

Тлумачення ПКТ 32

Нематеріальні активи: витрати на вебсайт

Посилання

- МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"
- МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами"
- МСФЗ 16 "Оренда"
- МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 р.)
- МСБО 2 "Запаси" (переглянутий у 2003 р.)
- МСБО 16 "Основні засоби" (переглянутий у 2003 р.)
- МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (переглянутий у 2004 р.)
- МСБО 38 "Нематеріальні активи" (переглянутий у 2004 р.)

Проблемне питання

- 1 Суб'єкт господарювання може нести внутрішні витрати на розробку та підтримку свого власного вебсайту для внутрішнього або зовнішнього доступу. Вебсайт, призначений 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. Вебсайт, призначений для внутрішнього доступу, може використовуватись для розміщення політик компанії та інформації про її клієнтів, а також для пошуку відповідної інформації.
- 2 Етапи розробки вебсайту можна описати таким чином:
 - а) Планування – включає проведення економічного обґрунтування, визначення цілей та специфікацій, оцінку альтернатив та вибір переваг.
 - 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 проєктування зовнішнього вигляду вебсторінок.
 - г) Розробка контенту – включає створення, придбання, підготовку та вивантаження інформації (текстової або графічної) на вебсайт до завершення розробки вебсайту. Ця інформація може або зберігатись в окремих базах даних, інтегрованих у вебсайт (чи до яких є доступ з вебсайту), або бути закодованою безпосередньо у вебсторінках.
- 3 Відразу після завершення розробки вебсайту починається операційний етап. Упродовж цього етапу суб'єкт господарювання здійснює підтримку та вдосконалення прикладних програм, інфраструктури, графічного дизайну та контенту вебсайту.
- 4 При здійсненні обліку внутрішніх витрат на розробку та функціонування власного вебсайту суб'єкта господарювання для внутрішнього або зовнішнього доступу виникають такі проблеми:
 - а) чи є вебсайт 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, вебсерверів, серверів додаткового розподілу інформації, виробничих серверів та доступу до мережі Інтернет) вебсайту. Такі видатки обліковуються згідно з МСБО 16. Крім того, коли суб'єкт господарювання несе видатки на провайдера Інтернет-послуг, який здійснює хостинг вебсайту суб'єкта господарювання, то такі видатки визнаються як витрати згідно з МСБО 1.88 та *Концептуальною основою фінансової звітності*, 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 МСФЗ 15) або оренди нематеріальних активів, що обліковуються відповідно до МСФЗ 16. Відповідно, це тлумачення не застосовується до видатків на розробку чи підтримання вебсайту (або програмного забезпечення вебсайту) для продажу іншому суб'єктові господарювання або що обліковується відповідно до МСФЗ 16.

Консенсус

- 7 Власний вебсайт суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначений для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.
- 8 Вебсайт, 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 первісної оцінки, суб'єкт господарювання може виконати вимоги, викладені в МСБО 38.57. Зокрема, суб'єкт господарювання може бути здатний задовольнити вимогу продемонструвати, як його вебсайт генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди у відповідності з МСБО 38.57(г), коли, наприклад, вебсайт здатний генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення. Суб'єкт господарювання не може продемонструвати як вебсайт, розроблений 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 такого вебсайту визнаються як витрати, коли вони понесені.
- 9 Будь-які внутрішні витрати на розробку та підтримання власного вебсайту суб'єкта господарювання обліковуються у відповідності з МСБО 38. Щоб визначити відповідний обліковий підхід, слід оцінити характер кожного виду діяльності, на який понесено витрати (наприклад, навчання працівників та підтримка вебсайту), та етап розробки або супроводження вебсайту (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 МСБО 38.57–.64. Видатки, понесені на цих етапах, включаються у собівартість вебсайту, визнаного як нематеріальний актив згідно з пунктом 8 цього тлумачення, якщо ці видатки можна безпосередньо віднести на собівартість і вони необхідні для створення, виготовлення або підготовки вебсайту, для того, щоб він міг 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 вебсайту, або видатки, які уможливають використання контенту вебсайту (наприклад, плата за придбання ліцензії на репродукування), включаються у собівартість розробки, якщо ця умова виконується. Проте згідно з МСБО 38.71 видатки на нематеріальну статтю, які первісно 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 вебсайті);
 - 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 вебсайті;
 - г) операційний етап починається відразу після завершення розробки вебсайту. Видатки, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати, коли вони понесені, окрім випадків, коли вони відповідають критеріям, викладеним в МСБО 38.18.

- 10 Вебсайт, що визнаний як нематеріальний актив згідно з пунктом 8 цього тлумачення, оцінюється після первісного визнання шляхом застосування вимог МСБО 38.72–.87. Найкраща оцінка строку корисного використання вебсайту 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 вебсайт не відповідає критеріям визнання нематеріального активу, але раніше був визнаний як актив, визнання відповідної статті слід припинити на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо вебсайт існує, і видатки на його розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу, але він раніше не був визнаний як актив, то цей нематеріальний актив не слід визнавати на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо вебсайт існує, видатки на його розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу і він раніше був визнаний як актив та первісно оцінений за собівартістю, то первісно визнана сума вважається належним чином визначеною.

МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в МСФЗ. Крім того, він змінив пункт 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.

МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 р., змінив розділ *“Посилання”* та пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує МСФЗ 15.

МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 16.

Документ *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в стандартах МСФЗ”*, випущені у 2018 р., змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволено, якщо одночасно суб'єкт господарювання застосовує також усі інші зміни, внесені документом *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в стандартах МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує зміну до ПКТ-32 ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*. Однак, якщо суб'єкт господарювання визнає, що ретроспективне застосування було б недоцільним або спричинило б надмірні витрати чи зусилля, він застосовує зміну до ПКТ-32, посилаючись на пункти 23–28, 50–53 та 54Д МСБО 8.