

Тлумачення ПКТ 32

Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

Посилання

- МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 2 "Запаси" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 11 "Будівельні контракти";
- МСБО 16 "Основні засоби" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 17 "Оренда" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (переглянутий у 2004 р.);
- МСБО 38 "Нематеріальні активи" (переглянутий у 2004 р.);
- МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу".

Проблема

- 1 Суб'єкт господарювання може нести внутрішні витрати на розробку та підтримку своєї власної сторінки в Інтернеті (веб-сторінки) для внутрішнього або зовнішнього доступу. Веб-сторінка, призначена для зовнішнього доступу, може використовуватись для різних цілей, таких як реклама та стимулювання попиту на власні продукти та послуги суб'єкта господарювання, надання електронних послуг та продаж продуктів та послуг. Веб-сторінка, призначена для внутрішнього доступу, може використовуватись для розміщення політик компанії та інформації про її клієнтів, а також для пошуку відповідної інформації.
- 2 Етапи розробки веб-сторінки можна описати таким чином:
 - (а) Планування – включає проведення економічного обґрунтування, визначення цілей та специфікацій, оцінку альтернатив та вибір преференцій.
 - (б) Розробка прикладного програмного забезпечення та інфраструктури – включає отримання імені домена, придбання та розробку апаратних засобів та операційного програмного забезпечення, інсталяцію розроблених прикладних програм та тестування в умовах стресового навантаження.
 - (в) Розробка графічного дизайну – включає проектування зовнішнього вигляду веб-сторінки.
 - (г) Розробка контенту – включає створення, придбання, підготовку та вивантаження інформації (текстової або графічної) на веб-сторінку до завершення розробки веб-сторінки. Ця інформація може або зберігатись в окремих базах даних, інтегрованих у веб-сторінку (чи до яких є доступ з веб-сторінки), або бути закодованою безпосередньо у веб-сторінці.
- 3 Відразу після завершення розробки веб-сторінки починається операційний етап. Упродовж цього етапу суб'єкт господарювання здійснює підтримку та вдосконалення прикладних програм, інфраструктури, графічного дизайну та контенту веб-сторінки.
- 4 При здійсненні обліку внутрішніх витрат на розробку та функціонування власної веб-сторінки суб'єкта господарювання для внутрішнього або зовнішнього доступу виникають такі проблеми:
 - (а) чи є веб-сторінка внутрішньо створеним нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38; та
 - (б) відповідний обліковий підхід до таких витрат.

- 5 Це тлумачення не застосовується до видатків на придбання, розробку та експлуатацію апаратних засобів (наприклад, веб-серверів, серверів додаткового розподілу інформації, виробничих серверів та Інтернет з'єднань) веб-сторінки. Такі видатки обліковуються згідно з МСБО 16. Крім того, коли суб'єкт господарювання несе видатки на провайдера Інтернет-послуг, який здійснює хостинг веб-сторінки суб'єкта господарювання, то такі видатки визнаються як витрати згідно з МСБО 1.88 та *Концептуальною основою*¹, при отриманні послуг.
- 6 МСБО 38 не застосовується до нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу у звичайному ході бізнесу (див. МСБО 2 та МСБО 11) або оренді, що потрапляє до сфери застосування МСБО 17. Відповідно, це тлумачення не застосовується до видатків на розробку чи підтримання веб-сторінки (або програмного забезпечення веб-сторінки) для продажу іншому суб'єктові господарювання. Якщо веб-сторінка орендується за операційним лізингом, орендодавець застосовує це тлумачення. Якщо веб-сторінка орендується за фінансовим лізингом, орендар застосовує це тлумачення після початкового визнання орендованого активу.

Консенсус

- 7 Власна веб-сторінка суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.
- 8 Веб-сторінка, що є результатом розробки, визнається як нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли, крім виконання загальних вимог, викладених в МСБО 38.21 стосовно визнання та початкової оцінки, суб'єкт господарювання може виконати вимоги, викладені в МСБО 38.57. Зокрема, суб'єкт господарювання може бути здатний задовольнити вимогу продемонструвати, як його веб-сторінка генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди у відповідності з МСБО 38.57(г), коли, наприклад, веб-сторінка здатна генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення. Суб'єкт господарювання не може продемонструвати, як веб-сторінка, розроблена виключно або головним чином для рекламування своїх власних продуктів та послуг та стимулювання попиту на них, генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди, а, отже, всі видатки на розробку такої веб-сторінки визнаються як витрати коли вони понесені.
- 9 Будь-які внутрішні витрати на розробку та підтримання власної веб-сторінки суб'єкта господарювання обліковуються у відповідності з МСБО 38. Щоб визначити відповідний обліковий підхід, слід оцінити характер кожного виду діяльності, на який понесені витрати (наприклад, навчання працівників та підтримка веб-сторінки), та етап розробки або супроводження веб-сторінки (додаткове керівництво уміщено в ілюстративному прикладі, що супроводжує це тлумачення). Наприклад:
- (а) етап планування за своєю природою подібний до етапу дослідження в МСБО 38.54–56. Видатки, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати коли вони понесені;
 - (б) етап розробки прикладних програм та інфраструктури, етап графічного дизайну та етап розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для будь-яких інших цілей, крім рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них), подібні за своїм характером до етапу розробки в МСБУ 38.57–64. Видатки, понесені на цих етапах, включаються у собівартість веб-сторінки, визнаної як нематеріальний актив згідно з параграфом 8 цього тлумачення, якщо ці видатки можна безпосередньо віднести на собівартість і вони необхідні для створення, виготовлення або підготовки веб-сторінки, для того, щоб вона могла функціонувати так, як це передбачено керівництвом. Наприклад, видатки на придбання або створення контенту (окрім контенту, що рекламує власні продукти та послуги суб'єкта господарювання або стимулює попит на них), спеціально для веб-сторінки, або видатки, які уможливають використання контенту веб-сторінки (наприклад, плата за

¹ Посилання на *Концептуальну основу* – це посилання на *Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів*, ухвалену Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила *Концептуальну основу* на *Концептуальну основу фінансової звітності*.

придбання ліцензії на репродукування), включаються у собівартість розробки, якщо ця умова виконується. Проте, згідно з МСБО 38.71, видатки на нематеріальну статтю, які початково були визнані як витрати у попередній фінансовій звітності, не визнаються як частина собівартості нематеріального активу на пізнішу дату (наприклад, якщо собівартість авторських прав повністю амортизована, а контент потім викладений на веб-сторінці);

- (в) видатки, понесені на етапі розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них (наприклад, видатки на цифрові фотографії продуктів)), визнаються як витрати, якщо вони понесені згідно з МСБО 38.69(в). Наприклад, обліковуючи видатки на професійні послуги цифрової зйомки власних продуктів суб'єкта господарювання та на поліпшення якості знімків, такі видатки слід визнавати як витрати коли професійні послуги отримані у процесі розробки контенту, а не коли цифрові фотографії розміщені на веб-сторінці;
- (г) операційний етап починається відразу після завершення розробки веб-сторінки. Видатки, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати, коли вони понесені, окрім випадків, коли вони відповідають критеріям, викладеним в МСБО 38.18.

- 10 Веб-сторінка, що визнана як нематеріальний актив згідно з параграфом 8 цього тлумачення, оцінюється після початкового визнання шляхом застосування вимог МСБО 38.72–.87. Найкраща оцінка строку корисної експлуатації веб-сторінки має бути короткою.

Дата консенсусу

Травень 2001 р.

Дата набрання чинності

Це тлумачення набирає чинності 25 березня 2002 р. Наслідки прийняття цього тлумачення обліковуються з використанням вимог перехідного періоду, викладених у версії МСБО 38, випущеній у 1998 р. Тому, якщо веб-сторінка не відповідає критеріям визнання нематеріального активу, але раніше була визнана як актив, визнання відповідної статті слід припинити на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо веб-сторінка існує, і видатки на її розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу, але вона раніше не була визнана як актив, то цей нематеріальний актив не слід визнавати на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо веб-сторінка існує, видатки на її розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу і вона раніше була визнана як актив та початково оцінена за собівартістю, то початково визнана сума вважається належним чином визначеною.

МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в МСФЗ. Крім того, він змінив параграф 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.