



# 云服务 实施成本

[home.kpmg/ifrs](https://home.kpmg/ifrs)

---

2021年7月



# 云服务 实施成本

## 问题

云计算服务协议的实施成本可能较为重大——企业需确定这些成本是应在发生时予以费用化还是资本化。2021年3月，国际财务报告准则解释委员会（IFRS Interpretations Committee，以下简称“委员会”）作出决议，澄清了：在客户不控制软件无形资产的情况下，如何对云服务合同中发生的实施成本进行上述分析。

## 影响

上述决议指出，在云服务合同中，客户应评估实施服务与获得软件访问服务是否可明确区分。由此，某些企业可能需要改变现行会计政策，其损益表亦可能受到影响，因为云服务合同的很多实施成本应在发生时予以费用化。

## 行动

本指南提供见解及分析，包括提供框架以帮助企业应用上述决议。根据该框架，评估企业的现行会计政策，并确定发生的实施成本应予费用化还是资本化。

# 何谓“云计算”？

根据**云计算服务协议**，客户向供应商支付费用，以换取互联网上软件的访问权。

软件**托管在供应商的计算基础设施上**<sup>1</sup>。

云计算服务协议的客户通常会发生**软件实施前期费用**。

**实施成本**的会计核算取决于，客户拥有的是**软件资产还是服务合同**。



## 实施成本举例如下：

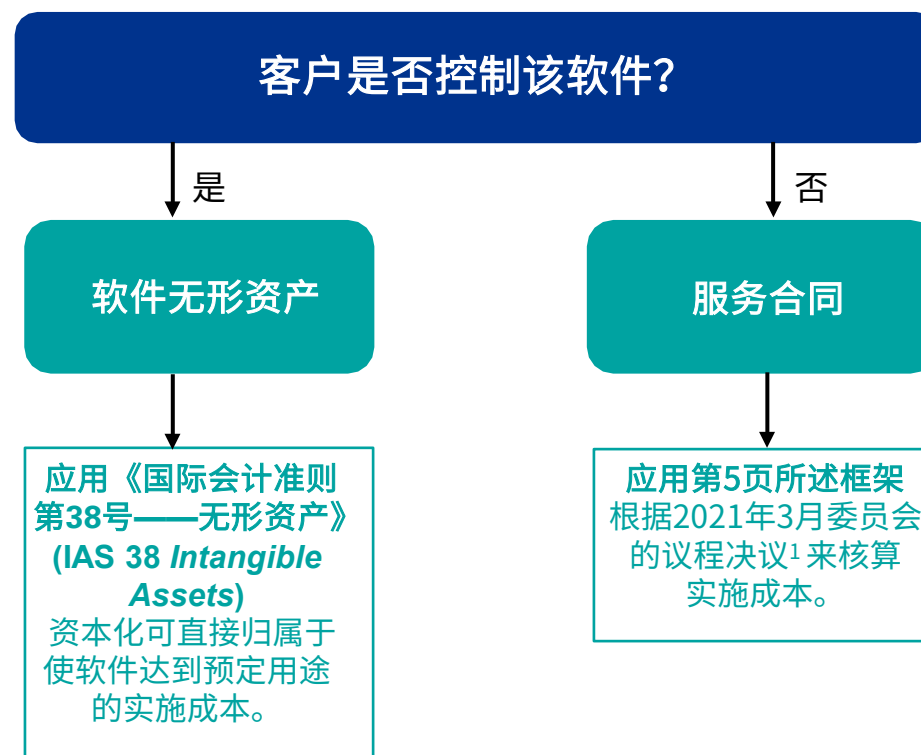
- 测试
- 数据迁移和转换
- 培训
- 软件配置
- 软件定制

<sup>1</sup> 这不同于“本地”部署协议。在本地部署协议中，企业从供应商处取得软件使用许可或购买软件副本，并在本企业自身的计算基础设施上运行该软件。

# 云计算——软件资产还是服务合同？

为确定企业拥有的是**软件资产**还是**服务合同**，企业应评估其能否**控制**该软件。

这决定了如何对相关**实施成本**进行核算。

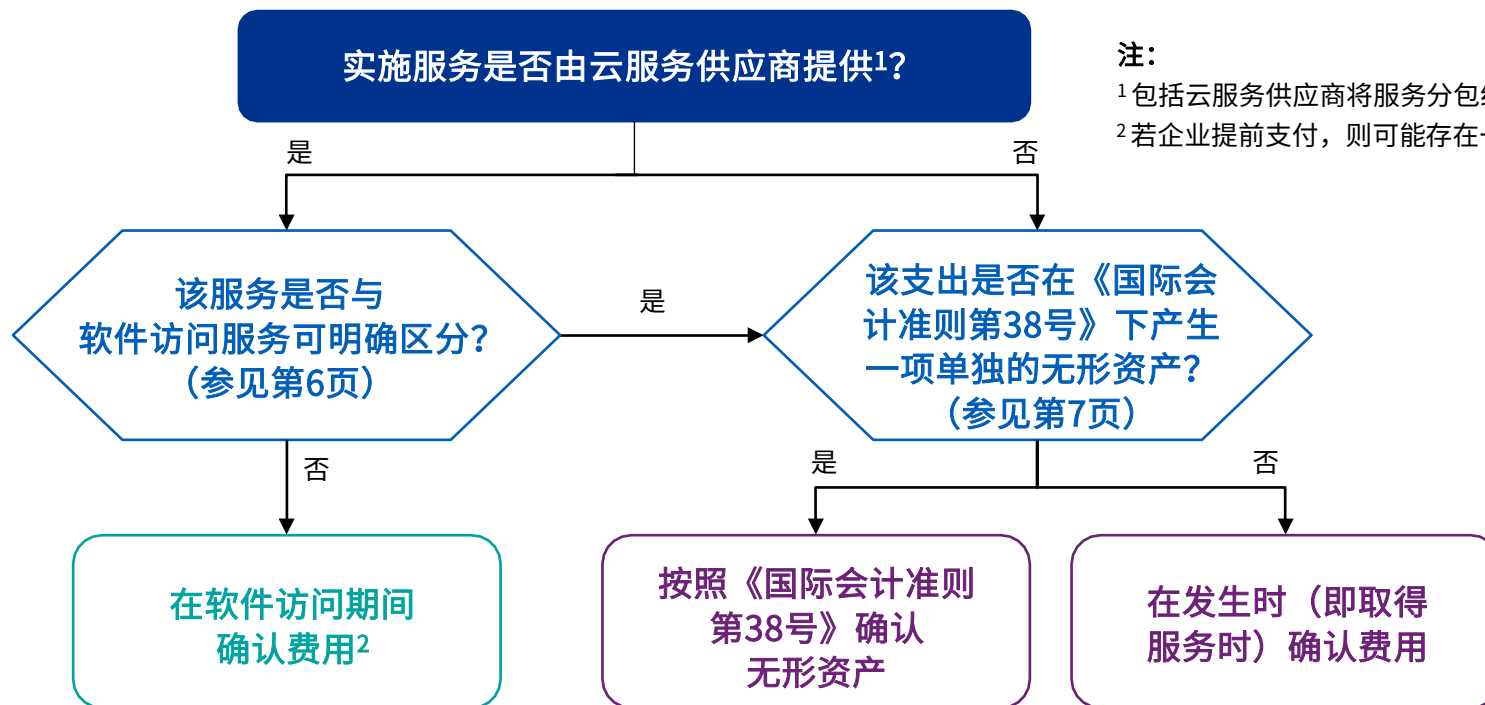


根据我们的经验，云计算服务协议通常不会产生《国际会计准则第38号》下的软件无形资产。

<sup>1</sup> 云计算服务协议的配置或定制费用 (《国际会计准则第38号——无形资产》)

# 服务合同的实施成本

委员会2021年3月的议程决议旨在解决，如何对云服务合同中的配置和定制成本进行会计核算。以下框架根据议程决议中的原则制定，可以帮助企业确定如何对**云服务合同**的**实施成本**进行会计核算。



注：

<sup>1</sup> 包括云服务供应商将服务分包给第三方的情况。

<sup>2</sup> 若企业提前支付，则可能存在一项预付款资产。

# 如何应用框架——该服务是否可明确区分？



**该服务是否与软件访问服务可明确区分，比如是否可由云服务供应商以外的企业来提供？**

若云服务供应商提供实施服务，则客户应评估该服务是否属于获得软件访问服务的一部分，还是可明确区分的。评估时，企业应使用《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*) 所提供的原则。

若实施服务由企业内部或由云服务供应商以外第三方来提供，则无需进行评估，因为这些服务与云服务供应商所提供的软件访问服务之间可明确区分。



## 可明确区分

如果由云服务供应商提供实施服务，但另一家企业（如咨询公司）能够在不提供软件访问的情况下提供该服务，则实施服务与软件访问服务之间通常可明确区分。原因是，在这种情况下，云服务供应商的实施服务对客户能否从软件中取得预期利益并非密不可分。



根据我们的经验，大多数实施服务（如配置、数据迁移和转换、对接、测试）通常可以由云服务供应商以外的第三方来提供。



## 不可明确区分

若实施服务仅能由云服务供应商来提供，则表明该服务与软件访问服务不可明确区分。

例如，若供应商同意修改现有的软件代码或编写新代码来对软件进行定制，则该定制服务通常不可明确区分。

在这种情况下，当客户取得对定制软件的访问权时（即在合同期内），应将相关实施成本确认为费用。



# 如何应用框架——是否存在单独的无形资产？



## 该支出是否在《国际会计准则第38号》下产生一项单独的无形资产？

**通常不会。**根据我们的经验，只有在个别情况下<sup>1</sup>企业才需要确认单独的无形资产。

原因是，只有当企业取得软件无形资产时，可直接归属于使软件达到预定用途的成本才会予以资本化（参见第4页）。

云服务合同不包含此类资产。因此，企业不应把可直接归属于使软件达到预定用途而发生的成本（如配置和测试成本）予以资本化。

<sup>1</sup> 在企业现有软件和云计算软件之间创建新接口的成本，可能构成《国际会计准则第38号》下的单独无形资产，例如编写企业所控制的新软件代码。

# 举例说明



## 配置服务

公司N与供应商T达成以下云计算服务协议：

- 公司N可访问供应商T的软件，为期5年，每年支付费用500。
- 供应商T还同意为公司N配置 (configure) 软件，费用为200。

根据上述情况，公司N确定其拥有的是与供应商T的服务合同，即公司N不控制该软件。

公司N根据前述框架，确定配置成本的会计处理方法。

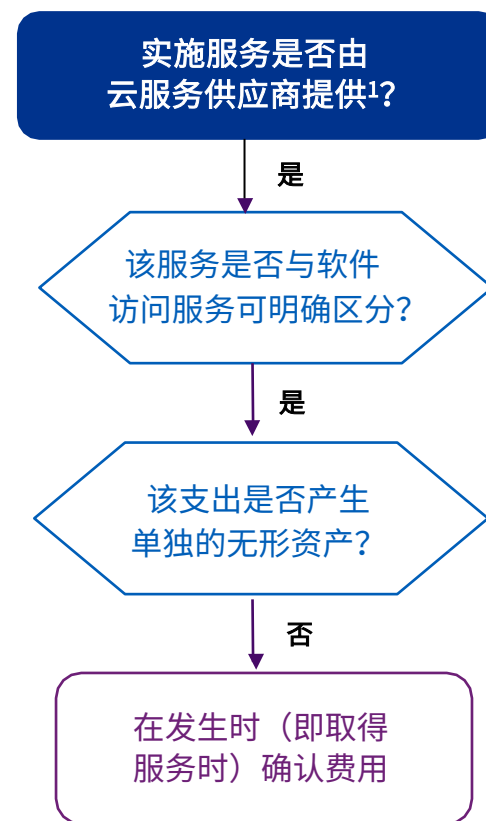
### 该服务是否与软件访问服务可明确区分？

**是** — 公司N认为，供应商T之外的第三方可以在不提供软件访问的情况下进行软件配置。因此，公司N注意到，供应商T的配置服务与公司N能否从软件中获得预期利益并非密不可分。

### 该支出是否产生一项单独的无形资产？

**否** — 因为公司N并不控制今后其将访问的、配置后的软件。

因此，公司N在取得配置服务时**确认费用200**，并在5年云服务协议期间，**每年确认费用500**。



<sup>1</sup> 包括云服务供应商将服务分包给第三方的情况。



# 举例说明（续）

## 定制服务

公司N与供应商T签订以下云计算服务协议：

- 公司N可访问供应商T的软件，为期5年，每年支付费用500。
- 供应商T还同意为公司N定制软件，即编写新代码创建一项之前没有的全新功能，另行收费300。
- 供应商T保留定制软件的知识产权，可以向其他客户提供该新功能。

根据上述情况，公司N确定其拥有的是与供应商T的服务合同，即公司N不控制该软件。

公司N根据前述框架，确定配置成本的会计处理方法。

### 该服务是否与软件访问服务可明确区分？

**否** — 公司N认为仅供应商T能够修改底层软件代码，因此公司N注意到，仅在供应商T一并提供软件的持续访问权和定制服务的情况下，公司N才能获得软件的预期利益。公司N的结论是，合同内存在一项服务，即定制软件的访问权。

公司N在5年云服务协议期间，**每年确认费用560**，计算方式为  $[(500 \times 5) + 300] / 5$ 。

实施服务是否由  
云服务供应商提供<sup>1</sup>？

是

该服务是否与软件  
访问服务可明确区分？

否

在软件访问期间  
确认费用

<sup>1</sup> 包括云服务供应商将服务分包给第三方的情况。

# 问答集锦



## 哪些情况下，需确认云计算服务协议中的软件无形资产？

在个别情况下，如果符合以下条件，企业可确定其控制软件资产：

- 企业有权限制其他方（如软件供应商及供应商的其他客户）获取来源于该软件的经济利益；或者
- 企业无需软件供应商提供托管服务，即可获得该软件所产生的利益。



云计算服务协议包括以下特征，可能表明企业获得对软件无形资产的控制权：

- 企业有权拥有软件副本，可在企业自身或第三方的计算机基础设施上运行；或者
- 企业拥有软件独家使用权或定制软件的知识产权，即供应商不能向其他客户提供该软件。



## 如果企业控制软件无形资产，应资本化哪些实施成本？

在客户控制软件无形资产的个别情况下，该资产的成本包括可直接归属于使软件达到预定用途的成本。根据《国际会计准则第38号》第28段，这些成本包括使软件达到预期工作状态而直接产生的职工福利和专业服务费用，以及测试软件是否正常运行而发生的成本。

与云服务合同的处理相一致，在《国际会计准则第38号》下产生单独无形资产的实施成本亦应资本化（参见第7页）。



因此，软件测试、配置、定制等多项实施成本应予资本化，因为该等成本已构成软件无形资产成本的一部分。

这与云服务合同不同。在云服务合同中，由于企业不控制软件无形资产，因此能够资本化的实施成本较少。

# 问答集锦（续）



**软件配置（configuration）和定制（customisation）服务有何区别？**

“配置”是更改供应商软件的默认设置，使其以特定方式运行——比如，设置供应商软件的各种“标志”或“开关”，或定义某些值或参数，从而对软件现有功能作出特定设置。

“定制”是修改供应商的现有软件代码或编写新代码，以更改或创建额外功能。



根据我们的经验，配置服务通常与软件访问服务可明确区分，而定制服务通常不可明确区分。



**实施成本的会计处理结果是否取决于服务提供方？**

**否。**这取决于服务的性质。如果由云服务供应商以外的一方提供实施服务，则无需测试该服务是否“可明确区分”，因为该等实施服务就其本质而言即为可明确区分的。

合同要求客户必须使用软件供应商这一限制，不影响对实施服务是否可明确区分所作的分析，因为主导因素是服务的性质。



如果云计算服务协议包括，在不同期间获取的多项可明确区分的服务，那么企业可能需要将支付的总对价分摊至各项服务，比如根据各项服务的相对单独价格进行分摊。

# 后续行动



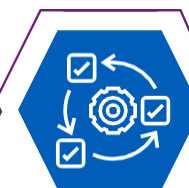
## 议程决议

- 考虑2021年3月委员会的议程决议——云计算服务协议的配置或定制成本（《国际会计准则第38号——无形资产》）。



## 会计政策

- 了解委员会议程决议对企业的潜在影响。
- 考虑现行会计政策是否仍然恰当；若不恰当，是否需变更会计政策。
- 若受到影响，则应将相应的会计核算变更作为会计政策变更，即采用追溯调整法。



## 会计系统和流程

- 考虑是否具备适当的控制和流程。
- 若签订新的云计算服务协议，则提前考虑对会计处理的影响。
- 确保具备相应的系统、流程和控制来跟踪和分析不同类型的成本，并将支付的金额分摊至取得的各项服务中。



Peter Carlson

执行总监  
毕马威国际准则小组 (ISG)  
pcarlson@kpmg.com.au



Tara Smith

合伙人  
毕马威南非  
tara.smith@kpmg.co.za



Julia LaPointe

总监  
毕马威国际准则小组 (ISG)  
julia.lapointe@kpmgifrg.com

# 其他前沿资讯及资料

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则，您都能找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

**IFRS Today**  
(国际财务报告准则热点探析)

博客、播客和视频



**News (国际财务报告准则动态)**

查看毕马威发布的有关国际财务报告准则的所有资讯



**IFRS app**  
(国际财务报告准则应用程序)

将此应用程序下载到iOS或Android设备



**KPMG IFRS on LinkedIn (KPMG IFRS的领英账号)**

关注我们并与您的联系人分享我们的见解



**Climate change financial reporting resource centre**

气候变化财务报告资源中心



**COVID-19 financial reporting resource centre**

新冠疫情财务报告资源中心



**Insights into IFRS®**  
(《剖释国际财务报告准则》)

帮助您在处理实际交易和安排时运用国际财务报告准则



**Guides to financial statements**

《财务报表指南》披露范本与披露资料一览表



在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”，或访问[home.kpmg/ifrs](http://home.kpmg/ifrs)。



## [home.kpmg/ifrs](https://home.kpmg/ifrs)

刊物名称：《云服务实施成本》

刊物编号：137801

发布日期：2021年7月

© 2021 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2021 本刊物为 KPMG IFRG Limited 发布的英文原文“Cloud implementation costs”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 是 KPMG IFRG Limited 的一部分。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问<https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html>。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS<sup>®</sup> Foundation) 的版权©资料 and 商标。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)。

**免责声明：**在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“IFRS<sup>®</sup>”、“IASB<sup>®</sup>”、“IFRIC<sup>®</sup>”、“IFRS for SMEs<sup>®</sup>”、“IAS<sup>®</sup>”和“SIC<sup>®</sup>”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。