

נכסים בלתי מוחשיים

IAS 38

תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי לגבי נכסים בלתי מוחשיים, למעט נכסים בלתי מוחשיים שהם בתחולת תקן אחר כגון:

1. נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים למכירה במהלך העסקים הרגיל (IAS 2).
2. נכסי מסים נדחים (IAS 12).
3. חכירות שהן בתחולת IFRS 16.
4. נכסים הנובעים מהטבות עובד (IAS 19).
5. נכסים פיננסיים כהגדרתם ב IAS 32.
6. מוניטין הנובע מצירוף עסקים (IFRS 3).
7. נכסים הקשורים לחוזי ביטוח (IFRS 4).
8. נכסים בלתי מוחשיים המסווגים כמוחזקים למכירה עליהם חל IFRS 5.
9. נכסים הנובעים מחוזים עם לקוחות (IFRS 15).
10. נכסים הקשורים לחיפוש של משאבים מינרליים (IFRS 6).

נכס – משאב הנשלט על ידי הישות כתוצאה מאירועי העבר וכן חזויות לזרום ממנו הטבות כלכליות עתידיות אל הישות המדווחת.

נכס בלתי מוחשי – נכס לא כספי, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית.

מחקר - חקירה מקורית ומתוכננת, המבוצעת תוך ציפייה להשגת ידע והבנה מדעיים או טכניים חדשים.

פיתוח – יישום ממצאי מחקר או ידע אחר לתכנית או לעיצוב לצורך ייצור של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים, חדשים או שנעשה בהם שיפור ניכר טרם התחלת ייצור או שימוש מסחריים.

שוק פעיל - שוק שבו עסקאות מתרחשות בתדירות מספיקה ובנפח מספיק כדי לספק מידע לגבי תמחור הנכס על בסיס מתמשך (IFRS 13).

הגדרת נכס בלתי מוחשי

הגדרת נכס בלתי מוחשי כוללת שלושה מאפיינים :

1. יכולת זיהוי - נכס המקיים את אחד משני הדברים הבאים:

א. ניתן להפרדה - אפשר למכור אותו, להעביר אותו, להעניק רישיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור.
לדוגמה: **תיק לקוחות, קשרי לקוחות, טכנולוגיה שלא רשומה כפטנט ובסיסי נתונים.**

ב. נובע מזכות משפטית – חוזית או חוקית. ללא קשר לשאלה אם זכויות אלה ניתנות להעברה או להפרדה מהישות.

לדוגמה: **זיכיון שאינו ניתן להעברה, למשל, תחנת רדיו שרוכשת מהמדינה זיכיון לתקופת זמן מסוימת אך בהתאם לתנאיו היא מחויבת להפעילו ולפיכך, לא יכולה למכרו או להעבירו**

דוגמאות לנכסים שנובעים מזכויות משפטיות וגם ניתנים להפרדה: **פטנט רשום, זיכיון שניתן למכירה, שם מותג, תוכנה.**

הגדרת נכס בלתי מוחשי - המשך

2. **שליטה** - ישות שולטת בנכס אם בכוחה להשיג הטבות כלכליות מהנכס וכן להגביל את הגישה של אחרים. להטבות אלה. זכות חוזית או חוקית מעידה על שליטה אך היא לא תנאי הכרחי. מכיוון שישות מדווחת עשויה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות בדרך אחרת.

דוגמה לעמידה בהגדרת השליטה ללא זכות חוזית או חוקית :
כאשר לא קיימים זכויות משפטיות על הגנת תיק הלקוחות/קשרי הלקוחות אך קיימים עסקאות החלפה של פריטים זהים או דומים, קשרי הלקוחות ניתנים להפרדה ועל כן הם מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי.

3. **הטבות כלכליות צפויות** - הכנסות ממכירת מוצרים או שירותים, חסכון בעלויות או הטבות אחרות הנובעות משימוש הישות המדווחת בנכס. לדוגמה, השימוש בקניין רוחני בתהליך ייצור עשוי להפחית עלויות ייצור עתידיות.

- **זכויות יוצרים** - נובע מזכות חוקית ועל כן קריטריון השליטה מתקיים וכן קריטריון הזיהוי.
- **כישרון ניהולי/מיומנות עובדים** – לא מתקיים קריטריון השליטה. **חריג** - מועדון ספורט שמחלים שחקן מסוים על חוזה לתקופת זמן מסוימת, קיימת שליטה על ההטבות הכלכליות שיתקבלו משירותי השחקן, לרבות מניעת גישה של מועדונים אחרים להטבות כלכליות אלו.
- **מענק חתימה** - חברה מגייסת 5 עובדים איכותיים בכדי למשוך אותם לשירותיה, החברה מעניקה להם מענק חתימה בגין חתימה על חוזה עבודה בחברה לשלוש שנים. יחד עם זאת, בהתאם לחוזה, העובדים לא יחזירו את המענק אם יעזבו את החברה במהלך שלוש השנים. נראה, כי לחברה אין שליטה על ההטבות הכלכליות שינבעו ממענק החתימה, ולפיכך אין הוא עומד בקריטריון השליטה והזיהוי. כתוצאה מכך, החברה תכיר במענק החתימה כהוצאה בעת התהוותה.

הכרה ומדידה לראשונה

נכס המקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי יוכר במידה ומתקיימים תנאי ההכרה הבאים:

- 1) צפוי שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שניתן ליחסן לנכס יזרמו אל הישות המדווחת; וכן,
- 2) העלות של הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן.

אופן היישום של הקריטריונים להכרה לעיל משתנה בהתאם לדרך השגת הנכס, רכישה אל מול פיתוח עצמי. בדרך כלל כאשר מדובר בנכס שנרכש אזי הקריטריונים של ההכרה מתקיימים כפועל יוצא מהרכישה עצמה. זאת לעומת נכס בפיתוח עצמי שלגביו, במקרים רבים, הקריטריונים לא מתקיימים ולכן יש לבחון בקפידה את התקיימותם.

מדידה לראשונה - במועד ההכרה לראשונה נכס בלתי מוחשי נמדד לפי עלות, עלות כהגדרתה בתקן IAS 16, מזומנים ששולמו או שווי הוגן של תמורה אחרת שהועברה.

רכישה נפרדת של נכס בלתי מוחשי

כאשר מדובר בנכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד, הנחת הבסיס היא שתנאי ההכרה מתקיימים, במדידה לראשונה הנכס יימדד לפי עלות כאמור.

דגשים:

- עלות הנכס תכלול את כל העלויות ההכרחיות עד אשר הנכס הגיע למצב ולמיקום כך שהוא יוכל לפעול באופן אליו התכוונה ההנהלה, לרבות עלויות עסקה **(וללא עלויות כגון פרסום השקת מוצר חדש הכשרת עובדים בדומה לעלויות של ר"ק)**.
- בדומה לרכוש קבוע, במידה והנכס נרכש בתנאי אשראי שאינם רגילים, נפריד את רכיב הריבית מעלות הנכס.
- רכישה של פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך - בדרך כלל מתקיימים כללי ההכרה. יחד עם זאת, כל עלות נוספת שתתהווה בגין הפרויקט בתהליך הנ"ל, תהווה לעלות הרכישה רק אם קיימת עמידה בתנאים להכרה בנכסים בלתי מוחשיים אשר פותחו באופן עצמי (ראה בהמשך).

רכישת נכס בלתי מוחשי כחלק מצירוף עסקים

גם במקרה זה, הנחת הבסיס היא שתנאי ההכרה מתקיימים. במדידה לראשונה העלות היא השווי ההוגן במועד צירוף העסקים.

דגשים:

- ההכרה בנכסים בלתי מוחשיים אשר נרכשו בעסקת הרכישה מתבצעת גם אם הם לא רשומים בספרי החברה הנרכשת **(לדוגמה, פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך)**.
- ייתכן שנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש במסגרת צירוף עסקים, יהיה ניתן להפרדה, אולם רק יחד עם נכס מוחשי קשור או נכס בלתי מוחשי קשור, במקרה זה הישות הרוכשת תכיר בנכס בלתי מוחשי בנפרד ממוניטין, אך יחד עם הפריט הקשור. **(לדוגמה, סימן מסחרי של מים טבעיים ממעיין, אשר יכול להיות קשור למעיין מסוים ולא יכול להימכר בנפרד מהמעיין)**.
- רוכש עשוי להכיר בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים משלימים כנכס יחיד בתנאי שלנכסים הבודדים יש אורך חיים שימושיים דומה **(לדוגמה, מותג המהווה בד"כ שם כולל לשם מסחרי, ומומחיות טכנולוגית)**.

רכישה באמצעות מענק ממשלתי והחלפת נכסים

רכישה באמצעות מענק ממשלתי - נכס בלתי מוחשי עשוי להירכש ללא תמורה, או בתמורה סמלית, באמצעות מענק ממשלתי (למשל, רישיון להפעלת תחנת רדיו). במקרים אלו, בהתאם ל IAS 20, הישות יכולה לבחור בין מדידה לפי ערך סמלי (שקל) לבין מדידה לפי שווי הוגן.

רכישה באמצעות החלפת נכסים - נפעיל את הכללים הרגילים של IAS 16, כלומר הנכס הבלתי מוחשי ירשם לפי שווי הוגן של הנכס שנמסר בתוספת/בניכוי מזומנים, למעט החריגים שדיברנו עליהם (אין מהות מסחרית/לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכסים בעסקה).

מוניטין אשר נוצר בישות

מוניטין שנצמח בישות המדווחת אינו עומד בהגדרה של נכס בלתי מוחשי מאחר ואין עמידה בקריטריון ההפרדה, שהרי הוא אינו נובע מזכות משפטית מחד ואף לא ניתן למכור אותו בנפרד מאידך, וכן הוא אינו עומד בקריטריון ההכרה מאחר ולא ניתן לאמוד את עלותו באופן מהימן.

נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו בישות

במקרה זה, הנחת הבסיס היא שתנאי ההכרה אינם מתקיימים, לכן בדרך כלל, העלות תירשם כהוצאה במועד התהוותה.

דוגמאות לעלויות שהתקן מציין באופן ספציפי שלא ניתן יהיה להכיר בהם כנכס (סעיפים 69 ו-63):

- עלויות שהתהוו בגין מותגים, זכויות הוצאה לאור ורשימת לקוחות - מדובר בפריטים שלא ניתן לזהות אותם בנפרד מפיתוח העסק בכללותו.
- עלויות בגין פעולות הזנק (start-up) - עלויות של השקת מוצר/מתקן/תהליך/עסק חדש. עלויות ייסוד ישות משפטית (מזכירות/עו"ד).
- עלויות בגין פעולות הכשרת עובדים - קורסים/השתלמויות.
- עלויות פרסום וקידום מכירות - לרבות עלויות השקה ומיתוג.
- עלויות מיקום מחדש או ארגון מחדש.

פרויקטים של מחקר ופיתוח

במקרה זה, יתכן ותהיה עמידה בקריטריונים של ההכרה. נדרש לבצע הבחנה בין שני שלבים עיקריים:

1. שלב המחקר - שלב מוקדם בו קיים קושי לדעת האם צפויות הטבות כלכליות ועל כן התקן דורש להכיר בכל עלות שנוצרת בשלב זה כהוצאה. מדובר בעלויות הנוצרות בעת ביצוע פעולות המכוונות להשגת ידע חדש כגון:

- עלויות הקשורות לחיפוש אחר הידע
- עלויות הקשורות לחיפוש יישומים לידע
- עלויות הקשורות לחיפוש חלופות לביצוע היישומים.
- עלויות הקשורות לבחירת מספר חלופות אפשריות לביצוע היישומים.

פרויקטים של מחקר ופיתוח

2. שלב הפיתוח - יישום ממצאי המחקר בתהליכים/חומרים חדשים טרם ייצור מסחרי.
מדובר בשלב מתקדם בתהליך בו מתהוות עלויות בגין:

- עיצוב הקמה ובדיקה של אב טיפוס ודגמים של קדם ייצור/שימוש.
- עיצוב פיתוח ושימוש בציוד ניסיוני
- עיצוב ופיתוח של חומרים חדשים.

אם הישות אינה יכולה להבדיל בין שלב המחקר לבין שלב הפיתוח של פרויקט עצמי ליצירת נכס בלתי מוחשי, היא נדרשת בהתאם לתקן לטפל בעלויות שהתהוו בגין פרויקט זה כאילו הן התהוותו בשלב המחקר בלבד (קרי, כהוצאות).

פרויקטים של מחקר ופיתוח

נכס בלתי מוחשי הנובע משלב הפיתוח של פרויקט עצמי יוכר במידה והישות המדווחת יכולה להוכיח קיומם של שישה תנאים במצטבר:

1. **היתכנות טכנית** - יכולת להשלים את הנכס כך שיהיה זמין לשימוש/מכירה.
2. **כוונת הנהלה** – כוונה להשלמת הפיתוח לצרכי שימוש/מכירה.
3. **יכולת שימוש או מכירה** – ביכולתה של הישות להשתמש/למכור את הנכס.
4. **קיום הטבות כלכליות בעתיד**- הוכחת הטבות כלכליות מהמכירה/השימוש.
5. **קיום משאבים דרושים** – הוכחת יכולת פיננסית וטכנית להשלמת הפיתוח.
6. **מידה מהימנה של העלויות** – יכולת למדוד את העלויות שניתן לייחס לנכס הבלתי מוחשי במהלך שלב הפיתוח.

פרויקטים של מחקר ופיתוח

החל מהמועד בו התקיימו תנאי ההכרה וששת התנאים לעיל עלותו של הנכס הבלתי מוחשי תכלול את כל העלויות ההכרחיות (חיצוניות ופנימיות) שניתן ליחס במישרין, לייצור ולהכנת הנכס על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לדוגמה:

- ✓ עלויות של חומרים ושירותים המשמשים או הנצרכים ביצירת הנכס הבלתי מוחשי.
- ✓ עלויות של הטבות לעובדים (כהגדרתן בIAS 19) הנובעות מהיצירה של הנכס הבלתי מוחשי.
- ✓ עלויות רישום ועלויות משפטיות.
- ✓ הפחתת פטנטים ורישיונות המשמשים ליצירת הנכס הבלתי מוחשי.
- ✓ היוון עלויות אשראי בהתאם להוראות IAS 23.

עלויות עוקבות והכרה בהוצאה

- ✓ עלות שלא הוכרה כנכס בלתי מוחשי תירשם כהוצאה אלא אם כן היא חלק מעלות צירוף עסקים ואז העלות תהווה חלק מהמוניטין.
- ✓ עלות שהוכרה כהוצאה בעבר לא תוכר בשלב מאוחר יותר כחלק מהעלות של הנכס הבלתי מוחשי.
- ✓ עלויות בגין מכירה, הנהלה, עקיפות, הכשרת עובדים, חוסר יעילות והפסדים תפעוליים ראשוניים שהתהוו טרם הבאת הנכס לרמת ביצוע מתוכננת יוכרו כהוצאה. ירשמו
- ✓ עלויות עוקבות של נכס בלתי מוחשי יוכרו בדרך כלל כהוצאה שכן לרוב מדובר בעלויות המתהוות לצורך שמירת ההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס או בעלויות שקיים קושי לייחס אותן במישרין לנכס הבלתי מוחשי מאשר לעסק בכללותו.

מדידה לאחר ההכרה לראשונה

בדומה ל-IAS16 התקן מאפשר לבחור כשיטת מדידה לאחר מועד ההכרה לראשונה, את מודל העלות או את מודל הערכה מחדש כמדיניות חשבונאית. בחירת המדיניות מתבצעת ברמה של קבוצה.

שיטת העלות

ללא הבדל ביחס ל-IAS16 (עלות בניכוי פחנ"צ בניכוי ירידת ערך).

שיטת הערכה מחדש

קיימים מספר מאפיינים שונים ביחס לטיפול המקביל ב-IAS16 :

1. ניתן להפעיל את השיטה רק במידה וקיים שוק פעיל לנב"מ. על פי רוב, תנאי זה לא מתקיים לאור הייחודיות המאפיינת נכסים בלתי מוחשיים. יחד עם זאת, במדינות מסוימות, ניתן יהיה לטעון לשוק פעיל לגבי רישיונות מונית, רישיונות דייג או מכסות ייצור, הניתנים להעברה ללא הגבלה.
2. במידה ולקבוצה מסוימת נבחרה שיטת הערכה מחדש אבל לנכס מסוים בתוך הקבוצה אין שוק פעיל אז לגביו לא נפעיל את מודל הערכה מחדש (זהו גם סימן לירידת ערך). במידה ובשלב מאוחר יותר התחיל להיות לאותו הנכס שוק פעיל **שעבר** אותו שכן כל הקבוצה כבר משוערכת (זהו גם סימן לעליית ערך).

הפחתה של נכסים בלתי מוחשיים

לצורך הטיפול החשבונאי בהפחתה של נכסים בלתי מוחשיים הן בשיטת העלות והן בשיטת ההערכה מחדש, התקן יוצר הבחנה בין שני סוגים של נכסים בלתי מוחשיים:

1) נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים בלתי מוגדר

- יוגדר כך כאשר אין הגבלה נראית לעין לתקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות.
- לא מתקיימת פגיעה בהגדרה זו גם אם הישות נדרשת להאריך את הרישיון לשימוש בנכס בעלות לא משמעותית, יש ראיות שהיא מתכוונת לעשות זאת וכן ראיות שצפויות הטבות כלכליות.
- אחת לתקופה הישות נדרשת לבצע בדיקה להימשכות אורך החיים הבלתי מוגדר. במידה ואורך החיים השתנה לאורך חיים מוגדר, יש להכיר בשינוי אומדן, מדובר גם בסממן לירידת ערך.
- נדרש לבדוק באופן עקבי לגבי כל נכס אחת לשנה לפחות ירידת ערך (וכן בכל עת בו קיים סממן לירידת ערך).

הפחתה של נכסים בלתי מוחשיים - המשך

(2) נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים מוגדר

- הנכס יופחת על פני אורך חייו השימושיים.
- הישות תבחר בשיטת הפחת שתשקף את התבנית שבה הישות חזויה לצורך את ההטבות הכלכליות העתידיות מהנכס. דוגמאות לשיטות פחת: שיטת יחידות הייצור, שיטת הקו הישר ושיטת היתרה הפוחתת (במידה והתבנית אינה ניתנת לקביעה באופן מהימן, הישות תשתמש בשיטת הקו הישר).
- יש לבחון את תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה לפחות בכל סוף שנת כספים.
- בשונה מרכוש קבוע, יש להניח, בהתאם לתקן, כי ערך השייר של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר הוא אפס, אלא אם:
 - א- קיימת התחייבות של צד שלישי לרכוש את הנכס בתום אורך החיים השימושיים שלו.
 - ב- קיים שוק פעיל לגבי הנכס, ערך השייר ניתן לקביעה בהתייחס לשוק זה וכן, צפוי ששוק כאמור יהיה קיים בתום אורך החיים השימושיים של הנכס.

דוגמאות לקביעת אורך חיים של נכס בלתי מוחשי

הן גורמים כלכליים והן גורמים משפטיים עשויים להשפיע על אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי. גורמים כלכליים קובעים את משך התקופה בה הטבות כלכליות עתידיות תתקבלנה על ידי הישות המדווחת. גורמים משפטיים עשויים להגביל את התקופה בה הישות המדווחת שולטת בגישה להטבות אלה. אורך החיים השימושיים הוא הקצר מבין התקופות שנקבעות על ידי גורמים אלה. להלן דוגמאות לקביעת אורך חיים כאשר קיימות זכויות משפטיות:

1. פטנט – חברה רוכשת פטנט אשר תוקפו יפוג תוך 15 שנים. ניתוח של הרגלי צרכנים ומגמות שוק מספקים ראיה כי המוצר המוגן על ידי טכנולוגיית הפטנט צפוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו למשך 10 שנים נוספות. **במקרה זה, הפטנט יופחת על פני 10 שנים, המהווים את אומדן אורך החיים השימושיים שלו.**
2. בהמשך לדוגמה לעיל, הנח כי לחברה קיימת התחייבות של צד שלישי לרכישת הפטנט בתוך 5 שנים תמורת 80% מהשווי ההוגן של הפטנט במועד שבו הוא נרכש, והחברה מתכוונת למכור את הפטנט תוך 5 שנים. **במקרה זה, הפטנט יופחת על פני 5 שנים, אורך חייו השימושיים לחברה עם ערך שייר השווה לערך הנוכחי של 80% משווי ההוגן של הפטנט במועד שבו נרכש.**

דוגמאות לקביעת אורך חיים של נכס בלתי מוחשי - המשך

3. רישיון שידור - חברה רוכשת רישיון שידור אשר תוקפו יפוג תוך 10 שנים. רישיון השידור ניתן לחידוש כל 10 שנים. אם החברה מספקת רמת שירות ממוצעת מינימאלית ללקוחותיה ומצייתת לדרישות חוקיות קשורות. הרישיון עשוי להתחדש לתקופה בלתי מוגבלת בעלות נמוכה וחודש פעמיים לפני הרכישה האחרונה. החברה הרוכשת מתכוונת לחדש את הרישיון לתקופה בלתי מוגבלת וישנן ראיות תומכות באשר ליכולתה לעשות כן. בעבר, לא הייתה מחויבת התמודדות על חידוש הרישיון. הטכנולוגיה בה נעשה שימוש בשידור אינה צפויה להיות מוחלפת בטכנולוגיה אחרת בזמן כלשהו בעתיד הנראה לעין. **במקרה זה, הרישיון חזוי לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו של החברה לתקופה בלתי מוגבלת. רישיון השידור יטופל, כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כיוון שהוא חזוי לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו של החברה לתקופה בלתי מוגבלת.**

4. בנתוני הדוגמה הקודמת, נניח כי הגוף שמעניק את רישיון השידור מחליט לאחר מכן כי לא יחדש עוד רישיונות שידור, אלא יוציא למכרז את הרישיונות. במועד החלטת הגוף שמעניק את הרישיון, נותרו שלוש שנים עד לתום תוקפו של רישיון השידור של החברה, כאשר החברה מצפה כי הרישיון ימשיך לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו עד לתום תוקפו של הרישיון. **במקרה כזה, כיוון שרישיון השידור אינו יכול עוד להתחדש, אורך חייו השימושיים אינו עוד בלתי מוגדר ולפיכך, יתרת אורך חייו שנים. השימושיים הינה**

עלויות פיתוח אתר אינטרנט (SIC 32)

ההבהרה עוסקת בטיפול החשבונאי בעלויות פיתוח והפעלה של אתר אינטרנט המיועד לשימוש פנימי או חיצוני. ההבהרה אינה חלה על עלויות פיתוח, רכישה והפעלה של חומרה. כמו כן, ההבהרה אינה חלה על עלויות פיתוח והפעלה של אתר אינטרנט המיועד למכירה לאחרים. ההבהרה קובעת, כי אתר אינטרנט של הישות המדווחת, המפותח על ידי הישות המדווחת ומיועד לשימוש פנימי או חיצוני הינו פריט בלתי מוחשי, שנוצר מפיתוח עצמי, הכפוף להוראות התקן.

ישות מדווחת יכולה להוכיח, כי אתר האינטרנט שלה יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות כאשר, לדוגמה, ניתן להפיק הכנסות מאתר האינטרנט, לרבות הכנסות הנוצרות כתוצאה מקבלת הזמנות דרך האתר.

ההבהרה מבצעת הבחנה, לפיה, כאשר מדובר באתר אינטרנט המוקם רק, או בעיקר, לקידום מכירותיה ופרסום מוצריה, כל העלויות המתייחסות להקמת אתר אינטרנט מסוג זה תוכרנה כהוצאות בעת התהוותן. מאידך, כאשר ניתן להפיק הכנסות דרך האתר, כגון באמצעות ביצוע הזמנות, יש להכיר בנכס בגין העלויות שמתהוות לאחר המועד שבו מתקיימים הקריטריונים להכרה בנכס בלתי מוחשי שפותח באופן עצמי בשלב הפיתוח.

המשך - עלויות פיתוח אתר אינטרנט (SIC 32)

להלן השלבים העיקרים בפיתוח אתר אינטרנט :

- (1) **תכנון האתר** - דומה לשלב המחקר ועל כן היציאות בשלב זה יוכרו כהוצאה.
- (2) **עיצוב ופיתוח תשתית טכנית** - דומה לשלב הפיתוח ועל כן היציאות בשלב זה יוכרו כנס
- (3) **עיצוב ופיתוח גרפי** - דומה לשלב הפיתוח ועל כן היציאות בשלב זה יוכרו כנס.
- (4) **עיצוב ופיתוח תוכן** - דומה לשלב הפיתוח ועל כן היציאות בשלב זה יוכרו כנס.
- (5) **הפעלה** - מוכן לשימוש, היציאות יוכרו כהוצאה.