

## IFRIC's Agenda Decision

### ספק עיקרי מול סוכן: משווק (Reseller) תוכנה (תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות)

מאי 2022

הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (IFRIC) קיבלה פנייה בשאלה אם ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15, משווק של רשיונות תוכנה הוא ספק עיקרי או סוכן. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה:

- א. למשווק יש הסכם הפצה עם יצרן תוכנה אשר:
- (i) מקנה למשווק זכות להעניק (למכור) רשיון תוכנה סטנדרטי של היצרן ללקוחות.
  - (ii) דורש מהמשווק לספק ייעוץ לפני מכירה לכל לקוח – לפני המכירה של רשיונות התוכנה – על מנת לזהות את הסוג ואת מספר רשיונות התוכנה אשר יקיים את צרכי הלקוח; וכן
  - (iii) לספק למשווק שיקול דעת בתמחור רשיונות התוכנה למכירה ללקוחות.
- ב. אם הלקוח מחליט:
- (i) לא לרכוש את רשיונות התוכנה, הלקוח לא משלם דבר. המשווק והלקוח אינם מתקשרים בהסכם.
  - (ii) לרכוש סוג ומספר מוגדרים של רשיונות תוכנה, המשווק מנהל משא ומתן עם הלקוח לגבי מחיר המכירה, מבצע הזמנה אצל יצרן התוכנה בשם הלקוח (ומשלם ליצרן) ומוציא חשבונית ללקוח במחיר שהוסכם.
- ג. יצרן התוכנה מספק ללקוח את רשיונות התוכנה שהוזמנו – שהונפקו בשם הלקוח – דרך פורטל תוכנה ועם מפתח הנדרש לצורך הפעלה. יצרן התוכנה והלקוח מתקשרים בהסכם הקובע את זכות הלקוח להשתמש בתוכנה, אחריות המכסה את הפונקציונליות של התוכנה ואת תקופת ההסכם.
- ד. אם המשווק מייעץ ללקוח להזמין סוג או מספר לא נכונים של רשיונות תוכנה (אשר אינם מקיימים את צרכי הלקוח), הלקוח עשוי שלא לאשר קיבול של הרשיונות. המשווק אינו יכול להחזיר את הרשיונות שלא אושר קיבול שלהם ליצרן התוכנה או למכור אותם ללקוח אחר.

#### דרישות רלוונטיות בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 – שיקולי ספק עיקרי מול סוכן

סעיפים 34-38 מפרטים את המסגרת לקביעה אם ישות היא ספק עיקרי או סוכן. כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, ישות קובעת אם המהות של ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שסחורות או שירותים אלה יסופקו על ידי צד אחר (הישות היא סוכן).

סעיף 34א קובע שקביעת המהות של הבטחה דורשת מישות:

- (א) לזהות את הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח. סחורה או שירות מוגדרים הם סחורה או שירות מובחנים (או חבילה מובחנת של סחורות או של שירותים) שיסופקו ללקוח (ראה סעיף 34); וכן
- (ב) להעריך אם היא שולטת בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח.

ישות היא ספק עיקרי אם היא שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח (סעיף 35). ישות שהיא סוכן אינה שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים המסופקים על ידי ישות אחרת לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח (סעיף 36).

#### *זיהוי הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח*

הצעד הראשון בזיהוי הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח היא לבחון את הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם הלקוח. חוזה עם לקוח באופן רגיל קובע מפורשות את הסחורות או השירותים שישות מבטיחה לספק ללקוח. אולם, החוזה עשוי לכלול גם הבטחות המשתמעות מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של ישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות אם, במועד ההתקשרות בחוזה, הבטחות אלה יוצרות ציפייה תקפה של הלקוח שהישות תעביר סחורה או שירות ללקוח (סעיף 24).

לאחר הבחינה של הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה עם הלקוח, ישות מזהה – ביישום סעיפים 27-30 – כל סחורה או שירות מובחנים (או חבילה מובחנת של סחורות או של שירותים) שיסופקו ללקוח.

#### *בחינה אם ישות שולטת בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח*

כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, סעיף 35א מפרט את הנסיבות שבהם ישות היא ספק עיקרי – ואחת מהן היא כאשר הישות משיגה שליטה על סחורה או נכס אחר מהצד האחר שהיא מעבירה לאחר מכן ללקוח. שליטה על נכס מתייחסת ליכולת לכוון את השימוש בנכס ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהם; שליטה כוללת את היכולת למנוע מישויות אחרות לכוון את השימוש בנכס ולהשיג את ההטבות ממנו (סעיף 33).

סעיף 37 מפרט סימנים על מנת לעזור לישות לקבוע אם היא ספק עיקרי או סוכן. סימנים אלה כוללים את הסימנים הבאים, אך אינם מוגבלים להם: (א) אחריות עיקרית לקיום ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים; (ב) סיכון מלאי לפני שהסחורה או שהשירות המוגדרים הועברו ללקוח או לאחר העברת שליטה ללקוח; וכן (ג) שיקול דעת בקביעת המחיר עבור הסחורה או השירות המוגדרים. הסימנים עשויים להיות יותר רלוונטיים או פחות רלוונטיים להערכת שליטה בהתאם למהות של הסחורה או של השירות המוגדרים ולתנאי החוזה וסימנים שונים עשויים לספק ראיות משכנעות יותר בחוזים שונים (סעיף 37א).

#### **יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בתבנית העובדות המתוארת בפנייה**

#### *זיהוי הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח*

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, החוזה של המשווק עם הלקוח כולל הבטחה מפורשת לספק את הסוג והכמות המוגדרים של רשיונות תוכנה סטנדרטיים ללקוח.

הוועדה (IFRIC) העירה שהייעוץ לפני המכירה שהמשווק מספק – בהתאם להסכם ההפצה בין יצרן התוכנה לבין המשווק – אינו הבטחה משתמעת בחוזה עם הלקוח. בעת ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, המשווק כבר סיפק את הייעוץ. אין ייעוץ נוסף שיסופק על ידי המשווק והייעוץ שכבר סופק לא יועבר ללקוח לאחר תחילת החוזה. כתוצאה מכך, בעת ההתקשרות בחוזה עם הלקוח, אין ציפייה תקפה של הלקוח שהמשווק יעביר סחורה או שירות ללקוח מלבד רשיונות התוכנה הסטנדרטיים.

לפיכך, הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שבתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הסחורות שהובטחו בחוזה בין המשווק לבין הלקוח הם רשיונות תוכנה סטנדרטיים. מאחר שרשיונות התוכנה הסטנדרטיים הם הסחורות היחידות שהובטחו בחוזה עם הלקוח, הרשיונות הם סחורות מובחנות

שיסופקו ללקוח. רשיונות אלה הם לפיכך הסחורות המוגדרות שיסופקו ללקוח כמתואר בסעיף 34א(א).

#### *בחינה אם המשווק שולט ברשיונות התוכנה הסטנדרטיים לפני שהם מועברים ללקוח*

בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, המשווק בוחן אם הוא משיג שליטה על רשיונות התוכנה הסטנדרטיים מיצרן התוכנה לפני שהם מועברים ללקוח. בחינה זו של שליטה דורשת הבאה בחשבון של העובדות והנסיבות הספציפיים, אשר כוללים את תנאי החוזים בין המשווק לבין הלקוח, בין המשווק לבין יצרן התוכנה ובין יצרן התוכנה לבין הלקוח.

אם – לאחר יישום העקרונות והדרישות לגבי שליטה בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 – אין זה ברור אם המשווק הוא ספק עיקרי או סוכן, המשווק מביא בחשבון את הסימנים בסעיף 37 בבחינה אם הוא משיג שליטה על רשיונות התוכנה הסטנדרטיים מיצרן התוכנה לפני שהם מועברים ללקוח. בתבנית העובדות המתוארת בפנייה, הוועדה (IFRIC) הבחינה ש:

- א. רשיונות התוכנה המסופקים ללקוח קיימים רק לאחר שהמשווק מבצע הזמנה מיצרן התוכנה ויצרן התוכנה מנפיק את רשיונות התוכנה על שם הלקוח. יצרן התוכנה אחראי לפונקציונליות של התוכנה, כמו גם להנפקת ולהפעלת הרשיונות. יצרן התוכנה הוא לפיכך אחראי בהיבטים אלה לקיום ההבטחה לספק את הרשיונות ללקוח (סעיף 37(א)).
- ב. המשווק הוא הצד שמעורב עם הלקוח לפני ואחרי שרשיונות התוכנה מסופקים ללקוח, כשהוא לוקח אחריות על רשיונות שלא יאושר קיבול שלהם על ידי הלקוח. המשווק הוא לכן אחראי בהיבטים אלה לקיים ההבטחה לספק את הרשיונות ללקוח (סעיף 37(א)).
- ג. המשווק אינו משיג מאגר רשיונות תוכנה לפני ההתקשרות בחוזה עם הלקוח ואינו יכול, לדוגמה, לכונן את רשיונות התוכנה ללקוח אחר. למשווק לפיכך אין סיכון מלאי לפני שהרשיונות מסופקים ללקוח, אך יש לו סיכון מלאי עד שהלקוח מאשר קיבול של הרשיונות (סעיף 37(ב)).
- ד. למשווק יש שיקול דעת בקביעת המחיר של רשיונות התוכנה (סעיף 37(ג)). שיקול דעת בתמחור עשוי להיות רלוונטי פחות לבחינה של שליטה אם, לדוגמה, השוק של רשיונות תוכנה הוא כזה שלמשווק, למעשה, יש גמישות מוגבלת בקביעת המחיר.

הוועדה (IFRIC) ציינה שהמסקנה אם המשווק הוא ספק עיקרי או סוכן תלויה בעובדות ובנסיבות הספציפיות, כולל התנאים של החוזים הרלוונטיים. המשווק יפעיל שיקול דעת בביצוע הבחינה הכוללת שלו אם הוא ספק עיקרי או סוכן – כולל הבאה בחשבון של הרלוונטיות של הסימנים בבחינה של שליטה והמידה שבה הם מספקים ראיה לשליטה על רשיונות התוכנה הסטנדרטיים לפני שהם מועברים ללקוח – בהקשר של המסגרת והדרישות המפורטות בסעיפים 34-38 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

הוועדה (IFRIC) גם ציינה שהמשווק ייתן גילוי (א) למידע לגבי מדיניות חשבונאית משמעותית בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגה של דוחות כספיים, וכן (ב) מידע הנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 15 כולל מידע לגבי מחויבויות ביצוע שלה (סעיף 119) ולשיקולי הדעת שנעשו ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אשר משפיעים באופן משמעותי על קביעת הסכום והעיתוי של הכנסות מחוזים עם לקוחות (סעיף 123).

הוועדה (IFRIC) הגיעה למסקנה שהעקרונות והדרישות בתקני דיווח כספי בינלאומיים מספקים בסיס מתאים למשווק לקבוע אם – בתבנית העובדות המתוארת בפנייה – הוא ספק עיקרי או סוכן עבור רשיונות התוכנה הסטנדרטיים המסופקים ללקוח. כתוצאה מכך, הוועדה (IFRIC) החליטה לא להוסיף פרויקט תקינה לתוכנית העבודה 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/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/principal-versus-agent-software-reseller-may-2022.pdf>