



УДК 657.421.3

## Розвиток категорійно-понятійного апарату системи інформаційно-комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку

Олена Леонідівна Біляченко,  
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту  
Черкаського інституту банківської справи  
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),  
кандидат економічних наук

**Анотація.** Досліджено терміносистему сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, на основі чого встановлено неконвенційність категорійно-понятійного апарату зазначеної сфери, який використовується в обліку. Для усунення зазначеної проблеми проаналізовано наявні підходи і надано власне визначення таким поняттям, як «програмне забезпечення», «комп'ютерна програма», «підпрограма», «апаратне забезпечення», «комп'ютер», що дозволяє встановити місце зазначених об'єктів у системі бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** програмне забезпечення, комп'ютерна програма, підпрограма, апаратне забезпечення, комп'ютер.

**Постановка проблеми.** Сьогодні характеризується проникненням інформаційно-комп'ютерних технологій в усі сфери життя населення. Тотальна комп'ютеризація призвела до виникнення такого поняття, як «комп'ютерна цивілізація», що характеризує сучасний рівень розвитку матеріального виробництва та культури на основі нових науково-технічних і технологічних критеріїв суспільного прогресу.

У науковій літературі виділяють чотири основні сфери, в яких комп'ютеризація є особливо важливим завданням: 1) комп'ютеризація господарської діяльності підприємств; 2) розробка системи інформаційних послуг для населення; 3) комп'ютеризація охорони здоров'я і соціального забезпечення; 4) комп'ютеризація освіти і науки. При цьому першочерговим завданням, на думку науковців, є комп'ютеризація господарської діяльності, а саме організація високо-ефективної обробки економічної інформації. У нових господарських умовах як внутрішні, так і зовнішні користувачі звітності підприємства повинні бути забезпечені достовірною, оперативною і легкодоступною інформацією, що можливо за умови використання інформаційно-комп'ютерних технологій. Крім того, інформаційно-комп'ютерні технології є не лише допоміжним інструментом ведення господарської діяльності підприємств, а й активом, що надає суттєві економічні вигоди, а тому бухгалтерський облік і контроль за таким активом повинен бути організований належним чином.

Порівняно нова природа інформаційно-комп'ютерних технологій, як активу підприємства, обумовила нерозробленість теоретичних положень і відсутність практичних підходів до обліково-контрольного забезпечення даного активу. Значний негативний вплив також спричинила відсутність єдиного категорійно-понятійного апарату терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку, оскільки розповсюдження суто технічних термінів та використання їх бухгалтерами, що не є спеціалістами в цій галузі, призводить до плутанини та ускладнення категорійно-понятійного апарату, а це, у

свою чергу, призводить до неправильного визначення об'єкта обліку та виду активу підприємства. Саме тому особливо актуально сьогодні постає проблема уточнення і впорядкування терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що існує тенденція широкого використання складних технічних термінів зі сфери інформаційно-комп'ютерних технологій у повсякденному житті, що пов'язано з високим рівнем процесу комп'ютеризації життя населення. У той же час в економічній літературі спостерігається негативна тенденція використання технічних термінів і понять зі сфери інформаційно-комп'ютерних технологій без належного їх тлумачення, а також роз'яснення відмінностей між категоріями, що вживаються. Крім того, постійний розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій зумовлює вдосконалення категорійно-понятійного апарату, зокрема замінюючи одні терміни іншими, що, у свою чергу, також призводить до плутанини в економічній літературі, у тому числі й обліковій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням упорядкування категорійно-понятійного апарату у сфері бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвятили свої праці такі вітчизняні і зарубіжні вчені: В. Ю. Бакшинська, В. А. Березовський, В. Букур, О. Б. Бутнік-Сіверський, В. Б. Гурко, П. П. Крайнев, С. Ф. Легенчук, Н. М. Малюга, П. Б. Мерс, С. А. Ніколаєва, А. П. Сергеев, М. Ю. Скапенкер, Г. М. Соловйова, В. В. Сопко, П. В. Струбалін, С. В. Шульга та інші. У той же час в Україні відсутні праці облікового характеру, присвячені уточненню та впорядкуванню категорійно-понятійного апарату сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, що використовується в бухгалтерському обліку.

**Мета статті** – удосконалення терміносистеми сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, зокрема тих категорій і понять, що використовується в бухгалтерському обліку, шляхом їх уточнення з урахуванням сфери функціонування, а також установа



спільного і відмінного в зазначеній термінології для можливості визначення умов використання таких термінів і понять у бухгалтерському обліку, що, у свою чергу, дозволить усунути плутанину в категорійно-понятійному апараті, визначити об'єкт бухгалтерського обліку та вид активу підприємства.

**Обґрунтування отриманих наукових результатів.** Розвиток сучасних терміносистем різних сфер характеризується їх уніфікацією та стандартизацією, що обумовлено потребою суспільства в однозначній науковій комунікації. Процеси передбачають взаємозаміну і обмін понять між терміносистемами різних сфер, що має свої негативні риси, адже вживання незрозумілих термінів, що належать до терміносистеми однієї сфери, фахівцями іншої сфери призводить до неправильного їх тлумачення, плутанини та ускладнення категорійно-понятійного апарату, що, у свою чергу, негативно впливає не лише на наукову, а й на практичну діяльність.

Упровадження новітніх технологій і досягнень науково-технічного прогресу в різні сфери суспільного життя, виникнення сучасних інформаційних мереж зумовили появу нового категорійно-понятійного апарату, поширення якого в терміносистеми інших сфер, у тому числі і в облікову, відбувається швидкими темпами.

У сфері інформаційно-комп'ютерних технологій склався певний понятійний апарат, водночас, трактування термінів не завжди однозначне, тому, виходячи з теми і мети дослідження, основна увага буде зосереджена на трактуванні й уточненні термінів і категорій, пов'язаних з апаратним і програмним забезпеченням підприємства. Це сприятиме вдосконаленню теорії і методики бухгалтерського обліку та контролю даних об'єктів, адже значення термінів дозволяє орієнтуватися в розв'язку теоретичних, методичних і практичних завдань у сфері обліку та контролю програмного забезпечення (далі – ПЗ) підприємства.

Процес визначення значимих термінів у своїй основі є процесом виділення відмінностей між ними, тобто необхідно визначити, чи наявні відмінні риси між термінами: «програмне забезпечення», «математичне забезпечення ЕОМ<sup>1</sup>», «комп'ютерна програма», «програмний засіб», «програмний продукт», «програма для ЕОМ», «програма ЕОМ», «software», «computer program». У зв'язку з тим, що в деяких випадках програмне забезпечення є невіддільним від апаратного, а в бухгалтерському обліку відсутня методика поділу (або поєднання, залежно від ситуації) апаратного та програмного забезпечення і відображення даних об'єктів у системі бухгалтерського обліку, досліджуватись будуть також поняття: «комп'ютер», «апаратне забезпечення», «computer», «hardware».

Проведений аналіз довідкової літератури на предмет визначення і взаємозв'язку термінів «програмне забезпечення», «програмний продукт», «програмний засіб», «математичне забезпечення», «комп'ютерна програма», «програма (ЕОМ, для ЕОМ, машинна, обчислювальна машина)», «система програмного забезпечення»,

«software» дозволив визначити основні тенденції зміни терміносистеми галузі інформаційно-комп'ютерних технологій у темі, що досліджується (табл. 1).

Таблиця 1  
Дослідження використання термінів сфери інформаційно-комп'ютерних технологій у довідковій літературі

Термін, що вживається	Кількість літературних джерел, в яких використовується це поняття	Питома вага, %
Програмне забезпечення	19	63,3
Software	15	50,0
Програма (ЕОМ, для ЕОМ)	14	46,7
Математичне забезпечення (ЕОМ, для ЕОМ)	11	36,7
Комп'ютерна програма	5	16,7
Програмний засіб	4	13,3
Програма машинна (обчислювальна машина)	3	10,0
Система програмного забезпечення	1	3,3
Програмний продукт	0	0,0
Загальна кількість літературних джерел	30	100,0

Отже, найбільш розповсюдженими у використанні є терміни «програмне забезпечення», «software» (від англ. *Soft* – м'який та *ware* – виріб) і «програма (програма ЕОМ)» або «програма для ЕОМ»; терміни «система програмного забезпечення» і «програмний продукт» у довідковій літературі вживаються рідко. В обліковій практиці (зокрема в П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [16] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]) застосовується поняття «комп'ютерна програма» (облік даного об'єкта ведеться на рахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права»). Досить неоднозначним є використання поняття «математичне забезпечення», яке в більшості використовувалося у довідковій літературі Радянського Союзу і за своїм значенням було синонімом сучасного терміна «програмне забезпечення», однак у сучасній довідковій літературі цей термін набув іншого змісту, відповідно до якого належить до групи математичних понять і категорій.

З урахуванням вищевикладеного, а також для визначення взаємозв'язку перерахованих понять, у табл. 2 представлено результати аналізу їхніх дефініцій.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що в більшості словників та енциклопедій терміни «software», «програма (ЕОМ, для ЕОМ)», «програмне забезпечення», «математичне забезпечення (ЕОМ, для ЕОМ)», «комп'ютерна програма» і «програмний засіб» уживаються як ідентичні та трактуються, загалом, як комплекс програм (у т. ч. комп'ютерних), описів, набір інструкцій або сукупність кодованих команд, що виконуються обчислювальною машиною, забезпечують автоматичне функціонування ЕОМ (керують апаратним забезпеченням комп'ютера), призначені для вирішення певного класу завдань на ЕОМ (без яких комп'ютер не може функціонувати).

<sup>1</sup> Тут і далі: ЕОМ – електронно-обчислювальна машина.



Таблиця 2

## Аналіз дефініцій понять, що розглядаються в довідниковій літературі

Дефініції	Терміни								Усього
	Software	Програма (ЕОМ, для ЕОМ)	Програмне забезпечення	Математичне забезпечення (ЕОМ, для ЕОМ)	Програма машина (обчислювальної машини)	Програмний засіб	Комп'ютерна програма	Система програмного забезпечення	
Комплекс програм, описів, набір інструкцій, комп'ютерні програми або сукупність кодованих команд, що виконуються обчислювальною машиною, забезпечують автоматичне функціонування ЕОМ (керують апаратним забезпеченням комп'ютера), призначені для вирішення певного класу завдань на ЕОМ (без яких комп'ютер не може функціонувати)	+	+	+	+	-	+	+	-	13
Алгоритм завдання, записаний таким чином, щоб його можна було вирішувати на ЕОМ (записаний мовою програмування)	-	+	-	-	+	-	-	-	5
Як об'єкт правової охорони являє собою об'єктивну форму представлення сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання певного результату, а також підготовчі матеріали, отримані в процесі її розробки, і відтворювані нею аудіовізуальні зображення	-	+	-	-	-	-	-	-	5
Система програм, що додається до ЕОМ і призначена для забезпечення її використання, а також математичні методи і алгоритми вирішення завдань, за якими складені дані програми	-	-	-	+	-	-	-	-	1
Комплекс програм, підпрограм, мов програмування, що додається до машини	-	-	+	-	-	-	-	-	1
Сукупність програм і програмних комплексів, за допомогою яких здійснюється перетворення алгоритмів програми користувача, що записані алгоритмічними мовами високого рівня, у послідовність команд, що розуміються електронікою ЕОМ, організується автоматичне проходження задач користувачів на ЕОМ, забезпечується ефективне використання обладнання ЕОМ	-	-	+	+	-	-	-	-	1
Сукупність програмних засобів для ефективного функціонування ЕОМ	+	-	+	-	-	-	-	-	1
Набір розташованих поетапно команд, що дозволяють комп'ютеру виконати поставлене завдання	-	-	+	-	-	-	+	-	1
Сукупність програм системи обробки даних і програмних документів, необхідних для реалізації програм на ЕОМ	-	-	+	+	-	-	-	-	1
Комплекс програм: - що забезпечують обробку або передання даних; - призначених для багаторазового використання та застосування різними користувачами	+	-	+	-	-	-	-	-	1
Сукупність програм системи обробки інформації та програмних документів, необхідних для їх експлуатації (згідно з ГОСТ 19781-90 [15])	-	-	+	-	-	-	-	-	1
Сукупність операційної системи, пакетів прикладних програм і програм технічного обслуговування ЕОМ	+	-	-	-	-	-	-	+	1

Майже ідентичним до зазначеного є визначення програм (ЕОМ, для ЕОМ, машинних, обчислювальних машин) як алгоритму завдання, записаного таким чином, щоб його можна було вирішувати на ЕОМ (записаний мовою програмування). Особливість такого трактування програм полягає в тому, що основний наголос поставлено на алгоритм, тобто не просто сукупність інструкцій, описів, кодових команд, а їх обов'язково визначена послідовність розташування і виконання. Наявність значної кількості дефініцій, що трактують програмне забезпечення, відповідно до законодавства Російської Федерації, як об'єктивну форму представлення сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв із метою отримання певного результату, а також підготовчі матеріали, отримані в процесі її розробки, і відтворювані нею аудіовізуальні зображення, обумовлена використанням російськомовних джерел.

Дискусійним є визначення програмного забезпечення як сукупності програм системи обробки інформації та програмних документів, необхідних для їх експлуатації. По-перше, не зрозуміло, яким чином програмні документи забезпечують виконання комп'ютером і комп'ютерними пристроями поставлені завдання; по-друге, яким чином відсутність програмних документів призводить до неможливості визнання програмного забезпечення.

Подальше дослідження терміносистеми сфери інформаційно-комп'ютерних технологій зумовлює необхідність аналізу терміна «software» як найбільш уживаного, зокрема його перекладу в словниках (табл. 3).

Найбільш розповсюдженим є переклад терміна «software» як «програмне забезпечення» і «програмні засоби», рідше цей термін перекладають як програми (ЕОМ, для ЕОМ) і «математичне забезпечення». Це пов'язано з тим, що зазначені поняття застосовувались ще за часів СРСР, а введення в інформаційно-комп'ю-



терну терміносистему англійського поняття «software» відбулося нещодавно. Важливим для подальшого дослідження є той факт, що поняття «software» переклада-

ється у множині: «програмне забезпечення», «програмні засоби», «комп'ютерні програми», тобто «software» – це сукупність, система, комплекс певних одиниць.

Таблиця 3

Переклад терміна «software» у словниках

Термін	Переклад (кількість повторів)				
	Програмне забезпечення	Програмні засоби	Математичне забезпечення (ЕОМ, для ЕОМ)	Комп'ютерні програми	Програма (ЕОМ, для ЕОМ)
Software	5	3	2	2	1

На основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що терміни «software», «програмне забезпечення» і «математичне забезпечення» є ідентичними та відрізняються лише своїм походженням, а тому для визначеності термінологічного апарату в роботі будемо вживати термін «програмне забезпечення».

Дослідження облікової літератури показало, що 50% авторів (В. Ю. Бакшинскас, С. А. Николаєва, М. Ю. Скапенкер [1, с. 20–21]; Н. Н. Карзаєва, М. І. Колтакова [10, с. 186]; Л. А. Крятова [13, с. 122–123]; Г. М. Соловійова [19, с. 20–21]; В. В. Сопко [22, с. 397]) використовують поняття «програма для ЕОМ» і надають визначення відповідно до статті 1261 Цивільного кодексу Російської Федерації [4], згідно з яким програма для ЕОМ є об'єктивною формою як сукупність даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання певного результату, включаючи підготовчі матеріали, отримані у процесі розробки програми для ЕОМ, і відтворювані нею аудіовізуальні зображення. Двадцять відсотків авторів (П. П. Крайнев [12, с. 50]; О. Б. Бутнік-Сіверський, В. С. Дроб'язко, О. А. Підпригора та ін. [18, с. 641]) використовують термін «комп'ютерна програма» і надають визначення відповідно до законодавства України – набір інструкцій у формі слів, цифр, кодів, схем, символів чи в будь-якому іншому форматі, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його в дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах).

У монографії «Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа» [2, с. 23] В. А. Березовський і В. Б. Гурко визначають комп'ютерну програму як впорядковану сукупність команд і даних для отримання певного результату за допомогою комп'ютера, записану на матеріальному носії, а також супутню електронну документацію. Відповідно до наданого авторами визначення до комп'ютерних програм також можна відносити електронну документацію, тоді не зрозумілим є, яку саме документацію, чи дозволяє ця документація виконувати на ЕОМ поставлені завдання, чому лише електронну, а не паперову документацію. Вважаємо це визначення таким, що потребує вдосконалення. Аналогічне визначення програмному забезпеченню (комп'ютерній програмі) надав В. Букур [3, с. 42].

У монографії О. В. Кантаєва визначає програмне забезпечення обчислювальних систем підприємства як сукупну вартість програмного забезпечення, що

використовується та розроблене з урахуванням специфіки діяльного підприємства [9, с. 68].

О. Б. Бутнік-Сіверський, В. С. Дроб'язко і О. А. Підпригора визначають програмне забезпечення як детальний опис комп'ютерної програми, що визначає набір інструкцій, відповідних даних програмі, та всі види допоміжних матеріалів, призначених для забезпечення розуміння або застосування комп'ютерної програми [18, с. 653]. Визначення більше характеризує таке поняття, як вихідний код комп'ютерної програми [послідовність інструкцій (текст програми) в оригіналі, яке пише розробник комп'ютерної програми]. Крім того, з наведеного визначення незрозумілим є, які саме допоміжні матеріали входять до програмного забезпечення. Не можемо погодитись і з тим, що програмне забезпечення є певною складовою комп'ютерної програми, а тому виникає необхідність аналізу дефініцій поняття, що досліджуються в нормативно-правових актах.

У Законі України «Про авторське право і суміжні права» [5], Законі України «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» [6], Наказі Міністерства освіти і науки України «Про затвердження Правил використання комп'ютерних програм у навчальних закладах» [14] комп'ютерна програма трактується як набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи в будь-якому іншому форматі, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його в дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному коді). Недоліком цього трактування комп'ютерних програм є перевантаженість синонімічними і близькими за змістом словами.

У Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження загальних вимог до програмних продуктів, які закуповуються та створюються на замовлення державних органів» [17] програмний засіб визначено як комп'ютерну програму, взаємопов'язану сукупність комп'ютерних програм, процедур, правил, документації та даних, а програмне забезпечення – як програмний засіб або їх взаємопов'язана сукупність. Не зовсім зрозумілим є введення додаткового терміна «програмний засіб», якщо програмне забезпечення – як програмний засіб або їх взаємопов'язана сукупність – може трактуватись як комп'ютерна програма, взаємопов'язана сукупність комп'ютерних програм, процедур, правил, документації та даних.

Крім вищезазначених нормативно-правових актів, в Україні діють також Державні стандарти України (ДСТУ) і Міждержавні стандарти, передбачені



Угодою про проведення погодженої політики у сфері стандартизації, метрології та сертифікації, підписаною в м. Москві 13 березня 1992 р. Так, відповідно до Міждержавного стандарту «Качество программных средств. Термины и определения. Software quality. Terms and definitions» (ГОСТ 28806-90) [11, с. 2], програмний засіб (software) – об'єкт, що складається з програм, процедур, правил, а також, якщо передбачено, супутнім їм документації і даним, що належать до функціонування системи обробки інформації. Програмний продукт (software product) трактується як програмний засіб, що призначений для поставки, передання, продажу користувачу. Порівняльний аналіз дефініцій зазначених понять у Міждержавному стандарті [11] і Постанові Кабінету Міністрів України [17] показав, що вони аналогічні.

Аналіз дефініцій понять, наданих у Міждержавному стандарті «Обеспечение систем обработки информации программное. Software of data processing systems. Terms and definitions» (ГОСТ 19781-90), наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Аналіз дефініцій понять «програма», «програмне забезпечення» і «підпрограма», наведених у Міждержавному стандарті [15]

Поняття	Визначення
Підпрограма (subprogram)	Програма, що є частиною іншої програми та такою, що відповідає вимогам мови програмування до структури програми (с. 4)
Програма (program)	Дані, що призначені для управління конкретними компонентами системи обробки інформації з метою реалізації певного алгоритму (с. 2)
Програмне забезпечення (software)	Наукова та практична діяльність зі створення програми (с. 2)

Отже, проведений аналіз даних таблиці показав, що визначення програми, як даних, призначених для управління компонентами системи обробки інформації, є не зрозумілим, базуючись на попередньо проведеному аналізі літературних джерел і нормативно-правових актах. Ураховуючи, що поняття «програма» може належати не лише до терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій, пропонуємо вживати термін «комп'ютерна програма» і використовувати його в такому значенні: комп'ютерна програма (англ. *computer program*) – це набір інструкцій або сукупність кодованих команд, записаних мовою програмування, що призначені для вирішення певного завдання. Синонімами до цього терміна є поняття: «програма (ЕОМ, для ЕОМ)» і «програма машинна (обчислювальної машини)».

Вдалими у цьому стандарті є трактування терміна «підпрограма», за єдиним винятком – необхідністю доповнення його словами «яка може виступати самостійною програмою», тобто підпрограма – це програма, що є частиною іншої програми і такою, що відповідає вимогам мови програмування до структури програми, яка може виступати самостійною програмою.

У Державному стандарті Російської Федерації «Информационная технология. Оценка программной продукции. Характеристика качества и руководства по их

применению» (ГОСТ Р ИСО/МЭК 9126-93) програмне забезпечення (software) розглядається як програми, процедури, правила і будь-яка відповідна документація, що належить до роботи обчислювальної системи [7, с. 2]. При цьому під програмним документом розуміється документ, що містить, залежно від призначення, дані, які потрібні для розробки, виробництва, експлуатації та супроводу програми чи програмного засобу. Базуючись на даних проведеного аналізу, вважаємо недоречним до програмного забезпечення відносити програмні документи, крім того, визначення самих програмних документів є неточним.

Виходячи з етимології слів «програма» і «забезпечення», а також на основі вищевикладених даних аналізу терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій, пропонуємо трактувати термін «програмне забезпечення» (англ. *software*) як сукупність комп'ютерних програм і підпрограм, що можуть функціонувати і як самостійні одиниці, і як одне ціле, створюючи синергетичний ефект.

Базуючись на проведеному аналізі терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій і враховуючи надані пропозиції щодо визначення окремих термінів з урахуванням необхідності визначення їх місця в системі бухгалтерського обліку, пропонуємо на рахунок I класу «Необоротні активи», як один із видів нематеріальних активів, і на рахунок II класу «Запаси», як один із видів оборотних активів, відображати програмне забезпечення підприємства, а саме: на субрахунках цих рахунків – програмне забезпечення за видами юридичних прав на нього, а в розрізі аналітичних рахунків – види комп'ютерних програм і підпрограм, що належать підприємству.

Аналіз літературних джерел практичного напрямку показав, що більшість авторів (наприклад, І. Солодченко [20; 21]) не встановлюють відмінностей між апаратним і програмним забезпеченням комп'ютера та пропонують обліковувати їх на рахунку основних засобів підприємства, при цьому в літературі вживається не лише термін «апаратне забезпечення», а й «апаратні засоби», «комп'ютер» і «hardware» без належного їх трактування, що зумовлює необхідність проведення аналізу дефініцій цих понять із метою визначення їх місця в системі бухгалтерського обліку.

Виходячи з даних проведеного аналізу «комп'ютер» (англ. *computer*) (синонім – електронно-обчислювальна машина, ЕОМ) можна визначити як пристрій, призначений для обробки інформації. Апаратне забезпечення (англ. *hardware*) – сукупність електронних і механічних пристроїв, що становлять комп'ютер, а також допоміжні периферійні пристрої. Отже, термін «апаратне забезпечення» є ширшим і включає не лише комп'ютер, як сукупність певних елементів, а й периферійні пристрої, наприклад, принтери, сканери, дисководи, клавіатури, модеми тощо. Поняття «комп'ютер» є узагальнювальним і суб'єктивним, характеризується певним набором елементів апаратного забезпечення, причому в уяві кожної людини набір таких елементів відрізняється. Саме тому об'єктом бухгалтерського обліку є апаратне забезпечення, а не комп'ютер, як прийнято вважати в існуючій теорії та практиці облікової науки. Слідую-



чи цим положенням, апаратне забезпечення, як об'єкт бухгалтерського обліку, повинно відображатися на рахунку I класу «Необоротні активи» як один із видів матеріальних активів (основні засоби або інші необоротні матеріальні активи) і на рахунку II класу «Запаси» як один із видів оборотних активів; на субрахунках запропонованих рахунків – види апаратного забезпечення згруповані за функціональним призначенням.

**Висновки.** Неконвенційність категорійно-понятійного апарату сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, що використовується в бухгалтерському обліку, призводить до неправильного відображення таких об'єктів, що, у свою чергу, спричиняє викривлення облікових даних. Виходячи з етимології слів «програма» і «забезпечення», а також на основі даних аналізу терміносистеми інформаційно-комп'ютерних технологій під програмним забезпеченням (англ. *software*; синоніми: математичне забезпечення, програмний засіб) у бухгалтерському обліку слід розуміти сукупність комп'ютерних програм і підпрограм, що можуть функціонувати і як самостійні одиниці, і як єдине ціле, створюючи синергетичний ефект. Комп'ютерна програма [англ. *computer program*; синоніми: програма (ЕОМ, для ЕОМ, машинна, обчислювальної машини)] – це набір інструкцій або сукупність кодованих команд, записаних мовою програмування, що призначені для вирішення певного завдання. Підпрограма (англ. *subprogram*) – це програма, що є частиною іншої програми і такою, що відповідає вимогам мови програмування до структури програми, яка може виступати самостійною програмою.

Об'єктом бухгалтерського обліку є програмне забезпечення підприємства, а не право на комп'ютерні

програми, тому на рахунках I класу «Необоротні активи», як один із видів необоротних нематеріальних активів, і на рахунках II класу «Запаси», як один із видів оборотних нематеріальних активів, повинно відображатися програмне забезпечення підприємства, а саме: на субрахунках цих рахунків – програмне забезпечення за видами юридичних прав на нього, а в розрізі аналітичних рахунків – види комп'ютерних програм і підпрограм, що належать підприємству.

Апаратне забезпечення (англ. *hardware*; синонім: апаратні засоби) визначається як сукупність електронних і механічних пристроїв, що становлять комп'ютер, а також допоміжні периферійні пристрої, у той час як комп'ютер (англ. *computer*; синоніми: електронно-обчислювальна машина, ЕОМ) – це пристрій, призначений для обробки інформації.

Оскільки об'єктом обліку є апаратне забезпечення, а не комп'ютер, то на рахунку I класу «Необоротні активи», як один із видів матеріальних активів (основні засоби або інші необоротні матеріальні активи), і на рахунку II класу «Запаси», як один із видів оборотних активів, повинно відображатися апаратне забезпечення підприємства, за його видами за функціональними групами.

Удосконалення понятійно-категорійного апарату сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, що використовується в бухгалтерському обліку, дозволило усунути наявні розбіжності у трактуванні термінів, що досліджувались, і встановити, що об'єктом бухгалтерського обліку є програмне забезпечення підприємства, а не право інтелектуальної власності на комп'ютерні програми, як визначено нормативними документами з бухгалтерського обліку.

#### Список використаних джерел

1. Бакшинскас В. Ю. Нематериальные активы: правовое регулирование, учет, налогообложение / В. Ю. Бакшинскас, С. А. Николаева, М. Ю. Скапенкер. – М. : «Аналитика-Пресс», 1998. – 112 с.
2. Березовский В. А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В. А. Березовский, В. Б. Гурко. – Мн. : Мисанта, 2006. – 131 с.
3. Букур В. Учет нематериальных активов / Василе Букур. – Ed. 1. – Cartier, 2002. – 316 с.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ: [Часть четвертая] / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ntc.duma.gov.ru/bpa/searchrun.phtml?idb=1&tipdocu=&tipdoc%5B%5D=11&tipdoc%5B%5D=16&ogul=&sbu1=&dd1=&dd2=&nmu=&nm=&nmi=%C3%F0%E0%E6%E4%E0%ED%F1%EA%E8%E9&nstr=&tx=&klu1=&klu2=0&kl=&klid=&rubu1=&rubu2=0&rub=&txt=&vs=&cpage=1&sort=1>.
5. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23 грудня 1993 р. № 3792-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3792-12&p=1269728487915312>.
6. Закон України «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» від 23 березня 2000 р. № 1587-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1587-14&p=1269431189084523>.
7. Информационная технология. Оценка программной продукции. Характеристика качества и руководства по их применению : Государственный стандарт. ГОСТ Р ИСО/МЭК 9126-93. – [Чинний від 1994-07-01]. – М. : ИПК Издательство стандартов, 2004. – 10 с.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1292864561521438>.
9. Кантаева О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : монографія / О. В. Кантаева. – Житомир : ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.
10. Карзаева Н. Н. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Н. Карзаева, М. И. Колтакова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 208 с. – (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).

11. Качество программных средств. Термины и определения. Software quality. Terms and definitions: Межгосударственный стандарт. ГОСТ 28806-90. – [Чинний від 1992-01-01]. – М. : ИПК Издательство стандартов, 1992. – 17 с.
12. Крайнев П. П. Интеллектуальна економіка: управління промисловою власністю : монографія / П. П. Крайнев. – К. : Концерн «Видавничий дім “Ін Юре”», 2004. – 448 с.
13. Крятова Л. А. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов : учебное пособие / Л. А. Крятова. – М. : Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 220 с.
14. Наказ Міністерства освіти і науки України «Про затвердження Правил використання комп'ютерних програм у навчальних закладах» від 02 грудня 2004 р. № 903 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0044-05>.
15. Обеспечение систем обработки информации программное. Software of data processing systems. Terms and definitions: Межгосударственный стандарт. ГОСТ 19781-90. – [Чинний від 1992-01-01]. – М. : ИПК Издательство стандартов, 1992. – 37 с.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99&key=dCCMfOm7xBWMgnEEZiv6CI8tHI4FI80msh8Ie6>.
17. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження загальних вимог до програмних продуктів, які закуповуються та створюються на замовлення державних органів» від 12 серпня 2009 р. № 869 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=869-2009-%EF>.
18. Право інтелектуальної власності: академ. курс : підручник для студ. вищ. навч. закл. / [О. А. Підпригора, О. Б. Бутнік-Сіверський, В. С. Дроб'язко та ін. ; за ред. О. А. Підпригори, О. Д. Святоцького]. – 2-ге вид., перероб. та допов. – К. : Коцерн «Видавничий Дім “Ін Юре”», 2004. – 672 с.
19. Соловьева Г. М. Учет нематериальных активов / Г. М. Соловьева. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 176 с.
20. Солодченко І. Стороннім вхід дозволено (програмне забезпечення в податковому обліку) / І. Солодченко // Бухгалтерія. – 2003. – № 35. – С. 72.
21. Солодченко І. Чуже серед своїх основних (програмне забезпечення в податковому та бухгалтерському обліку) / І. Солодченко // Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти : зб. систематизованого законодавства / уклад. І. Л. Голошевич ; засновн. ЗАТ «ХК «Бліц-Інформ». – К. : Бліц-Інформ, 2004. – № 5. – 192 с. – (С. 153–154).
22. Сопко В. В. Економіко-правові аспекти обліку нематеріальних активів // Інтелектуальна власність в Україні: проблеми теорії і практики : зб. наук. ст. / В. В. Сопко ; заг. ред. Шемшученко Ю. С., Бошицький Ю. Л.] / – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Міжнародний центр правових проблем інтелектуальної власності при Ін-ті держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Ужгородський державний ін-т інформатики, економіки і права. – Ужгород, 2002. – 678 с. – (С. 389–416).

**Summary.** The author studies the terminology system of information and computer technologies and proves the unconventionality of the conceptual apparatus of the aforementioned field which is used in accounting. To address this problem the author analyzes the existing approaches and gives the definitions of such terms as “software”, “computer program”, “subprogram”, “hardware”, “computer” that allows to define the place of these objects in the accounting system.

**Keywords:** software, computer program, subprogram, hardware, computer.