

Особенности отображения затрат предприятия на создание веб-сайта

В статье рассматриваются этапы создания сайта в Интернете и анализируется проблема отображения затрат предприятия на его создание.

Интернет – это не только мощный источник информации и средство общения. В Интернете совершаются сделки и через него проходят финансовые потоки. Электронный рынок относится к той отрасли новой рыночной экономики, где производители, посредники и потребители взаимодействуют в электронном или цифровом поле. Электронный рынок – это виртуальный представитель физического рынка. Руководители предприятий ощутили мощь этого информационного ресурса и пришли к решению о создании своего сайта. Перед главным бухгалтером предприятия встает вопрос: как отразить в учете затраты на создание сайта, который является нематериальным активом?

Национальные стандарты не освещают вопрос отражения в бухгалтерском учете затрат, связанных с созданием веб-сайта. Поэтому руководствоваться в данном вопросе следует общими положениями национального бухгалтерского учета и международными стандартами. Интерпретация SIC-32 "Нематериальные активы – затраты на веб-сайт" объясняет применение МСБУ 38 "Нематериальные активы". Прежде всего предприятие должно определить, каким образом сайт будет генерировать будущие экономические выгоды.

Если веб-страничка обслуживает продвижение и рекламу продукции и услуг, то считается, что компания не может продемонстрировать, как именно сайт будет генерировать доход. Поэтому все затраты на создание рекламного сайта подлежат списанию в расходы того периода, когда они были понесены. В системе Плана счетов это дебет 93-го счета.

Если же сайт выполняет иные функции, то он может быть признан нематериальным активом. Это касается предприятий, ведущих интернет-торговлю. Для них веб-страничка является своего рода виртуальным магазином, где покупатели размещают заказы. Таким образом, подобные торговые сайты имеют прямое отношение к генерации дохода.

Признание интернет-странички нематериальным активом также имеет свои особенности.

Создание веб-сайта включает в себя пять этапов (рис. 1).

На этапе планирования могут выполняться следующие действия:

- разрабатывается бизнес-план, в котором обозначается цель создания веб-сайта, оцениваются риски и выгоды;

Шипунова Ольга Владимировна, кандидат экономических наук, доцент Украинской академии банковского дела, г. Сумы.

© О.В. Шипунова, 2005

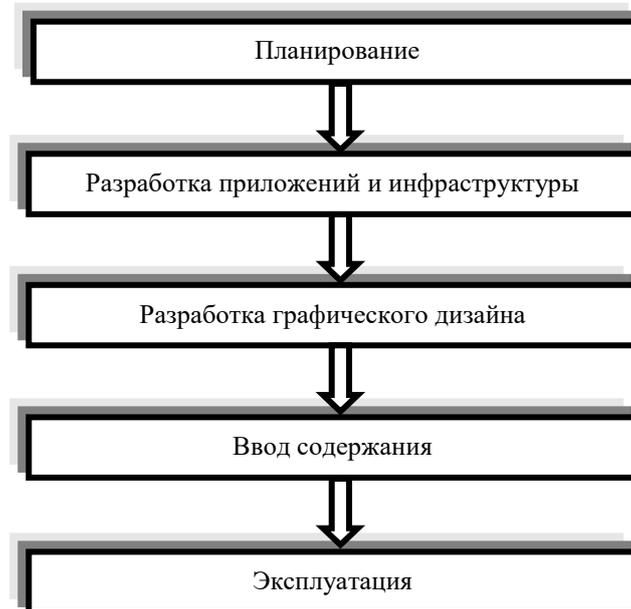


Рисунок 1 – Этапы создания веб-сайта

- определяются функции веб-сайта;
- устанавливаются виды необходимого материального обеспечения (сервер) и веб-приложений;
- исследуются альтернативные пути для достижения желаемых функций (внутренние или внешние ресурсы, покупное или лицензированное программное обеспечение, собственные или арендованные приложения и серверы);
- проектируются возможные элементы графики и содержимого;
- приглашаются разработчики приложений, материального и программного обеспечения для демонстрации своей продукции;
- определяются программные средства для целей разработки;
- определяется юридическое обеспечение (авторские права, торговые марки и др.).

Расходы на исследования не признаются активом, а подлежат отражению в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены [5], на счете 941 "Расходы на исследования и разработки".

Этап планирования равноценен научно-техническому обеспечению хозяйственной деятельности, затраты которого относятся к валовым расходам предприятия [1].

Этап разработки приложений и инфраструктуры

Программное обеспечение веб-сайта состоит из следующих элементов:

- интерфейсного программного средства – специального языка гипертекстовой разметки HTML, который является связующим звеном между человеком и веб-сайтом;
- серверной программы, которая находится на сервере и вызывается или запускается

при помощи HTML;

- прикладных мини-программ, которые подобно серверной программе находятся на сервере и вызываются пользователем.

Разница между серверной программой и прикладной состоит в том, что серверная программа управляется из сервера, а прикладная мини-программа – от компьютера пользователя.

Этап разработки приложений и инфраструктуры может включать следующие действия:

- регистрацию доменного имени;
- приобретение или разработку программного обеспечения, включая программное обеспечение веб-браузера, протоколов Интернет и др.;
- разработку веб-страниц или трафаретов для автоматического создания таких страниц;
- установку разработанных приложений на веб-сервер;
- испытание веб-приложений.

Согласно SIC-32 веб-сайт, разработанный предприятием для собственного использования, является внутренне созданным нематериальным активом, который подчиняется требованиям МСБУ 38. Так как Украина не является самостоятельной в своем выборе, а вынуждена руководствоваться международными стандартами, то и в украинской отчетности затраты на данном этапе отражаются так, как это предусмотрено международными стандартами.

Разработанный предприятием веб-сайт признается нематериальным активом только в том случае, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно оценена [5]. Кроме того, предприятие должно продемонстрировать, как веб-сайт будет генерировать будущие экономические выгоды – когда, например, он будет способен генерировать доходы, включая прямые доходы от размещения заказов. Если предприятие не способно продемонстрировать, как оно будет получать будущие экономические выгоды, например сайт используется исключительно для рекламы и продвижения своей продукции, то затраты на создание таких веб-сайтов относятся на расходы предприятия.

В бухгалтерском учете затраты на создание веб-сайта собираются на счете 154 "Создание нематериального актива "Веб-сайт предприятия".

Этап разработки графического дизайна

Графика – это главный элемент дизайна веб-сайта, включающего заголовки, фотографии, фон и другие элементы.

Этап разработки графического дизайна может включать следующие действия:

- разработку дизайна или макета каждой страницы, цвета, картинок;
- кодирование программного обеспечения.

Затраты на этом этапе практически полностью направляются на счет 154 "Создание нематериального актива "Веб-сайт предприятия".

Этап ввода содержания

Из-за содержания пользователи и посещают веб-сайты. Ввод содержания позволяет предприятию постоянно менять и поддерживать базу данных веб-сайта в актуальном

состоянии без изменения программного обеспечения или графических элементов.

Содержание может быть приобретено или создано работниками предприятия. Затраты на приобретение или создание содержания **специально для веб-сайта** (кроме рекламы), включая платежи по лицензионным договорам на право использования того или иного материала, включаются в расходы предприятия.

Период эксплуатации

Период эксплуатации веб-сайта начинается тогда, когда разработка веб-сайта завершена и бухгалтер переносит все затраты на счет 127 "Веб-сайт предприятия" проводкой Д-т 127 К-т 154.

На этой стадии страница считается уже полностью созданной, и все расходы, понесенные в связи с ее поддержанием и эксплуатацией, подлежат отнесению на расходы отчетного периода. Это не касается тех затрат, которые привели к усовершенствованию сайта (повысили его возможности и сроки использования), увеличив первоначально ожидаемые выгоды. Такие издержки по общему правилу должны увеличить стоимость НМА.

По-видимому, для веб-сайта лучше всего назначать короткий срок полезного использования.

Какие признаки могут свидетельствовать об уменьшении полезности активов предприятия?

Пунктом 6 П(С)БУ – 28 определено, что об уменьшении полезности активов могут свидетельствовать, в частности, такие признаки:

- уменьшение рыночной стоимости актива на протяжении отчетного периода на существенно большую величину, чем ожидалось;
- старение или физическое повреждение актива;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой действует предприятие, которые произошли на протяжении отчетного периода или ожидаемые в ближайшее время;
- увеличение на протяжении отчетного периода рыночных ставок процента или других рыночных ставок дохода от инвестиций, которое может повлиять на ставку дисконта и существенно уменьшить сумму ожидаемого возмещения актива;
- превышение балансовой стоимости чистых активов предприятия над их рыночной стоимостью;
- существенные изменения способа использования актива на протяжении отчетного периода или такие ожидаемые изменения в следующем периоде, которые отрицательно влияют на деятельность предприятия;
- другие свидетельства того, что эффективность актива является или будет худшей, чем ожидалось [6].

Потери от уменьшения полезности нематериальных активов относятся к составу расходов отчетного года с увеличением в балансе суммы износа нематериальных активов [3].

Пример. Предприятие заплатило консультанту 100 грн за то, чтобы он посоветовал фирму, специализирующуюся на дизайне веб-сайтов. Затем предприятие заплатило 1000 грн за разработку веб-сайта. Однако общие затраты по созданию веб-сайта превысили запланированные и достигли 5000 грн, при том, что сайт приносит ежемесячный доход только 20 грн. Предполагаемый срок службы сайта 3 года.

О.В. Шипунова. Особенности отображения затрат предприятия на создание веб-сайта

Рассмотрим 2 варианта отображения затрат в зависимости от того, какое решение по оприходованию сайта примет предприятие.

1-й вариант

Таблица 1

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн
1	Консультационные услуги отнесены на первоначальную стоимость сайта	154	631	100
2	Стоимость разработки отнесена на первоначальную стоимость сайта	154	631	1000
3	Оплачено поставщику	631	311	1100
4	Незапланированная сумма разработки отнесена на первоначальную стоимость сайта	154	631	4000
5	Ввод веб-сайта в эксплуатацию	127	154	5100
6	Отобрана годовая сумма амортизации	93	133	1700
7	Потери от уменьшения полезности веб-сайта	977	133	2920

2-й вариант

Таблица 2

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн
1	Консультационные услуги отнесены на первоначальную стоимость сайта	154	631	100
2	Стоимость разработки отнесена на первоначальную стоимость сайта	154	631	1000
3	Оплачено поставщику	631	311	1100
4	Незапланированная сумма разработки отнесена на затраты	93	154	4000
5	Ввод веб-сайта в эксплуатацию	127	154	1100
6	Отобрана годовая сумма амортизации	93	133	367
7	Потери от уменьшения полезности веб-сайта	977	133	253

Таким образом, уменьшение полезности веб-сайта может быть признано в следующих случаях:

- ожидается, что веб-сайт не принесет запланированных экономических выгод;
- имеются значительные изменения в использовании веб-сайта;
- имеются значительные изменения в самом веб-сайте;
- затраты на разработку веб-сайта значительно превысили первоначальные ожидания;
- предполагаются убытки от использования веб-сайта.

1 Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" (в редакции Закона Украины от 22.05.97 г. № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями).

Розділ 3 Економіка підприємства та організація виробництва

- 2 *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення.* – К.: ФПБАУ, 2001. – 224 с.
- 3 *Письмо* от 19.09.2000 г. № 5225/6/15-1116 "Об отнесении к составу валовых расходов стоимости списанных нематериальных активов".
- 4 *П(С)БУ 7* – Положение (стандарт) бухгалтерского учета "Основные средства", утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. № 92.
- 5 *П(С)БУ 8* – Положение (стандарт) бухгалтерского учета "Нематериальные активы", утвержденное приказом Минфина Украины от 18.10.99 г. № 242.
- 6 *П(С)БУ 28* – Положение (стандарт) бухгалтерского учета "Уменьшение полезности активов", утвержденное приказом Минфина Украины от 24.12.04 г. № 817.
- 7 *Солодченко И.* Учет затрат на создание веб-сайта//Дебет-кредит. – 2003. – № 39.

Получено 02.12.2004 г.

О.В. Шипунова

**Особливості відображення витрат
підприємства на створення веб-сайту**

У статті розглядаються етапи створення сайту в Інтернеті і аналізується проблема відображення витрат підприємства на його створення.