

УДК 657:007

А.А. СКОРНЯКОВА,

ассистент

Институт экономики, управления и права (г. Казань)

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА СОЗДАНИЕ И РАЗРАБОТКУ ИНТЕРНЕТ-САЙТА ОРГАНИЗАЦИИ

В статье рассматриваются сложности отражения информационно-коммуникационных продуктов в бухгалтерском учете. Данный вопрос важен ввиду отсутствия рекомендаций и указаний в нормативных документах, позволяющих организовать бухгалтерский учет сайта. Приведена сравнительная характеристика признания расходов на каждой стадии по международным и российским стандартам. Представлен порядок признания и учета веб-сайтов по стадиям их разработки, что позволит организовать бухгалтерский учет информационно-коммуникационных продуктов.

Посредством интернет-сайта организация имеет возможность рекламировать свои услуги, продукцию практически неограниченной аудитории, обеспечивать потенциальных партнеров интересующей их информацией в режиме реального времени и решать организационные задачи. Все это способствует повышению эффективности работы компании в целом.

Обладая рядом преимуществ, интернет-сайт становится для бухгалтера определенной задачей, связанной с отражением информационно-коммуникационных продуктов в учете. Создать веб-страницу – значит разместить заранее написанный в определенном формате файл или группу файлов на сервере провайдера. Разработка любого сайта включает в себя несколько этапов. На этапе планирования определяются цели, задачи создания и разработки сайта, которые намеревается достичь организация.

Интернет-сайт представляет собой объект авторского права, состоящий из следующих элементов: 1) программы для ЭВМ, обеспечивающей его функционирование; 2) графического решения (дизайна) [1].

От этапа создания, а также от вида сайта зависит отражение связанных с ними расходов в бухгалтер-

ском учете. В развитие IAS 38 «Нематериальные активы» Постоянный комитет по интерпретациям выпустил интерпретации, касающиеся отражения затрат по созданию веб-сайтов. В соответствии с этими интерпретациями к веб-сайтам можно применять положения IAS 38, а расходы по созданию веб-сайтов могут капитализироваться или списываться на затраты текущего периода в зависимости от стадии разработки сайта. Стадия планирования совпадает со стадией исследований, регулируемой IAS 38. Расходы, возникающие на данной стадии, должны признаваться затратами в том отчетном периоде, когда они возникли (табл. 1).

Создание инфраструктуры сайта, графического дизайна, контента, а также покупка программного обеспечения происходят на стадии разработки [2]. Расходы, возникающие на стадии разработки, могут быть капитализированы, а веб-сайты учтены в качестве нематериальных активов, если выполняются следующие условия IAS 38: 1) существует техническая возможность доведения нематериального актива до состояния, пригодного для использования на самом предприятии или для продажи; 2) у компании существуют намерения завершить работы по созданию веб-сайта и начать его эксплуатировать; 3) компания

Таблица 1

Правила учета расходов на стадии планирования сайта*

Правила учета	Виды расходов
МСФО (стандарты IAS/IFRS)	Относятся к расходам текущего периода (IAS 38)
ГААП США	Относятся к затратам текущего периода в момент возникновения
РСБУ	Включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, если выполняются условия ПБУ 14/2007. В противном случае затраты относятся к расходам либо текущего, либо будущих периодов

*Источник: составлено автором.

сможет использовать веб-сайт в своей деятельности или продать его; 4) веб-сайт сможет принести в будущем экономические выгоды, для него существует рыночная ниша; 5) у компании достаточно технических и финансовых средств для завершения разработки и использования актива; 6) компания может надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, в ходе его разработки (табл. 2, 3).

В первоначальную стоимость нематериального актива, самостоятельно создаваемого компанией, включаются затраты, возникшие с даты, когда нематериальный актив начинает удовлетворять всем критериям признания. Затраты, возникшие до того момента, когда сайт начал соответствовать всем условиям признания, сразу списываются на расходы текущего периода.

Особое внимание при признании сайта в качестве объекта нематериальных активов следует уделить доказательству его способности генерировать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с IAS 38. Сложным вопросом при капитализации затрат в качестве нематериальных активов является выбор объекта учета. Правила МСФО требуют, чтобы

веб-сайты по возможности были обособлены в учете от других нематериальных активов (например, от авторских прав, лицензий). Для этого компания должна определить цели создания нематериального актива и экономический эффект от его использования [4].

В российских же положениях по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ) операции по созданию сайтов не описаны. Веб-сайт может быть признан в бухгалтерском учете в качестве нематериального актива только при выполнении всех требований ПБУ 14/2007. Сайт удовлетворяет требованиям пяти из существующих семи критериев:

– у сайта отсутствует материально-вещественная (физическая) структура, так как информация нематериальна;

– сайт организации можно отделить от другого имущества, в том числе от носителей информации (компьютерных систем), программных средств, которые способствовали созданию сайта, системного программного обеспечения;

– сайт, как правило, используется при оказании услуг (электронная коммерция, финансовые услуги, например, предоставление банками своим клиентам

Таблица 2

Правила учета расходов на стадии создания инфраструктуры сайта*

Правила учета	Виды расходов	
	Покупка или сборка компьютерной техники	Получение доменного имени Создание системы управления контентом
МСФО (стандарты IAS/IFRS)	Учитываются по IAS 16 «Основные средства»	Относятся к расходам текущего периода до тех пор, пока не станут выполняться условия признания в соответствии с IAS 38
ГААП США	Учитываются в качестве основных средств	Капитализируются. Исключение составляют расходы на разработку программных продуктов
РСБУ	Учитываются согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, если у организации существует исключительное право на программные продукты управления сайтом. В противном случае относятся к счету 97 «Расходы будущих периодов»

*Источник: составлено автором.

Таблица 3

Правила учета расходов на стадии создания графического дизайна сайта*

Правила учета	Виды расходов	
	Дизайн-макет и графический макет каждой страницы веб-сайта	Создание, покупка и загрузка на сайт текстов и фотографий до момента, когда сайт становится доступным для всех пользователей сети Интернет
МСФО (стандарты IAS/IFRS)	Признаются расходами текущего периода в момент возникновения, если только не могут быть напрямую связаны с подготовкой сайта к эксплуатации в целях, запланированных руководством компании и удовлетворяющих критериям признания	Если сайт разрабатывается с целью рекламы и продвижения товаров компании, то расходы по созданию контента относятся к расходам текущего периода. Расходы на контент сайтов, созданных с иными целями, относятся на расходы текущего периода
ГААП США	Расходы на исходные графические материалы (графический макет каждой страницы), кодировка расположения материалов на каждой странице капитализируются	Расходы на создание первоначального контента не классифицированы Комиссией FASB. Расходы на конвертацию информации из базы данных для размещения в сети Интернет относятся к расходам текущего периода. Расходы на саму программу, капитализируются
РСБУ	Включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, если у организации существует исключительное право на произведения литературы, фотографии. В противном случае относятся к счету 97 «Расходы будущих периодов»	Включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, если у организации существует исключительное право на произведения литературы, фотографии. В противном случае относятся к счету 97 «Расходы будущих периодов»

*Источник: составлено автором.

информации по банковскому счету, прием платежей через Интернет, продвижение товаров и услуг и проч.) или для управленческих нужд организации;

– использование сайта при оказании услуг или для управленческих нужд способствует получению дохода, а следовательно, выполняется и требование приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем;

– организация, если ее основным видом деятельности не является веб-дизайн, не ставит перед собой цель перепродать сайт в ближайшем будущем.

Трудности возникают с двумя условиями:

– наличие у компании исключительных прав;

– использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

В зависимости от целей, поставленных на этапе планирования, сайт может использоваться как более, так и менее 12 месяцев. Как правило, электронные магазины, сайты электронной коммерции, имиджевой рекламы организации используются более 12 месяцев, а сайты, предназначенные для вывода определенных продуктов на рынок, менее года.

Таким образом, в зависимости от наличия исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также сроков, в течение которых

сайт будет приносить доход, операции по созданию веб-сайта следует учитывать по-разному (табл. 4).

Основные вопросы по определению сроков использования сайтов возникают у компаний, поддерживающих информационные веб-сайты, обновляющиеся на регулярной основе. И в этом случае опять нельзя однозначно сказать, используется сайт более одного года или нет. Все зависит от установленных организацией единиц бухгалтерского учета и поставленных целей. Если речь идет об электронном средстве массовой информации, представляющем читателям оперативные данные о событиях в мире, экономике, политике, то информация, представленная на сайте, быстро устаревает и не может приносить доход в течение длительного периода времени. Очевидно, что авторские права на информационные материалы не будут признаваться в бухгалтерском учете объектами нематериальных активов. Хотя сам программный код сайта, позволяющий поместить информацию в сети интернет, служит более года и признается в учете объектом нематериальных активов. С другой стороны, сайт, дающий доступ к базам данных (словарям, адресам, телефонам и прочей подобной информации), используется и приносит доход в течение периода, превышающего один год, и, следовательно, может быть учтен в качестве объекта нематериального актива.

Таблица 4

Отражение в бухгалтерском учете веб-сайтов*

Вид объекта интеллектуальной собственности	Срок, в течение которого актив будет приносить доход	Отражение в бухгалтерском учете
Программный код сайта, графический дизайн и программное обеспечение по управлению контентом	Менее 12 мес.	Учитываются как текущие расходы в зависимости от назначения сайта
	Более 12 мес.	Учитываются как нематериальный актив
Информационный контент в виде исключительных авторских прав на произведения литературы и искусства	Менее 12 мес.	Учитывается как текущие расходы, в зависимости от назначения сайта
	Более 12 мес.	Учитывается как нематериальный актив
Информационный контент в виде неисключительных авторских прав на произведения литературы и искусства	Менее 12 мес.	Учитывается как текущие расходы, в зависимости от назначения сайта
	Более 12 мес.	Учитывается как расходы будущих периодов с ежемесячным отношением на счета учета затрат в течение периода использования неисключительных прав

*Источник: составлено автором.

Список литературы

1. Информационные технологии управления: учеб. пособие / под ред. проф. Г.А. Титоренко. – 2-е изд., доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 439 с.

2. Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 12.

3. Вайтман Е.В. Учитываем расходы на создание интернет-сайта // Российский налоговый курьер. – 2008. – № 9.

4. Васильев Д.М. Учет расходов по созданию сайта организации: российские, международные и американские стандарты учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – № 12.

В редакцию материал поступил 23.12.11

Ключевые слова: информационно-коммуникационные продукты; интернет-сайт; стадия создания сайта; авторское право; нематериальный актив.