

3) розробку й затвердження єдиної концепції розвитку державного фінансового контролю в Україні;

4) внесення змін та доповнень до існуючої законодавчої та нормативно-правової бази у сфері державного фінансового контролю та аудиту.

Список літератури:

1. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

2. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : проблеми та шляхи запровадження / Н.І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – С. 3 - 11.

3. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності : зарубіжний досвід та українські реалії / І.Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 1. – С. 55 - 62.

4. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С. 151 - 158.

5. Сухарева Л.О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125 - 131.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СТВОРЕННЯ ВЕБ-САЙТІВ ЯК СПЕЦИФІЧНОГО ВИДУ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАММ

*Первій І.В. аспірант кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет,
м. Житомир, Україна*

Формування ефективної системи управління підприємством в сучасних умовах значною мірою залежить від використання інформаційно-комп'ютерних систем і технологій, зокрема, веб-сайтів. Це пов'язано як з широким використанням Інтернету, так і з поширенням електронної комерції як нової форми економічної діяльності підприємств. Веб-сайти можуть використовуватися як для інформування зацікавлених користувачів про діяльність компанії, так і в якості виробничого ресурсу, наприклад, для здійснення інтернет-продажів. На їх створення підприємства несуть значні витрати (від кількох тисяч до сотень тисяч доларів), розмір яких залежить від виду сайту (сайт-візитка, корпоративний сайт, інтернет-портал та ін.) і функцій, які він виконує.

Незважаючи на існування значних напрацювань в сфері бухгалтерського обліку внутрішньостворених нематеріальних активів, методика бухгалтерського відображення веб-сайтів залишається до кінця не розробленою, особливо в частині

визнання та бухгалтерського відображення внутрішньостворених веб-сайтів компанії. З одного боку, це пов'язано з достатньою новизною виникнення такого виду нематеріальних активів, які лише в останнє десятиліття стали невід'ємним атрибутом діяльності великих компаній, а з іншого – існуванням специфічних особливостей внутрішньостворених веб-сайтів як одного з видів нематеріальних активів.

Веб-сайти є специфічним видом комп'ютерних програм, на процес облікового відображення яких впливають особливості їх створення і функціонування в мережі Інтернет. Це зумовлює необхідність відокремленого розгляду порядку їх бухгалтерського обліку з урахуванням їх специфічних особливостей та особливостей нормативного регулювання міжнародними обліковими стандартами.

Розвиток економічних відносин в умовах сьогодення відбувається під впливом процесів глобалізації та інформатизації, які значною мірою впливають на існуючі підходи до ведення господарської діяльності. Більшість сучасних підприємств здійснюють трансформацію своїх бізнес-процесів шляхом впровадження інформаційно-комп'ютерних та інтернет-технологій, що дозволяє їм поступово перейти до концепції електронного бізнесу, яка передбачає автоматизацію і комп'ютеризацію діяльності, переведення розрахунків із звичайної форми до розрахунків в середовищі Інтернет, що значно підвищує конкурентоспроможність підприємства. Однією із передумов для запровадження концепції електронного бізнесу на підприємстві є наявність програмного забезпечення, зокрема, веб-сайту, який забезпечуватиме зв'язок підприємства із його контрагентами в середовищі Інтернет та сприятиме координації взаємозв'язків між менеджментом підприємства.

Тому на сьогодні однією із актуальних проблем є розробка дієвого облікового забезпечення створення веб-сайтів, які є одним із необхідних елементів здійснення електронного бізнесу. Існуюче нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів не враховує специфічних особливостей веб-сайтів як об'єктів управління, що зумовлює необхідність розробки пропозицій щодо удосконалення їх бухгалтерського відображення з урахуванням норм міжнародних стандартів фінансової звітності та провідної облікової практики в даній сфері.

На сьогодні в Україні відсутні спеціальні рекомендації щодо бухгалтерського обліку створення веб-сайтів. Загальні питання їх облікового відображення регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», положення якого поширюються на всі види груп нематеріальних активів, які відносяться до їх складу. Згідно п. 5 П(С)БО 8 до складу груп нематеріальних активів відносяться авторське прав та суміжні з ним права, зокрема, комп'ютерні програми та програми для ЕОМ, а в п. 7. визначені загальні критерії можливості віднесення витрат, понесених на створення нематеріальних активів до їх складу. Таким чином, за національними обліковими стандартами немає чітких вказівок стосовно порядку обліку витрат на створення веб-сайтів, наявні лише загальні вимоги щодо створення нематеріальних активів на підприємстві.

Існування такої ситуації має вкрай негативний вплив на діяльність сучасних компаній, зокрема, на думку проф. Б. Лева брак інформації про більшість витрат на

нематеріальні активи є головним гальмом для прогресу знань про нематеріальні активи, зокрема, і продуктивність корпорацій в цілому. В той же час, такі рекомендації наявні в зарубіжних і міжнародних облікових стандартах. Так, у 2000 р. Цільовою групою з нових питань (EITF), яка є допоміжним органом FASB, було випущено положення № 00-2 «Облік витрат на розробку веб-сайтів», в якому було обґрунтовано необхідність виокремлення даного об'єкта обліку, визначено стадії веб-розробки та встановлено порядок їх облікового відображення.

У 2001 р. Цільовою групою з актуальних питань (UITF), яка була одним із субкомітетів Ради з бухгалтерських стандартів Великобританії, було опубліковано положення «Витрати на розробку веб-сайтів», яке мало усунути конфліктні ситуації з приводу обліку таких витрат. В даному положенні було виділено чотири основних етапи розробки веб-сайтів, в розрізі яких має відбуватись їх облік. Основною ідеєю даного положення була заборона капіталізації витрат на етапі планування розробки, і можливість капіталізації витрат на створення веб-сайту на інших етапах розробки.

Два вищенаведених положення в подальшому були покладені в основу розробки в середині 2001 р. Комітетом з інтерпретації МСФЗ тлумачення ПКТ (SIC) 32 «Нематеріальні активи – затрати на веб-сайт». Виходячи із того, що національне П(С)БО 8 не вступає в суперечність із МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», та було розроблене на його основі, вважаємо за необхідне використовувати ПКТ 32 в якості основи для удосконалення методики бухгалтерського обліку процесу створення веб-сайтів.

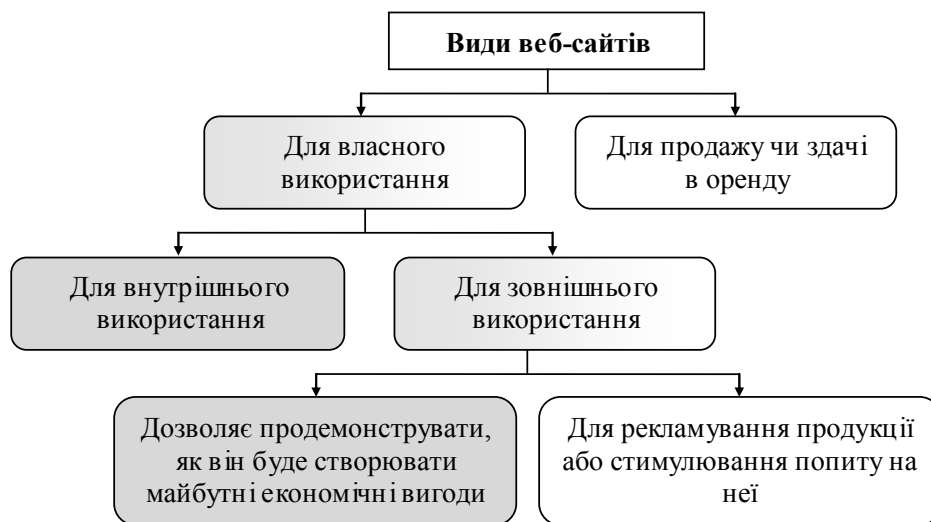
На відміну від П(С)БО 8 та МСФЗ 38, в ПКТ 32 наведені більш детальні рекомендації щодо визнання витрат, понесених на створення веб-сайтів, в якості нематеріальних активів. Передусім, згідно даного тлумачення розроблений підприємством для внутрішнього і зовнішнього використання веб-сайт може вважатись внутрішньоствореним нематеріальним активом у разі відповідності вимогам, що висуваються до таких активів п. 21 та п. 57 МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». Згідно даного твердження в бухгалтерському обліку веб-сайт слід розглядати як комплексний нематеріальний актив, вартість якого складається не тільки з витрат на його безпосереднє створення, а й витрат на забезпечення його подальшого функціонування, наприклад, придбання доменного ім'я для сайта, яке може розглядатись в якості окремого нематеріального активу.

На рисунку наведена класифікація веб-сайтів, що впливає на порядок їх облікового відображення.

Відповідно до наведеної класифікації (див. рис.), в якості нематеріальних активів в обліку можуть визнаватись лише ті веб-сайти, які призначені для власного використання і використання яких дозволяє продемонструвати, як вони будуть створювати майбутні економічні вигоди.

Стосовно витрат, понесених на стадії експлуатації, то вони мають бути визнані витратами періоду окрім випадків, передбачених п. 18 МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». Однак безпосередньо в МСФЗ (п. 20) зазначається, що природа нематеріальних активів є такою, що в багатьох випадках вдосконалення або часткова

заміна подібних активів не проводиться. Тому найбільш ймовірно, що понесені на стадії п'ять витрати будуть визнані витратами періоду, а не будуть капіталізовані, оскільки досить важко встановити можливість забезпечення за результатами їх здійснення одержання майбутніх економічних вигод або відокремити їх від вигод, що одержуватиме підприємство в цілому.



Примітка:

- Відображаються в обліку як нематеріальний актив
- Не відображаються в обліку як нематеріальний актив

Рис. Класифікація веб-сайтів в ПКТ 32 з позиції їх облікового відображення як нематеріального активу

Представлена методика обліку створення веб-сайтів може використовуватися на підприємствах, в той же час, вона може бути розвинена і удосконалена із урахуванням наступних аспектів:

- особливостей побудови національної системи охорони права інтелектуальної власності, зокрема, авторського та суміжних з ним прав;
- особливостей сучасного рівня розвитку веб-розробки, оскільки ПКТ 32 були оприлюднені ще у 2001 році, та не повною мірою враховують існуючі на сьогодні підходи в сфері веб-програмування;
- виду сайту, що буде створюватись, оскільки в залежності від специфіки його подальшого використання (офіційна сторінка компанії, інтернет-магазин, інтернет-аукціон, пошукова система, веб-портал, веб-сервіс, соціальна мережа тощо), залежить необхідний набір функцій, які будуть реалізовані в ньому (швидкий пошук і навігація, торгівля товарами та послугами, інтерактивний зв'язок з відвідувачами, наявність мобільної версії тощо).

Стосовно особливостей нормативно-правового регулювання веб-сайтів, то на сьогодні в Україні визначення даного поняття наведено в «Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої

влади», за яким – це сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет. В той же час, з даного визначення незрозуміло, чи це є окремий об'єкт авторського права, чи їх сукупність, що впливає на порядок їх облікового відображення. Однак, в листі Державного департаменту інтелектуальної власності від 25.11.2004 р. «Охорона прав інтелектуальної власності на веб-сайт» було надане роз'яснення цього питання, зокрема, обґрунтовано, що програмне забезпечення для веб-сайту, програмні засоби веб-сайту є комп'ютерними програмами. А у листі «Щодо веб-сайту як об'єкта авторського права» від 22.01.2007 р. конкретизовано, що відсутність у законодавстві про авторське право визначення відповідних понять не може бути перепорою у правовій охороні «веб-сайту», «веб-сторінки», «веб-порталу» як об'єктів авторського права, якщо вони є творами, тобто, результатами творчої діяльності людини. Внаслідок цього веб-сайт відноситься до об'єктів, що охороняються авторським правом та може бути визнаний нематеріальним активом, що відображається на рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

Іншим правовим аспектом, що впливає на облікове відображення веб-сайтів, є особливості правового захисту доменного імені. Хоча у визначенні поняття «веб-сайт» зазначається, що останній є сукупністю програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет, що свідчить про розуміння доменного ім'я як складової веб-сайту, проте на сьогодні відсутня єдина позиція на законодавчому рівні, до складу яких об'єктів інтелектуальної власності може бути віднесене доменне ім'я. Як відмічає з цього приводу Т. Деркач, можливі п'ять варіантів його розуміння:

- 1) неможливість віднесення до жодної групи об'єктів;
- 2) розуміння як засобу індивідуалізації, що не є самостійним об'єктом;
- 3) є засобом індивідуалізації, що потребує особливого правового режиму;
- 4) слід відносити до товарних знаків або комерційних найменувань;
- 5) є способом використання товарного знаку.

Проте, жоден з цих варіантів не співпадає із існуючими рекомендаціями ПКТ 32 щодо розгляду доменного ім'я як складового веб-сайту, що є об'єктом авторського права. На нашу думку, даний підхід є результатом застосування принципу превалювання сутності над формою, виходячи з якого порядок облікового відображення об'єктів обліку повинен враховувати не лише їх юридичну форму, а економічну сутність. Подібну ситуацію ілюструє порядок облікового відображення доменного ім'я, представленого в ПКТ 32, що відноситься до етапу розробки програмного забезпечення та інфраструктури, оскільки доменне ім'я дозволяє одержати підприємству економічні вигоди лише у випадку його сумісного використання із веб-сайтом, внаслідок чого такий об'єкт недоцільно визнавати окремим нематеріальним активом.