

ВЕБ-САЙТ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Статтю присвячено обґрунтуванню теоретичних положень й розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку веб-сайту як нематеріального активу та витрат на його створення, просування та утримання. У зв'язку із недосконалістю нормативно-правової та методологічної бази обліку наведено рекомендації стосовно визнання веб-сайту як об'єкту обліку та обґрунтовано, що запропонована методика обліку процесу створення веб-сайту повинна бути удосконалена з урахуванням таких факторів: спосіб створення, етапи здійснення цього процесу, ідентифікація облікових процедур. Проведене дослідження дало можливість сформулювати критерії визнання веб-сайту нематеріальним активом для вдосконалення методики обліку процесу створення веб-сайту та обліку витрат на його просування та експлуатацію.

Ключові слова: веб-сайт; нематеріальний актив; домен; хостинг; програмний комплекс; мережа Інтернет.

Постановка проблеми. У сучасних динамічних умовах інформаційної економіки наявність власного веб-сайту підприємства є нагальною необхідністю і вимогою часу. Цим ресурсом користуються для розкриття інформації про своє підприємство, його виробничі потужності та перспективи розвитку; у процесі просування товарів і послуг для збільшення обсягів продажу, зменшення витрат; для спілкування зі співробітниками; для ствердження своєї репутації тощо. Адже потенційні клієнти в першу чергу шукають потрібну їм інформацію в Інтернеті. Тому наявність сайту підприємства – це потужний інструмент для збільшення прибутку. Оцінити ефективність використання такого інструменту можна лише за умови визнання його в обліку. Порядок відображення в обліку веб-сайту підприємства та витрат на його створення і утримання має свої особливості в залежності від того, визнається такий об'єкт нематеріальним активом чи ні. Наразі існує нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів не враховує специфічних особливостей веб-сайтів як об'єктів управління, що зумовлює необхідність розробки пропозицій щодо удосконалення їх бухгалтерського відображення з урахуванням норм міжнародних стандартів фінансової звітності та провідної облікової практики в даній сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процесам створення веб-сайтів та проблемам їх визнання та відображення в бухгалтерському та податковому обліку наразі цікавиться велике коло вітчизняних науковців, серед яких варто зазначити таких як О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, Н. М. Королюк, І. В. Первій, М. А. Радченко, О. В. Чумак, О. В. Шипунова та інші. Однак, питання, пов'язані з проблема-

тикою визнання веб-сайту як нематеріального активу та відображення витрат на створення, розміщення та просування сайтів недостатньо розкриті і потребують доопрацювання.

Постановка завдання. Необхідним є обґрунтування теоретичних положень та удосконалення методики бухгалтерського відображення процесу створення, розміщення та просування веб-сайту як об'єкта обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для правильного і коректного відображення в обліку необхідно визначитися, що таке веб-сайт з точки зору законодавства. Національні стандарти не висвітлюють питання відображення у бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних зі створенням веб-сайту. Тому в цьому питанні слід керуватися загальними положеннями національного бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами.

В «Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади», затвердженого наказом Державного комітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України та Держкомзв'язку від 25.11.2002 р. № 327/225 [1], дано визначення веб-сайту. У відповідності з цим Порядком, веб-сайт – це сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет.

З урахуванням положень частини 1 статті 433 Цивільного кодексу України та статті 8 Закону України від 23 грудня 1993 року № 3792-ХІІ «Про авторське

право і суміжні права» [2] веб-сайт відноситься до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права). Розміщення веб-сайту в мережі Інтернет передбачає реєстрацію доменного імені та власне розміщення веб-сайту (хостинг).

Статтею 1 Закону України від 15 грудня 1993 року № 3689-ХІІ «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [3] визначено, що доменне ім'я – це ім'я, що використовується для адресації комп'ютерів і ресурсів в Інтернеті.

Відповідно до підпункту 14.1.120 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (ПКУ) [4] нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Відповідно до П(С)БО 8 [5], нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної

форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Цьому визначенню цілком відповідає веб-сайт, облік якого ведеться на субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» рахунку 12 «Нематеріальні активи». Однак, до введення сайту в господарський оборот, витрати на створення враховуються за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Якщо ж підприємство придбає готовий програмний комплекс інтернет-магазину, розроблений і розтиражований сторонньою організацією, то в цьому випадку він також визнається нематеріальним активом, але враховується на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи», бо авторськими правами на такий програмний продукт це підприємство не володіє.

Отже, природу веб-сайту можна розглядати з трьох різних сторін: технічної, правової та облікової (рис. 1).

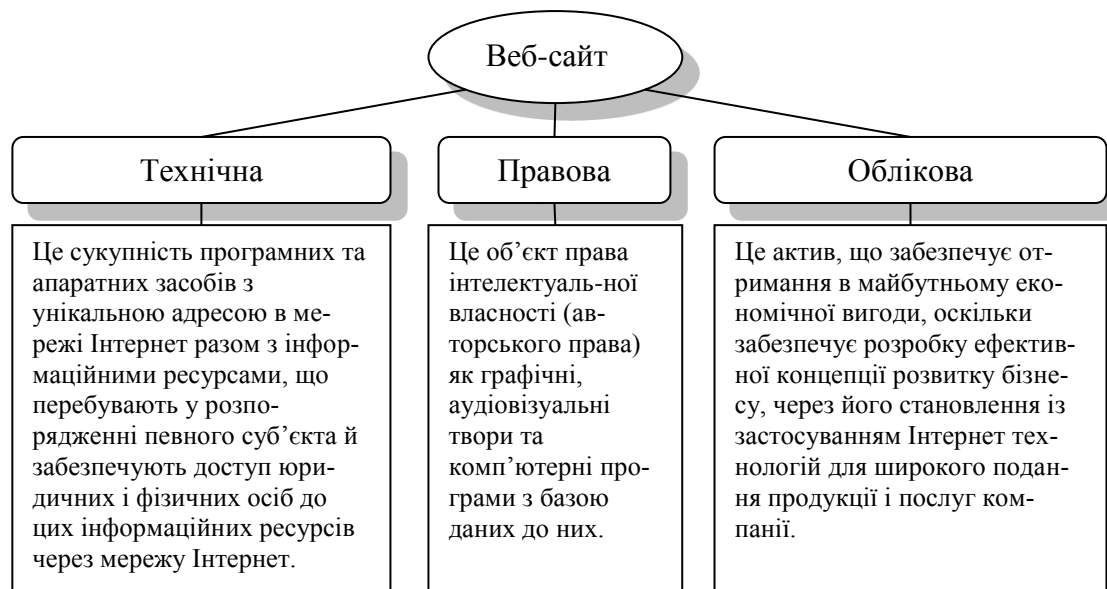


Рис. 1. Сутність веб-сайту

В загальній практиці, веб-сайт може створюватися підприємством самостійно (власними силами за наявності відповідних кваліфікованих фахівців), може розроблятися сторонньою організацією, підприємство може купити готовий проект або арендувати сайт.

Таким чином, витрати на цьому етапі будуть залежати від обраного способу створення сайту (рис. 2). Підприємство повинно визначитися з структурою сайту, його дизайном, принципами роботи і розміщення інформації.

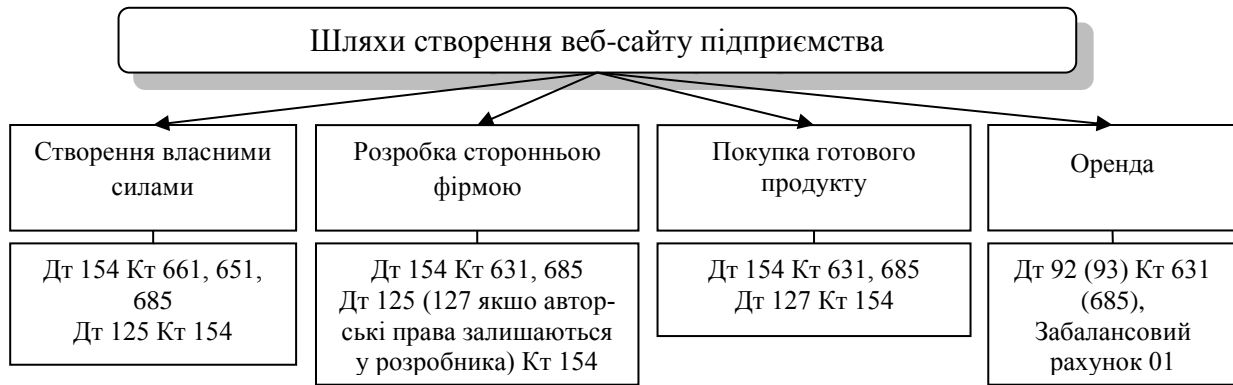


Рис. 2. Способи створення веб-сайту підприємства та методика обліку відповідно до обраного способу

Для правильного обліку витрат необхідно з'ясувати мету створення веб-сайту. Зазвичай, сайти створюються з метою збільшення продажу виробленої продукції, товарів за допомогою представництва підприємства в мережі Інтернет. Сайт може являти собою інтернет-магазин. Таким чином, важливо, щоб витрати на створення та розміщення веб-сайту кваліфікувалися, як витрати, пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

Коректність відображення витрат на створення веб-сайту підприємства залежить, в першу чергу, від функцій, які він виконує. Наприклад, для сайту-візитки, що містить загальну інформацію про підприємство (сфера діяльності, основних партнерів, прайс-лист, контактна інформація) характерні ознаки реклами відповідно до Закону України «Про рекламу», статті 1 [6]. А відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» витрати на рекламу та просування продукції на ринку не визначають нематеріальними

активами: їх відображають у складі витрат того звітного періоду, коли їх здійснено.

При створенні веб-сайту із ширшими функціональними можливостями, такі витрати можна включати до первісної вартості нематеріальних активів. Підтвердженням цієї позиції є Тлумачення ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті» [7]. Зокрема, суб'єкт господарювання може продемонструвати, яким чином будуть генеруватися майбутні економічні вигоди від активу (наприклад, веб-сторінка здатна генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення).

Процес створення веб-сайту можна розділити на етапи: планування, розробка додатків та інфраструктури, розробка графічного дизайну, введення змісту, реєстрація доменного імені, розміщення в мережі Інтернет, експлуатація. В залежності від етапу здійснення цього процесу існують особливості їх обліково-го відображення (рис. 3)



Рис. 3. Методика ідентифікації облікових процедур відповідно до етапів процесу створення веб-сайту підприємства

На баланс веб-сайт зараховується за первісною вартістю, склад якої визначається п.11 та п.17 П(С)БО 8 [5]. В залежності від способу створення первісна вартість створеного веб-сайту як об'єкта НМА містить наступні елементи витрат (табл. 1)

Таблиця 1

Первісна вартість веб-сайту підприємства складається:

При придбанні готового продукту	При створенні власними силами
Ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);	Прямої витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат;
Мита;	Інших витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)
Непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;	
Інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням	

Таким чином, відповідно до ПКТ 32, власна веб-сторінка суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38 [8].

Веб-сторінка, що є результатом розробки, визнається як нематеріальний актив виключно тоді, коли, крім виконання загальних вимог, викладених в п. 21 МСБО 38 стосовно визнання та початкової оцінки, виконуються всі критерії визнання на етапі розробки відповідно до п. 57 МСБО 38 [8]. Варто зазначити, що не всі витрати на створення та доведення до стану, в якому веб-сайт придатний для використання, сформулюють його первісну вартість. Наприклад, витрати на просування сайту і його дослідження (тестування) не є нематеріальними активами, а отже, належать до витрат звітного періоду, в якому були понесені (п. 9 П(С)БО 8).

Після створення дизайну веб-сайту, наповнення його контентом, створюється і реєструється доменне ім'я, після чого відбувається розміщення в Інтернеті, забезпечення доступу користувача до серверу на якому розташовано сайт. За користування доменним іменем сплачують реєстраційний внесок. Переважна більшість бухгалтерів вважає, що через неможливість повноцінної роботи сайту без доменного імені вартість такої реєстрації також потрібно включати до первісної вартості веб-сайту. Вважаємо, що такі витрати більш доцільно відображати у складі витрат на збут (рахунок 93) із поступовим розподілом їх у періоді використання через рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», призначений для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах. Витрати визнаються шляхом систематичного розподілу між відповідними звітними періодами.

Окрім реєстрації та отримання доменного імені веб-сайт необхідно розмістити на сервері. Якщо це здійснюється за допомогою власного комп'ютерного обладнання, то організація бухгалтерського обліку здійснюється в порядку, встановленому для обліку основних засобів. Якщо ж розміщення веб-сайту відбувається на обладнанні, орендованого у провайдера,

тобто здійснюється хостинг, то вартість таких послуг відображають у складі витрат у періоді нарахування, що повинно підтверджуватися первинними документами.

Для підтримання актуальності інформації, розміщеної на сайті, і для забезпечення його максимальної віддачі інформацію необхідно регулярно поновлювати і просувати сайт. Для цього можна скористатися контекстною рекламою (текстові оголошення рекламного характеру чи банери), просувати сайт на першу сторінку видачі пошукових систем за певними ключовими запитами (SEO), рекламою у соціальних мережах (SMM). Тобто витрати на підтримку і просування сайту в Інтернеті виникнуть обов'язково. Такі витрати у бухгалтерському обліку рекомендується включати у звітному періоді до витрат на збут.

Іноді виникає необхідність в поліпшенні сайту: зміні дизайну, розширенні функціональності, додавання яких-небудь можливостей і т. п. Витрати, пов'язані з такими заходами, згідно з п.18 П(С)БО 8, збільшують первісну вартість нематеріальних активів, тобто капіталізуються і згодом амортизуються.

Введення в експлуатацію веб-сайту як нематеріального активу потрібно застосовуючи форму № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» не підставі рішення спеціально створеної комісії підприємства.

У податковому обліку порядок визнання веб-сайту нематеріальним активом ідентичний бухгалтерському. Так, нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки відображають в балансі за умов, що підприємство має намір, технічну можливість і ресурси для його доведення до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримати майбутні економічні вигоди від реалізації або його використання; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із його розробленням [9].

Новостворений веб-сайт у податковому обліку рекомендовано включати до склад п'ятої групи нематеріальних активів зі строком корисного використання не менше, ніж два роки. У разі визнання веб-сайту підприємства нематеріальним активом, підприємства, річний дохід яких перевищує 20 млн грн, повинні корегувати фінансовий результат до оподаткування

згідно вимог, передбачених ст. 138 ПКУ, тобто у разі нарахування амортизації, переоцінки та вибуття цього нематеріального активу. Стосовно відображення ПДВ, то ніяких специфічних моментів у відображенні немає. Якщо використання нематеріального активу пов'язано з оподатковуваною діяльністю підприємст-

ва, то ПДВ відноситься до податкового кредиту за наявності податкової накладної.

Основні бухгалтерські проводки, пов'язані зі створенням веб-сайту, який відноситься до нематеріальних активів, його експлуатацією наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Облік витрат на розроблення веб-сайту зі створенням НМА та його просування і обслуговування

№ з/п	Зміст господарських операцій	Обороти за рахунками	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано попередню оплату за розроблення сайту	371	311
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	6442	6441
3	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою у ЄРПН податковою накладною	641/ПДВ	6442
4	Отримано акт виконаних робіт із розроблення сайту	154	631
5	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	6441	631
6	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371
7	Отримано Акт виконаних послуг із реєстрації доменного імені та хостингу	39	631
8	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	6442	631
9	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою у ЄРПН податковою накладною	641/ПДВ	6442
10	Перераховано попередню плату за реєстрацію доменного імені та послуг хостингу	631	311
11	Введено в експлуатацію веб-сайт	125	154
12	Списано на витрати звітного періоду частину вартості послуг	92 (93)	39
13	Нараховано амортизацію веб-сайту за перший місяць	93	133
14	Перераховано попередню оплату за оновлення та просування сайту	371	311
15	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	6442	6441
16	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою у ЄРПН податковою накладною	641/ПДВ	6442
17	Нараховані витрати на рекламу з просування сайту в мережі Інтернет	93	631
18	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	6441	631
19	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371

Основні бухгалтерські проводки, пов'язані із створенням веб-сайту власними силами та його розміщенням наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Облік витрат на самостійне розроблення веб-сайту із використанням власних ресурсів для розміщення інформації

№ з/п	Зміст господарських операцій	Обороти за рахунками	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано зарплату працівникам, що розроблювали сайт	154	661
2	Нараховано суму ЄСВ на зарплату працівника (22 %)	154	651
3	Утримано із зарплати ПДФО (18 %)	661	641/ПДФО
4	Утримано із зарплати військовий збір (1,5 %)	661	642/вс
5	Виплачено зарплату працівникові	661	311
6	Відображено інші витрати на розроблення	154	631,685
7	Введено в експлуатацію веб-сайт підприємства	125	154

Основні бухгалтерські проводки, пов'язані із обліком витрат на ремонт та модернізацію веб-сайту наведено в табл. 4.

Облік витрат на модернізацію веб-сайту

№ з/п	Зміст господарських операцій	Обороти за рахунками	
		Дебет	Кредит
1	Отримано акт виконаних робіт із модернізації сайту	154	631
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	6442	631
3	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою у ЄРПН податковою накладною	641/ПДВ	6442
4	Збільшено вартість веб-сайту у зв'язку із модернізацією	125	154
5	Перераховано плату за модернізацією веб-сайту	631	311

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В роботі було проведено дослідження сутності веб-сайту як окремого об'єкту обліку з технічної, правової та облікової точки зору. Визначено, що витрати на створення веб-сайту підприємства капіталізуються у вигляді нематеріального активу і підлягають амортизації лише за умови їх використання для власних потреб і у випадку існування ймовірності, що він буде створювати майбутні економічні вигоди. Тобто, облік витрат на впровадження веб-сайту підприємства відображається відповідно до способів його використання.

Визначено методи обліку веб-сайту в залежності від способу його створення. Відповідно, у випадку самостійної розробки та придбання веб-сайту підприємства первісна вартість формується відповідно положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У разі залучення спеціалізованої організації зі сторони первісною вартістю сайту є вартість, яка зазначається в акті виконаних робіт. Таким чином, розроблені рекомендації стосовно методики відображення в обліку процесу створення веб-сайту підприємства дозволять сформулювати достовірну облікову інформацію, яка надасть змогу уникнути викривлення облікових даних.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу: Наказ, Порядок Держкомінформ України, Держкомзв'язку від 25.11.2002 № 327/225. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1021-02>.
2. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 № 3792-ХІІ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
3. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг. Закон України; від 15.12.1993 № 3689-ХІІ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>.
4. Податковий кодекс України. Кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
6. Про рекламу: Закон України від 03.07.1996 № 270/96-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/270/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Тлумачення ПКТ 32. Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті IASB; Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_030.
8. М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
9. Веб-сайт: обліковуємо правильно / Головбух № 18 (1025). Травень 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/5959-qqq-16-m11-24-11-2016-veb-sayt-oblkovumo-pravilno?ustp=W>.

В. В. Беликова,

Черноморский национальный университет им. Петра Могилы, г. Николаев, Украина

ВЕБ-САЙТ КОМПАНИИ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию учета веб-сайта как нематериального актива и затрат на его создание, продвижение и содержание. В связи с несовершенством нормативно-правовой и методологической базы учета приведены рекомендации касательно признания веб-сайта как объекта учета и обосновано, что предложенная методика учета процесса создания веб-сайта должна быть усовершенствована с учетом таких факторов: метод создания, этапы совершения этого процесса, идентификация учетных процедур. Проведенное исследование дало возможность сформулировать критерии признания веб-сайта нематериальным активом для совершенствования методики учета процесса создания веб-сайта и учета затрат на его продвижение и эксплуатацию.

Ключевые слова: сайт; нематериальный актив; домен; хостинг; программный комплекс; Интернет.

V. V. Belikova,

Petro Mohyla Black Sea National University, Mykolayiv, Ukraine

WEB-SITE AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND TAXATION

The purpose of the article is to substantiate the theoretical positions and develop practical recommendations for improving the accounting of the website as an intangible asset and the costs of its creation, promotion and maintenance. The article suggest recommendations on the recognition of the site of accounting object and reasonably that the proposed methodology for accounting for the process of creating a site should be improved, taking into account the following factors: the method of creation, the stages of implementing this process, the identification of accounting procedures. The article shows theoretical and methodological principles displaying a website as an intangible asset and the costs of its creation and maintenance. The obtained research results can be used in the practical activities of commercial enterprises. Taking into account the suggested recommendations will increase the efficiency of the website creation process.

Key words: Website; intangible asset; domain; hosting; software package; Internet.

Рецензенти: *Беликий Ю. В.*, д-р екон. наук, професор;
Навроцький С. А., д-р екон. наук, професор.

© Белікова В. В., 2017

Дата надходження статті до редколегії 2.10.2017