지배기업의 별도재무제표 목적상 특정한 주된 사업활동의 평가

IFRS 18 '재무제표 표시와 공시'

1. 질의 내용

국제회계기준해석위원회(이하 '해석위원회'라 한다)는 IFRS 18 '재무제표 표시와 공시'을 적용하는 지배기업이 별도재무제표 목적상 특정한 사업활동을 주된 사업활동으로 하는지를 어떻게 평가하는지에 대해 요청서를 받았다. 요청서에 기술된 사실관계 따르면 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동에 해당하는지를 평가한다.

사실관계

요청서에 기술된 사실관계에서, 보고기업은 대규모 연결실체의 최상위 지배기업이다. 지배기업의 유일한 활동은 종속기업에 대한 투자자산을 보유하고, 해당 종속기업의 관리, 취득, 처분에 관한 의사결정을 하며, 그러한 투자자산에서 발생하는 수익을 주주에게 배분하는 것이다. 지배기업은 IFRS 10 '연결재무제표'에서 정의하는 투자기업에는 해당하지 않는다고 결정한다.

지배기업은 IAS 27 '별도재무제표' 문단 10(a)에 따라 별도재무제표에서 종속기업에 대한 투자자산(이하 '비연결종속기업에 대한 투자자산'이라 한다)을 원가로 회계처리한다. 지배기업은 별도재무제표와 관련된 영업성과를 설명하기 위하여 주주에게 어떠한 부문별 분석도 제공하지 않고, 어떠한 중간합계도 사용하지 않는다. 또 내부 관리 목적상 그러한 지표를 사용하지도 않는다. 연결실체의 영업성과를 나타내는 지표로서 주주에게 부문별 분석과 중간합계를 제공한다. 연결실체의 연결재무제표 목적상으로는 특정한 주된 사업활동이 식별되지 않는다.

요청서에서는 지배기업이 별도재무제표 목적상 특정한 주된 사업활동, 즉 비연결종속기업에 대한 투자를 주된 사업활동으로 하는지를 질의하였다. IFRS 18에 따르면, 지배기업은 원가로 회계처리하는 종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 손익계산서에서 다음과 같이 분류한다.

a. 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동이라고 결론내리는 경우에는 영업 범주

b. 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동이 아니라고 결론내리는 경우에는 투자 범주

2. 검토내용과 결정

적용가능한 요구사항

IFRS 18 문단 52에서는 손익계산서에 포함되는 수익과 비용 중 투자, 재무, 법인세, 중단영업의 네 가지 범주로 분류되지 않는 모든 수익과 비용을 영업 범주로 분류하도록 요구한다. IFRS 18 문단 B42에서는 기준서의 요구사항을 적용하여, 지분법을 적용하여 회계처리하는 투자자산의 수익과 비용을 제외하고는, 주된 사업활동에서 발생하는 수익과 비용은 영업 범주로 분류한다고 설명한다. IFRS 18 문단 B30에서는 기업이 하나 이상의 주된 사업활동을 할 수 있다고 설명한다.

수익과 비용을 영업, 투자, 재무 범주로 분류하기 위해 IFRS 18 문단 49에서 요구하는 바와 같이 특정한 사업활동을 주된 사업활동으로 하는지를 평가한다. IFRS 18 문단 49(a)와 문단 53(a)에 따르면, 특정한 주된 사업활동 중 하나는 비연결종속기업에 대한 투자자산을 포함한 특정 유형의 자산에 대한 투자이다. IFRS 18 문단 B44(c)에서는 비연결종속기업에 대한 투자자산에 IAS 27 문단 10(a)를 적용하여 별도재무제표에서 원가로 회계처리하는 종속기업에 대한 투자자산이 포함된다고 설명한다.

IFRS 18 문단 53(a)에서는 해당 유형의 자산에 대한 투자를 특정한 주된 사업활동으로 하지 않는 경우에는 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 투자 범주로 분류하도록 요구한다. 비연결종속기업에 대한 투자를 특정한 주된 사업활동으로하는 경우에는 IFRS 18 문단 55에 따라 해당 종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 영업 범주로 분류한다(다만, 해당 투자자산에 지분법을 적용하여 회계처리하는 경우는 제외한다).

IFRS 18 문단 B30~B41에서는 기업이 특정한 사업활동을 주된 사업활동으로 하는지를 결정할 때 적용하는 지침을 포함한다. 특히,

a. IFRS 18 문단 B33에서는 자산에 대한 투자가 기업의 주된 사업활동인지는 단순한 주장이 아니라 사실의 문제라고 기술한다. 자산에 대한 투자가 주된 사업활동인지를 평가할 때 판단을 사용해야 하고, 그 평가는 증거에 근거해야 한다고 요구한다.

b. IFRS 18 문단 B34~B36에서는 기업의 주된 사업활동에 대한 증거를 제공할 수 있는 요소를 논의한다. 이러한 요소에는 예를 들면 기업이 특정 중간합계를 영업성과의 중요한 지표로 사용하는지, IFRS 8 '영업부문'을 적용하여 단일 사업활동으로 구성된 보고부문이 있는지가 포함된다.

IFRS 18 문단 B37에서는 자산에 대한 투자가 주된 사업활동인지를 보고기업 전체의 관점에서 평가하도록 요구한다. 따라서 연결실체인 보고기업과 연결실체의 종속기업 중 하나인 보고기업의 입장에서 자산에 대한 투자 또는 고객에 대한 금융제공이 주된 사업활동인지에 대해 평가한 결과는 서로 다를 수 있다. IFRS 18 결론도출근거 문단 BC99에서는 이러한 요구사항을 마련한 IASB의 취지를 설명하면서, 지배기업의 별도재무제표 목적상 주된 사업활동에 대한 결론이 연결실체의 연결재무제표 목적상 결론과 다를 수 있다고 설명한다.

사실관계에 IFRS 18의 요구사항을 적용함

IFRS 18 문단 55에 따르면, 기업은 비연결종속기업에 대한 투자를 주된 사업활동으로 할 수 있다. 해석위원회는 지배기업이 별도재무제표 목적상 비연결종속기업에 대한 투자가 주된 사업활동으로 하는지를 평가하기 위해서는 판단이 필요하며, 특히 지배기업이 하나 이상의 사업활동을 하는 경우에는 그러한 판단이 지배기업의 구체적인 사실과 상황에 따라 달라진다고 보았다.

요청서에 기술된 사실관계에 따르면 지배기업은 종속기업에 대한 투자를 보유·관리하고 그러한 투자에서 발생하는 수익을 배분하는 실질적인 사업활동을 한다. 이러한 상황에서 요청서에 기술된 지배기업에 어떠한 주된 사업활동이 없다는 결론은 기준서 요구사항의 기초가 되는 IASB의 취지와 일관되지 않는다고 해석위원회는 보았다. 특히, 다음과 같은 점에서 그러하다.

a. 당기손익에 포함되는 모든 수익과 비용은 투자, 재무, 법인세, 중단영업과 관련된 것을 제외하면 기업의 영업에서 발생한다.
b. 기업의 영업에는 하나 이상의 주된 사업활동이 포함되나, 이에 한정되지는 않는다. 여기에는 자산에 대한 투자가 기업의 주된 사업활동인 경우에 해당 투자에서 발생하는 수익과 비용이 포함된다.

해석위원회는 요청서에 기술된 지배기업의 경우, 다른 실질적인 활동이 존재하지 않는다는 사실 자체가 비연결종속기업에 대한 투자가 지배기업의 별도재무제표 목적상 주된 사업활동이라는 결론을 뒷받침하는 충분한 증거라고 보았다.

따라서 해석위원회는 지배기업이 별도재무제표 목적상 특정한 주된 사업활동, 즉

비연결종속기업에 대한 투자를 주된 사업활동으로 한다고 결론 내렸다. 지배기업은 비연결종속기업에 대한 투자자산을 원가로 회계처리한다. 따라서, IFRS 18 문단 55(b)에 따라 지배기업은 비연결종속기업에 대한 투자자산에서 발생하는 수익과 비용을 손익계산서의 영업 범주로 분류한다.

또, 해석위원회는 다음과 같이 보았다.

a. 요청서에 기술된 지배기업은 별도재무제표와 관련된 영업성과를 설명하기 위하여 주주에게 어떠한 부문별 분석도 제공하지 않고 어떠한 중간합계도 사용하지 않는다. 따라서 IFRS 18 문단 B34~B36에서 특정한 사업활동을 주된 사업활동으로 하는지를 평가할 때 고려하는 요소의 예로 제시한 것은 요청서에 기술된 사실관계에 적용되지 않는다. 이러한 요소들의 부재가 결정적인 판단 근거는 아니며, 지배기업의 유일한 실질적인 사업활동이 그 기업의 주된 사업활동이 아니라는 것을 의미하지는 않는다.
b. IFRS 18 문단 B31의 예시에 지배기업이 포함되어 있지 않다는 사실이 결정적인 근거가 되지 않고, 그 사례는 모든 경우를 다 망라한 것은 아니다.
c. IASB가 해당 요구사항을 개발한 취지(IFRS 18 결론도출근거 문단 BC98~BC99에서 설명됨)와 일관되게, 주된 사업활동에 대한 평가는 보고기업 전체를 기준으로 이루어진다. 따라서 지배기업의 별도재무제표 목적상 이루어진 평가 결과는 지배기업과 그 종속기업을 하나의 경제적 실체로 보는 연결재무제표 목적상 이루어진 평가 결과와는 다를 수 있다.

결론

해석위원회는 IFRS 18의 원칙과 요구사항이 요청서에 기술된 지배기업이 별도재무제표 목적상 특정한 주된 사업활동, 즉 비연결종속기업에 대한 투자를 주된 사업활동으로 하는지를 평가하기에 적절한 근거를 제공한다고 결론 내렸다. 따라서 해석위원회는 이 사안을 회계기준 제정·개정 과제에 추가하지 않기로 결정하였다.

• Notice

Copyright © IFRS Foundation All rights reserved. Translated, reproduced and distributed by the Korea Accounting Standards Board with the permission of the IFRS Foundation.

The Korean translation of this IASB Agenda Decision has not been approved by the IFRS Foundation and the IFRS Foundation accepts no liability in respect of the quality or content of this translation.

• 알림

Copyright © IFRS Foundation 모든 저작권은 보호됩니다. 한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회재단의 동의를 받아 이 저작물을 번역, 재출간, 배포합니다.

이 국제회계기준위원회의 논의 결과 한국어 번역은 국제회계기준위원회재단에서 승인하지 않았고, 국제회계기준위원회재단은 이 번역의 품질이나 내용에 대하여 어떠한 책임도 지지 않습니다.