

Zanócz Anett¹ – Veit Adrienn²

Felhőalapú számítástechnikai megoldások számviteli elszámolása az IFRS-ek rendszerében

ÖSSZEFOGLALÁS

A felhőalapú számítástechnikai megoldások a vállalatok számára nyújtott támogatói képességüknek köszönhetően meglehetősen nagy népszerűsége tettek szert az elmúlt évek digitális innovációja során, és rohamosan alakítják át a társaságok üzleti működését. A felhőalapú rendszerekre vonatkozó szerződéses megállapodások során az ügyfél, a szolgáltatás igénybe vevője nem rendelkezik a szerződésben meghatározott alapszoftverrel, hanem szükség szerint hozzáférhet ahhoz. E technológiai innováció számviteli kezelése a szakembereket is kihívás elé állítja a tekintetben, hogy a felhőalapú számítástechnikai megállapodások az IAS 38 Immateriális eszközök vagy az IFRS 16 Lízingek standard hatálya alá tartozik-e, illetve amennyiben egyiknek sem felel meg, akkor pedig a megállapodást szolgáltatási szerződésként szükséges-e elszámolni. Mivel az IFRS-ek nem nyújtanak pontos útmutatást az ilyen megállapodások kezelésére és a felmerülő költségek elszámolására vonatkozóan, így e cikkben kívánjuk a felmerülő számviteli aggályokat, valamint a technológia számviteli kezelésével kapcsolatos legfontosabb választási lehetőségeket megvizsgálni és bemutatni.

Kulcsszavak: Felhőalapú számítástechnikai megoldások, IFRS, Immateriális eszközök, Lízingek, Szolgáltatási szerződés

BEVEZETÉS

A mai, gyorsan fejlődő világunkban jelentős mennyiségű adatot generálunk naponta, amelyek gyors feldolgozása, vizualizációja és azok alapján hozott döntések a vállalatok között zajló gazdasági verseny elengedhetetlen részévé váltak (Ramana et al., 2018). A felhőalapú számítástechnikai megoldások jelentős népszerűsége tettek szert az elmúlt évek digitális innovációja során és egyre nagyobb ütemben alakítják át üzleti támogató funkcióiknak köszönhetően a működést. A felhőalapú szolgáltatások különböző lehetőségeket kínálnak az egyéni és szervezeti felhasználók számára, amely segítségével adataikat harmadik fél által üzemeltetett adatközpontokban dolgozhatják fel és tárolhatják azokat. E szoftvermegoldások esetében a felhasználó nem tulajdonolja a használat során az igénybe vett szoftvert, hanem csak hozzáfér ahhoz, amikor szüksége van rá (Kollólu, 2020).

A cikk első részében részletesebben foglalkozunk a felhő alapú megoldások technológiai hátterével, amelynek oka, hogy az IFRS-ekben – elvi alapú számviteli rendszer lévén – elengedhetetlen a szerződéses feltételek, olykor pedig a technológiai háttér mélyebb ismerete ahhoz, hogy számviteli szakemberként

helyesen tudjuk elszámolni az adott gazdasági eseményt, hangsúlyozva azt is, hogy ebben a témában jelenleg is folynak egyeztetések nemzetközi szinten számviteli szakemberek között egyértelmű iránymutatás hiányában.

Felhőalapú számítástechnikai megoldások technológiai háttere

A felhőalapú számítástechnikai megoldások olyan szerződéses egyezmények, amelyekben az ügyfél (továbbiakban: ügyfél/felhasználó/vevő) nem rendelkezik a megállapodás alapjául szolgáló, a szerződésben meghatározott mögöttes szoftverrel, de szükség szerint hozzáfér ahhoz. A felhőalapú szolgáltatások közé tartoznak többek között az online fájlátviteli, webes e-mail lehetőségek, a közösségi portálok vagy akár az online üzleti alkalmazások is. A felhőalapú számítástechnikai megoldások alapvetően a felhő-elhelyezési jellemzőikben különbözhetnek egymástól, de funkcióikban és szolgáltatási kínálatukban is differenciáltak lehetnek (Moudud-Ul-Huq et al., 2020). E technológiai megoldások piacának jelentős növekedése erős versenykényszer elé állította az elmúlt évtizedben a hagyományos, azaz a helyhez kötött szoftverszolgáltatókat (Zhang et al., 2016).

A felhőalapú megoldások esetében szoftvert a tulajdonos (továbbiakban: tulajdonos/felhőszolgáltató/szállító) vállalat a saját számítástechnikai infrastruktúráján üzemelteti, ezáltal a vevő valójában nem a szoftver egy példányát használja, hanem a felhőszolgáltatáson keresztül fér hozzá a felhőszolgáltató vállalatéhoz, míg a helyhez kötött, úgy nevezett „on-premises” megállapodások esetében a vállalat licenceli vagy megvásárolja a szoftver egy példányát, majd azt a saját számítástechnikai infrastruktúráján üzemelteti. (Moudud et al., 2020).

A felhőalapú számítástechnikának négy fő telepítési modellje létezik: privát felhő, közösségi felhő, nyilvános felhő és hibrid felhő. A privát felhőt egyetlen szervezet kizárólagos használatára biztosítják, míg a közösségi felhőt a felhasználók egy adott közössége használja, közös érdekekkel. A nyilvános felhő nyilvános használatra áll rendelkezésre, és egy szolgáltató tulajdonában és üzemeltetése alatt áll. A hibrid felhő két vagy több különböző felhőinfrastruktúrát egyesít, és lehetővé teszi az adatok és alkalmazások mobilitását közöttük (Kollólu, 2020).

A helyhez kötött szoftverekről a felhőszolgáltatásokra történő áttérés, az adatok migrációja pótlólagos költségeket tartogathat a felhasználók számára, amelynek megtérülése entitásonként változó lehet. A „felhőbe költözött” felhasználók elveszítik a szerverekhez való fizikai hozzáférést, így a felhőszolgáltatók hálózatát érő célzott támadások veszélyeztethetik az érzékeny adatokat. Ennek következtében a tárolt adatok biztonsága körüli kétségek jelentős visszatartó erővel bírnak a technológia felhasználása tekintetében, különösképpen a megosztott rendszerek esetében,

1 PhD hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdaság-és Társadalomtudományi Kar, Pénzügy és számvitel tanszék

2 PhD hallgató, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, Gazdaság-és Társadalomtudományi Kar, Pénzügyek tanszék

amelyek többszemélyes hozzáférési rendszert kialakítva osztják meg a nem publikus, akár szenzitív információkat. Ezzel szemben azonban jelentős előnye a felhő alapú megoldásoknak a skálázhatóság, azaz, hogy az ügyfelek mindig minden pillanatban pontosan annyi és csak annyi kapacitást használnak, amennyire az adott pillanatban szükségük van. (Zhang et. al., 2016)

A felhőalapú számítástechnikának három szolgáltatási modellje létezik: Szoftver, mint szolgáltatás (SaaS), platform, mint szolgáltatás (PaaS) és infrastruktúra, mint szolgáltatás (IaaS). A SaaS segítségével a felhasználók hozzáférhetnek a felhőinfrastruktúrán tárolt alkalmazásokhoz. A PaaS lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy saját alkalmazásaikat telepítsék a felhő infrastruktúráján, míg az IaaS hozzáférést biztosít a felhasználók számára a felhőben található számítási erőforrásokhoz, például a feldolgozási teljesítményhez és a tároláshoz (Zhang et. al., 2016). Az egyes szolgáltatási modellek különböző szintű ellenőrzést és kezelést biztosítanak a felhőalapú infrastruktúra felett (Kollolu, 2020). Ezekben a megállapodásokban az ügyfél díjat fizet a tulajdonosnak a szoftverhez való internetes vagy dedikált vonalon keresztüli hozzáféréshez.

A példa kedvéért az alábbiakban felsoroltunk néhány Magyarországon elterjedt felhőalapú számítástechnikai megoldást a pénzügyi területről, amelyeket esetén – amennyiben egy társaság rendelkezik bármelyikkel vagy ezek megvásárlását tervezi – érdemes átgondolni a számviteli aspektust is:

- Microsoft termékek (Azure, Office 365, Microsoft Power BI workspaces, OneDrive)
- SAP S4 HANA,
- Google Cloud,
- Amazon workspace (AWS)
- Workiva
- Anaplan
- Celonis
- Felhőalapú adattárházak

Felhőalapú szolgáltatások számviteli kezelése

A felhőalapú megoldások számos előnyt hordozhatnak magukban; költségmegtakarítást, hatékonyságnövelést, termelékenység növelést egyaránt a magasabb teljesítmény célok eléréséhez. Az új technológiai innováció költségeinek számviteli kezelését azonban számos kérdőjel övezi, amely a technológia újszerű jellegének és számos alkalmazási lehetőségének köszönhető, és amelyre egzakt választ a szerződések tartalmának megismerése nélkül nem lehet adni (EY, 2021). Tendenciózusan figyelhető meg azonban a vállalatok körében, hogy a hagyományos informatikai megoldásokra szánt kiadásai a felhőalapú számítástechnika irányába kezdenek eltolódni (Babcock 2016).

Az IFRS standardok nem adnak pontos útmutatást a felhőalapú számítástechnikai megállapodások elszámolására és a végrehajtás megfelelő költségeire vonatkozóan, így mérlegelni kell, hogy a megállapodások az IAS 38 Immateriális eszközök, esetleg az IFRS 16 Lízings standard hatálya alá tartoznak-e, vagy ezeket a megállapodásokat egyszerűen szolgáltatási szerződésként kell kezelni és ennek megfelelően kell elszámolni. A helyes számviteli kezelés érdekében a megkötött szerződéseket a standardokban meghatározott definíciók alapján szükséges értékelnie az ügyfélnek.

Felhőalapú szolgáltatások immateriális eszközként történő kezelése

Az immateriális eszköz azonosítható, fizikai megjelenés nélküli, nem monetáris aktíva. Az eszköz egy olyan erőforrás, amely

múltbeli események eredményeképp a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll és a gazdálkodó egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak belőle (IAS38.8). Annak megállapítása során, hogy az ügyfél a felhő alapú megoldást, mint kvázi szoftvert, immateriális eszközként megjelenítheti-e a számviteli elszámolásaiban, vizsgálni szükséges, hogy az alkalmazott szoftver az ügyfél ellenőrzése alatt áll-e.

A gazdálkodó akkor rendelkezik az eszköz feletti ellenőrzéssel, ha joga van a mögöttes erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznok szedésére és arra is, hogy más felek ezen hasznokhoz való hozzáférést korlátozza. A gazdálkodó egységnek az immateriális eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére vonatkozó képessége általában olyan jogokból ered, amelyek törvény előtt érvényesíthetők, azok hiányában nehezebb bizonyítani az ellenőrzést. Ugyanakkor a jog érvényesíthetősége nem szükséges feltétele az ellenőrzésnek, mivel a gazdálkodó egység más módon is képes lehet a jövőbeni gazdasági hasznok szedésére (IAS 38.13). Következésképpen megállapítható, hogy amennyiben az egyik fél ellenőrzése alatt áll egy gazdasági erőforrás, akkor a másik fél már nem ellenőrizheti ugyanazt az eszközt (IFRS Keretelvek 4.20).

Az IFRS Értelmezési Bizottság (IFRIC) felkérést kapott arra, hogy értékelje a felhőalapú számítástechnikai szolgáltatások IFRS szerinti kezelését, amikor a felhasználó díj fizetésére szerződik, cserébe azért a jogért, hogy meghatározott időtartamra hozzáférést kapjon a szállító vállalat szoftveréhez, amely esetben a felhőszolgáltató a szoftverét a saját maga által kezelt és ellenőrzött infrastruktúráján futtatja (IFRIC Agenda 1 határozat). Az IFRS Értelmezési Bizottság megjegyezte, hogy ha a szerződés csak a szállító szoftveréhez való hozzáférési jogot adja át a vevőnek a szerződés időtartama alatt, akkor a vevő részéről nem beszélhetünk szoftver immateriális eszközzel a szerződés kezdőnapján, tehát nem kezelhetjük az ügyfél oldaláról szoftver immateriális eszközként a hozzáférést (IFRIC Agenda Határozat).

Az alábbi példák azon megoldásokat igyekeznek szemléltetni, amelyek arra utalhatnak – de nem jelentik egyértelműen azt –, hogy a felhőalapú számítástechnikai megállapodások olyan erőforrást biztosítanak az ügyfél számára, amelyek felett ellenőrzéssel rendelkeznek:

- a szoftver az ügyfél tulajdonában van,
- az ügyfélnek joga van arra, hogy a hosztolási időszak alatt jelentős szankció vagy költség nélkül átálljon egy helyszíni/helyhez kötött megállapodásra, és birtokba vegye a szoftver egy példányát,
- az ügyfélnek joga van arra, hogy mások – például a szoftver szolgáltatója és annak más ügyfelei – hozzáférést korlátozza a szoftverből származó gazdasági előnyökhöz,
- az ügyfél kizárólagos joggal rendelkezik a szoftver használatára vagy a testreszabott szoftver szellemi tulajdonjogára.

Felhőalapú megoldások szoftver lízingsként való kezelése

Ritkább esetekben az ilyen típusú megállapodási szerződések akár lízinget is tartalmazhatnak. Annak megítéléséhez, hogy a szerződéses megállapodás szoftverlízingnek minősül-e, az ügyfélnek meg kell vizsgálnia az IFRS 16 definícióját. Az IFRS 16 Lízings standard a lízinget olyan szerződésként vagy annak részeként definiálja, amely egy eszköz (továbbiakban: a mögöttes eszköz) használatának jogát adja át egy bizonyos időszakra, ellenérték fejében (IFRS16.9). A szerződés egy eszköz használatára vonatkozó jogot ad át a másik fél számára, ha a használat időtartama alatt

a vevőnek joga van lényegében az eszköz (továbbiakban: azonosított eszköz) használatából származó valamennyi gazdasági haszon megszerzésére, és joga van az eszköz használatának irányítására (IFRS16.B9). Ennek megfelelően egy lízinget tartalmazó szerződésben a szállító átadja a döntési jogokat a lízing kezdő időpontjában a vevőnek (IFRIC Agenda Határozat).

Az IFRS Értelmező Bizottság megállapította, hogy a szállítóknak a saját felhő-infrastruktúráján futó szoftveréhez való jövőbeni hozzáférési jog önmagában nem ad a vevőnek döntési jogot arra vonatkozóan, hogy a szoftvert hogyan és milyen célra használja – ezekkel a jogokkal továbbra is a felhőszolgáltató rendelkezik azáltal például, hogy eldöntheti, hogyan és mikor frissíti vagy konfigurálja újra a szoftvert, vagy eldöntheti, hogy milyen hardveren (vagy infrastruktúrán) fusson a szoftver. Ha a szerződés tehát csak azt a jogot ruházza át a vevőre, hogy a szerződés időtartama alatt hozzáférjen a szállító szoftveréhez, a szerződés nem tartalmaz szoftverlízinget (IFRIC Agenda Határozat).

Felhőalapú megoldások szolgáltatási szerződésként kezelése

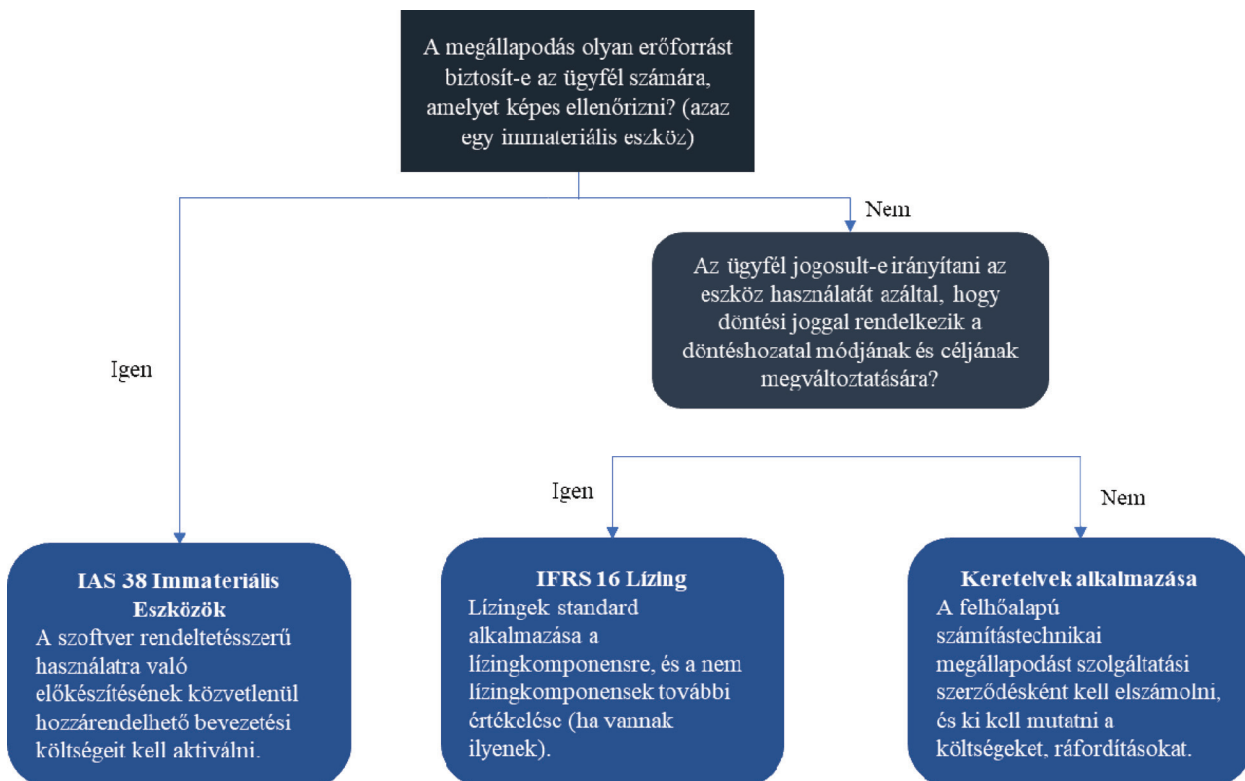
A felhőszolgáltató szoftveréhez való jövőbeni hozzáférési jog a szerződés hatálybalépésének időpontjában nem jogosítja fel a vevőt arra, hogy magából a szoftverből származó jövőbeni gazdasági előnyöket megszerezze, és korlátozza mások hozzáférést a belőle származó előnyökhöz. Ebből következően az IFRS Értelmező Bizottság arra a megállapításra jutott, hogy az olyan szerződés, amely csak a jogot adja át a vevőnek arra, hogy a jövőben hozzáférést kapjon a felhőszolgáltató szoftveréhez, szolgáltatási szerződésnek minősül. Ha a vevő azelőtt fizet a szállítónak, hogy a szolgáltatást a szerződés szerint megkapná, akkor ez az előre fizetés feljogosítja a vevőt a jövőbeni szolgáltatásra (IFRIC Agenda Határozat).

Tekintettel arra, hogy a gyakorlatban a szerződésekben gyakran előfordul ilyen megállapodások esetén a negyedéves vagy akár egész éves használatra az előre fizetés, az alábbi példa egy ilyen eset számviteli elszámolását szemlélteti, hiszen ebben az esetben nem jeleníthetünk meg immateriális eszközt, azonban az időbeli elhatárolás elve alapján mindenképpen eszközt kell megjelenítenünk a mérlegben.

A társaság 202X júliusában 120 Pénzegység (továbbiakban: PE) éves használati jogdíjat fizet, ami miatt a mérlegben előre fizetett összeget (elhatárolt összeget) kell kimutatnia. Az előre fizetés az év során lineárisan, havi bontásban kerül felosztásra az eredménybe (miközben a vevő a már befizetett díj ellenében megkapja a szoftverhez való hozzáférést).

Időszak	Gazdasági esemény	Tartozik számla	Követel számla	PE
202X Július	Költség megjelenítése	Költség	Kötelezettségek**	120
	Elhatárolás megjelenítése	Elhatárolás	Költség	120
	Az éves díj megfizetése	Kötelezettségek**	Készpénz vagy pénzeszköz-egyenértékes	120
	Havi eredményhatás	Költség	Elhatárolás	10
202X Augusztus*	Havi eredménykimutatás hatása	Költség	Elhatárolás	10

* A könyvelési tételek megegyeznek a fennmaradó időszakban.
 ** Felhívjuk a figyelmet arra, hogy ez egy illusztratív példa, amelyben ÁFA-val nem kalkulálunk.



1. ábra: Döntési fa a hatóköri besoroláshoz

Forrás: Saját szerkesztés

Az 1. ábrán látható döntési fa összefoglalja a fent levezetett háromféle döntési alternatívát:

A fentiek alapján látható, hogy bizonyos esetekben ugyan már van iránymutatás az IFRS Értelmező Bizottság részéről, azonban minden egyes esetben a szerződések konkrét szövegét és feltételeit vizsgálva szükséges döntést hozni arról, hogy az adott felhőalapú megoldást hogyan kell helyesen elszámolni IFRS-ben és nem minden esetben lesz igaz az, hogy nem beszélhetünk szoftver immateriális eszközről.

Implementációs költségek számviteli kezelése

A felhőalapú megoldások bevezetése során nem csupán maga a hozzáférés költsége jelentős a társaságok számára, de a rendszereikbe, folyamataikba történő implementáció költsége is, ezért a téma szempontjából elengedhetetlen az implementációs költségek számviteli kezelésének bemutatása is, amely helyes kezelés megállapítása kizárólag a hatóköri meghatározás eredménye után lehetséges.

Implementációs költségek elszámolása szoftver immateriális eszközök esetében (IAS38)

Azokban az esetekben, amikor az ügyfél egy szoftver immateriális eszköz felett gyakorol ellenőrzést, az eszköz bekerülési értéke magában foglalja a szoftver rendeltetésszerű használatra való előkészítésének közvetlenül hozzárendelhető költségeit. Fontos hangsúlyozni, hogy a fő különbség ebben az esetben az, hogy ha a szoftverlicenc immateriális eszközként aktiválható, akkor az olyan tételeket is aktiválni kell, amelyek nem önálló immateriális eszközök, de közvetlenül az eredeti eszközhöz rendelhetők. Az IAS 38 Immateriális eszközök standard szerint az elkülönülten megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítésének közvetlenül hozzárendelhető költségeit is (IAS38.27).

Az IAS38 standard a közvetlenül hozzárendelhető költségekre a következő példákat említi meg (IAS38.28):

- a munkavállalói juttatások költségei (az IAS 19-ben meghatározottak szerint), amelyek közvetlenül az eszköz üzemképes állapotba hozatalával kapcsolatban merülnek fel;
- az eszköz üzemképes állapotba hozatalából közvetlenül eredő szakértői díjak; és
- az eszköz megfelelő működésének tesztelésével kapcsolatos költségek.

Az IAS38 standard által meghatározott példák a nem közvetlenül hozzárendelhető költségekre a következők (IAS38.29):

- egy új termék vagy szolgáltatás bevezetésének költségei (beleértve a reklám- és promóciós tevékenységek költségeit);
- az új helyen vagy új ügyfélkörrel való üzletvitel költségei (beleértve a személyzet képzésének költségeit); és
- adminisztrációs és egyéb általános költségek.

Általánosságban számos implementációs költség, például a szoftver tesztelése, konfigurálása és testre szabása aktiválható, mivel ezek a szoftver immateriális eszköz bekerülési értékének részét képezik. Fontos kiemelni, hogy az IAS 38 standard szerinti különálló immateriális eszközt eredményező – azaz az immateriális eszközök definíciójának megfelelő (pl. szoftver kód, külön interfész stb.) – implementációs költségeket is aktiválni kell.

Az alábbi tényezők együttes fennállása különálló immateriális eszköz keletkezését eredményezik (IAS38.12):

- az eszköz elkülöníthető – azaz képes arra, hogy a gazdálkodó

egységtől elkülönüljön, illetve leváljon, és eladható, átruházható, licencelhető, bérbe adható vagy elcserélhető legyen, függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység szándékozik-e ezt megtenni,

- szerződéses vagy egyéb törvényes jogokból ered, függetlenül attól, hogy ezek a jogok átruházhatók vagy elvlaszthatók-e a gazdálkodó egységtől vagy más jogoktól és kötelezettségektől,
- valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható várható jövőbeni gazdasági hasznok a gazdálkodó egységhez fognak befolyjni,
- az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

Fontos kiemelni, hogy minden költséget egyenként kell értékelni annak vizsgálatakor, hogy az különálló immateriális eszköznek minősül-e.

Implementációs költségek elszámolása szolgáltatási szerződés esetén

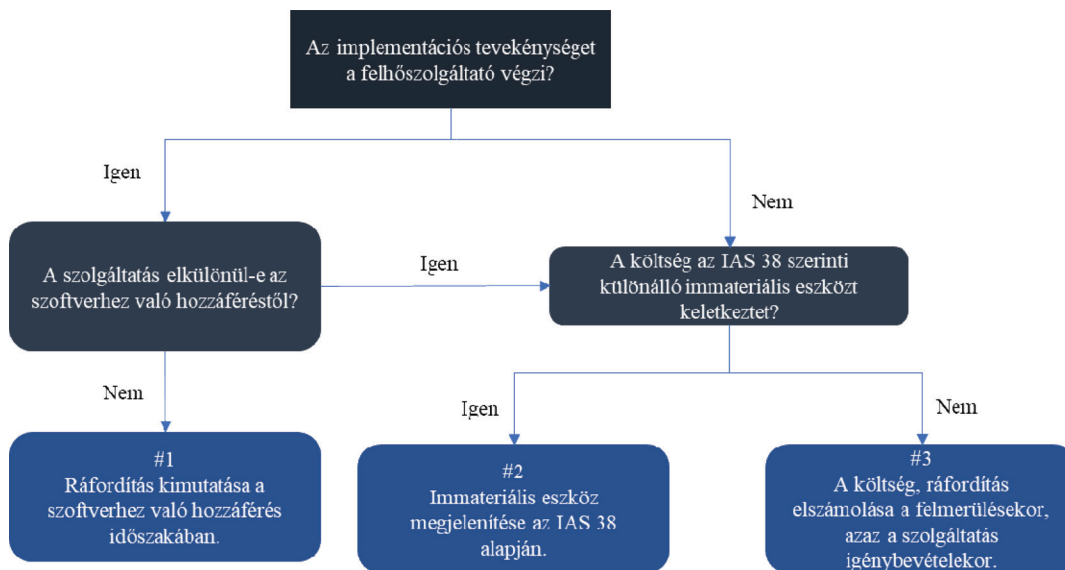
Szolgáltatási szerződés esetén csak azok az implementációs költségek aktiválhatók, amelyek különálló immateriális eszközt eredményeznek – azaz megfelelnek az IAS38 szerinti immateriális eszköz definíciójának.

Az IFRS Értelmező Bizottság 2021 márciusában napirendi határozatot adott ki, hogy segítsen a vállalatoknak meghatározni, hogyan kell elszámolni a bevezetési költségeket egy felhőalapú szolgáltatási szerződésben. Az értelmezés alapján a vevőnek mérlegelnie kell, hogy az implementációs szolgáltatást a felhőszolgáltató (ide tartoznak azok az esetek is, amikor a felhőszolgáltató alvállalkozásba adja a szolgáltatásokat harmadik fél számára) vagy egy harmadik fél végzi-e, hogy a szolgáltatás elkülönül-e a szoftverhez való hozzáféréstől – az IFRS 15-ben foglalt elvek alkalmazásával –, illetve, hogy az implementációs költség különálló immateriális eszközt eredményez-e.

Ha a felhőszolgáltató végzi az implementációs tevékenységet, akkor a vevőnek értékelnie kell, hogy ez a többlet szolgáltatás a szoftverhez való hozzáférés részét képezi-e, vagy különálló szolgáltatásról van-e szó.

Ha a felhőszolgáltató végzi az implementációs tevékenységet, de egy másik vállalat képes lenne a szolgáltatás elvégzésére anélkül, hogy a szoftverhez való hozzáférést is biztosítaná, akkor az implementációs szolgáltatás jellemzően elkülönül a szoftverhez való hozzáférés megszerzésétől. Ez azért van így, mert ilyen esetben a felhőszolgáltató implementációs tevékenysége nem képezi szerves részét annak, hogy az ügyfél képes legyen a szoftverből a kívánt hasznot realizálni. Összességében a gyakorlat alapján elmondható, hogy a legtöbb implementációs tevékenységet (tesztelés, konfiguráció, kapcsolódás, adatmigráció stb.) harmadik fél is elvégezheti. Ha viszont lehetőség van arra, hogy a szoftver implementáció elvégzésére a vevő harmadik felet válasszon, abban az esetben már a szolgáltatás egyértelműen elkülöníthető magától a szoftvertől.

Ha az implementációs szolgáltatást a felhőszolgáltató végzi, és az nem különül el a szoftverhez való hozzáféréstől, akkor az implementációs költségeket a szoftverhez való hozzáférés időtartama alatt kell költségként elszámolni. Ha az implementációs szolgáltatást nem a felhőszolgáltató végzi, és az implementációs költség nem keletkeztet különálló immateriális eszközt, akkor az implementációs költséget a felmerüléskor, azaz az implementációs szolgáltatás igénybevételekor kell költségként elszámolni. Általánosságban úgy tűnik, hogy a közvetlenül hozzárendelhető költségek csak akkor aktiválhatók, ha a szoftver a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll, és szoftver immateriális eszköz keletkezik belőle (pl. konfiguráció, tesztelés stb.).



2. ábra: Döntési fa az implementációs költségek elszámolásához

Forrás: Saját szerkesztés

Ugyanakkor például egy új interfész vagy egy új szoftver kód megírásának költségei különálló immateriális eszközök eredményezhetnek definíciónak való megfelelés esetén.

A 2. ábrán bemutatott döntési fa összefoglalja a fenti leírt elveket:

Az alábbi illusztratív példák a fenti döntési fa három lehetséges kimenetelének számviteli elszámolásait mutatják be.

#1 – A költség elszámolása a szoftverhez való hozzáférés időtartama alatt

Az ügyfél 2020 júliusában 480 PE összegű díjat fizet az implementációs szolgáltatási költségéért. A társaság 4 évig jogosult a szoftverhez való hozzáférésre.

Időszak	Gazdasági esemény	Tartozik	Követel	PE
2020 július	Költség megjelenítése	Költség	Kötelezettségek***	480
	Elhatárolás megjelenítése	Elhatárolás	Költség	480
	A 4 éves díj megfizetése	Kötelezettségek	Kézpénz vagy pénzeszköz-egyenértékes	480
	Havi eredménykimutatás hatása	Költség*	Elhatárolás	10**

* Havi rendszerességgel
 ** 480/48 hónap
 *** Felhívjuk a figyelmet arra, hogy ez egy illusztratív példa, amelyben ÁFA-val nem kalkulálunk.

Fontos megjegyezni, hogy az implementációs költséget (függetlenül attól, hogy mikor merült fel) a szoftver hozzáférési időszakából hátralévő időszakokra kell felosztani. A példában, ha a bevezetési költség 2021 júliusában merül fel, a vállalatnak a költséget a hátralévő 3 évre kell felosztania.

#2 – A szoftver immateriális eszközök megjelenítése

A társaság 2020 júliusában 480 CU összegű díjat fizet a bevezetési szolgáltatási költségéért, és költség megfelel az IAS 38 szerinti önálló immateriális eszköz definíciójának.

Időszak	Gazdasági esemény	Tartozik	Követel	PE
2020 július	Szoftver immateriális eszköz megjelenítése	Immateriális eszköz	Kötelezettségek	480

A későbbi elszámolások (pl. értékcsökkenés) és az áfa nem részei a példának.

#3 – A ráfordítás elszámolása a szolgáltatás igénybevételekor

A társaság 20X0 júliusában 480 PE díjat fizet a bevezetési szolgáltatás költségéért. Az implementációs projekt összesen két évet vesz igénybe, de a 480 PE költségű konkrét implementációs feladat csak hat hónapig tart.

Időszak	Gazdasági esemény	Tartozik	Követel	PE
20X0 július	Költség megjelenítése	Költség	Kötelezettségek**	480
	Elhatárolás megjelenítése	Elhatárolás	Költség	480
	Az éves díj megfizetése	Kötelezettségek	Kézpénz vagy pénzeszköz-egyenértékes	480
	Havi eredményhatása	Költség*	Elhatárolás	80
20X0 augusztus	Havi hatása	Költség	Elhatárolás	10
20X0 szeptember	Havi hatása	Költség	Elhatárolás	10
20X0 október	Havi hatása	Költség	Elhatárolás	10
20X0 november	Havi hatása	Költség	Elhatárolás	10
20X0 december	Havi hatása	Költség	Elhatárolás	10

*480/6 hónap
 **Felhívjuk a figyelmet arra, hogy ez egy illusztratív példa, amelyben ÁFA-val nem kalkulálunk.

Ilyen esetben a költségeket abban az időszakban kell elszámolni, amikor a vállalat az adott implementációs szolgáltatást igénybe vette (nem pedig a teljes két éves implementációs időszak alatt). Ha a vállalat két éven keresztül folyamatosan kapott egy szolgáltatást, akkor a költséget két év alatt kell elszámolnia.

KÖVETKEZTETÉS

Az üzleti élet számos területén válnak egyre gyakoribbá a felhőalapú számítástechnikai megoldások a technológia és az adatok használatának bővülésével, valamint az összekapcsolhatóság iránti igény erősödésével. A felhőalapú informatikai rendszerek olyan megállapodások, amelyekben az ügyfél nem rendelkezik a megállapodásban használt háttérsoftverrel, csak szükség szerint használja azt. Az IFRS standardok nem tartalmazzak kifejezett útmutatást arra vonatkozóan, hogy az ügyfél hogyan számolja el a felhőalapú számítástechnikai megállapodásokat, illetve azok megvalósítási költségeit. Ezért a szükséges gazdálkodó egységnek a saját megítélésére támaszkodnia ezen megállapodások elszámolásakor a releváns IFRS standardok ismerete mellett. A felhőalapú szolgáltatások számviteli kezeléséről összességében elmondható, hogy rendkívül összetett feladat elé állítják a szakembereket, hiszen számos értékelési ponton szükséges mérlegelni a választási lehetőségeket. Emiatt javasoljuk az ilyen típusú szerződések megkötése előtt a számviteli és kontrolling terület bevonását is a tárgyalásokba, hiszen akár bizonyos feltételek szerződésbe való beletárgyalásával is befolyásolhatjuk azt, hogy mi lesz a szerződés helyes számviteli kezelése. A kontrolling terület bevonása szintén fontos, hiszen a korábbi helyhez kötött hasonló megoldások egyértelműen CAPEX (capital expenditure) költést eredményeztek, azonban a tervezést is jelentősen befolyásolhatják mind a felhőalapú megoldások bekerülési költségei, mind a későbbi implementációs költségek aktiválhatóságának kérdése.

IRODALMI FELDOLGOZÁS

- BABOCK, C. (2016): Gartner sees \$1 trillion shift in IT spending to cloud. *InformationWeek*. Elérhető: [http://www.informationweek.com/cloud/infrastructure-as-a-service/gartner-sees-\\$1-trillion-shift-in-it-spending-to-cloud/d/d-id/1326372](http://www.informationweek.com/cloud/infrastructure-as-a-service/gartner-sees-$1-trillion-shift-in-it-spending-to-cloud/d/d-id/1326372) (olvasva: 2023. október 26.)
- DEZSÉNYI, A. (2021): *Felhő-alapú szoftvermegoldások és azok implementációs költségei*. KPMG Blogbejegyzés, Elérhető: Felhőalapú szoftvermegoldások és azok implementációs költségei – KPMG Blog (olvasva: 2023. október 26.)
- EY GLOBAL CRS (2021): *Applying IFRS – Accounting for cloud computing costs July 2021*. IFRS technical resources. Elérhető:

[Applying IFRS – Accounting for cloud computing costs July 2021 | EY – Global](https://www.ey.com/en_gl/audit/assurance/technology/applying-ifrs-accounting-for-cloud-computing-costs-july-2021) (olvasva: 2023. október 26.)

- IFRS Interpretations Committee (2021). *Compilation of Agenda Decisions. Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement (IAS 38 Intangible Assets) Agenda Paper 2*
- KOLLOLU, R..(2020): Infrastructural Constraints of Cloud Computing. *International Journal of Management, Technology And Engineering*, Vol. 10, No. 12, pp. 255-260. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3912456>, DOI <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3912456>
- MOUDUD-UL-HUQ, S. – ASADUZZAMAN, M. – BISWAS, T. (2020): Role of cloud computing in global accounting information systems, *The Bottom Line*, Vol. 33 No. 3, pp. 231-250. DOI. <https://doi.org/10.1108/BL-01-2020-0010>
- RAMANA, S. – PAVAN KUMAR, M. – BHASKAR, N. – CHINA RAMU, S. – RAMADEVI, G.R. (2018): Security tool for IOT and IMAGE compression techniques. *Online International Interdisciplinary Research Journal*, Vol. 8 No. 2, pp. 214–223. ISSN 2249- 9598
- ZHANG, Z. – NAN, G. – TAN, Y. (2016): Cloud Service vs. On-Premises Software: Competition Under Security Risk and Product Customization. *J. Management Inform. Systems*. Vol. 2 No. 1. pp. 39-68. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2849459> or DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2849459>
- A bizottság 1126/2008/ek rendelete (2008. november 3.) az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20140101>
- A bizottság (Eu) 2015/28 rendelete (2014. december 17.) az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1126/2008/EK rendeletnek az IFRS 2, az IFRS 3 és az IFRS 8 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard és az IAS 16, az IAS 24 és az IAS 38 nemzetközi számviteli standard tekintetében történő módosításáról. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0028>.
- A bizottság (eu) 2017/1986 rendelete (2017. október 31.) az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1126/2008/EK rendeletnek az IFRS 16 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard tekintetében történő módosításáról. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986>