

פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 נכסים בלתי מוחשיים – עלויות אתר אינטרנט

SIC Interpretation 32

Intangible Assets—Web Site Costs

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 נכסים בלתי מוחשיים – עלויות אתר אינטרנט

פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 נכסים בלתי מוחשיים – עלויות אתר אינטרנט (SIC-32) מפורטת בסעיפים 7–10. פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 מלווה בבסיס למסקנות ובדוגמה הממחישה את יישום הפרשנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות מפורטים בהקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים.

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. ייתכן שיתהוו לישות יציאות בגין הפיתוח וההפעלה של אתר אינטרנט שלה לצורך גישה פנימית או גישה חיצונית. אתר אינטרנט המתוכנן לצורך גישה חיצונית עשוי לשמש למטרות מגוונות כגון קידום ופרסום של מוצרי ושירותי הישות, הספקת שירותים אלקטרוניים, ומכירת מוצרים ושירותים. אתר אינטרנט המתוכנן לצורך גישה פנימית עשוי 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 שמשולבים (integrated) לתוך אתר האינטרנט (או שניתנת אליהם גישה מתוכו) או לקודד 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 אינה 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 לפי תקן חשבונאות בינלאומי 16. נוסף על כך, כאשר מתהווה לישות יציאה בגין ספק שירות אינטרנט שמארח את אתר האינטרנט של הישות, היציאה מוכרת כהוצאה לפי סעיף 88 לתקן חשבונאות בינלאומי 1 ולפי המסגרת המושגית לדיווח כספי בעת קבלת השירותים.
6. תקן חשבונאות בינלאומי 38 אינו 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. בהתאם לכך, פרשנות זו אינה חלה על יציאה בגין הפיתוח או ההפעלה של אתר אינטרנט (או של 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 הוא 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 לקיים את הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 57, נוסף על ציות לדרישות הכלליות להכרה ולמדידה לראשונה המתוארות בתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 21. בפרט, ישות עשויה להצליח לקיים את הדרישה להוכיח את האופן שבו יפיק אתר האינטרנט שלה הטבות כלכליות עתידיות צפויות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 57(ד) כאשר, לדוגמה, אתר האינטרנט מסוגל להפיק הכנסות, כולל הכנסות ישירות ממתן אפשרות לבצע הזמנות. ישות אינה 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. המהות של כל פעילות בגינה התהוותה היציאה (לדוגמה הכשרת עובדים ותחזוקת אתר האינטרנט) ושלב הפיתוח, או השלב לאחר הפיתוח, של אתר האינטרנט, יוערכו כדי לקבוע את הטיפול החשבונאי המתאים (הנחיות נוספות מובאות בנספח לפרשנות זו). לדוגמה:
- (א) שלב התכנון דומה במהותו לשלב המחקר בתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיפים 54–56. יציאה שמתהווה בשלב זה תוכר כהוצאה בעת התהוותה.
- (ב) שלב היישום ופיתוח התשתית, שלב העיצוב הגרפי ושלב פיתוח התוכן, במידה שבה התוכן מפותח למטרה אחרת מלבד פרסום וקידום מוצרי ושירותי הישות, דומים במהותם לשלב הפיתוח בתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיפים 57–64. 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 כדי שניתן יהיה להפעילו באופן שההנהלה התכוונה אליו. לדוגמה, יציאה בגין רכישה או יצירה של תוכן (מלבד תוכן שמפרסם או מקדם את מוצרי ושירותי הישות) באופן ספציפי לצורך אתר אינטרנט, או יציאה כדי לאפשר שימוש בתוכן (לדוגמה עמלה בגין רכישת רישיון שכפול) באתר האינטרנט, תיכלל בעלות הפיתוח כאשר תנאי זה מתקיים. אולם, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 71, 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 לתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 69(ג). לדוגמה, בטיפול חשבונאי ביציאה בגין שירותים מקצועיים שכללו צילום תמונות דיגיטליות של מוצרי הישות ושיפור המראה שלהם, יציאה תוכר 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 כן היא מקיימת את הקריטריונים להכרה בתקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיף 18.

10. אתר אינטרנט שמוכר כנכס בלתי מוחשי לפי סעיף 8 לפרשנות זו יימדד לאחר ההכרה לראשונה תוך יישום הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 38 סעיפים 72–87. האומדן הטוב ביותר של אורך החיים השימושיים של אתר אינטרנט צריך להיות 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, אך לפני כן הוא הוכר כנכס, הפריט ייגרע במועד שבו פרשנות זו תיכנס לתוקף. כאשר קיים אתר אינטרנט והיציאה בגין פיתוחו מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי, אך הוא לא הוכר לפני כן כנכס, הנכס הבלתי מוחשי לא יוכר 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 המינוח המשמש בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. נוסף על כך, הוא 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים, 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 הדיווח הכספי הבינלאומיים*. ישות תיישם את התיקון לפרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות 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, היא תיישם את התיקון לפרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 32 בהתייחס לסעיפים 23–28, 50–53 ו-154 לתקן חשבונאות בינלאומי 8.