

УДК 657:004

## УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ И ПОДДЕРЖКУ WEB-САЙТА КАК НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

**Крицкий В.С.**

*Научный руководитель: к.э.н., доцент Королев Ю.Ю.,  
ст. преп. каф. учета анализа и аудита, Андрейчикова Ж.В.*

**УО «Белорусский государственный аграрный технический университет» г. Минск**

### Резюме

Статья посвящена методике учета затрат на создание и поддержку web-сайта. Поскольку ресурсы сайтов чаще всего используются для привлечения внимания потребителей к предприятию и его продукции. В соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь от 10.05.2007г. №225-3 «О рекламе» данные затраты можно рассматривать как расходы на рекламу. Однако web-сайты также обладают признаками, очень четко указывающими на принадлежность их к нематериальным активам. Если организация приобретает права на сайт, это влечет необходимость организации бухгалтерского учета затрат на создание и поддержку web-сайта как нематериального актива.

### Resume

The article is devoted to the methodology of accounting of creation and support of web-site. As resources of sites are used for attracting consumers, according to the article 2 of the Law of the Republic of Belarus of 10.05.2007 №225-3 «On advertisement» the above mentioned expenses can be considered as consumptions on advertising. However, web-sites have the features of intangible asset. If the company gains the rights to a site, it involves necessity to organise accounting of costs of creation and support of web-site as an intangible asset.

Web-сайт (интернет-сайт) – это совокупность связанных одной тематикой отдельных web-страниц, каждая из которых может содержать текст, графику, мультимедиа и т.п. и имеет ссылки на другие страницы. Компьютер, на котором хранится сайт или его отдельные страницы, именуется web-сервером, задача которого состоит в передаче информации по запросам пользователей.

Затраты, связанные с созданием и поддержанием сайта, можно рассматривать как расходы на рекламу. В соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь от 10.05.2007г. №225-3 «О рекламе» рекламой признается «информация об объекте рекламирования, распространяемая в любой форме с помощью любых средств, предназначенная для неопределенного круга лиц (потребителей рекламы), направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и (или) его продвижение на рынке». Таким образом, затраты на создание и поддержание сайта можно рассматривать как затраты на рекламу и отражать в бухгалтерском учете на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Расходы на рекламу».

Однако web-сайты также обладают признаками, очень четко указывающими на принадлежность их к нематериальным активам. Поэтому нам представляется более целесообразным учитывать затраты по созданию и поддержанию их как нематериального актива.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства финансов от 12.12.2001г. №118 (в ред. постановления от 31.03.2003г. № 48) нематериальный актив должен обладать следующими признаками:

- Идентифицируемость (имеющий признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеющие материально-вещественной формы;
- Используемость в деятельности предприятия;
- Способность приносить организации будущие экономические выгоды;
- Срок полезного использования более 12 месяцев;
- Достаточно надежно измеряемая стоимость, которая подтверждается документально;
- Наличие документов, подтверждающих права правообладателя.

Сайт может быть разработан сторонней организацией или собственными силами (программистами организации). Затраты на разработку сайта (амортизация основных средств, задействованных при разработке сайта, стоимость израсходованных материальных ресурсов, расходы по оплате труда сотрудников, участвующих в создании сайта, стоимость услуг сторонней организации, оплата патентных пошлин и т.п.) могут учитываться как расходы связанные с созданием нематериального актива или расходы будущих периодов.

Если затраты связанные с разработкой сайта относят к расходам на создание нематериального актива, то организация-заказчик должна приобрести исключительные права на сайт. Права на сайт считаются приобретенными если:

- Сайт создан сотрудниками, находящимися в трудовых отношениях с организацией, в порядке выполнения своих служебных обязанностей;
- Организация-заказчик в соответствии с договором приобретает такие права у организации-разработчика сайта.

Аккумуляция фактических затрат, связанных с созданием сайта, в качестве вложений во внеоборотные активы может быть отражена в бухгалтерском учете следующим образом (табл. 1):

**Таблица 1. Отражение фактических затрат, связанных с созданием сайта как нематериального актива**

Дебет	Кредит	Содержание операции
08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет «Расходы на создание интернет-сайта»	02 «Амортизация основных средств»	Амортизация основных средств, задействованных при разработке сайта
08 «Вложение во внеоборотные активы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Расходы на оплату труда сотрудников, участвующих в создании сайта
08 «Вложение во внеоборотные активы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Расчеты по налогам и сборам
08 «Вложение во внеоборотные активы»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению

При таком учете затрат ввод сайта в эксплуатацию отражается следующей корреспонденцией счетов:

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»

Для функционирования сайта необходимо его зарегистрировать, для чего организацией-заказчиком выбирается доменное имя. Регистрация доменного имени подтверждается документом, выдаваемым Государственным центром безопасности информации при Президенте Республики Беларусь. Регистрируя сайт в сети Интернет, организация получает исключительное право на пользование одной ячейкой сети. Поэтому расходы по оплате доменного имени, регистрации сайта являются объектом учета в качестве нематериального актива в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006г. №398 «Об утверждении норм расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, представительские цели, подготовку кадров», подпунктом 2.2.10.6 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Если разработанному сайту доменное имя присваивается впервые, то стоимость регистрации включается в первоначальную стоимость созданного нематериального актива и в бухгалтерском учете составляется следующая корреспонденция счетов:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы на перерегистрацию доменного имени нематериальным активом не являются и учитываются в составе расходов будущих периодов с последующим списанием на затратные счета. В месяце регистрации доменного имени делается проводка:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В месяцах списания расходов на регистрацию на затраты организации:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Расходы на рекламу»

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

Списание расходов осуществляется равными долями в течение срока действия регистрации.

Ежемесячное начисление амортизации по введенному в эксплуатацию web-сайту отражается следующим образом:

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов».

Списание амортизации web-сайта, если он оприходован как объект нематериальных активов, зависит от факта его использования в предпринимательской деятельности. В соответствии с пунктом 5 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики от 23.11.2001г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления от 30. 03.2004 г. № 87/55/33/5), если созданный сайт не приносит экономической выгоды, начисленную амортизацию на себестоимость относить нельзя.

Согласно пункту 21 данной Инструкции, нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива, нормы амортизационных отчислений по нему устанавливаются по решению комиссии по «другим» объектам нематериальных активов – на срок до 10 лет, но не более срока деятельности организации. Время существования web-сайта может быть установлено договором с разработчиком. Если такого ограничения нет, следует исходить из срока 10 лет.

Затраты по созданию и обновлению размещаемой на сайте собственной рекламной информации, если она осуществляется сторонней организацией, следует относить к рекламным расходам и списывать на себестоимость в пределах установленных норм. Важно, чтобы в акте сдачи-приемки факт оказания данных услуг и их стоимость были разграничены от иных услуг, предоставляемых предприятию.

Готовый web-сайт размещается на виртуальном сервере. Внешне размещение web-сайта на принадлежащем провайдеру дисковом пространстве с выделением канала связи в Интернет напоминает арендные отношения, поскольку сводятся к предоставлению за плату во временное пользование принадлежащего на праве собственности или ином праве имущества.

Однако нормы Гражданского кодекса исключают возможность определения хостинга как разновидности аренды. Согласно ст. 578 ГК «в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и иные имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (неупотребляемые вещи)». При этом в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается несогласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным. Области диска и часть канала связи не могут быть определены как подобные объекты не только с правовой, но и с технической точки зрения. Не применимы к хостингу и нормы статей 587, 593 ГК, обязывающие арендатора поддерживать и возвратить арендуемое имущество в исправном состоянии.

Обычно хост-провайдеры в счетах указывают одну общую сумму, взимаемую за свои услуги. В бухгалтерском учете делаются следующие проводки. Отражена стоимость услуг хостинга:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Отражен НДС по предоставленной услуге:

Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Ежемесячное списание стоимости арендной платы:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ежемесячное списание равными долями стоимости услуг по предоставлению дискового пространства:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы на оплату услуг хостинга являются текущими расходами месяца, к которому они относятся, и поэтому они могут быть отражены в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Расходы на рекламу»

К-т сч. 76 «Расходы с разными дебиторами и кредиторами».

По мере расширения работы через Интернет у предприятия может возникнуть потребность в создании собственного web-сервера, что связано с дополнительными затратами на программное обеспечение, коммуникационное оборудование для поддержки канала связи, видеоадаптер, накопитель, модернизацию компьютеров и т.п. Чтобы web-сервер был доступен в любое время суток, необходим источник бесперебойного питания.

Для отражения в бухгалтерском учете этих расходов важно определить причину и назначение производимых работ. Приобретение дополнительных комплектующих, связанное с модернизацией вычислительной техники, осуществляется за счет капитальных вложений в порядке реконструкции и влечет за собой изменение первоначальной стоимости техники.

Такие расходы рассматриваются как модернизация и относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств после окончания работ в соответствии с п.15 Положения по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденного постановлением Министерства финансов от 12.12.2001г. №118 (в ред. постановлений Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2003 №48, от 26.12.2003 №183).

Для повышения посещаемости сайта, его необходимо зарегистрировать в поисковых системах, а также в системах обмена рекламными баннерами. Как правило, web-узел используется как источник рекламной информации о предприятии и направлениях его деятельности. Кроме того, популярным способом рекламы является ее распространение путем создания баннерных сетей, позволяющих демонстрировать рекламные сообщения в баннерах.

Затраты по созданию рекламных страниц сайта, их обновлению и т.п. относятся к рекламным расходам согласно п. 2.10.11 Основных положений и списываются на себестоимость в пределах норм, установленных Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006г. №398 «Об утверждении норм расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, представительские цели, подготовку кадров». При этом важно, чтобы организация, оказывающая эти услуги, предоставила пользователю документы, подтверждающие факт оказания услуг, в котором четко зафиксирована их стоимость и состав.

Если все же организация не обладает исключительными правами на сайт (т.е. web-сайт не является объектом нематериальных активов), то затраты на разработку сайта учитываются как расходы будущих периодов. В этом случае аккумуляция фактических затрат, связанных с созданием сайта, отражается в бухгалтерском учете следующим образом (табл. 2).

Ежемесячное списание части фактически понесенных расходов в этом случае отражается в бухгалтерском учете следующей корреспонденцией счетов:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию», субсчет «Расходы на рекламу»

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

**Таблица 2. Отражение фактических затрат, связанных с созданием сайта, не являющегося объектом нематериальных активов**

Дебет	Кредит	Содержание операции
97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»	02 «Амортизация основных средств»	Амортизация основных средств, использованных при создании сайта
97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»	10 «Материалы»	Амортизация материалов, использованных при создании сайта
97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Оплата труда рабочих, задействованных при разработке сайта
97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Налоги, уплаченные при создании сайта
97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по созданию интернет-сайта»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Расчеты по социальному страхованию

Таким образом, в зависимости от наличия исключительных прав на web-сайт, бухгалтерский учет затрат на его создание и поддержка может быть организована в соответствии с методикой его учета как нематериального актива.

#### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О рекламе. Закон Республики Беларусь от 10.05.2007г. №225-3
2. Указ Президента Республики Беларусь от 15.06.2006г. №398 «Об утверждении норм расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, представительские цели, подготовку кадров»
2. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001г. №118
4. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (письмо Минэкономики от 26.01.1998, Минстата от 30.01.1998, Минфина от 30.01.1998, Минтруда Республики Беларусь от 30.01.1998 № 19-12/397/01-21/8/3/03-02-07/300 (в ред. от 07.06.2005 г.)).