

리스의 정의 - 대체권

IFRS 16 '리스'

1. 질의 내용

국제회계기준해석위원회(이하 '해석위원회'라 한다)는 계약에 리스가 포함되어 있는지를 어떻게 평가하는지에 대한 요청서를 받았다.

요청서에서는 다음과 같은 내용을 질문하였다.

- a. 둘 이상의 비슷한 자산 사용에 대한 계약인 경우, 계약에 리스가 포함되어 있는지를 평가하는 수준은? 즉, 각 자산을 별도로 고려해야 하는지, 아니면 모든 자산을 함께 고려해야 하는지?
- b. 공급자가 다음과 같은 특정한 대체권을 가지는 경우, 계약이 IFRS 16을 적용하는 리스를 포함하는지를 어떻게 평가하는지?
 - i. 공급자가 사용기간 내내 다른 자산으로 대체할 수 있는 실질적인 권리를 가진다.
 - ii. 공급자가 자산을 대체할 수 있는 권리를 행사하여 사용기간 내내 경제적으로 효익을 얻을 수는 없을 것이다.

2. 검토 내용과 결정

리스의 정의

IFRS 16 문단 9에서는 '계약에서 대가와 교환하여, 식별되는 자산의 사용 통제권을 일정 기간 이전하게 한다면 그 계약은 리스이거나 리스를 포함한다'고 기술한다. IFRS 16 문단 B9를 적용하여 계약이 리스의 정의를 충족하려면, 고객은 사용기간 내내 다음과 같은 권리를 모두 가져야 한다.

- a. 식별되는 자산의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻을 권리
- b. 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리

사용기간은 '고객과의 계약을 이행하기 위하여 자산이 사용되는 총 기간(비연속적인 기간을 포함함)'을 말한다(IFRS 16 부록A).

IFRS 16 문단 B12에서는 '계약이 잠재적인 별도 리스요소 각각에 대하여 리스를 포함하는지를 판단한다'고 기술하고, 별도 리스요소에 관한 적용지침으로 IFRS 16 문단 B32를 제시한다. 문단 B32에서는 다음 조건을 모두 충족하는 경우에 기초자산 사용권은 별도 리스요소라고 규정한다.

- a. 리스이용자가 기초자산 그 자체를 사용하여 효익을 얻거나 리스이용자가 쉽게 구할 수 있는 다른 자원을 함께 사용하여 효익을 얻을 수 있다.

b. 계약에서 그 기초자산은 다른 기초자산에 대한 의존도나 다른 기초자산과의 상호관련성이 매우 높지는 않다.

식별되는 자산

리스의 정의를 충족하는 계약에 대한 첫 번째 요구사항은 고객이 식별되는 자산의 사용을 통제한다는 것이다. IFRS 16 문단 B13~B20에서는 식별되는 자산에 대한 적용지침을 제공한다.

문단 B13에서는 ‘자산은 일반적으로 계약에서 분명히 특정되어 식별된다. 그러나 어떤 자산은 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정되어 식별될 수도 있다’고 기술한다.

그러나 ‘자산이 특정되더라도, 공급자가 그 자산을 대체할 실질적 권리(대체권)를 사용기간 내내 가지면 고객은 식별되는 자산의 사용권을 가지지 못한다’(문단 B14). 이러한 경우, 고객이 아니라 공급자가 자산의 사용을 통제한다. 결과적으로 식별되는 자산이 없고 계약은 리스를 포함하지 않는다.

문단 B14에서는 대체권이 실질적이려면 다음 조건이 모두 존재해야만 한다고 기술한다.

- a. 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).
- b. 공급자는 자산 대체권의 행사에서 경제적으로 효익을 얻을 것이다(자산 대체에 관련되는 경제적 효익이 자산 대체에 관련되는 원가를 초과할 것으로 예상된다).

문단 B16에서는 ‘공급자의 대체권이 실질적인지의 판단은 ... 계약 약정시점에 볼 때 일어날 것 같지 않은 미래 사건은 고려하지 않는다’고 기술한다.

문단 B15~B18에서는 다음과 같은 각 상황에서 공급자의 대체권이 실질적이지 않음(또는 고객이 식별되는 자산의 사용권을 가지고 있음을 배제하지 못함)을 나타내는 경우를 규정한다.

- a. 특정일이 되거나 특정한 사건이 일어난 이후에만 공급자가 자산을 대체할 권리 또는 의무를 가진다.
- b. 공급자는 약정시점에 볼 때 일어날 것 같지 않은 미래 사건이 일어나는 경우에만 권리를 행사하여 경제적으로 효익을 얻을 것이다.
- c. 자산이 제대로 작동되지 않는 경우나 기술적인 개선이 가능해지는 경우에, 공급자는 수선·유지만을 위하여 자산을 대체할 권리 또는 의무가 있다.

문단 B17에서는 자산이 고객의 부지나 그 밖의 장소에 위치하는 경우, 대체 관련 원가는 자산 대체에 관련되는 효익을 초과할 가능성이 높다고 본다.

IFRS 16의 결론도출근거 문단 BC112~BC115에서는 대체권에 대한 요구사항을 개발한 IASB의 논거를 설명한다. 문단 BC113에서 이 요구사항을 포함한 IASB의 의도는 다음의 대체권을 서로 구별하기 위한 것이었다고 기술한다.

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

문단 BC113에서는 IFRS 16을 개발할 때, '많은 경우에 자산의 대체에 관련되는 원가 때문에 대체권의 행사로 공급자가 효익을 얻지 못할 것'이라고 본 IASB의 견해도 설명한다.

문단 B19에서는 공급자가 실질적인 대체권을 가지는지를 쉽게 판단할 수 없는 경우에, 고객은 그 대체권이 실질적이지 않다고 추정하도록 요구한다. 문단 BC115에서는 다음과 같은 내용에 주목한다.

- a. 문단 B19의 요구사항은 '경우에 따라 공급자의 대체권이 실질적인지를 고객이 판단하기가 불가능하지는 않지만 어려울 수 있다'는 이해관계자들의 우려에 대응하는 것이다.
- b. '대체권이 실질적이라면 IASB는 이것이 사실과 상황에 비추어 상대적으로 분명할 것이라고 생각한다.'

따라서 해석위원회는 문단 B13~B19의 요구사항 때문에 자산이 분명히 특정되거나 암묵적으로 특정되는 경우에 고객이 식별되는 자산이 없다고 결론 내리는 것은 매우 어려울 것이라고 보았다.

또 해석위원회는 문단 B14에서 요구하는 바와 같이, 공급자의 대체권이 사용기간 내내 실질적인지를 결정할 때 판단이 필요하다고 보았다. 문단 B14(a)에서는 공급자가 아직 대체 자산을 가지고 있지는 않지만 적정한 기간 내에 공급받을 수 있다면, 공급자가 그 자산을 대체할 실질적인 권리를 사용기간 내내 가진다고 규정하였다. 이는 '사용기간 내내'라는 문구가 사용기간의 모든 시간을 뜻하는 것은 아님을 설명한다.

요청서에 기술된 사실관계에 IFRS 16 요구사항의 적용

요청서에 기술된 사실관계는 다음과 같다.

- a. 고객은 공급자와 10년 동안 100개의 비슷한 새 자산(전기버스에 사용되는 배터리)에 대하여 계약을 체결하였다. 고객은 각 배터리를 고객이 쉽게 구할 수 있는 다른 자원과 함께 사용한다(각 배터리는 고객이 소유한 버스나 이 공급자와 관계없는 자에게서 리스한 버스에 사용됨).
- b. 공급자는 계약기간 내내 다른 자산으로 대체할 수 있는 실질적 권리를 가지고 있어, 문단 B14(a)의 조건을 충족한다고 가정한다.
- c. 배터리가 대체되는 경우, 공급자는 배터리를 대체하는 동안에 생긴 모든 손실이나 비용을 고객에게 배상해야 할 것이다. 대체가 공급자에게 경제적으로 효익이 있는지는

그 시점에 고객에게 지급해야 할 배상금액과 배터리의 상태 모두에 따라 결정된다.

d. 계약 약정시점에, 3년 미만 사용된 배터리를 대체하는 경우에는 공급자에게 경제적으로 효익이 없겠지만 3년 이상 사용된 배터리를 대체하는 경우에는 경제적으로 효익이 있을 수 있다고 예상된다.

계약이 리스를 포함하는지를 평가하는 수준

요청서에 기술된 사실관계는 다음과 같다.

a. 고객은 각 자산(배터리)을 구할 수 있는 다른 자원과 함께 사용하여 효익을 얻을 수 있다.

b. 각 배터리는 이 계약에 포함된 다른 배터리에 대한 의존도와 상호관련성이 매우 높지는 않다.

그러므로 해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에 문단 B12를 적용하여 고객은 잠재적 별도 리스요소 각각(각 배터리)에 대해 계약이 리스를 포함하는지를 평가한다고 (공급자의 대체권이 실질적인지를 평가하는 것 포함) 결론 내렸다.

식별되는 자산

요청서에 기술된 사실관계에서 각 배터리는 특정된다. 비록 계약에서 분명히 특정되지는 않더라도, 배터리는 고객이 사용할 수 있는 시점에 암묵적으로 특정될 것이다. 그러므로 해석위원회는 공급자가 사용기간 내내 배터리의 실질적 대체권을 가지지는 않는다면, 각 배터리는 식별되는 자산이라고 보았다.

요청서에 기술된 사실관계에서, 공급자가 대체 자산으로 대체할 실질적인 능력을 사용기간 내내 가진다는 문단 B14(a)의 조건은 존재한다고 가정한다. 그러나 해석위원회는 적어도 계약의 처음 3년간은 공급자가 배터리에 대한 대체권 행사에서 경제적으로 효익을 예상하지 못하기 때문에, 문단 B14(b)의 조건이 사용기간 내내 존재하지는 않는다고 보았다. 그러므로 공급자는 사용기간 내내 배터리에 대한 실질적 대체권을 갖지 않는다. 공급자의 대체권이 사용기간 내내 실질적인지를 결정할 때 판단이 필요할 수는 있지만, 해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계와 상황으로는 공급자의 대체권이 사용기간 내내 실질적이지는 않다는 것이 분명하다고 보았다.

해석위원회의 결론

해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에서 각 배터리가 식별되는 자산이라고 결론 내렸다. 다음으로 계약이 리스를 포함하는지를 판단하기 위해, 고객은 사용기간 내내 각 배터리의 사용으로 생기는 경제적 효익의 대부분을 얻고 각 배터리의 사용을 지시할 권리를 가지는지를 판단하기 위해 IFRS 16 문단 B21~B30의 요구사항을 적용해야 할 것이다. 고객이 계약이 리스를 포함한다고 결론 내린다면, 리스기간을 산정하기 위하여 IFRS 16 문단 18~21의 요구사항을 적용할 것이다.

해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에서 계약이 리스를 포함하는지를 평가하는 수준과 식별되는 자산이 있는지를 판단할 때, IFRS 16의 원칙과 요구사항이 적절한 근거를 제공한다고 결론 내렸다. 따라서 해석위원회는 이 사안을 기존 제정·개정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.

- **관련 회계기준:** 기업회계기준서 제1116호 문단 9, 18~21, B9, B12, B13, B14, B15, B16, B17, B18, B19, B21~B30, B32, BC113, BC115
- **색인어:** 식별되는 자산, 대체권

• **Notice**

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

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

• **알림**

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

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