

Разъяснение ПКР (SIC) - 32

«Нематериальные активы – затраты на веб-сайт»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»,
- МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»,
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда»,
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренный в 2004 году),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренный в 2004 году).

Вопрос

- 1 Организация 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 организации, предоставление электронных услуг и продажа продукции и услуг. Веб-сайт, предназначенный для внутреннего пользования, может использоваться для хранения информации о политике и клиентах организации, 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 стресс-тестирование.
 - (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 либо в виде отдельных баз данных, интегрированных с веб-сайтом (или доступных при помощи его), либо непосредственно на самих страницах веб-сайта.
- 3 Непосредственно после завершения этапа разработки веб-сайта начинается этап эксплуатации. На этом этапе организация поддерживает и улучшает программное обеспечение, инфраструктуру, графический дизайн и содержание веб-сайта.
- 4 При отражении в учете внутренних затрат на разработку и эксплуатацию веб-сайта организации, предназначенного для внутреннего либо для внешнего пользования, возникают следующие вопросы:
 - (a) является ли веб-сайт нематериальным активом, созданным самой организацией, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38; и
 - (b) каков соответствующий порядок учета таких затрат.
- 5 Настоящее разъяснение не применяется в отношении затрат на покупку, разработку и эксплуатацию технического обеспечения веб-сайта (например, веб-серверов, серверов для предварительного тестирования, производственных серверов и оборудования для обеспечения интернет-соединения). Такие затраты учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16. Помимо этого, когда организация несет затраты, связанные с оплатой услуг интернет-провайдера по хостингу веб-сайта организации, то такие

затраты признаются в качестве расходов в соответствии с пунктом 88 МСФО (IAS) 1 и *Концепцией*¹ по мере получения данных услуг.

- 6 МСФО (IAS) 38 не применяется к нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IFRS) 15) или к договорам аренды нематериальных активов, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 16. Соответственно, настоящее разъяснение не применяется к затратам на разработку и эксплуатацию веб-сайта (или программного обеспечения для веб-сайта), предназначенного для продажи другой организации, либо к затратам, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 16.

Консенсус

- 7 Веб-сайт, разработанный организацией и предназначенный для внутреннего либо внешнего пользования, является нематериальным активом, созданным самой организацией, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38.
- 8 Веб-сайт, разработанный организацией, должен признаваться в качестве нематериального актива тогда и только тогда, когда в дополнение к соответствию основным требованиям признания и первоначальной оценки, описанным в пункте 21 МСФО (IAS) 38, организация может выполнить требования, содержащиеся в пункте 57 МСФО (IAS) 38. В частности, организация может удовлетворить требование продемонстрировать то, как ее веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с пунктом 57(d) МСФО (IAS) 38 когда, например, веб-сайт может приносить выручку, включая прямую выручку от возможности размещения заказов через веб-сайт. Организация не может продемонстрировать то, как веб-сайт, разработанный исключительно либо в основном для продвижения и рекламы ее продукции и услуг, будет создавать вероятные будущие экономические выгоды; и, следовательно, все затраты на разработку такого веб-сайта должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения.
- 9 Все внутренние затраты на разработку и эксплуатацию веб-сайта организации 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 иллюстративном примере, представляющем собой сопроводительные материалы к настоящему Разъяснению). Например:
- (a) этап планирования по своему характеру аналогичен стадии исследований в пунктах 54–56 МСФО (IAS) 38. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться в качестве расходов 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 организации, аналогичны по своему характеру стадии разработки в пунктах 57–64 МСФО (IAS) 38. Затраты, понесенные на данных этапах, должны включаться в себестоимость веб-сайта, признаваемого в качестве нематериального актива в соответствии с пунктом 8 настоящего Разъяснения, когда затраты могут быть непосредственно отнесены на и необходимы при создании, выпуске или подготовке веб-сайта к тому, чтобы он мог функционировать так, как запланировало руководство организации. Например, затраты на покупку или создание содержания (кроме содержания, которое предназначено для рекламы и продвижения продукции и услуг организации), 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 пунктом 71 МСФО (IAS) 38 затраты на нематериальную статью, которые были первоначально признаны в предшествующей финансовой отчетности в качестве расхода, не должны признаваться как часть первоначальной стоимости 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 организации (например, цифровые фотографии

¹ Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, принятую в 2001 году Советом по МСФО. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

продукции), должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения в соответствии с пунктом 69(с) МСФО (IAS) 38. Например, при отражении затрат на профессиональные услуги по съемке цифровых фотографий собственной продукции организации и улучшению их изображения затраты должны признаваться в качестве расходов, 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 в качестве расходов по мере их возникновения, кроме случаев, когда они отвечают критериям признания, изложенным в пункте 18 МСФО (IAS) 38.

- 10 Веб-сайт, признанный в качестве нематериального актива в соответствии с пунктом 8 настоящего Разъяснения, должен оцениваться после первоначального признания в соответствии с требованиями пунктов 72–87 МСФО (IAS) 38. Наилучшей расчетной оценкой срока полезного использования веб-сайта должен быть короткий срок.

Дата консенсуса

Май 2001 года.

Дата вступления в силу

Настоящее Разъяснение вступает в силу 25 декабря 2002 года. Влияние принятия настоящего Разъяснения должно отражаться с применением условий переходного периода, содержащихся в МСФО (IAS) 38, выпущенном в 1998 году. Поэтому в случаях, когда веб-сайт не удовлетворяет критериям признания в качестве 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 в качестве 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 уже существует и затраты по его разработке удовлетворяют критериям признания нематериального актива, и такой веб-сайт ранее уже был отражен в качестве нематериального актива по первоначальной стоимости, то считается, что сумма при первоначальном признании актива была определена верно.

МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Более того, им внесены поправки в пункт 5. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в раздел «Ссылки» и пункт 6. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункт 6. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.