

М.В. КОРЯГІН

(Львівська комерційна академія, м Львів, Україна)

І.Б. ПЛОТНИЧЕНКО

(Національний університет «Львівська політехніка», м Львів, Україна)

Удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств сфери електронної комерції

Стаття присвячена удосконаленню методики облікового відображення доходів, витрат та фінансових результатів підприємств сфери електронної комерції. Виявлено, що доходи, витрати і фінансові результати при їх відображенні в обліку не розподіляються за сферами комерційної діяльності. Це спричиняє нестачу інформації та ускладнює процес планування, аналізу, контролю та прийняття раціональних управлінських рішень щодо напрямів розвитку суб'єктів господарювання. З метою вирішення цієї проблеми авторами запропоновано систему субрахунків (аналітичних рахунків) для обліку доходів, витрат та фінансових результатів із врахуванням сфер комерційної діяльності підприємств. Цифрові дані, що накопичуватимуться на рекомендованих субрахунках, формуватимуть додаткову інформацію про склад та обсяг таких доходів і витрат, їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства. Також визначено перелік типових статей витрат періоду суб'єктів господарювання з електронної комерції. Запропоновано порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування фінансових результатів в розрізі он-лайн та оф-лайн комерції.

Як вважають автори, наведені пропозиції підвищать ефективність інформаційного забезпечення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів та полегшать процес планування, аналізу, контролю та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, доходи, витрати, фінансові результати, комерційна діяльність, електронна (он-лайн) комерція, традиційна (оф-лайн) комерція.

М.В. КОРЯГІН

(Львовская коммерческая академия, г. Львов, Украина)

И.Б. ПЛОТНИЧЕНКО

(Национальный университет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

Совершенствование учета доходов, расходов и финансовых результатов предприятий сферы электронной коммерции

Статья посвящена совершенствованию методики учетного отражения доходов, расходов и финансовых результатов предприятий сферы электронной коммерции. Выявлено, что доходы, расходы и финансовые результаты при их отражении в учете не распределяются по сферам коммерческой деятельности. Это приводит к недостатку информации и усложняет процесс планирования, анализа, контроля и принятия рациональных управленческих решений. С целью решения этой проблемы авторами предложена система субсчетов (аналитических счетов) для учета доходов, расходов и финансовых результатов с учетом сфер коммерческой деятельности предприятий. Цифровые данные, которые будут накапливаться на рекомендованных субсчетах, сформируют дополнительную информацию о составе и объеме таких доходов и расходов, их влиянии на финансовые результаты деятельности предприятия. Также определен перечень типовых статей расходов периода субъектов хозяйствования по электронной коммерции. Предложен порядок отражения в бухгалтерском учете операций по формированию финансовых результатов в разрезе он-лайн и офф-лайн коммерции.

Как считают авторы, приведенные предложения повысят эффективность информационного обеспечения потребностей внутренних и внешних пользователей и облегчат процесс планирования, анализа, контроля и принятия оптимальных управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, доходы, расходы, финансовые результаты, коммерческая деятельность, электронная (он-лайн) коммерция, традиционная (офф-лайн) коммерция.

Improvement of Incomes, Outcomes and Financial Results Accounting in On-Line Commerce Enterprises

The Article covers the issues of improving incomes, outcomes and financial results reflection accounting methodology in on-line commerce. It has been found that incomes, outcomes and financial results being reflected in accounts are not distributed according to commercial activity areas. It leads to shortage of information and complicates the process of planning, analysis, control and rational managerial decisions making. For the purpose of solving this problem the authors have proposed the system of subaccounts (analytical accounts) for incomes, outcomes and financial results accounting allowing for companies' commercial activity areas. Digital data to be stored in the subaccounts recommended are to build additional information on such incomes and outcomes structure and volume, their impact on company activity financial results. List of typical items of outcome, term of the business entity activity in on-line commerce has been made. Order of reflecting operations on financial results formation in accounting has been proposed within on-line and off-line frames.

According to the authors, the above proposals will enhance efficiency of information provision for internal and external users and simplify planning, analysis, control and optimal managerial decisions procedure.

Keywords: *accounting, incomes, outcomes, financial results, commercial activity, on-line commerce, off-line commerce.*

Постановка проблеми. За твердженням представників громадської організація «Асоціація учасників електронного бізнесу України» Інтернет-ритейл – це один з напрямів у невиробничому секторі вітчизняної економіки, який найбільш динамічно розвивається [7]. Дослідження показує, що розвиток електронної комерції має суттєвий вплив на традиційне бізнес-середовище. Так, на фінансову звітність впливають: діяльність і галузь діяльності суб'єкта господарювання, стратегія суб'єкта господарювання з електронної комерції, обсяг діяльності суб'єкта господарювання з електронної комерції, домовленості суб'єкта господарювання про залучення сторонніх організацій [8, п. 9]. Тому виникає необхідність подальшого вивчення цих аспектів та розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів як основних елементів фінансової звітності суб'єктів господарювання, що займаються комерційною діяльністю через комп'ютерні мережі, зокрема Інтернет.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку та функціонування електронної комерції являються об'єктом розгляду багатьох вчених, в основному, з позиції менеджменту, права, інформаційних систем і технологій. З облікової точки зору більшість досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених, серед яких Н. Бузак, М. Гончарук, М. Корольова, С. Легенчук, І. Солодченко, В. Туржанський та інші, присвячені питанням створення Інтернет – магазинів, здійснення торгівельних операцій та проведення розрахунків між суб'єктами електронної комерції. Втім, проблеми бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємств сфери

електронної комерції, здебільшого, залишаються поза увагою науковців, що зумовило необхідність проведення даного дослідження.

Головними **цілями даної праці** є:

- розробити систему субрахунків (аналітичних рахунків) для обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств, що провадять електронну комерцію, із врахуванням сфер комерційної діяльності;

- визначити перелік статей витрат періоду підприємств сфери електронної комерції;

- сформувані типові проведення з обліку фінансових результатів підприємств, що здійснюють електронну комерційну діяльність.

Вклад основного матеріалу. В сучасних умовах діяльність з електронної комерції здійснюється в різноманітних конфігураціях. Електронна комерція може здійснюватись паралельно з традиційною діяльністю суб'єкта господарювання. Однак електронна комерція може являти собою нову лінію бізнесу. Так, суб'єкт господарювання може користуватися Інтернетом для продажу звичайної продукції, яку доставляють традиційними способами, за контрактом, що виконується в Інтернеті, або ж господарюючий суб'єкт може використовувати Web - вузол як для продажу, так і постачання цифрових виробів через Інтернет, тощо [8, п. 10].

Існуючі Інтернет - магазини можна розподілити на дві групи:

- самостійні Інтернет – магазини (торгівельна діяльність здійснюється виключно через Інтернет – магазин, що являється самостійною торговою точкою, і для створення якого не потрібно реальних торгових площ);

- дублюючі Інтернет – магазини (основна торгівельна діяльність здійснюється через реальні магазини, а Інтернет – магазини являються додатковою торговою площадкою і слугують для збільшення обсягу продаж, або ж навпаки) [4, с. 11].

Вважаємо, підприємства сфери електронної комерції повинні розглядати таку діяльність з наступних позицій: як основний та єдиний вид діяльності, як основний вид діяльності в поєднанні з іншими, або ж як другорядний чи додатковий вид своєї діяльності.

У суб'єктів господарювання, що поєднують в своїй практиці традиційну та електронну комерцію, виникає потреба визначити місце доходів і витрат одержаних (понесених) від операцій в системі он-лайн у загальній сукупності всіх доходів і витрат підприємства, та міру їх впливу на фінансові результати. Можливість реалізації цього завдання мають забезпечувати дані, накопичені в системі бухгалтерського обліку. Оскільки система бухгалтерського обліку вважається основним інформаційним джерелом апарату управління підприємства, вона повинна забезпечувати формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності, необхідної керівництву для досягнення оперативних та стратегічних цілей, а також довгострокового, ефективного функціонування й розвитку підприємства. Водночас дані фінансової звітності являються базисом для задоволення потреб різноманітних користувачів у фінансовій інформації, зокрема утворюють основу статистичних даних.

Для ефективного управління комерційними підприємствами потрібна детальна характеристика

доходів, витрат і фінансових результатів їх діяльності. На нашу думку, цьому сприятиме класифікація доходів і витрат в системі обліку із врахуванням сфер комерційної діяльності. Доцільним вважаємо виділяти такі сфери діяльності комерційного підприємства: традиційна (оф-лайн) комерція (в т.ч. торгівля) і електронна (он-лайн) комерція (в т.ч. торгівля).

З врахуванням цього облік доходів від реалізації товарів (готової продукції, робіт, послуг) можна проводити в розрізі:

доходів від реалізації, одержаних в системі традиційної (оф-лайн) комерції;

доходів від реалізації, одержаних в системі електронної (он-лайн) комерції.

При цьому доходи від реалізації, одержані в системі електронної (он-лайн) комерції, можна додатково деталізувати за видами товару, що реалізується. В залежності від виду реалізованого товару виділяють два основні типи електронної торгівлі: торгівля товарами інформаційного походження (електронними, цифровими товарами) і торгівля матеріальними (традиційними) товарами. У зв'язку з цим, А.С. Крутова обґрунтовує доцільність введення в наукову термінологію бухгалтерського обліку економічної категорії «нематеріальні товари» - цінності, які придбані й утримуються на підприємстві з метою подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, не мають матеріальної форми та можуть передаватися в електронному форматі [3, с. 270-271].

До визначених Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 [1] субрахунків синтетичного рахунку 70 «Доходи від реалізації» пропонуємо відкривати наступні аналітичні рахунки (табл. 1):

Таблиця 1

Запропонована структура аналітичних рахунків для обліку доходів від реалізації із врахуванням сфер комерційної діяльності підприємств

Код та назва рахунку (субрахунків) згідно Інструкції [1]		Рекомендовані коди та назви аналітичних рахунки
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	701.1 «Дохід від реалізації готової продукції в системі традиційної (оф-лайн) комерції»; 701.2 «Дохід від реалізації готової продукції в системі електронної (он-лайн) комерції»
	702 «Дохід від реалізації товарів»	702.1 «Дохід від реалізації товарів в системі традиційної (оф-лайн) комерції» 702.2 «Дохід від реалізації товарів в системі електронної (он-лайн) комерції» 702.2.1 «Дохід від реалізації матеріальних товарів в системі електронної (он-лайн) комерції»; 702.2.2 «Дохід від реалізації нематеріальних товарів в системі електронної (он-лайн) комерції»;
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг в системі традиційної (оф-лайн) комерції» 703.2 «Дохід від реалізації робіт і послуг в системі електронної (он-лайн) комерції»
	704 «Вирахування з доходу»	704.1 «Вирахування з доходу, одержаного від операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції» 704.2 «Вирахування з доходу, одержаного від операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»

Бухгалтерський облік

Більш детальний аналітичний облік доходів від реалізації, одержаних в системі електронної (он-лайн) комерції, для управлінських потреб можна здійснювати за способами оплати за товар: готівкові розрахунки (передача грошей кур'єру в момент доставки товарів); безготівкові розрахунки; послуги суб'єктів е-банкінгу (електронні гроші, тощо); за іншими напрямками.

Відмітимо, що в процесі своєї діяльності підприємство може отримувати інший операційний дохід, тому необхідно таким же способом виділяти ту частину доходу, що пов'язана із здійсненням електронної комерції, наприклад дохід від операційної курсової різниці, одержаний по дебіторській заборгованості з он-лайн - контрактів тощо.

Дотримуючись принципу відповідності доходів та витрат для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставляти доходи відповідного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів [6]. Розглядаючи виручку від реалізації в розрізі сфер функціонування підприємства як основний вид доходу від операційної

діяльності, виникає потреба у визначенні собівартості реалізації за цими ж напрямками. Тому вважаємо за необхідне аналогічно розмежовувати ті витрати, які понесені підприємством на придбання (виготовлення, виконання, надання) товарів (продукції, робіт, послуг), що реалізуються в системі традиційної (оф-лайн) комерції, та ті, що стосуються реалізації при електронній (он-лайн) комерції.

Для обліку та накопичення інформації про витрати підприємства в частині собівартості реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг) рекомендуємо виділяти співзставні з відповідними доходами субрахунки II і III порядків до синтетичного рахунку 90 «Собівартість реалізації» (табл. 2). На думку А.С. Крутової, оскільки нематеріальні товари мають первісну вартість, необхідно формувати собівартість цих реалізованих товарів на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» [2, с. 14]. Для розрахунку собівартості реалізованих нематеріальних товарів вченою рекомендовано формули розрахунку амортизованої або середньозваженої собівартості.

Таблиця 2

Запропонована структура аналітичних рахунків для обліку собівартості реалізації із врахуванням сфер комерційної діяльності підприємств

Код та назва рахунку (субрахунків) згідно Інструкції [1]		Рекомендовані коди та назви аналітичних рахунків
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	901.1 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі традиційної (оф-лайн) комерції»; 901.2 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі електронної (он-лайн) комерції»
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	902.1 «Собівартість реалізованих товарів в системі традиційної (оф-лайн) комерції» 902.2 «Собівартість реалізованих товарів в системі електронної (он-лайн) комерції» 902.2.1 «Собівартість реалізованих матеріальних товарів в системі електронної (он-лайн) комерції»; 902.2.2 «Собівартість реалізованих нематеріальних товарів в системі електронної (он-лайн) комерції»;
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	903.1 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі традиційної (оф-лайн) комерції» 903.2 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі електронної (он-лайн) комерції»

З метою визначення операційного прибутку в розрізі запропонованих сфер діяльності підприємства, витрати звітного періоду, тобто витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, мають бути розмежовані в цьому ж напрямі (табл. 3).

Загальногосподарські (адміністративні) витрати, визначені як такі, що понесені на здійснення суто традиційної (оф-лайн) комерції, потрібно відокремлено обліковувати на запропонованому субрахунку 92.1.

На субрахунок 92.2 «Адміністративні витрати на здійснення електронної (он-лайн) комерції» необхідно відображати витрати загальногосподарського характеру, пов'язані виключно із

здійсненням електронної комерційної діяльності, до яких можна віднести: витрати на утримання офісу Інтернет – магазину (відділу управління Інтернет - магазином); витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, що займається лише он-лайн комерцією, витрати на їх службові відрядження; послуги з аутсорсингу; плата за використання каналу зв'язку (послуги провайдера); витрати на забезпечення безпеки бази даних; канцелярські витрати відділу управління Інтернет магазином чи робочої групи з Інтернет – проекту; витрати на оплату комісій за еквайрингові операції; витрати на оплату комісій за придбання електронних грошей; тощо.

Запропонована структура субрахунків для обліку витрат періоду із врахуванням сфер комерційної діяльності підприємств

Код та назва рахунку згідно Інструкції [1]		Рекомендовані коди та назви субрахунків (аналітичних рахунків)
92 «Адміністративні витрати»		92.1 «Адміністративні витрати на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»
		92.2 «Адміністративні витрати на здійснення електронної (он-лайн) комерції»
		92.3 «Спільні адміністративні витрати»
93 «Витрати на збут»		93.1 «Витрати на збут у системі традиційної (оф-лайн) комерції»
		93.2 «Витрати на збут у системі електронної (он-лайн) комерції»
		93.3 «Спільні витрати на збут»
94 «Інші операційні витрати»	Субрахунки 940 - 949	94 (в розрізі субрахунків).1 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»
		94 (в розрізі субрахунків).2 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення електронної (он-лайн) комерції»
		94 (в розрізі субрахунків).3 «Спільні інші операційні витрати (за їх видами)»

Статті загальногосподарських витрат, які важко віднести до тої чи іншої сфери комерційної діяльності, включаються до спільних адміністративних витрат (субрахунок 92.3) та підлягають розподіленню згідно обраної бази розподілу (наприклад, пропорційно до обсягів реалізації, ін.). Таким чином у відповідному співвідношенні визначають розмір цих витрат, пов'язаних з традиційною комерцією, та величину витрат на здійснення електронної комерції.

Аналогічним чином потрібно виділяти витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До витрат на збут у системі традиційної (оф-лайн) комерції (субрахунок 93.1), зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, витрати на транспортування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг у системі традиційної (оф-лайн) комерції.

Серед витрат на збут у системі електронної (он-лайн) комерції (субрахунок 93.2) можна виділити такі статті: оплата за оренду готової системи електронного магазину; амортизація вартості створеного Web-сайту для ведення господарської діяльності (нематеріального активу); витрати на підтримку і експлуатацію Web-сайту; витрати на транспортування (за видами доставки) по Інтернет – замовленнях; витрати на просування в Інтернеті: пряма (медійна) реклама, контекстна реклама, участь в галузевих каталогах, створення і підтримка контентів, просування в пошукових системах; витрати на банерну рекламу Інтернет – магазину; витрати на маркетингові он-лайн дослідження; утримання персоналу відділу збуту та маркетингу, зайнятих он-лайн комерцією (заробітна плата

власного кур'єра, он-лайн маркетинг - менеджера, продавця-операціоніста, он-лайн маркетолога - рекламіста, Web-дизайнера, ін.); витрати розхідних та комплектуючих засобів відділу Інтернет – збуту та маркетингу; витрати на надсилання інформації клієнтам для стимулювання он-лайн покупки; витрати на гарантійний ремонт по он-лайн контрактах (витрати на післяпродажне обслуговування і підтримку, надання сервісних та інформаційних послуг), тощо.

З метою дотримання норм Інструкції про застосування Плану рахунків [1] облік та узагальнення даних щодо інших операційних витрат необхідно вести за їх видами в розрізі визначених субрахунків, а накопичення інформації про ці витрати за сферами комерційної діяльності пропонуємо здійснювати шляхом відкриття відповідних аналітичних рахунків до кожного з субрахунків рахунку 94 «Інші операційні витрати», що використовуються конкретним підприємством.

Наприклад, до субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» доцільно відкривати субрахунки II порядку:

941.1 «Витрати на дослідження і розробки для здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»;

941.2 «Витрати на дослідження і розробки для здійснення електронної (он-лайн) комерції» - до цієї статті включенню підлягають понесені витрати на стадії планування (етап дослідження) при створенні Web-сайту для ведення господарської діяльності, тощо;

941.3 «Спільні витрати на дослідження та розробки».

Відповідно субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» можна розподілити на:

942.1 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти при здійсненні традиційної (оф-лайн) комерції»

Бухгалтерський облік

942.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти при здійсненні електронної (он-лайн) комерції»

942.3 «Спільні витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», і т.д.

Статті спільних витрат на збут та інших операційних витрат (за їх видами) (субрахунки 93.3 і

94.3 (в розрізі субрахунків) відповідно), аналогічно до адміністративних витрат, підлягають розподілу між сферами комерційної діяльності підприємства.

В кінці звітної періоду визнані доходи і витрати операційної діяльності потрібно списувати на фінансовий результат в розрізі (табл. 4):

Таблиця 4

Запропонована структура аналітичних рахунків для обліку фінансових результатів за сферами комерційної діяльності підприємств

Код та назва субрахунку згідно Інструкції [1]	Рекомендовані коди та назви аналітичних рахунків
791 «Результат операційної діяльності»	791.1 «Результат операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»
	791.2 «Результат операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»

Типові проведення з обліку фінансових результатів підприємств, що займаються електронною комерцією, сформовані в табл. 5.

Таблиця 5

Облікове відображення операцій з формування фінансових результатів за сферами комерційної діяльності підприємств

Зміст господарських операцій	Запропонований порядок відображення	
	Д-т	К-т
1	2	3
Списання доходів від реалізації на фінансові результати операційної діяльності		
Списання доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг) в системі традиційної (оф-лайн) комерції на фінансові результати	701.1 «Дохід від реалізації готової продукції в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 702.1 «Дохід від реалізації товарів в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг в системі традиційної (оф-лайн) комерції»	791.1 «Результат операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»
	791.1 «Результат операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»	704.1 «Вирахування з доходу, одержаного від операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»
Списання доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг) в системі електронної (он-лайн) комерції на фінансові результати	701.2 «Дохід від реалізації готової продукції в системі електронної (он-лайн) комерції», 702.2 «Дохід від реалізації товарів в системі електронної (он-лайн) комерції», 703.2 «Дохід від реалізації робіт і послуг в системі електронної (он-лайн) комерції»	791.2 «Результат операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»
	791.2 «Результат операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»	704.2 «Вирахування з доходу, одержаного від операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»
Списання собівартості реалізації на фінансові результати операційної діяльності		
Списання собівартості реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг) в системі традиційної (оф-лайн) комерції на фінансові результати	791.1 «Результат операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»	901.1 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 902.1 «Собівартість реалізованих товарів в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 903.1 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі традиційної (оф-лайн) комерції»
		901.2 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі електронної (он-лайн) комерції», 902.2 «Собівартість реалізованих товарів в системі електронної (он-лайн) комерції», 903.2 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі електронної (он-лайн) комерції»
Списання собівартості реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг) в системі електронної (он-лайн) комерції на фінансові результати	791.2 «Результат операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»	901.1 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 902.1 «Собівартість реалізованих товарів в системі традиційної (оф-лайн) комерції», 903.1 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі традиційної (оф-лайн) комерції»
		901.2 «Собівартість реалізованої готової продукції в системі електронної (он-лайн) комерції», 902.2 «Собівартість реалізованих товарів в системі електронної (он-лайн) комерції», 903.2 «Собівартість реалізованих робіт і послуг в системі електронної (он-лайн) комерції»

1	2	3
Розподіл спільних витрат періоду за сферами комерційної діяльності (передусє списанню витрат на фінансові результати)		
Розподіл спільних адміністративних витрат: - в частині витрат, пов'язаних з традиційною (оф-лайн) комерцією	92.1 «Адміністративні витрати на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»	92.3 «Спільні адміністративні витрати»
- в частині витрат, пов'язаних з електронною (он-лайн) комерцією	92.2 «Адміністративні витрати на здійснення електронної (он-лайн) комерції»	92.3 «Спільні адміністративні витрати»
Розподіл спільних витрат на збут: - в частині витрат, пов'язаних з традиційною (оф-лайн) комерцією	93.1 «Витрати на збут у системі традиційної (оф-лайн) комерції»	93.3 «Спільні витрати на збут»
- в частині витрат, пов'язаних з електронною (он-лайн) комерцією	93.2 «Витрати на збут у системі електронної (он-лайн) комерції»	93.3 «Спільні витрати на збут»
Розподіл спільних інших операційних витрат: - в частині витрат, пов'язаних з традиційною (оф-лайн) комерцією	94 (в розрізі субрахунків).1 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»	94 (в розрізі субрахунків).3 «Спільні інші операційні витрати (за їх видами)»
- в частині витрат, пов'язаних з електронною (он-лайн) комерцією	94 (в розрізі субрахунків).2 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення електронної (он-лайн) комерції»	94 (в розрізі субрахунків).3 «Спільні інші операційні витрати (за їх видами)»
Списання витрат періоду на фінансові результати операційної діяльності		
Списання адміністративних витрат та витрат на збут, інших операційних витрат на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції	791.1 «Результат операцій в системі традиційної (оф-лайн) комерції»	92.1 «Адміністративні витрати на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції», 93.1 «Витрати на збут у системі традиційної (оф-лайн) комерції», 94 (в розрізі субрахунків).1 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення традиційної (оф-лайн) комерції»
Списання адміністративних витрат та витрат на збут, інших операційних витрат на здійснення електронної (он-лайн) комерції	791.2 «Результат операцій в системі електронної (он-лайн) комерції»	92.2 «Адміністративні витрати на здійснення електронної (он-лайн) комерції», 93.2 «Витрати на збут у системі електронної (он-лайн) комерції» 94 (в розрізі субрахунків).2 «Інші операційні витрати (за їх видами) на здійснення традиційної (он-лайн) комерції»

За допомогою даних, що накопичуватимуться на рекомендованих субрахунках, можна не лише надавати додаткову інформацію про такі доходи і витрати, їх склад та обсяг апарату управління для прийняття відповідних рішень, але й стежити, як саме вони впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Таким чином, виокремлення запропонованих субрахунків підвищить аналітичність облікової інформації та забезпечуватиме можливість:

- здійснення розрахунку суми доходу від реалізації в системі електронної (он-лайн) комерції;
- обчислення частки доходу від реалізації в системі електронної (он-лайн) комерції у загальній сумі виручки від реалізації;
- формування собівартості реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг) в системі електронної (он-лайн) комерції;
- проведення обрахунку питомої ваги собівартості реалізації в системі електронної (он-лайн) комерції у загальній величині собівартості реалізації;

- визначення розміру валового прибутку від реалізації в системі електронної (он-лайн) комерції;
- обрахунку питомої ваги валового прибутку від операцій в системі електронної (он-лайн) комерції відносно сукупного валового прибутку підприємства;
- визначення розміру операційних витрат, понесених при здійсненні операцій в системі електронної (он-лайн) комерції, та їх долі в загальній сумі витрат;
- формування фінансового результату від операцій в системі електронної (он-лайн) комерції;
- проведення аналізу динаміки, темпів зростання (спаду) та структурних зрушень по вищевказаних показниках;
- визначення ефективності діяльності в системі електронної (он-лайн) комерції;
- оцінки управлінським персоналом того, як електронна (он-лайн) комерція впливає на прибутки суб'єкта господарювання та його фінансові потреби;
- визначення місця електронної (он-лайн) комерції серед основного, другорядного та додаткового видів діяльності підприємства по співвідношенні обсягів реалізації у вартісному виразі;

Бухгалтерський облік

- надання інформації органам державної статистики у формі статистичної звітності № 1-КТ «Використання інформаційно-комунікаційних технологій та електронної торгівлі на підприємствах». Відсутність облікової інформації щодо обсягів реалізації продукції (товарів, послуг) в результаті замовлень, отриманих через комп'ютерні мережі, зокрема Інтернет, перетворюють формування показників вказаної звітності у досить трудомістку процедуру, яка потребує додаткових розрахунків та розшифрувань;

- прийняття керівництвом підприємства оптимальних управлінських рішень щодо подальших напрямів розвитку його діяльності.

Інформація, узагальнена на бухгалтерських рахунках доходів, витрат і фінансових результатів та у відповідних регістрах обліку, по завершенню облікового циклу є підставою для складання фінансової звітності. Згідно МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у звіті про прибутки та збитки слід подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки, якщо таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання [5, п. 85]. З метою надання повної та об'єктивної інформації користувачам, як внутрішнім, так і зовнішнім, на нашу думку, доцільно виділити окремими рядками у звіті про фінансові результати (про сукупний дохід) чистий дохід від реалізації та собівартість реалізації по операціях в системі електронної (он-лайн) комерції із загальної суми чистого доходу від реалізації і загальної собівартості реалізації підприємства. Таке розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допоможе зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні результати. А в текстових Примітках до річної фінансової звітності необхідно розкривати наведену інформацію в розрізі видів доходів, витрат та фінансових результатів.

Для забезпечення інформаційних потреб системи управління підприємства у кінці звітного періоду необхідно формувати «Накопичувальну відомість обліку доходів і витрат в системі електронної (он-лайн) комерції», в якій наводиться величина даних доходів і витрат, передбачена бюджетом, їх фактичне значення за кожен відповідний проміжок часу та наростаючим підсумком з початку періоду, що дозволить аналізувати відхилення фактичних витрат від запланованих та їх динаміку. Окрім цього, доцільним є формування відповідної форми внутрішньої звітності підприємства, а саме «Звіту про електронну комерційну діяльність», що міститиме цифрову й текстову інформацію про показники, особливості та проблеми діяльності підприємства при здійсненні електронної комерції.

Висновки. Результати проведеного дослідження організації обліку на підприємствах, які

займаються електронною комерцією, свідчать, що доходи, витрати і фінансові результати при їх відображенні в обліку не розподіляються за сферами комерційної діяльності, що спричиняє нестачу інформації та ускладнює процес планування, аналізу, контролю та прийняття раціональних управлінських рішень щодо напрямів розвитку суб'єктів господарювання. Для вирішення цієї проблеми авторами розроблено структуру субрахунків (аналітичних рахунків) для відокремленого обліку доходів і витрат операційної діяльності, одержаних (понесених) в системі традиційної (оф-лайн) комерції та в системі електронної (он-лайн) комерції. Визначено типові статті адміністративних витрат та витрат на збут суб'єктів електронної комерції, наведено порядок розподілу й списання спільних витрат періоду. Запропоновано методика облікового відображення операцій з формування фінансових результатів підприємств електронної комерційної діяльності, що сприятиме зростанню ефективності інформаційного забезпечення потреб користувачів.

Сучасні облікові проблеми під впливом вимог інформаційного суспільства потребують подальших досліджень та перспективного вирішення.

4 Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
2. Крутова А.С. Методологія та організація бухгалтерського обліку в сфері електронної торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А.С. Крутова; Київ. нац. торг.- екон. ун-т. - К., 2011. - 37 с.
3. Крутова А.С. Облік в системі електронної комерції: монографія / А.С. Крутова; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків: ХДУХТ, 2010. – 396 с.
4. Лисенко В. Інтернет - торгівля: організація та облік / В. Лисенко, А. Руденко, А. Тузова. – Х.: Фактор, 2013. – 464 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Офіційний сайт Асоціації учасників електронного бізнесу України // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://uelbu.org>.
8. Положення з міжнародної практики аудиту 1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua/ua/isa.html>.