

Разъяснение ПКР (SIC) 32

Нематериальные активы – затраты на веб-сайт

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 2 «Запасы» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

ВОПРОС

1. Предприятие может нести внутренние затраты, связанные с разработкой и эксплуатацией собственного веб-сайта, предназначенного для внутренних или внешних пользователей. Веб-сайт, предназначенный для внешнего пользования, может использоваться для различных целей, таких как продвижение и реклама продукции и услуг предприятия, предоставление электронных услуг и продажа продукции и услуг. Веб-сайт, предназначенный для внутреннего пользования, может использоваться для хранения информации о политике и клиентах компании, а также для поиска соответствующей информации.
2. Этапы разработки веб-сайта приведены ниже:
 - (a) Планирование включает изучение осуществимости разработки, определение целей и спецификаций, оценку альтернатив и выбор предпочтений.
 - (b) Разработка программного обеспечения и инфраструктуры включает получение доменного имени, покупку и разработку аппаратного и системного технического обеспечения, установку уже готового программного обеспечения и тестирование в режимах критической нагрузки.
 - (c) Разработка графического дизайна включает разработку оформления страниц веб-сайта.
 - (d) Разработка содержания включает создание, покупку, подготовку и загрузку информации, графической либо текстовой, на веб-сайт до завершения его разработки. Эта информация может храниться в виде отдельных баз данных, которые интегрированы с веб-сайтом (либо доступны при помощи его), или храниться непосредственно на самих страницах веб-сайта.
3. Сразу после завершения этапа разработки веб-сайта начинается этап эксплуатации. На этом этапе предприятие поддерживает и улучшает программное обеспечение, инфраструктуру, графический дизайн и содержание веб-сайта.
4. С учетом внутренних затрат на разработку и эксплуатацию веб-сайта предприятия, предназначенного для внутреннего либо для внешнего пользования, связаны следующие вопросы:
 - (a) является ли веб-сайт нематериальным активом, созданным самим предприятием, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38; и
 - (b) каков соответствующий порядок учета таких затрат.
5. Настоящее разъяснение не относится к затратам на покупку, разработку и эксплуатацию технического обеспечения веб-сайта (например, веб-серверов, серверов для предварительного тестирования, производственных серверов и оборудования для обеспечения соединения с Интернетом). Такие затраты учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16. Более того, когда предприятие несет затраты, связанные с оплатой услуг Интернет-провайдера по хостингу веб-сайта предприятия, то они признаются как расходы в соответствии с МСФО (IAS) 1 п.88 и *Концепцией* по мере получения данных услуг.

- 6 МСФО (IAS) 38 не применяется к нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе нормальной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 11) или для сдачи в аренду, которая подпадает в сферу действия МСФО (IAS) 17. Соответственно, настоящее разъяснение не применяется к затратам на разработку и эксплуатацию веб-сайта (или программного обеспечения для веб-сайта), предназначенного для продажи другому предприятию. В случаях, когда веб-сайт сдается в аренду по договору операционной аренды, арендодатель применяет настоящее разъяснение. Когда веб-сайт сдается в аренду по договору финансовой аренды, настоящее разъяснение применяется арендатором после первоначального признания арендуемого актива.

КОНСЕНСУС

- 7 Веб-сайт, разработанный предприятием и предназначенный для внутреннего либо внешнего пользования, является нематериальным активом, созданным самим предприятием, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38.
- 8 Веб-сайт, разработанный предприятием, должен отражаться как нематериальный актив только тогда, когда в дополнение к соответствию основным требованиям признания и первоначального измерения, описанным в МСФО (IAS) 38 п.21, предприятие может выполнить требования, содержащиеся в МСФО (IAS) 38 п.57. В частности, предприятие может удовлетворить требование продемонстрировать то, как его веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.57(d) когда, например, веб-сайт может приносить выручку, включая непосредственно выручку от возможности размещения заказов через веб-сайт. Предприятие не может продемонстрировать то, как веб-сайт, исключительно либо главным образом разработанный для продвижения и рекламы его продукции и услуг, будет создавать вероятные будущие экономические выгоды; и, следовательно, все затраты на разработку такого веб-сайта должны признаваться как расход по мере их возникновения.
- 9 Все внутренние затраты на разработку и эксплуатацию веб-сайта предприятия должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 38. Необходимо проанализировать характер каждой деятельности, с которой связаны затраты (например, обучение сотрудников и поддержание веб-сайта), а также этап разработки и этап, следующий за разработкой, для установления надлежащего порядка учета (дополнительные рекомендации приводятся в приложении к настоящему разъяснению). Например:
- (a) этап планирования по своему характеру аналогичен стадии исследований в МСФО (IAS) 38 пп.54-56. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться как расход по мере их возникновения.
 - (b) стадия разработки программного обеспечения и инфраструктуры, стадия разработки графического дизайна, и стадия разработки содержания, при условии, что содержание разрабатывается не с целью рекламы или продвижения собственных продукции и услуг предприятия, аналогичны по своему характеру стадии разработки в МСФО (IAS) 38 пп. 57-64. Затраты, понесенные на данных этапах, должны включаться в себестоимость веб-сайта, признаваемого как нематериальный актив в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения, когда затраты могут быть непосредственно отнесены и необходимы при создании, выпуске или подготовке веб-сайта, для того чтобы он мог функционировать так, как запланировало руководство предприятия. Например, затраты на покупку или создание содержания (кроме содержания, которое предназначено для рекламы и продвижения продукции и услуг предприятия), непосредственно предназначенного для веб-сайта, или затраты, связанные с получением права на использование содержания на веб-сайте (например, плата за приобретение лицензии на воспроизведение), должны включаться в себестоимость разработки в случаях, когда выполняется данное условие. Однако в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.71 затраты на нематериальную статью, которые были первоначально признаны в предшествующей финансовой отчетности в качестве расхода, не должны признаваться как часть себестоимости нематериального актива на более позднюю дату (например, если себестоимость авторских прав уже была полностью амортизирована, а потом содержание было размещено на веб-сайте);
 - (c) затраты, понесенные на этапе разработки содержания в той части, которая направлена на рекламу и продвижение продукции и услуг предприятия (например, цифровые фотографии продукции), должны признаваться как расход по мере их возникновения в соответствии с МСФО (IAS) 38 п.69(с). Например, при учете затрат на профессиональные услуги по съемке цифровых фотографий собственной продукции предприятия и улучшению их изображения затраты должны признаваться как расход, так как профессиональные услуги были получены в процессе разработки содержания, а не во время демонстрации фотографий на веб-сайте;

- (d) этап эксплуатации начинается после того, как завершена разработка веб-сайта. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться как расход по мере их возникновения, кроме случаев, когда они отвечают критериям признания, изложенным в МСФО (IAS) 38 п.18.
- 10 Веб-сайт, который признан как нематериальный актив в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения, должен измеряться после первоначального признания в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 38 пп.72-87. Наилучшей расчетной оценкой срока полезного использования веб-сайта должен быть короткий срок.

Дата консенсуса:

Май 2001 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 25 декабря 2002 г. Влияние принятия настоящего разъяснения должно учитываться с использованием условий переходного периода, содержащихся в МСФО (IAS) 38, выпущенном в 1998 г. Поэтому в случаях, когда веб-сайт не удовлетворяет критериям признания нематериального актива, но ранее был отражен как актив, необходимо прекратить его отражение по данной статье с момента вступления настоящего разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт уже существует и затраты по его разработке удовлетворяют критериям признания нематериального актива, но он не был отражен ранее как актив, то нематериальный актив не следует отражать в момент вступления настоящего разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт, затраты по разработке которого удовлетворяют критериям признания нематериального актива, уже существует, ранее был отражен как нематериальный актив и первоначально был измерен по себестоимости, то считается, что сумма при первоначальном признании актива была определена верно.

МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункт 5 данного стандарта. Предприятие должно применять эти поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.