

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Вивчено критерії визнання активів та нематеріальних активів відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України та Положень бухгалтерського обліку Російської Федерації на основі чого побудовано алгоритм визнання програмного забезпечення нематеріальним активом. Запропоновано методику бухгалтерського обліку програмного забезпечення, що враховує матеріальні та нематеріальні особливості даного активу та забезпечує надання точної та достовірної інформації про них

Постановка проблеми. Кардинальна зміна світової та національних економік, а також всіх сфер життя людства, що викликана інформаційною революцією, призвела до виникнення інформаційного суспільства. Переваги національних економік в такому суспільстві уже меншою мірою визначаються багатством природних ресурсів або дешевою робочою силою, а дедалі більше – ефективним застосуванням об'єктів права інтелектуальної власності.

Не зважаючи на наявний потенціал Україна не повною мірою використовує усі переваги та потенційні вигоди від використання інформаційних технологій, що обумовлено низьким рівнем захисту прав інтелектуальної власності. Так, за даними звіту "Global Information Technology Report 2009-2010" Світового економічного форуму, Україна займає 108 місце серед 133 країн по захисту прав інтелектуальної власності. Вважаємо, що у зв'язку з цим, на державному рівні має бути задекларовано пріоритетність розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій з метою забезпечення сталого економічного розвитку.

Вироблення нової економічної та суспільної парадигми вимагає побудови інформаційної бази, що надаватиме точні та достовірні дані. Основою такої інформаційної бази є система бухгалтерського обліку.

В контексті викладеного вище нагальним є розробка методики облікового відображення програмного забезпечення (ПЗ), яка забезпечить надання інформації про наявне на підприємстві ПЗ та створити передумови для їх управління і контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та особливості обліку нематеріальних активів на підприємствах, а також бухгалтерська інтерпретація

юридичної природи об'єктів права інтелектуальної власності є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених і дослідників, серед них: В.Ю. Бакшинський, В. Батищев, В.А. Березовський, В. Букур, Ф.Ф. Бутинець, О.Б. Бутнік-Сіверський, В.Б. Гурко, П.П. Крайнев, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, П.Б. Мерс, Ю.С. Рудченко, А.П. Сергєєв, Г.М. Соловійова, В.В. Сопко, Д. Тапскотт та інші.

Метою дослідження. Розробка методичних положень з відображення програмного забезпечення в бухгалтерському обліку, що сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації для користувачів, а також ефективному виконанню бухгалтерським обліком своїх функцій в частині обліку програмного забезпечення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним нормативним документом, що регулює ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], а основним документом, що визначає методологічні засади бухгалтерського обліку ПЗ та розкриття інформації про даний актив у фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [8]. Міжнародним нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік ПЗ є Міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ (IAS) 38 "Нематеріальні активи" [3].

Критерії визнання нематеріальних активів, що визначені П(с)БО 8 [8] та МСФЗ (IAS) 38 [3], а також Положенням по бухгалтерському обліку 14/2007 "Облік нематеріальних активів" [6] наведено на рис. 1.

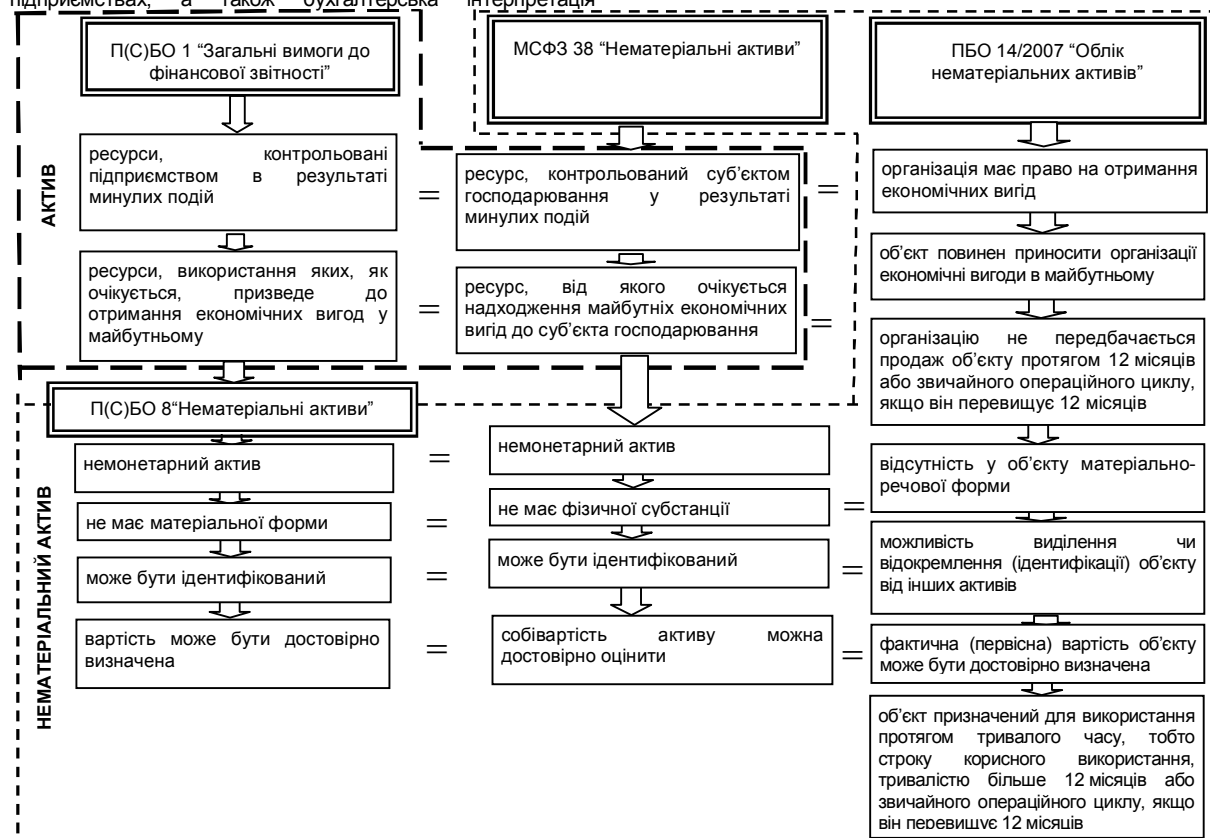


Рис. 1. Критерії визнання активом та нематеріальним активом в Україні, відповідно до Міжнародних стандартів та в Російській Федерації

Вимоги визнання активом, що визначені в П(с)БО 1 та МСФЗ 38 є ідентичними, ПБУ 14/2007 не містять окремих вимог до визнання активом, але при визначенні нематеріальних активів дані вимоги висуваються: 1) організація має право на отримання економічних вигід – це і є, фактично, контрольованість активу організацією; 2) об'єкт повинен приносити організації економічні вигоди в майбутньому.

Відповідно до вимог, що висуваються до нематеріальних активів п. 10 П(с)БО 2 "Баланс" [7] та п. 6 П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [8] затверджено, що актив може бути відображений в балансі за умови, що його вартість може бути достовірно визначена.

Виключення з П(с)БО 8 вимоги до необоротності нематеріальних активів (до змін, що були внесені Наказом Міністерства фінансів "Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку" від 08 липня 2008 р. № 901 [4] нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам) призвело до невідповідності П(с)БО 8 іншим нормативно-правовим актам які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Зокрема, в П(с)БО 2 "Баланс" та Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків) [5] нематеріальні активи віднесено до необоротних активів, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція про застосування Плану рахунків) [2] задекларовано, що до нематеріальних активів належать активи, які утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік).

Оскільки, нематеріальні активи за строком використання поділяються на довгострокові та короткострокові, то віднесення їх лише до необоротних активів підприємства є помилковим, а тому необхідно внести зміни до зазначених вище законодавчих актів: ввести до П(с)БО 2 "Баланс", Плану

рахунків та Інструкції про застосування Плану рахунків такий вид активу як оборотний нематеріальний актив.

П. 4 МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" визначено, що деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, в таких випадках, щоб визначити згідно з яким стандартом (МСФЗ 16 "Основні засоби" чи МСФЗ 38 "Нематеріальні активи") слід розглядати такий актив, необхідно на основі судження оцінити, який елемент є суттєвішим. І наведено приклад, відповідно до якого комп'ютерне програмне забезпечення, без якого верстат не функціонує повинно розглядатися як основний засіб, так само і операційна система комп'ютера.

Таке твердження МСФЗ є досить важливим у зв'язку з відсутністю фізичної форми у нематеріальних активів, але наведений приклад суперечить самому твердженню. Так, відсутність матеріальної форми у нематеріальних активів призводить в деяких випадках до невіддільності їх від матеріальних носіїв, в такому випадку справедливим є визначення суттєвості елементів (наприклад, окремо обліковувати папір і надрукований на ньому юридичний документ, що засвідчує права на об'єкти права інтелектуальної власності або інші нематеріальні активи, є безглуздом). В той же час, для ПЗ п. 4 МСФЗ 38 може бути застосований в настільки малій кількості випадків, що є несуттєвим, адже бурхливий розвиток науки і техніки в останні роки, особливо це стосується ринку програмного забезпечення, зумовив виникнення великої кількості альтернативних варіантів даних активів, тому важко уявити той самий верстат, який буде працювати завдяки тільки одній комп'ютерній програмі. Що ж стосується операційної системи, то комп'ютер не працює в принципі без даного виду програмного забезпечення але сьогодні є велика кількість різних видів операційних систем, що з легкістю можуть замінювати одна одну, тому підприємство в будь-який момент часу може їх змінювати при цьому залишаючи те саме апаратне забезпечення. Як наслідок, обліковувати операційну систему у складі основних засобів разом з апаратним забезпеченням є помилковим і призведе до викривлення даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до вимог, що висуваються вітчизняним законодавством, побудовано алгоритм визнання ПЗ нематеріальним активом підприємства (рис. 2).

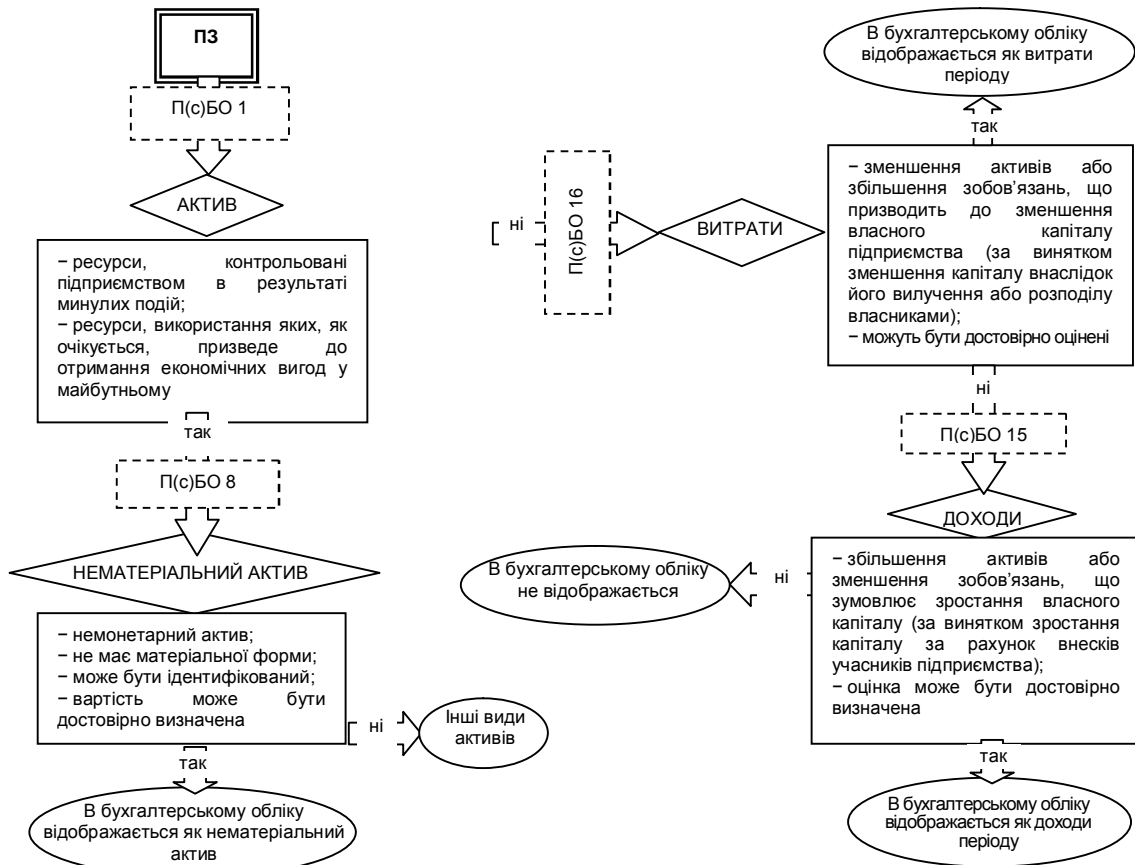


Рис. 2. Алгоритм визнання ПЗ нематеріальним активом підприємства

Після визнання програмного забезпечення у якості активу або витрат періоду необхідно визначити рахунки для його облікового відображення.

В залежності від класифікації ПЗ на підприємстві може використовуватись більше одного року (довгострокове), таке ПЗ (при умові визнання його активом) відноситься до необоротних нематеріальних активів і в обліку пропонується відобразити на рахунку 126 "Необоротне програмне забезпечення"; та менше одного року – оборотний нематеріальний актив, який пропонується відобразити на рахунку 29 "Оборотне програмне забезпечення".

Якщо підприємство володіє виключними майновими авторськими правами, то таке програмне забезпечення відобразитиметься на рахунку 126 (якщо довгострокове) або на рахунку 29 (якщо короткострокове) за відповідним субрахунком II-го порядку / субрахунком I-го порядку (126.1 "Виключні майнові авторські права на ПЗ

довгострокового використання" / 291 "Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання").

Програмне забезпечення, на яке підприємство володіє невиключними майновими авторськими правами і відповідає визначеним критеріям визнання активом відображається таким чином: довгострокове – на субрахунку II-го порядку 126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" та рахунку позабалансового обліку 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення"; короткострокове – на субрахунку I-го порядку 292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання" та рахунку позабалансового обліку 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення".

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних видів програмного забезпечення за видом права власності, що належить підприємству наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Облікове відображення ПЗ в залежності від виду права власності підприємства

Вид програмного забезпечення	Додаткові умови, що впливають на облікове відображення	Рахунок бухгалтерського обліку
ПЗ, на яке підприємству належить право власності	Довгострокове ПЗ	126.1 "Виключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання"
	Короткострокове ПЗ	291 "Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання"
ПЗ, на яке підприємству належить право володіння	–	026 "Права власності на програмне забезпечення" (026.1 "Програмне забезпечення з правом володіння")
ПЗ, на яке підприємству належить право користування	–	90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 97 "Інші витрати", 99 "Надзвичайні витрати"
ПЗ, на яке підприємству належить право розпорядження	–	026 "Права власності на програмне забезпечення" (026.2 "Програмне забезпечення з правом розпорядження")
<i>Часткові (проміжні) випадки</i>		
ПЗ, на яке підприємству належить право володіння та право користування	Довгострокове ПЗ	126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення"
	Короткострокове ПЗ	292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання" 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення"
ПЗ, на яке підприємству належить право користування та право розпорядження	–	90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 97 "Інші витрати", 99 "Надзвичайні витрати"
		026 "Права власності на програмне забезпечення" (026.2 "Програмне забезпечення з правом розпорядження")

За функціональним призначенням ПЗ поділяють на базове (системне) та прикладне (спеціальне). Якщо базове ПЗ може бути ідентифіковане та оцінене, то воно визнається нематеріальним активом та порядок його обліку визначатиметься іншими ознаками. В деяких випадках базове ПЗ не може бути відділене від матеріального носія, тоді воно обліковується на тих же рахунках, що і матеріальний носій. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку прикладного ПЗ залежатиме від інших ознак.

Відображення ПЗ на рахунках бухгалтерського обліку в залежності від умов поширення зображено на рис. 3.

Якщо підприємство купує ПЗ за OEM-ліцензією (Original Equipment Manufacturer), то існує два варіанти відображення на рахунках такого ПЗ: 1) ПЗ може бути ідентифіковане та оцінене – обліковується як необоротний (126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення") або оборотний (292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового

використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення") нематеріальний актив, на який підприємство володіє невиключними майновими авторськими правами; 2) ПЗ не може бути відокремлене від матеріального носія – відображається в залежності від облікових особливостей носія як матеріальний актив на рахунках I Класу "Необоротні активи" або II Класу "Запаси" (в визначених випадках на позабалансових рахунках).

Програмне забезпечення, що куплено за коробковою ліцензією є нематеріальним активом та передбачає наявність у власника лише невиключних прав, а тому обліковується на 126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення" рахунках якщо це довгострокове ПЗ, або на 292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення" рахунках якщо це короткострокове ПЗ.

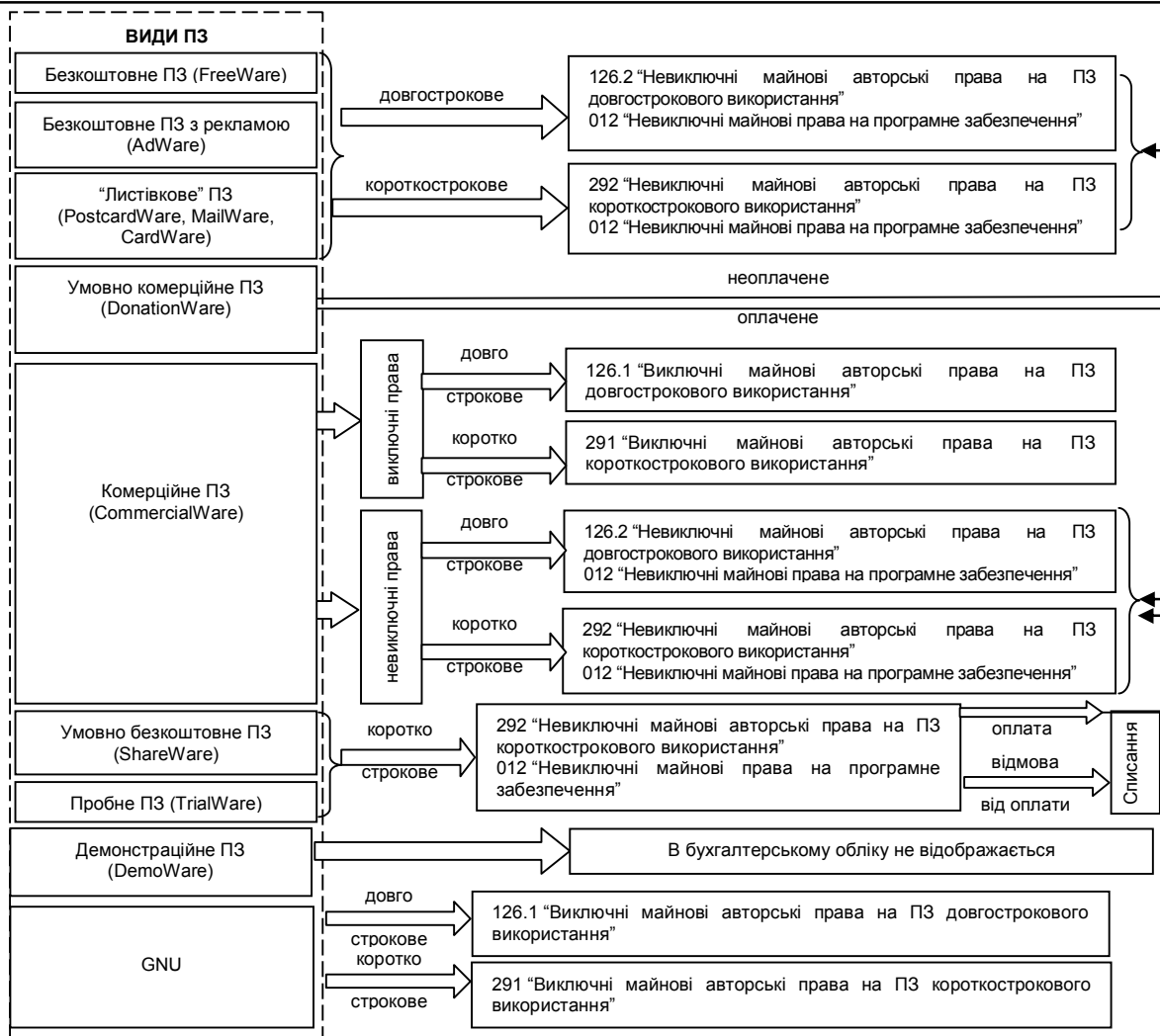


Рис. 3. Облікове відображення ПЗ в залежності від умов поширення

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбаного за програмою ліцензування ПЗ буде залежати від строку використання; виду права власності та права інтелектуальної власності, що передаються; мети використання; функціонального призначення.

Безкоштовне програмне забезпечення, що активується за допомогою електронного ключа обліковується на субрахунку II-го порядку 026.1 "Програмне забезпечення з правом володіння" до того як воно буде активоване, після купівлі підприємством електронного ключа активації – на 126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення" рахунках якщо це довгострокове ПЗ, або на 292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання" та 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення" рахунках якщо це короткострокове ПЗ.

Програмне забезпечення, що утримується підприємством для продажу, відповідно до існуючого законодавчо затвердженого порядку, відображається на субрахунку I-го порядку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу". Крім того, методика облікового відображення ПЗ передбачає використання субрахунку I-го порядку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", на якому обліковуються витрати на придбання або створення необоротних нематеріальних активів підприємства.

Нематеріальна природа програмного забезпечення зумовлює необхідність розробки особливих підходів до методики облікового відображення даного активу. Зокрема, використання або рух ПЗ здійснюється за допомогою матеріальних носіїв, вартість яких не відповідає їх значимості для обліку, тому методика обліку таких матеріальних носіїв повинна враховувати їх особливості та буде відрізнятися від методики обліку матеріальних активів. З цією метою пропонується позабалансовий рахунок 08 "Бланки суворого обліку" перейменувати в 08 "Активи суворого обліку" з наступними субрахунками: 081 "Бланки суворого обліку"; 082 "Матеріальні носії програмного забезпечення та підтвердуючі документи".

З врахуванням досліджених вище особливостей відображення ПЗ на рахунках бухгалтерського обліку діючі План рахунків [5] та Інструкція про застосування Плану рахунків [2] потребують удосконалення в частині облікового відображення програмного забезпечення. Зокрема удосконалення діючого Плану рахунків наведено в табл. 2.

Зазначені зміни відповідають особливостям облікового відображення програмного забезпечення, що обумовлені їх особливою природою – відмінністю від матеріальних активів через відсутність матеріальної форми, та відмінністю від нематеріальних активів через розвиненість ринку програмного забезпечення та його інтернаціональність і, що найголовніше, можливість свого роду опредметнення (ПЗ в певній мірі має матеріальну форму, оскільки може бути представлене у вигляді набору інструкцій, символів, кодів або сукупності кодованих команд тощо).

Таблиця 2. Удосконалення діючого Плану рахунків в частині облікового відображення ПЗ

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків	
	Клас 1. Необоротні активи	
	12 "Нематеріальні активи"	
125 "Авторське право та суміжні з ними права"	125 "Авторське право на твори та суміжні права"	
-	126 "Необоротне програмне забезпечення"	126.1 "Виключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання" 126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання"
	Клас 2. Запаси	
-	29 "Оборотне програмне забезпечення"	
-	291 "Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання"	
-	292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання"	
	Клас 0. Позабалансові рахунки	
	01 "Орендовані необоротні активи"	
-	011 "Орендовані матеріальні активи"	
-	012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення"	
	02 "Активи на відповідальному зберіганні"	
-	026 "Права власності на програмне забезпечення"	026.1 "Програмне забезпечення з правом володіння" 026.2 "Програмне забезпечення з правом розпорядження"
08 "Бланки суворого обліку"	08 "Активи суворого обліку"	
-	081 "Бланки суворого обліку"	
-	082 "Матеріальні носії програмного забезпечення та підтвердуючі документи"	

Висновки та перспективи подальших досліджень. Критичний аналіз існуючих методичних основ обліку нематеріальних активів, в тому числі і об'єктів права інтелектуальної власності, що містяться в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців, дозволив дійти висновку, що існуюча методика відображення програмного забезпечення на рахунках бухгалтерського обліку не відповідає принципам обліку та перешкоджає виконанню ним своїх функцій.

Виключення вимоги до необоротності нематеріальних активів, відповідно до зміни, що були внесені останньою редакцією П(с)БО 8, дозволило сформулювати найбільш точне визначення нематеріальних активів (в тому числі ПЗ), що відповідає суті даного виду активів. В той же час, зазначена редакція призвела до невідповідності П(с)БО 8 іншим нормативно-правовим актам, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, зокрема П(с)БО 2 "Баланс", Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що обумовило необхідність приведення зазначених нормативно-правових актів у відповідність до П(с)БО 8 "Нематеріальні активи".

Аналіз особливостей програмного забезпечення як об'єкта обліку дозволив розробити методику облікового відображення даного активу на рахунках, відповідно до якої: на субрахунок I-го порядку 126 "Необоротне програмне забезпечення" обліковується ПЗ, на яке підприємству належать виключні (субрахунок II-го порядку 126.1 "Виключні майнові авторські права на програмне забезпечення довгострокового використання") та невиключні (126.2 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання") авторські права; на рахунок 29 "Оборотне програмне забезпечення" – ПЗ, на яке підприємству належать виключні (субрахунок I-го порядку 291 "Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання") та невиключні (292 "Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання") авторські права. Запропонована методика вимагає використання таких позабалансових рахунків як 012 "Невиключні майнові права на програмне забезпечення", 026 "Права власності на програмне забезпечення" (026.1 "Програмне забезпечення з правом володіння", 026.2 "Програмне забезпечення з правом розпорядження"), 08 "Активи суворого обліку" (082 "Матеріальні носії програмного забезпечення та підтвердуючі документи").

Запропонована методика облікового відображення програмного забезпечення враховує матеріальні та нематеріальні особливості даного активу, що сприяє найбільш точному виконанню завдань бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&p=1292864561521438>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена 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>.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 "Нематеріальні активи" (IAS 38) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/237505/41_IAS38_IFRS_2009_GVT.pdf.
4. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку" від 08 липня 2008 р. № 901 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-08>.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений 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=z0892-99&p=1292864561521438>.
6. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Министерства финансов России от 27 декабря 2007 г. № 153н [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/img/uploADED/library/2008/01/pbu_14.pdf.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99&p=1292864561521438>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене 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=dCCMfOm7xBWmgnEEZiv6C18tH14FIs80msh81e6>.

БІЛЯЧЕНКО Олена Леонідівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і контролю програмного забезпечення