

기업회계기준서 제1116호

리스

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2023. 5. 12.

저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 문의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 3층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: webmaster@kasb.or.kr, 홈페이지: www.kasb.or.kr

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서의 사용과 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 '기준서 본문')으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서의 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유합니다.

COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 3rd Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150
Fax: +82 (0)2 6050 0170
Email: webmaster@kasb.or.kr
Web: www.kasb.or.kr

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

목 목

목 차

기업회계기준서 제1116호 '리스'

	문단번호
목적	1~2
적용범위	3~4
인식 면제	5~8
리스를 식별함	9~17
계약의 구성요소를 분리함	12~17
리스이용자	13~16
리스제공자	17
리스기간	18~21
리스이용자	22~60A
인식	22
측정	23~46B
최초 측정	23~28
후속 측정	29~46B
표시	47~50
공시	51~60A
리스제공자	61~97
리스의 분류	61~66
금융리스	67~80
인식과 측정	67~80
운용리스	81~88

목 차

인식과 측정	81~87
표시	88
공시	89~97
금융리스	93~94
운용리스	95~97
판매후리스 거래	98~103
자산 이전이 판매인지를 판단함	99~103
자산 이전이 판매이다	100~102A
자산 이전이 판매가 아니다	103
이자율지표 개혁으로 인한 한시적 예외규정	104~106
부록 A. 용어의 정의	
부록 B. 적용지침	
부록 C. 시행일과 경과 규정	
기업회계기준서 제1116호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결	

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제 1116호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시 된다.

[적용사례·실무적용지침]

실무적용사례 (IE1-IE12)

[결론도출근거]

IFRS 16의 결론도출근거 (BC1-BC310)

IFRS 16에 대한 소수의견

K-IFRS 제1116호의 결론도출근거: 소수의견

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 개요

제·개정 경과

기업회계기준서 제1116호 '리스'는 문단 1부터 106까지와 부록 A~C로 구성되어 있다. 모든 문단의 권위는 같다. 굵게 표시된 문단에서는 주요 원칙을 설명한다. 부록 A에서 정의하는 용어가 이 기준서에 처음 나올 때에는 기울임 글자꼴로 나타낸다. 다른 용어의 정의는 한국채택국제회계기준의 용어집에 있다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, '기업회계기준 전문'과 '재무보고를 위한 개념체계'를 바탕으로 이해하여야 한다. 명시적인 규정이 없는 경우에는 회계정책을 선택하고 적용할 때 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른다.

기업회계기준서 제1116호

리스

목적

- 1 이 기준서에서는 리스의 인식, 측정, 표시, 공시 원칙을 제시한다. 이 기준서의 목적은 리스이용자와 리스제공자가 리스 거래를 충실하게 표현하여 목적 적합한 정보를 제공하게 하는 것이다. 이 정보는 재무제표이용자들이 기업의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 리스가 미치는 영향을 평가할 수 있게 하는 기초가 된다.
- 2 이 기준서를 적용할 때에는 계약 조건과 관련되는 사실 및 상황을 모두 고려해야 한다. 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 계약에 이 기준서를 일관되게 적용한다.

적용

- 한2.1 이 기준서는 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에서 정하는 한국채택국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 그리고 이 기준서는 같은 법률에 따라 재무제표를 작성하고 표시하기 위해 한국채택국제회계기준을 적용하기로 선택하거나 다른 법률 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 3 이 기준서는 다음을 제외한 모든 리스(전대리스에서 사용권자산의 리스를 포함함)에 적용한다.
 - (1) 광물, 석유, 천연가스, 이와 비슷한 비재생 천연자원을 탐사하거나 사용하기 위한 리스

- (2) 리스이용자가 보유하는, 기업회계기준서 제1041호 '농림어업'의 적용범위에 포함되는 생물자산 리스
- (3) 기업회계기준해석서 제2112호 '민간투자사업'의 적용범위에 포함되는 민간투자사업
- (4) 리스제공자가 부여하는, 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 적용범위에 포함되는 지적재산 라이선스
- (5) 기업회계기준서 제1038호 '무형자산'의 적용범위에 포함되는, 라이선싱 계약에 따라 영화필름, 비디오 녹화물, 희곡, 원고, 특허권, 저작권과 같은 항목에 대하여 리스이용자가 보유하는 권리

- 4 리스이용자는 문단 3(5)에서 기술하는 항목이 아닌 다른 무형자산 리스에 이 기준서를 적용할 수 있으나 반드시 적용해야 하는 것은 아니다.

인식 면제(문단 B3~B8)

- 5 리스이용자는 다음 리스에는 문단 22~49의 요구사항을 적용하지 않기로 선택할 수 있다.
- (1) 단기리스
 - (2) 소액 기초자산 리스(문단 B3~B8에서 기술함)
- 6 단기리스나 소액 기초자산 리스에 문단 22~49의 요구사항을 적용하지 않기로 선택한 경우에 리스이용자는 해당 리스에 관련되는 리스료를 리스기간에 걸쳐 정액 기준이나 다른 체계적인 기준에 따라 비용으로 인식한다. 다른 체계적인 기준이 리스이용자의 효익의 형태를 더 잘 나타내는 경우에는 그 기준을 적용한다.

- 7 리스이용자가 문단 6을 적용하여 단기리스를 회계처리하는 경우에, 다음 중 어느 하나에 해당하면 이 기준서의 목적상 리스이용자는 그 리스를 새로운 리스로 본다.
- (1) 리스변경이 있는 경우
 - (2) 리스기간에 변경이 있는 경우(예: 리스이용자가 전에 리스기간을 산정할 때에 포함되지 않았던 선택권을 행사한다)
- 8 단기리스에 대한 선택은 사용권이 관련되어 있는 기초자산의 유형별로 한다. 기초자산의 유형은 기업의 영업에서 특성과 용도가 비슷한 기초자산의 집합이다. 소액 기초자산 리스에 대한 선택은 리스별로 할 수 있다.

리스를 식별함(문단 B9~B33)

- 9 계약의 약정시점에, 계약 자체가 리스인지, 계약이 리스를 포함하는지를 판단한다. 계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다. 문단 B9~B31에서는 계약이 리스인지, 리스를 포함하는지를 판단하는 지침을 제시한다.
- 10 일정 기간은 식별되는 자산의 사용량(예: 기계장치를 사용하여 생산할 생산 단위의 수량)의 관점에서 기술될 수도 있다.
- 11 계약 조건이 변경된 경우에만 계약이 리스인지, 리스를 포함하는지를 다시 판단한다.

계약의 구성요소를 분리함

- 12 리스계약이나 리스를 포함하는 계약에서 계약의 각 리스요소를 리스가 아닌 요소(이하 '비리스요소'라고 한다)와 분리하여 리스로

회계처리한다. 다만, 문단 15의 실무적 간편법을 적용하는 경우에는 그러하지 아니한다. 문단 B32~B33에서는 계약의 구성요소를 분리하는 지침을 제시한다.

리스이용자

- 13 하나의 리스요소와, 하나 이상의 추가 리스요소나 비리스요소를 포함하는 계약에서 리스이용자는 리스요소의 상대적 개별 가격과 비리스요소의 총 개별 가격에 기초하여 계약 대가를 각 리스요소에 배분한다.
- 14 리스요소와 비리스요소의 상대적 개별 가격은 리스제공자나 이와 비슷한 공급자가 그 요소나 그와 비슷한 요소에 개별적으로 부과할 가격을 기초로 산정한다. 관측 가능한 개별 가격을 쉽게 구할 수 없다면, 리스이용자는 관측 가능한 정보를 최대한 활용하여 그 개별 가격을 추정한다.
- 15 실무적 간편법으로, 리스이용자는 비리스요소를 리스요소와 분리하지 않고, 각 리스요소와 이에 관련되는 비리스요소를 하나의 리스요소로 회계처리하는 방법을 기초자산의 유형별로 선택할 수 있다. 리스이용자는 기업회계기준서 제1109호 '금융상품' 문단 4.3.3의 기준을 충족하는 내재파생상품에는 이 실무적 간편법을 적용하지 않는다.
- 16 문단 15의 실무적 간편법을 적용하지 않는다면, 리스이용자는 비리스요소에 적용 가능한 다른 기준서를 적용하여 회계처리한다.

리스제공자

- 17 하나의 리스요소와, 하나 이상의 추가 리스요소나 비리스요소를 포함하는 계약에서 리스제공자는 기업회계기준서 제1115호 문단 73~90을 적용하여 계약 대가를 배분한다.

리스기간(문단 B34~B41)

- 18 리스기간은 리스의 해지불능기간과 다음 기간을 포함하여 산정한다.
- (1) 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 (reasonably certain) 경우에 그 선택권의 대상 기간
 - (2) 리스이용자가 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우에 그 선택권의 대상 기간
- 19 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사하거나 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가할 때, 문단 B37~B40에서 기술하는 바와 같이 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사하거나 리스 종료선택권을 행사하지 않을 경제적 유인이 생기게 하는 관련되는 사실 및 상황을 모두 고려한다.
- 20 리스이용자는 다음 모두에 해당하는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 연장선택권을 행사하거나 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 다시 평가한다.
- (1) 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있다.
 - (2) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하거나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미친다(문단 B41에서 기술함).
- 21 리스의 해지불능기간이 달라진다면 리스기간을 변경한다. 예를 들면 다음과 같은 경우에 리스의 해지불능기간이 달라질 것이다.

- (1) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 리스이용자가 행사한다.
- (2) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 리스이용자가 행사하지 않는다.
- (3) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 리스이용자가 계약상 의무적으로 행사하게 하는 사건이 일어난다.
- (4) 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 리스이용자가 행사하는 것을 계약상 금지하는 사건이 일어난다.

리스이용자

인식

22 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식한다.

측정

최초 측정

사용권자산의 최초 측정

23 리스이용자는 리스개시일에 사용권자산을 원가로 측정한다.

24 사용권자산의 원가는 다음 항목으로 구성된다.

- (1) 리스부채의 최초 측정금액(문단 26에서 기술함)
- (2) 리스개시일이나 그 전에 지급한 리스료(받은 리스 인센티브는 차감)
- (3) 리스이용자가 부담하는 리스개설직접원가
- (4) 리스 조건에서 요구하는 대로 기초자산을 해체하고 제거하거나, 기초자산이 위치한 부지를 복구하거나, 기초자산 자체를 복구할 때 리스이용자가 부담하는 원가의 추정치(다만 그 원

가가 재고자산을 생산하기 위해 부담하는 것이 아니어야 한다). 리스이용자는 리스개시일에 그 원가에 대한 의무를 부담하게 되거나 특정한 기간에 기초자산을 사용한 결과로 그 원가에 대한 의무를 부담한다.

- 25 리스이용자는 문단 24(4)에서 기술하는 원가에 대한 의무를 부담할 때 사용권자산 원가의 일부로 그 원가를 인식한다. 리스이용자는, 특정한 기간에 재고자산을 생산하기 위하여 사용권자산을 사용한 결과로 그 기간에 부담하는 원가에는 기업회계기준서 제 1002호 '재고자산'을 적용한다. 이 기준서나 기업회계기준서 제 1002호를 적용하여 회계처리하는 그러한 원가에 대한 의무는 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'을 적용하여 인식하고 측정한다.

리스부채의 최초 측정

- 26 리스이용자는 리스개시일에 그날 현재 지급되지 않은 리스료의 현재가치로 리스부채를 측정한다. 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 그 이자율로 리스료를 할인한다. 그 이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스이용자의 증분차입이자율을 사용한다.

- 27 리스개시일에 리스부채의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 그날 현재 지급되지 않은 다음 금액으로 구성된다.

- (1) 고정리스료(문단 B42에서 기술하는 실질적인 고정리스료를 포함하고, 받을 리스 인센티브는 차감)
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료. 처음에는 리스개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 측정한다(문단 28에서 기술함).

- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액
- (4) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우 (문단 B37~B40에서 기술하는 요소를 고려하여 판단함)에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 반영하는 경우에 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

28 문단 27(2)에서 기술하는 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동 리스료의 예에는 소비자물가지수에 연동되는 지급액, 기준금리(예: LIBOR)에 연동되는 지급액, 시장 대여요율(market rental rates)의 변동을 반영하기 위하여 변동되는 지급액이 포함된다.

후속 측정

사용권자산의 후속 측정

29 문단 34와 35에서 기술하는 측정모형 중 어느 하나를 적용하지 않는 경우에, 리스이용자는 리스개시일 후에 원가모형을 적용하여 사용권자산을 측정한다.

원가모형

30 원가모형을 적용하기 위하여, 리스이용자는 원가에서 다음을 차감하고 조정하여 사용권자산을 측정한다.

- (1) 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감
- (2) 문단 36(3)에서 규정하는 리스부채의 재측정에 따른 조정

- 31 리스이용자는 사용권자산을 감가상각할 때 문단 32의 요구사항을 전제로 기업회계기준서 제1016호 '유형자산'의 감가상각에 대한 요구사항을 적용한다.
- 32 리스가 리스기간 종료시점 이전에 리스이용자에게 기초자산의 소유권을 이전하는 경우나 사용권자산의 원가에 리스이용자가 매수 선택권을 행사할 것임이 반영되는 경우에, 리스이용자는 리스개시일부터 기초자산의 내용연수 종료시점까지 사용권자산을 감가상각한다. 그 밖의 경우에는 리스이용자는 리스개시일부터 사용권자산의 내용연수 종료일과 리스기간 종료일 중 이른 날까지 사용권자산을 감가상각한다.
- 33 리스이용자는 사용권자산이 손상되었는지를 판단하고 식별되는 손상차손을 회계처리하기 위하여 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'을 적용한다.

다른 측정모형

- 34 리스이용자가 투자부동산에 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산'의 공정가치모형을 적용하는 경우에는, 기업회계기준서 제1040호의 투자부동산 정의를 충족하는 사용권자산에도 공정가치모형을 적용한다.
- 35 사용권자산이 기업회계기준서 제1016호의 재평가모형을 적용하는 유형자산의 유형에 관련되는 경우에, 리스이용자는 그 유형자산의 유형에 관련되는 모든 사용권자산에 재평가모형을 적용하기로 선택할 수 있다.

리스부채의 후속 측정

36 리스이용자는 리스개시일 후에 다음을 반영하여 리스부채를 측정한다.

- (1) 리스부채에 대한 이자를 반영하여 장부금액을 증액
- (2) 지급한 리스료를 반영하여 장부금액을 감액
- (3) 문단 39~46에서 규정하는 재평가 또는 리스변경을 반영하거나 실질적인 고정리스료(문단 B42 참조)의 변경을 반영하여 장부금액을 다시 측정

37 리스기간 중 각 기간의 리스부채에 대한 이자는 리스부채 잔액에 대하여 일정한 기간이자율이 산출되도록 하는 금액이다. 기간이자율은 문단 26에서 기술하는 할인율이거나, 해당 사항이 있다면 문단 41, 43, 45(3)에서 기술하는 수정 할인율이다.

38 리스이용자는 리스개시일 후에 다음 원가를 모두 당기손익으로 인식한다. 다만, 적용 가능한 다른 기준서를 적용하는, 다른 자산의 장부금액에 포함되는 원가인 경우는 제외한다.

- (1) 리스부채에 대한 이자
- (2) 변동리스료를 유발하는 사건 또는 조건이 생기는 기간의 리스부채 측정치에 포함되지 않는 변동리스료

리스부채의 재평가

39 리스이용자는 리스개시일 후에 리스료에 생기는 변동을 반영하기 위하여 리스부채를 다시 측정할 때 문단 40~43을 적용한다. 리스이용자는 사용권자산을 조정하여 리스부채의 재측정 금액을 인식한다. 그러나 사용권자산의 장부금액이 영(0)으로 줄어들고 리스부채 측정치가 그보다 많이 줄어드는 경우에 리스이용자는 나머지 재측정 금액을 당기손익으로 인식한다.

- 40 리스이용자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다.
- (1) 리스기간에 변경이 있는 경우(문단 20~21에서 기술함). 리스이용자는 변경된 리스기간에 기초하여 수정 리스료를 산정한다.
 - (2) 매수선택권의 맥락에서 문단 20~21에서 기술하는 사건과 상황을 고려하여 평가한 결과, 기초자산을 매수하는 선택권 평가에 변동이 있는 경우. 리스이용자는 매수선택권에 따라 지급할 금액의 변동을 반영하여 수정 리스료를 산정한다.
- 41 문단 40을 적용할 때, 리스이용자는 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 남은 리스기간의 내재이자율로 수정 할인율을 산정하나, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 재평가시점의 증분차입이자율로 수정 할인율을 산정한다.
- 42 리스이용자는 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다.
- (1) 잔존가치보증에 따라 지급할 것으로 예상되는 금액에 변동이 있는 경우. 리스이용자는 잔존가치보증에 따라 지급할 것으로 예상되는 금액의 변동을 반영하여 수정 리스료를 산정한다.
 - (2) 리스료를 산정할 때 사용한 지수나 요율(이율)의 변동으로 생기는 미래 리스료에 변동이 있는 경우. 예를 들면 시장 대여료를 검토한 후 시장 대여요율 변동을 반영하는 변동을 포함한다. 리스이용자는 현금흐름에 변동이 있을 경우(리스료 조정액이 유효할 때)에만 수정 리스료를 반영하여 리스부채를 다시 측정한다. 리스이용자는 변경된 계약상 지급액에 기초하여 남은 리스기간의 수정 리스료를 산정한다.
- 43 변동이자율의 변동으로 리스료에 변동이 생긴 것이 아니라면 문단 42를 적용할 때 리스이용자는 변경되지 않은 할인율을 사용한

다. 리스료의 변동이 변동이자율의 변동으로 생긴 경우에 리스이용자는 그 이자율 변동을 반영하는 수정 할인율을 사용한다.

리스변경

- 44 리스이용자는 다음 조건을 모두 충족하는 리스변경을 별도 리스로 회계처리한다.
- (1) 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스의 범위가 넓어진다.
 - (2) 넓어진 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액과 특정한 계약의 상황을 반영하여 그 개별 가격에 적절히 조정하는 금액만큼 리스대가가 증액된다.
- 45 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 리스변경 유효일에 다음과 같이 처리한다.
- (1) 문단 13~16을 적용하여 변경된 계약의 대가를 배분한다.
 - (2) 문단 18~19를 적용하여 변경된 리스의 리스기간을 산정한다.
 - (3) 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정한다. 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 남은 리스기간의 내재이자율로 수정 할인율을 산정하나, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스변경 유효일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 수정 할인율을 산정한다.
- 46 별도 리스로 회계처리하지 않는 리스변경에 대하여 리스이용자는 다음과 같이 리스부채의 재측정을 회계처리한다.
- (1) 리스의 범위를 좁히는 리스변경에 대하여 리스의 일부나 전부의 종료를 반영하기 위하여 사용권자산의 장부금액을 줄인다. 리스이용자는 리스의 일부나 전부의 종료에 관련되는 차손익을 당기손익으로 인식한다.

- (2) 그 밖의 모든 리스변경에 대하여 사용권자산에 상응하는 조정을 한다.

46A 실무적 간편법으로, 리스이용자는 문단 46B의 조건을 충족하는 임차료 할인 등(rent concession)이 리스변경에 해당하는지 평가하지 않을 수 있다. 이러한 선택을 한 리스이용자는 임차료 할인 등으로 인한 리스료 변동을 그러한 변동이 리스변경이 아닐 경우에 이 기준서가 규정하는 방식과 일관되게 회계처리하여야 한다.

46B 문단 46A의 실무적 간편법은 코로나바이러스감염증-19(이하 '코로나19') 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생한 임차료 할인 등에만 적용되며 아래의 조건을 모두 충족하여야 한다.

- (1) 리스료의 변동으로 수정된 리스대가가 변경 전 리스대가와 실질적으로 동일하거나 그보다 작아야 한다.
- (2) 리스료 감면이 2022년 6월 30일 이전에 지급하여야 할 리스료에만 영향을 미쳐야 한다(예를 들어, 임차료 할인이 2022년 6월 30일 이전에 지급하여야 할 리스료를 감소시키고 2022년 6월 30일 후에 리스료를 증가시키는 경우 이러한 조건을 만족시킨다).
- (3) 그 밖의 리스기간과 조건은 실질적으로 변경되지 않는다.

표시

47 리스이용자는 다음과 같이 재무상태표에 표시하거나 주석으로 공시한다.

- (1) 사용권자산을 다른 자산과 구분하여 표시하거나 공시한다. 리스이용자가 재무상태표에서 사용권자산을 구분하여 표시하지 않으면, 다음과 같이 한다.

(가) 리스이용자가 대응하는 기초자산을 보유하였을 경우에 표시하였을 항목과 같은 항목에 사용권자산을 포함한다.

(나) 재무상태표의 어떤 항목에 그 사용권자산이 포함되어 있는지를 공시한다.

(2) 리스부채를 다른 부채와 구분하여 표시하거나 공시한다. 리스이용자가 재무상태표에서 리스부채를 구분하여 표시하지 않으면 재무상태표의 어떤 항목에 그 부채가 포함되어 있는지를 공시한다.

48 문단 47(1)의 요구사항은 투자부동산의 정의를 충족하는 사용권자산에는 적용하지 않고, 그 사용권자산은 재무상태표에 투자부동산으로 표시한다.

49 포괄손익계산서에서 리스이용자는 리스부채에 대한 이자비용을 사용권자산의 감가상각비와 구분하여 표시한다. 리스부채에 대한 이자비용은 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시' 문단 82(2)에서 포괄손익계산서에 구분하여 표시하도록 요구하는 금융원가의 구성 항목이다.

50 리스이용자는 현금흐름표에서 다음과 같이 분류한다.

(1) 리스부채의 원금에 해당하는 현금 지급액은 재무활동으로 분류

(2) 리스부채의 이자에 해당하는 현금 지급액은 기업회계기준서 제1007호 '현금흐름표'의 이자 지급에 관한 요구사항을 적용하여 분류

(3) 리스부채 측정치에 포함되지 않은 단기리스료, 소액자산 리스료, 변동리스료는 영업활동으로 분류

공시

- 51 공시의 목적은 재무제표이용자가 리스이용자의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 리스가 미치는 영향을 평가할 때 기초가 되는 정보를, 리스이용자가 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표에 제공하는 정보와 함께 주석에 공시하게 하는 것이다. 문단 52~60에서는 이 목적을 이루기 위한 요구사항을 규정한다.
- 52 리스이용자는 재무제표에서 하나의 주석이나 별도로 구분되는 난(section)으로 리스이용자의 리스에 대한 정보를 공시한다. 그러나 리스이용자는 리스에 대한 정보가 하나의 주석이나 별도로 구분되는 난에 상호 참조되어 있다면 재무제표의 다른 부분에 이미 표시된 정보를 중복할 필요가 없다.
- 53 리스이용자는 보고기간의 다음 금액을 공시한다.
- (1) 기초자산 유형별 사용권자산의 감가상각비
 - (2) 리스부채에 대한 이자비용
 - (3) 문단 6을 적용하여 회계처리하는 단기리스에 관련되는 비용. 1개월 이하인 리스기간에 관련되는 비용은 이 비용에 포함할 필요가 없다.
 - (4) 문단 6을 적용하여 회계처리하는 소액자산 리스에 관련되는 비용. 문단 53(3)에 포함되는, 소액자산의 단기리스에 관련되는 비용은 이 비용에 포함하지 않는다.
 - (5) 리스부채 측정치에 포함되지 않은 변동리스료에 관련되는 비용
 - (6) 사용권자산의 전대리스에서 생기는 수익
 - (7) 리스의 총 현금유출
 - (8) 사용권자산의 추가
 - (9) 판매후리스 거래에서 생기는 모든 차손익
 - (10) 보고기간 말 현재 기초자산 유형별 사용권자산의 장부금액

- 54 다른 형식이 더 적절하지 않다면, 리스이용자는 표 형식으로 문단 53에서 규정하는 내용을 공시한다. 공시하는 금액에는 리스이용자가 보고기간 중에 다른 자산의 장부금액에 포함한 원가를 포함한다.
- 55 보고기간 말 현재 약정된 단기리스 포트폴리오가 문단 53(3)을 적용하여 공시하는 단기리스 비용에 관련되는 단기리스 포트폴리오와 다른 경우에, 리스이용자는 문단 6을 적용하여 회계처리하는 단기리스의 리스약정 금액을 공시한다.
- 56 사용권자산이 투자부동산의 정의를 충족한다면, 리스이용자는 기업회계기준서 제1040호의 공시 요구사항을 적용한다. 이 경우에 리스이용자는 해당 사용권자산에 대하여 문단 53(1), (6), (8), (10)의 내용을 공시할 필요는 없다.
- 57 리스이용자가 기업회계기준서 제1016호를 적용하여 사용권자산을 재평가금액으로 측정하는 경우에, 해당 사용권자산에 대하여 기업회계기준서 제1016호 문단 77에서 요구하는 정보를 공시한다.
- 58 리스이용자는 다른 금융부채의 만기분석과는 별도로 기업회계기준서 제1107호 ‘금융상품: 공시’의 문단 39와 B11을 적용하여 리스부채의 만기분석 내용을 공시한다.
- 59 문단 53~58에서 요구하는 공시에 추가하여, 리스이용자는 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 필요한, 리스 활동에 대한 추가 질적·양적 정보를 공시한다(문단 B48에서 기술함). 이 추가 정보는 재무제표이용자가 다음을 파악할 때 필요한 정보를 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.
- (1) 리스이용자의 리스 활동의 특성

- (2) 리스이용자가 잠재적으로 노출되어 있으나 리스부채의 측정치에는 반영되지 않은 미래 현금유출. 이는 다음 항목에서 생기는 익스포저를 포함한다.
 - (가) 변동리스료(문단 B49에서 기술함)
 - (나) 연장선택권과 종료선택권(문단 B50에서 기술함)
 - (다) 잔존가치보증(문단 B51에서 기술함)
 - (라) 리스이용자가 약정하였으나 아직 개시되지 않은 리스
- (3) 리스에서 부과하는 제약 또는 규약
- (4) 판매후리스 거래(문단 B52에서 기술함)

60 단기리스나 소액자산 리스에 문단 6을 적용하는 리스이용자는 그 사실을 공시한다.

60A 문단 46A의 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자는 다음 사항을 공시한다.

- (1) 문단 46B의 조건을 충족하는 모든 임차료 할인 등에 실무적 간편법을 적용한 경우 그 사실, 모든 임차료 할인 등에 적용하지 않은 경우 실무적 간편법을 적용한 계약의 성격에 대한 정보(문단 2 참조)
- (2) 리스이용자가 문단 46A의 실무적 간편법을 적용한 임차료 할인 등에서 발생한 리스료의 변동을 반영하기 위해 보고기간에 당기손익으로 인식한 금액

리스제공자

리스의 분류(문단 B53~B58)

61 리스제공자는 각 리스를 운용리스 아니면 금융리스로 분류한다.

- 62 기초자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분(substantially all)을 이전하는 리스는 금융리스로 분류한다. 기초자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는 리스는 운용리스로 분류한다.
- 63 리스가 금융리스인지 운용리스인지는 계약의 형식보다는 거래의 실질에 달려있다. 리스가 일반적으로 금융리스로 분류되는 상황(개별적으로나 결합되어)의 예는 다음과 같다.
- (1) 리스기간 종료시점 이전에 기초자산의 소유권이 리스이용자에게 이전되는 리스
 - (2) 리스이용자가 선택권을 행사할 수 있는 날의 공정가치보다 충분히 낮을 것으로 예상되는 가격으로 기초자산을 매수할 수 있는 선택권을 가지고 있고, 그 선택권을 행사할 것이 리스약정일 현재 상당히 확실한 경우
 - (3) 기초자산의 소유권이 이전되지는 않더라도 리스기간이 기초자산의 경제적 내용연수의 상당 부분(major part)을 차지하는 경우
 - (4) 리스약정일 현재, 리스료의 현재가치가 적어도 기초자산 공정가치의 대부분에 해당하는 경우
 - (5) 기초자산이 특수하여 해당 리스이용자만이 주요한 변경 없이 사용할 수 있는 경우
- 64 리스가 금융리스로 분류될 수 있는 상황의 지표(개별적으로나 결합되어)는 다음과 같다.
- (1) 리스이용자가 리스를 해지할 수 있는 경우에 리스이용자가 해지에 관련되는 리스제공자의 손실을 부담하는 경우
 - (2) 잔존자산의 공정가치 변동에서 생기는 손익이 리스이용자에게 귀속되는 경우(예: 리스 종료시점에 매각대가의 대부분에 해당하는 금액이 리스료 환급의 형태로 리스이용자에게 귀속되는 경우)

- (3) 리스이용자가 시장리스료보다 현저하게 낮은 리스료로 다음 리스기간에 리스를 계속할 능력이 있는 경우

65 문단 63~64의 예시나 지표가 항상 결정적인 것은 아니다. 계약의 다른 속성들을 고려할 때 기초자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는다는 점이 분명하다면 그 리스는 운용리스로 분류한다. 예를 들면 다음과 같은 경우가 이에 해당할 수 있다.

- (1) 리스기간 종료시점에 기초자산의 소유권을 그 시점의 공정가치에 해당하는 변동 지급액으로 이전하는 경우
(2) 변동리스료가 있고 그 결과로 리스제공자가 기초자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는 경우

66 리스는 리스약정일에 분류하며 리스변경이 있는 경우에만 분류를 다시 판단한다. 추정치의 변경(예: 기초자산의 내용연수 또는 잔존가치 추정치의 변경)이나 상황의 변화(예: 리스이용자의 채무불이행)는 회계 목적상 리스를 새로 분류하는 원인이 되지 않는다.

금융리스

인식과 측정

67 리스제공자는 리스개시일에 금융리스에 따라 보유하는 자산을 재무상태표에 인식하고 그 자산을 리스순투자와 동일한 금액의 수취채권으로 표시한다.

최초 측정

68 리스제공자는 리스순투자를 측정할 때 리스의 내재이자율을 사용한다. 전대리스(sublease)의 경우에 전대리스의 내재이자율을 쉽게

산정할 수 없다면, 중간리스제공자는 전대리스의 순투자를 측정하기 위하여 상위리스(head lease)에 사용된 할인율(전대리스에 관련되는 리스개설직접원가를 조정함)을 사용할 수 있다.

- 69 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 부담하는 것이 아니라면 리스개설직접원가는 리스순투자의 최초 측정치에 포함되어 리스기간에 걸쳐 인식되는 수익 금액을 줄인다. 리스개설직접원가가 자동적으로 리스순투자에 포함되도록 리스의 내재이자율이 정의되었으므로 리스개설직접원가를 별도로 더할 필요가 없다.

리스순투자에 포함되는 리스료의 최초 측정

- 70 리스개시일에 리스순투자의 측정치에 포함되는 리스료는, 리스기간에 걸쳐 기초자산을 사용하는 권리에 대한 지급액 중 리스개시일 현재 지급받지 않은 다음 금액으로 구성된다.

- (1) 고정리스료(문단 B42에서 기술하는 실질적인 고정리스료를 포함하고, 지급할 리스 인센티브는 차감)
- (2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료. 처음에는 리스개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 측정한다.
- (3) 잔존가치보증에 따라 리스이용자, 리스이용자의 특수관계자, 리스제공자와 특수 관계에 있지 않고 보증의무를 이행할 재무적 능력이 있는 제삼자가 리스제공자에게 제공하는 잔존가치 보증
- (4) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우(문단 B37에서 기술하는 요소를 고려하여 판단함)에 그 매수선택권의 행사가격
- (5) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 반영하는 경우에 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

제조자 또는 판매자인 리스제공자

- 71 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 리스개시일에 각 금융리스에 대하여 다음을 인식한다.
- (1) 기초자산의 공정가치와, 리스제공자에게 귀속되는 리스료를 시장이자율로 할인한 현재가치 중 적은 금액으로 수익을 인식한다.
 - (2) 기초자산의 원가(원가와 장부금액이 다를 경우에는 장부금액)에서 무보증잔존가치의 현재가치를 뺀 금액을 매출원가로 인식한다.
 - (3) 기업회계기준서 제1115호를 적용하는 일반 판매에 대한 리스제공자의 회계정책에 따라 매출손익(수익과 매출원가의 차이)을 인식한다. 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 기업회계기준서 제1115호에서 기술하는 바와 같이 리스제공자가 기초자산을 이전하는지에 관계없이 리스개시일에 금융리스에 대한 매출손익을 인식한다.
- 72 제조자나 판매자는 흔히 고객이 자산의 구매나 리스 중 하나를 선택할 수 있게 하기도 한다. 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 제공하는 자산을 금융리스하는 경우에, 적용할 수 있는 수량할인 또는 거래할인을 반영한 정상 판매가격으로 기초자산을 일반 판매하여 생기는 손익과 동일한 손익이 생기게 된다.
- 73 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 고객을 끌기 위하여 의도적으로 낮은 이자율을 제시하기도 한다. 이러한 낮은 이자율의 사용은 리스제공자가 거래에서 생기는 전체 이익 중 과도한 부분을 리스개시일에 인식하는 결과를 가져온다. 의도적으로 낮은 이자율을 제시하는 경우라면 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 시장이자율을 부과하였을 경우의 금액으로 매출이익을 제한한다.

- 74 제조자 또는 판매자인 리스제공자는 금융리스 체결과 관련하여 부담하는 원가를 리스개시일에 비용으로 인식한다. 그 원가는 주로 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 매출이익을 벌어들이는 일과 관련되기 때문이다. 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 금융리스 체결과 관련하여 부담하는 원가는 리스개설직접원가의 정 의에서 제외되고, 따라서 리스순투자에서도 제외된다.

후속 측정

- 75 리스제공자는 자신의 리스순투자 금액에 일정한 기간수익률을 반영하는 방식으로 리스기간에 걸쳐 금융수익을 인식한다.
- 76 리스제공자는 체계적이고 합리적인 기준으로 리스기간에 걸쳐 금융수익이 배분되도록 한다. 리스제공자는 해당 기간의 리스료를 리스총투자에 대응시켜 원금과 미실현 금융수익을 줄인다.
- 77 리스제공자는 리스순투자에 기업회계기준서 제1109호의 제거 및 손상에 대한 요구사항을 적용한다. 리스제공자는 리스총투자를 계산할 때 사용한 추정 무보증잔존가치를 정기적으로 검토한다. 추정 무보증잔존가치가 줄어든 경우에 리스제공자는 리스기간에 걸쳐 수익 배분액을 조정하고 발생한 감소액을 즉시 인식한다.
- 78 리스제공자는 기업회계기준서 제1105호 '매각예정비유동자산과 중단영업'에 따라 매각예정으로 분류하는(또는 매각예정으로 분류되는 처분자산집단에 포함하는), 금융리스에 따른 자산을 그 기준서에 따라 회계처리한다.

리스변경

- 79 리스제공자는 다음 조건을 모두 충족하는 금융리스의 변경을 별도 리스로 회계처리한다.
- (1) 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스의 범위가 넓어진다.
 - (2) 넓어진 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액과 특정한 계약의 상황을 반영하여 그 개별 가격에 적절히 조정하는 금액만큼 리스대가가 증액된다.
- 80 별도 리스로 회계처리하지 않는 금융리스의 변경에 대하여 리스제공자는 다음과 같이 그 변경을 회계처리한다.
- (1) 변경이 리스약정일에 유효하였다면 그 리스를 운용리스로 분류하였을 경우에, 리스제공자는 다음과 같이 처리한다.
 - (가) 리스변경을 변경 유효일부터 새로운 리스로 회계처리한다.
 - (나) 기초자산의 장부금액을 리스변경 유효일 직전의 리스순투자로 측정한다.
 - (2) 그 밖에는 기업회계기준서 제1109호의 요구사항을 적용한다.

운용리스

인식과 측정

- 81 리스제공자는 정액 기준이나 다른 체계적인 기준으로 운용리스의 리스료를 수익으로 인식한다. 다른 체계적인 기준이 기초자산의 사용으로 생기는 효익이 감소되는 형태를 더 잘 나타낸다면 리스제공자는 그 기준을 적용한다.
- 82 리스제공자는 리스료 수익 획득 과정에서 부담하는 원가(감가상각비를 포함함)를 비용으로 인식한다.

- 83 리스제공자는 운용리스 체결 과정에서 부담하는 리스개설직접원가를 기초자산의 장부금액에 더하고 리스료 수익과 같은 기준으로 리스기간에 걸쳐 비용으로 인식한다.
- 84 운용리스에 해당하는 감가상각 대상 기초자산의 감가상각 정책은 리스제공자가 소유한 비슷한 자산의 보통 감가상각 정책과 일치해야 한다. 리스제공자는 감가상각비를 기업회계기준서 제1016호와 제1038호에 따라 계산한다.
- 85 리스제공자는 운용리스의 대상이 되는 기초자산이 손상되었는지를 판단하고, 식별되는 손상차손을 회계처리하기 위하여 기업회계기준서 제1036호를 적용한다.
- 86 제조사 또는 판매자인 리스제공자의 운용리스 체결은 판매와 동등하지 않으므로 운용리스 체결 시점에 매출이익을 인식하지 않는다.

리스변경

- 87 리스제공자는 운용리스의 변경을 변경 유효일부터 새로운 리스로 회계처리한다. 이 경우에 변경 전 리스에 관련하여 선수하였거나 발생한(미수) 리스료를 새로운 리스의 리스료의 일부로 본다.

표시

- 88 리스제공자는 기초자산의 특성에 따라 재무상태표에 운용리스 대상 기초자산을 표시한다.

공시

- 89 공시의 목적은 재무제표이용자가 리스제공자의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 리스가 미치는 영향을 평가할 때 기초가 되는 정보를, 리스제공자가 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표에 제공하는 정보와 함께 주석에 공시하게 하는 것이다. 문단 90~97에서는 이 목적을 이루기 위한 요구사항을 규정한다.
- 90 리스제공자는 보고기간의 다음 금액을 공시한다.
- (1) 금융리스의 경우
 - (가) 매출손익
 - (나) 리스순투자의 금융수익
 - (다) 리스순투자 측정치에 포함되지 않은 변동리스료에 관련되는 수익
 - (2) 운용리스의 경우에 리스수익, 지수나 요율(이율) 외의 요인 따라 달라지는 변동리스료 관련 수익은 별도로 공시한다.
- 91 다른 형식이 더 적절하지 않다면, 리스제공자는 표 형식으로 문단 90에서 규정하는 내용을 공시한다.
- 92 리스제공자는 문단 89의 공시 목적을 이루기 위하여 필요한, 리스활동에 대한 추가 질적·양적 정보를 공시한다. 이 추가 정보는 재무제표이용자가 다음을 파악할 때 필요한 정보를 포함할 수 있으나 이에 한정되지는 않는다.
- (1) 리스제공자의 리스제공 활동의 특성
 - (2) 리스제공자가 기초자산에서 계속 보유하는 모든 권리에 관련되는 위험을 관리하는 방법. 특히, 리스제공자는 기초자산에서 계속 보유하는 권리에 대한 위험관리 전략(해당 위험을 줄이는 수단을 포함함)을 공시한다. 그러한 수단의 예로는 재구매약정, 잔존가치보증, 특정한 한도를 넘어서는 사용에 대한 변동리스료를 들 수 있다.

금융리스

- 93 리스제공자는 금융리스 순투자 장부금액의 유의적인 변동에 대한 질적·양적 설명을 제공한다.
- 94 리스제공자는 금융리스채권의 만기분석 내용을 공시한다. 이 만기 분석에서는 적어도 처음 5년간 매년 연간 기준으로 받게 될 할인되지 않은 리스료와 나머지 기간에 받게 될 총 리스료를 보여준다. 리스제공자는 할인되지 않은 리스료를 리스순투자로 조정하는 내용을 공시한다. 이 조정 내용에서는 리스채권에 관련되는 미실현 금융수익과 할인된 무보증잔존가치를 식별한다.

운용리스

- 95 리스제공자는 운용리스 대상 유형자산 항목에 기업회계기준서 제1016호의 공시 요구사항을 적용한다. 기업회계기준서 제1016호의 공시 요구사항을 적용할 때, 리스제공자는 유형자산의 각 유형을 운용리스 대상 자산과 그 밖의 자산으로 구분한다. 따라서 리스제공자는 보유하고 사용하는 소유 자산과는 별도로 운용리스 대상 자산에 대하여 (기초자산 유형별로) 기업회계기준서 제1016호에서 요구하는 내용을 공시한다.
- 96 리스제공자는 운용리스 대상 자산에 기업회계기준서 제1036호, 제1038호, 제1040호, 제1041호의 공시 요구사항을 적용한다.
- 97 리스제공자는 리스료의 만기분석 내용을 공시한다. 이 만기분석에서는 적어도 처음 5년간 매년 연간 기준으로 받게 될 할인되지 않은 리스료와 나머지 기간에 받게 될 총 리스료를 보여준다.

판매후리스 거래

- 98 기업(판매자-리스이용자)이 다른 기업(구매자-리스제공자)에 자산을 이전하고 그 구매자-리스제공자에게서 그 자산을 다시 리스하는 경우에, 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자는 모두 자산 이전 계약과 리스에 문단 99~103을 적용하여 회계처리한다.

자산 이전이 판매인지를 판단함

- 99 기업은 자산 이전을 자산의 판매로 회계처리할지를 판단하기 위하여 수행의무의 이행시기 판단에 대한 기업회계기준서 제1115호의 요구사항을 적용한다.

자산 이전이 판매이다

- 100 판매자-리스이용자가 행한 자산 이전이 자산의 판매로 회계처리하게 하는 기업회계기준서 제1115호의 요구사항을 충족한다면 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 판매자-리스이용자는 계속 보유하는 사용권에 관련되는 자산의 종전 장부금액에 비례하여 판매후리스에서 생기는 사용권자산을 측정한다. 따라서 판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자에게 이전한 권리에 관련되는 차손익 금액만을 인식한다.
- (2) 구매자-리스제공자는 자산의 매입에 적용할 수 있는 기준서를 적용하고 리스에는 이 기준서의 리스제공자 회계처리 요구사항을 적용한다.

- 101 자산 판매대가(consideration for the sale)의 공정가치가 그 자산의 공정가치와 같지 않거나 리스에 대한 지급액이 시장요율이 아니라면 판매금액(sale proceeds)을 공정가치로 측정하기 위하여 다음과 같이 조정한다.

- (1) 시장조건을 밀도는 부분은 리스료의 선급으로 회계처리한다.

- (2) 시장조건을 웃도는 부분은 구매자-리스제공자가 판매자-리스이용자에 제공한 추가 금융으로 회계처리한다.

102 문단 101에 따라 생길 수 있는 조정액은 다음 중 더 쉽게 산정할 수 있는 기준에 따라 측정한다.

- (1) 판매대가의 공정가치와 그 자산의 공정가치의 차이
(2) 리스에 대한 계약상 지급액의 현재가치와 시장 리스 요율에 따른 지급액의 현재가치의 차이

102A 리스개시일 후에 판매자-리스이용자는 판매후리스에서 생기는 사용권자산에 문단 29~35를, 판매후리스에서 생기는 리스부채에 문단 36~46을 적용한다. 문단 36~46을 적용할 때, 판매자-리스이용자는 계속 보유하는 사용권에 대해서는 어떠한 차손익 금액도 인식하지 않는 방식으로 '리스료'나 '수정 리스료'를 산정한다. 이 문단의 요구사항을 적용하더라도 판매자-리스이용자가 문단 46(1)에 따라 리스의 일부나 전부의 종료에 관련되는 차손익을 당기손익으로 인식하는 것을 금지하는 것은 아니다.

자산 이전이 판매가 아니다

103 판매자-리스이용자가 행한 자산 이전이 자산의 판매로 회계처리하게 하는 기업회계기준서 제1115호의 요구사항을 충족하지 못한다면 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 판매자-리스이용자는 이전한 자산을 계속 인식하고, 이전금액 (transfer proceeds)과 같은 금액으로 금융부채를 인식한다. 그 금융부채는 기업회계기준서 제1109호를 적용하여 회계처리한다.
(2) 구매자-리스제공자는 이전된 자산을 인식하지 않고, 이전금액과 같은 금액으로 금융자산을 인식한다. 그 금융자산은 기업회계기준서 제1109호를 적용하여 회계처리한다.

이자율지표 개혁으로 인한 한시적 예외규정

- 104 리스이용자는 이자율지표 개혁으로 인해 미래 리스료의 산정 기준을 바꾸는 모든 리스변경에 문단 105~106을 적용한다(기업회계기준서 제1109호 문단 5.4.6과 5.4.8 참조). 해당 문단은 그러한 리스변경에만 적용한다. 이 경우, ‘이자율지표 개혁’이라는 용어는 기업회계기준서 제1109호 문단 6.8.2에 기술된 이자율지표에 대한 시장 전반적인 개혁을 말한다.
- 105 실무적 간편법으로, 리스이용자는 문단 42를 적용하여 이자율지표 개혁에서 요구된 리스변경을 회계처리한다. 실무적 간편법은 이러한 리스변경에만 적용한다. 이 경우, 리스변경이 다음 두 가지 조건을 모두 충족하는 경우에만, 이자율지표 개혁에서 요구된 것으로 본다.
- (1) 이자율지표 개혁의 직접적인 결과로 이러한 리스변경이 필요하다.
 - (2) 리스료를 산정하는 새로운 기준은 이전 기준(즉, 변경 직전 기준)과 경제적으로 동등하다.
- 106 그러나 이자율지표 개혁에서 요구된 리스변경에 추가하여 리스변경이 이루어진 경우, 리스이용자는 동시에 이루어진 모든 리스변경(이자율지표 개혁에서 요구하는 것을 포함)을 회계처리하기 위해 적용가능한 이 기준서의 요구사항을 적용한다.

부록 A. 용어의 정의

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다.

경제적 내용연수	하나 이상의 사용자가 자산을 경제적으로 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간이나 자산에서 얻을 것으로 예상하는 생산량 또는 이와 비슷한 단위 수량
고정리스료	리스기간의 기초자산 사용권에 대하여 리스이용자가 리스제공자에게 지급하는 금액에서 변동리스료를 뺀 금액
공정가치	이 기준서의 리스제공자 회계처리 요구사항을 적용하기 위하여, 합리적인 판단력과 거래의사가 있는 독립된 당사자 사이의 거래에서 자산이 교환되거나 부채가 결제될 수 있는 금액
금융리스	기초자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이 전하는 리스
기초자산	리스제공자가 리스이용자에게 자산의 사용권을 제공하는, 리스의 대상이 되는 자산
단기리스	리스개시일에, 리스기간이 12개월 이하인 리스. 매수 선택권이 있는 리스는 단기리스에 해당하지 않는다.
무보증잔존가치	리스제공자가 실현할 수 있을지 확실하지 않거나 리스제공자의 특수관계자만이 보증한, 기초자산의 잔존가치 부분
미실현 금융수익	리스총투자와 리스순투자의 차이
변경 유효일	두 당사자가 리스변경에 동의하는 날

변동리스료	리스기간에 기초자산의 사용권에 대하여 리스이용자가 리스제공자에게 지급하는 리스료의 일부로서 시간의 경과가 아닌 리스개시일 후 사실이나 상황의 변화 때문에 달라지는 부분
리스	대가와 교환하여 자산(기초자산)의 사용권을 일정 기간 이전하는 계약이나 계약의 일부
리스개설직접원가	리스를 체결하지 않았더라면 부담하지 않았을 리스 체결의 증분원가. 다만 금융리스와 관련하여 제조자 또는 판매자인 리스제공자가 부담하는 원가는 제외
리스개시일(개시일)	리스제공자가 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 하는 날
리스기간	<p>리스이용자가 기초자산 사용권을 갖는 해지불능기간과 다음 기간을 포함하는 기간</p> <p>(1) 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에 그 선택권의 대상 기간</p> <p>(2) 리스이용자가 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 경우에 그 선택권의 대상 기간</p>
리스료	<p>기초자산 사용권과 관련하여 리스기간에 리스이용자가 리스제공자에게 지급하는 금액으로 다음 항목으로 구성됨</p> <p>(1) 고정리스료(실질적인 고정리스료를 포함하고, 리스 인센티브는 차감)</p> <p>(2) 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료</p> <p>(3) 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에 그 매수선택권의 행사가격</p> <p>(4) 리스기간이 리스이용자의 종료선택권 행사를 만</p>

영하는 경우에, 그 리스를 종료하기 위하여 부담하는 금액

리스이용자의 경우에 리스료는 잔존가치보증에 따라 리스이용자가 지급할 것으로 예상되는 금액도 포함한다. 리스이용자가 비리스요소와 리스요소를 통합하여 단일 리스요소로 회계처리하기로 선택하지 않는다면 리스료는 비리스요소에 배분되는 금액을 포함하지 않는다.

리스제공자의 경우에 리스료는 잔존가치보증에 따라 리스이용자, 리스이용자의 특수관계자, 리스제공자와 특수 관계에 있지 않고 보증의무를 이행할 재무적 능력이 있는 제삼자가 리스제공자에게 제공하는 잔존가치보증을 포함한다. 리스료는 비리스요소에 배분되는 금액은 포함하지 않는다.

리스변경

변경 전 리스 조건의 일부가 아니었던 리스의 범위 또는 리스대가의 변경(예: 하나 이상의 기초자산 사용권을 추가하거나 종료함, 계약상 리스기간을 연장하거나 단축함)

리스순투자

리스총투자를 리스의 내재이자율로 할인한 금액

리스약정일(약정일)

리스계약일과 리스의 주요 조건에 대하여 계약당사자들이 합의한 날 중 이른 날

리스의 내재이자율

리스료 및 무보증잔존가치의 현재가치 합계액을 다음 (가)와 (나)의 합계액과 동일하게 하는 할인율

(가) 기초자산의 공정가치

(나) 리스제공자의 리스개설직접원가

리스이용자

대가와 교환하여 기초자산의 사용권을 일정 기간 얻게 되는 기업

리스이용자의 증분차입이자율	리스이용자가 비슷한 경제적 환경에서 비슷한 기간 에 걸쳐 비슷한 담보로 사용권자산 과 가치가 비슷한 자산 획득에 필요한 자금을 차입한다면 지급해야 하 는 이자율
리스 인센티브	리스와 관련하여 리스제공자가 리스이용자에게 지급 하는 금액이나 리스이용자의 원가를 리스제공자가 보상하거나 부담하는 금액
리스제공자	대가와 교환하여 기초자산 사용권을 일정 기간 제공 하는 기업
리스총투자	금융리스에서 리스제공자가 받게 될 리스료와 무보 증잔존가치 의 합계액
사용기간	고객과의 계약을 이행하기 위하여 자산이 사용되는 총 기간(비연속적인 기간을 포함함)
사용권자산	리스기간에 리스이용자가 기초자산 을 사용할 권리 (기초자산 사용권)를 나타내는 자산
선택권 리스료	리스를 연장하거나 종료하는 선택권의 대상 기간(리 스기간에 포함되는 기간은 제외)에 기초자산 사용권 에 대하여 리스이용자가 리스제공자에게 지급하는 리스료
운용리스	기초자산 의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이 전하지 않는 리스
잔존가치보증	리스제공자와 특수 관계에 있지 않은 당사자가 리스 제공자에게 제공한, 리스종료일의 기초자산 가치(또 는 가치의 일부)가 적어도 특정 금액이 될 것이라는 보증

전대리스 리스이용자(중간리스제공자)가 기초자산을 제삼자에게 다시 리스하는 거래. 상위리스제공자와 리스이용자 사이의 리스(상위리스)는 여전히 유효하다.

다른 기준서에서 정의하고 있으며 이 기준서에서 같은 의미로 사용되는 용어

계약 둘 이상의 당사자 사이에 집행 가능한(enforceable) 권리와 의무가 생기게 하는 합의

내용연수 기업이 자산을 사용할 수 있을 것으로 예상하는 기간이나 자산에서 얻을 것으로 예상하는 생산량 또는 이와 비슷한 단위 수량

부록 B. 적용지침

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성한다. 이 부록에서는 문단 1~103을 적용하는 방법을 기술하며, 이 부록은 이 기준서의 그 밖의 부분과 권위가 같다.

포트폴리오 적용

- B1 이 기준서에서는 개별 리스의 회계처리를 규정하고 있다. 그러나 이 기준서를 포트폴리오에 적용하는 경우와 포트폴리오 안에 있는 개별 리스에 적용하는 경우에 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상한다면, 실무적 간편법으로 특성이 비슷한 리스 포트폴리오에 이 기준서를 적용할 수 있다. 포트폴리오를 회계처리하는 경우에, 포트폴리오의 크기와 구성을 반영하는 추정치와 가정을 사용한다.

계약의 결합

- B2 이 기준서를 적용할 때 다음 기준 중 하나 이상을 충족하면, 같은 상대방(또는 그 상대방의 특수관계자)과 동시에 또는 가까운 시기에 체결한 둘 이상의 계약을 결합하여 단일 계약으로 회계처리한다.
- (1) 복수의 계약을 하나의 전체적인 상업적 목적으로 일괄 협상하며 그 목적은 복수의 계약을 함께 고려하지 않으면 이해할 수 없다.
 - (2) 한 계약에서 지급하는 대가(금액)는 다른 계약의 가격이나 수행에 따라 달라진다.
 - (3) 복수의 계약에서 이전하는 기초자산 사용권(또는 각 계약에서 이전하는 기초자산 사용권의 일부)은 문단 B32에서 기술하는 단일 리스요소를 구성한다.

인식 면제: 소액 기초자산 리스(문단 5~8)

- B3 문단 B7에서 규정하는 내용을 제외하고, 이 기준서에서는 리스이용자가 소액 기초자산 리스에 문단 6을 적용하여 회계처리하는 것을 허용한다. 리스이용자는 리스대상 자산이 사용된 기간에 관계없이 기초자산이 새것일 때의 가치에 기초하여 기초자산의 가치를 평가한다.
- B4 기초자산이 소액인지는 절대적 기준에 따라 평가한다. 소액자산 리스는 그 리스가 리스이용자에게 중요한지와 관계없이 문단 6의 회계처리를 할 수 있다. 그 평가는 리스이용자의 규모, 특성, 상황에 영향을 받지 않는다. 따라서 서로 다른 리스이용자라도 특정한 기초자산이 소액인지에 대해서는 같은 결론에 이를 것으로 예상된다.
- B5 다음 조건을 모두 충족하는 경우에만 소액 기초자산이 될 수 있다.
- (1) 리스이용자가 기초자산 그 자체를 사용하여 효익을 얻거나 리스이용자가 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께 그 자산을 사용하여 효익을 얻을 수 있다.
 - (2) 기초자산은 다른 자산에 대한 의존도나 다른 자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않다.
- B6 새것일 때 일반적으로 소액이 아닌 특성이 있는 자산이라면, 해당 기초자산 리스는 소액자산 리스에 해당하지 않는다. 예를 들면 자동차는 새것일 때 일반적으로 소액이 아닐 것이므로, 자동차 리스는 소액자산 리스에 해당하지 않을 것이다.
- B7 리스이용자가 자산을 전대리스(sublease)하거나 전대리스할 것으로 예상하는 경우에 상위리스(head lease)는 소액자산 리스에 해당하지 않는다.

B8 소액 기초자산의 예로는 태블릿·개인 컴퓨터, 소형 사무용 가구, 전화기를 들 수 있다.

리스를 식별함(문단 9~11)

B9 계약이 식별되는 자산(문단 B13~B20 참조)의 사용 통제권을 일정 기간 이전하는지를 판단하기 위하여 고객이 사용기간 내내 다음 권리를 모두 갖는지를 판단한다.

(1) 식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리(문단 B21~B23에서 기술함)

(2) 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리(문단 B24~B30에서 기술함)

B10 고객이 계약기간 중 일부 기간에만 식별되는 자산의 사용 통제권을 가지는 경우에 그 계약은 그 일부 기간에 대한 리스를 포함한다.

B11 채하나 용역을 받는 계약을 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'에서 정의한 공동약정으로 체결하거나 공동약정을 대표하여 체결할 수 있다. 이 경우에 그 공동약정을 계약의 고객으로 본다. 따라서 그러한 계약이 리스를 포함하고 있는지를 판단할 때 그 공동약정이 식별되는 자산의 사용 통제권을 사용기간 내내 가지는지를 판단한다.

B12 계약이 잠재적인 별도 리스요소 각각에 대하여 리스를 포함하는지를 판단한다. 별도 리스요소에 대한 지침으로 문단 B32를 참조한다.

식별되는 자산

B13 자산은 일반적으로 계약에서 분명히 특정되어 식별된다. 그러나 어떤 자산은 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정되어 식별될 수도 있다.

실질적인 대체권

B14 자산이 특정되더라도, 공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용기간 내내 가지면 고객은 식별되는 자산의 사용권을 가지지 못한다. 다음 조건을 모두 충족하는 경우에만 공급자의 자산 대체권이 실질적이다.

- (1) 공급자가 대체 자산으로 대체할 실질적인 능력을 사용기간 내내 가진다(예: 고객은 공급자가 그 자산을 대체하는 것을 막을 수 없고 공급자가 대체 자산을 쉽게 구할 수 있거나 적정한 기간 내에 공급받을 수 있음).
- (2) 공급자는 자산 대체권의 행사에서 경제적으로 효익을 얻을 것이다(자산 대체에 관련되는 경제적 효익이 자산 대체에 관련되는 원가를 초과할 것으로 예상된다).

B15 특정일이 되거나 특정한 사건이 일어난 이후에만 공급자가 자산을 대체할 권리 또는 의무를 가지는 경우에 공급자의 대체권은 실질적이지 않다. 공급자가 대체 자산으로 대체할 실질적인 능력을 사용기간 내내 가지지는 못하기 때문이다.

B16 공급자의 대체권이 실질적인지는 계약 약정시점의 사실과 상황에 기초하여 판단하고, 계약 약정시점에 볼 때 일어날 것 같지 않은 미래 사건은 고려하지 않는다. 계약 약정시점에 볼 때 일어날 것 같지 않아서 그 판단에 고려하지 않는 미래 사건의 예에는 다음이 포함된다.

- (1) 미래 고객이 자산 사용에 대하여 시장요율보다 높게 지급하는 약정

- (2) 계약 약정시점에 실질적으로 개발되지 않은 새로운 기술의 도입
- (3) '고객의 자산 사용이나 자산의 성과'와 '계약 약정시점에 볼 때 이를 것 같은 사용이나 성과'의 실질적인 차이
- (4) '사용기간의 자산 시장가격'과 '계약 약정시점에 볼 때 형성될 것 같은 시장가격'의 실질적인 차이

B17 자산이 고객의 부지나 그 밖의 장소에 위치하는 경우에, 대체 관련 원가는 일반적으로 공급자의 부지에 위치할 때보다 더 많을 것이다. 따라서 그 원가는 자산 대체에 관련되는 효익을 초과할 가능성이 더 높다.

B18 자산이 제대로 작동되지 않는 경우나 기술적인 개선이 가능해지는 경우에, 수선·유지를 위하여 자산을 대체하는 공급자의 권리 또는 의무가 있다고 해서 고객이 식별되는 자산의 사용권을 가지지 못하는 것은 아니다.

B19 공급자가 실질적인 대체권을 가지는지를 쉽게 판단할 수 없는 경우에, 고객은 그 대체권이 실질적이지 않다고 본다.

자산의 일부

B20 자산의 용량 일부가 물리적으로 구별된다면(예: 건물의 한 층) 자산의 해당 부분은 식별되는 자산이다. 물리적으로 구별되지 않는 자산의 용량 일부나 그 밖의 일부(예: 광케이블의 용량 일부)는 식별되는 자산이 아니다. 다만 자산의 용량 일부나 그 밖의 일부가 그 자산 용량의 대부분을 나타내고 따라서 고객에게 그 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 제공한다면 그 용량 일부나 그 밖의 일부는 식별되는 자산이다.

사용으로 생기는 경제적 효익을 얻을 권리

- B21 식별되는 자산의 사용을 통제하려면, 고객은 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가질 필요가 있다(예: 사용기간 내내 그 자산을 배타적으로 사용함). 고객은 그 자산의 사용, 보유, 전대리스와 같이 여러 가지 방법으로 직접적으로나 간접적으로 자산을 사용하여 경제적 효익을 얻을 수 있다. 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익은 주요 산출물과 부산물(이 주요 산출물과 부산물에서 얻는 잠재적 현금흐름을 포함함), ‘자산의 사용으로 생기는 그 밖의 경제적 효익’으로 제삼자와의 상업적 거래에서 실현될 수 있는 것을 포함한다.
- B22 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 있는지를 판단할 때, 고객의 자산 사용권으로 정해진 범위에서 자산을 사용하는 결과로 생기는 경제적 효익을 고려한다(문단 B30 참조). 그 예는 다음과 같다.
- (1) 계약에서 사용기간에 특정한 한 지역에서만 자동차를 사용하도록 제한하는 경우에, 그 지역 안에서 자동차의 사용으로 생기는 경제적 효익만을 고려하고 그 밖의 효익은 고려하지 않는다.
 - (2) 계약에서 사용기간에 특정한 거리까지만 고객이 자동차를 운전할 수 있도록 규정하는 경우에, 허용된 거리까지 자동차의 사용으로 생기는 경제적 효익만을 고려하고 그 밖의 효익은 고려하지 않는다.
- B23 계약에 따라 자산의 사용으로 생기는 현금흐름의 일부를 고객이 공급자나 그 밖의 상대방에게 대가로 지급해야 하는 경우에, 대가로 지급하는 그 현금흐름은 고객이 자산의 사용으로 얻는 경제적 효익의 일부로 본다. 예를 들면 소매점포를 사용하는 대가로 소매점포의 사용으로 생기는 매출의 일정 비율을 고객이 공급자에게

지급해야 하는 경우라도 고객이 소매점포 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가지지 못하는 것은 아니다. 이는 그 판매로 생기는 현금흐름을 소매점포 사용으로 고객이 얻는 경제적 효익으로 보고, 그 일부를 소매점포 사용권에 대한 대가로 공급자에게 지급한다고 보기 때문이다.

사용을 지시할 권리

B24 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에만 고객은 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 가진다.

- (1) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 가진다(문단 B25~B30에서 기술함).
- (2) 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지고 다음 중 어느 하나에 해당한다.
 - (가) 고객이 사용기간 내내 자산을 운용할(또는 고객이 결정한 방식으로 자산을 운용하도록 다른 자에게 지시할) 권리를 가지며, 공급자는 그 운용 지시를 바꿀 권리가 없다.
 - (나) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 자산(또는 자산의 특정 측면)을 설계하였다.

자산을 사용하는 방법 및 목적

B25 계약에서 정해진 사용권의 범위에서 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꿀 수 있다면, 고객은 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리를 가진다. 이 판단을 내릴 때에는 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 데에 가장 관련성이 있는 의사결정권을 고려한다. 이 의사결정권은 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 줄 수 있을 때 관련성이 있다. 자산의 특성과 계약 조건에 따라 계약마다 가장 관련성이 있는 의사결정권은

다를 것이다.

B26 고객 사용권의 정해진 범위에서, 상황에 따라 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 권리를 부여하는 의사결정권의 예에는 다음 권리가 포함된다.

- (1) 자산이 생산하는 산출물의 유형을 변경할 권리(예: 운송 컨테이너를 재화의 수송에 사용할지, 저장에 사용할지를 결정하거나, 소매점포에서 판매되는 상품의 구성을 결정할 권리)
- (2) 산출물이 생산되는 시기를 변경할 권리(예: 기계나 발전소를 사용할 시기를 결정할 권리)
- (3) 산출물이 생산되는 장소를 변경할 권리(예: 트럭이나 선박의 목적지를 결정하거나, 설비를 사용하는 장소를 결정할 권리)
- (4) 산출물 생산 여부와 그 생산량을 변경할 권리(예: 발전소에서 에너지를 생산할지를 결정하고 그 발전소에서 생산하는 에너지 양을 결정할 권리)

B27 자산을 운용하거나 유지하는 데에만 한정되는 권리는 자산을 사용하는 방법 및 목적을 바꾸는 권리를 부여하지 못하는 의사결정권의 예에 포함된다. 그러한 권리는 고객에게 있을 수도 있고 공급자에게 있을 수도 있다. 자산을 운용하거나 유지할 그 권리는 흔히 자산의 효율적 사용에 반드시 필요할지라도 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리가 아니며, 흔히 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 의사결정에 따라 달라진다. 그러나 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지는 경우에는 자산을 운용할 권리가 고객에게 자산의 사용을 지시할 권리를 부여할 수 있다(문단 B24(2)(가) 참조).

사용기간에 그리고 그 전에 내려지는 결정

B28 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정은 다양한 방식으

로 미리 내려질 수 있다. 예를 들면 자산의 설계나 자산 사용에 대한 계약상 제약에 따라 관련되는 결정이 미리 내려질 수 있다.

- B29 문단 B24(2)(나)에서 기술하는 바와 같이 고객이 자산(또는 자산의 특정 측면)을 설계하지 않았다면, 고객에게 자산의 사용을 지시할 권리가 있는지를 판단할 때에는 사용기간 중에 자산의 사용에 대한 의사결정을 내릴 수 있는 권리만을 고려한다. 따라서 문단 B24(2)(나)의 조건이 존재하지 않는다면, 사용기간 전에 미리 내려지는 결정을 고려하지 않는다. 예를 들면 고객이 사용기간 전에만 자산의 산출물을 특정할 수 있다면, 고객에게는 자산의 사용을 지시할 권리가 없다. 고객이 사용기간 전에 계약의 산출물을 특정할 수 있지만, 자산의 사용에 관련되는 다른 의사결정권이 없다면 그 고객의 권리는 재화나 용역을 구매하는 고객에게 제공되는 권리와 같은 것이다.

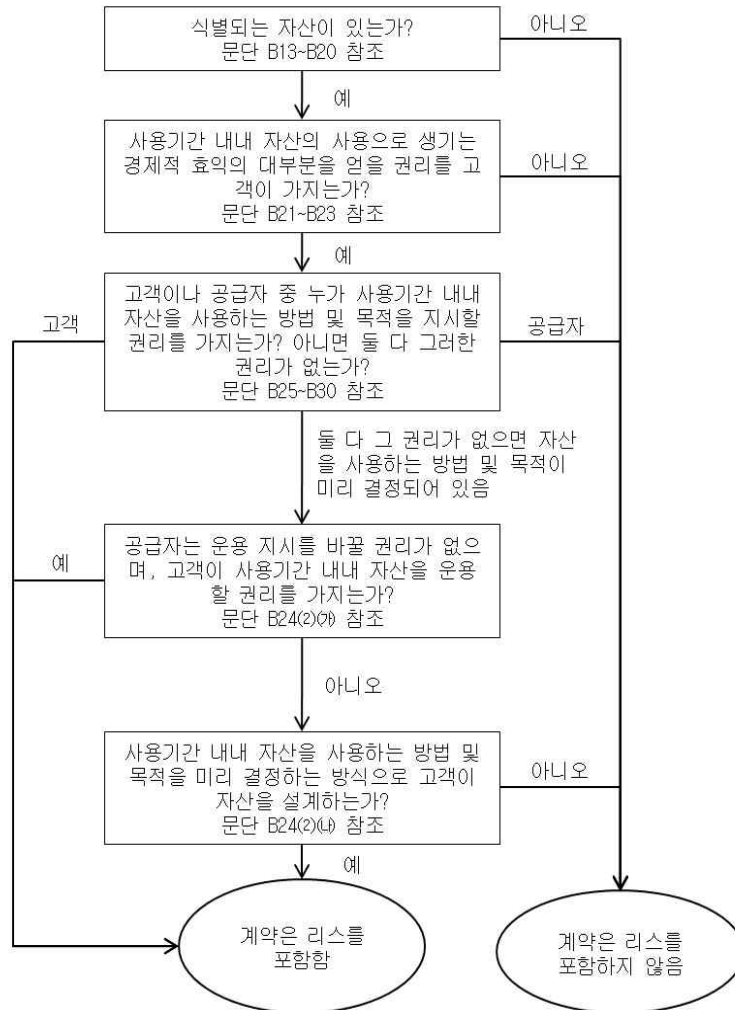
방어권

- B30 계약에는 (1) 해당 자산이나 그 밖의 자산에 대한 공급자의 지분을 보호하고, (2) 공급자의 인력을 보호하며, (3) 공급자가 법규를 지키도록 보장하기 위한 의도로 조건을 포함할 수 있다. 방어권의 예로 계약에서 다음과 같이 정하거나 요구할 수 있다.

- (1) 자산의 최대 사용량을 규정하거나 고객이 자산을 사용할 수 있는 장소 또는 시간을 제한한다.
- (2) 고객에게 특정한 운용 관행을 따르도록 요구한다.
- (3) 고객이 자산을 사용하는 방법을 바꾸는 경우에 공급자에게 알리도록 요구한다.

방어권은 일반적으로 고객의 사용권 범위를 정하지만 방어권만으로는 고객이 자산의 사용을 지시할 권리를 가지는 것을 막지 못한다.

B31 다음 순서도는 계약이 리스인지, 리스를 포함하고 있는지를 판단할 때 도움을 줄 수 있다.



계약의 구성요소를 분리함(문단 12~17)

B32 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 기초자산 사용권은 별도 리스 요소이다.

- (1) 리스이용자가 기초자산 그 자체를 사용하여 효익을 얻거나 리스이용자가 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 함께 사용하여 효익을 얻을 수 있다. 쉽게 구할 수 있는 자원이란 (리스제공자나 그 밖의 공급자가) 별도로 판매하거나 리스하는 재화 또는 용

역이거나 리스이용자가 (리스제공자에게서, 그 밖의 거래 또는 사건에서) 이미 얻은 자원을 말한다.

- (2) 계약에서 그 기초자산은 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않다. 예를 들면 리스이용자가 그 계약의 다른 기초자산 사용권에 유의적으로 영향을 주지 않으면서 해당 기초자산을 리스하지 않기로 결정할 수 있을 것이라는 사실은 ‘그 기초자산이 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않음’을 나타낼 수 있을 것이다.

- B33 계약은 리스이용자에게 재화나 용역을 이전하지는 않는 활동 및 원가에 대하여 리스이용자가 부담할 지급액을 포함할 수 있다. 예를 들면 리스제공자는 리스이용자에게 재화 또는 용역을 이전하지는 않는 관리업무에 대한 요금(또는 리스와 관련하여 드는 다른 원가)을 총 지급액에 포함할 수 있다. 그러한 지급액 때문에 계약의 별도 구성요소가 생기지는 않으나 이를 계약에서 별도로 식별되는 구성요소에 배분하는 총 대가의 일부로 본다.

리스기간(문단 18~21)

- B34 리스기간을 산정하고 리스의 해지불능기간의 길이를 평가할 때, 계약의 정의를 적용하여 계약이 집행 가능한(enforceable) 기간을 산정한다. 약간의 불이익만 감수하면 리스이용자와 리스제공자가 각각 다른 당사자의 동의 없이 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에 그 리스를 더는 집행할 수 없다.
- B35 리스이용자만 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에, 그 권리는 리스기간을 산정할 때 기업이 고려하는, 리스이용자만 사용할 수 있는 리스 종료선택권으로 본다. 리스제공자만 리스를 종료할 권리를 가지는 경우에, 리스의 해지불능기간은 리스 종료선택권의 대

상 기간을 포함한다.

B36 리스기간은 리스개시일에 시작되고 리스제공자가 리스이용자에게 리스료를 면제해 주는 기간이 있다면 그 기간도 포함한다.

B37 리스개시일에 리스이용자가 연장선택권을 행사하거나 기초자산을 매수할 것이 상당히 확실한지, 리스 종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지를 평가한다. 그 선택권을 행사하거나 행사하지 않도록 하는 경제적 유인을 제공하는 관련 사실과 상황(리스개시일부터 선택권 행사일까지 관련 사실과 상황의 예상 변화를 포함함)을 모두 고려한다. 고려해야 할 요소의 예에는 다음이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (1) 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에 대한 다음과 같은 계약 조건을 시장요율과 비교
 - (가) 선택권 기간 중 해당 리스에 대한 지급액
 - (나) 해당 리스의 변동리스료 금액이나 그 밖의 조건부 지급액
(예: 종료하기 위하여 부담하는 금액이나 잔존가치보증에 따른 지급액)
 - (다) 최초 선택권 기간 후에 행사할 수 있는 선택권이 있다면 그 선택권의 조건(예: 현재 시장요율보다 낮은 요율로 연장기간 말에 행사할 수 있는 매수선택권)
- (2) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산 매수선택권을 행사할 수 있게 될 때 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되는, 계약기간에 걸쳐 수행되는(또는 수행될 것으로 예상되는) 유의적인 리스개량
- (3) 리스 종료에 관련되는 원가(예: 협상원가, 재배치원가, 리스이용자의 요구에 적합한 다른 기초자산을 식별하는 원가, 새로운 자산을 리스이용자의 영업에 통합하는 원가, 종료하기 위하여 부담하는 금액과 이와 비슷한 원가. 기초자산을 계약에서 특정

한 상태로 반납하거나 계약에서 특정한 장소에 반납하는 것에
관련되는 원가를 포함함)

- (4) 리스이용자의 영업에서 기초자산이 차지하는 중요성. 중요성을
판단할 때, 예를 들면 기초자산의 특수성, 기초자산의 입지, 적
절한 대체 자산의 사용 가능성 등을 고려한다.
- (5) 선택권의 행사에 관련되는 조건(하나 이상의 조건이 충족되는
경우에만 선택권을 행사할 수 있는 경우)과 그 조건이 존재할
가능성

B38 리스를 연장하거나 종료하는 선택권은 하나 이상의 다른 계약적
속성(예: 잔존가치보증)과 결합되어 그 선택권의 행사 여부에 관계
없이 리스이용자가 리스제공자에게 실질적으로 같은 금액의 최소
현금 수익이나 고정 현금 수익을 보장하는 경우가 있다. 그러한 경
우에 문단 B42의 실질적인 고정리스료에 대한 지침에도 불구하고,
리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하거나
종료선택권을 행사하지 않을 것이 상당히 확실하다고 본다.

B39 리스의 해지불능기간이 짧을수록 리스이용자가 리스 연장선택권을
행사할 가능성이나 리스 종료선택권을 행사하지 않을 가능성이 더
높다. 이는 해지불능기간이 짧을수록 대체 자산을 획득하는 원가
가 아마도 비례적으로 많을 것이기 때문이다.

B40 리스이용자가 특정한 유형의 자산(리스한 자산이나 직접 보유한
자산 불문)을 일반적으로 사용한 기간에 대한 과거 관행과 그렇게
한 경제적 이유는, 리스이용자의 선택권 행사/미행사 가능성이 상
당히 확실한지를 평가할 때 도움이 되는 정보를 제공할 수 있다.
예를 들면 리스이용자가 특정한 기간에 특정한 유형의 자산을 일
반적으로 사용해 왔거나 리스이용자가 특정한 유형의 기초자산 리
스에 부여된 선택권을 자주 행사하는 관행이 있다면, 그 자산의 리
스 선택권을 행사할 것이 상당히 확실한지를 평가할 때 과거 관행

의 경제적 이유를 고려한다.

B41 문단 20에서는 리스개시일 후에 리스이용자가 통제할 수 있는 범위에 있고, 전에 리스기간을 산정할 때 포함되지 않았던 선택권을 행사하는 것이나 전에 리스기간을 산정할 때 포함되었던 선택권을 행사하지 않는 것이 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황에 유의적인 변화가 있을 때 리스기간을 다시 평가하도록 규정한다. 유의적인 사건이나 유의적인 상황 변화의 예에는 다음이 포함된다.

- (1) 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산의 매수선택권을 행사할 수 있을 때, 리스이용자에게 유의적인 경제적 효익을 줄 것으로 예상되지만 리스개시일에는 예상되지 않았던 유의적인 리스개량
- (2) 리스개시일에는 예상되지 않았던, 기초자산에 대한 유의적인 변형이나 고객 맞춤화
- (3) 전에 산정된 리스기간을 초과하는 기간으로 기초자산 전대리스를 약정
- (4) 선택권 행사 여부에 직접 관련되는 리스이용자의 사업 의사결정(예: 보완 자산의 리스를 연장하는 결정, 대체 자산을 처분하는 결정, 사용권자산을 사용하는 사업 단위를 처분하는 결정)

실질적인 고정리스료(문단 27(1), 36(3), 70(1))

B42 리스료는 실질적인 고정리스료를 포함한다. 실질적인 고정리스료는 형식적으로는 변동성을 포함하나 실질적으로 회피할 수 없는 지급액이다. 실질적인 고정리스료는 예를 들면 다음과 같은 경우에 존재한다.

- (1) 지급액이 변동리스료의 구조를 가지고 있지만 그 지급액에 실제 변동성은 없는 경우. 그 지급액이 포함하는 변동 조항은 실

제 경제적 실질이 없다. 그 유형의 지급액의 예는 다음 지급액을 포함한다.

- (가) 리스기간에 자산을 운용할 수 있음이 입증되는 경우에만 지급해야 하거나, 일어나지 않을 가능성이 사실상 없는 사건이 일어나는 경우에만 지급해야 하는 지급액
 - (나) 리스료가 처음에는 기초자산의 사용에 연계되어 변동리스료의 구조를 갖게 되었으나 리스개시일 후 일정 시점에 그 변동성이 사라져 남은 리스기간에는 고정되는 지급액. 그 지급액은 변동성이 사라지는 때에 실질적인 고정리스료가 된다.
- (2) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 지급액 집합들이 있으나, 그 중 하나의 집합만이 현실적인 경우. 이 경우에 현실적인 지급액 집합을 리스료로 본다.
- (3) 리스이용자가 지급할 수 있는 둘 이상의 현실적인 지급액 집합들이 있으나, 적어도 그 중 하나의 집합을 반드시 지급해야 하는 경우. 이 경우에는 통산되는 금액(할인 기준)이 가장 낮은 지급액 집합을 리스료로 본다.

개시일 전 기초자산에 대한 리스이용자의 관여

기초자산의 건설이나 설계에 관련되는 리스이용자의 원가

- B43 리스이용자가 기초자산을 사용할 수 있게 되기 전에 리스를 협상할 수 있다. 어떤 리스에서는 리스이용자가 사용할 수 있도록 기초자산을 건설하거나 다시 설계할 필요가 있을 수 있다. 계약 조건에 따라 리스이용자는 자산의 건설이나 설계에 관련되는 금액을 지급해야 할 수 있다.
- B44 리스이용자가 기초자산의 건설이나 설계에 관련되는 원가를 부담하는 경우에, 리스이용자는 적용할 수 있는 다른 기준서(예: 기업

회계기준서 제1016호)를 적용하여 그 원가를 회계처리한다. 기초자산의 건설이나 설계에 관련되는 원가에는 기초자산의 사용권에 대하여 리스이용자가 지급하는 금액이 포함되지 않는다. 기초자산의 사용권에 대한 지급액은 지급시점과 관계없이 리스료에 해당한다.

기초자산의 법적 소유권

- B45 기초자산의 법적 소유권이 리스제공자에게 이전되고 그 자산이 리스이용자에게 리스되기 전에, 리스이용자가 기초자산의 법적 소유권을 획득하는 경우가 있다. 법적 소유권 획득 그 자체가 그 거래의 회계처리 방법을 결정하지는 않는다.
- B46 리스제공자에게 기초자산을 이전하기 전에 리스이용자가 기초자산을 통제한다면(통제하게 된다면) 그 거래는 문단 98~103을 적용하여 회계처리하는 판매후리스이다.
- B47 그러나 자산이 리스제공자에게 이전되기 전에 리스이용자가 기초자산을 통제하게 되지 않는 경우에 그 거래는 판매후리스가 아니다. 예를 들면 리스제공자가 제조자에게서 자산을 구입하고 그 다음에 리스이용자에게 리스하는 거래를 제조자, 리스제공자, 리스이용자가 서로 협의하는 경우가 이에 해당할 수 있다. 법적 소유권이 리스제공자에게 이전되기 전에 리스이용자는 기초자산에 대한 법적 소유권을 획득할 수 있다. 이 경우에 기초자산이 리스제공자에게 이전되기 전에 리스이용자가 기초자산의 법적 소유권을 획득하더라도 그 자산을 통제하게 되지 않는다면, 그 거래는 판매후리스가 아닌 리스로 회계처리한다.

리스이용자의 공시(문단 59)

- B48 리스이용자는 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 리스 활동에

대한 추가 정보가 필요한지를 판단할 때 다음을 고려한다.

- (1) 그 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한지. 문단 59에서 규정하는 추가 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 경우에만 그 정보를 제공한다. 이 맥락에서 그 이용자들이 다음을 이해하는 데에 도움을 준다면 그 경우에 해당할 것이다.
 - (가) 리스에서 제공하는 탄력성. 예를 들면 리스이용자가 유리한 조건으로 종료선택권을 행사하거나 리스를 갱신하여 리스이용자의 익스포저를 줄일 수 있는 경우가 리스에서 탄력성을 제공하는 경우에 해당될 수 있다.
 - (나) 리스에서 부과하는 제약. 예를 들면 리스는 리스이용자가 특정한 재무비율을 유지하도록 요구하는 제약을 부과할 수 있다.
 - (다) 보고 정보의 주요 변수에 대한 민감도. 보고 정보는 예를 들면 미래 변동리스료에 민감할 수 있다.
 - (라) 리스에서 생기는 그 밖의 위험에 대한 익스포저
 - (마) 산업 관행에서 벗어남. 그러한 예로 리스이용자의 리스 포트폴리오에 영향을 미치는, 일상적이지 않고 독특한 리스 조건을 포함할 수 있다.
- (2) 그 정보가 주요 재무제표에 표시되거나 주석에 공시되는 정보에서 분명하게 드러나는지. 리스이용자는 재무제표의 다른 부분에 이미 표시되는 정보를 중복할 필요는 없다.

B49 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 필요할 수 있는, 상황에 따라 달라지는 변동리스료에 관련되는 추가 정보는, 재무제표이용자들이 예를 들면 다음과 같은 사항을 파악하는 데 도움을 주는 정보를 포함할 수 있다.

- (1) 리스이용자가 변동리스료를 사용하는 이유와 그 변동리스료의 사용 정도
- (2) 고정리스료 대비 변동리스료의 상대적인 크기

- (3) 변동리스료가 달라지게 하는 주요 변수와 그 주요 변수의 변동에 따라 리스료가 어떻게 달라질 것으로 예상하는지
- (4) 변동리스료에 따른 그 밖의 영업적·재무적 영향

B50 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 필요할 수 있는, 상황에 따라 달라지는 연장선택권 또는 종료선택권에 관련되는 추가 정보는, 재무제표이용자들이 예를 들면 다음과 같은 사항을 파악하는 데 도움을 주는 정보를 포함할 수 있다.

- (1) 리스이용자가 연장선택권이나 종료선택권을 사용하는 이유와 그 선택권의 사용 정도
- (2) 리스료 대비 선택권 리스료의 상대적인 크기
- (3) 리스부채 측정에 포함되지 않았던 선택권의 행사 정도
- (4) 그 선택권에 따른 그 밖의 영업적·재무적 영향

B51 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 필요할 수 있는, 상황에 따라 달라지는 잔존가치보증에 관련되는 추가 정보는, 재무제표이용자들이 예를 들면 다음과 같은 사항을 파악하는 데 도움을 주는 정보를 포함할 수 있다.

- (1) 리스이용자가 잔존가치보증을 제공하는 이유와 그 보증의 제공 정도
- (2) 리스이용자의 잔존가치 위험에 대한 익스포저의 크기
- (3) 그 보증이 제공되는 기초자산의 특성
- (4) 그 보증에 따른 그 밖의 영업적·재무적 영향

B52 문단 51의 공시 목적을 이루기 위하여 필요할 수 있는, 상황에 따라 달라지는 판매후리스에 관련되는 추가 정보는, 재무제표이용자들이 예를 들면 다음과 같은 사항을 파악하는 데 도움을 주는 정보를 포함할 수 있다.

- (1) 리스이용자가 판매후리스를 한 이유와 판매후리스 거래의 정도
- (2) 개별 판매후리스 거래의 주요 조건

- (3) 리스부채의 측정치에 포함되지 않은 지급액
- (4) 보고기간에 판매후리스 거래가 현금흐름에 미치는 영향

리스제공자의 리스 분류(문단 61~66)

- B53 이 기준서에서 리스제공자의 리스 분류는 기초자산의 소유에 따른 위험과 보상을 이전하는 정도에 기초한다. 위험은 유희 생산능력이나 기술적 진부화로 생기는 손실 가능성과 경제적 상황의 변화로 생기는 수익의 변동성을 포함한다. 보상은 기초자산의 경제적 내용연수에 걸친 수익성 있는 운영과 가치의 상승이나 잔존가치 실현에서 생기는 차익에 대한 예상으로 나타날 수 있다.
- B54 리스계약은 약정일과 리스개시일 사이에 생기는 특정한 변동(예: 리스제공자의 기초자산 원가의 변동이나 리스제공자의 리스 자금 조달 원가의 변동)에 맞추어 리스료를 조정하는 조건을 포함할 수 있다. 그 경우에 리스 분류 목적상 그 변동의 영향은 약정일에 생긴 것으로 본다.
- B55 리스가 토지 요소와 건물 요소를 모두 포함할 때, 리스제공자는 문단 62~66과 B53~B54를 각 요소별로 적용하여 각 요소를 금융리스와 운용리스 중 무엇으로 분류할지를 판단한다. 토지 요소가 운용리스인지, 금융리스인지를 판단할 때 중요한 고려사항은 보통 토지의 경제적 내용연수가 한정되지 않는다는 점이다.
- B56 토지 및 건물의 리스를 분류하고 회계처리하기 위하여 필요할 때마다, 리스제공자는 약정일에 리스의 토지 요소와 건물 요소에 대한 임차권의 상대적 공정가치에 비례하여 토지 및 건물 요소에 리스료(일괄 지급된 선수리스료를 포함함)를 배분한다. 이 두 요소에 리스료를 신뢰성 있게 배분할 수 없는 경우에는, 두 요소가 모두 운용리스임(전체 리스를 운용리스로 분류함)이 분명하지 않다면 전

체 리스를 금융리스로 분류한다.

- B57 토지 및 건물의 리스에서 토지 요소의 금액이 그 리스에서 중요하지 않은 경우에, 리스제공자는 리스 분류 목적상 토지와 건물 전체를 하나의 단위로 처리하고 문단 62~66과 B53~B54를 적용하여 운용리스 아니면 금융리스로 분류할 수 있다. 그 경우에 리스제공자는 건물의 경제적 내용연수를 전체 기초자산의 내용연수로 본다.

전대리스 분류

- B58 전대리스를 분류할 때, 중간리스제공자는 다음과 같은 방법으로 전대리스를 금융리스 아니면 운용리스로 분류한다.
- (1) 상위리스가 리스이용자인 기업이 문단 6을 적용하여 회계처리하는 단기리스인 경우에, 그 전대리스는 운용리스로 분류한다.
 - (2) 그 밖의 경우에는 기초자산(예: 리스 대상인 유형자산)이 아니라 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류한다.

부록 C. 시행일과 경과 규정

이 부록은 이 기준서의 일부를 구성하고 이 기준서의 그 밖의 부분과 권위가 같다.

시행일

- C1 이 기준서는 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 적용하는 기업은 이 기준서를 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- C1A 2020년 5월 29일에 의결되고, 7월 8일에 공표된 '코로나19 관련 임차료 할인 등' 개정에 따라 문단 46A, 46B, 60A, C20A와 C20B가 추가되었다. 리스이용자는 이 개정내용은 2020년 6월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다. 2020년 5월 29일에 발행이 승인되지 않은 재무제표를 포함하여 조기적용이 허용된다.
- C1B 이 기준서와 기업회계기준서 제1109호, 제1039호, 제1107호, 제1104호를 개정하는 '이자율지표 개혁 - 2단계'(2021년 3월 공표)에 따라 문단 104~106과 문단 C20C~C20D를 추가하였다. 이 개정내용은 2021년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 개정 내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.
- C1C 2021년 4월에 공표한 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'에 따라 문단 46B를 개정하였고, 문단 C20BA~C20BC를 추가하였다. 리스이용자는 이 개정 내용을 2021년 4월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되, 2021년 3월 31일에 발행이 승인되지 않은 재무제표를 포함하여 조기 적

용할 수도 있다.

C1D 2023년 12월에 공표한 '판매후리스에서 생기는 리스부채'에 따라 문단 C2를 개정하였고 문단 102A와 C20E를 추가하였다. 판매자-리스이용자는 이 개정 내용을 2024년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

경과 규정

C2 문단 C1~C20E 요구사항의 목적상 최초 적용일은 이 기준서를 처음 적용하는 회계연도의 시작일이다.

리스의 정의

C3 실무적 간편법으로 최초 적용일에 계약이 리스인지, 리스를 포함하고 있는지를 다시 판단하지 않을 수 있다. 그 대신에 다음과 같이 할 수 있다.

- (1) 기업회계기준서 제1017호 '리스'와 기업회계기준해석서 제2104호 '약정에 리스가 포함되어 있는지의 결정'을 적용하여 종전에 리스로 식별된 계약에 이 기준서를 적용할 수 있다. 그 리스에 문단 C5~C18의 경과 규정을 적용한다.
- (2) 기업회계기준서 제1017호와 기업회계기준해석서 제2104호를 적용하여 종전에 리스를 포함하는 것으로 식별되지 않은 계약에는 이 기준서를 적용하지 않을 수 있다.

C4 문단 C3의 실무적 간편법을 선택하는 경우에는 그 사실을 공시하고 모든 계약에 그 실무적 간편법을 적용한다. 그 결과로 기업은 최초 적용일 이후 체결된(또는 변경된) 계약에만 문단 9~11의 요구사항을 적용한다.

리스이용자

- C5 리스이용자는 다음 중 어느 하나의 방법으로 리스에 이 기준서를 적용한다.
- (1) 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라, 표시되는 각 과거 보고기간에 소급 적용
 - (2) 문단 C7~C13에 따라 최초 적용일에 이 기준서의 최초 적용 누적효과를 인식하도록 소급 적용
- C6 리스이용자는 문단 C5에서 기술하는 선택 사항을 리스이용자에 해당하는 모든 리스에 일관되게 적용한다.
- C7 리스이용자는 문단 C5(2)에 따라 이 기준서를 적용하기로 선택한다면, 비교 정보를 다시 작성하지 않는다. 그 대신에 리스이용자는 이 기준서를 최초로 적용하는 누적효과를 최초 적용일에 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식한다.

종전에 운용리스로 분류한 리스

- C8 리스이용자는 문단 C5(2)에 따라 이 기준서를 적용하기로 선택한다면, 다음과 같이 회계처리한다.
- (1) 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 종전에 운용리스로 분류한 리스에 대하여 최초 적용일에 리스부채를 인식한다. 리스이용자는 최초 적용일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 할인한 나머지 리스료의 현재가치로 그 리스부채를 측정한다.
 - (2) 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 종전에 운용리스로 분류한 리스에 대하여 최초 적용일에 사용권자산을 인식한다. 리스

이용자는 각 리스별로 다음 중 어느 하나의 금액을 선택하여 사용권자산을 측정한다.

(가) 리스개시일부터 이 기준서를 적용해 온 것처럼 측정한 장부 금액. 다만 최초 적용일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 할인한다.

(나) 리스부채와 동일한 금액. 다만 최초 적용일 직전에 재무상태표에 인식된 리스와 관련하여 선급하거나 발생한(미지급) 리스료 금액을 조정한다.

(3) 리스이용자가 문단 C10(2)의 실무적 간편법을 적용하지 않는다면, 최초 적용일에 기업회계기준서 제1036호 '자산손상'을 사용권자산에 적용한다.

C9 문단 C8의 요구사항에도 불구하고, 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 종전에 운용리스로 분류한 리스에 대하여 리스이용자는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 문단 6을 적용하여 회계처리할 소액 기초자산 리스(문단 B3~B8에서 기술함)에 대해서는 전환시점에 어떠한 조정도 할 필요가 없다. 리스이용자는 최초 적용일부터 그 리스에 이 기준서를 적용한다.

(2) 기업회계기준서 제1040호 '투자부동산'의 공정가치모형을 사용하여 종전에 투자부동산으로 회계처리한 리스에 대해서는 전환시점에 어떠한 조정도 할 필요가 없다. 리스이용자는 그 리스에서 생기는 사용권자산과 리스부채에 최초 적용일부터 기업회계기준서 제1040호와 이 기준서를 적용하여 회계처리한다.

(3) 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 종전에 운용리스로 회계처리하였고 최초 적용일부터 기업회계기준서 제1040호의 공정가치모형을 사용하는 투자부동산으로 회계처리할 리스에 대해서는 사용권자산을 최초 적용일의 공정가치로 측정한다. 리스이용자는 그 리스에서 생기는 사용권자산과 리스부채에 최초 적용일부터 기업회계기준서 제1040호와 이 기준서를 적용한다.

C10

리스이용자는 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 종전에 운용리스로 분류한 리스에 문단 C5(2)에 따라 이 기준서를 소급 적용하는 경우에, 다음 실무적 간편법 중 하나 이상을 사용할 수 있다. 리스이용자는 각 리스별로 이 실무적 간편법을 적용할 수 있다.

- (1) 리스이용자는 특성이 상당히 비슷한 리스(예: 비슷한 경제적 환경에서 기초자산의 유형이 비슷하고 남은 리스기간도 비슷한 리스) 포트폴리오에 단일 할인율을 적용할 수 있다.
- (2) 리스이용자는 최초 적용일 직전에 기업회계기준서 제1037호 '충당부채, 우발부채, 우발자산'을 적용하여 리스가 손실부담계약에 해당하는지를 판단함으로써 손상 검토 수행을 대신할 수 있다. 리스이용자가 이 실무적 간편법을 선택하는 경우에, 리스이용자는 최초 적용일 직전에 재무상태표에 인식된 손실부담리스의 충당부채 금액만큼 최초 적용일의 사용권자산을 조정한다.
- (3) 리스이용자는 최초 적용일부터 12개월 이내에 리스기간이 종료되는 리스에 문단 C8의 요구사항을 적용하지 않기로 선택할 수 있다. 이 경우에 리스이용자는 다음과 같이 한다.
 - (가) 문단 6에서 기술하는 단기리스와 같은 방식으로 그 리스를 회계처리한다.
 - (나) 리스이용자는 최초 적용일이 속하는 회계연도의 단기리스 비용에 관한 공시에 그 리스에 관련되는 원가를 포함한다.
- (4) 리스이용자는 최초 적용일의 사용권자산 측정치에서 리스개설 직접원가를 제외할 수 있다.
- (5) 리스이용자는 사후판단을 사용할 수 있다. 예를 들면 리스기간을 산정할 때 계약이 리스 연장 또는 종료 선택권을 포함한다면 사후판단을 사용한다.

종전에 금융리스로 분류한 리스

- C11 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 금융리스로 분류한 리스에 대하여 리스이용자가 문단 C5(2)에 따라 이 기준서를 적용하기로 선택하는 경우에, 최초 적용일 현재 사용권자산 및 리스부채의 장부금액은 해당일 직전에 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 측정된 리스자산 및 리스부채의 장부금액이다. 리스이용자는 그 리스에 대하여 최초 적용일부터 이 기준서를 적용하여 사용권자산과 리스부채를 회계처리한다.

공시

- C12 리스이용자는 문단 C5(2)에 따라 이 기준서를 적용하기로 선택하는 경우에, 기업회계기준서 제1008호 문단 28(문단 28(6)에서 규정하는 정보는 제외)에서 요구하는 최초 적용에 대한 정보를 공시한다. 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 규정하는 정보 대신에 리스이용자는 다음 정보를 모두 공시한다.
- (1) 최초 적용일 현재 재무상태표에 인식된 리스부채에 적용된 리스이용자의 가중평균 증분차입이자율
 - (2) 다음 (가)와 (나)가 다른 경우에 그 차이의 설명
 - (가) 최초 적용일 직전 회계연도 말에 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 공시한 운용리스약정을 문단 C8(1)에서 기술하는 최초 적용일의 증분차입이자율을 사용하여 할인한 금액
 - (나) 최초 적용일 재무상태표에 인식된 리스부채

- C13 리스이용자가 문단 C10에서 규정하는 실무적 간편법 중 하나 이상을 사용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

리스제공자

- C14 문단 C15에서 기술하는 내용을 제외하고, 리스제공자는 리스제공자에 해당하는 리스에 대하여 전환시점에 어떠한 조정도 할 필요

가 없고, 최초 적용일부터 이 기준서를 적용하여 그 리스를 회계처리한다.

C15 중간리스제공자는 다음과 같이 한다.

- (1) 이 기준서를 적용하여 각 전대리스를 운용리스 아니면 금융리스로 분류해야 하는지를 판단하기 위하여, 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 운용리스로 분류하였고 최초 적용일에도 지속되는 전대리스는 다시 평가한다. 중간리스제공자는 최초 적용일 현재 상위리스와 전대리스의 남아있는 계약 조건에 기초하여 최초 적용일에 이 평가를 수행한다.
- (2) 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 운용리스로 분류하였으나 이 기준서를 적용하면 금융리스인 전대리스는 최초 적용일에 체결되는 새로운 금융리스로 회계처리한다.

최초 적용일 전 판매후리스

C16 기초자산의 이전이 판매로 회계처리하게 하는 기업회계기준서 제1115호의 요구사항을 충족하는지를 판단하기 위하여, 최초 적용일 전에 체결된 판매후리스를 다시 평가하지는 않는다.

C17 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 판매후금융리스로 회계처리한 판매후리스 거래인 경우에, 판매자-리스이용자는 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 최초 적용일에 존재하는 다른 금융리스 회계처리와 같은 방식으로 그 판매후리스를 회계처리한다.
- (2) 판매차익이 남아 있으면 리스기간에 걸쳐 이를 계속 상각한다.

C18 기업회계기준서 제1017호를 적용하여 판매후운용리스로 회계처리한 판매후리스 거래인 경우에, 판매자-리스이용자는 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 최초 적용일에 존재하는 다른 운용리스 회계처리와 같은 방식으로 그 판매후리스를 회계처리한다.
- (2) 최초 적용일 직전 재무상태표에 시장조건에서 벗어난 조건과 관련하여 인식된 이연차손익이 있으면 판매후리스의 사용권자산에서 조정한다.

사업결합 관점에서 종전에 인식한 금액

C19 사업결합의 일부로 취득한 운용리스의 유리하거나 불리한 조건과 관련하여 종전에 리스이용자가 기업회계기준서 제1103호 '사업결합'을 적용하여 자산이나 부채로 인식한 경우에, 리스이용자는 최초 적용일에 그 자산이나 부채를 제거하고 대응되는 금액만큼 사용권자산의 장부금액을 조정한다.

기업회계기준서 제1109호 참조

C20 이 기준서를 적용하지만 기업회계기준서 제1109호 '금융상품'은 아직 적용하지 않는 경우에, 이 기준서에서 기업회계기준서 제1109호에 대한 모든 참조는 기업회계기준서 제1039호 '금융상품: 인식과 측정'의 참조로 본다.

리스이용자를 위한 코로나19 관련 임차료 할인 등

C20A 리스이용자는 '코로나19 관련 임차료 할인 등'의 개정을 소급하여 적용한다. 소급적용에 따른 누적효과는 개정내용을 최초로 적용하는 회계연도의 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소) 기초 잔액을 조정하여 인식한다.

C20B 리스이용자가 코로나19 관련 임차료 할인 등을 최초로 적용하는 보고기간에는 리스이용자가 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)

에서 요구하는 정보를 공시할 필요는 없다.

C20BA 리스이용자는 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'(문단 C1C 참조)을 소급하여 적용한다. 소급 적용에 따른 누적효과는 개정 내용을 최초로 적용하는 회계연도의 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소) 기초 잔액을 조정하여 인식한다.

C20BB 리스이용자가 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'을 최초로 적용하는 보고기간에 리스이용자는 기업회계기준서 제1008호 문단 28(6)에서 요구하는 정보를 공시할 필요는 없다.

C20BC 이 기준서 문단 2를 적용하면, 리스이용자는 '코로나19 관련 임차료 할인 등'(문단 C1A 참조)이나 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'(문단 C1C 참조) 중 어느 것에 따라 실무적 간편법을 적용할 수 있게 되었는지에 관계없이 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 계약에 문단 46A의 실무적 간편법을 일관되게 적용해야 한다.

이자율지표 개혁 - 2단계

C20C 이 개정 내용은 문단 C20D에서 규정한 것을 제외하고는 기업회계기준서 제1008호에 따라 소급하여 적용한다.

C20D 이 개정 내용의 적용을 반영하기 위해 과거기간을 재작성할 필요는 없다. 사후판단을 사용하지 않고 재작성할 수 있는 경우에만 과거 기간을 재작성할 수 있다. 과거 기간을 재작성하지 않는 경우에 종전 장부금액과 개정 내용의 최초 적용일을 포함하는 연차 보고기간 시작일의 장부금액의 차이를 개정 내용의 최초 적용일

이 포함된 연차 보고기간의 기초 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 항목)으로 인식한다.

판매후리스에서 생기는 리스부채

C20E 판매자-리스이용자는 최초 적용일 후에 체결된 판매후리스 거래에 '판매후리스에서 생기는 리스부채'(문단 C1D 참조)를 기업회계기준서 제1008호에 따라 소급하여 적용한다.

다른 기준서의 대체

- C21 이 기준서는 다음 기준서와 해석서를 대체한다.
- (1) 기업회계기준서 제1017호 '리스'
 - (2) 기업회계기준해석서 제2104호 '약정에 리스가 포함되어 있는지의 결정'
 - (3) 기업회계기준해석서 제2015호 '운용리스: 인센티브'
 - (4) 기업회계기준해석서 제2027호 '법적 형식상의 리스를 포함하는 거래의 실질에 대한 평가'

기업회계기준서 제1116호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1116호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2017년)

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 제정(2017. 5. 22.)은 회계기준위원회 위원 7명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원 :

김의형(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이길우, 전영교, 정석우, 한봉희

기업회계기준서 제1116호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2020년)

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정 '코로나바이러스감염증-19 관련 임차료 할인 등' (2020. 5. 29.)은 회계기준위원회 위원 8명의 찬성으로 의결하였다. 이명곤 위원은 개정에 반대하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 박세환(상임위원), 김동욱, 김영석, 박희춘, 윤성수, 이경호, 이기화, 이명곤

기업회계기준서 제1116호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2020년)

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정(2020. 12. 18.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 박세환(상임위원), 김동욱, 박희춘, 오병관, 윤성수, 이경호,

이기화, 이명곤

기업회계기준서 제1116호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2021년)

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등' (2021. 4. 1.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원 :

김의형(위원장), 박세환(상임위원), 김동욱, 박희춘, 오병관, 윤성수, 이경호, 이기화, 이명곤

기업회계기준서 제1116호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2023년)

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정(2023. 5. 12.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이한상(위원장), 박세환(상임위원), 김광오, 박권추, 오병관, 윤재원, 이동근, 전영순, 허세봉

적용사례 실무적용지침

적용사례·실무적용지침 목차

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 적용사례

	문단번호
리스를 식별함	IE2
사례 1: 철도차량	
사례 2: 영업 허가 공간	
사례 3: 광섬유 케이블	
사례 4: 점포	
사례 5: 트럭 대여	
사례 6: 선박	
사례 7: 항공기	
사례 8: 셔츠 계약	
사례 9: 에너지/전력 계약	
사례 10: 네트워크 용역계약	
소액자산 리스와 포트폴리오 적용	IE3
사례 11: 소액자산 리스와 포트폴리오 적용	
계약의 구성요소에 대가를 배분함	IE4
사례 12: 계약의 리스요소 및 비리스요소에 리스이용자의 대가 배분	
리스이용자의 측정	IE5
사례 13: 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리	
변동리스료	IE6
사례 14: 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 매출에 연동되는 변동리스료	
리스변경	IE7

적용사례·실무적용지침 목차

사례 15: 별도 리스인 변경

사례 16: 계약상 리스기간을 연장하여 리스의 범위를 넓히는 변경

사례 17: 리스의 범위를 좁히는 변경

사례 18: 리스의 범위를 넓히면서 좁히는 변경

사례 19: 대가만 달라지는 변경

전대리스

IE8

사례 20: 금융리스로 분류하는 전대리스

사례 21: 운용리스로 분류하는 전대리스

리스이용자의 공시

IE9

사례 22: 변동리스료 조건

사례 23: 연장선택권과 종료선택권

판매후리스 거래

IE11~IE12

사례 24: 고정지급액이 있고 시장조건을 웃도는 판매후리스 거래

사례 25: 지수나 요율(이율) 외의 요인에 따라 달라지는 변동리스료가 있는 판매후리스 거래에서 사용권자산과 리스부채의 후속 측정

기업회계기준서 제1116호 ‘리스’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준서 제1116호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다. 사례는 기업회계기준서 제1116호의 측면들을 설명하지만 해석적 지침을 제공하려는 것은 아니다.

IE1 이 사례에서는 제한된 사실에 기초하여 기업이 리스(또는 다른 계약)의 특정 측면에 기업회계기준서 제1116호의 일부 요구사항을 어떻게 적용할 수 있는지를 설명하는 가상의 상황을 묘사하고 있다. 각 사례의 분석은 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용할 수 있는 유일한 방식을 나타내려는 것이 아니며, 설명한 특정 산업 분야에만 적용하기 위한 것도 아니다. 비록 사례의 특정 측면이 실제 사실 유형을 나타낼 수 있을지라도, 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 특정 사실 유형에 관련되는 사실 및 상황을 모두 판단할 필요가 있을 것이다.

리스를 식별함(문단 9~11, B9~B30)

IE2 다음 사례에서는 계약이 리스인지, 리스를 포함하는지를 판단하는 방법을 설명한다.

사례 1. 철도 차량

사례 1A: 고객이 5년간 특정 유형의 철도 차량 10량을 사용할 수 있게 하는, 고객과 화물운송회사(공급자)의 계약. 계약에서는 철도 차량을 특정하고 있고, 철도 차량은 공급자가 소유한다. 고객은 차량을 사용하여 언제, 어디로, 어떤 화물을 운송할지를 결정한다. 차량을 사용하지 않을 때에는 고객의 부지에서 보관한다. 고객이 스스로 결정하면 다른 목적(예: 보관)으로 차량을

사례 1. 철도 차량

사용할 수 있다. 그러나 계약에서는 고객이 특정 유형의 화물(예: 폭발물)은 운송할 수 없다고 규정한다. 특정 차량에 정비나 수리가 필요한 경우에 공급자는 같은 유형의 차량으로 대체해 주어야 한다. 고객의 채무 불이행이 아니면, 그 밖의 경우에 공급자는 차량을 5년 이내에 회수할 수 없다.

계약에서는 고객이 요청할 때 공급자가 기관차와 기관사도 제공하도록 요구한다. 공급자는 기관차를 자신의 부지에 보관하고 기관사에게 고객의 화물 운송 요청에 관련되는 구체적인 지침을 제공한다. 공급자는 고객의 요청을 이행하기 위하여 여러 기관차 중에서 사용할 기관차를 선택할 수 있고, 하나의 기관차는 고객의 화물 운송뿐만 아니라 다른 고객의 화물 운송에도 사용할 수 있다(고객이 요구한 운송 목적지와 가까운 장소로 다른 고객이 화물 운송을 요구하는데 시기도 비슷하다면 공급자는 해당 기관차에 100량까지 철도 차량을 추가하기로 선택할 수 있다).

이 계약은 철도 차량의 리스를 포함한다. 고객은 5년간 철도 차량 10량을 사용할 권리를 가진다.

10량의 식별되는 차량이 있고, 해당 차량은 계약에 분명히 특정되어 있다. 철도 차량이 고객에게 전달되면, 해당 차량은 정비나 수리가 필요할 때만 대체될 수 있다(문단 B18 참조). 철도 차량을 운행하기 위해 사용하는 기관차는 식별되는 자산이 아니다. 계약서에 분명히 특정되지도 암묵적으로 특정되지도 않았기 때문이다.

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 5년 내내 그 철도 차량 10량의 사용 통제권을 가진다.

사례 1. 철도 차량

- (1) 고객은 사용기간 5년에 걸쳐 그 철도 차량의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 철도 차량을 고객 화물 운송에 사용하지 않는 때를 포함하여 고객은 그 철도 차량을 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.
- (2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 그 차량의 사용을 지시할 권리를 가진다. 그 차량으로 운송할 수 있는 화물에 대한 계약상 제약은 공급자의 방어권이고 고객의 차량 사용권 범위를 정하는 것이다. 계약에서 정해진 사용권의 범위에서, 고객은 언제, 어디에서 철도 차량을 사용할지, 그 차량을 사용하여 어떤 화물을 운송할지를 결정할 수 있음으로써 그 차량의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객은 차량을 화물 운송에 사용하지 않을 때 차량을 사용할지, 어떻게 사용할지도 결정할 수 있다(예: 보관 목적으로 사용할지와 언제 사용할지). 고객은 사용기간 5년 동안에 이 결정을 변경할 권리를 가진다.

비록 차량을 운행하기 위한 기관차와 기관사(공급자가 통제함)의 확보가 차량을 효율적으로 사용하는 데에 반드시 필요할지라도, 이와 관련한 공급자의 결정이 철도 차량의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 따라서 공급자는 사용기간에 그 차량의 사용을 통제하지 않는다.

사례 1B: 고객과 공급자와의 계약에서 사용기간 5년 동안 기재된 일정표에 따라 공급자가 특정 유형의 철도 차량을 사용하여 정해진 양의 화물을 운송하도록 요구하는 경우. 일정표와 정해진 화물의 양은 고객이 철도 차량 10량을 5년간 사용하는 경우와 동일하다. 공급자는 계약의 일부로 철도 차량, 기관사, 기관

사례 1. 철도 차량

차를 제공한다. 계약에는 운송하는 화물의 특성과 양(그리고 화물 운송에 사용하는 철도 차량의 유형)이 기재되어 있다. 공급자는 계약의 요구사항을 이행하기 위해 사용할 수 있는 비슷한 유형의 차량을 대량으로 보유하고 있다. 이와 비슷하게 공급자는 고객의 요청을 이행하기 위하여 사용할 기관차를 선택할 수 있고, 하나의 기관차는 고객의 화물뿐만 아니라 다른 고객의 화물도 운송할 수 있다. 차량과 기관차를 화물 운송에 사용하지 않을 때에는 공급자의 부지에서 보관한다.

계약은 철도 차량 또는 기관차의 리스를 포함하지 않는다.

고객의 화물을 운송하기 위해 사용하는 철도 차량 및 기관차는 식별되는 자산이 아니다. 공급자는 다음과 같은 이유로 철도 차량과 기관차를 대체할 실질적 권리를 가지고 있다.

- (1) 공급자는 사용기간 내내 철도 차량과 기관차를 대체할 실질적인 능력을 가지고 있다(문단 B14(1) 참조). 공급자는 대체 차량 및 기관차를 쉽게 구할 수 있고, 공급자는 고객의 승인 없이 각 차량과 기관차를 대체할 수 있다.
- (2) 공급자는 각 차량과 기관차를 대체하여 경제적으로 효익을 얻을 수 있다(문단 B14(2) 참조). 각 차량이나 기관차의 대체에 관련되는 원가는 있다고 할지라도 아주 적을 것이다. 차량과 기관차는 공급자의 부지에 보관되어 있고 공급자는 비슷한 차량과 기관차를 대량으로 보유하고 있기 때문이다. 공급자는 이 성격의 계약에서 각 차량 또는 기관차의 대체에서 효익을 얻는다. 그 대체로 공급자는 다음의 예와 같이 할 수 있기 때문이다.
 - (가) 예를 들면 발생 지점에서 가까운 역구내에서 하는 업무

사례 1. 철도 차량

를 수행하기 위해 이미 배치된 차량이나 기관차를 사용하여 다른 업무를 수행한다.

(나) 고객이 사용하지 않아서 운휴 중인 차량 또는 기관차를 사용한다.

따라서 고객은 식별되는 차량이나 기관차의 사용을 지시하지 않고 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가지지도 않는다. 공급자는 각 운송에 어느 차량과 기관차를 사용할지를 정함으로써 철도 차량과 기관차의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 공급자는 화물 운송 용량만을 제공하는 것이다.

사례 2. 영업 허가 공간

커피회사(고객)는 재화를 판매하기 위하여 공항 운영자(공급자)와 3년간 공항 내 공간을 사용하는 계약을 체결한다. 계약에는 공간의 규모가 정해져 있고, 공항 내에서 몇 개의 탑승구역 어디에나 그 공간이 위치할 수 있다고 기재되어 있다. 사용기간 중에 언제라도 고객에게 배정된 공간의 위치를 변경할 수 있는 권리는 공급자에게 있다. 고객을 위한 공간의 변경과 관련하여 공급자에게는 원가가 아주 적게 든다. 고객은 재화를 판매하기 위해 쉽게 이동할 수 있는 판매대(고객 소유)를 사용한다. 공항에는 사용할 수 있는 구역이 많고, 그것은 계약상 공간의 규격에 부합한다.

이 계약은 리스를 포함하지 않는다.

비록 고객이 사용하는 공간의 규모가 계약에 규정되어 있더라도, 식별되는 자산은 없다. 고객은 자기 소유 판매대를 통제한다. 그러나 계약은 공항 내의 공간에 대한 것이고, 이 공간은

사례 2. 영업 허가 공간

공급자의 재량에 따라 변경될 수 있다. 공급자는 다음과 같은 이유로 고객이 사용하는 공간을 대체할 실질적 권리를 가진다.

- (1) 공급자는 사용기간 내내 고객이 사용하는 공간을 변경할 실질적인 능력을 가지고 있다(문단 B14(1) 참조). 공항에는 계약상 공간의 규격에 부합하는 공간이 많고, 공급자에게는 고객의 승인 없이 언제든지 규격에 부합하는 다른 공간으로 위치를 변경할 권리가 있다.
- (2) 공급자는 공간 대체에서 경제적으로 효익을 얻을 수 있다(문단 B14(2) 참조). 고객이 사용하는 공간 변경에 관련되는 원가는 아주 적을 것이다. 판매대를 쉽게 이동할 수 있기 때문이다. 공급자는 공항 내의 공간 대체에서 효익을 얻는다. 변화하는 상황에 대응하여, 공급자는 공항 내 탑승구역의 공간을 가장 효율적으로 사용할 수 있기 때문이다.

사례 3. 광섬유 케이블

사례 3A: 고객은 공공서비스기업(공급자)과 홍콩과 도쿄를 연결하는 대용량 케이블 안에서 물리적으로 구별되는 세 개의 특정 다크 파이버 사용권에 대하여 15년간 계약을 체결한다. 고객은 광섬유의 각 끝부분을 전자장비에 연결하여 광섬유의 사용을 결정한다(고객은 광섬유에 빛을 쏘아 그 광섬유로 어떤 데이터를 얼마나 많이 전송할지를 결정한다). 광섬유가 손상되면 공급자는 수선하고 유지할 책임을 진다. 공급자는 여분의 광섬유를 가지고 있지만 고객의 광섬유가 수선·유지될 필요가 있거나 오작동하는 경우에만 고객의 광섬유를 그것으로 대체할 수 있다(이 경우에는 광섬유를 대체해 줄 의무가 있다).

이 계약은 다크 파이버의 리스를 포함한다. 고객은 세 개의 다크 파이버를 15년간 사용할 권리를 가진다.

사례 3. 광섬유 케이블

이 계약에는 세 개의 식별되는 광섬유가 있다. 그 광섬유는 계약서에 분명히 특정되어 있고 케이블의 다른 광섬유들과는 물리적으로 구별된다. 공급자는 광섬유가 수선·유지될 필요가 있거나 오작동하는 경우가 아니면 그 광섬유를 대체할 수 없다 (문단 B18 참조).

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 15년 내내 그 광섬유의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간 15년에 걸쳐 광섬유의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 그 광섬유를 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.
- (2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 그 광섬유의 사용을 지시할 권리를 가진다. 고객은 (1) 그 광섬유에 빛을 쏘지와 언제 쏘지, (2) 그 광섬유가 산출물을 언제, 얼마나 생산할지(그 광섬유가 어떤 데이터를 얼마나 전송할지)를 결정하여 그 광섬유의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객은 사용기간 15년 동안에 이 결정을 변경할 권리를 가진다.

비록 광섬유를 수선하고 유지하는 것에 대한 공급자의 결정이 광섬유를 효율적으로 사용하는 데에 반드시 필요할지라도, 그 결정이 광섬유의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 따라서 공급자는 사용기간에 그 광섬유의 사용을 통제하지 않는다.

사례 3B: 고객은 공급자와 홍콩과 도쿄를 연결하는 케이블 내의 특정 용량의 사용권에 대하여 15년간 계약을 체결한다. 그

사례 3. 광섬유 케이블

특정 용량은 고객이 케이블 안에서 세 개의 광섬유를 최대 용량으로 사용하는 것과 동일한 용량이다(케이블은 비슷한 용량의 광섬유 15개를 포함한다). 공급자는 데이터의 전송에 대한 결정을 내린다(공급자는 광섬유에 빛을 쏘고, 고객의 통신을 전송하기 위해 어느 광섬유를 사용할지를 결정하고, 광섬유에 연결할 공급자 소유의 전자장비에 대한 결정을 내린다).

이 계약은 리스를 포함하지 않는다.

공급자는 고객 데이터 전송에 대해 모든 결정을 내리고 이에 따라 각 고객은 케이블 용량의 일부만을 사용한다. 고객에게 제공할 용량 부분은 케이블의 나머지 용량과 물리적으로 구별할 수 없고, 케이블 용량의 대부분을 나타내지도 않는다(문단 B20 참조). 따라서 고객은 식별되는 자산을 사용할 권리가 없다.

사례 4. 점포

고객은 부동산 소유주(공급자)와 5년간 점포 A를 사용하기로 하는 계약을 체결한다. 점포 A는 많은 점포가 포함된 더 큰 소매점의 일부이다.

고객은 점포 A의 사용권을 받는다. 공급자는 고객에게 다른 점포로 옮길 것을 요구할 수 있다. 그 경우에, 공급자는 고객에게 점포 A와 품질과 규격이 비슷한 점포를 제공해야 하며 고객의 이전 원가를 지급해야 한다. 새로운 주요 세입자가 소매점 내에서 고객과 다른 세입자들을 옮기게 하는 원가를 보전할 수 있을 만큼 충분히 유리한 요율로 소매점의 넓은 면적을 차지하기로 하는 결정을 내릴 때에만, 공급자는 고객을 옮기게 하면서 경제적으로 효익을 얻을 수 있다. 그러나 나중에 그러한 상

사례 4. 점포

황이 벌어질 수 있을지라도, 계약 약정시점에 볼 때 그 상황이 벌어질 것 같지는 않다.

계약에서는 고객이 더 큰 소매점의 영업시간에 재화를 판매하기 위하여 자신의 유명 상점 브랜드를 운용하여 점포 A를 사용하도록 요구한다. 고객은 사용기간에 그 점포의 사용에 대한 모든 결정을 내린다. 예를 들면 고객은 점포에서 판매하는 재화의 구성, 가격, 보유 재고량을 결정한다. 고객은 사용기간 5년 내내 점포에 대한 물리적 접근도 통제한다.

계약에서는 고객이 공급자에게 고정 금액을 지급하고, 점포 A에서 생기는 매출액의 일정 비율을 변동 금액으로 지급하도록 요구한다.

공급자는 계약의 일부로 광고 용역과 함께 청소 및 보안 용역을 제공한다.

이 계약은 소매점의 리스를 포함한다. 고객은 5년간 점포 A의 사용권을 가진다.

점포 A는 식별되는 자산이다. 이는 계약에 분명히 특정되어 있다. 공급자는 점포를 대체할 실질적인 능력을 가지고 있지만, 특정 상황에서만 대체에서 경제적으로 효익을 얻을 수 있다. 공급자의 대체권은 실질적이지 않다. 계약 약정시점에 볼 때 그 상황이 벌어질 것 같지 않기 때문이다(문단 B16 참조).

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 5년 내내 점포 A의 사용 통제권을 가진다.

(1) 고객은 사용기간 5년에 걸쳐 점포 A의 사용으로 생기는 경

사례 4. 점포

제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 점포 A를 사용기간 내내 독점적으로 사용한다. 비록 점포 A에서 판매로 생기는 현금흐름의 일부는 고객에게서 공급자에게로 유입되지만, 이는 고객이 점포 사용권에 대하여 공급자에게 지급하는 대가를 나타낸다. 이것이 고객이 점포 A의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 갖는 것을 막지는 못한다.

- (2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 점포 A의 사용을 지시할 권리를 가진다. 점포 A에서 판매할 수 있는 재화에 대한 계약상 제약과 점포 A의 개점시간은 고객의 점포 A 사용권의 범위를 정한다. 계약에서 정한 사용권의 범위에서 고객은 예를 들면 점포에서 판매할 상품의 구성, 판매가격을 결정할 수 있으므로 점포 A의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객은 사용기간 5년 동안에 이 결정을 변경할 권리를 가진다.

비록 청소, 보안, 광고 용역이 점포 A를 효율적으로 사용하는 데에 반드시 필요할지라도, 이와 관련한 공급자의 결정이 점포 A의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 따라서 공급자는 사용기간에 점포 A의 사용을 통제하지 않고 공급자의 결정은 고객의 점포 A 사용 통제에 영향을 미치지 않는다.

사례 5. 트럭 대여

고객은 뉴욕에서 샌프란시스코까지 화물을 운송하기 위해 공급자와 일주일 동안의 트럭 사용 계약을 체결한다. 공급자는 대체권이 없다. 계약기간에는 계약에서 규정하는 화물만 이 트럭으로 운송하는 것이 허용된다. 계약에는 트럭을 운행할 수 있

사례 5. 트럭 대여

는 최장 거리가 정해져 있다. 고객은 계약의 범위에서 운행 일정의 세부 사항(속도, 경로, 휴게 정차 등)을 선택할 수 있다. 고객은 정해진 일정이 완료된 후에는 트럭을 계속 사용할 권리가 없다.

운송할 화물, 뉴욕에서 인수하는 시간과 장소, 샌프란시스코에 배달하는 시간과 장소는 계약에 정해져 있다.

고객은 뉴욕에서 샌프란시스코까지 트럭을 운전할 책임을 진다.

이 계약은 트럭의 리스를 포함한다. 고객은 정해진 일정 기간 중에 트럭에 대한 사용권을 가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 트럭은 계약에 분명히 특정되어 있고, 공급자는 트럭을 대체할 권리가 없다.

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 내내 트럭의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간에 걸쳐 트럭의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 트럭을 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.
- (2) 문단 B24(2)(가)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 트럭의 사용을 지시할 권리를 가진다. 트럭의 사용 방법 및 목적(정해진 기간에 뉴욕에서 샌프란시스코까지 특정 화물을 운송하는 것)은 계약에 미리 정해져 있다. 고객은 사용기간 내내 트럭을 운용할 권리(예: 속도, 경로, 휴게 정차)를 가지므로 트럭의 사용을 지시한다. 고객은 트럭의 운용을 통제하여

사례 5. 트럭 대여

사용기간에 생길 수 있는 트럭 사용에 관한 모든 결정을 내린다.

계약 기간이 일주일이기 때문에 이 리스는 단기리스의 정의를 충족한다.

사례 6. 선박

사례 6A: 고객은 선주(공급자)와 특정 선박으로 로테르담에서 시드니까지 화물을 운송하는 계약을 체결한다. 선박은 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 대체권이 없다. 화물은 선박 용량의 대부분을 차지할 것이다. 계약에서는 선박으로 운송될 화물과 인수 및 배달 일정을 정한다.

공급자는 선박을 운용하고 유지하며 선박에 실린 화물을 안전하게 운반할 책임을 진다. 고객이 계약기간에 그 선박에 다른 운용자를 고용하거나 직접 선박을 운용하는 것은 금지되어 있다.

이 계약은 리스를 포함하지 않는다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 선박은 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 그 특정 선박을 대체할 권리가 없다.

고객은 사용기간에 걸쳐 그 선박의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객의 화물은 선박 용량의 대부분을 차지할 것이므로, 다른 당사자가 그 선박의 사용으로 생기는 경제적 효익을 얻는 것을 막는다.

그러나 고객은 그 선박의 사용을 지시할 권리가 없으므로 선박의 사용 통제권을 가지지 못한다. 고객에게는 그 선박의 사용

사례 6. 선박

방법 및 목적을 지시할 권리가 없다. 선박의 사용 방법 및 목적(특정 기간에 로테르담에서 시드니까지 특정 화물을 운송하는 것)은 계약에 미리 정해져 있다. 고객에게는 사용기간에 선박의 사용 방법 및 목적을 변경할 권리가 없다. 고객은 사용기간에 선박의 사용에 대한 다른 의사결정권이 없고(예를 들면 고객은 선박을 운용할 권리가 없다), 고객이 선박을 설계하지 않았다. 고객은 선박의 사용에 대하여 선박으로 화물을 운송하는 많은 고객 중 하나와 같은 권리를 가진다.

사례 6B: 고객은 공급자와 5년간 특정 선박을 사용하는 계약을 체결한다. 이 선박은 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 대체권이 없다.

고객은 계약에 규정된 계약에 따라 사용기간 5년 내내 어떤 화물을 운송할지를 정하고 항해 여부와 언제, 어느 항구로 출항할지를 정한다. 그 계약은 고객이 해적의 위험이 높은 해역으로 선박을 운행하거나 위험한 물질을 화물로 운반하는 것을 막는다.

공급자는 선박을 운용하고 유지하며 선박에 실린 화물을 안전하게 운반할 책임을 진다. 고객이 계약기간에 그 선박에 다른 운용자를 고용하거나 직접 선박을 운용하는 것은 금지되어 있다.

이 계약은 리스를 포함한다. 고객은 5년간 선박 사용권을 가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 선박은 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 그 특정 선박을 대체할 권리가 없다.

사례 6. 선박

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 5년 내내 선박의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간 5년에 걸쳐 선박의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 선박을 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.
- (2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 선박의 사용을 지시할 권리를 가진다. 선박이 항해할 수 있는 곳과 선박으로 운송할 화물에 대한 계약상 제약은 고객의 선박 사용 범위를 정한다. 그 제약들은 공급자의 선박 투자와 공급자의 직원을 보호하는 방어권이다. 사용권의 범위에서, 고객은 운송할 화물뿐만 아니라 출항 여부와 선박을 언제, 어디로 출항할지를 결정하므로 사용기간 5년 내내 선박의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객은 사용기간 5년 내내 이 결정을 변경할 권리를 가진다.

비록 선박의 운용과 유지가 효율적인 사용에 반드시 필요할지라도, 이와 관련한 공급자의 결정이 선박의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 그 대신에 공급자의 결정은 선박의 사용 방법 및 목적에 대한 고객의 결정에 좌우된다.

사례 7. 항공기

고객은 항공기 소유자(공급자)와 2년간 분명히 특정된 항공기의 사용 계약을 체결한다. 계약에서는 항공기의 내부 및 외부 규격을 상세히 열거한다.

계약에는 항공기의 비행 목적지에 대한 계약상·법적 제약이 있

사례 7. 항공기

다. 고객은 제약 조건에 따라 항공기가 언제, 어디로 비행할지와 항공기로 어떤 승객과 화물을 운송할지 결정한다. 공급자는 자신의 승무원을 활용하여 항공기를 운용할 책임을 진다. 고객이 계약기간에 그 항공기에 다른 운용자를 고용하거나 직접 항공기를 운용하는 것은 금지되어 있다.

공급자는 사용기간 2년 동안에는 언제든지 항공기를 대체할 수 있고 항공기가 작동하지 않으면 반드시 대체해 주어야 한다. 대체하는 항공기는 계약상 항공기의 내부 및 외부 규격에 부합해야 한다. 공급자의 항공기들 중 하나를 고객의 규격에 맞추기 위해서는 상당한 원가가 든다.

이 계약은 리스를 포함한다. 고객은 2년간 항공기의 사용할 권리를 가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 항공기는 계약에 분명히 특정되어 있고, 비록 공급자가 그 항공기를 대체할 수 있지만 그 대체권은 실질적이지 않다. 문단 B14(2)의 조건이 존재하지 않기 때문이다. 다른 항공기를 계약에서 요구하는 규격에 맞추기 위하여 드는 원가가 상당하여 공급자가 항공기의 대체에서 경제적으로 효익을 얻을 것이라고 예상되지 않기 때문에 공급자의 대체권은 실질적이지 않은 것이다.

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 2년 내내 항공기의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간 2년에 걸쳐 항공기의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 항공기를 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.

사례 7. 항공기

(2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 항공기의 사용을 지시할 권리를 가진다. 항공기의 비행 목적지에 대한 제약은 고객의 항공기 사용권의 범위를 정한다. 고객은 사용권의 범위에서 사용기간 2년 내내 항공기의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객이 운송하는 승객과 화물뿐만 아니라 비행 여부와 항공기가 언제 어디로 비행할지를 결정하기 때문이다. 고객은 사용기간 2년 내내 이 결정을 변경할 권리를 가진다.

비록 항공기의 운용이 항공기의 효율적인 사용에 반드시 필요할지라도, 이와 관련한 공급자의 결정이 항공기의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 따라서 공급자는 사용기간에 항공기의 사용을 통제하지 않고 공급자의 결정은 고객의 항공기 사용 통제에 영향을 미치지 않는다.

사례 8. 셔츠 계약

고객은 제조자(공급자)와 3년간 특정한 유형, 품질, 수량의 셔츠를 구매하는 계약을 체결한다. 셔츠의 유형, 품질, 수량은 계약에 특정되어 있다.

공급자는 고객의 요구를 충족할 수 있는 단 하나의 공장을 가지고 있다. 공급자는 다른 공장에서 그 셔츠를 공급할 수 없고 제삼자인 공급자에게서 셔츠를 공급받을 수 없다. 공장의 생산 능력은 고객과 체결한 계약의 생산량을 초과한다(고객은 공장 생산 능력의 대부분에 대하여 계약하지 않았다).

공급자는 공장 운용에 대한 모든 결정을 내리며, 이 결정에는

사례 8. 셔츠 계약

공장을 가동하여 생산할 수준과 그 고객과의 계약을 이행하는데 사용하지 않는 공장의 산출물로 어떤 고객과의 계약을 이행할지가 포함된다.

이 계약은 리스를 포함하지 않는다.

공장은 식별되는 자산이다. 공장은 암묵적으로 특정되어 있다. 공급자는 이 자산의 사용만으로 계약을 이행할 수 있기 때문이다.

고객은 그 공장의 사용을 통제하지 않는다. 그 공장의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 없기 때문이다. 이는 공급자가 사용기간에 다른 고객과의 계약을 이행하기 위해 그 공장을 사용하기로 결정할 수 있기 때문이다.

고객이 공장의 사용을 통제하지 않는 또 다른 이유는 고객이 공장의 사용을 지시할 권리가 없기 때문이다. 고객에게는 사용기간 3년 동안에 공장의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리가 없다. 공급자와의 계약에서 고객의 권리는 그 공장에서 생산되는 산출물을 특정하는 것으로 한정되어 있다. 고객은 그 공장의 사용에 대하여 공장에서 셔츠를 구매하는 다른 고객들과 같은 권리를 가진다. 공급자는 공장의 사용을 지시할 권리를 가진다. 그 공장의 사용 방법 및 목적을 결정할 수 있기 때문이다(공급자에게 공장을 가동하여 생산할 수준과 공장의 산출물로 어떤 고객 계약을 이행할지를 결정할 권리가 있다).

고객이 그 공장의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리가 없다는 사실이나 고객이 그 공장의 사용을 지시할 권리가 없다는 사실은 개별적으로 고객이 그 공장의 사용을 통제

사례 8. 셔츠 계약

하지 않는다는 결론을 내리기에 충분할 것이다.

사례 9. 에너지/전력 계약

사례 9A: 공공서비스기업(고객)은 전력회사(공급자)와 20년간 새로운 태양광 발전소(solar farm)에서 생산되는 전기를 모두 구매하는 계약을 체결한다. 태양광 발전소는 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 대체권이 없다. 태양광 발전소는 공급자가 소유하고 고객은 다른 자산에서 에너지를 공급받을 수 없다. 고객은 태양광 발전소가 건설되기 전에 태양광 발전소를 설계했다. 고객은 태양광 발전소의 입지와 사용할 장비의 공학기술을 결정할 때에 도움을 받기 위해 태양 에너지 전문가를 고용하였다. 공급자는 고객의 규격에 따라 태양광 발전소를 지은 후, 운영하고 유지할 책임을 진다. 전기의 생산 여부, 생산 시기, 생산량은 결정할 사항이 아니다. 그 결정은 자산의 설계로 미리 결정되었기 때문이다. 고객이 태양광 발전소의 사용으로 생기는 재생에너지 크레딧을 받는 동안에 공급자는 태양광 발전소의 건설과 소유와 관련하여 세액공제를 받을 것이다.

이 계약은 리스를 포함한다. 고객은 20년간 태양광 발전소를 사용할 권리를 가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 태양광 발전소는 계약에 분명히 특정되어 있고, 공급자는 특정 태양광 발전소를 대체할 권리가 없기 때문이다.

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 20년 내내 태양광 발전소의 사용 통제권을 가진다.

(1) 고객은 사용기간 20년에 걸쳐 그 태양광 발전소의 사용으로

사례 9. 에너지/전력 계약

생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 그 태양광 발전소를 독점적으로 사용한다. 사용기간 20년에 걸쳐 그 태양광 발전소 사용의 부산물인 재생에너지 크레디트뿐만 아니라 그 태양광 발전소에서 생산되는 모든 전기를 가진다. 비록 공급자가 세액공제 형태로 그 태양광 발전소에서 생기는 경제적 효익을 얻는다고 할지라도, 그 경제적 효익은 태양광 발전소의 사용보다는 태양광 발전소의 소유에 관련되는 것이므로 이 판단에서 고려하지 않는다.

- (2) 문단 B24(2)(나)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 태양광 발전소의 사용을 지시할 권리를 가진다. 고객과 공급자 모두 사용기간에 그 태양광 발전소의 사용 방법 및 목적을 결정하지 않는다. 그 결정은 자산의 설계로 미리 결정되기 때문이다(사실상 태양광 발전소의 설계로 사용기간 내내 태양광 발전소의 사용 방법 및 목적에 관련되는 의사결정권을 자산에 설정하였다). 고객은 태양광 발전소를 운용하지 않는다. 공급자가 태양광 발전소 운용에 대한 결정을 내리나, 고객이 태양광 발전소를 설계하였으므로 고객이 태양광 발전소의 사용을 지시할 권리를 가진다. 태양광 발전소의 설계로 사용기간 내내 자산의 사용 방법 및 목적이 미리 결정되었기 때문이다. 설계에 대한 고객의 통제는 고객이 그 결정을 통제하는 것과 실질적으로 다르지 않다.

사례 9B: 고객은 공급자와 3년간 분명히 특정된 발전소에서 생산되는 전력을 모두 구매하는 계약을 체결한다. 그 발전소는 공급자가 소유하고 운용한다. 공급자는 고객에게 다른 발전소의 전력을 제공할 수 없다. 계약에서는 사용기간 내내 그 발전소에서 생산할 전력의 양과 시기를 정하고, 특별한 상황(예: 비상 상황)이 아니면 그 양과 시기를 변경할 수 없다. 공급자는 산업에서 입증

사례 9. 에너지/전력 계약

된 운용 관행에 따라 매일 그 발전소를 운영하고 유지한다. 공급자는 고객과 계약을 체결하기 몇 년 전인 발전소가 건설되었을 때 발전소를 설계했다. 즉 고객은 그 설계에 참여하지 않았다.

이 계약은 리스를 포함하지 않는다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 발전소가 계약에 분명히 특정되어 있고, 공급자는 그 특정 발전소를 대체할 권리가 없기 때문이다.

고객은 사용기간 3년에 걸쳐 그 식별되는 발전소의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 사용기간 3년에 걸쳐 발전소에서 생산되는 전력을 모두 가져갈 것이다.

그러나 고객은 그 발전소의 사용 통제권을 가지지 못한다. 고객은 그 발전소의 사용을 지시할 권리가 없기 때문이다. 고객에게는 그 발전소의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리가 없다. 발전소의 사용 방법 및 목적(발전소에서 전력의 생산 여부, 생산 시기, 생산량)은 계약에 미리 정해져 있다. 고객에게는 사용기간에 그 발전소의 사용 방법 및 목적을 변경할 권리가 없다. 고객은 사용기간에 발전소의 사용에 대한 다른 의사결정권이 없고(예: 고객은 그 발전소를 운용하지 않는다) 발전소를 설계하지 않았다. 공급자는 사용기간에 발전소의 운용 및 유지 방법을 결정함으로써 발전소에 대해 의사결정을 할 수 있는 유일한 당사자이다. 고객은 그 발전소의 사용과 관련하여 그 발전소에서 전력을 얻는 많은 고객 중 하나와 같은 권리를 가진다.

사례 9C: 고객은 공급자와 10년간 분명히 특정된 발전소에서 생

사례 9. 에너지/전력 계약

산되는 전력을 모두 구매하는 계약을 체결한다. 계약에는 고객이 그 발전소에서 생산되는 모든 전력에 대해 권리를 가진다고 기재되어 있다(공급자는 다른 계약을 이행하기 위하여 그 발전소를 사용할 수 없다).

고객은 공급자에게 배전량과 배전 시기에 대한 지시서를 발부한다. 그 발전소는 고객을 위한 전력을 생산하지 않으면 운용되지 않는다.

공급자는 산업에서 입증된 운용 관행에 따라 매일 그 발전소를 운용하고 유지한다.

이 계약은 리스를 포함한다. 고객은 10년간 그 발전소를 사용할 권리를 가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 발전소는 계약에 분명히 특정되어 있고 공급자는 그 특정된 발전소를 대체할 권리가 없다.

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 10년 내내 발전소의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간 10년에 걸쳐 그 발전소의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 그 발전소를 독점적으로 사용한다. 고객은 사용기간 10년 내내 그 발전소에서 생산되는 모든 전력에 대한 권리를 가진다.
- (2) 문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문에 고객은 그 발전소의 사용을 지시할 권리를 가진다. 고객은 그 발전소의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 고객이 사용기간 내내 그 발전소에서 전력의 생산 여부, 생산 시기, 생산량(전력이 생산

사례 9. 에너지/전력 계약

된다면 그 시기와 양)을 결정할 권리를 가지고 있기 때문이다. 공급자가 그 발전소를 다른 목적으로 사용하는 것은 막고 있기 때문에 전력 생산량과 생산 시기에 대한 고객의 의사에 따라 사실상 발전소의 산출물 생산 시기와 생산 여부를 결정한다.

비록 그 발전소의 운용과 유지가 발전소를 효율적으로 사용하는 데에 반드시 필요할지라도, 이와 관련한 공급자의 결정이 그 발전소의 사용 방법 및 목적을 지시할 권리를 공급자에게 주지는 않는다. 따라서 공급자는 사용기간에 그 발전소의 사용을 통제하지 않는다. 그 대신에 공급자의 결정은 그 발전소의 사용 방법 및 목적에 대한 고객의 결정에 좌우된다.

사례 10. 네트워크 용역계약

사례 10A: 고객은 통신사(공급자)와 2년간 네트워크 용역계약을 체결한다. 계약에서는 공급자가 특정 품질 수준에 부합하는 네트워크 용역을 공급할 것을 요구한다. 그 용역을 제공하기 위하여 공급자는 고객의 부지에 서버를 설치하고 설정한다. 공급자는 서버를 사용하여 네트워크의 데이터 전송 속도와 품질을 결정한다. 공급자는 지속적으로 계약에 정해진 품질의 네트워크 용역을 제공하기 위해 필요한 때에 서버를 다시 설정하거나 대체할 수 있다. 고객은 서버를 운용하거나 서버 사용에 대해 중요한 결정을 내리지 않는다.

이 계약은 리스를 포함하지 않는다. 그 대신에 이 계약은 공급자가 고객이 결정한 네트워크 용역 수준에 맞추기 위해 장비를 사용하는 용역계약이다.

고객의 부지에 설치된 서버가 식별되는 자산인지를 판단할 필요

사례 10. 네트워크 용역계약

가 없다. 이 판단 때문에 계약이 리스를 포함하는지에 대한 분석이 바뀌지는 않을 것이다. 고객에게는 서버의 사용 통제권이 없기 때문이다.

고객은 그 서버의 사용을 통제하지 않는다. 고객의 의사결정권은 오직 사용기간 전에 네트워크 용역의 수준(서버의 산출물) 결정에만 관련되어 있기 때문이다. 네트워크 용역의 수준은 계약을 변경하지 않고는 사용기간 중에 변경할 수 없다. 예를 들면 비록 고객이 전송될 데이터를 생산할지라도 그 활동은 네트워크 용역 설정에 직접 영향을 미치지 않는다. 따라서 이는 그 서버의 사용 방법 및 목적에 영향을 미치지 않는다.

공급자는 사용기간에 서버의 사용에 관련되는 의사결정을 할 수 있는 유일한 당사자이다. 공급자는 그 서버를 사용하여 어떻게 데이터를 전송할지, 그 서버를 재설정할지, 그 서버를 다른 목적으로 사용할지를 결정할 권리를 가진다. 따라서 공급자는 고객에게 네트워크 용역을 제공하는 동안에 그 서버의 사용을 통제한다.

사례 10B: 고객은 정보기술회사(공급자)와 3년간 식별되는 서버를 사용하는 계약을 체결한다. 공급자는 고객의 지시에 따라 고객의 부지에 서버를 배달하여 설치하고, 사용기간 내내 필요한 경우에는 서버에 대한 유지·보수 용역을 제공한다. 공급자는 오작동하는 경우에만 그 서버를 대체한다. 고객은 그 서버에 어떤 데이터를 저장할지와 고객의 영업에 서버를 어떻게 통합할지를 결정한다. 고객은 사용기간 내내 이와 관련한 결정을 변경할 수 있다.

이 계약은 리스를 포함한다. 고객은 3년간 그 서버의 사용권을

사례 10. 네트워크 용역계약

가진다.

이 계약에는 식별되는 자산이 있다. 그 서버는 계약에 분명히 특정되어 있다. 공급자는 오작동하는 경우에만 서버를 대체할 수 있다(문단 B18 참조).

고객은 다음과 같은 이유로 사용기간 3년 내내 그 서버의 사용 통제권을 가진다.

- (1) 고객은 사용기간 3년에 걸쳐 그 서버의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리를 가진다. 고객은 그 서버를 사용기간 내내 독점적으로 사용한다.
- (2) 고객은 그 서버의 사용을 지시할 권리를 가진다(문단 B24(1)의 조건이 존재하기 때문임). 고객은 그 서버의 사용 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내린다. 그 서버를 사용하여 지원할 고객의 영업 측면과 그 서버에 저장되는 데이터에 대한 결정권이 고객에게 있기 때문이다. 고객은 사용기간에 서버의 사용에 대한 의사결정을 할 수 있는 유일한 당사자이다.

소액자산 리스와 포트폴리오 적용(문단 5~6, B1, B3~B8)

IE3 다음 사례에서는 리스이용자가 (1) 소액자산 리스에 기업회계기준서 제1116호 문단 B3~B8을 적용하는 방법과 (2) 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용할 리스 포트폴리오를 결정하는 방법을 설명한다.

사례 11. 소액자산 리스와 포트폴리오 적용

약품 제조 및 유통 산업에 속한 리스이용자(이 사례에서 '리스

사례 11. 소액자산 리스와 포트폴리오 적용

이용자'라고 한다)는 다음과 같은 리스약정을 가지고 있다.

- (1) 부동산 리스(사무실 건물과 창고 모두)
- (2) 제조 장비 리스
- (3) 판매 직원과 고위 경영진을 위한 품질, 규격, 가치가 다양한 회사 차량 리스
- (4) 배달에 사용하는 크기와 가치가 다양한 트럭 및 밴 리스
- (5) 개별 종업원이 사용하는 IT 장비 리스(예: 노트북 컴퓨터, 데스크탑 컴퓨터, 휴대용 컴퓨터 장치, 프린터, 이동 전화)
- (6) 서버의 저장 용량을 늘리는 많은 개별 모듈을 포함한 서버 리스. 모듈은 리스이용자가 서버의 저장 용량을 늘릴 필요가 있게 되어 시간이 지나면서 중앙 컴퓨터 서버에 추가되었다.
- (7) 사무실 장비 리스
 - (가) 사무용 가구(예: 의자, 책상, 사무실 칸막이)
 - (나) 정수기
 - (다) 고용량의 다기능 복사기

소액자산 리스

리스이용자는 기초자산이 새것일 때 개별적으로 소액인지에 따라 다음 리스가 소액자산 리스에 해당하는지를 판단한다.

- (1) 개별 종업원이 사용하는 IT 장비 리스

사례 11. 소액자산 리스와 포트폴리오 적용

(2) 사무용 가구와 정수기 리스

리스이용자는 해당 리스 모두에 기업회계기준서 제1116호 문단 6의 리스 회계처리 요구사항을 적용할지를 선택한다.

비록 서버 내 각 모듈을 개별적으로 고려한다면 자산이 소액일 지라도, 서버 내 모듈 리스는 소액자산 리스에 해당하지 않는다. 각 모듈이 서버의 다른 부분과 상호관련성이 매우 높기 때문이다. 리스이용자는 서버를 리스하지 않으면서 모듈을 리스하지는 않을 것이다.

포트폴리오 적용

결과적으로, 리스이용자는 부동산, 제조 장비, 회사 차량, 트럭과 밴, 서버, 고용량 다기능 복사기 리스에 기업회계기준서 제1116호의 인식 및 측정에 대한 요구사항을 적용한다. 리스이용자는 그렇게 하는 과정에서 회사 차량, 트럭, 밴을 포트폴리오로 분류하였다.

리스이용자의 회사 차량은 일련의 마스터 리스약정에 따라 리스되었다. 리스이용자는 여덟 가지 다른 유형의 회사 차량을 사용하는데, 그 회사 차량은 가격이 다양하며, 연공서열과 지역에 기초하여 직원에게 배정된다. 리스이용자는 각각 다른 유형의 회사 차량에 대하여 마스터 리스약정을 가지고 있다. 각 마스터 리스약정에 속한 개별 리스는 모두 비슷하지만(비슷한 리스개시일과 종료일을 포함함) 계약 조건은 마스터 리스약정마다 다르다. 각 마스터 리스약정 내의 개별 리스는 서로 비슷하기 때문에, 리스이용자는 각 마스터 리스약정에 기업회계기준서 제1116

사례 11. 소액자산 리스와 포트폴리오 적용

호의 요구사항을 적용하는 것과 마스터 리스약정에 속한 각 개별 리스에 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용하는 것의 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상한다. 따라서 리스이용자는 각 마스터 리스약정에 포트폴리오로 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용할 수 있다고 결론 내린다. 또 리스이용자는 여덟 건의 마스터 리스약정 중 두 건이 비슷하고, 비슷한 지역에서 실질적으로 비슷한 유형의 회사 차량을 포괄한다고 결론 내린다. 리스이용자는 두 건의 마스터 리스약정 내의 결합 포트폴리오에 기업회계기준서 제1116호를 적용하는 것과 결합 포트폴리오 내의 각 리스에 기업회계기준서 제1116호를 적용하는 것의 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상한다. 그러므로 리스이용자는 그 두 건의 마스터 리스약정을 단일 리스 포트폴리오로 더 결합할 수 있을 것이라고 결론 내린다.

리스이용자의 트럭과 밴은 개별 리스약정에 따라 리스되고, 총 6,500건의 리스가 있다. 모든 트럭 리스는 조건이 비슷하고 모든 밴 리스도 그러하다. 트럭 리스는 일반적으로 4년 약정이고 비슷한 트럭 모델을 포함한다. 밴 리스는 일반적으로 5년 약정이고 비슷한 밴 모델을 포함한다. 리스이용자는 기초자산의 유형, 지역, 리스가 체결된 해의 분기별로 분류된 트럭 리스 및 밴 리스 포트폴리오에 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용하는 것과 개별 트럭 리스 및 밴 리스에 그 요구사항을 적용하는 것의 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상한다. 따라서 리스이용자는 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 6,500건의 개별 리스에 적용하기보다는 트럭 리스 및 밴 리스의 서로 다른 포트폴리오에 적용한다.

계약의 구성요소에 대가를 배분함(문단 12~16 , B32~B33)

다음 사례에서는 리스이용자가 리스요소와 비리스요소에 계약 대가를 배분하는 방법을 설명한다.

사례 12. 계약의 리스요소 및 비리스요소에 리스이용자의 대가 배분

리스제공자는 리스이용자의 채굴 작업에 사용하도록 리스이용자에게 불도저, 트럭, 장거리 굴착기를 4년간 리스한다. 또 리스제공자는 리스기간 내내 각 장비를 유지하기로 합의한다. 계약상 총 대가는 매년 할부금으로 150,000원씩 지급할 600,000원과 장거리 굴착기 유지 작업 수행 시간에 따라 달라지는 변동 금액이다. 그 변동 지급액은 장거리 굴착기 교체원가의 2%를 한도로 한다. 그 대가는 각 장비의 유지용역 원가를 포함한다.

리스이용자는 기업회계기준서 제1116호 문단 12를 적용하여 비리스요소(유지용역)를 각 장비 리스와는 별도로 회계처리한다. 리스이용자는 기업회계기준서 제1116호 문단 15의 실무적 간편법을 선택하지 않는다. 리스이용자는 기업회계기준서 제1116호 문단 B32의 요구사항을 고려한 다음에 불도저 리스, 트럭 리스, 장거리 굴착기 리스가 각각 별도 리스요소라고 결론 내린다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 리스이용자는 장비 그 자체를 사용하거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원(예: 리스이용자는 작업에 사용할 대체 트럭 또는 굴착기를 쉽게 리스하거나 구매할 수 있다)과 함께 세 품목의 장비를 각각 사용하여 효익을 얻을 수 있다.
- (2) 비록 리스이용자가 한 가지 목적(채굴 작업 수행)으로 세 품목의 장비를 모두 리스한다고 할지라도 그 기계들은 서로 의존도가 매우 높지도 않고 상호관련성이 매우 높지도 않다.

사례 12. 계약의 리스요소 및 비리스요소에 리스이용자의 대가 배분

리스이용자가 각 장비 리스에서 효익을 얻어내는 능력은 리스이용자가 리스제공자에게서 다른 장비를 리스하거나 리스하지 않기로 하는 결정에 유의적으로 영향을 받지 않는다.

따라서 리스이용자는 이 계약에 세 건의 리스요소와 세 건의 비리스요소(유지용역)가 있다고 결론 내린다. 리스이용자는 세 건의 리스요소 및 비리스요소에 계약 대가를 배분하기 위하여 기업회계기준서 제1116호 문단 13~14의 지침을 적용한다.

몇몇 공급자는 비슷한 불도저 및 트럭에 대하여 유지용역을 제공한다. 따라서 리스한 장비 중 두 품목의 유지용역에 대해서는 관측 가능한 개별 가격이 있다. 리스이용자는 리스제공자와의 계약에서 비슷한 지급 조건을 가정하여 불도저 및 트럭 유지에 대해 관측 가능한 개별 가격을 각각 32,000원과 16,000원으로 설정할 수 있다. 장거리 굴착기는 매우 특화되어 있고, 따라서 다른 공급자들은 비슷한 굴착기를 리스하거나 그에 대해 유지용역을 제공하지 않는다. 그럼에도 불구하고 리스제공자는 자신에게서 비슷한 장거리 굴착기를 구매하는 고객에게 4년 계약의 유지용역을 제공한다. 그 4년간의 유지용역 계약의 관측 가능한 대가는 4년에 걸쳐 지급할 고정 금액인 56,000원과, 장거리 굴착기 유지 작업 수행 시간에 따라 달라지는 변동 금액이다. 그 변동 지급액은 장거리 굴착기 교체원가의 2%를 한도로 한다. 따라서 리스이용자는 56,000원에 모든 변동 금액을 더하여 장거리 굴착기 유지용역의 개별 가격을 추정한다. 리스이용자는 불도저, 트럭, 장거리 굴착기 리스의 관측 가능한 개별 가격을 각각 170,000원, 102,000원, 224,000원으로 설정할 수 있다.

리스이용자는 다음과 같이 리스요소와 비리스요소에 계약상 고

사례 12. 계약의 리스요소 및 비리스요소에 리스이용자의 대가 배분

정대가(600,000원)를 배분한다.

(단위: 원)

	불도저	트럭	장거리 굴착기	총 액
리스요소	170,000	102,000	224,000	496,000
비리스요소				104,000
총 고정대가				600,000

리스이용자는 모든 변동대가를 장거리 굴착기 유지에, 즉 계약의 비리스요소에 배분한다. 그 다음에 리스이용자는 배분된 대가를 각 리스요소의 리스료로 처리하면서, 기업회계기준서 제 1116호의 지침을 적용하여 각 리스요소를 회계처리한다.

(a) 이 적용사례에서 화폐 금액은 원으로 표시한다.

리스이용자의 측정(문단 18~41, B34~B41)

IE5 다음 사례에서는 리스이용자가 사용권자산과 리스부채를 어떻게 측정하는지를 설명한다. 이 사례에서는 리스이용자가 리스기간의 변경을 어떻게 회계처리하는지도 설명한다.

사례 13. 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

가. 사용권자산과 리스부채의 최초 측정

리스이용자는 건물의 한 층을 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 이 리스에는 5년간 연장할 수 있는 선택권이 있다. 리스료는 최초 기간에 매년 50,000원씩이고, 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에는 매년 55,000원씩이며, 모든 지급액은 연초에 지급한다. 리스이용자는 그 리스를

사례 13. 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

채결하기 위하여 리스개설직접원가 20,000원을 부담한다. 그 중 15,000원은 건물 해당 층의 종전 임차인에게 지급하는 금액에 관련되고, 5,000원은 리스를 주선했던 부동산 중개인에게 지급하는 수수료에 관련된다. 리스를 채결하면서 리스제공자는 리스이용자에게 인센티브로 부동산 중개 수수료 5,000원을 변제해 주기로 합의하였다.

개시일에는 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사할 것이 상당히 확실하지가 않으므로 리스기간이 10년이라고 결론 내린다.

리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스이용자의 증분 차입이자율은 연 5%이고, 이 이자율은 리스이용자가 비슷한 담보로 사용권자산의 가치와 비슷한 금액을 같은 통화로 10년간 빌릴 수 있는 고정이자율을 반영한다.

개시일에 리스이용자는 1차 연도의 리스료를 지급하고, 리스개설직접원가를 부담하며, 리스제공자에게서 리스 인센티브를 받고, 50,000원씩 나머지 9회의 지급액을 연 5%로 할인한 현재가치 355,391원으로 리스부채를 측정한다.

리스이용자는 리스와 관련하여 처음에는 다음과 같이 자산과 부채를 인식한다.

사용권자산	405,391원	리스부채	355,391원
		현금 (1차 연도의 리스료)	50,000원
사용권자산	20,000원	현금 (리스개설직접원가)	20,000원
현금 (리스 인센티브)	5,000원	사용권자산	5,000원

사례 13. 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

나. 후속 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

리스의 6차 연도에 리스이용자는 기업 A를 취득한다. 기업 A는 또 다른 건물의 한 층을 리스하고 있다. 기업 A가 체결한 그 리스계약에는 기업 A가 행사할 수 있는 종료선택권이 포함되어 있다. 기업 A를 취득함에 따라 리스이용자는 늘어난 인력에 맞는 건물 두 층이 필요하다. 리스이용자는 원가를 최소화하기 위하여, (1) 7차 연도 말에 사용 가능할, 리스한 건물 다른 층에 대하여 별도의 8년간 리스계약을 체결하고 (2) 8차 연도 초부터 유효하도록 기업 A의 리스계약을 조기에 종료한다.

리스이용자가 차지하고 있는 같은 건물로 기업 A의 직원을 옮기게 하면 리스이용자에게 기존 리스를 10년의 해지불능기간 말에 연장할 경제적 유인이 생긴다. 기업 A의 취득과 기업 A 직원의 이동은 리스이용자가 통제하고 있고, 전에 리스기간을 산정할 때에는 포함되지 않았던 연장선택권을 리스이용자가 행사할 것이 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이다. 원래의 층이 선택권 기간에 비슷한 리스료로 리스할 수 있는 대체 자산보다 리스이용자에게 더 많은 효용을 주기(그러므로 더 많은 효익을 제공하기) 때문이다. 리스이용자가 다른 건물의 비슷한 층을 리스한다면, 직원이 다른 건물로 이동할 것이기 때문에 리스이용자는 추가 원가를 부담할 것이다. 따라서 6차 연도 말에 리스이용자는 기업 A의 취득과 이동 계획에 따라 기존 리스의 연장선택권을 행사하는 것이 이제 상당히 확실하다고 결론 내린다.

리스이용자의 6차 연도 말 증분차입이자율은 연 6%이고, 이 이자율은 리스이용자가 비슷한 담보로 사용권자산의 가치와 비슷한 금액을 같은 통화로 9년간 빌릴 수 있는 고정이자율을 반영한

사례 13. 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

다. 리스이용자는 사용권자산의 미래 경제적 효익을 리스기간에 걸쳐 고르게 소비할 것으로 예상하기 때문에 사용권자산을 정액법으로 감가상각한다.

1차 연도부터 6차 연도까지 사용권자산과 리스부채는 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채 (5%)				사용권자산		
	기초잔액	리스료	이자비용	기말잔액	기초잔액	감가상가비	기말잔액
1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	(42,039)	378,352
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	378,352	(42,039)	336,313
3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	336,313	(42,039)	294,274
4	303,785	(50,000)	12,689	266,474	294,274	(42,039)	252,235
5	266,474	(50,000)	10,823	227,297	252,235	(42,039)	210,196
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	210,196	(42,039)	168,157

6차 연도 말에, 리스기간 변경에 대한 회계처리를 하기 전에 리스부채는 186,162원(50,000원씩 나머지 4회의 지급액을 변경 전 이자율인 연 5%로 할인한 현재가치)이다. 이자비용 8,865원은 6차 연도에 인식된다. 리스이용자의 사용권자산은 168,157원이다.

리스이용자는 50,000원씩 4회 지급액과 이후 55,000원씩 5회 지급액을 수정 할인율인 연 6%로 할인한 현재가치 378,174원으로 리스부채를 다시 측정한다. 리스이용자는 다시 측정한 부채 378,174원과 종전 장부금액인 186,162원의 차이를 나타내는 192,012원만큼 리스부채를 증액한다. 추가 사용권자산의 원가를 반영하기 위해 사용권자산에 상응하는 조정을 하여, 다음과 같이 인식한다.

사례 13. 리스이용자의 측정과 리스기간 변경에 대한 회계처리

사용권자산 192,012원 리스부채 192,012원

재측정한 후에, 리스이용자의 사용권자산의 장부금액은 360,169원(168,157원+192,012원)이다. 7차 연도 초부터 리스이용자는 수정 할인율인 연 6%로 리스부채의 이자비용을 계산한다.

7차 연도부터 15차 연도까지 사용권자산과 리스부채는 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채 (6%)				사용권자산		
	기초잔액	리스료	이자비용	기말잔액	기초잔액	감가상각비	기말잔액
7	378,174	(50,000)	19,690	347,864	360,169	(40,019)	320,150
8	347,864	(50,000)	17,872	315,736	320,150	(40,019)	280,131
9	315,736	(50,000)	15,944	281,680	280,131	(40,019)	240,112
10	281,680	(50,000)	13,901	245,581	240,112	(40,019)	200,093
11	245,581	(55,000)	11,435	202,016	200,093	(40,019)	160,074
12	202,016	(55,000)	8,821	155,837	160,074	(40,019)	120,055
13	155,837	(55,000)	6,050	106,887	120,055	(40,019)	80,036
14	106,887	(55,000)	3,113	55,000	80,036	(40,019)	40,018
15	55,000	(55,000)			40,018	(40,019)	

변동리스료(문단 27, 39, 42(2), 43)

IE6 다음 사례에서는 리스이용자가 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 리스부채 측정치에 포함되지 않은 변동리스료를 회계처리하는 방법을 설명한다.

사례 14. 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 매출에 연동되는 변동리스료

사례 14A. 리스이용자는 매년 초에 연간 리스료를 50,000원씩

사례 14. 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 매출에 연동되는 변동리스료

지급할, 부동산을 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 계약에서는 앞선 24개월의 소비자물가지수 상승에 기초하여 리스료가 2년마다 오르도록 정한다. 리스개시일의 소비자물가지수는 125이다. 이 사례에서는 리스개설직접원가는 모두 무시한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스이용자의 증분차입이자율은 연 5%이고, 이 이자율은 리스이용자가 비슷한 담보로 사용권자산의 가치와 비슷한 금액을 같은 통화로 10년간 빌릴 수 있는 고정이율을 반영한다.

개시일에 리스이용자는 1차 연도의 리스료를 지급하고 50,000원씩 나머지 9회의 지급액을 연 5%의 이자율로 할인한 현재가치 355,391원으로 리스부채를 측정한다.

리스이용자는 리스와 관련하여 처음에는 다음과 같이 자산과 부채를 인식한다.

사용권자산	405,391원	리스부채	355,391원
		현금	50,000원
		(1차 연도의 리스료)	

리스이용자는 사용권자산의 미래 경제적 효익을 리스기간에 걸쳐 고르게 소비할 것으로 예상하기 때문에 사용권자산을 정액법으로 감가상각한다.

리스의 처음 2년간, 리스이용자는 그 리스와 관련된 항목을 총액으로는 다음과 같이 인식한다.

이자비용	33,928원	리스부채	33,928원
감가상각비	81,078원 (405,391÷10×2년)	사용권자산	81,078원

사례 14. 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 매출에 연동되는 변동리스료

2차 연도 초에 리스이용자는 2차 연도의 리스료를 지급하고 다음과 같이 인식한다.

리스부채	50,000원	현금	50,000원
------	---------	----	---------

소비자물가지수의 변동에 따른 미래 리스료 변동에 대한 회계 처리와 3차 연도의 리스료 지급을 하기 전인 3차 연도 초에, 리스부채는 339,319원(50,000씩 8회의 지급액을 연 5%의 이자율로 할인한 현재가치 = 355,391원 + 33,928원 - 50,000원)이다.

리스의 3차 연도 초에 소비자물가지수는 135이다.

소비자물가지수에 따라 조정한 3차 연도의 지급액은 54,000원(50,000원 × 135 ÷ 125)이다. 리스료를 산정하기 위해 사용되는 소비자물가지수 변동의 결과로 미래 리스료에 변동이 있기 때문에 리스이용자는 수정 리스료를 반영하기 위하여 리스부채를 다시 측정한다. 그 리스부채는 이제 54,000원씩 8회의 연간 리스료를 반영한다.

3차 연도 초에, 리스이용자는 54,000원씩 8회의 지급액을 변경하지 않은 할인율인 연 5%로 할인한 현재가치 366,464원으로 리스부채를 다시 측정한다. 리스이용자는 다시 측정한 부채 366,464원과 종전 장부금액인 339,319원의 차이를 나타내는 27,145원만큼 리스부채를 증액한다. 사용권자산에 상응하는 조정을 하여 다음과 같이 인식한다.

사용권자산	27,145원	리스부채	27,145원
-------	---------	------	---------

사례 14. 지수에 따라 달라지는 변동리스료와 매출에 연동되는 변동리스료

3차 연도 초에 리스이용자는 3차 연도의 리스료를 지급하고 다음과 같이 인식한다.

리스부채	54,000원	현금	54,000원
------	---------	----	---------

사례 14B. 리스이용자가 리스한 부동산에서 생기는 매출의 1%로 산정하는 변동리스료도 매년 지급해야 한다는 점을 제외하고는 사례 14A와 같은 사실을 가정한다.

개시일에 리스이용자는 인식하는 사용권자산과 리스부채를 사례 14A와 같은 금액으로 측정한다. 이는 추가 변동리스료가 미래 매출에 연동되어 있으므로 리스료의 정의를 충족하지 않기 때문이다. 따라서 그 지급액은 자산 및 부채의 측정치에 포함되지 않는다.

사용권자산	405,391원	리스부채	355,391원
		현금	50,000원
		(1차 연도의 리스료)	

리스이용자는 연간 기준으로 재무제표를 작성한다. 리스의 1차 연도에 리스이용자는 리스한 부동산에서 800,000원의 매출을 창출한다.

리스이용자는 리스와 관련하여 8,000원($800,000\text{원} \times 1\%$)의 추가 비용을 부담한다. 리스이용자는 이를 리스의 1차 연도에 당기 손익으로 인식한다.

리스변경(문단 44~46)

IE7 사례 15~19에서는 리스이용자의 리스변경에 대한 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 설명한다.

사례 15. 별도 리스인 변경

리스이용자는 사무실 공간 2,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 6차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 남은 5년간 같은 건물의 사무실 공간 3,000제곱미터를 추가하도록 기존 리스를 수정하기로 합의한다. 추가 공간은 6차 연도의 두 번째 분기 말부터 리스이용자가 사용할 수 있게 된다. 리스 총 대가는 새로운 3,000제곱미터 사무실 공간의 현재 시장요율에 상응하여 상승하지만, 리스제공자가 같은 공간을 새로운 세입자에게 리스하였다면 부담하였을 원가(예: 마케팅 원가)가 들지 않는다는 점을 반영하여 리스이용자가 받는 할인액만큼 조정된다.

리스이용자는 이 변경을 변경 전 10년 리스와는 구분하여 별도 리스로 회계처리한다. 이는 이 변경이 리스이용자에게 기초자산을 사용하게 하는 추가 권리를 부여하고, 계약 상황을 반영하여 조정한 추가 사용권자산의 개별 가격에 상응하여 리스대가를 증액하기 때문이다. 이 사례에서 추가 기초자산은 새로운 3,000제곱미터의 사무실 공간이다. 따라서 새로운 리스개시일(6차 연도의 두 번째 분기 말)에 리스이용자는 추가 사무실 공간 3,000제곱미터에 관련하여 사용권자산과 리스부채를 인식한다. 리스이용자는 변경의 결과로 사무실 공간 2,000제곱미터의 기존 리스에 대한 회계처리에 어떠한 조정도 하지 않는다.

사례 16. 계약상 리스기간을 연장하여 리스의 범위를 넓히는 변경

리스이용자는 사무실 공간 5,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 연간 리스료는 매년 말에 100,000원씩 지급해야 한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스개시일에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 6%이다. 7차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 기존 리스를 수정하여 계약상

사례 16. 계약상 리스기간을 연장하여 리스의 범위를 넓히는 변경

리스기간을 4년 연장하기로 합의한다. 연간 리스료는 변동되지 않는다(7차 연도부터 14차 연도까지 매년 말에 100,000원씩을 지급). 7차 연도 초에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 7%이다.

변경 유효일(7차 연도 초)에 리스이용자는 (1) 나머지 리스기간 8년, (2) 연간 리스료 100,000원과 (3) 리스이용자의 증분차입이자율 연 7%에 기초하여 리스부채를 다시 측정한다. 변경된 리스부채는 597,130원이다. 리스부채는 변경 직전에(6차 연도 말까지 이자비용 인식을 포함함) 346,511원이다. 리스이용자는 변경된 리스부채의 장부금액과 변경 직전의 리스부채 장부금액의 차액(250,619원)을 사용권자산을 조정하여 인식한다.

사례 17. 리스의 범위를 좁히는 변경

리스이용자는 사무실 공간 5,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 연간 리스료는 매년 말에 50,000원씩 지급해야 한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스개시일에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 6%이다. 6차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 기존 리스를 수정하여 6차 연도의 첫 번째 분기 말부터 기존 공간의 2,500제곱미터만으로 공간을 줄이기로 합의한다. 연간 고정리스료(6차 연도부터 10차 연도까지)는 30,000원씩이다. 6차 연도 초에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 5%이다.

변경 유효일(6차 연도 초)에 리스이용자는 (1) 남은 리스기간 5년, (2) 연간 리스료 30,000원과 (3) 리스이용자의 증분차입이자율 연 5%에 기초하여 리스부채를 다시 측정한다. 이 금액은 129,884원이다.

사례 17. 리스의 범위를 좁히는 변경

리스이용자는 나머지 사용권자산(변경 전 사용권자산의 50%에 상당하는 2,500제곱미터)에 기초하여 사용권자산의 장부금액 중 비례하는 감소액을 산정한다.

변경 전 사용권자산(184,002원)의 50%는 92,001원이다. 변경 전 리스부채(210,618원)의 50%는 105,309원이다. 따라서 리스이용자는 사용권자산의 장부금액을 92,001원만큼 줄이고 리스부채의 장부금액을 105,309원만큼 줄인다. 리스이용자는 리스부채 감소액과 사용권자산 감소액의 차이(105,309원 - 92,001원 = 13,308원)를 변경 유효일(6차 연도 초)에 차익으로서 당기손익에 인식한다.

리스이용자는 나머지 리스부채 105,309원과 변경된 리스부채 129,884원의 차액인 24,575원을 사용권자산을 조정하여 인식하여, 지급 대가의 변동과 수정 할인율을 반영한다.

사례 18. 리스의 범위를 넓히면서 좁히는 변경

리스이용자는 사무실 공간 2,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 연간 리스료는 매년 말에 100,000원씩 지급해야 한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스개시일에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 6%이다. 6차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 기존 리스를 수정하여 (1) 6차 연도 초부터 같은 건물에 1,500제곱미터의 공간을 추가하고 (2) 리스기간을 10년에서 8년으로 줄이기로 합의한다. 3,500제곱미터에 대한 연간 고정 지급액은 매년 말(6차 연도부터 8차 연도까지)에 150,000원씩 지급해야 한다. 6차 연도 초에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 7%이다.

1,500제곱미터 공간의 범위 확장에 대한 대가는, 계약 상황을

사례 18. 리스의 범위를 넓히면서 좁히는 변경

반영하여 조정한 넓어진 범위의 개별 가격에 상응하지 않는다. 따라서 리스이용자는 추가 1,500제곱미터의 사용권을 더하는 범위 확장을 별도 리스로 회계처리하지 않는다.

리스와 관련하여 변경 전 사용권자산과 변경 전 리스부채는 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채 (6%)				사용권자산		
	기초잔액	이자비용	리스료	기말잔액	기초잔액	감가상각비	기말잔액
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	662,408	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	588,807	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	515,206	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	441,605	(73,601)	368,004
6	421,236				368,004		

변경 유효일(6차 연도 초)에 리스이용자는 (1) 나머지 리스기간 3년, (2) 연간 리스료 150,000원과 (3) 리스이용자의 증분차입이자율 연 7%에 기초하여 리스부채를 다시 측정한다. 변경된 리스부채는 (1) 6차 연도부터 8차 연도까지 50,000원씩 늘어난 연간 리스료에 관련되는 131,216원과 (2) 6차 연도부터 8차 연도까지 100,000원씩 3회의 연간 리스료에 관련되는 262,431원을 더한 393,647원과 동일하다.

리스기간의 단축

변경 유효일(6차 연도 초)에 변경 전 사용권자산은 368,004원이다. 리스이용자는 변경 전 사무실 공간 2,000제곱미터에 대한 나머지 사용권자산(변경 전 리스기간 5년이 아닌 나머지 리스기

사례 18. 리스의 범위를 넓히면서 좁히는 변경

간 3년)에 기초하여 사용권자산의 장부금액 중 비례하는 감소액을 산정한다. 변경 전 사무실 공간 2,000제곱미터에 대한 나머지 사용권자산은 220,802원($368,004\text{원} \div 5 \times 3\text{년}$)이다.

변경 유효일(6차 연도 초)에 변경 전 리스부채는 421,236원이다. 기존 사무실 공간 2,000제곱미터에 대한 나머지 리스부채는 267,301원(100,000원씩 3회의 연간 리스료를 변경 전 할인율인 연 6%로 할인한 현재가치)이다.

따라서 리스이용자는 사용권자산의 장부금액을 147,202원($368,004\text{원} - 220,802\text{원}$)만큼 줄이고 리스부채의 장부금액을 153,935원($421,236\text{원} - 267,301\text{원}$)만큼 줄인다. 리스이용자는 리스부채 감소액과 사용권자산 감소액의 차이($153,935\text{원} - 147,202\text{원} = 6,733\text{원}$)를 변경 유효일(6차 연도 초)에 차익으로서 당기손익에 인식한다.

리스부채	153,935원	사용권자산	147,202원
		차익	6,733원

변경 유효일(6차 연도 초)에 리스이용자는 수정 할인율인 연 7%를 반영한 나머지 리스부채의 재측정 효과 4,870원($267,301\text{원} - 262,431\text{원}$)을 사용권자산을 조정하여 인식한다.

리스부채	4,870원	사용권자산	4,870원
------	--------	-------	--------

리스되는 공간의 확장

추가 1,500제곱미터 공간의 리스개시일(6차 연도 초)에 리스이용자는 범위 확장에 관련되는 리스부채의 증액 131,216원($50,000\text{원}$ 씩 3회의 연간 리스료를 수정 이자율인 연 7%로 할인한 현재가

사례 18. 리스의 범위를 넓히면서 좁히는 변경

치)을 사용권자산을 조정하여 인식한다.

사용권자산 131,216원 리스부채 131,216원

변경된 리스와 관련하여 변경된 사용권자산과 변경된 리스부채는 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채 (7%)				사용권자산		
	기초잔액	이자비용	리스료	기말잔액	기초잔액	감가상각비	기말잔액
6	338,647	27,556	(150,000)	271,203	347,148	(115,716)	231,432
7	271,203	18,984	(150,000)	140,187	231,432	(115,716)	115,716
8	140,187	9,813	(150,000)		115,716	(115,716)	

사례 19. 대가만 달라지는 변경

리스이용자는 사무실 공간 5,000제곱미터를 10년간 리스하는 계약을 체결한다. 6차 연도 초에 리스이용자와 리스제공자는 기존 리스를 수정하여 남은 5년간의 리스료를 연 100,000원에서 연 95,000원으로 줄이기로 합의한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스개시일에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 6%이다. 6차 연도 초에 리스이용자의 증분차입이자율은 연 7%이다. 연간 리스료는 매년 말에 지급해야 한다.

변경 유효일(6차 연도 초)에 리스이용자는 (1) 남은 리스기간 5년, (2) 연간 리스료 95,000원과 (3) 리스이용자의 증분차입이자율 연 7%에 기초하여 리스부채를 다시 측정한다. 리스이용자는 변경된 부채의 장부금액(389,519원)과 변경 직전 리스부채의 장부금액(421,236원)의 차액 31,717원을 사용권자산을 조정하여 인식한다.

전대리스(문단 B58)

IE8 사례 20~21에서는 같은 기초자산에 상위리스와 전대리스를 체결한 중간리스제공자가 기업회계기준서 제1116호의 요구사항을 적용하는 방법을 설명한다.

사례 20. 금융리스로 분류하는 전대리스

상위리스 - 중간리스제공자는 기업 A(상위리스제공자)와 사무실 공간 5,000제곱미터를 5년간 리스하는 계약(상위리스)을 체결한다.

전대리스 - 3차 연도 초에 중간리스제공자는 전대리스이용자에게 상위리스의 나머지 3년간 사무실 공간 5,000제곱미터를 전대리스한다.

중간리스제공자는 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류한다. 중간리스제공자는 기업회계기준서 제1116호 문단 61~66의 요구사항을 고려하여 전대리스를 금융리스로 분류한다.

중간리스제공자가 전대리스를 체결할 때, 중간리스제공자는 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 전대리스이용자에게 이전하는 상위리스에 관련되는 사용권자산을 제거하고 전대리스 순투자를 인식한다.
- (2) 사용권자산과 전대리스 순투자의 모든 차이를 당기손익으로 인식한다.
- (3) 상위리스제공자에게 지급하는 리스료를 나타내는 상위리스 관련 리스부채를 재무상태표에 유지한다.

사례 20. 금융리스로 분류하는 전대리스

전대리스 기간에 중간리스제공자는 전대리스의 금융수익과 상위리스의 이자비용을 모두 인식한다.

사례 21. 운용리스로 분류하는 전대리스

상위리스 - 중간리스제공자는 기업 A(상위리스제공자)와 사무실 공간 5,000제곱미터를 5년간 리스하는 계약(상위리스)을 체결한다.

전대리스 - 중간리스제공자는 상위리스개시일에 전대리스이용자에게 2년간 사무실 공간 5,000제곱미터를 전대리스한다.

중간리스제공자는 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류한다. 중간리스제공자는 기업회계기준서 제1116호 문단 61~66의 요구사항을 고려하여 전대리스를 운용리스로 분류한다.

중간리스제공자가 전대리스를 체결할 때, 중간리스제공자는 상위리스에 관련되는 리스부채와 사용권자산을 재무상태표에 유지한다.

전대리스 기간에 중간리스제공자는 다음과 같이 회계처리한다.

(1) 사용권자산에 대한 감가상각비와 리스부채에 대한 이자를 인식한다.

(2) 전대리스에서 생기는 리스료 수익을 인식한다.

리스이용자의 공시(문단 59, B49~B50)

IE9 사례 22에서는 서로 다른 유형의 리스 포트폴리오를 가진 리스이

용자가 변동리스료에 대하여 기업회계기준서 제1116호 문단 59, B49에 기재된 공시 요구사항을 어떻게 따를 수 있는지에 대해 설명한다. 이 사례에서는 당기 정보만을 보여준다. 기업회계기준서 제1001호 '재무제표 표시'에서는 기업이 비교 정보를 표시하도록 요구한다.

사례 22. 변동리스료 조건

일부 지급 조건이 일치하는 수많은 리스를 보유한 리스이용자

사례 22A: 소매업자(리스이용자)는 A, B, C, D 등 다양한 브랜드의 많은 소매점포를 운용한다. 리스이용자는 수많은 부동산 리스를 하고 있다. 리스이용자의 연결실체는 신설 점포의 변동리스료 조건을 협상하는 방침이 있다. 리스이용자는 변동리스료에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 특히 리스이용자는 변동리스료에서 생기는 총 리스료의 비중과 매출 변동에 대한 그 변동리스료의 민감도에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 정보라고 결론 내린다. 이 정보는 리스이용자의 고위 경영진에게 보고하는 변동리스료에 대한 정보와 비슷하다.

연결실체 내 일부 부동산 리스는 점포에서 창출하는 매출에 연동되는 변동리스료 조건을 포함한다. 변동리스료 조건은, 신설 점포에서 임차료를 점포의 현금흐름에 연계하여 고정원가를 최소화하기 위하여, 가능한 때 사용한다. 20X0년 12월 31일로 종료되는 기간의 점포 브랜드별 고정 및 변동 임차료는 다음에 요약되어 있다.

(단위: 개, 원)

	점포	고정 리스료	변동 리스료	총 리스료	매출이 1% 증가할 때 총 브랜드 임차료에 미치는 추정 연간 영향

사례 22. 변동리스료 조건

브랜드 A	4,522	3,854	120	3,974	0.03%
브랜드 B	965	865	105	970	0.11%
브랜드 C	124	26	163	189	0.86%
브랜드 D	652	152	444	596	0.74%
	6,263	4,897	832	5,729	0.15%

같은 조건으로 표시된 점포 정보에 대한 경영진 설명서와, 브랜드 A~D에 관련하여 기업회계기준서 제1108호 '영업부문'을 적용하는 부문 정보에 대한 주석 X를 참조한다.

사례 22B: 소매업자(리스이용자)는 수많은 소매점포 부동산 리스를 하고 있다. 이 리스 중 다수는 점포의 매출에 연동되는 변동리스료 조건을 포함한다. 리스이용자의 연결실체는 변동리스료 조건을 사용하는 상황을 정하고 모든 리스 협상에 대해 중앙에서 승인 받게 하는 방침이 있다. 리스료는 중앙에서 모니터링한다. 리스이용자는 변동리스료에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 특히 리스이용자는 변동리스료에 관련하여 사용하는 계약 조건의 서로 다른 유형에 대한 정보, 그 조건이 재무성과에 미치는 영향에 대한 정보, 매출 변동에 대한 변동리스료의 민감도에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 정보라고 결론 내린다. 이는 리스이용자의 고위 경영진에게 보고하는 변동리스료에 대한 정보와 비슷하다.

연결실체 내 부동산 리스의 다수는 리스한 점포에서 생기는 매출 규모에 연동되는 변동리스료 조건을 포함한다. 이 조건은, 더 많은 현금흐름을 창출하는 점포에 리스료를 대응시키기 위하여, 가능한 때 사용한다. 개별 점포의 경우에 리스료의 100%까지 변동리스료 조건에 기초하고 적용되는 매출 비율이 광범위하다. 일부 경우에 변동리스료 조건은 연간 최소 지급액과 한도도 포함한다.

사례 22. 변동리스료 조건

20X0년 12월 31일로 종료되는 기간의 리스료와 리스 조건은 다음에 요약되어 있다.

(단위: 개, 원)

	점포	고정리스료	변동리스료	총 리스료
고정임차료만 지급	1,490	1,153	-	1,153
최소 지급액이 없는 변동임차료	986	-	562	562
최소 지급액이 있는 변동임차료	3,089	1,091	1,435	2,526
합 계	5,565	2,244	1,997	4,241

연결실체 내 모든 점포의 매출이 1% 증가하면 총 리스료는 대략 0.6~0.7% 늘어날 것으로 예상된다. 연결실체 내 모든 점포의 매출이 5% 증가하면 총 리스료는 대략 2.6~2.8% 늘어날 것으로 예상된다.

지급 조건이 광범위하게 서로 다른 수많은 리스를 보유한 리스 이용자

사례 22C: 소매업자(리스이용자)는 수많은 소매점포 부동산 리스를 하고 있다. 이 리스는 광범위하게 서로 다른 변동리스료 조건을 포함한다. 리스 조건은 현지 경영진이 협상하고 모니터링한다. 리스이용자는 변동리스료에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 리스이용자는 부동산 리스 포트폴리오가 어떻게 관리되는지에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 정보라고 결론 내린다. 리스이용자는 다음 기간 변동리스료의 예상 수준에 대한 정보(고위 경영진에게 내부적으로 보고하는 정보와 비슷함)가 재무제표이용자에게 목적 적합하다고도 결론 내린다.

사례 22. 변동리스료 조건

연결실체 내 부동산 리스의 다수는 변동리스료 조건을 포함한다. 현지 경영진은 점포 이윤에 대하여 책임을 진다. 따라서 리스 조건은 현지 경영진이 협상하고 광범위한 지급 조건을 포함한다. 신설 점포의 고정원가 부분 최소화를 포함한 다양한 이유나 이윤 통제와 운영상 탄력성을 이유로 변동리스료 조건을 사용한다. 변동리스료 조건은 연결실체 전반에 걸쳐 매우 다양하다.

- (1) 변동리스료 조건의 대부분이 기초하는 점포 매출 비율은 다양하다.
- (2) 변동 조건에 기초하는 리스료의 범위는 개별 부동산에 대한 총 리스료의 0~20%이다.
- (3) 일부 변동리스료 조건에 최소 금액과 한도 조항을 포함한다.

변동리스료 조건 사용에 따른 전체적인 재무적 영향은 매출이 더 많은 점포가 임차 원가를 더 많이 부담한다는 것이다. 이로써 연결실체 전반에 걸쳐 이윤 관리를 촉진한다.

변동 임차료 비용은 미래 기간의 점포 매출에서 비슷한 비율을 계속 차지할 것으로 예상된다.

IE10 사례 23에서는 서로 다른 유형의 리스 포트폴리오가 있는 리스이용자가 연장선택권과 종료선택권에 대하여 기업회계기준서 제1116호 문단 59, B50에 기재된 공시 요구사항을 이행하는 방법에 대해 설명한다. 이 사례에서는 당기 정보만을 보여준다. 기업회계기준서 제1001호에서는 기업이 비교 정보를 표시하도록 요구한다.

사례 23. 연장선택권과 종료선택권

사례 23. 연장선택권과 종료선택권

중앙에서 관리하지 않는, 조건이 광범위하게 서로 다른 수많은 리스를 보유한 리스이용자

사례 23A: 리스이용자는 조건이 광범위하게 서로 다른 수많은 장비 리스를 하고 있다. 리스 조건은 현지 경영진이 협상하고 모니터링한다. 리스이용자는 연장 및 종료 선택권 사용을 관리하는 방법에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 리스이용자는 (1) 선택권 재평가의 재무적 영향과 (2) 연도별 해지 조항이 있는 리스에서 생기는 단기리스 포트폴리오의 비율에 관한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하다고도 결론 내린다.

연장 및 종료 선택권은 연결실체 전반에 걸쳐 몇몇 장비 리스에 포함되어 있다. 현지팀은 그들의 리스를 관리할 책임이 있고, 따라서 리스 조건은 개별적으로 협상되고 광범위하게 서로 다른 조건을 포함한다. 연장 및 종료 선택권은, 장비에 접근할 필요성을 고객 계약의 이행에 맞추기 위한 더 많은 탄력성을 현지 경영진에게 제공하기 위하여, 가능한 때 포함된다. 사용하는 개별 조건은 연결실체에 걸쳐 다양하다.

보유한 연장 및 종료 선택권의 대부분은 각 리스제공자가 아닌 리스이용자만 행사할 수 있다. 리스이용자가 선택권에 따른 연장 리스기간을 사용할지가 상당히 확실하지는 않은 경우에, 선택권 기간에 관련되는 지급액은 리스부채에 포함하지 않는다.

20x0년에 연장 및 종료 선택권 행사의 영향을 반영하기 위한 리스기간 수정의 재무적 영향으로, 인식한 리스부채가 489원 증액된다.

사례 23. 연장선택권과 종료선택권

또 리스이용자는 위약금 없는 연도별 해지 조항을 포함하는 몇 가지 리스약정을 가지고 있다. 이 리스는 단기리스로 분류하고 리스부채에 포함하지 않는다. 20X0년에 인식한 단기리스 비용 30원에는 연도별 해지 조항이 있는 리스에 관련되는 27원도 포함된다.

일부 조건과 선택권이 일치하는 수많은 리스를 보유한 리스이용자

사례 23B: 식당 경영자(리스이용자)는 위약금 없이 리스이용자의 선택으로 행사할 수 있는 종료선택권을 포함하는 수많은 부동산 리스를 하고 있다. 리스이용자의 연결실체는 가능한 모든 경우에 5년을 초과하는 리스에 종료선택권을 가지는 방침이 있다. 리스이용자는 리스를 협상하는 중앙 부동산 팀이 있다. 리스이용자는 종료선택권에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 특히 리스이용자는 (1) 리스부채 측정치에 포함되지 않은 미래 리스료에 대한 잠재적인 익스포저(노출)와 (2) 과거에 행사한 종료선택권의 비율에 관한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 정보라고 결론 내린다. 또 리스이용자는 기업회계기준서 제1108호를 적용하여 부문 정보로 공시되는 부문과 같은 식당 브랜드에 기초하여 정보를 표시하는 것이 재무제표이용자에게 목적 적합하다고 본다. 이는 리스이용자의 고위 경영진에게 보고하는 종료선택권에 대한 정보와 비슷하다.

연결실체 전반에 걸쳐 부동산 리스의 다수는 종료선택권을 포함한다. 이 선택권은 연결실체가 개별 리스계약을 체결하는 기간을 한정하고 개별 식당의 개업과 폐업에 관한 운영상 탄력성을 최대화하기 위하여 사용한다. 대부분의 식당 리스에서 인식한 리스부채는 종료선택권 행사일 후의 잠재적인 미래 리스료

사례 23. 연장선택권과 종료선택권

를 포함하지 않는다. 리스이용자가 행사일을 넘어서서 리스를 연장할지가 상당히 확실하지는 않기 때문이다. 임대주가 아닌 리스이용자만 더 긴 리스기간을 집행할 수 있고 그 선택권에 관련하여 부담하는 금액이 없는 대부분의 리스가 이에 해당한다.

종료선택권 행사일 후의 기간에 관련되는 잠재적인 미래 리스료는 다음에 요약되어 있다.

(단위: 원)

사업 부문	인식한 리스부채 (할인됨)	리스부채에 포함되지 않은 잠재적인 미래 리스료 (할인되지 않음)		
		20X1~ 20X5 지급	20X6~ 20Y0 지급	합 계
브랜드 A	569	71	94	165
브랜드 B	2,455	968	594	1,562
브랜드 C	269	99	55	154
브랜드 D	1,002	230	180	410
브랜드 E	914	181	321	502
	5,209	1,549	1,244	2,793

다음 표에서는 20X0년의 종료선택권 행사율을 요약한다.

사업 부문	20X0년에 종료선택권을 행사할 수 있는 리스의 수	종료선택권이 행사되지 않은 리스의 수	종료선택권이 행사된 리스의 수
브랜드 A	33	30	3
브랜드 B	86	69	17
브랜드 C	19	18	1
브랜드 D	30	5	25
브랜드 E	66	40	26
	234	162	72

사례 23C: 리스이용자는 리스기간에 리스이용자가 행사할 수 있는 연장선택권을 포함하는 수많은 대형 장비 리스를 한다. 리스이용자의 연결실체는 대형 장비를 관리하고 계약 간에 자산을 다시 배치하기 위한 탄력성을 유지하는 동시에, 대형 장비의 약

사례 23. 연장선택권과 종료선택권

정된 리스기간을 관련되는 고객 계약의 최초 계약 기간에 맞추기 위하여, 가능한 때 연장선택권을 사용하는 방침이 있다. 리스이용자는 연장선택권에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하나 재무제표의 다른 부분에서 찾을 수 없다고 결론 내린다. 특히 리스이용자는 (1) 리스부채 측정치에 포함되지 않은 미래 리스료에 대한 잠재적인 익스포저에 대한 정보와 (2) 과거 연장선택권 행사율에 관한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합한 정보라고 결론 내린다. 이는 리스이용자의 고위 경영진에게 보고하는 연장선택권에 대한 정보와 비슷하다.

연결실체 전반에 걸쳐 대형 장비 리스의 다수는 연장선택권을 포함한다. 이 조건은 계약 관리의 운영상 탄력성을 최대화하기 위하여 사용한다. 선택권이 행사될지가 상당히 확실하지는 않기 때문에 이 조건은 리스부채를 측정하는 대부분의 경우에 반영하지 않는다. 이는 일반적으로 기초자산인 대형 장비가 연장선택권 행사일 후에 특정 고객 계약에 사용되도록 할당되지 않은 경우이다. 다음 표에서는 연장선택권 행사일 후의 기간에 관련되는 잠재적인 미래 임차료를 요약한다.

(단위: 원)

사업 부문	인식한 리스부채 (할인됨)	리스부채 측정치에 포함되지 않은 잠재적인 미래 리스료 (할인됨)	연장선택권의 역사적 행사율
브랜드 A	569	799	52%
브랜드 B	2,455	269	69%
브랜드 C	269	99	75%
브랜드 D	1,002	111	41%
브랜드 E	914	312	76%
	5,209	1,590	67%

판매후리스 거래(문단 98~103)

IE11 사례 24에서는 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자에 대한 기업회계기준서 제1116호 문단 99~102의 요구사항 적용에 대하여 설명한다.

사례 24. 고정지급액이 있고 시장조건을 웃도는 판매후리스 거래

기업(판매자-리스이용자)이 다른 기업(구매자-리스제공자)에 건물을 2,000,000원에 판매한다. 거래 직전 건물의 장부금액은 1,000,000원이다. 동시에 판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자와 18년간 연간 리스료를 매년 말에 120,000원씩 지급하기로 하는 건물 사용권 계약을 체결한다. 거래의 조건에 따르면, 판매자-리스이용자의 건물 이전은 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 요구사항을 충족하여 판매로 회계처리한다. 따라서 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자는 거래를 판매후리스로 회계처리한다.

판매일에 건물의 공정가치는 1,800,000원이다. 건물의 판매대가는 공정가치가 아니기 때문에 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자는 공정가치로 판매금액을 측정하기 위하여 조정한다. 기업회계기준서 제1116호 문단 101(2)를 적용하여, 초과 판매가격 200,000원(2,000,000원 - 1,800,000원)은 판매자-리스이용자가 구매자-리스제공자에게서 추가 금융을 제공 받은 것으로 인식한다.

리스의 내재이자율은 연 4.5%이고 판매자-리스이용자가 이를 쉽게 산정할 수 있다. 연간 리스료의 현재가치(연 4.5%로 할인한 120,000원씩 18회의 지급액)는 추가 금융에 관련되는 200,000원과 리스에 관련되는 1,259,200원(각각 16,447원과 103,553원씩인 18회의 연간 지급액에 대응함)을 더한 1,459,200원이다.

구매자-리스제공자는 그 건물 리스를 운용리스로 분류한다.

판매자-리스이용자

사례 24. 고정지급액이 있고 시장조건을 웃도는 판매후리스 거래

기업회계기준서 제1116호 문단 100(1)을 적용하여, 개시일에 판매자-리스이용자는 계속 보유하는 사용권에 관련되는 건물의 종전 장부금액에 비례하여 건물의 판매후리스에서 생기는 사용권자산을 699,555원으로 측정한다. 판매자-리스이용자는 이 금액을 다음과 같이 계산한다: 1,000,000원(건물의 장부금액) × 1,259,200원(18년간 사용권자산에 대한 할인된 리스료) ÷ 1,800,000원(건물의 공정가치) .

판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자에게 이전된 권리와 관련하여 다음과 같이 계산한 차익 금액 240,355원만 인식한다. 건물의 판매차익은 800,000원(1,800,000원 - 1,000,000원)이며, 그 구성은 다음과 같다.

- (1) 559,645원(800,000원 × 1,259,200원 ÷ 1,800,000원)은 판매자-리스이용자가 계속 보유하는 건물 사용권과 관련되고,
- (2) 240,355원[800,000원 × (1,800,000원 - 1,259,200원) ÷ 1,800,000원]은 구매자-리스제공자에게 이전된 권리와 관련된다.

개시일에 판매자-리스이용자는 거래를 다음과 같이 회계처리한다.

현금	2,000,000원	건물	1,000,000원
사용권자산	699,555원	리스부채	1,259,200원
		금융부채	200,000원
		이전된 권리에 대한 차익	240,355원

구매자-리스제공자

사례 24. 고정지급액이 있고 시장조건을 웃도는 판매후리스 거래

개시일에 구매자-리스제공자는 거래를 다음과 같이 회계처리한다.

건물	1,800,000원	현금	2,000,000원
금융자산	200,000원		
	(16,447원씩 18회 지급, 연 4.5%로 할인됨)		

구매자-리스제공자는 리스개시일 후에 120,000원의 연간 지급액 중 103,553원을 리스료로 하여 리스를 회계처리한다. 판매자-리스이용자에게서 받는 연간 지급액의 나머지 16,447원은 (1) 200,000원의 금융자산을 결제하기 위하여 받은 지급액과 (2) 이자수익으로 회계처리한다.

IE12 사례 25에서는 지수나 요율(이율) 외의 요인에 따라 달라지는 변동리스료가 있는 판매후리스 거래에 대한 기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 29~46의 요구사항 적용에 대하여 설명한다.

사례 25 - 지수나 요율(이율) 외의 요인에 따라 달라지는 변동리스료가 있는 판매후리스 거래에서 사용권자산과 리스부채의 후속 측정

기업(판매자-리스이용자)은 다른 기업(구매자-리스제공자)에 건물을 현금 1,800,000원(판매일의 건물 공정가치)에 판매한다. 거래 직전 건물의 장부금액은 1,000,000원이다. 동시에 판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자와 5년간 건물 사용권 계약을 체결한다. 매년 지급되는 리스료는 고정리스료와 지수나 요율(이율) 외의 요인에 따라 달라지는 변동리스료로 구성된다.

거래 조건에 따르면, 판매자-리스이용자의 건물 이전은 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 요구사항을 충족하여 건물의 판매로 회계처리하게 된다. 따라서 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자는 그 거래를 판매후리스로 회계처리한다.

리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 판매자-리스이용자의 증분차입이자율은 연 3%이다.

기업회계기준서 제1116호 문단 100(1)을 적용하여, 판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자에게 이전되는 건물 중 계속 보유하는 사용권에 관련되는 비율을 25%로 산정한다.⁽¹⁾ 따라서 판매자-리스이용자는 개시일에 그 거래를 다음과 같이 회계처리한다.

현금	1,800,000원	건물	1,000,000원
사용권자산	250,000원	리스부채	450,000원
	(1,000,000원 × 25%)	이전된 권리에 대한 차익	600,000원
		[(1,800,000원	
		-1,000,000원) ×	
		75%]	

판매자-리스이용자는 사용권자산의 미래 경제적 효익을 리스기간에 걸쳐 고르게 소비할 것으로 예상하기 때문에 사용권자산을 정액법으로 감가상각한다.

기업회계기준서 제1116호 문단 36~46을 적용하여 리스부채를 측정할 때, 판매자-리스이용자는 보유하는 사용권과 관련하여 어떠한 차손익 금액도 인식하지 않는 방식으로 '리스료'를 산정하는 회계정책을 개발한다. 상황(판매자-리스이용자가 기업회계기준서 제1116호 문단 100(1)을 적용하여 개시일 현재 사용권자산의 측정치와 거래 차익을 산정하기 위하여 사용한 방법을 포함)에 따라 접근법 1과 접근법 2 중 하나가 문단 102A의 요구사항을 충족할 수 있다.

접근법 1 - 개시일의 예상 리스료

기업회계기준서 제1116호 문단 102A를 적용하여, 판매자-리스이용자는 자신의 증분차입이자율을 사용하여 할인할 때 리스부채의 장부금액이 450,000원이 되는 결과를 가져오는 개시일

의 예상 리스료를 반영하여 '리스료'를 산정한다.

판매후리스에서 생기는 리스부채와 사용권자산은 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채				사용권자산		
	기초 잔액	리스료 ⁽²⁾	3% 이자비용 ⁽³⁾	기말 잔액	기초 잔액	감가 상각비	기말 잔액
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

판매자-리스이용자는 기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 38(2)를 적용할 때, 리스에 대하여 지급한 금액과 리스부채의 장부금액을 감액하는 리스료와의 차이를 당기손익으로 인식한다. 예를 들면, 판매자-리스이용자가 2차 연도의 건물 사용에 대하여 99,321원을 지급한다면 1,197원(99,321원 - 98,124원)을 당기손익으로 인식한다.

접근법 2 - 리스기간에 걸쳐 동일한 리스료

기업회계기준서 제1116호 문단 102A를 적용하여, 판매자-리스이용자는 자신의 증분차입이자율을 사용하여 할인할 때 개시일에 리스부채의 장부금액이 450,000원이 되는 결과를 가져오는, 리스기간에 걸쳐 동일한 정기 지급액을 반영하여 '리스료'를 산정한다.

판매후리스에서 생기는 리스부채와 사용권자산은 다음과 같다.

(단위: 원)

연도	리스부채				사용권자산		
	기초 잔액	리스료 ⁽⁴⁾	3% 이자비용 ⁽³⁾	기말 잔액	기초 잔액	감가 상각비	기말 잔액
1	450,000	(98,260)	13,500	365,240	250,000	(50,000)	200,000

2	365,240	(98,260)	10,957	277,937	200,000	(50,000)	150,000
3	277,937	(98,260)	8,338	188,015	150,000	(50,000)	100,000
4	188,015	(98,260)	5,640	95,395	100,000	(50,000)	50,000
5	95,395	(98,260)	2,865	0	50,000	(50,000)	0

기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 38(2)를 적용할 때, 판매자-리스이용자는 리스에 대하여 지급한 금액과 리스부채의 장부금액을 감액하는 리스료와의 차이를 당기손익으로 인식한다. 예를 들면, 판매자-리스이용자가 2차 연도의 건물 사용에 대하여 99,321원을 지급한다면 1,061원(99,321원 - 98,260원)을 당기손익으로 인식한다.

- (1) 기업회계기준서 제1116호 문단 100(1)을 적용하여, 판매자-리스이용자는 개시일에 판매후리스로 계속 보유하는 사용권과 건물 전체를 구성하는 권리를 비교하여 구매자-리스제공자에게 이전되는 건물의 비율을 산정한다. 문단 100(1)에서는 그 비율을 산정하는 특정한 방법을 규정하지는 않는다.
- (2) 기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 36(2)를 적용하여, 판매자-리스이용자는 개시일에 추정한 예상 리스료를 반영하는 '리스료'로 리스부채의 장부금액을 감액한다. 이 리스료를 할인하면 개시일에 리스부채의 장부금액이 450,000원이 되는 결과를 가져온다.
- (3) 기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 36(1)을 적용하여, 판매자-리스이용자는 자신의 증분차입이자율을 사용한 리스부채의 이자를 반영하기 위하여 리스부채의 장부금액을 증액한다.
- (4) 기업회계기준서 제1116호 문단 102A와 문단 36(2)를 적용하여, 판매자-리스이용자는 리스기간에 걸쳐 동일한 정기지급액을 반영하는 '리스료'로 리스부채의 장부금액을 감액한다. 이 리스료를 할인하면 개시일에 리스부채의 장부

금액이 450,000원이 되는 결과를 가져온다.

결론도출근거

한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이를 갈음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

결론도출근거 목차

IFRS 16 ‘리스(Leases)’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1
개요	BC3
왜 종전 회계처리에 변화가 필요한가?	BC3
배경	BC5
리스 회계 접근법	BC19
리스이용자에게 자산과 부채가 생기게 하는, 리스에서 생기는 권리 및 의무	BC22
기초자산 사용권	BC22
리스료 지급 의무	BC25
리스제공자에게 기초자산을 반환할 의무	BC28
왜 리스가 리스이용자에게 용역계약과 다른가	BC32
리스제공자에게 자산과 부채가 생기게 하는, 리스에서 생기는 권리 및 의무	BC35
리스채권	BC35
기초자산에서 계속 보유하는 권리	BC37
리스이용자의 회계모형	BC41
리스이용자의 회계모형으로 고려하였던 그 밖의 접근법	BC54
리스제공자의 회계모형	BC57
적용범위	BC67
민간투자사업	BC69
무형자산	BC70
손실부담계약	BC72
전대리스	BC73
재고자산	BC74

결론도출근거 목차

비핵심자산(Non-core assets)	BC75
토지의 장기 리스	BC78
공정가치로 측정하는 투자부동산 리스	BC80
내재파생상품	BC81
포트폴리오 적용	BC82
중요성	BC84
인식 면제 규정	BC87
단기리스	BC87
면제 규정의 특성	BC88
'단기'의 정의	BC91
소액자산 리스	BC98
리스를 식별함	BC105
리스의 정의	BC105
식별되는 자산	BC111
식별되는 자산의 사용을 통제할 권리	BC117
식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리	BC118
식별되는 자산의 사용을 지시할 권리	BC119
리스의 정의에 대하여 고려한 그 밖의 접근법	BC125
고객이 공동약정일 때 계약이 리스를 포함하는지를 판단함	BC126
해지가능리스	BC127
계약의 결합	BC130
계약의 구성요소를 분리함	BC133
리스의 구성요소를 분리함	BC134
리스요소와 비리스요소를 분리함	BC135
리스를 판매나 구매와 구별함	BC138
인식과 최초 측정일: 리스이용자	BC141
리스약정 대 리스개시	BC141

결론도출근거 목차

측정: 리스이용자	BC145
사용권자산과 리스부채의 측정기준	BC145
사용권자산의 최초 측정	BC147
리스개설직접원가	BC149
리스부채의 최초 측정	BC152
리스기간: 리스 연장 또는 종료 선택권	BC152
할인율	BC160
리스료	BC163
변동리스료	BC163
잔존가치보증	BC170
기초자산 매수선택권	BC173
리스 인센티브 (IFRS 2018-2020 연차개선)	BC173A
사용권자산의 후속 측정	BC174
사용권자산의 손상	BC176
그 밖의 사용권자산 측정모형	BC177
리스부채의 후속 측정	BC182
선택권의 재평가	BC184
지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료의 재평가	BC188
잔존가치보증의 재평가	BC191
리스료 재평가의 영향에 대한 회계처리	BC192
할인율의 재평가	BC193
환율	BC196
리스변경	BC200
코로나19 관련 임차료 할인 등(rent concession)	BC205A
2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료	BC205H
할인 등	
표시: 리스이용자	BC206
재무상태표	BC206
포괄손익계산서	BC209

결론도출근거 목차

현금흐름표	BC210
공시: 리스이용자	BC212
전반적인 공시 목적	BC215
사용권자산에 대한 공시와 리스에 관련되는 비용 및 현금흐름 에 대한 공시	BC217
만기분석	BC218
추가 공시	BC224
채무제표 주석에서 리스이용자 공시의 표시	BC228
리스이용자의 공시에 대하여 고려한 다른 접근법	BC229
리스제공자: 회계모형	BC231
전대리스	BC232
분류	BC233
표시	BC235
리스개설직접원가	BC237
리스변경	BC238
코로나19 관련 임차료 할인 등	BC240A
리스제공자: 리스의 분류 – 토지와 건물 리스(2003년, 2009 년 IAS 17 개정)	BCZ241
장기 리스의 토지 요소	BCZ241
토지와 건물에 리스료 배분	BCZ245
토지와 건물의 분리 불가능	BCZ248
토지 및 건물 요소를 분리하게 하는 요구사항의 예외 규정	BCZ249
리스제공자: 공시	BC251
수익 표	BC252
잔존자산 위험에 대한 정보	BC253
운용리스 대상 자산에 대한 정보	BC256
만기분석	BC257
금융리스 순투자의 변동	BC259

결론도출근거 목차

판매후리스 거래	BC260
판매가 일어나는 시점	BC261
판매후리스 거래의 차손익	BC266
후속측정	BC267ZA
이자율지표 개혁으로 인한 한시적 예외규정	BC267A
시행일과 조기 적용	BC268
경과 규정	BC273
리스의 정의	BC273
리스이용자	BC275
최초 적용일에 누적효과를 인식하는 소급 적용	BC278
중전에 운용리스로 분류한 리스	BC282
<i>사용권자산</i>	BC283
<i>다른 실무적 간편법</i>	BC287
중전에 금융리스로 분류한 리스	BC288
리스제공자	BC289
최초 적용일 전의 판매후리스 거래	BC292
IFRS 16에 따른 개정	BC295
투자부동산	BC295
사업결합	BC296
IFRS 최초채택기업에 대한 경과 규정	BC299
FASB의 결정과의 비교	BC303
리스이용자의 회계모형	BC304
전대리스	BC305
판매후리스 거래	BC306
표시, 공시, 경과 규정	BC307
소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정	BC308
변동리스료의 재측정	BC309
리스제공자의 회계처리	BC310

결론도출근거 목차

IFRS 16에 대한 소수의견

K-IFRS 제1116호 '리스'의 결론도출근거 : 소수의견

IFRS 16의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	제1101호	한국채택국제회계기준의 최초채택
IFRS 3	Business Combinations	제1103호	사업결합
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	제1106호	광물자원의 탐사와 평가
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	제1107호	금융상품: 공시
IFRS 9	Financial Instruments	제1109호	금융상품
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	제1110호	연결재무제표
IFRS 11	Joint Arrangements	제1111호	공동약정
IFRS 13	Fair Value Measurement	제1113호	공정가치 측정
IFRS 15	Revenue from Contracts	제1115호	고객과의 계약에서

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
	with Customers		생기는 수익
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 7	Statement of Cash Flows	제1007호	현금흐름표
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 17	Leases	제1017호	리스
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	제1021호	환율변동효과
IAS 36	Impairment of Assets	제1036호	자산손상
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	제1037호	충당부채, 우발부채, 우발자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	제1039호	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산
IAS 41	Agriculture	제1041호	농림어업
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	제2101호	사후처리 및 복구관련 충당부채의 변경
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	제2104호	약정에 리스가 포함되어 있는지의 결정
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	제2112호	민간투자사업

IFRS 16 ‘리스(Leases)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 IFRS 16에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하지는 않는다.

도입

BC1 이 결론도출근거에서는 IFRS 16을 개발하는 과정에서 IASB가 고려한 사항들을 요약한다. 이 결론도출근거에는 특정 견해를 수용하고 다른 견해를 채택하지 않은 이유를 포함한다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중을 두고 다루었다.

BC2 IFRS 16에는 영향 분석도 첨부되어 있다. 이 영향 분석에서는 IFRS 16의 예상 원가와 효익을 기술한다. 이는 IASB가 토론서 및 공개초안 제안의 공개, 이에 대한 의견, IASB의 분석과 이해관계자들과의 협의에서 얻은 이해를 바탕으로 작성하였다.

개요

왜 종전 회계처리에 변화가 필요한가?

BC3 종전 리스 회계모형은 리스이용자와 리스제공자에게 리스를 금융 리스 아니면 운용리스로 분류하고 그 두 유형의 리스를 서로 다르게 회계처리하도록 요구하였다. 종전 모형은 리스이용자에게 운용 리스에서 생기는 자산 및 부채를 인식하도록 요구하지 않았고, 금융리스에서 생기는 자산 및 부채는 인식하도록 요구하였다. 종전 리스 회계모형이 채무제표이용자의 요구를 충족하지 못하였다는 비판을 고려하여, IASB는 미국 회계기준제정기구인 FASB(Financia

I Accounting Standards Board)와 함께 IFRS와 US GAAP(Generally Accepted Accounting Principle)에 따른 리스 활동 재무보고를 개선하기 위해 공동 프로젝트를 시작하였다. 그 비판은 특히 다음과 같다.

- (1) 운용리스에 대해 보고되는 정보는 투명성이 결여되었고 재무제표이용자의 요구를 충족하지 못하였다. 많은 이용자는 리스이용자의 재무제표를 조정하여 운용리스를 자본화하였다. 그들이 보기에는 리스로 제공되는 금융과 자산은 재무상태표에 반영해야 하기 때문이다. 일부는 미래 리스료의 현재가치를 추정하려고 하였다. 그러나 구할 수 있는 정보가 제한되기 때문에, 많은 이들은, 예를 들면 총 레버리지와 자본 사용액을 추정하기 위하여 연간 리스료에 '8'을 곱하는 기법을 사용하기도 하였다. 다른 이용자들은 조정을 할 수도 없어서, 잠재적 투자 대상을 가려내거나 투자 결정을 내릴 때 자료 수집·제공 회사(data aggregator)와 같은 자료 원천에 의존하였다. 이 서로 다른 접근법들은 시장에 정보 비대칭이 생기게 하였다.
- (2) 리스에 관련되는 자산 및 부채가 운용리스에서는 인식되지 않고 금융리스에서만 인식되는 상황, 즉 두 개의 서로 다른 리스 회계모형이 존재하는 상황은 경제적으로 비슷한 거래가 매우 다르게 회계처리될 수 있음을 뜻하였다. 이 차이점은 재무제표 이용자에게는 비교 가능성을 떨어뜨렸고 특정한 회계 결과에 이르기 위하여 거래를 구조화하는 기회를 주었다.
- (3) 리스제공자에 대한 종전 요구사항은 리스제공자의 신용위험(리스에서 발생) 익스포저(노출)와 자산위험(기초자산 중 리스제공자가 계속 보유하는 부분에서 발생) 익스포저에 대한 적절한 정보를 제공하지 않았다. 이는 특히 운용리스로 분류하는 장비나 차량운반구 리스의 경우에 그러하였다.

BC4 IASB와 FASB는 리스에서 생기는 권리와 의무에 대하여 리스이용자가 자산과 부채를 인식하도록 요구하는 리스 회계의 새로운 점

근법을 개발하여 처음 두 가지 비판을 다루기로 결정하였다. IFRS 16에서는 리스기간이 12개월을 초과하고 기초자산이 소액이 아닌 모든 리스에 대하여 리스이용자가 자산과 부채를 인식하도록 요구한다. IASB는 그러한 접근법이 리스이용자의 자산 및 부채를 더욱 충실히 표현하고, 공시 강화를 통해 리스이용자의 재무 레버리지와 자본 사용액을 더 투명하게 보여줄 것이라고 결론 내렸다. 세 번째 비판을 다루기 위하여 IFRS 16에서는 리스제공자에게 그들의 위험 익스포저에 대한 정보 공시를 강화하도록 요구한다.

배경

- BC5 IASB와 FASB는 2009년 3월에 공동 토론회(Discussion Paper) ‘Leases: Preliminary Views’를 발표하였다. 이 토론회에서는 ‘사용권(right-of-use)’ 회계모형을 제안하는, 리스 회계에 대한 IASB와 FASB의 예비적 견해를 제시하였다. ‘사용권’ 모형에 따르면 리스 이용자는 리스개시일에 사용권자산과 리스부채를 인식하는데, 토론회에 대한 의견을 받아본 결과, 리스이용자에 대한 ‘사용권’ 모형이 일반적으로 지지 받았다. 그 토론회에서 리스제공자의 회계 처리는 자세하게 논의하지 않았다.
- BC6 IASB와 FASB는 2010년 8월에 공동 공개초안(Exposure Draft) ‘리스(Leases)’(2010년 공개초안)를 발표하였다. IASB와 FASB는 리스 회계 실무 그룹(Lease Accounting Working Group)의 의견과 리스 재무보고에 관심이 있는 다른 이들의 의견과 함께 토론회에 대하여 받은 외부검토의견서들을 고려한 다음에 2010년 공개초안을 개발하였다.
- (1) 2010년 공개초안에서는 토론회에서 제안하였고 의견제출자들이 일반적으로 지지한 리스이용자에 대한 ‘사용권’ 회계모형을 더 개발하였다.

- (2) 2010년 공개초안에서는 리스제공자의 회계처리에 변화를 주는 제안을 추가하였다. IASB와 FASB는 토론서에 대한 의견제출자들의 의견에 대응하여 리스제공자의 회계처리를 제안에 포함하기로 결정하였다. 일부 의견제출자는 IASB와 FASB가 일관되는 논리에 기초하여 리스이용자의 회계모형과 리스제공자의 회계모형을 개발할 것을 제안하였다. IASB와 FASB는 수익 인식에 대한 제안(IASB는 후에 IFRS 15로 완료하였음)을 개발하고 있었기 때문에 리스제공자의 회계처리 제안을 동시에 개발하는 것에 장점이 있다고 보았다.

BC7 2010년 공개초안에서는 리스제공자에 대하여 다음과 같은 이원 회계모형을 제안하였다.

- (1) 리스제공자는 일부 리스에는 '수행의무(performance obligation)' 접근법을 적용한다. 이 접근법을 적용하면, 리스제공자는 개시일에 리스채권과 부채를 인식하고 기초자산도 계속 인식한다.
- (2) 리스제공자는 다른 리스에 '제거(derecognition)' 접근법을 적용할 것이다. 이 접근법을 적용하면, 리스제공자는 개시일에 기초자산을 제거하고 리스채권과 기초자산에 대한 보유지분('잔존자산')을 인식한다.

BC8 2010년 공개초안에서는 리스이용자의 리스부채와 리스제공자의 리스채권 측정에 대한 자세한 제안을 포함하였다. 특히 주목할 사항은 리스료를 추정할 때 리스이용자가 다음과 같이 해야 한다는 제안이다.

- (1) 리스 연장 또는 종료 선택권을 고려하여 일어날 가능성이 일어나지 않을 가능성보다 높은(more likely than not), 가능한 가장 긴 기간(the longest possible term)을 추정하고,
- (2) 변동리스료를 신뢰성 있게 측정할 수 있다면 변동리스료의 추정치를 포함한다.

BC9 IASB와 FASB는 2010년 공개초안에 대하여 외부검토의견서 786건을 받았다. IASB와 FASB는 2010년 공개초안의 제안에 대하여 광범위한 의견수집 활동(outreach)도 하였다. 홍콩, 영국, 미국에서 토론회(round table discussion)를 개최하였고, 호주, 브라질, 캐나다, 일본, 한국, 영국, 미국에서 워크숍을 개최하였다. IASB와 FASB의 위원들은 모든 주요 지역에 걸쳐 개최된 컨퍼런스, 실무자 회의, 포럼, 일대일 토론에 참가하였다. 2011년과 2012년에 2010년 공개초안의 제안을 다시 심의하는 동안에, IASB와 FASB는 100개가 넘는 기관과 추가적인 선별적 의견수집 활동을 하였다. 선별적 의견수집 활동의 목적은 수정 제안의 특정한 측면을 개발할 때 IASB와 FASB를 돕기 위하여 추가 의견을 받는 것이다. 이 선별적 의견수집 회의에는 국제 실무 그룹 위원, 회계법인, 지역 회계기준 제정기구, 재무제표 이용자 및 작성자, 특히 리스 회계 제안에 영향을 가장 많이 받는 산업계의 대표자들이 참여하였다.

BC10 2010년 공개초안에 대한 반응은 다음과 같았다.

- (1) 리스이용자가 리스에서 생기는 자산 및 부채를 인식하는 것이 일반적으로 지지 받았다. 그 지지는 토론서에 대해 받은 의견과 일치하였다.
- (2) 제안한 사용권자산 모형이 리스이용자의 당기손익에 미치는 영향에 대해서는 엇갈리는 견해가 존재하였다. 그 영향은 리스이용자가 포괄손익계산서('손익계산서')에 두 가지 별도 비용(사용권자산의 감가상각비와 리스부채에 대한 이자)을 인식하게 되는 것이다. 일부 의견제출자는 리스가 리스이용자에게는 금융의 원천이며 이에 따라 회계처리해야 한다는 점에 근거하여 두 가지 별도 비용의 식별을 지지하였다. 그러나 다른 이들은 이 영향을 지지하지 않았다. 그들은 두 가지 별도 비용이 모든 리스 거래의 경제적 실질을 제대로 반영하지는 못할 것으로 생각하였기 때문이다. 특히, 일부 의견제출자는 단기 부동산 리스를

예로 들어 그들이 보기에 이는 리스이용자나 리스제공자 관점에서 금융 거래가 아니라고 언급하였다.

(3) 많은 의견제출자는 리스제공자의 회계처리에 관한 제안에 동의하지 않았다.

(가) 일부 의견제출자는 리스제공자를 위해 제안한 이원 회계모형은 리스이용자를 위해 제안한 단일 회계모형과 일치하지 않는다고 우려하였다.

(나) 많은 의견제출자는 수행의무 접근법에 반대하였다. 그들이 보기에 그 접근법은 리스제공자의 자산 및 부채를 인위적으로 부풀린다.

(다) 일부 의견제출자는 모든 리스에 제거 접근법을 적용해야 한다고 제안하였다. 그러나 많은 이들은 리스제공자가 잔존자산에 미치는 화폐의 시간가치 영향에 대하여 회계처리하는 것을 막는 제안에 동의하지 않았다.

(라) 일부 의견제출자는 IAS 17과 FASB Topic 840의 리스제공자 회계처리 요구사항이 실무에서 잘 적용되고 있다고 생각하고, 그 요구사항들을 유지하는 것을 지지하였다.

(4) 거의 모든 의견제출자는 제안의 원가와 복잡성을 우려하였고, 특히 리스이용자의 리스부채와 리스제공자의 리스채권 측정에 관련되는 제안을 우려하였다. 일부는 선택권에 따른 연장기간에 지급하는 리스료가 자산의 정의(리스제공자의 경우)나 부채의 정의(리스이용자의 경우)를 충족하는지에 의문을 제기하였다. 다른 이들은 변동리스료 금액이 미래 판매나 기초자산 사용에 달려 있는 경우에는 많은 경우에 변동리스료 추정이 극히 어려울 수 있고 그 추정치는 높은 수준의 측정 불확실성의 영향을 받는다고 하였다. 많은 이들은 판단이 많이 개입되기 때문에 리스자산과 리스부채의 측정치에 변동리스료와 선택권에 따라 가감될 수 있는 기간(이하 '선택권 기간'이라 한다)에 지급하는 리스료를 포함하면 그 원가가 재무제표이용자의 효익을 초과할 것이라는 의견을 밝혔다.

- (5) 많은 의견제출자는 제안된 리스의 정의가 그들이 용역으로 보는 일부 계약을 포함할 수도 있다고 지적하면서 그 제안된 적용범위의 폭을 우려하였다.

BC11 IASB와 FASB는 2010년 공개초안에 대하여 받은 의견을 고려한 다음에, 모든 관계자의 견해를 반영할 수는 없다고 보았다. 이해관계자들이 리스의 경제적 실질에 대하여 통일된 견해를 갖고 있지 않았기 때문이다. 그러나 리스의 경제적 실질은 다를 수 있다는 견해에 대응하여 IASB와 FASB는 리스의 두 유형을 식별하고 각 유형에 서로 다른 특정 요구사항을 규정하는 수정 모형을 개발하기로 결정하였다. 그 분류는 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익을 어느 정도 소비할 것으로 예상하는지에 달려있다.

BC12 따라서 IASB와 FASB는 2013년 5월에 두 번째 공동 공개초안 ‘리스(Lease)’(2013년 공개초안)를 발표하였다.

- (1) 2013년 공개초안에서는 리스이용자의 경우에 더 간단한 측정 요구사항을 제안하였고, 리스에 관련되는 비용을 인식하고 측정하기 위한 이원 접근법을 제안하였다.

(가) 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익의 사소한 양 (insignificant amount)을 초과하여 소비할 것으로 예상되는 리스의 경우에, 리스이용자는 2010년 공개초안에서 제안한 것과 비슷한 접근법을 적용한다. 즉, 손익계산서에 사용권 자산의 감가상각비와 리스부채에 대한 이자를 별도로 인식한다.

(나) 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익의 사소한 양만을 소비할 것으로 예상되는 리스의 경우에, 리스이용자는 손익계산서에 단일 리스비용을 인식한다. 이 접근법은 리스이용자가 본질적으로 기초자산의 사용에 대하여 주로 지급하고 기초자산 그 자체에 내재된 경제적 효익의 사소한 양만을 소비할 것으로 예상되는 리스의 경우에 단일 리스비

용이 해당 리스에 대해 더 나은 정보를 제공한다는 견해에 기초한다.

- (2) 2013년 공개초안에서는 리스제공자의 경우에 리스자산을 인식하고 측정하기 위한 이원 접근법을 제안하였다.
 - (가) 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익의 사소한 양을 초과하여 소비할 것으로 예상되는 리스의 경우에, 리스제공자는 리스이용자에 대한 수취채권과 구분하여 기초자산의 나머지 지분을 인식한다.
 - (나) 그 밖의 리스의 경우에, 리스제공자는 기초자산을 인식한다. 즉, 운용리스에 대한 IAS 17의 요구사항과 비슷한 규정을 적용한다.

BC13 IASB와 FASB는 2013년 공개초안에 대하여 외부검토의견서 641건을 받았다. 또 IASB와 FASB는 2013년 공개초안 제안에 대하여 다음을 포함한 광범위한 의견수집 활동을 하였다.

- (1) 호주, 벨기에, 캐나다, 프랑스, 홍콩, 일본, 네덜란드, 뉴질랜드, 스웨덴, 스위스, 영국, 미국의 재무제표이용자(270여 명)와 협의
- (2) 소비재, 소매, 항공, 정유·가스, 통신, 자동차 산업을 포함한 다양한 산업의 재무제표 개별 작성자들과 현장조사(fieldwork) 회의. 이 회의는 브라질, 프랑스, 독일, 일본, 스페인, 영국, 미국에서 개최하였고, 해당 회의에서 그 기업들의 적용원가에 대하여 자세히 논의하였다.
- (3) 런던, 로스엔젤레스, 노워크, 상파울로, 싱가포르에서 개최한 토론회. 이 토론회에는 이해관계자 대표 약 100명이 참석하였다.
- (4) IASB의 자문기구와 회의[자본시장 자문위원회(Capital Markets Advisory Committee), 국제 작성자 포럼(Global Preparers Forum), IFRS 자문평의회(IFRS Advisory Council), 회계기준자문포럼(Accounting Standards Advisory Forum)]

- (5) 그 밖의 다양한 개별 작성자와 작성자 그룹, 회계기준제정기구, 감독자들과 의견수집 회의. 이 회의는 회계 컨퍼런스, 산업 포럼, 개별 기관 또는 그룹과의 회의에서 한 발표회도 포함된다.
- (6) 참석자가 2,000명이 넘는 프로젝트 웹캐스트

BC14 2013년 공개초안의 제안에 대하여 받은 의견은 다음과 같다.

- (1) 2010년 공개초안에 대해 밝힌 견해와 일관되게, 많은 이해관계자는 만기가 12개월을 초과하는 모든 리스에 대하여 리스이용자가 사용권자산과 리스부채를 인식하는 방안을 지지하였다. 이 이해관계자에는 협의했던 재무제표이용자 대부분이 포함되며, 이들은 리스이용자로 하여금 자산과 부채를 인식하게 하는 제안이 그들의 분석에 더 나은 시작점을 제공할 것이라고 보았다.
- (2) 그럼에도 불구하고, 많은 이해관계자는 제안된 리스이용자의 회계모형을 크게 우려하였다. 일부는 IAS 17의 종전 리스 회계모형을 변경할 필요가 없다는 견해를 갖고 있거나, 그 모형의 단점은 인식 및 측정 요구사항을 개정하는 대신에 공시 요구사항을 개선하여 바로잡을 수 있을 것이라는 견해를 갖고 있었다. 다른 이들은 제안된 리스이용자의 회계모형에서 하나 이상의 특정 측면(예: 제안된 이원 접근법, 리스자산과 리스부채를 정기적으로 다시 측정하게 하는 제안)에 동의하지 않았다.
- (3) 많은 이해관계자는, 특히 변동리스료와 갱신 및 매입 선택권에 따른 지급액 측면의 단순화와 관련하여 2013년 공개초안의 측정 제안이 2010년 공개초안의 제안보다 유의적으로 개선되었다고 생각하였다. 그럼에도 불구하고, 이해관계자 대부분은 여전히 2013년 공개초안 제안의 원가와 복잡성을 우려하였다. 이해관계자들이 특히 원가가 많이 들고 복잡할 것으로 강조한 제안의 특정 분야에는 리스이용자와 리스제공자의 이원 회계모형(리스 분류와 회계처리 요구사항 모두), 재평가, 공시, 적용 대상 거래의 범위에 대한 제안이 포함된다.

- (4) 이해관계자 대부분은 제안된 리스제공자의 회계모형에 동의하지 않았다. 이들은 IAS 17의 종전 리스제공자 회계모형이 근본적으로 결함이 있는 것은 아니므로 변경하지 말아야 한다는 견해를 가지고 있었다.

BC15 IASB와 FASB는 2010년 및 2013년 공개초안에서 제안한 서로 다른 모형에 대하여 받은 의견을 고려하였다. IASB와 FASB는 모든 리스에서 리스이용자가 사용권자산과 리스부채를 인식하게 하는(일부 예외 제외) 과거 결정을 확정하였다. 그러나 IASB와 FASB는 비용인식 모형에 대해서는 서로 다른 결정을 내렸다. 문단 BC41~BC56에서 기술하는 이유로, IASB는 단일 리스이용자 회계모형(리스이용자는 모든 리스를 금융 제공으로 보아 회계처리)을 채택하기로 결정하였다. IASB는 받은 모든 의견을 고려하여, 이 모형이 가장 폭넓은 범위의 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공한다는 견해를 가지고 있다. IASB는 이 모형이 원가와 복잡성에 대하여 이해관계자들이 제기한 많은 우려와 2013년 공개초안에서 제안한 이원 모형(문단 BC45 참조)의 개념적 기초에 대한 많은 우려도 해결한다고 생각한다. 이와 달리, FASB는 이원 리스이용자 비용인식 모형을 채택하기로 결정하였다. 이 모형에서는 운용리스와 금융리스(capital leases)를 구별하는 종전 US GAAP의 요구사항과 비슷한 방식으로 리스를 분류한다. 이 결정을 하는 과정에서 IASB와 FASB는 서로 다른 시점에 시작되고 종료되는 리스의 포트폴리오를 가진 리스이용자의 경우에, IFRS와 US GAAP에 따라 보고되는 당기손익의 차이가, 많은 리스이용자에게 유의적일 것으로 예상되지는 않는다고 보았다.

BC16 IFRS 16과 FASB가 결정한 내용에는 몇 가지 차이점이 있는데, 이는 주로 리스이용자의 회계모형에서 서로 다른 결정을 내렸기 때문이다. 이 결론도출근거에서는 IASB가 결정하고 IFRS 16에 반영한 그 이유만을 요약한다. 문단 BC303~BC310에서는 IFRS 16과

FASB가 결정한 내용의 차이점을 요약한다.

- BC17 받은 의견에 대응하여, IASB와 FASB는 IAS 17과 Topic 840에 있는 각 리스제공자의 회계처리 요구사항을 실질적으로 가져오기로 결정하였다.
- BC18 IFRS 16에서는 2010년 및 2013년 공개초안의 제안과 관련하여 이해관계자들이 원가와 복잡성에 대해 제기한 많은 우려를 해결한다. 리스이용자가 리스를 분류할 필요가 없는 단일 리스이용자 회계모형과 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항을 실질적으로 가져온 결정에 추가하여, IASB는 다음과 같이 하기로 결정하였다.
- (1) 리스이용자가 단기리스와 소액자산 리스에 대해 자산과 부채를 인식하지 않는 것을 허용한다.
 - (2) 특성이 비슷한 리스의 경우에 포트폴리오 수준에서 이 기준서를 적용할 수 있음을 확인한다.
 - (3) 리스부채에 대한 측정 요구사항(특히 변동리스료, 선택권 기간의 지급액, 리스부채 재평가에 대한 요구사항)을 더 단순화한다.
 - (4) 계약에서 리스요소와 비리스요소를 분리하는 요구사항을 단순화한다.
 - (5) 리스이용자가 리스 포트폴리오의 가장 유의적인 속성의 공시에 효과적으로 초점을 맞출 수 있게 리스이용자 공시 요구사항을 변경한다.
 - (6) 리스이용자의 경과 규정을 단순화한다.

리스 회계 접근법

- BC19 모든 계약은 계약 당사자들에게 권리와 의무가 생기게 한다. IFRS 16의 리스이용자 회계처리는 리스이용자 관점에서 리스에서 생기는 권리와 의무를 고려한다. 문단 BC105~BC126에서 더 논의하는

바와 같이, 리스는 '대가와 교환하여 자산(기초자산)의 사용권을 일정 기간 이전하는 계약이나 계약의 일부'로 정의한다. IFRS 16의 리스이용자 회계모형은 리스의 경제적 실질을 반영한다. 개시일에 리스이용자는 일정 기간 기초자산을 사용할 권리를 얻게 되고, 리스제공자는 리스이용자가 그 자산을 사용할 수 있게 하여 그 권리를 이전하기 때문이다.

BC20 리스이용자는 리스기간에 기초자산을 사용할 권리를 가지고 그 자산의 사용권을 제공받는 대가로 리스제공자에게 리스료를 지급할 의무가 있다. 리스이용자는 리스기간 종료시점에 리스제공자에게 기초자산을 정해진 상태로 반환할 의무도 있다. 리스제공자는 기초자산의 사용권을 제공하는 대가로 리스이용자에게서 리스료를 받을 권리를 가진다. 리스제공자는 기초자산의 소유권에 관련되는 권리도 보유한다.

BC21 IASB는 리스에서 생기는 권리와 의무를 식별한 다음에 그 중 어떤 권리와 의무가 리스이용자와 리스제공자에게 자산과 부채가 생기게 하는지를 고려하였다.

리스이용자에게 자산과 부채가 생기게 하는, 리스에서 생기는 권리 및 의무

기초자산 사용권

BC22 IASB의 '재무보고를 위한 개념체계'('개념체계1')에서는 자산을 '과거사건의 결과로 기업이 통제하고 있고 미래 경제적 효익이 기업에 유입될 것으로 예상되는 자원'으로 정의한다. IASB는 다음과 같은 이유로 리스이용자의 기초자산 사용권이 자산의 정의를 충족한다고 결론 내렸다.

1) 이 결론도출근거에서 언급하는 '개념체계'는 2010년에 공표되어 이 기준서가 제정되었을 당시 시행 중이었던 '재무보고를 위한 개념체계'를 말한다.

- (1) 리스이용자는 리스기간 내내 기초자산 사용권을 통제한다. 일단 리스이용자가 자산을 사용할 수 있게 되면 리스제공자는 기초자산의 법적 소유자이지만 리스기간에는 리스제공자 자신의 목적을 위하여 기초자산을 회수하거나 달리 사용할 수 없다.
- (2) 리스이용자는 기초자산을 사용하는 방법을 결정할 능력이 있고, 따라서 그 사용권에서 미래 경제적 효익을 어떻게 창출할지를 결정할 능력이 있다. 이 능력은 리스이용자가 사용권을 통제함을 나타낸다. 예를 들면 리스이용자가 리스기간 4년에 걸쳐 최대 160,000마일까지 트럭을 리스한다고 가정해 보자. 트럭 사용권에 내재된 것은 경제적 효익의 특정한 수량이거나 리스이용자가 트럭을 운행하는 기간에 걸쳐 사용하는 용역 잠재력이다. 리스이용자가 트럭을 사용할 수 있게 된 다음에 리스이용자는 계약에서 정한 한도에서 사용권에 내재된 경제적 효익을 어떻게 다 쓰려는지(소비하려는지)를 결정할 수 있다. 리스이용자는 리스의 처음 3년간 계속 트럭을 운행하여 그 처음 3년에 모든 경제적 효익을 소비하기로 결정할 수 있다. 아니면 트럭을 매년 특정한 월에만 사용하거나 리스기간 4년에 걸쳐 고르게 사용하기로 결정할 수도 있다.
- (3) 자산을 사용할 권리에 사용상 일부 제약이 있는 경우라도 자산을 통제하고 사용할 권리는 존재한다. 제약이 자산을 사용하는 리스이용자의 권리의 가치와 범위(따라서 사용권에 대한 지급액)에 영향을 미치더라도 자산 사용권의 존재에는 영향을 미치지 않는다. 리스하는 자산뿐만 아니라 소유 자산의 사용에 제약이 있는 것은 드문 일이 아니다. 예를 들면 경쟁기업에서 취득한 자산은 사용할 수 있는 장소와 방법, 판매 대상에 제약이 있을 수 있다. 특정 차입금에 담보로 사용되는 자산은 대역자가 자산 사용에 제약을 둘 수 있고, 정부가 환경 또는 보안의 이유로 특정한 지역에서 자산 사용이나 이전에 제약을 둘 수 있다. 그 제약들 때문에 반드시 그러한 자산의 소유자가 그 자산을 통제하지 못하는 결과를 가져온다고 볼 수는 없다. 그 제

약은 단지 자산에서 기업으로 유입되고 기업이 그 자산에 대하여 지급하려는 가격에 반영될 경제적 효익에 영향을 미칠 수 있을 것이다. 이와 비슷하게, 그러한 제약은 리스이용자가 사용권자산을 통제하는 것을 막지 못한다.

- (4) 리스이용자의 사용권 통제는 과거사건(리스계약의 약정뿐만 아니라 리스의 해지불능기간에 리스이용자가 기초자산을 사용할 수 있게 됨)으로 생긴다. 일부는 리스이용자의 자산 사용권은 리스기간에 리스이용자가 리스료를 지급하는지에 달려 있음을 주목하였다. 즉, 리스이용자가 리스료를 지급하지 않으면 자산 사용권을 잃을 수 있다. 그러나 리스이용자가 그 계약을 위반하지 않는다면 기초자산을 사용할 무조건적인 권리를 갖는다. 이 지위는 기업이 할부구매를 하였으나 아직 할부금을 모두 지급하지는 않은 기업의 지위와 비슷하다.

BC23 IASB는 2015년 5월 공개초안 ‘재무보고를 위한 개념체계’(‘개념체계 공개초안’)에서 제안한 자산의 정의도 고려하였다. 그 공개초안에서는 자산을 ‘과거사건의 결과로 기업이 통제하는 현재의 경제적 자원’으로, 경제적 자원을 ‘경제적 효익을 창출할 잠재력(potential)을 가진 권리’로 정의하는 제안을 하였다. IASB의 견해는 기초자산을 사용할 리스이용자의 권리는 문단 BC22에서 기술하는 이유로 이 제안된 자산의 정의를 충족한다는 것이다.

BC24 따라서 IASB는 기초자산을 사용할 리스이용자의 권리는 자산의 현행 정의와 제안된 정의를 모두 충족한다고 결론 내렸다.

리스료 지급 의무

BC25 ‘개념체계’에서는 부채를 ‘과거사건으로 생긴 현재의무로서, 기업이 가진 경제적 효익이 있는 자원의 유출을 통해 그 이행이 예상되는 의무’로 정의한다. IASB는 다음과 같은 이유로 리스료를 지급해야

하는 리스이용자의 의무가 부채의 정의를 충족한다고 결론 내렸다.

- (1) 일단 리스이용자는 기초자산을 사용할 수 있게 될 때 리스료를 지급할 현재의무가 있다. 그 의무는 과거사건(리스계약의 약정 뿐만 아니라 리스이용자가 기초자산을 사용할 수 있게 됨)으로 생긴다. 리스이용자가 리스를 다시 협상하지 않는다면 리스이용자는 리스를 해지하여 리스기간 종료 전에 계약상 리스료(또는 종료하기 위하여 부담하는 금액) 지급을 회피할 권리가 없다.
- (2) 의무는 리스이용자에게서 미래 경제적 효익이 유출(보통 리스의 조건에 따른 계약상 현금 지급액)되는 결과를 가져온다.

BC26 IASB는 부채를 ‘과거사건의 결과로 경제적 자원을 이전할 기업의 현재의무’로 정의한 ‘개념체계’ 공개초안의 제안도 고려하였다. IASB의 견해는 리스료를 지급할 리스이용자의 의무가 문단 BC25에서 기술하는 이유로 이 제안된 부채의 정의를 충족한다는 것이다.

BC27 따라서 IASB는 리스료를 지급할 리스이용자의 의무는 부채의 기존 정의와 제안된 정의를 모두 충족한다고 결론 내렸다.

리스제공자에게 기초자산을 반환할 의무

BC28 리스이용자는 리스기간에는 기초자산의 사용을 통제하되 리스기간 종료시점에는 리스제공자에게 기초자산을 반환할 의무가 있다. 그 의무는 과거사건(리스계약 조건에 따라 리스이용자가 기초자산을 사용할 수 있게 됨)으로 생기는 현재의무이다.

BC29 경제적 효익을 창출할 일부 잠재력을 여전히 가지고 있을 기초자산을 리스이용자가 넘겨주어야 하므로 리스기간 종료시점에 경제적 효익의 유출이 있다는 일부 견해도 있다. 그러나 IASB의 견해

는 리스하는 품목을 반환할 때 리스이용자에게서 경제적 효익(부수적인 원가 제외)이 유출되지 않는다는 것이다. 리스이용자는 리스제공자에게 반환하는 자산에 관련되는 경제적 효익을 통제하지 못하기 때문이다. 리스이용자는 기초자산을 물리적으로 점유하더라도 일단 리스기간이 만료되면(리스를 연장하는 선택권이나 기초자산을 매입할 선택권은 무시함) 기초자산에 관련되는 나머지 경제적 효익을 얻을 권리가 없다. 일단 리스기간 종료시점에 이르면 리스이용자의 지위는 자산의 관리인과 같다. 리스이용자는 리스기간 종료시점에 제삼자인 리스제공자를 대신하여 자산을 보유하지만 그 자산에 내재된 경제적 효익에 대한 권리는 없다.

BC30 따라서 IASB는 기초자산을 반환할 리스이용자의 의무는 '개념체계'에서 부채의 정의를 충족하지 못한다고 결론 내렸다. IASB의 견해는 '개념체계' 공개초안에서 제안한 부채 정의의 변경이 이 결론에 영향을 미치지 않는다는 것이다.

BC31 IASB는 기초자산을 사용할 리스이용자의 권리, 리스료를 지급할 의무, 기초자산을 반환할 의무가 자산 또는 부채의 정의를 충족하는지를 고려한 다음에, 리스이용자의 회계모형을 고려하였다. 이는 문단 BC41~BC56에서 논의된다.

왜 리스가 리스이용자에게 용역계약과 다른가

BC32 IASB는 용역계약에서 생기는 것과는 다른 권리 및 의무가 리스에서 생긴다고 결론 내렸다. 이는 문단 BC22에서 기술하는 바와 같이, 리스이용자는 기초자산을 사용할 수 있는 시점에 사용권자산을 얻고 통제하기 때문이다.

BC33 리스제공자는 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 할 때 자산 사용권을 리스이용자에게 이전할 의무를 이행한 것이 되고,

리스이용자는 이제 그 사용권을 통제한다. 따라서 리스이용자는 그 사용권에 대하여 지급할 무조건적인 의무가 있다.

- BC34 이와 달리, 전형적인 용역계약에서 고객은 계약 개시시점에 자신이 통제할 자산을 획득하지 못한다. 그 대신에 고객은 용역이 수행되는 때에만 용역을 획득한다. 따라서 고객은 보통 그때까지 제공된 용역에 대해서만 지급할 무조건적인 의무가 있다. 더욱이 비록 용역계약을 이행하는 데 흔히 자산을 사용할 필요가 있겠지만, 일반적으로 그 이행은 계약기간 내내 고객이 그 자산을 사용할 수 있게 만들 필요는 없다.

리스제공자에게 자산과 부채가 생기게 하는, 리스에서 생기는 권리 및 의무

리스채권

- BC35 리스제공자는 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 할 때 리스이용자에게 그 자산을 사용할 권리를 이전할 의무를 이행한 것이 되고, 리스이용자는 사용권을 통제한다. 따라서 리스제공자는 리스료를 받을 무조건적인 권리(리스채권)가 있다. 리스제공자는 그 권리를 통제한다. 예를 들면 리스제공자는 그 권리를 매각하거나 유동화하기로 결정할 수 있다. 그 권리는 과거사건(리스계약의 약정뿐만 아니라 리스이용자가 기초자산을 사용할 수 있게 함)으로 생기며 리스제공자에게 미래 경제적 효익(일반적으로 리스이용자에게서 받는 현금)이 유입되는 결과를 가져올 것으로 예상된다.
- BC36 따라서 IASB는 리스제공자의 리스채권이 '개념체계'의 자산의 정의를 충족한다고 결론 내렸다. IASB는 '개념체계' 공개초안에서 제안한 자산의 정의 변경은 이 결론에 영향을 미치지 않는다고 보았다.

기초자산에서 계속 보유하는 권리

- BC37 비록 리스제공자는 개시일에 리스이용자에게 기초자산 사용권을 이전하지만, 리스기간 종료시점에 기초자산에 대한 권리를 가진다 (리스제공자는 리스기간에도 기초자산에 대한 일부 권리를 갖는다. 예를 들면 리스제공자는 자산의 소유권을 계속 보유한다). 따라서 리스제공자는 기초자산에 내재된 잠재적 경제적 효익의 일부를 계속 보유한다.
- BC38 리스제공자는 기초자산에서 자신이 계속 보유하는 권리를 통제한다. 리스제공자는 흔히, 예를 들면 기초자산을 (리스와 함께) 매각할 수 있거나, 리스 종료시점에 매각하거나 재리스하기로 최초 리스기간 중에 언제라도 동의할 수 있다. 기초자산에 대한 리스제공자의 권리는 과거사건(기초자산의 취득, 리스제공자가 그 자산을 전대리스(sublease)하는 것이라면 상위리스(head lease)의 약정)으로 생긴다. 기초자산의 총 경제적 내용연수에 대한 리스가 아니라면 기초자산에서 리스제공자가 계속 보유하는 권리에서 생기는 미래 경제적 효익은 리스제공자에게 유입될 것으로 예상된다. 리스제공자는 리스기간 종료시점에 기초자산의 판매, 재리스, 사용으로 생기는 경제적 효익을 얻을 것으로 예상한다.
- BC39 따라서 IASB는 기초자산에서 리스제공자가 계속 보유하는 권리는 '개념체계'의 자산의 정의를 충족한다고 결론 내렸다. IASB의 견해는 '개념체계' 공개초안에서 제안하는 자산 정의의 변경이 이 결론에 영향을 미치지 않는다는 것이다.
- BC40 IASB는 리스제공자의 리스채권 및 기초자산에서 계속 보유하는 권리가 자산의 정의를 충족하는지를 고려한 다음에, 리스제공자의 회계모형을 고려하였다. 이는 문단 BC57~BC66에서 논의된다.

리스이용자의 회계모형

- BC41 IASB는 기초자산을 사용할 리스이용자의 권리가 자산의 정의를 충족하고, 리스료를 지급할 리스이용자의 의무가 부채의 정의를 충족한다(문단 BC22~BC40에서 기술함)고 결론을 내린 다음에, 리스이용자에게 모든 리스에 대하여 자산과 부채를 인식하게 하는 방안이, 개선으로 생기는 효익이 그 변경에 관련되는 원가를 초과할 정도로 재무보고를 개선하게 될지를 고려하였다.
- BC42 IASB는 토론서와 2010년 및 2013년 공개초안에 대해 의견제출자들에게서 받은 의견과 문단 BC9와 BC13에서 기술하는 회의(재무제표이용자와의 회의를 포함함) 참가자들에게서 받은 의견을 고려하였다. 이 의견을 고려하여, IASB는 리스이용자가 모든 리스(문단 BC87~BC104에서 기술하는 단기리스와 소액자산 리스는 제외)에 대하여 사용권자산과 리스부채를 인식하도록 요구하여 생기는 효익이 유의적일 것이라고(특히 운용리스로 제공되는 부외금융의 정도에 우려를 제기한 재무제표이용자 및 다른 이들에게) 결론 내렸다.
- BC43 IASB는 다시 심의하는 내내 리스이용자가 모든 리스에 대하여 사용권자산과 리스부채를 인식하도록 요구하는 방안에 관련되는 원가를 고려하였다. 2010년 및 2013년 공개초안에 대한 의견제출자의 의견을 고려하여, IFRS 16에서는 원가에 대한 우려를 해결하기 위한 몇 가지 단순화와 실무적 간편법을 담고 있다. 리스이용자 회계 모형의 원가와 효익은 영향 분석에서 광범위하게 논의된다.
- BC44 IASB는 리스비용 인식에 대한 접근법도 광범위하게 협의하였다. 그 협의에서 받은 의견은 리스 거래의 경제적 실질에 대하여 이해관계자들의 견해가 서로 다르다는 점을 강조하였다. 일부는 모든 리스를 금융 제공으로 보았다. 일부는 대부분의 리스가 금융 제공

이 아니라고 보았다. 다른 이들은 경제적 실질이 리스에 따라 다르다고 생각하였다.

BC45 2010년 공개초안에서는 모든 리스가 리스이용자에게 금융을 제공한다는 가정에 기초한 단일 리스이용자 비용인식 모형을 제안하였다. IASB는 2010년 공개초안에 대하여 서로 다른 견해를 밝히는 이해관계자들에게서 수많은 의견을 받았다. 이 의견을 고려하여, IASB는 이원 모형이 단일 모형보다 더 유용한 정보를 제공할 것이라고 생각하는 이해관계자들에 대응하여, 리스이용자 비용인식의 대체 모형인 이원 모형을 공개하여 의견을 받기로 결정하였다. 2013년 공개초안에서 제안한 이원 모형을 적용하면 리스이용자가 기초자산에 내재된 경제적 효익을 얼마나 소비할 것으로 예상하는지에 기초하여 리스가 분류될 것이다. 비록 일부 이해관계자는 그 모형을 지지하였으나 제안의 응답으로 받은 의견에서는 리스이용자 회계처리에 대하여 프로젝트 내내 받아왔던 엇갈린 견해가 반복되었다. 특히 다음과 같은 견해가 있었다.

- (1) 재무제표이용자의 대부분을 포함한 일부 이해관계자는 모든 리스는 리스이용자에게 금융을 제공하여 자산과 '차입금과 비슷한(debt-like)' 부채가 생기게 한다는 견해를 가지고 있었다. 따라서 그들은 단일 리스이용자 비용인식 모형을 지지하였다. 이 모형에 따르면 리스이용자는 모든 리스에 대하여 리스자산의 감가상각비와 구분하여 차입금과 비슷한 부채에 대한 이자를 인식하게 된다.
- (2) 일부는 리스이용자가 각 기간마다 기초자산을 사용하면서 같은 효익을 받고 그 효익에 대하여 같은 금액을 지급한다는 견해를 가지고 있었다. 따라서 그들은 리스이용자가 기초자산의 사용으로 효익을 소비하는 형태를 반영하는 정액법으로 각 기간에 리스의 총 원가를 배분하는 단일 리스이용자 비용인식 모형을 지지하였다. 이 이해관계자들은 때로는 (금융보다는) 운영상 탄력성을 확보하기 위해 자산을 구매하지 않고 리스하는 결정이

내려진다는 점에도 주목하였다. 따라서 그들은 정액의 단일 리스비용이 손익계산서에서 거래를 더 충실히 표현한다는 견해를 가졌다.

- (3) 일부는 이원 비용인식 모형의 원가와 복잡성에 대한 우려 때문에 단일 리스이용자 비용인식 모형을 지지하였다. 그들은 리스 분류를 검사할 필요성을 없애고 모든 리스에 하나의 회계처리 방법만을 적용하는 것의 관리상 효익에 주목하였다. 그들은 두 가지 이상의 비용인식 방식이 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하는지에 대하여 의문을 제기하였다.
- (4) 일부는 개념적인 이유로 단일 리스이용자 비용인식 모형을 지지하였다. 그들은 모든 리스가 리스이용자의 재무상태표에 인식된다면 손익계산서에서 그 리스들을 구분하려는 어떠한 시도도 임의적일 것이고, 재무상태표에서 비금융자산과 금융부채의 회계 불일치가 생길 것이라고 생각하였다. 많은 이들이 자산과 부채를 정액의 단일 리스비용(2013년 공개초안에서 일부 리스에 제안한 바와 같음)과 함께 인식하도록 요구하는 이원 모형의 회계처리 결과에 대해서도 비판하였다. 이는 그 모형에 따르면 사용권자산이 나머지 금액으로 측정될 것이기 때문이다.
- (5) 일부 이해관계자는 어떠한 이원 모형도 특정 회계 결과를 얻기 위하여 구조화할 위험이 있음에 주목하였다.
- (6) 일부 이해관계자는 서로 다른 리스(특히 부동산 리스와 부동산이 아닌 자산의 리스) 사이에는 실제로 경제적 차이가 있다고 생각하였다. 이 이해관계자들은 대부분의 부동산 리스의 경우에, 리스이용자가 정액의 단일 리스비용을 인식하는 이원 리스이용자 비용인식 모형을 추천하였다. 그들(특히 소매업자, 호텔업자, 요식업자)은 부동산 리스비용을 영업비용의 중요한 일부로 보기 때문에 그 모형을 선호하였다.
- (7) 일부 이해관계자는 IAS 17의 분류 원칙을 사용하여 리스를 분류하는 이원 모형의 유지를 추천하였다. 그들은 종전에 운용리스로 분류한 모든 리스에 정액의 단일 리스비용을 인식하면 리

스이용자가 리스기간에 걸쳐 고르게 받는 효익을 적절하게 반영할 것이라고 생각하였다. 이 회계처리로 리스비용이 리스로와 더 잘 일치할 것이고, 이 점을 일부 이해관계자가 선호하였다.

BC46 IASB는 많은 재무제표이용자와 협의하였다(문단 BC9와 BC13 참조). 협의한 대부분의 이용자(공업, 항공, 운송, 통신 부문 분석가 거의 대부분을 포함함)는 리스로 자산과 '차입금과 비슷한' 부채가 생긴다는 견해를 가지고 있었다. 따라서 그들은 사용권자산의 감가상각비와 분리하여 리스부채에 대한 이자를 인식하면 그들의 분석(특히 기업의 영업성과 평가)에 유익할 것이라고 생각하였다. 그 비용을 분리하여 인식하면 분석에 추가 조정을 하지 않은 채 보고되는 정보를 사용하는 재무제표이용자에게 특히 유익할 것이다. 이는 자산을 구매하기 위하여 차입한 회사와 비슷한 자산을 리스한 회사 사이에 손익계산서의 비교 가능성을 더 높일 것이다. 이자와 감가상각비를 분리하면 리스이용자의 재무상태표와 손익계산서 사이의 일치성(coherency)이 생길 것이다(이자비용은 금융부채로 표시되는 리스부채에 대응될 것이고 감가상각비는 비금융자산으로 표시되는 사용권자산에 대응될 것이다). 이 일치성은 자본이익률과 일부 레버리지 비율 계산과 같은 일부 분석에 중요할 것이다.

BC47 협의하였던 신용분석가들은 일반적으로 모든 리스로 리스이용자에게 자산과 '차입금과 비슷한' 부채가 생긴다는 견해를 가지고 있었다. 따라서 그들은 사용권자산의 감가상각비와 분리하여 리스부채에 대한 이자를 인식하는 방안이 효익이 있다고 보았다. 그 신용분석가들 중 다수가 운용리스비용을 감가상각비와 이자로 배분하는 금액을 추정하기 위해, 운용리스이용자의 손익계산서를 이미 조정하고 있다.

BC48 소매업자, 호텔업자, 요식업자(이 기업들은 일반적으로 상당한 금

액의 부동산을 리스함)의 재무제표이용자의 대부분은 부동산 리스에 단일 리스비용을 인식하는 모형을 지지한다고 밝혔다. 그 이용자 중 일부는 부동산 리스를 미이행계약으로 보았다. 그들에게는 단일 리스비용이 영업비용 안에 인식되면 그들의 요구가 가장 잘 충족될 것이다. 그러나 소매업자, 호텔업자, 요식업자 재무제표의 또 다른 이용자들은 종전 리스이용자 회계처리 요구사항을 기초로 한 분석에서 운용리스비용을 감가상각비와 이자로 배분하는 금액을 추정하였다. 따라서 그 재무제표이용자는 리스이용자에게 사용권자산의 감가상각비와 분리하여 리스부채에 대한 이자를 인식하도록 요구하면 그들의 분석에 유용한 정보를 제공할 것으로 생각하였다.

BC49 IASB는 종전 리스이용자 회계처리 요구사항을 적용할 때 재무제표와 함께, 리스를 조정한 비회계기준(non-GAAP) 정보도 보고하는 리스이용자의 조정도 고려하였다. 이 리스이용자는 흔히, 운용리스를 금융거래처럼 회계처리한다면(IFRS 16에서 요구하는 바와 같음) 보고되었을 금액을 반영하여 조정한 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표의 금액에 기초한 비율을 보고하였다. 예를 들면 보통 보고되는 정보로서, 리스를 조정한 자본이익률(ROCE)은 ‘(1) 운용리스에 대한 추정 이자를 조정한 영업이익’을 ‘(2) 보고된 자본에 운용리스에 대한 부채를 포함하여 조정한 금융부채를 더한 금액’으로 나누어 산정되었다.

BC50 IASB는 재무상태표에 사용권자산과 리스부채를 모두 인식하면서, 손익계산서에는 정액의 단일 리스비용을 인식하도록 요구(2013년 공개초안에서 일부 리스에 제안한 바와 같음)하는 어떠한 모형의 도입도 주요 재무제표(the primary financial statements) 사이에 일치성이 부족해지는 결과를 가져올 것이라고 보았다. 특히 그러한 모형은 다음과 같은 결과를 가져올 것이다.

- (1) 그 모형은 리스이용자가 재무상태표에 금융부채를 인식하지만, 이에 상응하는 이자비용을 손익계산서에 표시하지 않는 결과를 가져올 것이다. 이와 비슷하게, 리스이용자는 비금융자산을 인식하지만, 이에 상응하는 감가상각비를 손익계산서에 인식하지 않을 것이다. 이 불일치는 주요 재무제표에 보고되는 금액을 기초로 수행하는 비율 분석을 왜곡할 수 있다.
- (2) 그 모형은 사용권자산이나 리스부채를 나머지 금액으로 측정하도록 요구할 것이다. 이는 (가) 사용권자산을 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 뺀 금액을 기초로 측정하고, (나) 리스부채를 유효이자율법을 사용하여 측정하면 일반적으로 정액 리스비용이 산출되지 않는 결과를 가져올 것이기 때문이다.

BC51 따라서 IASB는 다음과 같이 결론 내렸다.

- (1) 재무상태표에 인식되는 모든 리스의 감가상각비와 이자를 구분하여 표시하는 리스이용자 모형이 가장 폭넓은 범위의 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공한다. IASB는 다음과 같은 세 가지 주요 이유를 근거로 이 결론을 내렸다.
 - (가) 협의에 참여한 대부분의 재무제표이용자는 리스가 리스이용자에게 자산과 ‘차입금과 비슷한’ 부채가 생기게 한다고 생각하였다. 따라서 리스이용자가 다른 금융부채에 대한 이자와 비슷한 방식으로 그 부채에 대한 이자를 인식하는 것이 그들에게 유용하다. 그것이 의미 있는 비율 분석을 할 수 있게 하기 때문이다. 이는 유형자산과 같은 다른 비금융자산의 감가상각비와 비슷한 방식으로 사용권자산의 감가상각비를 인식하는 것에 대해서도 마찬가지이다. 그 모형은 조정을 거치지 않고 보고된 정보에만 의존하는 이용자에게 특히 유익하다.
 - (나) 그 모형은 다음과 같이 이해하기가 쉽다. 리스이용자는 자산과 금융부채를 인식하고 대응하는 금액의 감가상각비와 이자를 인식한다.

- (다) 그 모형은, 이원 모형이 특정한 회계 결과를 얻기 위하여 구조화할 위험이 계속 존재한다는 일부 재무제표이용자의 우려를 해결한다.
- (2) 기초자산의 특성이나 잔존 내용연수에 관계없이 재무상태표에 인식되는 모든 리스를 같은 방식으로 회계처리하면, 모든 리스에서 리스이용자가 자산 사용권을 얻게 된다는 사실을 적절하게 반영한다.
- (3) 단일 모형은 리스를 분류할 필요가 없고 이원 리스이용자 회계 접근법을 다룰 수 있는 시스템이 필요하지 않으므로 원가와 복잡성을 줄인다.

BC52 리스이용자 비용인식 모형에 관련되는 결론에 이르는 과정에서 IASB는 리스자산과 리스부채의 측정과 관련하여 2010년 공개초안에서 제안한 단일 모형(특히 리스이용자가 미래 변동리스료를 추정하도록 하는 요구사항과, 일어날 가능성이 일어나지 않을 가능성보다 높은 가능한 가장 긴 기간에 기초하여 리스기간을 산정하도록 하는 요구사항)에 대하여 받은 많은 부정적인 의견을 주시하였다. 변동리스료와 선택권에 따른 리스기간에 대한 측정 제안은 2013년 공개초안에서 단순화되었고, 이 단순성은 IFRS 16에서도 유지되었다. 문단 BC18에서 기술하는 바와 같이, IASB는 2013년 공개초안의 의견을 고려한 다음에 단순화와 면제 규정을 추가로 제시하였다. IASB는 IFRS 16의 더 단순한 측정 요구사항과 면제 규정이 2010년 공개초안에서 제안한 단일 모형에 대하여 받은 많은 우려를 덜어줄 것이라고 예상한다.

BC53 따라서 IASB는 리스이용자의 재무상태표에 인식되는 모든 리스에 단일 리스이용자 회계모형을 요구하기로 결정하였다. 이 모형은 리스이용자가 다른 비금융자산과 비슷하게 사용권자산을 감가상각하도록 요구하고 다른 금융부채와 비슷하게 리스부채를 회계처리하도록 요구한다.

리스이용자의 회계모형으로 고려하였던 그 밖의 접근법

- BC54 IASB는 FASB가 결정한 리스이용자의 회계처리 요구사항과 비슷한 접근법도 고려하였다. 그 접근법을 적용하면 리스이용자는 일반적으로 IAS 17을 적용하면 운용리스로 분류되었을 리스에 대해 정액의 단일 리스비용을 인식할 것이다.
- BC55 주로 부동산을 리스하는 기업을 분석하는 일부 재무제표이용자와 마찬가지로 주로 부동산을 리스하는 리스이용자의 대부분은 그러한 접근법을 지지하였다. 그 리스이용자 및 재무제표이용자의 견해는 부동산 리스에 정액의 리스비용을 인식하는 것이 거래의 특성을 반영한다는 것이다. 예를 들면 일부는 리스이용자가 전형적인 소매점 리스계약을 5년간 체결하였을 때 리스이용자는 기초자산의 어떠한 가치도 소비하는 것이 아니라 소매점의 사용에 대하여 단순히 지급하는 것이라고 보았다. 그들의 견해는 리스이용자가 이 임차료를 정액기준으로 인식해야 한다는 것이다.
- BC56 IASB는 FASB가 결정한 접근법을 다음과 같은 이유로 채택하지 않았다.
- (1) IFRS 16에서 규정하는 단일 리스이용자 회계모형에 따라 보고되는 정보는, 문단 BC46~BC52에서 기술하는 바와 같이, 가장 폭넓은 범위의 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공할 것이다.
 - (2) FASB가 결정한 접근법에 따른 작성자의 원가는 IFRS 16에서 규정하는 단일 리스이용자 회계모형의 원가와 대체로 비슷할 것이다. 두 접근법에서 모두 새로운 리스이용자 회계모형에 관련되는 가장 유의적인 원가는 모든 리스에 대하여 사용권자산과 리스부채를 인식하고 측정하는 데 관련되는 원가일 것이다. 비록 FASB가 결정한 접근법은 IAS 17의 분류 요구사항(리스이

용자에게 익숙함)을 유지하겠지만, 여전히 리스이용자에게 모든 리스(일부 예외 있음)에 대하여 할인액 기준으로 사용권자산과 리스부채를 인식하도록 요구할 것이다.

리스제공자의 회계모형

- BC57 리스제공자의 리스채권 및 기초자산에서 계속 보유하는 권리는 모두 자산의 정의를 충족한다고 결론 내리면서(문단 BC35~BC40에서 기술함) IASB는 리스제공자에게 모든 리스에 대하여 그 자산들을 인식하도록 요구하는 것이, 그 개선으로 생기는 효익이 그 변경에 관련되는 원가를 초과할 정도로 재무보고를 개선할지를 고려하였다.
- BC58 IASB는 프로젝트 내내 리스제공자 회계처리에 대하여 받은 의견을 고려하였고, 리스제공자의 회계처리 변경에 관련되는 원가가 이번에는 정당화되기 어려울 것이라고 결론 내렸다. 대부분의 이해관계자(재무제표이용자를 포함함)는 IAS 17의 리스제공자 회계처리가 '잘못되지(broken)' 않았다는 견해를 가지고 있었기 때문이다. 따라서 IASB는 IAS 17의 리스제공자 회계모형을 실질적으로 가져오기로 결정하였다.
- BC59 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 IAS 17에 따른 리스 회계모형의 비판은 주로 리스이용자 회계처리에 집중되었음에 주목하였다. 따라서 IASB가 처음 리스 프로젝트를 안전에 추가하였을 때, 이 프로젝트에서는 리스제공자의 회계처리가 아니라 리스이용자의 회계처리만 다루려고 의도하였다.
- BC60 IASB는 토론서에 대하여 일부 의견제출자에게서 받은 의견에 대응하여, 리스제공자의 회계처리를 다루기로 제안한 바 있다(문단 BC6에서 기술함). 그 의견제출자들은 리스이용자 및 리스제공자의

회계처리를 대칭적이면서 일치하도록 개발하면 유익할 것으로 생각하였기 때문에, IASB에 리스이용자 및 리스제공자의 회계처리를 동시에 다루도록 요청하였다. 또 일부 재무제표이용자는 IAS 17의 리스제공자 회계모형이 리스제공자의 잔존자산 위험(기초자산에서 계속 보유하는 지분 때문에 갖는 위험) 익스포저에 대한 정보를 충분히 제공하지 못하였다고 주장하였다. 따라서 IASB는 2010년 및 2013년 공개초안에서 리스제공자 회계처리의 변경을 제안하였는데 이는 IFRS 16에 최종적으로 포함된 리스이용자 회계모형에 보다 더 대칭적이다. 두 공개초안의 제안에서는 리스제공자가 모든(또는 많은) 리스에 대하여 리스채권을 인식하도록 요구하였기 때문이다.

BC61 2010년 및 2013년 공개초안에 대하여 받은 의견에서는 이해관계자의 다수가 IAS 17에 있는 리스제공자 회계모형의 변경을 지지하지 않는다는 점이 두드러졌다. 특히 이해관계자들은 다음과 같이 보았다.

- (1) IAS 17의 리스제공자 회계모형은 이해하기 쉽다.
- (2) 현재 재무제표이용자의 대부분은 리스의 영향에 대하여 리스제공자의 재무제표를 조정하지 않는다. 이는 IAS 17의 리스제공자 회계모형이 재무제표이용자에게 그들이 필요한 정보를 이미 제공하고 있음을 나타낸다. 또 투자자들은 일반적으로 개별 기업들의 재무제표를 분석한다(같은 기초자산을 다루는 리스이용자와 리스제공자를 함께 분석하지 않음). 따라서 리스이용자와 리스제공자의 회계모형이 반드시 대칭적일 필요는 없다.
- (3) 리스이용자의 회계처리와는 달리, IAS 17의 리스제공자 회계처리는 근본적인 결함이 있지 않으므로 리스이용자 회계처리가 변경된다는 이유만으로 리스제공자 회계처리를 변경해서는 안 된다.

BC62 일부 이해관계자는 리스제공자 회계처리에 대한 자신의 견해가 리

스 프로젝트 기간에 걸쳐 바뀌어왔다는 점을 인정하였다. 이 이해관계자들은 원래 그들이 IASB가 리스이용자 회계처리와 리스제공자 회계처리를 동시에 다루어야 한다고 제안하였다는 점을 인정하였다. 그러나 그들은 2013년 공개초안에 대해서는 리스제공자 회계처리를 변경하지 말아야 한다고 제안하였다. 그들은 주로 원가-효익을 이유로 자신의 견해를 바꾸었다.

BC63 IASB는 이 의견을 고려하여 리스제공자에게 모든 리스에 대하여 리스채권을 인식하도록 요구하는 개선의 효익이 그러한 변경에 관련되는 원가를 초과할 정도로 재무보고를 개선하지는 않을 것이라고 결론 내렸다.

BC64 그럼에도 불구하고, IASB는 리스이용자의 회계모형에서 내린 결정을 고려하여 IAS 17의 리스제공자 회계모형의 요소를 선별적으로 변경하기로 결정하였다. 특히, IASB는 전대리스의 회계처리, 리스의 정의, 리스개설직접원가, 리스제공자의 공시를 변경하였다.

BC65 따라서 IFRS 16에서는 리스의 정의(문단 BC105~BC126 참조), 리스개설직접원가(문단 BC237 참조), 리스제공자의 공시(문단 BC251~BC259 참조)를 제외하고는 실질적으로 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항을 가져왔다. IFRS 16에서는 새로운 리스이용자 회계처리에 대한 요구사항 때문에 전대리스(문단 BC232 - BC236 참조)의 요구사항과 사례를 포함하고, 리스변경(문단 BC238~BC240 참조)의 요구사항도 포함한다. IASB는 IFRS 16으로 가져온 리스제공자 회계처리에 대한 요구사항에 관련되는 문제를 논의한 IAS 17의 결론도출근거의 내용을 이 결론도출근거에 포함하였다(문단 BCZ241~BCZ250 참조). 그 내용은 접두어 BCZ와 함께 번호로 표시하여 문단에 포함한다. 이에 따라 그 문단에서는 상호 참조를 IFRS 16으로 갱신하였고 편집상 필요한 수정을 하였다.

BC66 IASB는 리스제공자 회계처리에 관련하여 IAS 17의 문구를 대부분 가져오기로 결정하였다. 이는 이 기준서에서 하는 어떠한 문구 수 정도 IFRS 16을 적용하는 리스제공자에게 의도하지 않은 결과를 가져올 위험이 있을 수 있고, 사실은 그렇지 않음에도 리스제공자 회계처리에 대한 요구사항을 적용하는 데 변화를 주려 했다는 인상을 줄 수 있기 때문이다.

적용범위(문단 3~4)

BC67 IASB는 IFRS 16의 적용범위가 IAS 17에 있는 리스 요구사항의 적용범위에 기초해야 한다고 결정하였다. IAS 17은 규정된 예외 사항을 제외한 모든 리스에 적용한다.

BC68 따라서 IFRS 16에서는 다음과 같은 적용범위 예외 사항을 포함한다.

- (1) 광물, 석유, 천연가스, 이와 비슷한 비재생 천연자원을 탐사하거나 사용하기 위한 리스. IFRS 6에서는 광물자원을 탐사하고 평가할 권리에 대한 회계처리를 규정한다.
- (2) 리스이용자가 보유하는, IAS 41의 적용범위에 포함되는 생물자산 리스. IAS 41에서는 IAS 16의 적용범위에 포함되는 생산용 식물을 제외한 생물자산에 대한 회계처리를 규정한다. 따라서 리스이용자가 보유하는 과수원과 포도농장 같은 생산용식물에 대한 리스는 IFRS 16의 적용범위에 포함된다.
- (3) IFRIC 12의 적용범위에 포함되는 민간투자사업(문단 BC69 참조)
- (4) 리스제공자가 부여하는, IFRS 15의 적용범위에 포함되는 지적 재산 라이선스. IFRS 15에는 그 라이선스에 관련되는 구체적인 요구사항이 있다.
- (5) 리스이용자가 보유하는 무형자산 리스(문단 BC70~BC71 참조)

민간투자사업

BC69 IASB는 IFRIC 12의 적용범위에 포함되는 민간투자사업을 IFRS 16의 적용범위에서 제외하기로 결정하였다. IFRIC 12의 결론과 일관되게, 그 적용범위에 포함되는 약정(그 해석서 문단 5의 조건을 충족함)은 리스의 정의를 충족하지 못한다. 이는 민간투자사업의 사업시행자가 기초자산의 사용 통제권을 갖지 못하기 때문이다. 이 이유로, IASB는 IFRIC 12의 적용범위에 포함되는 민간투자사업을 IFRS 16의 적용범위에서 분명히 제외할 필요가 있는지를 고려하였다. 그러나 그러한 적용범위 제외 규정은 IFRIC 4에 포함되어 있었고, 이해관계자들은 IFRS 16의 적용범위에서 민간투자사업을 제외하면 이 점에서 명확해질 것이라고 IASB에 알려 주었다.

무형자산

BC70 IFRS 16에서는 IAS 38의 적용범위에 포함되는 영화필름, 비디오 녹화물, 희곡, 원고, 특허권, 저작권과 같은 항목에 대하여 라이선싱 계약에 따라 리스이용자가 보유하는 권리를 그 적용범위에서 제외한다. 이는 이 라이선싱 계약에 IAS 38을 적용하여 회계처리하기 때문이다.

BC71 IFRS 16에서는 리스이용자가 그 밖의 무형자산 리스에 IFRS 16을 적용할 수 있지만 반드시 적용해야 하는 것은 아니라고 기술하였다. IASB는 다른 기준서에 구체적인 요구사항이 없는 무형자산 리스에 리스이용자가 IFRS 16을 적용하는 것을 막으려 하지 않았다. IASB는 리스이용자의 경우에 IFRS 16의 적용범위에서 무형자산 리스를 제외할 개념적인 근거가 없음을 인정하였다. 그러나 IASB는 무형자산 리스에 IFRS 16의 요구사항을 적용하여 회계처리하도록 요구하기 전에 무형자산의 회계처리에 대한 별도의 포괄적인 검토를 수행해야 한다고 결론지었다. 많은 이해관계자는 이 접근법에 동의하였다.

손실부담계약

BC72 IASB는 손실부담계약에 대하여 IFRS 16에서 특정한 요구사항을 규정하지 않기로 결정하였다. IASB는 다음과 같은 이유로 이와 같이 결정하였다.

- (1) 이미 개시된 리스의 경우에 요구사항은 필요하지 않다. 개시일 후에 기업은 IFRS 16을 적용하여 손실부담계약을 적절하게 반영할 수 있을 것이다. 예를 들면 리스이용자는 IAS 36을 적용하여 사용권자산의 손상을 판단하고 인식할 것이다.
- (2) 아직 개시되지 않은 리스에는 IAS 37의 손실부담계약에 대한 요구사항이면 충분하다. IAS 37의 요구사항은 그 기준서의 손실부담계약의 정의를 충족하는 어떠한 계약에도(따라서 리스계약에도) 적용된다.

전대리스

BC73 IASB는 기업이 사용권자산의 리스(전대리스)를 다른 리스와 같은 방식으로 회계처리해야 한다고 결정하였다. 따라서 전대리스는 IFRS 16의 적용범위에 포함된다(문단 BC232~BC236 참조).

재고자산

BC74 IFRS 16에서는 재고자산 리스를 그 적용범위에서 특별히 제외하지 않았다. 때로는 '리스하는 재고자산'이라는 용어를 또 다른 기초자산을 리스하는 것에 관련되는 비상각 예비부품, 운영 자재, 저장품의 구매를 기술할 때 사용한다. IASB는 이 거래가 있더라도 리스의 정의를 충족하는 경우는 거의 없을 것임에 주목하였다. 리스이용자가 통상적인 영업과정에서 판매하기 위해서나 통상적인 영업과정에서 판매를 목적으로 생산과정에서 소비하기 위하여 리스(다

른 당사자가 소유)하는 자산을 보유할 수 있을 것 같지는 않기 때문이다. 따라서 IASB는 적용범위 제외는 필요하지 않다고 결론 내렸다.

비핵심 자산(Non-core assets)

BC75 기업의 영업에 반드시 필요하지는 않은 자산에 대한 정보는 때로 재무제표이용자의 관심을 끌지 못한다. 그 자산은 흔히 기업에 덜 유의적이기 때문이다. 따라서 일부는 비핵심 자산 리스에서 생기는 자산 및 부채의 인식 및 측정에 관련되는 원가가 이용자에게 주는 효익을 초과할 수 있다고 생각한다. 예를 들면 배달용 트럭 리스에서 생기는 자산 및 부채에 대한 정보는 운송회사의营业을 평가하는 경우에는 중요하지만, 소매은행점으로 저장품을 운송하기 위해 이를 사용하는 은행의 营业을 평가할 경우에는 중요성(materiality) 관점에서 중요하지 않을 수 있다. 따라서 IASB는 비핵심 자산 리스를 IFRS 16에서 제외할지를 고려하였다.

BC76 비록 일부 IASB 위원은 그러한 접근법을 선호하였으나, IASB는 다음과 같은 내용에 주목하였다.

- (1) ‘핵심’과 ‘비핵심’을 정의하는 것은 극히 어려울 것이다. 예를 들면 은행이 사용하는 사무실 건물이 핵심 자산인가? 그리고 그 은행이 소매은행营业을 한다면 그 결론이 달라질 것인가? 기업이 몇몇 사무실 또는 차량은 핵심 자산으로 보고 다른 어떤 것들은 비핵심 자산으로 볼 것인가? 핵심 자산을 기업의 营业에 반드시 필요한 자산이라고 정의한다면 모든 리스는 핵심 자산 리스라고 주장할 수 있을 것이다. 그렇지 않다면 기업은 왜 리스계약을 체결하겠는가?
- (2) 서로 다른 기업들이 비핵심 자산의 의미를 각각 다르게 해석할 수 있을 것이고, 따라서 재무제표이용자에게는 비교 가능성이 떨어질 것이다.

- (3) 다른 기준서에서는 핵심 및 비핵심 구매 자산을 따로 구별하지 않는다. 이 때문에 핵심 자산에 관련되는 사용권자산과 비핵심 자산에 관련되는 사용권자산을 구별하는 것을 정당화하기가 어려울 것이다.

BC77 따라서 IFRS 16에서는 기초자산이 기업의 영업에 핵심적인지에 기초하여 회계처리를 구별하지 않는다.

토지의 장기 리스

BC78 토지의 장기 리스가 때로는 토지의 구매와 경제적으로 비슷하다고 여겨진다. 따라서 일부 이해관계자는 토지의 장기 리스는 IFRS 16의 적용범위에서 제외해야 한다고 제안하였다. 그러나 IASB는 다음과 같은 이유로 그러한 리스를 IFRS 16의 적용범위에서 특별히 제외하지는 않기로 결정하였다.

- (1) 토지의 장기 리스를 다른 리스와 차별화할 개념적인 근거가 없다. 계약으로 토지의 통제가 리스이용자에게로 이전되지는 않지만, 리스기간 내내 리스이용자에게 토지의 사용 통제권을 준다면 그 계약은 리스에 해당하고 그에 대한 회계처리를 해야 한다.
- (2) 토지의 장기 리스(예: 99년 리스)의 경우에 리스료의 현재가치가 토지 공정가치의 대부분을 나타낼 것이다. 이 경우에 리스이용자가 적용하는 회계처리는 토지 구매의 회계처리와 비슷할 것이다. 리스이용자가 그 토지를 통제하게 된다면 그 계약에 IFRS 16을 적용하는 것이 아니라 IAS 16을 적용하여 토지의 구매로 회계처리할 것이다.

BC79 IASB는 IFRS 해석위원회가 기초자산의 법적 소유권이 이전되지 않을 때, 리스와 판매 또는 구매를 구별하는 것에 대하여 질의를 받았었다는 점에도 주목하였다. 이는 문단 BC138~BC140에서 논

의한다.

공정가치로 측정하는 투자부동산 리스

BC80 IASB는 공정가치로 측정하는 투자부동산 리스를 IFRS 16의 적용 범위에서 제외해야 하는지를 고려하였다. 이를 고려한 이유는 투자부동산 리스제공자의 재무제표이용자 다수가 (특히 공정가치모형을 사용하는 경우) IAS 40의 요구사항이 리스제공자의 리스 활동에 대해 유용한 정보를 제공한다고 IASB에 알렸기 때문이다. 그러나 IASB는 투자부동산 리스제공자가 투자부동산을 회계처리할 때에는 IAS 40을 적용해야 하고 리스를 회계처리할 때에는 IFRS 16을 적용해야 한다고 결론 내렸다. 이는 IAS 17과 IAS 40이 상호 작용하는 방식과 비슷하다. 따라서 재무제표이용자는 운용리스에 해당하는 투자부동산에 대한 공정가치 정보(IAS 40에서 요구함)를 얻고 리스제공자가 벌어들인 임대수익 정보(IFRS 16에서 요구함)도 얻게 될 것이다.

내재파생상품

BC81 IASB는 기업이 리스에서 내재파생상품(IFRS 9에서 정의함)을 분리하고, 그 파생상품에 IFRS 9를 적용하여 회계처리하도록 요구하기로 결정하였다. 그럼에도 불구하고, IFRS 16에서는 파생상품의 정의를 충족할 수 있는 리스의 속성(예: 선택권, 잔존가치보증)에 대한 구체적인 요구사항은 포함한다. IASB는 IFRS 16의 리스 회계모형이 파생상품을 염두에 두고 개발되었던 것이 아니므로, IFRS 16에서 파생상품 회계처리에 대한 적절한 기초를 제공하지 못할 것임에 주목하였다. 따라서 리스에 내재된 파생상품을 분리하여 회계처리하지 않는다면, 관련되지 않는 파생상품 계약을 리스와 묶음으로써 파생상품을 공정가치로 측정하는 것을 피할 수 있을 것이다.

포트폴리오 적용(문단 B1)

BC82 2010년 및 2013년 공개초안에서는 기업이 리스에 대한 요구사항을 포트폴리오 수준에서 적용하지 못하게 하지 않았다. 그러나 많은 기업이 2011년 공개초안 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에서 요구사항들을 포트폴리오 수준에서 적용하는 지침을 제안하였다는 점(이는 후에 IFRS 15에서 확정되었음)에 주목하였다. 이 이해관계자들은 이러한 지침이 없기 때문에 기업이 포트폴리오 수준에서 IFRS 16을 적용하는 것이 허용되지 않는다는 뜻인지를 문의하였다.

BC83 이 우려에 대응하여, IASB는 IFRS 16에 포트폴리오에 대한 적용지침을 추가하기로 결정하였다. 그 지침은 IFRS 16을 포트폴리오에 적용하는 경우와 포트폴리오에 안에 있는 개별 리스에 적용하는 경우에 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상한다면, 특성이 비슷한 리스 포트폴리오에 IFRS 16을 적용하는 것이 허용된다는 점을 명확히 하였다. 이 접근법은 다수의 비슷한 리스가 있는 리스이용자에게 특히 유용할 수 있다.

중요성

BC84 많은 리스이용자가 개수는 많으나 가치가 낮은 리스(특히 그 리스의 총 가치가 재무제표 전체적으로 미치는 영향이 적은 경우)에 IFRS 16의 요구사항을 적용하는 원가에 우려를 나타냈다. 그 리스이용자들은 그 리스에 IFRS 16의 요구사항을 적용하면 시간과 노력은 많이 들지만 보고되는 정보의 효과면에서 상응하는 효익은 없을 것이라고 생각하였다.

BC85 이 우려를 고려하여, IASB는 IFRS 16에 중요성에 대한 분명한 지침을 포함하는 것(사소한 리스는 IFRS 16의 적용범위에서 제외된

다고 분명히 하거나 ‘개념체계’와 IAS 1의 중요성 개념이 리스에 어떻게 적용되는지를 명확히 함)을 고려하였다. IASB는 중요성이 리스에 적용되기는 하지만 다른 기준서에서도 특정 거래 및 사건에 대하여 중요성 지침을 제공하지는 않고 있음을 알았다. IASB는 IFRS 16의 요구사항에 중요성을 고려하는 것은 다른 기준서 요구사항에 중요성을 고려하는 것과 다를 바가 없다는 점에 주목하였다. 따라서 IASB는 IFRS 16에서 중요성에 대한 구체적인 지침을 제공하지 않기로 결정하였다. IASB는 ‘개념체계’와 IAS 1에 있는 중요성 지침에 의존하는 것이 적절하고 다른 기준서와 일관될 것이라고 결론 내렸다. 그럼에도 불구하고, IFRS 16에서는 문단 BC87~BC104에 기술하는 바와 같이 일부 인식 면제 규정을 포함하였다.

BC86 IFRS 16에 중요성 지침을 포함하지 않기로 결정하는 과정에서, IASB는 IFRS 16의 인식 및 측정 요구사항을 적용하는 영향이 재무제표에서 중요하지 않다면 리스이용자가 그렇게 하도록 요구받지 않을 것이라고 보았다. 이와 비슷하게, 리스이용자의 리스 활동이 재무제표에서 중요하지만 할인액 기준으로 리스부채를 측정하는 영향이 중요하지 않다면 리스이용자가 할인액 기준으로 리스부채를 측정하도록 요구받지 않을 것이고, 그 대신에 예를 들면 비할인액 기준으로 부채를 측정할 수 있을 것이다.

인식 면제 규정(문단 5~8)

단기리스

BC87 IASB는 리스이용자의 단기리스에 IFRS 16의 모든 요구사항을 적용하는 효익이 관련되는 원가를 초과하지 않는다고 결론 내렸다. 리스이용자의 원가를 줄이는 방법을 고려하는 과정에서 IASB는 가능한 면제 규정의 특성과 적용범위를 모두 고려하였다.

면제 규정의 특성

- BC88 IASB는 단기리스에 대한 측정 요구사항 단순화를 고려하였다. 구체적으로는 단기리스에서 생기는 자산 및 부채를 측정하기 위하여 사용되는 지급액을 할인하게 하는 요구사항을 리스이용자에게 면제하는 것을 고려하였다. 그러나 많은 이해관계자는 이 면제 규정이 리스이용자의 원가 경감에 충분하지 않다고 생각하였다. 기업이 여전히 가능한 많은 수의 소액 리스를 추적해야 할 수도 있기 때문이다.
- BC89 IASB는 비록 단순화된 측정 요구사항이 있을지라도 리스이용자에게 단기리스의 사용권자산과 리스부채를 인식하도록 요구한다면 그 효익이 관련되는 원가를 초과하지는 않을 것이라고 결론 내렸다. 따라서 IFRS 16 문단 5(1)에서는 리스이용자가 단기리스에 인식 요구사항을 적용하지 않기로 선택하는 것을 허용한다. 그 대신에 리스이용자는 단기리스에 관련되는 지급액을 리스기간에 걸쳐 비용으로(일반적으로 정액법) 인식할 수 있다. IASB는 기초자산 유형별로 이 선택을 해야 한다고 결정하였다.
- BC90 단기리스에 대한 면제 규정이 소액자산 리스에는 충분한 경감 규정이 되지 못한다는 의견을 고려하여, IASB는 그 리스에 대한 별도 면제 규정(문단 BC98~BC104 참조)도 개발하였다.

‘단기’의 정의

- BC91 IASB는 처음에, 단기리스를 개시일에 가능한 최대 리스기간이 12개월 이하인 리스로 정의하는 것을 고려하였다. 그러나 많은 이해관계자는 이 방식으로 단기리스의 면제 규정을 정하면 리스이용자의 원가 경감이 제한적일 것이라고 생각하였다. 이 이해관계자들

은 그들의 경험상 리스는 가능한 최대 리스기간이 12개월 이하인 경우가 매우 드물다는 점에 주목하였다. 예를 들면 이해관계자들은 월별로 계속되는 많은 리스는 이 면제 규정의 요건을 충족하지 못할 것이라고 말하였다.

BC92 이 의견을 고려하여, IASB는 12개월을 초과하는 리스로 단기리스 면제 규정을 확장하는 것을 고려하였다. 일부 이해관계자는 ‘단기’가 5년까지 되어야 한다고 제안하였다. 그러나 예를 들면 3년 리스는 12개월 리스보다 중요한 자산 및 부채가 생기게 할 가능성이 더 높고, 이 프로젝트의 목적이 기업의 리스 활동을 더 투명하게 보여주기 위한 것이기 때문에 IASB는 이 접근법을 채택하지 않았다.

BC93 그 대신에, IASB는 리스기간의 산정과 일치하도록 연장선택권의 행사 가능성과 종료선택권의 미행사 가능성을 고려하여 단기리스의 만기를 산정함으로써 단기리스 면제 규정을 확장하기로 결정하였다(문단 BC152~BC159 참조). 따라서 IFRS 16에서는 단기리스를 개시일 현재 리스기간이 12개월 이하인 리스로 정의한다.

BC94 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 단기리스 면제 규정을 충족하도록 리스를 구조화할 수 있는 위험을 고려하였다. IASB는 리스제공자에게 미치는 단기리스의 경제적 결과 때문에 이 위험이 줄어든다고 결론 내렸다. 리스제공자가 더 짧은 기간의 리스를 제공하면 흔히 경제적 저해요소(disincentive)가 있을 것이다. 리스기간을 줄이면 기초자산에 대한 리스제공자의 나머지 지분에 관련되는 위험이 높아지기 때문이다. 따라서 IASB의 견해는 리스제공자가 흔히 이 위험의 변동을 보상하도록 리스이용자에게 높은 리스료를 요구하거나, 리스의 해지불능기간 단축을 거절할 것이라는 것이다. 또 IASB는 IFRS 16 문단 B37~B40에서 기술하는 바와 같이, 리스이용자가 리스기간을 엄격하게 산정할 것이라는 점에 주목하였다.

이는 단지 회계 목적으로 계약에 실질적이지 않은 해지 조항을 삽입하는 위험을 줄일 것이다. IASB는 리스기간이 변경되면 리스이용자가 그 리스를 새로운 리스로 취급하여 단기리스의 리스기간을 다시 평가해야 한다고 결정하였다.

BC95 IASB는 가능한 최대 기간 대신에 IFRS 16의 리스기간 산정을 참조하여 단기리스를 정의함으로써 잃을 수 있는 증분 정보는 적을 것이라고 보았다. 이는 리스이용자가 가능한 최대 기간에 관계없이 리스기간의 지속 기간에 대한 리스료만 자산 및 부채로 포함하기 때문이다. 예를 들면 6개월 후 연장선택권이 있는 리스에서 리스이용자가 이를 행사할지가 상당히 확실하지는 않다면 리스기간은 6개월이다. 그 리스가 단기리스 면제 규정에 해당하지 않는다면 (최대 기간이 리스기간보다 길기 때문임) 리스이용자는 자산과 부채를 측정할 때 6개월의 리스기간에 대한 리스료만을 포함할 것이다. 따라서 리스기간 산정과 단기의 판단을 일치시켰을 때 정보의 증분 변화는 리스이용자가 재무상태표에 6개월의 리스료를 더는 반영하지 않는 것에 불과할 것이다.

BC96 IASB는 IFRS 16의 리스기간 산정을 사용하여 단기리스를 식별하는 방식이 적용하기에 더 복잡할지도 고려하였다. 리스기간을 식별하기 위해 최대 기간보다 판단력이 더 많이 필요하기 때문이다. 그러나 받은 의견에 기초하여, IASB는 리스기간을 산정할 때 더 복잡해지겠지만, 다음과 같이 전반적인 추가 원가 경감으로 더 많이 보상받을 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 더 많은 리스 집합에 면제 규정을 적용한다.
- (2) 리스가 단기리스인지를 식별하고 단기리스가 아닌 리스의 자산 및 부채를 측정하는 두 가지 목적을 위하여 리스기간에 대한 평가를 한 번만 수행하도록 리스이용자에게 요구한다.

BC97 IASB는 또 리스이용자가 단기리스 면제 규정을 적용하기로 선택

할 때, 단기리스에 관련되는 비용을 공시하도록 요구하기로 결정하였다(IFRS 16 문단 53(3)와 BC217(3) 참조). IASB의 견해는 이 공시가 단기리스 면제 규정을 적용하는 결과로 리스부채에서 제외되는 리스료에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자에게 제공한다는 것이다.

소액자산 리스

BC98 문단 BC84에서 본 바와 같이, 많은 리스이용자가 개수는 많으나 가치가 낮은 리스에 IFRS 16의 요구사항을 적용하는 원가에 대한 우려를 나타냈다. 그들은 그러한 활동은 상당히 많은 노력이 필요한 반면에 보고되는 정보에 미치는 잠재적인 영향은 거의 없다고 하였다.

BC99 이 우려를 고려하여, IASB는 소액자산 리스에 대하여 인식 면제 규정을 제공하기로 결정하였다. 따라서 IFRS 16에서는 리스별로 기초자산이 소액인 경우에 그 리스에 IFRS 16의 인식 요구사항을 적용하지 않기로 선택하는 것을 허용한다.

BC100 그 면제 규정을 개발하는 과정에서, IASB는 재무제표이용자에게는 IFRS 16 요구사항의 효익을 유지하는 반면, 작성자들에게는 실질적인 경감 규정을 제공하려고 하였다. IASB는 기초자산이 새것일 때 소액인 경우의 리스(예: 태블릿·개인 컴퓨터, 소형 사무용 가구, 전화기 리스)에 면제 규정을 적용하려고 하였다. 2015년에 그 면제 규정에 대한 결론에 이를 때에, 기초자산이 새것일 때 대략 US\$5,000 이하인 리스를 염두에 두었다. 기초자산의 특성이 새것일 때의 가치가 일반적으로 낮지 않은 리스의 경우에 면제 규정을 적용할 조건을 충족하지 못할 것이다. IASB는 기초자산이 소액인지를 평가한 결과는 리스이용자의 규모, 특성, 환경에 영향을 받지 말아야 한다고도 결정하였다. 즉, 면제 규정은 리스하는 자산이 새

것일 때의 가치에 기초하고 자산을 리스한 기업의 규모나 특성에 기초하지 않는다.

BC101 IASB는 사용권자산과 리스부채가 리스이용자의 재무제표에 인식되는 경우에 소액자산 리스가 미칠 영향을 평가하는 현장연구(fieldwork)를 수행하였다. 그 현장연구를 기초로 하여 IASB는 대부분의 경우에 면제 규정의 적용범위에 포함되는 리스에서 생기는 자산 및 부채는 중요하지 않고 총액으로도 중요하지 않음을 알게 되었다. IASB는 이렇게 알게 된 사실로 볼 때, 면제 규정이 리스이용자에게 주는 효익이 제한적인지를 고려하였다. 면제 규정의 적용범위에 포함되는 대부분의 리스는 면제 규정 대신에 ‘개념체계’와 IAS 1의 중요성 개념을 적용하여 IFRS 16의 인식 요구사항에서 제외될 수도 있기 때문이다. 그러나 IASB는 재무제표 작성자에게서 받은 의견을 고려하여 면제 규정이 그러한 리스가 총액으로도 중요하지 않을 것임을 정당화하는 부담을 없애 많은 리스이용자(특히 소규모 기업)에게 실질적인 원가 경감을 제공할 것이라고 결론 내렸다.

BC102 IASB는 어떤 경우에는 면제 규정에 해당하는 리스 총액의 가치가 중요할 수도 있다는 위험을 인정하였다. IASB의 현장연구 결과는 여러 개의 소액자산 개별 리스로 구성된 큰 자산(예: 개별적으로 소액인 부품으로 구성된 IT 장비)의 총액 가치는 아마도 틀림없이 중요할 것임을 암시하였다. 따라서 IASB는 기초자산이 다른 기초자산에 의존도가 매우 높거나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높은 경우에 리스이용자는 그 개별 자산 리스에 인식 면제 규정을 적용해서는 안 된다고 결정하였다. 이와 비슷하게, IASB는 리스이용자가 그 자체에서 효익을 얻을 수 없거나 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 함께 사용하여 그 기초자산에서 효익을 얻을 수 없다면, 그 기초자산 리스에는 기초자산의 가치와 상관없이 인식 면제 규정을 적용하지 말아야 한다고 결정하였다.

- BC103 IASB는 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정을 리스별로 적용해야 한다고 결정하였다. 리스별이 아닌 기초자산의 유형별로 적용하도록 요구한다면 리스이용자에게 하나의 유형 안에 있는 모든 개별 리스자산을 평가하는 부담을 줄 것이다. 따라서 IASB의 견해는 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정은 리스별로 적용할 경우에 적용하기가 더 쉬울 것이고 리스이용자에게 더 많은 효익을 줄 것이라는 것이다.
- BC104 IASB는 또 리스이용자가 인식 면제 규정을 적용하기로 선택하는 경우에 리스이용자에게 소액자산 리스에 관련하여 인식된 비용 금액을 공시하도록 요구하기로 결정하였다(IFRS 16 문단 53(4)와 BC217(3) 참조). IASB의 견해는 이 공시가 리스이용자가 소액자산 리스에 관련되는 면제 규정을 적용한 결과로 리스부채에서 제외되는 리스료 금액에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자에게 제공하는 것이다.

리스를 식별함(문단 9~17)

리스의 정의(문단 9~11)

- BC105 IFRS 16에서는 고객이 식별되는 자산의 사용을 일정 기간 통제하는지에 기초하여 리스를 정의한다. 고객이 식별되는 자산의 사용을 일정 기간 통제한다면 그 계약은 리스를 포함한다. 고객이 사용하는 소유 자산에 대하여 결정하는 방식과 비슷한 방식으로 그 자산의 사용에 대한 중요한 결정을 할 수 있다면 이 경우에 해당할 것이다. 그러한 경우에 고객(리스이용자)은 재무상태표에 인식해야 하는(IFRS 16 문단 5에 따라 인식이 면제되는 경우가 있음), 자산을 사용할 수 있는 권리(사용권자산)를 획득한다. 이와 달리, 용역 계약에서는 공급자가 용역을 제공하기 위해 사용되는 자산의 사용

을 통제한다.

- BC106 2010년 공개초안에서는, IAS 17의 리스 정의와 IFRIC 4의 부수적인 요구사항을 근본적으로 유지하였다. 많은 의견제출자는 제안된 요구사항에 포착되는 계약의 모집단에 대하여 우려를 나타냈다(특히 용역계약으로 보이는 일부 계약도 포착될 것임). 의견제출자들은 IFRIC 4에 대한 실무 문제(예: 계약의 가격결정 구조를 평가하기 어려움)를 지적했고, IFRIC 4에서 리스를 정의하기 위하여 사용한 통제기준이 수익 인식의 맥락에서 당시 개발되고 있던 통제 제안 및 IFRS 10의 지배력 원칙과 왜 다른지에 의문을 제기하였다.
- BC107 따라서 IASB는 그 우려를 해결하기 위하여 2013년 공개초안에서 리스의 정의에 대한 지침 변경을 제안하였다. 2013년 공개초안에서는 용역과 리스를 구별하는 수단으로 그리고 다른 기준서의 원칙과 맞추기 위하여 통제원칙의 사용을 제안하였다. 의견제출자들은 일반적으로 그 변경을 지지하였다. 그러나 많은 의견제출자는 계약이 리스를 포함하는지의 판단에 따라 일반적으로 고객이 리스자산과 리스부채를 인식할지가 결정된다고 지적하면서 리스의 정의가 더 중요해졌음을 강조하였다. 이 의견제출자 중 일부는 IASB가 더 복잡한 상황에도 제안된 정의를 일관되게 적용할 수 있도록 뒷받침하는 적절한 지침을 제공하지 못했다고 생각하였다.
- BC108 따라서 IFRS 16에서는 2013년 공개초안에서 제안한 리스 정의에 대한 접근법을 대체로 유지하지만 IASB의 의도를 명확히 하고 일관되지 않게 적용될 위험을 줄이기 위하여 몇 가지 변경을 하였다.
- BC109 IASB의 견해는 대부분의 경우에 계약이 리스를 포함하는지를 판단하기는 쉬운 것이라는 것이다. 계약은 많은 요구사항을 충족하지 못하여 리스의 정의를 충족하지 못하거나, 아니면 상당한 정도의 판단이 필요치 않더라도 리스가 되기 위한 요구사항을 분명히

충족할 것이다. 그러나 기업이 더 복잡한 상황에서 리스에 대한 판단을 하기 쉽도록 적용지침을 추가하였다.

- BC110 IFRS 16에서는 계약의 개시시점이 아니라 약정시점에 계약이 리스를 포함하는지를 판단하도록 요구한다. 이는 리스제공자가 약정일에 금융리스 아니면 운용리스로 리스를 분류해야 하기 때문이다 (이는 종전 IAS 17의 리스제공자의 리스 분류 요구사항과 일관되고 IASB는 이를 변경하지 않기로 결정하였다). 또 리스이용자가 약정하였으나 아직 개시되지 않은 리스에 대한 정보가 재무제표이용자에게 목적 적합하다면 리스이용자는 그 정보를 공시해야 한다.

식별되는 자산

- BC111 IFRS 16에서 계약이 리스의 정의를 충족하기 위한 첫 번째 요구사항은 고객이 식별되는 자산의 사용을 통제해야 한다는 것이다. 식별되는 자산에 대한 요구사항은 IFRIC 4의 요구사항(계약이 특정 자산의 사용에 달려 있음)과 실질적으로 같다. 그 자산의 사용을 통제할 권리가 고객에게 있는지를 판단하기 위하여, 그리고 예를 들면 금융리스 제공자가 어느 자산을 제거해야 하는지를 판단하기 위하여 그 자산이 무엇인지를 아는 것이 중요하다. 그럼에도 불구하고, 약정일에 식별되는 자산이 있는지를 판단할 때 기업은 식별되는 자산이 있다고 결론 내리기 위하여 계약을 이행하는 데 사용할 특정한 자산(예: 특정 일련번호)을 식별할 수 있어야 할 필요는 없다. 그 대신에 기업은 단지 개시일부터 계약을 이행하기 위하여 식별되는 자산이 필요한지를 알 필요는 있다. 그 경우에 자산은 암묵적으로 특정된다. IFRS 16에서는 고객이 자산을 사용할 수 있게 되는 시점에 그 자산이 암묵적으로 특정될 수 있다고 명확히 하였다.

- BC112 IFRS 16에서는 자산의 대체에 대한 요구사항을 포함한다. 공급자

가 사용기간 내내 자산을 대체할 실질적인 권리를 가진다면, 식별되는 자산은 없으며 계약은 리스를 포함하지 않는다. 이는 공급자가 사용기간 내내 자산을 대체할 수 있다면 공급자(고객이 아님)가 자산의 사용을 통제하기 때문이다.

BC113 IASB는 대체권이 실질적인 상황을 판단하는 데 도움이 되는 적용 지침을 포함하였다. 이 지침은 공급자가 자산을 대체할 실질적인 능력이 있고 대체하여 경제적으로 효익을 얻는지에 초점을 맞춘다. IASB는 다음과 같은 대체권을 구별하려고 이 지침을 포함하였다.

- (1) 식별되는 자산이 없는 결과를 가져오는 대체권. 이는 고객이 아닌 공급자가 자산의 사용을 통제하기 때문이다.
- (2) 계약의 실질이나 특성을 바꾸지 않는 대체권. 이는 공급자가 대체권을 행사할 것 같지 않거나, 실무적으로나 경제적으로 실현 가능하지 않기 때문이다.

대체 조항이 계약의 실질을 바꾸지 않기 때문에 그 조항이 실질적이지 않다면, 그 대체 조항은 계약이 리스를 포함하는지를 판단할 때 영향을 미치지 않아야 한다. IASB는 많은 경우에 자산의 대체에 관련되는 원가 때문에 대체권의 행사로 공급자가 효익을 얻지 못할 것이라고 생각한다.

BC114 대체권은 몇 가지 이유로 실질적이지 않을 수 있다. 공급자가 그 자산을 대체할 수 있는 경우를 계약에서 제한하기 때문에 일부 대체권은 실질적이지 않다. 예를 들면 계약에서 공급자가 특정 미래 일자가 되거나 특정 사건이 일어난 다음에만 그 자산을 대체할 수 있다고 기술한다면 그 대체권은 실질적이지 않다. 계약에서 공급자에게 사용기간 내내 자산을 대체할 실질적인 능력을 주는 것이 아니기 때문이다. 공급자가 언제라도 자산을 대체할 권리를 계약상 갖을지라도 대체권이 실질적이지 않은 경우가 있다. 예를 들면 공급자가 수리나 유지·보수 목적으로 자산을 대체하는 경우나 벌어질 것 같지 않은 상황에서만 공급자가 대체에서 효익을 얻는다

면, 이러한 상황이 계약에 규정되었는지에 상관없이 그 대체권은 실질적이지 않다.

BC115 이해관계자들은 경우에 따라 공급자의 대체권이 실질적인지를 고객이 판단하기가 불가능하지는 않지만 어려울 수 있다는 우려를 제기하였다. 이 어려움은 고객이 흔히 공급자가 부담할 대체 원가에 대한 정보를 갖지 못하기 때문에 생길 수 있다. 이 의견을 기초로, IASB는 공급자가 실질적인 대체권을 가지는지를 고객이 쉽게 판단할 수 없다면 어떠한 대체권도 실질적이지 않다고 보아야 한다고 IFRS 16에 기술하기로 결정하였다. 이는 고객이 합리적으로 판단할 수 있는 경우에만, 대체권이 실질적인지를 판단해야 한다는 의도였다. 대체권이 실질적이라면 IASB는 이것이 사실과 상황에 비추어 상대적으로 분명할 것이라고 생각한다. 그러나 대체권이 실질적이지 않다는 증거를 제공하기 위하여 고객이 과도한 노력을 기울일 것으로 예상하지 않는다는 점도 명확히 하려고 그 요구사항을 규정하였다.

BC116 IFRS 16에서는 식별되는 자산이 되려면 자산이 물리적으로 구별되어야 한다고도 명확히 한다. IASB는 더 큰 자산의 용량(capacity) 일부가 물리적으로 구별되지 않는 경우(예: 파이프라인의 20%에 해당하는 용량인 경우)에 고객이 그 자산의 용량 중 일부의 사용을 통제할 권리를 가지지 못할 것이라고 결론 내렸다. 일부 자산의 사용에 대한 결정은 일반적으로 더 큰 자산의 수준에서 내려지기 때문에 고객이 그 일부의 사용을 통제할 권리를 가지지 못할 것이다. 그 더 큰 자산 중 물리적으로 구별되지 않는 일부를 포착하기 위하여 식별되는 자산의 개념을 확장하면, 결국 기업이 리스하지 않는다고 결론을 내리게 될 것임에도 불구하고, 기업이 용역계약을 이행하는 데 사용되는 자산을 리스하는지를 고려하도록 강요하게 될 수도 있다. 따라서 IASB는 그 더 큰 자산의 용량 중 일부를 포함하기 위하여 정의를 확장하면 효익이 적은 반면에 복잡성은

커질 것이라고 결론 내렸다.

식별되는 자산의 사용을 통제할 권리

- BC117 IFRS 16에서는 자산의 사용을 통제할 권리를 가진다는 것이 무엇을 뜻하는지에 대한 적용지침을 포함한다. IASB는 자산의 사용을 통제하려면, 고객이 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리(‘효익’ 요소)뿐만 아니라 그 자산의 사용을 지시할 능력(‘힘’ 요소)도 가지고 있어야 한다고 결정하였다 (고객은 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 미치는 능력을 자신에게 주는, 자산의 사용에 대한 의사결정권을 가져야 한다). 그러한 의사결정권이 없으면 고객이 소모품이나 용역을 구매하는 고객보다 자산의 사용을 더 많이 통제하지는 못할 것이다. 이 경우에는 고객이 자산의 사용을 통제하지 못할 것이다. 이 지침은 IFRS 10의 지배력 개념과 IFRS 15의 통제 개념과 일치하며 ‘개념체계’ 공개초안의 통제에 대한 IASB의 제안과도 일치한다. IFRS 10과 IFRS 15에서는 ‘효익’ 및 ‘힘’ 요소 둘 다를 요구하는 것으로 지배력과 통제를 정의한다.

식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리

- BC118 IFRS 16에서는 고객이 자산의 사용으로 생기는 효익을 얻을 권리를 갖는지를 판단할 때 자산의 소유권에서 생기는 경제적 효익이 아니라 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익만 고려해야 한다는 점을 명확히 한다. 리스는 기초자산의 소유권을 양도하지는 않는다. 리스는 그 기초자산의 사용권만을 양도한다. 따라서 IASB는 계약이 리스를 포함하는지를 고려할 때 고객은 자산의 소유권에 관련되는 경제적 효익(예: 자산 소유의 결과로 생기는 세금 혜택)을 고려하지 말아야 한다고 결론 내렸다. 그러나 고객은 자산의 사용

에 관련되는 효익[예: 자산의 사용으로 받은 재생 에너지 크레딧(renewable energy credits)나 자산 사용의 결과로 생기는 부산물]은 고려해야 한다.

식별되는 자산의 사용을 지시할 권리

- BC119 IFRS 16에서는 고객이 사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적을 지시할 권리(사용기간 내내 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정을 내릴 권리)를 가진다면, 고객에게 자산의 사용을 지시할 권리가 있다고 명확히 하였다. 공급자가 그 권리를 가진다면 공급자가 자산의 사용을 지시하므로 리스는 존재하지 않는다.
- BC120 IASB의 견해는 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정이 자산의 사용에 대하여 내리는 다른 결정(자산의 운용 및 유지에 대한 결정을 포함함)보다 자산의 사용을 통제하는지를 판단할 때 더 중요하다는 것이다. 이는 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정에 따라 사용으로 어떤 경제적 효익이 어떻게 생기는지 결정되기 때문이다. 자산을 사용하는 방법 및 목적은 단일 개념이다(자산을 사용하는 '방법'은 자산을 사용하는 '목적'과 구분하여 판단할 수 없다). 자산의 운용에 관련되는 결정은 일반적으로 자산이 사용되는 방법 및 목적에 대한 결정의 실행에 대한 것이고 그 결정에 따라 달라진다(그리고 종속적이다). 예를 들면 자산이 사용되어서는 안 된다고 고객이 결정한다면 공급자의 운용상 결정은 그 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익에 아무런 영향을 주지 못할 것이다. 또 공급자가 기초자산의 운용과 유지에 대한 결정을 내리는 경우에, 공급자는 그 자산에서 자신의 지분을 보호하기 위하여 흔히 그렇게 한다. IASB는 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정을 고려하는 것은 기업에 대한 지배력을 평가할 때 이사회가 내린 의사결정을 고려하는 것과 비슷하게 볼 수 있다고 보았다. 일반적으로 기업에 대한 지배력 평가에 중요하게 영향을 미치는 의사결

정은 기업의 영업 및 재무 활동에 대하여 이사회가 내리는 의사결정이 그 결정을 실행할 때 개인들이 하는 행위가 아니다.

BC121 IASB는 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정이 미리 내려져서 사용기간 중에 고객이나 공급자가 그 결정을 내릴 수 없는 경우가 있다는 점에 주목하였다. 이는 예를 들면 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 모든 결정이 고객과 공급자 사이에 계약을 협상하는 과정에서 합의되고 개시일 후에는 변경될 수 없거나, 자산의 설계로 사실상 미리 결정되는 경우에 일어날 수 있다. IASB는 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정이 미리 내려지는 경우는 상대적으로 적을 것이라고 보았다.

BC122 자산을 사용하는 방법 및 목적에 대한 결정이 미리 내려지는 경우에는 고객에게 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리가 있는지를 판단하는 접근법이 달라진다. IFRS 16에서는 자산을 사용하는 방법 및 목적이 미리 결정된다면, 고객이 자산을 운용할 권리를 가지는 경우나 자산을 사용하는 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 고객이 자산을 설계하는 경우에, 고객은 여전히 자산의 사용을 지시할 수 있다는 점을 명확히 하였다. 이 경우에 고객은 전형적인 공급계약이나 용역계약에서 고객이 갖는 권리를 넘어서는 사용권을 통제한다(고객은 자산에서 생기는 산출물을 단지 주문하고 받는 정도를 넘어서는 권리를 가진다). 이 경우에 고객은 사용기간 내내 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 미치는 결정을 내릴 권리를 가진다(설계를 한 경우에는 결정을 내렸다). 비록 IASB는 이 각각의 경우가 고객이 자산의 사용을 지시하는 상황을 나타내지만, 대부분의 리스에서 고객이 자산의 사용을 지시하는지의 판단은 자산을 사용하는 방법 및 목적을 결정하는 당사자를 식별하는 것에 기초할 것이라고 생각한다.

BC123 또 IFRS 16에서는 고객이 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결

정하는 방식으로 그 자산을 설계하지 않는다면, 사용기간에(사용기간 전이 아님) 내려진 결정만을 통제 여부의 판단에 고려해야 한다고 명확히 하였다. IASB의 견해는 고객이 사용기간 개시 이전에 자산에서 생기는 산출물을 특정하고(예: 계약 조건 내에서) 사용기간에 그 규격을 변경할 수 없다면, 고객은 일반적으로 자산의 사용을 통제하지 않는다는 것이다. 그 경우에 고객이 갖는 의사결정권은 전형적인 공급계약 또는 용역계약에서 고객이 갖는 권리에 지나지 않을 것이다.

- BC124 또 IFRS 16에서는 방어권(예: 기초자산 또는 그 밖의 자산에 대한 공급자의 지분이나 공급자의 인력을 보호하기 위해서나, 공급자가 관련 법규를 지킬 수 있도록 계약에 포함되는 조건)에 대한 적용 지침을 제공한다. IASB의 견해는 그러한 방어권은 고객이 자산의 사용을 지시할 권리를 갖는 것을 막지 않으면서 고객이 얻는 권리의 범위를 정한다는 것이다. 따라서 방어권은 리스에 대하여 지급하는 가격에 영향을 미칠 수 있다(자산을 사용하는 데에 제한이 더 많다면 리스이용자는 그 자산 사용에 대하여 더 적은 금액을 지급할 수 있다). 그러나 방어권은 일반적으로 자산의 사용을 지시할 권리가 고객에게 있는지에는 영향을 미치지 않을 것이다.

리스의 정의에 대하여 고려한 그 밖의 접근법

- BC125 IASB는 IFRS 16을 개발하면서 리스의 정의에 대하여 이해관계자들이 제안한 대안들을 고려하였다. 고려하였던 주요 대안은 다음과 같다.
- (1) 금융요소: IASB는 리스가 자산 사용권에 대한 금융약정이어야 한다고 요구하는 것을 고려하였다. 다시 말해서, 리스를 포함하는 계약의 경우에 분명히 식별할 수 있는 금융요소가 있어야 한다는 것이다. 그러나 IASB는 다음과 같은 이유로 이 접근법을 채택하지 않았다.

- (가) IASB의 견해는 계약이 리스를 포함하는지를 판단하기 위해서는 고객이 사용권자산을 통제하게 되었는지에 초점을 맞추는 것이 적절하다는 것이다. 기간에 걸쳐 지급되는 경우에 사용권자산은 대응하는 리스부채가 생기게 하지만, 리스부채가 존재하지 않더라도(예: 리스료를 전액 선급할 때) 사용권자산은 존재한다. 사용권에 대한 지급시기에 관계없이, 기업이 자산의 사용권을 일정 기간 얻는 경우에 계약은 리스를 포함한다. 리스에서 얻는 자산에 초점을 두고 리스용역약정이나 공급약정과 같은 그 밖의 계약과도 구별하는 것이다.
- (나) 제안되었던 '금융약정'의 지표 중 다수는 지급의 형태와 그 지급이 대출계약의 지급과 비슷하다는 점에 초점을 맞춘다. IASB는 약정의 실질보다 형식에 초점을 맞출 경우에 다음과 같은 사항들을 우려하였다.
- ① 많은 기존 리스(금융리스와 부동산 리스를 포함함)가 비록 고객이 계약 개시일에 사용권을 얻게 되었음이 분명한 때에도 리스의 정의를 더는 충족하지 않을 수 있을 것이다.
 - ② 리스의 정의를 충족하지 않도록 계약을 상대적으로 쉽게 구조화할 수 있을 것이다(예: 자산을 사용할 고객의 권리를 바꾸지 않고 지급 구조를 변경).
- (2) IFRS 15: IASB는 리스의 정의에 대한 요구사항을 IFRS 15의 요구사항(특히 재화나 용역이 '구별되다'에 대한 요구사항)에 더 밀접하게 연계할지를 고려하였다. 그러한 접근법을 적용하는 과정에서 '구별되다'라는 개념은 구별되는 리스요소와 용역요소(기업은 이를 분리하여 별도로 회계처리해야 함)를 포함하는 계약과 구별되는 리스요소와 용역요소를 포함하지 않는 계약(따라서 전체적으로 하나의 용역계약으로 회계처리될 것임)을 구별하는 데 사용할 수 있을 것이다. IASB는 다음과 같은 이유로 이 접근법을 채택하지 않았다.

- (가) IFRS 15의 '구별되다'에 대한 요구사항은 리스를 식별하는 목적이 아닌 다른 목적을 이루기 위하여 개발되었다. 그것은 수익의 가장 적절한 배분과 인식을 보장하기 위하여 고객과의 계약에서 기업이 한 약속의 성격을 식별하기 위하여 개발되었다. 이와 달리, 리스 정의의 요구사항은 고객이 자산 사용권을 얻었는지, 따라서 그 거래에 관련되는 자산 및 부채를 인식해야 하는지를 식별하기 위한 것이다. IFRS 15의 '구별되다'에 대한 요구사항은 다른 목적으로 개발되었기 때문에 그 요구사항을 적용하면 고객이 자산 및 부채의 개념적 정의를 충족하는 항목들을 인식하지 못할 수 있다(문단 BC22~BC27 참조). IASB는 통제가 이 판단을 할 때 더 적절한 근거가 될 것이라고 생각한다.
- (나) IASB는 리스요소와 용역요소가 구별되는지를 판단하게 하는 요구사항은 그 지침에 불필요한 복잡성을 더할 것이라고 우려하였다. 이는 그러한 접근법은 결론에는 차이가 거의 없는 결과를 가져올 것으로 예상되는 반면, 리스의 맥락에서 해석하고 적용하기에 복잡한 추가 규정을 포함하게 될 것이기 때문이다.
- (3) 개별 효용(Stand-alone utility): IASB는 그 자산이 고객에게 개별 효용이 있는 경우(고객이 자산 그 자체를 사용하거나 적절한 기간에 구할 수 있는 다른 자원과 함께 사용하여 생기는 경제적 효익을 얻는 능력을 가지는 경우)에만 자산의 사용을 통제한다고 규정할지를 고려하였다. IASB는 다음과 같은 이유로 이 기준을 추가하지 않기로 결정하였다.
- (가) 고객이 자산의 사용을 통제하는지를 적절하게 판단하기 위하여 추가 기준은 필요하지 않다. 그러한 접근법은 다른 IFRS에서 자산의 통제를 판단할 때(예: 유형자산 구매) 사용되지 않는다.
- (나) 고객의 자원이나 공급자의 사업모형이 달라지면 기업은 같은 사용권을 포함하는 계약에 대하여 다른 결론에 이를 수

있다.

- (다) 그 기준이 충족되었는지를 판단하는 것은 주관적일 것이고 IFRS 16의 리스의 정의를 적용하기 위하여 필요한 수준보다 더 많은 판단력이 필요할 것이다. 이는 의도하지 않은 결과를 가져올 수 있다. 또 IASB는 그러한 기준을 포함하면 리스의 결론이 바뀔 것으로 예상되는 기존의 어떠한 상황도 식별하지 못하였다. 따라서 IASB는 그러한 기준을 포함하는 원가가 가능한 모든 효익을 초과할 것이라고 결론 내렸다.
- (4) 실질적인 용역: IASB는 용역이 실질적이고 전체 계약에서 지배적인 부분을 차지하는 경우에 기업이 리스요소와 용역요소로 있는 계약을 전체적으로 하나의 용역으로 회계처리하도록 요구할지를 고려하였다. IASB는 이 요구사항을 포함하지 않기로 하였다. IASB의 견해는 계약에서 고객에게 자산 사용권을 양도한다면 계약은 리스를 포함한다는 것이다. 용역의 존재는 그것이 얼마나 실질적인지에 상관없이 리스이용자가 얻는 사용권을 바꾸지 않는다. IASB는 더 유의적인 가치가 있는 용역이 어떤 사용권자산과는 함께 묶이지만 다른 것과는 묶이지 않기 때문에 비슷한 사용권인데도 서로 다르게 회계처리될 수 있다는 점을 우려하였다.

고객이 공동약정일 때 계약이 리스를 포함하는지를 판단함

- BC126 둘 이상의 당사자가 IFRS 11 ‘공동약정’에서 정의하는 공동지배력을 가지는 공동약정을 구성할 때 그 당사자는 공동약정의 운영에 사용할 자산을 리스하기로 결정할 수 있다. 공동약정은 공동기업이나 공동영업일 수 있다. 공동약정이 그 자체로 법적 독자성을 갖는 경우에 공동약정 그 자체가 계약을 체결할 수 있고, 공동약정의 하나 이상의 당사자가 공동약정을 대표하여 계약을 체결할 수도 있다. 이 경우에 IASB는 기업이 IFRS 16 문단 9~11을 적용하여

계약이 리스를 포함하는지를 판단할 때 공동약정이 고객이 된다는 점을 고려해야 한다고 명확히 하기로 결정하였다. 즉, 공동약정의 당사자 각각을 고객으로 보지 말아야 한다. 따라서 공동약정의 당사자가 약정에 대한 그들의 공동지배력을 통해 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용 통제권을 집합적으로 가진다면 계약은 리스를 포함한다. 그 상황에서 공동약정의 당사자 각각이 기초자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 일부만 갖는다거나 기초자산의 사용을 단독으로 지시할 수 없다는 이유로 계약이 리스를 포함하지 않는다고 결론 내리는 것은 적절하지 않을 것이다.

해지가능리스

BC127 IFRS 16의 적용범위를 정하기 위해 IASB는 계약에서 집행 가능한 권리와 의무가 생기는 경우에만 계약이 존재한다고 볼 것이라고 결정하였다. 리스에서 모든 해지불능기간이나 예고기간(notice period)은 계약의 정의를 충족하고, 따라서 리스기간의 일부로 포함될 것이다. 계약의 일부가 되기 위해서는 리스기간에 포함되는 리스 연장 또는 종료 선택권이 집행 가능해야 한다. 예를 들면 리스이용자는 해지불능기간을 초과하여 리스를 연장할 권리를 집행할 수 있어야 한다. 선택권 기간이 집행할 수 없는 것이라면, 예를 들면 리스이용자가 리스제공자와 합의하지 않고는 리스의 연장을 집행할 수 없다면 리스이용자는 해지불능기간을 초과하여 자산 사용권을 가지지 못한다. 따라서 해지불능기간(예고기간 가산)을 넘어서는, 리스이용자와 리스제공자 사이에 집행 가능한 권리와 의무가 존재하지 않는다면 정의상 그 기간을 초과하는 계약은 없다. 계약의 집행 가능성을 판단하는 과정에서 기업은 리스제공자가 리스이용자의 리스 연장 요구에 합의하기를 거부할 수 있는지를 고려해야 한다.

BC128 따라서 리스이용자가 리스를 연장하거나 종료할 권리를 가진다면

최초 해지불능기간을 초과하는 집행 가능한 권리와 의무가 있고 리스의 당사자는 리스기간을 산정할 때 그 선택권 기간을 고려하여야 한다. 이와 달리, 리스를 종료할 리스제공자의 권리는 리스기간을 산정할 때 무시한다. 그 경우에 리스제공자가 리스를 종료하기로 결정하지 않는다면 그리고 그렇게 결정 내릴 때까지 리스이용자는 리스기간의 자산 사용권에 대하여 지급할 무조건적인 의무를 지기 때문이다.

BC129 IASB는 이 방식으로 리스에 집행 가능성을 적용하면 경제적 실질이 없는 리스 조항(예: 리스가 실무적으로는 해지되지 않을 것을 알면서도 언제라도 해지할 수 있다고 기술함)을 추가하도록 기업을 부추길 수 있는지를 고려하였다. 그러나 IASB의 견해는 리스제공자나 리스이용자가 그러한 조항의 포함에 합의하는 데에는 흔히 경제적 저해요소가 있기 때문에 그러한 조항이 추가되지 않을 것 같다는 것이다. 예를 들면 리스이용자가 그 계약을 해지하지 않을 것으로 가정하고 리스제공자가 계약의 가격을 결정한 경우에, 그러한 조항을 포함하면 리스제공자가 계약의 가격을 결정할 때 예상하였던 것보다 잔존자산 위험에 더 많이 노출될 것이고, 이것이 리스제공자에게 경제적 저해요소가 될 것이다. 이와 반대로 리스이용자가 계약을 해지하거나 해지할 수 있을 것으로 가정하고 리스제공자가 계약의 가격을 결정한 경우에, 리스제공자가 잔존자산 위험을 더 많이 부담하는 것에 대한 보상으로 리스이용자는 더 많은 임차료를 지급해야 할 것이다. 리스이용자가 계약을 해지하려고 하지 않는다면 더 많은 임차료는 리스이용자에게 경제적 저해요소가 될 것이다.

계약의 결합(문단 B2)

BC130 IASB는 보통 계약을 개별적으로 회계처리하는 것이 적절하지만, 상호의존적인 계약들은 결합된 영향을 평가하는 것도 필요하다는

점에 주목하였다. 기업은 계약들을 함께 고려하지 않고는 이해할 수 없는 전체적으로 하나인 상업적 목적을 이루기 위하여, 실질적으로 거래들이 하나의 약정을 구성하도록 고려하여 몇 가지 계약들을 체결할 수 있다. 예를 들면 리스이용자가 특정한 특성이 있는 자산을 1년간 리스하는 계약을 체결한다고 가정하자. 또 그 리스이용자는 특성이 같은 자산에 대하여 1년 후에 시작하는 1년간의 리스계약을 체결하고 2년 후, 3년 후에 시작하는 비슷한 계약을 미리 체결한다. 네 가지 계약 모두의 조건은 일련의 거래를 전체적으로 고려하지 않고는 전체적인 경제적 영향을 이해할 수 없도록 서로를 고려하여 협상되었다. 사실상 리스이용자는 4년의 리스계약을 체결한 것이다. 그러한 상황에서 각 계약을 별개로 회계처리하면 결합된 거래를 충실히 표현하지 못하는 결과를 가져올 수 있다.

BC131 IASB는 계약을 결합해야 하는 상황을 식별하는 데 ‘개념체계’의 표현 충실성이라는 개념으로 충분하다는 일부 견해가 있다는 점에 주목하였다. 그러나 IASB의 견해는 리스의 맥락에서(특히 판매후 리스 거래, 단기리스, 소액자산 리스에 관련하여) 계약을 언제 결합해야 하는지를 더 명확히 하는 것이 유익하다는 것이다.

BC132 따라서 IASB는 계약들을 단일 계약으로 결합하여 회계처리해야 하는 상황을 IFRS 16에서 규정하기로 결정하였다. 그 요구사항은 IFRS 15의 요구사항과 비슷하고 ‘개념체계’ 공개초안에서 제시하는 개념과도 일치한다.

계약의 구성요소를 분리함(문단 12~17, B32~B33)

BC133 일부 계약은 리스요소와 비리스(용역)요소를 모두 포함한다. 예를 들면 차량에 대한 계약은 리스와 유지용역을 결합할 수 있다. 또 많은 계약은 둘 이상의 리스요소를 포함한다. 예를 들면 단일 계약이 토지, 건물, 장비 리스를 포함할 수 있다.

리스의 구성요소를 분리함

- BC134 IFRS 16에서는 리스를 포함하는 계약에 오직 하나의 리스요소만 있는지, 몇 가지 리스요소가 있는지를 판단하기 위한 요구사항을 포함한다. IASB는 리스계약에서 별도 리스요소를 식별하는 것은 수익계약에서 수행의무를 식별하는 것과 비슷하다는 점에 주목하였다. 즉, 리스계약이나 수익계약의 상황에서 모두 기업은 고객이나 리스이용자가 몇 개의 별도 (인도)대상물들에 대하여 계약하는지, 몇 개의 서로 다른 자산을 포함할 수 있는 하나의 (인도)대상물에 대하여 계약하는지를 식별하려고 한다. 따라서 IASB는 별도 리스요소를 식별하는 방법을 다루는 새로운 요구사항을 개발하는 대신에 수행의무 식별에 대한 IFRS 15의 요구사항과 비슷한 요구사항을 IFRS 16에 포함하기로 결정하였다. IASB는 IFRS 15의 수익계약의 맥락에서 요구사항을 적용하는 것과 비슷한 방식으로 IFRS 16의 그 요구사항이 적용되도록 하였다.

리스요소와 비리스요소를 분리함

- BC135 리스 프로젝트의 목적은 리스 회계처리를 바꾸려는 것이지 용역 회계처리를 바꾸려는 것이 아니다. 그러므로 IASB는 IFRS 16을 모든 계약의 리스요소에만 적용해야 한다는 견해를 가졌다. 용역(또는 계약의 용역요소) 회계처리는 계약이 단지 용역에 국한되는지 아니면 용역과 함께 자산의 구매나 리스를 포함하는지에 영향을 받지 않아야 한다. 따라서 IFRS 16에서는 다음과 같이 요구한다.
- (1) 리스제공자는 계약의 리스요소와 비리스요소를 분리하여야 한다. 리스제공자에게서 받은 의견에 기초하여, IASB는 리스제공자가 리스요소와 비리스요소에 대하여 지급하는 금액을 분리할 수 있어야 한다고 결론 내렸다. 이는 리스제공자가 계약의 가

격을 결정할 때 각 구성요소의 가치나 합리적인 추정치에 대한 정보가 필요할 것이기 때문이다.

- (2) 모든 관련되는 리스요소와 비리스요소를 분리할 필요는 없고 그 대신에 단일 리스요소로 취급하기로 선택할 수 있는 실무적 간편법을 적용하지 않는다면, 리스이용자는 계약에서 리스요소와 비리스요소를 분리해야 한다. IASB는 원가 효익을 고려하고, 모든 상황에서 분리를 요구하지는 말아야 한다는 작성자의 요청에 대응하여 이 실무적 간편법을 허용하기로 결정하였다. IASB의 견해는 그 실무적 간편법이 비교 가능성에 유의적인 문제를 일으키지 않으면서, 일부 리스이용자에게는 원가와 복잡성을 낮출 것이라는 것이다. 이는 일반적으로 용역요소가 유의적인 계약에 실무적 간편법을 적용하면 그 계약에 대한 리스이용자의 리스부채가 유의적으로 늘 것이기 때문에 리스이용자가 그러한 계약에는 실무적 간편법을 채택하지 않을 것으로 예상되기 때문이다. IASB는 계약의 비리스요소가 상대적으로 적을 경우에만 리스이용자가 이 실무적 간편법을 채택할 것으로 예상한다.

BC136 IFRS 16에서는 거래가격을 수행의무에 배분하게 하는 IFRS 15의 요구사항을 적용하여 리스제공자가 계약의 대가를 리스요소와 비리스요소에 배분하도록 요구한다. 이 접근법은 같은 계약에서 리스제공자이면서 재화 또는 용역의 판매자이기도 한 기업들에 일관성을 보장할 것이다. IASB는 리스제공자가 적용하는 접근법은 수행의무가 둘 이상인 수익계약에서 판매자가 대가를 배분할 때 적용한 방법과 다르지 않아야 한다고 결론 내렸다.

BC137 리스이용자가 계약에서 리스요소와 비리스요소를 분리하는 경우에, IFRS 16에서는 리스이용자가 각 리스요소의 상대적 개별 가격과 비리스요소의 총 개별 가격에 기초하여 그 요소들에 대가를 배분하도록 요구한다. IASB는 리스요소와 비리스요소의 개별 가격을

쉽게 구하지 못할 수 있다는 점을 인정하였고, 따라서 관측 가능한 정보를 최대한 사용하여 산출한 추정치를 쓸 수 있게 허용하기로 결정하였다. IASB의 견해는 관측 가능한 가격을 쉽게 구할 수 없는 경우에, 리스이용자가 추정한 개별 가격을 사용하면 리스요소와 비리스요소의 분리와 관련하여 리스제공자와 리스이용자가 모두 제기한 가장 유의적인 우려의 일부를 해결한다는 것이다(리스제공자는 리스이용자에게 가격결정 정보를 제공하는 것에 대하여 우려를 나타냈고 리스이용자는 쉽게 구할 수 없는 관측 가능한 개별 가격결정 정보를 얻는 것은 부담이 되고 비용이 많이 들 수 있다는 우려를 나타냈다). IASB는 IAS 17의 종전 요구사항을 적용할 때에도 리스이용자가 리스요소와 비리스요소의 상대적 공정가치의 추정치를 사용하여 계약 대가를 리스요소와 비리스요소에 배분해야 했다고 보았다. 그 요구사항을 적용하는 데 존재하는 어떠한 유의적인 실무적 어려움도 IASB에 알려진 바가 없었다.

리스를 판매나 구매와 구별함

BC138 IASB는 리스를 자산의 판매나 구매와 구별하게 하는 요구사항을 IFRS 16에 포함할지를 고려하였다. IFRS 해석위원회는 토지의 법적 소유권을 이전하지 않는 특정 계약을 토지 리스로 보아야 하는지, 토지의 구매로 보아야 하는지에 대한 질문을 받았다.

BC139 IASB는 리스를 자산의 판매나 구매와 구별하게 하는 요구사항을 IFRS 16에서 제공하지 않기로 결정하였다. 그러한 요구사항을 포함하는 것에 대하여 이해관계자들의 지지가 적었다. 또 IASB는 다음과 같은 사항도 주시하였다.

- (1) 기초자산의 판매나 구매와 비슷한 리스의 회계처리는 판매나 구매의 회계처리에 적용되는 IFRS 15와 IAS 16 각각의 요구사항과 비슷할 것이다.

(2) 거래는 법적 형식이 아니라 거래의 실질에 따라 회계처리해야 한다. 따라서 계약이 실질적으로 유형자산의 구매를 나타내는 권리를 부여한다면, 그 권리는 IAS 16의 유형자산 정의를 충족하고 법적 소유권이 이전되는지에 관계없이 그 기준서를 적용하여 회계처리할 것이다. 부여된 권리가 실질적으로 유형자산의 구매를 나타내지 않고 리스의 정의를 충족한다면, 그 계약에 IFRS 16을 적용하여 회계처리할 것이다.

BC140 IFRS 16은 기초자산 사용권을 일정 기간 이전하는 계약에 적용되고 기업에 기초자산에 대한 통제를 이전하는 거래에는 적용되지 않는다. 그러한 거래는 다른 기준서(예: IFRS 15나 IAS 16)의 적용 범위에 포함되는 판매나 구매이다.

인식과 최초 측정일: 리스이용자(문단 22~23, 26)

리스약정 대 리스개시

BC141 IFRS 16에서는 리스이용자가 개시일(리스제공자가 리스이용자에게 기초자산을 사용할 수 있게 하는 날)에 사용권자산과 리스부채를 처음으로 인식하고 측정하도록 요구한다.

BC142 개시일에 리스에서 생기는 자산 및 부채를 인식하는 것은 리스이용자가 리스기간에 기초자산을 사용할 권리를 나타내는 자산을 인식하고 리스료를 지급할 의무를 나타내는 부채를 인식하는 리스이용자의 회계모형과 일치한다. 리스이용자는 개시일이 되기 전까지는 기초자산의 사용권을 얻지도 통제하지도 못한다. 개시일 전에는 리스제공자가 아직 계약에 따라 의무를 이행하지 않은 것이다. 비록 리스이용자는 약정일 후 리스료와 사용권자산을 교환하는 권리와 의무를 가질 수 있지만, 자산을 리스이용자가 사용할 수 있게 되기 전에는 리스이용자가 리스료를 지급할 의무도 없을 것이다.

IASB는 사용권자산과 리스료를 교환하는 의무는 그 교환 조건이 불리하다면 손해일 수 있다는 점에 주목하였다. 그러한 상황에서 리스이용자는 개시일 전에 손실부담계약 부채를 가질 수 있다. 그 부채는 IAS 37을 적용하여 다른 손실부담계약과 일치하도록 회계 처리될 것이다.

BC143 IASB는 사용권자산과 리스부채의 최초 측정과 관련하여 측정은 리스 거래의 특성과 조건을 반영한다는 점에 주목하였다. 이에 따라 리스이용자는 약정일(개시일 전일 수 있음)에 계약상 합의된 조건들을 주목해야 할 것이다. 그러나 약정일을 최초 측정일로 본다면 개시일에 리스자산과 리스부채를 인식할 때 약정일과 개시일 사이의 변동에 관련되는 차손익을 리스이용자가 인식하는 결과를 가져올 수 있을 것이다. 따라서 IASB는 사용권자산과 리스부채의 인식일과 최초 측정일이 일치하도록 결정하였다.

BC144 IASB는 이 접근법이 다음과 같은 효익이 있다는 점에 주목하였다.

- (1) 리스이용자가 사용권자산과 리스부채를 처음으로 인식할 때 차손익이 생기지 않아야 한다는 점을 명확히 한다.
- (2) 약정일과 개시일 사이에 일어난 리스의 조건 변경이나 사용권자산과 리스부채의 측정에 사용한 가정의 변경을 회계처리하는 방법에 대한 요구사항을 추가할(따라서 복잡성이 잠재적으로 커질) 필요가 없다. 약정일과 개시일 사이에 일어난 리스의 변경은 개시일에 사용권자산과 리스부채를 처음으로 측정할 때 고려한다.
- (3) 그 밖의 거래(예: 유형자산 취득)의 측정일과 더 일관된다.

측정: 리스이용자(문단 23~46B)

사용권자산과 리스부채의 측정기준

BC145 IASB는 리스료의 현재가치를 참조하여 측정한 원가를 기준으로 사용권자산과 리스부채를 측정(원가 측정기준)하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 이 접근법이 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론 내렸다. 이는 다른 비슷한 자산 및 부채를 측정할 때 사용하는 접근법과 일관되며, 따라서 다른 접근법보다 더 비교 가능한 정보를 제공하는 결과를 가져올 것으로 예상되기 때문이다. IASB는 원가 측정기준을 사용하면 다른 접근법보다 작성자에게도 비용이 덜 들 것이라고 결론 내렸다.

BC146 IASB는 사용권자산과 리스부채의 최초 및 후속 측정을 IFRS 16에서 규정하지 않고 다른 기준서를 참조할지를 고려하였다. IASB는 다음과 같은 이유로 다른 기준서를 참조하는 접근법을 채택하지 않았다.

- (1) 그 접근법은 리스 회계에 구성요소 접근법을 적용하지 않기로 한 IASB의 결정(문단 BC153 참조)과 불일치할 것이다. 예를 들면 리스이용자가 다른 기준서를 적용하여 리스의 모든 속성을 회계처리한다면, 금융상품에 대한 규정에 따라 일상적으로 리스에서 선택권을 구분하여 회계처리하도록 요구해야 할 것이다.
- (2) 그 접근법은 적용하기에 복잡할 수 있다(특히 리스가 연장선택권, 변동리스료, 잔존가치보증과 같이 비교적 보편적인 속성을 포함할 경우).

사용권자산의 최초 측정(문단 23~25)

BC147 IASB는 리스이용자가 다음과 같이 정의된 원가로 사용권자산을 측정해야 한다고 결정하였다.

- (1) 리스료의 현재가치
- (2) 리스이용자가 부담하는 리스개설직접원가(문단 BC149~BC151 참조)

- (3) 리스 조건에서 요구하는 대로 기초자산을 해체하고 제거하거나, 기초자산이 위치한 부지를 복구하거나, 기초자산 자체를 복구할 때 리스이용자가 부담하는 원가의 추정치. 다만 그 원가가 재고자산을 생산하기 위해 부담하는 것이 아니어야 한다.

BC148 IASB는 리스이용자가 기초자산의 사용으로 생기는 경제적 효익에 대해 더 목적 적합한 정보를 제공할 수 있는 공정가치로 사용권자산을 처음 측정해야 하는지를 고려하였다. 그러나 사용권자산을 처음에 원가로 측정하는 것은 다른 비금융자산(예: IAS 16과 IAS 38의 적용범위에 포함되는 자산)의 측정과 일치한다. 기초자산을 측정하는 데에 사용하는 기준과 비슷한 기준으로 사용권자산을 측정하면 리스자산과 소유 자산에 대해 보고되는 금액의 비교 가능성을 유지하고, 이는 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 것이다. 더욱이 사용권자산에 대한 활성시장은 흔히 존재하지 않을 수 있기 때문에 원가로 사용권자산을 측정하면 공정가치로 측정하는 것보다 덜 복잡하고 비용도 덜 들 것이다. 또 IASB는 많은 리스에서 원가 측정기준은 개시일의 사용권자산 공정가치에 상당히 가까운 값을 제공할 것이라고 생각한다.

리스개설직접원가(문단 24(3))

BC149 IFRS 16에서는 리스이용자가 사용권자산을 처음 측정할 때 리스개설직접원가를 사용권자산 원가에 포함하고 리스기간에 걸쳐 그 원가를 상각하도록 요구한다. 사용권자산의 측정치에 리스개설직접원가를 포함하는 것은 다른 비금융자산(예: 유형자산과 무형자산)의 취득에 관련되는 원가의 회계처리와 일치한다.

BC150 IASB는 리스이용자와 리스제공자가 같은 리스개설직접원가의 정의를 적용해야 한다고 결정하였다. 이 결정은 주로 IFRS 16을 적용하는 과정에서 복잡성을 줄이기 위하여 내려졌다. 문단 BC237에

서 기술하는 바와 같이, IASB는 리스제공자의 리스개설직접원가 정의는 IFRS 15의 '증분원가(incremental costs)' 정의와 일치해야 한다고 결정하였다. 따라서 IFRS 16에서 리스개설직접원가는 리스를 체결하지 않았다면 부담하지 않았을 증분원가로 정의한다.

- BC151 IASB는 개시일에 리스이용자가 부담하는 리스개설직접원가를 사용권자산과 리스부채에 배분해야 하는지를 고려하였다. 그러나 IASB는 기업들이 그러한 접근법을 적용하는 데 비용이 많이 드는 반면 재무제표이용자가 얻는 증분 효익은 적다고 결론 내렸다.

리스부채의 최초 측정

리스기간: 리스 연장 또는 종료 선택권(문단 18~19)

- BC152 리스는 흔히 리스이용자에게 해지불능기간을 넘어서 리스를 연장할 권리를 부여하거나 리스기간 종료 전에 리스를 해지할 권리를 부여한다. 선택권의 조건에 따라 2년간 연장할 선택권이 있는 3년의 리스는 3년의 해지불능리스나 5년의 해지불능리스와 경제적으로 비슷할 수 있다. 그러나 선택권이 있는 리스는 선택권이 없는 리스와 결코 똑같지는 않을 것이다.

- BC153 리스에 존재하는 만기에 관련되는 선택권을 반영할 수 있는 서로 다른 몇 가지 방식이 있다.

(1) 구성요소 접근법. 리스에 있는 선택권을 리스의 별도 요소로 인식하고 측정한다. IASB는 구성요소 접근법을 채택하지 않았다. 이는 리스 회계모형을 복잡하게 만들 수 있고, 선택권을 측정하기 어려울 수 있어 적용하기가 어려울 수 있으며, 리스기간과 선택권 행사 사이에 상호관련성을 무시할 수 있기 때문이다.

- (2) 공시 접근법. 기업은 해지불능기간에 대한 리스부채나 리스채권을 인식하고 리스기간을 연장할 수 있는 선택권의 존재를 공시한다. 적용하기는 간단하지만, IASB는 이 접근법을 채택하지 않았다. 리스자산과 리스부채를 측정할 때 선택권[행사될 것이 거의 확실한(virtually certain) 선택권을 포함함]의 존재를 무시할 것이기 때문이다. 따라서 이 접근법은 리스에서 생기는 자산과 부채를 왜곡 표시할 수 있을 것이다.
- (3) 측정 접근법. 리스에 있는 선택권은 특정한 방법을 사용하여 리스자산 및 리스부채를 측정할 때 포함한다. 그 방식의 예는 다음과 같다.
 - (가) 확률가중 측정법(probability-weighted measurement method) (리스자산 및 리스부채의 측정치는 가능한 각 리스기간의 확률을 반영한다)
 - (나) 확률 임계법(probability threshold method) [선택권의 행사 가능성이 특정 임계치(예: 상당히 확실하다(reasonably certain), 거의 확실하다(virtually certain), ~할 가능성이 ~하지 않을 가능성보다 높다(more likely than not))보다 높은 경우에 선택권 기간을 리스기간에 포함한다]
 - (다) 경제적 유인법(economic incentive method) (기업이 선택권을 행사할 경제적 유인이 있다면 선택권 기간을 리스기간에 포함한다)

BC154 리스기간의 산정에 선택권 기간을 포함해야 할지에 대하여 서로 다른 견해들이 있었다. 일부 이해관계자의 견해는 미래의 선택권 기간에 지급되는 금액은 그 선택권이 행사되기 전까지는 리스이용자의 부채(또는 리스제공자의 자산)의 정의를 충족하지 않는다는 것이다. 이는 행사일 전에 리스이용자가 종료선택권을 행사하거나 연장선택권을 행사하지 않음으로써 그 지급을 회피할 수 있기 때문이다. 이 이해관계자들은 계약상 약정기간(해지불능기간)으로 리스기간을 제한하자고 제안하였다. 또 일부 이해관계자는 리스기간

에 미래의 선택권 기간을 포함하면, 예를 들면 5년의 해지불능리스와 2년의 연장선택권이 있는 3년의 리스를 구별하지 못할 것이라는 우려를 나타냈다. 그들의 견해는 5년의 해지불능리스가 있는 기업은 2년의 연장선택권(행사할 수도 있고 행사하지 않을 수도 있음)이 있는 3년의 리스가 있는 기업과는 경제적 입장이 다르다는 것이다.

BC155 이와 반대로, 많은 이해관계자가 리스기간을 산정할 때 일부 선택권을 포함할 필요가 있다고 생각하였다. 리스를 연장하거나 종료할 선택권이 그 리스의 경제적 실질에 영향을 미치기 때문이다. 리스이용자가 리스기간 연장선택권을 행사할 것으로 예상하는 경우에, 일부 이해관계자는 사용권자산과 리스부채를 측정할 때 더 긴 리스기간을 포함해야 리스의 경제적 실질을 더 충실히 표현한다고 생각한다. 리스이용자가 재무상태표에서 부적절하게 리스부채를 제외할(예: 리스이용자가 선택권을 행사할 경제적 유인이 분명한 선택권 기간의 리스료를 제외하여) 위험을 줄이기 위해서도 일부 갱신선택권을 포함할 필요가 있다.

BC156 IASB의 견해는 리스기간이 기초자산을 사용할 기간에 대한 기업의 합리적인 예상을 반영해야 한다는 것이다. 그 접근법이 가장 유용한 정보를 제공하기 때문이다. 리스 프로젝트 과정에서, IASB는 리스기간을 합리적으로 예상하기 위한 몇 가지 방식을 고려하였다. 이는 다음과 같은 방식을 포함하였다.

- (1) 기업에 일어날 가능성이 일어나지 않을 가능성보다 높은(more likely than not), 가능한 가장 긴 기간으로 리스기간을 산정하도록 요구한다. 많은 이해관계자는 이 접근법에 동의하지 않았다. 이 접근법이 (일부 기업이 가지는) 수천 건의 리스에 적용하기에는 복잡하고, 많은 이해관계자가 부채로 보지 않았던 선택권 기간의 지급액을 포함할 것이라고 보았기 때문이다.

(2) 리스이용자가 선택권을 행사할 경제적 유인이 유의적인 경우에 리스기간에 선택권 기간을 포함하도록 요구한다. 이 접근법에서는 행사의 예상만으로는 (그리고 행사할 어떠한 경제적 유인 없이는) 충분하지 않을 것이다. IASB는 경제적 유인을 요구하는 것이, 단지 경영진의 추정이나 의도에 기초한 기준보다 더 객관적인 기준을 제공하고, 따라서 다른 접근법들이 적용하기에 복잡하다는 우려를 해결하는 데 도움을 줄 것이라는 점에 주목하였다. 그러나 이해관계자들은 리스기간에 대하여 새로운 개념을 적용하는 원가(특히 리스 사업이 분산되고 개별 리스기간 조항이 다양한 수많은 리스가 있는 기업의 경우)에 대하여 우려하였다. 이 이해관계자들은 경제적 유인이 '유의적이다'라는 기준이 IAS 17에 존재하는 '상당히 확실하다(reasonably certain)'라는 기준과 비슷한지도 질문하였다. 그들은 IASB가 '경제적 유인이 유의적이다'라는 기준을 '상당히 확실하다'라는 기준과 비슷하다고 본다면 IASB가 IAS 17의 용어를 유지해야 한다고 제안하였다. 그들은 IAS 17의 용어가 이해하기 쉽고 기업 간 적용 방식이 일치하도록 도와줄 것이라고 주장하였다.

BC157 IASB는 받은 의견을 고려하여, 리스이용자가 리스를 연장할(또는 종료하지 않을) 선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에는 리스부채를 측정하기 위해 사용되는 리스기간에 선택권 기간을 포함하는 IAS 17의 개념을 유지하기로 결정하였다. IASB는 '상당히 확실하다'라는 개념을 적용하려면 판단력이 필요하다고 보았고, 따라서 기업이 이 개념을 적용하는 데 도움이 되도록 IFRS 16에 적용 지침도 제공하기로 결정하였다. 따라서 처음 리스기간을 산정할 때 리스이용자가 그 선택권을 행사할 경제적 유인이 생기게 하는 관련되는 사실과 상황을 모두 고려해야 한다. IASB는 다음과 같은 두 가지 이유로 기업이 고려해야 하는 사실과 상황의 유형에 대한 지침을 포함하기로 결정하였다.

- (1) 기업이 선택권 기간의 계약상 지급액에 국한되지 않는 관련되는 사실을 식별하는 데 도움을 준다. 예를 들면 IASB는 부동산 리스의 맥락에서, 해지불능기간 말에 새 장소를 찾는 원가와 새 장소로 이전하는 원가나 리스이용자에게 입지(예: 본부나 플래그십 스토어)의 중요성을 고려하는 것의 관련성에 주목하였다.
- (2) 리스이용자에게 경제적으로 합리적인 수준을 넘어서서 리스기간을 줄이기 위한 목적만으로 실질적이지 않은 해지 조항을 계약에 넣을 위험을 줄인다.

BC158 IASB는 때로는 리스이용자가 리스계약에서 하나 이상의 선택권(각 선택권은 리스이용자에게는 경제적 효익의 유출을 가져올 것임) 가운데 골라야만 하는 경우가 있다고 보았다. 그러한 경우에 리스이용자는 재무제표에서 그 약정을 가장 충실히 표현할 수 있는 방법을 고려한다. 예를 들면 리스계약은 다음과 같은 결과를 가져오는 선택권 집합을 포함할 수 있다.

- (1) 실질적인 고정리스료를 나타내는 리스이용자의 선택. 리스이용자가 리스 연장선택권 행사나 기초자산 구매 중 하나를 선택하는 예가 이 경우에 해당할 수 있다. 쓸 수 있는 현실적인 선택권 중에서 가장 낮은 금액(할인액 기준)으로 합산되는 지급액 집합이 리스이용자가 지급해야 하는 최소 금액이다. IASB의 견해는 이 최소 금액이 사용권자산 원가의 일부로, 그리고 리스이용자의 부채로 인식해야 하는 실질적인 고정리스료라는 것이다(IFRS 16 문단 B42(3) 참조).
- (2) 선택권 행사 여부에 관계없이 리스이용자가 리스제공자에게 최소 또는 고정 현금 수익을 보장하는, 보증을 나타내는 리스이용자의 선택. 이러한 상황이 벌어질 수 있는 예로는 연장선택권이 잔존가치보증이나 종료하기 위하여 부담하는 금액에 관련되어 있어서, 선택권 기간에 리스이용자가 지급하는 리스료와 적어도 같은 경제적 유입이 리스제공자에게 보장되는 경우를

들 수 있다. IASB의 견해는 이러한 약정으로 리스이용자가 리스 연장선택권을 행사하도록(또는 리스를 종료하지 않도록) 하는 경제적 유인이 생긴다는 것이다(IFRS 16 문단 B38 참조).

BC159 리스 연장 또는 종료 선택권의 후속 측정은 문단 BC184~BC187에서 논의한다.

할인율(문단 26)

BC160 리스에 적용하는 할인율을 규정하는 IASB의 목적은 계약의 가격이 결정되는 방법을 반영하는 할인율을 규정하는 것이다. IASB는 이를 염두에 두고 리스이용자가 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 그 이자율을 사용해야 한다고 결정하였다.

BC161 리스의 내재이자율은 많은 경우에 리스이용자의 증분차입이자율과 비슷할 것으로 예상된다. 이는 IFRS 16에서 정의하는 바와 같이, 두 이자율 모두 리스이용자의 신용 상태, 리스의 지속 기간, 제공된 담보물의 특성과 질, 거래가 일어난 경제적 환경을 고려하기 때문이다. 그러나 리스의 내재이자율은 일반적으로 리스 종료시점의 기초자산 잔존가치에 대한 리스제공자의 추정치의 영향을 받고, 리스제공자만 아는 세금과 그 밖의 요소(예: 리스제공자의 리스개설직접원가)의 영향을 받을 수도 있다. 따라서 IASB는 많은 리스의 경우에 리스이용자가 내재이자율을 산정하기는 어려울 것으로 예상된다(특히 리스 종료시점에 기초자산의 잔존가치가 유의적인 경우)는 점에 주목하였다.

BC162 따라서 IFRS 16에서는 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에 리스이용자가 그 리스의 내재이자율을 사용하여 리스부채를 할인하도록 요구한다. 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에, 리스이용자는 리스이용자의 증분차입이자율을 사용해야 한다.

이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 리스의 조건을 고려하여 리스 이용자의 증분차입이자율을 정의하기로 결정하였다. IASB는 기초 자산의 특성과 리스의 조건에 따라 리스이용자가 리스의 증분차입 이자율을 산정할 때 쉽게 관측할 수 있는 이자율을 시작점으로 참조할 수 있다는 점에 주목하였다(예: 리스하는 자산과 같은 유형의 자산을 구매하기 위하여 자금을 차입하여 지급하였거나 지급할 이자율, 부동산 리스에 적용할 할인율을 산정할 때의 부동산 수익률). 그럼에도 불구하고, 리스이용자는 IFRS 16에서 정의하는 증분차입이자율을 산정하기 위하여 필요한 것처럼 그러한 관측 가능한 이자율을 조정해야 한다.

리스료

변동리스료(문단 27(1)~(2))

- BC163 리스기간의 자산 사용권에 대한 리스료의 일부나 전부가 변동될 수 있다. 그 변동성은 리스료가 다음에 연동되는 경우에 생긴다.
- (1) 시장 효율(이율)이나 지수의 가치 변동에 따른 가격 변동. 예를 들면 리스료는 기준금리나 소비자물가지수의 변동에 따라 조정될 수 있다.
 - (2) 기초자산에서 생기는 리스이용자의 성과. 예를 들면 상가 부동산 리스는 그 부동산에서 생기는 매출의 특정 비율에 기초하도록 리스료를 정할 수 있다.
 - (3) 기초자산의 사용. 예를 들면 차량 리스에서 리스이용자가 특정 주행거리를 초과하면 추가 리스료를 지급하도록 요구할 수 있다.

실질적으로 고정리스료인 변동리스료

- BC164 실질적인 고정리스료란 형식적으로는 변동성을 포함할 수 있으나

실질적으로는 회피할 수 없는 지급액을 말한다. IFRS 16에서는 리스이용자가 리스부채의 측정치에 실질적인 고정리스료를 포함하도록 요구한다. 그 리스료는 회피할 수 없고, 따라서 경제적으로 고정리스료와 구분되지 않기 때문이다. IAS 17에서는 이를 분명한 요구사항으로 포함하지는 않았으나, IASB는 이 접근법이 기업에서 IAS 17을 적용한 방식과 비슷하다고 이해한다. 이해관계자들에게서 받은 요청에 대응하여, IFRS 16에서는 그 요구사항을 적용하는데 도움이 되도록 실질적인 고정리스료로 보는 리스료의 유형에 대한 사례도 적용지침에 포함한다.

지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료

BC165 이와 비슷한 이유로, IASB는 리스부채의 측정치에 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료를 포함하기로 결정하였다. 그 지급액은 회피할 수 없고 리스이용자의 미래 행위에 따라 달라지지 않으므로 리스이용자의 부채의 정의를 충족한다. 그러므로 불확실성은 그 지급액에서 생기는 부채의 측정치에는 관련되지만 부채의 존재에는 관련되지 않는다.

BC166 IASB의 견해는 지수나 요율(이율) 변동이 리스부채의 측정치에 미칠 것으로 예상되는 영향을 판단하기 위하여 예측 기법이 사용될 수 있다는 것이다. 그러나 지수나 요율(이율)의 변동을 예측하려면 거시경제 정보가 필요한데 이를 모든 기업이 쉽게 구할 수는 없고 측정의 불확실성이 생길 수 있다. IASB는 그러한 예측에서 얻는 개선된 정보의 유용성은 흔히 그 정보를 얻기 위한 원가를 정당화하지 못할 수 있다는 점(특히 수많은 리스를 갖는 리스이용자의 경우)에 주목하였다. IASB는 리스이용자가 선도이자율(forward rates)을 쉽게 구할 수 있다면 리스부채를 측정할 때 그 선도이자율을 사용하도록 요구할지를 고려하였다. 그러나 IASB는 그렇게 하지 않기로 결정하였다. 이는 선도이자율을 사용한 기업과 그렇

게 하지 않은 기업 사이의 비교 가능성을 떨어뜨리기 때문이다. 따라서 IFRS 16에서는 처음 인식할 때 리스이용자가 개시일의 지수나 요율(이율)을 사용하여 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 리스료를 측정하도록 요구한다(리스이용자는 미래 인플레이션을 추정하지 않고, 그 대신에 남은 리스기간에 걸쳐 인플레이션이 없다고 가정한 리스료를 사용하여 리스부채를 측정한다).

BC167 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료의 후속 측정은 문단 BC188~BC190에서 논의한다.

미래 성과나 기초자산의 사용에 연동되는 변동리스료

BC168 미래 성과나 기초자산의 사용에 연동되는 변동리스료가 부채의 정의를 충족하는지에 대해서는 서로 다른 견해가 있다. 일부는 변동리스료를 지급하는 리스이용자의 부채는 지급이 필요한 미래 사건(예: 기초자산이 사용되거나 판매됨)이 일어날 때까지 존재하지 않는다고 생각한다. 다른 이들은 리스계약과 사용권자산의 수명 때문에 개시일에 변동리스료를 지급할 리스이용자의 의무가 존재한다고 생각한다. 따라서 그들은 부채의 존재가 불확실한 것이 아니라 부채 금액이 불확실한 것이기 때문에 모든 변동리스료가 리스이용자의 부채의 정의를 충족한다고 생각한다.

BC169 IASB는 리스부채의 측정치에서 미래 성과나 기초자산의 사용에 연동되는 변동리스료를 제외하기로 결정하였다. 일부 IASB 위원은 원가-효익만을 이유로 그렇게 결정하였다. 그 위원들의 견해는 모든 변동리스료가 리스이용자의 부채의 정의를 충족한다는 것이다. 그러나 그들은 미래 성과나 사용에 연동되는 변동리스료를 포함하는 원가가 효익을 초과할 것이라고 보는 이해관계자들의 의견에 설득되었다. 특히 일부 리스이용자가 수많은 리스를 보유하고 있고, 변동리스료를 포함하면 측정의 불확실성 수준이 높아질 것에

대한 우려 때문이다. 다른 IASB 위원들은 미래 성과나 사용에 연동되는 변동리스료는 그 성과가 생기거나 사용될 때까지 리스이용자의 부채의 정의를 충족하지 못한다고 생각했다. 그들은 그 지급액은 리스이용자가 회피할 수 있다고 보았고, 따라서 리스이용자는 개시일에 지급할 현재의무가 없다고 결론 내렸다. 또 미래 성과나 사용에 연동되는 변동리스료는 리스이용자와 리스제공자가 그 자산의 사용에서 생기는 미래 경제적 효익을 공유할 수 있는 수단으로 보일 수 있다.

잔존가치보증(문단 27(3))

BC170 IASB는 리스이용자가 리스제공자에게 제공하는 잔존가치보증을 리스부채의 일부(그리고 사용권자산 원가의 일부)로 회계처리해야 한다고 결정하였다. 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 잔존가치보증으로 생기는 지급액은 리스이용자가 회피할 수 없다는 점에 주목하였다. 즉, 기초자산의 가치가 특정한 방식으로 움직이면 리스이용자는 리스제공자에게 지급할 무조건적인 의무가 있다. 따라서 잔존가치보증의 지급액에 관련되는 불확실성은 리스이용자가 의무를 부담하는지에 관련이 없다. 그 대신에 리스이용자가 지급해야 할 수 있는 금액에 관련되고, 이 금액은 기초자산 가치의 움직임에 반응하여 달라질 수 있다. 그 점에서 잔존가치보증은 리스이용자에게는 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료와 비슷하다.

BC171 그러므로 IASB는 리스이용자가 잔존가치보증에 따라 리스제공자에게 지급할 것으로 예상되는 금액을 추정해야 하고 리스부채의 측정치에 그 금액을 포함해야 한다고 결정하였다. IASB의 견해는 잔존가치보증을 측정할 때 지급할 금액에 대한 기업의 합리적인 예상을 반영해야 한다는 것이다.

BC172 IASB는 리스이용자가 잔존가치보증을 리스의 별도 구성요소로 인식하고 측정해야 하는지를 고려하였다. 그러한 보증은 기초자산의 가치에 연동되고 파생상품의 정의를 충족할 수도 있기 때문이다. 그러나 IASB는 흔히 잔존가치보증이 리스의 그 밖의 조건과 서로 연계되어 있어 그 보증을 별도 구성요소로 회계처리하면 제공되는 정보의 목적 적합성과 표현 충실성을 떨어뜨릴 수 있다는 점에 주목하였다. 그러한 보증의 별도 인식은 적용하기에도 비용이 많이 들 수 있다.

기초자산 매수선택권(문단 27(4))

BC173 IASB는 매수선택권을 리스기간 연장선택권과 같은 방식으로 리스부채를 측정할 때 포함해야 한다(리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실하다면 매수선택권 행사가격은 리스부채의 측정치에 포함될 것이다)고 결정하였다. 이는 IASB가 매수선택권을 사실상 리스기간을 연장하는 최상의 선택권이라고 보기 때문이다. 기초자산의 나머지 경제적 내용연수의 전체 기간에 리스를 연장할 선택권이 있는 리스이용자는 그 기초자산을 매수할 선택권이 있는 리스이용자와 경제적으로 비슷한 입장이다. 따라서 IASB는 연장선택권을 포함하기로 한 결정과 같은 이유로, 리스이용자가 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한 경우에 리스부채의 측정치에 행사가격을 포함하면 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공한다고 결론 내렸다.

리스 인센티브 (IFRS 2018-2020 연차개선)

BC173A IASB는 IFRS 16의 사례 13에서 리스 인센티브에 대한 요구사항을 설명한 방식 때문에 IFRS 16을 적용할 때 혼란이 있을 수 있음을 알게 되었다. 개정 전 사례 13에서 리스개량과 관련한 변제액을 사실관계의 일부로 포함하였으나, 그 변제액이 IFRS 16의 리스 인센

티브의 정의를 충족하는지에 대한 결론을 충분히 명확하게 설명하지 않았다.

BC173B IASB는 사례 13에서 리스개량과 관련한 변제액 부분을 삭제하여 혼란 가능성을 없애기로 결정하였다. IASB는 이를 삭제하더라도 잃게 되는 것은 거의 없을 것으로 판단하였다.

사용권자산의 후속 측정(문단 29~35)

BC174 IASB는 개시일 후에는 리스이용자가 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 빼고 리스부채의 재측정금액을 조정하여 사용권자산을 측정해야 한다고 결론 내렸다(문단 BC192 참조). 문단 BC41~BC56에서는 리스이용자 회계모형에 대하여 받은 의견에 대한 자세한 논의와 리스이용자의 사용권자산 후속 측정에 대한 IASB의 결정 근거를 포함한다.

BC175 IASB는 다음과 같은 이유로, 리스이용자가 최초 측정 후에 사용권자산을 공정가치로 측정하도록 하는 대체 접근법을 채택하지 않았다.

- (1) 이 접근법은 다른 많은 비금융자산의 후속 측정과 일치하지 않는다.
- (2) 이 접근법은 현행 예상 현금흐름과 현행 이자율의 사용을 요구하기 때문에 원가에 기초한 접근법보다 적용하기에 더 복잡하고 비용이 더 많이 든다.

사용권자산의 손상(문단 33)

BC176 IASB는 리스이용자가 사용권자산에 IAS 36의 손상에 대한 요구사항을 적용해야 한다고 결정하였다. IASB의 견해는 이 요구사항이 리스이용자가 소유하는 자산과 리스하는 자산을 재무제표이용자가

더 잘 비교할 수 있게 한다는 것이다. 또 리스이용자가 다른 비금융자산에 적용한 모형과는 다른 손상모형을 사용권자산에[특히 리스이용자가 자산집단(리스자산과 소유 자산으로 구성됨)을 함께 평가해야 하는 경우에] 적용하기는 어려울 수 있다.

그 밖의 사용권자산 측정모형(문단 34~35)

BC177 IFRS에서는 유형자산과 같은 비금융자산의 재평가를 허용한다. 따라서 리스이용자가 비슷한 유형의 소유 자산을 재평가하는 경우에만 해당할지라도, 리스이용자에게 사용권자산의 재평가를 허용하지 않을 이유가 없다고 보았다.

BC178 IFRS에서는 투자부동산의 공정가치 측정도 허용한다. IAS 40에서는 모든 투자부동산에 같은 측정기준(원가모형이나 공정가치모형 중 하나)을 사용하여 측정하도록 요구한다. 이는 같은 기준으로 모든 투자부동산을 측정하면 기업이 자산마다 측정기준을 선택할 수 있게 허용하는 것보다 더 유용한 정보를 제공하기 때문이다. IFRS 16에서는 투자부동산의 정의에 소유 투자부동산과 리스이용자가 사용권자산으로 보유하는 투자부동산을 모두 포함하도록 IAS 40의 적용범위를 개정하였다. 이는 리스이용자가 그 밖의 투자부동산의 나머지에 대하여 원가모형이나 공정가치모형 중 무엇을 적용하여 회계처리하는지에 따라, 원가모형을 사용하되 공정가치를 공시하거나 공정가치모형을 사용하는 결과를 가져온다. IASB의 견해는 이 접근법이 리스이용자가 사용권자산으로 보유하는 투자부동산의 공정가치에 대하여 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공할 것이고, 그 정보가 소유 투자부동산에 대하여 제공하는 정보와 일치한다는 것이다.

BC179 일부 이해관계자는 사용권자산의 공정가치를 산정하는 데 드는 원가에 대하여 우려를 나타냈다(공시 목적인지 측정 목적인지에 관

계없음). IASB는 특히 기업이 부동산업에 속하지 않지만 부동산을 전대리스하는 경우에 예를 들면 부동산이 기업의 사업에서 사용하기 위하여 필요한 것이 아니기 때문에 그 사용권자산의 공정가치를 산정할 때 관련되는 원가가 있을 수 있음을 인정하였다. 그러나 IASB는 부동산업에 속하지 않은 기업이 투자부동산을 사용권자산으로 보유할 가능성을 줄일 두 요소가 있다는 점에 주목하였다.

- (1) IFRS 16에서는 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류하도록 요구한다(문단 BC233~BC234 참조). 따라서 중간리스제공자는 상위리스의 나머지 기간 전부나 대부분에 걸쳐 자산을 전대리스하는 경우에는 전대리스를 금융리스로 분류할 것이다. 그 경우에 중간리스제공자는 금융리스 회계처리를 적용할 것이고(기초 사용권자산이 아닌 전대리스에 대한 순투자를 인식한다), 따라서 IAS 40의 요구사항을 적용할 필요는 없을 것이다. IASB는 부동산의 원가를 줄이려는, 부동산업에 속하지 않는 기업은 일반적으로 상위리스의 나머지 기간 전부에 대한 전대리스 확보를 목표로 삼을 것이고, 이는 (성공한다면) 금융리스로 회계처리하는 결과를 가져올 것이라고 보았다.
- (2) 부동산업에 속하지 않는 기업이 나중에 자체 사업에서 부동산을 사용할 의도로 부동산을 운용리스로 전대리스 하는 경우는 IAS 40의 적용범위에 포함되지 않을 것이다. 그러한 자산은 기업이 임대나 시세차익을, 아니면 둘 다를 얻기 위해서만 보유하지는 않을 것이므로 IAS 40의 투자부동산의 정의를 충족하지 않을 것이다.

BC180 IASB의 견해는 전대리스가 어떤 선택권이나 변동리스료도 포함하지 않는 경우에 사용권자산의 공정가치 산정이 상대적으로 간단할 것이라는 것이다. 공정가치 산정에는 자산의 전대리스에서 받을 것으로 예상하는 현금흐름의 추정치를 포함할 것이다. IASB는 부동산업에 속하지 않는 기업은 보통 현금흐름을 산정하기가 상대적으로 간단할 것이라고 결론 내렸다. 아마도 이미 전대리스를 실행

할 준비가 되어 있을 것이기 때문이다.

- BC181 일부 이해관계자는 리스에 변동리스료와 선택권 리스료가 포함되는 경우나 사용권자산의 활성시장이 없는 경우에, IAS 40에서 사용권자산의 공정가치 측정에 대한 추가 요구사항을 제공하도록 요청하였다. IASB의 견해는 IFRS 13과 IAS 40의 원칙들이 리스이용자가 그 사용권자산을 공정가치로 측정하는 데 충분히 도움을 준다는 것이다. 특히 IASB는 IAS 40 문단 50(4)가 리스부채의 측정치에 포함되지 않았던 선택권과 변동리스료를 사용권자산의 측정치에 언제 포함할지를 설명한다는 점에 주목하였다.

리스부채의 후속 측정(문단 20~21, 36~43)

- BC182 IASB는 리스이용자가 리스부채를 다른 금융부채와 비슷하게 유효이자율법을 사용하여 측정해야 하므로, 리스부채의 장부금액은 상각후원가 기준으로 측정하고 이자비용은 리스기간에 걸쳐 배분한다고 결정하였다.

- BC183 IFRS 16에서는 리스이용자가 최초 측정 후에 리스부채를 공정가치로 측정하도록 요구하거나 허용하지 않는다. IASB는 이 공정가치 접근법에 따르면 다음과 같은 결과를 가져올 것으로 본다.

- (1) 이 접근법은 다른 많은 비파생 금융부채의 후속 측정과 일치하지 않고, 따라서 재무제표이용자에게는 비교 가능성을 떨어뜨릴 것이다.
- (2) 이 접근법은 현행 예상 현금흐름과 현행 이자율의 사용을 요구하기 때문에 원가에 기초한 접근법보다 적용하기에 더 복잡하고 비용이 많이 들 것이다.

선택권의 재평가(문단 20)

- BC184 원칙적으로 IASB의 견해는 리스이용자가 정기적으로 연장·종료·매수 선택권을 다시 평가한다면 재무제표이용자가 더 목적 적합한 정보를 얻는다는 것이다. 재평가에 따른 정보가 현행 경제적 조건을 반영하므로 더 목적 적합하고, 리스되는 기간 내내 개시일에 정한 리스기간을 사용하면 정보이용자를 오도할 수 있다.
- BC185 그러나 보고일마다 재평가를 요구하면 선택권을 포함하는 리스가 많은 기업에 비용이 많이 들 것이다. IASB는 재무제표이용자에게 유용한 정보를 제공하면서도 IFRS 16에서 그 우려를 해결할 수 있는 방식을 고려하였다. IASB는 다음과 같이 하면 적절한 균형을 이룰 수 있을 것이라고 결정하였다.
- (1) 리스이용자가 리스 연장 또는 종료 선택권이나 기초자산 매수 선택권을 행사하거나 행사하지 않을 것이 상당히 확실한지에 영향을 미치는 유의적인 사건이 일어나거나 상황의 유의적인 변화가 있을 때에만 재평가를 요구한다. IASB는 이 요구사항이 IAS 36에서 내용연수가 긴(long-lived) 자산(영업권과 내용연수가 한정되지 않는 무형자산 제외)의 손상에 사용하는 접근법과 일부 측면에서 비슷하다는 점에 주목하였다. IAS 36에서는 보고일마다 손상검사를 요구하지는 않는다. 그 대신에 기업은 자산에 손상 징후가 있는 경우에 손상검사를 한다.
 - (2) 유의적인 사건이나 상황의 유의적인 변화를 리스이용자가 통제할 수 있는 경우에만 재평가를 요구한다. 이 방식으로 재평가 요구사항을 제한하는 것은 리스이용자에게 단지 시장에 기초한 사건이나 상황의 변화에 대응하여 선택권을 다시 평가하도록 요구하지는 않는다는 뜻이다.
- BC186 IASB는 재평가를 유발하는 유의적인 사건이나 상황의 유의적인 변화를 식별하는 과정에서 기업이 판단력을 적용할 필요가 있겠지만, 가능한 모든 재평가 유발 사건의 목록을 제공하기는 불가능하다는 점에 주목하였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 기업의 판단력

적용을 돕기 위하여 가능한 유발 사건의 일부를 예시하기로 결정하였다.

BC187 IASB는 다음과 같은 접근법을 고려하였으나 채택하지는 않았다.

- (1) *사용권자산이나 리스부채의 변동이 유의적임을 나타내는 사실이나 상황의 변화가 있는 경우에 리스이용자가 선택권을 다시 평가하도록 요구함.* 많은 이해관계자는 언제 사용권자산이나 리스부채의 변동이 유의적인지를 해석하기가 어려울 것으로 생각하였다. 또 이해관계자들은 재평가를 수행하는 원가와 목적 적합한 경우에 재평가가 필요 없음을 입증하는 것에 관련되는 원가(보고일마다 선택권을 다시 평가하는 것과 마찬가지로 비용이 많이 들 수 있음)를 모두 우려하였다.
- (2) *선택권 행사를 상당히 확실하게 할 유의적인 경제적 유인이 있게 될 때나 없어질 때 리스이용자가 선택권을 다시 평가하도록 요구함.* 많은 이해관계자는 이 접근법의 적용원가가 효익을 초과할 것이라고 생각하였다. 리스기간에 대한 결론이 달라지지 않더라도, 유의적인 경제적 유인을 유발하는 관련 요소들을 계속 평가하고 감시하는 데 원가가 유의적으로 들 수 있기 때문이다.

지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료의 재평가(문단 42(2))

BC188 IASB의 견해는 원칙적으로 리스이용자가 리스료를 산정하는 데 사용하는 지수나 요율(이율)의 변동(예: 시장 대여료를 검토한 후 시장 대여료율 변동을 반영하기 위한 변동을 포함함)을 반영하기 위하여 리스부채를 갱신하는 경우에 재무제표이용자가 리스이용자에 대하여 더 목적 적합한 정보를 받게 된다는 것이다. 예를 들면 리스료가 인플레이션 지수에 연동되는 상황에서 20년간 부동산 리스의 리스부채를 측정할 경우에 그러한 재측정 없이는, 리스기간

내내 리스에 관련되는 기업의 미래현금흐름에 대한 유용한 정보를 재무제표이용자에게 제공하지 못할 것이다.

BC189 일부 이해관계자는 지수나 요율(이율)이 달라질 때마다 재평가를 수행하는 원가에 대하여 우려를 나타냈고, 재무제표이용자의 효익이 리스이용자의 원가를 초과하는지에 의문을 제기하였다. 예를 들면 일부 이해관계자는 리스이용자가 리스와 관련하여 당기손익으로 인식하는 총 비용은 리스이용자가 지수나 요율(이율)의 변동에 대해 리스부채를 다시 측정하는지에 관계없이 실질적으로 같을 것이라고 보았다.

BC190 IASB는 이 의견을 고려하여, 리스이용자가 참조하는 지수나 요율(이율) 변동의 결과로 현금흐름의 변동이 있는 경우(리스료 조정액이 유효한 경우)에만 지수나 요율(이율)을 참조하여 산정되는 변동 리스료를 다시 평가하도록 결정하였다. IASB는 이 접근법이 리스이용자에게 보고일마다 변동리스료를 다시 평가하도록 요구하는 것보다 적용하기에 덜 복잡하고 비용이 덜 들 것이라고 보았다. 이는 지수나 요율(이율)에 따라 지급액이 달라지는 리스의 계약상 현금흐름 변동이 생기는 것보다 리스이용자가 일반적으로 재무결과 보고를 더 자주 할 것으로 예상되기 때문이다.

잔존가치보증의 재평가(문단 42(1))

BC191 IASB는 리스이용자가 잔존가치보증에 따라 지급할 것으로 예상되는 금액을 다시 평가해야 한다고 결정하였다. 재평가는 현행 경제적 조건을 반영하여 재무제표이용자에게 더 목적 적합한 정보를 제공하기 때문이다.

리스료 재평가의 영향에 대한 회계처리(문단 39)

BC192 IASB는 리스이용자가 미래 리스료 변동을 반영하기 위하여 리스 부채를 다시 측정한다면, 리스이용자는 사용권자산의 원가를 조정하여 재측정 금액을 인식해야 한다고 결정하였다. IASB는 리스부채 측정치에 대한 일부 변동액을 당기손익으로 인식해야 하는지를 고려하였다. 예를 들면 선택권의 재평가나 지수나 요율(이율)의 변동은 당기에 관련되는 사건으로 보일 수 있기 때문이다. 그러나 IASB는 다음과 같은 이유로 리스이용자가 재측정 금액을 사용권자산의 조정액으로 인식해야 한다고 결정하였다.

- (1) 연장·종료·매수 선택권 평가 결과의 변동은 기초자산 사용권을 더 많이 아니면 더 적게 취득한 리스이용자의 결정을 반영하는 것이다. 따라서 그 변동은 사용권자산 원가를 조정하여 적절하게 반영된다.
- (2) 미래 리스료 추정치의 변동은 사용권자산 원가의 최초 추정치에 대한 수정이며, 처음 추정된 원가와 같은 방식으로 회계처리해야 한다.
- (3) 사용권자산의 원가를 갱신하라는 요구사항은 IFRIC 1의 요구사항과 비슷하다. IFRIC 1에서는 사후처리 및 복구 관련 충당부채의 측정치 변동에 관련되는 자원 유출의 추정 시기 또는 금액의 변동에 대하여 기업이 관련 자산의 원가를 조정하도록 요구한다.

할인율의 재평가(문단 41, 43)

BC193 IASB는 대부분의 경우에 기업이 리스기간에 할인율을 다시 평가하지 않아야 한다고 결정하였다. 이 접근법은 유효이자율법을 사용하여 회계처리하는 금융상품에 적용하는 접근법과 일반적으로 일치한다. IASB는 할인율을 다시 평가하도록 요구하는 다른 기준서에서는, 일반적으로 그 할인율이 관련되는 부채가 현행가치 측정기준으로 측정되기 때문에 그렇게 요구한다고 보았다.

BC194 그림에도 불구하고, IASB의 견해는 기업이 할인율을 다시 평가해야 하는 몇 가지 상황이 있다는 것이다. 따라서 IFRS 16에서는 리스기간이 변동되거나 리스이용자가 기초자산 매수선택권을 행사할 것이 상당히 확실한지에 대한 평가 결과에 변동이 있는 경우에, 리스이용자가 수정 리스료와 수정 할인율을 사용하여 리스부채를 다시 측정하도록 요구한다. IASB의 견해는 그 상황에서 리스의 경제적 실질이 달라졌고, 리스부채(및 사용권자산)의 측정치에 포함되는 리스료의 변동과 일치하도록 할인율을 다시 평가하는 것이 적절하다는 것이다.

BC195 IASB는 변동이자율 리스에서 이자율 변동의 결과로 리스료의 변동이 있을 때 리스이용자가 수정 할인율을 적용하여 리스부채를 다시 측정해야 한다고도 결정하였다. 이 접근법은 후속적으로 상각후원가로 측정되는 변동금리부 금융부채의 측정에 대한 IFRS 9의 요구사항과 일치한다.

환율

BC196 IFRS 16에서는 외화 표시 리스부채에 관련되는 외환차이의 영향을 리스이용자가 회계처리하는 방법에 대하여 구체적인 요구사항을 제공하지 않는다. 다른 금융부채와 마찬가지로 리스이용자의 리스부채가 화폐성 항목이고 외화로 표시될 경우에, IAS 21을 적용하여 각 보고기간 말의 마감환율을 사용하여 다시 측정해야 한다.

BC197 일부 이해관계자는 리스이용자가 사용권자산의 장부금액을 조정하여 모든 외환차이를 인식하자고 제안하였다. 이 접근법에 따르면 리스부채의 최초 측정액을 기준으로 처음 측정된 사용권자산의 원가를 갱신하여 환산 조정을 회계처리한다. 이 이해관계자들의 견해는 외화 표시 리스료가 사실상 다른 형태의 변동리스료에 해당하므로, 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료와 비슷하

게 회계처리해야 한다는 것이다. 이 이해관계자들은 리스이용자가 리스부채의 외환차이를 당기손익으로 인식하여 생길 수 있는 당기손익의 변동성 때문에 유용한 정보가 이해하기 어려워질지에 대해서도 의문을 제기하였다.

BC198 IASB는 다음과 같은 이유로 외화 표시 리스부채에 관련되는 모든 외환차이는 당기손익으로 인식해야 한다고 결정하였다.

- (1) 이 접근법은 다른 금융부채에서 생기는 환율차이에 대한 요구 사항(예: 대여금과 IAS 17을 적용하여 회계처리하는 종전 금융 리스부채)과 일치한다.
- (2) 외화 표시 부채가 있는 리스이용자는 외화위험에 노출된다. 따라서 당기손익으로 인식되는 외환차손익은 외환위험에 대한 리스이용자 환노출의 경제적 영향을 충실히 표현한다.
- (3) 리스이용자가 외화위험에 대한 경제적 노출을 회피하기 위하여 파생상품 계약을 맺는 경우에 사용권자산의 원가를 조정하여 리스부채에 관련되는 외환차이를 인식하면 그 경제적 노출이 당기손익으로 자연적으로 상쇄되는 것을 막는다. 이는 기업이 파생상품에 대한 외화위험의 변동은 당기손익으로 인식하는 반면, 이에 상응하는 리스부채의 변동을 재무상태표에 인식할 것이기 때문이다. 따라서 외화위험에 대한 노출을 줄인 결과가 오히려 변동성을 가져온다. 이 불일치는 보고되는 리스이용자의 경제적 상태를 왜곡할 수 있다.
- (4) IASB의 견해는 환율의 후속적 변동이 비화폐성자산의 원가에 어떠한 영향도 미치지 말아야 한다는 것이다. 따라서 사용권자산의 재측정치에 그러한 변동을 포함하는 것은 부적절할 것이다.

BC199 비록 이 접근법이 외환차이의 인식으로 당기손익의 변동성을 가져올 수 있지만 기업은 그 변동을 구분하여 외환차손익으로 공시할 것이다. 따라서 재무제표이용자에게는 그 차손익이 환율의 움직임

만으로 생겼음이 분명해 보일 것이다. 이 접근법은 IAS 21의 외환 차이에 대한 요구사항과 일치하기 때문에, IASB는 IFRS 16에 어떠한 구체적인 요구사항도 포함할 필요가 없다고 결론 내렸다.

리스변경(문단 44~46B)

BC200 IAS 17에서는 리스변경의 회계처리를 다루지 않았다. 변경은 다양한 유형의 리스에서 자주 일어나기 때문에, IASB는 IFRS 16에 리스변경 회계처리에 대한 일반적인 체계를 포함하면 유용할 것이라고 결정하였다.

BC201 IASB는 리스변경을 변경 전 리스 조건의 일부가 아닌, 리스 범위의 변경(예: 하나 이상의 기초자산 사용권을 추가하거나 종료함, 계약상 리스기간을 연장하거나 단축함)이나 리스대가의 변경으로 정의하기로 결정하였다. 리스변경을 정의하는 과정에서, IASB는 리스변경이 아닌, 기존 리스자산과 리스부채를 다시 측정한 결과로 벌어지는 상황(예: 변경 전 리스기간에 포함되지 않은 연장선택권의 행사가 원인인 리스기간의 변동)과 리스변경의 결과로 벌어지는 상황(예: 기존 리스 조건의 변경이 원인인 리스기간의 변동)을 구별하였다.

BC202 IASB는 변경 전 리스와는 별도로 실질적으로 새로운 리스의 창출을 나타내는 리스변경과, 실질적으로 기존 리스의 범위 또는 지급대가의 변경을 나타내는 리스변경도 구분해야 한다고 결론 내렸다. 따라서 IFRS 16에서는 리스변경으로 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스범위가 넓어지고 그 넓어진 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액만큼 리스대가가 증액된다면, 리스이용자가 리스변경을 별도 리스로 회계처리하도록 요구한다.

BC203 별도 리스가 되지 않는 리스변경에 대하여, IASB는 리스이용자가

리스변경 유효일에 산정되는 할인율을 사용하여 기존 리스부채를 다시 측정하게 하기로 결정하였다. IASB는 다음과 같이 결정하였다.

- (1) 리스의 범위를 좁히는 리스변경에 대하여 리스이용자는 리스의 일부나 전부의 종료를 반영하기 위하여 사용권자산의 장부금액을 줄이고 상응하는 차손익을 인식해야 한다. IASB의 견해는 이 차손익이 범위 축소가 원인인 기존 리스의 일부나 전부 종료를 경제적 영향을 적절하게 반영한다는 것이다.
- (2) 그 밖의 모든 리스변경에 대하여 리스이용자는 사용권자산의 장부금액에 상응하는 조정을 해야 한다. 이 경우에는 범위의 축소가 없기 때문에 변경 전 리스가 종료되지 않는다. 리스이용자는 변경 전 리스에서 식별되는 기초자산 사용권을 계속 가진다. 리스의 범위를 넓히는 리스변경의 경우에, 사용권자산의 장부금액에 대한 조정은 변경의 결과로 취득한 추가 사용권자산의 원가를 효과적으로 나타낸다. 리스에 대해 지급하는 대가를 변경하는 리스변경의 경우에, 사용권자산의 장부금액에 대한 조정은 변경의 결과로 생기는 사용권자산 원가의 변동을 효과적으로 나타낸다. 리스변경에서 리스부채를 다시 측정하는 과정에서 수정 할인율을 사용하는 것은 리스 내재이자율에 변동이 있음을 반영한다(이에 가까운 값을 쓰려고 할인율을 수정하는 것임).

BC204 IASB는 이 접근법이 리스변경의 실질을 충실히 표현하는 회계처리 결과를 가져오고, 리스에 따른 리스이용자의 권리와 의무의 상응하는 변경에 차손익의 인식을 잘 일치시킨다고 결론 내렸다. 이는 리스로 사용권자산과 리스부채가 모두 생기기 때문이다. 따라서 리스변경은 리스이용자 권리의 변경(사용권자산에 대한 변경), 리스부채의 변경, 아니면 둘 다를 변경하는 결과를 가져올 수 있다.

BC205 IASB는 IFRS 9의 적용범위에 포함되는 금융부채에 관련되는 계약 변경에 요구하는 방식과 비슷하게, 리스이용자가 리스에 대한 변경이 실질적인지, 실질적이지 않은지를 구분하도록 요구하는 것을 고려하였다. 이 접근법은 리스이용자가 (1) 변경이 실질적인 경우에는 새로운 리스로, (2) 변경이 실질적이지 않은 경우에는 기존 리스가 연속되는 것으로 리스변경을 회계처리하도록 요구한다. 그러나 IASB는 이 접근법을 채택하지 않았다. 이 접근법은 사용권자산에 연동되어 있어 각 변경의 서로 다른 특성을 충실히 표현하지 못하는 결과를 가져올 수 있기 때문이다. 예를 들면 이 접근법에 따르면 리스이용자가 변경 후에도 기존 리스에서 가졌던 모든 권리를 계속 가지는데도 기존 리스가 소멸하고 상응하는 차손익을 당기손익으로 인식하는 결과를 가져오는 상황이 벌어질 수 있다.

코로나19 관련 임차료 할인 등(rent concession)

BC205A 2020년 5월 IASB는 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하며 특정 조건을 충족하는 코로나19 관련 임차료 할인 등(rent concession)이 리스변경인지를 리스이용자가 평가하는 대신에 그러한 임차료 할인 등을 리스변경이 아닌 것처럼 회계처리할 수 있도록 하는 실무적 간편법을 제공하였다. IASB는 코로나19 세계적 유행의 영향에 대한 정보에 대응하여 이러한 실무적 간편법을 제공하였다.

BC205B IASB는 많은 리스제공자가 코로나19 세계적 유행의 결과로 리스이용자에게 임차료 할인 등을 제공하고 있다는 것을 알게 되었다. IASB는 세계적 유행기간에 리스이용자가 직면한 많은 어려움을 비추어 볼 때, 리스이용자가 잠재적으로 상당수의 코로나19 관련 임차료 할인 등이 리스변경인지를 평가하고 이에 해당되는 경우 IFRS 16에서 요구하는 회계처리를 적용해야하는 어려움이 있을 수 있음을 알게 되었다. 또한 세계적 유행기간에 발생하는 이러한

어려움은 새로운 리스회계모형인 IFRS 16을 이행하는 리스이용자가 수행하는 업무를 가중시킨다. IASB는 실무적 간편법이 리스이용자의 부담을 완화하는 동시에 리스이용자가 리스에 대한 유용한 정보를 재무제표 이용자에게 계속해서 제공할 수 있도록 할 것이라고 결론지었다(문단 BC205F 참조). IASB는 가장 필요할 때 부담을 완화하기 위하여 개정이 공표된 날에 발행이 승인되지 않은 모든 재무제표(분반기 또는 연간)에 개정 내용을 즉시 적용할 수 있도록 하였다.

BC205C IASB는 리스이용자가 실무적 간편법을 적용할 수 있도록 허용하되 요구하지는 않기로 결정하였다. 일부 리스이용자(예: 리스료 지급의 변경을 다루기 위한 시스템을 갖춘 리스이용자)는 리스계약의 모든 변경에 IFRS 16 문단 36~46의 요구사항을 적용하는 것을 선호하거나 이미 적용하고 있을 수 있다. 실무적 간편법을 적용하기로 선택한 리스이용자는 IFRS 16 문단 2에 따라 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 모든 리스계약에 이를 일관되게 적용하도록 요구될 것이다.

BC205D IASB는 실무적 간편법이 너무 광범위하게 적용되어 의도하지 않은 결과를 초래할 위험을 우려하였다. 따라서 IASB는 다음과 같이 실무적 간편법의 적용범위를 제한하여 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등에만 적용될 수 있도록 하였다.

- (1) 수정된 리스대가가 변경 전 리스대가와 실질적으로 동일하거나 그보다 작아야 한다. IASB는 화폐의 시간가치를 반영한 증가분을 제외하고 리스료 총액을 증가시키는 임차료 할인 등은 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 간주되어서는 안 된다고 보았다.
- (2) 당초 2022년 6월 30일 이전에 지급 예정인 리스료만 감소한다²⁾. IASB는 2022년 6월 30일 후에 관련 리스료가 증가하는

경우에도 임차료 할인 등이 해당 조건을 충족한다는 점에 주목하였다. 반대로 리스료의 감면이 2022년 6월 30일 후까지 연장된다면 임차료 할인 등은 실무적 간편법의 적용범위를 벗어날 것이다. 이러한 조건을 마련하면서 IASB는 코로나19 세계적 유행의 경제적 효과가 한동안 지속될 수 있음을 주시했다. 만약 실무적 간편법이 특정 기간으로 제한되지 않는 경우, 리스이용자는 리스료에 대한 미래의 많은 변동을 코로나19 세계적 유행의 결과라고 결론내릴 수 있을 것이다. 당초 2022년 6월 30일 이전에 지급예정인 리스료에 대한 감면인 임차료 할인 등에만 실무적 간편법을 제한하면 리스이용자에게 가장 필요할 것으로 예상되는 시점에 리스이용자의 부담을 완화하는 동시에 리스이용자가 필요 이상으로 실무적 간편법을 적용하는 경우 비교가능성에 대한 재무제표 이용자의 우려에 대응할 수 있을 것이다. IASB는 또한 문단 46B(2)의 조건은 적용하기 쉬울 것이고, 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등을 식별하는데 도움이 될 것으로 기대하였다.

- (3) 질적요인과 양적요인을 모두 고려했을 때, 그 밖의 리스기간과 조건은 실질적으로 변경되지 않는다. 따라서 리스변경이 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등 이외에 다른 실질적인 변경을 포함하는 경우, 전체 리스변경에 실무적 간편법을 적용할 수 없다. 예를 들어 IASB는 2022년 6월 30일 이전 3개월 분 임차료를 면제하는 대신 리스종료시점에 실질적으로 동등한 3개월 분 임차료를 추가로 지급해야하는 경우는 그 밖의 리스기간과 조건의 실질적인 변경에 해당하지 않을 것이라고 보았다.

2) 2021년 3월에 IASB는 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'을 발표하여 IFRS 16 문단 46B(b)에서 2021년 6월 30일을 2022년 6월 30일로 개정하였다(문단 BC205H~BC205J 참조).

BC205E IASB는 리스이용자에게 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등이 리스변경에 해당하는지 평가하고 해당 임차료 할인 등에 리스변경의 요구사항을 적용하는 것을 경감하기 위해 실무적 간편법을 마련하였다. 실무적 간편법은 IFRS 16의 어떠한 요구사항도 달리 해석하거나 변경하지 않는다. 따라서 IASB는 리스이용자가 예를 들어 IAS 16의 요구사항을 포함하는 IFRS 16의 요구사항을 적용하여 리스부채와 사용권자산을 회계처리할 것으로 보았다. 이를 염두에 두고 IASB는 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자가 다음과 같은 리스료 변동의 세 가지 유형을 어떻게 회계처리할지를 고려하였다.

- (1) 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자는 일반적으로 리스료의 면제 또는 감면을 IFRS 16의 문단 38을 적용하여 변동리스료로 회계처리할 것이다. 또한 리스이용자는 이에 상응하여 리스부채를 조정하게 될 것이며, 사실상 리스료의 면제 또는 감면에 해당하는 리스부채의 일부를 제거하게 될 것이다.
- (2) 한 기간의 리스료를 감소시키지만 다른 기간의 리스료를 비례적으로 증가시키는 리스료의 변동은 리스이용자의 리스부채를 소멸시키거나 리스에 대한 대가를 변경하지 않으며, 그 대신에 리스료 각각의 지급시기만 변경된다. 이 경우, IFRS 16의 문단 36을 적용하여 리스이용자는 계속해서 리스부채의 이자를 인식하고 리스제공자에게 리스료가 지급될 때 해당 부채를 감소시킬 것이다.
- (3) 일부 코로나19 관련 임차료 할인 등은 리스료를 면제하거나 감면하면서, 지급시기도 변경하는 방식으로 리스료를 감소시킬 것이다.

BC205F IASB는 인식된 리스부채가 리스제공자에게 지급할 미래 리스료의 현재가치를 반영할 것이라는 점에 주목하면서 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자가 제공하는 정보는 재무제표 이용자에게 유

용할 것이라고 보았다. 재무제표 이용자들은 코로나19 세계적 유행시기에 리스이용자가 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등의 효과를 당기손익으로 인식하는 것을 지지하였다. 그럼에도 불구하고 IASB는 실무적 간편법이 선택적이기 때문에 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자와 그렇지 않은 리스이용자 간의 비교가능성에 영향을 미칠 수 있다는 재무제표 이용자의 우려를 인정하였다. 따라서 IASB는 조건에 해당하는 일부 또는 모든 리스계약에 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자에게 실무적 간편법을 적용한 사실과 임차료 할인 등으로 발생하는 리스료의 변동을 반영하기 위해 당기손익으로 인식한 금액을 공시하도록 요구하기로 결정하였다(IFRS 16 문단 60A).

BC205G 재무제표 이용자들은 또한 코로나19 관련 임차료 할인 등에 대한 현금흐름 정보의 중요성을 강조하였다. 현금흐름에 미치는 주된 영향은 임차료 할인 등의 기간에 리스관련 현금유출의 감소 또는 면제가 될 것이다. 리스부채의 장부금액을 조정하는 할인 등의 경우, 리스이용자는 이 효과를 IAS 7의 문단 44A를 적용하여 리스부채의 비현금 변동으로 공시할 것이다. IASB는 현금흐름에 미치는 영향과 그 밖의 정보(예: 임차료 할인 등의 성격)는 리스이용자가 실무적 간편법을 적용하는지 여부와 관계없이 목적 적합할 수 있다는 점에 주목하였다. IASB는 IFRS 16의 문단 51과 59에서 리스이용자에게 그러한 정보가 중요한 경우 공시하도록 요구할 것으로 예상하였다.

2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등

BC205H 2021년 3월에 IASB는 '2021년 6월 30일 후에도 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등'(2021년 개정)을 발표하여 IFRS 16 문단 46A의 실무적 간편법의 적용 기간을 1년 연장하였다. 2021년 개

정므로, 실무적 간편법을 적용하기 위한 다른 조건이 충족되면 리스료 감면이 원래 2022년 6월 30일 이전에 지급하여야 할 리스료에만 영향을 미치는 경우에 실무적 간편법을 적용할 수 있게 되었다.

BC205I IASB는 2021년 개정 당시에 부여된 코로나19 관련 임차료 할인 등에 대한 이해관계자의 의견에 대응하여 실무적 간편법의 적용 기간을 연장하였다. IASB는 특히 리스이용자가 코로나19의 세계적인 유행기간에 직면한 다른 많은 어려움을 고려하면 리스이용자가 임차료 할인 등의 회계처리에서 여전히 어려움에 직면한다는 사실을 알게 되었다. 2021년 개정에 대해 의견을 준 거의 모든 이해관계자들(거의 모든 재무제표 이용자를 포함)이 실무적 간편법의 적용 기간 연장을 지지하였다. 재무제표 이용자들은 2020년 5월에 IASB가 실무적 간편법을 처음 개발하였을 당시, 이 감염증의 지속적인 심각성이 예견되지 않았다는 점에 동의하였다. 그럼에도 불구하고 그들은 실무적 간편법이 가장 필요할 때만 사용될 수 있도록 실무적 간편법의 적용 기간을 제한하는 것이 중요하다는 점을 계속 강조하였다. IASB는 리스이용자가 IFRS 16을 처음 적용하는 것이 아니라는 점을 인정하였으나, 다른 모든 측면에서 실무적 간편법의 적용범위를 연장하는 것이 2020년 5월에 실무적 간편법을 처음 개발할 당시 IASB의 목적과 일관될 것이라고 결론 내렸다(문단 BC205B 참조).

BC205J IASB는 문단 46B(b)의 조건 가운데 날짜만 개정하였다. 즉, IASB는 새로운 실무적 간편법을 도입하지도 않았고 실무적 간편법을 적용하는(또는 적용하지 않는) 새로운 선택권을 도입하지도 않았다. 이해관계자의 의견에 대응하여 IASB는 2021년 개정 내용을 처음 적용할 때 IFRS 16 문단 2의 관련성을 IFRS 16 문단 C20BC에서 강조하기로 결정하였다. 문단 2를 적용하면 문단 46A의 실무적 간편법을 이미 적용한 리스이용자는 비슷한 상황에서 특성

이 비슷한 적격한 계약에 실무적 간편법의 연장된 적용범위를 적용해야 할 것이다. 이와 비슷하게 2021년 개정 내용에서도 리스이용자가 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 적격한 임차료 할인 등(2021년 6월 30일 이전에 지급하여야 할 리스료만 감소시키는 것을 포함)에 실무적 간편법을 적용하지 않기로 선택한 경우에는 실무적 간편법을 적용할 수 있도록 허용하지 않았다. IASB가 2021년 개정 내용을 발표할 당시, 리스이용자가 적격한 임차료 할인 등에 실무적 간편법을 적용하는(또는 적용하지 않는) 회계정책을 수립하지 않았을 수 있다. 그러한 리스이용자는 여전히 실무적 간편법의 적용 여부를 결정할 수 있지만, 그 리스이용자는 이를 소급하여 적용하고 비슷한 상황에서 특성이 비슷한 계약에 일관되게 적용해야 할 것이다.

표시: 리스이용자(문단 47~50)

재무상태표(문단 47~48)

BC206 IASB는 재무상태표에서 사용권자산을 별도로 표시하지 않는 경우에는 사용권자산을 비슷한 소유 자산과 같은 항목에 포함해야 한다고 결정하였다. IASB는 사용권자산이 하나의 항목으로 표시되지 않는 경우에, 비슷한 리스자산 및 소유 자산과 함께 표시하면 다른 접근법보다 재무제표이용자에게 더욱 유용한 정보를 제공할 것이라고 결론 내렸다. 이는 리스이용자가 흔히 소유 자산과 리스자산을 같은 목적으로 사용하고 소유 자산과 리스자산의 사용으로 비슷한 경제적 효익을 얻기 때문이다.

BC207 그러나 IASB는 사용권자산과 소유 자산은 차이점이 있어 재무제표이용자들이 각각의 장부금액을 알기 원할 수 있음에 주목하였다. 예를 들면 사용권자산은 (1) 잔존자산 위험이 없기 때문에 소유 자산보다 덜 위험해 보이거나 (2) 리스기간 말에 리스이용자가 사용

권자산을 대체해야 할 수 있는데 대체 리스에 비슷한 요율을 보장 받지 못할 수 있기 때문에 소유 자산보다 더 위험해 보일 수 있다. 따라서 IFRS 16에서는 리스이용자가 사용권자산의 장부금액에 관한 정보를 소유 자산과 구분하여 재무상태표나 주석에서 제공하도록 요구한다.

BC208 IASB는 이와 비슷하게, 리스이용자가 리스부채를 다른 부채와 구분하여 재무상태표나 주석에 표시해야 한다고 결정하였다. 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 많은 리스이용자에게 리스가 중요한 활동이라는 점에 주목하였다. 비록 리스부채가 다른 금융부채와 많은 공통점을 공유하지만, 리스부채는 계약상 대응하는 자산에 관련되어 있고 일반적으로 다른 부채에서 발견되는 속성과는 다른 속성(예: 선택권이나 변동리스료)이 있다. 따라서 다른 금융부채와 구분하여 리스부채를 표시(문단 BC212~BC230에서 논의하는 공시 요구사항과 함께)하면 리스약정에서 생기는 기업의 의무를 이해하는 데에 유용한 정보를 재무제표이용자에게 제공한다. IASB는 IAS 1 문단 55에서 리스이용자의 재무상태를 이해하는 데에 목적 적합한 경우에는 리스이용자가 재무상태표에서 항목을 더 세분화하도록 요구한다는 점에도 주목하였다.

포괄손익계산서(문단 49)

BC209 IASB는 리스이용자가 사용권자산에 대한 감가상각비와 구분하여 리스부채에 대한 이자비용을 손익계산서에 표시해야 한다고 결정하였다. IASB는 리스이용자가 다른 금융부채에 대한 이자와 함께 리스부채에 대한 이자를 표시하고, 비슷한 다른 비용(예: 유형자산의 감가상각비)과 함께 사용권자산에 대한 감가상각비를 표시하면 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공한다고 결론 내렸다. 문단 BC41~BC56에는 리스이용자가 당기손익으로 인식하는 금액에 관련되는 IASB의 결정 근거에 대한 논의가 포함되어 있다.

현금흐름표(문단 50)

- BC210 리스의 현금유출 표시에 대한 IASB의 결정은 사용권자산 및 리스 부채의 특성과 리스에서 생기는 비용의 손익계산서 표시와 연계되어 있다. IASB의 견해는 손익계산서와 현금흐름표에서 지급액을 서로 다른 방식으로 표시하면 정보이용자를 오도할 수 있다는 것이다.
- BC211 따라서 IASB는 리스이용자가 리스부채의 현금 상환액 중 원금에 해당하는 부분은 현금흐름표에서 재무활동으로 분류하고, 이자에 관련되는 현금 지급액은 다른 이자 지급액과 일관되게 분류해야 한다고 결정하였다. 이 접근법은 IAS 7의 금융부채에 대한 요구사항과 일치하여, 리스에 대한 이자 지급액과 다른 금융부채에 대한 이자 지급액을 비교 가능하게 한다. 또 이 접근법은 리스이용자의 리스 회계처리가 재무상태표, 손익계산서, 현금흐름표에서 일치하도록 하는 결과를 가져온다. 예를 들면 리스이용자는 (1) 리스부채를 다른 금융부채와 비슷하게 측정하여 표시하고, (2) 리스부채에 관련되는 이자를 다른 금융부채의 이자와 비슷한 방식으로 인식하고 표시하며, (3) 리스부채의 이자에 관련되는 현금 지급액을 다른 금융부채의 이자와 비슷하게 표시한다.

공시: 리스이용자(문단 51~60)

- BC212 리스의 공시를 결정하는 과정에서 IASB는 다음과 같은 사항을 고려하였다.
- (1) IAS 17의 공시 요구사항
 - (2) IFRS 7의 금융부채에 대한 공시 요구사항
 - (3) 비유동자산(예: 유형자산)의 공시 요구사항

- (4) 다른 관련 프로젝트(예: 공시 개선: IFRS 재무보고의 공시를 개선할 수 있는 방법을 탐색하는 넓은 범위의 개선안 업무)
- (5) 2010년 및 2013년 공개초안의 공시 제안에 대해 받은 의견

BC213 IASB는 리스이용자의 공시에 대하여 유의적인 의견을 받았다.

- (1) 많은 리스이용자는 2010년 및 2013년 공개초안에서 제안한 공시를 따르는 데 드는 원가에 대하여 상당히 우려하였다. 이는 조건이 독특한 수많은 리스가 있는 리스이용자에게 두드러진 우려였다. 이 리스이용자들은 IFRS 16의 리스이용자 회계모형이 투자자가 필요한 정보를 제공한다면, IAS 17을 넘어서서 공시 요구사항을 확장할 필요가 없을 것이라고 제안하였다. 그 리스이용자들은 제안된 리스이용자의 공시 요구사항이 IASB가 다른 프로젝트에서 '과잉 공시'(공시의 양은 증가하지만 인지된 공시의 품질과 유용성은 감소됨)를 다루는 노력과 일관되어 보이지 않는다고도 주장하였다.
- (2) 이와 달리, 많은 재무제표이용자는 2010년 및 2013년 공개초안에서 제안한 자세한 공시 요구사항이 유용한 정보를 제공할 것이라고 생각하였다. IASB는 프로젝트의 과정에 걸쳐, 특정 공시가 분석에 어떻게 사용될지와 어떤 공시가 가장 유용할지를 논의하기 위하여 투자자 및 분석가들과의 회의를 개최하였다.
- (3) 재무제표 작성자와 이용자는 모두 너무 길고 자세한 공시 요구사항은 유용한 정보를 제공하기보다는 표준적인 문장을 사용하는 결과를 가져올 것을 우려하였다. 이 이해관계자들은 너무 길고 복잡한 재무제표 주석에서 중요한 정보가 누락될 위험을 특히 우려하였다. 이와 비슷하게, 많은 이해관계자는 IFRS 16에서 요구하는 공시의 범위를 판단하는 과정에서 기업이 중요성 기준을 적용해야 한다고 분명히 기술할 것을 제안하였다.
- (4) 일부 재무제표이용자는 서로 다른 리스 포트폴리오마다 가장 유용한 정보는 다를 것이라고 보았다. 그 이용자들은 조건이 복잡한 리스(일부 기업에는 이용자들이 가장 관심을 갖는 리스

임)의 경우에, 표준화된 공시 요구사항을 따르는 것으로는 흔히 그들의 정보 요구를 충족하지 못한다는 점을 지적하였다.

BC214 이 의견에 대응하여, IASB는 다음과 같이 결정하였다.

- (1) IFRS 16에 전반적인 공시 목적을 포함한다(문단 BC215~BC216 참조).
- (2) 리스이용자에게 사용권자산과 리스 관련 비용 및 현금흐름에 대한 양적 정보를 공시하도록 요구한다(문단 BC217~BC223 참조).
- (3) 리스이용자에게 전반적인 공시 목적을 이루는 데 필요한 모든 추가 정보를 공시하도록 요구하고, 모든 추가 공시가 다루어야 하는 이용자의 정보 요구 목록을 적시하여 이 요구사항을 보완하도록 요구한다(문단 BC224~BC227 참조).

전반적인 공시 목적(문단 51)

BC215 최근 공표한 다른 기준서와 일관되게, IASB는 IFRS 16에서 리스이용자 공시에 대한 전반적인 공시 목적을 규정해야 한다고 결정하였다. IASB의 견해는 분명한 목적이 공시 요구사항의 해석과 적용을 개선할 것이라는 것이다. 이는 리스이용자가, 그 리스 공시의 전반적인 품질과 정보 가치가 기술된 목적을 이루기에 충분한지를 평가해야 하기 때문이다.

BC216 IASB는 중요성에 대한 분명한 기술이 리스이용자의 공시 요구사항을 적용하는 과정에서 유용할 것이라는 이해관계자의 제안을 고려하였다. 그러나 그러한 기술이 다른 기준서에는 포함되어 있지 않다. ‘개념체계’와 IAS 1에 나오는 중요성의 개념은 IFRS 전반에 적용되고, 다른 모든 기준서의 요구사항을 적용하는 방식과 같은 방식으로 IFRS 16의 요구사항에 적용한다. IASB는 IFRS 16의 공시 요구사항에 중요성에 대한 기술을 포함하면 다른 기준서의 공시

요구사항에는 중요성이 적용되지 않음을 암시한다고 해석될 수도 있다고 생각하였다. 그 기준서에는 중요성이 분명히 언급되지 않았기 때문이다. IASB의 견해는 '공시에서 제공하는 세부 사항의 수준은 리스이용자의 리스 활동이 재무제표에서 차지하는 중요도를 반영해야 한다'는 개념이 전반적인 공시 목적에 내포되어 있다는 것이다. IASB는 전반적인 공시 목적을 적용하는 지침이 리스이용자에게 도움이 될 것이라고 결론 내렸지만, 그러한 지침은 이미 IAS 1 문단 30A, 31에서 제공하고 있음에 주목하였다.

사용권자산에 대한 공시와 리스에 관련되는 비용 및 현금흐름에 대한 공시 (문단 53)

BC217 IASB는, 중요하다면 재무제표이용자의 정보 요구를 충족하기 위하여 리스이용자가 공시해야 하는 특정한 정보 항목이 있다고 결정하였다. IASB는 서로 다른 리스이용자가 제공하는 정보의 비교 가능성이 중요한데, 그 비교 가능성은 IFRS 16에 일부 구체적인 공시 요구사항을 포함하여 달성할 수 있다는 점에 주목하였다. 이 공시 요구사항은 재무제표이용자들이 그들의 분석에 가장 유용하다고 인정한 정보이며, 따라서 그들이 기업의 중요한 모든 리스 포트폴리오에 대해 얻고 싶어 하는 정보와 관련된다. 따라서 IFRS 16에서는 리스이용자가 다음 내용을 공시하도록 요구한다.

- (1) 기초자산의 유형별로 구분한 사용권자산의 장부금액, 그 자산에 대한 감가상각비. 이 정보는 리스이용자의 리스 활동의 특성을 이해하고, 자산을 리스하는 기업과 구매하는 기업을 비교하는 데 유용하다.
- (2) 리스부채에 대한 이자비용. 리스부채의 장부금액을 다른 부채와 구분하여 공시하는 것(문단 BC208 참조)과 함께, 이 공시는 리스이용자의 리스 의무와 금융원가에 대한 정보를 제공한다.
- (3) IFRS 16 문단 6을 적용하여 회계처리하는 단기리스 및 소액자산 리스에 관련되는 비용과 리스부채 측정치에 포함되지 않는

변동리스료에 관련되는 비용. 이 공시는 재무상태표에 자산 및 부채로 인식되지 않은 리스료에 대한 정보를 제공한다.

- (4) 리스의 총 현금유출. 이 공시는 리스 현금흐름에 대하여 가장 유용한 정보를 제공한다고 재무제표이용자들이 인정하였고, 미래 리스료를 예측하는 데에 도움이 될 것으로 예상된다.
- (5) 사용권자산에 추가되는 원가. 이 공시는 리스자산과 소유 자산에 대한 자본적 지출에 대하여 비교 가능한 정보를 제공한다.
- (6) 판매후리스 거래에서 생기는 차손익. 이 공시는 판매후리스 거래의 독특한 특성과 그러한 거래가 리스이용자의 재무성과에 미치는 영향을 더 잘 이해할 수 있게 도와준다.
- (7) 사용권자산의 전대리스에서 생기는 수익. 위에서 논의한 리스에 관련되는 비용에 대한 정보와 함께, 해당 수익이 기업의 리스 활동이 전체 손익계산서에 미치는 영향을 완전하게 기술하기 때문에 이 공시는 유용하다.

만기분석(문단 58)

- BC218 IFRS 16에서는 리스이용자가 IFRS 7 문단 39와 B11을 적용하여 리스부채에 대한 만기분석 내용을 공시하도록 요구한다.
- BC219 재무제표이용자들은 만기분석의 주요 목적이 유동성 위험을 이해하고 미래 현금흐름을 평가하는 데에 도움을 주는 것이라고 인식한다. IASB의 견해는 IFRS 7의 요구사항이 이 목적을 이루고, 리스이용자가 특정한 리스 포트폴리오에 가장 목적 적합한 만기분석 내용을 탄력적으로 제공하게 한다는 것이다.
- BC220 IASB는 그 대신에 IAS 17에서 요구하는 규정과 비슷하게, 만기분석에 대하여 더 규범적인 요구사항(예: 리스이용자가 처음 5년간은 매년 할인되지 않은 리스료를, 그 후 기간에는 해당 기간의 총 리스료를 공시하도록 요구함)을 IFRS 16에 포함해야 할지를 고려하

였다. IAS 17의 만기분석 요구사항에 관련되는 재무제표이용자의 의견은 전반적으로 긍정적이었다. 특히, 요구사항의 규범적 특성은 서로 다른 리스이용자가 비교 가능한 정보를 제공하게 하였다.

BC221 IFRS 7을 리스부채에 적용하는 경우에, 리스이용자가 판단하여 만기분석의 간격을 선택해야 한다. 처음 5년간은 매년 할인되지 않은 리스료를, 그 후 기간에는 해당 기간의 총 리스료를 공시하면 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공하는 상황에서, IASB는 IFRS 7의 요구사항이 리스이용자로 하여금 이 정도의 세부 사항을 공시하게 해야 한다고 생각한다. 이와 달리, 간격 집합의 대안(가능하면 더 상세한)이 재무제표이용자에게 가장 유용한 정보를 제공하는 상황에서는, IFRS 7의 요구사항이 리스이용자로 하여금 더 유용한 간격의 대안을 공시하게 해야 한다. 예를 들면 15~20년의 리스 포트폴리오에 대하여, IFRS 7의 요구사항은 리스이용자로 하여금 5년을 초과하는 기간에 대하여 단일 금액보다 더 상세한 만기분석 내용을 제공하게 해야 한다.

BC222 또 IASB의 견해는 리스부채에 다른 금융부채에 적용하는 것과 같은 만기분석 공시 요구사항을 적용하는 것이 적절하다는 것이다. 이는 IFRS 16의 리스이용자 회계모형이 리스부채가 금융부채라는 전제(문단 BC46~BC51에서 기술하는 이유 때문임)에 기초하기 때문이다.

BC223 IASB는 비리스요소의 만기분석 공시를 요구하지 않기로 결정하였다. IASB는 재무제표이용자들은 계약상 기업 권리의 특성에 관계없이 모든 계약상 약정의 만기에 대한 정보를 유용하게 여길 것이라고 생각한다. 그러나 IASB는 다른 계약의 일부로 제공되는 영역의 계약상 약정의 공시를 요구하지 않으면서 리스에 포함되는 영역의 계약상 약정의 공시를 요구하면 정보이용자를 오도할 수 있다는 점에 주목하였다. IASB는 그러한 공시 요구사항을 추가하면

리스 프로젝트의 범위를 넘어선다고 결론지었다.

추가 공시(문단 59)

BC224 많은 리스는 변동리스료, 종료 및 연장 선택권, 잔존가치보증 등 더 복잡한 속성을 갖고 있다. 리스의 이 속성들은 흔히 계약 당사자의 개별적인 상황에 기초하여 결정되고, 경우에 따라 특정한 계약에서 특히 복잡하거나 독특하다. 이해관계자들은 의견에서 리스 이용자의 리스 포트폴리오에 이 속성들이 있는 경우에 모든 기업에 표준 공시를 요구하는 것이 재무제표이용자들의 요구를 충족할 것 같지는 않다고 설명하였다.

BC225 이러한 더 복잡한 속성에 대하여, IFRS 16에서는 공시 목적을 이루기 위하여 반드시 필요하고 재무제표의 다른 부분에 포함되지 않은, 중요한 기업 특유 정보를 모두 리스이용자가 공시하도록 요구한다. IFRS 16에서는 이 요구사항을 보완하기 위해, 추가 공시사항으로 다루어야 하는 이용자의 정보 요구 목록과 추가 공시 요구사항을 따르기 위하여 리스이용자가 제공할 수 있는 공시 적용사례를 제공한다. IASB는 이 사례가 모든 것을 망라하는 것은 아니라는 점에 주목하였다. 그럼에도 불구하고, IASB는 리스이용자의 개별적인 상황에 따라 가장 유용하고 목적 적합한 공시사항을 결정하는 과정에서 판단이 필요하다는 점을 설명하는 데 그 적용사례가 유용하다고 생각한다. IASB의 견해는 이 접근법이 더 목적 적합하고 유용한 공시를 제공할 수 있게 한다는 것이다. 이 접근법은 일반적이거나 표준적인 문장의 사용을 막고, 리스이용자로 하여금 재무제표이용자들에게 목적 적합한 정보를 식별하기 위해 판단하고 그 정보를 제공하는 데 노력을 집중할 수 있게 하기 때문이다.

BC226 IASB는 복잡하거나, 독특하거나, 그 밖에 유의적인 리스약정이 많

은 리스이용자의 경우에, 아마도 IFRS 16 문단 59의 추가 공시 요구사항 때문에 원가가 증가할 것임을 인정하였다. 그러나 IASB는 다음과 같이 생각한다.

- (1) IFRS 16에서는 측정 요구사항이 여러 면에서 단순화되어 리스이용자의 IFRS 16 적용원가를 줄일 것으로 예상되나, 이는 재무제표이용자들이 리스부채의 측정에서 제외된 유의적인 속성을 모두 이해하기 위해서는 추가 정보가 필요하다는 뜻이기도 하다. 예를 들면 선택권 기간의 지급액을 부담할 것이 상당히 확실하지 않다면 리스이용자가 그 지급액을 리스부채의 측정치에 포함하도록 요구하지 않는다(문단 BC152~BC159 참조). 이와 비슷하게, 변동리스료가 지수나 요율(이율)에 따라 달라지지 않거나 참조하는 지수나 요율 변동의 결과로 미래 리스료의 변동이 없다면, 리스이용자가 변동리스료를 다시 평가하도록 요구하지 않는다(문단 BC188~BC190 참조).
- (2) 이 규정 때문에 많은 리스이용자는 추가 공시를 할 필요가 없을 것이다. IFRS 16 문단 53과 문단 58에서 요구하는 공시가 복잡하거나 독특한 속성이 없는 리스에 대해서는 정보를 충분히 제공할 것으로 예상되기 때문이다. IASB의 견해는 리스 활동이 특히 복잡하거나 독특한 기업에 리스 공시를 작성하는 원가가 더 많이 들게 되는 것이 적절하다는 것이다.

BC227 IASB는 더 복잡한 이 속성들에 대한 정보의 공시를 구체적으로 요구하는 것을 고려하였다. 그러한 정보는, 예를 들면 변동리스료와 선택권이 결정되는 근거와 조건을 포함할 수 있다. 그러나 리스이용자는 특히 리스 포트폴리오가 크거나 다양한 경우에, 이 정보를 의미 있는 방식으로 포착하기가 어려울 것이라고 IASB에 알렸다. 일부 재무제표이용자는 그러한 접근법이 표준적인 준수 문장을 기술하는 것으로 이어져 일반적으로 유용한 정보를 제공하지 못할 수 있다는 우려를 나타냈다. 채택한 접근법은 리스이용자로 하여금 정보를 제공하게 하는 원가와 재무제표이용자의 정보 요구

를 동시에 고려하여 정보를 제공하는 가장 좋은 방식을 결정할 수 있게 한다.

재무제표 주석에서 리스이용자 공시의 표시(문단 52, 54)

BC228 IFRS 16에서는 리스이용자가 재무제표에서 하나의 주석이나 별도로 구분되는 난(section)에 리스에 대한 정보를 공시하고, 다른 형식이 더 적절하지 않다면 표 형식으로 양적 정보를 표시하도록 요구한다. 재무제표이용자에게서 받은 의견에 기초하여, IASB는 이 표시가 리스이용자의 리스 포트폴리오를 전반적으로 가장 잘 이해할 수 있게 하고 정보의 투명성을 개선한다고 생각한다. IASB의 견해는 흔히 리스이용자의 공시를 하나의 주석이나 별도로 구분되는 난에서 표시하는 것이 IAS 1 문단 113에서 요구하는 체계적인 방식으로 리스에 대한 정보를 표시하는 가장 효과적인 방식일 것이라는 것이다.

리스이용자의 공시에 대하여 고려한 다른 접근법

BC229 IASB는 구체적인 리스 공시 요구사항을 새로 만들기보다는, 리스이용자에게 IAS 16의 유형자산 공시 요구사항을 적용하여 사용권 자산에 대한 정보를 공시하고 IFRS 7의 금융부채 공시 요구사항을 적용하여 리스부채에 대한 정보를 공시하도록 요구하는 대체 접근법을 고려하였다. 이 접근법을 지지하는 이들은 이 접근법이 IFRS 16의 리스이용자 회계모형과 일치할 것이라고 생각하였다.

BC230 비록 사용권자산과 다른 자산의 유사성과 리스부채와 다른 금융부채의 유사성이 유의적이라는 점에 주목할지라도, IASB는 다음과 같은 이유로 이 접근법을 채택하지 않았다.

(1) 이 접근법에 따르면 리스약정에서 혼한 리스이용자의 리스 포트폴리오에 있는 몇몇 속성(예: 변동리스료, 리스 연장 또는 중

료 선택권, 잔존가치보증)에 대한 구체적인 정보를 재무제표이용자에게 제공하지 않게 된다. 이와 비슷하게, 이 접근법에 따르면 IFRS 16에 도입된 일부 단순화의 결과로 재무상태표에 인식되지 않는 일부 사용권자산과 리스부채(예: 단기리스와 소액 자산 리스에서 발생)에 대한 정보를 제공하지 않게 될 것이다.

- (2) 리스이용자의 리스 포트폴리오에 대한 정보는 다른 유형의 자산 및 부채에 대한 다른 공시에 포함되면 이해하기 어려울 수 있다. 따라서 이 접근법은 재무제표이용자를 위한 리스 정보의 투명성과 유용성을 떨어뜨릴 것이다.

리스제공자: 회계모형(문단 61~97)

BC231 문단 BC57~BC66에서는 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항을 실질적으로 가져오는 IASB의 결정 근거를 논의한다. IASB는 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항에서 사용한 문구(일부 예외적인 편집상 수정을 포함함)도 대부분 가져오기로 결정하였다. 따라서 IFRS 16과 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항에서 유의적인 차이점은 주로 IFRS 16의 리스이용자 회계모형에서 직접적으로 비롯된 결과이다.

전대리스

BC232 IFRS 16에서는 중간리스제공자에게 리스이용자 및 리스제공자의 회계처리 요구사항을 적용하여 상위리스와 전대리스를 두 개의 별도 계약으로 회계처리하도록 요구한다. 일반적으로 각 계약이 개별적으로 협상되고 상위리스의 상대방이 전대리스의 상대방과 다르므로, IASB는 이 접근법이 적절하다고 결론 내렸다. 따라서 중간리스제공자의 경우에, 상위리스에서 생기는 의무는 일반적으로 전대리스의 조건 때문에 소멸되지 않는다.

분류(문단 B58)

BC233 IASB는, 전대리스를 분류할 때 중간리스제공자는 기초자산이 아닌 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 리스의 분류를 판단해야 한다고 결정하였다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 중간리스제공자(전대리스의 리스제공자)는 기초자산을 소유하지 않아 재무상태표에 그 기초자산을 인식하지 않는다. IASB의 견해는 중간리스제공자의 회계처리는, 상위리스제공자가 통제하는 기초자산이 아닌 중간리스제공자가 통제하는 자산(사용권자산)에 기초해야 한다는 것이다.
- (2) 중간리스제공자의 사용권자산에 관련되는 위험은 전대리스를 체결(그 기간은 상위리스 기간의 대부분이나 전부에 해당한다) 하면서 신용위험으로 전환될 수 있다. 그러한 전대리스를 금융리스(사용권자산에 따라 분류하여)로 회계처리하면 그 위험을 반영할 수 있다. 중간리스제공자는 사용권자산이 아닌 전대리스 순투자(채권)를 인식할 것이기 때문이다.
- (3) 전대리스가 대응하는 상위리스의 나머지 기간 전부에 대한 리스라면, 중간리스제공자는 기초자산을 사용할 권리가 더는 없다. IASB의 견해는 그러한 경우에 중간리스제공자가 사용권자산을 제거하고 전대리스 순투자를 인식하는 것이 적절하다는 것이다.

BC234 IASB는 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 전대리스를 분류하면, 같은 전대리스를 기초자산에 따라 분류하는 경우보다 중간리스제공자가 더 많은 전대리스를 금융리스로 분류하게 될 것이라고 보았다. 따라서 리스제공자는 비슷한 리스(예: 기초자산이 비슷하고 리스기간이 비슷한 리스)를 리스제공자가 기초자산을 소유하는지, 리스하는지에 따라 다르게 분류할 수 있다. 그러나 IASB는 분류의 차이는 모두 실제 경제적 차이를 반영한다고 결론 내렸다. 그 중간리스제공자는 기초자산을 일정 기간 사용할 권리만을 가진

다. 전대리스가 상위리스의 나머지 기간 전부에 대한 리스라면, 중간리스제공자는 사실상 다른 당사자에게 그 권리를 이전한 것이다. 이와 달리, 소유 자산의 운용리스에서는 리스기간 종료시점에 리스제공자가 기초자산의 경제적 효익을 얻을 것으로 예상할 것이다.

표시

BC235 IFRS 16에서는 전대리스의 표시에 관련되는 요구사항을 포함하지 않는다. 이는 IASB가 IFRS의 다른 부분에 지침이 충분히 있기 때문에 요구사항을 특정하는 것이 타당하지 않다고 결정하였기 때문이다. 특히, 금융상품의 상계 요구사항을 충족하지 않는다면 IAS 1의 상계 요구사항을 적용하여 중간리스제공자는 같은 기초자산의 상위리스와 전대리스에서 생기는 자산과 부채를 상계해서는 안 된다. IASB는 중간리스제공자가 같은 기초자산의 상위리스와 전대리스에서 생기는 자산과 부채의 상계를 허용하거나 요구하는 예외 규정을 만들지 고려하였다. 그러나 IASB는 그 자산과 부채에서 생기는 익스포저가 단일 순리스채권 또는 순리스부채에서 생기는 익스포저와는 다르다는 점에 주목하였다. 그리고 이를 순액 기준으로 표시하면 일부 거래의 존재를 분명하지 않게 하여 중간리스제공자의 재무상태에 대하여 오도하는 정보를 제공할 수 있다고 결론 내렸다.

BC236 같은 이유로, IASB는 IAS 1의 상계 요구사항을 충족하지 아니하면 중간리스제공자가 같은 기초자산의 상위리스와 전대리스에 관련되는 리스수익과 리스비용을 상계해서는 안 된다고 결정하였다.

리스개설직접원가(문단 69, 83)

BC237 IFRS 16에서는 IFRS 15의 계약체결 증분원가의 정의와 일관되게 리스개설직접원가를 정의한다. 이 방식으로 리스개설직접원가를

정의하는 것은 리스를 체결하기 위하여 리스제공자가 부담하는 원가를 고객과 다른 계약을 체결하는 데 드는 원가와 일관되게 회계처리한다는 뜻이다.

리스변경(문단 79~80, 87)

BC238 IFRS 16에서는 다음에 모두 해당하면 리스제공자가(리스이용자와 마찬가지로) 금융리스의 변경을 별도 리스로 회계처리하도록 요구한다.

- (1) 리스이용자에게 하나 이상의 기초자산 사용권이 추가되어 리스의 범위가 넓어진다.
- (2) 넓어진 리스 범위의 개별 가격에 상응하는 금액만큼 리스대가가 증액된다.

이는 IASB의 견해가 이러한 변경이 변경 전 리스와는 별개인 새로운 리스의 창출을 실질적으로 나타낸다는 것이기 때문이다. 이 요구사항은 추가 재화나 용역의 가격이 그 개별 판매가격에 상응하는 금액인 경우에, 판매자가 구별되는 재화나 용역을 추가하는 변경을 별도 계약으로 회계처리하라고 요구하는 IFRS 15의 동일한 요구사항과 실질적으로 일치하게 된다.

BC239 별도 리스로 회계처리하지 않는 금융리스 변경의 경우에, IFRS 16에서는 리스제공자가 IFRS 9를 적용하여 변경을 회계처리하도록 요구한다(약정일에 변경이 유효했다면 리스변경이 운용리스로 분류되는 경우 제외). IASB는 이 접근법이 금융리스의 변경에 대한 종전 리스제공자의 회계처리에 어떠한 실질적인 변화도 가져오지 않을 것으로 예상한다. 이는 비록 IAS 17에서는 리스변경에 대한 요구사항을 포함하지 않았지만, IASB는 리스제공자가 금융리스 순투자에 일반적으로 적용되는 IFRS 9의 요구사항(또는 IAS 39의 동일한 요구사항)과 일관되는 접근법을 적용하였다고 이해하기 때문이다.

BC240 IFRS 16에서는 리스제공자가 운용리스의 변경을 변경유효일부터 새로운 리스로 회계처리하도록 요구한다[변경 전 리스와 관련하여 선수하였거나 발생한(미수) 리스료를 새로운 리스의 리스료의 일부로 봄]. 이 접근법은 이전될 나머지 재화나 용역이 이미 이전된 재화나 용역과는 구별되는 경우에, 계약 변경시점에 IFRS 15에서 요구하는 접근법(별도 계약으로 회계처리함)과 일치한다. 이 접근법은 종전 리스제공자의 회계처리에 실질적인 변경을 가져오지 않을 것으로 예상된다.

코로나19 관련 임차료 할인 등

BC240A IASB는 2020년에 코로나19 세계적 유행의 직접적인 결과로 발생하는 임차료 할인 등을 위한 실무적 간편법을 리스이용자에게 제공하면서(문단 BC205A~BC205G 참조), 리스제공자에게 이와 유사한 실무적 경감을 제공할지 여부를 고려하였다. 리스제공자는 리스이용자와 마찬가지로 그들도 상당수의 코로나19 관련 임차료 할인 등과 연관된 많은 실무적 어려움에 직면하고 있다고 IASB에 전달하였다. IASB는 해당 의견을 고려하였으나, 다음과 같은 이유로 리스제공자에게 실무적 간편법을 제공하지 않기로 결정하였다.

- (1) IFRS 16은 리스제공자가 리스변경이 아닌 리스료의 변동을 어떻게 회계처리하는지를 명시하지 않으며, 이는 IFRS 16을 도입할 때 IAS 17의 리스제공자 회계처리 요구사항을 실질적으로 승계하기로 한 IASB의 결정에 따른 결과이다(문단 BC57~BC66 참조). 따라서 재무보고의 일관성을 위해 리스제공자에 대한 실무적 간편법에는 새로운 인식과 측정에 대한 요구사항이 포함되어야 할 것이다. 이러한 요구사항은 리스제공자가 파악한 모든 실무적 어려움을 효과적으로 다루지 못할 수 있으며 의도하지 않은 결과를 초래할 수 있다. 그러한 요

구사항은 또한 마련하는데 시간이 소요되어 실무적 간편법이 적시에 제공되기 어려울 것이다.

(2) 모든 실무적 간편법은 IFRS 16의 리스제공자 회계처리 요구사항과 다른 기준서의 관련 요구사항 간의 비교가능성과 상호작용에 부정적 영향을 미치고, 따라서 재무제표 이용자에게 제공되는 정보의 질을 손상시킬 수 있을 것이다. 예를 들면, IFRS 16의 리스제공자 회계처리 요구사항은 다음과 같은 기준서와 상호작용을 한다.

(가) 금융리스에 대한 IFRS 9. 리스제공자는 특정 금융리스 변경 회계처리에 IFRS 9를 적용하므로 이러한 변경 회계처리는 IFRS 9의 적용범위에 포함되는 유사한 금융자산의 변경 회계처리와 일관된다.

(나) 운용리스에 대한 IFRS 15. 운용리스 변경에 IFRS 16을 적용하는 것은 특정 용역계약에 IFRS 15를 적용하여 생기는 결과와 비슷한 결과가 나타나며, 변경에 대한 IFRS 16과 IFRS 15의 정의는 유사하다.

(3) 비록 리스제공자가 세계적 유행 기간에 직면하는 실무적 어려움을 인정하지만, IASB는 리스이용자와 달리 리스제공자는 최근 리스에 대한 새로운 회계모형을 적용하지 않았던 점을 주목하였다.

(4) IASB는 리스제공자에 대한 현행 회계처리 요구사항을 사용하여 코로나19 관련 임차료 할인 등을 회계처리하는 것은 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공한다고 보았다.

리스제공자: 리스의 분류 – 토지와 건물 리스(2003년, 2009년 IAS 17 개정)(문단 B55~B57)

장기 리스의 토지 요소

- BCZ241 IASB는 2009년에 장기 리스의 토지 요소 분류에 대한 IAS 17의 요구사항을 개정하였다. IAS 17에서는 그 전에 경제적 내용연수가 한정되지 않는 토지의 리스는 일반적으로 운용리스로 분류한다고 기술하였다. 그러나 IASB는 2009년에 그러한 기술 때문에 토지를 분류할 때 거래의 실질을 반영하지 못할 수 있다고 결론 내리고, IAS 17에서 그 기술을 삭제하였다.
- BCZ242 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 999년 동안 토지와 건물을 리스하는 사례를 고려하였다. 그러한 리스는 소유권의 이전이 없더라도 리스기간에 리스제공자에게서 토지에 관련되는 유의적인 위험과 보상이 이전될 수 있음에 주목하였다.
- BCZ243 IASB는 이 유형의 리스에서 리스제공자가 일반적으로 토지와 건물을 판매하는 것과 경제적으로 비슷한 입장이 된다는 점에도 주목하였다. 기간이 수십 년인 리스에서 부동산 잔존가치의 현재가치는 무시할 만한 정도일 것이다. IASB는 그러한 상황에서 토지 요소를 금융리스로 회계처리하는 것이 리스제공자의 경제적 입장과 일치한다고 결론 내렸다.
- BCZ244 IASB는 토지 요소가 운용리스인지 금융리스인지를 판단할 때, 중요한 고려 요소는 토지는 보통 경제적 내용연수가 한정되지 않는다는 점임을 기술하여 IFRS 16 문단 B55로 종전 지침을 대체하였다.

토지와 건물에 리스료 배분

- BCZ245 IASB는 2003년에 리스의 토지 요소의 분류를 건물 요소와 별개로 파악하게 하는 리스제공자에 대한 요구사항을 IAS 17에 도입하였

다. 2003년 개정 공개초안에서는 분류 목적상 필요한 경우라면 리스료를 토지 및 건물 요소에 리스개시일의 상대적 공정가치에 따라 배분해야 한다고 제안하였다. 그러나 공개초안에 대한 응답자들은 그 적합한 공정가치가 기초자산인 토지 및 건물의 공정가치인지 토지 및 건물 임차권의 공정가치인지에 의문을 제기하였다.

BCZ246 공개초안을 다시 심의하는 과정에서, IASB는 기초자산인 토지 및 건물의 상대적 공정가치에 따라 리스료를 배분하면 토지는 흔히 경제적 내용연수가 한정되지 않는다는 사실이 반영되지 않을 것이고, 따라서 리스기간을 초과하여 토지의 가치가 유지될 것으로 예상하게 될 것이라는 점에 주목하였다. 이와 달리, 건물의 미래 경제적 효익은 적어도 어느 정도는 리스기간에 걸쳐 소비될 것이다. 그러므로 건물에 관련되는 리스료는 리스제공자가 최초 투자에 대한 수익뿐만 아니라, 리스기간에 걸쳐 소모되는 건물의 가치를 회복하는 수준으로 산정된다고 예상하는 것이 합리적일 것이다. 토지의 경우에, 리스제공자는 보통 토지의 소모에 대한 보상을 요구하지는 않을 것이다.

BCZ247 그러므로 IASB는 2003년 개정에서 리스료의 배분은 기초자산인 토지 및 건물의 상대적 공정가치에 따라 하는 것이 아니라, 리스제공자에게 보상하는 역할을 반영하는 데에 비중을 두어야 함을 명확히 하기로 결정하였다. 다시 말해서, 리스약정일 현재 리스의 토지 요소와 건물 요소에 대한 임차권을 반영하는 데 비중을 두어야 한다는 것이다. 리스기간에 걸쳐 건물이 모두 감가상각되는 극단적인 경우에, 리스료는 투자 수익에 더해 리스개시일 현재 건물 가치의 전체 감가상각비가 보상되도록 비중이 조절될 필요가 있을 것이다. 리스개시일의 토지 가치와 잔존가치가 동일하다고 가정하는 경우에, 토지의 임차권은 최초 투자에 대한 수익만을 반영하는 데 비중을 둔다. 이는 IFRS 16 문단 B56에 명확히 기술되어 있다.

토지와 건물의 분리 불가능

BCZ248 2003년에 IAS 17을 개정할 때, IASB는 두 요소를 신뢰성 있게 측정하는 것이 가능하지 않은 리스(예: 비슷한 토지와 건물이 별도로 판매되거나 리스되지 않기 때문임)를 다루는 방식을 고려하였다. 한 방법은 전체 리스를 금융리스로 분류하는 것이다. 그러나 IASB는 전체 리스를 금융리스로 분류하면 충실하지 않은 표현이 된다는 점이 정황상 분명할 수 있음에 주목하였다. IASB는 이 관점에서, 두 요소를 신뢰성 있게 측정하는 것이 가능하지 않은 때에 모든 요소를 운용리스로 분류해야 하는지가 분명하지 않다면, 전체 리스를 금융리스로 분류해야 한다고 결정하였다. 이 요구사항은 현재 IFRS 16 문단 B56에 있다.

토지 및 건물 요소를 분리하게 하는 요구사항의 예외 규정

BCZ249 IASB는 2003년에 IAS 17을 개정할 때, 리스개시일에 토지 요소의 현재가치가 전체 리스의 가치와 비교하여 적은 경우에, 토지 및 건물 요소를 분리하게 하는 요구사항의 예외를 허용할지 아니면 요구할지를 논의하였다. 이러한 경우에, 리스를 두 요소로 분리하여 각각 별도로 회계처리하는 효익이 원가보다 크지 않을 것이다. IASB는 호주, 캐나다, 미국의 GAAP에서는 관련 기준을 충족할 때 금융리스 방식을 사용하여 이러한 리스를 하나의 단위로 분류하여 회계처리할 것을 허용하거나 요구한다는 점에 주목하였다. IASB는 토지 요소가 중요하지 않을 때 토지와 건물을 하나의 단위로 처리하는 것을 허용하기로 결정하였다. 이 예외 규정은 현재 IFRS 16 문단 B57에 있다.

BCZ250 일부 이해관계자는 토지 요소의 상대적 가치가 리스의 전체 가치와 비교하여 얼마나 적어야 하는지에 대한 지침을 요청하였다. IASB는 구체적인 비율 기준과 같이 분명한 기준을 도입하지는 않

기로 결정하였다. IASB는 중요성의 일반적인 개념을 적용해야 한다고 결정하였다.

리스제공자: 공시(문단 89~97)

BC251 IFRS 16에서는 재무제표이용자들이 리스제공자의 리스 활동으로 생기는 현금흐름의 금액, 시기, 불확실성을 더 잘 평가할 수 있도록 IAS 17의 종전 리스제공자 공시 요구사항을 강화한다. 이는 IAS 17의 리스제공자 회계모형이 리스제공자의 리스 활동의 모든 요소와 관련하여 정보를 충분히 제공하지 않는다는 일부 이해관계자의 견해에 대응하는 것이다. 특히 일부 투자자와 분석가는 리스 제공자의 잔존자산 위험 익스포저에 대한 추가 정보를 요청하였다.

수익 표(문단 90~91)

BC252 IFRS 16에서는 리스제공자가 보고기간에 인식하는 리스수익의 서로 다른 구성요소에 대한 정보를 공시하도록 요구한다. 이 요구사항은 보고기간에 인식하는 수익을 세분화하여 범주별로 공시하게 하는 IFRS 15의 요구사항과 비슷하다.

잔존자산 위험에 대한 정보(문단 92(2))

BC253 프로젝트 내내 학술 연구, 수행된 의견수집 활동과 받은 의견에서, IAS 17의 리스제공자 공시에 관련되는 주요 우려는 리스제공자의 신용위험 익스포저(리스이용자에게서 받을 리스료에 관련됨)와 자산위험 익스포저(기초자산에 대한 리스제공자의 나머지 지분에 관련됨)에 대한 정보 부족임을 강조하였다. 특히 운용리스로 분류되는 리스의 경우에, 리스제공자는 유의적인 잔존자산 위험을 계속 보유할 수 있으나, 일반적으로 재무제표에서 위험 익스포저에 대한 정보를 거의 얻을 수 없었다.

BC254 예를 들면 리스 가격을 결정할 때 리스제공자가 추정한 요율보다 높은 요율로 리스하는 기계장치와 차량의 시장가치 하락은 리스의 수익성에 불리한 영향을 미칠 것이다. 리스 종료시점에 기초자산의 잔존가치에 대한 불확실성은 흔히 리스제공자의 주요 위험에 해당한다. 따라서 IFRS 16에서는 리스제공자가 기초자산에서 계속 보유하는 모든 권리에 관련되는 위험을 관리하는 방법에 대한 정보를 공시하도록 요구한다. IASB는 잔존자산 위험에 대한 정보를 공시하면 재무제표이용자들에게 유용한 정보(받을 리스료에 관련되는 신용위험과 기초자산의 지분에 관련되는 잔존자산 위험 간 리스제공자의 위험 분포에 대한 정보)를 제공할 것이라는 점에도 주목하였다.

BC255 IASB는 리스제공자가 보고일마다 잔존자산의 공정가치를 공시하도록 요구할지를 고려하였다. 그러나 IASB는 그러한 요구사항이 리스제공자에게 부담이 클 수 있다고 결론 내렸다. 비록 잔존자산 위험 익스포저 관리가 리스제공자의 영업에 근본적일지라도, IASB는 잔존자산에 대한 공정가치 정보의 공시 및 감사에 관련되는 원가가 재무제표이용자들의 효익보다 클 것이라고 생각하였다.

운용리스 대상 자산에 대한 정보(문단 95~96)

BC256 IASB는 리스제공자가 운용리스로 리스하는 자산을 보유하고 사용하는(예: 리스제공자의 영업에 사용) 소유 자산과 비슷하게 회계처리하는 것을 보았다. 그러나 리스자산과 소유 자산은 일반적으로 다른 목적으로 사용한다. 즉, 리스자산은 리스제공자의 임대 수익을 창출하나, 그 밖의 수익 창출 활동에는 기여하지 않는다. 이 때문에 IASB는 리스제공자가 보유하고 사용하는 소유 자산과는 별개로 임대 수익을 창출하는 리스자산에 대한 정보를 얻으면 재무제표이용자들에게 효익이 있을 것이라고 결론 내렸다. 따라서

IFRS 16에서는 리스제공자가 유형자산의 각 유형을 운용리스 대상 자산과 운용리스 대상이 아닌 자산으로 세분화하도록 요구한다.

만기분석(문단 94, 97)

BC257 IFRS 16에서는 리스제공자가 보고일 다음부터 적어도 처음 5년간 매년 연간 기준으로 받게 될 할인되지 않은 리스료와 나머지 기간에 받게 될 총 리스료의 만기분석 내용을 공시하도록 요구한다.

BC258 IASB는 이 요구사항이 리스제공자의 유동성위험에 대하여 IAS 17의 종전 요구사항[세 가지 지급기일 간격(1년 이내, 1년 초과 5년 이내, 5년 초과)의 리스료 만기분석을 요구함]보다 더 많은 정보를 제공할 것임에 주목하였다. IASB의 견해는 더 자세한 만기분석으로 재무제표이용자들이 더 정확하게 미래 리스료를 예측하고 유동성 위험을 추정할 수 있게 될 것이라는 것이다. IASB는 일반적으로 리스제공자들이 IAS 17에서 요구하는 공시를 제공하기 위해서도 같은 정보가 필요했기 때문에 증분원가가 (IAS 17의 요구사항과 비교하여) 유의적이라고는 예상하지 않는다. IASB는 일부 리스제공자가 이미 IAS 17에서 요구한 것보다 더 자세하게 받게 될 리스료에 관련되는 만기분석 내용을 공시하고 있었음에도 주목하였다.

금융리스 순투자의 변동(문단 93)

BC259 IFRS 16에서는 재무제표이용자들이 금융리스 순투자의 유의적인 변동을 이해할 수 있도록 리스제공자가 보고기간 중 금융리스 순투자의 유의적인 변동에 대한 질적·양적 설명을 제공하도록 요구한다. IASB는 받은 의견을 기초로, 이 정보가 재무제표이용자들에게 유용한데 다른 방법으로는 그 정보를 구할 수 없다고 결론 내렸다.

판매후리스 거래(문단 98~103)

BC260 판매후리스 거래에서는 하나의 기업(판매자-리스이용자)이 다른 상대방(구매자-리스제공자)에게 자산을 이전하고 같은 자산을 다시 리스한다. IAS 17에서는 판매후리스 거래에 대한 구체적인 요구사항을 포함하였고, IFRS 16에서도 판매후리스 거래에 대한 구체적인 요구사항을 계속 포함하면 도움이 될 것이라고 IASB는 결정하였다.

판매가 일어나는 시점

BC261 IASB는 판매후리스 거래의 맥락 안에서, 자산의 이전이 자산 이전에 대한 IFRS 15의 요구사항을 충족하는 경우에만 이를 판매로 회계처리한다고 결정하였다. IASB의 견해는 판매후리스 거래에 IFRS 15의 인식 요구사항을 적용하면 작성자와 재무제표이용자에게 모두 유익할 것이라는 것이다. 판매후리스 거래의 일부로서 체결된 판매와 다른 모든 판매의 비교 가능성을 높일 것이기 때문이다. IASB는 거래를 판매후리스 거래로 회계처리해야 하는지를 고려하는 과정에서, 기업은 법적 판매후리스 형태로 구조화된 거래뿐만 아니라 법적 판매후리스와 경제적 효과가 같은 다른 형태의 거래 [예: 판매후리스 거래가 리스 및 리스백(leaseback)의 형태로 구조화될 수 있음]도 고려해야 한다고 보았다.

BC262 판매후리스에 대한 결론에 이르는 과정에서, IASB는 다음과 같은 사항에 주목하였다.

- (1) 리스백의 존재(판매자-리스이용자가 기초자산의 사용권을 일정 기간 획득함)만으로 판매자-리스이용자가 구매자-리스제공자에게 기초자산을 이전하였다는 결론을 내리지 못하게 하지는 않는다. 이는 리스가 기초자산의 매입이나 판매와는 다르기 때문

이다. 리스는 기초자산의 통제를 리스이용자에게 이전하지 않고 그 대신에 리스기간 중 기초자산의 사용통제권을 이전한다. 따라서 판매후리스에 판매 회계처리를 막는 속성이 없다면, 구매자-리스제공자는 기초자산을 통제하게 되고, 판매자-리스이용자에게 리스기간의 그 자산의 사용통제권을 즉시 이전한다고 본다. 구매자-리스제공자가 후속 리스백의 리스이용자에게서 기초자산을 매입한 사실이 구매자-리스제공자가 기초자산을 통제하게 될 능력을 바꾸지는 않는다.

- (2) 많은 리스제공자는 리스의 조건이 이미 협상된 경우에만 제삼자에게서 리스할 자산을 매입한다. 리스제공자는 리스기간 종료시점까지 자산을 물리적으로 점유하지 않을 수 있다(예: 리스제공자가 제조사에서 자동차를 매입하더라도 자동차는 제조사에서 리스이용자에게로 직접 운송될 수 있다). 이와 비슷하게, 구매자-리스제공자는 판매후리스 거래에서 리스기간 종료시점까지 기초자산을 물리적으로 점유하지 않을 수 있다. IASB의 견해는 이 상황만으로 판매자-리스이용자가 구매자-리스제공자에게 기초자산을 이전하였다는 결론을 내리지 못하게 하지는 않는다는 것이다. IASB는 (리스를 제외하고는 기초자산의 판매가 자산 이전에 대한 IFRS 15의 요구사항을 충족한다면) 두 경우 모두 개시일 직전에 리스제공자가 자산을 통제한다고 보는 것이 적절하다고 결론 내렸다.
- (3) IFRS 15에서는 기업이 자산을 다시 살 수 있는 권리(콜옵션)를 가지는 경우에 고객은 자산을 통제하게 되지 못한다고 기술한다. 비록 고객이 자산을 물리적으로 점유할 수 있을지라도, 자산의 사용을 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 고객의 능력이 제한되기 때문이다. 따라서 판매자-리스이용자가 기초자산에 대한 실질적인 재매입 선택권을 가진다면, 판매는 일어나지 않은 것이다.

준보다 IFRS 16에서 더 높은 인식 기준을 요구하는 대체 접근법을 고려하였지만 채택하지는 않았다. 많은 이해관계자가 그러한 접근법에 우려를 나타냈기 때문이다. 특히 그들은 판매후리스 거래에서 다른 모든 판매보다 더 높은 인식 기준을 가지는 논리에 의문을 제기하였다. 일부 이해관계자의 견해도 IFRS 15와 IFRS 16에서 판매 회계처리에 대해 서로 다른 기준을 운영하기가 어렵다는 것이었다. IASB는 IAS 17에 따르면 판매후 운용리스 거래를 구조화할 우려가 있었으나, 이 우려는 판매자-리스이용자에게 리스자산과 리스부채를 인식하게 하는 IFRS 16의 리스이용자 회계모형으로 많이 줄어들 것이라고 보았다.

BC264 IASB는 판매후리스 거래에 판매가 있는지를 판단하기 위한 추가 적용 지침을 IFRS 16에 포함할지를 고려하였다. 그러한 지침은 기업이 판매후리스 거래에 수행의무 이행에 관련되는 IFRS 15의 요구사항을 적용하는 데에 도움을 주려는 의도에서 비롯되었을 것이다. 그러나 IASB의 견해는 추가 지침 없이도 IFRS 15의 원칙이 판매후리스 거래에 적절하고 일관되게 적용될 수 있다는 것이었기 때문에 지침이 필요하지 않다고 결론 내렸다.

BC265 IASB는 자산의 이전이 IFRS 15의 이전에 대한 요구사항을 충족하지 아니하면, 판매자-리스이용자도 판매를 인식하지 않고, 구매자-리스제공자도 매입을 인식하지 않는다고 결정하였다. 그 대신에 판매자-리스이용자와 구매자-리스제공자는 리스백에 관련하여 받거나 지급한 모든 금액을 IFRS 9를 적용하는 금융자산이나 금융부채로 회계처리할 것이다. 이러한 거래는 실질적으로 금융약정을 나 타내기 때문이다.

판매후리스 거래의 차손익

BC266 IASB는 판매후리스 거래에서 완료된 판매에 대하여 판매자-리스이

용자가 인식한 차손익은 구매자-리스제공자에게 이전한 권리에 관련된 금액을 반영해야 한다고 결정하였다. 이 결정에 이르는 과정에서, IASB는 거래의 판매요소(기초자산의 판매)에 IFRS 15를 적용하여 회계처리하도록 요구할 것을 고려하였다. 법적 관점에서, 판매자-리스이용자는 흔히 전체 기초자산을 구매자-리스제공자에게 팔았기 때문이다. 그러나 경제적 관점에서는, 판매자-리스이용자가 리스백의 지속 기간에 대한 자산 사용권을 계속 가지므로 리스백 종료시점의 기초자산 가치의 지분만을 판매한 것이다. 판매자-리스이용자는 자산을 구매한 시점에 자산을 사용할 권리를 이미 획득했었다. 그 사용권은 예를 들면 유형자산을 매입할 때 획득한 권리의 일부에 내재되어 있다. 따라서 IASB의 견해는 구매자-리스제공자에게 이전된 권리에 관련되는 차익을 인식하는 것이 거래의 경제적 실질을 적절하게 반영한다는 것이다.

BC267 판매후리스 거래에서 리스료와 판매 가격은 일괄 협상되기 때문에 일반적으로 상호의존적이다. 예를 들면 판매후리스료가 시장 요율보다 높아서 판매 가격이 자산의 공정가치보다 높을 수 있고, 이와 반대로 판매후리스료가 시장 요율보다 낮아서 판매 가격이 자산의 공정가치보다 낮을 수 있다. 그 금액을 사용하여 거래를 회계처리하면 판매자-리스이용자의 자산 처분에 따른 차손익을 잘못 표시하고, 구매자-리스제공자의 자산 장부금액을 잘못 표시하는 결과를 가져올 수 있다. 따라서 IFRS 16에서는 판매대가나 판매후리스료가 시장 요율이 아니라면, 시장 조건을 밑도는 부분을 리스료의 선급으로 회계처리하고, 시장 조건을 웃도는 부분을 구매자-리스제공자가 판매자-리스이용자에게 제공하는 추가 금융으로 회계처리하도록 요구한다. 이와 비슷하게, IFRS 16에서는 판매자-리스이용자가 사용권자산을 판매후리스의 결과로 계속 보유하는 자산에 비례하여 측정하도록 요구한다. 따라서 시장에서 벗어난 조건은 판매의 차손익을 측정할 때 효과적으로 회계처리된다.

후속 측정

BC267ZA IASB는 판매로 회계처리 하도록 하는 IFRS 15의 요구사항을 충족하는 판매후리스 거래의 후속 측정 요구사항을 추가하기 위해, 2022년 9월에 IFRS 16을 개정하였다. 이 개정은 판매자-리스이용자가 판매후리스에서 생기는 리스부채를 후속적으로 측정할 때, 보유하는 사용권과 관련하여 어떠한 차손익 금액도 인식하지 않도록 요구한다. 이 새로운 요구사항이 없다면, 판매자-리스이용자는 판매후리스 거래와 관련이 없는 리스부채에 대한 후속 측정 요구사항을 적용하여 재측정하는 것(예: 리스변경이나 리스기간 변경 후)만으로도, 보유하는 사용권에 대하여 차익을 인식하였을 수 있다. 특히 지수나 요율(이율) 외의 요인에 따라 달라지는 변동리스료가 포함된 판매후리스에서는 이러한 경우가 생길 수 있다. 이러한 지급액이 부록 A에서 정의하는 '리스료'에서 제외되기 때문이다. 그러므로 판매자-리스이용자는 그 차익을 생기게 하는 거래나 사건이 일어나지 않았을지라도 차익을 인식했을 수 있다.

BC267ZB 개정 공개초안을 발표할 때, IASB는 판매자-리스이용자가 판매후리스에서 생기는 사용권자산과 리스부채를 개시일에 예상되는 리스료의 현재가치를 사용하여 처음 측정할 것을 제안하였다. IASB는 최초 측정 요구사항을 규정하는 것이 비교가능성을 제고하면서 판매자-리스이용자가 보유하는 사용권과 관련하여 어떠한 차손익 금액도 인식하지 못하게 하는 후속 측정 요구사항을 규정하는 목적을 이루는 가장 효과적인 방법이라고 결론 내렸다. 이 제안에 따르면, 판매자-리스이용자는 개시일에 예상되는 리스료를 고려하여 리스부채를 후속적으로 측정하게 될 것이다.

BC267ZC 의견제출자들은 판매자-리스이용자에게 예상 리스료[지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료와 그렇지 않은 변동리스료를 포함할 수 있음]를 추정하도록 요구하는 제안에 대하여 개념적·실무적 우려를 제기하였다. 이러한 의견에 대응하여 IASB는 판매후리스에서 생기는 리스부채에 대한 구체적인 측정 요구사항을 규정하지 않기로 결정하였다. IASB는 해결하려고 했던 주요 문제(문단 BC267ZA에서 기술함)에 초점을 맞추는 좁은 범위의 개정이

적절하다고 결론 내렸다. 그러므로 문단 102A에서는 판매자-리스이용자가 보유하는 사용권과 관련하여 어떠한 차손익 금액도 인식하지 않는 방식으로, 판매후리스 거래와 무관한 리스부채의 후속 측정 요구사항을 판매후리스에서 생기는 리스부채에 적용하도록 요구한다. 그러나 IASB는 이를 위한 특정한 방법을 규정하지는 않았다.

BC267ZD 문단 102A의 요구사항은 판매자-리스이용자가 부록 A의 '리스료'의 정의와는 다른 방식으로 '리스료'나 '수정 리스료'를 산정하는 결과를 가져올 수 있다. IASB는 판매후리스 거래에 대한 유용한 정보를 제공하는 '리스료' 산정 회계정책을 판매자-리스이용자가 개발하도록 하는 요구사항을 추가하는 방안을 고려하였다. IASB는 IAS 8 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'의 요구사항이 판매자-리스이용자가 목적 적합하고 신뢰성 있는 정보를 제공하는 회계정책을 개발하여 적용하도록 요구하기에 충분하다고 결론 내리고, 그렇게 하지 않기로 결정하였다.

BC267ZE 개정 내용을 개발하는 과정에서, IASB는 판매후리스 거래(판매로 회계처리하도록 하는 IFRS 15의 요구사항을 충족함)에서 생기는 부채는 IFRS 16이 적용되는 리스부채임을 명확히 하였다. 이러한 판매후리스 거래는 사용권자산을 생기게 한다(문단 100(1)에서 규정함). 그러므로 구매자-리스제공자에게 리스기간에 걸쳐 그 사용권에 대해 지급해야 하는 판매자-리스이용자의 의무는 리스부채이다. 더 나아가, IASB는 문단 102A의 요구사항과 IFRS 16의 다른 요구사항 사이의 상호작용을 고려하였고 판매자-리스이용자가 문단 46(1)에서 요구하는 리스의 일부나 전부 종료와 관련되는 차손익을 당기손익으로 인식하는 것을 막지 않는다는 점에 주목하였다. 이 경우, 리스변경 전에 판매자-리스이용자가 보유한 사용권의 일부나 전부가 종료된다. 그러므로 리스의 일부나 전부 종료와 관련되는 어떠한 차손익도 보유하는 사용권과는 관련이 없고 종료된 사용권과 관련이 있다.

BC267ZF IASB는 목적(문단 BC267ZA에서 기술함)을 이루기 위하여 의견제출자들이 제안한 대안적 방법도 검토하였다.

- (1) 판매후리스에서 생기는 사용권자산 및 리스부채를 최초로 측정하기 위한 기존 판매후리스 요구사항을 판매후리스 거래와 무관한 사용권자산 및 리스부채와 비슷하게 바꾸는 접근법. 이 접근법을 적용하면 판매자-리스이용자는 보유하는 사용권에 관련되는 모든 차익 금액을 이연수익으로 인식할 것이다. 그러나 이러한 접근법을 따르려면 IFRS 16의 판매후리스 요구사항을 재검토할 필요가 있을 것이다. 그리고 문단 BC266에서 설명하는 바와 같이, IASB는 IFRS 16을 개발할 때 구매자-리스제공자에게 이전되는 권리에 관련되는 차손익 금액만을 인식하는 것이 판매후리스 거래의 경제적 실질을 적절하게 반영한다고 보았다. 이는 경제적 관점에서 판매자-리스이용자는 판매후리스 종료시점의 기초자산 가치에 대한 지분만을 매각하였기 때문이다. IASB는 그 판매후리스 요구사항을 다시 검토하는 것은 부적절할 것이라고 결론 내렸다.
- (2) 리스에서 생기는 리스부채를 두 가지 요소(판매후리스 거래와 무관한 리스부채와 비슷하게 측정하는 구성요소와 문단 100(1)을 적용하여 인식하는 나머지 부채를 포함하는 구성요소)로 나누는 접근법. IASB는 이러한 접근법을 허용하거나 요구하지 않기로 결정하였는데, 이는 판매자-리스이용자가 판매후리스 거래의 전체 차익보다 더 큰 차익을 인식하는 결과를 가져올 수 있기 때문이다. 또 리스부채를 잠재적으로 다르게 측정되는 두 가지 요소로 나누는 것은 요구사항을 복잡하게 하고 재무제표이용자에게 혼란을 줄 수도 있다. 특히, 당기손익으로 인식되는 금액은 판매자-리스이용자에게 이연수익이나 그 밖의 형태의 수익이 실현되는 것으로 오해될 수 있다.

이자율지표 개혁으로 인한 한시적 예외규정

BC267A 2020년 4월 IASB는 이자율지표의 개혁(이자율지표를 대체 지표 이자율로 대체하는 것을 포함) 기간 동안에 재무보고에 영향을 미칠 수 있는 문제를 다루기 위하여 IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4, IFRS 16의 특정 요구사항에 대한 개정을 제안하는 공개초안 ‘이자율지표 개혁 - 2단계(Interest Rate Benchmark Reform—

Phase 2)(2020년 공개초안)’를 발표하였다. ‘이자율지표 개혁’이라는 용어는 IFRS 9의 문단 6.8.2에 기술하는 바와 같이, 이자율지표에 대한 시장 전반적인 개혁(‘개혁’)을 말한다. IASB는 2020년 8월에 IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4, IFRS 16의 최종 개정을 공표하였다(2단계 개정). IFRS 9의 결론도출근거 문단 BC5.287~BC5.293과 IAS 39의 결론도출근거 문단 BC289~BC295는 이러한 개정의 배경을 논의한다.

BC267B 2단계 개정을 개발하면서, IASB는 IFRS 9와 IAS 39 이외에 IFRS의 요구사항을 적용하는 기업의 재무제표에 대한 개혁의 잠재적 영향도 고려하였다. IASB는 IFRS 16에서 발생할 수 있는 잠재적 영향을 구체적으로 고려하였다.

BC267C 일부 리스에서 리스료는 IFRS 9 문단 6.8.2에 기술된 개혁의 대상인 이자율지표를 참조한다. IFRS 16에 따르면, 리스이용자는 리스부채 측정치에 이자율지표를 참조하는 변동리스료를 포함하여야 한다.

BC267D IFRS 16을 적용하는 경우, 변동리스료의 산정 기준을 변경하는 리스계약의 변경은 리스변경의 정의를 충족한다. 리스료 계산의 변경은 리스대가를 산정하는 변경 전 리스 조건을 변경시킬 것이기 때문이다.

BC267E IFRS 16은 수정 할인율로 수정 리스료를 할인하여 리스부채를 다시 측정하여 리스변경을 회계처리하도록 요구한다. 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 있는 경우에는 남은 리스기간의 내재이자율로 수정 할인율을 산정하지만, 리스의 내재이자율을 쉽게 산정할 수 없는 경우에는 리스변경 유효일 현재 리스이용자의 증분차입이자율로 수정 할인율을 산정한다.

BC267F 그러나 IASB는 개혁에서 요구된 사항에 한정(IFRS 16 문단 105의 조건을 충족하는 경우)되는 리스변경의 경우, 리스이용자의 전체 증분차입이자율을 재평가 하는 것은 변경된 리스의 경제적 효과를 반영하지 못할 것이라고 보았다. 이러한 요구사항에 따라 재무제표 작성자의 원가가 추가될 수 있는데, 특히 개혁의 대상이 되는 이자율지표를 참조하는 리스가 서로 다른 시기에 변경될 것으로 예상되는 경우에 그러할 수 있다. 이는 재무제표 작성자가 각각의 리스변경 유효일에 새로운 증분차입이자율을 산정해야 할 것이기 때문이다.

BC267G IASB는 IFRS 9 결론도출근거 문단 BC5.306에 제시된 이유로, 개혁에서 요구된 리스변경을 IFRS 16 문단 42를 적용하여 회계처리하는 실무적 간편법을 제공하였다. 이러한 실무적 간편법에 따르면, 개혁에서 요구된 변동리스료를 산정하는 기준의 변경을 반영한 할인율을 사용하여 리스부채를 재측정하여야 한다. 이러한 실무적 간편법은 개혁의 결과로 미래 리스료를 산정하는 기준을 변경하는 모든 리스변경에 적용될 것이다(IFRS 9 문단 5.4.6과 5.4.8 참조). 이 경우, IFRS 9의 개정과 일관되게, 개혁에서 요구된 리스변경은 두 가지 조건[개혁의 직접적인 결과로 변경이 필요하고, 리스료를 산정하는 새로운 기준이 이전 기준(즉, 변경 직전 기준)과 경제적으로 동등해야 함]을 충족해야 한다.

BC267H 리스변경에 대한 실무적 간편법은 개혁에서 요구된 리스변경에만 적용된다. 개혁에서 요구된 리스변경에 추가하여 리스변경이 이루어진 경우에는 동시에 이루어진 모든 리스변경(개혁에서 요구된 리스변경 포함)의 회계처리에 IFRS 16의 요구사항을 적용하여야 한다.

BC267I IFRS 9의 금융자산과 금융부채에 대한 개정 내용(IFRS 9 문단 5.4.9 참조)과는 달리, IASB는 개혁에서 요구된 리스변경과 그 밖

의 리스변경을 회계처리하는 순서를 규정하지는 않기로 결정하였다. 이는 개혁에서 요구된 리스변경과 그 밖의 리스변경을 회계처리하는 순서에 따라 회계처리 결과가 달라지지 않기 때문이다.

BC267J 또한 IASB는 리스제공자 관점에서 금융리스의 리스순투자의 측정치에 포함되는 리스료에 이자율지표를 참조하는 변동리스료를 포함하는 것을 고려하였다. IASB는 리스제공자의 관점에서 리스계약의 변경에 대한 회계처리 규정을 개정하지 않기로 결정하였다. 금융리스의 경우, 리스제공자는 리스변경에서 IFRS 9를 적용하여야 하고, IFRS 9의 문단 5.4.5~5.4.9의 개정 내용은 개혁에서 요구된 이러한 변경이 있는 경우에 적용할 것이기 때문에 이러한 개정을 하지 않았다. 운용리스의 경우, IASB는 리스제공자에 대한 IFRS 16 요구사항을 적용하면 운용리스 회계모형의 적용방식에 따라 개혁에서 요구된 조건의 변경에 관한 유용한 정보를 제공할 것이라고 결정하였다.

시행일과 조기 적용(문단 C1)

BC268 IFRS 16의 시행일을 결정하는 과정에서, IASB는 경과 규정의 관점에서 IFRS 16의 요구사항을 적용하는 데 필요한 시간에 대하여 작성자에게서 받은 의견을 고려하였다. IASB는 최근에 공표된 다른 기준서(특히 IFRS 9와 IFRS 15)의 적용과 IFRS 16의 상호 작용에 대하여 재무제표 작성자 및 이용자에게서 받은 의견도 고려하였다.

BC269 IASB는 재무제표이용자들이 일반적으로 IFRS 16의 시행일로 2018년 1월 1일을 선호할 것이라는 점을 인정하였다. 재무제표이용자들은 IFRS 16의 시행일이 IFRS 9 및 IFRS 15의 시행일과 같은 것을 선호하기 때문이다. 이는 기업이 몇 년에 걸쳐 새로운 기준서를 적용하면서 생기는 회계처리의 불확실성을 방지할 것이다. 재무제표이용자들은 그들이 보기에 IFRS 16의 시행 결과로 재무보고가 유

의적으로 개선된다는 점을 고려하여 IFRS 16의 시행일을 가능하면 이르게 정해야 한다는 점에도 주목하였다. 따라서 그들은 IFRS 16의 발표와 시행일 사이에 3년이라는 기간을 지지하지 않았다.

BC270 그러나 거의 모든 작성자들은 2018년 1월 1일이라는 시행일이 IFRS 16, IFRS 9, IFRS 15를 모두 적용하기에 시간이 충분하지 않다는 의견을 주었다. 작성자의 대부분은 IFRS 16의 요구사항을 적용하기 위해서는 발표와 시행일 사이에 대략 3년이 필요할 것이라고 보고하였다.

BC271 IASB는 2018년 1월 1일부터 IFRS 9와 IFRS 15도 적용해야 한다는 점을 고려할 때 같은 기간에 모든 작성자가 IFRS 16을 적용하는 것은 실현 가능하지 않을 것이라고 결론 내렸다. 따라서 IASB는 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 IFRS 16을 적용해야 한다고 결정하였다.

BC272 IASB는 IFRS 16의 최초 적용일 이전에 IFRS 15를 적용하는 기업에는 IFRS 16의 조기 적용도 허용하기로 결정하였다. 이 결론에 이르는 과정에서, IASB는 조기 적용 규정이 IFRS 9 및 IFRS 15와 동시에 IFRS 16을 적용하려는 모든 기업에는 조기 적용하도록 허용한다는 점에 주목하였다. IASB는 IFRS 16의 발표와 시행일 사이에 IFRS를 최초로 채택하는 기업에도 조기 적용이 유익할 수 있음에 주목하였다. 그러나 IASB는 IFRS 16의 조기 적용을 IFRS 15도 적용하는 기업으로 제한하기로 결정하였다. 이는 IFRS 16의 일부 요구사항이 기업이 IFRS 15(IFRS 15로 대체되는 기준서가 아님)의 요구사항도 적용하는지에 달려있기 때문이다.

경과 규정(문단 C2~C20)

리스의 정의(문단 C3~C4)

BC273 IASB는 IFRS 16 전환시점에 계약이 리스인지, 리스를 포함하고 있는지를 다시 판단해야 하는 것은 아니라고 결정하였다. 따라서 IAS 17과 IFRIC 4의 요구사항을 적용하여 리스의 정의를 충족하는 기존 계약 모두에 IFRS 16의 요구사항을 적용하기로 선택할 수 있다. 이와 비슷하게, IAS 17과 IFRIC 4의 요구사항을 적용했을 때 리스의 정의를 충족하지 않는 기존 계약에 IFRS 16의 요구사항을 적용할 필요는 없다.

BC274 작성자들은 IFRS 16의 리스 정의에 대한 요구사항을 사용하여 기존 계약을 모두 다시 판단하려면 원가가 많이 들 수 있다는 의견을 주었다. IASB는 IFRIC 4의 리스 정의에 대한 요구사항을 적용하면 IFRS 16의 리스 정의에 대한 지침 적용과 다른 결과를 가져오는 경우는 단지 한정된 수의 상황일 것으로 예상된다고 보았다. IASB는 IFRIC 4를 적용하여 리스로 분류된 계약에 IFRS 16을 적용하면 용역 계약으로 분류될 수 있는 몇 안 되는 계약을 확인하였고, 반대의 상황이 성립할 것으로 예상되는 경우는 없다고 확인하였다. IASB는 기존 계약에 IFRS 16의 리스 정의에 대한 요구사항을 적용하여 다시 판단하지 않으면 다시 판단하는 경우보다 IFRS 16 전환시점에 약간 더 많은 리스를 인식하게 될 것으로 예상한다. 이를 기초로, IASB는 IFRS 16의 리스 정의에 대한 지침을 적용하여 기존 계약을 다시 판단하도록 요구하는 원가는 정당화되지 못할 것이라고 결론 내렸다.

리스이용자(문단 C5~C13)

BC275 IASB는 전환시점에 리스이용자가 다음 방법 중 어느 하나를 사용하여 IFRS 16을 적용해야 한다고 결정하였다.

(1) IAS 8을 적용하여, 표시되는 각 과거 보고기간에 소급 적용

(2) 최초 적용일이 속하는 회계연도에 IFRS 16의 최초 적용 누적효과를 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소)의 기초 잔액을 조정하여 인식하도록 소급 적용. IASB는 이 접근법을 적용하는 경우에 리스이용자가 각 리스별로 일부 선택할 수 있는 실무적 간편법의 적용을 허용하기로 결정하였다(문단 BC282~BC287 참조).

BC276 IASB는 모든 리스이용자에게 완전 소급법을 요구하지는 않기로 결정하였다. 그러한 접근법의 원가가 유의적일 것이고 효익을 초과할 수 있기 때문이다. 완전 소급법은 가장 이른 비교 기간에 기존 리스를 모두 항상 IFRS 16을 적용하여 회계처리해 온 것처럼 장부금액을 산정하고 비교 정보를 다시 작성하도록 요구할 것이다. 이는 리스가 많은 기업에는 비실용적인 접근법일 수 있다. 그럼에도 불구하고, 완전 소급법이 다른 접근법보다 재무제표이용자들에게 더 나은 정보를 제공하기 때문에, IASB는 기업의 완전 소급법 적용을 금지하고 싶지는 않았다. 따라서 IASB는 기업이 비교 정보의 재작성과 함께 IFRS 16을 완전 소급 적용하기로 선택하는 것을 허용하기로 결정하였다.

BC277 IASB는 전진 적용(전환일 후에 개시하는 리스에만 IFRS 16을 적용함)도 채택하지 않았다. 비록 그러한 접근법을 따르면 작성자에게 적용원가가 가장 적게 들지라도, 제공되는 정보가 재무제표이용자들에게 유익하지는 않을 것이다(특히 장기 운용리스를 체결한 기업의 경우). 예를 들면 일부 기업은 리스기간이 20~30년인 운용리스를 체결한다. 그러한 기업들의 경우에, 새로운 요구사항을 적용한 후 30년까지 이용자는 IFRS 16의 완전한 효익이나 리스 회계처리의 완전한 비교 가능성을 얻지 못할 것이다. 그 기간 중의 리스 회계처리는 일관되지 않을 것이기 때문이다. 이는 IAS 17을 적용하여 종전에 운용리스로 분류한 리스는 사용권자산과 리스부채를 인식하지 않을 것이기 때문이다.

최초 적용일에 누적효과를 인식하는 소급 적용

- BC278 2010년 및 2013년 공개초안에서, IASB는 전환시점의 실무적 간편법(일부는 IFRS 16에 포함됨)을 몇 가지 도입하여 완전 소급법의 단순화를 제안하였다. 그러나 작성자에게서 받은 의견에 따르면 2010년 및 2013년 공개초안에서 제안한 실무적 간편법이 도움은 될지라도 소급 전환 접근법의 적용상 어려움을 그다지 경감하지는 못하는 것으로 나타났다. 더욱이 비록 재무제표이용자들이 다시 작성된 비교 기간의 추세 정보가 유용하다고 보더라도, 많은 이들은 비교 정보 재작성을 포함하는 완전 소급 적용의 원가도, 많은 리스이용자에게는 유의적이며 정당화되지도 않을 것임을 인정하였다.
- BC279 이 의견을 고려하여, IASB는 IFRS 16의 최초 적용 누적효과를 최초 적용일에 인식하는 IFRS 16의 소급 적용(일부 실무적 간편법과 함께)을 허용하기로 결정하였다(누적효과 일괄조정 경과조치라고 부름). IASB는 누적효과 일괄조정 경과조치가 전환시점에 비교 기간의 재무정보를 다시 작성할 필요성을 제거하여 원가를 줄임으로써 이해관계자들의 의견에 대응한다고 보았다. IFRS 16을 적용하면 재무제표의 몇 가지 요소에 영향을 미치기 때문에 비교 정보 재작성 원가는 유의적일 수 있다.
- BC280 누적효과 일괄조정 경과조치에 따르면 비교 정보를 다시 작성하지 않을 것이기 때문에, IASB는 IFRS 16을 처음 적용하는 영향을 재무제표이용자들이 이해하는 데 도움이 되도록 추가 공시를 요구하기로 결정하였다. 따라서 IFRS 16에서는 누적효과 일괄조정 경과조치를 사용하는 기업에 종전에 운용리스로 분류한 리스에 대해 전환시점의 정보를 공시하도록 요구한다. 이 공시 요구사항은 IAS 8 문단 28(6)의 요구사항을 대체한다. 즉, 누적효과 일괄조정 경과

조치를 적용하는 리스이용자는 새로운 기준서의 최초 적용일에 IAS 8에서 보통 요구하는 재무제표 각 항목의 조정 금액을 공시하지 않아도 된다.

- BC281 IASB는 누적효과 일괄조정 경과조치와 공시 요구사항이 리스이용자는 어떤 시점에도 서로 다른 두 종류의 회계처리 요구사항을 운영할 필요가 없음을 뜻한다고 보았다. 따라서 IASB는 이 접근법이 종전에 운용리스로 분류한 리스에 대한 회계처리 변경의 영향을 재무제표이용자에게 설명하는 정보를 제공하게 하면서, IFRS 16을 적용하는 전반적인 원가는 상당히 줄일 것이라고 결론 내렸다.

종전에 운용리스로 분류한 리스

- BC282 IFRS 16의 적용원가를 줄이기 위하여, IASB는 누적효과 일괄조정 경과조치를 채택한 리스이용자를 위하여 종전에 운용리스로 분류한 리스에 관련되는 몇 가지 추가 실무적 간편법을 도입하기로 결정하였다.

사용권자산(문단 C8(2))

- BC283 소급법에 따라 사용권자산의 측정치를 산정하는 것은 부담이 될 수 있다. 이는 리스이용자가 IFRS 16으로 전환되기 한참 전에 개시되었을 리스의 리스부채 최초 측정치를 산정하도록 요구할 것이기 때문이다. 따라서 2010년 공개초안에서는 전환시점의 리스부채와 같은 금액에서 손상차손을 조정한 금액으로 사용권자산을 측정해야 한다고 제안하였다. 그러나 많은 이해관계자는 이 접근법이 IFRS 16으로 전환한 직후 기간에 리스 관련 원가를 인위적으로 늘릴 것이라는 점에 주목하였다(IFRS 16을 항상 적용해 온 경우보다 일반적으로 감가상각비가 많을 것이기 때문이다). 이 이해관계자들은 전환 직후 감가상각비의 인위적 증액이 재무제표이용자에게 제

공하는 재무정보를 왜곡한다고 생각하였다.

BC284 이 의견에 대응하여, 2013년 공개초안에서는 리스이용자가 완전 소급법과 비슷한 방식(전환일에 구할 수 있는 정보를 사용함)으로 사용권자산을 계산하도록 제안하였다. 그러나 많은 작성자는 과거 정보(예: 리스가 시작되는 날과 과거 지급 일정)를 수집하는 원가가 여전히 유의적일 것(특히 수많은 리스가 있는 기업의 경우)이라고 생각하였다.

BC285 받은 의견에 기초하여, IASB는 전환시점에 (IFRS 16의 최초 적용에 따른 리스에 관련되는 높은 인위적인 비용을 피하고, 작성자들의 원가에 대한 우려를 다룰) 사용권자산을 측정하는 한 가지 방법을 제공하기는 가능하지 않다고 결론 내렸다. 따라서 IASB는 IFRS 16 전환시점에 각 리스별로 사용권자산 측정 방법을 선택하는 것을 리스이용자에게 허용하기로 결정하였다. 문단 C8(2)에서는 리스이용자에게 IFRS 16을 항상 적용해 온 것처럼 사용권자산을 측정하거나 리스부채와 동일한 금액[전에 선급 또는 발생(미지급) 리스료로 인식한 금액을 조정]으로 사용권자산을 측정하는 것을 허용한다.

BC286 비록 접근법의 선택이 비교 가능성을 떨어뜨리는 결과를 가져올 수 있다는 점을 인정할지라도, IASB는 IFRS 16 전환시점에 사용권자산에 대한 측정 접근법의 선택 허용이 적용 관점에서 대체로 '자기 규제(self-policing)'이어야 한다고 결론 내렸다. 이는 원가가 덜 드는 선택권[전에 선급 또는 발생(미지급) 리스료로 인식한 금액을 조정한 리스부채와 동일한 금액으로 사용권자산을 측정함]의 영향은 남은 리스기간의 영업비용 증액(더 많은 감가상각비)이 되기 때문이다. IASB는 더 정확한 전환 접근법을 적용하는 원가가 전환 후 '올바른' 손익계산서를 얻는 효익을 초과하는 리스에 대해서만 리스이용자가 원가가 덜 드는 선택권을 선택할 것으로 예상

된다고 결론 내렸다. IASB는 이 접근법이 수량은 많지만 소액인 리스에 적용되고 장기 부동산 리스나 장기 대형 장비 리스와 같은 리스에는 적용되지 않을 것으로 예상한다.

다른 실무적 간편법

BC287 전환원가를 더 줄이기 위하여, IASB는 리스이용자가 다음과 같은 실무적 간편법을 하나 이상 선택할 수 있도록 허용하기로 결정하였다.

실무적 간편법	근거
포트폴리오 접근법	
리스이용자는 특성이 상당히 비슷한 리스 포트폴리오에 단일 할인율을 적용할 수 있다.	IASB는 리스이용자에게 전환시점에 비슷한 리스 포트폴리오에 단일 할인율 적용을 허용하면 리스이용자에게는 원가가 절감될 수 있게 하지만 보고되는 정보에 미치는 영향이 유의적이지는 않을 것이라고 예상한다. 최초 적용일에 사용권자산이 리스부채와 동일한 금액 [전에 선급 또는 발생(미지급) 리스료로 인식한 금액은 조정]으로 측정(문단 BC285 참조)되는 리스의 경우에, 실무적 간편법은 비슷한 경제적 환경에서 종료일이 같은 비슷한 자산의 리스 포트폴리오에 리스이용자가 경과 규정을 집합적으로 적용할 수 있게 할 것이다.
전에 손실부담 리스 총당부채를 인식한 경우	
리스이용자는 리스가 손실부담 리스인지에 대하여 최초 적용일 직전에 IAS 37을 적용하여 내린 판단에 의존할 수 있고, 최초 적용일에 최초 적용일 직전에 인식한 손	IFRS 16 전환시점에 리스이용자가 각 사용권자산에 대한 손상검토를 수행하면 원가가 많이 들 수 있다. 더욱이 IAS 37을 적용하여 식별한 손실부담 운용리스의 부채는 사용권자산의 손상을 반영하기 위한 것일 수 있다. 따라서

실부담 리스의 충당부채 금액만큼 사용권자산을 조정할 수 있다. 이 접근법은 손상 검토 수행을 대체한다.	IASB는 이 실무적 간편법이 보고되는 정보에 미치는 영향은 유의적이지 않으면서 IFRS 16을 처음 적용할 때에 리스 이용자의 원가를 절감할 것이라고 결론 내렸다.
<i>12개월 이내에 리스기간이 종료되는 리스</i>	
리스이용자는 최초 적용일부터 12개월 이내에 종료되는 리스에 IFRS 16의 요구사항을 적용하지 않기로 선택할 수 있다.	비교 정보를 다시 작성하지 않는 리스 이용자의 경우에, 최초 적용일부터 12개월 이내에 종료되는 리스는 단기리스 인식 면제 규정으로 포착되는 리스와 사실상 영향이 매우 비슷하므로 비슷한 면제 규정을 적용한다(문단 BC87~BC97 참조). 또 리스이용자에게서 받은 의견에 따르면 이 실무적 간편법이 IFRS 16을 처음 적용할 때에 원가를 유의적으로 절감할 것으로 나타났다.
<i>리스개설직접원가</i>	
리스이용자는 최초 적용일에 사용권자산의 측정치에서 리스개설직접원가를 제외할 수 있다.	IASB는 리스개설직접원가를 사용권자산의 측정치에 포함하더라도 보고되는 정보에 유의적으로 영향을 미치지 않을 것이라고 예상한다. 따라서 IASB는 리스이용자가 리스개설직접원가를 식별하여 사용권자산의 측정치에 포함하게 하는 원가가 보고되는 정보의 관점에서 효익을 초과할 것이라고 결정하였다.
<i>사후판단의 사용</i>	
리스이용자는 IFRS 16을 적용하는 데 사후판단을 사용할 수 있다(예: 리스 연장 또는 종료 선택권을 포함하는 계약의 리스기간을 산정하는 경우).	IFRS 16으로 전환할 때에 리스이용자가 사후판단을 적용하도록 허용하면, 특히 판단이 필요한 분야(예: 리스 연장 또는 종료 선택권을 포함하는 계약의 리스기간 산정)와 관련하여 유용한 정보를 갖게 될 것이다. 이해관계자들에게 받은 의견에 따르면 사후판단의 사용을 허용하면 리스이용자가 좀 더 간단하게 IFRS 16을 처음 적용하게 되는 것으로

	나타났다.
--	-------

종전에 금융리스로 분류한 리스(문단 C11)

- BC288 IFRS 16의 리스이용자 회계모형은 IAS 17의 금융리스 회계처리 요구사항과 비슷하다. 따라서 IFRS 16은 누적효과 일괄조정 경과 규정을 선택하는 리스이용자가 종전에 금융리스로 분류한 리스에 대하여 자세한 경과 규정을 포함하지 않는다. 이 리스의 경우에 IFRS 16에서는 리스이용자에게 IFRS 16 최초 적용일에 사용권자산과 리스부채의 장부금액을 해당일 직전에 IAS 17의 금융리스 회계처리 요구사항을 적용하여 측정한 리스자산과 리스부채의 장부금액으로 측정하도록 요구한다.

리스제공자(문단 C14~C15)

- BC289 IFRS 16의 리스제공자 회계처리 요구사항은 IAS 17의 요구사항과 실질적으로 달라지지 않았다. 따라서 IASB는 리스제공자에게 전환 시점에 어떠한 조정도 요구하지 않고, 리스제공자는 최초 적용일부터 IFRS 16을 그 리스에 적용하여 회계처리해야 한다고 결정하였다(전대리스의 중간리스제공자는 제외함. 문단 BC290~BC291 참조).
- BC290 IAS 17을 적용하여 중간리스제공자가 운용리스로 분류한 전대리스가 IFRS 16을 적용하면 금융리스로 분류될 수도 있을 것이다. 이는 IFRS 16에서는 전대리스의 분류를 IAS 17에서 요구하는 것처럼 기초자산에 따르지 않고 중간리스제공자가 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따라 평가하도록 요구하기 때문이다. 중간리스제공자가 이 전대리스에 계속 종전 운용리스 회계처리를 적용한다면, 사실상 기초자산을 더는 사용할 권리가 없다는 사실에도 불구하고, 상위리스에서 생기는 사용권자산을 인식하게 된다. IASB는 이것이

채무제표이용자를 오도할 수 있다고 생각하였다.

BC291 따라서 IFRS 16에서는 IFRS 16을 적용하여 전대리스를 운용리스로 분류해야 하는지, 금융리스로 분류해야 하는지를 판단하고 이에 따라 회계처리하기 위하여, 중간리스제공자에게 최초 적용일에 IAS 17을 적용하여 운용리스로 분류한 전대리스를 다시 평가하도록 요구한다.

최초 적용일 전의 판매후리스 거래(문단 C16~C18)

BC292 이해관계자들에게 받은 의견에 대응하여, IASB는 모든 리스에 대한 일반 경과 규정과 일치하는 판매후리스 거래에 대한 경과 규정을 제공하기로 결정하였다. 따라서 판매자-리스이용자는 IFRS 16 전환시점에 특히 판매후리스 거래의 판매 요소에 소급 회계처리를 해서는 안 된다. 판매자-리스이용자는 IFRS 16 전환시점에 판매후리스를 최초 적용일에 존재하는 다른 리스를 회계처리하는 방식과 같은 방식으로 회계처리해야 한다.

BC293 IASB는 그 자산 이전이 IFRS 15를 적용하면 판매로 회계처리 되었을지를 판단하기 위하여 리스이용자에게 과거 판매후리스 거래를 다시 평가하도록 요구할지를 고려하였다. 그러나 IASB는 다시 평가하는 데 드는 원가가 정당화되지 않을 것이라고 결론 내렸다.

BC294 IASB는 IFRS 16의 최초 적용일 후에 체결되는 판매후리스 거래에만 판매자-리스이용자가 IFRS 16의 판매후리스 거래 차손익 인식 접근법(문단 BC266에서 기술함)을 적용해야 한다고도 결정하였다. IASB는 소급법을 적용하는 원가가 보고되는 정보의 관점에서 효익을 초과한다고 결론 내렸다.

판매후리스에서 생기는 리스부채(문단 C20E)

BC294A IASB는 판매자-리스이용자에게 IAS 8에 따라 개정 내용을 소급하여 적용하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 다음과 같은 이유로 소급 적용의 효익이 예상되는 원가를 초과할 것으로 예상한다.

- (1) 판매후리스 거래는 흔히 경제적 내용연수가 긴 유형자산 중 고가 항목의 판매와 관련이 있다. 이러한 거래에 대한 회계처리는 판매자-리스이용자의 재무상태에 장기적으로 중요한 영향을 줄 수 있다. 그러므로 판매자-리스이용자가 그러한 거래에 IFRS 16을 일관되게 적용하는 것이 재무제표이용자에게 중요하다.
- (2) 이 개정 내용은 다음 모두에 해당하는 판매후리스 거래에서 생기는 리스부채의 후속 측정에만 영향을 줄 것으로 예상된다.
 - (가) 변동리스료가 있음
 - (나) IFRS 16 최초 적용일(대부분의 판매자-리스이용자의 경우, 2019년 1월 1일) 이후 발생
 - (다) 판매자-리스이용자의 회계정책이 이 개정 내용에서 규정하는 요구사항과 다름
- (3) 개정 내용에서는 판매자-리스이용자가 예상 리스료를 추정하도록 요구하지 않는다. 판매자-리스이용자는 문단 102A에서 요구하는 '리스료'를 산정하기 위한 회계정책을 개발하기 위하여 문단 100(1)을 적용하여 산정한 개시일의 리스부채 장부금액을 사용할 수 있다.

IFRS 16에 따른 개정

투자부동산

BC295 IFRS 16에서는 소유 투자부동산과 리스이용자가 사용권자산으로 보유하는 투자부동산을 모두 포함하도록 투자부동산을 정의하여 IAS 40의 적용범위를 개정한다. IAS 40 적용범위 개정 내용을 개발하는 과정에서 IASB가 고려한 사항의 요약은 문단 BC178~BC181에서 기술한다.

사업결합

- BC296 IASB는 사업결합의 피취득자가 리스이용자인 경우에 취득자는 취득한 리스가 취득일에 새로운 리스인 것처럼, 피취득자의 리스부채를 나머지 리스료의 현재가치로 측정해야 한다고 결정하였다. 피취득자의 사용권자산은 리스부채와 같은 금액으로 측정(리스에 존재하는, 시장 조건에서 벗어난 모든 조건에 대하여 조정함)해야 한다.
- BC297 IASB는 취득자가 IFRS 3의 일반 원칙에 따라 피취득자의 사용권자산과 리스부채를 취득일의 공정가치로 측정해야 하는지를 고려하였다. 그러나 IASB의 견해는 리스자산과 리스부채를 공정가치로 측정하는 데에 관련되는 원가가 효익을 초과할 것이라는 것이다. 공정가치 정보를 얻기가 어려울 수 있고, 따라서 원가가 많이 들 수 있기 때문이다. IASB는 피취득자가 리스이용자인 경우에, 리스자산과 리스부채의 측정에 대한 IFRS 3의 요구사항(IFRS 16에 따라 개정됨)이 취득일의 리스 순 장부금액(취득일의 리스 공정가치와 비슷함)을 인식하는 결과를 가져올 수 있음에도 주목하였다.
- BC298 IASB는 피취득자가 IFRS 16 문단 5에서 기술하는 인식 면제 규정이 적용되는 단기리스 및 소액자산 리스의 리스이용자인 경우에, 취득자에게 시장 조건에서 벗어나는 모든 조건에 관련되는 자산과 부채를 인식하도록 요구할지도 고려하였다. 그러한 요구사항이 IFRS 3의 일반 원칙(시장 조건에서 벗어나는 계약에 관련되는 자산과 부채가 재무상태표에서 별도로 인식되고 취득시점의 영업권에 포함되지 않음)과 일치할 것이다. 그러나 IASB는 그러한 시장 조건에서 벗어나는 모든 조건의 영향이 단기리스와 소액자산 리스에서는 중요한 경우가 드물 것이라고 보았다. 따라서 IFRS 3의 요구사항을 포함하지 않기로 결정하였다.

IFRS 최초채택기업에 대한 경과 규정

- BC299 IASB는 IFRS 16 문단 C2~C19의 리스이용자 경과 규정을 IFRS 1을 적용하는 리스이용자도 적용해야 하는지를 고려하였다.
- BC300 IASB는 기존 IFRS 작성자가 사용할 수 있는 경과 규정 경감의 일부를 최초채택기업이 적용하는 것을 허용해야 한다고 결정하였다. 이는 최초채택기업이 기존 IFRS 작성자가 직면하는 문제와 비슷한 문제에 직면할 것이고, IFRS 16의 요구사항을 처음 적용할 때 경과 규정에서 경감 규정을 제공하기 때문이다. 그러나 IASB는 최초채택기업에는 종전에 IAS 17을 적용하여 회계처리하였던 리스에 따라 달라지는 그 경과 규정의 적용을 허용하지 않기로 결정하였다. 이는 IASB가 다른 모든 GAAP에서 요구하는 리스 회계처리를 알지도 못하고 고려하는 것도 가능하지 않기 때문이다. 다른 GAAP에 따라 인식한 금액은 IAS 17과 IFRS 16을 적용하여 인식한 금액과는 유의적으로 다를 수 있다.
- BC301 IASB는 최초채택기업이 IFRS 1에서 정의하는 IFRS 전환일에 IFRS 16도 적용해야 한다고 결정하였다. 따라서 최초채택기업은 리스이용자가 비교 정보를 다시 작성하지 않는 것을 허용하는, IFRS 16에서 제공하는 경과 규정 경감을 적용할 수 없다. 최초채택기업은 재무제표의 모든 요소에 대하여 IFRS 1을 적용하여 비교 정보를 다시 작성해야 한다. 이 이유로 IASB는 최초채택기업이 최초 IFRS 재무제표에서 리스에 대한 비교 정보를 다시 작성하지 않는다면 비일관되고 비실용적일 것이라고 결론 내렸다.
- BC302 IASB는 또 IFRS 최초채택기업에는 IAS 17을 적용하여 금융리스로 분류한 리스에 IFRS 16의 경과 규정 경감을 적용하는 것도 허용하지 않기로 결정하였다. IFRS 16의 경과 규정 경감에서는 IFRS 작성자에게 IFRS 16 최초 적용일의 사용권자산과 리스부채의 장부금액을 그날 직전에 IAS 17을 적용한 장부금액으로 측정하도록 요구

한다. 이 요구사항의 근거는 금융리스로 분류하는 리스에 대한 IAS 17의 요구사항이 IFRS 16의 요구사항과 비슷했다는 점이다. 그러나 위 문단 BC300에서 기술하는 바와 같이, IASB는 IAS 17을 적용하면 금융리스로 분류하였을 리스에 대하여, 다른 모든 GAAP에서 요구하는 회계처리를 고려할 수는 없다. 따라서 IASB는 최초 채택기업의 종전 회계처리를 가져오면 IFRS 최초 적용 후 많은 기간에 걸쳐, 재무제표이용자를 오도할 수 있고 다른 IFRS 작성자와의 비교 가능성을 떨어뜨릴 수 있다고 결론 내렸다.

FASB의 결정과의 비교

BC303 IASB와 FASB는 리스이용자의 회계모형에 대하여 서로 다른 결론을 내렸다. 그 차이는 종전에 운용리스로 분류한 리스에 크게 영향을 미친다. 주로 리스이용자의 회계모형에 대해 내린 서로 다른 결정 때문에, IFRS 16과 FASB에서 내린 결정은 또 다른 차이가 몇 가지 있다. 다음 문단들은 IFRS 16과 FASB에서 내린 결정의 주요 차이를 제시한다.

리스이용자의 회계모형

BC304 IFRS 16에서는 재무상태표에 인식되는 모든 리스가 금융을 제공하는 것으로 보는 단일 리스이용자 회계모형을 적용한다. IASB의 논리는 문단 BC41~BC56에서 설명한다. FASB는 운용리스와 금융리스를 분류하는 종전 US GAAP의 요구사항과 비슷한 방식으로 리스이용자가 리스를 분류하게 하는 이원 리스이용자 회계모형을 결정하였다. FASB의 리스이용자 회계모형에 따르면 리스이용자는 다음과 같이 회계처리한다.

- (1) 금융리스(finance lease)[종전에 금융리스(capital lease)로 분류한 리스]를 IASB 모형과 비슷하게 회계처리한다.
- (2) 운용리스를 다음과 같이 회계처리한다.

- (가) 사용권자산과 리스부채를 인식한다.
- (나) IFRS 16을 적용하여 측정하는 방식과 같은 방식으로 리스부채를 측정한다. 그러나 변동리스료 재평가 요구사항은 적용하지 않는다.
- (다) 리스기간에 걸쳐 일반적으로 정액법으로 단일 리스료를 인식한다.
- (라) 총 현금 지급액을 현금흐름표에서 영업활동에 표시한다.

전대리스

- BC305 IFRS 16에서는 중간리스제공자가 전대리스를 운용리스 아니면 금융리스로 분류할 때, 기초자산이 아닌 상위리스에서 생기는 사용권자산에 따르도록 요구한다. IASB의 논리는 문단 BC233~BC234에서 설명한다. FASB는 중간리스제공자가 기초자산에 따라 전대리스의 분류를 판단하도록 요구하기로 결정하였다.

판매후리스 거래

- BC306 IFRS 16에서는 판매후리스 거래에서 판매자-리스이용자는 구매자-리스제공자에게 이전한 권리에 관련되는 판매 차손익 금액만을 인식하도록 요구한다. IASB의 논리는 문단 BC266에서 설명한다. FASB는 다른 모든 자산 판매에 적용하는 지침과 일관되게 판매자-리스이용자가 판매 차손익을 모두 회계처리하도록 요구하기로 결정하였다.

표시, 공시, 경과 규정

- BC307 IFRS 16의 표시, 공시, 경과 규정에 대한 요구사항은 FASB가 내린 결정과 몇 가지 차이가 있다. 이 차이는 주로 리스이용자 회계모형의 차이나 리스에 관련되는 IFRS 및 US GAAP의 서로 다른 요구

사항의 차이(예: 금융부채에 적용 가능한 일반 공시 요구사항의 차이)에 따른 결과이다.

소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정

BC308 IFRS 16에서는 리스이용자가 기초자산이 소액인 리스에 인식 요구사항을 적용하지 않는 것을 허용한다. IASB의 논리는 문단 BC98~BC104에서 설명한다. FASB는 그러한 면제 규정을 포함하지 않기로 결정하였다.

변동리스료의 재측정

BC309 IFRS 16에서는 참조하는 지수나 요율(이율)이 변동되는 결과로 미래 리스료에 변동이 있는 경우에, 리스이용자가 지수나 요율(이율)에 따라 달라지는 변동리스료를 다시 평가하도록 요구한다. IASB의 논리는 문단 BC188~BC190에서 설명한다. FASB는 변동리스료를 다시 평가하는 어떠한 요구사항도 포함하지 않기로 결정하였다.

리스제공자의 회계처리

BC310 IASB와 FASB는 모두 IAS 17 및 Topic 840의 종전 리스제공자의 회계처리 요구사항을 각각 실질적으로 가져오기로 결정하였다. 따라서 IFRS 16의 리스제공자의 회계처리 요구사항은 FASB에서 내린 결정(종전 리스제공자의 회계처리 요구사항을 사실상 가져옴)과 몇 가지 차이가 있다.

IFRS 16에 대한 소수의견

Wei-Guo Zhang 위원에 반대

DO1 Zhang 위원은 IFRS 16의 리스이용자 회계처리 요구사항을 지지한다. 그러나 Zhang 위원은 다음과 같은 이유로 IFRS 16을 공포하는데 동의하지 않는다.

- (1) 먼저, Zhang 위원은 리스이용자에게 단일 회계모형을 요구하면서 리스제공자에 대하여 이원 회계모형을 유지하는 방안을 지지하지 않는다.
- (2) 둘째로, Zhang 위원은 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정에 동의하지 않는다.

리스제공자의 회계처리

DO2 Zhang 위원은 리스이용자의 사용권자산 회계모형에 동의하고, 리스제공자의 회계처리에 대해서도 대칭적으로 적용해야 한다고 생각한다. Zhang 위원의 견해는 리스이용자가 리스부채와 사용권자산을 인식하는 모든 리스에 대하여, 리스제공자가 리스채권과 잔존자산을 인식해야 한다는 것이다. 그는 리스제공자에 대하여 이원 회계모형을 유지하면서 리스이용자에게 단일 회계모형을 요구하는 것이 개념적으로 비일관된다고 생각한다.

DO3 Zhang 위원은 문단 BC35~BC36에서 제시하는, 리스에서 생기는 리스료를 받을 리스제공자의 권리가 금융자산이라는 IASB의 견해에 동의한다. Zhang 위원은 이 금융자산을 그와 같이 리스제공자의 재무제표에 반영해야 한다고 생각한다. 따라서 Zhang 위원은 문단 BC57~BC66에서 내린 결론, 즉 IAS 17의 리스제공자 회계모형을 변경하는 원가와 효익에 대한 결론에 동의하지 않는다. 이는

금융자산에 관련되는 위험의 특성이 기초자산에 관련되는 위험의 특성과 다르고, 그 서로 다른 위험에 대한 정보가 리스제공자의 재무제표이용자에게 매우 중요하기 때문이다.

DO4 더욱이 Zhang 위원은 이원 리스제공자 회계모형의 복잡성과 오용의 잠재성에 대하여 우려한다. Zhang 위원은 이 이원 모형이 IAS 17의 요구사항과 일관된다는 점을 인정한다. 그러나 Zhang 위원은 IAS 17에 대한 가장 큰 비판 중 하나가 이원 모형의 잠재적 복잡성과 구조화의 내재성임에 주목한다. Zhang 위원은 이원 리스제공자 회계모형에 따르면 경제적으로 같은 두 거래가 다르게 회계처리되는 결과를 가져오는 방식으로 구조화될 수 있다고 생각한다.

소액자산 리스

DO5 Zhang 위원은 리스이용자의 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정에도 동의하지 않는다. 그는 이 리스를 리스이용자의 다른 리스와 다르게 다루어야 한다고 생각하지 않기 때문이다.

DO6 Zhang 위원은 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정이 불필요하다고 생각한다. 그는 IFRS의 중요성 지침과 IFRS 16의 단기리스 인식 면제 규정만으로도, 자산과 부채를 인식하는 원가가 효익을 초과하는 리스를 식별하기에 충분할 것이라는 견해를 갖고 있기 때문이다. 소액자산 리스가 총액으로 중요한 경우에, Zhang 위원은 자산과 부채를 인식하는 효익이 유의적이라고 생각한다. Zhang 위원은 내부 통제 목적으로 기업에 소액자산 리스의 기록이 있을 것이기 때문에 자산과 부채를 인식하는 원가도 줄어들 것이라고 생각한다. 증분원가는 단지 리스료에 할인율을 적용하는 데에 관련되는 원가일 것이다.

DO7 Zhang 위원은 인식 면제 규정이, IFRS의 중요성 지침이 IFRS를

적용하는 원가가 효익을 초과하는 계약을 포착하기에 불충분하다고 암시함으로써 부적절한 선례를 만들 잠재성이 있다고 생각한다. Zhang 위원은 IFRS의 요구사항 적용에서 다른 많은 면제 규정을 정당화하기 위하여 비슷한 주장이 사용될 수 있다고 생각한다.

DO8 Zhang 위원은 소액자산 리스에 대한 인식 면제 규정이 소액자산의 리스나 구매에 IAS 17의 요구사항을 적용할 때에 존재하는 것과 같은 갈등을 만들 수 있다는 점에도 주목하였다. Zhang 위원은 중요한 금액의 소액자산이 필요한 기업이, 재무상태표에서 제외하기 위해 그 자산을 구매하기보다는 리스할 유인이 생긴다는 점을 우려한다.

DO9 마지막으로 Zhang 위원은 자산이 소액인지를 판단하는 운영방식에 대하여 우려한다. Zhang 위원은 문단 BC100에서 '2015년에 그 면제 규정에 대한 결론에 이를 때에, 기초자산이 새것일 때 대략 \$5,000 이하인 리스를 염두에 두었다'고 기술하는 점에 주목하였다. Zhang 위원은 \$5,000 이하를 참조하는 것이 적절하다고 생각하지 않는다. 그는 새것일 때 같은 자산이 서로 다른 시장에서 가치가 다를 수 있다는 점과 특정한 자산이 새것일 때의 가치가 시간이 지남에 따라 달라질 수 있다는 점에 주목한다. 더욱이 많은 나라 또는 지역에서 다른 통화를 사용하고 그 통화에 대한 환율은 시간이 지남에 따라 변동된다. Zhang 위원은 인식 면제 규정이 선택 사항이고 따라서 기업은 인식 면제 규정을 적용하지 않아도 된다는 점을 인정한다. 그럼에도 불구하고, Zhang 위원의 견해는 특정 통화에 기초한 양적 금액을 기술하면 서로 다른 국가의 기업들 간에 시간이 지남에 따라 인식 면제 규정을 적용하는 데에 어려움을 유발할 수 있다는 것이다.

‘2021년 6월 30일을 초과하여 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등’에 대한 Nick Anderson 위원과 Zachary Gast 위원의 반대

DO1 Anderson 위원과 Gast 위원은 ‘2021년 6월 30일을 초과하여 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등’을 공표하는 데에 반대하였다. 그들은 실무적 간편법을 적용할 수 있는 기간이 연장될 경우, 실무적 간편법을 적용하는 리스이용자와 이를 적용하지 않는 리스이용자 사이의 비교 가능성이 더욱 악화될 것을 우려하였다. 그들은 ‘코로나19 관련 임차료 할인 등’(2020년 개정)에 대해 재무제표 이용자가 지지한 전제는 그 개정 내용이 12개월까지의 특정 기간으로 실무적 간편법을 제한한다는 것이라는 점에 주목하였다. 또 그들은 IASB가 2020년 개정을 개발한 주요 이유 중 하나가 그 당시에 리스이용자가 IFRS 16을 처음 적용하고 있었기 때문이며, 이제 더는 그렇지 않다는 점에도 주목하였다.

판매후리스에서 생기는 리스부채에 대한 Nick Anderson의 반대

DO1 Anderson 위원은 ‘판매후리스에서 생기는 리스부채’ 발표에 반대하였다.

DO2 Anderson 위원은 판매후리스 거래의 회계처리에 대하여 판매자-리스이용자가 그 거래의 차손익을 모두 즉시 인식하는 접근법을 선호하였다. 개정 공개초안에 대한 일부 의견제출자도 이 견해를 공유하였다. 그는 이 회계처리 접근법이 다음과 같을 것이라고 생각한다.

- (1) 거래의 경제적 실질을 더 잘 반영한다.
- (2) 문단 100(1)에서 요구하는 회계처리에 비해 미래현금흐름 예측에 더 신뢰성 있는 근거를 제공하므로 재무제표이용자에게 더 투명하다.
- (3) 재무제표 작성자가 이행하는 데에 비용이 덜 들고, 재무제표이용자가 이해하기에도 더 단순하다.

- DO3 Anderson 위원은 자신이 선호하는 회계처리 접근법을 사용하려면 IFRS 16의 판매후리스 요구사항을 IASB가 다시 검토할 필요가 있을 것이라는 점을 인정한다. IASB는 이 개정 내용을 개발할 때 그 요구사항을 다시 검토하지 않기로 결정하였다. 그러나 그는 개정 내용이 그러한 판매후리스 요구사항을 더 고착화할 것이라고 우려한다.
- DO4 Anderson 위원은 판매자-리스이용자가 보유하는 사용권에 관련되는 차손익에 대한 IFRS 16의 회계처리를 이연처분이익과 경제적으로 동일하다고 본다. 그의 경험에 비추어 볼 때, 재무제표이용자는 처분이익과 기업이 창출하는 다른 이익을 구별하려고 한다. 일반적으로, 재무제표이용자는 처분이익의 가치를 다른 이익의 가치보다 낮게 평가한다. Anderson 위원은 이 개정안에서 개발된 후속 측정 요구사항이 재무제표이용자가 보기에 처분이익에 해당하는 것을 리스료, 이자, 판매후리스에 대한 감가상각비 사이의 상호작용에 실질적으로 포함시키게 된다고 우려한다.
- DO5 더욱이 Anderson 위원은 개정 공개초안이 최초 인식 후 판매후리스 거래 회계처리의 잠재적 다양성 감소를 목표로 하였지만, 발표된 개정기준이 회계정책 선택을 포함한다(비록 정의된 범위 내이기는 하지만)는 점을 우려한다.
- DO6 Anderson 위원은 IFRS 16의 판매후리스 요구사항은 투명성이 결여된 회계처리를 하는 결과를 가져온다고 생각한다. 그는 경제적으로 이연 수익과 동일하다고 보이는 것의 영향을 재무제표이용자가 판매후리스 기간에 걸쳐 추적할 수 없을 것이라고 본다. 그는 이러한 투명성 부족이 재무제표이용자가 판매자-리스이용자의 미래현금흐름을 예측하고 장기 전망을 평가하는 것을 방해할 것이라고 우려한다.

K-IFRS 제1116호 '리스'의

결론도출근거: 소수의견

기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정(2020. 5.29.)에 대한 소수의견

이명곤 위원은 기업회계기준서 제1116호 '리스'의 개정(2020. 5.29.)에 반대하였다. '코로나바이러스감염증-19 관련 임차료 할인 등'에 대한 실무적 간편법은 지지하나, 이를 적용하기 위한 조건 중 리스료 감면이 2021년 6월 30일 이전에 지급하여야 할 리스료에만 영향을 미쳐야 한다는 점에 동의하지 않는다. 이는 코로나19 세계적 유행이 안정화되는 시점을 알 수 없으며, 회계기준에 일시적 면제규정이 포함되는 것은 적절하지 않다고 보기 때문이다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1116호와 국제재무보고기준 제16호(IFRS 16)

기업회계기준서 제1116호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제재무보고기준 제16호(IFRS 16) '리스(Leases)'에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분을 제한적으로 수정하였다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 밝히기 위하여 문단 한2.1을 추가하였다. 해당 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 접두어 '한'을 붙여 구분하였다. 그리고 해당 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 '[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]'이라고 표시하였다.

국제재무보고기준 제16호(IFRS 16)의 준수

형식과 관련하여 수정한 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1116호는 IFRS 16의 내용에 근거하여 제정하였기 때문에 기업회계기준서 제1116호를 따르면 IFRS 16도 따르는 것이 된다.

이 기준서의 개요

개관

- IN1 기업회계기준서 제1116호에서는 리스의 인식, 측정, 표시, 공시 원칙을 제시한다. 이 기준서의 목적은 리스이용자와 리스제공자가 리스 거래를 충실하게 표현하여 목적 적합한 정보를 제공하게 하는 것이다. 이 정보는 재무제표이용자들이 기업의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 리스가 미치는 영향을 평가할 수 있게 하는 기초가 된다.
- IN2 이 기준서는 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다. 이 기준서의 최초 적용일 이전에 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'을 적용하는 기업은 이 기준서를 조기 적용할 수 있다.
- IN3 이 기준서는 다음 기준서와 해석서를 대체한다.
- (1) 기업회계기준서 제1017호 '리스'
 - (2) 기업회계기준해석서 제2104호 '약정에 리스가 포함되어 있는지의 결정'
 - (3) 기업회계기준해석서 제2015호 '운용리스: 인센티브'
 - (4) 기업회계기준해석서 제2027호 '법적 형식상의 리스를 포함하는 거래의 실질에 대한 평가'

IASB가 기준서를 공표한 이유

- IN4 리스는 많은 기업에서 중요한 활동이다. 리스는 자산에 접근하고, 자금을 조달하며, 자산 소유권 위험에 대한 기업의 익스포저(노출)를 줄이는 수단이다. 리스가 많이 사용되고 있다는 사실은 재무제

표이용자가 기업의 리스 활동을 충분히 이해하는 것이 중요함을 뜻한다.

IN5 종전 리스 회계모형은 리스이용자와 리스제공자가 리스를 금융리스 아니면 운용리스로 분류하고 두 유형의 리스를 다르게 회계처리하도록 요구하였다. 종전 모형이 리스 거래를 항상 충실하게 표현하지는 못하였기 때문에 재무제표이용자의 요구를 충족하지 못했다는 비판을 받았다. 특히, 종전 모형은 리스이용자가 운용리스에서 생기는 자산과 부채를 인식하도록 요구하지 않았다.

IN6 따라서 국제회계기준위원회(IASB)와 미국회계기준위원회(FASB)는 리스이용자가 리스에서 생기는 권리와 의무에 대하여 자산과 부채를 인식하도록 요구하는, 리스 회계처리에 대한 새로운 접근법을 개발하기 위한 공동 프로젝트에 착수했다. 이 접근법은 리스이용자의 자산과 부채를 더욱 충실하게 표현하고, 공시 강화와 함께 리스이용자의 재무 레버리지와 자본 사용액을 더 투명하게 보여줄 것이다.

IN7 IASB와 FASB는 리스이용자가 모든 리스(일부 예외 제외)에 대하여 자산과 부채를 인식해야 한다고 결정하면서, 같은 방식으로 리스를 정의했다. IASB와 FASB는 리스부채의 측정과 종전에 금융리스로 분류한 리스의 회계처리 방법에 관하여 비슷한 결정을 내렸다. 또 리스제공자의 회계처리를 실질적으로 바꾸지 않기로 결정했다.

IN8 그러나 IASB와 FASB는 종전에 운용리스로 분류한 리스의 리스비용 인식과 리스에 관련되는 현금흐름의 보고에 대하여 서로 다르게 결정하였다. IASB는 리스이용자가 모든 리스를 같은 방법으로 회계처리하도록 하는 단일 리스이용자 회계모형을 채택하기로 결정하였다. FASB는 운용리스와 금융리스를 구분하고 두 유형의 리

스를 다르게 회계처리하도록 US GAAP의 종전 요구사항과 비슷하게 리스를 분류하는 이원 리스이용자 회계모형을 채택하기로 결정하였다.

IN9 IFRS 16(기업회계기준서 제1116호)의 공표로 리스 재무보고를 개선하는 IASB의 프로젝트가 완료되었다.

이 기준서의 주요 특징

리스이용자 회계처리

IN10 이 기준서에서는 단일 리스이용자 회계모형을 도입하여 리스기간이 12개월을 초과하고 기초자산이 소액이 아닌 모든 리스에 대하여 리스이용자가 자산과 부채를 인식하도록 요구한다. 리스이용자는 리스 기초자산의 사용권을 나타내는 사용권자산과 리스료 지급의무를 나타내는 리스부채를 인식해야 한다.

IN11 리스이용자는 다른 비금융자산(예: 유형자산)과 비슷하게 사용권자산을 측정하고 다른 금융부채와 비슷하게 리스부채를 측정한다. 따라서 리스이용자는 사용권자산의 감가상각비와 리스부채에 대한 이자를 인식하고, 리스부채의 현금 상환액을 원금 부분과 이자 부분으로 분류하며, 기업회계기준서 제1007호 '현금흐름표'를 적용하여 이 부분들을 현금흐름표에 표시한다.

IN12 리스에서 생기는 자산과 부채를 처음에는 현재가치 기준으로 측정한다. 그 측정치에는 해지불능 리스료(물가연동 리스료를 포함함)를 포함하고 리스이용자가 행사할 것이 상당히 확실한 연장선택권이나 행사하지 않을 것이 상당히 확실한 종료선택권에 따라 가감될 수 있는 기간에 지급할 리스료도 포함한다.

IN13 이 기준서에서는 리스이용자에 대한 공시 요구사항을 포함한다. 리스이용자의 재무상태, 재무성과, 현금흐름에 리스가 미치는 영향을 재무제표이용자가 평가할 수 있는 기초를 재무제표이용자에게 제공하려는 목적을 이루기 위하여, 리스이용자는 공시할 정보를 정할 때 판단이 필요할 것이다.

리스제공자 회계처리

IN14 이 기준서는 실질적으로 기업회계기준서 제1017호의 리스제공자 회계처리 요구사항을 가져왔다. 따라서 리스제공자는 리스를 계속 운용리스 아니면 금융리스로 분류하고 두 유형의 리스를 다르게 회계처리한다.

IN15 이 기준서에서는 리스제공자의 공시도 강화함에 따라 리스제공자의 위험 익스포저, 특히 잔존가치 위험에 대한 공시 정보가 개선될 것이다.

제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 다음과 같이 제정하였다.

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2023. 5. 12. 개정	판매 후 리스에서 생기는 리스부채	Lease Liability in a Sale and Leaseback Amendments to IFRS 16
2021. 4. 1. 개정	2021년 6월 30일을 초과하여 제공되는 코로나19 관련 임차료 할인 등	Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021
2020. 12. 18. 개정	이자율지표 개혁 - 2단계	Interest Rate Benchmark Reform - Phase 2
2020. 9. 11. 개정	한국채택국제회계기준 2018-2020 연차개선	Annual Improvements to IFRSs 2018-2020 Cycle
2020. 5. 29. 개정	코로나바이러스감염증-19 관련 임차료 할인 등	Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16
2017. 5. 22. 제정	리스	IFRS 16 Leases

이 기준서는 다른 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.

제 · 개정일자	다른 기준서	관련되는 국제회계기준
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 '개념체계의 참조에 대한 개정'	Amendments to the References to Conceptual Framework in IFRS Standards