

Попівняк Ю. М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку й аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

Popivniak Y. M.

PhD in Economics, Associate Professor
Ivan Franko National University of Lviv

ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ПРИДБАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

APPROACHES TO REPRESENTATION OF THE EXPENSES FOR PURCHASE AND USE OF THE SOFTWARE IN ACCOUNTING OF AN ENTERPRISE

Анотація. У статті досліджено підходи до ідентифікації програмного забезпечення для бухгалтерського обліку. Розроблено систему витрат, пов'язаних із купівлею та експлуатацією комп'ютерної програми, подано особливості їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та з метою оподаткування. Акцентовано увагу на підходах до обліку витрат на амортизацію бухгалтерських програм, їх оновлення та технічну підтримку, а також витрат, які виникають у зв'язку з несанкціонованим втручанням у роботу комп'ютерних мереж підприємств. Розглянуто облік витрат на навчання персоналу роботи з комп'ютерними програмами. Досліджено особливості захисту облікових даних для мінімізації витрат, пов'язаних зі втратою чи пошкодженням цих даних.

Ключові слова: витрати, інформаційна безпека, комп'ютерна програма, ліцензія, нематеріальний актив, облік, роллі, хмарна послуга.

Постановка проблеми. На сучасному етапі господарювання автоматизація бухгалтерського обліку – необхідність, адже вона дає змогу значно зекономити витрати часу, енергії та людських ресурсів, забезпечити оперативною і своєчасною інформацією управлінський персонал підприємства. Однак під час упровадження автоматизованої форми обліку і, зокрема, придбання та подальшої експлуатації комп'ютерних програм (КП) також виникають витрати. Саме тому важливо визначити підходи та правила для їх облікового відображення з метою подальшого аналізу величини і структури цих витрат, прийняття рішень про доцільність вибору тих чи інших програмних комплексів автоматизації облікових процедур на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми ведення бухгалтерського обліку з використанням КП вивчалися низкою науковців, таких як Х. Андерсон, Ф.Ф. Бутинець, Г. Велш, В.П. Завгородній, С.В. Івахненко, С.В. Свірко, В.Ф. Ситник, В.В. Сопко, В.Д. Шквір та ін. Проте поява нових програмних продуктів і підходів до процесу автоматизації облікових процедур, мінливість і непередбачувані чинники впливу зовнішнього середовища, а також потреба ґрунтовного розгляду витрат, пов'язаних з автоматизованим веденням обліку для їх оптимізації, зумовлюють актуальність обраної теми і необхідність подальших досліджень.

Питання, пов'язані з використанням комп'ютерних технологій, потребують сьогодні постійного моніторингу підприємствами, які хочуть скористатися перевагами нових пропозицій, що часто з'являються на ринку. Вивчення витрат на придбання програмного забезпечення важливе насамперед для підприємств, які автоматизують облікові процеси вперше чи планують (через останні законодавчі зміни і ринкові тенденції) замінити використання російських програм вітчизняними або іноземними аналогами. Застосування купленого програмного забезпечення зобов'язує такі

підприємства до здійснення витрат, пов'язаних із навчанням персоналу, оновленням і технічною підтримкою, доопрацюванням функціонального складника програм, захистом даних від несанкціонованого доступу тощо, які можуть займати значну питому вагу в загальній структурі витрат на автоматизацію бухгалтерського обліку.

Мета статті – дослідити особливості витрат на купівлю та використання програмного забезпечення як об'єкта бухгалтерського обліку в розрізі їх груп та видів для правильного відображення таких витрат і пошуку ефективних шляхів зниження їх величини.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про авторське право і суміжні права» КП – це 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 [1]. КП є об'єктом права інтелектуальної власності, твором, що належить до об'єктів авторського права, захищається законом від несанкціонованого копіювання. Систему витрат, які виникають у зв'язку з купівлею та експлуатацією програмного забезпечення, у контексті їх документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку подано на рис. 1.

Під час придбання програмного забезпечення підприємство найчастіше здійснює витрати на купівлю дозволу на використання КП, що, іншими словами, означає оплату ліцензії, вид якої значною мірою визначає обсяг прав і умови використання програми (право застосування попередніх версій, можливість перенесення на інший комп'ютер, встановлення на кількох комп'ютерах тощо), а також статтю, до складу якої ці витрати будуть віднесені у бухгалтерському обліку. Так, із рис. 1 зрозуміло, що одним із можливих варіантів є рахунок 104 «Машини та обладнання» у складі основних засобів підприємства. До первісної вартості придба-

ного основного засобу (комп'ютера) витрати на придбання КІ відносяться за умови, якщо вона є невід'ємною його частиною, не може бути перенесена на інший комп'ютер. У міжнародному законодавстві (МСБО 38 «Нематеріальні активи») (НА) [2] знаходимо роз'яснення щодо об'єкта, який об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (в основу покладено принцип превалювання сутності над формою), відповідно до якого доходимо висновку: якщо комп'ютер не може функціонувати без певного програмного забезпечення, то останнє розглядають як основний засіб. Загалом таке трактування справджується для системних програм, хоча не лише для них. При цьому програма може придбаватися разом із комп'ютером (системним

блоком) – так звана ЕОМ-версія чи ЕОМ-ліцензія, а також окремо від нього (коробкова версія чи електронна ліцензія або електронний ключ (ESD)) [3].

Можливим підходом є віднесення витрат на придбання КІ до первісної вартості НА. Відповідно до чинного законодавства [4] такі активи мають бути ідентифіковані. Згідно з МСБО 38 критеріями можливої ідентифікації НА є можливість бути відокремленими від підприємства та виникнення внаслідок цього договірних або інших юридичних прав [2]. Ці критерії справджуються, зокрема, під час купівлі програмного забезпечення за договором із визначенням набором майнових прав та за умов обмеження його функціонального призначення, кількості копій



Рис. 1. Система витрат на придбання і використання програмного забезпечення підприємства та рахунків їх обліку

Джерело: складено автором

(використання кінцевим споживачем) [5]. Під час передачі виняткових майнових прав на КП (включаючи право на тиражування і розповсюдження) із правом подальшого відчуження витрати на її придбання відображаються на рахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права», а за одержання невиняткових майнових прав, коли підприємство оприбутковує екземпляр програмного забезпечення, не має права відтворювати (тиражувати) і продавати програму, існує практика зарахування усіх витрат на його купівлю на рахунок 127 «Інші НА» [6]. Туди ж відносимо, наприклад, витрати підприємства на придбання сертифікатів відкритих ключів електронного цифрового підпису, які необхідні для ведення обліку з використанням КП.

Варто наголосити, що недостатньо уваги у працях науковців та фаховій обліковій літературі приділяється можливості відображення витрат на придбання КП як НА у складі первісної вартості оборотних активів, яка не обмежується П(С)БО 8 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку НА [4; 7]. Проблема в тому, що законодавством не передбачено рахунка для відображення таких активів. Вирішення цього питання залежить від професійного судження бухгалтера. Пропонуємо використати у цій ситуації рахунок 29 і назвати його «Нематеріальні поточні активи».

Як видно з рис. 1, платіж за придбання КП можна класифікувати також як роялті (якщо згідно з ліцензійною угодою покупцю надано невиняткове майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення на певній території протягом певного строку) та відобразити у складі витрат у періоді понесення на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загально-виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» (якщо роялті сплачено авансом, то спочатку застосовується рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

Роялті вважаємо і витрати на придбання права користування хмарними сервісами у бухгалтерському обліку, а також платежі за їх обслуговування. В Україні ці технології лише починають розвиватися, тоді як, наприклад, у країнах Європейського Союзу за даними 2016 р. 32% підприємств застосовують бухгалтерські та фінансові додатки до програмного забезпечення [8]. При цьому простежується тенденція до зростання цього показника у майбутньому.

Витрати на доведення придбаного об'єкта програмного забезпечення до стану, в якому він може використовуватися на підприємстві за функціональним призначенням (технологічна підтримка, встановлення, налаштування та ін.), відносять до того рахунка, на якому обліковується сама програма (до її первісної вартості після введення такої програми в експлуатацію).

Вагому частину витрат, пов'язаних із наявністю КП на підприємстві, займають витрати на їх використання. У цьому контексті насамперед варто звернути увагу на амортизацію. В обліку амортизацію основних засобів і НА нараховують відповідно до строку їх корисного використання (якщо він не встановлений, то такі НА не амортизуються) і відображають на рахунках витрат на виробництво чи витрат періоду (див. рис. 1).

Аналогічно до витрат на амортизацію обліковуються і витрати на придбання пакетів оновлення (компонент) до КП, її технологічну підтримку й обслуговування після введення в експлуатацію, але лише у разі, якщо ці витрати було здійснено для підтримання програмного забезпечення у придатному для використання стані й одержання первісно очікуваного розміру майбутніх економічних вигід від такого використання (у разі передоплати спо-

чатку застосовується рахунок 39). Якщо ж за результатами понесення перерахованих витрат відбулося якісне удосконалення програмного забезпечення – зростає його первісна вартість [4]. Витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу, який працює з програмою, відносно до витрат періоду, оскільки у роботі самої програми ніяких змін не відбувається.

Ймовірними є також витрати підприємства, пов'язані з придбанням додаткових сервісів, а також розробленням, зміною та доопрацюванням функціонального складника програмного забезпечення. Залежно від виду цих витрат та їх кінцевого впливу на роботу КП вони можуть збільшувати її первісну вартість чи відповідні витрати звітного періоду.

Як показали нещодавні події (масові несанкціоновані втручання у роботу комп'ютерних мереж навесні-влітку 2017 р., що виявили неабияку вразливість українських суб'єктів господарської діяльності та їх неготовність протистояти кібератакам), витрачання коштів на організацію систем безпеки та захисту даних (використання антивірусного програмного забезпечення, апаратного, програмно-апаратного захисту й організаційних заходів) від їх знищення, пошкодження чи викрадення є вимогою часу. Сьогодні вразливості критичного рівня характерні за різними оцінками для близько половини інформаційних інфраструктур (40% – помилки у налаштуванні, 27% – помилки у програмному коді, 20% – відсутність або несвоєчасність оновлень безпеки) [9].

Як зазначає начальник Департаменту кіберполіції Національної поліції України С. Демедюк [10], в Україні зараз потрібно сформувати належну законодавчу базу для контролю за виробниками програмних продуктів у контексті захисту останніх від «зломів», організації кібербезпеки та вироблення алгоритму дій постраждалих підприємств для мінімізації витрат від кібератаки, який існує лише у формі рекомендацій та необов'язковий до виконання. Окрім цього, для захисту даних треба проводити поведінковий аналіз, а не лише постфактум реагувати на проблеми, що виникли.

Заради справедливості варто додати, що навіть за найнадійнішої системи захисту не вдається уникнути всіх несанкціонованих втручань у роботу комп'ютерних мереж, у зв'язку з чим у підприємства з'являються витрати на сплату штрафів (обліковуються на рахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки») та відновлення втрачених і пошкоджених даних (відносяться на рахунки витрат залежно від їх виду). При цьому деякі вітчизняні підприємства, навпаки, намагаються уникнути сплати штрафних санкцій, інфікувавши себе внаслідок навмисного завантаження вірусів.

Якщо говорити про облік витрат на придбання КП з метою оподаткування податком на прибуток, то у разі їх віднесення до первісної вартості об'єкта основних засобів такі витрати обліковуються за правилами, які існують для цих необоротних активів. Причому платники податку, що не проводять коригування фінансового результату на податкові різниці, відображають витрати на купівлю програмного забезпечення за правилами бухгалтерського обліку, а ті, які його коригують, – з урахуванням положень ст. 138 Податкового кодексу України (проводячи коригування на різниці під час нарахування амортизації необоротних активів) [11]. Сказане справджується і для програм, які обліковуються на рахунках НА, а також платежів у вигляді роялті (тут коригування відбувається на різниці під час здійснення фінансових операцій відповідно до п. 140.5.6-140.5.7 Податкового кодексу [11]). При цьому якщо за правилами бухгалтерського обліку витрати визна-

ються роялті, а податкового обліку – ні, то коригування на податкові різниці робити не потрібно.

Для нарахування амортизації програмне забезпечення як основний засіб обліковується у складі підгрупи групи 4 «Машини та обладнання» (мінімальний термін використання – 2 роки), а те, що відносять на рахунки 125 і 127 – групи 5 «Авторське право та суміжні з ним права» (мінімальний строк нарахування амортизації – 2 роки) та групи 6 «Інші НА» (якщо правовстановлюючий документ строк нарахування амортизації не визначає, то мінімальний встановлюється на рівні двох років) відповідно [11]. Причому у підприємств, які отримують ліцензію на користування програмним забезпеченням, наприклад, на рік (що є поширеною практикою), безальтернативно виникають податкові різниці, оскільки у податковому обліку мінімальний термін корисного використання для відповідних груп НА, як бачимо, становить 2 роки.

Витрати на придбання пакетів оновлення (компонент) до КП, її технологічну підтримку, обслуговування, навчання персоналу відображаються за загальними правилами бухгалтерського обліку, оскільки у Податковому кодексі коригування на ремонтно-поліпшувальні роботи і навчання працівників не передбачені.

Якщо програмне забезпечення купується у нерезидента (враховуючи вартість послуг з його обслуговування) і при цьому визначається як НА, то податок з доходу нерезидента платити не потрібно. Якщо ж витрати на придбання визнаються роялті – треба утримувати цей податок із застереженням щодо пріоритетності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування над національним законодавством [5].

Варто наголосити, що відповідно до норм XX розділу Податкового кодексу України до 01.01.2023 р. операції з постачання програмної продукції звільняються від оподаткування ПДВ [11]. Проте Державна фіскальна служба України у листі від 12.04.2016 р. дала роз'яснення, згідно з яким операції з постачання обладнання, невід'ємною частиною якого є програмна продукція, не відносяться до операцій із постачання робіт і послуг, до яких застосовуються пільги з ПДВ [12]. Таким чином, програмне забезпечення, яке поставлено у складі основного засобу, оподатковується на загальних підставах, а згадана нами пільга поширюється лише на КП як окремий елемент постачання, якщо

на неї передано право власності (виняткові майнові права інтелектуальної власності), зокрема, якщо постачальником є нерезидент. Відповідно під час купівлі програмного забезпечення, яке відносимо до авторського та суміжних із ним прав, доступно є пільга з ПДВ, а отже, відсутність ПДВ в ціні такого забезпечення і права на податковий кредит у підприємства-одержувача. Якщо ж витрати на придбання чи використання програми класифікуємо як роялті в грошовій формі, то вони не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з податковим законодавством (справджується і у разі постачальника-нерезидента).

Витрати на оновлення, обслуговування і технологічну підтримку програмного забезпечення підпадають під пільгу з ПДВ лише тоді, коли їх результатом є його модернізація, удосконалення, виправлення помилок (відбуваються зміни в програмній продукції) [13]. До витрат на навчання і підвищення кваліфікації персоналу, що працює із програмами, пільга з ПДВ не застосовується. Сказане стосується і придбання робіт і послуг з оновлення, обслуговування, технічної підтримки і навчання персоналу у нерезидента.

Висновки. У статті показано, що як у бухгалтерському, так і в податковому обліку витрати на придбання і використання КП не такі прості й однозначні у відображенні. Наголошено, що крім внутрішніх чинників, на які підприємство може впливати значною мірою, існує низка зовнішніх факторів, що зобов'язують його витратити додаткові кошти. Так, заборона господарської діяльності окремих російських підприємств в Україні визначила потребу переходу на нові програмні продукти (іноземні – SAP Business One, Microsoft Dynamics NAV, ERP Cloud, OpenPro тощо; українські – IT-Enterprise, iFin, Master:Бухгалтерія, Акцент та ін.) і поширення процесу використання неліцензійних КП, який і без цього був характерним для вітчизняного підприємництва. Збільшення частоти хакерських атак через «зломи» популярних бухгалтерських програм також приводить до понесення витрат, які підприємству буває важко точно спрогнозувати. Окрім цього, розглянутий у статті перелік витрат не є вичерпним через динамічність розвитку програмних продуктів і вимог до їх експлуатації. Сказане визначає потребу глибокого дослідження на постійній основі та його подальші напрями.

Список використаних джерел:

1. Про авторське право і суміжні права [Електронний ресурс] / Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Міжнародний стандарт від 01.01.2005 р. [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050
3. Бондаренко Н. Придбання програмного забезпечення: нові правила бухобліку / Н. Бондаренко // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 83. – С. 24-27.
4. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
5. Щодо визначення платежу з придбання у нерезидента операційної системи управління (комп'ютерної програми) роялті [Електронний ресурс] / Лист Державної фіскальної служби України від 24.05.2017 р. № 320/6/99-99-15-02-02-15/ПК. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72168.html>
6. Щодо відображення в бухгалтерському обліку вартості придбаних ліцензій і комп'ютерних програм [Електронний ресурс] / Лист Міністерства фінансів України від 13.07.2009 р. № 31-34000-20-10/18896. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=222952&cat_id=34931
7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/1327.html>
8. Giannakouris K. Cloud computing – statistics on the use by enterprises [Electronic resource] / K. Giannakouris, M. Smihily // Eurostat statistics explained site. – Mode of Access: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud_computing_statistics_on_the_use_by_enterprises

9. Кіберполіція: рівень уразливості майже половини інформаційних систем приватного та державного секторів критичний [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – 2017. – Режим доступу: <https://news.dtk.ua/state/other/44693>
10. У хакерів може бути більш потужний канал для шпигунства в Україні – глава кіберполіції [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – 2017. – Режим доступу: <https://news.dtk.ua/state/other/44907>
11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1499709491287881>
12. Про розгляд звернень [Електронний ресурс] / Лист Державної фіскальної служби України від 12.04.2016 р. № 8181/6/99-99-19-03-02-15. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67962.html>
13. Про розгляд звернення [Електронний ресурс] / Лист Державної фіскальної служби України від 12.03.2016 р. № 5304/6/99-99-19-03-02-15. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67387.html>

Аннотация. В статье исследованы подходы к идентификации программного обеспечения для бухгалтерского учета. Разработана система расходов, связанных с покупкой и эксплуатацией компьютерной программы, представлены особенности их отражения на счетах бухгалтерского учета и в целях налогообложения. Акцентировано внимание на подходах к учету расходов на амортизацию бухгалтерских программ, их обновление и техническую поддержку, а также расходов, которые возникают в связи с несанкционированным вмешательством в работу компьютерных сетей предприятий. Рассмотрен учет расходов на обучение персонала работе с компьютерными программами. Исследованы особенности защиты учетных данных для минимизации расходов, связанных с потерей или повреждением этих данных.

Ключевые слова: расходы, информационная безопасность, компьютерная программа, лицензия, нематериальный актив, учет, роялти, облачная услуга.

Summary. The article deals with approaches to the identification of software for accounting purposes. A system of expenses related to the purchase and use of a computer program has been developed, features of their representation on accounts and for taxation purposes are presented. Attention on approaches to depreciation of accounting programs accounting, their updating and technical support, as well as on expenses incurred due to tampering in work of the computer networks of enterprises is focused. Accounting of expenses for computer programs use staff training is considered. The features of protecting accounting data are explored to minimize expenses related to the loss or damage of these data.

Key words: expenses, information security, computer program, license, intangible asset, accounting, royalty, cloud service.