Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Международный бухгалтерский учет", 2017, N 6

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ РАСХОДОВ НА СОЗДАНИЕ

ИНТЕРНЕТ-САЙТА ОРГАНИЗАЦИИ [<1>](#P7)

--------------------------------

<1> Автор выражает признательность своему мужу, Александру Анатольевичу Дмитриеву, за генерацию идеи по написанию данной статьи.

**Предмет.** Статья посвящена учету расходов на создание интернет-сайта организации по гражданско-правовым и экономическим критериям.

**Цели.** Разработка и алгоритмизация методических подходов к учету расходов на создание интернет-сайта организации в зависимости от способа оформления гражданско-правовых отношений с разработчиками и первоначальной стоимости на основе анализа действующей нормативно-правовой базы и научных работ российских и зарубежных исследователей.

**Методология.** В статье применяются методы экспертного анализа нормативных документов в области гражданского права, бухгалтерского и налогового учета, сравнения, дедукции, эмпирические методы.

**Результаты.** На основе анализа российских и зарубежных научных и нормативных источников в статье определены критерии необходимости капитализации расходов на создание интернет-сайта; разработаны методические положения по вопросу организации бухгалтерского и налогового учета расходов на создание интернет-сайта организации; предложен удобный для практического использования алгоритм идентификации расходов на разработку интернет-сайта для целей бухгалтерского и налогового учета в условиях действующей нормативно-правовой базы.

**Область применения результатов.** Результаты статьи могут быть использованы студентами и аспирантами экономических специальностей, исследующими вопросы методологии учета нематериальных активов и расходов будущих периодов, а также практикующими специалистами в области бухгалтерского учета.

**Выводы.** Расходы на создание интернет-сайта организации могут отражаться в учете в качестве объекта нематериальных активов или расходов будущих периодов в зависимости от наличия у организации исключительного права на сайт, его первоначальной стоимости и срока полезного использования. Сделанные в статье выводы проиллюстрированы на конкретных числовых примерах.

Операции по разработке организацией собственного сайта в сети Интернет и его технической поддержке не являются типичными, и ввиду этого их отражение в бухгалтерском и налоговом учете закономерно вызывает немало вопросов. Попытки ответить на некоторые из них предпринимались в работах А.А. Скорняковой [[1](#P415), [2](#P416)], Ю.А. Лукьяновой [[3]](#P417). Однако регулярное изменение действующего гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства в области учета нематериальных активов и расходов будущих периодов меняет критерии идентификации расходов на создание и обслуживание интернет-сайта организации и требует актуализации анализа данных вопросов с позиций действующих правовых норм, что и является основным предметом исследования в настоящей статье.

В настоящее время порядок отражения в учете операций по разработке и технической поддержке интернет-сайта организации регламентируется следующими нормативными документами:

- Гражданский кодекс РФ, [раздел VII](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1EH7a0O) "Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации" части четвертой (далее - часть четвертая ГК РФ) [<2>](#P22);

- [Положение](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1FH7a5O) по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утверждено Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н (далее - ПБУ 14/2007);

- Налоговый кодекс РФ, [глава 25](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B470E21DH7a3O) "Налог на прибыль организаций" (далее - глава 25 НК РФ) [<3>](#P23).

--------------------------------

<2> Гражданский [кодекс](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795ADH5a5O) Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 N 230-ФЗ (ред. от 03.07.2016).

<3> Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795ADH5a5O) Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016).

На международном уровне вопросы учета расходов на создание интернет-сайта рассматриваются в Международном [стандарте](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795ADH5a5O) финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" [<4>](#P27) и [Разъяснениях](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C002949CD53B207AE7696795ADH5a5O) ПКР (SIC) 32 "Нематериальные активы - затраты на веб-сайт" [<5>](#P28). Рассмотрим базовые положения данных документов, которые могут быть применены к учету расходов на создание интернет-сайтов.

--------------------------------

<4> [Приказ](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C002949CD13B207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 28.12.2015 N 217н "О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства Финансов Российской Федерации" (с изм. от 11.07.2016).

<5> Там же.

В соответствии с [МСФО 38](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a0O) к нематериальным активам (НМА) относятся идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы. Объект считается идентифицируемым, если он является отделимым (то есть его можно отделить от организации и в дальнейшем продать, передать любым способом, отдать лицензионные права на него, обменять в качестве самостоятельного объекта или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством) ([п. 12](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1BH7a7O) МСФО 38) и контролируемым (у организации существуют вытекающие из условий заключенных договоров возможности получения экономических выгод от данного объекта и ограничения доступа к нему) ([п. 13](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1BH7a4O) МСФО 38).

Первоначальная оценка объекта нематериальных активов зависит от того, был ли он приобретен как отдельный объект, получен в процессе сделки по объединению бизнеса или создан самой организацией. Приобретенные или созданные самой организацией объекты НМА (в том числе затраты на разработку интернет-сайтов) признаются в учете по фактической стоимости ([п. 26](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA19H7a3O) МСФО 38). Гудвилл (будущие экономические выгоды, связанные с активами и не поддающиеся индивидуальной идентификации) признается и оценивается только как результат сделки по объединению бизнеса.

НМА классифицируются в зависимости от того, какой срок полезного использования имеет данный объект - конечный (определенный) или неопределенный. НМА с определенным сроком полезного использования амортизируются на протяжении данного срока ([пп. 97](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81AH7a7O), [104](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81BH7a4O) МСФО 38). НМА с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются, но ежегодно проверяются на предмет обесценения ([пп. 107](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81BH7a0O) - [108](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81BH7aFO) МСФО 38).

Переоцениваться по справедливой стоимости НМА могут лишь при наличии активного рынка по данным объектам ([п. 75](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB17H7aFO) МСФО 38). Рынок считается активным, если:

- объекты, в отношении которых заключаются сделки, являются однородными;

- в любое время могут быть найдены продавцы и покупатели, желающие практически совершить сделку;

- информация о ценах сделок является открытой.

Затраты организации на собственные разработки капитализируются в случае их соответствия критериям капитализации ([п. 57](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1AH7a5O) МСФО 38). Затраты на рекламу и мероприятия по стимулированию сбыта относятся на расходы в момент их возникновения ([пп. 69](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB16H7a4O), [70](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB16H7aEO) МСФО 38).

Исследование о порядке отражения в российском бухгалтерском и налоговом учете расходов на создание интернет-сайта предварим формулировкой понятия "сайт".

Сайт - это совокупность текстовых и графических файлов, связанных между собой с помощью гипертекстовых ссылок, имеющих определенный адрес в сети Internet и посвященных определенной тематике [[4]](#P418). Таким образом, создание сайта представляет собой процесс разработки его программно-технологической основы (или HTML-кода) и внешнего вида (дизайна).

Порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов на создание собственного сайта организации зависит от того, может ли интернет-сайт как имущественный объект быть отнесен к нематериальным активам, что ранее упоминалось в работах О.А. Фетисовой [[5]](#P419) и А.А. Фадеевой [[6]](#P420).

Рассмотрим действующие в 2016 г. критерии отнесения имущественных объектов к нематериальным активам.

Критерии отнесения имущественных объектов к категории нематериальных активов в бухгалтерском учете определены [п. 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a7O) ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов". Следовательно, в 2016 г. при принятии к бухгалтерскому учету имущества в качестве нематериальных активов необходимо единовременное выполнение следующих условий.

1. Способность приносить организации экономические выгоды в будущем, то есть предназначение объекта для использования в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг или для управленческих нужд организации.

2. Обладание правами на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование самого актива), а также ограничение доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (то есть контроль над объектом).

3. Возможность выделения или идентификации объекта от других активов.

4. Предназначение объекта для использования в течение длительного времени (то есть срок его полезного использования должен превышать 12 месяцев или обычный операционный цикл длительностью свыше 12 месяцев).

5. Отсутствие намерений относительно продажи объекта в течение 12 месяцев.

6. Возможность достоверного определения фактической первоначальной стоимости объекта.

7. Отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Таким образом, в соответствии с [п. 4](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7aFO) ПБУ 14/2007 исключительное право на программно-технологическую основу и графический дизайн интернет-сайта может быть отражено в составе нематериальных активов организации (при соответствии всем условиям, указанным в [п. 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a7O) ПБУ 14/2007 и перечисленным ранее).

В соответствии со [статьей 1225](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1FH7a7O) части четвертой ГК РФ программы для ЭВМ и базы данных относятся к объектам интеллектуальной собственности. Однако способ отражения расходов на их приобретение или создание в бухгалтерском и налоговом учете организации полностью зависит от того, получает ли организация исключительные права на использование данной программы и базы данных, что подчеркивается К.Е. Амелиной, Б.Н. Коробцом и А.А. Кравченко [[7]](#P421). При самостоятельной разработке программно-технологической основы (HTML-кода) и внешнего вида (дизайна) сайта исключительное право на сайт как результат интеллектуальной деятельности, созданный творческим трудом, в соответствии со [статьями 1228](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a4O) и [1295](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EE19H7a6O) части четвертой ГК РФ, закрепляется за организацией автоматически, так как сайт считается служебным произведением (при условии, что в трудовых договорах с сотрудниками IT-служб издательства не оговаривается особый порядок перехода прав на результаты служебных заданий). В случае привлечения сторонней организации для технической разработки и графического оформления сайта следует обратить пристальное внимание на суть заключенного между заказчиком и организацией-разработчиком договора, что подчеркивается в работах Е.С. Басмановой [[8]](#P422) и Е.С. Гринь [[9]](#P423).

Ориентиром в данном случае может являться вид заключаемого между разработчиком и заказчиком договора. Так, результатом заключения договора на отчуждение исключительного права на произведение ([статья 1234](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA19H7a3O) ГК РФ) является приобретение организацией-заказчиком исключительного права на сайт. При этом все расходы на разработку сайта подлежат капитализации и отражаются в составе нематериальных активов организации на счете 04 "Нематериальные активы" [[10]](#P424).

В случае заключения лицензионного договора о предоставлении права использования произведения ([статья 1235](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA16H7a5O) ГК РФ) исключительное право на программно-технологическую основу и дизайн сайта сохраняется за организацией-разработчиком, что подчеркивается в работе Я.И. Устиновой [[11]](#P425). Если наименование договора на создание сайта не позволяет однозначно идентифицировать его тип, а в тексте договора не содержится конкретных указаний на правообладателя итоговой разработки, то в соответствии с [п. 1 статьи 1296](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F9741AB4H7a0O) ГК РФ исключительное право на сайт будет принадлежать заказчику.

Также возможен вариант сохранения исключительного права на программно-технологическую основу сайта (HTML-кода) за разработчиком при передаче исключительного права на графическое решение (дизайн) сайта заказчику. По нашему мнению, в случае передачи исключительных прав на сайт не в полном объеме учитывать его как объект нематериальных активов невозможно, так как это прямо противоречит критерию отнесения имущественных объектов к нематериальным активам, изложенному в [п. 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a5O) ПБУ 14/2007 и связанному с возможностью сохранения правообладателем полного контроля над объектом.

В работах М.Ю. Лебедевой [[12]](#P426), В.В. Башкатова и Р.Г. Дагаргулии [[13]](#P427) также отмечается, что возможность отражения вновь созданного сайта в качестве объекта нематериальных активов не связана с фактом официальной регистрации прав на него, так как в соответствии с [п. 1 статьи 1262](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471E817H7a5O) ГК РФ регистрация прав на программу для ЭВМ в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности зависит исключительно от желания правообладателя.

В налоговом учете в соответствии с положениями [п. 3 статьи 257](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA16H7a2O) НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные организацией результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания объекта нематериальным активом в целях налогообложения прибыли необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности.

При включении имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения следует также обратить внимание на изменения, внесенные Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B969ADB3F207AE7696795AD550A35F9F97419B471E819H7a3O) от 08.06.2015 N 150-ФЗ [<6>](#P60) в положения [п. 1 статьи 256](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B579E9H1aCO) НК РФ: лимит стоимости отнесения имущественных объектов к амортизируемому имуществу в налоговом учете установлен в размере 100 000 руб.

--------------------------------

<6> Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B969ADB3F207AE7696795ADH5a5O) от 08.06.2015 N 150-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" (ред. от 05.04.2016).

Таким образом, с 1 января 2016 г. для целей налогообложения прибыли принадлежащее организации исключительное право на интернет-сайт стоимостью более 100 000 руб., в соответствии с [п. 1 статьи 256](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B579E9H1aCO) и [п. 3 статьи 257](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA16H7a2O) НК РФ, относится к категории амортизируемого имущества и учитывается в составе нематериальных активов, а стоимостью менее 100 000 руб. - списывается в числе прочих расходов в соответствии с правилами [статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E81EH7a4O) НК РФ.

Резюмируя изложенное, порядок определения сущности расходов на создание (приобретение) интернет-сайта организации с последующим их отнесением к категории нематериальных активов или прочих затрат (расходов) в бухгалтерском (налоговом) учете, по нашему мнению, схематически может быть изображен следующим образом (рис. 1).

Порядок определения сущности расходов на разработку

интернет-сайта организации

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Организация разрабатывает сайт самостоятельно │

└────────────────────────────────────┬┬───────────────────────────────────┘

┌──┐ ┌──────────────────┘└─────────────────────┐ ┌───┐

│Да│ │ │ │Нет│

└──┘ \│/ \│/ └───┘

┌─────────────────┴────────────────┐ ┌──┐ ┌──────────────┴─────────────┐

│ Трудовые договоры с сотрудниками │ │Да│ │ Организация приобретает │

│ IT-службы содержат особый порядок│ └──┘ │исключительное право на сайт│

│ перехода прав на результаты ├────────>│ у сторонних разработчиков │

│ служебных заданий (сайт не │ │ или собственных сотрудников│

│ является служебным произведением)│ ┌──┐ │ по договору │

└─────────────────┬────────────────┘ │Да│ └────────────┬─┬─────────────┘

┌───┐ │ └──┘ │ │ ┌───┐

│Нет│ │ ┌──────────────────────────────────┘ │ │Нет│

└───┘ \│/ \│/ \│/ └───┘

┌─────────────────┴────┴───────────┐ ┌──────────────┴─────────────┐

│ │ ┌───┐ │ В бухгалтерском учете │

│ │ │Нет│ │ расходы на разработку сайта│

│Срок полезного использования сайта│ └───┘ │ отражаются как расходы │

│ превышает один год ├────────>│ будущих периодов │

│ │ │ с отнесением на прочие │

│ │ │ затраты ([п. 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a7O) ПБУ 14/2007);│

└─────────────────┬────────────────┘ │ в налоговом учете - │

┌──┐ │ │ включаются в состав прочих │

│Да│ │ │ расходов ([ст. 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E81EH7a4O) НК РФ) │

└──┘ \│/ └────────────────────────────┘

┌─────────────────┴────────────────┐ ┌────────────────────────────┐

│ В бухгалтерском учете расходы │ ┌───┐ │ │

│ на разработку сайта │ │Нет│ │ В налоговом учете расходы │

│ капитализируются с формированием │ └───┘ │на разработку сайта включают│

│ объекта нематериальных активов ├────────>│ в состав прочих расходов │

│ ([п. 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a7O) ПБУ 14/2007). │ │ организации │

│ Первоначальная стоимость сайта │ │ ([ст. 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E81EH7a4O) НК РФ) │

│ превышает 100 000 руб. │ │ │

└─────────────────┬────────────────┘ └────────────────────────────┘

│ ┌──┐ ┌────────────────────────────┐

│ │Да│ │ В налоговом зачете сайт │

│ └──┘ │ является объектом │

└─────────────────────────>│ нематериальных активов │

│ ([ст. 256](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA1BH7a5O) НК РФ) │

└────────────────────────────┘

Рисунок 1

Источник: составлено автором.

В случае отнесения сайта к объектам нематериальных активов важно правильно определить срок его полезного использования. Отметим, что проблемы правильного определения срока полезного использования для объектов нематериальных активов рассматриваются и в работах зарубежных исследователей [[14]](#P428). Как правило, срок полезного использования сайта указывается в договоре с организацией-разработчиком. Однако в случае создания сайта силами сотрудников организации или отсутствия в договоре с разработчиком упоминания о сроке полезного использования сайта следует организовать учет следующим образом.

В бухгалтерском учете в [п. 25](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA19H7aEO) ПБУ 14/2007 введено понятие "нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования". В соответствии с [п. 23](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA19H7a3O) ПБУ 14/2007 амортизация по объектам нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не начисляется. Однако интернет-сайт организации к числу объектов нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования отнести невозможно: в [п. 26](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA16H7a5O) ПБУ 14/2007, касающемся порядка определения срока полезного использования объектов нематериальных активов, определено, что срок полезного использования устанавливается исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать от него экономические выгоды, но не более срока деятельности организации. У организаций, как правило, существуют конкретные намерения в отношении предполагаемого срока эксплуатации сайта в период его разработки, поэтому в соответствии с российскими учетными стандартами интернет-сайт к объектам нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не относится и амортизацию по нему следует начислять.

Аналогичный вывод можно сделать на основе анализа положений [МСФО 38](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795ADH5a5O). Так, в [п. 88](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81FH7a0O) Стандарта определено, что объект нематериальных активов имеет неопределенный срок полезного использования, если в результате анализа всех соответствующих факторов делается вывод о том, что отсутствуют предсказуемые ограничения в отношении срока, на протяжении которого организация ожидает получать чистые денежные потоки, связанные с данным активом. Среди перечисленных в [п. 90](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B959AD03D207AE7696795AD550A35F9F97419B471E81FH7aEO) МСФО 38 факторов выделим предполагаемый срок использования актива организацией, а также техническое, технологическое, коммерческое устаревание актива или иные виды его морального износа, приводящие к ограничениям продолжительности использования интернет-сайта и делающие его активом с конечным сроком полезного использования.

Далее обратимся к анализу положений российского налогового законодательства. В соответствии с положениями [п. 2 статьи 258](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F9741CB679HEaBO) НК РФ для целей налогообложения прибыли по объектам нематериальным активов, по которым невозможно установить срок полезного использования, он считается равным 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика) и исходя из данного срока полезного использования и устанавливаются нормы амортизации объекта нематериальных активов. Для интернет-сайта, являющегося объектом с определенным сроком полезного использования, данная норма неприменима. Поэтому обратимся к [абзацу второму п. 2 статьи 258](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97410B079HEaBO), в котором налогоплательщикам предоставлено право самостоятельно определить срок полезного использования нематериальных активов, представляющих собой исключительное право на программы для ЭВМ и базы данных, установив его продолжительность не менее 2 лет.

В рассуждениях об определении оптимального срока полезного использования интернет-сайта, являющегося объектом НМА, для российской учетной практики также считаем возможным использовать разъяснения Минфина России относительно установления сроков полезного использования программного обеспечения, приобретенного по лицензионному соглашению. В [Письме](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F06969BD13A2324B06B36C0A35002H6a5O) Минфина России указано, что если срок полезного использования программного обеспечения лицензионным соглашением не установлен, то для целей налогового учета следует использовать нормы [п. 4 статьи 1235](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA17H7a7O) и [п. 3 статьи 1238](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1FH7a5O) ГК РФ и установить срок полезного использования, равный пяти годам [<7>](#P121). Также Минфин России подтверждает сделанный ранее вывод о списании расходов на приобретение программного обеспечения в налоговом учете равными частями в течение пяти лет [<8>](#P122).

--------------------------------

<7> [Письмо](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F06969BD13A2324B06B36C0A35002H6a5O) Минфина России от 23.04.2013 N 03-03-06/1/14039.

<8> [Письмо](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F06969BD3312C29B06B36C0A35002H6a5O) Минфина России от 18.03.2013 N 03-03-06/1/8161.

В этой связи нам представляется целесообразным для объектов нематериальных активов, создаваемых организацией самостоятельно или приобретаемых у разработчиков (правообладателей) без указания в договоре срока полезного использования соответствующего объекта, установить одинаковый срок полезного использования для целей бухгалтерского и налогового учета в интервале от 2 до 5 лет с включением объекта в состав [второй](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B969FD338207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA18H7a4O) или [третьей амортизационной группы](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B969FD338207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1FH7a0O) и с обязательным обоснованием установленного срока путем описания намерений организации относительно продолжительности использования интернет-сайта. Отметим, что возможность применения амортизационной премии для целей налогообложения для объектов нематериальных активов не предусмотрена, что отмечается М.В. Кондратовым [[15]](#P429), а также Н.А. Казаковой и Н.В. Романовой [[16]](#P430) как негативный фактор в условиях становления инновационной экономики.

Одинаковый срок полезного использования и метод начисления амортизации (линейный) позволит организации исключить расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом и избежать учета временных разниц в соответствии с нормами [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E9BD230207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB18H7a3O) [<9>](#P127). Согласно [п. 8](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E9BD230207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a3O) ПБУ 18/02 под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом(их) отчетном(ых) периоде(ах). Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. В зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые ([п. 10](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E9BD230207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a0O) ПБУ 18/02). Применение разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и расчетов налога на прибыль может привести к возникновению как налогооблагаемых (приводящих к появлению в учете отложенных налоговых обязательств, учитываемых на одноименном балансовом счете 77), так и вычитаемых временных разниц (приводящих к появлению в учете отложенных налоговых активов, учитываемых на одноименном балансовом счете 09) в корреспонденции со счетом 68 "Учет расчетов по налогам и сборам".

--------------------------------

<9> [Приказ](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E9BD230207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 19.11.2002 N 114н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (ред. от 06.04.2015).

Отметим, что организации, обладающие правом применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета (например, субъекты малого предпринимательства), положения ПБУ 18/02 в своей работе могут не применять ([п. 2](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E9BD230207AE7696795AD550A35F9F974H1a0O) ПБУ 18/02).

Как правило, расходы при создании сайта собственными силами или его заказе у организации-разработчика складываются:

1) из расходов на написание HTML-кода, образующего программно-технологическую основу любого сайта;

2) оплаты разработки графического дизайна (внешнего вида) сайта;

3) расходов на регистрацию доменного имени, или индивидуального адреса в сети (например, www.forward.ru), в АО "Региональный сетевой информационный центр" (RU-CENTER);

4) оплаты стоимости лицензии на использование платной системы управления контентом (content management system, или CMS), которая приобретается организациями, желающими самостоятельно заниматься модернизацией и обновлениями на сайте;

5) затрат на создание информационного наполнения (контента) сайта.

Если сайт относится к числу объектов нематериальных активов, то все указанные расходы в бухгалтерском учете включаются в его первоначальную стоимость в соответствии с положениями [п. 8](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a1O) ПБУ 14/2007 [<10>](#P138). В налоговом учете подобные расходы, в соответствии со [статьей 257](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA19H7a6O) НК РФ, также увеличивают первоначальную стоимость сайта как объекта нематериальных активов [[17]](#P431).

--------------------------------

<10> Козлова И.В. Проблемы оценки нематериальных активов организаций // Управление экономическими системами: Электронный научный журнал. 2013. N 4. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-otsenki-nematerialnyh-aktivov-organizatsiy.

В том случае, если интернет-сайт организации к числу объектов нематериальных активов не относится, расходы на его разработку (приобретение) включаются в состав прочих затрат, относимых к расходам по обычным видам деятельности. В настоящее время существуют различные точки зрения исследователей по вопросу момента (периода) включения данных расходов в состав затрат организации. Ряд специалистов считают, что в бухгалтерском учете сумму таких расходов следует предварительно отражать по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" [[18]](#P432) с последующим их равномерным включением в состав прочих затрат на протяжении всего срока использования интернет-сайта, который берется из договора (в случае разработки с привлечением сторонней организации) или утверждается приказом руководителя организации (в случае отсутствия указания срока полезного использования в договоре или самостоятельной разработке сайта). Это также подчеркивается в работах Е.С. Агеевой [[19]](#P433), В.В. Башкатова и В.Е. Храмовой [[20]](#P434).

Кроме того, существует мнение относительно возможности единовременного отражения расходов на создание интернет-сайта, не являющегося объектом нематериальных активов, в бухгалтерском и налоговом учете организации [<11>](#P143). Отметим, что данная точка зрения частично отвечает [п. 9](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C002949CD53B207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a4O) Разъяснений ПКР 32, устанавливающему, что затраты, понесенные в связи с разработкой веб-сайтов, предназначенных для рекламных целей, относятся на расходы по мере их возникновения [<12>](#P144), что является следствием преобладания в настоящее время балансового подхода при разработке стандартов над исторически сложившимся принципом согласования [<13>](#P145). Однако применительно к прочим веб-сайтам в [п. 9](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C002949CD53B207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a7O) и п. 16 ПКР 32 содержится указание на возможность капитализации затрат, понесенных на стадии разработки прикладных программ, инфраструктуры, графического дизайна и содержания сайтов, при условии их соответствия критериям капитализации затрат на разработку.

--------------------------------

<11> Гарант.ру. URL: http://www.garant.ru/consult/account/606657.

<12> МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ / Пер. с англ. М.: Альпина Паблишер, 2014. 2832 с.

<13> Там же.

Автор настоящей статьи для целей применения в российском учете придерживается консервативной позиции, опирающейся на положения [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1FH7a5O) "Расходы организации" и [статьи 272](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EE1BH7aFO) НК РФ. Согласно [п. 19](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA17H7aEO) ПБУ 10/99 и [п. 1 статьи 272](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EE1BH7aEO) НК РФ расходы признаются путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, если расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, что подразумевает отражение расходов на создание сайта в составе расходов будущих периодов с их последующим равномерным включением в состав затрат организации в течение срока полезного использования сайта. Изложенная точка зрения во многом подтверждается существующей арбитражной практикой по данному вопросу ([Постановление](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C7966178D10EC5FF2C00A939AD43E207AE7696795ADH5a5O) ФАС Западно-Сибирского округа от 05.11.2013 по делу N А27-17463/2012) и высокой вероятностью возникновения спора с налоговыми органами при единовременном признании подобных расходов.

Отметим также, что с целью предотвращения налоговых споров оптимальным, с учетом точки зрения Минфина России, изложенной в [Письме](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F06969BD13A2324B06B36C0A35002H6a5O) от 23.04.2013 N 03-03-06/1/14039, является установление срока полезного использования неисключительного права на интернет-сайт в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли равным 5 годам в соответствии с нормами [п. 4 статьи 1235](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA17H7a7O) и [п. 3 статьи 1238](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B949BD63A207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1FH7a5O) ГК РФ.

Для целей налогообложения прибыли расходы на разработку интернет-сайта, не являющегося объектом нематериальных активов, по мнению автора, могут быть интерпретированы двумя способами. Во-первых, разработку интернет-сайта можно отразить в налоговом учете в качестве расходов на приобретение компьютерной программы в соответствии с нормами [подп. 26 п. 1 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F9741EB278HEa3O) НК РФ (в частности, о таком варианте учета говорится в [Письме](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661B9B02800AA1CC03969DD13B207AE7696795ADH5a5O) УФНС России по г. Москве от 17 января 2007 г. N 20-12/004121). При этом, по нашему мнению, следует придерживаться положений [п. 1 статьи 272](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EE18H7a6O) НК РФ, устанавливающих принцип равномерного признания доходов и соответствующих им расходов в налоговом учете.

Во-вторых, расходы на создание интернет-сайта можно интерпретировать в качестве ненормируемых расходов организации на рекламу в соответствии с положениями [подп. 28 п. 1](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E81DH7aFO) и [п. 4 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E819H7aEO) НК РФ. Данный способ легитимизируется [Письмом](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F069E9CDA3B207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 12.03.2006 N 03-03-04/2/54. Этим вариантом можно воспользоваться лишь в том случае, если интернет-сайт содержит рекламную информацию о деятельности организации. Отметим, что, как правило, все сайты содержат хотя бы минимальный набор сведений об организации, производимой ею продукции (работах, услугах), ценах на них и т.д., которые не адресованы конкретному кругу лиц и направлены на формирование или поддержание интереса к организации и производимым ею товарам (работам, услугам), в связи с чем подпадают под определение рекламы, сформулированное в [п. 1 статьи 3](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B969BD53B207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a0O) Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе".

В этой связи в учетной политике для целей налогообложения прибыли целесообразно зафиксировать способ отражения в налоговом учете расходов на разработку интернет-сайта организации, не являющегося объектом нематериальных активов. По нашему мнению, сайты организаций, занимающихся продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг), имеют исключительно рекламную природу. Сайты организаций, размещающих информацию не о своей деятельности (например, средства массовой информации), должны учитываться как расходы на приобретение компьютерной программы.

Если интернет-сайт объектом нематериальных активов не является, порядок учета расходов на его первичную регистрацию определяется наличием срока действия доменного имени. В случае если срок действия доменного имени ограничен, расходы на его первичную регистрацию списывают на прочие расходы равномерно в течение всего срока действия доменного имени на основании [п. 5](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a4O) ПБУ 10/99 [<14>](#P154) (в бухгалтерском учете) и [подп. 49 п. 1 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E818H7aEO) и [статьи 272](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EE1BH7aFO) НК РФ (в налоговом учете). Если срок действия доменного имени не указан, затраты отражаются в бухгалтерском и налоговом учете единовременно, что подтверждает [Письмо](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661B9B02800AA1CC03969DD13B207AE7696795ADH5a5O) УФНС России по г. Москве от 17.01.2007 N 20-12/004121.

--------------------------------

<14> [Приказ](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (ред. от 06.04.2015).

Отметим, что оплачивать продление срока регистрации доменного имени интернет-сайта в АО "Региональный сетевой информационный центр" придется регулярно (как правило, 1 раз в год). В бухгалтерском учете стоимость перерегистрации включается в состав расходов по обычным видам деятельности ([п. 5](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1DH7a4O) ПБУ 10/99), а в налоговом - в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в соответствии с [подп. 49 п. 1 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E818H7aEO) НК РФ. При этом сумму, ежегодно уплачиваемую организацией по договору о регистрации доменного имени, следует относить к прочим затратам в составе расходов по обычным видам деятельности с отнесением в дебет счета 44 "Расходы на продажу" ежемесячно равными долями в течение срока действия регистрации доменного имени.

Для работы сайта в сети Интернет и возможности доступа к нему посетителей он должен быть выложен на сервер. В этом случае организация располагает следующими вариантами: приобрести собственный сервер и обслуживать его самостоятельно или разместить сайт на сервере специализированной организации-провайдера с оплатой услуг размещения (хостинга) за определенный период времени.

Как правило, срок полезного использования приобретенного организацией сервера превышает 12 месяцев, а его стоимость - 100 000 руб. Поэтому и в бухгалтерском учете (в соответствии с [п. 5](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA3E207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1CH7a1O) ПБУ 6/01 [<15>](#P160)), и в налоговом учете (в соответствии с [п. 1 статьи 257](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B579E9H1aDO) НК РФ) сервер будет отражаться в составе основных средств.

--------------------------------

<15> [Приказ](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA3E207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (ред. от 16.05.2016).

В случае размещения сайта на сервере специализированной организации-провайдера ее услуги по предоставлению места на сервере могут быть квалифицированы как услуги информационных систем с отнесением их стоимости на прочие расходы издательства как в бухгалтерском учете (на основании [п. 11](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1CH7a7O) ПБУ 10/99), так и в налоговом учете (на основании [подп. 25 п. 1 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F9741EB375HEa8O) НК РФ). Сумму, уплачиваемую за размещение сайта на сервере организации-провайдера, в бухгалтерском учете следует относить в дебет счета 44 "Расходы на продажу" ежемесячно равными долями в течение срока действия договора, а в налоговом учете - также ежемесячно списывать в соответствии с требованиями [п. 1 статьи 272](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EE1BH7aEO) НК РФ о равномерности признания доходов и соответствующих им расходов для целей налогообложения.

При приобретении платной системы управления контентом (CMS), позволяющей пользователю самостоятельно обновлять информацию на сайте, происходит передача пользователю неисключительной лицензии на данный программный продукт [[21]](#P435). Если система CMS приобретается в привязке к конкретному доменному имени, то расходы на приобретение данной системы организуются следующим образом:

- если сам сайт учтен в составе нематериальных активов, то стоимость системы CMS относится на увеличение его первоначальной стоимости с последующим отнесением затрат, связанных с продлением действия лицензии, на прочие затраты организации в составе расходов по обычным видам деятельности;

- если расходы на разработку или приобретение сайта отнесены на расходы будущих периодов, то стоимость приобретения системы CMS и продления действия лицензии на нее относится на прочие затраты. При этом лицензионное программное обеспечение, представляющее собой объект нематериальных активов, полученный в пользование в соответствии с [п. 39](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1FH7a7O) ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов", также должен учитываться на забалансовом счете по стоимости приобретения. Поскольку в [разделе](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00B9090D53B207AE7696795AD550A35F9F97419B471E91AH7a2O) "Забалансовые счета" типового Плана счетов бухгалтерского учета [<16>](#P167) такой счет не предусмотрен, его необходимо ввести в рабочий план счетов организации самостоятельно (к примеру, для этих целей можно предусмотреть забалансовый счет 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование").

--------------------------------

<16> [Приказ](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00B9090D53B207AE7696795ADH5a5O) Минфина России от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (ред. от 08.11.2010).

Мультидоменные системы управления контентом, позволяющие обновлять несколько интернет-сайтов, являются самостоятельным программным продуктом, расходы на приобретение и обновление которого учитываются в соответствии с правилами учета расходов на приобретение и обновление программ для ЭВМ, описанными ранее.

Как правило, расходы на подготовку информационного наполнения сайта (так называемого контента), который может включать тексты, фотографии, картинки, прайс-листы и т.д.), не капитализируются обособленно. Поэтому расходы на формирование контента в полном объеме включаются в состав расходов организации, связанных с созданием интернет-сайта (по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" в случае, если исключительное право на интернет-сайт у организации отсутствует, или по дебету счета 04 "Нематериальные активы", если организация имеет исключительное право на интернет-сайт).

Однако в исключительных случаях отдельные элементы первоначального информационного наполнения интернет-сайта (например, уникальные программы по формированию заказа через интернет-магазин, интерактивные игры и т.д.) при соблюдении требований [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C0029E9DDA31207AE7696795AD550A35F9F97419B471EA1FH7a5O) и [статей 256](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA1BH7a5O) - [257](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473EA19H7a6O) НК РФ могут быть капитализированы в качестве самостоятельных объектов нематериальных активов без предварительного включения их стоимости в состав расходов на разработку интернет-сайта.

Дальнейшим обновлением информационного наполнения интернет-сайта (написанием заметок, размещением рисунков и фотографий, удалением устаревших материалов и т.д.), как правило, занимаются сотрудники организации, в круг должностных обязанностей которых входит данная работа. При такой схеме работы текущие расходы на поддержку и обновление сайта в учете организации обособленно не выделяются, так как они в полном объеме учитываются в составе расходов на оплату труда соответствующих сотрудников.

Если же в процессе обновления контента привлекались сторонние специалисты, то оплата их услуг включается в состав расходов от обычной деятельности по статье "Прочие затраты" для целей бухгалтерского учета ([п. 11](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C00C9E98DB30207AE7696795AD550A35F9F97419B471EB1CH7a7O) ПБУ 10/99) с отнесением в дебет счетов 44 "Расходы на продажу" (если расходы на поддержку сайта определены учетной политикой в качестве рекламных или являются издержками обращения у интернет-магазина) или 26 "Общехозяйственные расходы" (в иных случаях). Для целей налогообложения прибыли подобные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с нормами [подп. 49 п. 1 статьи 264](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F97419B473E818H7aEO) НК РФ.

При организации учета операций по разработке интернет-сайта также следует обратить внимание на [подп. 26 п. 2 статьи 149](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C30B979BDB3E207AE7696795AD550A35F9F9741BB171HEa2O) НК РФ, согласно которому не подлежат налогообложению операции по реализации на территории РФ исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионных и сублицензионных договоров. При этом Минфин России настаивает на заключении письменного лицензионного (сублицензионного) договора в момент реализации права пользования компьютерными программами и электронными базами данных, на что указывает в своем [Письме](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79660782068465F49F06929ED1302B27ED613E99AF52H0a5O) от 19.02.2008 N 03-07-11/68.

Рассмотрим на конкретном примере организацию учета расходов на разработку интернет-сайта ООО "Форвард" с привлечением стороннего разработчика в случае:

1) получения ООО "Форвард" исключительного права на интернет-сайт;

2) заключения между ООО "Форвард" и разработчиком интернет-сайта лицензионного договора.

Общие условия примера выглядят следующим образом. ООО "Форвард", занимающееся интернет-торговлей, заключило договор о разработке интернет-сайта с ООО "ВебСофт". Стоимость разработки составила 200 000 руб. (НДС не облагается). Регистрация доменного имени www.forward.ru сроком на 5 лет стоила 1 180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.). Стоимость годовых услуг организации-провайдера за предоставление места на сервере и техническую поддержку интернет-сайта составила 23 600 руб. (в том числе НДС - 3 600 руб.).

В случае получения исключительного права на интернет-сайт и установления срока его полезного использования, равного 5 годам, при использовании линейного метода начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО "Форвард" будет выглядеть следующим образом (табл. 1):

Таблица 1

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО "Форвард"

при приобретении исключительного права на интернет-сайт

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N пп | Наименование операции | Сумма, руб. | Документ | Дебет | Кредит |
| Операции в момент принятия интернет-сайта к бухгалтерскому учету | | | | | |
| 1 | Оприходовано приобретенное исключительное право на интернет-сайт по договору с ООО "ВебСофт" | 200 000 | Договор отчуждения исключительного права, акт приема-передачи исключительного права | 08.5 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 2 | Расходы на регистрацию доменного имени включены в первоначальную стоимость интернет-сайта как объекта нематериальных активов | 1 000 | Акт приемки-сдачи услуг | 08.5 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 3 | Отражен НДС, начисленный по расходам на регистрацию доменного имени | 180 | Счет-фактура | 19.2 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 4 | Предъявлен к возмещению НДС по расходам на регистрацию доменного имени | 180 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 19.2 |
| 5 | Интернет-сайт введен в эксплуатацию | 201 000 | Карточка учета нематериальных активов [НМА-1](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C79661A9614EC5FF2C50A969FDA327D70EF306B97AA5A5522FEB07818B575EDH1aEO) | 04 | 08.5 |
| 6 | Оплачены услуги по разработке web-сайта ООО "ВебСофт" | 200 000 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 51 |
| 7 | Оплачена регистрация доменного имени интернет-сайта ООО "Форвард" | 1 180 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 51 |
| 8 | Оплачены услуги за предоставление места на сервере и техническое обслуживание сайта сроком на 1 год | 23 600 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным" | 51 |
| 9 | НДС по авансу выданному предъявлен к возмещению из бюджета | 3 600 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 76, субсчет "НДС по авансам выданным" |
| Ежемесячные операции | | | | | |
| 10 | Учтена в составе расходов на продажу стоимость услуг организации-провайдера  (20 000 / 12 = 1 666,66) | 1 666,66 | Акт приемки-сдачи услуг | 44 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 11 | Отражен НДС, начисленный со стоимости услуг организации-провайдера  (3 600 / 12 = 300) | 300 | Счет-фактура | 19, субсчет "НДС по услугам" | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 12 | Предъявлен к возмещению НДС со стоимости услуг организации-провайдера | 300 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 19, субсчет "НДС по услугам" |
| 13 | Частично восстановлен НДС с суммы выданного аванса организации-провайдеру | 300 | Счет-фактура | 76, субсчет "НДС по авансам выданным" | 68, субсчет "Расчеты по НДС" |
| 14 | Зачтена сумма аванса, уплаченного организации-провайдеру  (1 666,66 + 300 = 1 966,66) | 1 966,66 | Бухгалтерская справка | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным" |
| 15 | Начислена амортизация приобретенного исключительного права на интернет-сайт  (210 000 / (5 x 12) = 3 500) | 3 500 | Ведомость начисления амортизации | 44 | 05 |

Источник: составлено автором.

В случае заключения между ООО "Форвард" и ООО "ВебСофт" лицензионного договора, в котором рекомендуемый срок использования сайта определен как равный 5 годам, журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО "Форвард" будет выглядеть следующим образом (табл. 2):

Таблица 2

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни ООО "Форвард"

при приобретении неисключительного права на интернет-сайт

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Наименование операции | Сумма, руб. | Документы | Дебет | Кредит |
| Операции в момент принятия интернет-сайта к бухгалтерскому учету | | | | | |
| 1 | Оприходовано приобретенное неисключительное право на интернет-сайт по договору с ООО "ВебСофт" | 200 000 | Лицензионный договор, акт приема-передачи неисключительного права | 97 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 2 | Расходы на регистрацию доменного имени отражены в составе расходов будущих периодов | 1 000 | Акт приемки-сдачи услуг | 97 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 3 | Приобретенное неисключительное право на интернет-сайт отражено в забалансовом учете | 201 000 | Лицензионный договор, акт приема-передачи неисключительного права | 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование" |  |
| 4 | Отражен НДС, начисленный по расходам на регистрацию доменного имени | 180 | Счет-фактура | 19.2 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 5 | Предъявлен к возмещению НДС по расходам на регистрацию доменного имени | 180 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 19.2 |
| 6 | Оплачено приобретенное неисключительное право на интернет-сайт ООО "ВебСофт" по лицензионному договору | 200 000 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 51 |
| 7 | Оплачена регистрация доменного имени интернет-сайта ООО "Форвард" | 1 180 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 51 |
| 8 | Оплачены услуги за предоставление места на сервере и техническое обслуживание сайта сроком на 1 год | 23 600 | Счет, платежное поручение | 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным" | 51 |
| 9 | НДС по авансу выданному, предъявлен к возмещению из бюджета | 3 600 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 76, субсчет "НДС по авансам выданным" |
| Ежемесячные операции | | | | | |
| 10 | Учтена в составе расходов на продажу стоимость услуг организации-провайдера  (20 000 / 12 = 1 666,66) | 1 666,66 | Акт приемки-сдачи услуг | 44 | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 11 | Отражен НДС, начисленный со стоимости услуг организации-провайдера  (3 600 / 12 = 300) | 300 | Счет-фактура | 19, субсчет "НДС по услугам" | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" |
| 12 | Предъявлен к возмещению НДС со стоимости услуг организации-провайдера  (3 600 / 12 = 300) | 300 | Счет-фактура | 68, субсчет "Расчеты по НДС" | 19, субсчет "НДС по услугам" |
| 13 | Частично восстановлен НДС с суммы выданного аванса организации-провайдеру | 300 | Счет-фактура | 76, субсчет "НДС по авансам выданным" | 68, субсчет "Расчеты по НДС" |
| 14 | Зачтена сумма аванса, уплаченного организации-провайдеру  (1 666,66 + 300 = 1 966,66) | 1 966,66 | Бухгалтерская справка | 60, субсчет "Расчеты с поставщиками в рублях" | 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным" |
| 15 | Часть расходов на приобретение неисключительного права на интернет-сайт издательства включена в состав расходов на продажу  (200 000 / (5 x 12) = 3 333,33) | 3 333,33 | Ведомость списания расходов будущих периодов | 44 | 97 |
| 16 | Часть расходов на регистрацию доменного имени интернет-сайта включена в состав расходов на продажу  (1 000 / (5 x 12) = 16,67) | 16,67 | Ведомость списания расходов будущих периодов | 44 | 97 |

Источник: составлено автором.

Таким образом, материалы [табл. 1](#P183) и [табл. 2](#P295) на конкретном числовом примере демонстрируют специфику методики отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с разработкой и обслуживанием интернет-сайта организации в зависимости от возможности его учета в составе нематериальных активов, предлагаемой автором настоящей статьи.

Список литературы

1. Скорнякова А.А. Особенности бухгалтерского учета расходов на создание и разработку интернет-сайта организации // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. N 1. С. 199 - 201. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-rashodov-na-sozdanie-i-razrabotku-internet-sayta-organizatsii.

2. Скорнякова А.А. Методические основы признания информационно-коммуникационных средств в бухгалтерском учете // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. N 2. С. 152 - 156. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-osnovy-priznaniya-informatsionno-kommunikatsionnyh-sredstv-v-buhgalterskom-uchete.

3. Лукьянова Ю.А. Способы отражения расходов на создание и дальнейшее обслуживание рекламного сайта в учете рекламодателя // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2007. N 16. С. 133 - 136. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/sposoby-otrazheniya-rashodov-na-sozdanie-i-dalneyshee-obsluzhivanie-reklamnogo-sayta-v-uchete-reklamodatelya.

4. Плясова С.В. Применение метода освобождения от роялти для оценки стоимости интернет-сайта организации // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2013. N 1. С. 54 - 63. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-metoda-osvobozhdeniya-ot-royalti-dlya-otsenki-stoimosti-internet-sayta-organizatsii.

5. Фетисова О.А. Понятие нематериальных активов в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО // Актуальные вопросы экономических наук. 2013. N 34. С. 180 - 187. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nematerialnyh-aktivov-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-standartami-buhgalterskogo-ucheta-i-msfo.

6. Фадеева А.А. Понятие и состав нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2009. N 3. С. 26 - 29. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sostav-nematerialnyh-aktivov-kak-obekta-buhgalterskogo-ucheta.

7. Амелина К.Е., Коробец Б.Н., Кравченко А.А. Интернет-сайт с точки зрения категорий интеллектуальной собственности // Интернет-журнал "Науковедение". 2015. Том 7. N 5. URL: http://naukovedenie.ru/PDF/62TVN515.pdf.

8. Басманова Е.С. [О приобретении прав на интернет-сайты юридическим лицом](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C7966159D0AEC5FF2C50F959CD0327D70EF306B97HAaAO) // Журнал российского права. 2010. N 7. С. 118 - 122. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/o-priobretenii-prav-na-internet-sayty-yuridicheskim-litsom.

9. Гринь Е.С. [К вопросу о правовой природе открытых лицензий](consultantplus://offline/ref=299BE98A064AA31C7966159D0AEC5FF2C90E919BD5327D70EF306B97HAaAO) // Актуальные проблемы российского права. 2014. N 11. С. 2411 - 2416. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-pravovoy-prirode-otkrytyh-litsenziy.

10. Керимов В.В. оглы. Сравнительный анализ основных договоров о передаче прав на нематериальные активы // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2011. N 3. С. 180 - 183. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-dogovorov-o-peredache-prav-na-nematerialnye-aktivy.

11. Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденции развития // Аудит и финансовый анализ. 2007. N 6. С. 93 - 143.

12. Лебедева М.Ю. Признание, оценка и капитализация затрат на нематериальные активы в соответствии с МСФО // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2012. N 5. С. 63 - 71. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/priznanie-otsenka-i-kapitalizatsiya-zatrat-na-nematerialnye-aktivy-v-sootvetstvii-s-msfo.

13. Башкатов В.В., Дагаргулия Р.Г. Особенности учета нематериальных активов по РСБУ и US GAAP // Научный журнал КубГАУ. 2014. N 1. URL: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/32.pdf.

14. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: М., Финансы и статистика, 1993. 560 с.

15. Кондратов М.В. Амортизационная премия по нематериальным активам как фактор инновационного развития экономики // Вестник Совета молодых учетных и специалистов Челябинской области. 2015. Том 1. N 4. С. 70 - 75. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsionnaya-premiya-po-nematerialnym-aktivam-kak-faktor-innovatsionnogo-razvitiya-ekonomiki.

16. Казакова Н.А., Романова Н.В. Анализ, учет и оценка нематериальных активов компании в условиях инновационной экономики // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. N 8. С. 53 - 64. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-uchet-i-otsenka-nematerialnyh-aktivov-kompanii-v-usloviyah-innovatsionnoy-ekonomiki.

17. Белозерова Т.Г., Луговский Д.В., Тхагапсо Р.А. Нематериальные активы: проблемы идентификации, оценки и классификации // Вестник Адыгейского государственного университета. 2014. N 3. С. 189 - 198. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-problemy-identifikatsii-otsenki-i-klassifikatsii.

18. Калиничева В.Н. Новшества в учете расходов и доходов будущих периодов // Вестник Брянского государственного университета. 2011. N 3. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/novshestva-v-uchete-rashodov-i-dohodov-buduschih-periodov.

19. Агеева Е.С. Формирование информации о расходах будущих периодов в финансовой отчетности предприятий промышленности // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика. 2013. Т. 26. N 8-1. С. 55 - 60. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-informatsii-o-rashodah-buduschih-periodov-v-finansovoy-otchetnosti-predpriyatiy-promyshlennosti.

20. Башкатов В.В., Храмова В.Е. Актуальные вопросы учета расходов будущих периодов // Научный журнал КубГАУ. 2014. N 95 (01). URL: http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/60.pdf.

21. Крючкова Г.Н., Городищева А.Н. Выбор CMS при создании сайта организации // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2014. Том 2. N 10. С. 246 - 247. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/vybor-cms-pri-sozdanii-sayta-organizatsii.

О.В. Дмитриева

Кандидат экономических наук,

доцент,

доцент кафедры

"Экономика и менеджмент медиабизнеса"

Высшая школа печати и медиаиндустрии

Московского политехнического университета

Москва, Российская Федерация

Подписано в печать

22.03.2017