

ЕЛЕКТРОННА КОМЕРЦІЯ ЯК ФОРМА БІЗНЕСУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Розглянуто критерії визнання Інтернет-магазину (веб-сайту) як нематеріального активу, порядок оцінки такого об'єкта, формування його вартості та облікове відображення операцій зі створення Інтернет-магазину як форми електронної комерції

Ключові слова: безготівкові розрахунки, електронна комерція, Інтернет-магазин, нематеріальний актив, витрати

Постановка проблеми. У процесі розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій глобальна мережа Інтернет є одним із найбільш перспективних інструментів ведення електронного бізнесу. Поширення в Україні сучасних форм торгівлі з використанням новітніх технологій забезпечує комплексне обслуговування споживачів, мінімізацію фінансових і часових витрат. Слід зазначити, що на даний час одним із найперспективніших видів торгівлі на відстані у сфері електронного бізнесу є торгівля через Інтернет-магазини. Виникнення такої форми бізнесу зумовило появу нових видів безготівкових розрахунків (платіжні Інтернет-системи, наприклад, WebMoney), що, в свою чергу, спричинило необхідність дослідження особливостей їх бухгалтерського обліку. Однак для можливості визначення специфіки безготівкових розрахунків через мережу Інтернет, які використовуються при електронній комерції, першочерговим завданням є дослідження питання створення веб-сайту, оцінки понесених витрат та облікового відображення відповідних операцій.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Питання порядку створення інтернет-магазину та відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку розглядається переважно у періодичних виданнях та наукових статтях. Зокрема дане питання досліджували: С. Барсукова, О. Башинський, Н. Бузак, Г. Васильєв, О. Водоп'янова, І. Голошевич, Р. Грачова, О. Грицак, О. Золотухін, А. Литвинов, А. Нефьодов, С. Палочко, В. Туржанський, Є. Федоровський, А. Чучковська, І. Шингур та ін.

Однак, незважаючи на чисельні дослідження проблем у сфері бухгалтерського обліку щодо створення інтернет-магазину на сьогодні невіршеними залишаються наступні питання: оцінка веб-сайта та доменного імені, бухгалтерський облік відображення витрат, понесених при створенні інтернет-магазину різними способами.

Метою дослідження є встановлення критеріїв визнання інтернет-магазину (веб-сайту) як об'єкта обліку, порядку оцінки такого об'єкта, формування його вартості та облікове відображення операцій зі створення інтернет-магазину як форми електронної комерції способами

Викладення основного матеріалу. Інтернет-магазин – це спеціалізований веб-сайт, який забезпечує повний цикл купівлі-продажу товарів, робіт та послуг через глобальну мережу Інтернет. Слід зазначити, що для створення інтернет-магазину підприємству необхідно здійснити такі заходи: визначити технічне завдання на сайт (докладний опис сторінок сайту, зв'язки між цими сторінками, побажання з приводу оформлення та реалізації сайту, кількості мов тощо); підготувати всі матеріали, що стосуються тематики сайту, а саме: фірмовий стиль компанії, буклети та рекламні проспекти, іншу інформацію щодо теми сайту; укласти договір і затвердити технічне завдання на розробку сайту (якщо до розробки залучається спеціалізована організація); оплатити оренду сайту; затвердити та зареєструвати доменне ім'я [3, с. 69-70].

Якщо підприємство створює сайт, який має рекламний характер, з метою підвищення ділової репутації і термін його корисного використання не перевищує одного року, то витрати на розробку такого сайту відносяться до витрат звітного періоду [7].

З іншої сторони, коли підприємство створює веб-сайт для отримання прибутку, наприклад, через інтернет-магазин, організований на сайті, то витрати на його розробку чи придбання визнаються нематеріальним активом. У такому випадку в бухгалтерському обліку веб-сайт зараховується на баланс за первісною вартістю, яка складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших витрат, безпосередньо пов'язаних із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням [7].

Звідси вважаємо за доцільне проаналізувати відповідність веб-сайта критеріям визнання нематеріального активу. Криштопа І.І. [6, с. 77] виділяє наступні критерії визнання, які виконуються для веб-сайту (інтернет-магазину): нематеріальність; можливість ідентифікації та достовірного визначення вартості веб-сайта; існування ймовірності одержання майбутніх економічних; термін корисного використання понад 12 місяців (або операційного циклу); немонетарність; використання для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою чи надання в оренду іншим особам.

Отже, можемо зробити висновок, що веб-сайт як об'єкт обліку відповідає всім критеріям визнання його нематеріальним активом. Бухгалтерський облік операцій створення веб-сайта здійснюється відповідно до положень П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" та обліковуються на рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

Відповідно до п. 5 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" до авторських прав та суміжних з ним права включають: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо [12].

Звідси випливає, що витрати, які формують балансову вартість веб-сайту, повинні відобразитися на рахунку 125 "Авторські та суміжні з ними права".

Порядок бухгалтерського обліку витрат на підтримку веб-сайту залежить від цілей їх здійснення (удосконалення, модернізація, технічне обслуговування тощо). Так, згідно з п. 18 ПСБО 8 "Нематеріальні активи" первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з їх удосконаленням та можливістю продовження строку використання таких активів, що, у свою чергу, сприятиме збільшенню первісно очікуваних економічних вигод [4].

Формування в обліку первісної вартості Інтернет-магазину залежить від способів його створення (впровадження):

- 1) створення – самостійна розробка або залучення спеціалізованої організації;
- 2) оренда веб-сайту – операційна або фінансова;
- 3) придбання новоствореного або вже функціонуючого Інтернет-магазину [16, с. 225-226].

Залежно від обраного шляху впровадження Інтернет-магазину значно змінюється сукупність понесених витрат. Формування первісної вартості Інтернет-магазину з урахуванням різних способів створення для потреб бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", 14 "Оренда" та МСФЗ 38 "Нематеріальні активи", 17 "Оренда" представлено в табл. 1.

Таблиця 1. Формування первісної вартості інтернет-магазину з урахуванням способів створення згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", 14 "Оренда" та МСФЗ 38 "Нематеріальні активи", 17 "Оренда" [9; 139; 11; 8]

№ з/п	Способи створення	П(С)БО 8, 14	МСФЗ 38, 17
1	Самостійна розробка	Первісна вартість складається із сукупності витрат, понесених підприємством на створення даного об'єкта, до яких належать: оплата праці програмістів та інших працівників; відрахування єдиного соціального внеску; прямі матеріальні й інші витрати	Не визначається
2	Залучення сторонньої спеціалізованої організації	Первісна вартість визначається виходячи з даних, зазначених в акті виконаних робіт	
3	Оренда діючого Інтернет-магазину	Операційна оренда: в обліку відображаються витрати на сплату орендних платежів. Фінансова оренда: первісна вартість об'єкта складається із договірної вартості між орендодавцем та орендарем	Не визначається
4	Придбання функціонуючого Інтернет-магазину	Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням	

Отже, проаналізувавши дані табл. 1, можна зробити висновок, що оцінка вартості Інтернет-магазину залежить від способу його створення. Порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів показує, що в міжнародних стандартах увага приділяється лише основним моментам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що надає змогу визначити лише первісну вартість придбаного функціонуючого Інтернет-магазину.

При самостійній розробці підприємством Інтернет-магазину (ІМ) виникають витрати, які формують його первісну вартість, проте можуть також виникати витрати, які підприємство повинно відобразити в складі витрат звітного періоду:

1) витрати, які входять до собівартості ІМ – оплата праці та витрати, пов'язані з працівниками, які зайняті створенням веб-сайту; матеріальні витрати, що необхідні для створення об'єкта; витрати на послуги, використання при створенні Інтернет-магазину;

2) витрати, які не входять до собівартості ІМ – витрати на навчання персоналу для можливості експлуатації веб-сайту; торгові, адміністративні та інші загальні накладні витрати, крім тих, що можуть бути віднесені на підготовку об'єкта до використання.

Отже, слід зауважити, що при власноручній розробці Інтернет-магазину підприємство повинно формувати первісну вартість лише з тих витрат, які були понесені в ході його створення та одночасно входять у склад собівартості відповідно до норм П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Найбільш доцільними підходами до оцінки справедливої вартості веб-сайту є доходний (базується на принципі очікування, який передбачає, що типовий покупець придбає об'єкт в очікуванні отримання майбутніх доходів/вигод [8, с. 88]) та ринковий/порівняльний (застосовується у випадку, коли є достатньо активний ринок продажу оцінюваних нематеріальних активів) підходи, оскільки вони дозволяють найбільшою мірою визначити справедливу вартість даного нематеріального активу. У свою чергу, нерациональним вважаємо витратний підхід (якщо неможливо знайти аналоги, а прибуток, що прогнозується, не є стабільним; оцінюючи повний перелік витрат враховуються усі можливі (існуючі) витрати на формування об'єкту), який може призвести до заниження чи завищення справедливої вартості нематеріального активу.

Окрім витрат на створення сайту, підприємству доведеться додатково понести витрати на реєстрацію доменного імені. Без цього сайт не можна розмістити в Інтернеті. Якщо сайт створює спеціалізована фірма, то, як заведено, вона зареєструє доменне ім'я, розмістить сайт в Інтернеті, супроводжуватиме, обслуговуватиме його [14, с. 6].

Відсутність рекомендацій в нормативно-правових документах щодо обліку доменного імені призвело до виникнення різних підходів науковців щодо його відображення. Зокрема, І. Чернова [15, с. 14], М. Корольова [5, с. 24] розглядають доменне ім'я як невід'ємну складову веб-сайта та пропонують відображати в обліку за ознакою у виробництві (у разі виробничого призначення – відносити до складу первісної вартості веб-сайта, а в разі невиробничого призначення – списувати на витрати поточного періоду). Відповідно І. Солодченко [13, с. 40] доменне ім'я розуміє як окрему частину веб-сайта, відображення якої в обліку залежить від його призначення (у разі збігу з назвою товарного знака підприємства – відображати окремою позицією поряд з веб-сайтом у складі

нематеріальних активів або відображати як витрати поточного періоду в разі функціонування доменного імені як ідентифікатора адресного простору).

У свою чергу, І.І. Криштопа стверджує, що узагальнені вище підходи до відображення в обліку доменного ім'я мають певні дискусійні аспекти. На думку автора, цей об'єкт недоцільно вважати невід'ємною складовою веб-сайта підприємства за аналогією до операційної системи комп'ютера, оскільки, на відміну від останньої, він не є ключовою умовою функціонування веб-сайта. Наприклад, навіть за відсутності у веб-сайта доменного ім'я він продовжуватиме працювати (хоча й не виконуватиме своїх функцій у повному обсязі). У свою чергу, відображення цього об'єкта окремою позицією в складі нематеріальних активів підприємств усіх видів економічної діяльності є також спірним моментом, оскільки наявне недотримання критерію існування ймовірності одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням [6].

Цікавим науковим підходом щодо відображення в обліку доменного імені є підхід Н.І. Бузак, яка зазначає, що доменне ім'я не продається підприємству, а надається як право на використання унікального мережного ресурсу на період дії його реєстрації, при відображенні затрат на придбання такого права в обліку необхідно враховувати термін його використання. Як правило, термін реєстрації доменного ім'я становить рік – в цьому випадку плата за реєстрацію повинна включатися до витрат періоду; якщо термін використання доменного ім'я становить більше одного року, то затрати на його реєстрацію повинні бути відображені в числі нематеріальних активів як суміжні права. Операції з реєстрації доменного ім'я повинні бути підтвердженими такими документами: договір про реєстрацію, акт виконаних робіт, свідоцтво про реєстрацію доменного ім'я [1, с. 159].

Проаналізувавши вищевказані підходи, у процесі подальших досліджень пропонуємо доменне ім'я відображати в бухгалтерському обліку в складі веб-сайту у тому випадку, коли термін використання доменного імені більше одного року і даний веб-сайт, створений з метою отримання прибутку. Якщо ж веб-сайт підприємства призначений для реклами товарів, робіт та послуг і період використання доменного імені становить не більше одного року вважаємо за доцільне доменне ім'я відображати в обліку в складі витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку витрати на перереєстрацію доменного імені включають до витрат поточного періоду. Однак якщо в договорі або акті виконаних робіт чітко зазначений період, за який внесено реєстраційну плату, то такі витрати слід відображати як витрати майбутніх періодів і поступово списувати на витрати відповідних звітних періодів [7].

Отже, перед створенням Інтернет-магазину підприємство несе витрати на реєстрацію доменного імені та хостинг (розміщення веб-сайту клієнта на сервері провайдера чи компанії, що спеціалізується на наданні даних послуг). Наступним етапом розробки Інтернет-магазину буде безпосереднє його створення кваліфікованими працівниками підприємства.

Підставою для відображення в обліку створеного Інтернет-магазину як нематеріального активу є акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (№ НА-1). Вказаний акт є разовим документом, який

складають під час введення створеного об'єкту в експлуатацію, тобто уже після того, як усі витрати були понесені. Для відображення первісної вартості в актах необхідно збирати необхідну інформацію на раніше оформлених первинних документах [1, с. 158].

Щодо податкового обліку витрат на створення веб-сайту, то, амортизація нематеріальних активів здійснюється на підставі пп. 145.1.1. Податкового кодексу України [10], із застосуванням методів, визначених у пп. 145.1.5 цього Кодексу, протягом таких строку не меншого 2 років. Згідно пп. 145.1.9 [10] нарахування амортизації нематеріальних активів в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишкової вартості нематеріального активу, що дорівнює нульовому значенню.

Створення Інтернет-магазину із залученням сторонньої спеціалізованої організації може відбуватися двома способами:

- 1) придбання власного сервера з наступною розробкою на ньому Інтернет-магазину спеціалізованою організацією;
- 2) оренда сервера з подальшим створенням на ньому Інтернет-магазину спеціалізованою організацією.

У випадку оренди діючого Інтернет-магазину витрати розподіляються зовсім іншим чином. Деяка сума сплачується за підключення до чинної торгової системи і за її адаптацію до потреб замовника. Всі витрати на підтримку інфраструктури і працездатності магазину покладаються на орендодавця. Такий варіант не вимагає від фірми-торгівця ні розвинутої інфраструктури, ні наявності технічних фахівців. Але він має два недоліки: постійну орендну плату і значно менший ступінь інтеграції з інформаційною системою фірми [1, с. 159-160].

У бухгалтерському обліку вартість орендованого Інтернет-магазину у разі операційної оренди відображається на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". У свою чергу, витрати на орендні платежі відносяться на рахунок 93 "Витрати на збут", а право власності на орендований об'єкт залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Потрібно зауважити, що після закінчення строку фінансової оренди об'єкт повністю переходить у власність орендаря та передбачає передачу всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володінням даним об'єктом [2, с. 94].

У свою чергу, Н.І. Бузак зазначає, що найпростішим варіантом створення Інтернет-магазину є його придбання, первісна вартість якого формується відповідно положень П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Відображення в обліку придбаного Інтернет-магазину здійснюється на підставі даних відображених в таких первинних документах: накладній на придбання програмного забезпечення, рахунку, податковій накладній та ін. [1, с. 158].

Слід зазначити, що заснування Інтернет-магазину шляхом придбання буде відображатися в бухгалтерському обліку аналогічно до процесу придбання необоротних активів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження встановлено, що облік витрат на впровадження Інтернет-магазину відображається відповідно до способів його використання. Адже якщо підприємство створює веб-сайт з метою реклами продукції і його термін використання не перевищує одного року, то витрати на впровадження такого Інтернет-магазину відносяться до витрат звітного періоду. У свою чергу, коли підприємство створює Інтернет-магазин для отримання прибутку, то витрати на його розробку чи придбання капіталізуються та визнаються нематеріальним активом.

Проаналізувавши різні підходи науковців до відображення в бухгалтерському обліку витрат на отримання та реєстрацію доменного імені, пропонуємо даний об'єкт відображати в складі веб-сайту у тому випадку, коли термін використання доменного імені більше одного року і даний веб-сайт, створений з метою отримання прибутку, тобто отримання економічних вигід. Якщо ж веб-сайт підприємства призначений для реклами товарів, робіт та послуг і період використання доменного імені становить не більше одного року вважаємо за доцільне доменне ім'я відображати в обліку в складі витрат звітного періоду.

У бухгалтерського обліку операції з впровадження Інтернет-магазину відображаються залежно від того, яким способом його створено. Відповідно у випадку самостійної розробки та придбання Інтернет-магазину первісна вартість формується відповідно положень П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". У разі залучення спеціалізованої організації зі сторони первісною вартістю інтернет-магазину є вартість, яка зазначається в акті виконаних робіт. У свою чергу, оренда Інтернет-магазину може відбуватися двома способами: операційна та фінансова оренда.

Таким чином, представлена методика відображення в обліку способів впровадження Інтернет-магазину дозволить сформувати достовірну облікову інформацію, яка надасть змогу уникнути викривлення облікових даних. Також розуміння сутності торгівлі в мережі Інтернет, особливостей її облікового відображення сприятиме удосконаленню процесу здійснення безготівкових розрахунків при операціях Інтернет-торгівлі.

Список використаних літературних джерел:

1. Бузак Н.І. Актуальні питання обліку затрат на впровадження та використання інтернет-магазину / Н.І. Бузак // Економіка ринкових відносин. – 2008. – № 1. – С. 156-160.
2. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. 3. Витрати на створення веб-сайту на інтернет-магазину // Бібліотека Головбуха. – 2007. – № 8(82). – С. 68-72. 4. Інтернет-сайт: проблеми бухгалтерського та податкового обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgaltera.blogspot.com/2009/02/blog-post_5557.html.
5. Корольова М. Створення інтернет-магазину / М. Корольова // Консультант бухгалтера. – 2007. – № 43 (427). – С. 24-39.
6. Криштопа І.І. Класифікація нематеріальних активів / І.І. Криштопа // Держава та регіони. – № 3. – 2009. – С. 76-82.
7. Легенчук С.Ф. Методика бухгалтерського обліку процесу електронної комерції / С.Ф. Легенчук, Н. Корольок // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/Soc.Gum/vchtei/2010.../NV-2010-V4_55.pdf](http://portal/Soc.Gum/vchtei/2010.../NV-2010-V4_55.pdf).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92428/МСБО_17.pdf.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна рада України (закон № 2755-17). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. 14. "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbu/hpsbu14/.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України (наказ). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
13. Солодченко І. Доменное имя: отражение в налоговом учете / И. Солодченко // Бухгалтерия. – 2003. – № 33 (552). – С. 40-44.
14. Солтан А. Реальный облік віртуальних веб-сайтів / А. Солтан // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 116 (1027). – С. 5-8.
15. Чернова І. Обліковуємо домен / І. Чернова // Дебет-Кредит. – 2004. – № 14. – С. 14-15.
16. Юрасов А.В. Электронная коммерция: [учеб. пособие] / Юрасов А.В. – М.: Дело, 2003. – 480 с.

ГОНЧАРУК Михайло Олександрович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, завідувач кафедри економіки і підприємництва, декан економічного факультету Приватного ВНЗ Інститут конструювання одягу та підприємництва (м. Вінниця).

Наукові інтереси:

- проблеми здійснення та нормативного регулювання безготівкових розрахунків;
- питання організації та методика бухгалтерського обліку безготівкових розрахунків.

Стаття надійшла до редакції: 25.08.2012 р.