

І.В. Первій, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ПРОБЛЕМ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТВОРЕННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

Обґрунтовано необхідність проведення наукових досліджень у сфері розробки обліково-аналітичного забезпечення створення комп'ютерних програм. Проаналізовано існуючі державні ініціативи щодо подальшого розвитку підприємств ІТ-галузі в Україні.

Обґрунтовано доцільність використання поняття «комп'ютерна програма» під час проведення наукових досліджень у сфері облікового забезпечення розробки програмних продуктів. Проведено аналіз існуючих підходів до капіталізації витрат на дослідження та розробки, що стосуються створення комп'ютерних програм у національних П(С)БО, МСФЗ та GAAP US. Здійснено порівняння стадії досліджень та стадії розробки згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи».

Розглянуто можливі варіанти облікового відображення комп'ютерних програм на бухгалтерських рахунках, призначених для обліку авторських прав та для об'єктів промислової власності. Запропоновано авторський підхід до облікового відображення комп'ютерних програм із урахуванням сутності та особливостей правового регулювання даного об'єкта права інтелектуальної власності.

Ключові слова: *комп'ютерна програма; витрати на дослідження та розробки; капіталізація витрат на розробку комп'ютерних програм.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. В сучасній економіці, що вчені характеризують як постіндустріальну або інформаційну, роль програмного забезпечення стрімко зростає, і його значущість підвищуватиметься в майбутньому, що підтверджується постійним зростанням ІТ-сфери в світі та потребою в фахівцях відповідного рівня.

Так, за словами директора фонду «BrainBasket» Р.Хміля, у 2014 р. темпи зростання ІТ-галузі в Україні становлять 10–20 %, а в інших краї (© І.В. Первій, 2014 Аргентина, Бразилія, Білорусь, Румунія, Польща), – від 30 до 100 % на рік [11].

До того ж у березні 2014 р. представниками уряду було підписано програму розвитку ІТ-галузі в Україні спільно з провідними ІТ-аутсорсерами («Ciklum, SoftServe», «Miratech», «EPAM Ukraine», «GlobalLogic», «LuxoftUkraine» та «IT Ukraine»). За результатами реалізації цієї програми до 2020 року планується створити 100000 нових робочих місць в ІТ-сфері, що передбачатиме створення гарних умов для роботи і життя ІТ-фахівців в Україні та сприятиме зменшенню відтоку українських розробників за кордон [8]. Упровадження такого проекту, що передбачає здійснення інвестицій в ІТ-сферу близько 1 млрд доларів, дозволить значно збільшити кількість вітчизняних ІТ-компаній та сприятиме посиленню їх конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

Таким чином, сьогодні на ринку існують спеціалізовані ІТ-підприємства, що займаються розробкою комп'ютерних програм різного призначення з метою їх продажу, передачі в оренду або іншої форми їх реалізації.

Для ефективного управління такими підприємствами необхідним є обліково-аналітичне забезпечення розробки комп'ютерних програм на основі врахування їх особливостей як об'єкта обліку (відсутність матеріальної основи, віртуальна природа), а також достовірної ідентифікації та облікового відображення витрат на розробку комп'ютерних програм.

Багато інших підприємств створюють комп'ютерні програми для задоволення власних внутрішніх потреб, використовуючи їх як допоміжний інструмент під час вирішення виробничих або управлінських завдань, не плануючи його поширювати іншим суб'єктам господарювання.

В багатьох випадках – це програмні продукти, що призначені для вирішення специфічних і нетипових завдань, притаманних даному підприємству, або на створення яких понесені витрати будуть меншими, порівняно з їх придбанням.

Для того, щоб забезпечити належне управління наявними на підприємстві комп'ютерними програмами та процесом їх створення, необхідною є розробка методики їх облікового відображення.

Постановка на облік внутрішньостворених комп'ютерних програм також дозволяє збільшити вартість підприємства, що підвищує його інвестиційну привабливість, а також забезпечити у разі необхідності відповідність встановленим вимогам вартості чистих активів щодо мінімального розміру зареєстрованого капіталу, що дозволить попередити припинення діяльності підприємства.

Таким чином, для підвищення ефективності управління процесом створення комп'ютерних програм та їх використання на підприємствах необхідним є побудова належної системи обліково-аналітичного забезпечення, що зумовлює необхідність ідентифікації ключових проблем у даній сфері та формулювання напрямів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу створення програмного забезпечення присвячені праці О.Л. Біляченко, І.Голошевич, І.Губіної, Г.Красноступ, В.А. Рисіної, І.В. Самойлова, В.С. Шелест та ін.

Мета статті. Основною метою статті є ідентифікація проблем побудови системи обліково-аналітичного забезпечення процесу створення комп'ютерних програм на підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сьогодні в сфері обліку комп'ютерних програм існує значна кількість проблемних питань теоретичного і методологічного характеру, що мають бути вирішені з урахуванням специфічних особливостей даного об'єкта та появи нових бізнес-моделей використання програмного забезпечення на підприємстві.

Сьогодні серед вчених відсутня єдність у підходах щодо термінологічного апарата обраного об'єкта дослідження. Окрім поняття «комп'ютерна програма», також використовуються поняття «програмне забезпечення», «програмний продукт» або «софт» («software»). На нашу думку, з метою уникнення термінологічної плутанини варто використовувати те поняття, яке передбачено вітчизняним законодавством у сфері інтелектуальної власності, зокрема, Законом України «Про авторське право і суміжні права», а саме поняття «комп'ютерна програма». Це дозволить під час проведення досліджень у сфері бухгалтерського обліку уникнути термінологічної неузгодженості з правовим регулюванням даного питання як на рівні національної правової системи, так і на рівні міжнародного права, оскільки це поняття також визначається Договором Всесвітньої організації інтелектуальної власності про авторське право, ратифікованим 93-ма країнами світу, до якого у 2001 р. приєдналася Україна.

В той самий час у зарубіжних нормативних документах, що регулюють питання бухгалтерського обліку, наприклад, в МСФЗ, використовується поняття «комп'ютерне програмне забезпечення» («computersoftware»), однак під останнім розуміють комп'ютерні програми, що розглядаються у порівнянні з іншими видами об'єктів

права інтелектуальної власності, такими як фірмові найменування, патенти тощо.

Важливу роль для побудови методики бухгалтерського обліку витрат на розробку програмного забезпечення також відіграють правові аспекти розуміння його сутності як сукупності комп'ютерних програм. Так, згідно з п. 3 ч. 1 Закону України «Про авторське право та суміжні права» [4] та п. 2. ч. 1. ст. 433 ЦКУ [9], комп'ютерні програми є об'єктами авторського права, виходячи з чого на програмне забезпечення поширюються два види прав:

- особисті немайнові права автора, що не можуть бути передані (відчужені) іншим особам (ст. 14);
- майнові права автора (чи іншої особи, яка має авторське право), що включає: а) виключне право на використання твору; б) виключне право на дозвіл або заборону використання твору іншими особами (ст. 15) [4].

З позиції бухгалтерського обліку розробки програмного забезпечення важливе значення має порядок набуття і поширення майнових прав, оскільки відповідно до принципу автономності, що передбачає необхідність відображення в обліку лише майна підприємства, а не майна його учасників, немайнові права не відображаються в системі обліку.

Однією з найважливіших проблем у сфері бухгалтерського обліку розробки комп'ютерних програм є питання можливості капіталізації понесених на їх створення витрат. В цілому можливі три варіанти облікового відображення витрат на створення комп'ютерних програм:

- віднесення всіх понесених на створення комп'ютерних програм витрат до складу витрат того звітнього періоду, в якому вони виникли;
- капіталізація всіх витрат, понесених на створення комп'ютерних програм;
- часткова капіталізація витрат у момент їх виникнення за умови виконання додаткових вимог, що пов'язані з подальшим використанням комп'ютерної програми в діяльності підприємства.

На сьогодні в національному бухгалтерському законодавстві реалізовано третій варіант. Так в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» встановлені умови, згідно з якими нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, варто відобразити в балансі (рис. 1).

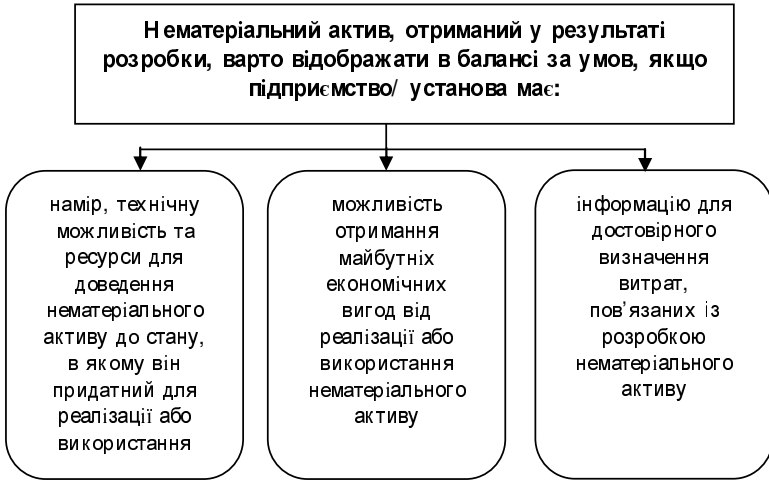


Рис. 1. Критерії визнання нематеріальних активів, одержаних у результаті розробки згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

За умов невідповідності встановленим критеріям, понесені витрати на створення комп'ютерних програм, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом (п. 8).

Також в п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначається, що витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а зазначаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [7]. Відповідно, в даному випадку можна визначити вітчизняні законодавчі обмеження, що стосуються процесу капіталізації витрат на розробку комп'ютерних програм.

Наведені критерії, представлені в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», були встановлені на основі врахування положень МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», де більш детально розписаний порядок визнання самостійно створених нематеріальних активів. На відміну від П(С)БО 8, в МСФЗ 38 [6, с. 19–21] виділено дві основні стадії процесу створення нематеріальних активів, що дозволяє визначити відповідність критеріям їх визнання: стадія досліджень та стадія розробки (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика стадій досліджень та стадій розробки згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»

Критерій порівняння	Стадія досліджень	Стадія розробки
1	2	3
Можливість визнання нематеріального активу	Ні	Так, за умови демонстрації відповідності критеріям: технічної можливості завершення; бажання завершення процесу створення; можливості використання; встановлення шляхів одержання майбутніх економічних вигод; наявності ресурсного забезпечення для завершення процесу створення; можливість визначення витрат на процес створення активу
Можливість капіталізації витрат	Ні	Так
Приклади видів діяльності, що можуть бути віднесені до складу стадії	а) діяльність, спрямована на отримання нових знань; б) пошук, оцінка та остаточний відбір сфер застосування результатів досліджень чи інших знань; с) пошук альтернативних	а) проектування, конструювання та випробовування прототипів і моделей перед початком виробництва або використання; б) проектування інструментів, шаблонів, форм і штампів, що передбачають нову технологію;

	<p>матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг; d) формулювання, проектування, оцінка та остаточний відбір</p> <p>можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, пристроям, продуктам, процесам, системам чи послугам</p>	<p>с) проектування, будівництво та експлуатація дослідної установки, масштаб якої не є економічно доцільним для комерційного виробництва; d) проектування, конструювання та</p> <p>випробовування обраних альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, пристроям, продуктам, процесам, системам чи послугам</p>
--	--	---

Відповідно, згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», витрати, понесені на створення комп'ютерної програми, можуть бути визнані нематеріальним активом лише в частині стадії розробки. За умови неможливості виокремлення такої стадії, понесені витрати варто враховувати як витрати того звітного періоду, в якому вони виникли.

Згідно з американськими обліковими стандартами GAAP US, капіталізація витрат на розробку комп'ютерних програм є винятком із правил, порівняно з усіма іншими видами витрат на дослідження та розробки, що мають бути визнані витратами періоду.

До випуску в світ Радою з розробки стандартів фінансового обліку в 1985 р. положення «Облік витрат на програмне забезпечення для комп'ютерів, що підлягає продажу, оренді чи іншій формі реалізації» (SFAS) [12] та розробки Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів у 1998 р. положення «Облік витрат на розробку програмного забезпечення» (SOP 98-1) [13] витрати на розробку програмного забезпечення було заборонено капіталізувати.

Сьогодні в США існують окремі правила капіталізації витрат на створення комп'ютерних програм залежно від того, для кого призначене розроблене програмне забезпечення – для власного використання чи для реалізації на сторону різними способами (продаж виключних прав, видача ліцензій тощо). Так для компаній, що

займаються розробкою комп'ютерних програм для реалізації на зовні, капіталізацію витрат на створення програмних продуктів варто здійснювати лише у випадку досягнення технологічної придатності, тобто коли компанія завершила детальний проект програми або розробила робочу модель.

Усі інші витрати, що виникають на наступній стадії створення комп'ютерної програми, коли вона готова до реалізації споживачам, мають бути включені до витрат звітного періоду.

Для компаній, які створюють комп'ютерні програми для власних цілей капіталізувати витрати на їх створення можливо лише на стадії розробки її додатків (application development stage), що йде після попередньої стадії проекту. Проведення капіталізації можливе за умови завершення попередньої стадії та наявності від керівництва проекту гарантій щодо подальшого фінансування цього проекту розробки комп'ютерної програми, та існує ймовірність завершення програмістами цього проекту, що використовуватиметься для розв'язання виробничих та управлінських задач підприємства.

Проведений аналіз існуючих підходів до капіталізації витрат на розробку комп'ютерних програм, наведених у національних П(С)БО, МСФЗ та GAAP US, дозволяє констатувати, що в кожному з підходів реалізована загальна модель часткової капіталізації витрат на дослідження та розробки, що передбачає можливість капіталізації витрат лише за умови виконання набору додаткових вимог. У той самий час, в американських стандартах GAAP US наведені більш детальні рекомендації щодо капіталізації витрат, що передбачають застосування відмінних підходів у випадку використання розробленого програмного забезпечення для внутрішніх цілей та реалізації на стороні.

Зважаючи на недосконалість авторського права як засобу охорони комп'ютерних програм, оскільки певні елементи комп'ютерних програм, що потребують захисту, не підпадають під правову охорону авторськими правами, наприкінці 1980-х рр. – на початку 1990-х рр. в США з'явилися пропозиції щодо необхідності їх охорони за допомогою патентного права. Як зазначає з цього приводу А.С. Колісник, сьогодні практично у 151 країні світу прийнято авторсько-правову модель охорони комп'ютерного програмного забезпечення, але як на теоретичному, так і на законодавчому рівні суперечки щодо застосування патентного права для захисту і охорони програмного забезпечення та ефективності такої охорони не припиняються [5, с. 6].

Існування таких суперечок було пов'язане з наростанням темпів розробки комп'ютерних програм та віднесенням даного віртуального

товару до масових товарів, для забезпечення виробництва якого здійснювались значні фінансові інвестиції. Внаслідок чого значно актуалізувалась потреба в більш широкому захисті нових технологічних ідей та прийомів, втілених у розробку комп'ютерних програм.

Сьогодні система авторського права як форма захисту комп'ютерних програм, затверджена Бернською конвенцією про охорону літературних і художніх творів, не може забезпечити комплексний захист комп'ютерних програм, оскільки має певні обмеження, пов'язані з особливостями авторського права як окремого інституту права інтелектуальної власності.

Зокрема, як зазначає В.Валле, суттєвий недолік охорони авторського права полягає в неможливості запобігти створенню конкуруючої комп'ютерної програми з використанням ідеї існуючої [2, с. 49].

Авторське право може охороняти комп'ютерну програму лише від її відтворення в загальному вигляді, а також від використання комп'ютерного коду. Відтворення цих елементів становить так зване «літературне порушення» прав на комп'ютерну програму. Авторське право також забезпечує охорону програм від деяких «нелітературних порушень», таких як використання без дозволу екранних заставок (screendis plays) [1, с. 293].

Такий підхід до правового захисту комп'ютерних програм також був реалізований у Директиві Ради ЄС про правову охорону комп'ютерних програм 1991 р., згідно з якою «ідеї та принципи, що є основою будь-якого елементу комп'ютерної програми, включаючи покладені в основі її інтерфейсів, не охороняються авторським правом за цією Директивою» [3]. Таким чином, авторське право забезпечує охорону форми вираження твору, проте не поширюється на закладену в її основу ідею (метод, систему або процес створення програми). Тому внаслідок такої недосконалості правової охорони комп'ютерних програм за допомогою авторських прав, з метою правового захисту реалізованих у програмному забезпеченні ідей, окремі зарубіжні компанії, що займаються розробкою програмного забезпечення, одночасно почали використовувати патентний захист.

За умови здійснення таких дій у вітчизняній практиці юридичного оформлення інтелектуальної власності програмне забезпечення можна одночасно розглядати і як об'єкт авторського права, і як патентного права, тобто відносити його до промислової власності.

Це зумовлює необхідність здійснення професійного судження бухгалтером під час вибору рахунку, на якому відображатиметься такий програмний продукт – рахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» або рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

В той самий час, на думку В.С. Шелест, комп'ютерні програми варто відображати лише як об'єкти промислової власності на рахунку 1245 «Комп'ютерні програми», що посилить інформативність обліку відповідно до потреб управління інноваційно-орієнтованих підприємств [10, с. 4].

Застосування такого безальтернативного підходу є недоцільним, оскільки комп'ютерні програми, як говорить В.Валле, є гібридними об'єктами інтелектуальної власності, оскільки втілюють у собі пристрій і спосіб, кожен із яких має охоронятися з урахуванням притаманної лише йому специфіки [1, с. 293], що також має знайти своє відображення в системі бухгалтерського обліку.

До того ж авторське і патентне право окремо одне від одного не здатні забезпечити абсолютно надійного захисту комп'ютерного програмного забезпечення, а лише дозволяють здійснити його захист у визначених межах. Це пов'язано з тим, що програмне забезпечення не вкладається в традиційні рамки як авторського, так і патентного права [5, с. 6]. Тому для підвищення ефективності правового захисту комп'ютерних програм доцільним є одночасне використання норм авторського та патентного права, які в сукупності дозволять сформулювати комплексну систему правового регулювання в сфері використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій.

Також варто наголосити на тому, що застосування запропонованого В.С. Шелест підходу до облікового відображення комп'ютерних програм як суперечать чинному законодавству, так і призводить до відображення на одному рахунку 124 об'єктів права інтелектуальної власності, що є різними за своєю сутністю, відрізняються за методами їх оцінки, амортизації та відіграють відмінну роль під час їх використання на підприємстві.

Тому, на нашу думку, для комп'ютерних програм можуть бути застосовані наступні варіанти відображення на бухгалтерських рахунках:

– застосування традиційного підходу, що передбачає використання для обліку комп'ютерних програм рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;

– застосування розширеного підходу, що передбачає одночасне використання рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права», на якому мають бути капіталізовані витрати, що пов'язані з одержанням форми вираження комп'ютерної програми та рахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності», де має бути відображена вартість ідей і принципів, що лежать в основі елементів комп'ютерної програми, зокрема, її інтерфейсів. У той самий час, під час застосування такого підходу виникає питання облікової оцінки таких ідей або принципів, навіть на основі застосування витратного підходу, оскільки в процесі розробки комп'ютерних програм досить складно для всіх їх видів розмежувати між собою витрати на розробку форми вираження та ідей і принципів її побудови.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведених досліджень ідентифіковано основні проблемні напрями наукових досліджень у сфері розробки системи обліково-аналітичного забезпечення процесу створення комп'ютерних програм на підприємствах та запропоновано шлях їх вирішення. Зокрема, запропоновано в подальших дослідженнях як базове використовувати поняття «комп'ютерна програма».

Обґрунтовано, що важливе значення для подальшого розвитку наукових досліджень у даній сфері має розмежування критеріїв капіталізації витрат на дослідження та розробки в розрізі підприємств, які створюють комп'ютерні програми для власного використання, та спеціалізованих ІТ-компаній, що спеціалізуються на їх розробці та займаються їх постійною реалізацією на стороні.

Запропоновано «гібридний» підхід до облікового відображення комп'ютерних програм, що передбачає одночасне використання рахунків, призначених для об'єктів авторського права та для об'єктів промислової власності, на яких мають вказуватися вартість різних складових комп'ютерної програми (форми вираження та ідей), що потребують захисту.

Перспективним напрямом подальших досліджень є розробка методики обліку та економічного аналізу для окремих видів комп'ютерних програм, зокрема, веб-сайтів, які створюються в результаті веб-розробки, що має значну кількість специфічних особливостей, що впливають на порядок оцінки таких об'єктів та їх облікове відображення.

Список використаної літератури:

1. *Валле В.* Парадокси права інтелектуальної власності / *В.Валле.* – К. : Освіта України, 2010. – 448 с.
2. *Валле В.* Спадок Джеймса I та королеви Анни: охорона інтелектуальної власності у часі й просторі / *В.Валле.* – К. : ДУХ І ЛІТЕРА, 2010. – 216 с.
3. Директива Совета Европейского сообщества о правовой охране компьютерных программ (91/250/ЕЭС). – Брюссель, 14 мая 1991 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_065.
4. Закон України «Про авторське право і суміжні права» // Відомості Верховної Ради (ВВР) 1994, № 13, ст. 64 ; вводиться в дію Постановою ВР № 3793-12 від 23.12.93, ВВР 1994, № 13, ст. 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
5. *Колісник А.С.* Цивільно-правовий захист комп'ютерного програмного забезпечення : автореф. дис. ... канд.юрид.наук : спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес»; «Сімейне право» «Міжнародне приватне право» / *А.С. Колісник.* – Одеса, 2007. – 20 с.
6. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон : International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» із змінами і доповненнями від 25.09.2009 р. № 1125.
8. Україну сделают «аутсорсинговой Долиной» Европы [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ain.ua/2014/04/02/518318>.
9. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 40–44, ст. 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. *Шелест В.С.* Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : автореф. дис. ... канд.екон.наук : спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *В.С. Шелест.* – К., 2014. – 20 с.
11. IT in Ukraine: итоги 2014, перспективы 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dou.ua/lenta/articles/2014-summary>.

12. Statement of Financial Accounting Standards № 86 «Accounting for the Cost of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed». – Norwalk, FASB, 1985. – 22 p.
13. Statement of Position 98-1 «Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use». – New York : AICPA, 1998. – 22 p.

ПЕРВІЙ Інна Вікторівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік нематеріальних активів;
- бухгалтерський облік і аналіз створення комп'ютерних програм;
- облік на основі концепції потоків вартості.

Стаття надійшла до редакції 14.10.2014.