

企业网站成本核算方法探讨

刘承智

(邵阳学院 湖南邵阳 422000)

【摘要】 本文借鉴国际会计准则理事会发布的《解释公告第 32 号——无形资产:网站成本》,认为企业网站的开发与运行应划分为不同的阶段,不同阶段的网站筹划、开发和运行成本应视其支出类型和用途分别进行确认、计量及财务处理。

【关键词】 网站成本 确认与计量 账务处理

近年来,随着我国企业信息化程度的不断提高,企业网站也迅速普及,网站成本已成为企业成本支出的重要内容之一。由于我国尚未出台企业网站成本会计处理的相关规范,在实践中企业的会计核算方法存在较大差异,直接影响了会计信息的公允性和可比性。笔者在借鉴国际会计准则理事会发布的《解释公告第 32 号——无形资产:网站成本》(简称《解释公告》)的基础上,结合我国《企业会计准则第 6 号——无形资产》(简称《准则》)的相关规定,对我国企业网站成本的会计处理作初步探讨。

一、《解释公告》中网站成本核算的相关规定

《解释公告》按网站提供的服务类型将企业网站分为两类:供内部使用的网站和供外部登录的网站。为外部登录而设计的网站,其目的有多种,比如营销和宣传自己的产品和服务、提供电子服务。为内部使用而设计的网站,可以用作列示公司的政策和客户的详细资料。《解释公告》排除了为开发和运行出售给另一企业的网站类型。

1. 划分网站开发与运行的阶段。《解释公告》划分了企业网站开发和运行过程的各个阶段,并详细描述了各阶段的主要工作内容,为考察各阶段可能发生的成本和成本的资本化或费用化处理提供了依据。①计划——包括从事可行性研究、确定目标和指标、评价各种备选方案并选择优先方案。②应用软件和基础结构的开发——包括获得域名、购买和开发硬件并运行软件、安装已开发的应用程序并进行强度测试。③版面设计的开发——包括设计网页的外观。④内容的开发——包括在网站开发阶段完成前,在网站上创作、购买、编写和上传文本或图像性质的信息,这些信息既可储存在构成网站整体组成部分(或从网站可登录)的单独的数据库中,又可直接编辑到网页上。⑤运行——维护和改进网站的应用、基础结构、版面设计和内容。

2. 网站成本的确认和计量。《解释公告》认为企业为自己内部使用或外部登录而开发的网站是一项内部产生的无形资产,应当遵循《国际会计准则第 38 号——无形资产》的规定。《解释公告》还特别要求企业应能够满足该准则第 45 段(4)的规定,说明其网站将如何产生未来经济利益。企业如不能证明

专门或主要为营销和宣传自己的产品和服务而开发的网站将产生未来经济利益,则因开发网站而发生的所有支出,应在发生时确认为费用。

为开发和运行企业自己的网站而发生的任何内部支出,应根据导致支出发生的每项活动的性质(如培训员工和维护网站),以及其在网站开发中和开发后所处的阶段进行评价,以确定恰当的会计处理方法。

(1)计划阶段在性质上类似于《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 42 至 44 段的研究阶段,因而发生在这一阶段的支出应在其发生时确认为费用。

(2)应用软件和基础结构的开发阶段、版面设计阶段和内容开发阶段,在性质上类似于《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 45 至 52 段的开发阶段,为宣传和营销企业自己的产品和服务而进行的内容开发除外。如果这些阶段发生的支出能够在合理和一致的基础上,直接归属于或分配给为使网站达到预定用途的准备活动,则应当将这些支出包括在网站的成本中,确认为无形资产。《解释公告》特别指出,对于购买、开发和运行网站而发生的硬件的支出,按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的规定进行会计处理。

(3)在内容开发阶段,为宣传和营销企业自己的产品和服务(如产品的数码图像)进行的内容开发而发生的支出,应当按照《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 57 段(3)的规定,在其发生时确认为费用。例如,对于为企业自己的产品拍摄数码图像和改进图像显示发生的专业服务支出,企业应在专业服务提供时将支出确认为费用,而不是数码图像在网站上显示时确认。

(4)网站的开发阶段完成意味着运行阶段的开始。这一阶段发生的支出,除非符合《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 60 段的标准,一般均应在其发生时确认为费用。

二、企业网站成本的确认与计量

1. 网站成本的构成。网站成本是指企业在网站开发和运行过程中所发生的各种资金耗费。网站成本的构成类型根据网站从筹划、开发到运行可划分为筹划成本、开发成本和运行成本三大类。

筹划成本是指网站开发前期进行筹备规划所发生的各项支出,具体包括网站创意的取得成本、可行性分析研究成本、网站开发的规划设计费用等。开发成本指企业网站开发建设阶段所发生的各项支出,具体包括硬件成本和软件成本两部分。硬件成本主要有网站赖以运行的 NT 服务器、路由器、多模光线、交换机、UPS 不间断电源和计算机等。软件成本主要有网站运行的软件支持成本、网站系统设计与制作成本、网站测试成本。运行成本是指网站开发结束,投入运行阶段发生的各项支出,具体包括日常维护成本、域名租金、通信成本等。

2. 筹划成本的确认与计量。企业网站的筹划阶段类似于研究开发项目的研究阶段。我国《准则》规定,企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段的支出与开发阶段的支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的有独创性的有计划调查,企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。《准则》应用指南对研究阶段作了进一步解释:研究阶段是探索性的,为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备,已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。《准则》应用指南提供的示例类似于网站筹划阶段所从事的活动,因此网站筹划阶段发生的各项支出应在其发生时确认为费用。

3. 开发成本的确认与计量。对于网站开发阶段的硬件成本,符合我国会计准则对固定资产的定义:为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;使用寿命超过一个会计年度的有形资产。硬件成本也符合固定资产予以确认的两个条件:与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;该固定资产的成本能够可靠计量。因此,网站开发阶段的硬件成本应作为固定资产入账核算。

网站开发阶段的软件成本的会计处理比较复杂。软件成本符合《准则》对无形资产的定义:企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产。但软件成本是否同时符合无形资产确认的条件还需进一步讨论,即与该软件有关的经济利益是否很可能流入企业。《准则》还规定,企业内部研究开发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件才能确认为无形资产:完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;具有完成该无形资产并使用或出售的意图;无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性;有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

因此,软件成本是否作为无形资产处理的关键在于企业网站的开发是否很可能产生未来经济利益以及产生经济利益的方式。如《解释公告》对企业网站所做的分类,网站的服务功能包括两个方面:内部使用和外部登录。从内部使用的角度来看,网站产生的未来经济利益可能包括企业使用该网站而节约的管理成本或产生的其他经济利益。从外部登录的角度来

看,网站可以用来直接销售产品和提供服务或宣传和营销企业的产品和服务,前者容易被证明会给企业带来经济利益的流入,而后者不容易被证明未来经济利益将会流入。因此,专门或主要为宣传和营销企业自己的产品和服务而开发的网站,不应确认为无形资产,由此产生的所有软件成本支出,应在其发生时确认为费用。同时,为宣传和营销企业自己的产品和服务而从事的软件开发或网页制作,属于宣传和营销活动,不论网站整体最终的功能性质如何,这部分开发支出均应在其发生时确认为费用。

4. 运行成本的确认与计量。企业网站的开发阶段一旦完成,即进入运行阶段。这一阶段的费用主要包括为保障网站正常运行而需向相关网络运行管理机构支付的运行费用以及网站的日常技术维护和管理费用,包括材料消耗、人员经费和其他各种开支。由于这些开支的目的是保持网站预定的绩效水平,因此均应在其发生时确认为费用。在网站运行过程中,应严格区分保持网站原有绩效水平发生的支出和拓展网站功能使绩效水平提高的支出。前者属于网站的日常维护运行开支,应予以费用化;后者属于无形资产后续支出,是否应予以资本化,我国《准则》没有明确规定。对于无形资产的后续支出,不同的国家有不同的处理方法,我国可以借鉴《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 60 段的规定,无形资产在其购置或研发完成后发生的支出,若同时满足以下两项条件,则计入无形资产的成本,否则在发生时确认为费用:①该支出很可能使资产产生超过其预定的绩效水平的未来经济利益;②该支出能够可靠地计量和分摊至该资产。

三、企业网站成本的账务处理

根据企业网站成本确认与计量的方法,结合《企业会计准则——应用指南》所对应的会计科目,企业网站成本的账务处理方法如下表所示:

网站开发与运行的成本支出			会计科目	结转科目
筹划阶段	网站创意的取得成本、可行性分析研究成本、网站开发的规划设计费用等		研发支出——费用化支出	管理费用
	硬件成本		固定资产	
开发阶段	软件成本	内部使用	研发支出——资本化支出	无形资产
		外部	研发支出——资本化支出	无形资产
	登录	专门用于宣传和营销产品	销售费用	
运行阶段	保持网站原有绩效水平发生的支出		管理费用	
	增加网站功能使绩效水平提高的支出		研发支出——资本化支出	无形资产

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006