

## הנדון: הטיפול החשבונאי בעלויות הטמעה הנובעות מהסדר מחשוב ענן המהווה חוזה לקבלת שירותים

חוזר זה רלוונטי רק לחברות המיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב (U.S. GAAP).

בחודש אוגוסט 2018 פרסמה ה-Financial Accounting Standards Board ("ה-FASB") את ASU 2018-15<sup>1</sup> (מכאן ואילך, "התיקונים"), אשר קובע את הטיפול החשבונאי בעלויות הטמעה, התקנה ועלויות ראשוניות אחרות (להלן, "עלויות הטמעה") שהתהוו במסגרת הסדר אירוח המהווה חוזה לקבלת שירותים.

### רקע

בחודש אפריל 2015 פורסם ASU 2015-05<sup>2</sup>, אשר מסדיר את הטיפול החשבונאי בעמלות המשולמות על ידי לקוח בהסדרי מחשוב ענן (הסדר אירוח) כגון הסדרי תוכנה כשירות (Software as a service) SAAS. לצורך קביעת הטיפול נדרש לבחון האם ההסדר כולל רישיון לתוכנה לשימוש פנימי בהתאם להנחיות שנקבעו ב-ASU 2015-15. בהתאם:

אם ההסדר כולל רישיון לתוכנה - הלקוח יטפל ברישיון לתוכנה בהתאם להוראות תת-נושא 40-350, נכסים בלתי מוחשיים - מוניטין ואחרים - תוכנה לשימוש פנימי, כלומר יכיר בנכס בלתי מוחשי. אם התשלומים המיוחסים לרישיון לתוכנה משולמים על פני זמן, נדרש להכיר גם בהתחייבות בגינם.

אם ההסדר אינו כולל רישיון לתוכנה - במקרים אלו, ההסדר יטופל כחוזה לקבלת שירותים ולכן העמלות המיוחסות להסדר האירוח (קרי, השירות) יוכרו כהוצאה מיידית עם התהוותן.

יחד עם זאת, ASU 2015-05 לא קבע את הטיפול החשבונאי בעלויות שהתהוו כדי להטמיע הסדר אירוח המהווה חוזה לקבלת שירותים. לאור זאת, משתמשים פנו ל-FASB על מנת לקבל הנחיות לגבי הטיפול החשבונאי בעלויות בגין פעילויות הטמעה אלו. התיקונים נועדו לתת מענה לשונות הקיימת כיום בפרקטיקה בטיפול בעלויות הטמעה שונות.

### תחולה

התיקונים חלים על כל הישויות שהן לקוח בהסדר מחשוב ענן ואשר התהוו להן עלויות בגין הטמעה, התקנה ועלויות אחרות המשולמות מראש (מכאן ואילך, "עלויות הטמעה").

דוגמאות לעלויות הטמעה: בדיקות של פונקציונליות מתאימה של התוכנה, הסבת נתונים וטיוב מידע, הנדסה מחדש (reengineering) של תהליך עסקי, תשלום עבור הרחבות לתוכנה קיימת של הלקוח לשימוש פנימי המושפעת מהסדר ה-SAAS.

### שינויים עיקריים

התיקונים מרחיבים את תחולת נושא 40-350 כך שיחול גם על עלויות הטמעה בהסדר אירוח המהווה חוזה לקבלת שירותים. כתוצאה מכך, הדרישות להיוון עלויות הטמעה אלו עקביות עם הדרישות להיוון עלויות הטמעה שהתהוו לפיתוח או השגת תוכנה לשימוש פנימי (וכן מהסדרי אירוח הכוללים רישיון לתוכנה שימוש פנימי). עם זאת, הטיפול בעמלות בגין שירותי האירוח אינו מושפע מהתיקונים.

### השינויים העיקריים

- הגדרת "הסדר אירוח" תוקנה - ההגדרה הקיימת שנקבעה ב-ASU 2015-05 התייחסה ל"הענקת רישיון" למוצרי תוכנה וכן כללה דרישה ש"התוכנה שוכנת על גבי החומרה של המוכר או של צד שלישי והלקוח ניגש ומשתמש באמצעות האינטרנט או דרך שרת ייעודי".

<sup>1</sup> Accounting Standards Update 2018-15, Intangibles - Goodwill and Other - Internal-Use Software (Subtopic 350-40): Customer's Accounting for Implementation Costs Incurred in a Cloud Computing Arrangement That Is a Service Contract.

<sup>2</sup> לחוזר המחלקה המקצועית 2015/20 לגבי ASU 2015-05, [לחץ כאן](#).

**הסדר אירוח (הגדרה מעודכנת) - בקשר עם גישה למוצרי תוכנה ושימוש בהם, הסדר שבו ללקוח של התוכנה אין כעת חזקה (possession) על התוכנה. במקום זאת, הלקוח ניגש ומשתמש בתוכנה על בסיס "הצורך בשימוש" (as-needed basis).**

- **היוון עלויות הטמעה כנכס - ישות שהיא לקוח בהסדר אירוח המהווה חוזה לקבלת שירותים תיישם את הוראות תת-נושא 40-350 כדי לקבוע אלו עלויות הטמעה יש להוון כנכס הקשור לחוזה השירות ואלו עלויות יש להכיר כהוצאה מיידית. בהתאם, על הישות לקבוע את מהות ההוצאה וכן לאיזה שלב בפרויקט מתייחסת פעילות ההטמעה - רק עלויות הטמעה בשלב פיתוח היישום כשירות להיוון, בכפוף לכך שהן עומדות בהוראות 30-40-350 לגבי עלויות הניתנות להיוון. למשל, עלויות בגין הדרכות או עלויות המרת נתונים מסוימות אינן כשירות להיוון.**

- **הפחתה של עלויות הטמעה שהונו בגין הסדר אירוח המהווה חוזה לקבלת שירותים - עלויות אלו יופחתו על פני תקופת הסדר האירוח הקשור, אשר תיקבע כתקופה הקבועה של הסדר האירוח שאינה ניתנת לביטול לרבות:**

א. תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך את הסדר האירוח אם וודאי באופן סביר שהישות (הלקוח) תממש אותה

ב. תקופות המכוסות על ידי אופציה לבטל את הסדר האירוח אם וודאי באופן סביר שהישות (הלקוח) לא תממש אותה

ג. תקופות המכוסות על ידי אופציה להאריך (או לא לבטל) את הסדר האירוח שהמימוש שלה הוא בשליטת המוכר/הספק.

העלויות יופחתו על בסיס קו ישר, אלא אם בסיס שיטתי ורציונלי אחר מייצג טוב יותר את הדפוס לפיו הישות חוזה כי תפיק הטבות מהגישה לתוכנה שעבורה ניתנים שירותי האירוח. בהתאם לתיקונים, דפוס ההפחתה לא יהיה מבוסס על הצפי של הישות לגבי השימוש בתוכנה במסגרת הסדר האירוח (לדוגמה, כמה עסקאות הישות מעבדת או מספר המשתמשים שניגשים לתוכנה). במקום זאת, זכות הגישה לתוכנה נחשבת כשימוש בפועל.

#### תחילת הפחתה

עבור כל מודול או רכיב של הסדר האירוח, **ההפחתה של עלויות ההטמעה שהונו תחל כאשר המודול או הרכיב מוכן לשימוש המיועד**, ללא קשר לעובדה שהסדר האירוח הכולל ייכנס לשירות (placed in service) בתהליך הכולל מספר שלבים שעשוי להתארך מעבר לתקופת דיווח אחת.

הסדר אירוח (או מודול/רכיב של הסדר אירוח) מוכן לשימוש המיועד **לאחר שכל הבדיקות המשמעותיות (substantial testing) הושלמו**. אם הפונקציונליות של מודול/רכיב כלשהו תלויה לגמרי בהשלמה של מודולים/רכיבים אחרים, ההפחתה תחל רק לאחר שכל אותם מודולים מוכנים לשימוש המיועד.

- **ירידת ערך - ירידת ערך תוכר ותימדד בהתאם להוראות נושא 360, רכוש קבוע, כאילו עלויות ההטמעה שהונו היו נכס קבוע. סעיף 47-35-10-360 קובע כי נכס קבוע ייחשב כנכס שננטש אם הישות מפסיקה להשתמש בו. התיקונים מבהירים כי לצורך סעיף זה, עלויות הטמעה המיוחסות לכל מודול/רכיב של הסדר האירוח תיבחנה בנפרד לעניין מועד הפסקת השימוש.**

- **הצגה - בדוח על המצב הכספי, עלויות ההטמעה שהונו יוצגו באותו סעיף שבו עמלות מראש המיוחסות לשירותי האירוח היו מוצגות, כלומר בדרך כלל במסגרת רכוש אחר.**

בדוח על רווח או הפסד, הפחתת עלויות ההטמעה שהונו תוצג באותו סעיף שבו מוצגות ההוצאות בגין עמלות שירותי האירוח. כלומר, ההפחתה תיכלל בסעיף שונה מהסעיף בו מוצגים פחת של רכוש קבוע או הפחתה של נכס בלתי מוחשי.

בדוח על תזרימי מזומנים, עלויות ההטמעה שהונו יסווגו באותו אופן שבו סווגו תזרימי המזומנים ששולמו בגין עמלות שירותי האירוח. כלומר, בדרך כלל בפעילות שוטפת.

- **גילוי - ישות נדרשת לתת גילוי למהות של הסדרי האירוח בהם היא התקשרה המהווים חוזים לקבלת שירותים.**

כמו כן, ישות נדרשת לתת את הגילויים הנדרשים במקטע 50-10-360, כאילו שעלויות ההטמעה שהונו נחשבות כקבוצה נפרדת ועיקרית של נכס בר פחת.

## מועד תחילה והוראות מעבר

עבור חברות ציבוריות, התיקונים ייושמו עבור תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2019, לרבות תקופות ביניים הנכללות בתוך אותן תקופות שנתיות. עבור כל יתר הישויות, התיקונים ייושמו עבור תקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2020 ותקופות ביניים הנכללות בתקופות שנתיות המתחילות לאחר ה-15 בדצמבר 2021.

אימוץ מוקדם של התיקונים מותר עבור:

- חברות ציבוריות, בגין תקופות שעבורן הדוחות הכספיים טרם פורסמו
- כל יתר הישויות, בגין תקופות שעבורן הדוחות הכספיים טרם זמינים לפרסום.

התיקונים ייושמו **באחת** מהדרכים הבאות:

1. בדרך של מכאן ולהבא, עבור עלויות בגין פעילויות הטמעה שבוצעו החל ממועד היישום לראשונה של התיקונים.
2. בדרך של יישום למפרע לכל התקופות המוצגות בהתאם להוראות לגבי שינויים חשבונאיים במקטע 45-10-250. התיקונים קובעים גילויים ספציפיים שעל ישות לתת בעת האימוץ, כתלות בשיטת היישום הרלוונטית שנבחרה.