

# IFRIC's Agenda Decision

זכות של לקוח לקבל גישה לתוכנה של ספק הנמצאת בענן

(תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים)

מרס 2019

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי האופן שבו לקוח מטפל בהסדר שירותי מיחשוב בענן מסוג "תוכנה כשירות" (Software as a Service) שבו הלקוח משלם שכר (fee) עבור זכות לקבל גישה לתוכנת היישום של הספק לתקופה מוגדרת. התוכנה של הספק נמצאת על תשתית ענן, אשר מנוהלת ונשלטת על ידי הספק. ללקוח גישה לתוכנה לפי הצורך באמצעות אינטרנט או דרך קו ייעודי. החוזה אינו מעביר ללקוח זכויות כלשהן על נכסים מוחשיים.

האם הלקוח מקבל נכס תוכנה במועד תחילת החוזה או שירות לאורך תקופת החוזה?

הוועדה (IFRIC) ציינה שלקוח מקבל נכס תוכנה במועד תחילת החוזה אם (א) החוזה כולל חכירת תוכנה, או (ב) הלקוח משיג בדרך אחרת שליטה על התוכנה במועד תחילת החוזה.

## חכירת תוכנה

תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות מגדיר חכירה כ"חוזה, או חלק מחוזה, שמעביר את הזכות להשתמש בנכס (נכס הבסיס) לתקופת זמן עבור תמורה." סעיפים 9 ו-9ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מסבירים שחוזה מעביר את הזכות להשתמש בנכס אם, במהלך תקופת השימוש, ללקוח יש את:

א. הזכות להשיג למעשה את כל ההטבות הכלכליות משימוש בנכס (נכס מזהה); וכן

ב. הזכות לכוון את השימוש בנכס זה.

סעיפים 9ב-31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 מספקים הנחיות יישום להגדרה של חכירה. בין יתר הדרישות, הנחיות יישום אלה מציינות שללקוח יש בדרך כלל זכות לכוון את השימוש בנכס אם יש לו זכויות לקבלת החלטות לשינוי האופן שבו הנכס משמש ולא יזו מטרה הנכס משמש לאורך תקופת השימוש. בהתאם לכך, בחוזה הכולל חכירה הספק מוותר על הזכויות לקבלת החלטות אלה ומעביר אותן ללקוח במועד תחילת החכירה.

הוועדה (IFRIC) העירה שזכות לקבל גישה עתידית לתוכנה של הספק הנמצאת על תשתית ענן של הספק אינה מספקת בעצמה ללקוח זכויות לקבלת החלטות לגבי האופן שבו התוכנה משמשת ולא יזו מטרה התוכנה משמשת – לספק יכולות היו להיות זכויות אלה, לדוגמה, על ידי קבלת החלטה לגבי אופן העדכון או ההגדרה מחדש של התוכנה ועיתויים או החלטה לגבי על איזו חומרה (או תשתית) תהיה התוכנה. בהתאם לכך, אם החוזה מעביר ללקוח רק את הזכות לקבל גישה לתוכנת יישום של הספק לאורך תקופת החוזה, החוזה אינו כולל חכירת תוכנה.

## נכס בלתי מוחשי – תוכנה

תקן חשבונאות בינלאומי 38 מגדיר נכס בלתי מוחשי כ"נכס לא כספי, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית". התקן מציין שנכס הוא משאב הנשלט על ידי הישות וסעיף 13 קובע שישות שולטת בנכס בלתי מוחשי אם לישות הכוח להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות הזורמות ממשאב הבסיס ולהגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה.

הוועדה (IFRIC) העירה שאם חוזה מעביר ללקוח רק את הזכות לקבל גישה לתוכנת יישום של הספק לאורך תקופת החוזה, הלקוח אינו מקבל נכס בלתי מוחשי תוכנה במועד תחילת החוזה. זכות לקבל

גישה עתידית לתוכנה של הספק אינה מספקת בעצמה ללקוח, במועד תחילת החוזה, את הכוח להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות הנובעות מהתוכנה בעצמה ולהגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה.

כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שחובה המעביר ללקוח רק את הזכות לקבל גישה לתוכנת יישום של הספק בעתיד הוא חוזה שירות. הלקוח מקבל שירות – גישה לתוכנה – לאורך תקופת החוזה. אם הלקוח משלם לספק לפני שהוא מקבל את השירות, מקדמה זו מספקת ללקוח זכות לשירות עתידי והיא נכס עבור הלקוח.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקות בסיס מתאים לישות לטפל בשכר (fees) ששולם או שישולם כדי לקבל גישה לתוכנת יישום של הספק בהסדרים מסוג "תוכנה כשירות". כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף נושא זה לסדר היום לתקינה שלה.

תרגום ה-Agenda Decision של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי לעברית מובא לנוחות המדווחים ורואי החשבון. הנוסח המקורי באנגלית הוא הנוסח המחייב וניתן לקרוא אותו באתר האינטרנט של המוסד לתקני דיווח כספי בינלאומיים בכתובת:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias38-customers-right-to-receive-access-to-the-suppliers-software-hosted-on-the-cloud-mar-19.pdf>