

IFRIC's Agenda Decision

עלויות תצורה או התאמה ללקוח בהסדר שירותי מחשוב ענן

(תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים)

אפריל 2021

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה לגבי אופן הטיפול על ידי לקוח בעלויות תצורה או התאמה ללקוח של תוכנת יישום של ספק בהסדר מסוג "תוכנה כשירות" (Software as a Service). בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. לקוח מתקשר בהסדר מסוג "שירות כתוכנה" עם ספק. החוזה מעניק ללקוח זכות לקבל גישה לתוכנת היישום של הספק לאורך תקופת החוזה. זכות זו לקבל גישה אינה מספקת ללקוח נכס תוכנה ולכן הגישה לתוכנה היא שירות שהלקוח מקבל לאורך תקופת החוזה.
- ב. ללקוח מתהוות עלויות של תצורה או התאמה ללקוח של תוכנת היישום של הספק שאליה הלקוח מקבל גישה. הפנייה מתארת תצורה והתאמה ללקוח כלהלן:
 - (i) תצורה כוללת קביעת "איתותים/דגלים" או "מתגים" בתוכנת היישום, או הגדרת ערכים או פרמטרים על מנת להכין את קוד התוכנה הקיים לפעול באופן מוגדר.
 - (ii) התאמה ללקוח כוללת שינוי של קוד התוכנה ביישום או כתיבת קוד נוסף. התאמה בדרך כלל משנה את הפונקציונליות, או יוצרת פונקציונליות נוספות בתוכנה.
- ג. הלקוח אינו מקבל מוצרים או שירותים אחרים.

בניתוח הפנייה, הוועדה (IFRIC) שקלה:

- א. האם, ביישום תקן חשבונאות בינלאומי 38, הלקוח מכיר נכס בלתי מוחשי בהתייחס לתצורה או להתאמה ללקוח של תוכנת היישום (שאלה 1).
- ב. אם נכס בלתי מוחשי אינו מוכר, כיצד הלקוח מטפל בעלויות תצורה או התאמה ללקוח (שאלה 2).

האם הלקוח מכיר נכס בלתי מוחשי בהתייחס לתצורה או להתאמה ללקוח של תוכנת היישום (שאלה 1)?

ביישום סעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 38, ישות מכירה בפריט כנכס בלתי מוחשי כאשר הישות מוכיחה שהפריט מקיים הן את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי והן את הקריטריונים להכרה בסעיפים 23-21 לתקן חשבונאות בינלאומי 38. תקן חשבונאות בינלאומי 38 מגדיר נכס בלתי מוחשי כ"נכס לא כספי, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית". תקן חשבונאות בינלאומי 38 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".

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הספק שולט בתוכנת היישום אליה ללקוח יש גישה. הבחינה אם התוצאה של תצורה או התאמה ללקוח של תוכנה זו היא נכס בלתי מוחשי עבור הלקוח תלויה במהות ובתפוקה של התצורה או ההתאמה ללקוח שבוצעה. הוועדה (IFRIC) העירה שבהסדר מסוג "תוכנה כשירות" (Software as a Service) המתואר בפנייה, הלקוח לעיתים קרובות אינו מכיר נכס בלתי מוחשי מאחר שהלקוח אינו שולט על התוכנה שעליה מבוצעת תצורה או התאמה ללקוח ופעילויות התצורה או ההתאמה ללקוח אינן יוצרות משאב הנשלט על ידי הלקוח שהוא נפרד מהתוכנה. אולם, בניסיונות אחדות, תוצאת ההסדר עשויה להיות, לדוגמה קוד נוסף שממנו ללקוח יש את הכוח להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות ולהגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה.

במקרה כזה, בקביעה אם להכיר בקוד הנוסף כנכס בלתי מוחשי, הלקוח בוחן אם הקוד הנוסף ניתן לזיהוי ומקיים את הקריטריונים להכרה בתקן חשבונאות בינלאומי 38.

אם נכס בלתי מוחשי אינו מוכר, כיצד הלקוח מטפל בעלויות תצורה או התאמה ללקוח (שאלה 2)?

אם הלקוח אינו מכיר בנכס בלתי מוחשי בהתייחס לתצורה או להתאמה ללקוח של תוכנת היישום, הלקוח מיישם את סעיפים 68-70 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 על מנת לטפל בעלויות אלה. הוועדה (IFRIC) העירה:

- א. הלקוח מכיר בעלויות כהוצאה כאשר הוא מקבל את שירותי התצורה או ההתאמה ללקוח (סעיף 69). סעיף 69 קובע ש"שירותים מתקבלים כאשר הם מבוצעים על ידי ספק בהתאם לחוזה למסירתם לישות ולא כאשר הישות משתמשת בהם לבצע שירות נוסף". בבחינה מתי להכיר בעלויות כהוצאה, תקן חשבונאות בינלאומי 38 דורש אפוא שהלקוח יקבע מתי הספק מבצע את שירותי התצורה או ההתאמה ללקוח בהתאם לחוזה למסור את אותם שירותים.
- ב. תקן חשבונאות בינלאומי 38 אינו כולל דרישות הדנות בזיהוי השירותים שהלקוח מקבל בקביעה מתי הספק מבצע שירותים אלה בהתאם לחוזה למסור אותם. סעיפים 10-11 לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, *שינויים באומדנים חשבונאיים* ו*טעויות דורש מהלקוח להתייחס לדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים הדנים בנושאים דומים וקשורים ולשקול את ישימותם*. הוועדה (IFRIC) העירה שתקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות* כולל דרישות שספקים מיישמים בזיהוי הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם לקוח. בתבנית העובדות המתוארת בפניה, דרישות אלה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 דנות בנושאים דומים וקשורים לאלה הניצבים מול הלקוח בקביעה מתי הספק מבצע את שירותי התצורה או ההתאמה ללקוח בהתאם לחוזה למסור שירותים אלה.
- ג. אם החוזה למסור שירותי תצורה או התאמה ללקוח הוא עם הספק של תוכנת היישום (כולל מקרים שבהם הספק מעביר לצד ג' כקבלן משנה את השירותים), הלקוח מיישם את סעיפים 69-69א לתקן חשבונאות בינלאומי 38 וקובע מתי הספק של תוכנת היישום מבצע שירותים אלה בהתאם לחוזה למסור אותם כלהלן:
 - (i) אם השירותים שהלקוח מקבל הם מובחנים (distinct), הלקוח מכיר בעלויות כהוצאה כאשר הספק מבצע תצורה או התאמה ללקוח של תוכנת היישום.
 - (ii) אם השירותים שהלקוח מקבל אינם מובחנים (מאחר שהם אינם ניתנים לזיהוי בנפרד מהזכות של הלקוח לקבל גישה לתוכנת היישום של הספק), אז הלקוח מכיר בעלויות כהוצאה כאשר הספק מספק גישה לתוכנת היישום לאורך תקופת החוזה.
- ד. אם החוזה למסור את שירותי התצורה או ההתאמה ללקוח הוא עם ספק צד ג', הלקוח מיישם את סעיפים 69-69א לתקן חשבונאות בינלאומי 38 וקובע מתי הספק צד ג' מבצע שירותים אלה בהתאם לחוזה למסור אותם. ביישום דרישות אלה, הלקוח מכיר בעלויות כהוצאה כאשר הספק צד ג' מבצע תצורה או התאמה ללקוח של תוכנת היישום.
- ה. אם הלקוח משלם לספק של שירותי התצורה או ההתאמה ללקוח לפני קבלת שירותים אלה, הלקוח מכיר במקדמה כנכס (סעיף 70 לתקן חשבונאות בינלאומי 38).

סעיפים 117-124 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגה של דוחות כספיים* דורש מהלקוח לתת גילוי למדיניות החשבונאית שלו לגבי עלויות תצורה או התאמה ללקוח כאשר גילוי זה רלוונטי להבנת הדוחות הכספיים שלו.

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים ללקוח על מנת לקבוע את הטיפול החשבונאי בעלויות תצורה או התאמה ללקוח שהתהוו בהקשר של הסדר "תוכנה כשירות" המתוארות בפניה. 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://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement/configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement-mar-21.pdf>