

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ ПІДПРИЄМСТВА

В статті акцентується увага на значенні внеску нематеріальних активів в діяльність сучасних підприємств. Виділено основні проблеми оцінки та обліку об'єктів програмного забезпечення, як відносно нового виду нематеріальних активів, запропоновано шляхи вирішення визначених проблем.

Ключові слова: комп'ютерна програма, нематеріальні активи, облік, оцінка, програмне забезпечення.

В статье акцентируется внимание на значении нематериальных активов в деятельности современных предприятий. Выделены основные проблемы оценки и учета объектов программного обеспечения, как относительно нового вида нематериальных активов, предложены пути решения определенных проблем.

Ключевые слова: компьютерная программа, нематериальные активы, учет, оценка, программное обеспечение.

The article focuses on the importance of the contribution of intangible assets in the activities of modern enterprises. The basic problems of assessing and recording the software, as a relatively new form of intangible assets, proposed solutions to the problems identified.

Key words: computer software, intangible assets, inventory, evaluation software.

Актуальність проблеми. На сучасному етапі розвитку цивілізації однією з найбільших (чи не найбільшою) з цінностей стає інформація. Конкурентоспроможність будь-якої організації на ринку прямо залежить від кількості та якості інформації, якою вона володіє. Однак в сучасних умовах одного володіння інформацією мало – необхідні засоби її ефективної обробки, пошуку, надійного та захищеного зберігання.

В сучасному світі важко уявити існування як простої людини, так і суб'єкта господарювання без комп'ютерної техніки з відповідним програмним забезпеченням та без Інтернету. Слід відзначити, що для останнього, який використовує в своїй діяльності їх можливості, питання обліку залишаються досить дискусійними та актуальними, оскільки в українському законодавстві відсутні чіткі рекомендації щодо цих питань, а грошові кошти пов'язані зі створенням та обслуговуванням таких об'єктів досить вагомими.

Правова база щодо прав інтелектуальної власності, користування майном та іншими правами знаходиться на стадії становлення. Нове облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зараховуючи витрати зі створення багатьох об'єктів на витрати звітного періоду. Унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не враховуються і у балансі, або їхня облікова вартість набагато нижче ринкової вартості, що призводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої ситуації є, насамперед, відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів. Досить слабе висвітлення знаходять ці питання і в літературі.

Ступінь дослідження проблеми. Окремими питаннями аналізу використання нематеріальних активів в Україні займається невелика група вчених: Г. Почепцов, Т. Мізерна, А. Рось, О. Обутна та В. Сизоненко. Аналізу різних аспектів інтелектуальної власності присвячені роботи Л. Войцехівської, В.Євдокименко,

О.Чубукової, А.Яновського. Але проблеми аналізу ефективності використання нематеріальних активів є недостатньо дослідженими.

Проблемам обліку нематеріальних активів приділяли увагу О.Б. Бутнік-Сіверський, І.А.Бігдан, Н.Г.Виговська, В.Б. Моссаковський, О. Підпригора, Т.В. Польова, О.Д. Святоцький, В. Чеботарьов та інші.

Початковий опис проблеми обліку комп'ютерних програм як нематеріальних активів був викладений у публікаціях ряду вітчизняних дослідників: Тарасової І., Зіньковського М., Цимбалюка В., Шевченка І. та інших, і сьогодні можна говорити, що ця проблематика стала дуже актуальним напрямком наукових досліджень в Україні.

Метою статті є окреслення основних проблем та розробка практичних рекомендацій щодо обліку та оцінки об'єктів програмного забезпечення як відносно нового виду нематеріальних активів підприємства.

Виклад основного матеріалу. Розвиток ринкової економіки в Україні створює нові умови для формування активів підприємства. У господарський оборот включено їх новий вид – нематеріальні активи, використання яких сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, і, як наслідок, розширенню виробництва продукції, робіт, послуг, створенню робочих місць. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають нематеріальні активи у процесі їх використання.

Сьогодні українські підприємства мають дуже низький відсоток нематеріальних активів в загальній вартості бізнесу (близько 2 – 5%), в той же час ринкова вартість додатково врахованих нематеріальних активів, на одному і тому ж підприємстві, при досконалій оцінці, може скласти 15 – 20% і більше, що відповідно збільшує вартість компанії. Світові тенденції в сфері купівлі-продажу бізнесу свідчать, що вартість нематеріальних активів в загальній вартості компанії складає від 40 до 90%. Відомі випадки, коли майже вся вартість бізнесу сформована нематеріальними активами.

Невидимі цінності часто виявлялися набагато ціннішими за все обладнання підприємства, запаси і навіть кошти разом узяті. В якості найяскравішого прикладу тут "Coca-Cola", безцінним активом якої є не обладнання, а секретна формула для приготування напою "Coca-Cola" із аналогічною назвою. Взагалі такі активи прийнято називати "невідчутними". Відповідно до Міжнародних стандартів оцінки невідчутними активами є об'єкти невідчутного рухомого майна і можуть включати досвід менеджменту і маркетингу, кредитний рейтинг, гудвіл і різноманітні юридичні права або інструменти (патенти, товарні знаки, авторські права, франшизи і контракти). В українській практиці невідчутні активи названі нематеріальними або об'єктами в нематеріальній формі.

Українське законодавство до об'єктів в нематеріальній формі відносить фінансові інтереси (частки (паї, акції), опціони, інші цінні папери і їх похідні, векселі, дебіторську і кредиторську заборгованість і тому подібне), а також інші майнові права (пов'язані з об'єктами інтелектуальної власності, правом користування земельними ділянками і тому подібне).

У більшості випадків керівники фірм починають цікавитися включенням об'єктів інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів при виникненні наміру збільшити статутний капітал організації. У процесі приватизації підприємств у більшості випадків вартість нематеріальних активів не враховувалася, причому основною проблемою звичайно є проблема визначення прав власності на об'єкти. Таким чином, об'єкти інтелектуальної власності, включені до складу нематеріальних активів підприємства, сприяють його процвітанню і функціонують як повноправні об'єкти власності.

Нематеріальні ресурси, як і решта ресурсів, що застосовуються в діяльності підприємства, мають бути створені або придбані підприємством. Водночас нематеріальні ресурси відрізняються від матеріальних певними характеристиками,

пов'язаними з їхньою природою і способами практичного використання. Наприклад, нові знання як результат творчої діяльності людини, по суті, є суспільним благом і ними може користуватися не лише якийсь один суб'єкт господарювання, а й решта. Виникає небезпека імітації, копіювання та використання цих знань безкоштовно. За таких обставин ніхто не наважиться вкладати кошти першим у створення нових знань. Тому й виникає необхідність захистити права власності автора. Отже, доступ до таких знань захищено правами, що самі по собі і є нематеріальними активами.

Треба зауважити, що Цивільний кодекс України дає вичерпний перелік об'єктів інтелектуальної власності, до яких у свою чергу відносить і комп'ютерні програми та компіляції даних (бази даних) [5].

Згідно з п.4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 (надалі П(С)БО 8), під нематеріальним активом розуміється немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [4].

Виходячи із визначення нематеріального активу можна виділити наступні його ознаки:

- немонетарний актив;
- не має матеріальної форми.

У публікації [8] наводиться слушна думка, з якою просто неможливо не погодитися. Її автор вважає, що класифікація нематеріальних активів, наведена у П(С)БО 8 є недосконалою, та пропонує слово "право" вилучити з найменувань нематеріальних активів, посилаючись на те, що не права є нематеріальними активами, а безпосередньо об'єкти інтелектуальної власності. Усе аналогічно тому, як у бухгалтерському обліку відображено матеріальні активи. Так, якщо у підприємства відображено матеріальні активи "Основні засоби", то ми не вживаємо "Право користування основними засобами". Таким чином, необхідно внести зміни і до П(С)БО 8, а саме замінити в назві субрахунку за Планом рахунків "Авторські та суміжні з ними права" на "Об'єкти авторських та суміжних з ними прав".

Р. Рейлі та Р. Швайс [7] у своїй монографії виділяють десять типів нематеріальних активів, які класифікують по їх зв'язку з іншими елементами діяльності. Серед них виділено групу «Нематеріальні активи, що пов'язані з обробкою даних», до якої віднесено: запатентовані програмні забезпечення комп'ютерів, авторські права на програмне забезпечення, автоматизовані бази даних, маски та шаблони для інтегральних схем.

У МСБУ № 38 виділено окрему групу «Програмне забезпечення» [2]. У бухгалтерському обліку в п. 5 П(С)БО 8 комп'ютерні програми як один із видів активів включено до групи нематеріальних активів "Авторські і суміжні з ними права".

Розширення сфери використання засобів обчислювальної техніки, необхідність розв'язування все складніших задач обумовлюють постійне зростання кількості програмних продуктів та витрат на їхнє створення. Вартість програмного забезпечення проти вартості технічних засобів ЕОМ невпинно зростає, а самі вони стають важливим об'єктом комерційних відносин. Слід зазначити про наявність різних підходів до таких об'єктів бухгалтерського обліку, як комп'ютерні програми та програми для електронно-обчислювальних машин.

Т. Польова [6, с. 38] наголошує на їх ідентичності і для уникнення плутанини пропонує виключити зі складу нематеріальних активів останній об'єкт. Але такий підхід є необґрунтованим.

У процесі виробництва можуть використовуватися як спеціалізовані електронно-обчислювальні машини, які виконують свої функції через використання певних комп'ютерних програм, так і мікропроцесорні системи, які з технічного погляду неграмотно зараховувати до комп'ютерних програм (однак при цьому вони є також програмним забезпеченням).

Отже, розподіл зазначених об'єктів у п. 5 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” є обґрунтованим. З метою уникнення в подальшому непорозуміння щодо цього питання такі об'єкти авторських прав, як “комп'ютерна програма” та “програма для електронно-обчислювальних машин”, доцільно об'єднати під назвою “програмне забезпечення”.

До складу зазначеної групи зараховують системні і прикладні програми та інструментальні системи, що дає можливість зараховувати до цієї групи також поняття сукупності програмних та апаратних засобів, які здійснюють доступ користувача до інформаційних ресурсів мережі Інтернет.

Програмне забезпечення (ПЗ) — це комплекс комп'ютерних програм, які забезпечують автоматичне функціонування комп'ютера (ЕОМ), тобто це сукупність комп'ютерних програм, які використовуються:

- одним конкретним комп'ютером (програмне забезпечення цього комп'ютера);
- усім комп'ютерним парком підприємства (програмне забезпечення підприємства).

Програмне забезпечення може придбаватися у вигляді «коробкового» варіанта (окремо від комп'ютера) і OEM-версії (разом з комп'ютером як один виріб у вигляді наперед установленої версії).

Сучасне законодавство дає чітке визначення комп'ютерної програми.

Згідно з визначенням, наведеним у законі України «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» від 23.03.2000 р. № 1587-III під *комп'ютерною програмою* розуміють операційні системи і прикладні програми, виражені у вихідному або об'єктному коді, включаючи підготовчі матеріали та аудіовізуальні відображення, одержані внаслідок розробки комп'ютерної програми. Конкретно — це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, символів чи в будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, яку читає машина і які приводять її у дію для досягнення певної мети або результату. Поняття «комп'ютерна програма» виражає об'єктивну форму подання сукупності даних та команд, призначених для забезпечення функціонування електронних обчислювальних машин.

Отже, серед комп'ютерних програм можна виділити системні — ті, що забезпечують управління комп'ютером як єдиним цілим (наприклад, операційні системи — Windows, DOS), і прикладні — ті, що вирішують конкретне завдання (наприклад, програми загального призначення — текстовий редактор Word, електронна таблиця Excel; спеціалізовані програми — бухгалтерські, навчальні, мовні, інформаційно-пошукові).

Згадаємо, що комп'ютерні програми є об'єктом авторського права. *Законом України «Про авторське праві та суміжні права» від 23.12.93 р. № 3792-XII* визначено, що тільки автору належать виключні майнові права на використання об'єкта його інтелектуальної творчості. За цих умов таке програмне забезпечення може бути віднесено до складу нематеріальних активів [1].

Поняття «комп'ютерна програма» не поширюється на бази даних.

Базою даних називається сукупність даних, матеріалів або творів, систематизованих у формі, яку читає машина. Авторське право поширюється на будь-які бази даних, подані в об'єктивній формі, які є результатом творчої праці з підбору та організації даних, незалежно від їхнього матеріального носія, призначення чи достоїнства.

В процесі переходу до ринкової економіки в країнах пострадянського простору, у тому числі і в Україні, ситуація з оцінкою нематеріальних активів є дуже складною. Практика обліку та оцінки нематеріальних активів показує, що найлегше їх оформляти через бухгалтерські проводки, які пройшли через реальні акти купівлі-продажу, оскільки вони відбиваються в обліку за ціною операції.

Труднощі капіталізації програмного забезпечення викликані, насамперед, трансматеріальною, віртуальною природою цього виду активів і традиційного нігілістичним відношенням до них у вітчизняній економічній теорії та практиці господарської діяльності.

Власні розробки, що використовуються в діяльності підприємства, як правило заносяться на баланс за первинною вартістю, яка, як правило, значно відрізняється від ринкової.

У США практикується облік нематеріальних активів за символічною вартістю в 1 долар. Це практично означає, що його вартість ще не встановлена. Подібний облік дозволяє в майбутньому переоцінити даний актив, в той же час його можливе списання не вплине істотно на баланс підприємства.

Важливою складовою процесу капіталізації нематеріальних активів є їх вартісна оцінка. Оцінна діяльність, як важливий атрибут ринкового механізму, в умовах глобалізації поза сумнівом повинна керуватися міжнародно визнаними методологіями оцінки, які відображені в Міжнародних і Європейських стандартах оцінки. У міру переходу на міжнародні стандарти обліку і звітності стає очевидним безглуздя розробки національних стандартів оцінки інтелектуальної власності. Тим паче, що оцінювачі в основному користуються положеннями міжнародних стандартів. В зв'язку з цим представляється доцільним їх офіційне визнання.

У відомій монографії Г. Сміта і Р. Парра наведено підходи до оцінки різних типів нематеріальних активів. Що стосується комп'ютерних програм, то для інформаційного програмного забезпечення менеджменту власного підприємства в першу чергу необхідно застосовувати витратний підхід щодо оцінки, а для програмних продуктів, що можуть бути передані інших суб'єктам – доходний.

Використання цих підходів у відношенні до нематеріальних активів, і зокрема до програмного забезпечення несе свою специфіку, оскільки вони є доволі нестандартним об'єктом для оцінки. Так, наприклад, в рамках витратного підходу важко визначити, наскільки витрати, понесені на створення чи відтворення об'єкту відображають ринкову вартість різних нематеріальних активів.

Загалом у вітчизняному законодавстві розрізняють такі види оціненої вартості нематеріальних активів як первісна, справедлива та переоцінена.

Придбане або створене програмне забезпечення зараховується на баланс за первісною вартістю.

Первісна вартість програмного забезпечення, створеного власними силами, формується у результаті процесів дослідження та розробки.

Під час дослідження підприємство проводить цілий комплекс заходів, що спрямовуються на отримання нових наукових та технічних знань. Такими досліджень можуть бути:

- пошук, оцінка та використання результатів досліджень;
- пошук нових технологій, альтернативних рішень;
- пошук, накопичення та можливих альтернатив вже розробленим комп'ютерних програм та ін.

Затрати, понесені під час розробки, формують первісну вартісну комп'ютерної програми згідно з п.9 П(С)БО 8 і до них можуть бути включені:

- сума прямих матеріальних затрат на оплату праці розробникам комп'ютерної програми (програмістів);
- прямі матеріальні затрати;
- інші затрати, прямо пов'язані із створенням цього нематеріального активу і доведенням його до стану, у якому він придатний для використання права [4].

Необхідно зазначити, що сума таких витрат акумулюється по дебету субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів". Після завершення розробки комп'ютерної програми, коли комп'ютерна програма вже може приносити економічну

вигоду, вона переводиться до складу нематеріальних активів на підставі Акта введення в експлуатацію. Їх відображення здійснюється проведенням Дт 125 «Авторські та суміжні з ними права» – Кт 154.

Витрати на придбання комп'ютерної програми або програмного забезпечення можуть знайти своє відображення у складі групи 5 нематеріальних активів, групи 4 основних засобів чи податкових витрат як роялті.

За п. 145.1 Податкового кодексу України у групі 4 основних засобів зазначено електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (окрім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, що визнаються нематеріальним активом) [5].

Отже, надалі потрібно визначити, чи не буде така комп'ютерна програма або програмне забезпечення визначатися як нематеріальний актив чи роялті.

Згідно з пп. 145.1.1. ПКУ до групи 5 нематеріальних активів відносять авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

Можливі такі випадки, коли програмне забезпечення надходить на підприємство як внесок до статутного капіталу. В такому випадку, первісна вартість цього активу буде дорівнювати погодженій із засновниками (учасниками) підприємства його справедливій вартості, з урахуванням витрат, що безпосередньо можуть бути пов'язані з таким надходженням.

При цьому необхідно враховувати наступний момент. Оскільки інтелектуальний капітал будь-якого підприємства може складатися з двох частин: із інтелектуального капіталу, що належить самому підприємству, та інтелектуального капіталу, що належить фізичній особі, то частина вартості об'єкта інтелектуальної власності, яка відповідає частці розробника, є його власністю і має відображуватися як його частка у вартості майна підприємства. Отже, до статутного капіталу слід зараховувати всю вартість створеного об'єкта інтелектуальної власності за вирахуванням вартості частки розробника. Цю частку потрібно відображувати на рахунку 41 «Пайовий капітал» або на рахунку 42 «Додатковий капітал», у складі якого необхідно відкривати окремий субрахунок «Частка розробника у вартості об'єкта інтелектуальної власності» [3].

Висновки. У міжнародній практиці всі об'єкти, що можуть бути віднесені до програмного забезпечення виділені в окрему групу нематеріальних активів, що доцільно здійснити і у вітчизняній обліковій практиці. За умови, якщо комп'ютерна програма є об'єктом авторського права, вона може бути віднесена до нематеріальних активів.

При оцінці комп'ютерних програм, що використовуються для інформаційного програмного забезпечення менеджменту власного підприємства необхідно в першу чергу застосовувати витратний підхід, а для програмних продуктів, що можуть бути передані іншим суб'єктам – дохідний.

Витрати на придбання комп'ютерних програм можуть знайти своє відображення у складі групи 5 нематеріальних активів, групи 4 основних засобів чи податкових витрат як роялті.

Література

1. Закон України «Про авторське право і суміжні права»; редакція від 06.01.2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

2. Международные стандарты финансовой отчетности / Перевод: Аскери О., Тарусин В., Ходырев Л. – М. : «Аскери-АССА», 2009. – 1047 с.

3. Моссаковський В.Б. Який облік потрібен Україні / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 16-27.
4. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом МФУ від 18.10.99 №242, ред.. від 18.11.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: //zakon.rada.gov.ua.
5. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI // Вісник податкової служби України. – 2010. - № 46. – С. 240 с.
6. Полевая Т.В. Учет, аудит и анализ нематериальных активов : дис ... канд. экон. наук : 08.06.04 / Т.В. Полевая. – Х., 2006. – 287 с.
7. Рейли Р. Оценка нематериальных актов / Р. Рейли, Р. Швайц. – М. : Ид “КВИНТО – Консалтинг”, 2005. – 792 с.
8. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів / І. Тарасова. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №4. - С. 38 - 41.