

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СОВРЕМЕННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ****Владимир Юрьевич КАРПЫЧЕВ^{а,*}, Юлия Павловна ШАЛЬНОВА^б**

^а доктор технических наук, профессор кафедры информатики и автоматизации научных исследований, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
kavlyr@yandex.ru

^б магистрант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Национальный исследовательский университет Высшая школа экономики – Нижний Новгород, Нижний Новгород, Российская Федерация
julia.shalnova@gmail.com

• Ответственный автор

История статьи:

Получена 23.06.2017

Получена в доработанном
виде 10.07.2017

Одобрена 24.07.2017

Доступна онлайн 27.07.2017

УДК 657.2

JEL: M41, M49

Аннотация

Предмет. Современные информационные технологии существенно меняют деятельность в области торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью не только в части технической поддержки, но и в части организации, правового регулирования и документационного обеспечения. При этом текущее нормативное правовое регулирование бизнес-процессов, как правило, не соответствует новым технологическим и организационным возможностям их исполнения. В статье рассмотрены специфика и проблемы учета реализации программного обеспечения в форме продаж экземпляров программного обеспечения через интернет-магазин и предоставления через сеть Интернет права его использования.

Цели. Комплексное исследование организационно-правового регулирования реализации программного обеспечения с использованием современных форм торговли и информационных технологий. Определение основных проблем и подходов к их решению.

Методология. В процессе исследования особенностей и проблем реализации программного обеспечения использовались методы системного подхода, логического и сравнительного анализа, правовые методы, а именно историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический и др.

Результаты. Исследованы способы оплаты и доставки (передачи) ПО, порядок подготовки и передачи покупателю документов по сделке. Особое внимание уделено современным технологиям расчетов с использованием электронных платежных систем. Отмечена неоднозначность учета электронных денег на счетах интернет-магазина. Показана специфика документального оформления реализации ПО через сеть Интернет. Определены основные направления совершенствования нормативного обеспечения реализации ПО с использованием современных информационных технологий.

Область применения. Результаты исследования могут быть применены как в теории, так и практике бухгалтерского учета электронных денежных средств.

Выводы. В настоящее время реализация программного обеспечения с использованием новых форм торговли и современных информационных технологий требует совершенствования нормативного правового регулирования в части функционирования электронных платежных систем, разработки нормативно-методических документов учета электронных денег, придания юридической силы электронным сообщениям и др.

Ключевые слова:

программное обеспечение,
интернет-торговля,
электронные платежные
системы, бухгалтерский
учет, документальное
оформление

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Карпычев В.Ю., Шальнова Ю.П. Особенности учета реализации программного обеспечения с использованием современных информационных технологий // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 14. – С. 828 – 841.

<https://doi.org/10.24891/ia.20.14.828>

В настоящее время одним из широко распространенных объектов реализации интернет-магазинов является программное обеспечение (ПО). Правовое регулирование их деятельности осуществляется в рамках общего и специального законодательства, а также требований ведомственных нормативных документов. На осуществление этой деятельности оказывают значительное влияние современные информационные технологии и организационные схемы реализации ПО. Перечисленные факторы определяют актуальность многоаспектного исследования особенностей реализации ПО с использованием сети Интернет, в основе которых лежит специфика правового регулирования оборота ПО.

Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) рассматривает программу для ЭВМ (программное обеспечение) как результат интеллектуальной деятельности, на который распространяется исключительное право. При этом исключительное право не связано с правом собственности на материальный носитель (вещь), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности, а переход права собственности на вещь не влечет переход или предоставление исключительного права на результат интеллектуальной деятельности, выраженный в этой вещи.

Возможны отчуждение права в полном объеме либо выдача лицензии на использование ПО. Правообладатель также может изготовить (воспроизвести) экземпляры ПО и распространить их по договорам купли-продажи.

Договор купли-продажи ПО имеет принципиальные отличия от лицензионного договора. Предметом договора купли-продажи является обязательство по передаче в собственность покупателя товара (вещи). В контексте настоящей статьи это может быть материальный носитель (например, компакт-диск, CD), содержащий ПО (экземпляр ПО).

При этом схемы оборота и учета ПО, возможные по действующему законодательству, существенно зависят от используемых при обороте технологий (например, Интернет), форм и способов торговли (розничная, внемагазинная и др.) и оплаты (например, через электронные платежные системы).

Таким образом, реализация ПО может происходить в виде:

- обычной сделки купли-продажи экземпляров ПО, на которую распространяются правила и технологии торговли товаром через Интернет-магазин;
- предоставления права использования ПО по лицензионному договору или передачи исключительного права на ПО, в том числе с использованием сети Интернет.

Продажа экземпляров ПО через интернет-магазин в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) представляет собой розничную торговлю, осуществляемую через телемагазины и компьютерные сети (код по ОКВЭД 52.61.2 или ОКВЭД 2 47.91) [1]. Поэтому в основе правового регулирования этого вида торговли лежит § 2 «Розничная купля-продажа» главы 30 ГК РФ.

Торговля с использованием сети Интернет в качестве средства коммуникации относится к *дистанционному способу продажи* товаров, который определяется как «продажа товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара ... с использованием ... сетей электросвязи, в том числе информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»...»¹.

Такая форма дистанционной торговли часто именуется «Интернет-торговлей», а ведущая ее организация – «Интернет-магазином». Этот подход отражен в исследовании [2]: «дистанционная торговля, как розничная торговля, осуществляется дистанционным способом, может трактоваться в широком смысле, включая Интернет-торговлю». Аналогичный вывод следует и из анализа ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения».

Отметим, что основным отличием интернет-магазина от традиционного магазина являются технологии заказа, оплаты и доставки (передачи) товара. Поэтому представляются важными организационные и правовые условия сделок купли-продажи товаров через интернет-магазины:

- наличие у продавца виртуальной торговой площадки (сайта);

¹ Постановление Правительства РФ от 27.09.2007 № 612 (ред. от 04.10.2012) «Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом».

- способы оплаты товара и доставки товара покупателю;
- порядок подготовки и передачи покупателю документов по сделке;
- ведение бухгалтерского учета в интернет-магазине и др.²

В настоящее время в сети Интернет работают магазины, принимающие **заказы** в офисе или на сайте магазина, по телефону, электронной почте, Skype и др. При этом В.В. Семенихин отмечает, что особенности интернет-торговли связаны только с используемой **формой оплаты** товаров³, которая может быть осуществлена как традиционными (оплата наличными при доставке товара, денежный перевод, наложенный платеж на почте), так и новыми способами.

Традиционные способы оплаты [3] так же как и перечисленные способы заказа технологически хорошо отработаны и не имеют организационно-правовых особенностей реализации и учета. Интерес представляют современные способы оплаты с использованием электронных средств платежа, к которым А.И. Савельев [4] и К.М. Муссель [5] относят:

- банковские карты;
- терминалы моментальной оплаты;
- SMS-сообщения (мобильный платеж);
- электронные платежные системы.

Банковские карты предназначены для управления в удаленном режиме счетами в кредитных организациях в рамках традиционных правоотношений, возникающих из договора банковского счета.

Оплата через терминалы может осуществляться по *банковской* или *агентской* *схемам*, в которых оператор по приему платежей является посредником между плательщиком и поставщиком

(интернет-магазином), соответственно при участии или без участия кредитной организации⁴.

Мобильные платежи представляют собой переводы денежных средств, совершаемые с использованием мобильных телефонов (SMS-сообщения, USSD-команды, технологии бесконтактной оплаты (NFC) или приложения мобильного банкинга)⁵. При этом, как указывают А.В. Пухов и др., сам термин «мобильный платеж» действующим законодательством не определен и используется, в основном, в специальной литературе. Источником средств для мобильных платежей могут быть денежные средства, внесенные абонентом оператору связи, средства, находящиеся на счетах клиента в банке, или электронные деньги [6].

Нетрудно увидеть, что рассмотренный платежный инструментариум расширяет технологические и функциональные возможности плательщика в рамках операций традиционных платежей (управления счетом или переводов). Поэтому следует отдельно рассмотреть технологию платежей с использованием электронных платежных систем (ЭПС). Специальное правовое регулирование (на базе Федерального закона «О национальной платежной системе», далее – Закон «О НПС») определяет особенности организации и учета платежных операций с электронными деньгами (электронными денежными средствами).

Правовые основы расчетов с использованием электронных платежных систем. До принятия Закона «О НПС» электронные деньги формально не попадали под определение денежных средств, ценных бумаг или иных активов. Но теперь эта коллизия разрешена: *электронные денежные средства* определены как средства, предоставленные ЭПС для исполнения денежных обязательств владельца перед третьими лицами. Причем, по мнению И.И. Кучерова [8] и Д. Шиганова [9], при переводе традиционных (безналичных) денег в ЭПС меняется только их форма, а сущность остается прежней. Это базовая идея, позволяющая рассматривать электронные

² Графкин О. Порядок осуществления и документального оформления продажи товара через интернет-магазин. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a85/760574.html>; Лесина Т. Интернет-торговля (часть 1) // Практическая бухгалтерия. 2014. № 10. С. 44–48.

³ Семенихин В.В. Торговля: правовое регулирование, налоговый и бухгалтерский учет: энциклопедия. М.: Гросс-Медиа, РОСБУХ, 2013. 674 с.

⁴ Терминалы оплаты (системы моментальных платежей). URL: <http://www.tadviser.ru/>

⁵ Мацкевич А., Резо А. Правовое регулирование мобильных платежей в России // Микрофинанс+. 2014. № 3; Микрофинанс+. 2015. № 1; Сервисы мобильных платежей. URL: <http://www.tadviser.ru/>; [7].

деньги в качестве платежного средства, некоторого аналога денежных средств⁶.

Для оперирования электронными деньгами получатель (интернет-магазин) должен иметь специальный виртуальный счет («электронный кошелек»), открытый в какой-либо из ЭПС⁷ путем заключения с ней агентского договора.

В Памятке «Об электронных денежных средствах» Банк России разъяснил, что электронные кошельки представляют собой электронные средства платежа, предназначенные для перевода электронных денег. Доступ к электронным кошелькам может осуществляться с использованием компьютеров, мобильных устройств, в том числе посредством устанавливаемого на них специального ПО⁸.

Электронный кошелек должен корреспондироваться с расчетным счетом интернет-магазина, и, в сущности, также является технологическим инструментом, поскольку движение (ввод и вывод) электронных денег в ЭПС возможно только через его банковский счет.

Рассмотрим некоторые ограничения, вводимые Законом «О НПС», и их последствия для организации электронных платежей.

Закон «О НПС» устанавливает ограничение на остатки электронных денег в корпоративных кошельках: в ЭПС не может быть размещено более 600 000 руб. либо эквивалентной суммы в иностранной валюте (по курсу ЦБ РФ на конец рабочего дня оператора).

Законодательное ограничение касается субъектов, правомочных участвовать в расчетах электронными деньгами, а именно: расчет электронными деньгами возможен только с физическими лицами. Расчеты с юридическими лицами и предпринимателями посредством электронных денег законодательством не предусмотрены.

Рассмотренные особенности и ограничения определяют необходимость обособленного учета

⁶ Следует отметить, что электронные деньги не в полной мере обладают свойствами традиционных денег (в частности, ограниченно реализуется свойство ликвидности).

⁷ Реестр операторов платежных систем (на 12.05.2017). URL: <http://www.cbr.ru/PSsystem/?PrId=rops>

⁸ Письмо Банка России от 11.03.2016 № ИН-017-45/12 «Информационное письмо о предоставлении клиентам – физическим лицам информации об особенностях оказания услуг по переводу электронных денежных средств».

электронных денег в интернет-магазине, которые в отличие от безналичных денежных средств не размещаются на банковских счетах организации, но также должны быть отражены в бухгалтерском учете.

Закон «О НПС» создал основания принятия соответствующих подзаконных нормативных актов. Однако до настоящего времени необходимые изменения в нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет операций, проводимых с использованием электронных денег, не внесены. В частности, в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее План счетов бухгалтерского учета) и Инструкции по его применению не предусмотрен специальный счет для учета такого рода средств.

Поэтому известно несколько подходов к отражению в бухгалтерском учете расчетов (выбору счета для учета) электронными деньгами. Так, Г.И. Алексеева, Ю.И. Маковская⁹ и Т.Н. Кокина¹⁰ рассматривают в данном контексте:

– счет 58 «Финансовые вложения»;

– счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– счет учета денежных средств 55 «Специальные счета в банках»¹¹.

До принятия Закона «О НПС» в специальной литературе на основании Закона «О бухгалтерском учете», ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» высказывалось мнение (например, Д. Шиганов [9]), что организация вправе самостоятельно выбрать вариант учета электронных денег и утвердить его в учетной политике по бухгалтерскому учету. Это правило актуально и в настоящее время¹². Однако полагаем, что наиболее отвечает принципам бухгалтерского учета электронных денег счет 55 «Специальные счета». Обоснуем данную позицию.

⁹ Алексеева Г.И., Маковская Ю.И. Проблемы бухгалтерского учета расчетов с использованием электронных денег // Все для бухгалтера. 2014. № 4. С. 15–19.

¹⁰ Кокина Т.Н. Влияние способа учета электронных денег на бухгалтерскую отчетность // Все для бухгалтера. 2010. № 5. С. 35–39.

¹¹ Известны иные предложения. Так, Е.А. Воронцова [10] и А.В. Белавин [11] предлагают использовать счет 56 (свободная позиция Плана счетов бухгалтерского учета) «Электронные инструменты расчетов».

¹² Например, портал «Гарант.RU» для бухгалтерского учета электронных денег рекомендует использовать счета 55 и 76. URL: <http://www.garant.ru/consult/account/655694/>

Счет 58 «Финансовые вложения». Предложение об использовании счета 58 для учета электронных денег до принятия закона 161-ФЗ базировалось на рассмотрении электронных денег как специфических ценных бумаг, электронных чеков на предъявителя (ст. 143 ГК РФ «Виды ценных бумаг», Федеральный закон «О рынке ценных бумаг»). Отмечалось, что по «своей сущности «электронные» деньги представляют собой предоплаченный финансовый продукт, близкий по правовой природе к таким понятиям, как ценные бумаги или векселя». Исходя из этого, высказывалось мнение, что «целесообразно вести учет «электронных» денежных средств на счете 58 «Финансовые вложения»¹³. Также, согласно В.Г. Крючкову и И.С. Бутенко, бухгалтерский учет электронных денег на счете 58 «позволяет отражать в учете не только операции по вводу и выводу денежных средств в платежную систему, но и операции по их движению внутри нее» [12].

Но при данном подходе по общему правилу электронные деньги должны обладать таким экономическим свойством ценных бумаг как способность принесения владельцу дохода в виде приращения стоимости (процентов) (ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»). Однако Закон «О НПС» прямо запрещает выплату процентов на остаток электронных денежных средств клиента. Поэтому представляется, что обсуждение возможности использования счета 58 для бухгалтерского учета электронных денег в настоящее время не актуально.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В публикациях по исследуемому вопросу широко излагалось мнение о возможности учета электронных денег на субсчете «Расчеты с использованием ЭПС» счета 76. При этом, отмечает Д. Шиганов [9], электронные деньги рассматривали как «предоплаченный финансовый продукт», «анонимный авансовый платеж» и др.

До принятия Закона «О НПС» основным аргументом за использование счета 76 было отсутствие у оператора ЭПС статуса кредитной организации и, соответственно, невозможность осуществления банковских операций. Другими словами, оператор рассматривался как посредник между продавцом и покупателем, способствующий проведению между ними расчетов. Из этого

Е. Овсянникова¹⁴ и А.Р. Богданова [14] делают вывод, что бухгалтерский учет платежей, принятых через ЭПС, необходимо вести как учет операций в рамках обычных посреднических договоров, т. е. отражать электронные деньги на субсчете «Расчеты электронными деньгами» счета 76 оператора ЭПС.

Также утверждалось, что электронные деньги «целесообразно признавать в составе дебиторской задолженности, поскольку такой порядок лучше отражает их экономическую сущность»¹⁵.

Однако в этих же и других публикациях высказывались сомнения в части корректности такого подхода. Так, например, А.Р. Богданова [14] отмечает его ошибочность «с точки зрения группировки активов в бухгалтерской отчетности», поскольку электронные деньги «отражаются в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности» и, соответственно, существует возможность ввода «в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности, которые анализируют статью бухгалтерского баланса «Дебиторская задолженность». Также Т.Н. Кокина¹⁶ и А.Р. Богданова [14] указывают, что «электронные деньги выводятся из состава денежных средств», «не предназначены для какой-либо конкретной сделки», используются в произвольный момент времени и «поэтому должны отражаться в отчетности по статье «Денежные средства», а не в составе дебиторской задолженности».

Счет 55 «Специальные счета в банках». Одно из назначений счета 55 – обобщение информации о наличии и движении денег на текущих, особых и иных специальных счетах (в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах)¹⁷. Еще до принятия закона «О НПС» вносились предложения о расширении сферы применения счета 55 [15], хотя его использование для учета электронных денег вызывало возражения:

1. Оператор ЭПС не является кредитной организацией и поэтому:

— не может выполнять банковские функции, а осуществляет посреднические операции между

¹³ Мокроусов О. Интернет-торговля: бухгалтерский учет и налогообложение // Новая бухгалтерия. 2008. № 9. С. 38–48; [13].

¹⁴ Овсянникова Е. Электронные деньги. Нюансы учета // Актуальная бухгалтерия. 2011. № 5. URL: <http://garant76.ru/articles/as260511/>

¹⁵ Расчеты электронными деньгами. URL: <http://www.rnk.ru/article/66597-red-raschety-elektronnymi-dengami>

¹⁶ Кокина Т.Н. Влияние способа учета электронных денег на бухгалтерскую отчетность // Все для бухгалтера. 2010. № 5. С. 35–39.

¹⁷ Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

продавцом и покупателем по проведению расчетов¹⁸;

– нельзя рассматривать электронный кошелек как счет в банке (т. е. учитывать на счете 55 «Специальные счета в банках») [14].

Для преодоления этого возражения Т.Н. Кокина¹⁹ предлагала уточнить название счета 55, исключив слова «в банках», то есть дать ему новое название «Специальные счета».

2. Электронные деньги не являются денежными средствами в смысле ст. 140 ГК РФ. Следовательно, их учет на счете 55 противоречит принципу достоверности бухгалтерской отчетности²⁰.

В настоящее время Закон «О НПС» частично снимает эти возражения, поскольку придает операторам ЭПС статус кредитной организации. Как отмечает И.И. Кучеров [8], электронные деньги фактически признаны денежными средствами. Поэтому многие авторы рекомендуют операции по движению электронных денег отражать на счете 55 «Специальные счета в банках».

Для этого к счету 55 должен быть открыт субсчет 55-4 «Электронные платежные средства» («Специальный счет для расчетов электронными деньгами», «Электронные деньги»), который может быть как рублевым, так и валютным. При этом наличие и движение иностранной валюты должно учитываться обособленно. Это означает, что к счету 55 должны быть открыты субсчета «Электронные платежные средства в валюте» и «Электронные платежные средства в рублях». Также могут быть выделены отдельные субсчета по платежным системам или видам электронных денег.

Детально отражение в бухгалтерской отчетности расчетов электронными деньгами с использованием счетов 55-4 «Электронные деньги», 58 «Финансовые вложения» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» рассмотрено в работе Т.Н. Кокиной²¹ и других трудах, посвященных исследуемой теме.

¹⁸ Овсянникова Е. Электронные деньги. Нюансы учета // Актуальная бухгалтерия. 2011. № 5.

¹⁹ Кокина Т.Н. Влияние способа учета электронных денег на бухгалтерскую отчетность // Все для бухгалтера. 2010. № 5. С. 35–39.

²⁰ Овсянникова Е. Электронные деньги. Нюансы учета // Актуальная бухгалтерия. 2011. № 5.

В связи с введением в России МСФО отдельно следует остановиться на особенностях учета электронных денег в данной системе стандартов. По сформировавшемуся в бухгалтерском сообществе мнению, планы счетов бухгалтерского учета, созданные с использованием РСБУ, могут быть взяты за основу планов счетов МСФО. Поэтому представляется, что специальной трансформации учета электронных денег по отечественным и международным стандартам не требуется.

Для формирования отчетности о движении денежных средств в организации используется стандарт МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (отечественный аналог ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»²²).

Строго говоря, как уже было показано, электронные деньги имеют ограничения по ликвидности и не являются финансовыми вложениями. По этим формальным признакам они не отвечают требованиям п. 6 и п. 7 IAS 7 и не относятся ни к денежным средствам («денежные средства в кассе и депозиты до востребования»), ни к денежным эквивалентам («краткосрочные высоколиквидные инвестиции»)²³. Однако учет электронных денег на субсчете счета 55 «Специальные счета в банках», по нашему мнению, позволяет преодолеть отмеченное противоречие и отражать их движение как движение денежных средств.

Варианты доставки товара, документального оформления и учета сделки купли-продажи товара достаточно хорошо урегулированы и подробно описаны в ряде источников²⁴. В частности, отмечено, что бухгалтерский учет в Интернет-магазинах, реализующих товар, аналогичен учету в обычных магазинах.

²¹ Кокина Т.Н. Влияние способа учета электронных денег на бухгалтерскую отчетность // Все для бухгалтера. 2010. № 5. С. 35–39.

²² Пункт 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации разрешает субъектам малого предпринимательства, к которым относятся многие интернет-магазины, не представлять отчет в составе годовой бухгалтерской отчетности.

²³ Е.А. Воронцова [10] и А.В. Белавин [11] предлагают рассматривать электронные деньги в качестве денежных эквивалентов.

²⁴ Графкин О. Порядок осуществления и документального оформления продажи товара через интернет-магазин. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a85/760574.html>; Семенихин В.В. Торговля: правовое регулирование, налоговый и бухгалтерский учет: энциклопедия. М.: Гросс-Медиа, РОСБУХ, 2013. 674 с.; [3, 17].

Передача дистрибутива (права на использование) ПО посредством сети Интернет. Возмездная передача права использования ПО по лицензионному договору может физически осуществляться путем предоставления доступа к ПО по сети Интернет. Эта особенность правового регулирования передачи ПО определяется возможностями современных информационных технологий и соответствует обычаям современной предпринимательской практики. При этом передача прав на использование тиражируемого ПО осуществляется в упрощенном порядке (акцепт оферты конклюдентными действиями, browse-wrap agreements [16]):

1. На сайте правообладателя размещается оферта на приобретение неисключительных прав (лицензии) на ПО.
2. Пользователь (лицензиат) оплачивает приобретение неисключительной лицензии установленным правообладателем способом.
3. Пользователь загружает пробную или коммерческую версию ПО и по электронной почте получает регистрационный ключ (код) активации ПО.
4. Пользователь активирует ПО.

Как уже отмечалось, основным отличием такого способа сделки от продажи экземпляра ПО через магазин или интернет-магазин является отсутствие материального носителя ПО (CD).

Лицензионный договор заключается сторонами в электронном виде при инсталляции программы путем принятия лицензиатом стандартных условий, приведенных на сайте правообладателя (договор присоединения). Обычно предоставляется возможность распечатки лицензионного договора.

Как правило, при заключении лицензионного договора в электронной форме и скачивании пользователем ПО через Интернет правообладатель (лицензиар, сублицензиар) не оформляет первичные документы (договоры, акты приема-передачи) на бумажном носителе, а оплата пользователем (лицензиатом) производится в электронной форме одним из рассмотренных способов.

Документальное оформление сделок с программным обеспечением. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» все факты хозяйственной жизни, влияющие на финансовый

результат деятельности организации, подлежат оформлению первичными учетными документами, которые необходимы, в частности, для регистрации и накопления отраженных в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

При этом первичные учетные документы могут быть приняты к учету, если соответствуют форме, установленной в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в унифицированных альбомах, должны разрабатываться организацией самостоятельно и содержать обязательные реквизиты, установленные Законом «О бухгалтерском учете».

Таким образом, торговые операции интернет-магазинов, в том числе и с электронными деньгами, в соответствии с приведенными бухгалтерскими правилами должны быть оформлены документально – документами на бумажном носителе или электронными документами, заверенными электронной подписью²⁵.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете» виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, устанавливаются федеральными стандартами бухгалтерского учета. Но до настоящего времени такие стандарты не приняты. Поэтому Минфин России полагает, что до их принятия организация может в целях бухгалтерского учета и налогообложения использовать при оформлении первичных учетных документов в электронном виде любой вид электронной подписи, предусмотренный Законом «Об электронной подписи»²⁶.

Некоторые особенности оформления первичных электронных документов рассматривает С.П. Данченко [18]. Однако в современной деловой практике (документообороте интернет-торговли) значительное место занимает обмен электронными сообщениями²⁷, которые формально не являются электронными документами,

²⁵ Письмо Минфина России от 11.01.2011 № 03-03-06/1/3 «О подтверждении расходов при налогообложении прибыли с использованием документов, оформленных в электронном виде и подписанных электронной цифровой подписью».

²⁶ Письмо Минфина России от 05.05.2015 № 07-01-06/25701 «О применении электронной подписи в целях бухгалтерского учета и налогообложения».

²⁷ Определение электронного сообщения см. Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и защите информации»; [19, 20].

поскольку не содержат обязательного реквизита – электронной подписи. Рассмотрим особенности документального оформления сделок по реализации ПО, совершаемых с использованием сети Интернет для передачи ПО.

По общему правилу (ГК РФ) при передаче неисключительного права на пользование ПО должен быть заключен лицензионный договор. При этом законодательство предоставляет возможность упрощенного способа заключения (ст. 1286.1 ГК РФ), в том числе в электронной форме.

Также документально должен быть удостоверен факт предоставления прав на использование ПО по лицензионному договору. Однако альбомы унифицированных форм первичной учетной документации не содержат установленной формы акта приемки-передачи неисключительных прав на ПО. Поэтому к форме этого документа специальные требования не предъявляются.

При скачивании ПО по сети Интернет производится передача ПО как результата интеллектуальной деятельности (не товара). Поэтому накладная не оформляется, поскольку в бухгалтерском учете она – первичный документ на отпуск (отгрузку) или получение товарно-материальных ценностей (CD с экземпляром ПО).

Техническим подтверждением факта передачи дистрибутива ПО лицензиату по сети Интернет может быть *лог* (отчет – текстовый файл с расширением *log*) с сервера интернет-магазина о скачивании ПО лицензиатом. Однако лог не является документом, и, следовательно, не может быть принят бухгалтерией к учету.

Совершение такой сделки без оформления и подписания традиционных первичных учетных документов является ее особенностью. При этом законодательство (НК РФ) предоставляет возможность косвенного подтверждения сделки при наличии документов, позволяющих сделать вывод о том, что лицензиат фактически понес расходы на приобретение права на ПО.

В части, касающейся информации по движению электронных денег в электронном кошельке, соответствующие документы обязан предоставлять интернет-магазину оператор ЭПС (Закон «О НПС»). Порядок представления определяется в договоре. Так, В.Ю. Никитина [21] приводит пример ЭПС Яндекс.Деньги, оператор

которой в конце месяца предоставляет клиентам отчет на бумажном носителе об оборотах по электронному кошельку.

Косвенно подтверждать расходы лицензиата может переписка по электронной почте, распечатанная и заверенная в установленном порядке (обладающая юридической силой), в том числе документы, отражающие:

- оплату предусмотренного лицензионным соглашением вознаграждения;
- передачу дистрибутива ПО лицензиату.

Подобная возможность предусмотрена в письме Минфина России²⁸, который, однако, не уточнил порядок заверения. Очевидно, речь идет о нотариальном заверении²⁹. Это могут быть скриншоты экрана компьютера, на который пришли письма, например, копия страницы электронной почты лицензиата, свидетельствующая о получении им от лицензиара регистрационного ключа (кода активации), либо ссылки для скачивания и инсталляции ПО.

Представляется, что этот перечень можно дополнить распечатанными лицензионным договором, актом приема-передачи и иными документами, также позволяющими сделать вывод о том, что сделка фактически совершена.

Процедура заверения проводится нотариусом в порядке осмотра доказательств и оформляется протоколом, который должен содержать:

- сведения о дате и месте проведения осмотра, участниках осмотра;
- подтверждаемые сведения: адрес, с которого было отправлено письмо, текст сообщения; реквизиты организации-лицензиата и др.;
- иные сведения (используемое программное обеспечение и технические характеристики компьютера и др.).

Однако следует заметить, что не все авторы придерживаются этой позиции. Например, В. Брызгалин полагает, что «при сохранении электронной переписки нотариальное удостоверение текста сообщений не является

²⁸ Письмо Минфина РФ от 05.03.2011 № 03-03-06/1/127 «Об учете в целях налогообложения прибыли расходов при приобретении программы для ЭВМ через Интернет».

²⁹ Основы законодательства Российской Федерации о нотариате.

обязательным, ведь такого требования законодательство не содержит»³⁰.

В Интернете приводятся иные рекомендации по легитимизации электронной переписки, например, на основании договора, путем заверения у провайдера, обращения к эксперту, ссылок на электронные письма в последующей бумажной корреспонденции и др.³¹ Тем не менее, можно утверждать, что правила и методики определения легитимности электронной корреспонденции до настоящего времени не выработаны, что определяет трудности реализации, учета и в

необходимых случаях доказательства условий сделки³².

Заключение. Использование современных форм торговли и информационных технологий для реализации ПО затруднено недостаточной урегулированностью функционирования ЭПС, пробелами в нормативно-методической базе, не предусматривающей учет электронных денег, отсутствием юридической силы электронных сообщений и др. Текущая ситуация и тенденции ее развития актуализируют активизацию нормотворческой деятельности на всех уровнях.

³⁰ Брызгалов В. Заверенная нотариусом распечатка электронного письма может подтвердить расходы // Документы и комментарии. 2011. № 9. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a35/314406.html>

³¹ Скворцов Д.И. Как придать электронной переписке юридическую силу. URL: <https://pravorub.ru/articles/46237.html>; Бычков А. Юридическая сила электронной переписки // ЭЖ-Юрист. 2016. № 42. С. 32–34.

³² Примеры судебной практики по вопросам допустимости электронной переписки и иных доказательств, полученные с использованием сети Интернет, в совокупности и взаимосвязи приводят А.И. Савельев [16], И.Б. Иловайский и В.А. Марчукова [22].

Список литературы

1. Бурсулая Т.Д. Интернет-магазин: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2016. № 10. С. 81–86.
2. Особенности и тенденции развития внемагазинной торговли России: текущее состояние, потенциал развития, регулирование. М.: НИУ ВШЭ, 2011. 111 с.
3. Таран В.Н., Дерябина В.А. Анализ способов оплаты за приобретенный товар и видов доставки в Интернет-магазинах // Южно-Уральские научные чтения. 2016. № 1(2). С. 49–54.
4. Савельев А.И. Электронная коммерция в России и за рубежом: правовое регулирование. М.: Статут, 2014. 543 с.
5. Муссель К.М. Платежные технологии, системы и инструменты. М.: Кнорус, ЦИПСИР, 2015. 288 с.
6. Пухов А.В., Мацкевич А.Ю., Рего А.В., Ушанов П.В. Электронные деньги в коммерческом банке: практическое пособие. М.: Кнорус, ЦИПСИР, 2015. 208 с.
7. Иванов В.Ю. Мобильные платежные услуги операторов связи в рамках законодательства о национальной платежной системе // Банковское право. 2012. № 6. С. 29–36.
8. Кучеров И.И. Законные платежные средства: теоретико-правовое исследование: монография. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 2016. 392 с.
9. Шиганов Д. Как отражать операции с электронными деньгами по новым правилам // Главбух. 2011. № 16. С. 73–79.
10. Воронцова Е.А. Формирование и представление информации об электронных расчетных инструментах предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 7 // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2010. № 3. С. 208–210.
11. Белавин А.В. Особенности учета денежных средств в электронном виде и осуществления операций с ними в соответствии с МСФО и РСБУ // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 3. С. 33–36.
12. Крючков В.Г., Бутенко И.С. Онлайн-платежи // Главбух. Приложение «Учет в торговле». 2004. № 4. С. 45–53.
13. Леденева З.Н., Рудакова О.В. Расчеты электронными деньгами: бухгалтерский учет и налогообложение // Научные записки ОрелГИЭТ. 2011. № 1. С. 58–62.
14. Богданова А.Р. Бухгалтерский учет расчетов с использованием электронных платежных систем // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2010. № 21. С. 34–38.
15. Кучинский А.В. Современное состояние и направления совершенствования учета денежных средств и их эквивалентов // Экономические науки. 2009. № 61. С. 343–346.
16. Савельев А.И. Электронная коммерция в России без ЭЦП: иллюзия или реальность? // Вестник гражданского права. 2013. № 3. С. 43–88.
17. Белоусова М. Продажа через Интернет-магазины // Аудит и налогообложение. 2007. № 12. С. 2–8.
18. Данченко С.П. Оформление документов в электронном виде // Налоговая проверка. 2015. № 4. С. 32–43.
19. Першин А.Н. Электронный документ и электронное сообщение: понятие и особенности поиска в электронной среде // Научный вестник Омской академии МВД России. 2015. № 3. С. 34–38.
20. Карев Я.А. Электронные документы и сообщения в коммерческом обороте: правовое регулирование. М.: Статут, 2006. 320 с.
21. Никитина В.Ю. Электронные деньги: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2012. № 10. С. 51–54.

22. *Иловайский И.Б., Марчукова В.А.* Правовая сущность понятий «обмен электронными документами и сообщениями» в отечественном и международном праве // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Юриспруденция. 2016. № 2. С. 67–71.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

SPECIFICS OF ACCOUNTING FOR SOFTWARE SALE USING MODERN IT

Vladimir Yu. KARPYPHEV^{a,*}, Yuliya P. SHAL'NOVA^b^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
kavlyr@yandex.ru^b National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod,
Russian Federation
julia.shalnova@gmail.com

* Corresponding author

Article history:

Received 23 June 2017

Received in revised form

10 July 2017

Accepted 24 July 2017

Available online 27 July 2017

JEL classification: M41, M49**Keywords:** computersoftware, e-commerce, Internet
trading, electronic payment
system, financial accounting**Abstract****Subject** The article considers the specifics of accounting for software selling and granting the right to use it via the Internet.**Objectives** The study aims to review legal regulations pertinent to software sale using modern retailing forms and information technologies, and to identify key problems and solutions.**Methods** The paper involves methods of systems approach, logical and comparative analysis, historical analysis, legal comparison, formal analysis, etc.**Results** We examine available options for payment and delivery of software, procedures for preparation and transfer of transaction documents to the buyer. Special focus is on modern payment technologies such as electronic payment (EP) systems. We highlight the ambiguity of electronic money accounting in the accounts of internet stores, discuss the specifics of documentary evidence, and define areas of improving the legal regulation of selling software online, using modern IT.**Conclusion and Relevance** Currently, selling software online with the application of new retailing forms and modern IT requires improvement of regulations on electronic payment system functioning. It is necessary to develop regulatory instruments and methodological documents for electronic money accounting, electronic message validation, etc.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Karpychev V.Yu., Shal'nova Yu.P. Specifics of Accounting for Software Sale Using Modern IT. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 14, pp. 828–841.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.14.828>**References**

1. Bursulaya T.D. [Financial and tax accounting for an online store]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2016, no. 10, pp. 81–86. (In Russ.)
2. *Osobennosti i tendentsii razvitiya vnemagazinnoi trgovli Rossii: tekushchee sostoyanie, potentsial razvitiya, regulirovanie* [Specifics and trends in the development of non-store retailing in Russia: Current state, potential for development, regulation]. Moscow, NRU HSE Publ., 2011, 111 p.
3. Taran V.N., Deryabina V.A. [Analysis of payment methods and delivery mechanisms for goods purchased in online stores]. *Yuzhno-Ural'skie nauchnye chteniya = South-Ural Scholarly Readings*, 2016, no. 1(2), pp. 49–54. (In Russ.)
4. Savel'ev A.I. *Elektronnaya kommersiya v Rossii i za rubezhom: pravovoe regulirovanie* [E-commerce in Russia and abroad: Legal regulation]. Moscow, Statut Publ., 2014, 543 p.
5. Mussel' K.M. *Platzhnye tekhnologii, sistemy i instrumenty* [Payment technologies, systems and tools]. Moscow, KnoRus, TSIPSiR Publ., 2015, 288 p.

6. Pukhov A.V., Matskevich A.Yu., Rego A.V., Ushanov P.V. *Elektronnye den'gi v kommercheskom banke: prakticheskoe posobie* [Electronic money in a commercial bank: A user's manual]. Moscow, KnoRus, TSIPSiR Publ., 2015, 208 p.
7. Ivanov V.Yu. [Payment service delivery by mobile operators within the law on the national payment system]. *Bankovskoe pravo = Banking Law*, 2012, no. 6, pp. 29–36. (In Russ.)
8. Kuchеров I.I. *Zakonnye platezhnye sredstva: teoretiko-pravovoe issledovanie: monografiya* [Legitimate means of payment: A theoretical and legal study: a monograph]. Moscow, Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation Publ., 2016, 392 p.
9. Shiganov D. [How to report transactions with electronic money under new accounting rules]. *Glavbukh = Chief Accountant*, 2011, no. 16, pp. 73–79. (In Russ.)
10. Vorontsova E.A. [Generation and presentation of information on enterprise's electronic payment tools according to IAS 7]. *Vektor nauki Tol'yatinskogo gosudarstvennogo universiteta = Science Vector of Togliatti State University*, 2010, no. 3, pp. 208–210. (In Russ.)
11. Belavin A.V. [Specifics of accounting for funds in electronic form and operations with them in accordance with IFRS and RAS]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 3, pp. 33–36. (In Russ.)
12. Kryuchkov V.G., Butenko I.S. [Online payments]. *Glavbukh = Chief Accountant*. Special Issue 'Accounting for Trade', 2004, no. 4, pp. 45–53. (In Russ.)
13. Ledeneva Z.N., Rudakova O.V. [Payments with electronic money: Accounting and taxation]. *Nauchnye zapiski OrelGIET = Scientific Journal of OrelSIET*, 2011, no. 1, pp. 58–62. (In Russ.)
14. Bogdanova A.R. [Calculating accounting with the use of electronic payment systems]. *Vestnik Volzhskogo Universiteta im. V.N. Tatishcheva = Vestnik of Volzhsky University n. a. V.N. Tatischev*, 2010, no. 21, pp. 34–38. (In Russ.)
15. Kuchinskii A.V. [Current state and areas of improving the accounting treatment of money and its electronic equivalents]. *Ekonomicheskie nauki = Economic Sciences*, 2009, no. 61, pp. 343–346. (In Russ.)
16. Savel'ev A.I. [E-commerce in Russia without electronic digital signature: Illusion or reality?]. *Vestnik grazhdanskogo prava = Civil Law Review*, 2013, no. 3, pp. 43–88. (In Russ.)
17. Belousova M. [Selling through online stores]. *Audit i nalogooblozhenie = Audit and Taxation*, 2007, no. 12. (In Russ.)
18. Danchenko S.P. [Electronic document processing]. *Nalogovaya proverka = Tax Audit*, 2015, no. 4, pp. 32–43. (In Russ.)
19. Pershin A.N. [Electronic document and electronic message: Notion and peculiarities of search in electronic environment]. *Nauchnyi vestnik Omskoi akademii MVD Rossii = Scientific Bulletin of Omsk Academy of the MIA of Russia*, 2015, no. 3, pp. 34–38. (In Russ.)
20. Karev Ya.A. *Elektronnye dokumenty i soobshcheniya v kommercheskom oborote: pravovoe regulirovanie* [Electronic documents and messages in the stream of commerce: Legal regulation]. Moscow, Statut Publ., 2006, 320 p.
21. Nikitina V.Yu. [Electronic money: Financial and tax accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 10, pp. 51–54. (In Russ.)
22. Ilovaiskii I.B., Marchukova V.A. [Legal nature of the concept of electronic documents and messages exchange in the domestic and international law]. *Nauchnyi vestnik Volgogradskogo filiala RANHiGS. Seriya: Yurisprudence = Scientific Bulletin of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration. Series: Law*, 2016, no. 2, pp. 67–71. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.