

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ ПРОГРАММНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Скорнякова А.А.,

ЧОУ ВПО «Институт экономики, управления и права (г. Казань)»

При принятии к учету программных продуктов у многих бухгалтеров возникают вопросы по их правильному документальному оформлению и условиям включения в составе расходов произведенных затрат для целей бухгалтерского и налогового учета.

Принятие программных продуктов к бухгалтерскому учету возможно только при наличии соответствующих прав на них (исключительных или неисключительных), приобретаемых по договору, либо при их создании в самой организации. Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение условий, предусмотренных ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Кроме того, принятие программных продуктов к учету возможно только при наличии соответствующих прав на них (исключительных или неисключительных), приобретаемых по договору, либо при их создании в самой организации. Актив может быть классифицирован как нематериальный при наличии исключительного права на результаты интеллектуальной собственности и надлежаще оформленных документов, подтверждающих данное право.

Программы для ЭВМ согласно ГК РФ являются представленными в объективной форме комплексы данных и команд, используемых для создания на ЭВМ и других компьютерных устройствах определенного информационного результата, включая

подготовительные материалы, полученные в процессе разработки указанных активов и порождаемые ими аудиовизуальные отображения. Они являются результатом интеллектуальной деятельности, на которые распространяются права интеллектуальной собственности. Программные продукты, созданные организацией-разработчиком, могут регистрироваться по ее желанию. Однако отсутствие регистрации не является препятствием для подтверждения исключительных прав на подобные объекты интеллектуальной собственности.

ГК РФ предусмотрено, что интеллектуальные права на программы для ЭВМ не зависят от права собственности на материальные носители (дискеты, диска). Материальные носители (вещи), обеспечивающие эксплуатацию программ для ЭВМ, такие как компьютеры, специальные комплектующие изделия для их улучшения и т.п., не относятся к объектам нематериальных активов. Переход права собственности на материальный носитель не означает передачи или предоставления прав на программы ЭВМ, записанные на этом материальном носителе.

Результатам интеллектуальной деятельности предоставляется правовая охрана. Правообладателю результатов интеллектуальной деятельности принадлежит исключительное право использовать (контролировать) их в любой форме и любым способом, не противоречащим действующему законодательству. Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности является имущественным правом, и правообладатель может распоряжаться исключительным правом на объект интеллектуальной собственности. Авторское право на программу для ЭВМ или базу данных возникает в силу их создания.

Правообладатель может передать как исключительные (полностью или частично), так и неисключительные права на программу для ЭВМ. В первом случае заключается договор в письменной форме. Однако чаще организации приобретают неисключительные права. В этом случае также заключается договор в письменном виде. Если в договоре не оговорено, какие права передаются, то считается, что договор заключен без передачи исключительных прав, то есть, переданы неисключительные права.

Для бухгалтера главное - порядок отражения приобретенной компьютерной программы в учете. Различать два вида исключительных прав: личные и имущественные. Первые всегда принадлежат авторам - физическим лицам, а вторые, в зависимости от ситуации, как авторам, так и другим лицам. В ряде случаев передача исключительных имущественных прав не влечет прекращения всех прав на программу ЭВМ или базу данных. Так, если договором заказа не предусмотрено иное, исполнитель вправе использовать созданный им объект. Для заказчика установлено и в отношении программ, разработанных при выполнении договоров подряда и НИОКР. Причем и в том и в другом случае автор программы или базы данных, которому не принадлежат исключительные права на них, имеет право на вознаграждение.

Кроме исключительных имущественных прав стороны могут передавать и права неисключительные. Это производится путем заключения лицензионного договора, причем, что касается программ, то начало их использования означает согласие пользователя на заключение договора.

Приобретение программных продуктов - это расходы. Согласно ПБУ 10/99 затраты, связанные с приобретением компьютерных программ, относятся к расходам по обычным видам деятельности. Данные расходы признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. Поскольку в данном случае они обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, а связь между доходами и расходами невозможно определить четко, расходы обоснованно распределяются

между отчетными периодами. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим, отражаются в бухгалтерском учете в качестве расходов будущих периодов и списываются в порядке, установленном организацией, в течение периода, к которому они относятся. Срок использования программы может быть определен в договоре, а если в нем об этом ничего не сказано - приказом руководителя организации.

Таким образом, приобретенное программное обеспечение для ЭВМ может учитываться как нематериальный актив, если у организации есть исключительные права на программы, и учитывать в качестве расходов будущих периодов.

В таблице 1 приведен порядок признания программных продуктов в бухгалтерском учете, в зависимости от вариантов поступления в организацию.

Таблица 1

Порядок принятия к бухгалтерскому учету программных средств

Покупка программных средств	Получение исключительных прав ↓ Принимается к учету в качестве нематериального актива		Получение неисключительных прав ↓ Принимаются к учету в качестве расходов будущих периодов	
	Создание самой организацией		Создание подрядным способом	
Создание программных средств	Право на программу регистрируется ↓ Учитывается как нематериальный актив или расходы текущих периодов	Право на программу не регистрируется ↓ Учитывается как расходы текущих периодов	По договору право на программу принадлежит заказчику ↓ Учитывается как нематериальный актив или расходы текущих периодов	По договору право на программу принадлежит подрядчику ↓ Учитывается как расходы будущих периодов

Кроме того, организации могут разрабатывать необходимые для работы программы самостоятельно. При этом учет затрат на их создание зависит от того, регистрирует организация свои права на разработку или нет. Разработчик программы имеет право зарегистрировать свою разработку. После регистрации фирма, разработавшая программу самостоятельно, становится ее официальным владельцем на основании полученного свидетельства. В этом случае программный продукт компания будет учитывать как нематериальный актив в бухгалтерском учете, если программа соответствует требованиям ПБУ 14/2007.

Если организации свою разработку не регистрируют, то в налоговом учете возникает проблема с документальным подтверждением и экономической обоснованностью расходов, следовательно, и признать программу нематериальным активом нельзя. Ведь отсутствует официальное подтверждение того, что эта программа была создана именно самой фирмой. Кроме того, в ходе налоговой проверки инспекторы не смогут достоверно определить, какие именно функции выполняет программа и какую выгоду она приносит.

Регистрировать свою разработку или отказаться от этого организация выбирает сама. Решение зависит от сумм, которые потребуются на регистрацию, и от тех расходов, что уже были произведены при создании программы. Если стоимость созданной программы невелика или это разовая операция для фирмы, не стоит упоминать в своей внутренней документации, что фирма несет расходы по созданию программного продукта.

Если у фирмы возникла потребность в разработке индивидуальной программы. Заключается договор подряда с разработчиком. Если иное не предусмотрено договором, то права на результат интеллектуальной деятельности принадлежат заказчику. Это предусмотрено ГК РФ: в случае, когда программа для ЭВМ или база данных создана по договору, предметом которого было ее создание (по заказу), исключительное право на такую программу или такую базу данных принадлежит заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное.

Таким образом, принятие программных средств к бухгалтерскому учету зависит от порядка поступления программ в организацию, а также от наличия соответствующих прав на них, приобретаемых по договору, либо при их создании в самой организации.