

А. С. ЗУБКОВ

Государственное учреждение высшего профессионального образования  
«БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Могилев, Беларусь

Инструкция по бухгалтерскому учёту нематериальных активов, утверждённая постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 (далее – Инструкция № 25), содержит исчерпывающий перечень объектов нематериальных активов. В частности, к ним относятся имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, а так же права на использование данных объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров. Однако в современных условиях масштабы и сложность некоторых программных продуктов таковы, что для их отладки и внедрения требуется привлечение ресурсов нескольких организаций. В результате выполнения указанных работ происходит существенное расширение возможностей базовой версии программы с одновременной отладкой её работы в условиях реального производства заказчика. Данная работа занимает длительный отрезок времени – от нескольких месяцев до нескольких лет. В ряде случаев, после окончания срока выполнения работ по договору и формальной сдачи – приёмки программы продолжается её доработка и совершенствование в течение нескольких лет. Стоимость данных работ за весь период их выполнения становится сопоставимой со стоимостью базовой версии программы. В результате фактически создаётся новая версия базовой программы, то есть новый программный продукт.

В процессе доработки и внедрения 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 расширения возможностей и проверки работоспособности нового программного продукта. Несмотря на это, право собственности на такую 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 Инструкцией № 25. Пунктом 8 данного документа предусмотрено, что экземпляры произведений, содержащихся на материальных носителях, в которых выражены программы для ЭВМ, приобретаемые и используемые для собственного потребления, не относятся к нематериальным активам. На основании этого у заказчика

затраты по актам выполненных работ по внедрению, представленных разработчиком, накапливаются на счёте 26 с последующим списанием в расходы по реализованной продукции. Собственные затраты заказчика, имеющие место в процессе внедрения программы, обособленно не учитываются и относятся на текущие затраты по мере их образования.

Инструкцией № 25 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. А у заказчика, который приобрёл разработанную применительно к его условиям программу, и так же расходовал ресурсы и участвовал в её создании, данный долгосрочный актив вообще отсутствует в учёте. Всё это создаёт определённую диспропорцию между текущими и долгосрочными активами как у разработчика, так и у заказчика. Кроме того, данное обстоятельство существенно снижает заинтересованность предприятий – заказчиков в финансировании подобных работ. Это является одной из причин, тормозящих широкое использование компьютерных программ, оптимизирующих экономику и управление крупными предприятиями.

Для изменения данного положения, следует принципиально изменить подход к учёту затрат по 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 него. В подобных случаях имеет место совместное создание объекта интеллектуальной собственности. Вследствие этого, отношения между организацией-заказчиком и исполнителем должны регулироваться договором о совместном создании и использовании результатов интеллектуальной собственности. 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 долгосрочных вложений. В соответствии с пунктом 15 Инструкции № 125 фактические затраты, связанные с созданием объекта интеллектуальной собственности, имущественные права на который принимаются к учёту как нематериальный актив, должны отражаться по дебету счёта 08 «Вложения в долгосрочные активы» в суммах, указанных в первичных документах.