

А.С. Зубков

К вопросу учёта затрат по внедрению компьютерных программ

Действующие нормативные документы, регламентирующие вопросы обращения нематериальных активов - Положение по бухгалтерскому учёту нематериальных активов, утвержденному постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12. 2001 г. № 118 и Инструкция по бухгалтерскому учёту нематериальных активов, утв. Пост. Минфина РБ от 20.12.2001г. № 128 (с изменениями и дополнениями) - содержат исчерпывающий перечень объектов нематериальных активов. В частности, к ним относятся имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, а так же на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров.

Данные права законно принадлежат создателю (разработчику) программного обеспечения при условии, если он использовал для этого собственные материальные, трудовые и иные ресурсы.

Однако в современных условиях масштабы и сложность некоторых программных продуктов таковы, что для их разработки и внедрения требуется привлечение ресурсов нескольких организаций. В частности, программа автоматизации бухгалтерского учёта «1С Бухгалтерия» изначально предназначалась для небольших торговых предприятий. Однако со временем диапазон использования данной программы существенно расширился. Она начала внедряться на средних и даже крупных промышленных предприятиях. Для этого требуется существенное расширение возможностей базовой версии программы с одновременной отладкой её работы в условиях реального производства заказчика. Данная работа занимает, как правило, длительный отрезок времени - от нескольких месяцев до нескольких лет. В ряде случаев после окончания срока выполнения работ по договору и формальной сдачи – приёмки продолжается доработка и совершенствование программы в течение нескольких лет. Стоимость данных работ за весь период их выполнения доходит до нескольких сот миллионов рублей, что многократно превосходит стоимость базовой версии программы. В результате фактически создаётся новая версия базовой программы, то есть новый программный продукт.

В процессе внедрения и доработки программы используются как ресурсы разработчика (собственника) программы, так и материальные и интеллектуальные ресурсы заказчика: помещения, компьютеры, энергоносители, знания и опыт специалистов и др. По сути разработчикам программы бесплатно предоставлена производственная база предприятия со всеми её ресурсами для создания и проверки работоспособности нового программного продукта. Несмотря на это право собственности на созданную программу принадлежит только разработчику, у которого базовая программа учитывается в составе нематериальных активов. Указанные работы рассматриваются им как этапы внедрения и отладки базовой программы.

Данное положение не учитывается Положением № 118. Пунктом 5 данного документа предусмотрено экземпляры произведений, содержащихся на материальных носителях, в которых выражены программы для ЭВМ, при-

обретаемые и используемые для собственного потребления, в бухгалтерском учёте отражать в составе расходов будущих периодов. На основании этого у заказчика затраты по актам выполненных работ, представленных разработчиком, накапливаются на счёте 97 с последующим списанием на себестоимость продукции. Собственные затраты заказчика, имеющие место в процессе внедрения программы, обособленно не учитываются и относятся на себестоимость продукции основной деятельности.

Положением так же не учитывается, что в процессе подобных работ по сути происходит создание новой версии программы, с существенно иными возможностями, что даёт основания констатировать создание нового объекта нематериальных активов. Однако данный объект не находит отражения в бухгалтерском учёте ни у разработчика, ни у заказчика. У разработчика в бухгалтерском учёте учитывается базовая программа как нематериальный актив, а так же отражается выручка по выполненным работам по её внедрению. А у заказчика, который приобрёл разработанную применительно к его условиям программу, и так же расходовал ресурсы и участвовал в её создании, данный внеоборотный актив вообще отсутствует в учёте.

Всё это создаёт определённую диспропорцию между оборотными и внеоборотными активами как у разработчика, так и у заказчика. Кроме того, данное обстоятельство существенно снижает заинтересованность предприятий - заказчиков и финансировании подобных работ. Это является одной из причин, вследствие которых компьютерные программы, оптимизирующие экономику и управление крупными предприятиями, не получают пока широкого распространения в нашей республике.

Для изменения данного положения, на наш взгляд, следует принципиально изменить подход к внедрению базовых версий и созданию конечных продуктов. Учитывая, что предприятие – заказчик так же вкладывает материальные и интеллектуальные ресурсы в создание конечного продукта, у него возникают определённые имущественные права на данный продукт. В подобных случаях имеет место **совместное** создание объекта интеллектуальной собственности. Вследствие этого отношения между организацией – заказчиком и исполнителем должны регулироваться договором о создании и использовании результатов интеллектуальной деятельности. На его основе по окончании работ организация – заказчик так же получает право учитывать данную компьютерную программу в составе нематериальных активов. Её стоимость будет определяться соглашением сторон о доле каждой из них в создании объекта интеллектуальной собственности. Для обоснования величины этой доли предприятие – заказчик должно вести обособленный учёт собственных фактических затрат по внедрению программы на счёте учёта капитальных вложений. В соответствии с пунктом 10 Инструкции № 128 фактические затраты, связанные с созданием объекта интеллектуальной собственности, имущественные права на который принимаются к учёту как нематериальный актив, отражаются по дебету счета 08 "Капитальные вложения" в суммах, указанных в первичных документах, с кредита счетов 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 26 "Общехозяйственные расходы", 68 "Расчеты с бюджетом", 69 "Расчеты по социальному страхова-

нию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других.

(Справочно – правовая система «КонсультантПлюс». – Минск, ООО «Юр-Спектр», 21. 01. 2011 г.)