



потреба застосування похідних цінних паперів, використання яких буде направлено на зниження загального рівня ризику [4] .

Так, боргова політика, як один з основних елементів фінансово-економічного механізму врегулювання боргу держави, за допомогою якого здійснюється прямий вплив на його стан та структуру, потребує внесення визначених напрямів підвищення її ефективності для забезпечення стабільності і економічної безпеки України. Оптимізація вітчизняної боргової політики потребує розробки та впровадження цілісної стратегії, яка буде поєднувати завдання вдосконалення нормативно-правового, організаційного, інституційного забезпечення боргової політики, фінансово-економічного механізму регулювання боргу держави.

#### **Список використаних джерел**

1. Венгер В.В. *Фінанси: навчальний посібник (для студентів вищих навчальних закладів)*. — К.: Центр учбової літератури, 2012.-432 с. – С. 258-259.
2. *Платіжний баланс, зовнішній борг, офіційні резервні активи, обмінний курс//Бюлетень Національного банку України.-2013.-№ 5.*
3. *Макар О. П. Вдосконалення системи управління державним боргом як передумови економічного зростання/О. П. Макар//Вісник Національного лісотехнічного університету України : збірник науково-технічних праць. – Львів, 2012. – Вип. 22.1. – 315 с. - С. 287.*
4. *Про затвердження Програми управління державним боргом на 2013 рік. Наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2013 р. №277.*

**Мар'яна ДУБИЧ**  
науковий керівник  
к.е.н., доц. Купчак В.Р.  
ІФННІМ THEY

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СФЕРІ ЕЛЕКТРОННОЇ ТОРГІВЛІ**

Електронна торгівлі в сучасних умовах розвитку глобальної економіки набуває все більших і більших масштабів. У зв'язку з цим відбувається її трансформація в окрему сферу господарської діяльності, а тому їй необхідно удосконалювати систему обліку в цій сфері. Специфіка здійснення реалізації через інтернет-магазин значною мірою впливає на організацію облікового процесу в інтерактивній торгівлі та на його методичні засади. Методичні аспекти обліку витрат в інтерактивній торгівлі представлені в рамках нашого дослідження наступними напрямками:

1. Методика обліку витрат на стадії створення web-сайту.
2. Методика обліку витрат на стадії функціонування інтернет-магазину.
3. Методика обліку витрат на стадії розрахунків електронними грошима.



Облікові особливості формування витрат під час створення інтернет-магазину обумовлюються етапом, на якому вони виникають. Підготовка інтернет-магазину до функціонування повинна складатися з таких етапів:

1. Створення web-сайту. Web-сайт – це сукупність програмних і апаратних засобів з унікальною адресою в мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, які перебувають у розпорядженні певного суб'єкта й забезпечують доступ юридичних і фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет. Зробити web-сайт підприємство може різними способами: розробити самостійно, замовити розробку, придбати готовий проект або орендувати сайт, тобто витрати на цьому етапі залежатимуть від обраного способу створення web-сайту. Підприємство має визначитися зі структурою сайту, його дизайном, принципом роботи й розміщенням інформації. Професійні web-дизайнери підбирають або розробляють необхідне програмне забезпечення. Подальший інформаційний супровід підприємство веде самостійно.

2. Розміщення сайту в Інтернеті. Підприємство в основному розміщає свій сайт на обладнанні провайдера (згідно ст. 1 Закону України «Про телекомунікації» [1], «провайдер телекомунікацій – це суб'єкт господарювання, який має право на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій без права на технічне обслуговування й експлуатацію телекомунікаційних мереж і надання в користування каналів електров'язку»). Витрати підприємства на цьому етапі включають оплату послуг провайдера за розміщення сайту.

3. Реєстрація доменного імені сайту. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про телекомунікації» [1], доменом є «частина ієрархічного адресного простору мережі Інтернет, яка має унікальну назву, що її ідентифікує, обслуговується групою серверів доменних імен та централізовано адмініструється». Доменне ім'я не продається, а передається в тимчасове використання [2, с. 203], тобто плата за користування доменним іменем є витратами поточного періоду та списується на фінансовий результат в кінці кожного звітного періоду.

4. Забезпечення функціонування зареєстрованого домена. Тут необхідні IP-адреси. Їх виділяють локальні інтернет-реєстратори. Крім сайту з доменним іменем, підприємство має орендувати сервер (колокейшн) у провайдера або компанії, яка спеціалізується на наданні послуг хостингу (оренди дискового простору). Розмір плати за хостинг та оренду сервера залежить від розміру сайту та становить витрати підприємства на цьому етапі.

Розглянемо в розрізі кожного етапу джерела покриття вищезазначених витрат, які є основним підґрунтям для вибору первинного забезпечення й побудови методики їхнього обліку, яку наведено в таблиці 1

Оскільки web-сайт належить до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права) згідно ст. 8 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [3], то в обліку він визнається нематеріальним активом, а витрати на його розробку капіталізуються. На практиці, особливо щодо сайтів, створених декілька років назад, типовою є ситуація, коли сайт є, а будь-які документи щодо його створення підприємство не має.



Таблиця 1

## Методика обліку витрат під час створення інтернет-магазину

Зміст операції	Дебет	Кредит
Здійснено приймання виконаних робіт зі створення Web-сайту від фірми, яка здійснює послуги Web -дизайну:		
- відображена вартість Web-сайту за договірними цінами (за умови, що web-сайт визнається нематеріальним активом) або	154	631
- відображена вартість Web -сайту за договірними цінами (за умови, що web-сайт не визнається нематеріальним активом)	93	631
За умови, що web-сайт визнається нематеріальним активом, ввести його в експлуатацію або	125	154
За умови, що web-сайт не визнається нематеріальним активом, списати витрати зі створення Web-сайту на фінансовий результат	791	93
Відображені витрати з оплати послуг провайдера за розміщення Web-сайту	93	685

Для того, щоб вести мову про наявність на підприємстві будь-якого об'єкта, як і про його подальше використання, необхідно документально підтвердити факт його створення чи придбання. Способи розробки сайту визначають порядок документального оформлення та перелік первинного облікового забезпечення витрат цього етапу.

У разі створення сторонньою організацією документів, які підтверджують факт виникнення витрат, є договір про надання послуг зі створення сайту з детальним описом дизайну та технічним завданням на його розробку, акт приймання-передачі наданих послуг зі створення об'єкта права інтелектуальної власності до договору та докази оплати за таким договором (чеки, виписки банку).

Якщо ж сайт створювався власними силами підприємства, то особливостей у документальному оформленні порівняно з іншими об'єктами нематеріальних активів, розробка сайту не матиме. Витрати складатимуться із заробітної плати розробників, зв'язаних з нею обов'язкових платежів у соціальні фонди, амортизації комп'ютерного обладнання тощо.

Вводити в експлуатацію web-сайт як нематеріальний актив слід на підставі рішення спеціально створеної комісії підприємства із застосуванням типової форми № НА1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», затверджений наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [2].

Суму всіх витрат, понесених підприємством на створення web-сайту, вважаємо за потрібне акумулювати на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а після введення в експлуатацію списувати на субрахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

З набранням чинності 01.04.2011 р. Податкового кодексу України [4] в розділі III «Податок на прибуток підприємств» певних змін в підході до оподаткування web-сайту не відбулось. Нематеріальні активи згідно з пп.



14.1.120. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України [4] – це 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. Витрати на придбання нематеріальних активів для використання в господарській діяльності, як передбачено п. 144.1. ст. 144 Податкового кодексу України [4], підлягають амортизації.

Згідно з п. 145.1.2. ст. 145 Податкового кодексу України [4], нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству під час визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс) і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин). Згідно Податкового кодексу України [4], авторське право та суміжні з ним права віднесено до групи 5 та встановлено строк дії права користування – відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше двох років. Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріальним активом не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишкової вартості нематеріального активу, що дорівнює нульовому значенню.

Підставою для відображення у фінансовому обліку витрат на функціонування інтернет-магазину є належним чином оформлені первинні документи, що надходять від провайдера (оренда доменного імені, сервера, плата за розміщення сайту тощо) або компанії, яка спеціалізується на наданні послуг хостингу. Після обробки документів у бухгалтерії відображають витрати у розрізі елементів, з наступним включенням до витрат діяльності. Згідно нових принципів податкового обліку, задекларованих у п. 138.2 Податкового кодексу України [4]: «витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку...». Тобто підставою для відображення витрат у фінансовому та податковому обліку є одні і ті ж первинні документи, а саме, договір чи інший письмовий документ, що свідчить про реєстрацію доменного імені, контракт на хостинг або коллокейшн, акти приймання-передачі наданих послуг, платіжні документи (чеки про сплату, виписки банку).

Витрати на утримання інтернет-магазину підприємство може враховувати на рахунку 93 «Витрати на збут», оскільки згідно п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» [1], «витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)», вказані вище витрати забезпечують функціонування інтерактивної торгівлі, а отже, їх можна вважати збутовими. Методику обліку



витрат, які забезпечують функціонування інтернет-магазину, наведено у таблиці 2.

Таблиця 2  
Методика обліку витрат, які забезпечують функціонування інтернет-магазину

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахована заробітна плата системному адміністратору	93	66
Нарахований єдиний соціальний внесок	93	65
Нарахований знос комп'ютера	93	131
За умови, що web-сайт визнано нематеріальним активом, нарахована амортизація Web-сайту	93	133
Відображені витрати з оплати послуг провайдеру із користування доменним іменем	93	685
Відображені витрати з оплати послуг провайдеру із коллокейшну	93	685
Відображені витрати з оплати послуг хостингу	93	685

Отож, підсумовуючи вищевикладене, можна констатувати, що витрати, пов'язані з діяльністю інтернет-магазину, потрібно групувати за стадіями (створення та безпосереднього функціонування), оскільки вони мають різні джерела фінансування; а витрати, які виникають на етапі створення сайту та забезпечують початок його роботи, слід капіталізувати на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» та включати до первинної вартості нематеріальних активів (субрахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права»), протягом корисного використання посту- пово списувати до витрат поточного періоду шляхом нарахування амортизаційних відрахувань; – витрати, які забезпечують функціонування інтернет-магазину, слід формувати на рахунку 93 «Витрати на збут» та списувати в кінці звітного періоду до фінансових результатів;

Тому належна організація обліку в цій сфері повинна виступити жорстким механізмом з регулювання сфери електронної комерції і забезпечити належне її функціонування.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про телекомунікації: Закон України № 1280-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – [Затверджений від 2003-18-11]. – [Остання редакція від 2012-13-03]. – Режим доступу: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1280-15/page>. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine no. 1280-IV, On telecommunications, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1280-15/page>.

2. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ № 732 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – [Затверджений від 2004-22-11]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=50432&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50432&cat_id=50097)>. Ministry of Finance of Ukraine (2004), The Order no. 732, On ratification of standard forms of primary accounting of the



*objects of intellectual property within intangible assets, available at: [www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=50432&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50432&cat_id=50097).*

3. *Про авторське право і суміжні права: Закон України № 3792-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – [Затверджений від 1993-23-12]. – [Остання редакція від 2011-13-01]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>>. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine no 3792-XII, On copyright and allied rights, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>*

4. *Податковий кодекс України: Закон України № 2755-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – [Затверджений від 2010-02-12]. – [Остання редакція від 2012-27-05]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>>. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine no. 2755-17, The Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>*