

Радченко М.А.

ОБЛІК СТВОРЕННЯ ІНТЕРНЕТ-МАГАЗИНУ

В статті з'ясовано основні аспекти відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій зі створення та обслуговування інтернет-магазину, як однієї з найпрогресивніших форм електронної комерції, що стрімко розвивається в Україні. За результатами дослідження визначено, від чого залежить використання тих чи інших рахунків обліку, як формується вартість веб-сайту та нараховується його амортизація, на які законодавчі документи слід звертати увагу при використанні категорій електронної комерції, а також визначено напрямки роботи, які потребують подальшого вивчення.

Ключові слова: інтернет-магазин, веб-сайт, бухгалтерський облік, податковий облік, створення, хостинг.

ВСТУП

Одним із найбільш перспективних методів ведення електронного бізнесу у стрімкому процесі розвитку сучасних інформаційних та комп'ютерних технологій виступає інтернет, глобальна мережа, що сьогодні слугує ланкою між сучасним покупцем та продавцем. Україна дедалі більше стає активним користувачем новітніх технологій продаж, яке забезпечує швидке, якісне, маловитратне у фінансовому та часовому вимірі обслуговування клієнтів. На сьогодні одним із найпоширеніших видів торгівлі у сфері електронного бізнесу є торгівля через інтернет-магазини.

Актуальність обраної теми пов'язана з тим, що число інтернет-магазинів невідомо зростає, а відображення цього процесу в обліку є дещо новим для обліковців і потребує додатково дослідження.

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.Башиїнський, Н.Бузак, Г.Васильєв, О.Водоп'янова, І.Голошевич, Р.Грачова, О.Грицак, О.Золотухін, А.Литвинов, А.Нефьодов, С.Палочко, В.Туржанський, С.Федоровський, А.Чучковська, І.Шингур.

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

Метою дослідження є розробка способів відображення в обліку витрат на створення та обслуговування інтернет-магазину, порядок його оцінки та формування вартості.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження слід розпочати із визначення власне суті веб-сайту як основи організації Інтернет-магазину. Найширше визначення веб-сайту відображає п. 1.3 Порядку №327/225 [3]. Відповідно до нього, веб-сайтом є сукупність

програмних та апаратних засобів із унікальною адресою в мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що знаходяться в розпорядженні певного суб'єкта та забезпечують доступ юридичних і фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет. При цьому навіть незброєним оком можна побачити той факт, що крім, власне, програмних засобів та інформаційного наповнення, серед його складових елементів названо апаратні засоби (комп'ютер/сервер, на якому розміщено відповідні файли) та унікальну адресу (доменне ім'я). Усі зазначені елементи мають істотне значення для обліку витрат на розробку веб-сайту, а тому їх слід розглядати окремо.

Створення веб-сторінки можливе декількома способами, серед яких: 1) придбання послуги з розробки веб-сайту; 2) розробка веб-сайту власними силами; 3) придбання готового веб-сайту; 4) оренда веб-сайту. Разом із витратами на створення/оренду сайту підприємство несе додаткові витрати, направлені на його розміщення в інтернеті: на послуги хостингу та реєстрацію доменного імені.

Слід зауважити, що підхід до обліку розробки самостійно чи придбання веб-сайту, за великим рахунком, ідентичний, а тому далі зазначені способи створення веб-сайту розглянуто єдиним масивом, тоді як операцію з оренди сайту через свої облікові особливості відрізняються.

Веб-сайт, згідно чинного законодавства [6], відноситься до об'єктів авторського права або суміжних прав. В той же час, авторське право та суміжні з ним права названо в одній із груп нематеріальних активів (п.5 П(С)БО 8) [2]. Отже, веб-сайт може вважатися нематеріальним активом, задовольняючи декілька умов: 1) щодо придбаного або виконаного на замовлення веб-сайту (п.6П(С)БО8) [2]: а) існує вірогідність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням; б) його вартість може бути достовірно визначено; 2) щодо самостійно розробленого веб-сайту (п. 7 П(С) БО 8) [2] — підприємство повинне мати: а) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; б) можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; в) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

© Радченко Марина Андріївна, аспірант кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», тел.: 099-17-17-896, e-mail: marina_radchenko@mail.ru

Серед зазначених вище умов повторюється можливість отримання майбутніх економічних вигод від використання веб-сайту. Оскільки мова йде про інтернет-магазин, то його безпосередньою метою створення і є отримання таких вигод. Отже, можна зробити висновок, що в бухгалтерському обліку інтернет-магазин включається до складу нематеріальних активів із відображенням по дебету субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» (водночас до введення сайту в господарський оборот його вартість слід відображати по дебету субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»).

Для правильності обліку важливо розрізнити цілі, для яких створюється веб-сайт підприємства. До прикладу, якщо створений сайт виконує виключно рекламну функцію, то витрати на його створення/придбання слід відображати в періоді їх здійснення, на що прямо вказується у п. 9 П(С) БО 8 [2]. Крім того, аналогічний підхід до обліку рекламних сайтів запропоновано в п. 8 Тлумачень ПКТ 32 Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті [1].

На баланс веб-сайт зараховується за первісною вартістю, склад якої для придбаних(у тому числі розроблених на замовлення) об'єктів наведено в п. 11 П(С) БО 8 [2], а для розроблених самостійно — у п. 17 П(С) БО 8 [2]. При цьому в зазначеній частині основний інтерес викликає питання щодо включення до первісної вартості сайту витрат на послуги хостингу та реєстрацію домена: у загальному випадку до неї може потрапити тільки вартість реєстрації домена, тоді як витрати на його подовження, а також витрати на послуги хостингу списуються на витрати.

Введення веб-сайту в експлуатацію оформляється Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за типовою формою № НА-1 [4]. Разом з Актом потрібно видати наказ по підприємству, у якому вказати строк корисного використання об'єкта [2].

В процесі визначення строку корисного використання необхідно враховувати: 1) строки корисного використання подібних активів; 2) очікуваний моральний знос; 3) правові та інші обмеження; 4) очікуваний спосіб використання об'єкта; 5) залежність строку корисного використання об'єкта від строків корисного використання інших активів підприємства.

Серед зазначених факторів найбільші обмеження на строк корисного використання веб-сайту, як правило, накладає його очікуваний моральний знос. Через величезну швидкість технічного прогресу в частині інтернет-технологій такий строк можна встановити хоч на рівні 2 років. Водночас слід враховувати, що у податковому обліку строк корисного використання веб-сайту, у загальному випадку, повинен складати не менш ніж 10 років.

У частині амортизації веб-сайту жодних особливостей немає — вона нараховується протягом строку корисного використання з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив було введено в господарський оборот. Метод амортизації обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Водночас, якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується за прямолінійним методом (п. 27 П(С) БО 8) [2]. При цьому, оскільки йдеться про інтернет-магазин, суму амортизації

необхідно відносити до складу витрат на збут: зокрема, до дебету рахунку 93 «Витрати на збут» у кореспонденції з кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Очевидним є той факт, що з часом веб-сайт піддається моральному зносу (застаріває) та вимагає певних поліпшень: наприклад, розширення функціональності, удосконалення елементів дизайну, інших заходів, направлених на підвищення його можливостей та строку використання, що при цьому сприятимуть збільшенню первісно очікуваних економічних вигод. Витрати на подібні заходи необхідно відносити на збільшення первісної вартості веб-сайту (п. 18 П(С) БО 8) [2]. Проте слід зазначити, що це не стосується витрат на просування веб-сайту в пошукових системах і його підтримання.

Одним із витратних напрямків на підтримку веб-сайту є хостинг. Даний термін законодавчо не встановлено. Послуга хостингу (від англ. host — господар) розуміє під собою послугу з фізичного розміщення веб-сайту на сервері, що має постійне підключення до інтернету. При цьому вона може полягати як в наданні місця на сервері, що використовується для зберігання багатьох веб-сайтів (так званий віртуальний хостинг), так і в наданні окремого сервера (послуга виділеного сервера). Зміст цієї послуги дуже схожий на оренду місця на сервері або окремого сервера — причому незалежно від обраного варіанта її облік не змінюється.

Переходячи до обліку хостингу, перше, на що варто звернути увагу, — надання цієї послуги не можна вважати доведенням веб-сайту до придатного для його використання стану, у зв'язку з чим витрати на її придбання до первісної вартості веб-сайту не включаються. Придбання послуги хостингу направлено саме на підтримання сайту в робочому стані, а тому в бухгалтерському обліку її вартість необхідно списувати до складу витрат звітного періоду (п. 18 П(С) БО 8) [2]. При цьому у випадку з інтернет-магазином — до складу витрат на збут.

У податковому обліку витрати на хостинг інтернет-магазину також відносяться до складу витрат на збут у періоді відображення витрат у бухгалтерському обліку. У декларації з податку на прибуток вартість таких послуг вказується в рядку 06.2.

Ще одна стаття витрат інтернет-магазину - колокація (служить тій же меті, що й хостинг). Різниця тільки в тому, що в цьому випадку зберігання веб-сайту підприємство використовує власний сервер, який при цьому розміщується в приміщенні постачальника послуги колокації. Крім того, постачальник такої послуги забезпечує постійне підключення сервера до Інтернету, а також, як правило, його роботоздатність, техобслуговування та фізичну охорону.

Облік колокації здійснюється за такою ж методикою, що й облік хостингу. Щодо сервера підприємства, то він амортизується в загальному порядку — у податковому обліку як основний засіб групи 4 з дворічним мінімальним строком корисної експлуатації.

Для будь-якого сервера, через який користувачі зможуть зайти на веб-сайт, у постачальника інтернет-послуг необхідно отримати свою унікальну адресу — такою є зовнішня IP-адреса. Вона є набором цифр

(наприклад, 109.86.178.4), за допомогою яких ідентифікувати той чи інший веб-сайт за меншою мірою незручно. Для вирішення цієї незручності служить домен — тобто частина адресного простору мережі інтернет, що має унікальну та ідентифікуючу її назву. Отже, домен — це унікальне найменування, що призначається IP-адресі комп'ютера, на якому зберігається відповідний веб-сайт: наприклад, www.nibu.factor.ua.

Процедура отримання домена називається його реєстрацією. Така реєстрація здійснюється відповідними реєстраторами. Слід розуміти, що реєструючи домен, підприємство не купує його — йому такий домен делегується, причому на обмежений строк (як правило, від одного року до декількох років). Після закінчення строку делегування домен необхідно продовжити, сплативши відповідну суму. Інакше він видаляється. Облік витрат на реєстрацію доменів має свої особливості. Як правило, витрати на таку реєстрацію включаються розробником до вартості послуги зі створення веб-сайту, а тому її найлогічніше направити до первісної вартості сайту. Така ж думка висувається і в п.п. «б» п. 2 Тлумачень ПКТ 32 Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті [1]. Проте варто не плутати: такий підхід застосовується тільки в разі первинної реєстрації домена, тоді як вартість його продовження необхідно поетапно списувати на витрати — у випадку з інтернет-магазином — на збутові витрати. Рекомендуємо здійснювати це через рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» (оскільки домен делегується на строк від одного року до декількох років — тобто має місце факт передоплати послуги, що споживається протягом декількох звітних періодів).

Податковий облік витрат на реєстрацію та продовження домена підпорядковано тим же правилам: зокрема, витрати на реєстрацію домена включаються до первісної вартості веб-сайту чи можуть бути поетапно віднесені на витрати. Водночас ДПСУ наполягає на обліку таких витрат виключно в складі первісної вартості сайту. У свою чергу вартість продовження домена в період оплати в податковому обліку не відображається й надалі поетапно списується на збутові витрати в період їх здійснення згідно з правилами бухгалтерського обліку. У декларації з податку на прибуток такі витрати заносяться до ряд. 06.2 [5].

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті : Тлумачення ПКТ 32 станом на 01.01.2012 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Офіц. Веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".
3. Про затвердження Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади та Порядку функціонування веб-сайтів органів виконавчої влади: Наказ від 25.11.2002 р. №327/225 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Офіц. Веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
4. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ від 22.11.2004 №732 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Офіц. Веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
5. Смердов. В. Веб-сайт (інтернет-магазин): облік витрат на створення, розміщення та обслуговування / В.Смердов // Податки та бухгалтерський облік. 2012. - 23 серпня (№ 68). - С.12-13.
6. Щодо об'єктів авторського права: Лист Державного департаменту інтелектуальної власності від 05.08.2009 № 16-13/4470 [Електронний ресурс] // Ліга закон – Офіц. Веб-сайт. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>.

Одержано 28.02.2014 р.

Щодо ПДВ, то податковий кредит з послуги реєстрації домена може бути відображено в разі дотримання загальних умов для його формування: інтернет-магазин має використовуватися для постачання оподатковуваних ПДВ товарів/послуг за наявності коректно оформленої та за необхідності зареєстрованої податкової накладної.

Веб-сайт користуватиметься успіхом за умови його популяризації, а це також стаття витрат, що очевидно тягне за собою витрати власника, але в свою чергу направлене на отримання майбутніх економічних вигод. Отже, витрати на «популяризацію» сайту в пошукових системах можна співвіднести з витратами на маркетинг. У зв'язку з цим подібні витрати як в бухгалтерському, так і в податковому обліку слід відносити до складу збутових.

Щодо послуг із підтримання сайту, то їх зміст у кожному конкретному випадку може відрізнятися (оновлення інформації, публікація новин тощо), проте їх спільною рисою є те, що всіх їх направлено на підтримання сайту в актуальному стані. Отже, витрати на підтримання сайту в бухгалтерському та податковому обліку найлогічніше списувати на витрати звітного періоду (у нашому випадку — до складу витрат на збут).

У частині обліку ПДВ у разі придбання послуг із просування сайту в пошукових системах та його підтримання жодних особливостей немає: податковий кредит формується в загальному порядку.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дає змогу розрізнити способи створення інтернет-магазину, залежно від вибору якого і відбувається відображення операцій в бухгалтерському та податковому обліку, формування балансової вартості веб-сайту, методика його подальшої амортизації, вдосконалення, підтримки. Наведено тлумачення хостингу та колокації як основних підтримуючих існування інтернет-магазину, що також потребують коректного відображення в обліку.

Подальшого дослідження потребують процеси реалізації продукції за допомогою такого ресурсу як інтернет-магазин, адже передбачає він широке коло способів оплати товару, а відповідно і їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку.