ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Учет затрат и калькулирование себестоимости

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ РАСХОДОВ НА СОЗДАНИЕ ИНТЕРНЕТ-САЙТА ОРГАНИЗАЦИИ*

Ольга Владимировна ДМИТРИЕВА

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Экономика и менеджмент медиабизнеса»,
Высшая школа печати и медиаиндустрии Московского политехнического университета, Москва, Российская Федерация
ovdmitrieva@yandex.ru

История статьи:
Принята 02.12.2016
Принята в доработанном виде 23.12.2016
Одобрена 12.01.2017
Доступна онлайн 29.03.2017

УДК 338.46:347.44
JEL: M40, M41, M49

Ключевые слова: учет, расходы, интернет-сайт, нематериальный актив

Аннотация

Предмет. Статья посвящена учету расходов на создание интернет-сайта организации по гражданско-правовым и экономическим критериям.

Цели. Разработка и алгоритмизация методических подходов к учету расходов на создание интернет-сайта организации в зависимости от способа оформления гражданско-правовых отношений с разработчиками и первоначальной стоимости на основе анализа действующей нормативно-правовой базы и научных работ российских и зарубежных исследователей.

Методология. В статье применяются методы экспертного анализа нормативных документов в области гражданского права, бухгалтерского и налогового учета, сравнения, дедукции, эмпирические методы.

Результаты. На основе анализа российских и зарубежных научных и нормативных источников в статье определены критерии необходимости капитализации расходов на создание интернет-сайта; разработаны методические положения по вопросу организации бухгалтерского и налогового учета расходов на создание интернет-сайта организации; предложен удобный для практического использования алгоритм идентификации расходов на разработку интернет-сайта для целей бухгалтерского и налогового учета в условиях действующей нормативно-правовой базы.

Область применения результатов. Результаты статьи могут быть использованы студентами и аспирантами экономических специальностей, исследующими вопросы методологии учета нематериальных активов и расходов будущих периодов, а также практикующими специалистами в области бухгалтерского учета.

Выводы. Расходы на создание интернет-сайта организации могут отражаться в учете в качестве объекта нематериальных активов или расходов будущих периодов в зависимости от наличия у организации исключительного права на сайт, его первоначальной стоимости и срока полезного использования. Сделанные в статье выводы проиллюстрированы на конкретных числовых примерах.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Операции по разработке организацией собственного сайта в сети Интернет и его технической поддержке не являются типичными, и ввиду этого их отражение в бухгалтерском и налоговом учете закономерно вызывает немало вопросов. Попытки ответить на некоторые из них предпринимались в работах А.А. Скорняковой [1, 2], Ю.А. Лукьяновой [3]. Однако регулярное изменение действующего гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства в области учета нематериальных активов и расходов будущих периодов меняет критерии идентификации расходов на создание и обслуживание интернет-сайта организации и требует актуализации анализа данных вопросов с позиций действующих правовых норм, что и является основным предметом исследования в настоящей статье.

В настоящее время порядок отражения в учете операций по разработке и технической поддержке интернет-сайта организации регламентируется следующими нормативными документами:

- Гражданский кодекс РФ, часть четвертая, раздел VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» (далее – часть четвертая ГК РФ);[1]
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утверждено Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее – ПБУ 14/2007);
- Налоговый кодекс РФ, глава 25 «Налог на прибыль организаций» (далее – глава 25 НК РФ).[2]

* Автор выражает признательность своему мужу, Александру Анатольевичу ДМИТРИЕВУ, за генерацию идеи по написанию данной статьи.

[1] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 03.07.2016).

[2] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016).

На международном уровне вопросы учета расходов на создание интернет-сайта рассматриваются в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»[3] и Разъяснениях ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт»[4]. Рассмотрим базовые положения данных документов, которые могут быть применены к учету расходов на создание интернет-сайтов.

В соответствии с МСФО 38 к нематериальным активам (НМА) относятся идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы. Объект считается идентифицируемым, если он является отделимым (то есть его можно отделить от организации и в дальнейшем продать, передать любым способом, отдать лицензионные права на него, обменять в качестве самостоятельного объекта или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством) (п. 12 МСФО 38) и контролируемым (у организации существуют вытекающие из условий заключенных договоров возможности получения экономических выгод от данного объекта и ограничения доступа к нему) (п. 13 МСФО 38).

Первоначальная оценка объекта нематериальных активов зависит от того, был ли он приобретен как отдельный объект, получен в процессе сделки по объединению бизнеса или создан самой организацией. Приобретенные или созданные самой организацией объекты НМА (в том числе затраты на разработку интернет-сайтов) признаются в учете по фактической стоимости (п. 26 МСФО 38). Гудвилл (будущие экономические выгоды, связанные с активами и не поддающиеся индивидуальной идентификации) признается и оценивается только как результат сделки по объединению бизнеса.

НМА классифицируются в зависимости от того, какой срок полезного использования имеет данный объект – конечный (определенный) или неопределенный. НМА с определенным сроком полезного использования амортизируются на протяжении данного срока (пп. 97, 104 МСФО 38). НМА с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются, но ежегодно проверяются на предмет обесценения (пп. 107–108 МСФО 38).

Переоцениваться по справедливой стоимости НМА могут лишь при наличии активного рынка по данным объектам (п. 75 МСФО 38). Рынок считается активным, если:

– объекты, в отношении которых заключаются сделки, являются однородными;

– в любое время могут быть найдены продавцы и покупатели, желающие практически совершить сделку;

– информация о ценах сделок является открытой.

Затраты организации на собственные разработки капитализируются в случае их соответствия критериям капитализации (п. 57 МСФО 38). Затраты на рекламу и мероприятия по стимулированию сбыта относятся на расходы в момент их возникновения (пп. 69, 70 МСФО 38).

Исследование о порядке отражения в российском бухгалтерском и налоговом учете расходов на создание интернет-сайта предварим формулировкой понятия «сайт».

Сайт – это совокупность текстовых и графических файлов, связанных между собой с помощью гипертекстовых ссылок, имеющих определенный адрес в сети Internet и посвященных определенной тематике [4]. Таким образом, создание сайта представляет собой процесс разработки его программно-технологической основы (или HTML-кода) и внешнего вида (дизайна).

Порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов на создание собственного сайта организации зависит от того, может ли интернет-сайт как имущественный объект быть отнесен к нематериальным активам, что ранее упоминалось в работах О.А. Фетисовой [5] и А.А. Фадеевой [6].

Рассмотрим действующие в 2016 г. критерии отнесения имущественных объектов к нематериальным активам.

Критерии отнесения имущественных объектов к категории нематериальных активов в бухгалтерском учете определены п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Следовательно, в 2016 г. при принятии к бухгалтерскому учету имущества в качестве нематериальных активов необходимо единовременное выполнение следующих условий.

1. Способность приносить организации экономические выгоды в будущем, то есть предназначение объекта для использования в производстве продукции, выполнении работ или

[3] Приказ Минфина России от 28.12.2015 (с изм. от 11.07.2016) «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства Финансов Российской Федерации».

[4] Там же.

оказании услуг, или для управленческих нужд организации.

2. Обладание правами на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование самого актива), а также ограничение доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (то есть контроль над объектом).

3. Возможность выделения или идентификации объекта от других активов.

4. Предназначение объекта для использования в течение длительного времени (то есть срок его полезного использования должен превышать 12 месяцев или обычный операционный цикл длительностью свыше 12 месяцев).

5. Отсутствие намерений относительно продажи объекта в течение 12 месяцев.

6. Возможность достоверного определения фактической первоначальной стоимости объекта.

7. Отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Таким образом, в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 исключительное право на программно-технологическую основу и графический дизайн интернет-сайта может быть отражено в составе нематериальных активов организации (при соответствии всем условиям, указанным в п. 3 ПБУ 14/2007 и перечисленным ранее).

В соответствии со статьей 1225 части четвертой ГК РФ программы для ЭВМ и базы данных относятся к объектам интеллектуальной собственности. Однако способ отражения расходов на их приобретение или создание в бухгалтерском и налоговом учете организации полностью зависит от того, получает ли организация исключительные права на использование данной программы и базы данных, что подчеркивается К.Е. Амелиной, Б.Н. Коробцом и А.А. Кравченко [7]. При самостоятельной разработке программно-технологической основы (HTML-кода) и внешнего вида (дизайна) сайта исключительное право на сайт как результат интеллектуальной деятельности, созданный творческим трудом, в соответствии со статьями 1228 и 1295 части четвертой ГК РФ закрепляется за организацией автоматически, так как сайт считается служебным произведением (при условии, что в трудовых договорах с сотрудниками IT-служб издательства не оговаривается особый порядок перехода прав на результаты служебных заданий). В случае привлечения сторонней организации для технической разработки и графического оформления сайта следует обратить пристальное внимание на суть заключенного между заказчиком и организацией-разработчиком договора, что подчеркивается в работах Е.С. Басмановой [8] и Е.С. Гринь [9].

Ориентиром в данном случае может являться вид заключаемого между разработчиком и заказчиком договора. Так, результатом заключения договора на отчуждение исключительного права на произведение (статья 1234 ГК РФ) является приобретение организацией-заказчиком исключительного права на сайт. При этом все расходы на разработку сайта подлежат капитализации и отражаются в составе нематериальных активов организации на счете 04 «Нематериальные активы» [10].

В случае заключения лицензионного договора о предоставлении права использования произведения (статья 1235 ГК РФ) исключительное право на программно-технологическую основу и дизайн сайта сохраняется за организацией-разработчиком, что подчеркивается в работе Я.И. Устиновой [11]. Если наименование договора на создание сайта не позволяет однозначно идентифицировать его тип, а в тексте договора не содержится конкретных указаний на правообладателя итоговой разработки, то в соответствии с п. 1 статьи 1296 ГК РФ исключительное право на сайт будет принадлежать заказчику.

Также возможен вариант сохранения исключительного права на программно-технологическую основу сайта (HTML-кода) за разработчиком при передаче исключительного права на графическое решение (дизайн) сайта заказчику. По нашему мнению, в случае передачи исключительных прав на сайт не в полном объеме учитывать его как объект нематериальных активов невозможно, так как это прямо противоречит критерию отнесения имущественных объектов к нематериальным активам, изложенному в п. 3 ПБУ 14/2007, и связанному с возможностью сохранения правообладателем полного контроля над объектом.

В работах М.Ю. Лебедевой [12], В.В. Башкатова и Р.Г. Дагаргулии [13] также отмечается, что возможность отражения вновь созданного сайта в качестве объекта нематериальных активов не связана с фактом официальной регистрации прав

на него, так как в соответствии с п. 1 статьи 1262 ГК РФ регистрация прав на программу для ЭВМ в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности зависит исключительно от желания правообладателя.

В налоговом учете в соответствии с положениями п. 3 статьи 257 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные организацией результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания объекта нематериальным активом в целях налогообложения прибыли необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности.

При включении имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения следует также обратить внимание на изменения, внесенные Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ[5] в положения п. 1 статьи 256 НК РФ: лимит стоимости отнесения имущественных объектов к амортизируемому имуществу в налоговом учете установлен в размере 100 000 руб.

Таким образом, с 1 января 2016 г. для целей налогообложения прибыли принадлежащее организации исключительное право на интернет-сайт стоимостью более 100 000 руб. в соответствии с п. 1 статьи 256 и п. 3 статьи 257 НК РФ относится к категории амортизируемого имущества и учитывается в составе нематериальных активов, а стоимостью менее 100 000 руб. – списывается в числе прочих расходов в соответствии с правилами статьи 264 НК РФ.

Резюмируя изложенное, порядок определения сущности расходов на создание (приобретение) интернет-сайта организации с последующим их отнесением к категории нематериальных активов или прочих затрат (расходов) в бухгалтерском (налоговом) учете, по нашему мнению, схематически может быть изображен следующим образом (*рис. 1*).

В случае отнесения сайта к объектам нематериальных активов важно правильно определить срок его полезного использования. Отметим, что проблемы правильного определения срока полезного использования для объектов нематериальных активов рассматриваются и в работах зарубежных исследователей [14]. Как правило, срок полезного использования сайта указывается в договоре с организацией-разработчиком. Однако в случае создания сайта силами сотрудников организации или отсутствия в договоре с разработчиком упоминания о сроке полезного использования сайта следует организовать учет следующим образом.

В бухгалтерском учете в п. 25 ПБУ 14/2007 введено понятие «нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования». В соответствии с п. 23 ПБУ 14/2007 амортизация по объектам нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не начисляется. Однако интернет-сайт организации к числу объектов нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования отнести невозможно: в п. 26 ПБУ 14/2007, касающемся порядка определения срока полезного использования объектов нематериальных активов, определено, что срок полезного использования устанавливается исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать от него экономические выгоды, но не более срока деятельности организации. У организаций, как правило, существуют конкретные намерения в отношении предполагаемого срока эксплуатации сайта в период его разработки, поэтому в соответствии с российскими учетными стандартами интернет-сайт к объектам нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не относится, и амортизацию по нему следует начислять.

Аналогичный вывод можно сделать на основе анализа положений МСФО 38. Так, в п. 88 стандарта определено, что объект нематериальных активов имеет неопределенный срок полезного использования, если в результате анализа всех соответствующих факторов делается вывод о том, что отсутствуют предсказуемые ограничения в отношении срока, на протяжении которого

[5] Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ (ред. от 05.04.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

организация ожидает получать чистые денежные потоки, связанные с данным активом. Среди перечисленных в п. 90 МСФО 38 факторов выделим предполагаемый срок использования актива организацией, а также техническое, технологическое, коммерческое устаревание актива или иные виды его морального износа, приводящие к ограничениям продолжительности использования интернет-сайта и делающие его активом с конечным сроком полезного использования.

Далее обратимся к анализу положений российского налогового законодательства. В соответствии с положениями п. 2 статьи 258 НК РФ для целей налогообложения прибыли по объектам нематериальным активов, по которым невозможно установить срок полезного использования, он считается равным 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика), и, исходя из данного срока полезного использования, и устанавливаются нормы амортизации объекта нематериальных активов. Для интернет-сайта, являющегося объектом с определенным сроком полезного использования, данная норма неприменима. Поэтому обратимся к абзацу второму п. 2 статьи 258, в котором налогоплательщикам предоставлено право самостоятельно определить срок полезного использования нематериальных активов, представляющих собой исключительное право на программы для ЭВМ и базы данных, установив его продолжительность не менее 2-х лет.

В рассуждениях об определении оптимального срока полезного использования интернет-сайта, являющегося объектом НМА, для российской учетной практики также считаем возможным использовать разъяснения Минфина России относительно установления сроков полезного использования программного обеспечения, приобретенного по лицензионному соглашению. В письме Минфина России указано, что если срок полезного использования программного обеспечения лицензионным соглашением не установлен, то для целей налогового учета следует использовать нормы п. 4 статьи 1235 и п. 3 статьи 1238 ГК РФ и установить срок полезного использования равный пяти годам[6]. Также Минфин России подтверждает сделанный ранее вывод о списании расходов на приобретение программного обеспечения в налоговом учете равными частями в течение пяти лет[7].

В этой связи нам представляется целесообразным для объектов нематериальных активов, создаваемых организацией самостоятельно или приобретаемых у разработчиков (правообладателей) без указания в договоре срока полезного использования соответствующего объекта, установить одинаковый срок полезного использования для целей бухгалтерского и налогового учета в интервале от 2-х до 5-ти лет с включением объекта в состав второй или третьей амортизационной группы, с обязательным обоснованием установленного срока путем описания намерений организации относительно продолжительности использования интернет-сайта. Отметим, что возможность применения амортизационной премии для целей налогообложения для объектов нематериальных активов не предусмотрена, что отмечается М.В. Кондратовым [15], а также Н.А. Казаковой и Н.В. Романовой [16] как негативный фактор в условиях становления инновационной экономики.

Одинаковый срок полезного использования и метод начисления амортизации (линейный) позволит организации исключить расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом и избежать учета временных разниц в соответствии с нормами ПБУ 18/02[8]. Согласно п. 8 ПБУ 18/02 под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом(их) отчетном(ых) периоде(ах). Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. В зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые (п. 10 ПБУ 18/02) Применение разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и расчетов налога на прибыль может привести к возникновению как налогооблагаемых (приводящих к появлению в учете отложенных налоговых обязательств, учитываемых на одноименном балансовом счете 77), так и вычитаемых временных разниц (приводящих к появлению в учете отложенных налоговых активов, учитываемых на одноименном балансовом счете 09) в корреспонденции со счетом 68 «Учет расчетов по налогам и сборам».

Отметим, что организации, обладающие правом применения упрощенных способов ведения

[6] Письмо Минфина России от 23.04.2013 № 03-03-06/1/14039.

[7] Письмо Минфина России от 18.03.2013 № 03-03-06/1/8161.

[8] Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

бухгалтерского учета (например, субъекты малого предпринимательства), положения ПБУ 18/02 в своей работе могут не применять (п. 2 ПБУ 18/02).

Как правило, расходы при создании сайта собственными силами или его заказе у организации-разработчика складываются из:

1) расходов на написание HTML-кода, образующего программно-технологическую основу любого сайта;
2) оплаты разработки графического дизайна (внешнего вида) сайта;
3) расходов на регистрацию доменного имени, или индивидуального адреса в сети (например, www.forward.ru), в АО «Региональный сетевой информационный центр» (RU-CENTER);
4) оплаты стоимости лицензии на использование платной системы управления контентом (content management system, или CMS), которая приобретается организациями, желающими самостоятельно заниматься модернизацией и обновлениями на сайте;
5) затрат на создание информационного наполнения (контента) сайта.

Если сайт относится к числу объектов нематериальных активов, то все указанные расходы в бухгалтерском учете включаются в его первоначальную стоимость в соответствии с положениями п. 8 ПБУ 14/2007[9]. В налоговом учете подобные расходы в соответствии со статьей 257 НК РФ также увеличивают первоначальную стоимость сайта как объекта нематериальных активов [17].

В том случае, если интернет-сайт организации к числу объектов нематериальных активов не относится, расходы на его разработку (приобретение) включаются в состав прочих затрат, относимых к расходам по обычным видам деятельности. В настоящее время существуют различные точки зрения исследователей по вопросу момента (периода) включения данных расходов в состав затрат организации. Ряд специалистов считает, что в бухгалтерском учете сумму таких расходов следует предварительно отражать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» [18] с последующим их равномерным включением в состав прочих затрат на протяжении всего срока использования интернет-сайта, который берется из договора (в случае разработки с привлечением сторонней организации) или утверждается приказом руководителя организации (в случае отсутствия указания срока полезного использования в договоре или самостоятельной разработке сайта). Это также подчеркивается в работах Е.С. Агеевой [19], В.В. Башкатова и В.Е. Храмовой [20].

Кроме того, существует мнение относительно возможности единовременного отражения расходов на создание интернет-сайта, не являющегося объектом нематериальных активов, в бухгалтерском и налоговом учете организации[10]. Отметим, что данная точка зрения частично отвечает п. 14 Разъяснений ПКР 32, устанавливающему, что затраты, понесенные в связи с разработкой веб-сайтов, предназначенных для рекламных целей, относятся на расходы по мере их возникновения[11], что является следствием преобладания в настоящее время балансового подхода при разработке стандартов над исторически сложившимся принципом согласования[12]. Однако применительно к прочим веб-сайтам в п. 9 и п. 16 ПКР 32 содержится указание на возможность капитализации затрат, понесенных на стадии разработки прикладных программ, инфраструктуры, графического дизайна и содержания сайтов, при условии их соответствия критериям капитализации затрат на разработку.

Автор настоящей статьи для целей применения в российском учете придерживается консервативной позиции, опирающейся на положения ПБУ 10/99 «Расходы организации» и статьи 272 НК РФ. Согласно п. 19 ПБУ 10/99 и п. 1 статьи 272 НК РФ расходы признаются путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, что подразумевает отражение расходов на создание сайта в составе расходов будущих периодов с их последующим равномерным включением в состав затрат организации в течение срока полезного использования сайта. Изложенная точка зрения во многом подтверждается существующей арбитражной практикой по данному вопросу (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.11.2013 № Ф04-4889/13 по делу № А27-17463/2012) и высокой

[9] *Козлова И.В.* Проблемы оценки нематериальных активов организаций // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 4.
URL: http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-otsenki-nematerialnyh-aktivov-organizatsiy

[10] Гарант.ру. URL: http://www.garant.ru/consult/account/606657

[11] МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ / пер. с англ. М.: АльпинаПаблишер, 2014. 2832 с.

[12] Там же.

вероятностью возникновения спора с налоговыми органами при единовременном признании подобных расходов.

Отметим также, что с целью предотвращения налоговых споров оптимальным, с учетом точки зрения Минфина России, изложенной в письме от 23.04.2013 № 03-03-06/1/14039, является установление срока полезного использования неисключительного права на интернет-сайт в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли равным 5 годам в соответствии с нормами п. 4 статьи 1235 и п. 3 статьи 1238 ГК РФ.

Для целей налогообложения прибыли расходы на разработку интернет-сайта, не являющегося объектом нематериальных активов, по мнению автора, могут быть интерпретированы двумя способами. Во-первых, разработку интернет-сайта можно отразить в налоговом учете в качестве расходов на приобретение компьютерной программы в соответствии с нормами пп. 26 п. 1 статьи 264 НК РФ (в частности, о таком варианте учета говорится в письме УФНС России по г. Москве от 17 января 2007 № 20-12/004121). При этом, по нашему мнению, следует придерживаться положений п. 1 статьи 272 НК РФ, устанавливающих принцип равномерного признания доходов и соответствующих им расходов в налоговом учете.

Во-вторых, расходы на создание интернет-сайта можно интерпретировать в качестве ненормируемых расходов организации на рекламу в соответствии с положениями пп. 28 п. 1 и п. 4 статьи 264 НК РФ. Данный способ легитимизируется письмом Минфина России от 12.03.2006 № 03-03-04/2/54. Этим вариантом можно воспользоваться лишь в том случае, если интернет-сайт содержит рекламную информацию о деятельности организации. Отметим, что, как правило, все сайты содержат хотя бы минимальный набор сведений об организации, производимой ею продукции (работах, услугах), ценах на них и т.д., которые не адресованы конкретному кругу лиц и направлены на формирование или поддержание интереса к организации и производимым ею товарам (работам, услугам), в связи с чем подпадают под определение рекламы, сформулированное в пп. 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе».

В этой связи в учетной политике для целей налогообложения прибыли целесообразно зафиксировать способ отражения в налоговом учете расходов на разработку интернет-сайта организации, не являющегося объектом нематериальных активов. По нашему мнению, сайты организаций, занимающихся продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг), имеют исключительно рекламную природу. Сайты организаций, размещающих информацию не о своей деятельности (например, средства массовой информации), должны учитываться как расходы на приобретение компьютерной программы.

Если интернет-сайт объектом нематериальных активов не является, порядок учета расходов на его первичную регистрацию определяется наличием срока действия доменного имени. В случае, если срок действия доменного имени ограничен, расходы на его первичную регистрацию списывают на прочие расходы равномерно в течение всего срока действия доменного имени на основании п. 5 ПБУ 10/99[13] (в бухгалтерском учете) и пп. 49 п. 1 статьи 264 и статьи 272 НК РФ (в налоговом учете). Если срок действия доменного имени не указан, затраты отражаются в бухгалтерском и налоговом учете единовременно, что подтверждает письмо УФНС России по г. Москве от 17.01.2007 № 20-12/004121.

Отметим, что оплачивать продление срока регистрации доменного имени интернет-сайта в АО «Региональный сетевой информационный центр» придется регулярно (как правило, 1 раз в год). В бухгалтерском учете стоимость перерегистрации включается в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99), а в налоговом – в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в соответствии с пп. 49 п. 1 статьи 264 НК РФ. При этом сумму, ежегодно уплачиваемую организацией по договору о регистрации доменного имени, следует относить к прочим затратам в составе расходов по обычным видам деятельности с отнесением в дебет счета 44 «Расходы на продажу» ежемесячно равными долями в течение срока действия регистрации доменного имени.

Для работы сайта в сети Интернет и возможности доступа к нему посетителей он должен быть выложен на сервер. В этом случае организация располагает следующими вариантами: приобрести собственный сервер и обслуживать его самостоятельно или разместить сайт на сервере специализированной организации-провайдера с оплатой услуг размещения (хостинга) за определенный период времени.

[13] Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Как правило, срок полезного использования приобретенного организацией сервера превышает 12 месяцев, а его стоимость – 100 000 руб. Поэтому и в бухгалтерском учете (в соответствии с п. 5 ПБУ 6/01[14]), и в налоговом учете (в соответствии с п. 1 статьи 257 НК РФ) сервер будет отражаться в составе основных средств.

В случае размещения сайта на сервере специализированной организации-провайдера ее услуги по предоставлению места на сервере могут быть квалифицированы как услуги информационных систем с отнесением их стоимости на прочие расходы издательства как в бухгалтерском учете (на основании п. 11 ПБУ 10/99), так и в налоговом учете (на основании пп. 25 п. 1 статьи 264 НК РФ). Сумму, уплачиваемую за размещение сайта на сервере организации-провайдера, в бухгалтерском учете следует относить в дебет счета 44 «Расходы на продажу» ежемесячно равными долями в течение срока действия договора, а в налоговом учете – также ежемесячно списывать в соответствии с требованиями п. 1 статьи 272 НК РФ о равномерности признания доходов и соответствующих им расходов для целей налогообложения.

При приобретении платной системы управления контентом (CMS), позволяющей пользователю самостоятельно обновлять информацию на сайте, происходит передача пользователю неисключительной лицензии на данный программный продукт [21]. Если система CMS приобретается в привязке к конкретному доменному имени, то расходы на приобретение данной системы организуются следующим образом:

– если сам сайт учтен в составе нематериальных активов, то стоимость системы CMS относится на увеличение его первоначальной стоимости с последующим отнесением затрат, связанных с продлением действия лицензии, на прочие затраты организации в составе расходов по обычным видам деятельности;

– если расходы на разработку или приобретение сайта отнесены на расходы будущих периодов, то стоимость приобретения системы CMS и продления действия лицензии на нее относится на прочие затраты. При этом лицензионное программное обеспечение, представляющее собой объект нематериальных активов, полученный в пользование в соответствии с п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», также должен учитываться на забалансовом счете по стоимости приобретения. Поскольку в разделе «Забалансовые счета» типового Плана счетов бухгалтерского учета[15] такой счет не предусмотрен, его необходимо ввести в рабочий план счетов организации самостоятельно (к примеру, для этих целей можно предусмотреть забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»).

Мультидоменные системы управления контентом, позволяющие обновлять несколько интернет-сайтов, являются самостоятельным программным продуктом, расходы на приобретение и обновление которого учитываются в соответствии с правилами учета расходов на приобретение и обновление программ для ЭВМ, описанными ранее.

Как правило, расходы на подготовку информационного наполнения сайта (так называемого контента), который может включать тексты, фотографии, картинки, прайс-листы и т.д.), не капитализируются обособленно. Поэтому расходы на формирование контента в полном объеме включаются в состав расходов организации, связанных с созданием интернет-сайта (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в случае, если исключительное право на интернет-сайт у организации отсутствует, или по дебету счета 04 «Нематериальные активы», если организация имеет исключительное право на интернет-сайт).

Однако в исключительных случаях отдельные элементы первоначального информационного наполнения интернет-сайта (например, уникальные программы по формированию заказа через интернет-магазин, интерактивные игры и т.д.) при соблюдении требований ПБУ 14/2007 и статей 256–257 НК РФ могут быть капитализированы в качестве самостоятельных объектов нематериальных активов без предварительного включения их стоимости в состав расходов на разработку интернет-сайта.

Дальнейшим обновлением информационного наполнения интернет-сайта (написание заметок, размещение рисунков и фотографий, удаление устаревших материалов и т.д.), как правило, занимаются сотрудники организации, в круг должностных обязанностей которых входит данная работа. При такой схеме работы текущие расходы

[14] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

[15] Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

на поддержку и обновление сайта в учете организации обособленно не выделяются, так как они в полном объеме учитываются в составе расходов на оплату труда соответствующих сотрудников.

Если же в процессе обновления контента привлекались сторонние специалисты, то оплата их услуг в включается в состав расходов от обычной деятельности по статье «Прочие затраты» для целей бухгалтерского учета (п. 11 ПБУ 10/99) с отнесением в дебет счетов 44 «Расходы на продажу» (если расходы на поддержку сайта определены учетной политикой в качестве рекламных или являются издержками обращения у интернет-магазина) или 26 «Общехозяйственные расходы» (в иных случаях). Для целей налогообложения прибыли подобные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с нормами пп. 49 п.1 статьи 264 НК РФ.

При организации учета операций по разработке интернет-сайта также следует обратить внимание на пп. 26 п. 2 статьи 149 НК РФ, согласно которому не подлежат налогообложению операции по реализации на территории РФ исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионных и сублицензионных договоров. При этом Минфин России настаивает на заключении письменного лицензионного (сублицензионного) договора в момент реализации права пользования компьютерными программами и электронными базами данных, на что указывает в своем письме от 19.02.2008 № 03-07-11/68.

Рассмотрим на конкретном примере организацию учета расходов на разработку интернет-сайта ООО «Форвард» с привлечением стороннего разработчика в случае:

1) получения ООО «Форвард» исключительного права на интернет-сайт;
2) заключения между ООО «Форвард» и разработчиком интернет-сайта лицензионного договора.

Общие условия примера выглядят следующим образом. ООО «Форвард», занимающееся интернет-торговлей, заключило договор о разработке интернет-сайта с ООО «ВебСофт». Стоимость разработки составила 200 000 руб. (НДС не облагается). Регистрация доменного имени www.forward.ru сроком на 5 лет стоила 1 180 руб. (в том числе НДС – 180 руб.). Стоимость годовых услуг организации-провайдера за предоставление места на сервере и техническую поддержку интернет-сайта составила 23 600 руб. (в том числе НДС – 3 600 руб.).

В случае получения исключительного права на интернет-сайт и установления срока его полезного использования равного 5 годам при использовании линейного метода начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО «Форвард» будет выглядеть следующим образом (*табл. 1*).

В случае заключения между ООО «Форвард» и ООО «ВебСофт» лицензионного договора, в котором рекомендуемый срок использования сайта определен как равный 5 годам, журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО «Форвард» будет выглядеть следующим образом (*табл. 2*).

Таким образом, материалы *табл. 1* и *табл. 2* на конкретном числовом примере демонстрируют специфику методики отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с разработкой и обслуживанием интернет-сайта организации в зависимости от возможности его учета в составе нематериальных активов, предлагаемой автором настоящей статьи.

Таблица 1

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО «Форвард» при приобретении исключительного права на интернет-сайт

Table 1

Registration log of facts of OOO Forward economic activities when purchasing the exclusive rights to Internet site

№ п/п	Наименование операции	Сумма, руб.	Документ	Дебет	Кредит
	Операции в момент принятия интернет-сайта к бухгалтерскому учету				
1	Оприходовано приобретенное исключительное право на интернет-сайт по договору с ООО «ВебСофт»	200 000	Договор отчуждения исключительного права, акт приема-передачи исключительного права	08.5	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
2	Расходы на регистрацию доменного имени включены в первоначальную стоимость интернет-сайта как объекта нематериальных активов	1 000	Акт приемки-сдачи услуг	08.5	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
3	Отражен НДС, начисленный по расходам на регистрацию доменного имени	180	Счет-фактура	19.2	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
4	Предъявлен к возмещению НДС по расходам на регистрацию доменного имени	180	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19.2
5	Интернет-сайт введен в эксплуатацию	201 000	Карточка учета нематериальных активов НМА-1	04	08.5
6	Оплачены услуги по разработке web-сайта ООО «ВебСофт»	200 000	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	51
7	Оплачена регистрация доменного имени интернет-сайта ООО «Форвард»	1 180	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	51
8	Оплачены услуги за предоставление места на сервере и техническое обслуживание сайта сроком на 1 год	23 600	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»	51
9	НДС по авансу выданному предъявлен к возмещению из бюджета	3 600	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	76, субсчет «НДС по авансам выданным»
	Ежемесячные операции				
10	Учтена в составе расходов на продажу стоимость услуг организации-провайдера (20 000/12 = 1 666,66)	1 666,66	Акт приемки-сдачи услуг	44	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
11	Отражен НДС, начисленный со стоимости услуг организации-провайдера (3 600/12 = 300)	300	Счет-фактура	19, субсчет «НДС по услугам»	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
12	Предъявлен к возмещению НДС со стоимости услуг организации-провайдера	300	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19, субсчет «НДС по услугам»
13	Частично восстановлен НДС с суммы выданного аванса организации-провайдеру	300	Счет-фактура	76, субсчет «НДС по авансам выданным»	68, субсчет «Расчеты по НДС»
14	Зачтена сумма аванса, уплаченного организации-провайдеру (1 666,66+300=1 966,66)	1 966,66	Бухгалтерская справка	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»

15	Начислена амортизация приобретенного исключительного права на интернет-сайт (210 000/(5*12) = 3 500)	3 500	Ведомость начисления амортизации	44	05

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Таблица 2

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО «Форвард» при приобретении неисключительного права на интернет-сайт

Table 2

Registration log of facts of OOO Forward economic activities when purchasing the non-exclusive rights to Internet site

№ п/п	Наименование операции	Сумма, руб.	Документы	Дебет	Кредит
	Операции в момент принятия интернет-сайта к бухгалтерскому учету				
1	Оприходовано приобретенное неисключительное право на интернет-сайт по договору с ООО «ВебСофт»	200 000	Лицензионный договор, акт приема-передачи неисключительного права	97	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
2	Расходы на регистрацию доменного имени отражены в составе расходов будущих периодов	1 000	Акт приемки-сдачи услуг	97	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
3	Приобретенное неисключительное право на интернет-сайт отражено в забалансовом учете	201 000	Лицензионный договор, акт приема-передачи неисключительного права	012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»	
4	Отражен НДС, начисленный по расходам на регистрацию доменного имени	180	Счет-фактура	19.2	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
5	Предъявлен к возмещению НДС по расходам на регистрацию доменного имени	180	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19.2
6	Оплачено приобретенное неисключительное право на интернет-сайт ООО «ВебСофт» по лицензионному договору	200 000	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	51
7	Оплачена регистрация доменного имени интернет-сайта ООО «Форвард»	1 180	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	51
8	Оплачены услуги за предоставление места на сервере и техническое обслуживание сайта сроком на 1 год	23 600	Счет, платежное поручение	60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»	51
9	НДС по авансу выданному предъявлен к возмещению из бюджета	3 600	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	76, субсчет «НДС по авансам выданным»
	Ежемесячные операции				
10	Учтена в составе расходов на продажу стоимость услуг организации-провайдера (20 000/12 = 1 666,66)	1 666,66	Акт приемки-сдачи услуг	44	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»
11	Отражен НДС, начисленный со стоимости услуг организации-провайдера (3 600/12 = 300)	300	Счет-фактура	19, субсчет «НДС по услугам»	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»

12	Предъявлен к возмещению НДС со стоимости услуг организации-провайдера (3 600/12 = 300)	300	Счет-фактура	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19, субсчет «НДС по услугам»
13	Частично восстановлен НДС с суммы выданного аванса организации-провайдеру	300	Счет-фактура	76, субсчет «НДС по авансам выданным»	68, субсчет «Расчеты по НДС»
14	Зачтена сумма аванса, уплаченного организации-провайдеру (1 666,66+300=1 966,66)	1 966,66	Бухгалтерская справка	60, субсчет «Расчеты с поставщиками в рублях»	60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»
15	Часть расходов на приобретение неисключительного права на интернет-сайт издательства включена в состав расходов на продажу (200 000/(5*12) = 3 333,33)	3 333,33	Ведомость списания расходов будущих периодов	44	97
16	Часть расходов на регистрацию доменного имени интернет-сайта включена в состав расходов на продажу (1 000/(5*12) = 16,67)	16,67	Ведомость списания расходов будущих периодов	44	97

Источник: составлено автором

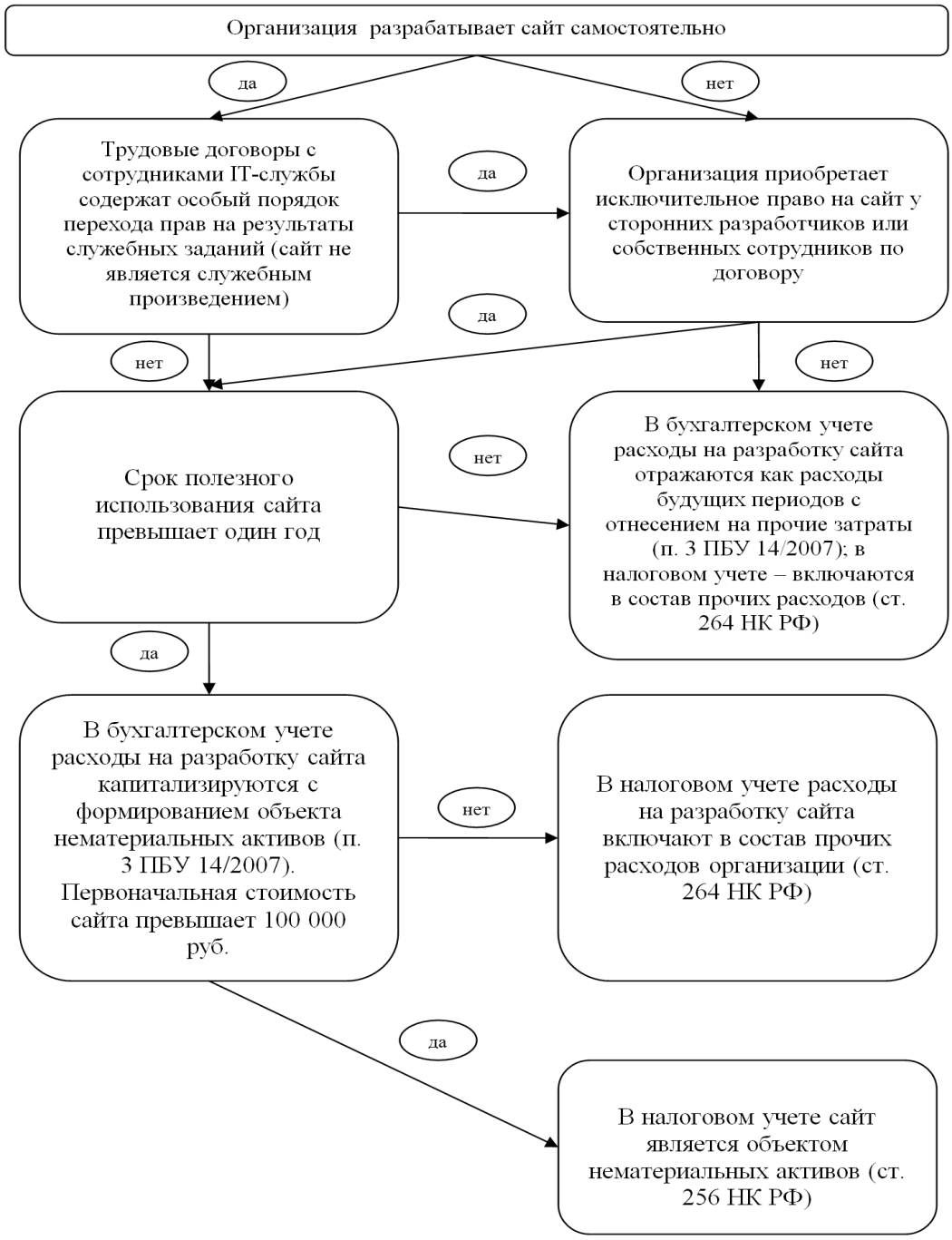
Source: Authoring

Рисунок 1

Порядок определения сущности расходов на разработку интернет-сайта организации

Figure 1

Procedure for determining the essence of website development costs of organization



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Скорнякова А.А.* Особенности бухгалтерского учета расходов на создание и разработку интернет-сайта организации // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. № 1. С. 199–201. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-rashodov-na-sozdanie-i-razrabotku-internet-sayta-organizatsii.

2. *Скорнякова А.А.* Методические основы признания информационно-коммуникационных средств в бухгалтерском учете // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. № 2. С. 152–156. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-osnovy-priznaniya-informatsionno-kommunikatsionnyh-sredstv-v-buhgalterskom-uchete.

3. *Лукьянова Ю.А.* Способы отражения расходов на создание и дальнейшее обслуживание рекламного сайта в учете рекламодателя // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2007. № 16. С. 133–136. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/sposoby-otrazheniya-rashodov-na-sozdanie-i-dalneyshee-obsluzhivanie-reklamnogo-sayta-v-uchete-reklamodatelya.

4. *Плясова С.В.* Применение метода освобождения от роялти для оценки стоимости интернет-сайта организации // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2013. № 1. С. 54–63. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-metoda-osvobozhdeniya-ot-royalti-dlya-otsenki-stoimosti-internet-sayta-organizatsii.

5. *Фетисова О.А.* Понятие нематериальных активов в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО // Актуальные вопросы экономических наук. 2013. № 34. С. 180–187. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nematerialnyh-aktivov-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-standartami-buhgalterskogo-ucheta-i-msfo.

6. *Фадеева А.А.* Понятие и состав нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2009. № 3. С. 26–29. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sostav-nematerialnyh-aktivov-kak-obekta-buhgalterskogo-ucheta.

7. *Амелина К.Е., Коробец Б.Н., Кравченко А.А.* Интернет-сайт с точки зрения категорий интеллектуальной собственности // Интернет-журнал «Науковедение». 2015. Том 7. № 5. URL: http://naukovedenie.ru/PDF/62TVN515.pdf.

8. *Басманова Е.С.* О приобретении прав на интернет-сайты юридическим лицом // Журнал российского права. 2010. № 7. С. 118–122. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/o-priobretenii-prav-na-internet-sayty-yuridicheskim-litsom.

9. *Гринь Е.С.* К вопросу о правовой природе открытых лицензий // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 11. С. 2411–2416. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-pravovoy-prirode-otkrytyh-litsenziy.

10. *Керимов В.В. оглы.* Сравнительный анализ основных договоров о передаче прав на нематериальные активы // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. № 3. С. 180–183. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-dogovorov-o-peredache-prav-na-nematerialnye-aktivy.

11. *Устинова Я.И.* Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденции развития // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 6. С. 93–143.

12. *Лебедева М.Ю.* Признание, оценка и капитализация затрат на нематериальные активы в соответствии с МСФО // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2012. № 5. С. 63–71. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/priznanie-otsenka-i-kapitalizatsiya-zatrat-na-nematerialnye-aktivy-v-sootvetstvii-s-msfo.

13. *Башкатов В.В., Дагаргулия Р.Г.* Особенности учета нематериальных активов по РСБУ и US GAAP // Научный журнал КубГАУ. 2014. № 1. URL: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/32.pdf.

14. *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры: М., Финансы и статистика, 1993. 560 с.

15. *Кондратов М.В.* Амортизационная премия по нематериальным активам как фактор инновационного развития экономики // Вестник Совета молодых учетных и специалистов Челябинской области. 2015. Том 1. № 4. С. 70–75. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsionnaya-premiya-po-nematerialnym-aktivam-kak-faktor-innovatsionnogo-razvitiya-ekonomiki.

16. *Казакова Н.А., Романова Н.В.* Анализ, учет и оценка нематериальных активов компании в условиях инновационной экономики // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 8. С. 53–64. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-uchet-i-otsenka-nematerialnyh-aktivov-kompanii-v-usloviyah-innovatsionnoy-ekonomiki.

17. *Белозерова Т.Г., Луговский Д.В., Тхагапсо Р.А*. Нематериальные активы: проблемы идентификации, оценки и классификации // Вестник Адыгейского государственного университета. 2014. № 3. С. 189–198. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-problemy-identifikatsii-otsenki-i-klassifikatsii.

18. *Калиничева В.Н.* Новшества в учете расходов и доходов будущих периодов // Вестник Брянского государственного университета. 2011. № 3. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/novshestva-v-uchete-rashodov-i-dohodov-buduschih-periodov.

19. *Агеева Е.С.* Формирование информации о расходах будущих периодов в финансовой отчетности предприятий промышленности // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика. 2013. Т. 26. № 8-1. С. 55–60. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-informatsii-o-rashodah-buduschih-periodov-v-finansovoy-otchetnosti-predpriyatiy-promyshlennosti.

20. *Башкатов В.В., Храмова В.Е.* Актуальные вопросы учета расходов будущих периодов // Научный журнал КубГАУ. 2014. № 95(01). URL: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/60.pdf.

21. *Крючкова Г.Н., Городищева А.Н.* Выбор CMS при создании сайта организации // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2014. Том 2. № 10. С. 246–247. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/vybor-cms-pri-sozdanii-sayta-organizatsii.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Cost Accounting and Calculation of Value

METHODOLOGICAL APPROACHES TO ACCOUNTING FOR WEBSITE DEVELOPMENT COSTS OF THE ORGANIZATION

Ol'ga V. DMITRIEVA

Higher School for Printing and Media Industry of Moscow Polytechnic University, Moscow, Russian Federation
ovdmitrieva@yandex.ru

Article history:
Received 2 December 2016
Received in revised form
23 December 2016
Accepted 12 January 2017
Available online
29 March 2017

JEL classification: M40, M41, M49

Keywords: accounting, costs, website, intangible asset

Abstract

Importance Competent identification of website development costs under the civil law and economic criteria affects the rules for recording the costs in financial and tax accounting.

Objectives The study aims to design methodological approaches to accounting for website development costs depending on civil law relations with developers and initial cost, based on analysis of existing regulatory framework and scientific works by Russian and foreign researchers.

Methods The article employs expert analysis of statutory documents in the field of civil law, financial and tax accounting, comparison, deduction, and empirical methods.

Results The article defines criteria of website development cost capitalization, methodology for organization of financial and tax accounting for expenses, offers a user-friendly algorithm for identification of costs of website development for financial and tax accounting purpose under the current regulatory framework.

Conclusions and Relevance The paper presents findings illustrated by specific numerical examples. The findings may be useful for students and postgraduates majoring in economics and exploring the methodology of accounting for intangible assets and deferred expenses, as well as for accounting practitioners.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

Acknowledgments

I express my appreciation to my husband, Aleksandr A. DMITRIEV, for generation of the idea to write this article.

References

1. Skornyakova A.A. [Specifics of accounting for website development costs of an organization]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2012, no. 1, pp. 199–201. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-rashodov-na-sozdanie-i-razrabotku-internet-sayta-organizatsii. (In Russ.)

2. Skornyakova A.A. [Methodological bases for recognition of information and communication assets in accounting]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2012, no. 2, pp. 152–156. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-osnovy-priznaniya-informatsionno-kommunikatsionnyh-sredstv-v-buhgalterskom-uchete. (In Russ.)

3. Luk'yanova Yu.A. [Ways to record the costs of advertising website development and maintenance in advertiser's accounts]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*, 2007, no. 16, pp. 133–136. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/sposoby-otrazheniya-rashodov-na-sozdanie-i-dalneyshee-obsluzhivanie-reklamnogo-sayta-v-uchete-reklamodatelya. (In Russ.)

4. Plyasova S.V. [Applying the method of exemption from royalty to estimate the cost of organization's website]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2013, no. 1, pp. 54–63. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-metoda-osvobozhdeniya-ot-royalti-dlya-otsenki-stoimosti-internet-sayta-organizatsii. (In Russ.)

5. Fetisova O. A. [The concept of intangible assets under the Russian Accounting Standards and IFRS]. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk = Urgent Issues of Economics*, 2013, no. 34, pp. 180–187. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nematerialnyh-aktivov-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-standartami-buhgalterskogo-ucheta-i-msfo. (In Russ.)

6. Fadeeva A.A. [The concept and structure of intangible assets as an object of accounting]. *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2009, no. 3, pp. 26–29. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sostav-nematerialnyh-aktivov-kak-obekta-buhgalterskogo-ucheta. (In Russ.)

7. Amelina K.E., Korobets B.N., Kravchenko A.A. [A website in terms of the categories of intellectual property]. *Naukovedenie*, 2015, vol. 7, no. 5. (In Russ.) Available at: http://naukovedenie.ru/PDF/62TV515.pdf.

8. Basmanova E.S. [On acquisition of rights to internet sites by a legal entity]. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2010, no. 7, pp. 118–122. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/o-priobretenii-prav-na-internet-sayty-yuridicheskim-litsom. (In Russ.)

9. Grin' E.S. [On legal nature of open licences]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Topical Issues of Russian Law*, 2014, no. 11, pp. 2411–2416. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-pravovoy-prirode-otkrytyh-litsenziy. (In Russ.)

10. Kerimov V.V. ogly. [Comparative analysis of main agreements on transfer of rights to intangible assets]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta = Science Vector of Togliatti State University*, 2011, no. 3, pp. 180–183. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-dogovorov-o-peredache-prav-na-nematerialnye-aktivy. (In Russ.)

11. Ustinova Yu.I. [Intellectual property as an object of accounting: A modern concept and development trends]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2008, no. 6, pp. 130–136. (In Russ.)

12. Lebedeva M.Yu. [Recognition, measurement and capitalization of costs of intangible assets under IFRS]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2012, no. 5, pp. 63–71. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/priznanie-otsenka-i-kapitalizatsiya-zatrat-na-nematerialnye-aktivy-v-sootvetstvii-s-msfo. (In Russ.)

13. Bashkatov V.V., Dagarguliya R.G. [Specifics of intangible asset accounting under RAS and US GAAP]. *Nauchnyi zhurnal KubGAU*, 2014, no. 1. (In Russ.) Available at: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/32.pdf.

14. Anthony R., Reese J. *Uchet: situatsii i primery* [Accounting: Text and Cases]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1993, 50 p.

15. Kondratov M.V. [Bonus depreciation on intangible assets as a factor of innovative economic development]. *Vestnik Soveta molodykh uchetnykh i spetsialistov Chelyabinskoi oblasti = Bulletin of Council of Young Scientists and Specialists of Chelyabinsk Oblast*, 2015, vol. 1, no. 4, pp. 70–75. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsionnaya-premiya-po-nematerialnym-aktivam-kak-faktor-innovatsionnogo-razvitiya-ekonomiki. (In Russ.)

16. Kazakova N.A., Romanova N.V. [Analysis, accounting and measurement of company's intangible assets under innovative economy]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2014, no. 1, pp. 53–64. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-uchet-i-otsenka-nematerialnyh-aktivov-kompanii-v-usloviyah-innovatsionnoy-ekonomiki. (In Russ.)

17. Belozerova T.G., Lugovskii R.A., Tkhagapso R.A. [Intangible assets: Identification, measurement and classification]. *The Bulletin of Adyghe State University: Internet Scientific Journal*, 2014, no. 3, pp. 189-198. (In Russ.) Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-problemy-identifikatsii-otsenki-i-klassifikatsii.

18. Kalinicheva V.N. [Novelties in accounting for deferred income and expenses]. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta = Bryansk State University Herald*, 2011, no. 3. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/novshestva-v-uchete-rashodov-i-dohodov-buduschih-periodov. (In Russ.)

19. Ageeva E.S. [Formation of Information on Prepaid Expenses in the Financial Statements of Industrial Enterprises]. *Nauchnye vedomosti Belgorodskogo gosudarstvennogo universiteta = Belgorod State University Scientific Bulletin. Seriya: Ekonomika. Informatika*, 2013, vol. 26, no. 8-1, pp. 55–60. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-informatsii-o-rashodah-buduschih-periodov-v-finansovoy-otchetnosti-predpriyatiy-promyshlennosti. (In Russ.)

20. Bashkatov V.V., Khramova V.E. [Topical issues of accounting for deferred expenses]. *Nauchnyi zhurnal KubGAU*, 2014, no. 1. Available at: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/60.pdf. (In Russ.)

21. Kryuchkova G.N., Gorodishcheva A.N. [Choosing the CMS when creating an organization's website]. *Aktual'nye problemy aviatsii i kosmonavtiki = Topical Issues of Aviation and Cosmonautics*, 2014, vol. 2, no. 10, pp. 246–247. Available at: http://cyberleninka.ru/article/n/vybor-cms-pri-sozdanii-sayta-organizatsii. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.