

СУТНІСТЬ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ: ОБЛІКОВИЙ ВИМІР

Обґрунтовано сутність поняття "електронна комерція", визначено проблемні питання її бухгалтерського відображення. Проведено аналіз особливостей застосування елементів методу бухгалтерського обліку при здійсненні операцій в електронній комерції

Постановка проблеми. Інтенсивний розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій у XXI столітті призвів до виникнення нового виду економічної діяльності – електронної комерції, що дозволяє значно підвищити ефективність бізнес-процесів за рахунок здійснення транзакцій в глобальній мережі Інтернет. Використання інформаційних технологій забезпечує розвиток інтеграційних процесів, розширення каналів збуту, здійснення обслуговування на більш високому рівні, що створює передумови для зростання прибутковості господарської діяльності суб'єктів господарювання.

За оцінками спеціалістів у наступні 10 років приблизно 90 % підприємств в економічно-розвинутих країнах будуть використовувати у своїй діяльності інтернет-технології, що надасть змогу прискорити здійснення всіх бізнес-процесів. За прогнозами провідних компаній на 2009-2011 рр. темпи приросту укладання угод в електронній комерції становитиме від 70 % до 150 % на рік [66]. З цього приводу можемо стверджувати, що без належного економіко-правового та організаційно-технічного регулювання даної сфери неможливий стабільний та динамічний розвиток економіки в цілому. Зазначені тенденції призводять до виникнення нових категорій, таких як "електронний бізнес", "електронна комерція" та "електронна торгівля".

З розвитком даних категорій нового значення набуло питання формування ефективної системи облікового-інформаційного забезпечення управління торгівельними операціями в мережі Інтернет.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання облікового відображення операцій в електронній комерції розглядалися в напрацюваннях таких вітчизняних вчених: В.В. Апопія, Н.І. Бузак, Т.Г. Затонацької, О.В. Климчук, А.С. Крутової, Л.О. Лігоненко, М.В. Макарової, А.В. Мартової, Ю.П. Медведєва, В.Л. Плєскача, В.М. Ребицького, П.В. Танасюк, А.С. Філіпенко, Т.С. Шемет та ін. Серед науковців дальнього зарубіжжя, які присвячували свої праці питанням електронної комерції, слід відзначити: Г. Армстронга, І.Т. Балабанова, В. Вонга, Р. Вуда, Х.М. Дейтєла, Р. Калакоти, Б. Клейндла, А. Каркоса, Ф. Котлера, Д. Сондерса, Д. Страусса, І.В. Успенського, К. Фелленштейна, Р. Фроста, В.В. Царева та ін. Теоретичні та практичні аспекти обліку та контролю операцій в електронній

комерції розглядаються у дослідженнях польських вчених А. Буджевїча (A. Budziewicz), А. Вавщика (A. Wawszczyk), Б. Грегора (B. Gregor), Й. Еугенюша (J. Eugeniusz), К. Коляшінска-Моравської (K. Kolasinska-Morawska), М. Недзвїєдзїнського (M. Niedzwiedzinski), Т. Труша (T. Trus), В. Шпрінгера (W. Szpringer) та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Перші системи електронної комерції у світі були створені в 60-х роках XX ст. у США з метою обслуговування замовлень квитків у транспортних компаніях, а також координації діяльності різноманітних служб у процесі підготовки рейсів [22, с. 618].

Стрімкий розвиток електронної комерції у світі почався в 1995-1996 рр. У 1996 р. значна кількість маркетологів та інформаційних агенцій робили прогноз розвитку комерції в інтернет-мережі [22, с. 41-42].

На даний час глобальна мережа Інтернет стрімко інтегрується у всі галузі господарської діяльності, що призводить до зростання та реалізації бізнес-процесів підприємства. Саме глобальна мережа стає діловим середовищем, в якому відбувається постійне здійснення електронних транзакцій за допомогою засобів електронної комерції, що призводить до прискорення кругообороту капіталу підприємства, а в подальшому і до зростання його прибутковості. Тому Інтернет стає об'єктом дослідження багатьох провідних консалтингових компаній, що вивчають розвиток та динаміку здійснення торгівельних операцій, склад користувачів, ефективність введення електронного бізнесу тощо.

Концепції "електронного бізнесу" та "електронної комерції" виникли в США у 1980-х роках і стали результатом розвитку більш ранніх ідей глобальної інформаційної економіки, що були теоретичною основою створення внутрішньофірмових і корпоративних інформаційних мереж для використання інформаційних технологій у процесі функціонування організації [29, с. 47].

Вважаємо за доцільне розглянути сутність поняття "електронний бізнес", що по-різному трактується як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками. Розглянемо запропоновані авторами підходи до визначення змісту поняття "електронний бізнес" (табл. 1).

Таблиця 1. Узагальнення результатів дослідження сутності поняття "електронний бізнес"

№ з/п	Автор	Визначення електронного бізнесу			
		ділова активність, що використовує глобальні мережі для перетворення зв'язків компанії з метою створення прибутку	бізнес, де зв'язки та процеси забезпечуються інформаційними технологіями	використання мереж з метою отримання та передавання інформації	перетворення основних бізнес-процесів за допомогою Інтернет-технологій
1	Піріг С.О. [32]	+	-	-	-
2	Береза А.М., Козак І.А., Шевченко Ф.А. [12]	+	-	-	-
3	Успенський І.В. [41]	+	-	-	-
4	Рогач О.І., Філіпенко А.С., Шемет Т.С. [28]	+	-	-	-
5	Макарова М.В. [23]	+	-	-	-
6	Дейтел Х.М. [50]	-	+	-	-
7	Фелленштейн К., Вуд Р. [54]	-	-	+	-
8	Клейндєл Б. [59]	-	+	-	-
9	Страусс Д., Фрост Р. [62]	-	-	-	+
10	Желіховський В.М. [13]	+	-	-	-
11	Мартова А.В. [25]	+	-	-	-
12	Баранов А. [2]	-	+	-	-
13	Висоцька В. [8]	-	+	-	-
14	Рублевська Ю.В. [38]	-	-	-	+
Разом	X	7	4	1	2
ПВ, %	100	50	28,58	7,14	14,28

При дослідженні сутності поняття "електронний бізнес" встановлено, що однозначної позиції щодо його трактування не існує. Зокрема, більшість авторів (А.М. Береза, В.М. Желіховський, І.А. Козак, М.В. Макарова, А.В. Мартова, С.О. Пиріг, О.І. Рогач, І.В. Успенський, А.С. Філіпенко, Ф.А. Шевченко, Т.С. Шемет) під даним поняттям розуміють ділову активність, при здійсненні якої використовуються комунікаційні можливості глобальних інформаційних мереж з метою отримання прибутку. Такі автори як А. Баранов, В. Висоцька, Х.М. Дейтел, Б. Клейндел зазначають, що електронний бізнес – це бізнес, де внутрішні і зовнішні зв'язки та бізнес-процеси забезпечуються інформаційними технологіями. Деякі дослідники (Ю.В. Врублевська, Д. Страусс, Р. Фрост) розуміють дане поняття як перетворення основних бізнес-процесів за допомогою Інтернет-технологій. На думку Р. Вуда та К. Фелленштейна, термін "електронний бізнес" слід трактувати як використання інформаційних комп'ютерних мереж з метою отримання та передавання інформації.

У свою чергу, С.О. Пиріг зазначає, що електронний бізнес на даний час є: ефективним засобом проведення маркетингових досліджень та здійснення платежів; найкращою системою комунікацій, яка дає можливість установити та підтримувати постійний зв'язок з будь-яким абонентом у світі (за умов його підключення до мережі); інструментом удосконалення

адміністративного та господарського управління; потужним джерелом економічної, фінансової та наукової інформації [32].

Вперше визначення "електронна торгівля" було запропоновано професором В. Звасом [67] в 1996 році. Слід зазначити, що терміни "електронний бізнес", "електронна комерція" та "електронна торгівля" автор використовував як синоніми.

Проте, як зауважують В.В. Апопій, І.П. Міщук, В.М. Ребицький, електронна торгівля, на відміну від електронної комерції, охоплює не весь процес товарно-грошового обміну, а тільки ту його частину, яка безпосередньо пов'язана з купівлею-продажем. Тому електронна торгівля є частиною електронної комерції [30, с. 528]. Звідси випливає, що електронна торгівля є невід'ємною складовою електронної комерції.

Поняття "електронна комерція" набуло великої популярності внаслідок його ототожнення з терміном "електронний бізнес". Проте з часом науковці почали відокремлювати електронну комерцію від електронного бізнесу, що призвело до виникнення ряду наукових дискусій. Тому наступним етапом нашого дослідження буде визначення сутності поняття "електронна комерція".

Для того, щоб детально зрозуміти трактування даного поняття, розглянемо підходи дослідників щодо визначення поняття "комерційна діяльність", що формують його сутнісну характеристику (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи авторів до визначення сутності поняття "комерційна діяльність"

№ з/п	Група авторів	Визначення	К-сть джерел	ПВ, %
1	Балабанова Л.В., Германчук А.М. [1], Беляевский И.К. [4], Криковцева Н.О., Казакова О.Б., Саркісян Л.Г., Авдєєнко Л.Л. [19], Марченко І.С. [26], Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. [40], Шемчушенко Ю.С. [46]	Діяльність із купівлі-продажу товарів та послуг з метою задоволення споживчого попиту та отримання прибутку	6	50,00
2	Бичик С.В., Даморацька А.С., Даморацька І.В. [6]	Діяльність з виробництва товарів та надання послуг для третіх осіб з метою отримання комерційної вигоди	1	8,33
3	Половцева Ф.П. [35], Райзберг Б.А. [20]	Торгівельна діяльність та різноманітні види підприємництва, пов'язані зі збутом, перепродажем товарів та наданням послуг	2	16,67
4	Русєва О.Н., Балан А.С. [39]	Особливий вид діяльності, що охоплює обмін матеріальними цінностями і послугами	1	8,33
5	Бусигін А.В. [7], Дашков Л.П., Памбужчянц В.К. [10]	Технологія торгівлі як сукупність способів раціональної організації та методів виконання операцій торгово-технологічного процесу	2	16,67
Разом		х	12	100,00

Дослідивши вищезазначені підходи авторів встановлено, що під поняттям "комерційна діяльність" слід розуміти діяльність суб'єкта господарювання, пов'язану з процесами купівлі-продажу товарів, робіт та послуг з метою задоволення потреб споживачів та отримання прибутку.

Незважаючи на значну кількість праць з проблематики визначення сутності поняття "електронна комерція", дане питання залишається недостатньо дослідженим й актуальним, оскільки немає чіткого тлумачення даного поняття в діючих нормативно-правових документах.

Таблиця 3. Узагальнення результатів дослідження сутності поняття "електронна комерція"

№ з/п	Автор	Характерні особливості електронної комерції				
		форма ведення бізнесу за допомогою електронних засобів	використання Інтернету для проведення комерційних операцій	взаємодія суб'єктів бізнесу через комп'ютерні мережі	діяльність з реалізації товарів і послуг	угоди, що укладені за допомогою інформаційних мереж
1	2	3	4	5	6	7
1	Макарова М.В. [23]	-	+	+	-	-
2	Рогач О.І., Філіпенко А.С., Шемет Т.С. [28]	+	-	-	-	-
3	Пиріг С.О. [32]	-	+	-	-	-
4	Глівенко С.В., Лалін Є.В., Павленок О.О. [16]	+	-	+	-	-
5	Мелюхін І.С. [27]	-	-	-	-	+
6	Береза А.М., Козак І.А., Шевченко Ф.А. [12]	-	+	-	-	-
7	Плескач В.Л., Затонацька Т.Г. [34]	-	-	-	+	-
8	Грехов А.М. [9]	-	+	-	-	-
9	Царев В.В., Кантарович А.А. [32]	-	+	-	-	-
10	Армстронг Г., Котлер Ф., Сондерс Д., Вонг В. [31]	+	-	-	-	-
11	Рейман Л.Д. [45]	-	-	-	+	-
12	Кобелев О.А., Резго Г.Я., Скиба В.А. [18]	-	-	+	+	-

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
13	Эймор Д. [44]	+	-	-	-	-
14	Калакота Р. (Kalakota R.) [58]	-	-	+	-	-
15	Ивахненко С.В. [15]	+	-	-	-	-
16	Дутов М.М. [11]	-	-	-	+	-
17	Желіховський В.М. [13]	+	-	+	-	-
18	Ревінова С.Ю. [37]	-	-	+	-	-
19	Куц Н.П., Попова М.І. [21]	-	-	-	-	+
20	Задвірний Я., Орловська А. [14]	-	+	-	-	-
21	Барсукова С.В. [3]	+	-	+	-	-
22	Звась В. (Zwass V.) [67]	-	-	-	+	-
Разом	X	7	6	7	5	2
ПВ, %	100	25,93	22,22	25,93	18,51	7,41

При дослідженні сутності поняття "електронна комерція" встановлено, що однозначної позиції щодо його трактування серед вчених не існує. Зокрема, більшість авторів (Г. Армстронг, С.В. Барсукова, В. Вонг, С.В. Глівенко, В.М. Желіховський, С.В. Ивахненко, Ф. Котлер, Є.В. Лапін, О.О. Павленок, О.І. Рогач, Д. Сондерс, А.С. Філіпенко, Т.С. Шемет, Д. Эймор) під даним поняттям розуміють форму ведення бізнесу за допомогою електронних засобів. Ряд авторів (С.В. Глівенко, Р. Калакота, О.А. Кобелев, Є.В. Лапін, М.В. Макарова, О.О. Павленок, С.Ю. Ревінова, Г.Я. Резго, В.А. Скиба) зазначають, що електронна комерція – це взаємодія суб'єктів бізнесу через комп'ютерні мережі. Такі автори як А.М. Береза, А.М. Грехов, Я. Задвірний, А.А. Кантарович, І.А. Козак, А. Орловська, С.О. Піріг, В.В. Царев, Ф.А. Шевченко стверджують, що під даним поняттям слід розуміти застосування Інтернету для проведення комерційних операцій. У свою чергу, деякі автори (М.М. Дутов, Т.Г. Затонацька, В. Звас, В.Л. Плескач, Л.Д. Рейман) визначають електронну комерцію як діяльність з реалізації товарів і послуг. На думку, Н.П. Куц, І.С. Мелюхіна, М.І. Попової під даним поняттям слід розуміти угоди, що укладені за допомогою інформаційних мереж.

У свою чергу, Т.С. Максимова та Д.В. Сорочан [24, с. 274] зазначають, що розуміння електронної комерції тільки як процесу купівлі і продажу продуктів у режимі on-line дуже обмежене. Дійсно, електронна комерція починалася з операцій купівлі-продажу і перерахування

Таблиця 4. Узагальнення результатів дослідження сутності поняття "електронна комерція" в польських літературних джерелах

№ з/п	Автори	Визначення електронної комерції	ПВ, %
1	Gregor B. [55], Eugeniusz J., Truś T. [53], Niedźwiedziński M. [61], Wit B. [65], Szpringer W. [63], Józwiak P. [57]	процес купівлі-продажу товарів та послуг, а також укладання торговельних угод за допомогою використання електронних засобів та Інтернету	46,16
2	Drygas P. [51], Duber M., Kania R. [52], Bryl J. [48]	укладання торговельних угод за допомогою використання електронних засобів, комп'ютерного обладнання, мережі Інтернет	23,08
3	Wawszczyk A. [64], Jegorowa D. [56]	здійснення торговельних операцій (замовлення, розподіл, маркетинг, реалізація або поставка товарів чи послуг) електронними засобами	15,38
4	Kolasinska-Morawska K. [60], Budziewicz A. [49]	процес купівлі-продажу товарів та послуг за допомогою використання електронних засобів та Інтернету	15,38
Разом		X	100

Проаналізувавши підходи польських дослідників до визначення поняття "електронна комерція", встановлено, що більшість авторів (50 %) Б. Грегор (B. Gregor), Й. Еугеніusz (J. Eugeniusz), М. Недзьв'єдзінський (M. Niedźwiedziński), Т. Труш (T. Truś), В. Шпрінгер (W. Szpringer), П. Юзвяк (P. Juzwiak) вважають, що під вищезазначеним поняттям слід розуміти процес купівлі-продажу товарів та послуг, а також укладання торговельних угод за допомогою використання електронних засобів та Інтернету. Деякі автори Й. Брил (J. Bryl), П. Дригас (P. Drygas), М. Дубер (M. Duber), Р. Каня (R. Kania) зазначають, що електронна комерція ґрунтується на укладанні торговельних угод за допомогою використання електронних засобів, комп'ютерного обладнання, мережі Інтернет. Під здійсненням торговельних операцій (замовлення, розподіл, маркетинг, реалізація або поставка товарів чи послуг) електронними засобами трактують поняття "електронна комерція" такі автори, як А. Вавщик (A. Wawszczyk), Д. Єгорова (D. Jegorowa). У свою чергу, А. Буджевіч (A. Budziewicz), К. Коляшінска-Моравська (K. Kolasinska-Morawska)

коштів через комп'ютерні мережі. Але сьогодні її зміст істотно розширився. Електронна комерція поєднує процеси розробки, просування на ринок, продажу, доставки, післяпродажного обслуговування й оплати товарів і послуг за допомогою Інтернету, створення віртуальних співтовариств споживачів і бізнес-партнерів. Таким чином, електронна комерція містить у собі не тільки ділові операції, пов'язані з безпосереднім отриманням прибутку (купівля-продаж товарів і послуг), а й процеси підтримки отримання прибутку (створення попиту на товари і послуги, післяпродажна підтримка й обслуговування покупців, полегшення взаємодії між діловими партнерами).

Дослідивши ряд наукових праць таких польських вчених, як П. Дригаса (P. Drygas), А. Буджевіч (A. Budziewicz), Б. Грегора (B. Gregor), А. Вавщика (A. Wawszczyk), М. Недзьв'єдзінського (M. Niedźwiedziński) та ін., можемо зазначити, що поняття "електронна комерція" ототожнюється з електронною торгівлею, причиною чого є неправильний переклад з іноземної мови. У свою чергу, польські дослідники виділяють ще термін "інтернетна торгівля" (торгівля через Інтернет), що є аналогом поняття "електронна торгівля", який використовується вітчизняними авторами. Потрібно зауважити, що єдності думок щодо трактування поняття "електронна комерція" серед польських дослідників не існує. Розглянемо підходи польських авторів до розуміння вищезазначеного терміну (табл. 4).

визначають даний термін як процес купівлі-продажу товарів та послуг за допомогою використання електронних засобів та Інтернету.

Враховуючи вищевикладене можна стверджувати, що польські дослідники розуміють електронну комерцію не лише як електронну торгівлю товарами та послугами за допомогою електронних засобів, але і як весь процес електронної торгівлі, до якого включаються не тільки електронний документооборот між продавцями та покупцями, а й відповідальність за невиконання зобов'язань.

Нестандартний підхід до розуміння сутності поняття "електронна комерція" пропонує Д. Єгорова (D. Jegorowa), яка зазначає, що електронна комерція є частиною господарської діяльності, яка забезпечує створення нових відносин між організаціями, споживачами, мережами, формами ринків [56].

Вважаємо, що електронну комерцію слід розглядати у вузькому і в широкому розумінні. У вузькому розумінні електронна комерція – це торгівля товарами та послугами через комп'ютерні мережі, а у широкому – це купівля-продаж, постачання продукції

споживачам за допомогою комп'ютерних мереж, а також перерахування грошових коштів та підписання угод за допомогою електронних засобів.

Одне з найважливіших завдань сучасної електронної комерції – заміна традиційного механізму торгівлі між підприємствами. При цьому передбачається, що клієнт попередньо вибирає товар та за допомогою Інтернету проводиться операція продажу [32]. Проте слід зауважити, що такі операції як відвідування вітрини інтернет-магазину,

перегляд товарів, відбір товарів, оформлення замовлення, нарахування податків та визначення вартості доставки, повинні бути максимально зручними для споживача.

Проаналізувавши існуючі підходи вітчизняних і зарубіжних дослідників встановлено, що сутність поняття "електронна комерція" слід розглядати як з економічної, так і правової точки зору (рис. 1).

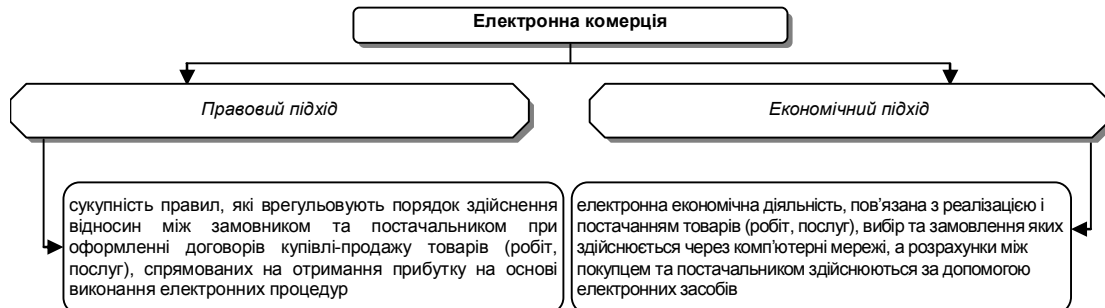


Рис. 1. Економіко-правова природа електронної комерції

Запропоновані підходи до визначення поняття "електронна комерція" дають змогу більш детально зрозуміти її сутність на основі врахування особливостей подвійної економіко-правової природи електронної комерції.

Визначення спільних та відмінних ознак термінів "електронний бізнес", "електронна комерція" та "електронна торгівля" надало змогу встановити неправомірність ототожнення зазначених термінів.

Теоретичним питанням електронної комерції в наукових виданнях присвячували праці О.М. Белуха, О.С. Білик, Я. Задвірний, Л.Б. Камінська, Т.О. Коропецька, Н.О. Крюченкова, А. Орловська, В.Л. Пластун, М.І. Попова, І.В. Попова, О. Шевченко, І.І. Ярова та ін. Перелік питань стосовно електронної комерції, що виділялись дослідниками, представлено в табл. 5.

Таблиця 5. Проблемні питання електронної комерції в працях дослідників

№ з/п	Автор	Проблемні питання					
		Сутність електронної комерції	Переваги і перешкоди здійснення електронної комерції	Історія виникнення електронної комерції	Правове регулювання електронної комерції	Категорії електронної комерції	Проблеми безпеки та захисту інформації
1	Ярова І.І. [47]	+	+				+
2	Камінська Л.Б. [17]				+		
3	Попова І.В., Крюченкова Н.О. [36]	+	+		+		
4	Белуха О.М., Коропецька Т.О., Білик О.С. [5]	+		+	+	+	+
5	Пластун В.Л. [33]	+	+				
6	Шевченко О. [43]				+		
7	Задвірний Я., Орловська А. [14]	+	+	+		+	
8	Куш Н.П., Попова М.І. [21]	+	+				
Разом		6	5	2	4	2	2

Проаналізувавши дані табл. 5, визначено, що найбільше уваги дослідниками приділяється визначенню сутності поняття "електронна комерція", що пов'язано із суперечністю поглядів щодо його трактування, а також з відсутністю визначення терміну в нормативно-правових документах. Потрібно зазначити, що досить детально в наукових працях розглядаються питання, присвячені перевагам та перешкодам здійснення електронної комерції, що було спричинено збільшенням обсягів операцій, які здійснюються за допомогою комп'ютерних мереж та глобальної мережі Інтернет. У свою чергу, проблемним питанням залишається правове регулювання електронної комерції, що зумовлено відсутністю нормативної бази в частині врегулювання правовідносин, які виникають в результаті здійснення торгівельних операцій. Потрібно зауважити, що такі автори, як О.М. Белуха, О.С. Білик, Я. Задвірний, Т.О. Коропецька, А. Орловська приділяють увагу дослідженню питанням

історичного розвитку електронної комерції, що дає змогу відстежити певні етапи встановлення та розвитку даного виду бізнесу як на зарубіжному, так і вітчизняному рівнях. Проблемними характеризуються питання окреслення основних категорій здійснення електронної комерції, а саме їх ефективної реалізації, що впливає на подальший розвиток підприємства та отримання прибутку. Зокрема, досить актуальними залишаються питання безпеки та захисту інформації в середовищі електронної комерції.

За результатами дослідження напрацьовані науковцями, використовуючи метод групування, визначено основні групи питань, які найчастіше досліджувались та оприлюднені в збірниках конференцій та в інших наукових виданнях (табл. 6). Для отримання результатів використовувалася інформаційна база Житомирської наукової бухгалтерської школи. За результатами відбору виявлено 49 наукових видань, що були опубліковані в Україні, Росії та Білорусі за період з 2000-2010 рр.

Таблиця 6. Систематизація публікацій з питань електронної комерції у наукових виданнях

№ з/п	Питання, що розглядаються	Автори, які досліджували питання		
		К-сть публікацій	ПВ, %	
1	Загальнотеоретичні питання: – сутність, категорії та принципи; – історичний аспект; – нормативне регулювання	Камінська Л.Б., Крюченкова Н.О., Попова І.В., Трофимова В.В., Матюх С.А., Белуха О.М., Коропецька Т.О., Білик О.С., Міщук І.П., Меджибовська Н.С., Мельник О.В., Пенкин Ю.М., Шевченко О., Соболев В.О., Емельянова Є.Ю., Гриценко Т., Жаркевич Н.Л., Морозова Є.В., Висоцька В., Газизов С.М.	16	32,65

Продовження табл. 6

1	2	3	4	5
2	Особливості розвитку та впровадження електронної комерції	Волченко Д.С., Панухник Я., Попова М.І., Куц Н.П., Задвірний Я., Орловська А., Гребешков О., Зіссер Ю.А., Шалай А.С., Кісь Я.П., Іванік І.В., Шинкарецька Н.В., Афоніна В.В., Пономарева Ю.В.	11	22,45
3	Особливості бухгалтерського обліку реалізації товарів у електронній комерції	Крутова А.С., Лукашова І.О.	2	4,08
4	Оподаткування операцій в електронній комерції	Фрідкін Л.Б.	1	2,04
5	Управління продажами на основі механізмів електронної комерції	Ярова І.І., Максимова Т.С., Сорочан Д.В., Мурашкевич В.А., Яценко В.В., Бойко О.О.	5	10,20
6	Контроль електронної комерції	Бутозов В.М., Андрущенко І.Г., Гуцалюк М., Яцковець А.	3	6,12
7	Механізм упровадження та безпеки здійснення електронних розрахунків	Крутова А.С., Тищенко Є.Н., Строкачева О.А., Пластун В.Л., Клименко В.М., Жабко О.Л., Прокопов Б.В., Пасхалов О.В., Сокульський В.М.	9	18,37
8	Аналіз електронної комерції	Добрянський К.В., Заруба В.Я., Кузнєцов П.В., Сокол К.М.	2	4,08
Разом		X	49	100,0

Джерело: розроблено за даними Інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи (ЖНБШ)

За даними групування бачимо, що значна кількість публікацій присвячена саме загальнотеоретичним питанням (32,65 %). Відносно невелика кількість статей присвячена особливостям розвитку та впровадження електронної комерції (22,45 %), проблемними питаннями введення та безпеки здійснення електронних розрахунків (18,37 %). Найменш дослідженими на сьогодні залишаються питання оподаткування, бухгалтерського обліку, контролю та аналізу операцій в електронній комерції (відповідно 2,04 %, 4,08 %, 6,12 % та 4,08 %).

Дослідження напрацювань науковців дозволило визначити, що питанням обліку, контролю та аналізу операцій в електронній комерції приділяється недостатня увага, що також свідчить про необхідність здійснення подальших досліджень в даній сфері.

Проведений аналіз наукових праць дозволив встановити наступні проблемні питання в сфері бухгалтерського обліку і контролю операцій в електронній комерції, що потребують подальшого вирішення (рис. 2).

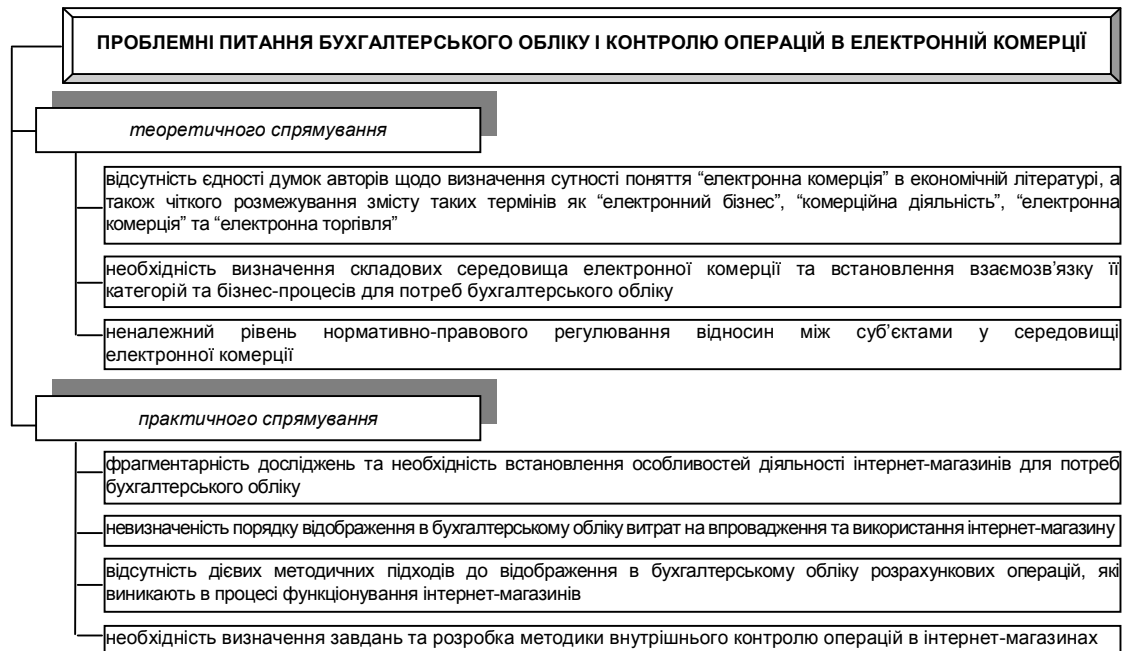


Рис. 2. Проблемні питання бухгалтерського обліку і контролю операцій в електронній комерції

Для вирішення виявлених проблемних питань бухгалтерського обліку операцій в електронній комерції практичного спрямування спочатку слід дослідити та вирішити проблеми теоретичного характеру.

Розглянемо проблемні питання, що виникають в умовах застосування електронної комерції, відповідно до елементів методу бухгалтерського обліку, що дозволить встановити основні напрями дослідження та шляхи їх вирішення у системі бухгалтерського обліку (табл. 7).

Таблиця 7. Проблемні питання реалізації елементів методу бухгалтерського обліку в умовах застосування електронної комерції

№ з/п	Елементи методу бухгалтерського обліку	Проблемні питання
1	2	3
Первинне спостереження		
1	Документування	Необхідність систематизації первинних документів за етапами здійснення діяльності інтернет-магазинів, визначення особливостей проведення розрахунків електронним чеком, смарт-карткою, кредитною карткою, електронними грошима в системі бухгалтерського обліку. Встановлення порядку оформлення та укладання договорів у електронній формі у сфері електронної комерції
2	Інвентаризація	Відсутність визначення етапів проведення інвентаризації в інтернет-магазині та особливостей відображення в обліку виявлених відхилень під час проведення інвентаризації
Вартісне вимірювання		
3	Оцінка	Невизначеність порядку здійснення оцінки інтернет-магазину як нематеріального активу. Необхідність встановлення порядку оцінки справедливої вартості інтернет-магазину за наступними підходами: ринковий (порівняльний), доходний, витратний, що надасть змогу виявити найдоцільніший з методів відповідно до умов, що впливають на вибір того чи іншого з підходів

Продовження табл. 7

1	2	3
4	Калькулювання	Необхідність визначення собівартості інтернет-магазину відповідно до способів його створення, а також визначення витрат, які включаються до собівартості, а які слід віднести до витрат звітного періоду
Групування та систематизація		
5	Рахунки	Необхідність виділення субрахунків для наступних об'єктів бухгалтерського обліку: 1) витрати на створення (придбання) інтернет-магазину; 2) електронні гроші
6	Подвійний запис	
Підсумкове узагальнення		
7	Баланс	Невизначеність віднесення об'єктів бухгалтерського обліку (витрати на створення (придбання) інтернет-магазину, електронні гроші) в умовах застосування електронної комерції до відповідних статей балансу
8	Звітність	Включення до ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" відповідних статей, що деталізують інформацію за відповідними об'єктами бухгалтерського обліку в умовах застосування електронної комерції

Первинне спостереження включає в себе такі елементи методу бухгалтерського обліку як документування та інвентаризація. Так, в умовах застосування електронної комерції до документування слід віднести проблеми документального забезпечення етапів здійснення діяльності інтернет-магазинів, а також порядок проведення розрахунків за допомогою електронного чеку, смарт-картки, кредитної картки та електронних грошей. Потрібно зауважити, що до даного елементу методу бухгалтерського обліку слід також віднести порядок оформлення та укладання між суб'єктами господарювання електронних договорів які мають певні особливості оформлення (застосування електронного підпису, що надає договору юридичної сили) порівняно із договорами в паперовій формі. Проведення інвентаризації також має ряд специфічних ознак, що характеризуються виділенням певних об'єктів, що підлягають даному виду контролю, а також відображення виявлених відхилень у первинних документах.

Вартісне вимірювання характеризуються такими елементами методу бухгалтерського обліку, як оцінка та калькулювання. Неправильне проведення оцінки призводить до викривлення облікової інформації, що призводить до недостовірності надання інформації користувачам. Тому необхідність встановлення порядку оцінки інтернет-магазину на даний час є досить актуальним питанням. У свою чергу, калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку, знаходить своє відображення при створенні інтернет-магазину власними силами підприємства, що характеризується поділом витрат, які входять до складу собівартості та які слід відобразити як витрати звітного періоду.

Групування та систематизація характеризується такими елементами методу як рахунки та подвійний запис. Дані елементи реалізуються у виокремленні субрахунків за наступними об'єктами бухгалтерського обліку: 1) витрати на створення (придбання) інтернет-магазину, що надасть змогу акумулювати інформацію в частині вартості заснування такого суб'єкта господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень; 2) розрахунки з електронними грошима, що дозволить уніфікувати інформацію щодо даного об'єкту.

Підсумкове узагальнення включає в себе такі елементи методу бухгалтерського обліку як баланс та звітність. Невизначеність щодо віднесення об'єктів бухгалтерського обліку (витрати на створення (придбання) інтернет-магазину, електронні гроші) в умовах застосування електронної комерції до відповідних статей балансу призводить до викривлення облікових даних, що негативно впливає на подальше функціонування суб'єкта господарювання. У свою чергу, у звітності мають бути передбачені відповідні статті щодо відображення даних об'єктів обліку, а саме, у Ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" повинна розкриватися детальна інформація щодо витрат на створення (придбання) інтернет-магазину та електронних грошей для забезпечення користувачів достовірною та своєчасною інформацією.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Детальний аналіз підходів до визначення сутності понять "електронний бізнес", "електронна комерція" та "електронна торгівля" дозволив встановити неправомірність їх отождолення. Виходячи з результатів дослідження теоретично обґрунтовано, що поняття "електронний бізнес" є найбільш широким порівняно з поняттями "електронна комерція" та "електронна торгівля". З метою узгодженості понятійного апарату та покращення практики здійснення електронної комерції запропоновано поняття "електронна комерція" розглядати з економічної та правової точок зору.

У процесі дослідження виокремлено проблемні питання бухгалтерського обліку операцій в електронній комерції теоретичного та практичного спрямування, їх

аналіз надав змогу окреслити сферу подальших досліджень з метою розробки комплексного облікового забезпечення здійснення операцій в електронній комерції.

Аналіз проблемних питань реалізації елементів методу бухгалтерського обліку в умовах застосування електронної комерції надав змогу встановити ряд невирішених питань (відсутність єдності думок авторів щодо визначення сутності поняття "електронна комерція" в економічній літературі, а також чіткого розмежування змісту таких термінів як "електронний бізнес", "комерційна діяльність", "електронна комерція" та "електронна торгівля"; необхідність визначення складових середовища електронної комерції та встановлення взаємозв'язку її категорій та бізнес-процесів для потреб бухгалтерського обліку; неналежний рівень нормативно-правового регулювання відносин між суб'єктами у середовищі електронної комерції; фрагментарність досліджень та необхідність встановлення особливостей діяльності інтернет-магазинів для потреб бухгалтерського обліку; невизначеність порядку відображення в бухгалтерському обліку витрат на впровадження та використання інтернет-магазину; відсутність дієвих методичних підходів до відображення в бухгалтерському обліку розрахункових операцій, які виникають в процесі функціонування інтернет-магазинів; необхідність визначення завдань та розробка методики внутрішнього контролю операцій в інтернет-магазинах), що потребують подальшого дослідження та вирішення для забезпечення ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку електронної комерції.

Список використаної літератури:

1. Балабанова Л.В. Комерційна діяльність: маркетинг і логістика: навч. посібник / Л.В. Балабанова, А.М. Германчук. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 288 с. 2. Баранов А. Електронний бізнес – нужен ли он Украине? / А. Баранов // Internet UA. – 2003. – № 12. – с. 16-23. 3. Барсукова С.В. Современный маркетинговые аспекты развития Интернет коммерции / С.В. Барсукова // Вестник финансовой академии. – 2000. – № 3 (15). – с. 25-33. 4. Беляевский И.К. Основы коммерции: учебно-практ. пособ. / И.К. Беляевский / Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М.: Изд-во МЭСИ, 2005. – 129 с. 5. Белуха О.М. Електронна комерція: Україна і світ / О.М. Белуха, Т.О. Коропецька, О.С. Білик // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2008. – № 3. – с. 21-33. 6. Бичык С.В. Словарь экономических терминов / С.В. Бичык, А.С. Даморацкая, И.В. Даморацкая. – Минск: Выш. шк., 2009. – 271 с. 7. Бусыгин А.В. Важнейший источник экономического анализа / А.В. Бусыгин // Дело-вой вестник "Российской кооперации". – 2001. – № 5. – с. 15. 8. Висоцька В. Особливості проектування та впровадження систем електронної комерції / В. Висоцька // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – Львів: Львівська політехніка, 2008. – № 629. – 191 с. 9. Грехов А.М. Е-комерція: [навч. посіб.] / А.М. Грехов. – К.: Вид-во Європ. Ун-ту, 2006. – 214 с. 10. Дашков Л.П. Коммерция и технология торговли / Л.П. Дашков, В.К. Памбучиянц. – 5-ое изд. – М.: Информационно-внедренческий центр "Маркетинг", 2007. – 448 с. 11. Дутов М.М. Правове забезпечення розвитку електронної комерції: дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Михайло Михайлович Дутов / НАН України; Інститут економіко-правових досліджень. – Донецьк, 2003. – 178 с. 12. Електронна комерція: навч. посібник / А.М. Береза, І.А. Козак, Ф.А. Шевченко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 326 с. 13. Желіховський В.М. Правові засади електронної комерції в Україні: дис... канд. наук: 12.00.07 "Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право" / В'ячеслав Михайлович Желіховський. – Київ, 2007. – 218 с. 14. Задвірний Я. Використання можливостей електронної комерції у процесі ведення бізнесу / Я. Задвірний, А. Орловська // Формування ринкової економіки в Україні. – 2008. – Вип. 18. – с. 70-75. 15. Івахненко С.В. Інформаційні

технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: [наукове видання] / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с. 16. Інформаційні системи менеджменту: навчальний посібник / Глівенко С.В., Лалін Є.В., Павленок О.О. та ін. – Суми: ВТД "Університетська книга", 2003. – 352 с. 17. Камінська Л.Б. Проблеми наблизення правового регулювання електронної комерції в Україні до європейського законодавства: зб. матер. IX міжнар.наук.-практ. конф. ["Моделі та стратегії євроінтеграції України: економічний і правовий аспекти"]; (30 травня 2006 року) / Українська академія зовнішньої торгівлі. – Київ, 2006. – с. 104-107. 18. Кобелев О.А. Электронная коммерция: [учебное пособие] / О.А. Кобелев, Г.Я. Резго, В.А. Скиба; под ред. Пирогова С.В. – М.: Изд. Дом "Социальные отношения". Издательство "Перспектива", 2003. – 428 с. 19. Комерційна діяльність: навчальний посібник / [Криковцева Н.О., Казакова О.Б., Саркіян Л.Г., Авдєєнко Л.Л. та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с. 20. Курс економіки / Под ред. Б.А. Райзберга. – М.: Инфра-М, 1997. – 720 с. 21. Куц Н.П. Електронна комерція: проблеми розвитку в українському інформаційному просторі / М.І. Попова, Н.П. Куц // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина 2. – Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – 260 с. – с. 201-206 22. Маєвська А.А. Електронна комерція і право / Уклад. А.А. Маєвська. – Х.: 2010. – 256 с. 23. Макарова М.В. Електронна комерція: [посібник для студентів вищих навчальних закладів] / М.В. Макарова. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 272 с. 24. Максимова Т.С. Використання електронної комерції роздрібними торговельними підприємствами / Т.С. Максимова, Д.В. Сорочан // Торговля і ринок України / Тематичний збірник наукових праць. – Донецьк, 2010. – Випуск 29. – с. 273-279 25. Мартова А.В. Сущність і основні характеристики електронного бізнесу, електронної комерції, електронного і інтернет-маркетингу / А.В. Мартова // Культура народів Причорномор'я. – 2004. – № 56. – с. 146-152 26. Марченко І.С. Системний підхід к управленню комерційної діяльністю організацій / І.С. Марченко // Вестник МГТУ. – 2010. – Т. 13, № 1. – с. 27-30 27. Мелюхин І.С. Информационное общество: достижения, проблемы, тенденции развития. – М.: МГУ, 1999. – 208 с. 28. Міжнародні фінанси: [підручник] / О.І. Рогач, А.С. Філіпенко, Т.С. Шемет та ін.; за ред. О.І. Рогача. – К.: Либідь, 2003. – 784 с. 29. Міщенко В.І. Електронний бізнес на ринку фінансових послуг: [практич. посіб.] / В.І. Міщенко, А.В. Шаповалов, Г.В. Юрчук. – К.: "Знання", КОО, 2003. – 278 с. 30. Організація торгівлі: [підручник] / [Аполій В.В., Міщук І.П., Ребицький В.М. та ін.]; за редакцією В.В. Аполія. – [2-е вид., перероб. та доп.] – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 616 с. 31. Основы маркетинга / Котлер Ф., Армстронг Г., Сондерс Д., Вонг В.: [пер. с англ.] – М.: Вильямс, 2001. – 944 с. 32. Пиріє С.О. Платіжні системи / С.О. Пиріє. – Издательство: "Центр учбової літератури", 2008. – 240 с. 33. Пластун В.Л. Проблеми та тенденції розвитку систем електронних розрахунків на міжнародних ринках / В.Л. Пластун // Вісник Української академії банківської справи. – 2003. – № 1(14). – с. 8-10 34. Плескач В.Л. Електронна комерція: [підручник] / В.Л. Плескач, Т.Г. Затонацька. – К.: Знання, 2007. – 535 с. 35. Половцева Ф.П. Комерційна діяльність: учебник / Ф.П. Половцева. – М.: Изд-во ИНФРА-М, 2001. – 248 с. 36. Попова І.В. Тенденції та перспективи розвитку електронної комерції в Україні: зб. матер. VII міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців ["Україна – ЄС – Європа: нові виклики та модернізація відносин"], (18 квітня 2007 року) / Попова І.В., Крюченкова Н.О. – К.: УАЗТ, 2007. – 416 с. 37. Рєвинова С.Ю. Становление и тенденции развития электронной коммерции: на примере США: дис... к.э.н.: 08.00.14 / Светлана Юрьевна Рєвинова. – Москва, 2004. – 218 с. 38. Рублевская Ю.В. Моделирование бизнеса в интернет-среде / Ю.В. Рублевская, Е.В. Попов // Маркетинг в России и за рубежом. – 2001. – №2 (22). – с. 87-102. 39. Русева О.Н. Стратегическое управление комерційної діяльністю підприємства / О.Н. Русева, А.С. Балан // Труды Одесского политехнического университета. – 2003. – Вып. 2 (20). – с. 1-4. 40. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. Посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. – Житомир: ЖІТІ, 1991. – 444 с. 41. Успенский И.В. Энциклопедия Интернет-бизнеса / И.В. Успенский. – СПб.: Питер, 2001. – 156 с. 42. Царев В.В. Электронная коммерция / В.В. Царев, А.А. Кантарович. – СПб.: Питер, 2002. – 320 с. 43. Шевченко О. Електронна комерція в умовах чинного законодавства / О. Шевченко // Право України. – 2003. – № 1(10). – с. 142-143 44. Эймор Д. Электронный бизнес: эволюция и/или революция:

[пер. с англ.] / Д. Эймор. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2001. – 752 с. 45. Электронная коммерция: [учеб. пособие для служащих гос. организаций и коммерческих фирм] / Под общ. ред. Л.Д. Реймана. – М.: НТЦ "ФИОРД-ИНФО", 2002. – 272 с. 46. Юридична енциклопедія: [в 6-ти томах] / Під ред. Ю.С. Шемчушенка та ін. – К.: Вид-во "Українська енциклопедія" імені М. П. Бажана, 2003. – Т. 2. – 524 с. 47. Ярова І.І. Управління продажами на основі механізмів електронної комерції / І.І. Ярова // Вісник Хмельницького університету / Економічні науки. – Хмельницький, 2010. – № 2. – Т. 3. – с. 100-103. 48. Bryl J. Bezpieczeństwo systemów e-Commerce: zbiór prac naukowych ["Inspired by Internet"] / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu. – Poznań, 2004. – 126 s. – S. 19-34. 49. Budziewicz A. E-commerce jako element wspomagający funkcjonowanie krajowego operatora pocztowego w obliczu globalizacji zbiór prac naukowych ["Przemiany i perspektywy polskich przedsiębiorstw w dobie integracji z Unią Europejską"] / Agnieszka Budziewicz. – Warszawa, 2003. – 338 s. – S. 301-311 50. Deitel H.M. e-Business and e-Commerce for Managers / H.M. Deitel, P.J. Deitel, K. Steinbuhler. – Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2001. – 794 p. 51. Drygas P. Strategiczne aspekty zarządzania w handlu elektronicznym: zbiór prac naukowych ["Inspired by Internet"] / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu. – Poznań, 2004. – 126 s. – S. 7-18 52. Duber M. Wybrane możliwości i bariery w praktycznym wykorzystaniu Internetu w działalności gospodarczej: zbiór prac naukowych ["Przemiany i perspektywy polskich przedsiębiorstw w dobie integracji z Unią Europejską"] / Michał Duber, Rafał Kania. – Warszawa, 2003. – 338 s. – S. 291-300. 53. Eugeniusz J. Gospodarka elektroniczna / Eugeniusz Januła, Teresa Truś. – Warszawa: Difin, 2010. – 204 s. 54. Fellenshtein C. Exploring E-commerce, Global E-business and E-societies / C. Fellenshtein, R. Wood. – Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2000. – 269 p. 55. Gregor B. E-Commerce / B. Gregor. – Wydawnictwo: Oficyna Wydawnicza "Branta". – Bydgoszcz, 2002. – 396 s. 56. Jegorowa D. Rozwój segmentów rynku transakcji internetowych: VI Konferencja Informatyki Stosowanej / Dorota Jegorowa / Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Chełmie. – Chełm, 2007. – 234 s. 57. Józwiak P. Rozwój infrastruktury informacyjno-komunikacyjnej a handel-elektroniczny: zbiór prac naukowych ["Problemy globalizacji gospodarki"] / Piotr Józwiak / Polskie Towarzystwo Ekonomiczne. – Szczecin, 2003. – S. 201-206 58. Kalakota R. Frontiers of electronic commerce / R. Kalakota, A. Whinston. – Addison-Wesley, 1996. – 487 p. 59. Kleindl B.A. Strategic Electronic Marketing: Managing E-Business / B.A. Kleindl. – Mason: Thomson, 2002. – 428 p. 60. Kolasinska-Morawska K. E-Commerce / Katarzyna Kolasinska-Morawska. – Społeczna wyższa szkoła przedsiębiorczości i zarządzania, 2008. – 108 s. 61. Niedźwiedziński M. Globalny handel elektroniczny / Marian Niedźwiedziński. – Warszawa: Wydaw. Naukowe PWN, 2004. – 182 s. 62. Strauss J. E-marketing / Strauss, Judy and Frost, Raymond. – Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2001. – 519 p. 63. Szpringer W. E-Commerce E-banking wyzwania globalizacji / W. Szpringer. – Wydawnictwo: DIFIN, 2002. – 208 s. 64. Wawszczyk A. E-Gospodarka. Poradnik przedsiębiorcy / Adam Wawszczyk. – Wydanie 1. – Warszawa, 2003. – 142 s. 65. Wit B. Electronic commerce – budowanie konkurencyjności przedsiębiorstwa w Internecie / B. Wit. – Lublin, 2008. – 216 s. 66. World Internet Statistics [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>. 67. Zwass V. Electronic Commerce: Structures and Issues / Vladimir Zwass // International Journal of Electronic Commerce. – № 1. – 1996. – С. 3-23.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
- теорія та метатеорія ведення бухгалтерського обліку;
- трансляція філософських концепцій в теорію і методологію бухгалтерського обліку.

СКАКУН Антоніна Степанівна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку електронної комерції.

Стаття надійшла до редакції 09.11.11 р.