

УДК 657.2

Левченко Н.М.
д. н. держ. упр., доцент
Биковський В.Г.

Запорізький національний технічний університет

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ІНТЕРНЕТ-МАГАЗИНУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Levchenko N.M.,
doctor of science of state administration, associate professor
Bykovskiy V.H.
Zaporizhia National Technical University

TRANSACTION COSTS OF THE ONLINE STORE: ACCOUNTING ASPECT

Постановка проблеми. Останнім часом в сфері торгівлі все активніше розвиваються Інтернет-магазини, орієнтовані на досить широку аудиторію кінцевих споживачів. Інтернет-магазин по своїй суті, це розміщений в мережі Інтернет Web-сайт, на якому приймаються замовлення та рекламуються товари й послуги, пропонуються різні варіанти оплати замовлених товарів. Можлива миттєва оплата «електронними» грошима, оформлення банківського кредиту. Такий магазин працює цілодобово, відсутні обмеження на віртуальну площу та кількість розташованих на ній товарів.

Процедура створення Інтернет-магазину набагато простіша, ніж звичайного магазину. Проте створення та функціонування Інтернет-магазину має контрактну природу, отже супроводжується низкою трансакційних витрат, що відповідно вимагає на відображення їх в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні питання обліку трансакційних витрат досліджували такі науковці, як: Ф. Бутинець, О. Власенко, С. Голов, А. Дугінець, Н. Лоханова, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Туржанський, М. Шигун та ін. Визнаючи значний внесок вчених, слід констатувати той факт, що проблема правильності відображення в обліку трансакційних витрат, зокрема трансакційних витрат інтернет-магазинів залишається досить актуальною, оскільки дотепер у нормативних актах та інструктивних матеріалах дане питання належним чином неузгоджене, неконкретизоване і детально не розглядається.

Постановка завдання. Мета статті полягає в уточненні сутності поняття «трансакційні витрати інтернет-магазину», розгляді їх специфіки та розробці методичного інструментарію обліку трансакційних витрат інтернет-магазинів юридичних осіб з метою формування необхідного обліково-інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень щодо продажу товарів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття трансакційних витрат виникло ще в середині минулого століття, проте бухгалтерським обліком воно дотепер не сприймається. Пояснити це можна, по-перше, консервативністю системи бухгалтерського обліку, що проявляється в інертності її реакції щодо здобутків економічної теорії. По-друге, відсутністю належного взаємозв'язку системи обліку із системою управління, яку облік обслуговує. По-третє, недооцінкою вагомості обліку трансакційних витрат зі сторони науковців та практиків.

На сьогоднішній день існує безліч трактувань трансакційних витрат, іноді навіть діаметрально протилежних. Акцентуючи увагу на інформаційних та правових аспектах виникнення трансакційних витрат, О.В. Власенко висловлює думку, що трансакційні витрати це сукупність економічних витрат на організацію та проведення контрактації між суб'єктами економічних взаємовідносин, що обумовлені формальними та неформальними умовами функціонування ринку [2, с. 20].

Дугінець А.В. зазначає, що вітчизняні та зарубіжні дослідники широко підтримують трактування трансакційних витрат, запропоноване О.Уільямсоном, як сукупності витрат «ex ante» та «ex post» (витрат до і після укладання угоди). Проте, таке трактування стосується лише однієї сторони трансакційних витрат – договірних витрат, тобто є досить вузьким і належним чином не розкриває його змісту.

Узагальнення трактувань поняття «трансакційних витрат» дало змогу дійти висновку, що теоретичного консенсусу з приводу того, що насправді є трансакційними витратами, дотепер не досягнуто. На думку автора, зокрема трансакційні витрати інтернет-магазину - це витрати, пов'язані з організацією взаємодії та координації взаємовідносин між продавцем та покупцями, які спрямовані на створення умов ефективного ведення збутової діяльності інтернет-магазину.

На організацію обліку трансакційних витрат інтерактивної торгівлі суттєво впливає специфіка реалізації товарів через інтернет-магазини, тож при розробці методичного інструментарію обліку даного виду витрат, по-перше, необхідно виокремити стадії обліку таких витрат (рис.1).



Рис. 1. Стадії обліку трансакційних витрат інтернет-магазину

Джерело: [8, с.154]

Перш ніж говорити про організацію обліку трансакційних витрат на стадії створення та реєстрації інтернет-магазину, слід нагадати, що продаж товарів через інтернет-мережу може здійснюватись шляхом створення Web-сторінки та шляхом створення Інтернет-магазину на WWW-сервері.

Створення Web-сторінки - це розміщення написаних в певному форматі групи файлів на сервері провайдера. Перевагою такої сторінки є невисока вартість її технічного супроводу. Розробку макета, дизайну та інші роботи часто виконують спеціалізовані фірми-розробники (Web-студії).

Створення ж Інтернет-магазину на WWW-сервері включає кілька етапів, поданих на рис. 2.

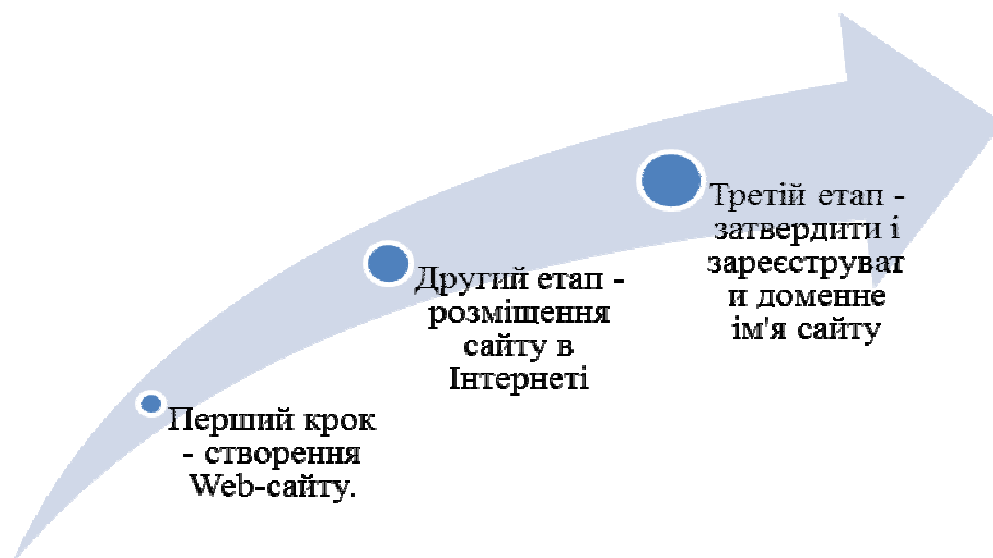


Рис. 2. Створення Інтернет-магазину на WWW-сервері

Джерело: [6, с.202]

Слід наголосити, що створити Web-сайт можна в декілька способів, серед яких найпоширенішими є:

- 1) придбання послуги з розробки Web-сайта - здійснюється на підставі договору на створення за замовленням та використання об'єкта права інтелектуальної власності;
- 2) розробка Web-сайта власними силами (за наявності в штаті відповідних фахівців) - у цьому випадку слід говорити про так званий службовий твір, що створюється на підставі трудового договору;
- 3) придбання готового Web-сайта - здійснюється на підставі договору про передачу виключних прав інтелектуальної власності;
- 4) оренда Web-сайта - здійснюється на підставі ліцензійного договору.

Незважаючи на відмінності в реалізації зазначених варіантів, у них є і спільні елементи. Зокрема, спільним для зазначених способів, крім організаційних дій, є те, що разом із витратами на створення/оренду сайта підприємство несе додаткові трансакційні витрати, направлені на його розміщення в Інтернеті: зокрема, на послуги хостингу, колокацію та реєстрацію доменного імені [5, с.45].

У практиці зустрічаються два варіанти відображення витрат на створення Web-сайту в обліку підприємства - (визнати його нематеріальним активом (далі - НМА) або списати витрати на розробку сайту на витрати звітного періоду). Проте чинне законодавство вимагає визнання Web-сайту нематеріальним активом та потреби капіталізувати витрати по його створенню. Отже, сума всіх витрат, понесених підприємством на створення Web-сайту, має акумулюватись на субрахунку 154 «Придбання (створення) НМА», а при введенні в експлуатацію списуватись на субрахунок 125 «Авторське право і суміжні з ним права».

З метою забезпечення доступу користувачів до веб-сторінки в будь-який момент часу, Web-сайт має весь час знаходитися в робочому стані, тобто мати постійне підключення до Інтернету. Це завдання досягається завдяки послуг хостингу, суть яких полягає як в наданні місця на сервері, що використовується для зберігання багатьох Web-сайтів (так званий віртуальний хостинг), так і в наданні окремого сервера (послуга виділеного сервера) [5, с.45]. Проте твердження, що послуги хостингу є доведенням Web-сайта до придатного для його використання стану і таким чином необхідності включення вартості послуг хостингу до первісної вартості Web-сайта вважаємо помилковими. Користування послугами хостингу в першу чергу спрямовано на підтримку сайта в робочому стані, то ж їх вартість має включатись до складу трансакційних витрат.

Користування послугами колокейшину служить тій же меті, що й хостинг. Різниця полягає тільки в тому, що в цьому випадку для зберігання Web-сайта підприємство використовує власний сервер, який при цьому розміщується в приміщенні постачальника послуг колокації. Крім того, постачальник такої послуги забезпечує постійне підключення сервера до Інтернету, а також, як правило, забезпечує його роботоздатність, техобслуговування та фізичну охорону [5, с.45].

Отже, облік вартості спожитих послуг колокейшину має підпорядковуватись тим же принципам, що й облік хостингу.

Як відомо, для ідентифікації Web-сайта інтернет-магазину необхідно зареєструвати домен. Слід наголосити на той факт, що, реєструючи домен, підприємство не купує його - йому такий домен делегується, причому на обмежений строк (як правило, від одного року до декількох років). Окремі науковці стверджують, що витрати на реєстрацію домена мають включатись розробником до вартості послуг зі створення Web-сайта, а отже включатись до первісної вартості сайту. На нашу думку, таке твердження слід визнати дискусійним, оскільки домен, як зазначалось раніше, лише делегується на певний строк, а отже підприємство має нести витрати по продовженню терміну його використання, що унеможливорює в подальшому їх відносити до складу первісної вартості даного НМА. Більш вірним вважаємо віднесення витрати по продовженню терміну використання домену через рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» до складу трансакційних витрат звітного періоду.

До трансакційних витрат мають бути віднесені і витрати по просуванню Web-сайта в пошукових системах та його підтримці, а також витрати по виконанню замовлень (зокрема, витрати по укладенню договорів та здійсненню контролю за їх виконанням).

Таким чином, приходимо до висновку, що до складу трансакційних витрат збутової діяльності інтернет-магазину слід включати витрати на оплату послуг хостингу (оренда

дискового простору), коллокейшину (оренда сервера у провайдера), плата за домен (доменне ім'я передається в тимчасове використання), витрати по просуванню Web-сайта в пошукових системах та його підтримці, а також витрати по виконанню замовлень (договірні витрати) тощо.

По-друге, з метою забезпечення належної організації обліку трансакційних витрат інтернет-магазину необхідно чітко визначити ознаки класифікації та їх класифікаційні групи. Вважаємо, що для потреб бухгалтерського обліку, із множини наявних класифікаційних ознак трансакційних витрат найбільш доцільною є класифікація таких витрат за етапами трансакції, оскільки на кожному з етапів трансакції дані витрати фінансуються за рахунок різних джерел фінансування (рис. 3).

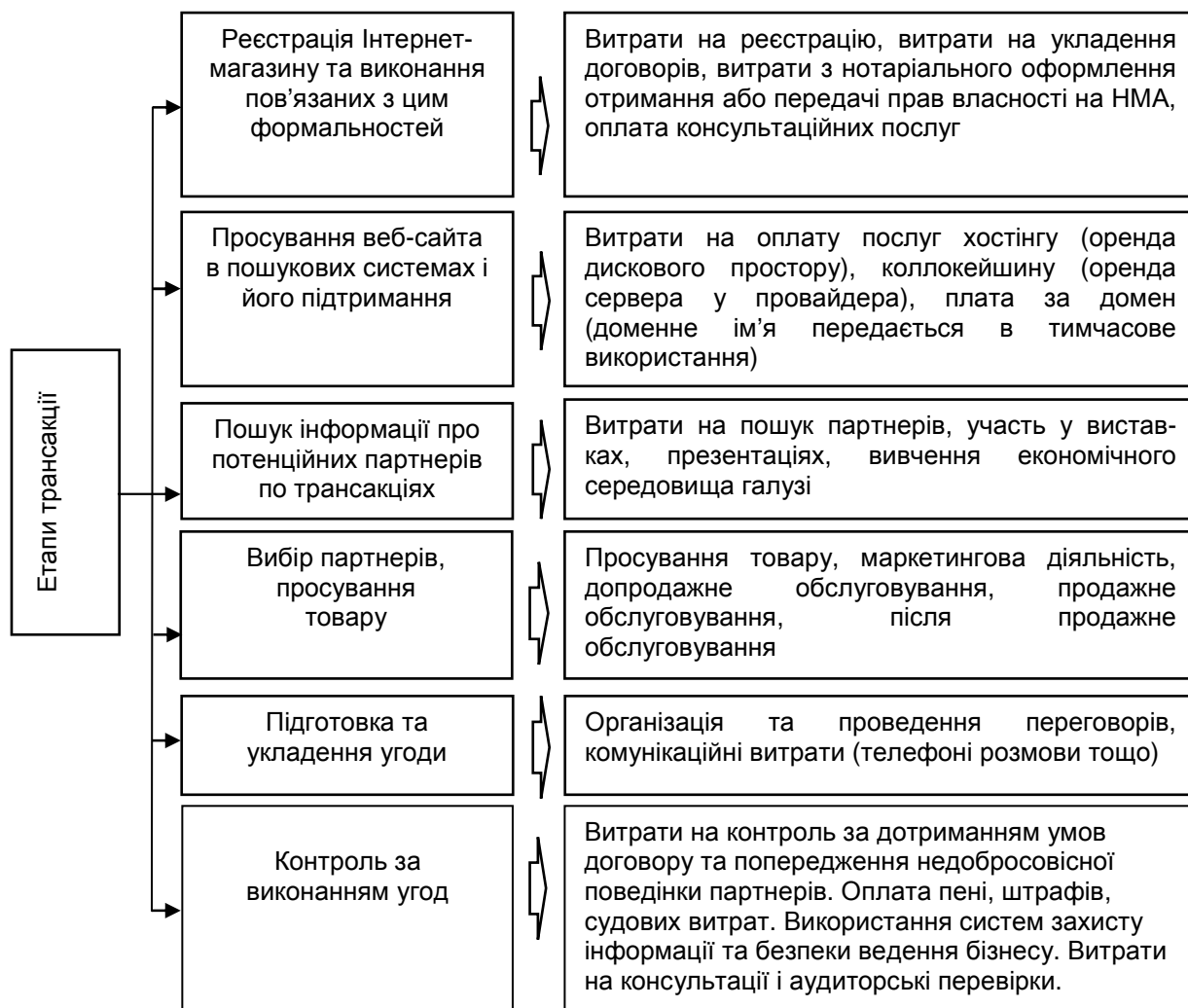


Рис. 3. Трансакційні витрати інтернет-магазину за етапами трансакції

Джерело: власна розробка

По-третє, чітко визначивши класифікацію трансакційних витрат, варто перейти до розробки Робочого плану рахунків, тобто визначити, які саме рахунки мають бути призначені для обліку даного виду витрат. Так, для відображення в обліку трансакційних витрат науковці та практики пропонують різні варіанти, зокрема, Шмигун М.М. пропонує поглибити та розширити предметне наповнення рахунків бухгалтерського обліку шляхом доповнення рахунків 92, 93, 94 та 97 відповідними субрахунками по обліку трансакційних витрат [8, с.224].

Проте погодитись з даним твердженням, вважаємо, було б не вірним, оскільки введення зазначеної кількості субрахунків на рахунках класу 9 створить облік трансакційних витрат досить обтяжливим і призведе до значних витрат часу та ускладнення відображення інформації у фінансової звітності. На думку авторів, варто прислухатись до пропозицій

Тимофіїва С.В, проте лише в частині того, що для обліку трансакційних витрат варто застосовувати один з існуючих рахунків класу 9.

Так, Тимофіїв С.В. пропонує звільнити один з існуючих рахунків класу 9 Плану рахунків для забезпечення можливості відокремленого обліку трансакційних витрат, а саме рахунок 98 з послідуною назвою «Трансакційні витрати» та відкриттям субрахунків, призначених для обліку трансакційних витрат за їх видами [4, с.58]. Проте внесення таких кардинальних змін до Плану рахунків вважаємо не доцільним, оскільки вони вимагають внесення низки змін до нормативних актів та методичних рекомендацій. Для обліку трансакційних витрат більш доцільно вважаємо скористатись рахунком 973 (який виключено з Плану рахунків) з використанням аналітичних рахунків обліку трансакційних витрат за етапами трансакції.

Доцільність поданих пропозицій обґрунтовується тим, що трансакційні витрати, як свідчить практика, на різних етапах трансакції мають різні джерела фінансування, тож відкриття відповідних субрахунків лише на рахунках, призначених для відображення витрат операційної діяльності, не дасть можливості повноцінного відображення в обліку понесених трансакційних витрат і до того ж є більш обтяжливим, ніж відкриття одного субрахунку на рахунку 97 «Інші витрати».

Отже, з огляду на виділені групи трансакційних витрат за етапами трансакції та враховуючи вимоги чинного законодавства, запропоновано відображати дані витрати на рахунку 973 «Трансакційні витрати» з відкриттям аналітичних рахунків обліку трансакційних витрат за етапами трансакції.

Слід наголосити, коли мова йде про облік трансакційних витрат, головне полягає не тільки в тому, щоб ввести їх до складу балансу в капіталізованому вигляді і тим самим завищити вартість майна, а щоб організувати контроль за процесом їх виникнення. І саме це, на погляд науковців та практиків, і становить найбільш суттєву проблему, оскільки трансакційні витрати дотепер є розосередженими в обліку, при тому певна їх частина взагалі не потрапляє до обліково-інформаційної системи [3, с.165].

Належно організований облік, контроль і аналіз трансакційних витрат дозволить вирішити питання їх оптимізації та забезпечити таким чином суттєві резерви підвищення ефективності збутової діяльності інтернет-магазинів.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, за результатами досліджень приходимо до висновку, що трансакційні витрати є невід'ємною складовою механізму функціонування сучасної економічної системи, і справляють значний вплив на забезпечення умов взаємодії економічних суб'єктів. Відсутність нормативного регулювання обліку трансакційних витрат інтернет-магазину не дає можливості визначити фактично понесені витрати і, як наслідок, унеможлиблює здійснення економічного аналізу впливу даних витрат на обсяги реалізації продукції, розширення ринків збуту, на рівень задоволення потреб споживачів, на фінансові результати тощо.

З метою підвищення аналітичності, оперативності та точності облікових даних щодо трансакційних витрат інтернет-магазину, доведено необхідність:

по-перше, з метою гармонізації чинних нормативних актів з питань регулювання обліку витрат доповнити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», зокрема в частині критеріїв визнання витрат, критеріями визнання трансакційних витрат;

по-друге, деталізувати облік трансакційних витрат на рахунку 973 «Трансакційні витрати» у відповідності до класифікації трансакційних витрат за етапами трансакції.

Запровадження на практиці поданих пропозицій дозволить підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення управління збутовою діяльністю, так необхідного в умовах жорсткої конкуренції.

Література

1. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 №318 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – [Затверджене від 1999-31-12]. – [Остання редакція від 2011-09-12]. – Режим доступу: [http:// www. buhgalter911.com](http://www.buhgalter911.com)

2. Власенко О.П. Управління трансакційними витратами: автореф. дис. канд. екон. Наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О.П. Власенко, Житомирський

національний агроекологічний університет Міністерства аграрної політики України. – Житомир, 2009. – 20 с.

3. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. Лоханова // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 1. – С. 161-171.

4. Тимофіїв С.В. Методологічні аспекти обліку трансакційних витрат / С.В. Тимофіїв // Економічні науки. - Серія «Облік і фінанси». – 2012. – Ч. 3, Випуск 9 (33). – С. 391-399.

5. Смердов В. Веб-сайт (інтернет-магазин): облік витрат на створення, розміщення та обслуговування / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 68. – С. 11-19.

6. Туржанський В.А. Облік витрат на створення Інтернет-магазину та здійснення торговельних операцій / В.А. Туржанський // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №4. – С. 202-207.

7. Оліфірова Ю.О. Облік витрат та розрахунків і інтерактивній торгівлі: організація та методика / Ю.О. Оліфірова // Вісник ДонНУЕТ. – 2013. – №3(59). – С. 154-164.

8. Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – Випуск 2(14). – С. 224 –234.

References

1. Expenses: Regulations (standards) of accounting 16 No 318 [Electronic recourse]. Ministry of Finance of Ukraine. – [Approved from 1999-31-12]. – [The latest version from 2011-09-12]. – Available from: <http://buhgalter911.com>

2. Vlasenko, O.P. (2009), "Management of transaction costs", Thesis abstract of Cand. Sc. (Econ.), 08.00.04, Zhytomyr National Agroecological University of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine, Zhytomyr, Ukraine, 20 p.

3. Lokhanova, N. (2012), "The problems of accounting and control of transaction costs in the management system of the economic sustainability of the enterprises", *Visnyk TNEU*, no. 1, pp. 161-171.

4. Tymofiiiv, S.V. (2012), "Methodological aspects of transaction costs accounting", *Ekonomichni nauky, Seriiia "Oblik i finansy"*, Part 3, Iss. 9 (33), pp. 391-399.

5. Smerdov, V. (2012), "Website (online store): cost accounting for the creation, deployment and maintenance", *Taxes and Accounting*, no. 68, pp. 11-19.

6. Turzhanskyi, V.A. (2013), "Cost Accounting on the creating online store and implementation of trade transactions", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 4, pp. 202-207.

7. Olifirova, Yu.O. (2013), "Cost accounting and calculations in the interactive trade: organization and methods", *Visnyk DonNUET*, No 3(59), pp. 154-164.

8. Shyhun, M.M. (2009), "Accounting of transaction costs: problems of the concept definition and classification", *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. Seriiia: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz*, Zhytomyr, Ukraine, ZHDТУ, Iss. 2(14), pp. 224–234.