

본인 대 대리인: 소프트웨어 재판매자

IFRS 15 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’

1. 질의 내용

국제회계기준해석위원회(이하 ‘해석위원회’라 한다)는 IFRS 15를 적용할 때, 소프트웨어 라이선스 재판매자가 본인에 해당하는지 아니면 대리인에 해당하는지에 대해 요청서를 받았다.

요청서에 기술된 사실 관계는 다음과 같다.

- a. 재판매자와 소프트웨어 제조업체 간 유통 약정은 다음과 같다.
 - i. 제조업체의 표준 소프트웨어 라이선스를 고객에게 부여(판매)할 수 있는 권리를 재판매자에게 준다.
 - ii. 고객의 요구사항을 충족할 수 있는 소프트웨어 라이선스의 유형과 수량을 식별하기 위해 재판매자는 소프트웨어를 판매하기 전에 고객에게 판매 전 조언을 제공해야 한다.
 - iii. 고객에게 판매할 소프트웨어 라이선스의 가격을 결정할 수 있는 재량권을 재판매자에게 준다.
- b. 고객의 결정에 따라 다음과 같이 처리한다.
 - i. 고객이 소프트웨어 라이선스를 구매하지 않기로 결정하는 경우, 고객은 어떠한 대가도 지급하지 않는다. 재판매자와 고객은 약정을 체결하지 않는다.
 - ii. 고객이 정해진 유형의 소프트웨어 라이선스를 정해진 수량만큼 구매하기로 결정하는 경우, 재판매자는 고객과 판매 가격을 협상하고, 고객을 대신하여 소프트웨어 제조업체에 주문(제조업체에 대가를 지급)하며, 고객에게 협상한 가격의 송장을 발송한다.
- c. 소프트웨어 제조업체는 소프트웨어 포털을 통해 고객의 이름으로 발급된 소프트웨어 ‘라이선스’와 활성화에 필요한 ‘키(key)’를 고객에게 제공한다. 소프트웨어 제조업체와 고객은 소프트웨어의 사용 권리, 소프트웨어의 기능에 대한 보증, 라이선스 기간을 구체화하는 약정을 체결한다.
- d. 재판매자가 소프트웨어 라이선스 유형 또는 수량을 부정확하게 주문하도록 고객에게 조언하는 경우(고객의 요구 사항을 충족하지 못하는 경우), 고객은 라이선스를 인수하지 않을 수 있다. 재판매자는 인수되지 않은 라이선스를 소프트웨어 제조업체에 반환하거나 다른 고객에게 판매할 수 없다.

2. 검토 내용과 결정

IFRS 15의 적용 가능한 요구사항-본인 대 대리인 고려사항

문단 B34~B38에서는 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 판단하는 체계를 제시한다. 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데에 다른 당사자가 관여할 때, 기업은 약속의 성격이 정해진 재화나 용역 자체를 제공하는 수행의무인지(기업은 본인) 아니면 다른 당사자가 재화나 용역을 제공하도록 주선하는 수행의무인지(기업은 대리인)를 판단한다.

문단 B34A에 따르면 기업은 약속의 성격을 판단하기 위해 다음을 수행해야 한다.

- a. 고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별한다. 정해진 재화나 용역은 고객에게 제공될 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 구별되는 묶음)이다(문단 B34).
- b. 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 판단한다.

고객에게 재화나 용역이 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제한다면 이 기업은 본인이다(문단 B35). 기업이 대리인인 경우, 다른 당사자가 공급하는 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 정해진 재화나 용역을 통제하지 않는다(문단 B36).

고객에게 제공될 정해진 재화 또는 용역을 식별함

고객에게 제공될 정해진 재화나 용역을 식별하는 첫 번째 단계는 고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 식별하는 것이다. 일반적으로 고객과의 계약에 기업이 고객에게 이전하기로 약속하는 재화나 용역을 명시한다. 그러나 계약 체결일에 기업의 사업 관행, 공개한 경영방침, 특정 성명(서)에서 암시되는 약속이 기업이 재화나 용역을 고객에게 이전할 것이라는 정당한 기대를 하도록 한다면 이러한 약속도 고객과의 계약에 포함된다(문단 24).

고객과의 계약에서 약속한 재화나 용역을 검토할 때에 기업은 문단 27~30을 적용하여 고객에게 제공될 구별되는 재화나 용역(또는 재화나 용역의 구별되는 묶음)을 식별한다.

정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전에 기업이 그 재화나 용역을 통제하는지를 판단함

다른 당사자가 고객에게 재화나 용역을 제공하는 데 관여하는 경우, 문단 B35A에서는 기업이 본인인 상황을 설명한다. 그 중 하나는 기업이 다른 당사자에게서 받은 재화 또는 다른 자산을 통제하고, 이후 그대로 고객에게 이전하는 경우다. 자산에 대한 통제란 자산을 사용하도록 지시하고 자산의 나머지 효익의 대부분을 획득할 수 있는 능력

을 말한다. 통제에는 다른 기업이 자산의 사용을 지시하고 그 자산에서 효익을 획득하지 못하게 하는 능력이 포함된다(문단 33).

문단 B37에서는 기업이 본인인지 아니면 대리인인지 판단하는 데 도움이 되는 지표를 제시한다. 이러한 지표에는 다음 사항이 포함되지만 이에 한정되지는 않는다.

- (a) 정해진 재화나 용역을 제공하기로 하는 약속을 이행할 주된 책임
- (b) 정해진 재화나 용역이 고객에게 이전되기 전이나, 고객에게 통제가 이전된 후의 재고위험
- (c) 정해진 재화나 용역의 가격을 결정할 재량권.

이 지표들은 정해진 재화나 용역의 특성과 계약 조건에 따라 통제 여부의 판단에 더 적합하거나 덜 적합할 수 있다. 또 계약에 따라 다른 지표들이 더 설득력 있는 증거를 제공할 수 있다(문단 B37A).

요청서의 사실관계에 IFRS 15를 적용함

고객에게 제공될 정해진 재화 또는 용역을 식별함

요청서에 설명된 사실관계에서 재판매자와 고객과의 계약은 정해진 유형과 수량의 표준 소프트웨어 라이선스를 고객에게 제공하는 분명한 약속을 포함한다.

해석위원회는 소프트웨어 제조업체와 재판매자 간의 유통 약정에 따라 재판매자가 제공하는 판매 전 조언이 고객과의 계약에 있는 암묵적인 약속이 아니라고 보았다. 고객과 계약을 체결할 때 재판매자는 이미 조언을 제공했다. 재판매자가 제공하는 추가 조언은 없으며, 이미 제공된 조언이 계약 개시 후에는 고객에게 전달되지 않을 것이다. 따라서 고객과 계약을 체결할 때, 고객은 재판매자가 표준 소프트웨어 라이선스 외에 다른 재화나 용역을 이전할 것이라는 정당한 기대를 하지 않는다.

따라서 해석위원회는 요청서에 기술된 사실관계에서 재판매자와 고객과의 계약에서 약속한 재화는 표준 소프트웨어 라이선스라고 결론 내렸다. 표준 소프트웨어 라이선스는 고객과의 계약에서 약속된 유일한 재화이기 때문에 고객에게 제공될 구별되는 재화이다. 따라서 그러한 라이선스는 문단 B34A(a)에서 기술한 바와 같이 고객에게 제공될 정해진 재화이다.

고객에게 표준 소프트웨어 라이선스를 이전하기 전에 재판매자가 이를 통제하는지를 판단함

요청서에 설명된 사실관계에서 재판매자는 표준 소프트웨어 라이선스가 고객에게 이전되기 전에 소프트웨어 제조업체로부터 라이선스에 대한 통제를 획득했는지를 판단한다. 통제에 대한 판단은 재판매자와 고객, 재판매자와 소프트웨어 제조업체, 소프트웨어 제조업체와 고객 간의 계약 조건을 포함하는 구체적인 사실과 상황을 고려해야 한다.

IFRS 15의 통제에 대한 원칙과 요구사항을 적용한 후에도 재판매자가 본인인지 아니

면 대리인인지가 불분명한 경우, 재판매자는 표준 소프트웨어 라이선스가 고객에게 이전되기 전에 소프트웨어 제조업체로부터 표준 소프트웨어 라이선스에 대한 통제를 획득했는지를 판단할 때 문단 B37의 지표를 고려한다. 요청서에 기술된 사실 관계에서 해석위원회는 다음을 주목하였다.

- a. 고객에게 제공된 소프트웨어 라이선스는 재판매자가 소프트웨어 제조업체에 주문을 하고 소프트웨어 제조업체가 고객 이름으로 소프트웨어 라이선스를 발급한 후에만 존 재한다. 소프트웨어 제조업체는 라이선스 발급 및 활성화뿐만 아니라 소프트웨어의 기능에 대한 책임이 있다. 따라서 이러한 측면에서 소프트웨어 제조업체는 고객에게 라이선스를 제공하기로 하는 약속을 이행하는 책임이 있다(문단 B37(a)).
- b. 재판매자는 소프트웨어 라이선스가 고객에게 제공되기 전과 후에 고객과 거래하는 당사자로서 인수되지 않은 라이선스에 대한 책임을 진다. 따라서 이러한 측면에서 재판매자는 고객에게 라이선스를 제공하기로 하는 약속을 이행하는 책임이 있다(문단 B37(a)).
- c. 재판매자는 고객과 계약을 체결하기 전에는 소프트웨어 라이선스 집단(pool)을 획득하지 못하고, 소프트웨어 라이선스를 다른 고객에게 전달하는 등의 행위를 할 수 없다. 따라서 재판매자는 라이선스가 고객에게 제공되기 전에는 재고위험을 부담하지 않지만, 그 후부터 고객이 라이선스를 인수할 때까지는 재고위험을 부담한다(문단 B37(b)).
- d. 재판매자는 소프트웨어 라이선스의 가격을 결정하는 데 재량권이 있다(문단 B37(c)). 가격 재량권은 통제의 판단에 덜 적합할 수 있다. 예를 들어, 소프트웨어 라이선스 시장에서 재판매자가 가격을 결정하는 데 유연성이 사실상 제한되는 경우에 그러하다.

해석위원회는 재판매자가 본인인지 아니면 대리인인지에 대한 결론은 관련 계약의 조건을 포함한 구체적인 사실과 상황에 달려 있다고 보았다. 재판매자는 IFRS 15 문단 B34~B38에서 제시된 체계와 요구사항 맥락 안에서 자신이 본인인지 아니면 대리인인지에 대한 전반적인 검토를 할 때 판단을 한다. 이 경우 통제의 판단에 대한 지표의 적합성과, 그 지표가 표준 소프트웨어 라이선스가 고객에게 이전되기 전에 통제의 증거를 얼마나 제공하는지를 고려하는 것을 포함하여 검토한다.

또 IASB는 재판매자가 (a) IAS 1 '재무제표 표시'에 따른 중요한 회계정책 정보, (b) 수행의무에 관한 정보를 포함하여 IFRS 15에서 요구하는 정보(문단 119), 고객과의 계약에서 생기는 수익의 금액과 시기의 결정에 유의적인 영향을 미친 판단(문단 123)을 공시할 것이라고 보았다.

IASB는 IFRS 회계기준의 원칙과 요구사항이 재판매자가 요청서에 기술된 사실관계에서 고객에게 제공되는 표준 소프트웨어 라이선스에 대해 본인인지 아니면 대리인인지를 판단할 수 있는 적절한 근거를 제공한다고 결론 내렸다. 따라서 해석위원회는 이 사안을 회계기준 제정·개정 안전에 추가하지 않기로 결정하였다.

• **관련 회계기준:** 기업회계기준서 제1115호 문단 33, B34~B38

• **색인어:** 소프트웨어 라이선스, 본인, 대리인, 재판매자

• 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.

• 알립

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.