

А.С. Зубков

Учёт адаптированных компьютерных программ

Современный рынок компьютерных программ в области автоматизации управления предприятиями в Республике Беларусь представлен двумя их видами. В первую, наиболее распространённую, входит семейство программ автоматизации бухгалтерского учёта («1С Предприятие», «Галактика» и другие). Они различаются масштабами и сложностью объектов автоматизации. Среди них представлены как программы автоматизации отдельных видов учётных работ (например, 1С Зарплата и управление персоналом, 1С Склад и др.), так и автоматизации бухгалтерского учёта в целом на предприятии (1С Бухгалтерия, 1С Торговля). Ко второй группе можно отнести программы комплексной автоматизации управления производственным или торговым предприятием. В частности, корпорация «Галактика» предлагает интегрированную систему управления предприятием «Галактика ERP», систему поддержки принятия решений «Галактика Business Intelligence»; ЗАО «Ми-Софт» предлагает программы «1С Управление производственным предприятием», «1С Управление торговлей»).

Указанные виды программ кроме содержательной части различаются способами их реализации. Реализация программ автоматизации бухгалтерского учёта на небольших и средних предприятиях осуществляется разработчиками, как правило, в виде продажи экземпляров произведений базовых программ на материальных носителях. В большинстве случаев продавец осуществляет их установку, настройку, инструктаж персонала, а так же информационно-технологическое сопровождение в процессе эксплуатации.

Реализация программ второго вида – автоматизации бухгалтерского учёта и управления крупным предприятием – имеет существенные особенности. Они не могут быть единовременно проданы заказчику в виде экземпляра базовой программы. Для их реализации требуется выполнить комплекс работ, включающий три основных этапа:

- разработка заказчиком технического задания; предварительное обследование разработчиком предприятия – заказчика с целью выявления его параметров и условий деятельности;

- на основании результатов обследования и технического задания разработчиком производится адаптация базовой программы к особенностям заказчика. В неё вносятся настройки и изменения с целью учёта всех параметров и требований заказчика; в результате создается так называемая адаптированная программа;

- после реализации программы осуществляется этап её внедрения, в процессе которого в практических условиях производится отладка функционирования адаптированной программы. Практика реализации данных программ в республике показывает, что этапы адаптации и внедрения является довольно длительными (около года) и дорогостоящими. В ряде случаев затраты на данные этапы сопоставимы со стоимостью базовой программы.

Описанную процедуру реализации программ автоматизации управления крупными объектами, включающую этапы адаптации и внедрения,

нельзя назвать продажей экземпляров произведений. Исходя из объёмов вносимых изменений и дополнений в базовую программу, в данном случае, по нашему мнению, имеет место разработка нового её варианта на основе её базовой версии. Это подтверждается так же фактическим выполнением разработчиком и заказчиком всех этапов работ, необходимых в процессе выполнения научно-технической работы (техническое задание, эскизный проект, технический проект, рабочий проект, ввод в действие). В результате адаптации базовой программы под конкретного заказчика фактически происходит создание индивидуального варианта базовой программы, то есть по сути её новый вариант (адаптированная программа).

В целях бухгалтерского учёта компьютерная программа выступает в качестве нематериального актива при соблюдении ряда критериев, установленных п. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.04.2012г. № 25 (далее – Инструкция № 25). Очевидно, что адаптированная программа, так же как и базовая, удовлетворяет всем приведенным критериям.

До 2013 года затраты на приобретение экземпляра программы и доведение её до состояния, пригодного к использованию, относились покупателями на счёт 97 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием на себестоимость продукции. Основанием для такого способа учёта являлся пункт 5 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (с изменениями и дополнениями) (далее – Положение № 118). Указанным пунктом было предусмотрено экземпляры произведений, содержащихся на материальных носителях, в которых выражены программы для ЭВМ, приобретаемые и используемые для собственного потребления, в бухгалтерском учёте отражать в составе расходов будущих периодов.

Однако действующей с 01.01.2013 г. вместо Положения № 118 Инструкцией № 25 в пункте 8 содержится прямое исключение из состава нематериальных активов экземпляров произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации. В Инструкции № 25 так же отсутствует положение, предусматривающее отнесение затрат по приобретению экземпляров программ для ЭВМ и компьютерных баз данных на материальных носителях на расходы будущих периодов.

Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утверждённую постановлением Минфина РБ от 30.09.2001 г. № 102, пунктом 32 предусмотрено, что расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним. Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены. Использование компьютерной программы для управления предприятием в целом не может быть соотнесено с получением конкретного дохода в конкретном отчетном периоде. Вследствие этого произведенные покупателем

затраты на приобретение, адаптацию и внедрение программ, произведенные не по лицензионным договорам, будут признаны текущими расходами и в таком виде отражены в бухгалтерском учёте и отчётности в месяце их осуществления.

Согласно сложившейся практике сделки по реализации, адаптации и внедрению программ оформляются договорами купли – продажи экземпляров базовой программы и дополнительными договорами её внедрения. Вследствие этого имущественное право на созданную адаптированную программу продолжает сохраняться за разработчиком, у которого базовая программа учитывается в составе нематериальных активов. Созданный новый объект (адаптированная программа) 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 этапам работ по её адаптации и внедрению. А у заказчика, который финансировал создание адаптированной программы, и так же расходовал собственные ресурсы в процессе её внедрения и отладки (предоставлял помещения, компьютеры, специалистов), данный долгосрочный актив вообще отсутствует в учёте. Произведенные им затраты признаются расходами в месяце их осуществления и списываются на результаты по текущей деятельности. Таким образом, часть затрат организаций, приводящих к созданию по сути долгосрочного актива, будет учитываться в составе текущих расходов. Данный порядок учёта не соответствует действующим республиканским и международным принципам раздельного учёта текущих и инвестиционных активов, что влечёт определённое искажение бухгалтерской отчётности.

Работы по адаптации базовых компьютерных программ по заказам крупных организаций целесообразно производить, на наш взгляд, по договорам на создание нового объекта - адаптированной программы. Учитывая, что адаптация программы финансируется заказчиком, производится под его конкретные производственно-технические условия и только для него способна приносить экономическую выгоду, правообладателем данной программы целесообразно признать, по нашему мнению, заказчика. Однако действительное решение данного вопроса производится по договорённости сторон и закрепляется в договоре. Передача имущественных прав заказчику может производиться или по договору купли – продажи нематериального актива с переходом права собственности на него (пункты 12 – 15 Инструкции № 25), или по лицензионному договору, с предоставлением права пользования и уплатой паушального платежа (пункты 33 - 34 Инструкции № 25). В любом случае адаптированная программа будет учитываться в качестве отдельного объекта нематериального актива или у разработчика, или у заказчика.

Применение данного подхода имеет преимущества для обеих сторон. Для стороны – правообладателя базовой программы данный подход позволит спланировать реальные сроки и затраты на выполнение работ по адаптации и внедрению и при необходимости, на договорных основаниях привлечь ресурсы организации – заказчика. Для последнего предлагаемый подход

будет означать создание и учёт долгосрочного актива, что позволит «не перегружать» себестоимость продукции инвестиционными по – сути затратами, повысит заинтересованность в финансировании этих работ и их последующем реальном использовании. В конечном счёте это позволит сократить сроки разработки и улучшить качество программного продукта.

У разработчика затраты на адаптацию будут учитывать по дебету счета учёта затрат (20 «Основное производство») в корреспонденции с кредитом счетов учёта ресурсов и расчётов (02, 05, 10, 51, 60, 70 и др.). При передаче заказчику адаптированной программы (или законченных её этапов) данные затраты будут списаны в дебет счетов учёта доходов и расходов (Дт сч. 90, 91 – Кт сч. 20).

У заказчика учёт затрат будет осуществляться на счёте 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчёт 08.4 «Приобретение и создание нематериальных активов». На этом же счёте следует учитывать как затраты, переданные разработчиком, так и собственные затраты заказчика (на разработку технического задания и его корректировку, на создание системы документации, переобучение персонала и др.). Общие затраты на адаптированную программу будут складываться из стоимости базовой версии программы, затрат по её адаптации и внедрению, переданных разработчиком, собственных затрат заказчика. Указанные затраты будут отражаться проводками:

Дт сч. 08.4 – Кт 60 – на сумму затрат, переданных стороной-разработчиком в соответствии с договором;

Дт сч. 08.4 – Кт сч. 02, 10, 70, 69 и др. – на сумму собственных затрат на внедрение;

Дт 04 – Кт 08.4 – принятие к учёту нематериального актива «адаптированная программа».

Предлагаемый механизм документального оформления передачи и учёта адаптированных программ позволит стороне – пользователю стать правообладателем объекта интеллектуальной собственности, повысить капитализацию организации, избежать единовременной «перегрузки» себестоимости продукции инвестиционными по сути затратами. Это существенно повысит заинтересованность пользователей в приобретении подобных программ, финансировании работ по их адаптации и внедрению.

Справочно – правовая система «КонсультантПлюс». – Минск, ООО «Юр-Спектр», 11.04. 2013 г.