



IFRS fokussiert

Software-as-a-Service-Vereinbarungen – Auswirkungen auf die Bilanzierung als Folge der digitalen Transformation

Die technologische Architektur von Unternehmen auf der ganzen Welt hat sich weiterentwickelt. Dies hat zu potenziell signifikanten Änderungen in der bilanziellen Abbildung für Unternehmen geführt, die Cloud-Computing-Vereinbarungen eingehen.

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat zwei Agendaentscheidungen veröffentlicht, die klarstellen sollen, wie Vereinbarungen in Bezug auf einen bestimmten Teil der Cloud-Technologie, sog. Software as a Service (SaaS), zu bilanzieren sind. Die Agendaentscheidungen befassen sich nicht mit der Bilanzierung anderer Komponenten der Cloud-Technologie wie Infrastructure as a Service oder Platform as a Service.

Wenn eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erforderlich ist, um die Schlussfolgerungen des IFRS IC anzuwenden, muss ein Unternehmen die Änderung unter Anwendung von IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern** bilanzieren.

Neben den unmittelbaren Auswirkungen auf die Bilanzierung, kann es weitere Folgewirkungen geben, die berücksichtigt werden sollten, z.B. die Auswirkungen auf Geschäftskennzahlen und Ziele in Verbindung mit Gewinnkennzahlen.

Einführung

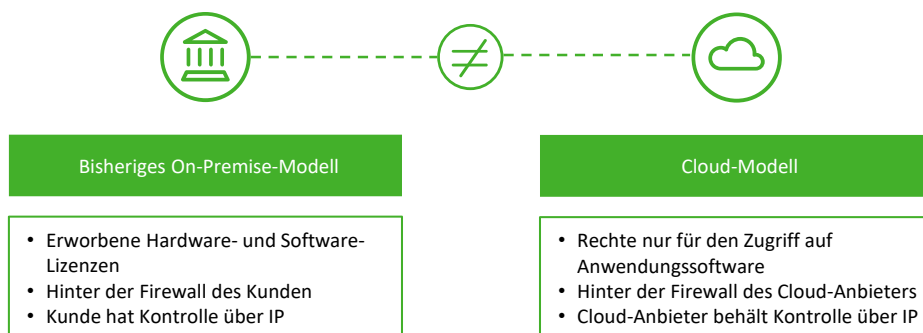
In den letzten Jahren hat die Zahl der Unternehmen, die digitale Transformationsprojekte in Angriff nehmen, stark zugenommen, wobei viele dieser Projekte mit erheblichen Implementierungskosten verbunden sind.

Im März 2019 befasste sich das IFRS IC mit der Bilanzierung von SaaS-Vereinbarungen (**erste Agendaentscheidung**). Unter Anwendung der in dieser Agendaentscheidung getroffenen Schlussfolgerungen werden viele solcher Vereinbarungen als Dienstleistungsvereinbarungen und nicht als Erwerb (oder Leasing) von Softwarevermögenswerten bilanziert. Dies liegt daran, dass in einer cloudbasierten Umgebung der SaaS-Vertrag dem Kunden im Allgemeinen nur das Recht einräumt, Zugang zur Software des Cloud-Anbieters zu erhalten, und nicht eine Lizenz über das geistige Eigentum (Intellectual Property, IP) (d.h. der Kunde hat keine Kontrolle über die Software selbst).

In seiner im April 2021 veröffentlichten Agendaentscheidung (**zweite Agendaentscheidung**) hat sich das IFRS IC mit der Frage befasst, wie ein Unternehmen die bei der Implementierung dieser Dienstleistungsvereinbarungen anfallenden Konfigurations¹- und Anpassungs²kosten zu bilanzieren hat, und ist zu dem Schluss gekommen, dass diese Kosten typischerweise als Aufwand zu erfassen sind, sofern nicht in seltenen Sachverhaltskonstellationen die Kriterien für den Ansatz eines gesonderten Vermögenswerts erfüllt sind. Dies stellt einen wesentlichen Unterschied zu den nach US-GAAP geltenden Vorschriften dar.

Der Hauptunterschied zwischen On-Premise- und Cloud-Modellen

Um die Schlussfolgerungen des IFRS IC zu verstehen, ist es hilfreich, die Hauptunterschiede zwischen den traditionellen On-Premise- und cloudbasierten Technologie-modellen zu kennen.



Obwohl das Erscheinungsbild auf den Endnutzeroberflächen weitgehend übereinstimmt, gibt es erhebliche Unterschiede, die zu den unterschiedlichen Abbildungen im Rahmen der Rechnungslegung führen.

¹ Die Konfiguration, wie in der zweiten Agendaentscheidung beschrieben, umfasst das Setzen verschiedener „Flags“ oder „Schalter“ innerhalb der Anwendungssoftware oder das Definieren von Werten oder Parametern, um den vorhandenen Code der Software so einzustellen, dass er auf eine bestimmte Weise funktioniert.

² Die Anpassung beinhaltet die Änderung des Softwarecodes in der Anwendung oder das Schreiben von zusätzlichem Code, wie in der zweiten Agendaentscheidung beschrieben.

Digitale Transformation
mit Auswirkungen auf die
Rechnungslegung

Die Bilanzierungskonsequenzen erklärt

SaaS-Vereinbarung – Dienstleistung oder Vermögenswert?

Die erste Agendaentscheidung befasst sich mit der Bilanzierung einer SaaS-Vereinbarung, bei der der Kunde einen bestimmten Betrag im Austausch für das Recht zahlt, für einen bestimmten Zeitraum Zugang zur Software des Anbieters zu erhalten. Konkret wird in der ersten Agendaentscheidung untersucht, ob der Kunde einen Software-Vermögenswert zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns oder eine Dienstleistung über die Vertragslaufzeit erhält.

Ein Kunde erhält einen Software-Vermögenswert zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns, wenn entweder (a) der Vertrag ein (Software-)Leasingverhältnis enthält oder (b) der Kunde anderweitig die Kontrolle über die Software zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns erlangt. Das IFRS IC hat festgestellt, dass ein Recht auf künftigen Zugang zu der Software des Anbieters, die auf der Cloud-Infrastruktur des Anbieters läuft, dem Kunden an sich keine Entscheidungsrechte darüber gibt, wie und für welchen Zweck die Software genutzt wird. Des Weiteren verleiht der Vertrag dem Kunden zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns nicht die Befugnis, den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Software selbst zu ziehen und das Recht, den Zugang anderer zu diesem Nutzen zu beschränken.

Folglich kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass ein Vertrag, mit dem der Cloud-Anbieter dem Kunden lediglich das Recht auf Zugang zur Software überträgt, weder ein Software-Leasingverhältnis, noch einen immateriellen Software-Vermögenswert darstellt, sondern vielmehr eine Dienstleistung, die der Kunde über die Vertragslaufzeit erhält.

Dennoch kann der Kunde bei bestimmten SaaS-Vereinbarungen einen immateriellen Vermögenswert erhalten. Dies kann der Fall sein, wenn

- der Kunde das vertragliche Recht hat, die Software während des Hosting-Zeitraums ohne nennenswerte Vertragsstrafe in Besitz zu nehmen, oder
- es für den Kunden ohne weiteres möglich ist, die Software auf seiner eigenen Hardware zu betreiben oder eine vom Lieferanten unabhängige Partei mit dem Hosting der Software zu beauftragen.

Abrechnung von Konfigurations- und Anpassungsleistungen bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen

Die zweite Agendaentscheidung befasst sich mit Konfigurations- und Anpassungskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen anfallen.

Konkret geht es darum, ob der Kunde einen immateriellen Vermögenswert in Bezug auf die Konfiguration oder Anpassung der Anwendungssoftware des Anbieters erfasst und, falls kein immaterieller Vermögenswert erfasst wird, wie der Kunde die Konfigurations- oder Anpassungskosten bilanziert.

Erfasst der Kunde einen immateriellen Vermögenswert in Bezug auf die Konfiguration und Anpassung der Software?

Wenn der Anbieter die Kontrolle über die Anwendungssoftware hat, auf die der Kunde lediglich Zugriff hat (d.h. eine Dienstleistungsvereinbarung gemäß der ersten Agendaentscheidung), hängt die Beurteilung, ob die Konfiguration oder Anpassung dieser Software zu einem immateriellen Vermögenswert für den Kunden führt, von der Art und dem Ergebnis der durchgeführten Konfiguration oder Anpassung ab.

Agendaentscheidungen des IFRS IC zu Software-as-a-Service Vereinbarungen

Häufig wird der Kunde keinen immateriellen Vermögenswert erfassen, weil er die Software, die konfiguriert oder angepasst wird, nicht kontrolliert und diese Konfigurations- oder Anpassungsaktivitäten keine vom Kunden kontrollierte Ressource schaffen, die von der Software getrennt ist.

Einige Unternehmen entscheiden sich dafür, einen Teil ihrer bestehenden On-Premise-Software beizubehalten, um sie in Kombination mit den neuen cloudbasierten Softwareanwendungen zu betreiben. SaaS-Vereinbarungen können z.B. die Änderung bestehender oder die Entwicklung neuer On-Premise-Software erfordern, um zusätzliche Funktionen für das Unternehmen zu schaffen und die Verbindung der bestehenden Software mit den cloudbasierten Softwareanwendungen zu ermöglichen, die häufig als Überbrückungsmodule oder Anwendungsprogrammierschnittstellen (APIs) bezeichnet werden.

Bei der Entscheidung, ob der zusätzliche Code als immaterieller Vermögenswert zu erfassen ist, beurteilt das Unternehmen, ob der zusätzliche Code die Definition eines immateriellen Vermögenswerts und die Ansatzkriterien in IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** erfüllt.

Differenzierung zwischen SaaS und On-Premise-Lösungen erforderlich

Definition immaterieller Vermögenswert (IAS 38.8)	Kontrolle (IAS 38.13-16)	Ansatzkriterien (IAS 38.21-23)
Ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert (eine Ressource unter Kontrolle des Unternehmens) ohne physische Substanz.	• Den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der Ressource zufließt, sich zu verschaffen • Beschränkung des Zugriffs Dritter auf diesen Nutzen	• Wahrscheinliche erwartete künftige wirtschaftliche Nutzenzuflüsse • Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts können verlässlich bewertet werden

Nachweis der Kontrolle: Wessen Vermögenswerte werden durch die Implementierung verbessert oder angepasst?

Bei SaaS-Vereinbarungen werden Konfigurations- und Anpassungsaktivitäten üblicherweise auf der internen Infrastruktur und der Software des Cloud-Anbieters durchgeführt und schaffen daher typischerweise keine vom Kunden kontrollierte Ressource.

Werden diese Aktivitäten dagegen an der Infrastruktur und den Anwendungen des Kunden (d.h. „hinter der Firewall des Kunden“) durchgeführt, stellen sie eher die Übertragung eines Vermögenswerts dar, der in der Kontrolle des Kunden steht, da sie einen bestehenden „lokalen“ Vermögenswert des Unternehmens erweitern, verbessern oder anpassen.

Beispiel 1

Anbieter S schließt mit Kunde T einen nicht vorzeitig kündbaren SaaS-Vertrag mit einer Laufzeit von drei Jahren ab. Als Teil der Vereinbarung hat sich Unternehmen S bereit erklärt, vor Beginn der Vertragslaufzeit gegen eine Vorabzahlung bestimmte Erweiterungen der Funktionalität des SaaS (d.h. Anpassungsleistungen) durchzuführen. Um die Anpassungsleistungen zu erbringen, muss Anbieter S Änderungen an der Software vornehmen. Kunde T kann nur über die SaaS auf die hinzugefügte Funktionalität zugreifen und hat keine weiteren Rechte an den Erweiterungen, d.h. Anbieter S ist weiterhin Eigentümer der Erweiterungen.

Kunde T hat keine Kontrolle über die Anpassungsleistungen. Dies liegt daran, dass die Anpassungsleistungen dazu führen, dass die Funktionalität zu einem Vermögenswert von Anbieter S hinzugefügt wird. Die Dienstleistungen erweitern, verbessern oder passen einen Vermögenswert unter Kontrolle des Kunden T nicht an. Daher erfasst Kunde T diese Kosten nicht als einen Software-Vermögenswert. Stattdessen werden die Anpassungskosten als Aufwand erfasst.

Beispiel 2

Angenommen, es liegt derselbe Sachverhalt wie in Beispiel 1 vor, mit dem Unterschied, dass Anbieter S zusätzlich vereinbart hat, vor Beginn der Vertragslaufzeit weitere Implementierungsaktivitäten gegen eine Vorabzahlung durchzuführen. Diese Tätigkeiten werden an den Vermögenswerten von Kunde T durchgeführt und führen zu einer Anpassung der On-Premise-Systeme von Kunde T für die Kommunikation mit den Systemen von Unternehmen S.

In diesem Szenario erweitern, verbessern oder passen die zusätzlichen Dienstleistungen Vermögenswerte an, die von Kunde T kontrolliert werden. Die Anpassungskosten werden als gesonderter Software-Vermögenswert oder als Teil der Kosten eines bestehenden Software-Vermögenswertes erfasst, sofern die Ansatzkriterien in IAS 38 erfüllt sind.

Wenn kein immaterieller Vermögenswert aktiviert wird, wie erfasst der Kunde die Implementierungskosten?

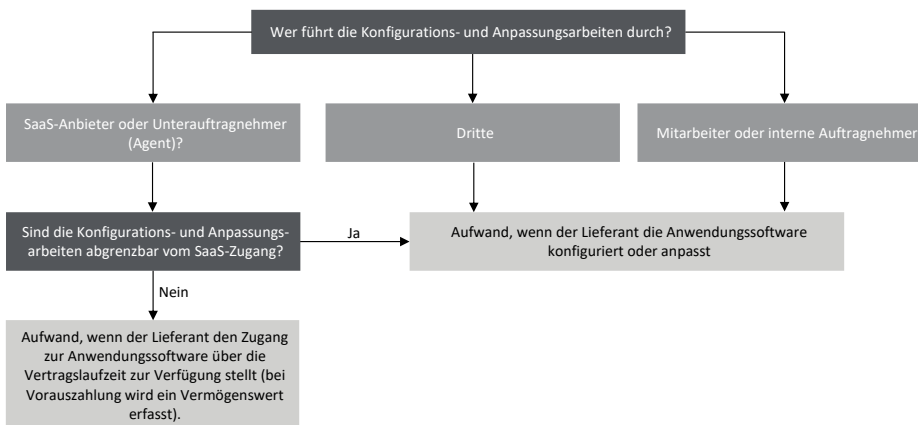
Wenn der Kunde keinen immateriellen Vermögenswert in Bezug auf die Konfiguration oder Anpassung der Software aktiviert, erfasst er die Kosten in der Periode als Aufwand, in der er die Konfigurations- oder Anpassungsleistungen gemäß dem Vertrag mit dem Anbieter über die Erbringung dieser Leistungen erhält.

IAS 38 enthält keine Vorschriften, die sich mit der Identifizierung der erhaltenen Dienstleistungen bei der Bestimmung des Zeitpunkts befassen, zu dem der Lieferant diese Dienstleistungen in Übereinstimmung mit dem Liefervertrag erbringt. Daher muss ein Unternehmen bei der Anwendung von IAS 8 auf die Vorschriften der IFRS-Standards verweisen, die ähnliche und verwandte Sachverhalte regeln, und deren Anwendbarkeit berücksichtigen. Das IFRS IC stellte fest, dass IFRS 15 **Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden** Leitlinien enthält, die Lieferanten bei der Identifizierung der einzelnen zugesagten Waren oder Dienstleistungen in einem Vertrag mit einem Kunden anzuwenden haben. Insbesondere stellte das IFRS IC fest, dass die Anforderungen von IFRS 15 ähnliche Fragestellungen behandeln, die der Kunde bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der Lieferant die Konfigurations- oder Anpassungsleistungen gemäß dem Vertrag über die Erbringung dieser Leistungen ausführt, zu beachten hat.

Implementierungskosten
als Aufwand der Periode

Die nachstehende Übersicht zeigt auf, wie die zweite Agendaentscheidung auf Konfigurations- und Implementierungskosten³, die bei der Implementierung einer SaaS-Vereinbarung anfallen, anzuwenden ist. Dabei sind Dienstleistungsverträge gesondert zu betrachten zwischen dem Kunden und

- dem Anbieter der Anwendungssoftware (einschließlich der Fälle, in denen der Anbieter Dienstleistungen an einen Dritten als seinen Vertreter untervergeben hat),
- einer dritten Partei oder
- Mitarbeitern oder internen Auftragnehmern⁴.



Bestimmung, ob Konfigurations- und Implementierung vom SaaS-Zugang getrennt zu betrachten sind

Wie bereits zuvor erwähnt, hat das IFRS IC festgestellt, dass die Anforderungen von IFRS 15 ähnliche Fragestellungen behandeln, wie sie der Kunde bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der Lieferant die Konfigurations- oder Anpassungsdienstleistungen gemäß dem Vertrag über die Erbringung dieser Dienstleistungen ausführt, zu lösen hat. Insbesondere IFRS 15.27-29 befasst sich damit, wie ein Unternehmen (Verkäufer) feststellt, ob seine Zusagen, Waren oder Dienstleistungen auf einen Kunden zu übertragen oder separat identifizierbar sind (d.h. eigenständige Leistungsverpflichtungen darstellen). Eine Ware oder eine Dienstleistung, die einem Kunden zugesagt wurde, ist eigenständig abgrenzbar („distinct“), wenn beide der folgenden Kriterien erfüllt sind:

- Der Kunde kann die Ware oder die Dienstleistung entweder allein oder zusammen mit anderen Ressourcen, die dem Kunden ohne weiteres zur Verfügung stehen, nutzen (d.h. die Ware oder die Dienstleistung ist unterscheidbar).
- Die Zusage des Unternehmens, die Ware oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, ist von anderen Zusagen im Vertrag getrennt identifizierbar (d.h. die Zusage, die Ware oder die Dienstleistung zu übertragen, ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar).

Rechnungslegungs-
methode durch Rückgriff
auf IFRS 15

³ Weitere Kosten, die im Zusammenhang mit SaaS-Vereinbarungen entstanden sind, werden noch erläutert.

⁴ Nicht speziell in der zweiten Agendaentscheidung angesprochen.

IFRS 15.29 enthält Beispiele für Faktoren, die darauf hindeuten können, dass zwei oder mehr (Leistungs-)Zusagen zur Übertragung von Waren oder Dienstleistungen auf einen Kunden im Rahmen eines bestimmten Vertrags zwischen dem Lieferanten und dem Kunden nicht separat identifizierbar (d.h. nicht eigenständig abgrenzbar) sind:

- Das Unternehmen (Verkäufer) erbringt eine signifikante Leistung der Integration der zugesagten Waren oder Dienstleistungen in ein kombiniertes Ergebnis.
- Eine oder mehrere der Waren oder Dienstleistungen modifizieren oder individualisieren eine oder mehrere der anderen im Vertrag zugesagten Waren oder Dienstleistungen in erheblichem Maße, wie weiter unten erläutert.
- Die Waren oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig bzw. stark miteinander verbunden.

IFRS 15 weist darauf hin, dass in einigen Branchen, z.B. in der Softwarebranche, der Begriff der untrennbaren Risiken deutlicher durch die Beurteilung der Frage veranschaulicht wird, ob eine Ware oder eine Dienstleistung eine andere Ware oder Dienstleistung wesentlich verändert oder anpasst.

So kann ein Unternehmen beispielsweise versprechen, einem Kunden eine vorhandene Software zu liefern und diese Software so anzupassen, dass sie mit der vorhandenen Infrastruktur des Kunden funktioniert, sodass das Unternehmen dem Kunden ein vollständig integriertes System liefert. Bei einigen Sachverhalten kann durch die Anpassungsleistung die vorhandene Software erheblich modifiziert werden. Dies hat zur Folge, dass die Risiken der Bereitstellung der Software und der Anpassungsleistung untrennbar miteinander verbunden sind. Folglich kann das Unternehmen dann zu dem Schluss kommen, dass die Zusagen, die Software und die Anpassungsleistung zu übertragen, nicht separat identifizierbar und diese Waren oder Dienstleistungen daher im Rahmen des Vertrags nicht eigenständig abgrenzbar sind.

Erhebliche Anpassungen und Modifikationen einer cloudbasierten Software

Der Grad der Anpassungen und Modifikationen, die als signifikant erachtet werden, ist eine Ermessensfrage und erfordert ein Verständnis aller Tatsachen und Umstände.

Ein Verständnis des Grads der Komplexität und des Aufwands oder der Fachkenntnisse, die mit der Durchführung der Änderungen und Anpassungen verbunden sind, kann ein nützlicher Ausgangspunkt sein, um sich ein Bild davon zu machen, ob die vom Lieferanten der Anwendungssoftware erbrachten Konfigurations- und Anpassungsleistungen während der Vertragslaufzeit vom Zugang zur Anwendungssoftware getrennt (d.h. separat abgrenzbar – „distinct“) sind.

Zu den Indikatoren, die in Betracht gezogen werden könnten, gehören unter anderem:

Separate Abgrenzbarkeit

Konfigurationen und Anpassungen könnten von **einer anderen Partei** als dem SaaS-Anbieter (oder dessen Vertreter) auf eigenständiger Basis erbracht werden (z.B. von Beratungsunternehmen oder anderen SaaS-Anbietern)

Der Kunde könnte die SaaS-Vereinbarung **ohne die Konfigurations- und Anpassungsdienste** nutzen

Keine separate Abgrenzbarkeit

Die Bereitstellung von Konfigurations- und Anpassungsdiensten erfordert **hochspezialisierte oder komplexe Fähigkeiten**, über die weder der Kunde noch Dritte verfügen.

Die Implementierungsleistungen **ändern die Merkmale oder die Funktionalität** des SaaS wesentlich.

Übliche Implementierungskosten in Bezug auf SaaS-Vereinbarungen

Während das IFRS IC nur die Konfigurations- und Anpassungsaktivitäten bei der Implementierung einer SaaS-Vereinbarung diskutiert hat, umfasst ein SaaS-Implementierungsprojekt regelmäßig eine Vielzahl von Aktivitäten. Die folgende Tabelle zeigt einige Beispiele für typische Kosten, die den Kunden im Rahmen von SaaS-Vereinbarungen entstehen, und deren bilanzielle Erfassung.

Implementierungsstufe	Kosten im Zusammenhang mit	Bilanzielle Erfassung der Kosten ⁵
Vorprojektphase	Auswahl eines Anbieters	Aufwand bei Anfall
	Entwicklung von Business Case und Projektplan	Aufwand bei Anfall
Installation and Implementierung	Installation und Einrichtung der eigenen oder gemieteten Hardware (z.B. Server)	Sachanlagevermögen oder Nutzungsrechte
	Konfiguration und Einrichtung von Anbieterangeboten und Anpassung der Software durch den Anbieter der Anwendungssoftware (oder dessen Beauftragten)	Wenn die Dienstleistungen vom SaaS-Zugang separat abgegrenzt sind, werden die Kosten als Aufwand erfasst, wenn die Software konfiguriert oder angepasst wird. Wenn die Dienstleistungen nicht vom SaaS-Zugang separat abgegrenzt sind, werden die Kosten über die Laufzeit des Vertrages aufwandswirksam abgegrenzt.
	Konfiguration und Einrichtung von Anbieterangeboten und Anpassung der Software von einer anderen Partei als dem Anbieter (oder dessen Vertreter)	Aufwand bei Anfall
	Entwicklung von Überbrückungsmodulen (oder APIs) zu bestehenden On-Premise-Systemen oder maßgeschneiderten Zusatzfunktionen dieser Systeme.	Erfassung als immaterieller Vermögenswert, wenn, und nur wenn, der Kunde die Kontrolle über das geistige Eigentum an dem Code hat, der für die Modifikation von bestehender oder die Entwicklung von neuer On-Premise-Software hat und die Ansatzkriterien in IAS 38 erfüllt sind. Andernfalls ist der Aufwand bei Anfall zu erfassen.
Datenmigration/-konvertierung	Erworbene Datenkonvertierungssoftware	Erfassung als immaterieller Vermögenswert. Wenn die Software jedoch nur für ein einziges Projekt verwendet wird, kann die wirtschaftliche Nutzungsdauer relativ kurz sein.
	Bereinigung der vorhandenen Daten, Abgleich der alten Daten mit den Daten im neuen System, Anlegen neuer oder zusätzlicher Daten und Übertragung der alten Daten in das neue System.	Aufwand bei Anfall
Nach der Implementierung	Schulungskosten	Aufwand bei Anfall
	Test und laufende Instandhaltungsaktivitäten	Aufwand bei Anfall
	Laufenden Zugang zur Software(-as-a-Service)	Aufwand bei Anfall

Praktische Auswirkungen der Agendaentscheidungen

Konfigurations- und Anpassungskosten, die zuvor als Vermögenswert erfasst wurden

Wenn die derzeitige Rechnungslegungsmethode eines Unternehmens für SaaS-Vereinbarungen von den Agendaentscheidungen des IFRS IC abweicht, kann deren Umsetzung zu einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden führen, die rückwirkend eine Anpassung der Vergleichsperiode(n) gemäß IAS 8 zur Folge hat.

Wann die Agendaentscheidungen umgesetzt werden sollen

Die Umsetzung der Agendaentscheidungen des IFRS IC kann erhebliche Auswirkungen auf die Abschlüsse eines Unternehmens haben. Im Gegensatz zu neuen oder geänderten IFRS-Standards, die einen bestimmten zukünftigen Erstanwendungszeitpunkt haben, gibt es für Agendaentscheidungen des IFRS IC keinen Zeitpunkt des

Die Agendaentscheidungen können zu einer retrospektiven Anpassung führen

⁵ Wenn Kosten, die bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen sind, bezahlt werden, bevor die zugehörigen Dienstleistungen erhalten werden, wird eine Vorauszahlung als Vermögenswert und bei Erhalt der Dienstleistungen als Aufwand erfasst.

Inkrafttretens. Im Due Process Handbook der IFRS-Stiftung wird jedoch erläutert, dass erwartet wird, dass einem Unternehmen ausreichend Zeit zur Verfügung steht, um eine Bilanzierungsentscheidung zu treffen und alle erforderlichen Änderungen der Rechnungslegungsmethoden umzusetzen. Die Bestimmung, wieviel Zeit für eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ausreicht, ist eine Ermessensfrage, die von den besonderen Tatsachen und Umständen des jeweiligen Unternehmens abhängt. Dennoch wird von Unternehmen erwartet, dass sie Änderungen zeitnah umsetzen und, sofern wesentlich, prüft, ob die IFRS-Standards Angaben zu der Änderung notwendig machen.

Auswirkung der retrospektiven Anpassungen auf die primären Abschlussbestandteile

Das folgende Schaubild veranschaulicht die zu erwartenden Auswirkungen einer retrospektive Anpassung der Finanzergebnisse in den primären Abschlussbestandteilen eines Unternehmens bei Umsetzung der Agendaentscheidungen des IFRS IC.

Zu beachten ist, dass es bei einer rückwirkenden Anpassung im Jahr einer SaaS-Implementierung üblicherweise eine Verringerung des Jahresüberschusses (und eine entsprechende Auswirkung auf die Gewinnrücklagen) kommt, die aus der Erfassung der im Vorfeld aktivierten Konfigurations- und Anpassungskosten als Aufwand resultiert. In den Folgejahren, über die Laufzeit des SaaS-Vertrags, werden die laufenden Kosten für den SaaS-Zugang als Betriebsaufwand ohne weitere Amortisation erfasst, was in bestimmten Fällen zu einem Gewinnanstieg führen kann.

Bilanz	Gesamtergebnisrechnung	Kapitalflussrechnung
↓ Gesamtvermögen	↑ Betrieblicher Aufwand	↑ Operativer Cashflow
↓ Reinvermögen	↓ Amortisationsaufwand	↓ Cashoutflow im Investitionsbereich ⁶
↓ Gewinnrücklagen	↑ ↓ EPS	

Beispielhafte Anhangangaben

Umsetzung der Agendaentscheidung des IFRS IC und neue Rechnungslegungsmethode

Im Laufe des Jahres überarbeitete der Konzern als Reaktion auf die Entscheidung des IFRS IC seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Bezug auf vorab entstandene Konfigurations- und Anpassungskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen anfallen. Die Entscheidung stellt klar, wie IFRS-Standards auf diese Art von Vereinbarungen anzuwenden sind. Die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode wird im Folgenden dargestellt. Die Finanzinformationen wurden retrospektiv angepasst, um die Auswirkungen der Änderung widerzuspiegeln - siehe Anmerkung X.

SaaS-Vereinbarungen sind Dienstleistungsverträge, die dem Konzern das Recht einräumen, während der Vertragslaufzeit auf die Anwendungssoftware eines Cloud-Anbieters zuzugreifen. Kosten, die für die Konfiguration oder Anpassung anfallen, sowie die laufenden Kosten für den Zugriff auf die Software des Cloud-Anbieters

Anhangangaben zu angewandten Rechnungslegungsmethoden

⁶ Gemäß IAS 7.16 können nur Auszahlungen, die zu einem angesetzten Vermögenswert führen, als Investitionstätigkeit klassifiziert werden. Die Kosten für die Implementierung von SaaS-Vereinbarungen, die als Aufwand erfasst werden, erfüllen daher diese Kriterien nicht und sollten als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit klassifiziert werden.

werden als betriebliche Aufwendungen erfasst, wenn die Leistungen empfangen werden.

Einige dieser angefallenen Kosten beziehen sich auf die Entwicklung eines Software-codes, der bestehende On-Premise-Systeme verbessert, modifiziert oder zusätzliche Fähigkeiten schafft und die Definition und die Ansatzkriterien für einen separaten immateriellen Vermögenswert erfüllt. Diese Kosten werden als immaterielle Vermögenswerte erfasst und über die Nutzungsdauer der Software linear abgeschrieben. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer dieser Vermögenswerte wird mindestens zum Ende eines jeden Geschäftsjahres überprüft, und jede Änderung wird als Änderung einer Schätzung prospektiv berücksichtigt.

Wesentliche Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Gemäß IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** ist ein Unternehmen verpflichtet, zusammen mit den wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und anderen Anhangangaben die Ermessensentscheidungen anzugeben, die bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Unternehmens getroffen wurden und einen wesentlichen Einfluss auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge haben.

Ausgewählte erläuternde Angaben sind im Folgenden enthalten, müssten aber auf die spezifischen Ermessensentscheidungen des Unternehmens angepasst werden.

Anmerkung X beschreibt die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode des Konzerns in Zusammenhang mit Anpassungs- und Konfigurationskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen anfallen. Bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Konzerns wurden die folgenden wesentlichen Ermessensentscheidungen getroffen, die den signifikantesten Einfluss auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge haben können.

Aktivierung von Konfigurations- und Anpassungskosten bei SaaS-Vereinbarungen

Ein Teil der Anpassungs- und Konfigurationsaktivitäten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen durchgeführt werden, kann die Entwicklung von Software-codes beinhalten, der die bestehende On-Premise-Software verbessert oder modifiziert oder zusätzliche Fähigkeiten schafft, um sie mit den cloudbasierten Softwareanwendungen zu verbinden (als Brückenmodule oder APIs bezeichnet). Bei der Bestimmung, ob der zusätzliche Code die Definition und die Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswerts gemäß IAS 38 erfüllt, wurde sachgemäßes Ermessen ausgeübt. Im Laufe des Jahres erfasste der Konzern EURxxx (20X2: EURxxx) als immaterielle Vermögenswerte in Bezug auf Anpassungs- und Konfigurationskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen entstanden sind.

Bestimmung, ob Konfigurations- und Anpassungsdienste vom SaaS-Zugang separat abgrenzbar sind

Kosten, die für die Konfiguration oder Anpassung der Software des Cloud-Anbieters anfallen, werden als betrieblicher Aufwand erfasst, wenn die Leistungen empfangen werden. In einem Vertrag, in dem der Cloud-Anbieter sowohl die SaaS-Konfiguration und -Anpassung als auch den SaaS-Zugang über die Vertragslaufzeit bereitstellt, wurde sachgemäßes Ermessen ausgeübt, ob diese Leistungen getrennt abgrenzbar („distinct“) sind oder nicht, und ob daher die angefallenen Konfigurations- und

Anpassungskosten als Aufwand erfasst werden, wenn die Software konfiguriert oder angepasst wird (d.h. im Voraus) oder über die Laufzeit des SaaS-Vertrags.

Insbesondere dann, wenn die Konfigurations- und Anpassungsaktivitäten die Cloud-Software erheblich verändern oder anpassen, sind diese Aktivitäten nicht von der Gewährung des Zugriffs auf die Cloud-Software während der Vertragslaufzeit zu unterscheiden. Bei der Bestimmung, ob der Grad der Anpassung und Modifikation der cloudbasierten Software signifikant ist, wurde eine Ermessensentscheidung getroffen. Im Laufe des Jahres hat der Konzern EURxxx (20X2: EURxxx) als Vorauszahlungen für Anpassungs- und Konfigurationsaktivitäten erfasst, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen vorgenommen wurden und die als nicht getrennt vom Zugriff auf den SaaS-Zugang während der Vertragslaufzeit erfasst werden.

Retrospektive Anpassung

Wenn ein Unternehmen eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vornimmt, die sich auf die aktuelle oder eine frühere Periode auswirkt, sind gemäß IAS 8, soweit durchführbar, folgende Angaben zu machen:

- Für die aktuelle Periode und jede frühere dargestellte Periode den Betrag der Anpassung für jeden betroffenen Abschlussposten und, sofern zutreffend, für das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie,
- den Betrag der Anpassung, der sich auf Perioden vor den dargestellten Perioden bezieht, und
- wenn eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode oder für Perioden, die vor den dargestellten Perioden liegen, undurchführbar ist, sind die Umstände und diesbezüglichen Ermessensentscheidungen sowie eine Beschreibung, wie und ab wann die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet wurde, darzulegen.

Wenn die rückwirkende Anpassung eine wesentliche Auswirkung auf die in der Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode dargestellten Finanzinformationen hat, schreibt IAS 1 außerdem die Darstellung einer „dritten Bilanz“ vor.

Für die nachfolgende Darstellung wurde angenommen, dass ein Unternehmen eine SaaS-Vereinbarung über einen Zeitraum von zwei Jahren implementiert hat, beginnend im Geschäftsjahr, das zum 30. Juni 20X0 endete und mit Abschluss der Implementierung im Geschäftsjahr mit dem Ende 30. Juni 20X2. Steuerliche Auswirkungen wurden ausgeklammert und nur ausgewählte Posten des Abschlusses dargestellt.

Wie in Anmerkung X dargestellt, hat der Konzern seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Bezug auf SaaS-Vereinbarungen im Laufe des Jahres infolge der Umsetzung der vom IFRS IC veröffentlichten Agendaentscheidungen geändert. Die Vergleichsinformationen wurden wie folgt angepasst, um die Auswirkungen der geänderten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode widerzuspiegeln:

Abschlussposten	30. Juni 20X2	1. Juli 20X1
Bilanz		
Immaterielle Vermögenswerte	(xxx)	(xxx)
Aktiva/Reinvermögen	(xxx)	(xxx)
Gewinnrücklagen	xxx	xxx
Eigenkapital	xxx	xxx
Gesamtergebnisrechnung		
IT-bezogene Aufwendungen	xxx	-
Abschreibung und Amortisation	(xxx)	-
Ergebnis vor Steuern	xxx	-
Kapitalflussrechnung		
Zahlungen an Zulieferer/Arbeitnehmer	(xxx)	-
Zahlungsstrom aus betrieblicher Aktivität	(xxx)	-
Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten	xxx	-
Zahlungsstrom aus investiven Aktivitäten	xxx	-

Jenseits der Buchhaltung

Über die unmittelbaren bilanziellen Auswirkungen hinaus, die sich aus der Anwendung der Agendaentscheidungen des IFRS IC in Bezug auf SaaS-Vereinbarungen ergeben, kann es weitere Auswirkungen für Unternehmen geben, die zu berücksichtigen sind.

Finanzielle Berichterstattung und weitere Auswirkungen auf das Geschäft

Steuerliche Auswirkungen: Gemeinsam mit den steuerlichen Beratern sollten mögliche Änderungen der steuerlichen Behandlung bei SaaS-Vereinbarungen überprüft werden. Bei den latenten Steuern (bei unveränderter steuerlicher Behandlung) führt die Reduzierung des Buchwerts von Softwarevermögenswerten auf einen Betrag, der niedriger ist als die steuerliche Basis, zu einem latenten Steueranspruch, der auf seine Werthaltigkeit hin überprüft werden muss.

Covenants: Viele Unternehmen haben Covenants bei ihren Schuldverpflichtungen vereinbart, die sich auf Gewinnziele beziehen, wie z.B. EBIT, EBITDA oder Gewinn vor Steuern. Während einige Schuldverpflichtungen im Falle von Änderungen der Rechnungslegungsstandards angepasst werden können, fällt die Änderung möglicherweise nicht in diese Kategorie. Eine frühzeitige Einbindung der Kreditgeber ist wichtig.

Vergütungssysteme mit Gewinnzielen: Mögliche Auswirkungen auf Vergütungssysteme, die an Gewinnkennzahlen wie EBIT, EBITDA oder Gewinn vor Steuern gekoppelt sind, einschließlich etwaiger Leistungshürden für aktienbasierte Vergütung, sind zu berücksichtigen.

Unternehmenszusammenschlüsse: Zu berücksichtigen sind mögliche Auswirkungen auf die Bewertung von Vermögenswerten, die Kaufpreisaufteilung oder die Kennzahlen nach der Akquisition, einschließlich aller bedingten Gegenleistungen, die auf Gewinnkennzahlen basieren.

Segmente: Wenn Unternehmen bisher entweder Investitionen oder Abschreibungen auf die Segmente verteilt haben, müssen sie möglicherweise eine neue Zuordnung für die Zukunft vornehmen.

Wertminderungsmodelle: Viele dieser Modelle beginnen mit dem EBITDA, korrigiert um nicht zahlungswirksame Anpassungen. Diese können von einem niedrigeren EBITDA ausgehen, während auch die Vermögenswerte in der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht mehr enthalten sind.

Budgets und Prognosen: Überarbeitungen der aktuellen Budgets und Prognosen als Reaktion auf Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze eines Unternehmens in Bezug auf SaaS-Vereinbarungen können erforderlich sein.

Rahmenwerk zur Anwendung der Rechnungslegungsmethode: Zusätzlich zu einer angemessenen Bilanzierungsrichtlinie sollte ein praktisches Rahmenwerk entwickelt werden, das dem Unternehmen hilft, die Informationen sowie die Dokumentation zu generieren, die für eine konsistente und angemessene Bilanzierung der SaaS-Vereinbarungen erforderlich sind. Ein Schlüsselfaktor hierbei wird die Zusammenarbeit zwischen Finanzen und IT sein, beginnend mit dem Stadium des Business Cases.

Informationsgenerierung und Systeme: Um eine konsistente und angemessene Anwendung der Rechnungslegungsmethode für SaaS-Vereinbarungen zu unterstützen, sollten alle Änderungen an bestehenden oder neuen Systemen in Betracht gezogen werden, um die erforderlichen Informationen zu erhalten.

Fazit

Die in den kürzlich veröffentlichten Agendaentscheidungen des IFRS IC getroffenen Schlussfolgerungen können die derzeitige Rechnungslegungspraxis für Cloud-Computing-Vereinbarungen ändern.

Jede SaaS-Vereinbarung ist individuell zu betrachten. Die Analyse und Bestimmung der angemessenen bilanziellen Behandlung von Konfigurations- und Anpassungskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen anfallen, könnte ein erhebliches Maß an Urteilsvermögen und oft auch ein tiefes Verständnis für bestimmte technische Aspekte der Vereinbarung erfordern. Dies kann die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Abteilungen, z.B. Finanzen und IT, erfordern, um sicherzustellen, dass alle Informationen berücksichtigt werden.

Ein Unternehmen sollte eine geeignete Rechnungslegungsmethode für Konfigurations- und Anpassungskosten, die bei der Implementierung von SaaS-Vereinbarungen anfallen, entwickeln und stetig anwenden sowie die bei der Anwendung dieser Methode getroffenen Ermessensentscheidungen erläutern.

Mit Blick auf die Zukunft ist es wichtig, ein praktisches Rahmenwerk zu entwickeln, welches das Unternehmen bei der Planung zukünftiger Cloud-Computing-Vereinbarungen und der konsistenten Anwendung seiner Bilanzierungsrichtlinien unterstützt.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Dr. Felix Fischer

Tel: +49 (0)69 75695 6893
ffischer@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.



Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie rund 330.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.