

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2018년 11 · 12월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [개정] IFRS 3 '사업결합' - 사업의 정의

IASB 주요 프로젝트 진행상황 3

I. 영업권과 손상

Global 동향 4

I. 2018년 9월, 10월 IASB meeting 기타 논의 사항

II. 2018년 9월, 10월 IFRIC meeting 주요 내용 요약

IFRS 실무적용 해설 16

K-IFRS 1116 '리스' - 자산의 일부를 임대하는 경우 리스의 정의를 충족하는 지에 대한 판단

최근 국제회계기준 정보

2018년 9월 1일부터 2018년 10월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제 · 개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론회(Discussion Paper, "DP") 및 해석서 초안(Draft Interpretation)의 주요 내용은 다음과 같습니다.

[개정] IFRS 3 '사업결합' - 사업의 정의

IFRS 3에서 "사업"의 정의가 광범위하기 때문에 거래의 결과가 자산의 취득인지 사업의 취득인지를 결정하는 것은 오랜 기간 이슈가 되어 왔고, 중요한 판단의 영역이었다. IASB는 이러한 문제를 명확하게 하기 위하여 2018년 10월에 IFRS 3 '사업결합' 기준서의 개정 사항을 발표하였다.

개정된 IFRS 3은 2020년 1월 이후 개시하는 보고기간부터 적용하고, 조기적용이 허용된다.

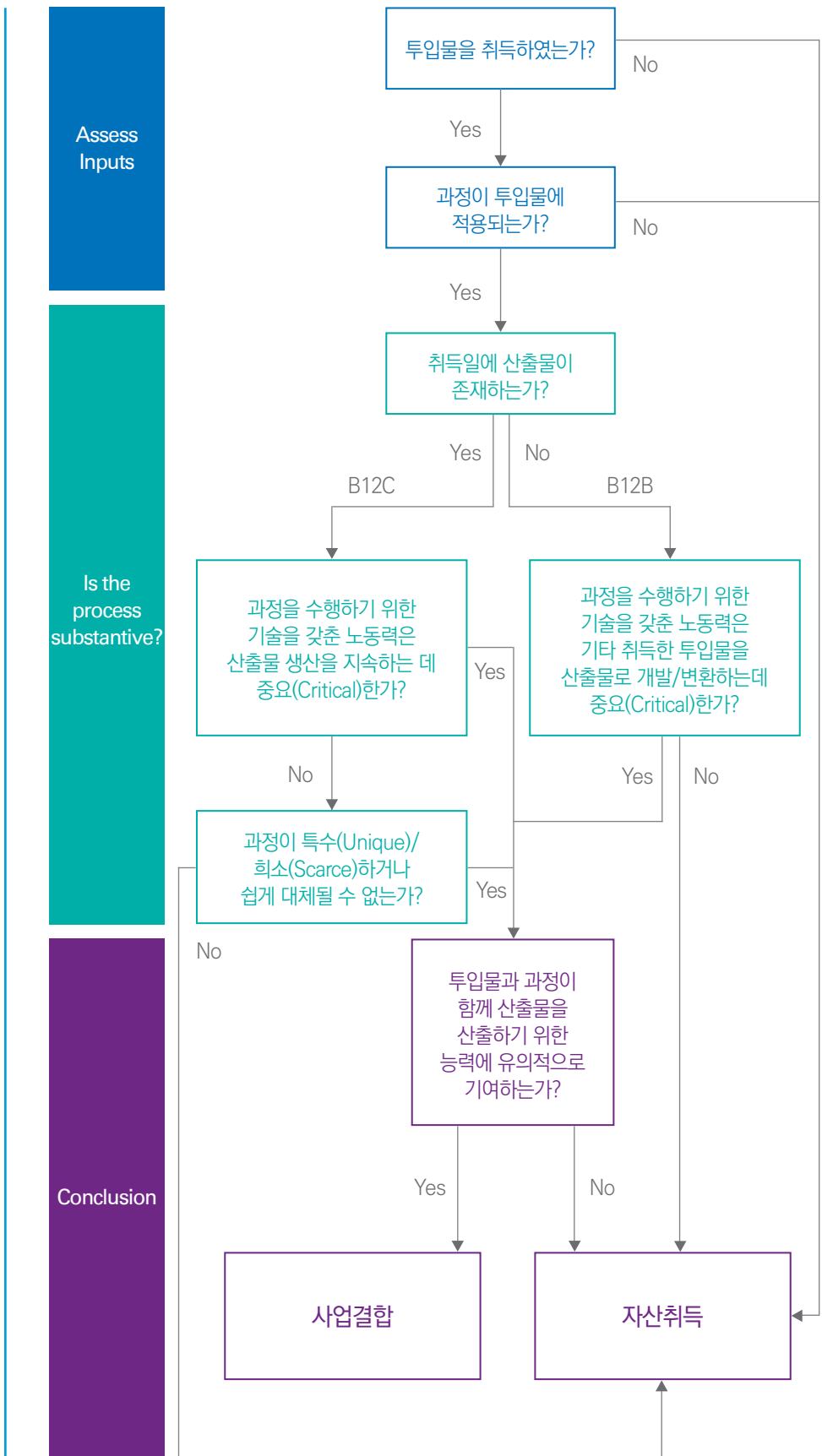
Optional Concentration Test

개정된 IFRS 3에서는 취득한 활동의 집합과 자산이 사업인지의 여부를 평가하기 위한 Concentration Test를 사용할 수 있는 선택권을 제공하고 있다. 이 단순화된 평가방법은 취득한 총자산의 공정가치의 대부분(Substantially all)이 단일의 식별된 자산이나 유사한 식별된 자산 집합에 집중되어 있다면 "자산취득"으로 회계처리할 수 있는 방법이다.

Concentration Test가 충족되는 경우에는 활동의 집합과 자산은 사업이 아니고 추가적인 평가는 필요하지 않다.

Assessment Focuses On Substantive Process

만일 Concentration Test가 충족되지 않거나, 이 Test를 수행하는 것을 선택하지 않았다면 다음과 같이 취득한 과정(Process)이 실질적인지를 평가해야 한다.



IASB 주요 프로젝트 진행 현황

IASB가 2018년 10월 말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
공시개선 - 공시의 원칙	분석 중	프로젝트요약 발표	
공개초안			
요율규제활동	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
주요재무제표	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
영업권과 손상	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중		토론서 발행
동적 위험관리	분석 중	주요 모형 발표	
자본의 특성을 가진 금융상품	토론서에 대한 의견수렴 중		의견수렴결과 검토
할인율	분석 중	연구 결과 요약 발표	

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 9, 10월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 영업권과 손상

IASB는 영업권과 손상 프로젝트와 관련하여 토론서를 작성하기 이전에 연구 프로젝트에서 추가적으로 검토해야 할 사항과 그 수행시기에 대해 논의하였으나 어떠한 결정도 내리지는 않았다.

한편, IASB는 지난 회의에서 영업권과 손상에 대한 연구 프로젝트의 3가지 목적을 수립하였다. 그 중 하나는 회사의 사업결합이 좋은 투자 결정이었는지, 취득 이후에 취득한 사업의 성과가 취득 당시 기대한 수준이었는지에 대해 투자자들이 보다 효과적으로 평가할 수 있도록 공시를 개선할 수 있는지를 검토하는 것이었다. IASB는 이번 회의에서 IFRS 3 '사업결합'과 IAS 36 '자산손상'에서 요구하고 있는 모든 공시 요구사항에 대한 완전한 재검토를 하는 것은 아니라고 잠정적으로 결정하였다.



I. 2018년 9월과 10월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에 2018년 9월과 10월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IAS 12] 법인세 – 자산과 부채의 세무기준액

IASB는 해석위원회에서 제안한 다음의 좁은 범위의 개정사항¹에 대해 논의하였다.

- ✓ 리스(사용권자산/리스부채)나 복구의무(유형자산/복구충당부채)와 같이 자산과 부채를 동시에 인식하는 거래에서 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이가 모두 발생하여 이연법인세자산과 이연법인세부채를 동일한 금액으로 인식하는 경우, IAS 12 문단 15 및 문단 24에 따른 최초 인식 면제규정²을 적용하지 않음

상기 제안된 좁은 범위의 개정사항은 IAS 12 문단 15와 문단 24의 최초 인식 면제규정의 적용범위를 축소시킬 것이다.

IASB는 다음 회의에서 경과규정과 기준서 개정절차에 대해 논의 할 것이다.

II. 2018년 9월과 10월 IFRIC meeting 주요내용 요약

2018년 9월, 10월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Tentative Agenda Decisions

2018년 9월, 10월 해석위원회에서 결정한 Tentative Agenda Decision은 다음과 같다.

1 IFRS Brief 2018년 5·6월호, 2018년 7·8월호 참고
2 자산이나 부채를 최초로 인식할 때 사업결합거래가 아니고 거래 당시 회계이익이나 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 아니하는 거래인 경우에는 이연법인세자산·부채를 인식하지 않음

(1) [IFRS 15] 고객과의 계약에서 생기는 수익 - 약속된 재화나 용역에 대한 수행의무 식별

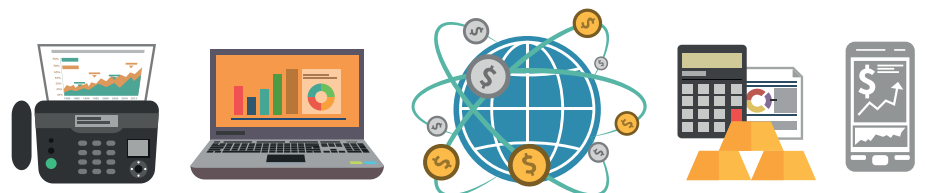
해석위원회는 증권거래소에서 제공하는 고객의 상장 서비스에 대한 IFRS 15에 의한 수익인식에 있어 최초 상장서비스(Initial Listing Service)를 상장유지 서비스(Ongoing Listing Service)와 구별되는 별도의 수행의무로 식별해야 하는지에 대한 질의를 받았다.

- ✓ 증권거래소는 고객에게 환불되지 않는 선수수수료와 거래소에 상장된 후 정기적으로 지급하는 수수료를 청구함
- ✓ 증권거래소는 계약개시일과 계약개시일과 가까운 시기에 증권 거래가 가능하게 하기 위해 다음과 같은 다양한 업무를 수행함
 - 신규 상장 신청 회사에 대한 내부위험평가와 실사를 수행
 - 심사와 승인을 위해 고위험으로 평가된 회사를 관련 위원회에 제출
 - 관련 서류가 정확하게 제출되었는지 확인하는 것을 포함한 상장 신청 서식 검토
 - 신규 증권을 위한 종목번호와 종목명(Ticker) 발행
 - 승인된 증권이 거래될 수 있도록 데이터 동기화 파일을 관계기관에 회람
 - 거래시장에 상장 및 등록 처리
 - Order Book에 증권 게재
 - 등록일에 Dealing Notice 발행

해석위원회는 수행의무를 식별하기 위해서는 기업이 환불되지 않는 선수수수료를 고객에게 청구할 때, 계약의 개시일이나 개시일과 가까운 시기에 고객에게 약속된 재화나 용역을 이전하는지, 혹은 계약의 개시일이나 계약의 개시일과 가까운 시기에 회사가 수행하는 활동이 계약 준비활동을 나타내는 지 고려해야 한다고 언급하였다.

해석위원회는 제시된 사실관계에서 거래소가 계약의 개시일 혹은 그와 가까운 시기에 수행하는 활동은 고객과 계약된 재화나 용역(즉, 거래소에 증권을 상장시키는 서비스)을 성공적으로 이전하기 위해 수행하는 준비활동이라고 보았으며, 고객에게 이전된 상장서비스(Listing Service)는 고객의 상장을 유지한다는 점에서 최초 상장 시와 상장 이후 동일하게 제공되므로 제시된 사실관계에 기초하여, 증권거래소가 계약의 개시일에 고객에게 상장서비스 이외 다른 재화나 용역을 이전하지는 않는다고 결론 내렸다.

따라서 해석위원회는 IFRS 15의 원칙과 요구사항이 기업이 고객과의 계약에서 약속된 재화나 용역에 대해 수행의무를 식별하기 위한 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.





(2) [IFRS 11] 공동약정 - 공동영업자의 지분과 관련된 부채

해석위원회는 다음의 사실관계에서 공동영업의 지분과 관련된 공동영업자의 부채의 인식에 대해 질의를 받았다.

사실관계

- ✓ 공동영업은 별도의 기구로 구조화 되지 않음
- ✓ 공동영업자 중 한 공동영업자가 공동영업 활동으로 함께 운용될 유형자산에 대해 제3자와 리스 계약을 체결함
- ✓ 리스계약을 체결한 공동영업자(Lead Operator)는 공동영업 계약에 따라 다른 공동영업자로부터 리스원가의 일부를 회수할 수 있는 권리가 있음

IFRS 11 문단20(2)³에 따라 공동영업자는 공동영업에 대한 자신의 지분과 관련하여 발생한 부채와 공동약정의 다른 당사자와 함께 발생한 부채 중 자신의 몫을 식별하고 인식해야 한다.

해석위원회는 공동영업자가 인식하는 부채는 공동영업자가 주된 책임을 부담하는 부채를 포함한다고 보았다.

해석위원회는 재무제표의 이용자가 공동영업의 활동과 해당 영업에 대한 공동영업자의 지분을 이해 하기에 충분한 공동영업에 대한 정보를 공시하는 것의 중요성을 강조하고, IFRS 12 '타 기업에 대한 지분의 공시' 문단 20(1)⁴에 따라 공동영업자는 재무제표 이용자들이 공동약정에 대하여 다른 투자자들과의 계약상 관계에 대한 성격 및 영향을 포함하여 공동약정에 대한 지분의 성격, 범위 및 재무 영향을 평가할 수 있도록 하는 정보를 공시하는 것이 요구된다고 언급하였다.

-
- 3 IFRS 11.20 공동영업자는 공동영업에 대한 자신의 지분과 관련하여 다음을 인식한다.
 - (2) 자신의 부채. 공동으로 발생한 부채 중 자신의 몫을 포함한다.
 - 4 IFRS 12.20 기업은 재무제표이용자들이 다음을 평가할 수 있도록 하는 정보를 공시한다.
 - (1) 공동약정과 관계기업에 대한 지분의 성격, 범위 및 재무영향. 공동약정과 관계기업에 대하여 공동 지배력이나 유의적인 영향력을 보유하는 다른 투자자들과의 계약상 관계에 대한 성격 및 영향(문단 21 및 22); 그리고

해석위원회는 현재의 IFRS의 요구사항이 공동영업자가 공동영업에 대한 자신의 지분과 관련하여 부채를 식별하고 인식할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.

(3) [IAS 27] 별도재무제표 - 원가법을 적용하는 종속기업투자의 일부 처분

해석위원회는 별도재무제표에서 종속기업투자의 일부를 처분하는 경우의 회계처리에 대해 아래와 같은 질의를 받았다.

사실관계

- ✓ 회사는 별도재무제표에서 종속기업투자를 원가법으로 회계처리하고 있음
- ✓ 회사는 현재 종속기업(피투자자)에 대한 투자주식을 보유하고 있으며, 투자주식은 IAS 32 '금융상품 : 표시' 문단 11에서 정의하고 있는 지분상품임
- ✓ 회사는 후속기간 중 종속기업에 대한 투자주식 일부를 처분하여 피투자자에 대한 지배력을 상실하였음. 처분 이후 회사는 피투자자에 대해 유의적인 영향력 또는 공동지배력을 보유하고 있지 않음

질의사항

- ✓ Question A : 회사가 처분 후에도 보유하고 있는 잔여주식에 대해 IFRS 9 '금융상품'을 적용하여 공정가치_기타포괄손익 측정 금융상품으로 분류가능한지(문단 4.1.4⁵ 적용) 여부
- ✓ Question B : 회사가 피투자자의 지배력을 상실하는 시점에서 잔여주식은 공정가치로 재측정되는데, 기존 장부금액인 취득원가와 재측정된 공정가치의 차이를 당기손익으로 표시할지, 기타포괄손익으로 표시할지 여부

<Question A>

IAS 27 '별도재무제표' 문단 9에서 별도재무제표는 종속기업, 공동기업, 관계기업에 대한 투자자산을 제외하고 적용할 수 있는 모든 IFRS 기준서에 따라 작성해야 한다고 규정하고 있다. 질의에서 투자주식의 일부를 처분하는 거래 이후 피투자자는 회사의 종속기업, 공동기업, 관계기업이 아니다. 따라서 회사는 피투자자의 잔여주식에 대해 IFRS 9을 처음으로 적용하여 회계처리하는 것이다.

위에서 제시된 사실관계에서 잔여주식이 단기매매항목이 아니라고 가정을 한다면, 해석위원회는 잔여주식이 IFRS 9 문단 4.1.4의 적용 대상이 될 수 있으며, 잔여주식에 대해 처음 IFRS 9을 적용할 때 (즉, 피투자자에 대한 지배력을 상실한 시점) 기타포괄손익으로 표시하는 선택을 할 수 있다고 결론을 내렸다.

5 IFRS 9.4.1.4 당기손익-공정가치로 측정되는 '지분상품에 대한 특정 투자'에 대하여는 후속적인 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 표시할 수 있도록 최초 인식시점에 선택할 수도 있다.

〈Question B〉

IAS 27은 별도재무제표에서 회사가 종속기업에 대한 지배력을 상실하는 날 잔여주식의 공정가치와 취득원가 차이를 어떻게 인식해야 하는지에 대해 명확하게 설명하고 있지 않다. 이러한 경우 회사는 IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'의 문단 10~11을 적용하여 회계정책을 개발 및 적용해야 한다.

해석위원회는 연결재무제표상 유의적 영향력 상실 회계처리(IAS 28 '관계기업과 공동기업에 대한 투자' 문단 22(b)6), 별도재무제표상 지배력 상실 회계처리(IAS 27 문단 11B7)가 유사한 회계논제를 다루고 있다고 보았다. 관련 문단에 대한 검토 결과, 해석위원회는 해당 차이를 당기손익으로 인식해야 한다고 결론 내렸다. 이는 회사가 잔여주식에 대해 후속적인 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 표시하기로 선택한 경우에도 동일하게 적용된다.

해석위원회는 질의의 회계처리를 하는데 다른 기준서의 원칙과 규정이 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.



- 6 IAS 28.22(b) 종전 관계기업이나 공동기업에 대한 잔여 보유지분이 금융자산인 경우, 기업은 잔여 보유지분을 공정가치로 측정한다. (중략) 기업은 다음 (가)와 (나)의 차이가 있다면 그 차이를 당기손익으로 인식한다.
 - (가) 잔여 보유 지분의 공정가치와 관계기업이나 공동기업에 대한 지분의 일부 처분으로 발생한 대가의 공정가치
 - (나) 지분법을 중단한 시점의 투자자산의 장부금액
- 7 IAS 27.11B 지배기업이 투자기업으로 분류가 중단되거나 투자기업이 되는 경우, 다음과 같이 지위변동된 시점부터 지위의 변동에 대한 회계처리를 한다.
 - (1) 투자기업으로 분류가 중단될 때, 종속기업에 대한 투자자산은 문단 10에 따라 회계처리 한다. 지위 변동일이 간주 취득일이다. 문단 10에 따라 투자자산을 회계처리할 때 간주 취득일의 종속기업 공정가치는 간주 이전대가를 나타낸다.
 - (2) (2) 기업이 투자기업이 되는 경우, 종속기업에 대한 투자를 기업회계기준서 제1109호에 따라 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영한다. 종속기업에 대한 종전의 과거 장부금액과 투자자의 지위 변동일의 공정가치와의 차이는 당기손익으로 인식한다. 종전에 기타포괄손익인식항목으로 인식되었던 종속기업에 대한 손익에 따른 누적금액은 지위변동일에 그 종속기업을 마치 처분한 것처럼 회계처리한다.

(4) [IAS 27] 별도재무제표 - 원가법을 적용하는 종속기업 투자의 단계적 취득

해석위원회는 별도재무제표에서 종속기업 투자의 단계적 취득 시 회계처리에 대해 아래와 같은 질의를 받았다.

사실관계

- ✓ 회사는 별도재무제표에서 종속기업투자를 원가법으로 회계처리하고 있음
- ✓ 회사는 현재 다른 기업(피투자자)의 보통주를 취득하였으며, 피투자자가 종속기업, 공동기업, 관계기업으로 분류되지 아니므로 IFRS 9 을 적용하여 최초 투자를 회계처리 하였음
- ✓ 회사는 후속적으로 피투자자에 대한 지분을 추가 취득하여 피투자자에 대한 지배력을 획득하였음. 즉, 피투자자는 회사의 종속기업이 되었음

질의사항

- ✓ Question A : 지배력 획득시점에 종속기업 주식 취득원가를 다음 중 무엇으로 결정하는지
 1. 종속기업에 대한 지배력을 획득하는 날 최초 투자지분의 공정가치와 추가 취득하는 지분에 대한 대가의 합계(공정가치 간주원가법)
 2. 최초 투자지분의 대가와 추가 취득하는 지분에 대한 대가의 합계(누적원가법)
- ✓ Question B : 누적원가법을 적용하는 경우, 회사가 피투자자의 지배력을 획득하는 시점의 최초 투자지분의 공정가치와 취득원가의 차이를 어떻게 회계처리하는지

〈Question A〉

해석위원회는 위 두 가지 접근법이 단계적 취득을 바라보는 다음 두 가지 관점으로부터 발생한다고 보았다.

1. 최초 투자지분과 추가 취득하는 지분의 대가를 피투자자의 지배력과 교환
2. 최초 투자지분을 유지한 채로 추가 지분을 구매

해석위원회의 논의 결과, IFRS 기준서의 규정을 합리적으로 해석한다면 위 두 가지 접근법 중 한가지를 선택하여 적용하는 것이 가능하다고 결론 내렸다.

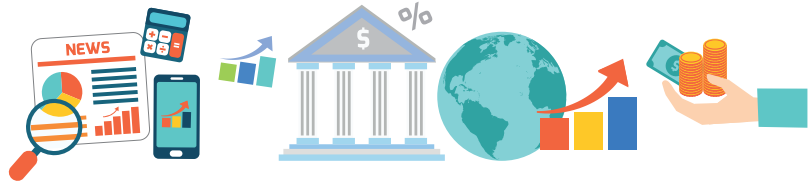
또한 해석위원회는 결정된 방법을 모든 단계적 취득 거래에 일관되게 적용해야 한다고 보았다. 회사는 단계적 취득 거래가 재무상태와 재무성과에 어떻게 반영되는지 재무제표 이용자의 이해를 증진시킬 수 있다면, IAS 1 '재무제표 표시' 문단 117-124에 따라 선택한 방법을 공시해야 한다.

다만, 해석위원회는 누적원가법이 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하지 않는다고 보았기 때문에 공정가치 간주원가법이 선호된다는 의견을 표명하였다. 이러한 해석위원회의 견해는 향후 IASB에 보고될 것이다.

〈Question B〉

IFRS 기준서는 누적원가법을 적용하는 회사가 종속기업의 지배력을 획득하는 시점의 최초 투자 지분의 취득원가와 공정가치의 차이를 어떻게 회계처리하는지 명확하게 제시하지 않고 있다. 이러한 경우 회사는 IAS 8 문단 10~11을 적용하여 회계정책을 개발 및 적용해야 한다. 해석위원회는 해당 차이가 재무제표 개념체계 상의 수익 또는 비용의 정의를 만족한다고 보았다. 해석위원회는 한국채택 국제회계기준이 달리 정하지 않는 한 당기손익으로 인식하도록 한 IAS 1 문단 88에 따르면, 해당 차이를 당기손익으로 표시함이 타당하다고 보았다. 이 결론은 지배력을 획득하기 이전에 최초 투자 지분의 후속적인 공정가치 변동을 당기손익으로 표시하였는지, 기타포괄손익으로 표시하였는지에 상관없이 적용된다.

해석위원회는 다른 기준서의 원칙과 규정이 회계처리를 위한 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.



(5) [IAS 37] 충당부채, 우발부채, 우발자산 - 법인세가 아닌 세금과 관련된 선금금

해석위원회는 2018년 3월과 5월⁸⁾에 IAS 12 법인세의 적용범위에 해당하지 않는 세금과 관련된 선금금에 대해서 현행 개념체계와 새로운 개념체계 상 자산의 정의를 충족하며, IAS 37의 우발자산에 해당하지 않는다고 결론 내리고, 현행 IFRS에는 이 거래에 대해 적용할 개별 기준서가 없으므로 IAS 8 '회계정책 회계추정의 변경 및 오류' 문단 10과 11⁹⁾에 따라 해당 자산에 대한 회계정책을 개발할 수 있다고 결론 내린 바 있다.

이러한 해석위원회의 결정에 대해 2018년 6월 IASB는 해석위원회의 결정을 승인한 것은 아니나, 해석위원회의 분석이 유용하다고 판단하였고, 목적적합하고 신뢰성있는 정보가 산출되도록 회계정책을 개발하도록 하는 IAS 8의 전반적인 목적을 보다 강하게 강조하도록 일부 문구를 수정하는 것을 제안하였다. 또한 일부 의견제출자는 기업이 아직 법인세 부채를 인식하지 않았기 때문에 납부한 금액이 기업이 통제하는 자원을 창출하고 잠재적인 경제적 효익을 창출하는지 명확하지 않다고 보았고, 자발적 납부인지 여부에 따라 자산이 아닐 수 있다는 의견을 제출하였다.

8 IFRS Brief 2018년 5·6월호, 7·8월호 - "법인세가 아닌 세금과 관련된 선금금" 참고

9 IAS 8.10 거래 기타 사건 또는 상황에 대하여 구체적으로 적용할 수 있는 한국채택국제회계기준에 없는 경우, 경영진은 판단에 따라 회계정책을 개발 및 적용하여 회계정보를 작성할 수 있으며, 이 때 회계정보는 다음과 같은 특성을 모두 보유하여야 한다. (후략)

IAS 8.11 문단 10의 판단을 하는 경우, 경영진은 다음 사항을 순차적으로 참조하여 적용가능성을 고려한다.

- (1) 내용상 유사하고 관련되는 회계논제를 다루는 한국채택국제회계기준의 규정
- (2) 자산, 부채, 수익, 비용에 대한 '개념체계'의 정의, 인식기준 및 측정개념

해석위원회는 제출된 의견에 대해 부채의 인식시기와 관계 없이 부채의 소멸이나 결제는 경제적 효익이며, 선급금이 자발적인지 여부는 선급금이 기업에게 미래 경제적 효익을 받을 수 있는 권리를 부여하고 기업이 자산을 갖는다는 것에 영향을 미치지 않는다고 보았다.

따라서 해석위원회는 해당 선급금이 자산의 정의를 충족한다는 과거의 결론을 유지하였고, 해당 자산에 대해 적용할 기준서가 없기 때문에 IAS 8을 적용하도록 하였다. 또한 해당 선급금에 대한 회계 정책을 개발하고 적용할 때 다루어야 하는 이슈가 다른 화폐성 자산의 인식, 측정, 표시 및 공시에 대해 발생하는 이슈와 유사하거나 관련될 수 있으므로, 만일 이 경우라면 경영진은 다른 화폐성 자산에 대한 인식 등의 이슈를 다루는 IFRS 기준서의 요구사항을 참고할 수 있을 것으로 보았다.

해석위원회는 IFRS의 요구사항과 재무보고를 위한 개념체계의 개념이 법인세가 아닌 세금과 관련한 선급금에 대한 회계처리에 대해 적절한 기준을 제공하고 있다고 판단하였다. 따라서 해석위원회는 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정하였다.

(6) [IAS 39, IFRS 15] 금융상품 - 현금흐름위험회피에서 “발생가능성이 매우 높은” 요건의 적용

해석위원회는 위험회피대상항목(예 : 예상 에너지 판매)의 결과에 따라 위험회피수단으로 지정된 파생상품의 명목금액이 변경되는 파생상품(Load Following Swap)의 경우, 현금흐름위험회피 관계에서 위험회피대상항목이 되려면 예상거래의 ‘발생가능성이 매우 높아야 한다’라는 IFRS 9과 IAS 39의 규정이 어떻게 적용되는지에 대해 질문을 받았다. 또한, 위험회피효과성을 측정/평가하는데 있어 위험회피대상항목이 (수량 측면에서) 고정되어야 하는 지, 해당 질문의 답변이 IAS 39 또는 IFRS 9의 적용 여부에 따라 달라지는지에 대해서도 질문을 받았다.

해석위원회는 사례조사를 통해 질문에서 제시되고 있는 금융상품이 일반적이지 않다는 것을 확인하였다. 또한, 사례조사를 통해 해당 질문은 예상거래의 발생시기와 발생규모의 불확실성이 IAS 39 및 IFRS 9의 “발생가능성이 매우 높은 지” 여부를 평가하는데 있어 어떠한 영향을 주는지에 대한 질문이라는 일부 견해를 확인하였다.

해석위원회는 예상거래(질의에서는 예상 에너지 판매)의 발생가능성이 매우 높은지를 평가할 때, 회사는 예상거래의 발생시기와 발생규모 모두에 대한 불확실성을 고려해야 한다고 보았다(IAS 39 실무적용 지침 문단 F.3.10과 F.3.11). 추가적으로 해석위원회는 발생가능성이 매우 높은지를 평가하는 것은 위험회피대상항목에만 적용을 하는 것이기 때문에 위험회피수단의 조건(질의에서는 Load Following Swap)에 대한 평가는 위험회피대상항목의 발생가능성 평가에 영향을 미치지 않는다고 보았다.

또한 해석위원회는 위험회피회계처리의 목적 상 회사는 예상 에너지 판매의 발생시기와 발생규모를 충분히 특정할 수 있는 수준에서 문서화해야 한다고 보았다. 그래야만 거래가 실제 발생하였을 때 그 거래가 위험회피대상 거래인지 여부를 확인할 수 있기 때문이다. 결과적으로 예상 에너지 판매를 한기간 동안 판매의 일정비율만으로 특정하는 것은 충분히 구체적이지 않기 때문에 그렇게 특정할 수 없다고 보았다. (IAS 39 실무적용지침 문단 F.3.10과 F.3.11)

해석위원회는 IFRS 9에서 '발생가능성이 매우 높아야 한다'라는 규정은 IAS 39에서도 있었던 규정
이므로 새로운 규정이 아니라는 것에 주목하였다. 비록 IASB는 IAS 39에 첨부된 위험회피회계와
관련된 실무적용지침을 IFRS 9에 승계하지 않기로 결정하였지만, 이러한 결정이 해당 지침을 수용
하지 않는다는 것을 의미하는 것은 아니라고 IFRS 9 문단 BC6.95에서 설명하였다.

따라서 해석위원회는 IAS 39와 IFRS 9의 규정이 예상거래의 발생가능성이 매우 높은지를 결정
하기 위한 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정
하였다.

2. IFRS IC Agenda Decisions

2018년 9월, 10월 해석위원회에서 결정한 Agenda Decision은 다음과 같다.

(1) [IAS 23] 차입원가 - 일반차입금 차입 이전에 발생한 적격자산 지출액의 포함 여부

해석위원회는 아래와 같은 상황에서 회사가 자본화가능차입원가를 결정할 때, 일반차입금의 차입 전에
발생한 적격자산의 지출액을 포함하는지에 대한 질문을 받았다.

사실관계

- ✓ 회사는 적격자산을 건설함
- ✓ 회사는 적격자산의 건설 시작 시점에는 차입금이 없음. 건설이 진행되면서 일반차입금을 차입
하였으며 이를 적격자산의 건설에 사용하였음
- ✓ 회사는 일반 차입금에 대한 차입원가가 발생하기 전후에 적격자산에 대한 지출이 발생함

해석위원회는 기업이 IAS 23 문단 17¹⁰에 따라 다음 조건을 모두 충족할 경우 차입원가 자본화를
개시한다고 보았다.

- ✓ 적격자산에 대한 지출이 발생함
- ✓ 차입원가가 발생함
- ✓ 자산의 의도된 사용 또는 판매가 가능한 상태에 이르게 하는 필요한 활동을 수행함

IAS 23 문단 17을 사실관계에 적용하면 차입원가가 발생하기 전까지는 차입원가 자본화를 개시할
수 없다.

10 IAS 23.17 차입원가는 자본화 개시일로부터 적격자산 원가의 일부로 자본화한다. 자본화 개시일은 최초로
다음 조건을 모두 충족시키는 날이다.

- (1) 적격자산에 대하여 지출한다.
- (2) 차입원가를 발생시킨다.
- (3) 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는 데 필요한 활동을 수행한다.

또한 해석위원회는 기업이 자본화이자율을 적용하는 적격자산에 대한 지출액 결정 시(IAS 23 문단 14¹¹), 일반차입금을 차입하기 이전에 발생한 적격자산에 대한 지출액을 무시하지 않는다고 보았다.

따라서 자본화가능차입원가를 결정할 때, 일반 차입금 차입 전에 발생한 적격자산의 지출액을 포함 하는 것이 적절인지 판단하기 위해서는 다음과 같은 특정 사실과 상황을 고려하여야 한다.

✓ 지출액이 발생한 시점이 일반 차입금 차입 시점의 전후 여부를 고려하기 보다는, 적격자산을 취득 하기 위한 목적으로 일반 차입금을 사용한 정도와

✓ 적격자산에 대한 지출이 없었더라면 일반차입금의 차입원가 발생을 회피할 수 있었는지 여부

해석위원회는 IFRS의 원칙과 요구사항이 질의한 상황의 자본화대상차입원가를 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 안건을 기준서 제정안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.

(2) [IAS 23] 차입원가 - 건물 건설이 시작된 토지에 대한 차입원가자본화 종료 시기

해석위원회는 아래와 같은 상황에서 토지 위에 건물의 건설이 시작되면 토지에 대한 차입원가 자본화를 종료해야 하는지, 아니면 건물의 건설기간 동안 계속 차입원가자본화를 계속하는지에 대한 질문을 받았다.

사실관계

✓ 회사는 토지를 취득하고 개발하여 그 토지에 건물을 건설함. 즉, 토지 개발 프로젝트이며, 토지는 건물이 건설될 지역을 대표함

✓ 토지와 건물은 모두 적격자산의 정의를 충족함

✓ 회사는 일반차입금을 토지와 건물 건설에 대한 지출에 사용함

해석위원회는 토지 지출에 대한 차입원가자본화를 중단할 시기를 IAS 23을 적용하여 다음과 같이 검토하였다.

✓ 회사는 토지의 의도된 용도를 고려해야 함. 토지와 건물은 다음 중 하나의 목적으로 보유함

- 자가 사용(IAS 16 '유형자산'으로 인식)

- 대여 또는 시세차익을 얻기 위하여 보유(IAS 40 '투자부동산'으로 인식)

- 판매(IAS 2 '재고자산'으로 인식)

11 IAS 23.14 일반적인 목적으로 자금을 차입하고 이를 적격자산의 취득을 위해 사용하는 경우에 한하여 당해 자산 관련 지출액에 자본화이자율을 적용하는 방식으로 자본화가능차입원가를 결정한다. 자본화이자율은 회계기간에 존재하는 기업의 차입금(적격자산을 취득하기 위해 특정 목적으로 차입한 자금 제외)에서 발생된 차입원가를 가중평균하여 산정한다. 회계기간동안 자본화한 차입원가는 당해 기간동안 실제 발생한 차입원가를 초과할 수 없다.

따라서, 토지의 의도된 용도는 단순히 토지 위에 건물을 건설하는 것이 아니라 상기 세가지 목적 중 하나를 위해 사용하는 것임

- ✓ IAS 23의 문단 24¹²를 적용 할 때, 회사가 건물을 건설하는 동안 토지를 의도된 용도로 사용할 수 있는지 여부를 고려해야 함. 회사가 건물을 건설하는 동안 의도된 용도로 토지를 사용할 수 없다면, 토지 개발 지출에 대한 차입원가자본화를 중단하는 시기를 결정할 때 토지와 건물을 함께 고려해야 함. 질의한 상황에서는 토지와 건물을 함께 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상태에 이르게 하는데 필요한 대부분의 활동이 완료될 때까지 토지는 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상태에 이르지 않았을 것임

해석위원회는 IFRS의 원칙과 요구사항이 질의한 상황의 토지 지출액에 대한 차입원가 자본화 종료 시점을 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 안건을 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.

3. IFRS IC Other Matters

2018년 9월, 10월 해석위원회에서 결정한 기타사항은 다음과 같다.

(1) 가상화폐

해석위원회는 가상화폐를 보유하는 경우와 Initial Coin Offerings(ICO)¹³의 경우에 IFRS 기준서를 어떻게 적용할 지에 대해 논의하였다.

- ✓ 가상화폐 보유자의 회계처리와 관련하여 다음 3개의 기준서에 대해 논의함

- 현금 혹은 금융자산 기준서 적용의 대상인지 여부 : 가상화폐가 교환의 수단으로 널리 인정받지 못하며 가치변동이 커 거래를 인식하고 측정하는 기준으로 보기 어려우므로, IAS 32.AG3의 현금의 정의를 충족하지 않음. 가치 변동성이 크므로 현금성자산의 정의도 충족하지 않음. 또한, 가상화폐는 가상화폐의 보유자에게 기업의 잔여 지분을 이전하지 않으며 기업의 자기지분상품을 이전하는 계약이 아니므로 지분상품에 해당되지 않음
- IAS 2 : 일반적으로는 재고자산의 성격을 충족하지 못 할 것으로 보이지만, 통상적인 영업과정에서 가상화폐를 판매를 하는 기업이라면 해당 기준서를 적용할 수 있을 것으로 보임
- IAS 38 : 가상화폐는 기업에서 분리하여 매각할 수 있으며, 물리적 실체가 없는 비화폐성자산으로 무형자산의 정의를 충족하므로, 해당 기준서 적용 대상이 되는 것으로 판단됨

12 적격자산의 건설활동을 여러 부분으로 나누어 완성하고, 남아있는 부분의 건설활동을 계속 진행하고 있더라도 이미 완성된 부분이 사용 가능하다면, 당해 부분을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는데 필요한 대부분의 활동을 완료한 시점에 차입원가의 자본화를 종료한다.

13 사업자가 블록체인 기반의 암호화폐 코인을 발행하고 이를 투자자들에게 판매해 자금을 확보하는 방식이다. 코인이 가상화폐 거래소에 상장되면 투자자들은 이를 사고 팔아 수익을 낼 수 있다.

- ✓ IAS 1 '재무제표 표시'와 IAS 10 '보고기간후사건'에서 요구하는 공시사항을 적용하는 것이 타당함. ICO의 경우, 다양한 계약관계를 갖기 때문에 하나의 기준서가 적용된다고 결론 내릴 수 없으며 어떤 기준서가 적용되는 지를 결정하기 위해 수행해야 될 첫 번째 단계는 ICO에 따라 발생하는 의무가 무엇인지를 확인하는 것임
- ✓ 해당 의무를 식별한 후에, 거래에 따라 예를 들면, IFRS 9 '금융상품', IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익', IAS 32 '금융상품 : 표시', IAS 37 '충당부채, 우발부채, 우발자산'의 기준서 등이 적용되는 지를 결정할 수 있을 것임. 혹은 어떠한 기준서도 적용되지 않는다고 판단하여, 회계 정책 개발을 해야 할 수도 있음
- ✓ 적용되는 기준서에 따라 공시사항이 결정될 것이지만, IAS 1 '재무제표 표시'과 IAS 7 '현금흐름표'에 관련된 공시사항이 존재할 수 있음



IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.65〉

K-IFRS 1116 ‘리스’ - 자산의 일부를 임대하는 경우 리스의 정의를 충족하는지에 대한 판단

현황

- 건물 옥상에 안테나 및 통신 중계기를 설치, 사용하기 위하여 건물주와 임대차 계약을 체결하였으며, 임대 계약서 상 건물의 주소지 및 임대차 층(옥상), 임대차 면적(10~15㎡)이 명시되어 있음
- 계약서 상으로 해당 건물 옥상 상면에서의 임대차 지점이 특정되어 있지는 않으며, 임차인은 옥상 상면 중 계약 면적까지 사용할 수 있는 권리를 갖게 됨
- 계약서 상 임대인의 임대차 공간 내 설비 이전 요구 권리 및 임대인의 요구로 임대차 공간 내 설비 이전 시 비용 부담에 관한 내용이 명시적으로 기술되어 있지 않음
- 다만, 계약기간 중 임대인의 귀책으로 임대차 계약을 해지할 경우 이설비용을 임대인이 부담하도록 계약서에 명시되어 있고, 전기통신사업법 제 80조에 따르면 건물 소유자의 건물 이용방법이 변경되어 통신설비가 그 이용에 방해가 되는 경우 기간통신사업자는 설비를 이설 또는 철거하여야 하되 그에 관한 비용을 원인을 제공한 자에게 청구할 수 있다고 규정되어 있음. 통상 설비 이설에 따른 비용은 2,000만원 정도임
- 중계기 설치를 위하여 옥상에 각종 화선 등이 설치되며, 화선이 위치하는 면적 또한 계약서 상의 임차면적으로 포함하는 경우가 많음

쟁점사항

위 옥상 임대차 계약이 K-IFRS 1116에서 정의하고 있는 리스의 정의를 충족하려면 대상 자산이 식별되어야 한다. 옥상 일부 면적을 사용하기로 한 상기 계약에서, 옥상 일부가 식별되는 자산에 해당하는가?

분석

계약이 리스이거나 리스를 포함하기 위해서는 대상 자산이 계약상 명시적으로 특정되거나, 암묵적으로 특정되어야 한다(자산의 식별 요건). 자산이 식별되는지를 판단할 때 고려사항은 다음과 같다.

- 계약에 명시되지 않는 경우 암묵적으로 특정되는지
- 자산의 일부만 사용하는 경우, 특정 요건 충족하는지
- 임대인이 다른 자산으로 대체할 실질적인 대체권이 없는지

1. 계약상 특정되는지

계약서 상에서는 임대 면적만 명시되고 설치 위치가 특정되지 않더라도 설치 시점에는 위치가 구분되므로 암묵적으로 특정되었다고 할 수 있다.

2. 자산의 일부만 사용하는 경우, 특정 요건 충족하는지

K-IFRS 1116 문단 B20에서는 물리적으로 구별되지 않는 자산의 용량 일부나 그 밖의 일부는 식별되는 자산이 아니라고 언급하고 있다. 다만, 자산의 용량 일부나 그 밖의 일부가 그 자산 용량의 대부분이어서 고객에게 그 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 제공한다면, 그 용량 일부나 그 밖의 일부는 식별되는 자산이다.

즉, 옥상의 일부를 사용하는 등 계약과 같이 자산의 일부를 사용하는 경우에는 해당 자산의 나머지 부분과 물리적으로 구별되거나, 해당 자산이 전체 자산 용량의 대부분인 경우 자산의 식별 요건을 충족한다.

안테나 및 중계기가 옥상에 설치가 되면 설치 장소가 옥상으로 구분이 가능하므로, 이는 임대면적이 나머지 옥상 부분과 구별되도록 물리적으로 식별 가능하다고 볼 수 있다.

다만, 물리적으로 식별가능한지 판단함에 있어 해당 자산의 주된 목적을 고려해야 한다는 견해가 있다(아래, KPMG US 사례 참조). 해당 견해를 적용해보면,

- 옥상의 주된 사용목적은 건물을 보호하는 지붕으로서의 역할이라고 본다면, 그 중 일부를 임대해 준다고 해서 그 임대 부분을 물리적으로 구분하여 식별되는 자산으로 볼 수는 없다는 것이다. 즉, 옥상의 임대는 부차적인 목적일 뿐 옥상을 기본적으로 임대할 수 없는 공간이라고 본다면, 임대된 부분이 나머지 옥상 부분과 물리적으로 또는 기술적으로 구분되는 별도의 자산이라고 볼 수 없다는 견해이다.

건물을 보호하는 지붕으로서의 옥상의 경제적 효익은 건물을 외부의 위협으로부터 보호함으로써 발생한다고 볼 수 있다. 즉, 옥상 임대는 기본적으로 옥상의 일부이므로 옥상의 일정 부분을 임차한 고객이 옥상의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 없을 것이다. 따라서 이러한 관점에서 본다면 해당 옥상의 일부는 식별된 자산이 아닐 것이다.

- 옥상이 건물을 보호하는 역할을 넘어서 별도 사용이 가능한 자산으로 본다면, 그 중 일부를 임대할 때 해당 일부 면적은 물리적으로 구별되므로 식별된 자산에 해당할 것이다.

옥상은 일반적으로 임대차가 가능한 공간이다. 즉, 옥상은 안테나나 중계기 등의 설비 설치를 위해 임대가 많이 이루어지고 있다. 즉, 옥상의 기능은 단지 건물의 외부의 위협으로부터 보호하기 위한 기능뿐만 아니라 지붕이 없는 하나의 층으로 보는 것이 합리적이다. 따라서, 주된 사용목적은 고려하여 판단하더라도, 임대된 부분을 식별되는 자산으로 보는 것이 타당하다.

3. 임대인이 다른 자산으로 대체할 실질적인 대체권이 없는지

자산이 특정되더라도 공급자가 그 자산을 다른 자산으로 대체할 수 있는 권리를 사용 기간 내내 가진다면 자산을 식별할 수 없는 것이다. 상기 계약에서, 건물주에게 실질적인 대체권이 있는지를 살펴보면,

- 계약서 상 건물주(임대인)의 임대차 공간 내 설비 이전을 요구할 권리가 없고,
- 설비 이전을 요구하는 경우 계약서 상 명시된 부분은 없으나, 다른 계약서의 조항 및 법규를 고려하였을 때 임대인이 이설 비용을 부담할 것으로 판단되며,
- 이설 비용을 고려하였을 때 임대인이 대체권 행사를 통해 경제적으로 효익을 얻을 수 없는 것으로 보인다.

따라서 건물주에게 실질적인 대체권이 없다고 보는 것이 타당하다. 특히, K-IFRS 1116 문단B19에서는 실질적인 대체권을 가지는지를 쉽게 판단할 수 없는 경우 그 대체권은 실질적이지 않은 것으로 봐야 한다고 언급하고 있다.

결론

옥상에 안테나 및 중계기 설치를 위해 임대된 일부 공간은 (1) 암묵적으로 특정되어 있고, (2) 물리적으로 식별되며, (3) 임대인이 실질적 대체권을 가지지 않으므로 '식별되는 자산'에 해당된다.

따라서, 임차인이 해당 임대공간 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가지고, 임대공간의 사용을 지시할 권리를 가진다면 동 계약은 리스에 해당한다.



아래는 KPMG US에서 발간한 'Lease' Handbook에 있는 사례이다. 동 Lease Handbook은 FASB가 2016년에 발표한 새로운 리스기준서인 US GAAP Topic 842의 이해를 제고시키고자 KPMG US에서 발간한 것으로 아래 사례에 대한 분석은 Topic 842에 근거한 내용이다. 리스의 정의에 대한 규정은 IFRS 16와 Topic 842가 차이가 없으므로 IFRS 16의 적용이슈를 이해함에 있어 동 Handbook에 소개된 아래의 사례가 참고가 될 수 있다. 다만, IFRS에서 적용가능 여부는 현재 논의 중이다.

Q. 자산의 주된 사용목적(Asset's primary use)이 리스의 존재 여부에 영향을 미치는지?

케이블 티비 회사가 일정기간 동안 자신의 케이블 선을 전력회사의 전봇대에 부착하고 그 대가를 지급하기로 하는 계약의 경우 식별되는 자산이 존재하는가에 대한 질문을 예로 들어 보자.

(1) 첫번째 견해는 각 전봇대에 케이블 선이 부착되어 있는 특정한 지점이 식별된 자산이라는 것이다.

일반적으로 계약상 케이블 선이 부착되는 높이에 대한 조건(예 : 특정 높이 이상에는 부착할 수 없음)은 명시되더라도, 전봇대에 케이블 선이 부착되는 정확한 위치가 명시적으로 특정되지는 않는다. 그러나 일단 케이블 선이 전봇대의 특정위치에 부착이 되고 나면 암묵적으로 특정되며, 전력회사가 연결되었던 케이블 선을 제거 후 다른 위치에 재부착을 함으로써 경제적 효익을 얻지 못할 것이므로(실질적인 대체권이 없음) 전봇대 상에 특정 지점을 식별된 자산으로 판단하고 리스이용자가 사용통제권을 가진다면 리스의 정의를 충족한다고 할 것이다.

(2) 두번째 견해는 전봇대 전체가 하나의 단일자산으로 식별된 자산이라는 것이다.

이는 케이블 선이 부착된 전봇대의 특정 부분이 물리적 또는 기술적으로 구별되지 않으며, 전봇대라는 자산의 주된 사용목적에 고려했을 때도 전봇대라는 하나의 자산은 전력회사가 전력을 공급하는 것이 주된 사용목적이고, 특정 공간을 임대하여 경제적 효익을 창출하는 것은 부차적인 사용이기 때문에 전봇대는 물리적 또는 기술적으로 구별되는 여러 단위로 식별될 수 없다는 것이다.

KPMG US에서는 위 두 가지 견해 중 하나를 선택하여 적용하는 것이 가능하다고 판단한다. 요약해 보면, 다음 견해 중 선택 적용이 가능하다.

(1) 케이블 티비 회사가 일정기간 전봇대에 케이블 선을 부착하고 대가를 지급하는 경우 그 특정 지점을 식별된 자산으로 판단하여 케이블회사가 자산의 사용통제권이 있다면 리스의 정의를 충족한다.

(2) 전봇대 전체를 하나의 단일자산으로 봐야 하며, 전봇대의 주된 사용 목적을 고려할 때 전봇대가 케이블 선의 설치를 위한 임대 주 사용 목적이 아니므로 식별되는 자산이 존재하지 않기 때문에 리스의 정의를 충족하지 않는다.

[논의의 배경 및 분석]

KPMG는 IASB 및 FASB가 새로운 리스 기준서에 대한 논의를 할 당시 자산의 주된 사용 목적(Primary Use)과 부차적인 사용 목적(Secondary Use)에 대한 논의를 하였으나, 이러한 사항이 리스가 존재하는지 여부를 결정짓는 요소가 되어서는 안 된다고 결론을 내린 것으로 이해하고 있다. 그러나 KPMG의 견해로는 자산의 주된 사용 목적이 결정적인 요소는 아니더라도, 어떤 경우에는 자산을 식별하기 위해서 자산의 주된 사용 목적을 고려하고 평가해야 한다.

회사는 여러 종류의 자산을 다른 회사에 임대할 수 있다. 예를 들어, 전력회사나 통신 회사는 자신의 전봇대나 안테나에 다른 회사의 전선 또는 설비를 부착하게 하거나, 자산의 소유자는 자신이 소유한 건물의 벽면에 또는 자동차의 한 단면에 다른 회사가 광고를 기재하게 해 줄 수 있다.

이러한 경우 자산의 주된 사용 목적(Primary Use)은 자산의 주된 기능인 전력이나 통신 서비스라는 핵심 서비스의 공급, 건물내부를 감싸기 위한 기능(건물 벽면) 또는 이동을 위한 수단(차량)인 것이며, 전선 또는 설비를 부착해주거나 광고를 기재하도록 자산의 일부를 임대하는 것은 부차적인 사용(Secondary Use)인 것이다. 그러므로 이러한 부차적인 사용 목적을 위해 하나의 자산을 물리적 또는 기술적으로 구별되는 여러 단위로 식별할 수 없다는 것이다.

아래의 표는 자산의 주된 사용 목적이 리스의 정의 상 식별되는 자산이 존재하는지 여부를 결정지을 수 있다는 관점에서 여러 계약을 분석한 표이다. 해당 표는 몇몇 사례만을 제시하고 있으나 그 원칙을 다른 계약에도 적용할 수 있을 것이다.



계 약	식별되는 자산이 존재하는가? ¹⁴	근 거
여러 세입자를 위한 임대용 빌딩의 사무실 또는 상업용 공간	Yes	임대용 건물의 주된 사용목적은 공간을 분할하여 여러 세입자들이 동시에 사용하게 함으로써 경제적 효익을 창출하는 것이다. 따라서 건물의 각 층 뿐만 아니라 구분된 사무실 또는 상업용 공간은 식별되는 자산이며 고객이 사용통제권을 가지면 해당 계약은 리스이다.
기지국(Cell Tower)의 특정 위치 사용	Yes	기지국(Cell Tower)의 특정 위치는 식별되는 자산이다. 만약, 고객이 사용통제권을 가지면 해당 계약은 리스이다.
건물 벽면을 사용한 광고	No	건물 벽면의 주된 사용목적은 건물 내부를 감싸기 위한 것이다. 건물 벽면에 광고물을 게시하는 것은 '벽'을 의도된 목적에 사용하는 것이 아니라 부차적으로 사용하는 것이다. 이는 광고물이 게시될 벽의 바깥면을 건물을 보호 또는 지탱하기 위한 주된 목적으로 사용되는 벽의 나머지 부분으로부터 물리적 또는 기술적으로 분리할 수 없다는 것을 의미한다. 따라서 광고물이 게시되는 공간은 식별되는 자산이 아니며, 광고물을 게시한 고객은 건물 벽면의 사용으로 인한 경제적 효익의 대부분을 얻지 못하므로 리스는 존재하지 않는다.

14 상기 결론에도 불구하고, 각 항목(보다 큰 자산의 일부)은 식별되는 자산이고, 고객이 자산에 대한 사용통제권을 가진다면 리스가 존재한다고 볼 수 있다.

계 약	식별되는 자산이 존재하는가?	근 거
건물 벽면을 사용한 광고	No	<p>비록 광고물이 게시된 벽면 부분이 식별되는 자산이 아니더라도, 만약 건물주가 그 자체를 별도의 유형자산 항목으로 볼 수 있는 광고틀이나 광고판을 부착하였다면, 그 광고틀이나 광고판은 리스자산이 될 수 있다. (하기 '광고판의 사용' 참고)</p>
버스 정류소의 벽면을 사용한 광고	No	<p>버스 정류소 벽면의 주된 목적은 정류소를 공간으로 만들기 위한 것이며, 그 벽면을 사용하여 광고를 게시하는 것은 정류소 벽면의 의도된 목적으로 사용하는 것이 아니라 부차적으로 사용하는 것이다. 이는 광고가 게시된 벽면이 버스 이용 고객을 날씨로부터 보호하려는 주된 목적으로 사용되는 나머지 부분과 물리적 또는 기술적으로 분리될 수 없다는 것을 의미한다.</p> <p>따라서 광고물이 게시되는 공간은 식별되는 자산이 아니며, 광고물을 게시한 고객은 전체 자산의 사용으로 인한 경제적 효익의 대부분을 얻지 못하므로 리스는 존재하지 않는다.</p> <p>비록 광고물이 게시된 벽면 부분이 식별되는 자산이 아니더라도, 만약 버스 정류소 소유자가 그 자체를 별도의 유형자산 항목으로 볼 수 있는 광고틀이나 광고판을 부착하였다면, 그 광고틀이나 광고판은 리스 자산이 될 수 있다. (하기 '광고판의 사용' 참고)</p>

계 약	식별되는 자산이 존재하는가?	근 거
광고판의 사용	Yes	광고판은 그 자체를 유형자산으로 인식할 수 있는 항목이므로, 식별되는 자산으로서 임대될 수 있다. 만약, 광고판 소유주가 고객에게 일정기간 동안 광고판에 대한 배타적인 사용권을 부여하고, 그 고객이 어떠한 광고물을 게시 또는 변경할 지를 결정(광고물에 대한 일정 제약이 있더라도 상관 없음)할 수 있다면 고객은 식별되는 광고판을 리스한 것이다.
건물 옥상의 사용	Yes	대부분의 경우, 옥상은 지붕은 없지만, 건물의 꼭대기 층과 유사하다. 즉, 옥상을 단지 지붕의 표면이 아니라, 음식점이나 루프탑 바 등으로 운영하거나 빌딩의 거주자들을 위한 외부공간(예를 들어, 정원이나 휴식공간)으로 사용할 수도 있는 유용한 공간으로 보는 것이다. 이러한 사용방법들이 옥상 공간의 주된 사용목적이 될 수 있다. 또한 건물주는 옥상에 안테나, 기지국, 태양열 판과 같은 각종 설비를 배치하는 것을 주된 사용목적으로 할 수도 있다. 특정 사실과 상황을 고려하여 옥상의 주된 사용목적 및 식별된 자산의 존재 여부에 대한 평가를 하여야 할 것이다.

IFRS 16하에서도 식별되는 자산이 존재하는지 여부를 판단함에 있어 회계단위(Unit of Account)의 결정을 (1)고객이 사용하는 특정지점으로 결정하거나 (2)전체를 하나의 단일자산으로 보아 자산의 주된 사용목적을 고려하여 결정하는 것이 선택가능한지 여부에 대해서는 현재 KPMG의 Global에서 논의 중이다. 따라서, 상기에 제시된 KPMG 가이드는 US GAAP을 적용하는 회사들을 위한 것으로 현재 IFRS 16을 적용함에 있어 동일하게 선택 적용 가능한 것이 아님을 유의하여야 한다.

KPMG contacts

KPMG 삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 상무

T. (02)2112-0673

E. eunsukpark@kr.kpmg.com

한진희 이사

T. (02)2112-6876

E. jinheehan@kr.kpmg.com

한상현 이사

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

이승훈 S.Manager

T. (02)2112-7874

E. seunghoonlee@kr.kpmg.com

양유정 S.Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

국민경 Manager

T. (02)2112-6601

E. mkook1@kr.kpmg.com

이예슬 Manager

T. (02)2112-3144

E. yaeseullee@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr

© 2018 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.