



УДК 338

*В. А. Рысина,
к.э.н., доцент кафедры учета и аудита
Керченского государственного морского технологического университета*

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА СОЗДАНИЕ И ЭКСПЛУАТАЦИЮ ПРОГРАММ ДЛЯ АВТОМАТИЗАЦИИ УЧЕТНЫХ РАБОТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

***Аннотация.** Раскрыты особенности создания и эксплуатации программных продуктов по автоматизации учетных работ на предприятии, отражен порядок их учета.*

Введение. Правильный выбор компьютерной программы автоматизации бухгалтерских задач защищает бухгалтера не только от моральных травм, но и от значительных затрат, связанных с исправлением допущенной ошибки в выборе программы.

Поэтому в Украине немало предприятий, на которых программисты разрабатывают программы для внутреннего пользования. Такие программы не предназначены для продажи или передачи в пользование посторонним лицам, а поэтому зачастую они разрабатываются для целей управленческого учета, решения производственных задач, оперативного учета и контроля.

Созданные предприятием программные обеспечения для внутреннего использования имеют следующие характеристики:

- программное обеспечение разрабатывается собственно для внутренних нужд;

- при разработке на предприятии не составляются и не строятся никакие планы в отношении продажи программы или передачи её на внешний рынок. Если же на каком-то этапе предприятие начинает разрабатывать планы по продаже компьютерной программы или передачи её в пользование другим лицам, тогда право на программное обеспечение учитывается как предназначенное для продажи, даже если такая программа одновременно используется также и внутри предприятия.

Процесс создания программы для внутреннего пользования включает:

- этап предварительного проектирования;

- этап разработки;

- этап постимплементации.

В таблице 1 представляется краткое содержание данных этапов.

Таблица 1.

Содержание этапов создания компьютерной программы

Этап предварительного проектирования	Этап разработки	Этап постимплементации
1	2	3
Формулировка альтернатив (определение направлений разработки программного обеспечения, технологий, поставщиков и т.д.)	Разработка избранного пути, включая разработку конфигураций программного обеспечения и интерфейса	Обучение пользователей
Оценка альтернатив	Написание исходного кода программы и преобразование его в объективный код (кодирование)	Обслуживание программы
Определение современных технологий, необходимых для создания программного обеспечения	Установка программы на жесткий диск	
Выбор альтернатив	Тестирование созданной программы, включая параллельную обработку данных	

Постановка цели и задач исследования. Цель статьи заключается в рассмотрении особенностей отражения в учете расходов на создание и эксплуатацию программных продуктов для автоматизации учета на предприятии. Исходя из поставленной цели, в работе решаются следующие задачи:

- раскрыть порядок сбора расходов на создание программ по автоматизации учета;

- рассмотреть методику отражения данных расходов в бухгалтерском учете;

- изучить особенности правовой охраны программного обеспечения в Украине.

Результаты исследования. При предварительном проектировании на предприятии принимается решение о распределении ресурсов между проектами, устанавливаются требования к рабочим характеристикам программного обеспечения, определяются альтернативы достижения характеристик, отбираются поставщики и консультанты.

Этап предварительного проектирования подобен исследованиям при научных разработках. Затраты данного периода могут включать приобретение, взятие в пользование или создание компьютерного обеспечения, используемого в исследованиях и разработках, которое не будет применяться в будущем. Такое программное обеспечение может быть либо пилотным проектом (опытным образцом), либо использоваться только в исследованиях и разработках.

В бухгалтерском учете расходы на исследование также не признаются активом, а подлежат отражению в расходах того отчетного периода, в котором они осуществлены (п.9 П(С)БУ 8 «Нематериальные активы»[2]). Расходы на этапе предварительного проектирования списываются на субсчет 9411 «Расходы предварительного проектирования при создании компьютерной программы для внутреннего использования» счета 941 «Расходы на исследование и разработки» [3].

За этапом предварительного проектирования следует собственно этап разработки программного обеспечения, в течение которого производится процесс преобразования данных (удаление существующих данных, установление взаимодействия или балансировку устаревших данных и других данных в новую систему, создание новых (дополнительных) данных и преобразование устаревших данных в новую систему) и конфигурации программного обеспечения, разрабатывается интерфейс, завершается кодирование. Готовое программное обеспечение устанавливается на жесткий диск (в него вводятся данные) и производится тестирование. Разработка программного обеспечения аналогична постройке, изготовлению материального объекта, а поэтому затраты на его разработку должны быть

капитализированы.

Капитализация затрат начинается в тот момент, когда:

- этап предварительного проектирования уже завершен;
- руководителем предприятия подписан приказ о финансировании проекта по созданию компьютерной программы для внутреннего пользования.

Капитализированные затраты этапа разработки включают:

- прямые затраты на приобретение материалов и услуг, использованных в разработке;
- командировочные расходы тех работников, которые непосредственно связаны с разработкой программного продукта;
- заработную плату и связанные с ней отчисления работников, участвующих, а разработке компьютерной программы. В состав таких служащих входят не только программисты, но и конечные пользователи, которые будут тестировать программу.

Не капитализируется заработная плата административного персонала, не привлеченного прямо к разработкам, а также накладные расходы. Например, если предприятие арендует здание, в котором находится отдел программирования и работники этого отдела работают над разработкой программного обеспечения для внутреннего использования, то затраты на аренду здания не включаются в состав капитализированных затрат.

Капитализация прекращается, когда проект завершен и готов для предполагаемого использования (то есть когда все виды тестирования завершены) или когда руководство решило прекратить разработку ввиду бесперспективности проекта.

В бухгалтерском учете игнорируется материальная сущность программного обеспечения, созданного для внутренних нужд. Такая концепция принята потому, что национальные стандарты составлены на основе международных стандартов бухгалтерского учета, а согласно п.3 МСБУ 38 «Нематериальные активы» компьютерные программы относятся к нематериальным активам [1].

В соответствии с п.45 МСБУ 38 нематериальный актив, возникающий из разработок (или из фазы разработок внутреннего проекта), следует признавать тогда, и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все из нижеследующего:

- техническую возможность завершения нематериального актива так, чтобы он был годен для использования;
- свое намерение завершить создание нематериального актива и использовать его;
- свою способность использовать нематериальный актив;

- то, как нематериальный актив будет генерировать вероятные будущие экономические выгоды. Среди всего прочего, предприятию необходимо продемонстрировать полезность нематериального актива (если предполагается его внутреннее использование;

- наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Расходы этапа разработки капитализируются на счете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов». По завершении этапа разработки капитализированные затраты списываются на счет 12 «Нематериальные активы». Срок амортизации программы, созданной для внутреннего использования, как правило, небольшой, при этом срок согласно п.25 П(С)БУ 8 не может быть более 20 лет [2].

Этап постимплементации обычно связан с затратами по обучению персонала, её настройкой под конкретное предприятие, вводом остатков по счетам и т.д. Обычно для выполнения всех этих работ привлекаются дилеры (продавцы программ) или программисты, способные оказать предприятию весь комплекс услуг по вводу программного обеспечения в эксплуатацию. При этом иногда оказывается, что затраты по вводу программы в эксплуатацию намного превышают её стоимость. Для того, чтобы правильно оценить затраты предприятия не только на приобретение (создание) компьютерной программы, но и по вводу её в эксплуатацию, бухгалтеру необходимо знать, что одни производители программного продукта включают в его стоимость затраты по вводу программы в эксплуатацию, а другие – нет. Например, вместе с компьютерной программой пользователю предоставляется 2-3 часа бесплатного обучения и услуги по её установке.

В бухгалтерском учете расходы на эксплуатацию системы и её обслуживание включаются в состав расходов отчетного периода так же, как и другие расходы, которые осуществляются для поддержания компьютерной программы в пригодном для использования виде и получения первоначально определенного размера будущих экономических выгод. А расходы, связанные с усовершенствованием программы, повышением её возможностей и продлением срока службы, которые будут содействовать увеличению первично ожидаемых экономических выгод от её использования, увеличивают первоначальную стоимость компьютерной программы (п.18 П(С)БУ 8).

Рассмотрим числовой пример. Предприятие разрабатывает программу для внутреннего использования. Затраты на этапе предварительного проектирования программы составили 2200 грн., в которые включены зарплата программистов и начисления на неё (1000 грн.), а также приобретение опытного образца программы (1200 грн., в т.ч. НДС – 200 грн.).

Затраты на этапе разработки составили 1320 грн., в т.ч.: зарплата программистов – 1000 грн.; командировочные расходы – 200 грн.; тестирование программы специальным экспертом – 120 грн. (в т.ч. НДС – 20 грн.).

В первый месяц использования программы затраты на её обслуживание составили 30 грн. (зарплата программиста). Срок службы программы составляет 2 года. Программа используется в бухгалтерии. Корреспонденция счетов приведена в таблице 2.

Таблица 2.

Корреспонденция счетов по учету операций по созданию и использованию программы

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1. Начислена зарплата программистов на этапе предварительного проектирования	941	661	1000
2. Приобретен опытный образец программы	941	631	1000
3. Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	200
4. Начислена зарплата программистов на этапе разработки	154	661	1000
5. Списаны командировочные расходы	154	372	200
6. Списаны затраты, связанные с тестированием программы	154	685	100
7. Отражен налоговый кредит по НДС	641	685	20
8. Программа зачислена в состав нематериальных активов	127	154	1300
9. Начислена амортизация программы (1300 грн.: 24 месяца)	92	133	54
10. Списаны расходы по обслуживанию программы	92	661	30

Многие бухгалтеры считают, что после ввода АРМБ в эксплуатацию расходы предприятия на автоматизацию бухгалтерии должны исчезнуть. Однако такое мнение пользователя является ошибочным.

Дело в том, что пользователь, приобретая программу, практически не обращает внимания на такой важный параметр, как количество установок программы. Потому что многие производители бухгалтерский программ ограничивают количество установок на уровне 3-5 раз. Это означает, что, введя такое ограничение, производитель программного продукта вынуждает пользователя приобретать новую программу после истечения лимита на её установку. А такой лимит исчезает незаметно, ведь модернизация компьютера, переустановка программы и другие, фатальные для бюджета предприятия факторы происходят почти непрерывно.

Избежать подобных расходов предприятие сможет тогда, когда приобретет программу, не имеющую ограничений на количество установок.

Приобретая однопользовательский (локальный) вариант программы, пользователь со временем перейдет к сетевому варианту её исполнения. Переход на такой уровень автоматизации бухгалтерских задач неизбежно приведет к увеличению расходов предприятия. В связи с тем, что стоимость сетевой версии программы зависит от приобретаемого пользователем количества рабочих мест. Чем их больше, тем больше стоимость программы.

Идеальной программой для бухгалтерии является та, стоимость которой не зависит от варианта поставки: локального или сетевого.

К неизбежным расходам предприятия следует отнести ежемесячные затраты на обслуживание АРМБ, ведь постоянные изменения налогового законодательства приводят к тому, что в программу необходимо вносить изменения. Кроме того, сама программа претерпевает постоянные изменения, и пользователь вынужден приобретать новые версии программного продукта. Это плата предприятия за прогресс в области информационных технологий.

Как уже говорилось выше, компьютерные программы имеют две составляющие: материальную, например, дискету с записанной на ней программой, и нематериальную (авторское право). Каждая из этих составляющих компьютерной программы имеет свою стоимость и переходит от продавца к покупателю по первичным документам (таблица 4).

Таблица 4.
Первичные документы по приобретению компьютерной программы

Объект приобретения	Первичный документ
Материальный носитель с записанной на нем компьютерной программой	Накладная
Право использования компьютерной программы	Авторский договор

Если же программа правомерно введена в хозяйственный оборот в Украине путем первой продажи, то она может продаваться как товар без оформления авторского договора (используется принцип исчерпания авторского права). В этом случае стоимость права использования программы переносится на стоимость материального носителя с записанной на нем компьютерной программой. Эти затраты списываются на улучшение основных средств.

Однако уменьшение затрат на автоматизацию бухгалтерских задач может осуществляться за счет отказа от «коробочного» варианта поставки программы. Передача программного продукта осуществляется через Интернет. В этом случае, пользователь оплачивает только право использования программы способом, оговоренным в авторском договоре, списывая потраченные деньги как роялти на валовые расходы.

В заключение рассмотрим особенности правовой охраны программного обеспечения в Украине. Все программное обеспечение в Украине условно можно разделить на то, которое эксплуатируют законно, и то, которое используют незаконно (оно же пиратское, контрафактное, нелегальное). Ниже рассмотрим законный вариант.

Поскольку компьютерные программы и базы данных – объекты авторского права, то, как обращаться с ними, регулирует Закон об авторском праве. Таким образом, чтобы легально работать с программным обеспечением, нужен авторский договор. А если речь идет о приобретении лицензионного программного обеспечения, то заключают авторский договор о передаче неисключительных прав или договор неисключительной лицензии (п.4 ст.32 Закона об авторском праве). Тогда вооружиться программным обеспечением смело могут одновременно собственник исключительных прав (лицензиат) и пользователи (лицензиары), которые получили такое же разрешение.

При подписании авторских договоров о передаче неисключительных прав на пользование программным продуктом необходимо обратить внимание на следующее:

- такие договоры нужно заключать в письменной форме (п.1 ст. 33 Закона об авторском праве);

- в них должны быть все существенные условия, отнесенные к таковым Законом об авторском праве, а именно: срок действия договора, способ использования программы, территория, на которую распространяется передаваемое право, размер и порядок выплаты авторского вознаграждения. Если какого-то из условий нет, при возникновении спора суд может прийти к выводу, что такой договор не заключен;

- нужно приводить полный перечень передаваемых имущественных прав на использование программы, так как не указанные в авторском договоре как передаваемые, считают оставшимися за автором (п.8 ст.33 Закона об авторском праве).

В последнее время становятся популярными такие виды договоров, как «оберточные лицензии» и «клик-лицензии». Их суть в том, что условия договора изложены на упаковке программы или прилагаются к упаковке носителя (для «оберточных лицензий»), а для «клик-лицензий» отображаются на мониторе при первом запуске или установке программы на компьютере. Считается, что согласие пользователя и в первом, и во втором случаях будет выражаться в самом факте работы с программой.

Если же предыдущие авторские договоры предусмотрены законодательством, то о подписании договоров «особым способом» («оберточные лицензии», «клик-лицензии») в Законе об авторском праве нет ни слова. Помимо этого, при заключении таких договоров не выполняется требование законодательства к форме договора – авторские договоры должны быть в письменной форме. Условия «особых» договоров чаще всего дискриминационные по отношению к пользователям, так как они существенно ограничивают их права, а вот продавец практически ни за что не отвечает. К тому же очень сложно доказать, что пользователь сознательно согласился с подобными условиями. Ведь факт вскрытия упаковки программы при «оберточной лицензии» может свидетельствовать о невнимательности покупателя, а факт нажатия на кнопку под лицензионным соглашением при «клик-лицензии» - о непонимании изложенного содержания (ведь в основном условия таких лицензионных договоров пишут на иностранном языке). Однако, в настоящий момент работу с «оберточными лицензиями» и «клик-лицензиями» признают лицензионной, то есть законной.

Нарушителей неимущественных и имущественных прав разработчиков (авторов) подстерегает гражданско-правовая, административная и уголовная ответственность (ст.51 Закона об авторском праве). Предприятие – нарушителя неимущественных прав разработчика ожидает гражданско-правовая ответственность, а его должностных лиц – административная или уголовная. Для того, чтобы должностных лиц привлечь к административной или уголовной ответственности за использование нелегального программного обеспечения, достаточно правдивой формы №2 – информатика (данная форма утверждена Приказом об информатике). Приказ обязует всех юридических лиц, имеющих на балансе вычислительную технику, раз в год подавать в органы статистики информацию обо всем программном обеспечении, которое есть на предприятии. Форма №2 – информатика значительно упрощает работу следственных органов. Учредив службу государственных инспекторов по вопросам интеллектуальной собственности, государство обрело еще один механизм контроля за использованием программного обеспечения.

Выводы. Рассмотренные особенности по отражению в учете расходов по созданию и использованию программных продуктов позволяют сделать следующие выводы:

1. Процесс создания программы для внутреннего пользования включает этап предварительного проектирования, этап разработки и этап постимплементации.
2. Расходы этапа разработки капитализируются на счете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов». По завершении этапа разработки капитализированные затраты списываются на счет 12 «Нематериальные активы».
3. Этап постимплементации, как правило, связан с затратами по обучению персонала. В бухгалтерском учете расходы на эксплуатацию системы и её обслуживание включаются в состав расходов отчетного. А расходы, связанные с усовершенствованием программы, повышением её возможностей и продлением срока службы, которые будут содействовать увеличению первоначально ожидаемых экономических выгод от её использования, увеличивают первоначальную стоимость компьютерной программы (п.18 П(С)БУ 8).

Список использованных источников

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский учет по международным стандартам / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - К.: Экаунтинг, 2000 – 380 с.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденное Приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242.
3. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный Приказом МФУ от 30.11.99 г. № 291 (с изменениями и дополнениями).

Статья надійшла до редакції 04.07.2012 р.

ТОВ "ДКС Центр"