



Cloud Computing Implementierungs- kosten

Oktober 2021



Cloud Computing Implementierungskosten

Thema

Die **Implementierungskosten** für Cloud Computing-Vereinbarungen können erheblich sein – Unternehmen müssen analysieren, ob diese Kosten **bei Anfall als Aufwand erfasst** oder **aktiviert** werden müssen. Die Entscheidung des IFRS Interpretations Committee («IFRS IC») vom März 2021 stellt klar, wie diese Analyse für Implementierungskosten durchgeführt wird, die in einem **Cloud-Servicevertrag** anfallen – d.h. wenn der Kunde keine Kontrolle über einen immateriellen Vermögenswert (Software) hat.

Auswirkungen

Die Entscheidung stellt klar, dass der Kunde in einem **Cloud-Servicevertrag** beurteilen muss, ob der Implementierungsservice **eindeutig** vom erhaltenen Recht des Zugriffs auf die Software **abgrenzbar** ist. Einige Unternehmen müssen möglicherweise ihre derzeitige Bilanzierungsrichtlinie ändern, was sich auf ihre Erfolgsrechnung auswirken könnte, da viele Implementierungskosten für Cloud-Serviceverträge **bei Anfall als Aufwand erfasst** werden müssen.

ToDos

Dieser Leitfaden bietet unsere Einblicke und Analysen, einschliesslich eines Rahmenkonzepts, das Unternehmen bei der Umsetzung der Entscheidung des IFRS IC unterstützt. Beurteilen Sie anhand dieses Rahmenkonzepts Ihre aktuelle Bilanzierungsrichtlinie und bestimmen Sie, ob angefallene Implementierungskosten als Aufwand erfasst oder aktiviert werden müssen.

Was ist Cloud Computing?

Bei einer **Cloud Computing-Vereinbarung** zahlt der Kunde eine Gebühr an den Anbieter, um über das Internet Zugriff auf Software zu erhalten.

Die Software wird **vom Anbieter auf seiner eigenen IT-Infrastruktur bereitgestellt**¹.

Für Kunden in Cloud Computing-Vereinbarungen entstehen häufig vorgängige **Kosten für die Implementierung der Software**.

Die bilanzielle Behandlung dieser **Implementierungskosten** hängt davon ab, ob der Kunde über einen **Software-Vermögenswert oder einen Servicevertrag** verfügt.



Beispiele für Implementierungskosten

- Testen der Software
- Datenmigration / -konvertierung
- Schulung der Anwender²
- Konfiguration der Software
- Anpassung der Software

¹ Dies unterscheidet sich von einer «vor Ort»-Lösung, bei der das Unternehmen eine Kopie der Software von einem Anbieter lizenziert oder kauft und die Software auf seiner eigenen IT-Infrastruktur betreibt.

² Kosten für die Schulung der Anwender sind gem. IAS 38.69 immer erfolgswirksam zu erfassen.

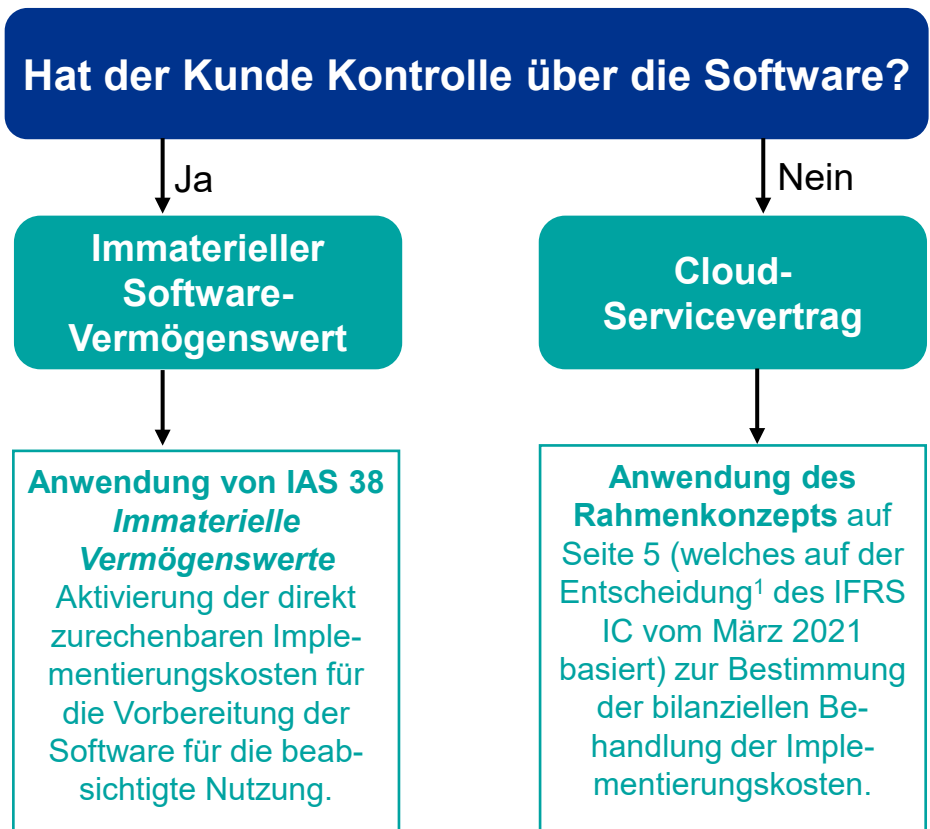
Software-Vermögenswert oder Servicevertrag?

Um festzustellen, ob ein **immaterieller Software-Vermögenswert** oder ein **Cloud-Servicevertrag** vorliegt, beurteilt ein Unternehmen, ob es Kontrolle über die Software ausübt.

Das Ergebnis der Analyse bestimmt die bilanzielle Abbildung der **Implementierungskosten**.



Unserer Erfahrung nach führen Cloud Computing-Vereinbarungen in der Regel nicht zu einem immateriellen Software-Vermögenswert nach IAS 38.

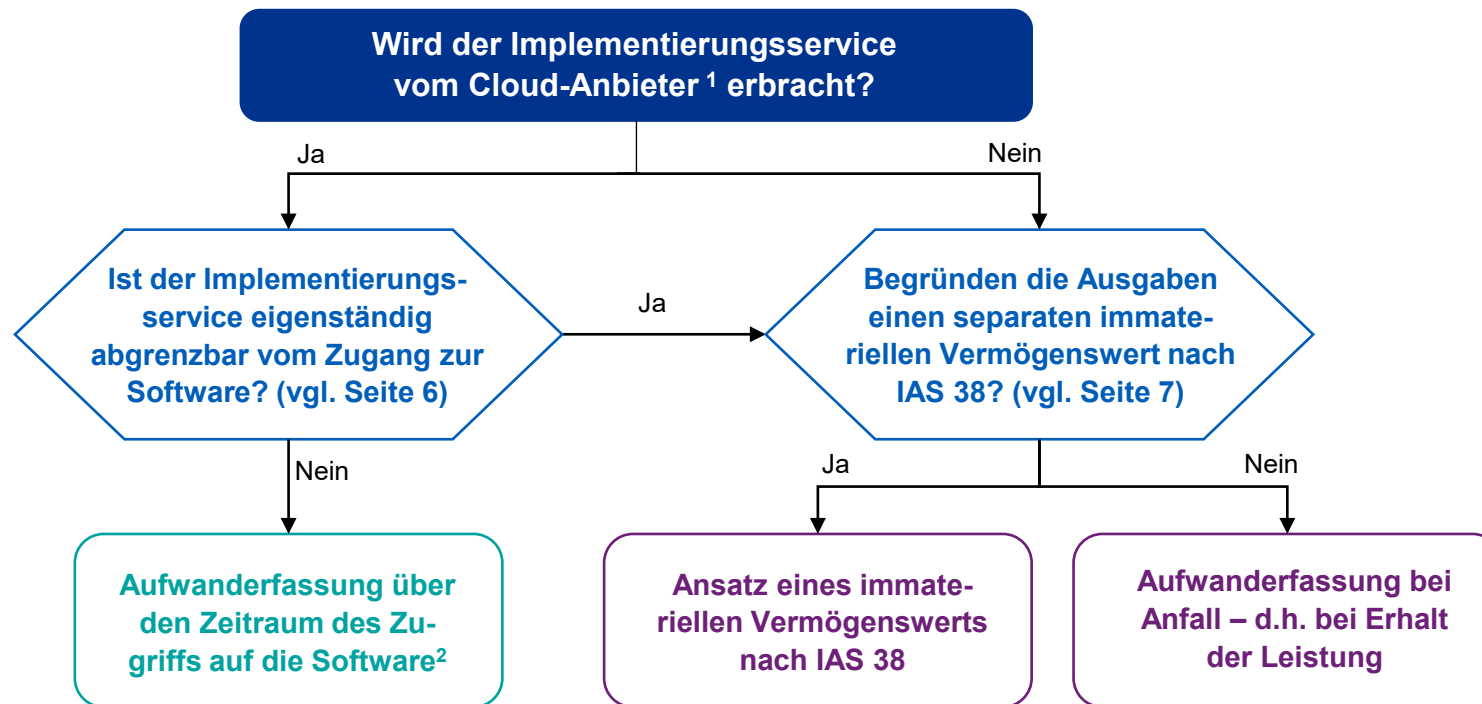


¹ Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement (IAS 38 Intangible Assets)

Implementierungskosten für einen Cloud-Servicevertrag

Die Entscheidung des IFRS IC vom März 2021 befasst sich mit der Bilanzierung von Konfigurations- und Anpassungskosten in einem Cloud-Servicevertrag.

Das folgende Rahmenkonzept basiert auf den Grundsätzen dieser Entscheidung und hilft Unternehmen bei der Bestimmung, wie **Implementierungskosten** in einem **Cloud-Servicevertrag** zu berücksichtigen sind.



Hinweise:

¹ Inklusive Fälle, in welchen der Cloud-Anbieter für die Implementierung eine Drittpartei (unter)beauftragt.

² Ein Unternehmen bilanziert ggf. eine Anzahlung, wenn es die Leistungen im Voraus bezahlt.

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar?

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar vom Zugang zur Software – könnte dieser z.B. von einem anderen Unternehmen als dem Cloud-Anbieter durchgeführt werden?


Wenn der Cloud-Anbieter den Implementierungsservice erbringt, ist zu beurteilen, ob dieser Service Teil der Dienstleistung zum Erhalt des Zugriffs auf die Software oder eigenständig abgrenzbar ist. Dies geschieht durch Anwendung der Grundsätze des IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*.

Diese Beurteilung ist nicht erforderlich für Services, die intern oder von einer vom Cloud-Anbieter unabhängigen Drittpartei erbracht werden, weil in diesem Fall der Implementierungsservice zwingend eigenständig abgrenzbar ist.

Eigenständig abgrenzbar

Wenn der Cloud-Anbieter den Implementierungsservice erbringt, aber ein anderes Unternehmen (z.B. ein Beratungsunternehmen) ebenfalls in der Lage wäre, diesen Service zu erbringen, ohne auch den Zugang zur Software zu gewähren, dann ist der Implementierungsservice im Allgemeinen von der Dienstleistung des Zugangs zur Software zu unterscheiden.

Denn in diesem Fall ist der Implementierungsservice des Cloud-Anbieters keine wesentliche Voraussetzung für den Kunden, um den beabsichtigten Nutzen aus der Software zu ziehen.

 Unserer Erfahrung nach können die meisten Implementierungsservices (z.B. Konfiguration, Datenmigration und -konvertierung, Schnittstellenprogrammierung, Tests) in der Regel von einer dritten Partei erbracht werden, die nicht der Cloud-Anbieter ist.

Nicht eigenständig abgrenzbar

Wenn der Implementierungsservice nur vom Cloud-Anbieter erbracht werden kann, ist dies ein Hinweis darauf, dass er nicht eigenständig vom Zugang zur Software abgrenzbar ist.

Wenn sich der Cloud-Anbieter beispielsweise bereit erklärt, die Software durch Änderung des bestehenden Quellcodes oder durch Schreiben eines neuen Codes anzupassen, ist diese Anpassungsleistung im Allgemeinen nicht eigenständig abgrenzbar.

In diesem Fall werden die damit verbundenen Implementierungskosten als Aufwand erfasst, wenn der Kunde Zugang zu der angepassten Software erhält, d.h. während der Vertragslaufzeit.



Gibt es einen separaten immateriellen Vermögenswert?



Begründen die Ausgaben einen separaten immateriellen Vermögenswert gemäss IAS 38?

In der Regel nicht. Unserer Erfahrung nach gibt es nur wenige Fälle¹, in denen ein Unternehmen einen separaten immateriellen Vermögenswert erfasst.

Das liegt daran, dass die direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung der Software auf ihre beabsichtigte Nutzung nur aktiviert werden, wenn ein Unternehmen einen immateriellen Vermögenswert erwirbt (siehe Seite 4).

Ein Cloud-Servicevertrag enthält keinen solchen immateriellen Vermögenswert. Daher kann ein Unternehmen die direkt zurechenbaren Kosten, die bei der Vorbereitung der Software für die beabsichtigte Nutzung anfallen (z.B. Konfiguration und Tests) nicht aktivieren.

¹ Die Kosten für die Schaffung einer neuen Schnittstelle zwischen der bestehenden Software eines Unternehmens und der Cloud-Software könnten einen separaten immateriellen Vermögenswert gemäss IAS 38 begründen - z.B. das Schreiben eines neuen Quellcodes, den das Unternehmen kontrolliert.

Illustration des Rahmenkonzepts (1/2)



Konfigurationsleistung

Unternehmen N geht mit Anbieter T folgende Cloud Computing-Vereinbarung ein:

- N hat für einen Zeitraum von fünf Jahren gegen eine Gebühr von 500 pro Jahr Zugriff auf die Software von T.
- T verpflichtet sich ausserdem, die Software für N gegen eine Gebühr von 200 zu konfigurieren.

Annahmegemäss kontrolliert N die Software nicht, d.h. N hat einen Servicevertrag mit T.

N bestimmt, unter Verwendung des Rahmenkonzepts, wie die Konfigurationskosten zu behandeln sind.

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar vom Zugang zur Software?

Ja – N ist der Ansicht, dass eine unabhängige Drittpartei die Software konfigurieren könnte, ohne auch Zugriff darauf zu gewähren. Die Konfigurationsleistung von T ist daher keine wesentliche Voraussetzung, damit N den beabsichtigten Nutzen aus der Software ziehen kann.

Begründen die Ausgaben einen separaten immateriellen Vermögenswert?

Nein – N hat über die konfigurierte Software keine Kontrolle.

N erfasst einen **Aufwand von 200**, wenn es die Konfigurationsleistung empfängt. Darüber hinaus werden über den Fünfjahreszeitraum der Cloud Computing-Vereinbarung **jährliche Aufwendungen von 500** erfasst.

Wird der Implementierungsservice vom Cloud-Anbieter erbracht¹?

Ja

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar vom Zugang zur Software?

Ja

Begründen die Ausgaben einen separaten immateriellen Vermögenswert?

Nein

Aufwanderfassung bei Anfall – d.h. bei Erhalt der Leistung

¹ Inklusive Fälle, in welchen der Cloud-Anbieter für die Implementierung eine Drittpartei (unter)beauftragt.

Illustration des Rahmenkonzepts (2/2)



Anpassungsleistung

Unternehmen N geht mit Anbieter T folgende Cloud Computing-Vereinbarung ein:

- N hat für einen Zeitraum von fünf Jahren gegen eine Gebühr von 500 pro Jahr Zugriff auf die Software von T.
- T verpflichtet sich ausserdem gegen eine zusätzliche Gebühr von 300 die Software durch das Schreiben von neuem Code anzupassen, der eine völlig neue Funktionalität schafft.
- T behält die geistigen Eigentumsrechte an der angepassten Software und kann diese neue Funktionalität anderen Kunden zur Verfügung stellen.

Annahmegemäss kontrolliert N die Software nicht, d.h. N hat einen Servicevertrag mit T.

N bestimmt, unter Verwendung des Rahmenkonzepts, wie die Anpassungskosten zu behandeln sind.

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar vom Zugang zur Software?

Nein – N geht davon aus, dass nur T in der Lage ist, den zugrunde liegenden Softwarecode zu modifizieren. Folglich kann N den beabsichtigten Nutzen aus der Software nur dadurch ziehen, dass T sowohl den fortlaufenden Zugriff auf die Software gewährt als auch die Anpassungsleistung erfüllt. N schliesst daraus, dass der Vertrag nur eine Leistung umfasst: den Zugriff auf die angepasste Software.

N **erfasst einen jährlichen Aufwand von 560** über den Fünfjahreszeitraum der Cloud Computing-Vereinbarung – d.h. $((500 \times 5) + 300) / 5$.

Wird der Implementierungsservice vom Cloud-Anbieter erbracht¹?

Ja

Ist der Implementierungsservice eigenständig abgrenzbar vom Zugang zur Software?

Nein

Aufwanderfassung über den Zeitraum des Zugriffs auf die Software

¹ Inklusive Fälle, in welchen der Cloud-Anbieter für die Implementierung eine Drittpartei (unter)beauftragt.

Antworten auf häufige Fragen (1/2)



Wann wird in einer Cloud Computing-Vereinbarung ein immaterieller Software-Vermögenswert erfasst?

Ein Unternehmen kontrolliert einen Software-Vermögenswert, wenn:

- es das Recht hat, den Zugang anderer - z.B. des Softwareanbieters und seiner anderen Kunden - zum wirtschaftlichen Nutzen aus der Software zu beschränken; oder
- es den Nutzen aus der Software auch ohne die Hosting-Dienste des Softwareanbieters ziehen kann.



Welche Implementierungskosten aktiviert ein Unternehmen, wenn ein immaterieller Software-Vermögenswert vorliegt?

Die Anschaffungskosten des immateriellen Software-Vermögenswerts umfassen die direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung der Software auf ihre beabsichtigte Nutzung. Gemäss IAS 38.28 umfassen diese Kosten Leistungen an Arbeitnehmer und Honorare, die direkt damit zusammenhängen, die Software in ihren betriebsbereiten Zustand zu versetzen, sowie Kosten für den Test, ob die Software ordnungsgemäss funktioniert.

In Übereinstimmung mit Cloud-Serviceverträgen werden die Implementierungskosten, die zu einem separaten immateriellen Vermögenswert gemäss IAS 38 führen, ebenfalls aktiviert (siehe Seite 7).



Zu den Merkmalen einer Cloud Computing-Vereinbarung, die darauf hindeuten können, dass das Unternehmen die Kontrolle über einen immateriellen Software-Vermögenswert erlangt, gehören:

- das Recht, eine Kopie der Software in Besitz zu nehmen und sie auf der eigenen IT-Infrastruktur oder der eines Dritten auszuführen; oder
- das alleinige Nutzungsrecht an der Software oder das geistige Eigentum an der angepassten Software - d.h. der Anbieter kann die Software nicht anderen Kunden zur Verfügung stellen.



Daher werden viele Implementierungskosten wie Tests, Konfiguration und Anpassung der Software aktiviert, da sie Teil der Kosten des immateriellen Software-Vermögenswerts sind.

Dies unterscheidet sich von einem Cloud-Servicevertrag, bei dem weniger Implementierungskosten aktiviert werden können, weil das Unternehmen keinen immateriellen Software-Vermögenswert kontrolliert.

Antworten auf häufige Fragen (2/2)



Was ist der Unterschied zwischen Konfiguration und Anpassung?

„Konfiguration“ bedeutet, die Standardeinstellungen einer Software so zu ändern, dass sie auf eine bestimmte Weise funktioniert – z.B. die Auswahl von Einstellungen oder die Festlegung bestimmter Werte oder Parameter für bestehende Funktionalitäten.

„Anpassung“ beinhaltet die Änderung des bestehenden Quellcodes des Anbieters oder das Schreiben von neuem Code, um bestehende Funktionalitäten zu ändern oder zusätzliche zu erstellen.



Unserer Erfahrung nach stellen Konfigurationsleistungen typischerweise eigenständig abgrenzbare Services dar, während Anpassungsleistungen normalerweise nicht eigenständig abgrenzbar sind.



Wird die bilanzielle Behandlung der Implementierungskosten dadurch bestimmt, welche Partei die Dienstleistung erbringt?

Nein, sie richtet sich grundsätzlich nach der Art der Dienstleistung. Wenn allerdings eine andere Partei als der Cloud-Anbieter den Implementierungsservice erbringt, erübrigt sich der Test, ob ein eigenständig abgrenzbarer Service vorliegt, weil der Service dann zwingend eigenständig abgrenzbar ist.

Vertragliche Beschränkungen, die den Kunden verpflichten, die Implementierungsleistung vom Softwareanbieter zu beziehen, haben keinen Einfluss darauf, ob der Implementierungsservice eigenständig ist, weil die Analyse auf der Natur der Leistung basiert.



Wenn eine Cloud Computing-Vereinbarung mehrere eigenständige Services umfasst, die über unterschiedliche Zeiträume bezogen werden, muss ein Unternehmen möglicherweise die gesamte Gegenleistung auf die einzelnen Services aufteilen – z.B. basierend auf den relativen Einzelveräußerungspreisen der Services.

Was ist zu tun?



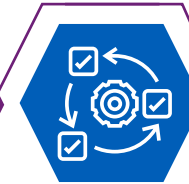
Agenda Entscheidung

- Würdigung der Entscheidung des IFRS IC vom März 2021 bezüglich “*Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement (IAS 38 Intangible Assets)*”.



Bilanzierungsrichtlinien

- Beurteilen Sie, wie Ihr Unternehmen von der Agenda-Entscheidung betroffen sein könnte.
- Bestimmen Sie, ob Ihre aktuellen Bilanzierungsrichtlinien weiterhin angemessen sind oder ob Sie Ihre Bilanzierungsrichtlinien ändern müssen.
- Wenn Sie betroffen sind, dann berücksichtigen Sie die daraus resultierenden Änderungen als Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – also rückwirkend.



Buchhaltungssysteme und Prozesse

- Beurteilen Sie, ob die bestehenden Prozesse und Kontrollen angemessen sind.
- Berücksichtigen Sie bei der Verhandlung bzw. beim Abschluss neuer Cloud Computing-Vereinbarungen frühzeitig die Auswirkungen auf die Rechnungslegung.
- Stellen Sie sicher, dass Sie über eine hinreichende Kostenrechnung verfügen, um die verschiedenen Kostenarten zu verfolgen und zu analysieren sowie die gezahlten Beträge den verschiedenen erhaltenen Leistungen zuzuordnen.

Wenn Sie eine dieser Fragen diskutieren möchten, wenden Sie sich bitte an Ihren regulären Ansprechpartner bei KPMG Schweiz oder an einen der untenstehenden Kontakte:



Daniel Haas

Partner, Head of Accounting
Advisory Services Corporates
KPMG AG
dhaas@kpmg.com



Petrik Leutert

Director, Financial Services
Accounting Advisory
KPMG AG
pleutert@kpmg.com



Frank Richter

Director, Head of DPP IFRS
KPMG AG
frankrichter1@kpmg.com

In Kontakt bleiben

Unabhängig davon, ob Sie die IFRS®-Standards zum ersten Mal anwenden oder erfahrener Anwender sind, finden Sie hier leicht verständliche Zusammenfassungen der aktuellen Entwicklungen, detaillierte Anleitungen zu komplexen Themen und praktische Hilfsmittel wie Musterabschlüsse und Checklisten.

<p>IFRS Today Blogs, podcasts and videos</p>		<p>News Search all KPMG articles on IFRS Standards</p>	
<p>IFRS app Download the app to your iOS or Android device</p>		<p>KPMG IFRS on LinkedIn Follow us and share our insights with your connections</p>	
<p>Climate change financial reporting resource centre</p>		<p>COVID-19 financial reporting resource centre</p>	
<p>Insights into IFRS® Helping you apply IFRS Standards to real transactions and arrangements</p>		<p>Guides to financial statements Illustrative disclosures and checklists</p>	

Folgen Sie 'KPMG IFRS' auf LinkedIn oder besuchen Sie kpmg.ch/ifrs.



home.kpmg/ifrs

Publication name: *Cloud Computing Implementierungskosten*

Publication date: October 2021

© 2021 KPMG AG, a Swiss corporation, is a subsidiary of KPMG Holding AG, which is a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

This publication is translation of *Cloud implementation costs* ("Original Publication"). If there are any differences between this translated publication and the Original Publication, then the text of the Original Publication takes precedence over this publication. The copyright in the Original Publication is vested in KPMG IFRG Limited and KPMG IFRG Limited reserves all rights in relation to the Original Publication and all translations/adaptions thereof.

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 endeavor 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. The scope of any potential collaboration with audit clients is defined by regulatory requirements governing auditor independence. If you would like to know more about how KPMG AG processes personal data, please read our [Privacy Policy](#), which you can find on our homepage at www.kpmg.ch.

This publication contains copyright © material of the IFRS® Foundation. All rights reserved. Reproduced by KPMG IFRG Limited with the permission of the IFRS Foundation. Reproduction and use rights are strictly limited. For more information about the IFRS Foundation and rights to use its material please visit www.ifrs.org.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law the Board and the IFRS Foundation expressly disclaims all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise (including, but not limited to, liability for any negligent act or omission) to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

'IFRS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS for SMEs®', 'IAS®' and 'SIC®' are registered Trade Marks of the IFRS Foundation and are used by KPMG IFRG Limited under licence subject to the terms and conditions contained therein. Please contact the IFRS Foundation for details of countries where its Trade Marks are in use and/or have been registered.