

Irena Ziętowska

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

KOSZT WITRYNY INTERNETOWEJ

1. Wstęp

Zmiany w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej kreują nowe wartości niematerialne. Coraz więcej jednostek opracowuje i użytkuje własną witrynę internetową z dostępem dla użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych, ponosząc w związku z tym szereg nakładów. Z punktu widzenia rachunkowości rozstrzygnięcia wymagają kwestie dotyczące odpowiedniego podejścia księgowego do tego typu nakładów. Pomocą w tym zakresie jest SKI – 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej”, stanowiący interpretację Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) (The International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) do MSR 38 „Wartości niematerialne” [2].

KIMSF (IFRIC) dokonuje przeglądu nowych zagadnień z dziedziny sprawozdawczości finansowej nieujętych odrębnie w MSSF lub na temat tych zagadnień, w związku z którymi powstały niezadowalające bądź sprzeczne interpretacje wobec braku obowiązujących wytycznych. Interpretacje KIMSF (IFRIC) zawierają uzgodnione stanowisko, które powinno być stosowane przez jednostki, jeżeli ich sprawozdania finansowe są określane jako sporządzone zgodnie z MSSF (por. par. 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”). Interpretacja do MSR 38 „Wartości niematerialne” SKI – 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej” weszła w życie w 2002 r.¹ Przedmiotem niniejszego opracowania są kwestie dotyczące ujmowania kosztów witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w świetle MSR 38 i interpretacji SKI – 32.

2. Opracowanie witryny internetowej

Internet jest siecią globalną, która nie dysponuje tylko jednym konkretnym centralnym zbiorem danych, ale składa się z milionów małych zbiorów, razem tworzących

¹ Aktualna wersja interpretacji zawiera poprawki wynikające z wprowadzenia nowych i poprawy dotychczasowych standardów MSSF dokonane w 2004 r.

całość². Witryna internetowa może być zaprojektowana w celu udostępnienia użytkownikom zewnętrznym lub wewnętrznym. Witryna zaprojektowana w celu jej udostępnienia użytkownikom zewnętrznym może być wykorzystywana w różnych celach, takich jak świadczenie usług elektronicznych, promocja i reklama własnych produktów i usług oraz sprzedaż produktów i usług. Z kolei witryna internetowa zaprojektowana na potrzeby użytkowników wewnętrznych może być wykorzystywana w celu zamieszczania na niej informacji na temat zasad (polityki) jednostki, danych dotyczących klientów czy wyszukiwania informacji.

Opracowanie witryny internetowej obejmuje kilka etapów. Są to:

- **Planowanie** – polegające na przeprowadzeniu analizy wykonalności, określeniu celów (np. określeniu parametrów sprzętu i oprogramowania komputerowego), ocenie dostępnych alternatyw (np. alternatywnych produktów i dostawców) i wybraniu preferowanego rozwiązania.
- **Opracowanie aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury** – polegające na uzyskaniu domeny, zakupie i skompletowaniu sprzętu i oprogramowania operacyjnego (np. systemu operacyjnego i oprogramowania serwerowego), opracowaniu kodu aplikacji, zainstalowaniu opracowanych aplikacji na serwerze witryny internetowej i przeprowadzeniu testów wytrzymałościowych.
- **Opracowanie projektu graficznego** – polegające na zaprojektowaniu wyglądu (np. układu i kolorów) stron internetowych.
- **Opracowanie zawartości** – polegające na stworzeniu, nabyciu, przygotowaniu (np. stworzenie linków i zidentyfikowanie tagów) i zamieszczeniu w witrynie internetowej informacji tekstowych lub graficznych przed zakończeniem opracowywania strony internetowej.

Po zakończeniu procesu opracowywania witryny internetowej rozpoczyna się etap jej użytkowania, polegający na utrzymaniu i udoskonalaniu aplikacji, infrastruktury, projektu graficznego oraz zawartości witryny internetowej.

SKI – 32 rozstrzyga kwestie rachunkowe związane z wewnętrznymi nakładami jednostki na opracowanie witryny internetowej. Daje odpowiedź na pytanie, czy witryna internetowa jest składnikiem wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie, podlegającym wymogom MSR 38 „Wartości niematerialne”, oraz jakie jest odpowiednie podejście księgowe do tego typu nakładów.

Ponieważ MSR 38 w par. 9 wśród typowych przykładów składników wartości niematerialnych wymienia programy komputerowe³, przyjęto, że przez analogię stronę internetową można uznać za inny przykład wartości niematerialnych. Omawiana interpretacja nie dotyczy natomiast następujących nakładów:

² [1], za: H. Itami, *Mobilizing Invisible Assets*, Harvard University Press, Cambridge 1987.

³ W katalogu wartości niematerialnych i prawnych zawartym w ustawie o rachunkowości nie wymienia się programów komputerowych, uznaje się bowiem, że mieszczą się one w kategorii praw autorskich oraz licencji, jednakże ich nabyciu powinno towarzyszyć przeniesienie praw autorskich lub udzielenie licencji, aby mogły być zakwalifikowane do wartości niematerialnych i prawnych (zob. [3, art. 3, ust. 1, pkt 14]).

- Nakłady na zakup, opracowanie, skompletowanie i użytkowanie sprzętu komputerowego (np. serwerów i łączy internetowych), które należy rozliczać zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.
- Nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej, które należy rozliczać jako koszt zgodnie z par. 7 MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” w momencie odbioru tych usług.
- Nakłady na opracowanie lub użytkowanie witryny internetowej, jeżeli witryna ma zostać sprzedana innej jednostce, gdyż zgodnie z MSR 38 nie ma on zastosowania do wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę z zamiarem ich sprzedaży w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 „Zapasy” oraz MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”).

Jeżeli witryna internetowa jest leasingowana, nie stosuje się MSR 38, lecz MSR 17 „Leasing”. W przypadku leasingowania witryny internetowej w ramach leasingu operacyjnego postanowienia interpretacji SKI – 32 powinien stosować leasingodawca, natomiast jeśli witryna internetowa jest leasingowana w ramach leasingu finansowego, omawianą interpretację powinien zastosować leasingobiorca po początkowym ujęciu leasingowanego składnika aktywów.

3. Ujęcie witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych

Opracowana własna witryna internetowa jednostki z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych stanowi w świetle SKI – 32 składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie, który podlega wymogom MSR 38 „Wartości niematerialne”. Składnik wartości niematerialnych zdefiniowany jest w par. 8 MSR 38 jako możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.

Opracowana witryna internetowa powinna być ujęta jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w par. 21 MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny, jednostka spełnia również wymogi par. 57 MSR 38⁴. Wymogi ogólne nakazują ujęcie składnika wartości niematerialnych, gdy:

⁴ Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych) powinien być **ujęty wtedy i tylko wtedy**, gdy jednostka gospodarcza jest w stanie udowodnić:

- a) możliwość**, z technicznego punktu widzenia, **ukończenia** składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży,
- b) zamiar ukończenia** składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży,
- c) zdolność do użytkowania lub sprzedaży** składnika wartości niematerialnych,
- d) sposób wytwarzania prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych**,

a) jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów,

b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

Natomiast par. 57 wymaga, aby składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych w ramach realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie był ujęty w sprawozdaniu tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić spełnienie sześciu wskazanych kryteriów. Spełnienie wymogu zawartego w punkcie d) wskazanego paragrafu nie zawsze może być wykonalne. Kryterium to dotyczy udowodnienia, że witryna internetowa będzie wytwarzała prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Paragraf 60 MSR 38 wskazuje, że kryterium to zostanie spełnione wówczas, gdy jednostka dokona oceny przyszłych korzyści ekonomicznych, które mają być uzyskane z tytułu witryny internetowej oraz zastosuje zasady zawarte w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, dotyczące wartości bieżącej szacunkowych przyszłych przepływów środków pieniężnych z tytułu stałego użytkowania witryny internetowej.

Przyszłe korzyści ekonomiczne wynikające ze składnika wartości niematerialnych, zgodnie z par. 17 MSR 38, mogą obejmować przychody ze sprzedaży produktów lub usług, oszczędności kosztów lub innych korzyści wynikających z używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. Zatem przyszłe korzyści ekonomiczne związane z witryną internetową mogą być ocenione, jeżeli witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów. Gdy witryna internetowa ma zdolność generowania np. bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień w witrynie internetowej, spełnienie wymogu wykazania sposobu wygenerowania przez witrynę internetową prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych powinno być wykonalne.

Jeśli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie do celów promocji lub reklamy produktów bądź usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych. Z tego względu witryny internetowej opracowanej na takie potrzeby nie ujmuje się jako składnika wartości niematerialnych. Wszystkie nakłady poniesione na opracowanie witryny internetowej mającej na celu wyłącznie lub przede wszystkim promocję i reklamę własnych produktów i usług należy ujmować w kosztach w momencie poniesienia.

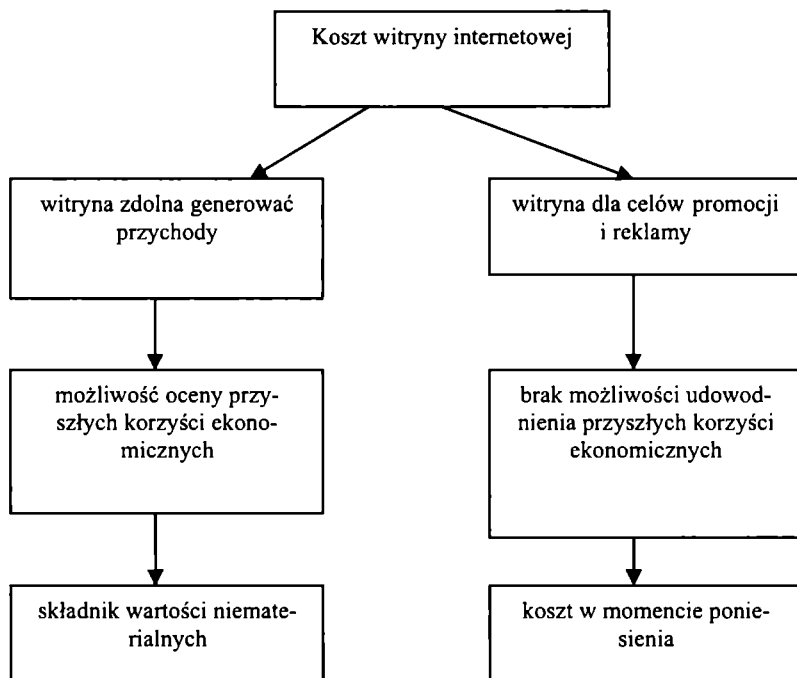
Sposób księgowego ujęcia kosztu witryny internetowej obrazuje rys. 1.

Zgodnie z postanowieniami par. 52-67 MSR 38 koszt witryny internetowej, ujętej jako wytworzony we własnym zakresie składnik wartości niematerialnych, powinien obejmować wszystkie nakłady, które w sposób bezpośredni mogą zostać

e) dostępność stosownych środków technicznych i finansowych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika,

f) możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych.

przyporządkowane i są konieczne do stworzenia, wyprodukowania i przygotowania składnika do działania w sposób zamierzony przez kierownictwo.



Rys. 1. Ujęcie kosztu witryny internetowej

Źródło: opracowanie własne.

Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych powinna po początkowym ujęciu być wyceniana zgodnie z wymogami par. 72-87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki. Jednostka, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, winna dokonać wyboru między modelem wyceny opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z par. 74 lub modelem opartym na wartości przeszacowanej z par. 75. Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia polega na wykazaniu składnika wartości niematerialnych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. W modelu opartym na wartości przeszacowanej po początkowym ujęciu wykazuje się składnik wartości niematerialnych w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

4. Ujęcie witryny internetowej w kosztach

Wszystkie nakłady poniesione na opracowanie witryny internetowej, które przeznacza się wyłącznie lub przede wszystkim na promowanie i reklamowanie własnych produktów i usług jednostki, jak już wcześniej zaznaczono, są zgodnie ze SKI – 32 z zasady ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, według wymogów par. 68 MSR 38. W par. 69 MSR 38 zawarte są przykłady nakładów ujmowanych w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia, a wśród nich wymienione są właśnie nakłady na działalność reklamową i promocyjną (par. 69c).

Ponadto nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych) należy zgodnie z wymogami par. 54 MSR 38 ujmować w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Przykłady podane w par. 56 MSR 38 są podobne do działań podejmowanych na etapie planowania opracowania witryny internetowej. Charakter taki mają ponoszone w etapie planowania nakłady, takie jak:

- przeprowadzenie analiz wykonalności,
- określenie parametrów sprzętu i oprogramowania komputerowego,
- ocena alternatywnych produktów i dostawców,
- wybór preferowanych rozwiązań.

W konsekwencji nakłady poniesione na etapie planowania należy ujmować w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia.

Jeśli chodzi o nakłady związane z pozostałymi trzema etapami opracowania witryny internetowej, to ujęcie nakładów następuje w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, chyba że, jak wyżej omówiono, można je bezpośrednio przypisać na racjonalnych i spójnych zasadach do przygotowania witryny internetowej do zamierzonego sposobu jej wykorzystania, a witryna internetowa spełnia kryteria ujmowania w sprawozdaniu finansowym zgodnie z par. 21 i 57 MSR 38⁵. Jedynie w odniesieniu do nakładów na zakup i skompletowanie sprzętu komputerowego w ramach etapu drugiego „Opracowanie aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury” należy zastosować wymogi MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

Nakłady związane z użytkowaniem witryny internetowej należy ujmować w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, chyba że w rzadkich przypadkach spełniają kryteria zawarte w par. 18 MSR 38, a wtedy nakłady te ujmuje się jako koszt witryny internetowej.

Inne nakłady, poza przykładowo tu wymienionymi, których zgodnie z par. 67 MSR 38 nie zalicza się do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, takie jak:

⁵ Z wyjątkiem wszystkich nakładów poniesionych na promowanie i reklamowanie własnych produktów i usług jednostki.

- nakłady związane ze sprzedażą, administrowaniem oraz pozostałe pośrednie nakłady,
 - wyraźnie określone braki i początkowe straty operacyjne poniesione zanim witryna internetowa osiągnęła planowane wyniki,
 - szkolenie pracowników obsługujących stronę internetową,
- ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia.

Podsumowując, można stwierdzić, że rosnący udział wartości niematerialnych w aktywach jednostek gospodarczych, a także tworzenie nowych składników tych wartości powoduje konieczność przywiązywania coraz większej wagi do ich prawidłowej identyfikacji i wyceny.

Literatura

- [1] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- [2] Góralski B., *Wpływ konsolidacji na koszty prowadzenia działalności spółek internetowych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1034, AE, Wrocław 2004.
- [3] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. (DzU nr 121, poz. 591 z późn. zm.).

COST OF THE WEBSITE

Summary

More and more companies design their own websites for both external and internal users and incur many different elements of costs. From the point of view of accounting one needs to solve some problems concerning the appropriate bookkeeping approach to these costs. The paper describes the issues concerning the presentation of the costs of website as a element of intangible assets according to International Accounting Standard IAS 38 and its interpretation SKI 38.