

Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

Zdzisław Pisz (przewodniczący)

*Andrzej Bąk, Krzysztof Jajuga, Andrzej Matysiak, Waldemar Podgórski,
Mieczysław Przybyła, Aniela Styś, Stanisław Urban*

Recenzenci

Waldemar Gos, Józef Pfaff

Redaktor Wydawnictwa

Agnieszka Flasińska

Redaktor techniczny

Barbara Łopusiewicz

Korektor

Dorota Pitulec

Łamanie

Adam Dębski

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-114-0

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk , Wartości niematerialne w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa.....	11
Olga Budzińska , Kwalifikacja i wycena prac badawczo-rozwojowych według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości	22
Halina Buk , Kreowanie wartości marki w procesie łączenia się spółek handlowych.....	32
Jolanta Chluska , Wartości niematerialne i prawne w rachunkowości w Rosji i w Polsce	42
Małgorzata Cieciora, Hanna Czaja-Cieszyńska , Rozliczanie wartości firmy w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości – analiza przyjętych rozwiązań.....	51
Przemysław Czajor , Prawa do emisji gazów cieplarnianych w świetle krajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości	62
Beata Dratwińska-Kania , Koszty prac rozwojowych – ujęcie księgowo i sprawozdawcze	72
Waldemar Gos, Stanisław Hońko , <i>Know-how</i> jako składnik aktywów.....	82
Maciej Frenzel , Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne .	97
Łukasz Furman , Znak towarowy w świetle prawa bilansowego i podatkowego	110
Małgorzata Kamieniecka , Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych – inwestycje, wartości niematerialne i prawne czy towary?.....	119
Joanna Koczar , Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena wartości niematerialnych.....	133
Dorota Anna Mikulska , Prawo użytkowania wieczystego gruntu w księgach rachunkowych – wymogi polskiego prawa bilansowego.....	148
Alicja Mazur , Ustalanie wartości godziwej aktywów niematerialnych nabytych w drodze połączenia jednostek gospodarczych.....	157
Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk , Wycena i prezentacja znaku towarowego w sprawozdaniu finansowym.....	166
Aleksandra Łakomiak , Wycena technologicznych aktywów niematerialnych.....	176
Adrian Ryba , Wycena i ewidencja wartości niematerialnych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej	189
Kazimierz Sawicki , Istota i zakres wartości niematerialnych i prawnych według ustaw o rachunkowości i podatku dochodowym oraz międzynarodowych standardów MSR/MSSF	199

Edward Wiszniowski , Dylematy postrzegania wartości niematerialnych i prawnych.....	209
Marzena Wrona , Koszty prac badawczych i rozwojowych w świetle polskiego prawa bilansowego, MSR/MSSF oraz prawa podatkowego – analiza porównawcza	226
Joanna Zuchewicz , Ujemna wartość firmy w regulacjach polskich i międzynarodowych.....	236
Katarzyna Żuk , Ujęcie księgowe nakładów na witrynę internetową dotyczącą e-usług	245
Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova , Problemy wyceny własności intelektualnej jako składnika wartości niematerialnych i prawnych	264

Summaries

Melania Bąk , Intangible assets in accounting policy of an enterprise.....	21
Olga Budzińska , Appraisal and valuation of research and development works according to Polish and international accounting standards	31
Halina Buk , Creation of brand value in the process of commercial companies' merger	41
Jolanta Chluska , Intangible assets in Polish and Russian accounting.....	50
Małgorzata Ciecziura, Hanna Czaja-Cieszyńska , Calculation of goodwill in terms of Polish and international regulations of accountancy – analysis of accepted solutions.....	61
Przemysław Czajor , Greenhouse gases emission rights in the light of domestic and international accounting regulations	71
Beata Dratwińska-Kania , Costs of developmental works – the bookkeeping and financial reporting depiction	81
Waldemar Gos, Stanisław Hońko , Know-how as an asset.....	96
Maciej Frenzel , Recognition of internally generated intangible resources in value of other assets – questionable issues	109
Łukasz Furman , Trademark in the light of balance sheet law and tax law ...	118
Małgorzata Kamieniecka , Property rights from certificates of origins from renewable energy — investments, intangible assets or goods for sale?	132
Joanna Koczar , Russian balance law and recognition, measurement and valuation of intangible assets.....	147
Dorota Anna Mikulska , Right of perpetual use of land in books of accounts – regulations of Polish balance sheet law	156
Alicja Mazur , Fair value measurement of intangible assets acquired in the merger of economic entities.....	165
Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk , Valuation and presentation of trademarks in financial statements	175

Aleksandra Łakomiak , Measurement of technological intangible assets.....	188
Adrian Ryba , Measurement and recording of intangible fixed assets in accordance with International Accounting Standards	198
Kazimierz Sawicki , Essence and scope of intangible assets according to regulations concerning bookkeeping and taxes, and international standards IAS/IFRS	208
Edward Wiszniowski , Dilemmas regarding the perception of intangible assets.....	225
Marzena Wrona , Costs of research and development works in the light of Polish balance sheet law, IAS/IFRS and tax law — comparative analysis	235
Joanna Zuchewicz , Negative value of a company in Polish and international regulations	244
Katarzyna Żuk , Accounting for investments in the web site for e-services ..	263
Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova , Problems of valuation of intellectual property as a component of intangible assets	277

Katarzyna Żuk

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

UJĘCIE KSIĘGOWE NAKŁADÓW NA WITRYNĘ INTERNETOWĄ DOTYCZĄCĄ E-USŁUG

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie możliwości ujęcia księgowego nakładów ponoszonych w związku z wdrożeniem e-usług oraz dotacji otrzymywanej z Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości na współfinansowanie części kosztów związanych z e-usługami. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działania 8.1 „Wspieranie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej” może udzielić dotacji na współfinansowanie kosztów kwalifikowanych związanych z wdrożeniem e-usług. Kosztami kwalifikowanymi są: zakup usług informatycznych, technicznych i innych, wynagrodzenia z narzutami, zakup analiz, usług eksperckich, koszty ogólne, koszty promocji, zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jak również część kapitałowa rat leasingowych dotyczących ich finansowania, koszty zabezpieczenia umowy o dotację, koszty prowadzenia rachunku bankowego projektu, koszty szkoleń bezpośrednio związanych z uruchomieniem i obsługą e-usługi. Nakłady ponoszone na etapie planowania e-usługi przypominają prace badawcze, a więc nakłady te powinny zostać odniesione w koszty. Dotacja otrzymana na pokrycie tych kosztów powinna zostać ujęta w pozostałych przychodach operacyjnych. Nakłady ponoszone na etapie opracowania e-usługi przypominają prace rozwojowe. Opracowana własna witryna internetowa jednostki z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych stanowi składnik wartości niematerialnych i prawnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie. Dotacja otrzymana do tych kosztów kwalifikowanych powinna zostać ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Następnie kwota dotacji zwiększa stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z dotacji. Nakłady ponoszone na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług oraz ponoszone na etapie użytkowania witryny internetowej należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia. Dotacja do tych nakładów powinna zostać ujęta jako pozostałe przychody operacyjne.

Słowa kluczowe: e-usługi, prace badawcze, prace rozwojowe, wartości niematerialne i prawne, rozliczenia międzyokresowe przychodów.

1. Wstęp

W okresie programowym 2007–2013 wielką popularnością cieszą się dotacje w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 8.1 „Wspieranie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej” skierowane

na rozwój e-usług. Zasady udzielania pomocy reguluje Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 13 sierpnia 2008 r. w sprawie udzielania przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości pomocy finansowej na wspieranie tworzenia i rozwoju gospodarki elektronicznej w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007–2013 [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. W ramach Działania 8.1 przedsiębiorstwa opracowują e-usługę, budują witrynę internetową, kupują sprzęt informatyczny wraz z oprogramowaniem, rozpoczynają świadczenie e-usługi, realizują szeroką akcją promującą e-usługę.

W praktyce problemy przedsiębiorstwom sprawia ujęcie księgowo nakładów ponoszonych na opracowanie i wdrożenie e-usług, a także dotacji uzyskiwanej na koszty kwalifikowane związane z wprowadzeniem e-usług. Wątpliwości budzi sposób ujęcia ponoszonych przez firmę we własnym zakresie nakładów (np. wynagrodzenia i pochodne) na opracowanie portalu internetowego, poprzez który będą oferowane e-usługi. Należy rozstrzygnąć, czy nakłady te powinny zwiększyć wartość aktywów jednostki gospodarczej, czy zostać odniesione w koszty w momencie ich poniesienia.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości ujęcia księgowego nakładów ponoszonych w związku z wdrożeniem e-usług oraz dotacji otrzymywanej z Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości na współfinansowanie części kosztów związanych z e-usługami.

W pracy zastosowano następujące metody badawcze: analizę dokumentacji programowej Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 8.1 „Wspieranie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej”, analizę przepisów Ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...] oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

2. Wsparcie na e-usługi

Celem 8 osi priorytetowej Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka jest stymulowanie rozwoju gospodarki elektronicznej poprzez wspieranie tworzenia nowych, innowacyjnych e-usług, innowacyjnych rozwiązań elektronicznego biznesu oraz zmniejszanie technologicznych, ekonomicznych i mentalnych barier wykorzystywania e-usług w społeczeństwie [*Program Operacyjny Innowacyjna... 2007*]. Dofinansowanie tworzenia i wdrażania e-usług spowoduje zwiększenie innowacyjności w przedsiębiorstwach, w szczególności małych i średnich oraz mikroprzedsiębiorstwach, umożliwiając im – dzięki wykorzystaniu drogi elektronicznej – funkcjonowanie na rynku ogólnokrajowym, a w perspektywie – także na wspólnym, europejskim rynku [*Program Operacyjny Innowacyjna... 2007*].

Przez e-usługę należy rozumieć usługę świadczoną w sposób zautomatyzowany przez użycie technologii informacyjnych, za pomocą systemów teleinformatycznych w publicznych sieciach telekomunikacyjnych, na indywidualne żądanie usługobior-

cy, bez jednoczesnej obecności stron w tej samej lokalizacji, przy czym do e-usług nie zalicza się:

- a) usług nadawczych radiowych i telewizyjnych,
- b) usług telekomunikacyjnych,
- c) dostawy następujących towarów i świadczenia takich usług, jak:
 - towary, w przypadku których zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie,
 - płyty CD-ROM, dyskietki i podobne nośniki fizyczne,
 - materiały drukowane, takie jak książki, biuletyny, gazety i czasopisma,
 - płyty CD, kasety magnetofonowe,
 - kasety wideo, płyty DVD,
 - gry na płytach CD-ROM,
 - usługi świadczone przez prawników albo doradców finansowych, którzy udzielają swoim klientom porad za pomocą poczty elektronicznej,
 - usługi edukacyjne, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (czyli poprzez zdalne połączenie),
 - usługi fizyczne *off-line* naprawy sprzętu komputerowego,
 - hurtownie danych *off-line*,
 - usługi reklamowe, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji,
 - centra wsparcia telefonicznego,
 - usługi edukacyjne świadczone korespondencyjnie, zwłaszcza za pośrednictwem poczty,
 - konwencjonalne usługi aukcyjne, przy których niezbędny jest udział człowieka, niezależnie od sposobu składania ofert,
 - usługi telefoniczne z elementem wideo,
 - dostęp do Internetu i stron World Wide Web,
 - usługi telefoniczne świadczone przez Internet [Rozporządzenie Ministra Rozwoju...2008].

Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości może udzielić wsparcia na działalność gospodarczą w dziedzinie gospodarki elektronicznej z przeznaczeniem na realizację projektu polegającego na świadczeniu co najmniej jednej e-usługi, przy czym projekt ten może obejmować wytworzenie produktów cyfrowych koniecznych do świadczenia e-usługi. [Rozporządzenie Ministra Rozwoju...2008]. Program jest skierowany do mikro- i małych przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność gospodarczą w okresie krótszym niż rok na dzień składania wniosku o dotację. Wnioskodawca może złożyć tylko jeden wniosek o dotację.

Wsparcie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej stanowi pomoc *de minimis*. Szczegółowo, zasady udzielania pomocy *de minimis* reguluje rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie

stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*¹. W związku z tym łącznie z inną pomocą *de minimis*, otrzymaną w bieżącym roku kalendarzowym oraz w ciągu dwóch poprzednich lat kalendarzowych z różnych źródeł i w różnych formach, pomoc ta nie może przekroczyć kwoty 200 tys. euro, a w przypadku przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą w sektorze transportu drogowego – 100 tys. euro [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. Minimalna wartość projektu (wydatków kwalifikowanych) wynosi 20 tys. zł, maksymalna wartość projektu (wydatków kwalifikowanych) wynosi 700 tys. zł.

Wielkość pomocy wynosi 70% wydatków kwalifikowanych, jednakże w przypadku wnioskodawcy będącego osobą fizyczną, który w roku złożenia wniosku o udzielenie wsparcia ma nie więcej niż 27 lat, wielkość pomocy może wynosić do 80 % wydatków kwalifikowanych [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. Beneficjent dotacji jest zobowiązany do zapewnienia finansowania projektu w części nieobjętej wsparciem [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. Intensywność wsparcia w części dotyczącej wydatków na doradztwo nie może przekroczyć 50% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008].

Intensywność wsparcia w części dotyczącej wydatków na szkolenia specjalistyczne nie może przekroczyć 25% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. Intensywność wsparcia na szkolenia dla pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji lub niepełnosprawnych zwiększa się o 10 punktów procentowych. Intensywność wsparcia na szkolenia zwiększa się o 20 punktów procentowych w przypadku mikroprzedsiębiorcy lub małego przedsiębiorcy [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008].

Wydatkami kwalifikującymi się do objęcia wsparciem są wydatki poniesione po dniu złożenia wniosku o dotację do dnia określonego w umowie o udzielenie wsparcia, jednak nie dłużej niż przez okres 24 miesiące [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008]. Zalicza się do nich wydatki na:

- 1) zakup usług informatycznych, technicznych, doradczych prowadzących do wytworzenia produktów cyfrowych oraz związanych z przygotowaniem, świadczeniem i aktualizacją e-usługi,
- 2) wynagrodzenia wraz z obowiązkowymi pozapłacowymi kosztami pracy osób zaangażowanych bezpośrednio w realizację projektu objętego wsparciem oraz na obowiązkowe pozapłacowe koszty pracy przedsiębiorców będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą,
- 3) zakup analiz przygotowawczych, usług translacyjnych i innych usług eksperckich,

¹ Rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., jest ono w całości wiążące i bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Do dnia 31.12.2006 obowiązywało rozporządzenie Komisji (WE) nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis*.

4) pokrycie kosztów ogólnych obejmujących zakup usług transportowych, telekomunikacyjnych, komunalnych lub pocztowych, zakup usług księgowych, prawnych, materiałów biurowych i eksploatacyjnych, najem i eksploatację pomieszczeń, pod warunkiem że ich stawki odpowiadają powszechnie stosowanym na rynku, do wysokości:

a) 20% całkowitych wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem z wyłączeniem wydatków na pokrycie kosztów ogólnych, w przypadku rozliczania wydatków ogólnych faktycznie poniesionych i udokumentowanych zapłaconą fakturą lub innym dokumentem księgowym o równoważnej wartości dowodowej, albo

b) 15% całkowitych wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, z wyłączeniem wydatków na pokrycie kosztów ogólnych, w przypadku rozliczania wydatków ogólnych ryczałtem,

5) promocję wdrożonych rozwiązań, dokonywaną drogą elektroniczną i tradycyjną, w tym działania informacyjne i promocyjne o udziale finansowym budżetu Unii Europejskiej w projekcie objętym wsparciem,

6) nabycie wartości niematerialnych i prawnych w formie patentów, licencji, *know-how*, nieopatentowanej wiedzy technicznej, jeżeli wartości te spełniają łącznie następujące warunki:

a) będą wykorzystywane wyłącznie do celów projektu objętego wsparciem,

b) będą podlegać amortyzacji zgodnie z odrębnymi przepisami,

c) będą nabyte od osób trzecich na warunkach rynkowych,

7) zakup nowych środków trwałych, z wyjątkiem nieruchomości w rozumieniu ustawy o rachunkowości,

8) raty spłat wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, poniesione przez korzystającego do dnia zakończenia realizacji projektu, do wysokości ich wartości początkowej z dnia zawarcia umowy leasingu prowadzącego do przeniesienia własności, z wyłączeniem leasingu zwrotnego albo spłatę wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, należnej z tytułu umowy leasingu prowadzącego do przeniesienia własności, z wyłączeniem leasingu zwrotnego,

9) obsługę instrumentów zabezpieczających realizację umowy o udzielenie wsparcia, określonych w umowie o udzielenie wsparcia,

10) pokrycie kosztów związanych z otwarciem i prowadzeniem przez beneficjenta odrębnego rachunku bankowego lub subkonta na rachunku bankowym, przeznaczonych do obsługi projektu lub płatności zaliczkowych,

11) zakup szkoleń bezpośrednio związanych z uruchomieniem i obsługą e-usługi dla osób zaangażowanych w realizację projektu objętego wsparciem, do wysokości nieprzekraczającej 10% całkowitych wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, z wyłączeniem kosztów szkoleń [Rozporządzenie Ministra Rozwoju... 2008].

Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości w momencie ogłoszenia konkursu określa kryteria wyboru projektów.

Realizacja przez przedsiębiorców projektu dotyczącego e-usług polega na przygotowaniu, stworzeniu portalu internetowego (serwisu oferującego e-usługi), rozpoczęciu świadczenia zaawansowanych e-usług często o znaczeniu krajowym lub międzynarodowym oraz promocji e-usług wśród wszystkich grup docelowych, do których są one kierowane.

3. Ujęcie księgowo nakładów ponoszonych na wdrożenie e-usług

Wdrażanie i uruchamianie e-usług wiąże się z ponoszeniem nakładów. W praktyce przedsiębiorstwa mają problem ze sposobem zakwalifikowania i ujęciem księgowym tych nakładów. Trzeba rozstrzygnąć, czy nakłady te należy ująć jako składnik aktywów, czy jako koszty okresu, w którym nakłady zostały poniesione. W sytuacji ujęcia jako składnik aktywów, rozstrzygnięciu podlega, czy należy je ująć jako wartości niematerialne i prawne, czy jako rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Ustawa o rachunkowości definiuje aktywa jako kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych [Ustawa z dnia 29 września 1994...]. W myśl tej definicji nakłady ponoszone na opracowanie i wdrożenie e-usług mogą być ujęte jako aktywa, mają bowiem w przyszłości przysporzyć jednostce korzyści ekonomicznych – przychodów ze sprzedaży e-usług. W myśl art. 6 ust. 1 Ustawy o rachunkowości w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (zasada memoriałowa). W myśl art. 6 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (zasada współmierności kosztów i przychodów).

Biorąc pod uwagę zasadę współmierności kosztów i przychodów, należy stwierdzić, iż błędne by było zaliczenie wszystkich nakładów ponoszonych na opracowanie i wdrożenie e-usług w koszty okresu, w którym zostały poniesione. Przyczynią się one do generowania przychodów w kolejnych okresach, w których firma rozpocznie realizację sprzedaży e-usług. Należy rozstrzygnąć, czy nakłady ponoszone na e-usługi należy ująć jako wartości niematerialne i prawne, czy jako koszty rozliczane w czasie. W artykule 3 ust. 1 pkt. 14 Ustawa o rachunkowości definiuje wartości niematerialne i prawne jako nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,

b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,

c) *know-how*.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych [Ustawa z dnia 29 września 1994...]. Opracowanie e-usług odbywa się w dużej mierze we własnym zakresie przez przedsiębiorstwo poprzez ponoszenie kosztów wynagrodzeń, zakup usług obcych i innych kosztów. Biorąc pod uwagę definicję zawartą w art. 3 ust. 1 pkt. 14 Ustawy o rachunkowości, nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwo we własnym zakresie na wdrożenie e-usług nie można zaliczyć do praw majątkowych stanowiących wartości niematerialne i prawne, gdyż nie będzie spełniony warunek „nabyte”². W takiej sytuacji należy się zastanowić, czy można je potraktować jako koszty prac rozwojowych. Ustawa o rachunkowości nie podaje definicji prac rozwojowych. W myśl art. 10 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w sytuacji ich braku – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Wartościami niematerialnymi zajmuje się Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38. Standard ten rozróżnia prace badawcze i rozwojowe, definiuje je w sposób następujący:

- *prace badawcze* są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej,
- *prace rozwojowe* są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

Nakłady ponoszone na projektowanie e-usług mieszczą się w definicji prac badawczych. Nakłady ponoszone na opracowanie i wdrożenie e-usług mieszczą się w definicji prac rozwojowych, jako praktyczne zastosowanie wiedzy w planowaniu, projektowaniu nowych lub znacznie udoskonalonych systemów i usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem zastosowania.

W myśl MSR 38 § 54 nie ujmuje się żadnego składnika wartości niematerialnych, powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia. Na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który będzie wytwarzał

² Stanowisko takie potwierdzają liczne artykuły: [Oprogramowanie do komputerów... 2011; Wartości niematerialne... 2009].

prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W związku z tym nakłady zawsze ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

MSR 38 § 56 podaje następujące przykłady prac badawczych:

- a) działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy;
- b) poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
- c) poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług,
- d) formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka 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, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych,
- e) dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- f) możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że składnik ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Dzieje się tak dlatego, że etap prac rozwojowych jest etapem bardziej zaawansowanym niż etap prac badawczych [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

MSR 38 § 59 podaje przykłady prac rozwojowych:

- a) projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania),
- b) projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,

c) projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż,

d) projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

Do ujęcia nakładów ponoszonych na opracowanie i wdrożenie e-usług można wziąć pod uwagę Interpretację SKI-32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej”. SKI-32 ma zastosowanie w sytuacji, kiedy jednostka ponosi nakłady wewnętrzorganizacyjne 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 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

SKI-32 szczegółowo identyfikuje etapy opracowywania witryny internetowej:

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 oraz skompletowaniu sprzętu i oprogramowania operacyjnego, zainstalowaniu opracowanych aplikacji i przeprowadzeniu testów wytrzymałościowych (*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 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

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 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

SKI-32 zajmuje się rozstrzygnięciem, czy witryna internetowa rozumiana jako wewnętrzne nakłady jednostki na opracowanie witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych jest składnikiem wartości niema-

terialnych wytworzonym przez jednostkę we własnym zakresie podlegającym wymogom MSR 38 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...]. Interpretacja SKI-32 nie dotyczy nakładów na zakup, opracowanie, skompletowanie i użytkowanie sprzętu komputerowego (np. serwerów internetowych, serwerów publicznie udostępnianych, serwerów produkcyjnych i łączy internetowych). Nakłady takie zwiększają wartość rzeczowych aktywów trwałych. Ponadto, jeżeli jednostka ponosi nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej (tzw. *web hosting*), to nakłady stanowią koszty w momencie odbioru tych usług (ich realizacji) [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

W myśl SKI-32 § 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. W myśl SKI-32 § 9 lit. a) etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w § 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 § 57–64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach zwiększają (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

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 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

Etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie ujmują się w kosztach [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...].

Podsumowując, biorąc pod uwagę zapisy MSR 38 i SKI-32:

- 1) na etapie planowania e-usługi, ponoszone nakłady należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia,
- 2) na etapie opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, opracowania projektu graficznego i zawartości witryny dotyczących e-usługi (etapy podobne do etapów prac rozwojowych), nakłady zwiększają (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych,
- 3) nakłady poniesione na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia,
- 4) nakłady ponoszone na etapie użytkowania portalu ujmują się w kosztach.

4. Wycena kosztów prac rozwojowych

Koszty prac rozwojowych wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 8 Ustawy o rachunkowości. W myśl art. 28. ust. 8 cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- 2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

W myśl art. 33 ust. 2 koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Koszty prac rozwojowych, które nie spełniają wymienionych warunków, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych [*Aktywa trwałe* 2011].

Prace rozwojowe zakończone pozytywnym efektem stanowią składnik wartości niematerialnych i prawnych, który podlega amortyzacji w okresie nieprzekraczającym 5 lat. Ustawa o rachunkowości nie wskazuje jednak, gdzie wstępnie ujmować (na jakim koncie) ponoszone koszty prac rozwojowych [*Koszty prac badawczych...* 2010]. W okresie realizacji prac rozwojowych do momentu przyjęcia na stan wartości niematerialnych i prawnych, zasadnym wydaje się ujmować ponoszone nakłady jako rozliczenia międzyokresowe kosztów (konto 640).

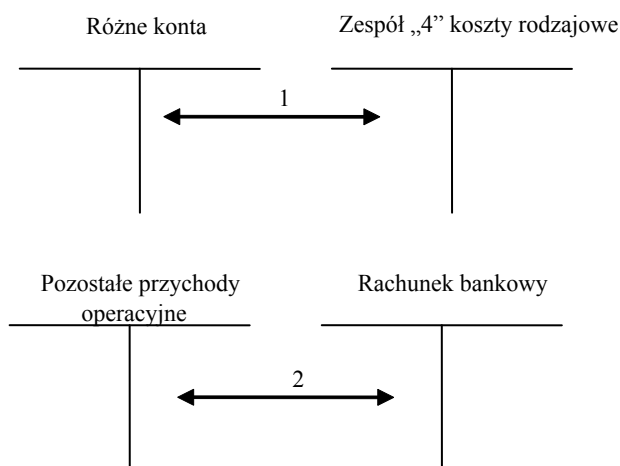
5. Ujęcie księgowo dotacji otrzymywanej na wdrożenie e-usług

Na potrzeby księgowego ujęcia dotacji otrzymywanej z Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości w ramach Działania 8.1 „Wspieranie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej” nakłady ponoszone na wdrożenie e-usług podzielimy na:

- 1) nakłady odnoszone w koszty (dotyczą etapu planowania e-usług i użytkowania portalu, na etapie opracowywania e-usług nakłady poniesione na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług),

2) nakłady ponoszone na etapie opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, opracowania projektu graficznego i zawartości witryny dotyczących e-usługi, zwiększające (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych i prawnych.

Dotacja otrzymywana na częściowe pokrycie pierwszej grupy nakładów stanowi dotację do kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Pomoc taka w myśl art. 3 ust. 1 pkt. 32 Ustawy o rachunkowości stanowi pozostałe przychody operacyjne, gdyż jest związana z otrzymaniem nieodpłatnie środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych. Na rysunku 1 przedstawiono księgowę ujęcie takiej dotacji.

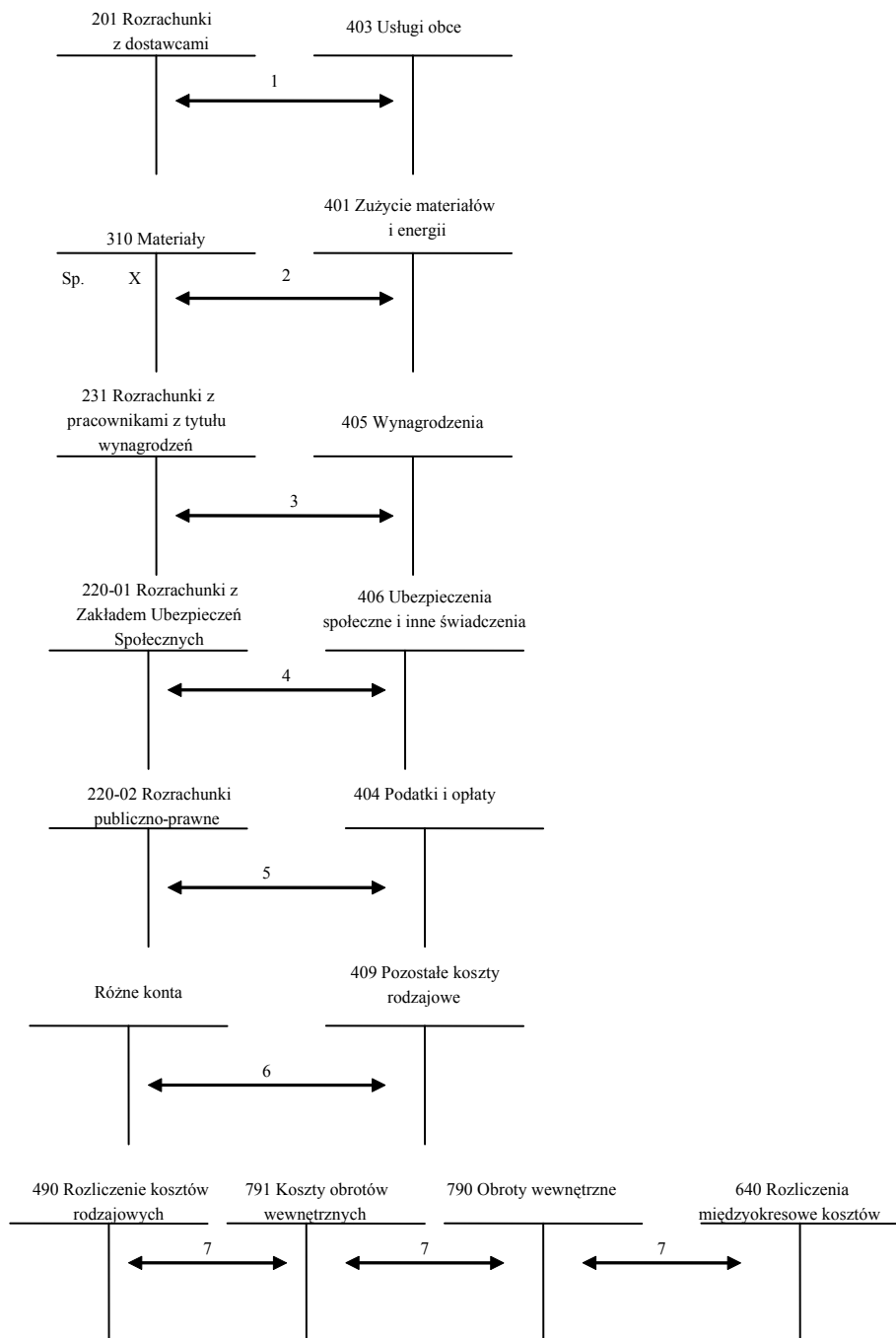


Opis operacji: 1 – ponoszenie różnych kosztów rodzajowych; 2 – wpływ dotacji na rachunek bankowy.

Rys. 1. Wpływ dotacji na częściowe pokrycie nakładów zaliczanych w koszty w okresie poniesienia

Źródło: opracowanie własne.

Dotacja otrzymywana na częściowe pokrycie drugiej grupy nakładów powinna być ujęta zgodnie z postanowieniami art. 41 ust. 1 pkt. 2 Ustawy o rachunkowości. Pomoc uzyskiwana na zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powinna zostać ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów zgodnie z zasadami zawartymi w art. 41 ust. 1 pkt. 2 Ustawy o rachunkowości, w myśl którego rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub

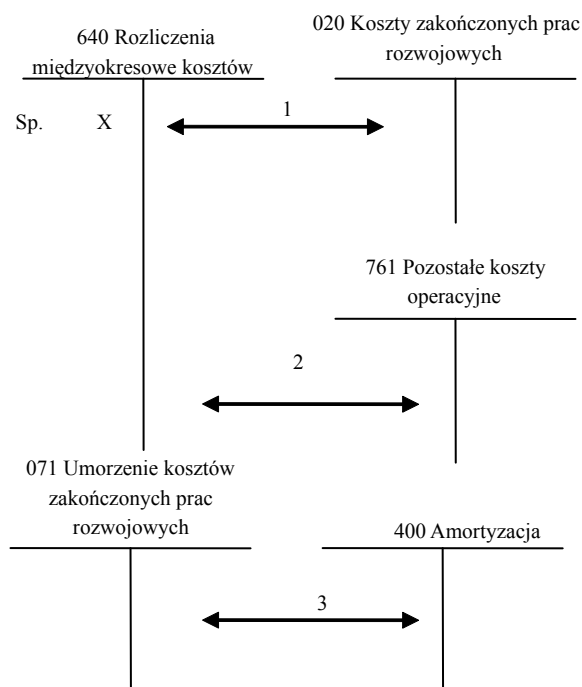


Opis operacji: 1 – zakup usług obcych zwiększających wartość prac rozwojowych dotyczących opracowania e-usług; 2 – przekazanie do zużycia materiałów zwiększających wartość prac rozwojowych

dotyczących e-usług; 3 – naliczenie wynagrodzeń zwiększających wartość prac rozwojowych dotyczących e-usług; 4 – naliczenie składek ubezpieczeń społecznych zwiększających wartość prac rozwojowych dotyczących e-usług; 5 – naliczenie podatków i opłat zwiększających wartość prac rozwojowych dotyczących e-usług; 6 – poniesienie pozostałych kosztów (np. koszty reklamy) zwiększających wartość prac rozwojowych dotyczących e-usług; 7 – rozliczenie poniesionych kosztów rodzajowych za pomocą konta 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych w poczet kosztów rozliczanych w czasie”. Koszty te wychodzą poza krąg kosztów, a więc dokonano księgowania za pomocą kont obrotów wewnętrznych (790 „Obroty wewnętrzne” i 791 „Koszty obrotów wewnętrznych”)

Rys. 2. Ujęcie w ewidencji nakładów ponoszonych na opracowanie e-usług

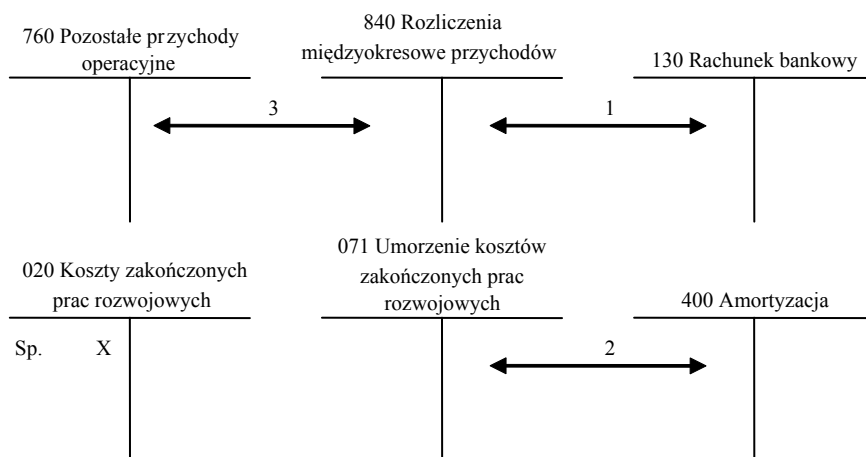
Źródło: opracowanie własne.



Opis operacji: 1 – przyjęcie na stan wartości niematerialnych i prawnych kosztów prac rozwojowych zakończonych pozytywnym efektem; 2 – odniesienie w pozostałe koszty operacyjne kosztów prac rozwojowych niezakończonych pozytywnym efektem; 3 – naliczenie amortyzacji od kosztów zakończonych prac rozwojowych.

Rys. 3. Ujęcie w ewidencji kosztów prac rozwojowych zakończonych i niezakończonych pozytywnym efektem, naliczenie odpisów amortyzacyjnych

Źródło: opracowanie własne.



Opis operacji: 1 – wpływ pomocy finansowej na rachunek bankowy; 2 – naliczenie amortyzacji za bieżący okres; 3 – zaliczenie do pozostałych przychodów operacyjnych danego okresu kwoty proporcjonalnie odpowiadającej naliczonej w danym okresie amortyzacji.

Rys. 4. Pomoc finansowa otrzymana na pokrycie części kwalifikowanych kosztów zakończonych prac rozwojowych dotyczących e-usług

Źródło: opracowanie własne.

wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł. Na rysunku 3 przedstawiono księgowe ujęcie takiej dotacji, a na rys. 2 – ujęcie w ewidencji nakładów ponoszonych na opracowanie e-usług.

W momencie ponoszenia nakłady dotyczące opracowania e-usług, które zaliczane będą do kosztów prac rozwojowych, są ujmowane na kontach zespołu „4” – „Koszty rodzajowe”. W przedsiębiorstwie stosującym do ewidencji kosztów zarówno zespół „4”, jak i zespół „5” do rozliczenia tych kosztów jest stosowane konto 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych”. Za pomocą tego konta koszty są rozliczane na konta zespołu „5” – „Koszty według typów działalności” lub „6” – „Produkty i rozliczenia międzyokresowe”. Nakłady ponoszone na opracowanie e-usługi należy koniecznie zaksięgować z uwzględnieniem obrotów wewnętrznych (obrazuje to operacja 7 na rys. 2). Są to konta 790 „Obroty wewnętrzne” oraz 791 „Koszty obrotów wewnętrznych”. Za pomocą tych kont koryguje się wielkość poniesionych kosztów rodzajowych do poziomu kosztów związanych z przychodami bieżącego okresu (współmiernych z przychodami). Każda operacja dotycząca kosztów wycho-

dzących bądź wchodzących do kręgu kosztów powinna być ujęta za pomocą kont obrotów wewnętrznych.

W momencie ujęcia nakładów ponoszonych na opracowanie e-usług jako kosztów rozliczanych w czasie (po zakończeniu zostaną one przeksięgowane na koszty zakończonych prac rozwojowych) koszty wychodzą poza krąg kosztów. W momencie, kiedy zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych jako koszty zakończonych prac rozwojowych, jednostka zacznie ich amortyzację, co oznacza, że po raz drugi zostaną zaliczone w koszty (zespół „4” i „5”). Ujęcie księgowie za pomocą obrotów wewnętrznych eliminuje problem podwójnego księgowania kosztów (raz w momencie ponoszenia nakładów na opracowanie e-usług, drugi raz w momencie rozpoczęcia amortyzacji zakończonych prac rozwojowych).

Przy sporządzaniu rachunku zysków i strat w wersji porównawczej, saldo konta 790 „Obroty wewnętrzne” jest wykazywane w części A. „Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi”, w pozycji III. „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”.

6. Zapewnienie odrębnej ewidencji księgowej

Przepisy wspólnotowe wprowadzają wymóg, by beneficjent unijnej pomocy utrzymywał odrębny system księgowy albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych [*Ewidencja dotacji...* 2010].

Odrębna ewidencja księgowa może polegać na wyodrębnieniu wszystkich operacji związanych z danym projektem poprzez wprowadzenie do stosowanego zakładowego planu kont dodatkowych (odrębnych) kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych, a także dodatkowych rejestrów dokumentów księgowych, w układzie umożliwiającym uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu i kontroli wykorzystania środków [*Ewidencja dotacji...* 2010].

Każda jednostka powinna ująć wybrane przez siebie zasady ewidencji na potrzeby projektu współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w zakładowej polityce rachunkowości. Odrębna ewidencja księgowa może polegać także na wprowadzeniu wyodrębnionego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem. Wyodrębniony kod księgowy oznacza odpowiedni symbol, numer, wyróżnik stosowany przy rejestracji, ewidencji lub oznaczeniu dokumentu, który umożliwi sporządzanie zestawienia lub rejestru dowodów księgowych w określonym przedziale czasowym ujmującym wszystkie operacje związane z projektem oraz obejmującym przynajmniej następujący zakres danych: nr dokumentu źródłowego, nr ewidencyjny lub księgowy dokumentu, datę wystawienia dokumentu, kwotę brutto, kwotę netto dokumentu, kwotę kwalifikowaną dotyczącą projektu [*Ewidencja dotacji...* 2010].

7. Podsumowanie

W ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działania 8.1 „Wspieranie działalności gospodarczej w dziedzinie gospodarki elektronicznej” Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości może udzielić dotacji na współfinansowanie kosztów wdrożenia e-usług. Do kosztów kwalifikowanych podlegających współfinansowaniu są zaliczane: zakup usług informatycznych, technicznych i innych, wynagrodzenia z narzutami, zakup analiz, usług eksperckich, koszty ogólne, koszty promocji, zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, część kapitałowa rat leasingowych dotyczących finansowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych finansowanych w drodze leasingu, koszty ustanowienia zabezpieczenia umowy o dotację, koszty prowadzenia rachunku bankowego projektu, koszty szkoleń bezpośrednio związanych z uruchomieniem i obsługą e-usługi.

Opracowanie witryny internetowej i uruchomienie e-usług można podzielić na następujące etapy:

- 1) planowanie e-usług,
- 2) opracowanie aplikacji (oprogramowania), infrastruktury, projektu graficznego oraz opracowanie zawartości witryny internetowej,
- 3) użytkowanie witryny internetowej.

Ponoszone na etapie planowania e-usługi nakłady można porównać do prac badawczych, w związku z tym nakłady ponoszone na tym etapie należy odnieść w koszty. Nakłady ponoszone na etapie opracowania e-usługi można porównać do prac rozwojowych. W myśl SKI-32 § 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. Nakłady ponoszone na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia.

Po zakończeniu procesu opracowywania witryny internetowej rozpoczyna się etap użytkowania (utrzymanie i udoskonalenie aplikacji, infrastruktury, projektu graficznego oraz zawartości witryny internetowej). Nakłady ponoszone na tym etapie powinny zostać odniesione w koszty.

Nakłady ponoszone na etapie opracowania e-usługi wstępnie są ujmowane na kontach zespołu „4” – „Koszty rodzajowe”, następnie za pomocą konta 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych” są odnoszone na konto 640 „Koszty rozliczane w czasie”. Nakłady ponoszone na opracowanie e-usługi należy koniecznie zaksięgować z uwzględnieniem kont obrotów wewnętrznych.

W momencie ujęcia nakładów ponoszonych na opracowanie e-usług jako kosztów rozliczanych w czasie (po zakończeniu zostaną one przeksięgowane na koszty zakończonych prac rozwojowych) koszty wychodzą poza krąg kosztów. W momencie, kiedy staną się kosztami zakończonych prac rozwojowych, jednostka zacznie ich amortyzację, co oznacza, że po raz drugi zostaną zaliczone w koszty. Ujęcie

księgowo za pomocą obrotów wewnętrznych eliminuje problem podwójnego księgowania kosztów.

Dotacja z Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości otrzymywana na częściowe pokrycie nakładów odnoszonych w koszty (etapy planowania e-usług i użytkowania portalu, na etapie opracowywania e-usług nakłady poniesione na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług) stanowi dotację do kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Pomoc taka w myśl art. 3 ust. 1 pkt. 32 Ustawy o rachunkowości stanowi pozostałe przychody operacyjne, gdyż jest związana z otrzymaniem nieodpłatnie środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Dotacja otrzymywana na częściowe pokrycie nakładów ponoszonych na etapie opracowania aplikacji (oprogramowania), infrastruktury, opracowania projektu graficznego i zawartości witryny dotyczących e-usługi, zwiększające (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych i prawnych, powinna być ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów zgodnie z zasadami zawartymi w art. 41 ust. 1 pkt. 2 Ustawy o rachunkowości. Następnie kwota dotacji zwiększa stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z dotacji.

Literatura

- Aktywa trwale*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2011, nr 10, <http://www.sgk.gofin.pl/10,115336.html> (26.05.2011).
- Ewidencja dotacji i wydatków ponoszonych na realizację projektu*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2010, nr 1, <http://www.sgk.gofin.pl/10,133378.html> (26.05.2011).
- Koszty prac badawczych i rozwojowych w księgach rachunkowych*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2010, nr 1, <http://www.sgk.gofin.pl/10,116679.html> (29.05.2011).
- Oprogramowanie do komputerów w ewidencji księgowej*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2011, nr 10, <http://www.sgk.gofin.pl/10,134400.html> (26.05.2011).
- Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka, 2007–2013*, [w:] *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013*, Warszawa, 1 października 2007 r. z późn. zm.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzU UE L 320 z późn. zm.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, DzU L 379 z 28.12.2006.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 13 sierpnia 2008 r. w sprawie udzielania przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości pomocy finansowej na wspieranie tworzenia i rozwoju gospodarki elektronicznej w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007–2013, DzU 2008 nr 153, poz. 956.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

Wartości niematerialne i prawne, „Przegląd Podatku Dochodowego” 2009, nr 7, dodatek, <http://www.sggk.gofin.pl/10,107683.html> (4.05.2011).

ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN THE WEB SITE FOR E-SERVICES

Summary: This article presents the possibility of accounting for expenditures incurred in connection with the implementation of e-services and grants received from the Polish Enterprise Development Agency to co-finance part of the costs associated with e-services. Polish Agency for Enterprise Development in the Innovative Economy Operational Programme can provide a grant to co-finance eligible costs associated with the implementation of e-services. Eligible costs include: purchase of computer services, technical and other compensation related costs, acquisition analysis, expert services, overhead costs, promotion costs, purchase of fixed assets and intangible assets, part of the capital lease financing of fixed assets and intangible assets. Expenditures incurred in the planning stage of e-services resemble research works, and therefore expenditures incurred at this stage should be related to the cost. Grant received to cover the eligible costs should be included in other operating income. Expenditures incurred during the development of e-services resemble development works. A developed own web site to access the unit by internal or external users is a component of the intangible assets generated by the unit itself. Grant received for these eligible costs should be recognized as deferred income. Then the amount of grant gradually increases the other operating income, parallel to the depreciation or amortization of development costs funded by grants. Expenditures for advertising and promotion of their products and services and the costs incurred at the stage of a web site should be included as an expense when incurred. The subsidy for these expenditures should be recognized as other operating income.