

Первій І.В.

КЛАСИФІКАЦІЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ ДЛЯ ПОТРЕБ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Обґрунтовано необхідність розробки класифікації комп'ютерних програм, що враховуватиме особливості їх визнання та облікового відображення. Розроблено обліково-аналітичну класифікацію комп'ютерних програм, що забезпечує необхідні передумови для формування дійової методики бухгалтерського відображення та економічного аналізу процесу створення комп'ютерних програм. Проаналізовано особливості облікового відображення виділених видів комп'ютерних програм та визначено вплив їх характерних ознак на методику їх бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Ключові слова: комп'ютерна програма, веб-сайт, нематеріальні активи, авторські права, ІТ-технологія, програмна інженерія.

Постановка проблеми. Важливу роль в процесі побудови дійової методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу створення комп'ютерних програм відіграє розробка їх класифікації, що буде адекватно відображати реальний рівень розвитку сфери ІТ-технологій в ХХІ столітті. Така класифікація комп'ютерних програм повинна відповідати загальним вимогам, що висувуються в процесі побудови класифікацій а будь-якого досліджуваного об'єкта, зокрема: 1) бути теоретично обґрунтованою, що передбачає необхідність дотримання основних правил побудови класифікацій (адекватна (повна і точна) інтерпретація досліджуваної реальності, необхідна ємність та глибина, відсутність повторів та перетину класифікаційних ознак); 2) мати емпіричне підтвердження, тобто всі виділені види комп'ютерних програм повинні існувати в реальній практиці підприємств, які займаються розробкою програмного забезпечення.

Без розробки класифікації комп'ютерних програм, яка б враховувала їх специфічні особливості як об'єкта обліку, що впливають на порядок їх визнання та оцінки в обліковій системі, неможливою є побудова дійової системи аналітичних показників, які можна використовувати для оцінки ефективності процесу створення комп'ютерних програм на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду питань бухгалтерського обліку та економічного аналізу окремих видів комп'ютерних програм присвячені праці О.Л. Біляченко, Б. Боєма, І. Голошевич, І. Губіної, К. Ебста, Д. Ебуді, Д. Жіволі, Г. Красноступ, Б. Лева, Р.В. Макгі, Дж. Морріса, В.А. Рісіної, І.В. Самойлова, В.С. Шелест та ін. Проте, переважну увагу своїх досліджень автори приділили процесу облікового відображення використання комп'ютерних програм на підприємстві, без належного розгляду особливостей їх створення в умовах розвитку ІТ-технологій на сучасному етапі.

Методологія дослідження базується на використанні системного підходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку, передбачає побудову класифікації комп'ютерних програм як одного із об'єктів облікової системи шляхом синтезу їх існуючих видів, що виділяються в науковій літературі та існують в практичній діяльності підприємств.

Формулювання цілей статті. Основними цілями статті є побудова обліково-аналітичної класифікації комп'ютерних програм, що забезпечить необхідні передумови для формування дійової методики бухгалтерського відображення та економічного аналізу процесу створення комп'ютерних програм на підприємствах та компаніями-розробниками.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні існує значна кількість розроблених класифікацій програмного забезпечення і комп'ютерних програм у літературі з програмної інженерії, а також представлені класифікації вчених щодо облікових, аналітичних та аудиторських програмних продуктів. Проте ці класифікації не враховують повною мірою особливостей процесу створення комп'ютерних програм, що не дозволяє виокремити на їх основі визначальні характеристики комп'ютерних програм, які впливають на порядок їх визнання, облікове відображення та оцінку в обліковій системі. З метою вирішення наведеної вище проблеми запропоновано ієрархічну обліково-аналітичну класифікацію комп'ютерних програм (табл. 1).

Запропонована класифікація (табл. 1) сформована на основі виділення восьми критеріїв, які впливають на методику бухгалтерського обліку та економічного аналізу створення комп'ютерних програм. Ця класифікація може бути використана не лише для удосконалення облікових процедур на конкретному підприємстві, а й при формуванні національних облікових стандартів, які регулюють бухгалтерський облік внутрішньостворених нематеріальних активів, зокрема, комп'ютерних програм.

© Первій Інна Вікторівна, аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету, e-mail: perviy_inna@mail.ru

Класифікація комп'ютерних програм: обліково-аналітичний аспект

Критерій класифікації	Види / підвиди комп'ютерних програм	
1. За напрямками використання	Для власного використання	-
	Для реалізації стороннім шляхом продажу виключних прав	-
	Для власного використання і реалізації стороннім	Шляхом передачі невиключних прав (через видачу ліцензій) На основі моделі "SAAS"
2. За суб'єктами створення	Розроблені спеціалізованими фірмами-розробниками	
	Розроблені програмістами ІТ-відділу підприємства	
3. За порядком набуття майнових прав	Звичайні (виключні права належать розробникам)	
	Службові (виключні права належать підприємству, де працюють програмісти)	
4. За цілями створення	Спеціалізовані комп'ютерні програми, що розробляються під замовлення (виключні права належать замовнику)	
	Комп'ютерні програми загального призначення для масового поширення (виключні права належать розробникам)	
5. За видом середовища використання	Для роботи з персональними комп'ютерами	
	Для роботи в мережі (веб-програми)	
6. За роллю в суспільстві	Корисні	
	Шкідливі	
7. За рівнем залежності від технічного забезпечення приносить економічний ефект	Незалежні	
	Залежні	Для числового керування
		Вбудовані комп'ютерні програми (прошивки або "Firmware")
Інші		
8. За рівнем відокремленості від програмного забезпечення	Повноцінні	
	Підпрограми	

Проведений аналіз сутності і видів комп'ютерних програм дозволяє стверджувати, що недоцільним є виділення в п. 5 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" двох видів об'єктів – комп'ютерних програм та програм для ЕОМ [5]. Оскільки, виходячи із розуміння англійського дієслова "to compute" – обчислювати, комп'ютерні програми і є програмами для обчислювальних машин. Подібна позиція також викладена в чинному законодавстві з інтелектуальної власності, зокрема, згідно з п. 1 ст. 420 ЦКУ, до об'єктів права інтелектуальної власності належать комп'ютерні програми [7], а програми для ЕОМ у цьому переліку відсутні. Тому, на нашу думку, із п. 5 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" доцільно вилучити програми для ЕОМ як один із об'єктів авторського права, що за умови відповідності встановленим критеріям може бути визнаний внутрішньоствореним нематеріальним активом.

Виділення критерію "за напрямками використання" відіграє визначальну роль у процесі побудови методики бухгалтерського обліку створення комп'ютерних програм. Передусім це пов'язано з тим, в якості якого облікового об'єкта буде відображатись внутрішньостворена комп'ютерна програма, одержана в результаті розробки (витрат, активу, товару). За цим критерієм виділено три види комп'ютерних програм: 1) з власного використання; 2) для реалізації на сторону; 3) для власного використання і реалізації на сторону. В залежності від виду комп'ютерних програм та особливостей правових відносин, що виникають між її замовником і споживачем (продаж виключних прав, передача невиключних прав, використання моделі

SAAS), має бути встановлений набір критеріїв для визнання комп'ютерної програми як внутрішньоствореного нематеріального активу.

В залежності від суб'єкта створення комп'ютерної програми (професійних розробників зі спеціалізованих фірм або програмістів ІТ-відділу підприємства), рівня його компетенції, наявного досвіду для роботи в проектній команді та досвіду з виконання подібних проектів залежать тривалість окремих стадій розроблення комп'ютерної програми та обсяги витрат на їх здійснення, які підлягають визнанню як в якості витрат, так і в якості капітальних інвестицій у внутрішньостворені нематеріальні активи.

Виходячи з порядку набуття майнових прав на внутрішньостворену комп'ютерну програму як на об'єкт права інтелектуальної власності, можна виділити звичайні програми, де виключні права належать розробникам, та службові програми, виключні права на які належать підприємству, де працюють програмісти. Зокрема, згідно з ст. 16, п. 2 Закону України "Про авторське право та суміжні права", такі продукти, що створюються програмістами у порядку виконання службових обов'язків, відповідно до службового завдання чи трудового договору (контракту) між ним і роботодавцем, називаються службовими комп'ютерними програмами, виключні права на які належать роботодавцю, якщо інше не передбачене трудовим договором (контрактом) та (або) цивільно-правовим договором між автором і роботодавцем [2]. Відповідно в бухгалтерській звітності підприємства можуть бути відображені лише службові програми, права на як належать цьому підприємству, а не його

працівникам або власникам. Оскільки, навіть якщо власник є одним із працівників підприємства-розробника, виходячи із принципу автономії, що передбачає необхідність відокремлення майна власників від майна підприємства, такі комп'ютерні програми не можуть вважатись його нематеріальними активами.

Критерій "цілі створення" передбачає необхідність виокремлення комп'ютерних програм, що розробляються під замовлення, коли виключні права на них належать компанії-замовнику, а також програм загального призначення для масового поширення, коли виключні права на них належать компанії-розробнику. В залежності від двох видів комп'ютерних програм відбувається визначення, для кого з учасників даних взаємовідносин процес розробки буде визнаватись в якості витрат, а для кого це буде капіталізований нематеріальний актив. Крім того, структура понесених витрат для двох виділених видів програм теж значно відрізняється, що зумовлює необхідність врахування цієї особливості в процесі розробки системи економічного аналізу створення комп'ютерних програм. Зокрема, на відміну від програм, розроблених на замовлення, комп'ютерні програми, призначені для масового поширення, створюються для роботи на різних технічних і програмних платформах, що значно збільшує часові та фінансові витрати на тестування таких програм.

Цей критерій класифікації комп'ютерних програм ("цілі створення") покладений в основу системи міжнародних кодифікацій SIC 7371 та NAICS 541511, за якими світовий ринок IT-підприємств поділяється на два види: 1) компанії, що надають послуги з розробки комп'ютерних програм; 2) компанії, що займаються розробкою і реалізацією програмних продуктів. За даними представників компанії "Haleo Cogrotation", що займається професійною оцінкою нематеріальних активів [8], на кінець 2009 р. в США в першому сегменті світового ринку IT-підприємств працювало близько 494 тисяч чоловік, що забезпечували виручку в розмірі 84,9 млрд дол., а в другому – близько 387 тисяч чоловік, що забезпечували обсяги реалізації в розмірі 135, 4 млрд дол.

На методику бухгалтерського обліку процесу створення комп'ютерних програм також впливає можливість їх роботи в мережі Інтернет, а не лише із персональними комп'ютерами. Це пов'язано з тим, що процес розробки цих двох видів комп'ютерних програм має значні відмінності як процедурного, так і змістового характеру, що викликано необхідністю забезпечення тісної взаємодії веб-програм із іншими програмами в мережі Інтернет. Внаслідок цього звичайні програми та веб-програми значно відрізняються, що має бути обов'язково враховано при встановленні правил щодо їх визнання та облікового відображення. Зокрема, як відмічає з цього приводу І. Соммервілл, структура витрат на створення систем для електронної комерції в Інтернет, зазвичай, відрізняється від того, що є характерним для традиційних програм. У таких системах замість створення програмних модулів, керуючих інформацією, зазвичай використовують готове програмне забезпечення, а основні витрати припадають на розробку користувацьких інтерфейсів [6, с. 11]. Як

наслідок, на сьогодні розробниками МСФЗ та GAAP US для обліку процесу створення веб-сайтів запропоновані специфічні правила регулювання, що були реалізовані у таких нормативних документах, як ПКТ 32 "Нематеріальні активи – затрати на веб-сайт" та Положення № 00-2 "Облік витрат на розробку веб-сайтів".

При розробці методики бухгалтерського обліку створення комп'ютерних програм слід враховувати вітчизняні правові обмеження, від яких залежить можливість визнання комп'ютерних програм нематеріальним активом. За умови невідповідності критеріям визнання комп'ютерної програми об'єктом права інтелектуальної власності вона не може бути визнана в облікувальній системі як внутрішньостворений нематеріальний актив. Виходячи з того, що згідно з п. 2 ст. 442 ЦКУ, опублікування творів (випуск творів у світ), до яких належать і комп'ютерні програми, не може бути здійснене, якщо він порушує права людини на таємницю її особистого і сімейного життя, завдає шкоди громадському порядку, здоров'ю та моральності населення [7]. Відповідно, доцільним є поділ комп'ютерних програм на корисні та шкідливі, який дозволяє виокремити ті програми, які наносять шкоду людині та не можуть бути визнаними внутрішньоствореним нематеріальним активом навіть за умови понесення підприємством витрат на їх створення.

Процес регулювання облікової системи передбачає необхідність використання правових засад, що забезпечує відповідність здійснених облікових процедур чинним правовим нормам. В той же час, існують окремі випадки, коли положення облікових стандартів вступають в суперечність із правовими нормами, зокрема, з питаннями бухгалтерського обліку комп'ютерних програм. Так, згідно з п. 2 Директиви ЄС (91/250/ЄЕС), до складу комп'ютерних програм включаються програми в будь-якій формі, в тому числі й ті, які вбудовані в металеві деталі. Передбачається, що сутність підготовчих робіт така, що комп'ютерна програма має від них результат на останньому етапі. Охорона, відповідно до цієї директиви, буде застосовуватися до комп'ютерної програми, вираженої в будь-якій формі [1]. Подібна норма також реалізована в Законі України "Про авторське право і суміжні права", де в ст. 18 зазначається, що на комп'ютерні програми, які охороняються як літературні твори, охорона поширюється, незалежно від способу чи форми їх вираження [2]. Тобто, виходячи із чинного юридичного законодавства в сфері інтелектуальної власності, комп'ютерними програмами визнаються різноманітні програмні вироби, незалежно від одержаних в результаті їх створення форми чи способу вираження, навіть за умови їх інтеграції в інші матеріальні об'єкти, наприклад, в різні види матеріальних активів (прилади, пристрої, механізми тощо).

Однак в обліковому законодавстві наводяться протилежні пропозиції. Зокрема, в п. 4 МСФЗ 38 зазначається, що програмне забезпечення для верстага з комп'ютерним управлінням, який не може функціонувати без цього спеціального програмного забезпечення, є невід'ємною частиною відповідного обладнання і враховується в порядку, передбаченому для основних

засобів [3, с. 1912]. Подібна позиція не суперечить розумінню об'єкта основних засобів у П(С)БО 7 "Основні засоби", під яким розуміється завершений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього ... чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно [4]. Тобто, в окремих випадках комп'ютерні програми, які забезпечують управління основним засобом, наприклад, верстат з числовим програмним керуванням (в яких комп'ютерні програми керують технологічним обладнанням), обліковуються як об'єкти основних засобів.

На нашу думку, вирішення подібних правових колізій слід здійснювати шляхом застосування професійного судження бухгалтера із використанням принципу превалювання сутності над формою, який передбачає необхідність облікового відображення об'єктів та операцій не лише виходячи з їх юридичної сутності, а і з врахуванням їх економічного змісту (сутності). Під економічним змістом в цьому випадку слід розуміти здатність комп'ютерної програми приносити відокремлений економічний ефект. Однак у тих випадках, коли економічний ефект можна одержати лише від спільного запровадження основних засобів та комп'ютерних програм, які використовуються для підвищення ефективності їх керування, витрати на створення таких комп'ютерних програм повинні бути капіталізовані у складі вартості відповідних основних засобів.

Виходячи із вищенаведеного, комп'ютерні програми також доцільно класифікувати за рівнем

залежності від технічного забезпечення й можливостей приносити відокремлений економічний ефект на незалежні та залежні. До складу залежних відносяться комп'ютерні програми для числового керування, вбудоване програмне забезпечення (прошивки або "Firmware") та інші подібні програми, які можуть приносити економічний ефект лише при сумісному використанні із основними засобами і є їх невід'ємною інтегрованою частиною.

На процес облікового відображення створення комп'ютерних програм також впливає їх здатність бути відокремленими від інших видів нематеріальних активів, зокрема, від інших комп'ютерних програм. Оскільки лише за цієї умови комп'ютерна програма може бути визнана в якості ідентифікованого нематеріального активу. Відповідно, доцільним також є поділ комп'ютерних програм за рівнем відокремленості від програмного забезпечення на повноцінні програми та підпрограми, де останні є ідентифікованими елементами комп'ютерних програм вищого рівня.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Розробка класифікації комп'ютерних програм з позиції бухгалтерського обліку та економічного аналізу дозволяє:

- уточнити сутність комп'ютерних програм як об'єктів бухгалтерського обліку, що виступає передумовою для уточнення їх економічної сутності;
- пояснити причини встановлення окремих норм облікового законодавства (національних П(С)БО, МСФЗ), що стосуються комп'ютерних програм як одного із видів нематеріальних активів підприємства;
- сформулювати напрями необхідних змін в методиці бухгалтерського обліку та економічного аналізу процесу створення комп'ютерних програм.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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
2. Про авторське право і суміжні права : Закон України, прийнятий Верховною Радою України 23.12.93 № 3793-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
3. Международные стандарты финансовой отчётности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.
4. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
5. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №242 від 12.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
6. Соммервилл И. Инженерия программного обеспечения, 6-е издание.: пер. с англ. / Иан Соммервилл. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2002. – 624 с.
7. Цивільний кодекс України : Кодекс України, прийнятий Верховною Радою України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
8. How to value a software company // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.valuadder.com/blog/2009/12/23/how-to-value-a-software-company/>