삼정 KPMG

2019 November · December

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2019년 11 · 12월호

최근 국제회계기준 정보 1

I. [개정] '이자율지표 개혁(IBOR reform)'에 따른 IFRS 9, IAS 39, IFRS 7 개정

II. [공개초안] 회계정책의 공시 – IAS 1 '재무제표 표시'와 중요성 실무서 2 '중요성 판단' 개정

IASB 주요 프로젝트 진행 현황 5

I. 동일지배하의 사업결합

Global 동향 7

I. 2019년 9월, 10월 IASB meeting 기타 논의사항

II. 2019년 9월 IFRIC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 17

K-IFRS 1116 '리스' – 경과규정

최근 국제회계기준 정보

2019년 9월 1일부터 2019년 10월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제 · 개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, "ED"), 토론서(Discussion Paper, "DP") 및 해석서 초안(Draft Interpretation)의 주요 내용은 다음과 같습니다.

[개정] '이자율지표 개혁(IBOR reform)'에 따른 IFRS 9, IAS 39, IFRS 7 개정

개정배경

은행간 거래에 사용되는 무담보대출이자율인 은행간대출금리(IBOR: Interbank Offer Rate)와 같은 이자율지표(interest rate benchmark)는 글로벌자본시장에서 수많은 금융상품의 준거금리로서의 역할을 해 왔다. 그러나 은행간 무담보 조달시장 축소가 일어남에 따라 각국에서는 IBOR(LIBOR, EURIBOR 등) 개혁과 함께 새로운 무위험 지표금리 선정 작업을 하고 있고, EU 벤치 마크 규정(BMR)에 따르면 2021년 말부터는 더 이상 LIBOR와 EURIBOR를 사용할 수 없다고 명시되어 있다. 따라서 IBOR을 준거금리로 사용하는 많은 금융상품들의 만기 이전에 준거금리가 변경되면, 금융상품의 현금흐름이 변경될 것으로 예상된다. 이럴 경우, 미래전망분석을 바탕으로 한 위험회피회계 적용 여부 결정에 영향을 줄 수 있다.

예를 들어 3개월 LIBOR 금리 채권의 변동금리이자를 위험회피대상으로 지정한 경우에 새로운 무위험지표금리가 선정되면, 3개월 LIBOR가 다른 이자율로 변경되기 때문에 당초 위험회피대상으로 지정한 "3개월 LIBOR 이자현금흐름"은 발생하지 않게 된다. 이에 따라 "위험회피대상항목이 예상거래인 경우 그 거래는 발생가능성이 매우 커야 한다. (IFRS 9.6.3.3, IAS 39.88(c))"의 조건을 충족하지 못할 수 있다.

다른 예로, 위험회피회계를 적용하기 위해서는 위험회피수단 사이에 경제적관계가 있는지를 평가하여야(IFRS 9.6.4.1(c)(i)) 하고 회피대상위험으로인한 공정가치나 현금흐름의 변동을 상쇄하는 높은 위험회피효과를 기대할 수 있는지를 평가해야 한다(IAS 39.88(b)). 이러한 평가를 하기 위해서는 미래현금흐름 추정이 필요한데, 위험회피관계가 이자율지표 개혁 시점이 지나서도 이어지는 경우에는 이자율지표 개혁이 전진적 평가에 영향을 미칠 수 있다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

즉, 기업은 위험회피대상항목과 위험회피수단의 미래현금흐름에 어떤 변화가 생길지를 고려해야 하는데, 이자율지표 개혁으로 인한 불확실성 때문에 위험회피대상항목과 위험회피수단 사이의 경제적관계(IFRS 9)를 증명하지 못하거나, 높은 위험회피효과(IAS 39)를 증명하지 못할 수 있다.

IASB는 위와 같이 이자율지표 개혁에 따른 현금흐름의 불확실성 때문에 위험회피회계의 적용조건이 충족되지 않아 기존의 위험회피회계 적용을 중단해야 하거나 새로운 위험회피관계를 지정하지 못하게 되는 결과는 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공하지 못할 것으로 보고 2019년 9월에 IFRS 9, IAS 39, IFRS 7을 개정하여 IBOR Reform에 영향 받는 위험회피 거래에 대해 예외규정을 두었다. 이 개정사항은 이자율지표 개혁에 의해 직접 영향을 받는 모든 위험회피관계에 대해 다음의 개정사항을 2020년 1월 1일부터 의무적으로 적용하여야 한다.

개정사항

요구사항	주요내용
"발생가능성이 매우 커야 한다"	예상거래가 발생할 가능성이 매우 큰지를 평가할 때, 위험회피대상 현금흐름이 기초하는 이자율지표가 이자율지표 개혁의 결과로 변경되지 않는다고 가정함 미래 위험회피대상 현금흐름의 발생가능성을 결정할 때 다른 대체이자율로 대체하는 계약변경은 없다고 가정함
전진적 평가	전진적 평가 수행 시, 위험회피대상항목, 회피대상위험, 위험회피수단이 기초로 하는 이자율지표가 이자율지표 개혁으로 인하여 변경되지 않는다고 가정함
소급적 평가 (IAS 39 only)	이자율지표 개혁으로 인한 불확실성이 있는 기간 동안 위험회피 결과가 80~125%의 범위를 벗어나더라도 위험회피회계를 중단하지 않음
별도로 식별 가능한 위험요소	위험회피수단과 위험회피대상항목이 자주 변경되기 때문에 자주 위험회피관계를 재설정하는 경우, 계약상 특정되지 않은 이자율 위험요소에 대한 위험회피의 경우 위험회피관계의 개시시점에만 별도로 식별할 수 있어야 한다는 요구사항을 적용함
적용종료일	다음의 경우 예외규정의 적용을 중단함 ✓ 이자율지표 개혁으로 인한 불확실성이 이자율지표를 기초로 하는 현금흐름의 시기와 금액과 관련하여 더 이상 나타나지 않게 되는 때 ✓ 위험회피관계가 중단될 때 항목집합을 위험회피대상항목으로 지정하거나 금융상품의 조합을 위험회피수단으로 지정하는 경우 각 개별 항목별로 예외규정의 적용을 종료해야 함
공시사항	이자율지표 개혁에 의해 영향을 받게 되는 위험회피관계에 대하여 다음의 사항을 공시함 1. 위험회피관계가 노출되어 있는 유의적인 이자율지표 2. 기업이 관리하고 있는 위험 익스포저 중 이자율지표 개혁에 의해 직접 영향을 받는 정도 3. 대체 지표 이자율로 전환하는 과정을 관리하고 있는 방법

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

요구사항	주요내용
공시사항	4. 예외규정을 적용할 때 사용한 유의적인 가정과 판단에 대하여 기술 (예: 이자율지표에 기초한 현금흐름의 시기와 금액에 대하여 이자율지표 개혁에 따른 불확실성이 언제 더 이상 나타나지 않는 지에 대한 가정과 판단) 5. 해당 위험회피관계에서 위험회피수단의 명목금액
시행일	2020년 1월 1일부터 적용범위에 포함되는 모든 위험회피에 개정사항을 의무적으로 적용하고 조기적용을 허용함

[공개초안] 회계정책의 공시 – IAS 1 '재무제표 표시'와 중요성 실무서 2 '중요성 판단'[1] 개정

IASB는 2019년 8월에 기업들이 회계정책 공시사항을 결정하는데 중요성(materiality)의 개념을 적용하는 것을 돕기 위하여 IAS 1'재무제표 표시'와 중요성 실무서 2: '중요성 판단'에 대한 개정 공개초안을 발표하였다.

IAS 1의 개정사항

기존 IAS 1에서는 "유의적인(significant) 회계정책"이라는 표현을 사용하고 있다. 공개초안에서는 기존의 "유의적인" 이라는 표현을 "중요한(materiality)"이라는 표현으로 개정하였다.

또한 "기업의 재무제표에 포함된 다른 정보와 함께 고려하였을 때, 일반목적 재무제표의 주요 이용자가 해당 재무제표에 기초하여 내리는 결정에 합리적으로 영향을 미치는 경우에 회계정책에 대한 정보는 중요하다." 라고 설명하여 중요한 회계정책이 무엇인지에 대해 자세하게 설명하였다.

중요하지 않은 거래, 다른 사건 및 조건에 관련한 회계정책은 중요하지 않은 회계정책이고 공시할 필요가 없다는 사실을 명시하였으며, 중요한 거래나 다른 사건 및 조건과 관련된 모든 회계정책이 중요한 회계정책은 아니라는 사실도 명시하였다.

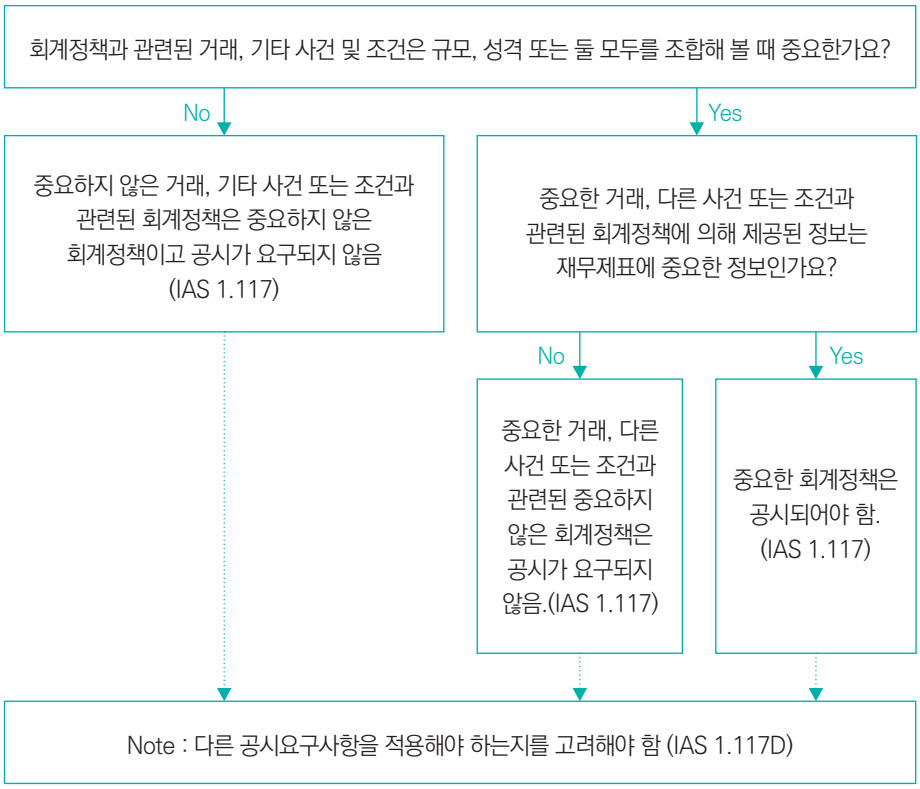
중요성 실무서 2: '중요성 판단'의 개정사항

중요한 회계정책과 중요하지 않은 회계정책에 대해 IAS 1의 개정사항에 추가한 사항을 동일하게 중요성 실무서에도 반영하였다. 또한 회계정책이 중요한지를 판단하는 사례를 추가로 제시하고, 회계정책이 중요한지를 판단할 때 사용할 수 있는 다음의 diagram을 추가하였다.

1 IFRS Brief 2017년 11월 · 12월 참고

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

Diagram – determining whether an accounting policy is material



IASB는 이번 공개초안에 대해 2019년 11월 29일까지 외부 검토의견을 받는다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

IASB 주요 프로젝트 진행 현황

IASB가 2019년 10월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
공개초안			
요율규제활동	분석 중	공개초안 발행	
공시개선 – 회계원칙	분석 중	공개초안에 대한 의견수렴	
보험계약 개정	분석 중	공개초안에 대한 의견수렴	
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중	토론서 발행	
동적 위험관리	분석 중	주요 모형 발표	
영업권과 손상	분석 중	토론서 발행	
자본의 특성을 가진 금융상품	분석 중	프로젝트의 방향 결정	

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

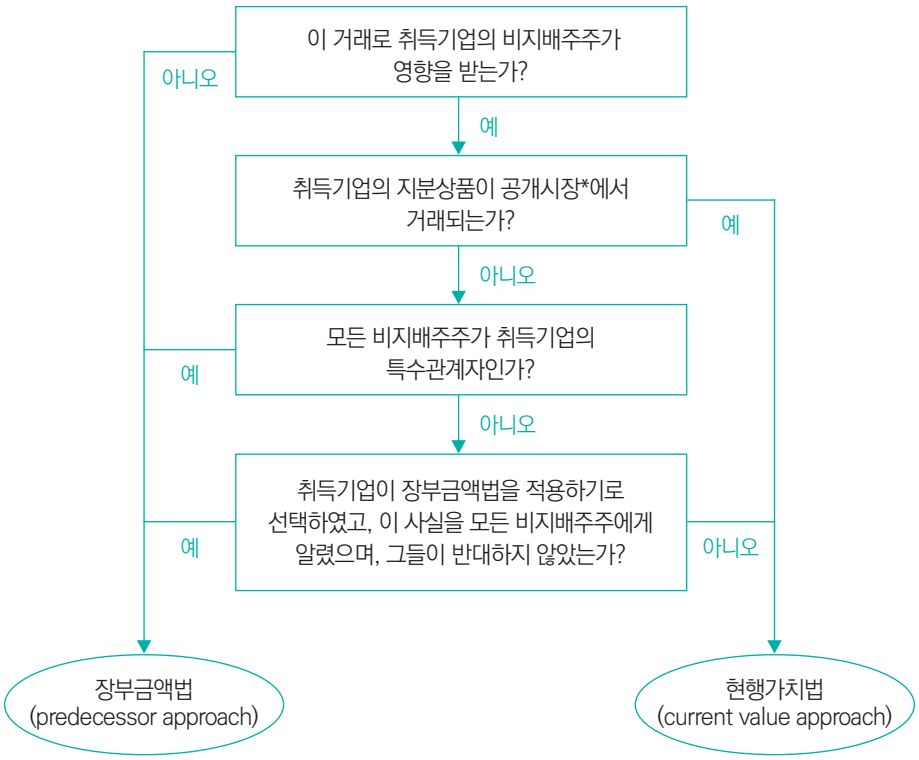
I. 동일지배하의 사업결합

IASB는 동일지배하의 사업결합에서 취득기업(receiving entity)의 회계처리를 개발하는 프로젝트를 진행 중이다. 취득기업의 비지배주주에게 영향을 주는 거래에는 IFRS 3의 취득법을 조정해서 사용하는 현행가치법(current value approach)을 적용하는 것을 원칙으로 하되, 일정 요건을 충족하는 경우에만 장부금액법(predecessor approach)을 허용하기로 잠정 결정하였다.

장부금액법을 적용할 수 있는 거래

2019년 9월 회의에서는 동일지배하의 사업결합 프로젝트의 적용범위에 해당하는 거래 중 어떤 거래에 장부금액법을 적용할 수 있는지에 대한 논의가 진행되었다. IASB는 취득기업의 비지배주주에게 영향을 주는 거래인 경우에도, 취득기업의 지분상품이 공개시장에서 거래되지 않으면서, (1) 모든 비지배주주가 취득기업의 특수관계자이거나, 또는 그렇지 않더라도 (2) 취득기업이 장부금액법을 적용하기로 선택하였고 이 사실을 모든 비지배주주에게 알렸으며 그들이 반대하지 않는 거래에는, 현행가치법을 필수적으로 요구해서는 안 된다고 잠정 결정하였다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.



*공개시장 : IFRS에서 공개시장을 국내 또는 국외 주식거래소 또는 지역시장(local or regional)을 포함한 장외시장으로 기술함

장부금액법의 적용

2019년 10월 회의에서는 장부금액법의 적용방법 대한 논의가 이루어졌다. IASB는 취득기업이 동일지배하의 사업결합에서 취득한 자산과 인수한 부채를 양도된 기업(transferred entity)의 재무제표상 장부금액으로 인식해야 한다고 잠정 결정하였다. 또한, 주요 재무제표(primary financial statements)에 제공하는 결합 전 정보(pre-combination information)는 취득기업에 대해서만 제공해야 한다고 잠정 결정하였다.

IASB는 후속 회의에서 장부금액법의 적용방법에 대한 논의를 완료하고, 현행가치법을 어떻게 적용해야 하는지(취득법에서 어떤 조정을 거쳐 적용해야 하는지), 주석에 공시해야 할 정보는 무엇인지 등을 논의할 예정이다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

Global 동향

I. 2019년 9월과 10월 IASB meeting 기타 논의사항

IASB의 주요 프로젝트 외에 2019년 9월과 10월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IAS 1] 재무제표 표시 – 부채의 유동 / 비유동 분류

IASB는 2015년 2월에 부채의 유동/비유동 분류를 명확히 하기 위한 IAS 1 '재무제표 표시' 공개초안을 발표하였으며, 몇 가지 사항을 명확히 하여 해당 공개초안을 확정하였다. (IFRS Brief 2019년 5 · 6월호, 9 · 10월호 참고) 개정 공개초안의 주요 내용은 다음과 같다.

현행 IAS 1	공개초안 IAS 1
69 부채는 다음의 경우에 유동부채로 분류한다. (4) 보고기간 후 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 무조건의 권리를 가지고 있지 않다(문단 73참조). 계약상대방의 선택에 따라, 지분상품의 발행으로 결제할 수 있는 부채의 조건은 그 분류에 영향을 미치지 아니한다. 그 밖의 모든 부채는 비유동부채로 분류한다.	69 부채는 다음의 경우에 유동부채로 분류한다. (4) 보고기간 후 12개월 이상 부채의 결제를 연기할 수 있는 권리를 보고기간 말에 가지고 있지 않다(문단 72R참조). 계약상대방의 선택에 따라, 지분상품의 발행으로 결제할 수 있는 부채의 조건은 그 분류에 영향을 미치지 아니한다. 그 밖의 모든 부채는 비유동부채로 분류한다. 유동항목과 비유동항목을 분류함에 있어, 부채의 결제는 현금, 지분상품, 그밖의 자산 또는 그 밖의 용역을 거래상대방에게 이전하여 부채를 소멸시키는 것을 의미한다.

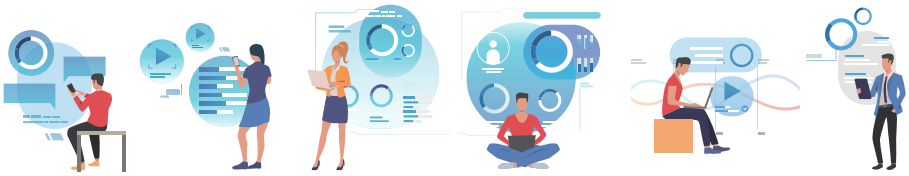
15년 2월에 발표된 공개초안에서 일부 수정된 사항이 있으나 IASB는 다음과 같은 사유로 공개초안을 재공표(re-exposure)하지 않기로 하였다.

① 수정사항은 응답자들의 요구에 따라 공개초안의 내용을 명확히 하는 것이지, 근본적으로 변경하는 것이 아니었음

② 명확해진 내용은 표시에만 영향을 미치며, 자산 · 부채 · 수익 · 비용의 금액이나 인식시점에 영향을 미치지 않음

③ 대부분의 명확해진 내용은 지분결제 특성이 있는 부채에만 적용되는 사항이며, 실무를 고려했을 때, 해당 내용을 재공표하고 다시 코멘트를 수렴하는 것이 큰 도움이 되지 않을 것으로 판단함

개정안은 2020년 1분기 중 발표될 예정이며, 개정안은 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 시행될 예정이다.



© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

2. [IAS 8] 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류

IASB는 IAS 8 '회계정책과 회계추정' 공개초안에 대하여 제출된 의견과 프로젝트의 진행방안에 대해 논의하였다.

회계추정의 정의

IASB는 회계추정의 정의를 다음과 같이 구체화 하기로 잠정 결정하였다.

✓ 회계추정은 불확실성 측정에 영향을 받는 재무제표의 화폐금액임

✓ 이러한 화폐금액은 회계정책을 적용하는데 사용된 측정 기법의 결과임

✓ 기업은 회계추정 시에 판단과 가정을 사용함

IASB는 회계추정 시에 사용된 측정기법에 투입변수변경이 전기기간 오류 수정이 아니라면 투입변수 변경의 효과는 그 회계추정의 변경이며, 새로운 정보나 새로운 추정방법의 개발로 인한 회계추정의 변경은 오류가 아님을 명확히 하였다. 또한 추정기법과 가치평가기법은 기업이 회계추정 시에 사용한 측정기법의 한 예임을 명시하였다.

추가적으로 IASB는 회계정책의 정의는 수정하지 않기로 하였으며 회계추정의 변경이 변경되는 경우, 회계정책의 변경이 될 수 없음을 명확히 하였다. 그리고 회계추정의 정의를 적용하는 방법에 대하여 설명서(IAS 8의 일부가 아님)를 발간할 것을 잠정적으로 결정하였다.

3. 이자율지표 변경(IBOR Reform)이 재무보고에 미치는 영향

IASB는 IBOR Reform과 관련한 회계기준 개정의 두 번째 단계인 이자율지표의 변경의 결과 발생할 수 있는 금융상품의 분류와 측정에 관련한 잠재적인 회계처리 이슈에 대해 논의 하였다.

분류 측정 – 금융상품계약의 변경

IASB는 IFRS 9을 다음과 같이 수정하기로 잠정적으로 결정하였다.

✓ 금융상품의 계약조건에 대한 수정이 없는 경우에도 당초 예상되었던 변경에 따라 계약상 현금흐름이 결정되는 기준의 변경은 IFRS 9에 따른 금융상품 계약조건의 변경임을 명확히 함

✓ IBOR reform과 관련된 변경에 대해 회계처리하기 위하여 IFRS 9 문단 B5.4.5[2]를 적용할 수 있는 실무적 간편법을 제공하고, IBOR reform과 관련한 변경인지 아닌지에 대한 사례를 IFRS 9에 제공하기로 함

2 IFRS 9.B5.4.5 시장이자율의 변동을 반영하기 위하여 변동금리부 금융자산이나 변동금리부 금융부채의 현금흐름을 주기적으로 재추정하는 경우에는 유효이자율이 변동된다. 최초 인식시점에 변동금리부 금융자산이나 변동금리부 금융부채가 만기에 수취할 원금이나 지급할 원금과 같은 금액으로 인식된다면, 일반적으로 미래 이자지급액의 재추정은 해당 자산이나 부채의 장부금액에 유의적인 영향을 미치지 않는다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

✓ 실무적 간편법을 적용하는 IBOR reform과 관련된 변경에 대해 회계처리하기 위해서 IFRS 9.B5.4.5를 우선 적용해야 함을 명확히 함. 그 후에 다른 변경으로 인해 금융상품을 제거해야 하는지를(변경이 실질적인지) 결정하기 위해 현재의 IFRS 9의 요구사항[3]을 적용해야 함. 만일 실질적이지 않다면 IFRS 9 문단 5.4.3[4]을 적용해야 함

변경된 금융상품의 제거에 대한 회계적 의미

IASB는 IBOR reform과 관련하여, 현재 IFRS 9의 요구사항이 다음의 상황에 대한 적절한 회계처리를 결정할 수 있는 충분한 가이던스를 제공하고 있다고 잠정적으로 결정하였다.

✓ 재무상태표에서 금융자산이나 금융부채의 제거와 실질적인 변경에 따른 손익의 인식

✓ 금융자산을 관리하는 사업모형의 결정

✓ 대체적인 벤치마크 이자율을 기준으로 하는 새로운 금융자산의 계약상 현금흐름의 이자요소가 IFRS 9에서 요구되는 SPPI 요건을 충족하는 지의 결정(IASB는 IBOR reform과 관련하여 SPPI 평가의 적용 사례를 추가하기로 잠정 결정함)

✓ 새로운 금융자산에 대한 기대신용손실의 인식

✓ 금융부채에 대한 내재파생상품 회계처리

4. [IAS 16] 유형자산 – 의도한 사용 전의 매각금액

IASB는 2017년 6월에 다음과 같이 IAS 16 문단 17(5)[5]를 개정하는 공개초안을 발표하였고, 2019년 6월 회의에서 이 개정사항을 마무리 하기로 결정하였다. (IFRS Brief 2017년 9 · 10월호, 2019년 7 · 8월호 참고)

유형자산을 경영진이 의도하는 방식으로 자산을 가동하는 데 필요한 장소와 상태에 이르게 하는 동안 생산된 재화의 매각금액을 유형자산의 원가에서 차감하는 것을 금지하고, 재화의 매각금액과 원가를 적용가능한 기준서에 따라 당기손익으로 인식함

IASB는 이번 회의에서 경과규정과 적용일에 대해 다음과 같이 결정하였다.

✓ 이 개정사항의 최초 적용시점에 표시되는 가장 이른 기간의 시작일 또는 그 이후에 사용 가능한 상태가 되는 유형자산에만 이 개정사항을 소급적으로 적용함

✓ 최초채택기업에 대한 면제규정을 제공하지 않음

✓ 이 개정사항은 2022년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수 있음

3 IFRS 9.3.3.2 ~ 이와 마찬가지로, 기존 금융부채(또는 금융부채의 일부)의 조건이 실질적으로 변경된 경우(채무자의 재무적 어려움으로 인한 경우와 그렇지 아니한 경우를 포함)에도 최초의 금융부채를 제거하고 새로운 금융부채를 인식한다.

4 IFRS 9.5.4.3 금융자산의 계약상 현금흐름이 재협상되거나 변경되었으나 그 금융자산이 이 기준서에 따라 제거되지 아니하는 경우에는 해당 금융자산의 총 장부금액을 재계산하고 변경손익을 당기손익으로 인식한다. (후략)

5 IAS 16.17(5) 유형자산이 정상적으로 작동되는지 여부를 시험하는 과정에서 발생하는 원가. 단, 시험생산 과정에서 생산된 재화(예: 장비의 시험과정에서 생산된 시제품)의 순매각금액은 당해 원가에서 차감한다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

5. [IAS 37] 충당부채, 우발부채, 우발자산 – 손실부담계약 – 계약이행원가

IASB는 2018년 12월에 손실부담계약을 식별할 때 '계약상 의무의 이행에 필요한 회피 불가능 원가'를 어느 범위까지로 볼 것인지에 대한 자세한 지침을 제시하기 위해 IAS 37의 개정 공개초안[6]을 발표한 바 있다. 이번 회의에서는 '계약에 직접적으로 관련되는 원가'를 명확히 하고 그 원가에 해당되거나 해당되지 않는 예시를 포함할 것을 제시하였다.

IASB는 2018년 12월에 발표한 공개초안에서 제안된 '계약에 직접 관련되는 원가'의 예시를 '계약과 직접 관련된 원가'가 다음과 같이 구성되어 있다는 설명으로 대체하기로 잠정적으로 결정하였다.

(1) 그 계약을 이행하는데 증분되는 원가, 그리고

(2) 그 계약과 다른 계약들을 이행하는데 직접적으로 관련된 원가의 배부액

IASB는 IAS 37의 문단 69[7]에서 '손실부담계약을 이행하기 위하여 사용하는 자산'(assets dedicated to a contract)을 '손실부담계약에 직접적으로 관련되는 자산'(assets that relate directly to a contract)으로 개정하기로 잠적적으로 결정하였다.

IASB는 또한 경과규정과 관련하여 다음과 같이 잠정적으로 결정하였다.

✓ IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'에 따라 개정사항을 소급적용하는 것을 허용하지 않음

✓ 기업은 개정내용을 최초로 적용하는 회계연도의 개시일에 기업이 아직 모든 의무를 이행하지 않은 계약에 적용하기로 경과규정에서 명시하기로 함

✓ 최초채택기업에 소급적용에 대한 예외 또는 면제 조항을 두지 않음

6. [IFRS 10] '연결재무제표' – 단일 자산을 보유하는 기업의 매각

IASB는 부동산 매각을 통상적인 활동으로 영위하는 기업이 부동산을 단일자산으로 보유하는 종속기업의 지분을 매각함으로써 부동산을 매각하는 거래[8]의 향후 처리 방안을 논의하였다.

질의자가 제출한 거래에서 기업은 각 부동산을 취득할 때 자신의 종속기업이 되는 법적 실체(이하 '종속기업')를 설립하고, 이 종속기업은 해당 부동산과 관련 법인세자산(부채)만을 보유한다. 기업은 종속기업 지분 100%를 고객에게 매각함으로써 부동산을 매각하고, 그 결과로 기업은 종속기업에 대한 지배력을 상실한다.

이와 같은 거래에 대한 질의와 이에 대한 해석위원회의 논의사항은 다음과 같다.

6 IFRS brief 2019년 1 · 2월호 참고

7 IAS 37.69 손실부담계약에 대한 충당부채를 인식하기 전에 해당 손실부담계약을 이행하기 위하여 사용하는 자산에서 생긴 손상차손을 먼저 인식한다(기업회계기준서 제1036호 '자산손상' 참조).

8 이 안건은 2019년 6월 해석위원회에서 논의하였으나 결론을 도출하지 못하여 IASB에서 좁은 범위의 기준서 개정 여부에 대해 논의하였다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

질의 A. 이 거래에 IFRS 10 '연결재무제표'와 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익' 중 어떤 기준서를 적용해야 하는지?

해석위원회는 IFRS 10에 따른 종속기업은 IFRS 15 문단 5(c)에 따라 IFRS 15의 적용 범위에서 제외되므로 기업은 질의대상 거래에 IFRS 10을 적용해야 한다고 보았다.

질의 B. IFRS 10을 적용한다면, 종속기업의 처분 손익을 손익계산서에 순액으로 표시하는지?

IFRS 10 문단 B98(d)에서는 종속기업에 대한 지배력 상실과 관련되어 발생한 차손익을 당기손익으로 인식하도록 요구하나 차손익을 요소로 구분하여 인식(즉, 매각대금은 수익으로, 처분한 종속기업 순자산은 비용으로 총액 인식)해야 하는지는 명시하지 않는다.

이 질의에 대해 다음과 같은 두 가지 의견이 제시되었고, 해석위원회는 총액 또는 순액 표시에 대해 결론을 내리지 않았다.

(a) 단일 자산을 보유한 기업의 매각을 순액으로 표시하면 기업의 통상적인 활동의 일환으로 발생하는 거래를 충실히 표현하지 못할 것이며, US GAAP에서는 종속기업 지분 매각의 거래의 실질을 Topic 606 '고객과의 계약에서 생기는 수익'에서 직접 다루고 있다면 Topic 606을 적용하도록 함

(b) 부동산에 '기업의 형식'을 씌운 것이 경제적 실질이 없다고 말하기는 어려움. 고객에게 부동산을 직접 매각하는 대신 법적 실체를 매각하는 사업 상 이유가 있을 것이므로 거래의 성격과 실질이 다르다고 보아야 함

IASB는 다음의 특성을 모두 충족하는 거래에 IFRS 15를 적용하도록 좁은 범위의 기준서 개정을 진행하는 방법과 IFRS 10 '연결재무제표'의 사후이행검토 시 해당 질의를 다루는 방법을 고려하였다.

✓ 기업이 고객과 기업의 통상적인 활동에서 생기는 산출물을 대가와 교환하는 계약을 체결함

✓ 해당 계약은 종속기업 지분의 100%를 매각하는 방식으로 설계됨

✓ 종속기업은 IAS 2 '재고자산'에서 정의하는 재고자산과 IAS 12 '법인세'에서 정의하는 관련 법인세자산(부채)만 보유함

IASB는 향후 회의에서 좁은 범위의 기준서 개정의 실현 가능성을 판단해 보기로 결정하였다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

II. 2019년 9월 IFRIC meeting 주요내용 요약

2019년 9월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Tentative Agenda decisions

2019년 9월 해석위원회에서 결정한 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 15] 고객과의 계약에서 생기는 수익 – 계약을 이행하기 위한 교육훈련 원가

해석위원회는 다음과 같은 고객과의 계약을 이행하기 위한 교육 훈련 원가가 발생하였을 때, 자산으로 인식할지 비용으로 인식해야 하는지에 대해 논의 하였다.

✓ 회사는 고객과 IFRS 15 '고객과의 계약에서 생기는 수익'의 적용범위인 아웃소싱 용역 공급 계약을 체결함

✓ 고객에게 용역을 제공하는 종업원에 대하여 고객의 설비와 절차에 대한 이해를 위한 IAS 38 문단 15[9]에 해당하는 교육훈련 원가가 발생하였으며, 회사는 IFRS 15에 따라 해당 교육훈련을 별도의 수행의무로 식별하지 않음

✓ 고객과의 계약에 따라, 회사는 계약 개시 시점의 회사의 종업원과 고객의 영업 확장에 따라 회사가 새로 채용하는 종업원에 대한 교육훈련 원가를 고객에게 청구할 수 있음

해당 교육훈련 원가에 적용하는 기준서는?

IFRS 15 문단 95에 따르면 고객과의 계약을 이행할 때 드는 원가가 다른 기업회계기준서의 적용 범위에 포함되는 경우 그 기준서를 먼저 적용하도록 하고 있다. IAS 38 '무형자산' 문단 5에서는 광고, 교육훈련, 사업개시, 연구와 개발활동 등에 대한 지출에 이 기준서를 적용한다고 되어 있다.

따라서, 해석위원회는 제시된 현황에서 고객과의 계약을 이행하기 위해 발생한 교육훈련 원가는 IAS 38을 적용하여 회계처리 해야 한다고 결론 내렸다.

IAS 38의 적용

IAS 38 문단 69(2)에 열거되어 있는 '교육훈련을 위한 지출'은 발생시점에 비용으로 인식하도록 하고 있으며, IAS 38 문단 15에서는 '기업은 숙련된 종업원이나 교육훈련으로부터 발생하는 미래 경제적효익에 대해서는 일반적으로 무형자산의 정의를 충족하기에는 충분한 통제를 가지고 있지 않다'고 설명하고 있다. 또한 IFRS 15 문단 BC307에서는 '다른 기준서에서 특정 원가를 자산으로 인식하지 못하게 한다면, IFRS 15에 따라 자산을 인식할 수 없다'고 설명하고 있다.

따라서, 해석위원회는 제시된 현황에서 회사는 고객과의 계약을 이행하기 위해 발생한 교육훈련 원가는 발생 시 비용으로 인식하여야 한다고 결론 내렸다.

해석위원회는 IFRS 15와 IAS 38 기준서가 적정한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정하였다.

9 IAS 38.15 기업은 숙련된 종업원으로 구성된 팀을 보유할 수 있고, 교육훈련을 통하여 습득된 미래경제적 효익을 가져다 줄 수 있는 종업원의 기술 향상을 식별할 수 있다. 기업은 또한 그러한 숙련된 기술을 계속하여 이용할 수 있을 것으로 기대할 수 있다. (이하 생략)

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

(2) [IFRS 16] 리스 – CVC 해상운송계약의 리스 정의

해석위원회는 다음과 같은 조건의 해상운송계약에서 고객이 선박의 사용지시권을 갖는지에 대해 논의 하였다.

✓ 계약에서 자산(선박)이 식별됨 (IFRS 16 문단 B13-B20)

✓ 고객은 5년의 사용기간 내내 선박의 사용으로 생기는 효익의 대부분을 얻을 권리를 가짐 (IFRS 16 문단 B21-B23)

✓ 선박을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정 중 많은 것들이 계약에서 미리 결정되어 있음. 고객은 선박의 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 미치는 의사결정 중 미리 결정되지 않은 것들을 결정할 권리를 가짐

✓ 공급자는 선박을 사용기간 내내 운용 및 유지함

상기 계약에서 선박을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 모든 결정이 내려진 것은 아니므로 IFRS 16 문단 B24(2)[10]이 적용되지는 않는다. 계약에서 많은 의사결정이 미리 내려졌다는 것은 고객의 사용권의 범위를 결정하는 것이며, 상기 계약에 따르면 고객은 정해진 범위 안에서는 선박의 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 미치는 모든 의사결정[11]을 바꿀 수 있으므로 고객이 5년의 사용기간 내내 선박의 사용을 지시할 수 있으므로 이 계약은 리스를 포함하고 있다고 결론내렸다.

해석위원회는 IFRS 16의 규정이 질의대상 계약의 회계처리를 결정할 수 있는 적절한 근거를 제공하고 있으므로, 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 잠정 결정하였다.

2. IFRS IC Agenda decisions

2019년 9월 해석위원회에서 결정한 Agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 15] 고객과의 계약에서 생기는 수익 – 항공기의 지연 또는 운항 취소로 인한 보상금[12]

해석위원회는 항공사가 항공기의 지연 또는 운항 취소로 인하여 고객에게 보상해야 하는 의무의 회계처리에 대한 질문을 받았다.

---

10 K-IFRS 1116.B24 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에만 고객은 사용기간 내내 식별되는 자산의 사용을 지시할 권리를 가진다.
(2) 자산을 사용하는 방법 및 목적에 관련되는 결정이 미리 내려지고 다음 중 어느 하나에 해당한다
(가) 고객이 사용기간 내내 자산을 운용할 권리를 가지며, 공급자는 그 운용지시를 바꿀 권리가 없다.
(나) 고객이 사용기간 내내 자산을 사용할 방법 및 목적을 미리 결정하는 방식으로 자산을 설계하였다.

11 K-IFRS 1116.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 관련성 있는 의사결정권을 고려한다. 이 의사결정권은 사용으로 생기는 경제적 효익에 영향을 줄 수 있을 때 관련성이 있다. 자산의 특성과 계약 조건에 따라 계약 마다 가장 관련성이 있는 의사결정권은 다를 것이다.

12 IFRS brief 2019년 7 · 8월호 참고

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

고객(승객)이 법률에 따라 특정조건에서 항공기의 지연 또는 운항 취소에 대하여 법적으로 보상받을 권리가 있는 제시된 현황에서 기업의 약속은 고객에게 특정한 시간 내에 특정 장소에서 다른 장소로 이동하는 것이므로 고객은 기업이 이 약속의 이행을 실행하는 경우 보상금을 받을 자격이 있는 것이다. 따라서 해석위원회는 이 보상금은 수행의무와 직접적으로 관련되어 있으므로 지체상금과 같은 변동대가를 유발하는 위약금과 동일한 방법으로 IFRS 15 문단 50~54에 따른 변동대가 규정에 따라 회계처리 해야 한다고 판단하였다.

해석위원회는 항공기의 지연 또는 운항취소로 인한 보상금에 대한 회계처리는 IFRS 15에서 적정한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 하였다.

(2) [IFRS 16] 리스 – 리스이용자의 증분차입이자율[13]

리스료는 일반적으로 리스기간에 걸쳐 일정한 금액을 지급하기 때문에 원금 분할상환 차입금(amortizing loan)과 상환구조가 비슷하고, 원금 분할상환 차입금의 경우 일반적으로 원금 일시상환 차입금(bullet repayment loan)보다 이자율이 낮을 수 있다. 이에 따라 해석위원회는 리스이용자의 증분차입이자율 산정 시, 리스기간과 비슷한 만기, 리스료 지급 구조와 비슷한 상환구조를 반영해야 하는지에 대하여 논의하였다. (IFRS Brief 2019년 7 · 8월호 참고)

해석위원회는 IFRS 16에서 증분차입이자율에 리스료의 지급 구조를 반영하도록 명시적으로 요구하지는 않지만, 리스이용자는 리스와 비슷한 상환 구조를 가지는 차입금의 '쉽게 관측할 수 있는 이자율'을 시작점으로 하여 증분차입이자율을 산정하는 경우가 많을 수 있다고 보았다. 또한 이렇게 리스의 상환 구조를 반영한 이자율을 시작점으로 삼아 증분차입이자율을 산정하는 것이 IASB의 의도와 일관된다고 하였다.

해석위원회는 IFRS 16에서 증분차입이자율 산정을 위한 충분한 근거를 제공하고 있으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결정하였다.

(3) [IFRS 9] 금융자산 – 비금융자산의 외화위험에 대한 공정가치위험회피

해석위원회는 IFRS 9의 공정가치위험회피와 관련하여 소비를 목적으로 보유하는 비금융자산의 외화위험을 별도로 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있다면, 이를 위험회피대상항목으로 지정할 수 있는지에 대한 질문을 받았다.

IFRS 9에 따르면 특정 시장 구조에 근거하여 평가하였을 때, 위험요소를 별도로 식별할 수 있고 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우에 한하여 해당 위험요소를 위험회피대상항목으로 지정할 수 있다. 공정가치위험회피는 '특정 위험에 기인하고 당기손익에 영향을 줄 수 있는 것으로서, 인식된 자산이나 부채 또는 인식되지 않은 확정계약 또는 이러한 항목의 구성요소의 공정가치 변동 익스포저에 대한 위험회피'로 정의된다(IFRS 9 문단 6.5.2(a)).

해석위원회는 비금융자산의 공정가치가 외화로 결정된다면 IAS 21 '환율변동효과'를 적용하여 기업의 기능통화로 환산된 공정가치 측정치는 외화위험에 노출되어 당기손익에 영향을 줄 수 있다고 보았다.

13 IFRS brief 2019년 7 · 8월호 참고

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

특히 소비를 목적으로 보유하는 비금융자산의 경우 자산의 경제적 내용연수가 종료되기 이전에 자산을 매각하는 경우에는 공정가치 변동이 당기손익에 영향을 미칠 수 있다고 판단하였다. 그리고 특정 시장구조에 근거하여 평가하였을 때, 공정가치가 기업의 기능통화가 아닌 하나의 특정 통화로만 결정되고 그 공정가치를 기업의 기능통화로 환산함에 따라 발생하는 외화 변동 위험을 헤지하는 경우, 해당 외화위험은 별도로 식별할 수 있고 신뢰성있게 측정할 수 있다고 보았다.

한편 해석위원회는 IFRS 9에서 위험회피회계를 적용하기 위해서는 위험회피의 개시시점에 위험회피관계와 위험회피를 수행하는 위험관리의 목적과 전략을 공식적으로 지정하고 문서화할 것을 요구하고 있으므로(문단 6.4.1(b)), 익스포저를 관리하는 기업의 위험관리 목적 및 전략과 일관되어야 위험회피회계를 적용할 수 있다고 판단하였다. 이러한 점을 고려할 때 해석위원회는 매각이 아닌 소비 목적의 비금융자산은 그 공정가치 변동이 중요하지 않아 기업이 비금융자산의 익스포저를 관리하거나 헤지하지 않을 것이므로 위험회피회계를 적용할 수 없을 것이라고 보았다.

해석위원회는 소비 목적으로 보유하는 비금융자산의 공정가치 외화위험 익스포저를 관리하고 헤지하는 경우는 다음과 같은 매우 제한적인 상황일 것이라고 예상하였다.

(a) 비금융자산을 경제적 내용연수 중간에 매각할 것으로 예상하는 경우

(b) 매각할 것으로 예상되는 시점의 잔존가치가 유의적인 경우

(c) 잔존가치의 외화위험 익스포저만을 헤지하기 위해 위험회피수단을 사용하는 경우

해석위원회는 IFRS 9에서 적정한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 하였다.

(4) [IAS 1] 재무제표 표시 – 불확실성이 있는 법인세 자산(부채)의 표시[14]

해석위원회는 IFRIC 23 '법인세처리의 불확실성'을 적용함에 따라 발생한 자산과 부채의 표시에 대해 질문을 받았다.

법인세 관련 기준서인 IAS 12 '법인세'와 IFRIC 23 '법인세처리의 불확실성'은 불확실성이 있는 법인세 부채(자산)의 표시에 대한 요구사항이 없으므로 IAS 1 '재무제표 표시'를 적용해야 하며, IAS 1 '재무제표 표시' 문단 54(14), (15)은 IAS 12 '법인세'에서 정의된 당기법인세와 관련한 부채(자산) 및 이연법인세부채(자산)은 다른 부채(자산) 구분하여 표시하도록 요구하고 있다.

해석위원회는 IFRIC 23을 적용하여 인식된 불확실성이 있는 법인세부채(자산)은 IAS 12에서 정의된 당기법인세 또는 이연법인세의 정의를 충족하므로 불확실성이 있는 법인세부채(자산)은 당기법인세부채(자산) 또는 이연법인세부채(자산)으로 표시해야 하고, 재무상태를 이해하기에 목적적합한 정보를 제공하다면 불확실성이 있는 법인세부채(자산)를 다른 법인세부채(자산)과 구분하여 표시할 수 있다고 판단했다.

해석위원회는 불확실성이 있는 법인세부채(자산)에 대한 표시 방법은 현행기준에서 적정한 근거를 제공하고 있기 때문에 이 문제를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 하였다.

14 IFRS brief 2019년 7 · 8월호 참고

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

(5) [IAS 41] 생물자산 – 생물자산에 관련된 후속적 지출[15]

해석위원회는 IAS 41 '생물자산'을 적용하여 순공정가치로 측정되는 생물자산의 후속지출과 관련된 원가를 자본화 해야 하는지(즉, 자산의 장부금액에 가산해야 하는지) 또는 발생시 비용으로 인식해야 하는지에 대한 질문을 받았다.

IAS 41 문단 B62에서 'IASC는 생물자산에 관련된 후속지출에 관한 회계처리를 규정하는 것이 공정가치측정접근법에 있어서는 불필요 하므로 후속지출에 관련된 회계처리를 명시하지 않기로 하였다'고 설명하고 있으므로, 해석위원회는 IAS 41을 적용하여 기업은 후속지출을 자본화하거나 발생 시 비용으로 인식한다고 결론 내렸다.

해석위원회는 후속지출을 자본화할지 또는 비용으로 인식할 지가 생물자산의 측정과 손익에는 영향이 없으나, 손익계산서상 금액의 표시에 영향이 있으며 IAS 1 '재무제표 표시' 문단 81-105의 요구사항을 적용해야 한다고 보았다. 또한, IAS 8 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류'의 문단 13에 따라 기업은 생물자산의 각 범주에 대하여 선택한 회계정책을 일관성 있게 적용해야 하며, 그러한 거래가 보고된 재무성과에 어떻게 반영되었는지를 재무제표이용자가 이해하는 데 도움이 된다면 IAS 1 '재무제표 표시'의 문단 117-124에 따라 기업이 선택한 회계정책을 공시해야 한다고 판단하였다.

해석위원회는 이 시점에서 생물자산의 후속지출에 대한 회계처리에 대한 기준서 제정하는 것이 과도한 비용부담에 비해 재무보고를 개선시키는 결과를 가져올 것이라는 증거를 얻지 못했으므로 이 이슈를 기준서 제정 안건에 포함하지 않기로 결론 내렸다.

15 IFRS brief 2019년 7 · 8월호 참고

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.71〉

K-IFRS 1116 '리스' - 경과규정

새 리스기준서인 K-IFRS 1116은 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용해야 하므로 대부분의 회사들은 전환 효과를 확정하였을 것으로 예상되지만, 아직 최선의 옵션을 두고 고민하는 경우도 있을 것으로 예상된다. 이번 실무적용해설에서는 K-IFRS 1116의 전환일 회계처리를 결정하는 경과규정에 대해서 살펴본다.

1. 리스의 식별

K-IFRS 1116의 도입으로 리스이용자는 리스로 식별되는 모든 계약(일부 면제조항 있음)에 대하여 사용권자산과 리스부채를 인식하게 되었다. 이에 따라 계약이 리스인지를 식별하는 것부터 매우 중요해졌고, K-IFRS 1116에서도 리스의 식별과 관련된 구체적인 지침을 제공하고 있다.

K-IFRS 1116의 리스 식별 규정에 따라 리스로 판단한 계약에만 K-IFRS 1116을 적용하는 것이 원칙이나, 최초 적용일에는 기존 계약이 리스인지를 재검토하지 않을 수 있다(실무적 간편법 K-IFRS 1116. C3). 실무적 간편법을 선택하는 경우, 최초 적용일에 존재하는 계약 중 종전 리스 기준서인 K-IFRS 1017, K-IFRS 2104에 따라 리스(운용리스 및 금융리스)로 식별된 계약에만 K-IFRS 1116을 적용하여 회계처리 한다(K-IFRS 1116. C3). 이 실무적 간편법을 선택하면 모든 계약에 동일하게 적용해야 하며, 그 사실을 공시해야 한다(K-IFRS 1116. C4).

2. 리스이용자

리스이용자는 K-IFRS 1116의 도입으로 종전에 발생 시점의 비용으로만 회계처리하던 운용리스 거래에 대하여 자산과 부채를 인식하므로 재무제표에 많은 변동이 생긴다. 이러한 회계처리 부담을 경감하기 위하여 최초 적용일에 리스이용자에게는 여러 경과규정이 제공되고 있다.

(1) 소급적용 방법

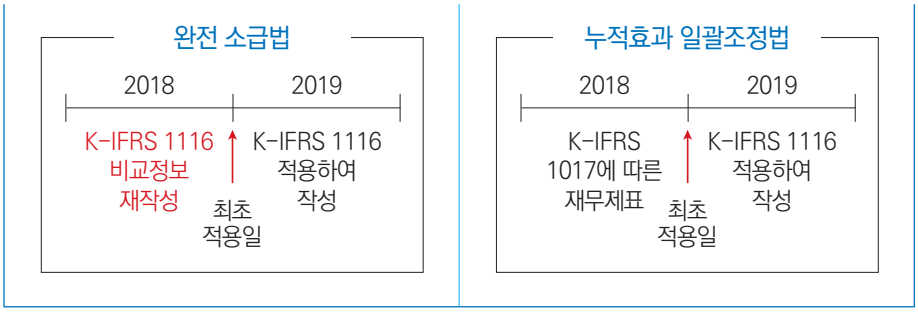
리스이용자는 K-IFRS 1116 도입에 따른 회계정책 변경을 완전히 소급하여 적용하거나(완전 소급법), 최초 적용일에 최초적용 누적효과를 모두 인식하도록 소급 적용(누적효과 일괄조정법)하는 방법 중 선택할 수 있다(K-IFRS 1116.C5).

누적효과 일괄조정법을 선택하는 경우 비교 정보를 재작성하지 않고, 그 대신에 K-IFRS 1116의 최초적용 누적효과를 최초 적용일의 이익잉여금(또는 다른 적절한 자본항목)의 기초 잔액을 조정하여 인식한다. 또한 누적효과 일괄조정법을 선택하는 경우에는 추가적인 실무적 간편법을 적용할 수 있다(K-IFRS 1116.C7).

소급적용하는 방식을 선택하면 모든 리스 계약에 일관되게 적용해야 하며, 두 소급적용 방법의 차이를 요약하면 다음과 같다(K-IFRS 1116. C6).

완전 소급법	누적효과 일괄조정법
· K-IFRS 제1008호 '회계정책, 회계추정의 변경 및 오류' 적용 - 완전 소급 적용 · 비교 정보 재작성	· 최초 적용일 이익잉여금(or 적절한 다른 자본요소)에 누적 효과 반영 · 추가 실무적 간편법 적용 (문단 C7~C13) · 비교정보 재작성 하지 않음

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.



(2) 누적효과 일괄조정법 – 리스부채와 사용권자산의 인식

누적효과 일괄조정법을 선택한 경우 리스이용자는 종전에 운용리스로 분류하던 리스에 대하여 최초 적용일 현재 나머지 리스료의 현재가치로 리스부채를 측정할 수 있다((K-IFRS 1116. C8(1)). 또한 사용권자산은 리스개시일부터 K-IFRS 1116을 적용한 것처럼 계산하는 방법과 최초 적용일에 리스부채와 동일한 금액으로 인식하는 방법 중 선택할 수 있다(K-IFRS 1116. C8(2)). 종전에 금융리스로 분류하던 리스는 조정할 필요 없이 금융리스자산과 금융리스부채를 그대로 사용권자산과 리스부채로 인식하면 된다(K-IFRS 1116. C11).

누적효과 일괄조정법	종전의 운용리스	종전의 금융리스
사용권자산	① 리스개시일부터 K-IFRS 1116 적용한 것처럼 측정(최초 적용일 현재 리스이용자의 증분차입이자율) ② 리스부채와 동일한 금액(선급, 미지급 조정) · ①, ② 모두 사용권자산의 손상차손 검토 · ①, ②는 리스별로 선택 가능	최초 적용일 직전 금융리스자산 장부금액
리스부채	최초 적용일 현재 나머지 리스료의 현재가치 (최초 적용일 현재 리스이용자의 증분차입이자율)	최초 적용일 직전 금융리스부채 장부금액

상기의 규정에도 불구하고 '소액 기초자산 리스'와 '공정가치모형을 적용하는 투자부동산 리스'의 경우 다음과 같이 회계처리 한다(K-IFRS 1116. C9).

- 소액 기초자산 리스 – 전환 시점에 어떠한 조정도 할 필요 없음(최초 적용일부터 K-IFRS 1116에 따른 면제규정 적용 가능)
- 종전에 공정가치모형을 사용하여 투자부동산으로 인식한 리스 – 전환 시점에 어떠한 조정도 할 필요 없음. 최초 적용일부터 K-IFRS 1116을 적용하여 리스부채/사용권자산 회계처리
- 최초 적용일부터 공정가치모형을 사용하는 투자부동산으로 회계처리할 리스 – 사용권자산을 최초 적용일의 공정가치로 측정하고, 최초 적용일부터 K-IFRS 1116을 적용하여 리스부채/사용권자산 회계처리

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

다음으로 누적효과 일괄조정법을 적용하여 최초 적용일의 리스부채와 사용권자산을 인식하는 사례를 살펴보겠다.

사례1. 누적효과 일괄조정법		
회사는 점포에 대한 임차계약을 다음과 같이 체결하고 운용리스로 분류하였다. · 리스개시일: 2014.1.1, 리스기간종료일: 2023.12.31(최초 적용일 현재 잔존리스기간=5년) · 연간리스료: 100, 증분차입이자율: 2014.1.1 : 7%, 2019/1/1 : 5%		
리스부채	최초 적용일 현재 나머지 리스료의 현재가치	=PV(5%, 5, 100)=433
사용권자산	① 리스개시일부터 재측정 ② 리스부채와 동일한 금액	· 리스개시일의 사용권자산=PV(5%, 10, 100)=772 최초 적용일의 사용권자산=772*(1-5/10)=386 433

상기 사례와 같이 사용권자산을 최초 인식하는 방법에 따라 사용권자산의 장부금액이 달라지게 된다. 사용권자산의 장부금액은 잔존 리스기간에 걸쳐 감가상각비로 인식되므로 전환 이후의 재무제표에 유의적인 영향을 줄 수 있다. ①의 경우 잔존 리스기간인 5년간 매년 감가상각비 77(=386/5)을 인식하고, ②의 경우 매년 87(=433/5)을 인식하게 된다. 따라서 재무제표작성자는 전환일에 회계처리의 간편성뿐만 아니라 향후 재무제표에 미칠 영향까지 고려하여 사용권자산의 최초 인식 방법을 신중하게 선택할 필요가 있다.

(3) 누적효과 일괄조정법 – 실무적 간편법

누적효과 일괄조정법을 선택한 경우, 종전에 운용리스로 분류하던 리스에 다음의 실무적 간편법들을 선택할 수 있다. 리스이용자는 다음의 실무적 간편법을 하나 이상 선택할 수 있고 리스별로 실무적 간편법의 적용 여부를 선택할 수 있다(K-IFRS 1116.C10).

누적효과 일괄조정법 – 실무적 간편법	
① 할인율	특성이 비슷한 리스 포트폴리오에 단일 할인율 적용
② 사용권자산 손상 검토(손실부담리스)	K-IFRS 1037에 따라 손실부담리스인지를 판단하여 손상 검토 수행을 대신할 수 있음. 손실부담리스의 충당부채만큼 사용권자산을 조정
③ 단기리스	최초 적용일부터 12개월 이내에 종료되는 리스 – 단기리스 인식면제규정 적용 가능
④ 리스개설직접원가	최초 적용일의 사용권자산 측정치에서 제외 가능
⑤ 사후판단의 사용	사후판단을 사용하여 측정 가능 (예: 사후에 알게된 연장선택권의 행사가능성 반영하여 리스기간 산정)

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

① 할인율

리스이용자는 특성이 상당히 비슷한 리스 포트폴리오에 단일 할인율을 적용할 수 있다. 여기서 비슷한 리스란 비슷한 경제적 환경에서, 기초자산의 유형이 비슷하고, 남은 리스기간도 비슷한 리스를 말한다.

Q. 실무적 간편법에 따라 최초 적용일에 동일한 할인율을 적용할 수 있는 포트폴리오 리스와 일반적인 포트폴리오 리스에 차이는 무엇인가요?

K-IFRS 1116 문단 B1에서는 포트폴리오 리스에 대한 일반적인 실무적 간편법을 제공한다. 즉, 경과규정 외에도 K-IFRS 1116에서 일반적으로 포트폴리오에 적용할 수 있는 실무적 간편법이 존재한다. 경과규정의 포트폴리오 리스와 일반적인 포트폴리오 리스는 비슷하지만 약간의 차이점이 있다.

두 경우 모두 특성이 비슷한 리스 포트폴리오에 실무적 간편법을 적용할 수 있으나, 일반적인 포트폴리오 리스는 K-IFRS 1116을 포트폴리오에 적용하는 경우와 각각의 리스에 적용하는 경우에 재무제표에 미치는 영향이 중요하게 다르지 않을 것이라고 합리적으로 예상되는 경우에만 사용할 수 있다.

반면, 경과규정의 리스 포트폴리오는 특성이 비슷하다(경제적 환경, 기초자산의 유형, 남은 리스기간이 비슷)는 점만 충족시키면 동일한 할인율을 적용하는 실무적 간편법을 선택할 수 있다.

② 사용권자산 손상 검토(손실부담리스)

리스이용자는 K-IFRS 1037 '충당부채, 우발부채, 우발자산'에 따라 리스가 손실부담계약에 해당하는지를 판단하는 것으로 사용권자산의 손상 검토 수행을 대신할 수 있다. 이 실무적 간편법을 적용하면 리스이용자는 손실부담리스의 충당부채 금액만큼 최초 적용일의 사용권자산 장부금액을 조정한다.

Q1. 최초 적용일에 K-IFRS 1037을 적용하여 사용권자산의 손상검사를 대신하는 실무적 간편법은 최초 적용일 전에 손실부담계약 충당부채를 인식한 리스계약에만 적용할 수 있나요?

A : No

실무적 간편법은 더 넓은 범위에 적용한다. K-IFRS 1116 문단 C10(2)에서는 '리스가 손실부담계약에 해당하는지의 판단으로 손상 검토 수행을 대신할 수 있다'고 언급한다. 이는 최초 적용일 전에 손실부담계약 충당부채를 인식한 리스계약에만 제한되는 규정은 아니다. 즉, 최초 적용일에 존재하는 모든 리스 계약에 대하여 손실부담리스 여부를 판단하는 것으로 손상 검토 수행을 대신할 수 있다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

Q2. 최초 적용일에 K-IFRS 1037을 적용하여 사용권자산의 손상검사를 대신하는 실무적 간편법을 적용한 기업은 사용권자산의 후속 측정에도 K-IFRS 1037의 충당부채 인식기준을 적용할 수 있는지?

A : No

실무적 간편법은 전환일의 측정에만 관련된다. 후속적으로 리스이용자는 사용권자산을 K-IFRS 1116에 따라 후속 측정해야 한다. 즉, 공정가치모형으로 측정하는 투자부동산에 해당하지 않는다면 사용권자산에 K-IFRS 1036을 적용하여 손상 검토를 수행해야 한다.

③ 단기리스

리스이용자는 최초 적용일부터 단기리스에 대하여 리스부채와 사용권자산을 인식하지 않고, K-IFRS 1116 문단 6에 따라 리스료를 발생 기간의 비용으로 인식할 수 있다. 다만, 리스이용자는 최초 적용일이 속하는 회계연도의 단기리스 비용공시에 이 실무적 간편법을 적용한 리스 관련 원가를 포함한다.

Q. 리스이용자가 전환일 후에 단기리스에 대한 인식면제규정을 회계정책으로 선택하지 않을 경우에도 경과규정을 적용할 수 있나요?

A : Yes

전환일의 경과규정 적용은 회사가 전환일 후에 단기리스에 지속적으로 적용할 회계정책과는 독립적이다.

- 단기리스에 대한 인식면제규정은 회사가 기초자산 유형별로 회계정책을 선택할 수 있다. 따라서 동일한 유형의 기초자산에 일관되게 적용해야 한다. K-IFRS 1116.6~8)
- 전환일의 경과규정은 최초 적용일부터 12개월 이내에 종료되는 리스에 대하여 각 리스별로 선택하여 적용할 수 있다.

④ 리스개설직접원가

리스이용자는 최초 적용일의 사용권자산 측정치에서 리스개설직접원가를 제외할 수 있다. 이 실무적 간편법은 리스개시일부터 K-IFRS 1116을 적용한 것처럼 사용권자산을 측정할 때(사례 1의 사용권자산 측정 방법①) 적용할 수 있다. 실무적 간편법 적용 시 과거의 리스개설직접원가를 식별할 필요가 없으므로 전환원가를 줄일 수 있고, 사용권자산의 장부금액이 낮아지므로 후속적인 감가상각비 및 손상차손이 줄어들게 된다.

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

기준서상 명확한 언급은 없으나 이 실무적 간편법은 사용권자산을 리스부채와 동일한 금액으로 측정하는 방식에서는 적용할 수 없을 것이다. 리스부채와 동일한 금액으로 사용권자산을 측정하는 경우 최초 적용일 현재의 선급/미지급 리스료를 조정하도록 할 뿐 그 외 사용권자산과 관련된 과거 정보를 반영하라고 요구하지 않기 때문이다(K-IFRS 1116 C8(2)(나)).

⑤ 사후판단의 사용

리스이용자는 사후판단을 적용하여 최초 적용일의 회계처리를 할 수 있다. 예를 들면, 계약상 연장 또는 종료 선택권의 행사 가능성을 사후판단을 사용하여 평가할 수 있다.

원칙적으로는 새로운 회계정책을 과거기간에 적용할 때 과거기간에 존재했던 경영진의 의도에 대한 가정이나 과거기간에 인식, 측정, 공시된 금액의 추정에 사후에 인지된 사실을 이용할 수 없다(K-IFRS 1008.53). 그러나 경과규정에서 사후판단의 사용을 허용하여 리스 회계처리 시 판단이 필요한 분야(예: 리스기간 산정 시 연장선택권의 행사 가능성) 등에 좀 더 용이하게 기준서를 적용 할 수 있게 되었다.

Q. 어떤 종류의 과거 정보를 사후판단에 사용할 수 있나요?

전환일 현재 알 수 있는 정보를 과거에도 알았더라면 추정에 반영했을 정보를 사용할 수 있다. 최초 적용일 현재의 계약조건을 개시일부터 소급하여 회계처리하라는 의미는 아니므로 리스개시일 후의 리스변경 등은 사후판단의 적용 대상이 아니다. 예를 들면 다음과 같다.

- 리스개시일에 존재했던 연장선택권의 행사 가능성 변동 – 사후판단으로 사용
- 리스개시일 후에 계약 변경으로 리스기간이 변경됨 – 사후판단으로 사용 불가하며, 계약 변경시점에 리스변경 회계처리 해야 함(사용권자산을 재측정하는 방식 선택 시 유의)

지금까지 소개한 리스이용자의 실무적 간편법을 모든 리스에 일관되게 적용해야 하는지, 각 리스별로 적용할 수 있는지를 정리하면 다음과 같다.

실무적 간편법	적용 단위
리스의 식별: K-IFRS 1116에 따라 재판단 하지 않을 수 있음	모든 리스에 일관 적용
완전 소급법 vs 누적효과 일괄조정법	모든 리스에 일관 적용
사용권자산의 최초 인식	각 리스별로 선택 가능
실무적 간편법(① 할인율, ② 사용권자산 손상 검토, ③ 단기리스, ④ 리스개설직접원가, ⑤ 사후판단)	각 리스별로 선택 가능

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

3. 리스제공자

리스제공자는 전환일에 리스와 관련하여 어떠한 조정도 할 필요가 없다(K-IFRS 1116.C14). 다만, 전대리스를 제공하고 있다면 다음과 같이 회계처리한다.

전대리스제공자는 종전에 운용리스로 분류하였던 리스의 분류를 다시 평가한다. 최초 적용일 현재 상위리스와 전대리스의 남아 있는 계약 조건에 기초하여 리스 분류를 평가하며, 리스의 분류가 금융리스로 변경된다면 이는 최초 적용일에 체결되는 새로운 금융리스로 회계처리한다. (K-IFRS 1116.C15)

전대리스제공자가 운용리스로 분류하던 리스를 금융리스로 재분류하면, 상위리스의 사용권자산을 제공하고, 전대리스의 금융리스채권을 인식해야 한다. 즉, 상위리스의 사용권자산을 제거하고, 전대리스의 금융리스채권(리스순투자)를 인식해야 한다. 이 때, 사용권자산과 금융리스채권의 차이금액에 대한 명확한 규정은 없으나 K-IFRS 1116의 최초 적용 효과이므로 기초 이익잉여금에서 조정해야 하는 것이 타당할 것이다.

	차변		대변	
전대리스 분류변경시 회계처리	리스순투자	150	사용권자산 이익잉여금	120 30

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

KPMG contacts

KPMG삼정회계법인
Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무
T. (02)2112-0528
E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 상무
T. (02)2112-0673
E. eunsukpark@kr.kpmg.com

이지원 이사
T. (02)2112-7625
E. jeewonlee@kr.kpmg.com

한상현 이사
T. (02)2112-7072
E. shan1@kr.kpmg.com

김응주 이사
T. (02)2112-3227
E. eungjookim@kr.kpmg.com

양유정 S.Manager
T. (02)2112-6940
E. youjeongyang@kr.kpmg.com

국민경 S.Manager
T. (02)2112-6601
E. mkook1@kr.kpmg.com

이예슬 S.Manager
T. (02)2112-3144
E. yaeseullee@kr.kpmg.com

지가현 S.Manager
T. (02)2112-2733
E. gahyunji@kr.kpmg.com

오소라 Manager
T. (02)2112-6581
E. soraoh@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr

© 2019 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

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

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