

ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.421.3

Ю. С. СЕРПЕНІНОВА

Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України», м. Суми

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У статті досліджено проблемні аспекти відображення в обліку програмного забезпечення. Систематизовано існуючі підходи до відображення в обліку програмного забезпечення. Визначено, що специфіка відображення в обліку програмного забезпечення залежить від особливостей його використання на підприємстві, а також від умов ліцензійної угоди.

Ключові слова: програмне забезпечення, облік програмного забезпечення, нематеріальні активи, роялті.

Y. S. SREPENINOVA

State university "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

SOFTWARE ACCOUNTING FEATURES

The article deals with the problematic aspects of the software accounting. It is systematized existing approaches to software accounting according to different conditions. The specifics of the software accounting depends on its use in the enterprise and the terms of the license agreement. If the software is an integral part of a specific asset and cannot be separated from it, it also take into account the composition of fixed assets. Otherwise, the software may appear as a separate entity accounting intangible assets or as royalty. The inclusion of software in the composition of objects of copyright and related rights or other intangible assets depends on the amount of rights that are defined by the license agreement. If the company receives non-exclusive right to use the software, it may be decided to allocate costs for the use of this software in the reporting period expenses.

Keywords: software, software accounting, intangible assets, royalty.

Постановка проблеми. Сучасний стан та розвиток реального сектору економіки обумовлює потребу підприємств працювати в умовах обробки та аналізу великих масивів інформації. Це призводить до розвитку інформаційних технологій, які можуть оперативнo та ефективно обробляти таку інформацію для прийняття на її основі відповідних управлінських рішень.

На сьогодні складно уявити будь-яке підприємство без комп'ютерної техніки та відповідного програмного забезпечення. Втім, не дивлячись на широке розповсюдження, програмне забезпечення є досить специфічним об'єктом обліку, тому виникає чимало облікових запитань стосовно відображення комп'ютерних програм.

Отже, в сучасних умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій питання систематизації теоретичних положень та обґрунтування практичних рекомендацій щодо організації і методики бухгалтерського обліку програмного забезпечення є вкрай актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження сутності програмного забезпечення як об'єкту обліку, характеристики основних підходів до відображення програмного забезпечення в обліку знайшли своє відображення в працях вітчизняних науковців [1–4, 6, 10].

Грунтовний аналіз особливостей порядку проведення інвентаризації програмного забезпечення та відображення її результатів в обліку у своїх працях досліджувала Біляченко О.Л. [1]. Такі науковці, як Гончар О.І., Павельчук І.В. аналізували нематеріальні активи як особливий чинник підвищення потенціалу підприємства та ефективність їх використання [2]. Порядок відображення в обліку створення програмного забезпечення проаналізовано в роботах Даниленко О. [3]. Практичні аспекти обліку програмного забезпечення з наданням типових кореспонденцій розглядає Золотухін О. [4].

Оскільки в більшості випадків програмне забезпечення є одним з об'єктів авторського права та суміжних з ним прав, то його вважають нематеріальним активом. Відповідно при відображенні програмного забезпечення в обліку варто керуватись нормами національних та міжнародних стандартів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8] та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [5].

Втім, не дивлячись на досить велику кількість публікацій не достатньо висвітленими залишаються питання облікового відображення програмного забезпечення, а саме критерії віднесення до складу основних засобів, нематеріальних активів чи роялті.

Метою статті є окреслення основних проблемних аспектів облікового відображення програмного забезпечення та систематизація підходів до включення програмного забезпечення до складу різних об'єктів обліку.

Виклад основного матеріалу. Перш за все необхідно визначитись із законодавчим підґрунтям даної ділянки обліку. Так, Закон України «Про авторське право і суміжні права» надає наступне визначення: комп'ютерна програма – набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну

програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах) [7]. Даним Законом комп'ютерні програми включено до складу об'єктів авторського права, які, в свою чергу, є об'єктами нематеріальних активів, тому при відображенні їх в обліку необхідно керуватись нормами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

П(С)БО 8 також розглядає комп'ютерні програми у складі групи авторське право та суміжні права, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті [8]. Втім, на практиці можуть існувати випадки, коли програмне забезпечення може бути відображене не лише як нематеріальний актив чи роялті, але і в складі основних засобів.

Отже, існує декілька варіантів відображення в обліку програмного забезпечення (рис. 1).

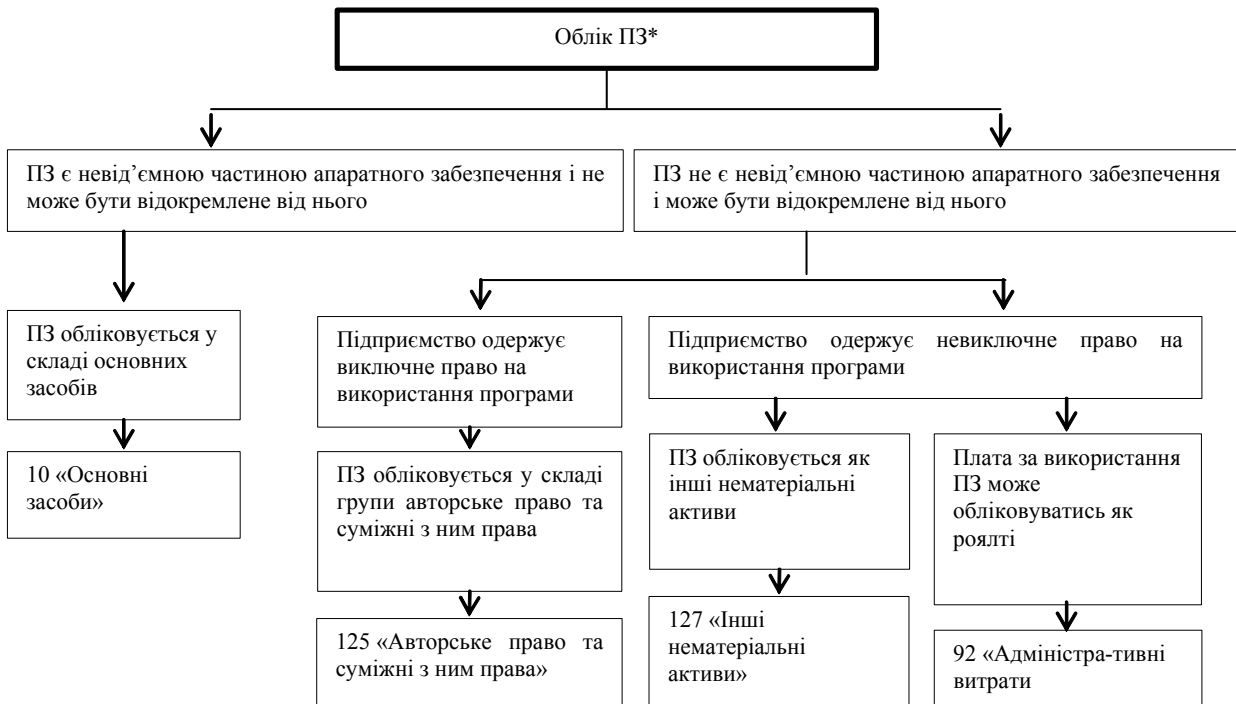


Рис. 1. Відображення в обліку програмного забезпечення (ПЗ)

Приймаючи на практиці рішення про включення програмного забезпечення до конкретного об'єкту обліку на підприємстві необхідно врахувати всі чинники та особливості використання такого програмного забезпечення, а саме:

- можливість відокремлення програмного забезпечення від апаратного забезпечення;
- можливість ідентифікації програмного забезпечення;
- наявність договору про розпорядження майновими правами інтелектуальної власності (ліцензія, ліцензійна угода, договір про створення програмного забезпечення на індивідуальне замовлення, договір про передачу виключних майнових прав тощо);
- умови ліцензійної угоди (одержання покупцем виключного та невиключного права використання програмного забезпечення);
- строк корисного використання програмного забезпечення;
- облікова політика підприємства та ін.

Якщо програмне забезпечення є невід'ємною частиною апаратного забезпечення і не може бути відокремлене від нього, то в такому випадку його доцільно обліковувати у складі основних засобів, а не відокремлювати як нематеріальний актив.

Роз'яснення цієї ситуації наведено в МСБО 38 «Нематеріальні активи», де зазначається, що деякі нематеріальні активи можуть об'єднувати нематеріальні і матеріальні елементи. В такому випадку суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим (тобто, керуватись МСБО 16 «Основні засоби», чи розглядати даний актив як нематеріальний згідно з МСБО 38).

Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верста, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так саме оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив [5].

Для того щоб програмне забезпечення в обліку відображалось у складі основних засобів необхідно дотримання наступних умов [10]:

- а) така комп'ютерна програма повинна бути пов'язана з ЕОМ, іншими машинами для автоматичної

обробки інформації, пов'язаними з ними засобами зчитування чи друку інформації, що відповідають критеріям, встановленим для основних засобів, а саме:

- їх первісна вартість повинна перевищувати 2500 грн.;
- очікуваний строк експлуатації з дати введення складає більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року);

- б) витрати на придбання програмного забезпечення не вважаються роялті;

- в) комп'ютерна програма не вважається окремим нематеріальним активом.

Для того, щоб програмне забезпечення можна було включити до складу нематеріальних активів необхідно дотримання наступних вимог:

- а) таке програмне забезпечення не входить до складу єдиного об'єкту основних засобів, що поєднує матеріальні та нематеріальні елементи;

- б) можливість ідентифікації такого програмного забезпечення;

- в) витрати на придбання програмного забезпечення не визнаються роялті.

Придбання програмного забезпечення передбачає передачу покупцеві майнових прав на використання тієї чи іншої комп'ютерної програми, а особливості та обсяг зазначених майнових прав частіш за все визначається ліцензійною угодою. При цьому ліцензійна угода може передбачати одержання покупцем виключного та невиключного права використання комп'ютерної програми. Отже, залежно від умов ліцензійної угоди будуть відрізнятися підходи до відображення програмного забезпечення в обліку.

При одержанні виключного права на використання відповідного програмного забезпечення покупець може використовувати програму в певний спосіб і в установлені межі, а також дозволяти чи забороняти подібне використання іншим особам [7], іншими словами в такому випадку підприємство набуває авторських прав на дане програмне забезпечення і може розпоряджатись ним на власний розсуд. На практиці така ситуація можлива при індивідуальному замовленні (чи власній розробці) програмного забезпечення для конкретного підприємства. Таке програмне забезпечення повністю відповідає всім критеріям віднесення до нематеріальних активів і його доцільно обліковувати у складі групи авторське право та суміжні з ним права (рахунок 125).

Але частіш за все підприємства використовують уже створені комп'ютерні програми, тобто отримують лише право використання програми (невиключне право), не отримуючи авторських прав на дане програмне забезпечення. В такому випадку облік програмного забезпечення (за рекомендаціями Міністерства фінансів – лист від 13.07.09 р. № 31-34000-20-10/18896) доцільно здійснювати у складі інших нематеріальних активів (рахунок 127).

Існують випадки, коли витрати на придбання комп'ютерної програми відносяться до складу роялті. У таких випадках платник податку отримує право на користування або за надання права на користування будь-яким авторським правом на комп'ютерні програми. Роялті можуть мати місце, коли умовами договору між власником авторського права на комп'ютерну програму і користувачем авторського права (а не кінцевим споживачем самої тільки комп'ютерної програми) передбачено умови, які б надавали право користувачу об'єкта інтелектуальної власності продавати, передавати або відчужувати зазначений об'єкт [10].

П(С)БО 15 визначає роялті як будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [9]. В такому випадку витрати за право користуватись програмним забезпеченням підприємству варто включати до складу витрат звітного періоду (наприклад рахунок 92).

Висновки. Таким чином, впровадження сучасних комп'ютерних та інформаційних технологій дозволяє суттєво спростити процес облікового відображення господарських операцій на будь-якому підприємстві, що підвищує його інвестиційну привабливість в динамічному конкурентному середовищі. З огляду на широке використання комп'ютерної техніки програмне забезпечення є невід'ємною частиною автоматизації документообігу та одним з об'єктів обліку. Специфіка відображення в обліку програмного забезпечення залежить від особливостей його використання на підприємстві а також від умов ліцензійної угоди. Так, якщо програмне забезпечення є складовою частиною конкретного основного засобу і не може бути від нього відокремлене, то його також обліковують у складі основних засобів. В іншому випадку програмне забезпечення може відображатись як окремий об'єкт обліку у складі нематеріальних активів. Також відповідно до трактування поняття «роялті» за П(С)БО 15 «Дохід» плату за використання програмного забезпечення можна відображати як роялті.

Література

1. Біляченко О.Л. Застосування інформаційно-комп'ютерних технологій в процесі проведення інвентаризації програмного забезпечення / О.Л. Біляченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського

обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / відповідальний ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Випуск 2 (17). – С. 6–15.

2. Гончар О.І. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства / О.І. Гончар, І.В. Павельчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Хмельницький, 2009. – № 3, Т.1. – С. 77–80.

3. Даниленко О. Розробка та реалізація програмного забезпечення: оподаткування та бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090928.html

4. Золотухін О. Бухгалтерський облік комп'ютерних програм / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 32 (556). – С. 19.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050

6. Облік комп'ютерних програм [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vobu.com.ua/ukr/answer_to_questions/answer/348

7. Про авторське право і суміжні права [Електронний ресурс] : закон України від 23.12.1993 № 3792-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>

8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

10. Учёт компьютерных программ: ОС, НМА или расходы? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter.com.ua/articles/details/298438/>

References

1. Blazenko O.L., "Use of information and computer technologies in software inventory process", Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific papers. / Series: Accounting, control and analysis, 2010, vol 2 (17), pp. 6-15.

2. Gonchar O. I., Pawelczyk I. V., "Intangible assets in the enterprise potential formation", Bulletin of the Khmelnytsky national University. Economic science, 2009, № 3, Vol. 1, pp. 77-80.

3. Danilenko O., "Design and implementation of software: taxation and accounting", URL http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090928.html

4. Zolotukhin A., "Accounting computer programs", Visnik podatkovoi slygbi Ukrainy, 2009, vol 32 (556), pp. 19.

5. IAS 38 Intangible Assets, URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050

6. Vse pro buhgaltersky oblik, "Computer software Accounting", 2013, URL http://www.vobu.com.ua/ukr/answer_to_questions/answer/348

7. The Law of Ukraine "Copyright and related rights", 1993, URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>

8. On approval of the Regulations (standards) of accounting No. 8 "Intangible assets", 1999, URL <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. On approval of the Regulations (standards) of accounting No. 15 "Revenue", 1999, URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

10. "Accounting computer software: fixed assets, intangible assets or expenses?", 2014, URL <http://buhgalter.com.ua/articles/details/298438/>

Надійшла 10.11.2014; рецензент: д. е. н. Журавка Ф. О.