

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

К. В. Безверхий

аспірант без відриву від виробництва
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРИДБАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-ПРАВОВИХ СИСТЕМ ТА ВИТРАТ НА ЇХ ОБСЛУГОВУВАННЯ

В статье рассмотрены принципы организация учета приобретения информационно-правовых систем, а также отображение расходов на абонентское обслуживание информационно-правовых систем в составе косвенных расходов предприятия.

The organization of acquisition of legal systems are considered in the article, as well as displaying the cost of subscription services information and legal systems of indirect costs of the enterprise.

У статті розглянуто принципи організації обліку придбання інформаційно-правових систем, а також відображення витрат на абонентське обслуговування інформаційно-правових систем у складі непрямих витрат підприємства.

Ключевые слова: *информационно-правовые системы, нематериальные активы, учет косвенных расходов.*

Keywords: *information and legal systems, intangible assets, accounting of indirect cost.*

Ключові слова: *інформаційно-правові системи, інформаційно-правове забезпечення, нематеріальні активи, організація обліку, облік витрат на придбання.*

Стрімкий розвиток фінансово-господарської діяльності окремого суб'єкта господарювання — підприємства багато в чому залежить від зовнішніх факторів, до яких необхідно віднести вітчизняне законодавство. Зміни в чинному законодавстві України відбуваються дуже бурхливо, тому перед підприємствами виникає питання: «Як враховувати в своїй діяльності «свіжі» зміни в законодавстві?». В іншому випадку, якщо підприємство буде цим нехтувати, то перед ним постає проблема сплати штрафів та/або втрачання економічних вигод від здійснених господарських операцій. У зв'язку з цим виникає потреба в забезпеченні діяльності підприємства необхідними інформаційно-правовими системами

(надалі — ІПС). Однією з таких поширених ІПС є інформаційно-правове забезпечення (надалі — ІПЗ) ЛІГА:ЗАКОН Головний бухгалтер (надалі — ЛІГА). На прикладі цього програмного забезпечення і вважаємо за доцільне розглянути облік витрат на придбання ІПС та подальший облік витрат на її утримання у складі непрямих витрат (адміністративних витрат) вітчизняних підприємств.

Останні дослідження щодо обліку ІПС були проведені у працях деяких вітчизняних учених-науковців, таких як О. Бондаренко, О. Буркун, В. Діба, С. Каменський, В. Овчаров, О. Савченко, І. Чалий. У той же час у теорії та на практиці немає єдиної думки щодо обліку придбання ІПС.

Тому метою дослідження є спроба з'ясувати та уточнити теорію та практику організації обліку придбання ІПС та витрат на їх подальше використання у складі непрямих витрат підприємства в системі бухгалтерського обліку.

З'ясуємо сутність поняття «системи ІПЗ». Відповідно п.п.1.1 п.1 Ліцензійної угоди про використання систем ІПЗ ЛІГА (що є додатком до Договору про використання систем ІПЗ ЛІГА) системи ІПЗ ЛІГА являють собою програмні комплекси та є інформаційними базами даних, примірники яких поставляються на комп'ютерних носіях. Згідно ст. 1 Закону України «Про авторське право і суміжні права» база даних (компіляція даних) — сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі — електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці, і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів [1].

Статтею 420 Цивільного кодексу України визначено, що до об'єктів права інтелектуальної власності належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення, комерційні таємниці [2]. Авторське право на ІПЗ ЛІГА у користувача, який придбав ІПЗ ЛІГА впливає із п.п.2.1 п.2 Ліцензійної Угоди, а

саме користувач, що придбав ІПЗ ЛІГА, має характер не виключного авторського майнового права, тобто впродовж всього терміну дії ліцензії користувач має право самостійного використання ІПЗ ЛІГА будь-яким способом, а також має право дозволяти чи забороняти іншим особам використання ІПЗ ЛІГА будь-якими особами. Отже, право власності на ІПЗ ЛІГА реалізується через не виключне авторське майнове право, а звідси, впливає, що система ІПЗ ЛІГА має обліковуватися як матеріальний актив.

В економічній літературі пропонується кілька варіантів щодо обліку витрат на придбання ІПЗ. Так, зокрема, І. Чалий у своїй статті «Як обліковувати систему ЛІГА:ЗАКОН (Бухгалтерські спекуляції)» [3] наводить три підходи щодо обліку ІПЗ ЛІГА, а саме «юридичний», «економічний» та «технократичний». Нами було детально проаналізовано ці підходи і узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДХОДІВ ЩОДО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРИДБАННЯ ІПЗ ЛІГА У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ

№ з/п	Найменування підходу щодо обліку ІПЗ	Характеристика підходів щодо обліку витрат на придбання ІПЗ					
		Витрати на придбання ІПЗ ЛІГА				Обов'язкове виконання	Нормативно-правове регулювання
		визначаються витратами періоду	капіталізуються у складі нематеріальних активів	обліковуються у складі витрат майбутніх періодів	капіталізуються у складі основних засобів		
1	«Юридичний» підхід	+	—	—	—	Бюджетні установи, організації, підприємства	[4—6]
2	«Економічний» підхід (варіант 1)	—	+	—	—	Необов'язково всі інші	[7—9]
	«Економічний» підхід (варіант 2)	—	—	+	—	Необов'язково всі інші	[8]
3	«Технократичний» підхід	—	—	—	+	Необов'язково всі інші	[10]

Наведені підходи свідчать про багатоваріантність обліку витрат на придбання ІПЗ ЛІГА. При «юридичному» підході витрати на придбання ІПЗ ЛІГА визнаються витратами звітного періоду. У договорі, підписаному між Абонентом і Виконавцем (ТОВ «ЛІГА ЗАКОН»), про передачу прав власності на систему не йдеться. Проте потрібно зазначити, що серед більшості бухгалтерів існує думка про те, що відображувати в балансі можна лише ті ресурси, право власності на яких належить підприємству. Якщо ж, як базовий орієнтир розглядати юридичну природу взаємин між Виконавцем і Абонентом, то слід було б зробити висновок, що витрати на отримання права використання ІПЗ ЛІГА не можуть бути капіталізовані і, значить, мають бути віднесені на витрати того звітного періоду, в якому були понесені. Таку ж позицію про право власності (право на володіння, користування та розпорядження) у фінансовому обліку підтримує Державне Казначейство України в своїх листах [4—6], а саме «... на облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів, після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості. При відсутності права власності витрати на придбання визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом» [5].

«Економічний» підхід (варіант 1) передбачає відображення витрат на придбання ІПЗ ЛІГА у складі нематеріальних активів підприємства, оскільки, про що зазначалось вище, ІПЗ ЛІГА є об'єктом невиключного авторського права. Після введення в експлуатацію ІПЗ ЛІГА як об'єкта нематеріальних активів відповідно до п.29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот [7]. Щомісячну суму нарахованої амортизації ІПЗ ЛІГА у фінансовому обліку відносять на збільшення суми непрямих витрат підприємства, а саме нарахування витрат відображають за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» з відповідною аналітикою та кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

У разі застосування «економічного» підходу (варіант 2) капіталізація витрат на придбання ІПЗ ЛІГА відображується у фінансовому обліку як витрати майбутніх періодів. В основі цього під-

ходу лежить постулат згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [8]. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Оскільки ІІЗ ЛІГА приносить економічні вигоди не лише в тому періоді, коли ІІЗ ЛІГА було отримано, то і списання таких витрат може бути поступовим.

«Технократичний» підхід передбачає капіталізацію витрат на придбання ІІЗ ЛІГА у складі основних засобів, оскільки комп'ютерна програма придбавається на матеріальному носії. Важко погодитися з такою позицією, бо вона отожднює вартість програми з вартістю носія. Збільшення вартості основного засобу, наприклад комп'ютера, на вартість програми є виправданим, якщо програма збільшила техніко-економічний потенціал самого комп'ютера. Проте для ІІЗ ЛІГА така аргументація виглядає непереконливо.

Відповідно до абз. 8 п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: «нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [7]. В п. 12 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів уточнюється, що до даного виду активів відносяться активи незалежно від строку їх корисного використання [11].

Також МФУ у своєму листі № 31-34000-20-10/18896 від 13.07.2009 р. на запит щодо відображення в бухгалтерському обліку вартості придбаних ліцензій і комп'ютерних програм повідомляє, що відповідно до абз. восьмого пункту 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», такі активи (за умов відповідності критеріям визнання активів) відображаються у складі інших нематеріальних активів [12].

Відповідно до п.27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: «Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу» [7].

Отже, при детальному вивченні вищенаведених підходів, щодо відображення в фінансовому обліку придбання ІІС, на прикладі ІІЗ ЛІГА, нами було зроблено висновки, що з теоретичної

та практичної точки зору, найдоцільнішим буде використання «економічного» підходу (варіант 1). Цей підхід передбачає відображення придбання ПЗ ЛІГА у складі нематеріальних активів підприємства з послідуочим нарахуванням амортизації, сума якої буде збільшувати непрямі витрати підприємства в наступному місяці після введення в експлуатацію нематеріального активу.

Кореспонденцію рахунків з обліку придбання ПЗ ЛІГА у складі нематеріальних активів та витрат на її абонентське обслуговування подано в табл. 2.

Таблиця 2

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ПРИДБАННЯ ПЗ ЛІГА
У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА
ТА ВИТРАТ НА АБОНЕНТСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ СИСТЕМИ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Переказано з поточного рахунку попередню оплату за ПЗ ЛІГА (30,00 грн) на 4 робочих місць (мережева версія) та абонентське обслуговування на три місяці (900,00 грн) згідно р.ф.№233 від 02 березня поточного року	371	311	930,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно податкової накладної №159 від 02 березня поточного року	641	644	155,00
3	Оприбутковано ПЗ ЛІГА в складі капітальних інвестицій (отримана видаткова накладна №145 від 03 березня поточного року)	154	631	25,00
4	Введено в експлуатацію ПЗ ЛІГА у складі інших нематеріальних активів	127	154	25,00
5	Віднесено на витрати звітного періоду вартість абонентського обслуговування за березень	9211	631	250,00
6	Віднесено на витрати майбутніх періодів вартість абонентського обслуговування за квітень та травень поточного року	39	631	500,00
7	Зараховано податковий кредит з ПДВ	644	631	155,00
8	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	930,00

Закінчення табл. 2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
9	Віднесено на витрати звітного періоду вартість абонентського обслуговування за квітень поточного року	92.11	39	250,00
10	Нараховано амортизацію іншого нематеріального активу ІПЗ ЛІГА за квітень поточного року (строк корисного використання 25 місяців)	92.11	133	1,00
11	Віднесено на витрати звітного періоду вартість абонентського обслуговування за травень поточного року	92.11	39	250,00
12	Нараховано амортизацію іншого нематеріального активу ІПЗ ЛІГА за травень поточного року (строк корисного використання 25 місяців)	92.11	133	1,00

Важливе практичне значення для бухгалтерів є порядок відображення витрат на придбання ІПЗ ЛІГА в податковому обліку. Нами було проаналізовано законодавство України, листи Державної податкової адміністрації України (далі — ДПАУ), консультації працівників ДПАУ щодо відображення в податковому обліку витрат на придбання ІПЗ і з'ясовано таке.

Відповідно до п. 1.2 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: «Нематеріальний актив — об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку» [13].

ІПЗ ЛІГА є об'єктом не виключного авторського права і тому витрати, пов'язані з придбанням ІПЗ ЛІГА, обліковуються у податковому обліку у складі нематеріальних активів підприємства.

Таким чином, у податковому обліку, витрати на придбання ІПС (в нашому варіанті — ІПЗ ЛІГА) незалежно від вартості визнаються нематеріальним активом та амортизується відповідно до п.п. 8.3.9 п. 8.3 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», а саме для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації згідно з під-

пунктом 8.3.3 цієї статті протягом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації [13].

В податковому обліку витрати на абонентське обслуговування ПЗ ЛІГА на підставі п. п. 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» можна віднести до складу валових витрат підприємства у разі, якщо такі витрати пов'язані з власною господарською діяльністю платника податку та підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами (акт здачі-прийому робіт, акт про надання послуг тощо). Таку ж думку стосовно відображення витрат на абонентське обслуговування ПЗ ЛІГА у складі валових витрат підприємства висловлюють працівники ДПАУ О. Задорожній та В. Завгородній у своїй консультації «Чи можна оплату за використання бухгалтерією інформаційної системи «Ліга» віднести до валових витрат підприємства?» [14, с. 85].

Отже, проведене нами дослідження показало, що ПС, зокрема ПЗ ЛІГА, в бухгалтерському та податковому обліку відносяться до складу нематеріальних активів підприємства як об'єкт невиключного авторського права та амортизуються прямолінійним методом. Витрати на абонентське обслуговування ПЗ ЛІГА в бухгалтерському обліку відносяться до складу непрямих витрат підприємства, а саме адміністративних витрат, та відображуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» з відповідною аналітикою, наприклад 92.11 «Інформаційно-правове забезпечення». У податковому обліку витрати на щомісячне абонентське обслуговування включаються до складу валових витрат підприємства.

Література

1. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23 грудня 1993 року № 3792-ХІІ.
2. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
3. Чалий І. Як обліковувати систему ЛІГА:ЗАКОН (бухгалтерські спекуляції) [Електронний ресурс] / І. Чалий // Авторські матеріали: Інформаційно-аналитический центр «ЛІГА». — 2008. — 01.
4. Лист Державного казначейства України від 19.05.2004 р. № 07-04/1005-4111.
5. Лист Державного казначейства України від 24.01.2006 р. № 07-04/97-595.

6. Лист Державного казначейства України від 22.02.2007 р. № 3.4-10/600-2350.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затверджено наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. № 242.

8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-XIV.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до стандарту: http://www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.

10. IFRS-2005. Interpretation and Application of International Accounting and financial Reporting Standards. Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza. John Wiley&Sons, Inc. 2005, p. 243.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Затверджено наказом МФУ від 16 листопада 2009 року № 1327.

12. Лист Міністерства фінансів України від 13.07.2009 р. № 31-34000-20-10/18896.

13. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР.

14. *Задорожній О., Завгороднєва В.* Чи можна оплату за використання бухгалтерією інформаційної системи «Ліга» віднести до валових витрат підприємства? // Вісник податкової служби України. — 2007. — № 1—2 (428). — С. 85.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.

УДК 657.424

М. І. Бондар

д-р екон. наук, завідувач кафедри
обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІНВЕСТИЦІЇ ТА ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РЕСУРСІВ В ОБЛІКУ

Рассматриваются разносторонние подходы к определению инвестиций. Обоснованы отличия источников финансирования инвестиций и источников финансирования инвестиционных ресурсов.

The different approaches of investment definitions are researched. The distinctions of sourcing for Investments financing and Investment resources financing are proved.

Розглядаються різнобічні підходи до визначення інвестицій. Обґрунтовано відмінності джерел фінансування інвестицій та джерел фінансування інвестиційних ресурсів.