

In brief

A look at current financial reporting issues

30 January 2019

소프트웨어 산업을 위한 IFRS 15

At a glance

소프트웨어 산업이 IFRS 15 채택으로 중요한 영향을 받을 것으로 예견되었던 것은 IFRS 에 따른 현행 지침(특히 라이선스 수익에 대한 지침)이 제한적이고, 많은 기업들이 US GAAP 의 산업별 지침에 기초해 회계정책을 개발해왔기 때문이다. (소프트웨어에 대한 수익인식 주요 변경사항은 In depth 2017-13 참조)

소프트웨어 산업에서 IFRS 15 를 적용하는 것은 예상했던 대로 어려운 일이라는 사실이 입증되고 있다. 수익인식의 방식에 유의적인 변화는 없을지라도 경영진은 여러가지 새로운 판단과 추정을 내릴 필요가 있을 것이다. 소프트웨어 산업에 영향을 미치는 가장 유의적인 변화 중 하나는 소프트웨어가 인도되어 고객에게 통제가 이전되는 시점에 수익을 인식하는 경우가 늘어날 것이라는 점이다.

In brief 는 소프트웨어 산업에서 IFRS 15 을 적용할 때 요구되는 주요 판단 시 고려할 요소들을 제공한다.

Judgements and estimates

라이선스가 구별되는지를 판단

소프트웨어 라이선스는 일반적으로 계약 후 고객 지원('PCS')이라고도 알려진 업데이트를 포함해서 묶음으로 판매된다. PCS 는 기간에 걸쳐 이전되는 반면, 소프트웨어는 '사용권'에 해당하는 라이선스로서 이전되는 시점에 일시에 수익을 인식하는 경우가 흔히 발생한다. 하지만, 제한적으로 라이선스와 업데이트가 단일 수행의무로 결합되는 상황이 있을 수 있다.

라이선스와 업데이트가 별도의 수행의무인지는 판단을 요구한다. 소프트웨어의 효과를 향상시키기 위해 업데이트를 하는 것은 일반적이다. 그러나 업데이트가

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

라이선스와 결합되기 위해서는 업데이트가 소프트웨어의 기능을 근본적으로 변경하거나 그 기능에 필수적이어야 한다. 다음을 포함한 여러가지 요인들을 복합적으로 고려해야 한다.

- 소프트웨어의 특성 - 업데이트 없이 그 자체로 기능할 수 있는 소프트웨어는 업데이트와는 별개의 수행의무일 가능성이 있다. 제한적으로 소프트웨어의 기능 또는 소프트웨어를 사용하는 산업의 특성으로 인해 라이선스에서 효익을 얻을 고객의 능력에 업데이트가 반드시 필요한 경우가 있을 수 있다.
- 유의적인 업데이트 여부 - 소프트웨어의 기능성을 바꾸는 업데이트는 라이선스를 유의적으로 변경하고 있음을 나타낼 수 있다. 소프트웨어에 대한 유의적인 업데이트가 여기에 해당할 수 있지만, 이러한 업데이트가 소프트웨어의 기능성에 필수적인지 여부를 결정하기 위해서는 업데이트의 특성이나 빈도 등 다른 지표들과 함께 고려해야 한다.
- 업데이트의 빈도와 인수 - 빈번한 업데이트는 업데이트가 소프트웨어 운영에 필수적이라는 것을 나타낼 수 있지만, 경영진은 빈도뿐만 아니라 고객이 업데이트를 인수하는지 여부도 고려해야 한다. 사용 가능하지만 사용되지 않는 업데이트는 소프트웨어가 업데이트 없이 작동함을 나타낼 수 있다.

라이선스와 업데이트가 결합된다면 그 결과는 일반적으로 기간에 걸쳐 이전되는 수행의무이다. IFRS 15의 사례 55는 이러한 접근법의 예를 보여준다. PCS 패키지의 일부로 포함된 다른 수행의무들을 별도로 식별해야 할 수 있으나, 소프트웨어와 업데이트는 결합된 용역으로 흔히 비슷한 기간에 걸쳐 인도되며, 따라서 실무적으로 거래가격의 배분은 인식되는 수익의 시기와 금액에 유의적인 영향을 미치지 않을 것이다.

설치 및 통합 활동

소프트웨어를 포함하고 있는 약정에는 데이터 변환, 소프트웨어 설계 또는 개발, 고객맞춤화 같은 시스템 구현('implementation') 지원을 약속하는 경우가 많다. 기업은 그러한 활동이 별도의 수행의무로 회계처리되는지 여부와 수익을 인식하는 시기(즉, 용역이 완료되는 한 시점 또는 용역이 수행되는 기간에 걸쳐)를 결정하기 위해 판단이 필요하다. IFRS 15의 사례 11은 소프트웨어를 '사용권'인 라이선스 측면에서 이러한 판단에 대한 예를 제공한다.

SAAS(Software as a Service) 약정에는 흔히 구현 용역을 포함한다. SAAS 약정의 측면에서 고객이 별도의 용역을 제공받고 있다고 결론 내리는 것은 더 어려운 일일

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

수 있다. 이 용역은 흔히 고객 시스템과 공급자 소프트웨어가 고객 시스템에 상호 연결되어 기능할 수 있도록 고객 시스템을 설정하는 것을 포함한다. 고객이 공급자 소프트웨어의 통제를 이전받지 않았다는 점을 고려할 때, 이러한 설정과 관련하여 고객이 효익을 얻고 소비한다고 제시하기는 어렵다. 이는 공급자의 활동이 고객에게 아무것도 전달해주지 않고, 따라서 그러한 활동들이 별도의 수행의무가 아니라는 것을 보여주는 것일 수 있다. 그러나, 소프트웨어 구현활동들이 다른 재화나 용역(예: 다른 공급자가 제공하는 소프트웨어)과 함께 사용될 수 있어서 고객에게 별도의 효익을 제공하는 상황일 수 있으며, 이 경우 그러한 활동들은 별도의 수행의무를 나타낸다.

개별판매가격 추정

소프트웨어 약정에서 기업은 흔히 복수의 구별되는 재화나 용역(예: 라이선스와 업데이트)을 하나의 패키지로 함께 제공하며, 그러한 구별되는 재화나 용역의 상대적 개별 판매가격을 기초로 거래 가격을 배분할 필요가 있을 것이다. 많은 경우, 개별 판매가격은 직접 관측되지 않을 것이므로 추정해야 한다. IFRS 15에서는 구체적인 추정 방법을 규정하지 않지만, 해당 품목이 별도로 판매된다면 이를 충실하게 나타낼 수 있도록 배분되어야 한다.

개별 가격을 추정하는 가장 적절한 접근방법은 관측 가능한 판매 가격 정보의 범위를 포함한 사실과 상황에 따라 달라질 것이다. 가격 범위가 유사한 고객에 대한 개별판매가격 기준으로 책정된 것처럼 각 항목의 합리적인 가격을 반영하고 있다면 개별 판매가격을 결정할 때 해당 가격 범위를 사용할 수 있다고 본다.

기업이 소프트웨어와 PCS 를 늘 패키지로만 판매하거나, 갱신('renewal')의 형태로 유지보수만을 별도로 판매하는 경우를 흔히 볼 수 있다. IFRS 15는 제한된 상황에서만 잔여접근법의 사용을 허용한다. 특정 기준을 충족하고 그 결과가 소프트웨어를 별도로 판매한 경우의 가격을 충실하게 보여주는 경우에만, 소프트웨어에 배분할 금액을 결정하기 위해 갱신 계약의 가격을 사용할 수 있다. 예를 들어 고객에게 소프트웨어 라이선스와 유지보수를 C1.1m 에 판매하고, 정기적으로 유지보수 용역을 C1m 에 판매하며, 그리고 소프트웨어를 별도로 C0.5m 와 C5m 사이의 가격으로 라이선스한다고 가정하자. 이 경우 잔여접근법을 적용하여 소프트웨어에 C0.1m 을 배분하는 것은 적절하지 않을 것이다. 이는 잔여접근법의 적용으로 소프트웨어 라이선스에 거의 판매가격이 배분되지 않게 되어 개별 판매가격을 충실하게 반영하지 못하기 때문이다.

계약기간 및 계약종료 위약금

계약기간은 계약 당사자들이 현재 집행 가능한 권리와 의무를 갖는 기간이다. 계약 기간을 결정하는 것은 라이선스 개시시점에 이전한 소프트웨어의 회계처리에

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

유의적으로 영향을 미칠 수 있다. 이는 전체 계약기간에 대한 수익 중 라이선스에 배분된 부분이 고객에게 라이선스를 이전할 때 인식되기 때문이다. 계약 기간이 짧아지면, 라이선스 개시시점에 인식하는 수익은 줄어들 것이다.

기업은 계약기간을 평가할 때 계약종료 조항을 고려할 필요가 있다. 만약 기업이 몇 년의 기간 동안 계약을 체결하지만, 그 계약이 보상 없이 조기에 종료될 수 있다면, 사실상 갱신권을 가진 단기 계약일 수 있다. 경영진은 갱신이 다른 유형의 고객 선택권과 유사한 중요한 권리를 제공하는지 평가해야한다. 이와 반대로, 조기에 종료될 수 있지만 실질적인 종료 위약금 지불을 요구하는 계약은 계약기간이 명시된 기간과 동일할 수 있다.

종료 위약금은 현금으로 지급(계약 개시시점에 일시불로 지급될 수도 있음)하거나 공급자에게 자산을 이전하는 등 다양한 형태로 이루어질 수 있다. 계약종료 위약금이 실질적인지는 판단이 요구된다. '종료 위약금'이라고 명시된 경우에만 집행 가능한 권리와 의무가 생기는 것은 아니다. 고객이 라이선스 권리를 얻기 위해 이미 지급한 유의적인 선불 수수료를 환불받을 권리 없이 포기한다면 실질적인 종료 위약금이 존재한다고 볼 수 있다.

사용기준 로열티와 추가권리를 구분

많은 소프트웨어 라이선스 약정에는 소프트웨어의 사용과 관련된 변동 수수료가 포함된다. 기업은 사용기준 로열티를 대표하는 수수료(변동대가의 한 형태)와 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 구분할 필요가 있을 것이다. 사용기준 로열티는 사용하거나 수행의무가 이행되는 시기 중 늦은 시기에 인식한다. 추가 권리를 취득할 수 있는 선택권을 부여할 때 받은 대가는 추가 권리가 이행되는 때에 인식되지만, 경영진은 계약 개시시점에 선택권이 중요한 권리를 제공하는지를 평가할 필요가 있다. 만일 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면, 거래가격의 일부가 선택권에 배분되고 선택권이 행사되거나 만료될 때까지 거래가격의 일부가 이연되기 때문에 수익을 나중에 인식하게 될 것이다.

사용기준 로열티와 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 구분하기 위해 판단이 필요할 수 있다. 라이선스 제공자가 추가 또는 증분 권리를 제공하지 않고, 고객이 이미 권리를 가지고 있는 소프트웨어를 사용함에 따라 추가 대가를 받을 자격이 있는 경우, 수수료는 일반적으로 사용기준 로열티이다. 이와 반대로, 고객이 이전에 통제하지 않았던 추가 또는 증분 권리를 라이선스 제공자가 증분수수료를 위해 제공하는 경우, 고객은 추가 권리를 취득할 수 있는 선택권을 행사하는 것일 수 있다.



수수료 자본화 및 상각

IFRS 15 에서는 많은 경우 기업이 계약체결 증분원가(예: 판매수수료)를 자산으로 인식하도록 요구한다. 인식한 자산은 손상 여부를 평가하고 관련된 용역을 고객에게 이전하는 방식과 일치하는 체계적 기준으로 상각한다. 상각 기간을 결정하는 것은 복잡할 수 있다. 왜냐하면 상각기간이 계약 기간의 길이를 반드시 반영하는 것은 아니기 때문이다. 특히, 갱신이 예상되는 경우, 기업이 갱신기간에 상응하는 원가를 부담하지 않는다면, 상각기간에는 예상된 갱신기간이 포함되어야 한다.

계약을 갱신하기 위해 발생한 원가가 최초 계약 동안 발생한 원가에 '상응하는'지를 평가하는 것은 판단이 필요할 수 있다. 그러한 평가는 최초 및 갱신 계약을 체결하는데 필요한 노력의 수준에 기초하는 것이 아니며 일반적으로 최초 및 갱신 수수료가 각각의 계약가치에 합리적으로 비례하는지에 기초해야 한다.

갱신 수수료를 지급하지만 최초 수수료 수준에 상응하지 않는 경우, 최초 수수료는 최초 계약 기간보다 긴 기간에 걸쳐 상각되어야 한다. 기업은 평균 고객 수명에 걸쳐 최초 수수료를 상각하고 갱신 수수료를 발생시 비용화할 수 있다. 다른 방법으로는 최초 수수료를 (1) 갱신 수수료에 상응하는 금액을 반영하는 부분과 (2) 나머지는 총 예상 고객 수명에 걸쳐 상각되는 선수수수료로 처리하는 부분의 두개의 구성요소로 나눌 수 있다. 다른 접근방법들도 자산과 관련된 용역을 이전하는 방식과 일치한다면 허용될 수 있을 것이다. 예를 들어, 기간에 대한 라이선스가 있고, 수익의 많은 부분이 라이선스 개시시점에 인식되는 경우, 수수료를 비슷한 비율로 인식하는 것이 적절할 수 있다.

계약의 식별

과거 수익기준서는 계약 식별에 대한 분명한 지침을 제공하지 않았지만, 계약 식별은 IFRS 15 적용시 중요한 단계이다. 이는 기업의 계약체결에 대한 사고방식을 바꿀 수 있다. 예를 들어, 과거와 달리 기업은 서명된 법적 계약서가 존재하기 전에 계약이 체결되었다고 결론지을 수 있다. 이는 회계처리와 함께 남은 수행의무에 대한 공시에도 영향을 미칠 수 있다.

계약은 서면으로, 구두로 또는 사업관행에 따라 암묵적으로 이루어질 수 있다. 일반적으로 법적으로 집행 가능한 권리와 의무를 생기게하는 어떤 약정도 계약의 정의를 충족한다. 경우에 따라 계약 당사자들은 변경계약을 체결하거나, 별도 계약을 체결하여 계약 조건(예: 계약 기간)을 변경, 계약 상 권리와 의무(예: 고객에게 선택권이나 할인 제공)를 추가, 또는 약정의 실질을 변경시킬 것이다. 이 모든 사항들은 수익인식에 영향을 미치므로, 변경조건을 포함한 전체 계약을 이해하는 것이 회계처리에 중요한 영향을 미친다.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

본인 대 대리인

소프트웨어 기업은 고객에게 정해진 재화나 용역을 제공할 때 참여하는 둘 이상의 특수관계 없는 당사자가 포함된 약정을 체결하는 것이 일반적이다. 예를 들어, 소프트웨어 기업은 자사 재화나 용역 외에 제 삼자의 소프트웨어, 하드웨어 또는 용역을 추가하여 판매할 수 있다. 경영진은 고객에게 약속한 정해진 각 재화나 용역에 대하여 기업이 본인인지 아니면 대리인인지를 별도로 판단할 필요가 있다. 이것은 수익을 총액(본인으로 활동할 때)으로 표시할지, 순액으로 표시할지(대리인으로 활동할 때)를 결정할 것이다.

Disclosures

소프트웨어 약정에서는, 흔히 계약상 청구되지 않은 인도대상물(예: 미래 유지보수 기간)이 있을 수 있다. IFRS 15에서는 이를 포함하여 발생한 수익과 이연된 수익(계약 부채 및 계약 자산)의 구성과 용역이 어느 기간 동안 수행되었거나 수행될 것인지에 대한 설명을 공시하도록 요구한다.

IAS 1은 기업이 유의적인 판단과 추정에 대한 특정 정보를 공시하도록 요구하고 있다. 경영진은 IFRS 15 적용 시에 내린 판단과 추정이 과거회계기준과 비슷한 회계처리를 가져온다고 결론내릴 수 있지만, 사고 과정은 다를 수 있다. 이는 공시된 판단과 추정이 다르다는 의미일 수 있다. 기업은 IFRS 15의 적용을 반영하기 위해 회계정책과 유의적인 판단 및 추정에 대한 공시를 수정하는 것이 필수적이다.

IFRS 15는 또한 IAS 1을 보충하는 유의적인 판단과 관련하여 많은 새로운 공시를 요구한다. 여기에는 특히 수행의무의 이행 시기 및 거래가격과 그 배분 등 고객과의 계약에서 생기는 수익의 금액과 시기를 결정하는데 유의적으로 영향을 미치는 기준 적용에 따르는 판단을 공시하는 것이 포함된다.