

SIC 32

**פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת  
לפרשנויות**

**נכסים בלתי מוחשיים -**

**עלויות אתר אינטרנט**

**SIC Interpretation 32**

**Intangible Assets - Web**

**Site Costs**

*גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקני דיווח כספי בינלאומיים, אשר פורסמו עד 31 במאי 2019 ומועד תחילתם לא מאוחר מיום 1 לינואר 2020.*

## פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט

פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות, נכסים בלתי מוחשיים - עלויות אתר אינטרנט (SIC 32), מפורטת בסעיפים 7-10. פרשנות מספר 32 של הוועדה המתמדת לפרשנויות מלווה על ידי בסיס למסקנות ונספח הממחיש את יישום הפרשנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות נקבעו בהקדמה לתקני דיווח כספי בינלאומיים.

### הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות
- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות
- תקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שעודכן בשנת 2007)
- תקן חשבונאות בינלאומי 2 מלאי (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 16 רכוש קבוע (כפי שעודכן בשנת 2003)
- תקן חשבונאות בינלאומי 36 ירידת ערך נכסים (כפי שעודכן בשנת 2004)
- תקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים (כפי שעודכן בשנת 2004)

### סוגיה

1. יתכן שיתהוו לישות יציאות בגין הפיתוח וההפעלה של אתר אינטרנט שלה לצורך גישה פנימית או גישה חיצונית. אתר אינטרנט המתוכנן לצורך גישה חיצונית יכול לשמש למטרות מגוונות כגון קידום ופרסום של מוצרי ושירותי הישות, הספקת שירותים אלקטרוניים, ומכירת מוצרים ושירותים. אתר אינטרנט המתוכנן לצורך גישה פנימית יכול לשמש לצורך אחסון מדיניות החברה ופרטי הלקוחות ולצורך חיפוש מידע רלוונטי.

2. ניתן לתאר את שלבי הפיתוח של אתר אינטרנט כמפורט להלן :
- (א) תכנון - כולל ביצוע מחקרי היתכנות, הגדרת מטרות ומפרטים, הערכת חלופות ובחירת העדפות.
- (ב) יישום ופיתוח תשתית - כולל השגת שם אתר (domain), רכישה ופיתוח של חומרה ושל תוכנת הפעלה, התקנת יישומים שפותחו ומבחני מעמס (stress testing).
- (ג) פיתוח עיצוב גרפי - כולל עיצוב של המראה של דפי אינטרנט.
- (ד) פיתוח תוכן - כולל יצירה, רכישה, הכנה והעלאה של מידע, בין אם הוא טקסטואלי ובין אם הוא גרפי במהותו, אל אתר האינטרנט לפני השלמת הפיתוח של אתר האינטרנט. ניתן לאחסן מידע זה במאגרי מידע נפרדים שמשובלים (integrated) לתוך אתר האינטרנט (או שניתנת אליהם גישה מתוכו) או לקודד (coded) אותו ישירות לתוך דפי האינטרנט.
3. שלב ההפעלה מתחיל מהמועד שבו הושלם הפיתוח של אתר אינטרנט. במהלך שלב זה, ישות מתחזקת ומשפרת את היישומים, את התשתית, את העיצוב הגרפי ואת התוכן של אתר האינטרנט.
4. הסוגיות הבאות עולות בטיפול החשבונאי ביציאות פנימיות בגין הפיתוח וההפעלה של אתר אינטרנט של ישות לצורך גישה פנימית או חיצונית :
- (א) אם אתר האינטרנט הוא נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות הכפוף לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 38 ; וכן
- (ב) הטיפול החשבונאי המתאים ביציאות כאלה.
5. פרשנות זו לא חלה על יציאה בגין רכישה, פיתוח והפעלה של חומרה (לדוגמה שרתי אינטרנט, שרתי היערכות (staging servers), שרתי ייצור וחיבורי אינטרנט) של אתר אינטרנט. יציאה כזו מטופלת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 16. בנוסף, כאשר מתהווה לישות יציאה בגין ספק שירות אינטרנט שמארח את אתר האינטרנט של הישות, עליה להכיר ביציאה כהוצאה בהתאם לסעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ובהתאם למסגרת המושגית לדיווח כספי בעת קבלת השירותים.

6. תקן חשבונאות בינלאומי 38 לא חל על נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך העסקים הרגיל (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 2 ותקן דיווח כספי בינלאומי 15) או על חכירות של נכסים בלתי מוחשיים המטופלות בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16. לפיכך, פרשנות זו לא חלה על יציאה בגין הפיתוח או ההפעלה של אתר אינטרנט (או תוכנת אתר אינטרנט) למכירה לישות אחרת או המטופלת בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.

## עמדה מוסכמת

7. אתר אינטרנט של ישות שנוצר כתוצאה מפיתוח ואשר הינו לצורך גישה פנימית או גישה חיצונית הוא נכס בלתי מוחשי אשר נוצר בישות הכפוף לדרישות תקן חשבונאות בינלאומי 38.

8. אתר אינטרנט שנוצר כתוצאה מפיתוח יוכר כנכס בלתי מוחשי אם, ורק אם, ישות יכולה לעמוד בדרישות סעיף 57 לתקן חשבונאות בינלאומי 38, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות להכרה ומדידה לראשונה שמתוארות בסעיף 21 לתקן חשבונאות בינלאומי 38. בפרט, ישות עשויה להצליח לעמוד בדרישה להוכיח (demonstrate) את האופן שבו אתר האינטרנט שלה יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות בהתאם לסעיף 57(ד) בתקן חשבונאות בינלאומי 38 כאשר, לדוגמה, אתר האינטרנט מסוגל להפיק הכנסות, כולל הכנסות ישירות ממתן אפשרות לבצע הזמנות. ישות לא יכולה להוכיח כיצד אתר אינטרנט שפותח בלעדית, או באופן עיקרי, לצורך קידום ופרסום מוצריה ושירותיה יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות, וכתוצאה מכך כל יציאה בגין פיתוח אתר אינטרנט כזה תוכר כהוצאה בעת התהוותה.

9. כל יציאה בגין הפיתוח וההפעלה של אתר אינטרנט של ישות תטופל בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38. יש להעריך את המהות של כל פעילות בגינה התהוותה היציאה (לדוגמה הכשרת עובדים ותחזוקת אתר האינטרנט) ואת שלב הפיתוח, או את השלב לאחר הפיתוח, של אתר האינטרנט, כדי לקבוע את הטיפול החשבונאי המתאים (הנחיות נוספות מובאות בנספח לפרשנות זו).  
לדוגמה:

(א) שלב התכנון דומה במהותו לשלב המחקר שנידון בסעיפים 54-56 בתקן חשבונאות בינלאומי 38. יציאה שמתהווה בשלב זה תוכר כהוצאה בעת התהוותה.

(ב) שלב היישום ופיתוח התשתית, שלב העיצוב הגרפי ושלב פיתוח התוכן, במידה שבה התוכן מפותח לצורך אחר מלבד

פרסום וקידום מוצרי ושירותי הישות, דומים במהותם לשלב הפיתוח שנידון בסעיפים 57-64 בתקן חשבונאות בינלאומי 38. יציאה שמתהווה בשלבים אלה תיכלל בעלות של אתר האינטרנט המוכר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לסעיף 8 לפרשנות זו, בתנאי שניתן ליחס במישרין את היציאה ובתנאי שהיא נדרשת ליצירה, הפקה או הכנה של אתר האינטרנט על מנת שניתן יהיה להפעילו באופן שאליו התכוונה ההנהלה. לדוגמה, יציאה בגין רכישה או יצירה של תוכן (מלבד תוכן שמפרסם או מקדם את מוצרי ושירותי הישות) ספציפית לצורך אתר אינטרנט, או יציאה כדי לאפשר שימוש בתוכן (לדוגמה עמלה בגין רכישת רשיון שכפול) באתר האינטרנט, תיכלל בעלות הפיתוח כאשר תנאי זה מתקיים. אולם, בהתאם לסעיף 71 בתקן חשבונאות בינלאומי 38, יציאה בגין פריט בלתי מוחשי, שהוכרה לראשונה כהוצאה בדוחות כספיים קודמים, לא תוכר כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר (לדוגמה אם העלויות של זכות יוצרים הופחתו במלואן, והתוכן מסופק לאחר מכן באתר אינטרנט).

(ג) יציאה שהתהוותה בשלב פיתוח התוכן, במידה שבה התוכן מפותח כדי לפרסם ולקדם את מוצרי ושירותי הישות (לדוגמה תמונות דיגיטליות של מוצרים), תוכר כהוצאה בעת התהוותה בהתאם לסעיף 69(ג) בתקן חשבונאות בינלאומי 38. לדוגמה, בטיפול חשבונאי ביציאה בגין שירותים מקצועיים שכללו צילום תמונות דיגיטליות של מוצרי הישות ושיפור המראה שלהם, יש להכיר ביציאה כהוצאה בעת שמתקבלים השירותים המקצועיים במהלך התהליך, ולא במועד שבו התמונות הדיגיטליות מוצגות באתר האינטרנט.

(ד) שלב ההפעלה מתחיל מהמועד שבו הושלם הפיתוח של אתר האינטרנט. יציאה שהתהוותה בשלב זה תוכר כהוצאה בעת התהוותה, אלא אם היא מקיימת את הקריטריונים להכרה שנקבעו בסעיף 18 לתקן חשבונאות בינלאומי 38.

10. אתר אינטרנט שמוכר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לסעיף 8 של פרשנות זו יימדד לאחר ההכרה לראשונה תוך יישום דרישות סעיפים 72 עד 87 לתקן חשבונאות בינלאומי 38. ראוי שהאומדן הטוב ביותר של אורך החיים השימושיים של אתר אינטרנט יהיה קצר.

## מועד העמדה המוסכמת

מאי 2001

## מועד תחילה

פרשנות זו תיכנס לתוקף ביום 25 במרץ 2002. ההשפעות של אימוץ פרשנות זו יטופלו לפי הוראות המעבר שנכללו בגרסה של תקן חשבונאות בינלאומי 38 שפורסמה בשנת 1998. לפיכך, כאשר אתר אינטרנט אינו מקיים את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי, אבל לפני כן הוא הוכר כנכס, יש לגרוע את הפריט במועד שבו פרשנות זו תיכנס לתוקף. כאשר קיים אתר אינטרנט והיציאה בגין פיתוחו מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי, אבל הוא לא הוכר לפני כן כנכס, אין להכיר בנכס הבלתי מוחשי במועד שבו פרשנות זו תיכנס לתוקף. כאשר קיים אתר אינטרנט אשר היציאה בגין פיתוחו מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי, הוכרה לפני כן כנכס ונמדדה לראשונה בעלות, אזי הסכום שהוכר לראשונה יחשב כסכום שנקבע כראוי.

תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוחים, אשר משמשים בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בנוסף, תקן חשבונאות בינלאומי 1 תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את החלק של ה"הפניות" ואת סעיף 6. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיף 6. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

*תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים*, שפורסם בשנת 2018, תיקן את סעיף 5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2020 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר אם באותו מועד הישות מיישמת גם את כל התיקונים האחרים שבוצעו על ידי *תיקונים להפניות למסגרת המושגית בתקני דיווח כספי בינלאומיים*. ישות תיישם את התיקון לפרשנות מספר 32 למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים וטעויות. אולם, אם ישות קובעת כי יישום למפרע יהיה לא מעשי או יהיה כרוך בעלות או במאמץ מופרזים, עליה ליישם את התיקון לפרשנות מספר 32 בהתייחס לסעיפים 23-28, 50-53 ו-154 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.