

INTERPRETACJA SKI-32

Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej

ODWOŁANIA

- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 2 *Zapasy* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowany w 2004 r.)
- MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.)
- MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

PROBLEM

- 1 Jednostka może ponosić nakłady wewnątrzorganizacyjne na opracowanie i użytkowanie własnej witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych. Witryna internetowa zaprojektowana w celu udostępnienia jej użytkownikom zewnętrznym może być wykorzystywana w różnych celach, takich jak promocja i reklama własnych produktów lub usług, świadczenie usług elektronicznych oraz sprzedaż produktów i usług. Witryna internetowa zaprojektowana na potrzeby użytkowników wewnętrznych może być wykorzystywana w celu zamieszczania na niej informacji na temat zasad (polityki) jednostki, danych dotyczących klientów oraz do wyszukiwania informacji.
- 2 Etapy opracowywania witryny internetowej można przedstawić następująco:
 - a) planowanie – polega na przeprowadzeniu analizy wykonalności, określeniu celów i specyfikacji, ocenie dostępnych alternatyw i wybraniu preferowanego rozwiązania;
 - b) opracowanie aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury – polega na uzyskaniu nazwy domeny, zakupie i skompletowaniu sprzętu i oprogramowania operacyjnego, zainstalowaniu opracowanych aplikacji i przeprowadzenie testów wytrzymałościowych (ang. *stress testing*);
 - c) opracowanie projektu graficznego – polega na zaprojektowaniu wyglądu stron internetowych;
 - d) opracowanie zawartości – polega na stworzeniu, nabyciu, przygotowaniu i zamieszczeniu w witrynie internetowej informacji tekstowych lub graficznych przed zakończeniem opracowywania witryny internetowej. Informacje te mogą być przechowywane w odrębnych bazach danych, które zostaną zintegrowane w witrynie internetowej (bądź udostępniane poprzez witrynę) lub też zakodowane (zaszyfrowane) bezpośrednio na stronach internetowych.
- 3 Po zakończeniu procesu opracowywania witryny internetowej rozpoczyna się etap użytkowania. Na tym etapie jednostka utrzymuje i udoskonala aplikacje, infrastrukturę, projekt graficzny oraz zawartość witryny internetowej.
- 4 Rozstrzygnięcia wymagają następujące zagadnienia rachunkowe związane z wewnętrznymi nakładami jednostki na opracowanie witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych:
 - a) czy witryna internetowa jest składnikiem wartości niematerialnych wytworzonym przez jednostkę we własnym zakresie podlegającym wymogom MSR 38; oraz
 - b) jakie jest odpowiednie podejście księgowe do tego rodzaju nakładów.
- 5 Niniejsza interpretacja nie dotyczy nakładów na zakup, opracowanie, skompletowanie i użytkowanie sprzętu komputerowego (np. serwerów internetowych, serwerów publicznie udostępnianych, serwerów produkcyjnych i łącz internetowych). Nakłady takie należy rozliczać zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Ponadto, jeżeli jednostka ponosi nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej (tzw. *web hosting*), to nakłady te rozlicza jako koszt zgodnie z paragrafem 7 MSR 8 w momencie odbioru tych usług (ich realizacji).

- 6 MSR 38 nie ma zastosowania do wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę z zamiarem ich sprzedaży w ramach prowadzenia działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* oraz MSR 11 *Umowy o usługi budowlane*) oraz do leasingu objętego zakresem MSR 17 *Leasing*. W konsekwencji niniejszej interpretacji nie stosuje się w odniesieniu do nakładów na opracowanie lub użytkowanie witryny internetowej (lub oprogramowania do przeznaczonego dla witryn internetowych), jeżeli witryna internetowa ma zostać sprzedana innej jednostce. Jeżeli witryna internetowa jest leasingowana w ramach leasingu operacyjnego, postanowienia niniejszej interpretacji powinien stosować leasingodawca. Jeżeli witryna internetowa jest leasingowana w ramach leasingu finansowego, leasingobiorca powinien zastosować niniejszą interpretację po początkowym ujęciu leasingowanego składnika aktywów.

UZGODNIONE STANOWISKO

- 7 Opracowana własna witryna internetowa jednostki z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych stanowi składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie, który podlega wymogom MSR 38.
- 8 Opracowana witryna internetowa ujmowana jest jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w paragrafie 21 MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi paragrafu 57 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z paragrafem 57 d) MSR 38, powinno być wykonalne przede wszystkim wówczas, gdy witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów, na przykład bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień na witrynie internetowej. Jeżeli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny ujmują się w kosztach w momencie poniesienia.
- 9 Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki rozlicza się zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego ocenia się charakter wszystkich czynności, na które jednostka ponosi nakłady (np. szkolenie pracowników i utrzymanie witryny internetowej) oraz etap opracowywania witryny, jak również etapy realizowane po zakończeniu jej opracowywania (dodatkowe wytyczne zostały zamieszczone w załączniku do niniejszej interpretacji). Na przykład:
- etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w paragrafach 54–56 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie ujmują się w kosztach w momencie ich poniesienia;
 - etap opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, etap opracowania projektu graficznego i etap opracowania zawartości witryny, w zakresie, w jakim zawartość ta nie jest opracowywana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki, można uznać za etapy podobne w swej istocie do etapu prac rozwojowych opisanych w paragrafach 57–64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach zwiększają (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przypisać lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania. Dla przykładu, nakłady poniesione na nabycie lub stworzenie zawartości witryny (inne niż zawartość mająca na celu reklamę i promocję własnych produktów i usług jednostki) lub nakłady służące umożliwieniu użytkownikom skorzystania z treści zamieszczonych na witrynie internetowej (opłata za nabycie licencji na zamieszczenie danego materiału na witrynie) zwiększają koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z paragrafem 71 MSR 38 nakłady poniesione na składnik wartości niematerialnych, które za poprzednie lata obrotowe były ujmowane w sprawozdaniu finansowym w ciężar rachunku zysków i strat, nie aktywuje się w późniejszym okresie w wartościach niematerialnych (np. jeżeli koszt praw autorskich do pewnych treści został w pełni amortyzowany, a treści te zostały w późniejszym okresie zamieszczone na witrynie internetowej);
 - nakłady poniesione na etapie opracowywania zawartości, w zakresie, w jakim zawartość ta jest opracowana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki (np. cyfrowe fotografie produktów), ujmują się w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z paragrafem 69 c) MSR 38. Na przykład przy księgowaniu nakładów poniesionych na profesjonalne usługi polegające na wykonaniu cyfrowych fotografii produktów jednostki i poprawie sposobu wyświetlania tych fotografii nakłady te ujmują się w kosztach w momencie odbioru tych usług profesjonalnych, a nie w chwili ich zamieszczenia na witrynie internetowej;
 - etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie ujmują się w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w paragrafie 18 MSR 38.
- 10 Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji po początkowym ujęciu wycenia się zgodnie z wymogami paragrafów 72–87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejsza interpretacja wchodzi w życie dnia 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji rozlicza się zgodnie z zasadami przejściowymi paragrafów 118–121 MSR 38. Jeżeli zatem witryna internetowa nie spełnia kryteriów umożliwiających ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, ale wcześniej była ujęta jako składnik aktywów, to usuwa się ją z bilansu z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie ujmuje się witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w dniu wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, uznaje się, że początkowe ujęcie jest poprawne.
