

Бухгалтерский учет расходов на ИТ в соответствии с российскими и международными стандартами

Штефан Мария Александровна
к.э.н., зав. кафедрой «Бухгалтерского учета, анализа и аудита»
Нижегородского филиала НИУ-ВШЭ

Развитие информационных технологий (ИТ) на современном этапе, их активное использование в деятельности российских и международных компаний вызывает вопросы у практикующих специалистов в отношении отражения расходов на создание, внедрение, сопровождение ИТ в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Руководство компании считает необходимым капитализировать данные расходы (отражать в составе имущества организации), увеличивая тем самым стоимость компании, тогда как требования действующего законодательства в основном определяет необходимость их списания на уменьшение финансового результата отчетного периода. Рассмотрим порядок бухгалтерского учета расходов на ИТ в соответствии национальными и международными стандартами бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» **информационная технология** представляет собой совокупность методов, производственных процессов и программно-технических средств, объединенных в технологическую цепочку, обеспечивающую сбор, обработку, хранение, распространение и отображение информации с целью снижения трудоемкости процессов использования информационного ресурса, а также повышения их надежности и оперативности.

Для внедрения информационных технологий необходимы такие ресурсы, как:

- средства труда, например, здания и сооружения, компьютерная техника, программное обеспечение и другие;
- предметы труда, в частности сырье и материалы;
- информация;
- трудовые ресурсы (человеческий капитал).

Результатом внедрения информационных технологий является **информационная система (ИС)** - совокупность содержащейся в базах данных информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий и технических средств.

Схема внедрения ИТ, необходимые для осуществления данной операции ресурсы, а также ее результаты, представлены на рис. 1.

Рассмотрим, какие из представленных на рис.1 ресурсы и результаты внедрения ИТ являются объектами бухгалтерского учета и как они учитываются в соответствии с рос-

сийскими и международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

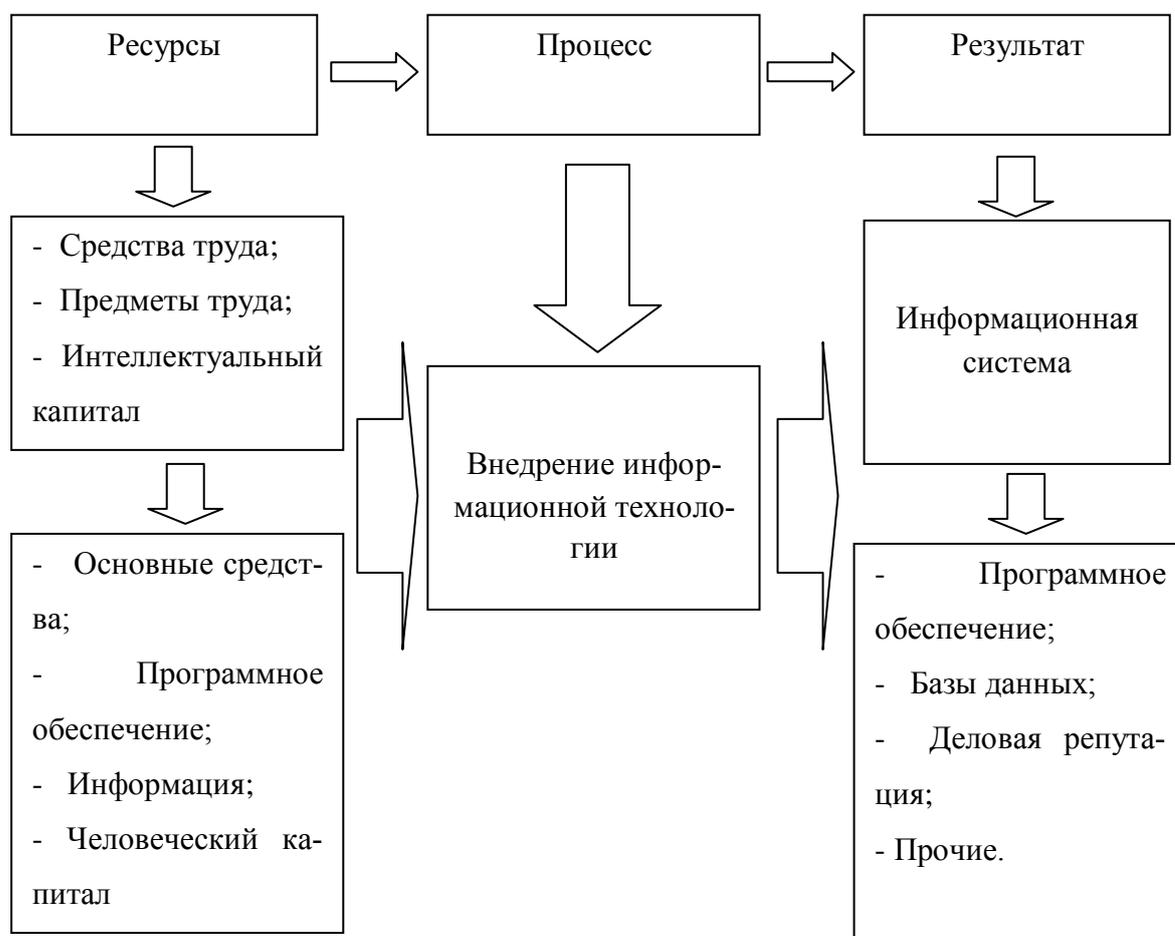


Рис. 1. Процесс внедрения информационных технологий

1. Компьютерная техника

Компьютерная техника в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности является объектом основных средств (ОС) при соблюдении необходимых критериев признания (табл.1). Регулирование данного объекта учета в Российской Федерации осуществляется ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в международной практике – International Accounting Standard 16 «Property, Plant and Equipment». Согласно названным стандартам объекты основных средств представляют собой имущество предприятия, которое вещественно воплощено в средства труда, сохраняет в течение длительного времени свою натуральную форму, а свою стоимость переносит по частям на вновь созданный продукт за ряд кругооборотов. Перенос стоимости объектов основных средств в себестоимость продукта труда называется амортизацией.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности ОС отражаются в составе внеоборотных (долгосрочных) активов, т.е. в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении),

по остаточной стоимости (первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации).

Таблица 1

Критерии признания компьютерной техники в составе основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами

РПБУ	МСФО
ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	IAS 16 «Основные средства»
<p>1. Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;</p> <p>2. Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>3. Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;</p> <p>4. Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;</p> <p>5. Если стоимость объекта менее 20 000 руб., его можно учитывать в составе материально-производственных запасов (необходимо это предусмотреть учетной политикой)</p>	<p>1. Существует вероятность притока экономических выгод в будущем;</p> <p>2. Стоимость актива может быть надежно оценена;</p> <p>3. Наличие контроля над активами (риски и выгоды от его использования перешли организации)</p> <p>Стоимостной критерий не предусмотрен, но компания вправе его установить своей учетной политикой исходя из уровня существенности</p>

Особенности учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами представлены в табл.2.

Таблица 2

Особенности учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами

№ п/п	Операция	ПБУ 6/01 «Учет основных средств», IAS 16 «Основные средства»
1	Оценка при поступлении	По первоначальной (исторической) стоимости
2	Списание стоимости	<p>Посредством начисления амортизации согласно методу, предусмотренному в учетной политике:</p> <ul style="list-style-type: none"> - линейный метод; - метод уменьшаемого остатка; - пропорционально объему произведенной продукции (производственный метод); - по сумме чисел лет срока полезного использования. <p>МСФО не использует метода по сумме чисел лет срока полезного использования</p>
3	Отражение в финансовой отчетности	Бухгалтерский баланс, активы, раздел внеоборотные активы

Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств зависит от способа их поступления в организацию. Основные варианты представлены в табл.3.

Таблица 3

Варианты поступления объектов основных средств и определения их первоначальной стоимости в соответствии с российскими и международными стандартами

№ п/п	Вариант поступления	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	IAS 16 «Основные средства»
1	Приобретение по договору купли-продажи	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации): - цена поставщика; - затраты за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; - затраты на информационные и консультационные услуги; - таможенные пошлины и таможенные сборы; - невозмещаемые налоги, государственная пошлина; - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации; - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств	Сумма, уплаченная за актив, т.е.: - цена приобретения, - затраты на доставку, сборку, подготовку производства, - прочие затраты, прямо связанные с приведением актива в рабочее состояние, - затраты на вывод из эксплуатации Максимальная стоимость актива не должна превышать его справедливой стоимости
2	Безвозмездное поступление	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы	Справедливая стоимость - сумма денежных средств, на которую можно поменять актив или которую нужно потратить на погашение обязательства при осуществлении сделки с хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами
3	Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации	Справедливая рыночная стоимость актива либо справедливая рыночная стоимость акций, в зависимости от того, что из них более объективно и достоверно

Таким образом, техника, используемая при внедрении ИТ, является согласно РПБУ и МСФО, как правило, объектами основных средств, отражается в составе имущества организации и переносит свою стоимость в себестоимость производимого продукта труда, в нашем случае – в себестоимость информационной технологии.

2. Программное обеспечение

Регулирование данного объекта учета в Российской Федерации осуществляется ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», в международной практике – International Accounting Standard 38 «Intangible Assets».

Варианты учета программного обеспечения, используемого при внедрении ИТ, зависят от нескольких факторов:

- при соблюдении необходимых критериев признания, определенных российскими и международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, затраты на программное обеспечение формируют стоимость нематериального актива (НМА);

- при несоблюдении критериев признания, стоимость программного обеспечения списывается на расходы организации (по МСФО – на расходы текущего периода, уменьшающие прибыль организации; по РПБУ – на расходы будущих периодов, списываемых на уменьшение прибыли организации в течение срока полезного использования программного продукта);

- если без программного обеспечения невозможно использование объектов основных средств, например, компьютерной техники, затраты на его приобретение включаются в первоначальную стоимость основных средств (рис. 2).

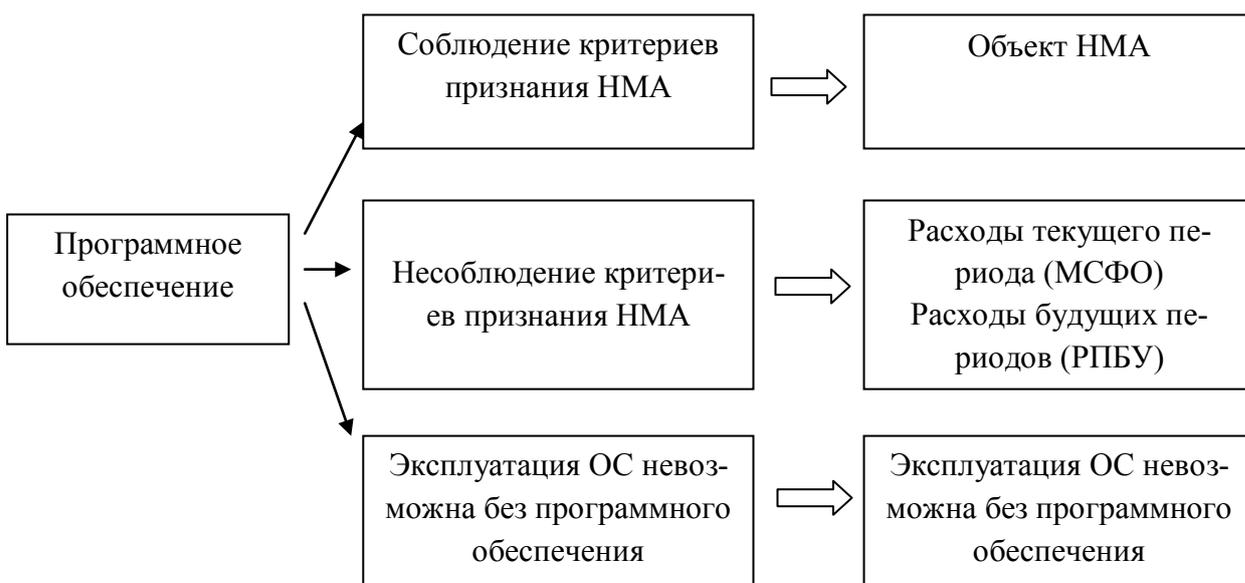


Рис. 2. Варианты учета программного обеспечения в соответствии с российскими и международными стандартами

Критерии признания программного обеспечения в составе нематериальных активов организации согласно российским и международным стандартам в существенной степени отличаются друг от друга. Согласно национальному законодательству для признания программного обеспечения нематериальным активом необходимо продемонстрировать следующее:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, т.е. он 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;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, т.е. она 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 и другие);

- имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам, т.е. существует контроль над объектом;

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

- 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;

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

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

- у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Согласно международным стандартам финансовой отчетности критериев признания программного обеспечения значительно меньше, что позволяет сделать вывод о большей вероятности признания данного объекта в составе долгосрочного имущества в данной системе учета. Основными из них являются:

- актив является идентифицируемым, не имеет вещественной формы, контролируется компанией;

- существует вероятность получения будущих экономических выгод;

- стоимость актива может быть надежно оценена;

- срок полезного использования актива превышает 12 месяцев.

В случае соблюдения критериев признания программного продукта в составе нематериальных активов, учет данных объектов в соответствии с российскими и международными стандартами не будет существенно отличаться друг от друга (табл.4).

Таблица 4

Особенности учета нематериальных активов в соответствии с российскими и международными стандартами

№ п/п	Операция	ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», IAS 38 «Нематериальные активы»
1	Оценка при поступлении	По первоначальной (исторической) стоимости (аналогично объектам основных средств)
2	Списание стоимости	Посредством начисления амортизации согласно методу, предусмотренному в учетной политике: - линейный метод; - метод уменьшаемого остатка; - пропорционально объему произведенной продукции (производственный метод)
3	Обесценение НМА	Если определить срок полезного использования актива невозможно, он не амортизируется, при этом периодически производится его проверка на предмет обесценения
4	Отражение в финансовой отчетности	Бухгалтерский баланс, активы, раздел внеоборотные активы

Нужно заметить, что рассмотренные выше критерии признания и учета НМА действуют в отношении объектов, полученных организацией в результате исполнения договоров купли-продажи, дарения, мены и некоторых других. Для активов, созданных организацией самостоятельно, российские и международные стандарты содержат отдельные нормы учета. В соответствии с IAS 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» процесс создания НМА внутри компании подразделяется на 2 этапа:

1. Стадия исследований - оригинальные и плановые научные изыскания, принимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний
2. Стадия разработок - применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения

В состав затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы входят суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на

выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ; расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору; расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Согласно российскому законодательству, независимо от того, на каком этапе возник актив, он может признаваться в отчетности в составе имущества организации, если выполняются следующие критерии признания:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации - работодателю;

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации - заказчику;

- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Если названные критерии признания не соблюдаются расходы, возникшие в результате исследований и разработок, списываются на расходы отчетного периода (рис. 3).

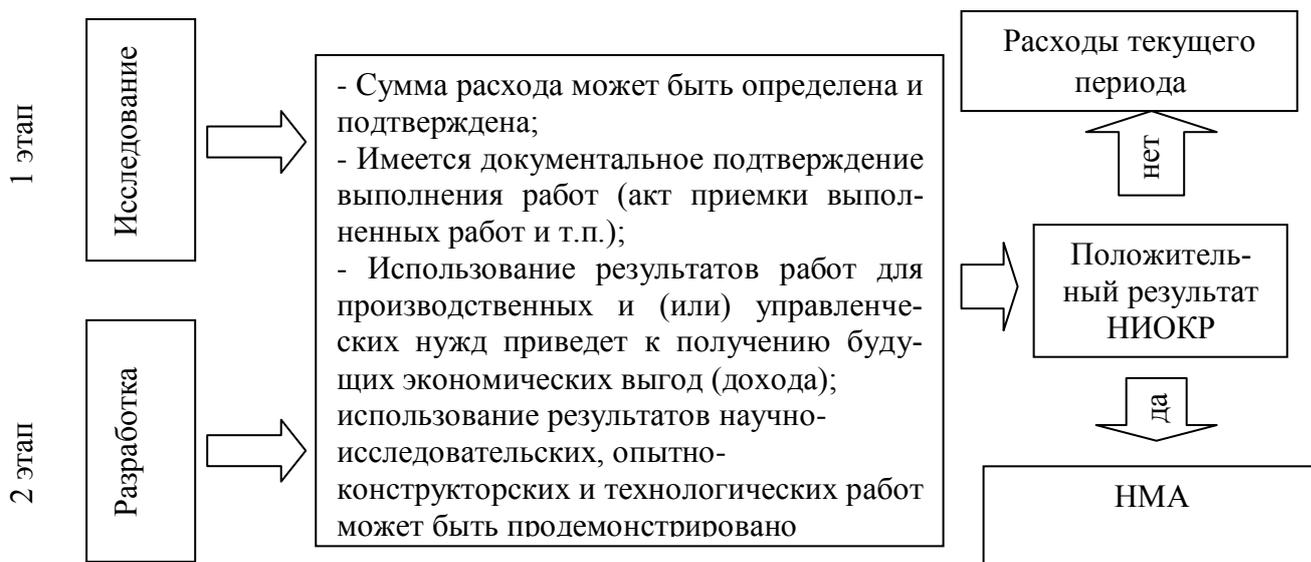


Рис.3. Отражение затрат на НИОКР в соответствии с российскими стандартами

Согласно международным стандартам учета и финансовой отчетности, капитализации (отражении в составе активов) подлежат только расходы, возникшие на стадии разработок, при условии, что компания сможет показать:

- техническую осуществимость завершения создания НМА с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение и способность завершить создание НМА, а также использовать или продать его;
- способ получения вероятных будущих экономических выгод от НМА;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА в ходе его разработки.

Затраты, возникшие на этапе исследования должны быть согласно МСФО списаны на расходы периоды в момент их возникновения.

Если этапы в рамках одного проекта разделить работу на этап исследования и разработок невозможно, то весь проект признается исследовательским и все затраты на его осуществление списываются как расходы периода, следовательно нового НМА в финансовой отчетности не возникает (рис. 4).



Рис.4. Отражение затрат на НИОКР в соответствии с МСФО

Таким образом, учет программного обеспечения в соответствии с российскими стандартами, как правило, не совпадает с его учетом в рамках международных стандартов. Основная причина – различия критериев нематериальных активов в составе имущества предприятия.

3. Информация

Согласно российским и международным стандартам информация не является объектом бухгалтерского учета, следовательно, не отражается в составе активов организации. Расходы, связанные с получением информации, представляют собой расходы текущего периода и уменьшают финансовый результат деятельности организации за период (рис.5). Исключением выступают базы данных, которые в соответствии с действующими стандартами могут учитываться в составе нематериальных активов при выполнении всех критериев признания, описанных выше.



Рис.5. Учет расходов на получение информации в соответствии с российскими и международными стандартами

4. Человеческий капитал

Компетентность и квалификация сотрудников в значительной степени влияет на результаты внедрения информационных технологий. Однако человеческий капитал не является объектом бухгалтерского учета и не может быть отражен в составе имущества предприятия. Чем грамотнее сотрудники, осуществляющие внедрение ИТ, тем больше расходы организации, тем меньше ее прибыль за отчетный период.

Подводя итог вышеизложенному, можно сделать следующий вывод: все ресурсы, необходимые для внедрения ИТ, и ресурсы, образуемые в результате создания информационных систем, подразделяются на две группы:

1. Ресурсы, являющиеся активами организации, отражаемыми в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении);

2. Ресурсы, не являющиеся активами предприятия, приобретение и обслуживание которых сопровождается возникновением дополнительных расходов и сокращением чистой прибыли за период.

Нужно отметить, что готовность компании на приобретение ресурсов второй группы способствует созданию деловой репутации компании. В современной литературе термин деловая репутация также именуется «бренд компании», «показатель, характеризующий цену фирмы», «показатель, характеризующий деловые активы компании».

С точки зрения бухгалтерского учета деловая репутация, созданная компанией в результате ее деятельности, не признается активом, следовательно, не отражается в бухгалтерском балансе организации. В составе имущества можно отразить лишь деловую репутацию, возникшую в результате приобретения организации как имущественного комплекса (целиком), т.е. при операциях слияния и поглощения. Таким образом, компании, активно внедряющие в практику своей работы информационные технологии, не имеют возможности отразить у себя на балансах положительную деловую репутацию.

Список используемой литературы:

1. IAS 16 «Основные средства»;
2. IAS 38 «Нематериальные активы»;
3. Федеральный закон РФ от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»;
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.01г., № 26н
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07). Утверждено Приказом Минфина РФ от 27.12.07г., №153н;
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утверждено Приказом Минфина РФ от 19.11.2002г., №115н;