

解釋公告第 32 號（2010 年版）翻譯草案

無形資產：網站成本

初審委員 臺灣大學會計學系教授劉嘉雯

翻譯單位 安永聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 12 月 30 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

解釋公告第 32 號

無形資產：網站成本

A 部分



解釋公告第 32 號

無形資產：網站成本

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」係由常務解釋委員會制定並於 2002 年 3 月發布。

其後，解釋公告第 32 號已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（2003 年 12 月修訂）
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2004 年 3 月發布）
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日



解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」由第 7 至 10 段組成。解釋公告第 32 號隨附結論基礎及應用此解釋之釋例。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。

下列隨附於解釋公告第 32 號之文件請見本版 B 部分：

- 結論基礎
- 釋例

解釋公告第 32 號

無形資產：網站成本

參照

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）
- 國際會計準則第 2 號「存貨」（2003 年修訂）
- 國際會計準則第 11 號「建造合約」
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（2003 年修訂）
- 國際會計準則第 17 號「租賃」（2003 年修訂）
- 國際會計準則第 36 號「資產減損」（2004 年修訂）
- 國際會計準則第 38 號「無形資產」（2004 年修訂）
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

議題

- 1 企業可能發生內部支出以發展及運作供內部或外部存取之自身網站。設計供外部存取之網站可能用於諸如促銷及廣告企業自身之產品及服務、提供電子服務、及出售產品及服務之各種目的。設計供內部存取之網站則可能用以儲存公司政策及客戶詳細資料，及搜尋相關資訊。
- 2 網站發展之階段可敘述如下：
 - (a) 規劃：包括進行可行性研究、確定目標及規格、評估替代方案、及選定偏好。
 - (b) 應用程式與架構發展：包括取得網域名稱、購買並發展硬體與作業軟體、安裝發展完成之應用程式、及壓力測試。
 - (c) 繪圖設計發展：包括設計網頁之外觀。
 - (d) 內容發展：包括於網站發展完成前，在網站創造、購買、整備及上傳文字或圖片資訊。此等資訊可能係儲存於單獨且整合至網站（或可自網站進入）之資料庫，或直接編碼至網頁。
- 3 一旦網站發展完成，運作階段即開始。於此階段，企業維持並增強網站之應用程

- 式、架構、繪圖設計及內容。
- 4 當處理發展及運作供內部或外部存取之企業自身網站之內部支出時，其議題為：
- (a) 網站是否為受國際會計準則第 38 號規定之限制之內部產生之無形資產；及
- (b) 該支出之適當會計處理。
- 5 本解釋公告並不適用於購買、發展及運作網站硬體（例如，網站伺服器、開發用伺服器、實際執行伺服器及網際網路連線）之支出。該支出係依國際會計準則第 16 號處理。此外，當企業發生向網際網路服務提供者申租企業網站之支出時，該支出於取得服務時依國際會計準則第 1 號第 88 段及「架構」認列為費用。
- 6 國際會計準則第 38 號不適用於企業持有供正常營業過程中出售（見國際會計準則第 2 號及第 11 號）或租賃（屬國際會計準則第 17 號之範圍）之無形資產。因此，本解釋不適用於發展或運作供出售予另一企業之網站（或網站軟體）之支出。當網站係於營業租賃下租賃時，出租人適用本解釋。當網站係於融資租賃下租賃時，承租人於租賃資產之原始認列後，適用本解釋。

共識

- 7 企業發展並供內部或外部存取之自身網站，係受國際會計準則第 38 號規定之限制之內部產生之無形資產。
- 8 發展所產生之網站，僅於企業遵循國際會計準則第 38 號第 21 段所敘述之認列及原始衡量之一般規定，並能滿足國際會計準則第 38 號第 57 段之規定時，始應被認列為無形資產。特別是例如當網站可產生收入（包括來自能夠下訂單之直接收入）時，企業可能滿足該規定而證明其網站將如何產生依國際會計準則第 38 號第 57 段(d)規定之很有可能之未來經濟效益。企業無法證明僅供或主要供促銷或廣告其自身產品及服務而發展之網站將如何產生很有可能之未來經濟效益，因此所有發展該網站之支出，均應於發生時認列為費用。
- 9 任何發展及運作企業自身網站之支出，均應依國際會計準則第 38 號之規定處理。發生支出之每項活動之性質（例如，訓練員工及維護網站）及網站發展或發展完成後之階段，均應予以評估以決定適當之會計處理（本解釋附隨之釋例提供額外之指引）。例如：
- (a) 規劃階段於性質上類似國際會計準則第 38 號第 54 至 56 段之研究階段。此階段所發生之支出，應於發生時認列為費用。
- (b) 應用程式與架構發展階段、繪圖設計階段及內容發展階段，就內容之發展目的非為促銷或廣告企業自身產品及服務之範圍內，於性質上類似國際會計準

則第 38 號第 57 至 64 段之發展階段。此等階段所發生之支出，當可直接歸屬且為創造、生產或整備網站，使其達到能符合管理階層預期運作方式所必要時，應包括於依本解釋第 8 段之規定認列為無形資產之網站成本。例如，特別為網站而購買或創造網站內容（非為廣告及促銷企業自身產品及服務之內容）之支出，或使網站內容得以被使用之支出（例如，取得授權重製之費用），當符合本條件時，應包括於發展成本。惟依國際會計準則第 38 號第 71 段之規定，無形項目之支出於前期財務報表原始已認列為費用者，日後不得認列為無形資產成本之一部分（例如，若著作權之成本已完全攤銷，且後續於網站上提供相關內容）。

- (c) 於內容發展階段所發生之支出，就內容之發展係為廣告及促銷企業自身之產品及服務（例如，產品之數位照片）之範圍內，應依國際會計準則第 38 號第 69 段(c)規定，於發生時認列為費用。例如，於處理拍攝企業自身產品之數位照片並增強其展示之專業服務之支出時，支出應隨著於過程中取得專業服務而認列為費用，而非於數位照片展示於網站時方認列。
- (d) 一旦網站發展完成，運作階段即開始。於此階段所發生之支出，應於發生時認列為費用，除非其符合國際會計準則第 38 號第 18 段之認列條件。

10 在本解釋第 8 段下認列為無形資產之網站，於原始認列後應適用國際會計準則第 38 號第 72 至 87 段之規定予以衡量。網站之耐用年限之最佳估計應較短。

共識日

2001 年 5 月

生效日

本解釋於 2002 年 3 月 25 日生效。採用本解釋之影響，應依 1998 年發布之國際會計準則第 38 號版本中之過渡規定處理。因此，當網站不符合無形資產之認列條件，但先前認列為資產時，該項目應於本解釋之生效日除列。當網站已存在，而發展該網站之支出符合認列為無形資產之條件，但先前未認列為資產時，不得於本解釋之生效日認列為無形資產。當網站已存在，而發展該網站之支出符合認列為無形資產之條件，且先前已認列為資產並依成本原始衡量時，原始認列之金額推定為業經適當決定。

國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則中所使用之專用術語，並修正第 5 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。

解釋公告第 32 號

無形資產：網站成本

B 部分



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

解釋公告第 32 號

無形資產：網站成本

所發布之隨附文件

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

解釋公告第 32 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2002 年 3 月 25 日，最新修正內容之生效日為 2009 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

結論基礎

釋例



解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」之 結論基礎

本結論基礎附於解釋公告第 32 號，但非屬其一部分。

〔原始內文係經標記以反映國際會計準則第 16 號於 2003 年之修訂，以及後續發布之國際財務報導準則第 3 號：新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。〕

- 11 無形資產於國際會計準則第 38 號第 87 段係定義為用於生產、提供產品或服務、出租予他人，或為管理服務所持有之無實體形式之可辨認非貨幣性資產。國際會計準則第 38 號第 98 段舉出電腦軟體係無形資產常見之實例。以此類推，網站為無形資產之另一實例。
- 12 國際會計準則第 38 號第 ~~6856~~ 段規定，無形項目之支出應於發生時認列為費用，除非該支出符合國際會計準則第 38 號第 18 至 ~~6755~~ 段之認列條件，構成無形資產成本之一部份。國際會計準則第 38 號第 ~~6957~~ 段規定，開辦活動之支出於發生時認列為費用。企業發展供內部或外部存取之自身網站，就創造出一內部產生之無形資產之範圍內而言，並非進行開辦活動。除國際會計準則第 38 號第 ~~2149~~ 段所述之無形資產認列及原始衡量之一般性規定外，國際會計準則第 38 號第 ~~52~~ 至 ~~6740~~ 至 ~~55~~ 段之規定及指引，亦適用於發展企業自身網站所發生之支出。如國際會計準則第 38 號第 ~~65~~ 至 ~~6753~~ 至 ~~55~~ 段所述，認列為內部產生之無形資產之網站之成本，包含所有為達預期之使用方式而創造、生產、整備資產，使其達到能符合管理階層預期運作方式之直接可歸屬或以合理而一致之基礎分攤且必要之支出。
- 13 國際會計準則第 38 號第 ~~5442~~ 段規定，研究（或內部計畫之研究階段）支出於發生時認列為費用。國際會計準則第 38 號第 ~~5644~~ 段所提供之釋例，與網站發展之規劃階段進行之活動類似。因此，於網站發展之規劃階段所發生之支出於發生時認列為費用。
- 14 國際會計準則第 38 號第 ~~5745~~ 段規定，僅於企業能證明符合六項特定條件時，始認列自內部計畫之發展階段所產生之無形資產。條件之一為證明網站將如何產生很有可能之未來經濟效益（國際會計準則第 38 號第 ~~5745~~ 段(d)）。國際會計準則第 38 號第 ~~6048~~ 段指出，係藉由評估自網站獲得之經濟效益並採用國際會計準則第 36 號「資產減損」之原則（其考量自持續使用網站所產生之估計未來現金流量之現值）以符合此條件。如國際會計準則第 38 號第 17 段所敘明，無形資產所產生之未來經濟效益，可能包括銷售產品或勞務之收入、成本節省或因企業使用資產而獲得之其他效益。因此，當網站可產生收入時，即可能評估網站之未來經濟效益。僅供或主要供廣告及促銷企業自身產品與服務所發展之網站，不認列為無形資產，因為企業無法證明將流入未來經濟效益。因此，發展僅供或主要供廣告及促銷企業自身產品及服務之網站之所有支出，均於發生時認列為費用。

- 15 依國際會計準則第 38 號第 2119 段，無形資產僅於符合特定條件時，始予認列。國際會計準則第 38 號第 6553 段指出，內部產生無形資產之成本，係指該無形資產首次符合特定認列條件之日起所發生之支出總和。當企業非為廣告及促銷企業自身產品及服務之目的而取得或創造內容時，其可能得以辨認獨立於網站外之無形資產（例如授權或著作權）。惟當支出直接可歸屬或以合理而一致之基礎分攤於為達預期之使用方式而創造、生產及整備網站，使其達到能以管理階層所預期方式運作時，不單獨認列資產，該支出係包括於網站之發展成本。
- 16 國際會計準則第 38 號第 6957 段(c)規定，廣告及促銷活動之支出於發生時認列為費用。發展用於廣告及促銷企業自身產品及服務之內容所發生之支出（例如產品之數位照片），係廣告及促銷活動，因而依國際會計準則第 38 號第 57 段(e)之規定於發生時認列為費用。
- 17 一旦網站發展完成，企業即開始運作階段所述之活動。後續增強或維持企業自身網站之支出，除非符合國際會計準則第 38 號第 60 段之認列條件，否則應於發生時認列為費用。國際會計準則第 38 號第 61 段解釋，若支出為使資產維持於其原始評估標準績效水準所需者，則該支出於發生時應認列為費用。^{*}一旦網站發展完成，企業即開始運作階段所述之活動。後續增強或維持企業自身網站之支出，除非符合國際會計準則第 38 號第 18 段之認列條件，否則應於發生時認列為費用。國際會計準則第 38 號第 20 段解釋，大部分後續支出可能僅係維持現有無形資產所具之未來經濟效益，而不符合無形資產之定義及國際會計準則第 38 號所列示之認列條件。此外，相較於歸屬於企業整體，後續支出通常難以直接歸屬於特定無形資產。因此，僅於罕見情況下，後續支出（購入之無形資產於原始認列後，或內部產生之無形資產於完成後所發生之支出）會認列於資產之帳面金額。[†]
- 18 無形資產於原始認列後適用國際會計準則第 38 號第 72 至 87 及 63 至 78 段之規定衡量。國際會計準則第 38 號第 7564 段之重估價模式允許之替代處理，僅於無形資產之公允價值可參考活絡市場予以決定時方適用。惟網站之活絡市場不太可能存在，故適用成本模式標準處理。此外，由於國際會計準則第 38 號第 84 段述明無形資產一般均為有限耐用年限，因此認列為資產之網站應依國際會計準則第 38 號第 79 段之規定按所估計之最佳耐用年限攤銷。如國際會計準則第 38 號第 9281 段所指出，許多無形資產易受科技過時之影響，且基於科技快速變遷之歷史，網站之耐用年限將為較短。

^{*} 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年修訂之國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」規定，一般認列原則適用於所有後續成本，並刪除參照原始評估標準績效水準之規定。國際會計準則第 38 號配合國際會計準則第 16 號之變動而作修正，並刪除所特別提及之段次。本段已用刪除線標示以避免混淆。

[†] 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」於 2004 年新增此內容。

釋例

本釋例附於解釋公告第 32 號，但非屬其一部分。其目的係舉例說明解釋公告第 32 號第 2 至 3 段所述每一階段發生之支出，並說明解釋公告第 32 號之應用，以協助闡明其意義，而非意圖作為所有可能發生之支出之完整清單。

解釋公告第 32 號之應用釋例

支出之階段/性質	會計處理
規劃 <ul style="list-style-type: none"> ● 執行可行性研究 ● 確定硬體及軟體規格 ● 評估替代產品及供應商 ● 選定偏好 	依國際會計準則第38號第54段之規定於發生時認列為費用
應用程式與架構發展 <ul style="list-style-type: none"> ● 購買或發展硬體 ● 取得網域名稱 ● 發展作業軟體（例如作業系統及伺服器軟體） ● 發展應用程式之編碼 ● 於網站伺服器安裝發展完成之應用程式 ● 壓力測試 	適用國際會計準則第 16 號之規定 於發生時認列為費用，除非支出可直接歸屬於整備網站，使其以管理階層所預期之方式運作，且網站符合國際會計準則第38號第21段及國際會計準則第38號第57段之認列條件 ^(a)
繪圖設計階段 <ul style="list-style-type: none"> ● 設計網頁之外觀（例如版面設計及色彩） 	於發生時認列為費用，除非支出可直接歸屬於整備網站，使其以管理階層所預期之方式運作，且網站符合國際會計準則第38號第21段及國際會計準則第38號第57段之認列條件 ^(a)

續下頁...

接上頁...	
支出之階段/性質	會計處理
內容發展	
<ul style="list-style-type: none"> ● 於網站發展完成前，在網站創造、購買、整備（例如創造連結及置入標籤）及上傳文字或圖片資訊至網站。內容之釋例包括有關企業、所提供銷售之產品或服務，及訂閱者可存取之主題之資訊 	<p>就內容之發展係為廣告及促銷企業自身產品及服務（例如，產品之數位照片）之範圍內，依國際會計準則第 38 號第 69 段(c)之規定，於發生時認列為費用。否則，於發生時認列為費用，除非支出可直接歸屬於整備網站，使其以管理階層所預期之方式運作，且網站符合國際會計準則第 38 號第 21 段及國際會計準則第 38 號第 57 段之認列條件^(a)</p>
運作	
<ul style="list-style-type: none"> ● 更新圖片及修訂內容 ● 加入新功能、特點及內容 ● 於搜尋引擎註冊網站 ● 備份資料 ● 審核存取之安全性 ● 分析網站之使用狀態 	<p>評估其是否符合無形資產之定義及國際會計準則第 38 號第 18 段列示之認列條件，如符合時，支出係認列於網站資產之帳面金額</p>
其他	
<ul style="list-style-type: none"> ● 銷售、管理及其他一般費用支出，除非其可直接歸屬於整備網站，使其以管理階層所預期之方式運作使用 ● 已明確辨認之無效率及於網站達成預計績效前之初期營運損失（例如起步錯誤測試） ● 訓練員工操作網站 	<p>依國際會計準則第 38 號第 65 至 70 段之規定，於發生時認列為費用</p>
<p>^(a) 發展僅供或主要供促銷及廣告企業自身產品與服務之之網站之所有支出，依國際會計準則第 38 號第 68 段之規定，均於發生時認列為費用。</p>	