

УДК 657.471:339.372.7

Шпильовий В.А.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економіки, фінансів, обліку й аудиту
Черкаської філії ПВНЗ «Європейський університет»*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНТЕРНЕТ-ТОРГІВЛІ

FEATURES OF ACCOUNTING OF INTERNET COMMERCE

АНОТАЦІЯ

У статті з'ясовано основні аспекти відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій зі створення та обслуговування інтернет-магазину як однієї з найпрогресивніших форм електронної комерції, що стрімко розвивається в Україні. За результатами дослідження визначено, від чого залежить використання тих чи інших рахунків обліку, як формується вартість веб-сайту та нараховується його амортизація, на які законодавчі документи слід звертати увагу при використанні категорій електронної комерції, а також визначено напрямки роботи, які потребують подальшого вивчення.

Ключові слова: інтернет-магазин, веб-сайт, бухгалтерський облік, податковий облік, створення, хостинг.

АННОТАЦИЯ

В статье выяснены основные аспекты отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по созданию и обслуживанию интернет-магазина, как одного из самых прогрессивных форм электронной коммерции стремительно развивается в Украине. По результатам исследования определено, от чего зависит использование тех или иных счетов учета, как формируется стоимость веб-сайта и начисляется его амортизация, на какие законодательные документы следует обращать внимание при использовании категорий электронной коммерции, а также определены направления работы, которые требуют дальнейшего изучения.

Ключевые слова: интернет-магазин, веб-сайт, бухгалтерский учет, налоговый учет, создание, хостинг.

ANNOTATION

The article elucidated the main aspects of reflection in accounting and tax accounting operations on the creation and maintenance of the online store, as one of the most progressive forms of e-Commerce is growing rapidly in Ukraine. According to the results of the study are defined, what determines the use of those or other accounts, as is the price of the website and its depreciation is charged, on what legislative documents should look for when using categories in e-Commerce, as well as identify areas that require further study.

Keywords: online store, website, accounting, tax accounting, creation, hosting.

Постановка проблеми. Створення власного бізнесу в Інтернеті давно стало правилом хорошего тону у діловому середовищі. Успіх бренд-ових онлайн-магазинів Amazon, Розетка, Zappos, ozon.ru, utkonos.ru переконаливо засвідчує, що сучасні покупці все частіше обирають комфортний шопінг в Мережі. Торгівля в Інтернеті з прискоренням набирає обертів і в Україні, онлайн-майданчики постійно вдосконалюють свою структуру і рівень сервісу в конкурентних перегонах. Розширення бізнес-проекту шляхом відкриття свого інтернет-магазину – популярне рішення для розвитку бізнесу, яке здатне принести його власникові наступні переваги: розширення ринку збуту; зростання клієнтської бази; збільшення доходів за рахунок створеного інтернет-магазину.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання порядку створення, діяльності інтернет-магазину та відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку розглядається переважно у періодичних виданнях та наукових статтях. Зокрема, дане питання досліджували: С. Барсукова, О. Башинський, Н. Бузак, Г. Васильєв, О. Водоп'янова, І. Голошевич, Р. Грачова, О. Грицак, О. Золотухін, А. Литвинов, А. Нефьодов, С. Палочко, В. Туржанський, Є. Федоровський, А. Чучковська, І. Шингур.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні дослідження проблем у сфері бухгалтерського обліку створення та діяльності інтернет-магазину, нині невирішеними залишаються наступні питання: оцінка веб-сайту та доменного імені, бухгалтерський облік відображення витрат, понесених при створенні інтернет-магазину, податковий та бухгалтерський облік обслуговування сайту інтернет-магазину. Метою дослідження є розробка способів відображення в обліку витрат на створення та обслуговування інтернет-магазину, порядок його оцінки та формування вартості, а також облік торговельних операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Інтернеті майже все як у житті, а його користувачів умовно можна розділити на дві категорії: тих, хто «йде» туди, щоб «себе показати», і тих, хто входить для того, щоб «інших побачити». Усе правильно: одні виставляють в мережі певну інформацію (у тому числі й «про себе улюбленого»), інші цю інформацію споживають.

Продовжуючи цю аналогію, порівняємо два магазини: звичайний (реальний) і віртуальний. Йдучи у звичайний магазин як потенційний покупець, щонайменше, що кожному з нас потрібно на те, щоб туди добратися, це трохи витратитися на проїзд. Подорожуючи мережею Інтернет, ми також трохи тратимося «на дорогу».

Будь-яка інформація, що розміщується в мережі Інтернет, займає певний обсяг, а значить вимагає свого місця. Це місце оплачує той, хто хоче розміститися в мережі зі своєю інформацією.

Інтернет-магазин – це не тільки його сторінки, а й забезпечення можливості управління каталогами товарів, інформаційними сторінками, анонсами, новинами, фотозображеннями това-

рів, а іноді пряма його інтеграція зі складськими базами даних, бухгалтерськими програмами і службою доставки з підключенням до вибраних платіжних систем (повнофункціональний інтернет-магазин).

Залежно від того, наскільки складні функції виконуватиме інтернет-магазин, а також від того, на який термін він створюється, з якою кількістю й асортиментом товару виходить на ринок, від багатьох інших чинників, що реабілітують економічну доцільність проекту, підприємство створює:

- Web-сайт, який для забезпечення його роботи в мережі Інтернет розміщується на дисковому просторі провайдера (віртуальний сервер), або WWW-сервер Web-сайт, самостійно розміщений підприємством в Інтернеті, за допомогою його власного обладнання.

- Web-сайт або WWW-сервер може бути створений спеціально під інтернет-магазин або цей магазин може бути розміщений на вже існуючому сайті (або сервері) підприємства.

Web-сторінки для цієї мети, як правило, недостатньо. Створити Web-сторінку – це лише розмістити на сервері провайдера заздалегідь написаний у певному форматі файл (або сукупність файлів). На Web-сторінці підприємства можна розмістити лише відомості про його діяльність, історію створення, місцезнаходження й іншу ознайомлювальну інформацію, включаючи рекламу товарів і послуг, а також прайс-листи. Дисковий простір, що виділяється провайдером під Web-сторінки своїх клієнтів, зазвичай невеликий, принаймні не настільки великий, щоб на цьому віртуальному сервері клієнта могла як слід «розгорнутися» робоча програма, що обслуговує нехай навіть невеликий його інтернет-магазин.

Набагато більше можливостей дає створення Web-сайта (на базі власного сервера підприємства або віртуального – не має значення). На ньому можна розмістити відповідне програмне забезпечення, наприклад, з формування замовлень безпосередньо покупцями, з автоматичного виписування і реєстрації рахунків та інші програми, що становлять певний цілісний комплекс.

Створення віртуального сервера підприємства на сервері провайдера можна порівняти з орендою торгових площ. З тією лише різницею, що орендна плата називатиметься платою за хостинг (плата за оренду дискового простору).

Створення ж власного WWW-сервера – більш дорогий проект, він вимагає закупівлі відповідного обладнання, програм, їх установки і забезпечення користувачам Інтернету доступу до цього сервера. Це вже можна порівняти з купівлею окремої будівлі під «справжній» магазин.

Якщо підприємство володіє виключним авторським правом на інформаційно-програмний комплекс інтернет-магазину (незалежно, чи користується воно при цьому послугами сторонніх розробників або розробляє самостійно),

то витрати на створення Web-сайта необхідно включити до складу капітальних інвестицій на створення нематеріальних активів, внаслідок чого цей програмний комплекс буде визнаний нематеріальним активом, що підлягає обліку на рахунок 125 «Авторські й суміжні права». Якщо ж підприємство придбаває готовий програмний комплекс інтернет-магазину, розроблений і розтиражований сторонньою організацією, то у цьому разі він також визнається нематеріальним активом, але враховується на рахунок 127 «Інші нематеріальні активи», бо авторськими правами на такий програмний продукт це підприємство не володіє.

Пошук оптимальної продукції для продажу є одним із найважливіших етапів у процесі створення прибуткової компанії. Саме тому вибір товару для інтернет-магазину необхідно здійснювати обдуманно, враховуючи як ваші можливості і аналіз перспектив в ніші, так і низку інших важливих параметрів.

Продавати в Інтернеті можна практично все, але продаж алкогольних та тютюнових виробів в інтернет-магазинах суперечить нормам чинного законодавства, а тому є неприпустимим.

Роздрібна торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами здійснюється відповідно до Правил роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами. В них передбачено, що суб'єкт господарювання, який вирішив займатися торгівлею цими виробами, зобов'язаний забезпечити стан приміщення для роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами згідно із санітарно-технічними, санітарно-гігієнічними, технологічними, протипожежними та іншими нормами, а також можливість використання електронних платіжних засобів під час розрахунків за продані товари відповідно до законодавства.

Інтернет-торгівля за своєю суттю є різновидом дистанційної торгівлі та продажем товарів на замовлення, а отже, повинна регулюватися Правилами, затвердженими наказом Міністерства економіки від 19.04.07 р. № 103 [1]. Крім того, необхідно брати до уваги й інші норми загального торговельного законодавства, а саме:

- Закону від 06.07.95 № 265/95-ВР [2];

- Закону від 12.05.91 № 1023-ХІІ [3].

Зазвичай процес відвідування інтернет-магазину полягає в такому: покупець заходить на сайт інтернет-магазину, проходить реєстрацію, вибирає потрібний йому товар і формує замовлення на нього – заповнює спеціальний бланк замовлення. Завважимо, що форма бланка замовлення розробляється продавцем інтернет-магазину самостійно в довільній формі. Проте при цьому варто урахувати п. 2.4 Правил № 103 [1], згідно з яким бланк замовлення заповнюється покупцем в електронній формі, потім роздруковується у двох примірниках, один з яких передається покупцеві в момент вручення йому товару. Якщо покупець заздалегідь опла-

тив замовлення, у бланку робиться спеціальна позначка.

У бланку замовлення повинні бути такі реквізити:

- найменування суб'єкта господарювання;
- назва товару та його ціна (за одиницю, штуку, кілограм тощо);
- кількість товару, що придбавається;
- вартість додаткових послуг (за їх наявності). Наприклад, це може бути установка, налаштування тощо;
- позначки про спосіб оплати (попередня, після отримання);
- дата, час виконання замовлення.

Для підтвердження замовлення продавець після оформлення бланка замовлення, як правило, зв'язується з покупцем за телефоном та електронною поштою.

Формуючи замовлення, продавець не має права змінювати асортимент товару і ціну на нього без погодження з покупцем. Виняток становлять випадки, коли договором (бланком замовлення) передбачена можливість заміни товару в разі його відсутності. При цьому така умова вважатиметься справедливою, якщо (п. 2.7 Правил № 103) [1]:

- інший товар відповідає меті використання замовленого товару;
- має таку саму або ж кращу якість;
- за ціною не дорожчий від замовленого товару.

Рекомендуємо продавцям інтернет-магазинів включати таку умову до договору (бланку замовлення). Тільки пам'ятайте: про наявність такої умови в договорі покупець повинен бути проінформований до моменту укладення договору.

Крім бланка замовлення покупцеві видаються такі супровідні документи на товар (п. 2.4-2.6 Правил № 103) [1]:

- розрахунковий та товарний документ (чек РРО, товарний чек, накладна). Вид розрахункового документа залежить від способу оплати товару покупцем. Якщо оплата проводиться через РРО, видається фіскальний чек РРО; а якщо РРО не застосовується – тоді це може бути товарний чек, розрахункова квитанція, інший документ, що містить необхідні реквізити розрахункового документа, визначені в Положенні про форму та зміст розрахункових документів, затверджені наказом ДПАУ від 01.12.2000 № 614 [4];

- у разі продажу товарів, на які встановлено гарантію, – технічний паспорт, гарантійний талон (інший документ), у якому робиться позначка про дату продажу (доставки), наводиться найменування суб'єкта господарювання (далі – СГ), який виконав замовлення. Гарантійний талон засвідчується печаткою і підписом уповноваженої особи такого СГ. Також у цьому випадку покупець повинен бути проінформований про найменування і місцезнаходження підприємства, яке здійснюватиме гарантійний ремонт і технічне обслуговування товару.

Отримання замовлення покупець підтверджує своїм підписом на другому примірнику бланка замовлення, який залишається у продавця, або на іншому товаросупровідному документі.

Зверніть увагу: немає сенсу застосовувати електронний документ без наявності на ньому електронних підписів покупця і продавця, погоджених сторонами в письмовій формі. Адже такий документ уважатиметься недійсним (ч. 3 ст. 207 Цивільного кодексу) [5]. Оскільки на практиці умова про наявність електронних підписів зазвичай не виконується, документи на товар (договір, замовлення, розрахункові документи) варто оформляти в паперовому вигляді.

Інтернет-магазини пропонують покупцям на вибір декілька способів розрахунків за товар:

- готівковий розрахунок (при оплаті через кур'єра в момент доставки товару або в офісі продавця);
- безготівковий розрахунок (наприклад, при оплаті через банк із зарахуванням коштів на поточний рахунок продавця);
- розрахунки із застосуванням банківських платіжних карток. Таку оплату можна здійснити безпосередньо на сайті продавця (у цьому випадку продавець укладає договір інтернет-еквайрингу з обслуговуючим банком) або ж через спеціальний пристрій (наприклад, портативний термінал), який знаходиться у кур'єра або в офісі продавця;
- розрахунки за допомогою електронних грошей (це електронний аналог звичайних грошей, який існує у вигляді записів в електронних гаманцях учасників електронних розрахунків).

Тобто покупець повинен купити електронні гроші за звичайні, а продавець, який отримав від нього електронні гроші за реалізовані товари, повинен потім продати електронні гроші, щоб отримати натомість звичайні.

Розрахунковою операцією вважається прийняття від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів за місцем реалізації товару (ст. 2 Закону № 265) [2]. У цьому разі при розрахунках із покупцем готівкою або за допомогою платіжної картки продавцеві необхідно застосовувати РРО. А якщо розрахунки за товар відбуваються у покупця вдома, тоді кур'єру (уповноваженій особі продавця) потрібно буде провести готівкові розрахунки з покупцем через портативний РРО.

При оплаті через банк або з використанням платіжної картки на сайті (у цьому випадку, по суті, відбувається переказ грошей з одного банківського рахунка на інший), а також при розрахунках електронними грошима операція не вважається розрахунковою. Тому при таких формах оплати застосовувати РРО не обов'язково.

Без застосування РРО можуть здійснювати розрахунки також платники єдиного податку першої-третьої груп (п. 296.10 Податкового ко-

дексу) [6]. Тому, щоб не мати клопоту із застосуванням РРО, рекомендуємо інтернет-торговцеві при виборі системи оподаткування зупинитися на сплаті єдиного податку. Проте можливість не застосовувати РРО не звільняє платників єдиного податку від обов'язку видавати покупцеві документ, що підтверджує продаж товару. Таким документом може бути: товарний чек, розрахункова квитанція тощо.

Інтернет-магазин, по суті, можна вважати спеціалізованим сайтом. Тому у підприємства можуть виникнути такі витрати:

- на реєстрацію доменного імені. Такі витрати формуються окремою сумою, якщо підприємство самостійно здійснює реєстрацію. У бухгалтерському обліку витрати на реєстрацію доменного імені можливо відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» із рівномірним списанням на рахунок 93 «Витрати на збут». Період списання витрат визначається виходячи зі строку, на який зареєстровано доменне ім'я. У податковому обліку такі витрати відображаються як інші витрати на збут і визнаються в періоді їх виникнення (п. 138.5, пп. 138.10.3 ПК) [6];

- придбання (створення) веб-сайта. Порядок обліку таких витрат залежить від того, переходять авторські права на сайт до замовника чи ні. Так, якщо укладений сторонами договір:

- передбачає передачу авторських майнових прав у власність замовника - витрати на створення сайта відображаються в бухгалтерському і податковому обліку як витрати на створення (придбання) нематеріального активу (далі -НМА). У бухгалтерському обліку первісна вартість НМА визначається згідно з п. 11-18 П(С) БО 8. Витрати акумулюються за дебетом субрахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»; уведення об'єкта в експлуатацію відображається проведенням Дт 125 «Авторські та суміжні з ними права» – Кт 154. Витрати на придбання (створення) веб-сайта підлягають амортизації (п. 144.1 ПК, п. 25-31 П(С)БО 8) [6; 7];

- не передбачає передачу авторських майнових прав у власність замовника – тоді витрати на створення сайта в податковому та бухгалтерському обліку визнаються витратами періоду (відображаються на рахунку 93);

- передбачає виплату роялті за користування сайтом - у цьому випадку витрати на виплату роялті включаються до складу витрат у періоді їх нарахування (п. 138.5, пп. 140.1.2 ПК), але з урахуванням обмежень, установлених ч. 1-3 пп. 140.1.2 ПК, оскільки ПК відносить роялті до витрат подвійного призначення. Додамо, що визначення роялті наведено в пп. 14.1.225 ПК: це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування чи надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом;

- хостинг (розміщення сайта в інтернеті) та супутні послуги. Це витрати, пов'язані із су-

проводженням та обслуговуванням сайта: адміністрування сайта, створення резервних копій, нових посилань, розміщення нових інформаційних матеріалів, перевірка стану безпеки тощо. Такі поточні витрати відносяться до інших витрат у складі витрат на збут (рахунок 93) і визнаються в періоді їх здійснення (п. 138.5, пп. 140.1.2 ПК).

Суми ПДВ у складі витрат на створення й обслуговування сайта включаються до податкового кредиту замовника на загальних підставах (п. 198.2, 198.3, 198.6 ПК). Виплата роялті в грошовій формі або у вигляді цінних паперів їх емітентом не є об'єктом обкладення ПДВ (пп. 196.1.6 ПК) [6].

Право власності на товар переходить від продавця до покупця в момент передачі товару (ч. 1 ст. 334 ЦК) [5]. У бухгалтерському обліку вартість відвантажених зі складу, але ще не переданих покупцеві товарів відображається на окремому субрахунку, наприклад 2822.

Дохід від реалізації товару виникає в момент передачі такого товару покупцеві (що підтверджується його підписом на товаросупровідному документі).

Оцінка вибуття запасів здійснюється за методом, передбаченим у наказі про облікову політику підприємства. Витрати на упаковку, доставку товару включаються до складу витрат на збут (п. 19 П(С)БО 16) [8].

У податковому обліку дохід від реалізації товару також визнається на дату переходу права власності на товар до покупця (п. 137.1 ПК). Тобто сума отриманих передоплат не впливає на податковий облік продавця (пп. 136.1.1 ПК). Собівартість реалізованих товарів включається до складу податкових витрат на дату визнання доходу від реалізації (п. 138.4 ПК).

Якщо покупець використовує при оплаті товару платіжну картку, датою отримання доходу є дата оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа) (п. 137.7 ПК). Завважимо, що ця норма діє тільки при розрахунку за вже отриманий покупцем товар. А якщо із платіжної картки приходить передоплата (наприклад, у разі розрахунків на сайті), її сума до доходу продавця не включається (пп. 136.1.1 ПК).

Податкові зобов'язання з ПДВ виникають у продавця на дату першої події (при відвантаженні товару або отриманні оплати) (п. 187.1 ПК). Базою оподаткування є договірна вартість товару (п. 188.1 ПК) [6].

Якщо розрахунки за товар здійснюються за допомогою електронних грошей, дохід від реалізації такого товару визначається в загальному порядку, викладеному вище.

Завважимо, що контролюючі органи дотримуються думки, що операції з електронними грошима повинні обкладатися за правилами п. 153.5 ПК [6]. При погашенні електронних грошей можуть виникнути витрати на конвертацію, які належать до складу податкових витрат.

Оскільки надходження електронних грошей в електронний гаманець продавця не означає надходження грошей на його банківський рахунок, ми вважаємо так: якщо відвантаження товару відбудеться раніше, ніж конвертація електронних грошей у гривні та зарахування їх на банківський рахунок продавця, то датою першої події за ПДВ буде дата відвантаження товару (п. 187.1 ПК) [6].

Підприємствам, що працюють в умовах інтернет-торгівлі, для відображення операцій в обліку господарської діяльності необхідно застосовувати різні прийоми: фіксація всіх господарських операцій по руху товарів з відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку, постійне проведення інвентаризації, кількісний облік товарів та їхня вартісна оцінка, складання звітності за позначений період.

При продажу товарів через інтернет-магазин продавцям варто знати про такі нюанси:

- якщо суб'єкт господарювання знаходиться на загальній системі оподаткування, то при розрахунковій операції необхідно застосовувати РРО;

- не можна вести електронний документообіг без письмового погодження сторонами електронних підписів;

- порядок обліку витрат на придбання (створення) веб-сайта залежить від того, переходить до замовника право власності на такий сайт чи ні.

Висновки. Інтернет-торгівля розвивається та потребує вивчення, дослідження та законодавчого оформлення. Тому питання контролю за сферами діяльності, де переважно використовуються розрахунки готівкою та є ризики

не відображення доходів, стає для податківців першочерговим. Тільки так можна подолати негативну тенденцію, пов'язану з подальшою тінізацією сфери торгівлі й послуг. Інтернет-торгівля має право на існування, але лише за умови, що особа, яка нею займається, зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності та чесно веде свій бізнес. Отже, майбутнє за Інтернетом, адже кількість інтернет-користувачів в Україні щороку зростає на кілька мільйонів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Правила № 103 – Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями, затверджені наказом Міністерства економіки України від 19.04.2007 р. № 103.
2. Закон № 265/95-ВР – Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР.
3. Закон № 1023-XII – Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. № 1023-XII.
4. Наказ № 614 – Наказ ДПАУ «Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.12.2000 р. № 614.
5. ЦК - Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
6. ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
7. П(С)БО 8 – Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242.
8. П(С)БО 16 – Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318.