

Учет затрат по внедрению компьютерных программ

Действующие нормативные документы, регламентирующие вопросы обращения нематериальных активов – Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденное постановлением Минфина РБ от 12.12.2001 г. № 118 (далее – Положение № 118), и Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 г. № 128 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 128) – содержат исчерпывающий перечень объектов нематериальных активов. В частности, к ним относятся имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, а также на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров.

Данные права законно принадлежат 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 учета «1С:Бухгалтерия» изначально предназначалась для небольших торговых предприятий, но со временем диапазон ее использования существенно расширился. Она начала внедряться на средних и даже крупных промышленных предприятиях. Для чего потребовалось существенное расширение возможностей базовой версии программы с одновременной отладкой ее работы в условиях реального производства заказчика. Данная работа занимает, как правило, много времени – от нескольких месяцев до нескольких лет. В ряде случаев после окончания срока выполнения работ по договору и формальной сдачи-приемки 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 создается новый программный продукт.

В процессе внедрения и доработки программы используются как ресурсы разработчика (собственника) программы, так и ресурсы заказчика – помещения, компьютеры, энергоносители, знания и опыт специалистов и др. По сути обладателям базовой программы бесплатно предоставлена производственная база предприятия со всеми ее 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.

Создаваемая ситуация не учитывается Положением № 118. Пунктом 5 Положения № 118 предусмотрено экземпляры произведений, содержащихся на материальных носителях, в которых выражены программы для ЭВМ, приобретаемые и используемые для собственного потребления, в бухгалтерском учете отражать в составе расходов будущих периодов. На основании этого у заказчика затраты по актам выполненных работ, представленных разработчиком, накапливаются на счете 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 также не учитывается, что в процессе подобных работ по сути происходит создание новой версии программы с существенно иными возможностями, что дает основания констатировать создание нового объекта нематериальных активов. Однако данный объект не находит отражения в бухгалтерском учете ни у разработчика, ни у заказчика. У разработчика в бухгалтерском учете учитывается базовая программа как нематериальный актив, а также отражается выручка по выполненным работам по ее внедрению. У заказчика, который приобрел разработанную применительно к его условиям программу, также расходовал ресурсы и участвовал в ее создании, данный внеоборотный актив вообще отсутствует в учете.

Все это создает определенную диспропорцию между оборотными и внеоборотными активами как у разработчика, так и у заказчика. Кроме того, данное обстоятельство существенно снижает заинтересованность предприятий-заказчиков в финансировании подобных работ.

Для изменения такого положения, на наш взгляд, следует принципиально изменить подход к внедрению базовых версий и созданию конечных продуктов. Учитывая, что предприятие-заказчик вкладывает материальные и интеллектуальные ресурсы в создание конечного продукта, у него возникают определенные 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