

УДК 657:004.738.5

Чумак О. В.

СТВОРЕННЯ І РОЗМІЩЕННЯ WEB-САЙТУ: ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕДУР

Охарактеризовано природу веб-сайтів для визнання і обґрунтування під час визначення його як об'єкту обліку. Наведено основні засади визнання веб-сайту як об'єкту обліку та методичних прийомів відображення в обліку витрат на його створення і розміщення.

Ключові слова: веб-сайт, домен, хостинг, програмний засіб, мережа Інтернет.

Охарактеризована природа веб-сайтов для признания и обоснования во время определения его как объекта учета. Приведены основные принципы признания веб-сайта как объекту учета и методических приемов отображения в учете расходов на его создание и размещение.

Ключевые слова: веб-сайт, домен, хостинг, программное средство, сеть, Интернет.

This article characterizes the nature of web-sites for recognition and validation during their determination as an accountability object. The article shows principal basis of web-sites definition as an accountability object and methods of reflecting in accounting of charges for its creation and installation.

Key words: *web-site, domen, hosting, programmatic means, Internet.*

Постановка проблеми. На сьогодні стало абсолютно очевидним, що організацію облікових процесів на підприємстві здійснює нова генерація працівників облікових служб, у яких формування знань і вмінь відбувається не стільки за загальноприйнятими законами вищої освіти, скільки вимогами гіпердинамічного зовнішнього середовища. Тому основним завданням вищів є навчити фахівця отримавши інформацію її оцінити, проаналізувати та обґрунтувати з метою правильного визнання об'єктів бухгалтерського обліку.

Оскільки різновиди процесів, які відбуваються у вітчизняній економіці, останнім часом випереджають розробку мінфіном методики їх обліку, перед науковцями постає безліч проблемних питань, що актуалізують процедури їх вирішення. Зокрема, досить новим та дискусійним для бухгалтерів на сьогодні є визнання об'єктом обліку веб-сайтів, які обслуговують підприємство. Адже сама категорія є новою для економіки підприємств, та відповідно для облікової служби.

Проте, Інтернет забезпечує можливості і переваги для бізнесу, відповідно власники інвестують у забезпечення таких можливостей, а в обліковій політиці виникає об'єкт, який споживає такі інвестиції. Тому розробка рекомендацій щодо організації основних облікових процедур за такими об'єктами є вкрай нагальною, як для науки так і для практики.

Аналіз літератури. На сьогодні, питаннями створення веб-сайтів та проблемам їх бухгалтерського і податкового обліку займається не багато вчених, проте в літературі приділено певної уваги даним обліковим аспектам, зокрема: І. Хмелевським, С. Ф. Легенчук, Н. М. Королюк та іншими. Однак, в цих роботах в неповній мірі висвітленні питання пов'язанні з проблематикою визнання витрат під час створення і розміщення веб-сайтів та відображення даних облікових процедур.

Мета статті полягає у висвітленні питань визнання та обліку витрат на створення і розміщення веб-сайтів.

Виклад основного матеріалу. Оскільки визнання в обліку даного виду активу передбачає його вивчення з трьох основних сторін: технічної, правової та економічної, розглянемо спочатку природу веб-сайтів за цими складовими.

З технічної сторони веб-сайт визначається як сукупність програмних та апаратних засобів з

унікальною адресою в мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта й забезпечують доступ юридичних і фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів через мережу Інтернет. Відповідно, постає перед бухгалтером питання чи є веб-сайт цілісною системою, як об'єкту обліку, чи варто розділити його на декілька складових.

Згідно з положеннями ч. 1 ст. 433 ЦК та ст. 8 Закону про авторське право, веб-сайт належить до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права) як графічні, аудіовізуальні твори та комп'ютерні програми з базою даних до них.

З економічної сторони, сайт безперечно є активом, що забезпечує отримання в майбутньому економічної вигоди, оскільки забезпечує розробку ефективної концепції розвитку бізнесу, через його становлення із застосуванням Інтернет технологій для широкого подання продукції і послуг компанії. Розробка веб-сайту не просто є візитною карткою, а й важливим інформаційним ресурсом, дієвим маркетинговим інструментом, засобом інтерактивного зв'язку з клієнтами та партнерами.

Перш ніж визначати принципи організації обліку, варто звернутися до існуючих видів сайтів, веб-сайти різняться за своїм призначенням:

- комерційні, призначені для здійснення торговельних операцій, оформлення замовлень, забезпечення прямого зв'язку зі споживачем та інших комерційних операцій (наприклад, Amazon.com, eBay.com);
- інформативні сайти, надають різну інформацію користувачам Інтернету і навіть постачають їм деякі цифрові продукти, наприклад, послуги з розсилки і передплати, завантаження деяких програм з сайту тощо;
- комунікативні сайти сприяють розвитку маркетингу і підвищення іміджу підприємства. Наприклад, сайти, призначені для набору нових співробітників і спілкування з працівниками, що перебувають у штаті підприємства, на комунікативні сайти може бути винесено річну звітність підприємства, і акціонери можуть голосувати на них у режимі он-лайн з різних питань.

Оскільки в Україні на сьогодні відсутні чіткі стандарти в сфері веб-сайтів, це призводить до диференціації цін на створення та оформлення різних видів сайтів. Вартість послуг щодо створення сайту в м. Харкові в середньому ко-

ливається від 1000 грн. до 15000 грн. Остаточна ціна залежить від категорії сайту, терміну на його створення, веб-дизайну, об'єму його наповнення, отримання виключного права тощо. Відповідно, зазначені суми повинні знайти економічно обґрунтоване відображення в системі бухгалтерського обліку.

Створення сайту починається з розробки дизайну, його структури, принципу роботи, розташуванню інформації, підбору необхідного програмного забезпечення. Після створення дизайну, створюється і реєструється доменне ім'я, після чого відбувається розміщення в Інтернеті, забезпечення доступу користувача до серверу на якому розташовано сайт.

Створення веб-сайта здійснюється за двома основними варіантами: із залученням розробників зі сторони та власними силами. Також можна придбати вже готовий проект, скориставшись пропозиціями магазину готових сайтів чи взяти його в оренду. Виходячи із використаного методу, визначається формування облікової політики щодо веб-сайту та визнання його об'єктом обліку.

Облік витрат на створення веб-сайта залежить від того, чи отримує організація права на ці об'єкти інтелектуальної власності (програму) чи ні. Згідно зі ст. 16 Закону України «Про авторське право та суміжні права», веб-сайт належить до об'єктів права інтелектуальної власності, тому в більшості випадків виключне майнове право на нього належить роботодавцю при створенні веб-сайту власними силами.

Будь-який сайт це сукупність апаратних і програмних засобів разом з інформаційними ресурсами, тобто певний симбіоз комп'ютерної програми, технічних пристроїв (серверів), за допомогою яких виконується ця програма та зберігаються інформаційні ресурси, власне інформаційних ресурсів (відомостей, даних, графічних матеріалів, аудіовізуальних творів тощо) і художнього оформлення (дизайну). Тобто у самому веб-сайті право інтелектуальної власності для підприємства може бути закладено тільки у вигляді авторського права на макет сайту і авторського права на програмний код веб-сторінки (ст. 8 Закону № 3792, згідно з якими об'єктом авторського права є графічні твори (макет сайту) і комп'ютерні програми (програмний код)).

Згідно зі ст. 430 ЦКУ особисті немайнові права інтелектуальної власності на об'єкт, створений за замовленням, належать творцеві цього об'єкта, а майнові права (використання, розповсюдження) належать творцеві і замовнику спільно, якщо інше не встановлено договором. Те ж саме ЦКУ встановлює і щодо проектування

веб-сайта працівниками самого підприємства у зв'язку з виконанням ними трудового договору – майнові права інтелектуальної власності на використання такого об'єкта належать працівникам спільно з роботодавцем, якщо знову ж таки інше не встановлено договором (ч. 2 ст. 429).

Відповідно до ст. 428 ЦКУ веб-сайт, майнові права інтелектуальної власності на який перебувають у спільній власності декількох осіб, має використовуватися ними за погодженням один з одним. Інакше, якщо сайт використовується без такого погодження, насамперед з автором (розробником), останній може висунути проти підприємства позов про порушення майнових прав і відшкодування шкоди [10]. Отже, при укладенні договору зі сторонньою організацією створення веб-сайта, необхідно простежити за включенням пункту, який передбачає передачу підприємству-замовнику виключних майнових прав на використання цього сайту. При цьому, набувач авторських прав для засвідчення авторства повинен зареєструвати своє авторське право у відповідних державних реєстрах та отримати реєстраційне свідоцтво.

На даний момент практично відсутні праці та нормативні акти, які б цілісно представляли систему організації бухгалтерського обліку щодо операцій виключно з веб-сайтом, тому доречно звернутися до змісту міжнародних стандартів. Зарубіжна практика використовує положення SIC-32 «Нематеріальні активи – витрати на веб-сайт», які інтерпретовано постійним комітетом щодо роз'яснень Загалом SIC-32 включає наступні етапи, досвід застосування яких має бути корисним для впровадження у вітчизняну систему обліку:

- 1) погодження та планування технічного завдання;
- 2) розробка веб-сайта, яка включає в себе розробку дизайну, графіки, додатків, інфраструктури;
- 3) установка системи управління;
- 4) реєстрація доменного імені веб-сайта;
- 5) підключення хостингу;
- 6) створення та наповнення розділів;
- 7) розміщення веб-сайта в мережі Інтернет.

Відповідно до SIC 32, веб-сайт, розроблений підприємством, повинен відображатися як нематеріальний актив тільки тоді, коли підприємство може довести те як його веб-сайт створюватиме вірогідні майбутні економічні вигоди відповідно до МСФЗ (IAS) 38 п.57(d) коли, наприклад, веб-сайт може приносити виручку, включаючи безпосередньо виручку від розміщення замовлень через веб-сайт.

Підприємству досить складно продемонструвати те, як веб-сайт, розроблений виключно

для просування і реклами його продукції, створюватиме вірогідні майбутні економічні вигоди, тому усі витрати на розробку такого веб-сайту повинні визнаватися як витрату при їх виникненні.

Стадія розробки програмного забезпечення і інфраструктури, стадія розробки графічного дизайну, і стадія розробки змісту, за умови, що зміст розробляється не з метою реклами продукції, аналогічні за своїм характером стадії розробки в МСФО (IAS) 38.

Витрати, понесені на цих етапах, повинні включатися до собівартості веб-сайту, що визнається як нематеріальний актив, коли витрати можуть бути безпосередньо віднесені і потрібні при створенні, випуску або підготовці веб-сайту, для того, щоб він міг функціонувати так, як заплановано керівництвом. Наприклад, витрати на купівлю або створення змісту, безпосередньо призначеного для веб-сайту, або витрати, пов'язані з отриманням права на використання змісту на веб-сайті (наприклад, плата за придбання ліцензії) повинні включатися до собівартості розробки у випадках, коли виконується ця умова.

Первинними основними документами, що підтверджують здійснення щодо розміщення веб-сайта в глобальній мережі, є під час придбання комп'ютерного обладнання – договір купівлі-продажу, накладна, акт приймання-передачі основних засобів; під час оренди дискового простору – договір, акт виконаних послуг.

Оскільки веб-сайт може визначатись або як об'єкт нематеріальних активів, або як об'єкт витрат, ми і розглянули створення веб-сайту в цих двох площинах.

Методологічну основу обліку веб-сайту в Україні визначає ПСБО 8 «Нематеріальні активи». У випадку, коли підприємство створило веб-сайт для отримання доходу, у бухгалтерському обліку всі витрати на створення веб-сайту повинні бути відображені на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після введення в експлуатацію нематеріального активу ці витрати капіталізуються на рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» та визнаються нематеріальним активом. Також рекомендується застосувати рахунок 127 «Веб-сайт підприємства». Такий підхід буде виправданим у тому випадку, якщо замовник веб-сайта одержує від розробника виключні майнові права на його використання [10].

Додавання додаткових функцій або можливостей веб-сайта в майбутньому, які розглядаються як поліпшення, також відноситься на збільшення первісної вартості (Дт 154) активу. Ка-

піталізація зазначених витрат має здійснюватися в тих випадках, якщо веб-сайт цілеспрямовано використовується для отримання доходу (наприклад, за допомогою Інтернет-магазину, організованого на сайті підприємства). Проте, якщо створений сайт за змістом має рекламний характер для підвищення ділової репутації підприємства і термін його корисного використання не перевищує одного року, то витрати на розробку сайту доцільно відносити до витрат звітного періоду, тобто відображати за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут».

Адже згідно SIC 32 витрати, понесені на етапі розробки змісту, тією мірою, якою цей зміст розробляється для реклами і просування власних продуктів та послуг суб'єкта господарювання (наприклад, цифрові фотознімки продукції), слід визнавати як витрати, коли вони були понесені, відповідно до МСБО 38.69 с). Так, облік витрат на оплату професійних послуг для підготовки цифрових знімків власних продуктів суб'єкта господарювання та посилення їх зображення, ці видатки слід визнавати як витрати протягом процесу отримання професійних послуг, а не тоді, коли цифрові знімки відображаються на сторінці в Інтернеті.

Вводити в експлуатацію веб-сайт як нематеріальний актив слід із застосуванням форми № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» на підставі рішення спеціально створеної комісії підприємства. Термін корисного використання веб-сайта підприємство визначає самостійно, проте варто при цьому звернути увагу на швидкий розвиток інформаційних технологій.

Відповідно до п. 2 Порядку підключення до глобальних мереж передачі даних доменне ім'я – це буквено-цифровий вираз, що ідентифікує будь-який комп'ютер абонента у мережі Інтернет. Окрім витрат на створення сайту, підприємство також додатково несе витрати на реєстрацію доменного імені, яке забезпечує можливість розмістити сайт в мережі Інтернет. При створенні сайту спеціалізованою фірмою, вона самостійно реєструє доменне ім'я. Отримуючи доменне ім'я, реєстрант отримує його у тимчасове користування: воно залишається за реєстрантом тільки на той період, коли він платить реєстраційні внески і не порушує умов користування доменним ім'ям.

Якщо сайт створено сторонньою організацією, то, як правило, відповідним договором на неї покладається і реєстрація доменного імені, а вартість реєстрації може не виділятися окремою сумою. Тоді підприємство, яке отримує право інтелектуальної власності (авторське право) на

веб-сайт, згідно норм П(С)БО 8, включає вартість реєстрації доменного імені до первісної вартості веб-сайта. Якщо перехід права інтелектуальної власності (авторського права) за договором не відбувається, за таких умов, витрати на реєстрацію доменного імені буде списано на витрати періоду, в якому вони понесені.

Якщо процедуру реєстрації виконує підприємство самостійно, виходить слід із того, що реєстрація має на меті забезпечити нормальне та безперервне функціонування сайту, тому доцільно витрати на реєстрацію доменного імені у бухгалтерському обліку відносити до витрат майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», оскільки доменне ім'я реєструється на один (або більше) рік, а рахунок сплачується одразу за весь період реєстрації. Потім, поступово списуються на витрати на збут або адміністративні витрати залежно від цілей сайту.

Окрім реєстрації та отримання доменного імені веб-сайт необхідно розмістити на сервері. Це можна зробити двома способами: закупити власне комп'ютерне обладнання або розмістити веб-сайт на обладнанні, орендованого у провайдера.

У першому випадку організація бухгалтерського обліку здійснюється в порядку, встановленому для обліку основних засобів. У другому, необхідно забезпечити оренду дискового простору у сторонньої організації – хостинг. Цінова політика хостингу в м. Харкові в середньому коливається від 60 до 150 грн./місяць.

Західні фахівці звернули увагу на той факт, що клієнти часто беруть у провайдера в користування програмне забезпечення на тих умовах, що провайдер зберігає, модернізує і покращує таке програмне забезпечення впродовж терміну договору. В цьому випадку платіж клієнта складається з двох елементів:

- 1) плата за право користування програмним забезпеченням;
- 2) плата за зберігання програмного забезпечення на чужому жорсткому диску.

Оскільки другий елемент відноситься до хостингу, то виходить що загалом операція розглядається як користування програмним забезпеченням за ліцензійною угодою з елементами послуги. Після довгих суперечок бухгалтери США досягли консенсусу, який утілюється у EITF2 «Договори користування, що включають право, програмним забезпеченням, що зберігається на жорсткому диску іншого підприємства», додатку до SOP3 97-2.

Цей документ констатує, що якщо в операції хостингу присутній елемент користування програмним забезпеченням провайдера, то хос-

тинг вважається послугою. Але тільки у тому випадку, якщо в договорі відсутня умова згідно з якою клієнт має право впродовж договору хостингу придбати програмне забезпечення без значних перешкод. Якщо така умова є присутньою то дохід хостинг-провайдера має бути розбитий на складові (придбання програмного забезпечення і послуги хостингу) в оцінці їх справедливої вартості. За таких умов дохід визнається

- 1) по програмному забезпеченню – на дату постачання програмного забезпечення;
- 2) по послугах хостингу – на дату надання послуг.

Подібне трактування цілком застосовне і в українському бухгалтерському обліку. Користування комп'ютерною програмою на відстані, коли програма зберігається на чужому жорсткому диску, вважається послугою хостингу (якщо провайдер обслуговує модернізує і покращує цю програму). Але якщо клієнт має право отримати таку програму у власність впродовж терміну дії договору, то у бухгалтерському обліку визнання доходу відображається у момент передачі покупцю ризиків і вигод пов'язаних з правом власності на комп'ютерну програму (ст. 8 П(С)БО 15).

Отже, дохід провайдера, який продав програму, відображається у бухгалтерському обліку у той момент, коли право власності на комп'ютерну програму перейде до покупця, при цьому дохід відображається за справедливою вартістю комп'ютерної програми (ст. 21 П(С)БО 15). А послуги зі зберігання програми і її обслуговування відносяться до послуг хостингу і відображаються відповідно до статей 10 і 21 П(С)БО 15.

У бухгалтерському обліку витрати на хостинг, зазвичай, списуються на витрати поточного періоду (адміністративні). Якщо строк корисного використання інтернет-сайта передбачається терміном не більше одного року, то витрати на розробку визнаються витратами періоду, в якому вони понесені.

Висновки. Підсумовуючи вищесказане, слід зазначити, що веб-сайт є невід'ємною складовою існування підприємства. Проте, аналіз літературних джерел дає підставу зробити висновки, що на сьогодні існують лічені праці, які частково розкривають окремі проблеми організації обліку веб-сайт.

Невирішеним питанням залишається нормативно-правова та методологічна база обліку веб-сайту. Така ситуація зумовлює необхідність переосмислення і введення в практику бухгалтерського обліку такої категорії і об'єкту, як веб-сайт.

ЛІТЕРАТУРА

1. Веб-сайт: представительство – виртуальное, расходы – реальные [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.prostobiz.ua/biznes/upravlenie_biznesom/putevoditeli/veb_sayt_predstavitelstvo_virtualnoe_rashody_realnye.
2. Интернет-сайт: проблемы бухгалтерского и налогового учета // *Налоги и бухгалтерский учет*. – 2006. – № 81. – С. 14–17.
3. Легенчук С. Ф. Методика бухгалтерського обліку процесу електронної комерції [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук, Н. М. Корольок. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2010_4/NV-2010-V4_55.pdf.
4. Облік веб-сайта підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.dtk.com.ua/show/1cid0926.html>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: остання редакція від 25.09.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
6. Про авторське право і суміжні права. Закон України від 23 грудня 1993 р. № 3792 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=3792-12>.
7. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50432&cat_id=50097.
8. Про телекомунікації. Закон України від 18.11.2003 р. № 1280-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1280-15>.
9. Солтан А. Реальний облік віртуальних веб-сайтів / А. Солтан // *Все про бухгалтерський облік*. – 2004. – № 116. – С. 5–8.
10. Хмелевський І. Інтернет-сайт: проблеми бухгалтерського та податкового обліку / І. Хмелевський // *Податки та бухгалтерський облік*. – 2006. – № 81. – С. 22–39.