

УДК 621.9

## ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КОМПЬЮТЕРНЫХ ПРОГРАММ

И. Н. МАЖАР

Научный руководитель А. С. ЗУБКОВ, канд. экон. наук, доц.  
БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

В настоящее время ни одно предприятие уже не может обходиться без информационных технологий и соответственно без программного обеспечения, которого на сегодняшний день имеется немалое количество в различных областях. Но, однако, его не имеется в достаточном количестве, чтобы удовлетворять всевозможные потребности пользователей. Поэтому нередко предприятия пользуются так называемым заказным программным обеспечением, которое разрабатывается не только привлекаемыми специалистами, но и при одновременном участии самого заказчика. Как правило, авторские права на разрабатываемое программное обеспечение принадлежит исполнителю. Но нельзя не отметить, что при разработке и внедрении сам заказчик несёт немало затрат, которые как правило учитываются либо в составе текущих издержек, либо в составе расходов будущих периодов. Конечно, с целью увеличения капитализации предприятию заказчику выгодно было бы учитывать данные затраты в составе нематериальных активов. Однако претендовать на право интеллектуальной собственности программного обеспечения не приходится в силу того, что заказчик не разрабатывает программный код. Тогда встаёт вопрос, как можно всё же капитализировать понесённые заказчиком затраты, которые на самом деле имели место при разработке и внедрении программного обеспечения, в коем он принимал непосредственное участие? Мне видится, что это всё же возможно.

Создание любого мало-мальски серьёзного программного продукта происходит в несколько этапов, которые включают в себя обязательную постановку задачи и технический проект. Нередко в практике для составления технического задания и технического проекта заказчиком нанимается третье лицо, которое не является непосредственным создателем разрабатываемого обеспечения. Причём стоимость подобных работ бывает, весьма не маленькая. И именно в разработке технического задания и технического проекта сам заказчик и принимает самое непосредственное участие. И мне думается, что именно в составе технического проекта и можно аккумулировать понесённые заказчиком затраты, потому как это также является результатом интеллектуальной деятельности.

Одним из обязательных критериев отнесения объектов к нематериальным активам является возможность принесения ими экономической

выгоды. Возникает вопрос – «какую экономическую выгоду может принести разработанное самим потребителем техническое задание (проект)?». Я думаю, что всё же может, а именно: реализация права пользования данным техническим заданием (проектом) другим потребителям.

Но при разработке программного обеспечения очень часто недооценивается важность технического задания (проекта). Зачастую у нас эти этапы проектирования просто игнорируются. А ведь, например, в строительстве эти этапы не просто выделены как важные и обязательные, но даже проходят государственную техническую экспертизу. Таким образом, нельзя даже сделать реконструкцию в доме без технического проекта и разрешения на это властей. Ведь на самом деле, проект содержит не только требования, но и технические решения тех или иных задач. Ведь никто даже не будет оспаривать тот факт, что без грамотно составленного проекта можно построить удобный и функциональный дом. Но почему-то в сфере информационных технологий об этом частенько даже и не вспоминают. Ведь, на самом деле программист всего лишь кодирует в машинный язык и в алгоритмы не сами задачи, а именно их решения. А вот сами решения уже должны отражаться в техническом проекте.

Учёт самих же затрат обычно связан с рядом технических сложностей в силу того, что достаточно сложно дробить затраты на части. Т.е. если, например, оборудование Заказчика используется три часа в день и два раза в неделю, то в бухгалтерии вычленять из общей части месячного износа данного оборудования и проводить эти суммы износа разными проводками не так-то просто, особенно если количество единиц используемого оборудования более чем одно. То же самое можно сказать и о начислении заработной платы задействованных сотрудников. Причем в данном случае речь также идёт ещё и о начислении налогов с фонда оплаты труда. Также следует отметить, что для оценки задействованности персонала, оборудования, и иных затрат Заказчика следует определить натуральные показатели (или комплекс показателей), исходя из которых по истечении отчётного периода можно было бы произвести расчёт стоимости фактических затрат. Например, для расчёта амортизационных отчислений и затрат на заработную плату целесообразно использовать фактически затраченное время. А для аренды помещений помимо времени также стоит учитывать площади задействованных помещений, и не исключено, что можно учесть также тот фактор, что помещения используются вроде бы 8 часов в сутки, однако периодом начисления амортизации у них чаще всего является не время использования, а время нахождения в пользовании – т.е. не 8, а 24 часа в сутки. Те же нюансы можно спроецировать и на отопление, и на затраты по электроэнергии. Таким образом, в каждом конкретном случае следует подходить индивидуально исходя из специфики структуры затрат у Заказчика.

Следует отметить, что для вычленения подобных затрат, необходимо у Заказчика организовать учёт использованного рабочего времени и используемых производственного оборудования и иных объектов собственности на разработку внедряемого программного обеспечения (информационной системы). Но, как мне видится, проще не выделять их в процессе начисления той же самой амортизации или заработной платы, а просто произвести расчёт этих затрат, составить справку, и снять рассчитанную фактическую стоимость со счетов отнесения основных затрат задействованных ресурсов и понесённых Заказчиком затрат.

Попробуем рассмотреть это на примере. Предположим, что у заказчика задействованы пять сотрудников. Также предположим, что у них оклад по 100 р. у каждого. Следовательно, общая сумма заработной платы составит 500 р. Фонд рабочего времени за месяц одного работника пусть составляет 176 часов. По актам первичного учёта задействования персонала в разработке и проектировании внедряемого программного обеспечения общее время пяти сотрудников составило 250 часов. При этом такое же количество времени были задействованы три компьютера Заказчика, месячная сумма амортизации которых составляет по 25 р. каждого. Общая продолжительность их использования 85 часов. Для упрощения предположим, что все затраты, часть из которых задействована для разработки внедряемого программного обеспечения относятся на счет 26. Таким образом, расчёт и проводки будут следующими:

– общий фонд заработной платы составляет  $5 \times 100 = 500$  р.;

– относимый к разработке заработной платы составит  $250 / (5 \times 176) \times 500 = 0.284 \times 500 = 142$  р.;

– общая амортизация используемого оборудования составляет  $25 \times 3 = 75$  р.;

– вычленим амортизацию на разработку, соотнеся её также с фондом рабочего времени:  $85 / (3 \times 176) \times 500 = 0.161 \times 75 = 12$  р.

Проводки будут следующими.

Дт.26 – Кт.70 = 500 р.

Дт.26 – Кт.69 =  $500 \times 34 \% = 170$  р. (ФСЗН)

Дт.26 – Кт.76 =  $500 \times 0,6 \% = 3$  р. (страхование)

Дт.26 – Кт.02 = 75 р.

Дт.08 – Кт.26 =  $142 + 34 \%(142) + 0,6 \%(142) = 142 + 48 + 1 = 191$  р.  
(з/п и налоги)

Дт.08 – Кт.26 = 12 р. (амортизация ОС)

Таким образом, была рассмотрена проблематика учёта затрат на разработку внедряемого программного обеспечения у Заказчика при использовании его собственных ресурсов и предложена методика определения и учёта данных затрат посредством не дробления их в составе общих затрат, а вычленения, что позволяет упростить труд работников бухгалтерии.