자산'에 따라 짧아진 내용연수를 반영하기 위해 내용연수를 수정하고 처분시점까지 발생한 감가상각비를 계속영업에 인식한다. 다만, 이례적인 상황에서만 폐기될 비유동자산의 회수가능액이 사용되고 있는 동안 영 (0)이 될 것이다. 왜냐하면 비유동자산을 계속 사용하는 것은 잠재적인 용역이 존재함을 나타내기 때문이다.

만약 IFRS 5(30)에 따라 중단영업 표시의 조건을 만족하는 구분단위의 일부에 해당되는 자산과 관련하여 손상차손을 인식한다면 손상차손은 중단영업으로 표시해야 한다.

그럼에도 불구하고 포괄손익보고서와 현금흐름표 표시 목적상 폐기될 처분자산집단은 사용이 중단된 날에 중단영업의 정의를 충족할 수 있다 (section 6.1 참조). 기준서의 실무지침에 이러한 상황에 대한 예제가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 3.2B

[IFRS 5 실무지침 (예제 9)]

2005년 10월, 주요 사업계열을 구성하는 방적공장을 폐기하기로 하였다. 2006년 12월 31일로 종료하는 회계연도에 방적공장은 가동을 중단하였다. 2005년 12월 31일로 종료하는 회계연도에는 방적공장의 성과와 현금흐름을 계속영업으로 재무제표에 표시하였다. 2006년 12월 31일로 종료하는 회계연도에는 방적공장의 성과와 현금흐름을 중단영업으로 재무제표에 표시하였으며 IFRS 5(33)과 (34)의 요구사항을 공시하였다 (section 6.2.1 참조).

예제 3.2C**폐기될 비유동자산(또는 처분자산집단)의 분류**

건설업을 하고 있는 A사는 20X2년 6월 30일부터 자사의 임대부동산지분 (B사)을 폐기하기로 결정하였다. B사는 금융리스와 운용리스를 포함하여 다양한 부동산 리스를 하고 있다. 전대리스 임차인뿐만 아니라 A사 및 B사 그룹 또한 일부 부동산을 사용하고 있다. A사는 B사가 하나의 구분단위를 나타낸다고 보았다. 리스를 지속하는 것이 사업에서 탈퇴하는 비용을 가장 적게 들일 수 있는 대안이기 때문에 B사는 리스기간 종료일까지 리스할 계획이다. 어떤 리스에 대해서도 조건변경은 발생하지 않을 것이며, 사업은 '자동조정' 방식으로 효과적으로 운영된다. 이러한 과정은 수년간 진행될 것이다.

A사는 B사의 영업을 20X2년 12월 31일 재무제표에서 중단영업으로 분류할 수 없다. IFRS 5(13)은 폐기될 영업에 대하여 다음과 같이 언급하고 있다.

'폐기될 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. 왜냐하면 해당 장부금액은 원칙적으로 계속 사용함으로써 회수되기 때문이다. 그러나 폐기될 처분자산집단이 IFRS 5(32)(a)~(c)의 기준을 충족한다면, 처분자산집단의 성과와 현금흐름을 IFRS 5(33)과 (34)에 따라 사용이 중단된 날에 중단영업으로 표시한다. 폐기될 비유동자산 (또는 처분자산집단)에는 경제적 내용연수가 끝날 때까지 사용될 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 매각되지 아니하고 폐쇄될 비유동자산 (또는 처분자산집단)이 포함된다.'

영업이 중단영업으로 분류되기 위해서는 처분되었거나 매각예정 분류기준 (IFRS 5 (32))을 충족해야 한다. 또한, IFRS 5(13)에 따르면 폐기되는 영업은 실제로 폐기된 경우에만 중단영업으로 처리된다. 비록 A사와 B사가 신규 임차인 (tenant)를 찾고 있지 않을 지라도 A사와 B사는 부동산 관리용역을 계속 제공하여야 하고 건물을 좋은 상태로 유지하여야 한다. 그러므로 영업은 아직 폐기된 것이 아니며, 처분되지도 않았고 매각예정 분류기준을 충족하지도 않는다. 따라서, B사의 영업은 중단영업으로 분류할 수 없다.

일시적으로 사용을 중단한 비유동자산은 폐기될 자산으로 회계처리할 수 없다. [IFRS 5(14)] 기준서의 실무지침에 이러한 경우의 사례가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 3.2D

[IFRS 5 실무지침 (예제 8)]

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

실무상 기업이 영업을 중단한 경우 일부 자산들을 매각하거나 폐기하려는 의도를 가진다. 전자의 경우는 매각예정 요건을 충족하나, 후자의 경우는 그렇지 않으므로 주의가 요구된다.

3.3 교환될 자산

비유동자산을 매각할 때 현금과 교환될 필요는 없다. 그러나 매각완료 요건을 충족할 필요는 있다 (section 3.1.3 참조). 따라서 만약 기업이 비유동자산을 다른 비유동자산과 교환하려는 경우에 교환거래가 IAS 16 '유형자산'에 따라 상업적 실질이 있는 경우에 매각예정 분류요건을 충족할 수 있다. [IFRS 5(10)]

IAS 16에 따르면 교환거래의 결과 미래현금흐름이 얼마나 변동될 것인지를 고려하여 해당 교환거래에 상업적 실질이 있는지를 결정한다고 언급하고 있다. 다음 (1) 또는 (2)에 해당하면서 (3)을 충족하는 경우에 교환거래는 상업적 실질이 있다.

[IAS 16(25)]

- (1) 취득한 자산과 관련된 현금흐름의 구성 (위험, 유출입시기 및 금액)이 제공한 자산과 관련된 현금흐름의 구성과 다르다.
- (2) 교환거래의 영향을 받는 영업 부분의 기업특유가치가 교환거래의 결과로 변동한다.
- (3) 위 (1)이나 (2)의 차이가 교환된 자산의 공정가치에 비하여 중요하다.

3.4 일부 매각

현재 IFRS 5에서는 지배기업이 종속기업 지분의 일부를 매각하는 경우 종속기업의 자산과 부채를 매각예정으로 분류하여야 하는지 여부에 대한 언급이 없다. 그러나 2007년 10월에 발간된 IFRS 개정기준서 공개초안에서 해당사항이 언급되어 있다 (가까운 미래에 기준서를 개정할 것으로 예상된다). 공개초안은 일부매각의 경우와 종속기업에 대한 지배를 상실하는 경우와 관련한 매각계획의 영향을 설명하기 위해 IFRS 5에 신규 문단 8A를 추가하였다.

개정초안의 내용은 다음과 같다.

‘종속기업에 대한 지배를 상실하게 되는 매각계획을 확약한 지배기업은 종속기업 지분을 일부 매각한 이후에 이전 종속기업에 대한 비지배지분을 보유하고 있는지 여부와 상관없이 해당 종속기업의 모든 자산과 부채를 매각예정으로 분류한다.’

IASB는 지배력 상실은 투자자산의 성격을 변화시키는 중요한 경제적 사건이라고 결론 내렸다. 지배기업-종속기업의 관계가 중단되고 이전의 지배기업-종속기업의 관계와는 중요한 차이가 있는 투자자-피투자자의 관계가 시작된다. 투자자-피투자자의 관계가 새롭게 인식되고 지배력을 상실하는 시점에 최초로 측정된다.

그러므로 IFRS 5의 목적상 매각은 전체 투자자산지분이 매각될 때 또는 일부 매각으로 지분성격이 실질적으로 변경될 때 발생한다. 지배지분, 공동지배, 중대한 영향력 및 투자자산 거래 간의 변동은 투자자산 지분의 성격이 실질적으로 변경하였음을 나타낸다.

아래의 표는 이 지침이 어떻게 적용되고 있는지 보여준다.

거래의 유형	IFRS 5에 따라 매각예정으로 분류되는가?	이유
종속기업에서 종속기업으로	아니오	지배력 유지
종속기업에서 관계기업으로	예	지배력 상실
관계기업에서 관계기업으로	예	지배력 상실
종속기업에서 비례연결을 적용하는 조인트벤처로	예	지배력 상실
종속기업에서 투자자산으로	예	지배력 상실
비례연결을 적용하는 조인트벤처에서 관계기업으로	예	공동지배 상실
지분법을 적용하는 조인트벤처에서 관계기업으로	아니오	공동지배를 상실하였으나 채택된 회계처리방법은 보유지분의 성격이 변경되지 않았음을 나타냄
지분법을 적용하는 조인트벤처에서 지분법을 적용하는 조인트벤처로	아니오	공동지배 유지
비례연결을 적용하는 조인트벤처에서 투자자산으로	예	공동지배 상실
비례연결을 적용하는 조인트벤처에서 비례연결을 적용하는 조인트벤처로	아니오	공동지배 유지
지분법을 적용하는 조인트벤처에서 투자자산으로	예	공동지배 상실
관계기업에서 투자자산으로	예	중대한 영향력 상실
관계기업에서 관계기업으로	아니오	중대한 영향력 유지

예제 3.4A**종속기업을 매각하여 관계기업지분을 보유하게 되는 경우**

기업은 IAS 27 '연결재무제표와 별도 재무제표'에 따라 연결하는 종속기업의 지분을 70% 소유하고 있다. 20X6년 7월 1일에 기업은 지분 30%를 매각하겠다는 무조건적이고 구속력 있는 계약을 체결하였다. 30%의 지분은 20X7년 2월에 매각되고 그 시점에 지배력을 잃고 대신에 중대한 영향력을 가지게 되었다.

주식매각 계획으로 인하여 해당 종속기업은 매각예정 처분자산집단으로 분류되며 매각예정 분류기준을 충족하는 시점부터 IFRS 5에 따라 회계처리된다.

20X6년 재무제표에 70%의 지분은 계속 연결된다 (즉, 종속기업의 자산, 부채의 100%가 연결된다). 그러나 재무상태보고서에서는 두 항목으로 표시된다 (즉, 매각예정 비유동자산과 그에 관련된 부채). 만약 처분자산집단이 중단영업의 요건을 충족한다면 포괄손익보고서에 IFRS 5(33)에 따라 단일금액으로 표시한다 (section 6을 참조).

2007년에 기업은 회계기간의 첫 2개월 동안은 종속기업을 IAS 27에 따라 연결한다 (중단영업에 해당되는 경우에는 중단영업에서 발생한 금액을 분류). 주식매각 후 잔존 40%의 지분은 지분법으로 회계처리한다.

예제 3.4B**신주발행 (rights offer)의 방법으로 종속기업의 지분을 희석시키는 경우**

H사는 B사를 100% 소유하고 있다. B사는 H사의 주주들에게 신주발행을 제의하는데, H가 보유하고 있는 각 주식에 대하여 주식을 10주 발행하려고 한다. 권리를 획득하기 위해서 주주들은 발행된 주식의 공정가치를 지불해야 하며 정해진 기한까지 제안을 수락하여야 한다.

신주가 발행된 후에 H사는 B사의 지분을 35% 보유하게 된다. 그 결과 H사는 B사에 대해 지배력을 잃고 중대한 영향력을 획득하게 된다. IFRS 5 하에서 권리 제안은 매각거래로 볼 수 있는가?

신주발행이 종결되기 전에는 H사는 B사를 지배하였다. 그러므로 H사가 권리제안에 대한 승인권력을 가지고 있다. 권리제안은 입찰자 중 선순위그룹에게 H사가 보유중인 B사의 지분 중 일부를 매각하는 것과 결과적으로 같다. 주식이 공정가치로 발행되기 때문에 H사는 보유 중인 B사의 투자자산의 65%를 자사의 주주들에게 결과적으로 매각할 수 있다.

일부 매각으로 H사가 보유중인 B사의 투자자산의 성격이 종속기업에서 관계기업으로 변경된다. 따라서 H사가 보유중인 B사에 대한 투자자산이 현재상태로 매각가능하고 매각될 가능성이 매우 높은 경우에는 B사에 대한 전체 투자자산이 매각예정 처분자산집단이 된다.

3.5 분할

예제 3.5

분할

A사는 자사의 사업 중 중요한 부문을 자사의 주주들에게 배분하려 한다. 배분을 하기 위해서 적절한 지위의 경영진의 승인이 필요하다. 배분될 사업은 처분자산집단의 정의를 충족하고 중단영업의 요건을 충족한다.

분할의 방법으로 매각될 처분자산집단은 IFRS 5하에서의 매각예정 분류요건을 충족하는가?

아니다. IFRS 5(6)에서 '비유동자산 (또는 처분자산집단)의 장부금액이 계속사용이 아닌 **매각거래를 통하여 주로** 회수될 것이라면 이를 매각예정으로 분류한다.'라고 규정하고 있다. [강조]

IFRS 5에서 매각예정으로 분류하기 위한 상세한 요건은 매각거래가 발생 (즉, 매각으로 인한 수입금액이 있다)할 것이라는 가정에 근거한다. 주주에게 배분하는 경우에는 분리될 부문의 장부금액을 회수하지 못한다. 그러므로 해당 부문은 매각예정 분류요건을 충족하지 못한다.

그러나 배분시점에 해당 부문이 중단영업의 요건을 충족하는 경우 중단영업으로 표시한다 (section 6참조).

3.6 매각예정 분류요건을 더 이상 충족하지 못하는 자산

매각예정으로 분류되던 자산 (또는 처분자산집단)이 이 section에서 논의된 요건과 조건을 더 이상 충족하지 못하는 경우 그 자산 (또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. [IFRS 5(26)] 그러한 상황에서 적용하는 측정 규정은 section 4.6에서 다루고 있다.

4. 매각예정으로 분류된 자산 (또는 처분 자산집단)의 측정

매각예정으로 분류된 비유동자산(또는 처분자산집단)은 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. [IFRS 5(15)]

비유동자산 (또는 처분자산집단)이 최초로 매각예정으로 분류되는 시점에 순공정가치와 장부금액을 비교하고 다음 보고일에도 계속 매각예정 분류요건을 충족한다면 재측정한다.

4.1 매각예정으로 분류된 개별 자산

특정 자산 (section 2.2.1에 열거)은 IFRS 5의 측정규정의 범위에서 제외된다. 이 기준서의 적용범위에서 제외된 비유동자산이 매각예정으로 분류되는 경우 이들 자산들이 매각예정으로 분류되기 전에 적용하였던 기준서에 따라서 계속 측정된다. 그러나 IFRS 5의 분류와 표시기준은 적용범위에서 제외된 자산에 대하여 적용된다.

매각예정으로 분류된 기타 모든 개별 비유동자산 (또는 처분자산집단) (즉 '적용범위에서 제외된 비유동자산')은 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. [IFRS 5(15)] 공정가치는 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 거래에서 자산이 교환되거나 부채가 결제될 수 있는 금액이다. [IFRS 5 (부록 A)] 매각부대원가는 section 4.3 에서 다루어진다.

만약 자산이 최초 분류 전에 공정가치로 인식되고 있다면, 공정가치에서 매각부대원가를 차감하도록 하는 규정으로 인하여 즉시 당기순손익을 발생시킨다.

자세한 규정은 다음과 같다.

- 비유동자산을 매각예정으로 최초 분류하기 직전에 해당 비유동자산의 장부금액은 적용가능한 IFRS에 따라 측정한다. [IFRS 5(18)]

예를 들면, IAS 16 '유형자산'에 따라 재평가모형을 회계정책으로 선택한 경우 매각예정으로 최초 분류하기 직전에 IAS 16에 따라 측정한다. 모든 재평가손익은 IAS 16에 따라 회계처리한다.

IAS 36의 적용범위에 해당되는 자산의 경우 손상징후가 보이면, 회수가능액을 계산하고 IAS 36에 따라 손상차손을 인식한다. IAS 36은 적용범위에서 매각예정으로 분류되는 자산을 제외하고 있지만, 매각예정으로 최초 분류하기 전에는 IAS 36을 적용한다.

- IFRS 5(18)에 따른 장부금액이 해당자산의 순공정가치를 초과하는 경우 자산 (또는 처분자산집단)의 최초 또는 향후 순공정가치의 하락을 손상차손으로 인식한다. [IFRS 5(20)]

예를 들면, 과거에 IAS 16에 따라 측정된 부동산은 매각예정으로 최초 분류시와 향후 보고일에 IFRS 5에 따라 측정된다. IFRS 5(20)과 IFRS 5(37)에 따라서 매각예정으로 분류한 이후에 발생하는 손상차손은 당기순손익으로 인식한다.

- 비유동자산이 매각예정자산으로 분류되면 그 자산은 감가상각 (또는 상각)하지 아니한다. [IFRS 5(25)]

비유동자산이 계속 사용되어도 해당 자산은 더 이상 감가상각 (또는 상각)되지 아니한다.

- 자산의 순공정가치가 증가하면 이익을 인식한다. 그러나 그 금액은 IFRS 5 또는 IAS 36 에 따라 과거에 인식하였던 손상차손누계액을 초과할 수 없다. [IFRS 5(21)]

자산이 매각예정으로 분류되기 이전에 손상된 경우 해당 자산이 매각예정으로 분류된 기간동안 재측정으로 인한 평가이익을 인식할 수 있다. 그러나, 이전의 손상차손이 사실상 취소될 수 있다고 하더라도 감가상각누계액에 대해서는 그러하지 않다.

예를 들어, 사업결합의 일부로서 매각만을 목적으로 취득한 자산은 section 5 에서 다루어진다.

예제 4.1A

매각예정으로 분류된 비유동자산의 측정(1)

자가소유 부동산 (freehold property)을 최초에 CU400,000에 취득하였다. 몇 년이 지난후 감가상각누계액은 CU100,000이었으며 해당 부동산은 매각예정으로 분류되었다.

매각예정으로 분류된 시점에 장부금액과 순공정가치는 다음과 같이 측정되었다.

- 장부금액은 CU290,000 이다.
- 순공정가치는 CU300,000으로 측정된다.

따라서 매각예정으로 분류시 손상차손은 인식되지 않으며 부동산은 CU290,000으로 계상된다.

다음 보고일에 부동산시장이 침체되어 순공정가치는 CU285,000으로 평가되었다. 따라서 손상차손 CU5,000을 인식하고, 부동산은 CU285,000으로 계상된다.

향후에 부동산은 CU288,000에 매각되어 CU3,000의 이익이 인식되었다.

예제 4.1B**매각예정으로 분류된 비유동자산의 측정 (2)**

자가소유 부동산 (freehold property)을 최초에 CU400,000에 취득하였다. 몇 년이 지난후 감가상각누계액은 CU110,000이었고 부동산의 사용가치가 CU255,000으로 추정되면서 손상차손을 CU35,000 인식하였다. 그 이후에 다른 부동산으로 옮기자는 제안으로 자가소유 부동산 (freehold property)은 매각예정으로 분류되었다.

매각예정으로 분류된 시점에 장부금액과 순공정가치는 다음과 같이 측정되었다.

- 장부금액은 CU255,000 이다.
- 순공정가치는 CU250,000으로 측정된다.

따라서 매각예정으로 분류시 손상차손은 CU5,000만큼 인식되고 부동산은 CU250,000으로 계상된다.

다음 보고일에 부동산시장이 회복되어 순공정가치는 CU265,000으로 평가되었다. CU15,000의 이익은 손상차손누계액 (CU35,000+CU5,000=CU40,000)보다는 작다. 따라서 손상차손환입이 당기순손익으로 인식되고, 부동산은 CU265,000으로 계상된다.

6개월이 지난 후 부동산 시장이 또다시 활성화되어 순공정가치가 CU300,000으로 평가되었다. 그러나 CU35,000의 추가이익은 손상차손누계액 (CU35,000+CU5,000-CU15,000=CU25,000)을 초과한다. 따라서 CU25,000의 이익만 당기순손익으로 인식되고 부동산은 CU290,000으로 계상된다.

향후에 부동산은 CU300,000에 매각되어 CU10,000의 이익이 인식되었다.

예제 4.1C**매각예정으로 분류된 자산을 분류 후에 공정가치로 평가증하는 경우**

20X2년 1월 31일에 T사는 본사를 이전할 계획을 발표하였다. 그 계획에 따르면 T사는 현재 사용하는 본사 사무실을 비우고 매각하고 자사의 생산설비와 근접한 새로운 건물로 이전할 것이다. 20X2년 4월 30일에 T사는 이전을 완료하였다. IFRS 5(7)과 (8)의 다른 기준들을 충족한 후에 T사는 건물을 매각예정으로 분류하였고, 건물의 장부금액을 순공정가치로 조정하기 위해 CU1백만의 손상차손을 인식하였다. 순공정가치로 감액한 이후에 건물의 장부금액은 CU20백만으로 기록되었다. 20X2년 12월 31일 현재 T사는 아직 건물을 매각하지 않았다. 그런데 부동산 시장이 회복되어 T사의 부동산 관계자는 부동산을 CU22백만에 매각할 수 있을 것으로 예상하였다. 20X3년 3월 15일에 건물을 CU22.2백만에 매각하였다. T사는 매각예정으로 분류된 건물의 장부금액을 현행공정시장가치인 22백만 달러로 증액하여 20X2년 12월 31일 재무제표에 표시할 수 있는가?

아니다. 공정시장가치의 증가로 T사의 20X2년 12월 31일의 재무제표에 인식되는 평가이익은 IFRS 5 또는 이전에 IAS 36에 따라 과거에 인식하였던 손상차손누계액을 초과할 수 없다. 20X2년 12월 31일에 T사는 건물의 장부금액을 CU21백만으로 CU1백만만큼 상향 조정할 수 있다. 20X3년 3월 31일 T사가 건물을 매각한 시점에 T사는 CU1.2백만의 매각이익을 인식한다.

예제 4.1D**과거에 재평가 모형에 따라 회계처리한 비유동자산**

기업은 특정 종류의 유형자산에 대하여 재평가 금액으로 계상하는 회계정책을 채택하였다. 특정 종류에 속하는 유형자산 항목이 매각예정 분류요건을 충족한다. 재분류일 현재 해당 자산의 순공정가치는 장부금액보다 낮다. 순공정가치로의 감액은 다음과 같이 회계처리되어야 한다.

1단계: 공정가치 반영

해당 자산을 매각예정으로 최초 분류하기 직전에 해당 자산의 장부금액은 적용되는 IFRS에 따라 측정한다. [IFRS 5(18)]

IAS 16에 따라 해당 자산을 재평가금액으로 계상하는 경우 그 자산에 대한 재평가잉여금의 잔액이 있다면 그 금액을 한도로 재평가감소액을 자본에서 감소시키며 재평가잉여금을 초과하는 재평가감소액은 당기손익으로 인식한다.

2단계: 회수가능액 고려 (순공정가치와 사용가치 중 큰 금액)

매각예정으로 자산을 분류하기 전에 해당 자산의 손상차손 징후가 있는지 여부를 검토한다. 손상차손의 징후가 존재하는 경우 회수가능액은 IAS 36에 따라 결정된다.

손상차손을 인식 하여야 하는 경우 IAS 16에 따라 해당 자산에 대한 재평가잉여금 잔액이 있다면 그 금액을 한도로 손상차손을 재평가감소액으로 인식한다. 재평가잉여금을 초과하는 손상차손은 당기손익으로 인식한다.

3단계: 순공정가치로 감액 (순공정가치가 2단계보다 작은 경우)

매각예정으로 해당 자산을 재분류하는 시점에 순공정가치가 사용가치와 동일하다면 손상차손을 추가로 인식하지 않는다. 그러나, 만약 사용가치가 더 높다면 IFRS 5(20)과 (37)에 따라 손상차손을 추가로 당기손익에 인식한다. 이러한 손상차손은 매각예정으로 분류하기 전에 재평가하지 않았던 자산과 동일하게 당기손익으로 인식한다. [IFRS 5(BC47-48)]

예제 4.1E**과거에 재평가감소액이 있었지만 손상차손은 없었던 자산에 손상차손환입이 발생하는 경우**

기업은 토지 (최초 원가는 CU100,000이다)를 보유하고 있으며, 해당 토지는 IAS 16에 따라 과거에 재평가금액 (CU250,000)으로 계상되었고 현재 IFRS 5에 따라 매각예정으로 분류하고 있다.

- 토지는 매각예정으로 분류되기 전에 IAS 16에 따라 재평가감소액이 인식되었다. 토지와 관련된 재평가잉여금에서 재평가감소액 CU50,000을 차감한다.
- 토지는 매각예정으로 분류되기 직전에 IAS 16에 따라 재평가금액 CU200,000으로 계상되었으며 이러한 측정은 IFRS 5하에서 매각예정으로 최초 분류시점에 적절한 측정이다.
- 토지를 매각예정으로 재분류한 이후에 CU20,000을 손상차손으로 인식하였다 (IFRS 5에 따라 토지의 순공정가치가 CU180,000으로 감소하였기 때문이다).
- 보고일에 토지는 매각되지 않았으나 여전히 매각예정 분류요건을 충족한다. 토지의 순공정가치는 CU215,000로 증가하였다.

토지 평가 요약:	CU
재평가감소액이 발생하기 이전의 재평가 장부금액	250,000
IAS 16에 따라 재평가잉여금에서 차감될 재평가감소액	(50,000)
	<hr/>
매각예정으로 분류되기 직전의 재평가 장부금액	200,000
IFRS 5에 따라 당기손익에 인식될 손상차손	(20,000)
	<hr/>
IFRS 5의 순공정가치	180,000
보고일의 순공정가치	215,000
	<hr/>
공정가치 변동액	<u>35,000</u>

IFRS 5는 손상차손에 대해서만 환입을 허용하고 재평가감소액의 환입은 허용하지 않는다. 결과적으로 손상차손환입은 CU20,000을 초과하지 못한다 (즉, IFRS 5하에서 인식된 손상차손). 재평가감소액은 처음에 자본에서 감액되어 손상차손으로 인식되지 않았기 때문에 CU15,000 (CU35,000 – CU20,000)의 추가적인 공정가치 평가이익은 인식될 수 없다.

예제 4.1F

과거에 손상차손이 발생했던 유형자산에 손상차손환입이 발생하는 경우

자산 경력 요약	CU
20X4년 7월 1일에 취득한 유형자산 (잔존가치는 0, 내용연수는 10년)	500,000
2년 동안 감가상각비 (500,000/10 x 2)	(100,000)
20X6년 6월 30일 IAS 36에 따라 인식된 손상차손	(100,000)
	<hr/>
20X6년 6월 30일의 장부금액	300,000
연간 감가상각비 (300,000/8)	(37,500)
	<hr/>
IFRS 5에 따라 매각예정으로 분류되기 직전인 20X7년 6월 30일 현재 장부금액	262,500
20X7년 6월 30일 현재 매각예정 분류시 IFRS 5에 따른 순공정가치로 감액	(100,000)
	<hr/>
매각예정으로 분류된 이후 20X7년 6월 30일 현재 장부금액	<u>162,500</u>

20X8년 6월 30일에 해당 자산은 여전히 매각예정자산으로 분류되며, 순공정가치는 CU200,000 증가하여 CU362,500이 된다.

과거에 인식한 손상차손의 환입은 IAS 36하에서 손상차손이 전혀 발생하지 않았더라면 IFRS 5에 따라 유형자산이 매각예정으로 분류된 시점에서 결정되었을 장부금액까지만 제한된다. 만약 과거에 IAS 36에 따른 손상차손을 전혀 인식하지 않았다면 유형자산이 매각예정으로 분류되는 시점에서 결정되었을 장부금액은 CU350,000이기 때문에 장부금액은 CU350,000을 초과할 수 없다 (즉, 최초원가인 CU500,000에서 3년간 감가상각누계액 CU150,000을 차감한 금액). 따라서 순공정가치가 CU200,000 (IFRS 5 또는 IAS 36에 따라 과거에 인식하였던 모든 손상차손누계액)만큼 증가하여도 손상차손환입은 CU187,500을 초과하지 못한다 (즉, CU350,000 - CU162,500).

예제 4.1G

매각예정으로 분류된 관계기업에 대한 지분

X사는 관계기업인 A사의 지분을 25% 소유하고 있고 IAS 28 '관계기업 투자'에 따라 지분법을 적용하고 있었다. 회계기간말 이전에 X사는 A사의 지분을 매각하기로 하고 IFRS 5하에서의 매각예정 분류기준을 모두 만족하였다. 매각예정으로 분류되는 날에 X사는 지분법을 중단하고 A사의 지분을 장부금액과 순공정가치 중 작은 금액으로 인식한다. [IFRS 5(15)] IFRS 5의 측정 목적상 매각예정으로 분류되는 날의 장부금액은 동결된 (frozen) 지분법 적용 장부금액 (즉, 재분류 직전에 관계기업을 지분법으로 인식한 금액)이다.

4.2 처분자산집단

처분자산집단의 측정규정은 개별 비유동자산에 대한 측정규정과 대부분 유사하다. 그러나 처분자산집단의 측정규정 (section 2.2 참조)은 '적용범위에서 제외된 비유동자산'의 처리때문에 복잡하다.

매각예정으로 분류되는 처분자산집단은 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. [IFRS 5(15)] 최초 분류 시 세부규정은 다음과 같다.

- 자산 (또는 처분자산집단)을 매각예정으로 최초 분류하기 직전에 처분자산집단 내의 모든 자산과 부채의 장부금액을 적용되는 IFRS에 따라 측정한다. [IFRS 5(18)]

예를 들면, 공정가치로 보유중인 투자부동산은 IAS 40 '투자부동산'에 따라서 측정되고, 기계장치는 IAS 16 '유형자산'에 따라 측정되며, 재고자산은 IAS 2 '재고자산'에 따라서 파생상품부채는 IAS 39 '금융상품: 인식과 측정'에 따라서 측정된다. 자산과 부채의 장부금액의 변동은 적용되는 IFRS에 따라 측정된다.

만약 IAS 36의 적용범위에 해당되는 자산에 손상징후가 발견되면 손상검사를 실시하여 IAS 36에 따라 손상차손을 인식한다.

- 만약 처분자산집단의 순공정가치가 처분자산집단 내의 모든 자산과 부채의 장부금액을 합한 금액보다 작다면 해당 처분자산집단은 감액된다. 관련 손상차손은 보고기간 동안 당기손익에 인식된다. [IFRS 5(20)과 (37)]

처분자산집단을 향후 재측정 시 세부규정은 다음과 같다.

- IFRS 5의 적용범위에서 제외된 비유동자산 (section 2.2 참조), 유동자산 및 모든 부채에 대해서는 적용되는 IFRS에 따라 처분자산집단의 장부금액을 재측정하여 반영한다. [IFRS 5(19)]

예를 들면, 재고자산의 장부금액은 취득원가와 순실현가능가치 중 낮은 금액으로 조정된다.

- 매각예정으로 분류된 처분자산집단의 부채와 관련된 이자와 기타 비용은 계속해서 인식한다. [IFRS 5(25)]
- 비유동자산이 매각예정자산으로 분류되거나 매각예정으로 분류된 처분자산집단의 일부이면 그 자산은 감가상각 (또는 상각)하지 아니한다. [IFRS 5(25)]
- 처분자산집단의 순공정가치를 계산한다.
- 처분자산집단의 조정된 장부금액이 처분자산집단의 순공정가치를 초과하는 경우 초과액은 손상차손으로 인식한다. [IFRS 5(20)]
- 처분자산집단의 순공정가치가 증가하면 이익으로 인식한다. 이 경우 다음과 같이 한다. [IFRS 5(22)]
 - 적용범위에서 제외된 비유동자산, 유동자산 및 부채의 재측정시 인식한 금액을 제외한 순공정가치의 증가 금액만 인식한다.
 - IFRS 5의 측정규정이 적용되는 비유동자산에 대하여 IFRS 5 또는 이전에 IAS 36에 따라 과거에 인식 한 손상차손누계액의 금액을 초과할 수 없다 (IFRS 5(22)의 규정은 section 4.2.1 에서 자세히 다루어진다).

처분자산집단에 대하여 인식한 손상차손 (또는 손상차손환입)은 IAS 36(104)(a)와 (b) 및 IAS 36(122)에서 규정한 배분순서에 따라 집단에 속한 자산 중 이 기준서의 측정 규정이 적용되는 비유동자산의 장부금액을 감소 (또는 증가) 시킨다. [IFRS 5(23)] IFRS 5 에 따른 손상차손의 배분 순서는 다음과 같다.

- 먼저, 처분자산집단에 배분된 영업권의 장부금액을 감소시킨다.
- 그 다음 처분자산집단에 속하는 다른 자산 (적용범위 내의 자산)에 각각 장부금액에 비례하여 배분한다.

IFRS 5에 따라 처분자산집단의 손상차손을 배분하는 방법은 IAS 36에서 규정하고 있는 방법과는 차이가 있다. 처분자산집단의 손상차손은 적용범위 내의 비유동자산에만 배분할 수 있다. 반면에 IAS 36에 따라 인식된 손상차손은 대체로 현금창출단위 안의 모든 자산에 배분된다. 더욱이 IAS 36의 참조가 제한된 이유는 IFRS 5는 손상차손을 배분할 때 개별 자산의 장부금액이 더 이상 감액될 수 없는 하한을 설정하지 않았으므로 IAS 36(105)와 차이가 있다는 사실을 분명하게 하기 위한 것이다. 따라서, IFRS 5하에서 처분자산 집단에 포함된 적용범위 내의 비유동자산은 IAS 36을 적용할 경우 인식되는 금액보다 더 적은 금액으로 감액될 수 있다. IAS 36(104)에 대한 참조는 문단 전체에 대한 것이 아니라 IAS 36(104)(a)와 (b)의 특정 기준에만 제한된다. 그러므로 전체 문단이 아니라 배분순서만이 참조되는 것이다.

처분자산집단이 순공정가치로 감액되는 경우에 처분자산집단에 포함된 적용범위 내의 비유동자산에서 조정된다. 처분자산집단에 포함된 나머지 자산과 부채에서는 조정이 이루어지지 않는다. 이것은 부채 (즉, 고정이자부차입금)의 공정가치가 장부금액보다 크기 때문에 조정이 발생하는 경우에도 마찬가지이다. 따라서 비록 처분자산집단에 포함된 개별 자산 및 부채의 순금액이 처분자산집단 전체의 순공정가치와 동일하더라도 자산과 부채에 대하여 별도로 표시되는 총액은 개별 자산과 부채의 순공정가치와 상당히 다를 수 있다.

IFRS 5에는 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액이 처분자산집단의 장부금액이 그 순공정가치를 초과하는 금액보다 적을 가능성은 논의하지 않고 있다. 예를 들면, 이러한 상황은 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액이 작지만 장부금액을 상당히 초과하는 공정가치를 가진 고정이자부차입금이 있는 경우에 발생할 수 있다. 그러한 상황에서는 다양한 접근이 가능하다. 예를 들면, 감액대상금액이 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액을 초과하는 금액은 다음과 같이 처리될 수 있다.

- 초과액은 적용범위 내의 비유동자산에 대해 배분되기 때문에 장부금액은 (-)이 된다.
- 초과액은 다른 자산들 (즉, IFRS 5의 측정규정이 적용되지 않는 자산들)에 배분된다.
- 초과액은 추가적인 부채로 인식된다.
- 초과액을 전혀 인식하지 않는다.

이 문제에 대해 IASB와 IFRIC에서 제공하고 있는 지침이 없는 상태에서 기업은 회계정책으로 위 접근법 중 한가지를 채택하는 것이 적절하다.

예제 4.2A**처분자산집단의 최초 및 후속 측정 (1)**

처분자산집단은 투자부동산 (과거에 IAS 40에 따라 공정가치모형으로 회계처리)과 기타 자산으로 구성되어 있다. 기타 자산 중 어떤 자산도 과거에 손상된 적은 없으며 모든 기타 자산에 대하여 IFRS 5의 측정규정이 적용된다. 매각예정으로 분류되기 직전에 투자부동산은 IAS 40에 따라 공정가치 CU300,000으로 재측정되었다. 적용되는 IFRS에 따른 기타자산들의 장부금액을 합한 금액은 CU250,000이고, 따라서 총액은 CU550,000이었다.

처분자산집단 전체의 순공정가치는 최초에 CU560,000으로 추정되었다. 따라서 최초에 매각예정으로 분류시 감액은 발생하지 않았으며, 처분자산집단은 CU550,000으로 계상되었다.

다음 보고일에 투자부동산의 공정가치는 CU280,000으로 감소하였고 처분자산집단 전체의 순공정가치는 CU515,000으로 재측정되었다. 따라서 다음과 같이 처리한다.

- IAS 40에 따라 투자자산에 대하여 CU20,000의 손실이 인식된다.
- 이에 따라 처분자산집단의 장부금액은 CU530,000으로 하락하지만 처분자산집단의 순공정가치는 CU515,000이다
- 따라서 처분자산집단의 장부금액이 CU515,000가 되도록 CU15,000의 손실을 추가로 인식한다.

IFRS 5(23)에 따라서 이러한 추가적인 손상차손은 먼저 처분자산집단에 포함된 영업권을 감소시키고 나서 이 기준서의 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액에 비례하여 배분한다 (즉, 투자부동산에 배분하지 않는다).

예제 4.2B**처분자산집단의 최초 및 후속 측정 (2)**

처분자산집단은 투자부동산 (과거에 IAS 40에 따라 공정가치모형으로 회계처리)과 기타 자산으로 구성되어 있다. 기타 자산 중 어떤 자산도 과거에 손상된 적은 없으며 모든 기타 자산에 대하여 IFRS 5의 측정규정이 적용된다. 매각예정으로 분류되기 직전에 투자부동산은 IAS 40에 따라서 공정가치 CU300,000으로 재측정되었다. 적용되는 IFRS에 따라 인식한 기타 자산들의 장부금액을 합한 금액은 CU250,000이고, 따라서 총액은 CU550,000이었다.

처분자산집단 전체의 순공정가치는 최초에 U520,000으로 추정되었다. 따라서 최초에 매각예정으로 분류시 CU30,000이 감액되어 처분자산집단은 CU520,000으로 계상된다. 손상차손 CU30,000은 먼저 처분자산집단에 포함된 영업권을 감소시키고 나서 이 기준서의 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액에 비례하여 배분된다 (즉, 투자부동산에 배분하지 않는다).

다음 보고일에 투자부동산의 공정가치는 CU310,000으로 증가하였고 처분자산집단 전체의 순공정가치는 CU570,000으로 재측정되었다. 따라서 다음과 같이 처리한다.

- IAS 40에 따라 투자자산에 대하여 CU10,000의 이익이 인식된다.
- 이에 따라 처분자산집단의 장부금액은 처분자산집단 전체의 순공정가치보다 작은 CU530,000이 된다.
- 처분자산집단의 순공정가치는 CU50,000 (CU570,000-CU520,000)만큼 증가하지만, IFRS 5(22)에 따라서 적용범위에서 제외된 비유동자산과 관련하여 이미 인식한 금액만큼 감소시켜야 한다. 이 경우 투자부동산에서 발생한 이익 CU10,000을 감소시킨다.
- 남은 CU40,000은 상한금액인 손상차손누계액, 즉 CU30,000을 초과한다 (이 예에서는 과거에 IAS 36에 따라서 인식한 손상차손이 없음).
- 따라서 CU30,000의 이익을 인식하여 처분자산집단의 장부금액은 CU560,000가 된다. 손상차손의 환입은 적용범위 내의 비유동자산에 배분한다. 다만, 영업권은 제외한다.

처분자산집단에 포함된 자산들에 손상차손을 배분하는 사례가 기준서의 실무지침에 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 4.2C

[IFRS 5 실무지침(예제 10)]

기업은 자산집단을 매각할 계획이다. 자산들은 처분자산집단을 구성하며, 다음과 같이 측정된다.

	매각예정으로 분류하기 이 전 보고일의 장부금액	매각예정으로 분류하기 직전에 재측정한 장부금액
	CU	CU
영업권	1,500	1,500
유형자산(재평가금액으로 계상)	4,600	4,000
유형자산(원가로 계상)	5,700	5,700
재고자산	2,400	2,200
매도가능금융자산	1,800	1,500
합계	<u>16,000</u>	<u>14,900</u>

처분자산집단을 매각예정으로 분류하기 직전에 CU1,100 (CU16,000 - CU14,900)의 손실을 인식한다.

처분자산집단의 순공정가치는 CU13,000으로 추정된다. 매각예정으로 분류한 처분자산집단은 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정하기 때문에 처분자산집단을 매각예정으로 최초로 분류할 때 CU1,900 (CU14,900 - CU13,000)의 손상차손을 인식한다.

손상차손은 이 기준서의 측정규정이 적용되는 비유동자산에 배분한다. 따라서 재고자산과 매도가능금융자산에는 손상차손이 배분되지 않으며 IAS 36 (2004년 개정)의 문단 104와 122에서 규정한 배분순서에 따라서 기타 자산들에 배분된다.

배분은 다음과 같다.

	매각예정으로 분류하기 직전에 재측정된 장부금액	손상차손 배분	손상차손 배분 이후 장부금액
	CU	CU	CU
영업권	1,500	(1,500)	-
유형자산 (재평가금액으로 계상)	4,000	(165)	3,835
유형자산(원가로 계상)	5,700	(235)	5,465
재고자산	2,200	-	2,200
매도가능금융자산	1,500	-	1,500
합계	<u>14,900</u>	<u>(1,900)</u>	<u>13,000</u>

손상차손은 먼저 영업권을 감소시키고, 나머지 손실액은 이 기준서의 적용범위 내의 비유동자산의 장부금액에 비례하여 배분한다.

추가 사례는 아래에서 제시되고 있다.

예제 4.2D

처분자산집단에 손상차손을 배분하는 경우

Z사는 별도의 법인이 아닌 D부문을 매각하려고 한다. D부문 (처분자산집단)은 IFRS 5의 매각예정 분류기준을 모두 충족한다. D부문은 비유동자산을 거의 보유하고 있지 않는 서비스 조직이다. D부문이 보유하고 있는 자산과 부채의 장부금액은 다음과 같다.

	CU
유형자산 A	75
유형자산B	25
매출채권	300
현금	50
자산 총계	450
퇴직후 종업권급여	130
매입채무	180
기타유동부채	100
부채 총계	410
순자산	40

처분자산집단의 공정가치는 CU300이다. 모든 금융부채는 상각후 원가로 회계처리되고, 매각부대원가는 CU2로 추정된다. 그러므로 처분자산집단은 CU28 [30-2]로 감액되어야 한다.

IFRS 5(20)에 따르면 처분자산집단에서 CU12 [40-28] 전부를 손상차손으로 인식하여야 한다. IFRS 5(23)에 따르면 이 기준서의 적용범위 내의 비유동자산 (이 경우에는 유형자산)의 장부금액을 CU12만큼 감소시켜 유형자산 전체를 CU88로 인식한다. 손상차손은 처분자산집단 안에 있는 각 자산의 장부금액에 비례하여 배분된다. 기업은 자산A에 대하여 $CU9 [(75/100) \times 12]$ 의 손상차손을 인식하고, 자산 B에 대해서는 $CU3 [(25/100) \times 12]$ 의 손상차손을 인식한다.

4.2.1 처분자산집단과 관련된 이익의 인식

위에서 논의된 바와 같이 IFRS 5(19)에 따르면 적용범위에서 제외된 비유동자산과 관련한 손익은 적용되는 IFRS에 따라 인식하도록 하고 있지만, IFRS 5(22)에서는 처분자산집단과 관련하여 별도로 인식할 수 있는 이익의 범위를 제한하고 있다.

‘처분자산집단의 순공정가치가 향후 증가하면 이익을 인식한다.’ 이 경우 이익으로 인식하는 금액은 다음의 (a)의 금액으로 하되 (b)의 금액을 초과할 수 없다.

- (a) 문단 19에 따라 다른 관련 기준서에 의해 인식한 금액을 제외한 순공정가치의 증가 금액
- (b) 이 기준서의 측정 규정이 적용되는 비유동자산에 대하여 이 기준서 또는 IAS 36에 따라 과거에 인식한 손상차손누계액

얼핏 보면 IFRS 5(22)의 목적이 적용범위에서 제외된 비유동자산과 관련한 손익을 분리하고 처분자산집단의 나머지 항목에 관련된 이익 중에서 과거에 인식한 손상차손을 환입하는 범위까지만 이익을 인식하는 것으로 생각할 수 있다. 사실 IFRS 5(22)의 내용은 이처럼 공평한 것은 아니다. 이 부분을 적용할 때 다음 사례에서 제시하는 사항을 유념할 필요가 있다.

예제 4.2.1

매각예정으로 분류된 처분자산집단에서 후속적으로 이익을 인식하는 경우

매각예정 처분자산집단에 IAS 16의 원가모형에 따라 인식하고 있는 자가소유 부동산 (freehold property) 이 포함되어 있으며, 해당 자산이 매각예정으로 분류되기 전에 손상차손을 CU100,000 계상하였다. 처분자산집단이 매각예정으로 분류될 때에는 조정이 필요없다. 처분자산집단이 매각예정으로 분류된 이후에 부동산의 가치가 CU50,000 증가하면서 처분자산집단의 순공정가치가 CU50,000 증가하게 된다. 이러한 이익은 어떻게 인식되는가?

Scenario 1

적용범위에서 제외된 비유동자산의 가치가 CU10,000 증가하고 이러한 증가는 다른 관련 기준서에 따라 인식되었다고 가정하면 처분자산집단 전체의 가치는 CU60,000증가한다. IFRS 5(22)의 규정을 적용할 경우 CU60,000의 총이익은 CU10,000 (적용범위에서 제외된 비유동자산에 대한 금액)만큼 제한되고 잔액은 CU50,000이 된다. 이 금액은 손상차손누계액보다는 적기 때문에 이익이 CU50,000 인식될 것이다 (추가로 적용범위에서 제외된 비유동자산에 대한 이익이 CU10,000 계상된다).

Scenario 2

적용범위에서 제외된 비유동자산의 가치가 CU40,000 감소하고 부동산의 가치가 CU50,000 증가한다고 가정할 경우 처분자산집단 전체의 가치는 순액으로 CU10,000증가한다. IFRS 5(22)의 규정을 적용할 경우 순공정가치의 순증가액만이 인식 대상이다. 이 금액은 적용범위에서 제외된 비유동자산과 관련하여 인식한 금액 (이 경우에는 부 (負)의 금액)에 의하여 제한되지 않으며, 부동산에서 인식한 손상차손누계액보다는 적다. 따라서 CU10,000만 이익으로 인식될 것이다. 적용범위에서 제외된 비유동자산에서 손실을 CU40,000 인식할 것이기 때문에 순액으로 손실이 CU30,000 인식된다.

Scenario 3

마지막으로 이 기준서의 적용범위 밖의 비유동자산의 가치가 CU60,000 감소하고 부동산의 가치가 CU50,000 증가한다고 가정할 경우 처분자산집단 전체의 가치는 CU10,000감소한다. IFRS 5(22)의 규정을 적용할 경우 처분자산집단의 순공정가치가 증가하지 않기 때문에 이익이 인식되지 않는다. 따라서 처분자산집단이 CU10,000만 감소하더라도 CU60,000의 손실만 인식될 것이다 (적용범위에서 제외된 비유동자산에서 인식함).

그러므로 후속 측정의 결과는 처분자산집단에 포함되어 있는 적용범위에서 제외된 비유동자산의 가치가 어떻게 변동하는지에 따라 영향받을 수 있다.

4.2.2 매각예정으로 분류된 해외종속기업의 외화환산조정누계액

매각예정으로 분류되는 처분자산집단이 해외종속기업의 자산과 부채로 구성되는 경우 외화환산조정누계액은 자본에서 조정되어 있다. 이 경우 외화환산조정누계액이 종속기업의 회수가능액을 결정하기 위해 고려되어야 하는가에 대한 질문이 제기된다.

그러한 차이는 처분자산집단의 장부금액을 측정하는데 포함되지 않아야 한다. IAS 21 ‘환율변동효과’에 따르면 외환차이는 영업을 처분하는 시점에 자본에서 당기손익으로 재분류된다. IFRS 5(BC37)과 (BC38)에서는 자산이나 처분자산집단을 매각예정으로 분류할 때 외환차이를 당기손익으로 재분류하지 않는다고 명확히 하고 있다. 손상차손 계산시 자산 또는 처분자산집단의 장부금액에 외환차이를 포함시키는 것은 외화환산조정누계액을 자본에서 당기손익으로 재분류하는 것과 동일하다. 그러므로 외화환산조정누계액은 장부금액에서 제외되어야 한다. 재분류는 해당 자산이나 처분자산집단을 매각하였을 경우에 비로소 고려된다.

4.3 매각부대원가의 측정

매각부대원가는 자산 (또는 처분자산집단)의 처분에 직접 귀속되는 증분 원가 (금융원가와 법인세비용 제외)이다. [IFRS 5(부록 A)]

4.3.1 설비보유원가

자산을 매각예정으로 분류하는 시점과 최종매각시점 사이에서 발생하는 설비보유원가 (예: 보험료, 보안용역, 전력비 등)는 매각부대원가로 인식하지 않는다. 이러한 원가들은 자산 (또는 처분자산집단)의 처분에 직접 귀속되는 증분 원가가 아니다. 왜냐하면 이러한 원가들은 시설 매각여부와 관계없이 발생하기 때문이다.

4.3.2 현재가치로 측정된 매각부대원가

자산 (또는 처분자산집단)이 1년 이후에 매각될 것으로 예상된다면 매각부대원가는 현재가치로 측정된다 (즉, 화폐의 시간가치로 할인). 기간 경과에 따라 발생하는 매각부대원가 현재가치의 증가분은 금융원가로서 당기손익으로 회계 처리한다. [IFRS 5(17)]

일부 제한된 특정 상황에서만 매각을 완료하는데 소요되는 기간이 연장되어 1년을 초과하는 자산 또는 처분자산집단을 매각예정으로 분류한다 (section 3.1.5 참조). 따라서 매각부대원가를 할인하는 규정은 그러한 제한된 상황에서만 적용한다.

4.4 처분손익

비유동자산 (또는 처분자산집단)의 매각일 이전에 인식되지 않은 평가손익은 관련 자산 (또는 처분자산집단)이 제거되는 시점에 인식한다. IFRS 5(24)에 제거와 관련된 규정은 다음과 같다.

- (a) 유형자산의 경우 IAS 16(67-72)
- (b) 무형자산의 경우 IAS 38(112-117)

4.5 보고기간말 이후에 획득되는 추가적인 증거

매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 관련하여 추가적인 증거를 보고기간 후에 획득하는 경우 회계처리하는 IAS 10 '보고기간후 사건'에 따른다. 그러므로

- 만일 증거가 보고기간말에 존재하였던 상황에 대한 것이라면 수정을 요하는 보고기간후 사건으로 회계 처리한다 (즉, 재무상태보고서에서 인식된 금액을 수정한다).
- 만일 증거가 보고기간후에 발생한 상황에 대한 것이라면 수정을 요하지 않는 보고기간후 사건 이다 (즉, 재무상태보고서에서 인식된 금액을 수정하지 않는다. 그러나 효과가 중요하다면 추가 공시를 한다).

예제 4.5

보고기간 후에 자산의 공정가치에 대하여 추가적인 증거를 획득하는 경우

T사는 보고기간 말에 자산을 매각예정으로 분류하기 위한 요건을 충족하였다. 따라서 연간재무제표에 자산을 매각예정으로 분류하고, 자산의 장부금액을 순공정가치로 수정하였다. 보고기간 이후 재무제표 발행 전에 수정된 장부금액보다 적은 가치로 자산을 매각하려는 계약을 체결하였다. T사는 계약사항을 고려하여 보고기간 말에 자산의 장부금액을 수정하여야 하는가?

T사는 매각예정으로 분류하는 시점과 실제판매가격을 결정하는 시점 사이에 자산가치를 감소시키는 요소를 평가하여야 한다. 만약 자산가치와 관련된 사실과 상황이 보고기간 후에 자산의 가치를 감소시키도록 변경되었다면 보고기간 말에 자산의 가치를 수정하지 않아야 한다. 그러나 만약 자산과 관련된 사실과 상황이 자산을 매각예정으로 분류한 시기와 실제판매가격을 결정하는 시기 사이에 변경한 것이 아니라, 보고기간 후에 결정된 판매가격이 보고기간 말에 존재하였던 상황에 대한 추가적인 증거 (자산의 공정가치 추정치를 보여주는 증거)를 제공한다면 보고기간 말 현재 자산의 공정가치를 판매계약서에 결정된 가격에서 매각부대원가를 차감한 가격으로 감액하여야 한다.

4.6 매각계획의 변경

매각예정으로 분류되던 자산 (또는 처분자산집단)이 매각예정 분류요건 (section 3.1 참조)을 더 이상 충족할 수 없는 경우 그 자산 (또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. [IFRS 5(26)]

4.6.1 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 비유동자산의 측정

더 이상 매각예정자산으로 분류할 수 없거나 매각예정 처분자산집단에 포함할 수 없는 비유동자산에 대하여는 다음 중 작은 금액으로 측정한다.

[IFRS 5(27)]

- (a) 당해 자산 (또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류하기 전 장부금액에 감가상각, 상각, 또는 재평가등 매각 예정으로 분류하지 않았더라면 인식하였을 조정사항을 반영한 금액
- (b) 매각하지 않기로 결정한 날의 회수가능액

다시 설명하면, 우선 매각예정으로 분류하지 않았더라면 인식하였을 가치에 손상차손을 반영한 자산으로 재작성하는 것이다. (b)에는 손상차손 검토가 포함되는데, 손상징후 (시장가치의 하락)가 자산을 매각하지 않기로 한 결정의 원인이 될 수 있기 때문에 적절한 것이다.

회수가능액은 자산의 순공정가치와 사용가치 중 큰 금액이고, 이 경우 사용가치는 자산의 계속사용 및 내용연수가 종료되었을 때 처분함으로써 발생할 것으로 기대되는 추정미래현금흐름의 현재가치이다. [IFRS 5 (부록 A)] 만약 비유동자산이 현금창출단위의 일부라면 이 자산의 회수가능액은 IAS 36에 따라 현금창출단위에서 발생하는 손상차손을 배분한 후의 장부금액이다.

위 규정에 따라 더 이상 매각예정자산으로 분류할 수 없는 비유동자산의 장부금액에 조정액을 반영하는 경우 조정액은 매각예정분류 요건이 더 이상 충족되지 않는 기간의 계속영업손익에 포함한다. 매각예정으로 분류하였으나 중단영업의 정의를 충족하지 않는 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 재측정하여 인식하는 평가손익을 표시하는데 사용하는 동일한 포괄손익보고서 항목으로 당해 조정금액을 표시한다 (section 7.1 참조). 만약 매각예정자산으로 분류하기 전에 IAS 16이나 IAS 38에 따라 재평가한 유형자산 또는 무형자산이라면 조정금액은 재평가감소액 또는 재평가증가액으로 처리한다. [IFRS 5(28)]

4.6.2 매각예정으로 분류된 처분자산집단에서 개별자산이나 부채의 제거

매각예정으로 분류된 처분자산집단에서 개별 자산이나 부채를 제거하는 경우에 매각예정인 처분자산집단의 나머지 자산과 부채는 당해 집단이 매각예정 분류기준을 충족한다면 계속해서 집단단위로 측정한다 (section 3.1 참조). 그렇지 않다면,

[IFRS 5(29)]

- 개별적으로 매각예정 분류기준을 충족하는 나머지 비유동자산은 각각 그 시점에서 순공정가치와 장부금액 중 낮은 금액으로 측정한다.
- 매각예정 분류기준을 충족하지 못하는 비유동자산은 매각예정자산에서 제거되어 section 4.6.1에 따라 측정한다.

예제 4.6.2**일부 자산을 제외하고 종속기업을 매각하는 경우**

C사는 운동장비를 생산하고 판매하는 종속기업 D사를 100% 소유하고 있다. 1월에 C사는 D사의 모든 자산과 부채를 매각할 계획을 세웠다. 1분기 말에 C사는 IFRS 5(7)과 (8)의 요건을 충족하여 D사를 매각예정으로 분류하였고 D사의 영업결과를 중단영업으로 보고하였다.

6월에 C사는 D사가 가지고 있는 상표권과 라이선스계약을 매각하지 않기로 하였다. D사를 매각한 이후 C사는 해당 상표권과 라이선스계약으로부터 계속 수익을 창출 (관련원가는 발생)할 것이다. 해당 수익은 당해 기간 동안 D사의 전체수익 중 대략 5%를 차지하였다.

만약 C사가 매각될 자산집단에서 상표권과 라이선스계약을 제외한다면 C사는 남아있는 자산과 부채를 계속 매각예정으로 회계처리하는가?

만약 D사의 남아있는 자산과 부채가 계속 IFRS 5(7)과 (8)의 기준을 충족한다면 C사는 남아있는 자산과 부채를 계속 매각예정으로 분류한다. 상표권과 라이선스계약은 사용목적 보유자산으로 재분류해야 한다. 또한, C사는 상표권과 라이선스계약을 (a) 매각예정으로 분류하기 전 장부금액에 상각비 등 매각예정으로 분류하지 않았더라면 인식하였을 조정사항을 반영한 장부금액과 (b) 매각하지 않기로 결정한 날의 회수가 가능액 중 낮은 가액으로 측정해야 한다.

5. 매각만을 목적으로 취득한 자산

사업결합의 일부로 매각만을 목적으로 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 취득하는 경우 다음을 모두 충족하는 경우에만 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 취득일에 매각예정으로 분류한다.

[IFRS 5(11)]

- 1년 이내에 매각완료요건 (section 3.1.3 참조)이 충족 (section 3.1.5 에서 허용하는 경우 제외)되는 경우
- 다른 일반 요건 (section 3.1.1 참조)과 구체적인 상황 (section 3.1.2와 section 3.1.3 참조)을 충족하지 못하였으나 취득 후 빠른기간 (통상 3개월 이내) 내에 충족할 가능성이 매우 높은 (발생하지 않을 가능성보다 발생할 가능성이 중요하게 높은) 경우

신규로 취득한 자산 (또는 처분자산집단)이 매각예정 분류기준을 충족한다면 최초 인식 시점에 순공정가치와 매각예정으로 분류되지 않았을 경우의 장부금액 (예: 원가) 중 작은 금액으로 측정한다. 따라서 사업결합의 일부로 취득한 자산 (또는 처분자산집단)은 순공정가치로 측정한다. [IFRS 5(16)]

6. 중단영업

재무제표이용자가 중단영업과 비유동자산 (또는 처분자산집단) 처분의 재무효과를 평가할 수 있도록 정보를 표시하고 공시한다. [IFRS 5(30)] 이러한 목적을 위해 중단영업을 다른 영업과 구별하여 표시한다.

특정 처분될 영업은 중단영업으로 분류되어 그러한 중단영업과 관련된 손익 (해당되는 처분자산집단에 대한 손익 포함)은 포괄손익보고서에 별도로 표시될 것이다. 다른 영업, 처분자산집단과 매각예정자산은 중단영업으로 분류되지 않으며, 관련된 손익은 계속영업의 일부로 표시된다.

6.1 중단영업의 정의

중단영업은 이미 처분되었거나 매각예정으로 분류되고 다음 중 하나에 해당하는 기업의 구분단위이다.

[IFRS 5(32)와 IFRS 5 (부록 A)]

- (a) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역이다.
- (b) 별도의 주요 사업계열이나 영업지역을 처분하는 단일 계획의 일부이다.
- (c) 매각만을 목적으로 취득한 종속기업이다.

기업의 구분단위는 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. [IFRS 5(31)] 현금창출단위는 다른 자산이나 자산집단에서의 현금유입과는 거의 독립적인 현금유입을 창출하는 식별 가능한 최소자산집단이다. [IFRS 5 (부록 A)]

예제 6.1

폐기될 구분단위의 분류

M사는 결산일이 12월 31일이다. M사는 중속기업인 E사의 영업을 20X2년 12월 15일에 폐기할 계획을 공표하였다. M사는 E사가 IFRS 5에서 정의하고 있는 기업의 구분단위를 나타낸다고 판단하였다. 폐기할 계획이기 때문에 E사는 20X2년 12월 31일에 신규 사업을 더 이상 수락하지 않을 것이다. M사는 20X3년 3월 15일까지 E사가 남아있는 주문의 생산과 보조적인 영업을 마무리하고 공장과 사무실설비를 폐쇄할 수 있을 것으로 예상하였다. M사는 E사의 영업을 20X2년 12월 31일 재무제표에 중단영업으로 분류해야 하는가?

IFRS 5(13)에 따르면 폐기될 자산 또는 처분자산집단은 매각예정으로 분류될 수 없더라도, 처분자산집단이 기업의 구분단위를 나타내고, IFRS 5(32)의 기준을 충족한다면 중단영업으로 분류된다고 설명하고 있다. IFRS 5(32)에서는 중단영업은 이미 처분되었거나 매각예정으로 분류되는 구분단위의 것을 요구한다. 폐기될 자산은 매각예정으로 분류될 수 없기 때문에 (IFRS 5(13)에 따라) 실제로 폐기될 때까지 IFRS 5(32) 요건을 충족하지 못한다. 그러므로 위에서 설명된 상황에서 M사는 20X2년 12월 31일 재무제표에서 E사의 영업을 중단영업으로 분류하지 않는다.

그러나 20X2년 12월 15일에 M사는 IAS 36 '자산손상'에 따라 손상징후가 있을 수 있으며, E사의 자산의 회수가능성을 검사할 필요가 있다. 또한, M사는 E사의 수정된 내용연수를 반영하여 IAS 16 '유형자산'에 따라 감가상각비 추정액을 수정해야 한다.

6.1.1 지분법 적용 피투자자

일부 상황에서 지분법에 따라 회계처리하는 투자자산의 매각을 투자자의 연결재무제표에서 중단영업으로 분류할 수 있다. 기업의 사업모형 (business model)이 관계기업과 지분법에 따라 회계처리하는 공동지배 기업에 대한 전략적인 투자를 통하여 영업을 수행하는 것이라면 투자자산을 IFRS 5(31)에서 설명하고 있는 기업의 구분단위로 볼 수 있다. 그러나 많은 경우 지분법투자자산(지분법적용대상 피투자자의 손익에 대한 투자자의 지분)과 관련된 영업은 IFRS 5(31)에 따른 투자자의 구분단위로 보기에 충분하지 않다. 만약 기업의 구분단위가 지분법주식투자자와 관련된 영업을 포함하고 (이에 한정되지는 않음) IFRS 5(32)에서 제시하고 있는 중단영업의 조건을 충족한다면 구분단위의 모든 영업은 중단영업으로 보고해야 한다.

투자자는 지분법 피투자자의 중단영업에 대한 투자자의 지분을 연결재무제표에 중단영업으로 표시하지 않아야 한다. IAS 1(68)에 따르면 지분법에 따라 회계처리하는 투자자산에 대하여 포괄손익보고서에서 별도 항목으로 표시하도록 하고 있다. 그 별도 항목에서 관계기업의 중단영업과 관련된 금액을 구분하는 것은 부적절하다. 또한, 지분법투자자산의 구분단위가 투자자의 구분단위로 결정되지는 않을 것이다.

6.1.2 단계적으로 처분된 경우

예제 6.1.2**단계적으로 처분되어 중단영업으로 분류하는 경우**

20X1년 12월 15일에 Z사가 100% 소유하고 있는 종속기업 X사의 지분 중 65%를 매각하기로 하였다. 당시에 종속기업은 매각예정 분류요건과 중단영업 분류요건을 충족하였다 (X사는 Z사의 주요 사업계열이다). 20X2년 4월 1일에 Z사는 100% 소유한 종속기업 X사의 지분 중 65% Y사에 매각하였다. Z사가 보유한 X사 투자자산은 매각 이후에 지분법투자자산으로 분류되었다. 20X3년 6월 30일에 Z사는 X사의 남아있는 지분 35%를 Y사에게 매각하기로 하였다. 매각은 20X3년 8월 31일에 완료되었다. Z사는 언제 X사의 영업을 중단영업으로 분류 하는가?

주요 사업계열인 종속기업은 매각일과 종속기업이 IFRS 5(7)에 따라 매각예정 분류 기준을 충족하는 일자 중 빠른 날에 중단영업으로 분류한다. 매각의 결과 지배기업이 이전 종속기업의 지배력을 상실하는 때에 종속기업은 IFRS 5(7)에 따라 매각될 가능성이 매우 높다는 기준을 충족한다 (section 3.4 참조). 그러므로 다른 기준들을 충족한다면 X사는 Z사의 20X1년 12월 15일 이후 최초 재무제표에서 중단영업으로 표시된다.

6.1.3 다수의 구매자에게 구분단위를 매각하는 경우

예제 6.1.3**다수의 구매자에게 구분단위를 매각하는 경우**

C사는 남성용 신발과 코트를 생산, 판매한다. C사는 IFRS 8 '영업부문'에 따라 신발부문과 코트부문 두 개의 영업부문을 공시하며, 또한 각 부문 내에서 상표권과 라이선스계약을 공시하고 있다.

신발부문은 영업상으로 그리고 재무보고목적상으로 C사의 나머지 부문과 영업과 현금흐름이 명확히 구별된다. 그러므로 신발부문은 C사의 구분단위이다. 2002년 4분기에 C사는 신발부문의 생산 및 유통영업의 대부분을 E사에게 매각하는 거래를 개시하고 마무리하였다. 또한 적절한 권한이 있는 경영진이 신발부문의 잔존 자산의 매각계획을 확약하였다. 신발부문의 잔존 자산을 처분하려는 경영진의 공식 승인계획이 있는 경우 C사는 20X2년 12월 31일에 신발부문의 대부분을 매각하는 것을 중단영업으로 회계처리하여야 하는가?

그렇다. 처분자산집단의 정의는 단일거래로 매각하는 것을 요구하지만 중단영업은 다수의 처분자산집단을 포함할 수 있다. 20X2년 12월 31일에 하나의 처분자산집단 (신발부문의 대부분)을 이미 매각하였고 두 번째 집단 (신발부문의 잔존자산)을 매각예정으로 분류한다 (IFRS 5(7)의 요건을 모두 충족시킨다고 가정함). 그러므로 해당 부문은 중단영업의 분류요건을 충족한다.

6.1.4 중단영업에 자신의 원가 중 일부를 배분하는 경우

예제 6.1.4

중단영업에 자산의 원가 중 일부를 배분하는 경우

상장회사인 T사는 현재 세 개의 부문을 공시하고 있다. 올해 T사는 세 부문에서 모두 사용하는 새로운 중앙 컴퓨터시스템을 가동하였다. 중앙컴퓨터시스템의 도입 이후 T사는 부문 중 하나를 매각할 계약을 체결하였다. 부문의 매각은 중단영업으로 회계처리 될 것이다. T사는 최신 중앙컴퓨터시스템에서 발생한 원가의 일부를 매각예정부문에 배분하여 부문처분손익을 계산하는 것이 적절한가?

아니다. 매각예정으로 분류하기 위하여 해당 자산은 현재상태로 즉시매각가능 하여야 한다. 중앙 컴퓨터시스템은 매각가능하지 않기 때문에 처분될 자산에 해당되지 않는다. 그러므로 T사는 최신 중앙컴퓨터시스템에서 발생한 원가를 처분될 부문에 배분할 수 없다. 또한, T사가 중앙 컴퓨터시스템에 대해서 인식한 손상 차손은 중단영업에 포함되지 않는다.

6.1.5 통상적으로 발생하는 중단영업

특정 기업 (예: 부동산투자신탁, 소매점 및 음식점)들은 IFRS 5(31)의 기업의 구분단위의 정의를 충족하는 자산집단을 통상적으로 처분한다. 그러한 구분단위의 통상적인 처분은 일반적으로 IFRS 5(32)(a)의 별도의 주요 사업계열이나 영업지역을 나타내지 않는다. 그러므로 구분단위의 통상적인 처분거래 중 다수는 중단영업으로 분류되지 않을 것이다.

6.2 중단영업의 표시

6.2.1 포괄손익보고서의 표시

IFRS 5(33)에 따르면 다음의 합계를 포괄손익보고서에 단일 금액으로 표시한다.

- (i) 세후 중단영업손익
- (ii) 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 순공정가치로 측정하거나 처분함에 따른 세후 손익

또한, 해당 단일 금액은 다음의 사항을 주식이나 포괄손익보고서에서 분석한다.

[IFRS 5(33)]

- (i) 중단영업의 수익, 비용 및 세전 중단영업손익

(ii) IAS 12(81)(h)와 관련된 법인세비용

(iii) 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 순공정가치로 측정하거나 처분함에 따라 인식된 손익

(iv) IAS 12(81)(h)와 관련된 법인세비용

이러한 분석이 포괄손익보고서에 포함되는 경우에는 계속영업과 구분하여 중단영업에서 표시되어야 한다. 처분자산 집단이 취득 당시 매각예정 분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우 이러한 공시사항이 요구되지 않는다 (section 5 참조).

보고기간 말까지 중단된 모든 영업과 관련된 공시사항이 표시된 가장 최근 기간에 대하여 나타날 수 있도록 과거 재무 제표에 공시사항을 다시 표시한다. [IFRS 5(34)]

IFRS 5를 발표할 때 IASB는 수익이 포괄손익보고서에 표시되어야 한다는 IAS 1(81)(a)의 요건을 변경하지 않았다. 그러나 주식에만 중단영업의 수익을 표시하도록 하는 IFRS 5(33)의 선택규정은 IAS 1의 요건과 명백히 상충된다. IFRS 5가 채택될 수 없는 선택규정을 포함하고 있다는 사실은 논리에 맞지 않으므로 IAS 1을 개정하지 않은 것은 IASB에서 간과한 것으로 여겨진다. 따라서 IAS 1(81)(a)에도 불구하고 계속 영업에서 발생한 수익만을 포괄손익보고서에서 표시하고 중단영업에서 발생한 수익은 주식에서 표시하는 것이 허용될 것으로 본다.

기준서의 실무지침에서는 다음과 같이 포괄손익보고서 본문에 표시하는 예제를 다루고 있다.

예제 6.2.1

[IFRS 5 실무지침 (예제11)]

XYZ 연결실체 - 20X2년 12월 31일로 종료하는 회계연도의 포괄손익보고서 (기능별 비용분류의 예시)

계속영업	20-2	20-1
수익	X	X
매출원가	(X)	(X)
매출총이익	X	X
기타수익	X	X
물류원가	(X)	(X)
관리비	(X)	(X)
기타비용	(X)	(X)
금융원가	(X)	(X)
지분법이익	X	X
법인세비용 차감전 계속영업이익	X	X
법인세비용	(X)	(X)
계속영업이익	X	X
중단영업		
중단영업이익 (a)	X	X
당기순이익 (b)	X	X
귀속내역:	X	X
지배주주지분	X	X
비지배주주지분	X	X

(a) 필요한 분석은 주석에서 제시하였다.

(b) 표시된 기간에 기타포괄손익의 구성요소는 인식하지 않았다.

6.2.1.1 수익과 비용의 구성요소에 대한 공시

IFRS 5를 발표할 때 IASB는 포괄손익보고서와 관련하여 다른 기준서의 공시요구사항과 중단영업에 포함되는 수익과 비용의 구성요소에 적용하는 범위를 고려하지 않은 것 같다. 영향을 받는 사항들은 아래와 같다.

- IAS 1에 따른 비용분석 공시
- IAS 1와 IFRS 7에 따른 금융원가와 금융이익의 공시
- IAS 12에 따른 법인세의 구성요소 공시

최근에 IASB는 이러한 문제들을 논의하였고, IFRS 5의 수정 (section 7.2.2 참조)을 제안하였다. 이러한 수정안이 반영된다면 다른 기준서의 공시요구사항은 일반적으로 중단영업에 적용되지 않으므로 위에서 언급된 공시사항은 계속 영업에만 해당될 것이라는 점을 명백히 밝히게 될 것이다.

6.2.1.2 중단영업에 포함된 간접비

처분될 구분단위의 원가로 명확하게 식별되고 계속 인식되지 않을 원가만을 중단영업에 포함할 수 있다.

예제 6.2.1.2A

중단영업에 기업간접비가 배분되어 포함된 경우 (1)

기업은 모든 영업부서에 대해서 일반산업재해보상보험을 가입하였으며 보험료는 각 부서의 직원수에 따라 배분된다. 중단영업의 분류기준을 충족하는 영업을 매각하면 보험료는 CU1백만 감소될 것이다. 따라서, 중단영업에 보험료 CU1백만을 배분하는 것이 적절하다.

Example 6.2.1.2B**중단영업에 기업간접비가 배분되어 포함된 경우 (2)**

기업은 총수익에 기초하여 모든 영업부서에 이사회 임원급여를 배분한다. 중단영업의 분류기준을 충족하는 매각되는 영업부서에 직접적인 책임이 있는 임원은 없다. 그러나 임원 중 두 명이 매각되는 영업부서로 이동할 것이다. 임원 급여가 구분단위의 원가로 명확히 식별되지 않기 때문에 이동할 임원의 급여를 중단영업에 배분할 수 없다.

6.2.1.3 중단영업의 주당이익 표시

기업이 중단영업을 보고할 때 주당순이익은 별도로 표시된다. IAS 33(68)에 따르면 중단영업을 보고하는 기업은 중단영업에 대한 기본 및 희석주당이익을 포괄손익보고서에 표시하거나 주석으로 공시해야 한다. 이러한 공시는 계속영업손익과 당기손익에 대한 기본 및 희석주당이익을 포괄손익보고서 본문에 표시하는 것에 대하여 추가적으로 요구되는 것이며, 기본주당이익과 희석주당이익은 동등한 비중으로 포괄손익보고서에 표시되어야 한다. IAS Plus 웹사이트에서 입수할 수 있는 Deloitte의 IFRS모범재무제표에 해당 공시 사항을 다루고 있다.

6.2.1.4 중단영업에서 비지배지분의 분류**예제 6.2.1.4****중단영업에서 비지배지분의 분류**

T사는 V사의 85%를 소유한다. T사는 V사를 연결하고 있으며, 나머지 15% 지분은 비지배지분으로 회계 처리하고 있다. 20X2년 8월 31일 T사는 V사의 85% 지분을 매각할 계획을 확약하였다. 8월 31일에 IFRS 5(7), IFRS 5(31) 및 IFRS 5(32)의 모든 기준이 충족되었고 동시에 T사는 V사를 중단영업으로 분류하였다. T사는 20X2년 9월 30일 재무제표에 자사가 소유한 V사의 15% 비지배지분을 어떻게 표시하여야 하는가?

IAS 1와 IAS 1의 실무지침은 포괄손익보고서에서 비지배지분은 당기손익의 배분이라는 것을 명확히 하고 있다. 그러므로 비지배지분의 표시는 영업중단 여부에 의해 영향받지 않는다. 기업은 비지배지분을 계속영업과 중단영업으로 구분하여 분석할 수도 있다. 그러나 그러한 표시가 요구되는 것은 아니다.

6.2.1.5 연결실체 내 매출

예제 6.2.1.5A

외부에 대한 매출이 있는 중단영업에 대한 연결실체 내 매출

N사는 공장을 소유하고 있는 제지생산업체이다. N사는 자사로부터 종이를 구입해서 외부고객에게 판매하는 유통사업부를 운영하는 X사를 소유하고 있다. N사는 X사의 영업을 중단하고, 다른 제지생산업체에게 X사를 매각할 계획이다. N사는 연결재무제표에서 자사와 X사 간의 내부매출을 적절하게 제거하고 X사가 외부고객에게 매출한 부분만 인식하고 있다. X사는 2분기 재무제표에서 중단영업으로 분류될 것이다.

X사를 처분한 후에 X사는 외부고객에게 판매할 종이를 N사에서 계속 구매할 것이다. 따라서 X사가 연결대상 종속기업이 아니라면 N사는 X사와의 매출을 제거하지 않을 것이다. X사가 중단영업으로 분류된 이후에 매출, 매출원가 및 당기손익을 N사의 연결재무제표에 어떻게 기록하여야 하는가?

N사의 X사에 대한 매출은 연결에서 계속 제거된다. 중단영업 (X사)이 외부에 판매하면서 발생한 당기손익은 계속영업 밖에서 표시된다. 그러므로 이와 대응하여 N사가 X사에 매출한 부분은 N사의 계속영업에서 표시되어야 한다.

예를 들어 N사는 X사에 원가가 CU4인 종이를 CU6에 판매하였다면 N사의 당기순이익은 CU2이다. X사는 원가가 CU6 (X사가 N사로부터 구입한 가격)인 종이를 외부고객에게 CU7에 판매하였다. X사의 당기순손익은 CU1이다. N사의 연결재무제표에서 내부매출 CU6는 매출원가 CU6과 함께 제거되고 CU3의 당기순이익이 남을 것이다. CU3의 당기순이익은 계속영업에 CU2 (N사가 X사에게 매출한 부분), 중단영업에 CU1 (X사가 외부고객에게 매출한 부분)으로 표시될 것이다.

그러므로 N사의 연결재무제표에 계속영업 매출을 CU6, 계속영업 매출원가를 CU4, 계속영업 당기순이익을 CU2, 그리고 중단영업 당기순이익을 CU1으로 표시한다. 왜냐하면 해당 매출은 외부기업에 판매하였기 때문이다. 다음 연도에 (위와 동일하다고 가정) N사가 X사에 종이를 판매할 경우 계속영업에서 매출 CU6, 매출원가 CU4, 당기손익 CU2을 인식할 것이다 (그리고 외부고객에게 매출하면서 발생한 추가적인 당기손익 CU1은 인식하지 않을 것이다).

IFRS 5(33)(b)에 따라 중단영업에 대한 단일금액 (위의 예에서 CU1)은 포괄손익보고서에 표시하거나 주석에서 단일금액의 구성요소별로 분석되어야 한다 (즉, 수익 CU1, 매출원가 영(0) 및 당기순이익 CU1).

예제 6.2.1.5B

외부에 대한 매출이 없는 중단영업에 대한 연결실체 내 매출

N사는 공장을 소유하고 있는 제지생산업체이다. N사는 자사로부터 종이를 구입해서 외부고객에게 판매하는 유통사업부를 운영하는 X사를 소유하고 있다. N사는 X사의 영업을 중단하고, 다른 제지생산업체에게 X사를 매각할 계획이다. N사는 연결재무제표에서 자사와 X사 간의 내부매출을 적절하게 제거하고 X사가 외부고객에게 매출한 부분만 인식한다. X사는 2분기 재무제표에서 중단영업으로 분류될 것이다.

X사를 처분한 후에 X사는 외부고객에게 판매할 종이를 N사에서 계속 구매할 것이다. 그러므로 X사가 연결대상 종속기업이 아니라면 N사는 X사와의 매출을 제거하지 않을 것이다. N사와 X사 간의 연결실체 내 매출 중 외부고객에게 판매되지 않은 부분은 계속영업에 표시하여야 하는가?

아니다. IFRS 5는 중단영업을 별도로 표시하도록 하고 있지만 내부매출을 제거하도록 한 IAS 27 '연결재무제표와 별도재무제표'의 요구사항은 그대로이다. 그러므로 내부매출은 완전히 제거되어야 하고 외부에 판매하기 전까지는 관련 매출을 인식하지 않아야 한다.

6.2.2 현금흐름표의 공시

중단영업의 영업활동, 투자활동 및 재무활동으로부터 발생한 순현금흐름은 주식이나 현금흐름표 본문에 표시한다. 처분자산집단이 취득 당시 매각예정 분류기준을 충족하는 신규로 취득한 종속기업인 경우 이러한 공시가 요구되지 않는다 (section 5 참조). [IFRS 5(33)]

보고기간 말까지 중단된 모든 영업과 관련된 공시사항이 표시된 가장 최근 기간에 대하여 나타낼 수 있도록 과거재무제표에 공시사항을 다시 표시한다. [IFRS 5(34)]

예제 6.2.2

중단영업의 매각에 대한 법인세의 현금흐름표상 표시

P사는 자사의 국제영업부를 J사에 CU120억에 매각하였다. 매각으로 인해 P사는 매각이익과 관련된 법인세를 대략 CU30억 지급하였다. P회사는 국제영업부 매각을 포괄손익보고서에 중단영업으로 기록하기로 하였다. P사는 국제영업부의 매각과정에서 발생한 매각이익에 대한 법인세를 현금흐름표에서 투자활동으로 인한 현금흐름으로 국제영업부의 매각으로 인한 부문처분대가 아래에 표시하기로 하였다.

구분단위의 매각대금과 관련된 법인세를 현금흐름표에 투자활동으로 표시하는 것이 적절한가?

예. IAS 7(35)에 따르면 법인세로 인한 현금흐름은 별도로 공시하며, 재무활동과 투자활동에 명백히 관련되지 않는 한 영업활동으로 인한 현금흐름으로 분류한다. 비유동자산의 매각은 투자활동으로 인식되므로 매각의 세금효과는 투자활동에 배분하는 것이 적절하다.

6.2.3 과거기간의 처분에 대한 조정

중단영업의 처분손익을 추정하고 차기에 추가로 조정을 하여야 하는 경우가 종종 있다. 과거기간에 중단영업의 처분과 직접 관련하여 중단영업으로 표시했던 금액을 당기에 조정하는 경우 그 금액은 중단영업 내에서 별도로 분류하여 표시한다. 이 경우 조정사항의 성격과 금액을 공시한다. [IFRS 5(35)]

IFRS 5(35)에 따르면 이러한 조정이 필요한 상황의 예는 다음과 같다.

- (a) 처분거래의 조건과 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매수자와 가격조정 및 보상 문제의 해결
- (b) 처분 전 구분단위의 영업에서 발생하거나 영업과 직접 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매도자가 부담하는 환경보호의무와 제품보증의무의 해소
- (c) 처분거래와 직접 연관되어 결제하는 경우의 증업원급여제도와 관련된 채무의 결제

6.2.3.1 후속기간에 매각될 보유지분의 보고

예제 6.2.3.1

후속기간에 매각될 보유지분의 보고

D사는 IFRS 5에 따른 중단영업의 조건을 충족하는 종속기업인 T사를 매각하려 한다. 이 거래는 제3자인 X사의 예기치 못한 제안으로 발생하였기 때문에 D사는 매각계획을 즉시 세우지 못하고 있다. 따라서 D사는 향후 4~5년 동안 T사의 지분 (보통주)을 10%까지 보유하고자 한다. D사가 보유중인 T사의 지분은 T사에 대해 중대한 영향력을 행사하기에 충분하지 않을 것이다.

또한, D사는 향후 4~5년 동안 T사의 지분을 X사에게 매각할 풋옵션을 가질 것이다. X사도 4년도에서 5년도 말에 D사가 보유하고 있는 지분을 구입하는 콜옵션을 가진다. D사는 T사의 지분 매각이익을 후속기간에 어떻게 회계처리하여야 하는가?

매각의 대가로 수령한 자산과 잔존지분의 장부금액의 변동은 계속영업으로 분류되어야 한다. IFRS 5(35)에 따르면 과거기간에 중단영업의 처분과 직접 관련하여 중단영업으로 표시했던 금액을 당기에 조정하는 경우 그 금액은 중단영업 내에서 별도로 분류하여 표시한다. 구분단위의 처분 또는 처분 전의 구분단위의 영업과 직접 관련되지 않은 처분일 이후에 발생한 전개과정은 IFRS 5(35)의 기준을 충족하지 못할 것이다. 구분단위의 처분시 수령한 자산의 장부금액이 향후 변동하여도 처분일에 인식한 손익에 영향을 미치지 않는다. 그러나 해당 자산을 보유하기로 또는 처분하기로 한 경영진의 결정에 대한 결과를 보여준다. 중단영업에 대한 대가로 수령한 자산과 관련된 평가손익, 배당소득, 이자수익 및 포트폴리오 관리비용은 계속영업 내에서 인식된다.

D사가 보유하고 있는 T사의 지분에 풋옵션을 행사한 결과 발생한 이익 또는 X사가 T사의 잔존지분을 구입하기 위해 콜옵션을 행사함으로써 발생한 이익은 계속영업에서 인식된다. 왜냐하면 그러한 이익은 D사가 X사에 T사의 지분을 최초로 처분하는 것과는 직접적으로 관련이 없고 경영진이 투자자산을 보유하거나 처분한 결과 발생한 것이기 때문이다. 또한, IAS 39 '금융상품: 인식과 측정'에 따라 인식되는 증가나 감소금액은 계속영업의 일부로 보고된다.

6.2.3.2 중단영업에서 발생한 받을어음의 이자수익

예제 6.2.3.2**중단영업에서 발생한 받을어음의 이자수익**

20X2년 10월에 P사는 자사의 구분단위를 IFRS 5에 따라 중단영업으로 회계처리 하였다. 중단으로 P사는 구분단위에서 받을어음을 수령하였다. 20X2년 10월 이후 P사는 받을어음에서 이자수익을 수령하였다. 이자수익으로 20X2년에 CU43,000 20X3년에 CU250,000이 인식되었다.

20X3년 4분기 동안 처분된 구분단위는 받을어음을 상환하지 못하였고 이자를 지급하지 못하였다. 현재 받을어음을 상환하지 못하고 있는 상황 및 다른 요소에 비추어 볼 때 받을어음은 손상된 것으로 여겨지며 20X3년 4분기 동안 감액될 것이다.

손상징후를 보여주는 사실을 간과하거나 오용하지 않았으므로 20X2년 재무제표에는 오류가 없다고 보고 있다.

부문을 중단한 이후의 받을어음 이자수익에 대한 적절한 회계처리는 무엇인가?

중단영업 처분대가로 수령한 금융자산에서 발생한 이익은 계속영업의 일부로 표시되어야 한다. 처분대가로 수령한 자산 또는 잔존 지분의 장부금액은 계속영업으로 분류되어야 한다. 구분단위의 처분시 수령한 자산의 장부금액이 이후에 변동한 경우 이는 처분일에 손익을 결정하는데 영향을 미치지 않으나 해당 자산을 보유하기로 한 경영진의 결정에 대한 결과를 보여준다. 중단영업에 대한 대가로 수령한 자산 또는 잔존 지분과 관련된 이자수익은 계속영업에서 표시된다.

P사는 받을어음에 대한 손상차손을 당해연도에 계속영업 내에서 인식한다.

6.2.3.3 연금의무

예제 6.2.3.3

연금의무

상장회사인 B사는 과거에 4개의 화학공장 중 2개를 폐쇄하였고, 그 설비의 확정급여연금채무를 유지하였다. 당해연도에 자사의 현 주주에게 주식을 분배하면서 남아있는 화학부문을 분할하였다. 분할을 승인하기 전에 연금공단 (Pension Government Agency: PGA)은 과거에 중단된 2개의 화학공장에 대한 연금의무를 유지하도록 요구하였다. 연금공단은 분할된 부문보다는 B사가 재정적으로 생존가능성이 큰 회사라고 판단하였고, B사가 생존하여 연금의 지급기일이 도래함에 따라 연금의무를 결제할 수 있을 것이라고 보았기 때문에 이러한 약정을 체결하도록 하였다.

당해 년도 말 B사의 폐쇄된 공장에 대한 연금의무에 대한 적립금은 대략 CU22백만 정도 부족하였다. 가입자들은 해당 제도하에서 더 이상 추가적인 연금효익을 얻지 못하기 때문에 매년 인식할 매기 순연금원가의 구성요소는 이자비용, 사외적립자산 운용수익 및 미인식 보험수리손익상각액 뿐이다. 과거에 B사는 폐쇄된 공장에 대한 매기 순연금원가를 매년 계속영업에서 인식하였다.

경영진은 당해연도에 부문 전체가 분할되었기 때문에 해당 제도와 관련된 모든 미래이자비용은 당해연도에 중단영업의 일부로 인식되어야 한다고 주장하였다. 따라서 제도의 미래이자비용 합계 (잔존 지급기간에 걸쳐)를 산출하여, 이 금액을 당해연도의 중단영업의 일부로 계상하도록 하였다.

B사는 보유중인 연금의무의 미래이자비용 발생분을 즉시 중단영업으로 인식할 수 있는가?

아니다. B사는 공장이 폐쇄되는 시점에 연금의무를 결제하지 않기로 결정하였고, 의무에 대하여 완전히 적립하지는 않기로 결정하였다. 이러한 결정으로 인해 연금의무 부족적립분에서 이자비용이 계속 발생하게 된다. 그러므로 이자비용은 매기 순연금원가의 구성요소이고 기간비용으로 인식된다. 매기 순연금원가는 계속영업 순이익 결정시 포함되는 여러 다른 구성요소로 이루어질 것이다.

6.2.4 매각계획의 변경

Section 4.6에서 논의된 바와 같이 매각계획이 변경되어 기업의 구분단위가 더 이상 매각예정 분류요건을 충족하지 못하는 경우가 있다. 기업의 구분단위를 매각예정으로 더 이상 분류할 수 없는 경우, 중단영업으로 표시하였던 당해 구분단위의 영업성과를 비교 표시되는 모든 회계기간에 재분류하여 계속영업손익에 포함하고 과거기간에 해당하는 금액이 재분류되었음을 주석으로 기재한다. [IFRS 5(36)]

7. 표시와 공시

7.1 계속영업과 관련된 평가손익

매각예정으로 분류하였으나 중단영업의 정의를 충족하지 않는 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 재측정하여 인식하는 평가손익은 계속영업손익에 포함한다. [IFRS 5(37)]

비유동자산을 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 경우 IFRS 5(28)에 따르면 관련 조정금액 (section 4.6.1 참조)은 문단 37에 따라서 인식된 손익을 표시하기 위해 사용된 동일한 포괄손익보고서 항목으로 표시한다. 이렇게 하는 이유는 특정 자산 (또는 처분자산집단)과 관련한 모든 손익을 포괄손익보고서에서 동일한 항목으로 표시하기 위해서이며, 매각예정으로 분류된 모든 항목에서 발생하는 손익을 단일항목으로 총계로 표시하려는 것은 아니다. 예를 들면, 매각예정으로 분류된 부동산과 관련한 손익은 매각만을 목적으로 취득한 종속기업 관련 손익과는 별도로 포괄손익보고서에 다른 항목으로 표시한다.

7.2 매각예정비유동자산과 처분자산집단

7.2.1 매각예정비유동자산과 처분자산집단의 표시

매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 별도로 재무상태보고서에 표시한다. 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되는 자산이나 부채는 다른 자산이나 부채와 별도로 재무상태보고서에 표시한다. 해당 자산과 부채는 상계하여 단일금액으로 표시할 수 없다. [IFRS 5(38)]

매각예정으로 분류된 자산과 부채는 주요 유형별로 재무상태보고서 또는 주식에 별도로 공시한다 (처분자산집단이 취득 당시 매각예정 분류기준을 충족하는 신규 취득 종속기업인 경우는 제외). 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 관련하여 기타포괄손익으로 인식한 손익누계액은 별도로 표시한다 (예를 들어, IAS 39에 따른 매도가능금융자산의 공정가치 변동). [IFRS 5(38)]

처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우 (section 5 참조)에는 자산과 부채의 주요 유형별 공시가 요구되지 않는다. [IFRS 5(39)]

과거 재무상태보고서에 매각예정으로 분류된 비유동자산 또는 처분자산집단에 포함된 자산과 부채의 금액은 최근 재무상태보고서의 분류를 반영하기 위하여 재분류하거나 재작성하지 아니한다. [IFRS 5(40)]

기준서의 실무지침에 재무상태보고서의 본문에 표시하는 사례가 아래와 같이 제시되어 있다.

예제 7.2

[IFRS 5 실무지침(예제 12)]

20X5년 말에 자산의 일부 및 이와 직접 관련된 부채를 처분하기로 하였다. 이러한 처분은 IFRS 5(7)과 (8)의 매각예정 분류기준을 충족하며 다음과 같이 두 개의 처분자산집단으로 구성된다.

	매각예정으로 분류 후 장부금액	
	처분자산집단 I	처분자산집단 II
	CU	CU
유형자산	4,900	1,700
매도가능금융자산	1,400 (a)	-
부채	(2,400)	(900)
처분자산집단의 순장부금액	<u>3,900</u>	<u>800</u>

(a) 이 자산과 관련하여 CU400이 기타포괄손익으로 인식되어 자본에 누적되었다.

매각예정으로 분류된 처분자산집단은 재무상태보고서에 다음과 같이 표시될 수 있다.

	20-5	20-4
자산		
비유동자산		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
유동자산		
DDD	X	X
EEE	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
매각예정 비유동자산	8,000	-
	<u>X</u>	<u>X</u>
총자산	<u>X</u>	<u>X</u>

	20-5	20-4
자본과 부채		
지배기업의 주주에게 귀속되는 자본		
FFF	X	X
GGG	X	X
매각예정비유동자산과 관련하여 기타포괄손익으로 인식 되어 자본에 누적된 금액	400	-
	<u>X</u>	<u>X</u>
비지배주주지분	<u>X</u>	<u>X</u>
자본총계	<u>X</u>	<u>X</u>
비유동부채		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
유동부채		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
매각예정비유동자산과 직접 관련된 부채	3,300	-
	<u>X</u>	<u>X</u>
부채총계	<u>X</u>	<u>X</u>
자본과 부채 총계	<u>X</u>	<u>X</u>

보고기간 말에 매각예정으로 분류된 자산 (또는 처분자산집단)의 표시에 관한 요구사항은 소급하여 적용하지 않는다. 따라서 과거기간에 대한 비교재무상태보고서는 재작성하지 않는다.

7.2.2 매각예정비유동자산과 처분자산집단의 공시

IASB는 2008 연례개선과제 (Annual Improvements Project)의 일환으로 매각예정으로 분류된 비유동자산과 처분자산집단에 대한 공시사항을 다루고 있다. 특히, 특정 예외사항이 없는 경우 다른 기준서의 공시사항을 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)에 적용할지 여부를 다루고 있다. 위원회는 이 문제를 다루기 위해서 두 가지 잠재적 대안을 고려하였다.

- A 견해: IFRS 5 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단) 및 중단영업과 특별하게 관련된 다른 기준서는 그러한 자산과 영업과 관련하여 요구되는 모든 공시사항을 다룬다. 다른 기준서의 공시사항은 이러한 자산 (또는 처분자산집단)에는 적용하지 않는다.
- B 견해: 적용범위에서 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단) 또는 중단영업을 배제하지 않는 IFRS에서 요구하는 공시사항을 그러한 자산 (또는 처분자산집단)에 계속 적용한다.

IASB의 2008년 1월 회의에서 IASB는 IFRS 5의 적용범위에 문단을 추가하여 아래 사항을 명확히 하기로 잠정적으로 결론 내렸다.

- IFRS 5는 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 중단영업에 대한 공시사항을 기술하고 있다.
- 다른 기준서의 공시사항을 매각예정비유동자산 (또는 처분자산집단)과 중단영업에 적용하지 않는다. 다만, 다른 기준서에서 매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 중단영업에 대한 공시사항을 특별히 다루고 있는 경우에는 그러하지 아니하다.
- 매각예정비유동자산 (또는 처분자산집단)과 중단영업에 대한 추가공시사항은 IAS 1 '재무제표 표시'의 일반적인 요구사항을 따르기 위해서 필요할 수 있다.

IASB는 이렇게 명확히 함으로써 처분자산집단 내의 자산과 부채와 관련한 정보가 일반적인 공시사항과 구별되어 별도의 주석으로 공시될 것이라고 언급하였다.

2008년 4분기에 발표될 예정인 2008년 연례개선사항에 대한 공개초안에서는 이러한 관점을 명확히 하기 위하여 IFRS 5에 대한 개정사항이 포함될 것이다.

7.2.3 추가공시

비유동자산 (또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류한 기간이나 매각한 기간에는 다음을 주석으로 공시한다.

[IFRS 5(41)]

- (a) 비유동자산 (또는 처분자산집단)의 상세내역
- (b) 매각 관련 사실과 상황, 처분을 기대하게 하는 사실과 상황 및 기대되는 처분의 방법과 시기

- (c) IFRS 5(20~22)에 따라 인식된 손익 (section 4참조)과, 포괄손익보고서 본문에 별도로 표시하지 않을 경우 그 손익을 포함하는 포괄손익보고서항목의 명칭
- (d) 해당되는 경우, IFRS 8 ‘영업부문’에 따라 당해 비유동자산 (또는 처분자산 집단)을 표시한 보고부문 (IFRS 8을 채택하지 않은 기업은 해당되는 경우, 비유동자산 또는 처분자산집단이 IAS 14 ‘부문보고’에 따라 표시되는 부문을 공시한다).

IFRS 5(42)에 따르면 매각예정으로 분류되던 자산 (또는 처분자산집단)이 매각예정분류요건을 더 이상 충족할 수 없는 경우와 매각예정으로 분류된 처분자산집단에서 개별 자산이나 부채를 제거하는 경우 비유동자산 (또는 처분자산 집단)의 매각계획을 변경한 기간에 재무제표에 다음을 공시한다.

- 그러한 결정을 내리게 된 원인이 된 사실과 상황에 대한 설명
- 그러한 결정이 당기 및 비교표시된 모든 과거기간의 영업성과에 미치는 효과

8. IFRS의 최초채택

IFRS 1(34B)에 따르면 전환일이 2005년 1월 1일 이후인 경우에는 IFRS 5를 소급적용한다.

그러므로 최초 채택기업은 보고일 현재 매각예정 분류기준을 충족하는 비유동자산과 처분자산집단을 식별하는 것뿐만 아니라 비교표시되는 보고기간의 보고일에도 그러한 자산과 처분자산집단을 식별하여야 하며 필요하다면 비교재무상태보고서를 재표시해야 한다.

부록 1

IFRS와 US GAAP의 비교

다음은 IFRS 5의 규정과 미국의 SFAS 144 '장기성자산의 손상 또는 처분에 대한 회계처리 (Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets)'의 규정을 매우 간략히 비교한 것이다. 주요 차이점만 표시하였으며, 모든 차이나 특정 기업의 재무제표에 미치는 영향이 중요할 수 있는 차이를 모두 나타내는 것이 아니다. 실무에서 흔히 접할 수 있는 차이에 초점을 맞춘 것이다.

주제	IFRS 5	US GAAP
중단영업의 정의	주요 사업계열이나 영업지역, 주요 사업계열 또는 영업지역을 처분하려는 단일 계획의 일부 또는 매각만을 목적으로 취득한 종속기업에 해당하는 구분단위	영업부문, 보고단위, 종속기업이나 자산집단 (IFRS 5의 정의보다 더 제한적)에 해당하는 구분단위
중단영업의 정의 - 지속적 관여	특별한 언급 없음	처분된 구분단위와 지속하는 기업간에 중요하고 직접적이며 지속적인 현금흐름이나 중요한 지속적인 관여가 없어야 함
중단영업의 표시	세후손익을 포괄손익보고서에 표시한다.	세전/세후 손익을 포괄손익보고서에 표시
외화환산조정누계액	외화환산조정누계액은 영업 매각 시점에 재분류 조정으로 자본에서 제거하여 당기손익으로 대체한다. 외화환산조정누계액은 손상차손 평가시 고려하지 않는다.	외화환산조정누계액은 영업 매각 시점에 재분류 조정으로 자본에서 제거하여 당기손익으로 대체한다. 외화환산조정누계액은 손상차손 평가시 고려한다.
매각예정 자산 (처분자산집단)의 공정가치 회복	자산 (처분자산집단)을 매각예정으로 분류하기 전에 인식한 손실을 포함해서 자산 (처분자산집단)의 손실누계액을 초과하지 않는 범위 내에서 이익을 인식함.	자산 (처분자산집단)을 순공정가치로 인식하기 위하여 과거에 인식한 손실누계액 또는 자산을 매각예정으로 분류한 시점 이후에 인식된 손실누계액을 초과하지 않는 범위 내에서 이익을 인식함.

부록 2

IFRS5 표시 및 공시사항 점검표

관련 문단	표시 및 공시사항
IFRS 5(17)	<p>기간 경과에 따라 발생하는 매각부대원가 현재가치의 증가분의 표시</p> <p>기간 경과에 따라 발생하는 매각부대원가 현재가치의 증가분은 금융원가로서 당기손익으로 회계처리한다.</p> <p><i>매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 순공정가치와 장부금액 중 작은 금액으로 측정한다. 1년 이후에 매각될 것으로 예상된다면 매각부대원가는 현재가치로 측정한다. IFRS 5 문단 17에서는 기간 경과에 따라 발생하는 매각부대원가 현재가치의 증가분은 금융원가로서 당기손익으로 회계처리한다고 규정하고 있다.</i></p>
IFRS 5(28)	<p>더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 자산</p> <p>비유동자산 또는 처분자산집단이 IFRS 5 문단 27에 따라 재측정되는 경우 (매각예정으로 분류된 비유동자산 또는 처분자산집단이 문단 7~9의 요건을 더 이상 충족하지 못하며 매각예정자산으로 분류할 수 없는 경우).</p> <p>a) IAS 16 '유형자산' 이나 IAS 38 '무형자산'에 따라 재평가하는 유형자산 또는 무형자산은 장부금액의 조정을 재평가잉여금의 증가 또는 감소로 처리한다.</p> <p>b) 기타의 경우에는 다음과 같이 처리한다.</p> <ul style="list-style-type: none">i) 더 이상 매각예정자산으로 분류할 수 없는 비유동자산의 장부금액에 반영하는 조정금액은 문단 7~9의 요건이 더 이상 충족되지 않는 기간의 계속영업손익에 포함한다.ii) 이 경우 문단 37에 따라 인식한 평가손익이 있는 경우에는 그 평가손익을 표시하기 위하여 사용된 동일한 포괄손익보고서항목에서 당해 조정금액을 표시한다 (아래를 참조).

IFRS 5(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.

중단영업과 비유동자산 (또는 처분자산집단) 처분의 재무효과에 대한 정보

IFRS 5(30)

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

문단 33~42에서는 이러한 규정을 충족하기 위해 필요한 최소한도의 공시를 규정하고 있다.

중단영업의 표시

IFRS 5(33)(a)

세후 중단영업손익과 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 순공정가치로 측정하거나 처분함에 따른 세후 손익의 합계를 포괄손익보고서에 단일 금액으로 표시한다.

IFRS 5의 실무지침 예제 11은 이러한 공시요구사항을 어떻게 충족하는지를 보여준다.

IFRS 5(33)(b)

문단 33(a)의 단일 금액은 다음과 같이 분석하여 공시한다.

- a) 중단영업의 수익, 비용 및 세전 중단영업손익
- b) IAS 12 문단 81(h)에 의한 a)와 관련된 법인세비용
- c) 중단영업에 포함된 자산이나 처분자산집단을 순공정가치로 측정하거나 처분함에 따라 인식된 손익
- d) IAS 12 문단 81(h)에 의한 c)와 관련된 법인세비용

IFRS 5(33)(b)	<p>문단 33(b)의 공시는 주식이나 포괄손익보고서에 표시할 수 있다. 포괄손익보고서에 표시하는 경우에는 계속영업과 구분되도록 별도의 중단영업항목으로 표시한다. 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우(문단 11 참조) 이러한 분석이 요구되지 않는다.</p>
IFRS 5(33)(c)	<p>중단영업의 영업활동, 투자활동 및 재무활동으로부터 발생한 순현금흐름을 공시한다.</p>
IFRS 5(33)(c)	<p>문단 33(b)의 공시는 주식이나 포괄손익보고서에 표시할 수 있다. 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규로 취득한 종속기업인 경우 (문단 11 참조) 이러한 공시사항이 요구되지 않는다.</p>
IFRS 5(34)	<p>보고기간 말까지 중단된 모든 영업과 관련된 공시사항이 표시된 가장 최근 기간에 대하여 나타날 수 있도록 과거재무제표에 문단 33의 공시사항을 다시 표시한다.</p>
IFRS 5(35)	<p>과거기간에 중단영업의 처분과 직접 관련하여 중단영업으로 표시했던 금액을 당기에 조정하는 경우 그 금액은 중단영업 내에서 별도로 분류하여 표시한다.</p>
IFRS 5(35)	<p>1) 문단 35에 따라 조정사항의 성격과 금액을 공시한다.</p>
IFRS 5(35)	<p>2) 이러한 조정이 필요한 상황의 예는 다음과 같다.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 처분거래의 조건과 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매수자와 가격조정 및 보상 문제의 해결 • 처분 전 구분단위의 영업에서 발생하거나 영업과 직접 관련된 불확실성의 해소. 예를 들어, 매도자가 부담하는 환경보호의무와 제품보증의무의 해소 • 처분거래와 직접 연관되어 결제하는 경우의 종업원급여제도와 관련된 채무의 결제

IFRS 5(36)	<p>기업의 구분단위를 더 이상 매각예정으로 분류할 수 없는 경우</p> <p>a) 문단 33~35에 따라 중단영업으로 표시하였던 당해 구분단위의 영업성과를 비교표시되는 모든 회계기간에 재분류하여 계속영업손익에 포함한다.</p> <p>b) 과거기간에 해당하는 금액이 재분류되었음을 주석으로 기재한다.</p>
	<p>계속영업 손익</p>
IFRS 5(37)	<p>매각예정으로 분류하였으나 중단영업의 정의를 충족하지 않는 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 재측정하여 인식하는 평가손익은 계속영업손익에 포함한다.</p>
	<p>매각예정으로 분류된 비유동자산과 처분자산집단의 표시</p>
IFRS 5(38)	<p>매각예정으로 분류된 비유동자산은 다른 자산과 별도로 재무상태보고서에 표시하고, 매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되는 자산은 다른 자산과 별도로 재무상태보고서에 표시한다.</p>
IFRS 5(38)	<p>매각예정으로 분류된 처분자산집단에 포함되는 부채는 다른 부채와 별도로 재무상태보고서에 표시한다.</p>
IFRS 5(38)	<p>매각예정으로 분류된 자산과 부채는 상계하여 단일금액으로 표시할 수 없다.</p>
IFRS 5(38)	<p>문단 39에서 허용하는 경우를 제외하고는 매각예정으로 분류된 자산과 부채는 주요 유형별로 재무상태보고서 또는 주석에 별도로 공시한다.</p>
IFRS 5(39)	<p>1) 처분자산집단이 취득 당시 매각예정분류기준을 충족한 신규 취득 종속기업인 경우 (문단 11 참조)에는 주요 유형별 자산과 부채의 공시가 요구되지 않는다.</p> <p>2) IFRS 5의 실무지침 예제 12는 문단 38의 요구사항을 어떻게 충족하는지를 보여주고 있다.</p>
IFRS 5(38)	<p>매각예정으로 분류된 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 관련하여 기타 포괄손익으로 인식 손익누계액은 별도로 표시한다.</p>

IFRS 5(40)

매각예정으로 분류된 비유동자산 또는 처분자산집단에 대하여 표시된 자산과 부채의 금액은 최근 재무상태보고서의 분류를 반영하기 위하여 과거 재무상태보고서에서 재분류하거나 재작성하지 아니한다.

추가공시

비유동자산 (또는 처분자산집단)을 매각예정으로 분류한 기간이나 매각한 기간에는 다음을 주석으로 공시한다.

IFRS 5(41)(a)

a) 비유동자산 (또는 처분자산집단)의 상세내역

IFRS 5(41)(b)

b) 매각 관련 사실과 상황, 처분을 기대하게 하는 사실과 상황 및 기대되는 처분의 방법과 시기

IFRS 5(41)(c)

c) 문단 20~22에 따라 인식된 손익과, 포괄손익보고서 본문에 별도로 표시하지 않을 경우 그 손익을 포함하는 포괄손익보고서항목의 명칭

IFRS 5(41)(d)

d) 해당되는 경우, IAS 8 '영업부문' 에 따라 당해 비유동자산 (또는 처분자산집단)을 표시한 보고부문 (IFRS 8을 채택하기 전에 IAS 14 '부문보고'를 적용함).

보고기간 후에 매각예정으로 분류요건을 충족하는 비유동자산 (또는 처분자산집단)

IFRS 5(12)

문단 7과 8의 요건이 보고기간 후 재무제표의 승인 이전에 충족된다면 문단 41(a), (b) 및 (d)에서 정하는 사항을 주석으로 공시한다.

IFRS 5(12)

문단 7과 8의 요건이 보고기간 후에 충족된 경우 당해 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 보고기간 후 발행되는 당해 재무제표에서 매각예정으로 분류할 수 없다.

폐기될 처분자산집단

IFRS 5(13)

폐기될 처분자산집단이 문단 32(a)~(c)의 중단영업의 식별 기준을 충족한다면, 처분자산집단의 성과와 현금흐름을 문단 33과 34에 따라 사용이 중단된 날에 중단영업으로 표시한다.

IFRS 5(13)

폐기될 비유동자산 (또는 처분자산집단)에는 경제적 내용연수가 끝날 때까지 사용될 비유동자산 (또는 처분자산집단)과 매각되지 아니하고 폐쇄될 비유동자산(또는 처분자산집단)을 포함한다. 폐기될 비유동자산 (또는 처분자산집단)은 매각예정으로 분류할 수 없다. 왜냐하면 해당 장부금액은 원칙적으로 계속 사용함으로써 회수되기 때문이다. 그러나 폐기될 처분자산집단이 중단영업의 요건을 충족한다면, 처분자산집단의 성과와 현금흐름을 사용이 중단된 날에 중단영업으로 표시한다. IFRS 5의 실무지침 예제 9에서 실무사례를 다루고 있다.

Deloitte.

© 2008 Deloitte Anjin LLC. All rights reserved.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu