

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖๘/๒๕๖๑

เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ (ปรับปรุง ๒๕๖๑)

เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - ต้นทุนเว็บไซต์

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๓ (๓/๒๕๖๑) เมื่อวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๓/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - ต้นทุนเว็บไซต์

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - ต้นทุนเว็บไซต์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2561)  
เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน – ต้นทุนเว็บไซต์**

**คำแถลงการณ์**

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน – ต้นทุนเว็บไซต์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 (SIC Interpretation 32: Intangible Assets – Web Site Costs (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2560 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 6 ส่วน “อ้างอิง” และส่วน “วันที่ปฏิบัติ” และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - ต้นทุนเว็บไซต์* กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 10

## การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2561)

### เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - ต้นทุนเว็บไซต์*

#### อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ประเด็น

- 1 กิจการอาจมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในกิจการในการพัฒนาและการดำเนินงานเกี่ยวกับเว็บไซต์ของตนเองเพื่อใช้ภายในและภายนอกกิจการ เว็บไซต์ที่สร้างขึ้นสำหรับการใช้ภายนอกอาจใช้ในหลายวัตถุประสงค์ เช่น เพื่อส่งเสริมการขายและโฆษณาสินค้าและบริการของกิจการ เพื่อให้บริการด้านอิเล็กทรอนิกส์และเพื่อขายสินค้าและบริการ ส่วนเว็บไซต์ที่สร้างขึ้นสำหรับการใช้ภายในอาจใช้ในการเก็บนโยบายของกิจการและรายละเอียดของลูกค้า และใช้ในการหาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- 2 ขั้นตอนของการพัฒนาเว็บไซต์สามารถอธิบายได้ดังนี้
  - 2.1 การวางแผน - รวมถึงการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ การกำหนดวัตถุประสงค์ และคุณสมบัติของระบบ การประเมินทางเลือก และการเลือกทางเลือกที่เหมาะสม

- 2.2 การพัฒนาโปรแกรมและโครงสร้างพื้นฐาน – รวมถึงการจัดซื้อโดเมน การจัดซื้อและการพัฒนาฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ปฏิบัติการ การติดตั้งโปรแกรมที่พัฒนาขึ้นและการทดสอบการใช้งานของระบบ
- 2.3 การพัฒนาการออกแบบรูปภาพ รวมถึงการออกแบบการแสดงผลบนหน้าเว็บ
- 2.4 การพัฒนาเนื้อหา รวมถึงการสร้าง การซื้อ การจัดเตรียม และการใส่ข้อมูลทั้งในรูปแบบของข้อความหรือรูปภาพเข้าสู่เว็บไซต์ก่อนที่การพัฒนาเว็บไซต์จะเสร็จสิ้น ข้อมูลเหล่านี้อาจเก็บอยู่ในฐานข้อมูลที่อยู่ภายในเว็บไซต์หรือเชื่อมต่อไปยังภายนอก หรือพัฒนาไว้ภายในหน้าเว็บเอง
- 3 เมื่อการพัฒนาเว็บไซต์เสร็จสิ้นและเข้าสู่ขั้นตอนของการดำเนินงาน กิจการจะบำรุงรักษาและพัฒนาโปรแกรม โครงสร้างพื้นฐาน การออกแบบรูปภาพ และเนื้อหาของเว็บไซต์
- 4 ประเด็นในการบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในกิจการในการพัฒนาและการดำเนินงานสำหรับเว็บไซต์ที่กิจการมีไว้เพื่อการใช้งานภายในหรือภายนอก ได้แก่
- 4.1 เว็บไซต์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกิจการที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ และ
- 4.2 วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมสำหรับรายจ่ายดังกล่าว
- 5 การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับรายจ่ายในการซื้อ การพัฒนา และการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับฮาร์ดแวร์ของเว็บไซต์ (เช่น เครื่องแม่ข่ายสำหรับระบบเว็บ เครื่องแม่ข่ายที่ใช้ในการทดสอบ เครื่องแม่ข่ายที่ใช้ในการให้บริการ และการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต) รายจ่ายดังกล่าวต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เมื่อกิจการมีรายจ่ายค่าบริการรับฝากเว็บไซต์ของกิจการที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต รายจ่ายดังกล่าวต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการได้รับบริการตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 88 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558)
- 6 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ใช้กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการถือไว้เพื่อขายในการดำเนินงานตามปกติ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) หรือสัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับรายจ่ายในการพัฒนาหรือการดำเนินงานของเว็บไซต์ (หรือเว็บไซต์ซอฟต์แวร์) เพื่อขายให้กับกิจการอื่น เมื่อการเช่าเว็บไซต์เป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หากการเช่าเว็บไซต์เป็นสัญญาเช่าการเงิน ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้หลังจากการรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเมื่อเริ่มแรก

## มติ

- 7 เว็บไซต์ของกิจการที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นเองและเพื่อใช้สำหรับภายในหรือภายนอกถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาขึ้นภายในซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 8 กิจการต้องรับรู้เว็บไซต์ที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นเองเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทั่วไปในย่อหน้าที่ 21 สำหรับการรับรู้รายการ และวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และขั้นตอนการพัฒนาในย่อหน้าที่ 57 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการสามารถที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขข้อกำหนดที่แสดงว่าเว็บไซต์ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตค่อนข้างแน่ตามย่อหน้าที่ 57.4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ เช่น เมื่อเว็บไซต์สามารถก่อให้เกิดรายได้ซึ่งรวมถึงรายได้โดยตรงที่เกิดจากการส่งสินค้าผ่านทางเว็บไซต์ หากกิจการไม่สามารถแสดงให้เห็นได้ว่า เว็บไซต์ที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นเองเพื่อส่งเสริมการขายหรือเพื่อโฆษณานั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตค่อนข้างแน่ผลก็คือ กิจการต้องรับรู้รายจ่ายทั้งหมดที่ใช้ในการพัฒนาเว็บไซต์ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น
- 9 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในกิจการในการพัฒนาและดำเนินการเว็บไซต์ของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องประเมินลักษณะของกิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่ทำให้เกิดรายจ่ายขึ้น (เช่น การฝึกอบรมพนักงานและการบำรุงรักษาเว็บไซต์) และขั้นตอนการพัฒนาเว็บไซต์หรือหลังการพัฒนาเพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น
- 9.1 ขั้นตอนการวางแผนมีลักษณะคล้ายคลึงกับขั้นตอนการวิจัยในย่อหน้าที่ 54 ถึง 56 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) รายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น
- 9.2 ขั้นตอนการพัฒนาโปรแกรมและโครงสร้างพื้นฐาน ขั้นตอนการพัฒนาการออกแบบรูปภาพ และขั้นตอนการพัฒนาเนื้อหา ในส่วนที่เป็นการพัฒนาเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากเพื่อโฆษณาหรือส่งเสริมการขายสินค้าและบริการของกิจการเอง ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับขั้นตอนการพัฒนาในย่อหน้าที่ 57 ถึง 64 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) หากรายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้สามารถระบุได้ว่าเกี่ยวข้องโดยตรงและจำเป็นในการสร้าง ผลิต หรือเตรียมความพร้อมเว็บไซต์ที่จะให้สามารถทำงานในลักษณะที่ผู้บริหารตั้งใจไว้ รายจ่ายนั้นต้องรวมเป็นต้นทุนของเว็บไซต์และรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการซื้อหรือสร้างเนื้อหาของเว็บไซต์โดยเฉพาะ (ยกเว้นเนื้อหาเพื่อโฆษณาหรือส่งเสริมการขายสินค้าและบริการของกิจการเอง) หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้สิทธิ

ในการใช้งานเนื้อหาบนเว็บไซต์ (เช่น ค่าธรรมเนียมในการได้มาซึ่งใบอนุญาตในการผลิตซ้ำ) ต้องรวมเป็นต้นทุนในการพัฒนาเมื่อเข้าเงื่อนไขดังกล่าวนี้ อย่างไรก็ตามตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 71 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงินงวดก่อนเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสิทธิที่ไม่มีตัวตนในภายหลัง (เช่น ต้นทุนของลิขสิทธิ์ที่ได้ตัดจำหน่ายทั้งจำนวน และเนื้อหาได้แสดงบนเว็บไซต์ในเวลาต่อมา)

- 9.3 รายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการพัฒนาเนื้อหา ในส่วนที่เป็นการพัฒนาเพื่อโฆษณาหรือส่งเสริมการขายสินค้าและบริการของกิจการเอง (เช่น ภาพถ่ายดิจิทัลของสินค้า) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 69.3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ตัวอย่างเช่น ในการรับรู้รายจ่ายสำหรับการบริการแบบมีอาชีพในการถ่ายภาพดิจิทัลของสินค้าของกิจการเองและเพื่อปรับปรุงการแสดงผลสินค้า กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการได้รับบริการจากมืออาชีพดังกล่าวในกระบวนการ ไม่ใช่เมื่อภาพถ่ายดิจิทัลได้แสดงบนเว็บไซต์
- 9.4 ขั้นตอนการดำเนินงานเริ่มเมื่อการพัฒนาเว็บไซต์เสร็จสมบูรณ์ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่รายจ่ายนั้นเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 10 กิจการต้องวัดมูลค่าของเว็บไซต์ที่รับรู้เป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก โดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 72 ถึง 87 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) การประมาณอายุการใช้ประโยชน์ที่ดีที่สุดของเว็บไซต์ควรเป็นระยะเวลาที่สั้น

## วันถือปฏิบัติ

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป โดยให้ใช้ข้อกำหนดในการปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้ผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ดังนั้น เมื่อเว็บไซต์ไม่เข้าเงื่อนไขในการรับรู้สิทธิที่ไม่มีตัวตนแต่ได้เคยรับรู้เป็นสิทธิแล้ว กิจการต้องตัดบัญชีสิทธิดังกล่าวในวันที่การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ เมื่อกิจการมีเว็บไซต์และรายจ่ายในการพัฒนาเว็บไซต์เข้าเงื่อนไขในการรับรู้สิทธิที่ไม่มีตัวตนแต่ยังไม่เคยรับรู้เป็นสิทธิมาก่อน กิจการต้องไม่รับรู้สิทธิที่ไม่มีตัวตนดังกล่าวในวันที่การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ในกรณีที่กิจการมี

เว็บไซต์และรายจ่ายในการพัฒนาเว็บไซต์เข้าเงื่อนไขในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไว้โดยวัดมูลค่า ณ วันเริ่มแรกด้วยราคาทุน ให้ถือว่าจำนวนเงินที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นจำนวนที่ได้กำหนดอย่างเหมาะสม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงส่วน “อ้างอิง” และย่อหน้าที่ 6 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า