

І.В. Первій, аспір.
Житомирський державний технологічний університет

КОМП'ЮТЕРНІ ПРОГРАМИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

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

Розглянуто існуючі підходи до регулювання бухгалтерського обліку комп'ютерних програм як одного з видів нематеріальних активів підприємства. Проаналізовано особливості розвитку і сучасний стан правової охорони комп'ютерних програм. Виявлено причини необхідності застосування патентного права як засобу правової охорони окремих елементів комп'ютерних програм. Проаналізовано вплив правових аспектів використання комп'ютерних програм за вітчизняним законодавством на їх бухгалтерське відображення. Проаналізовано можливі варіанти передачі прав від суб'єктів авторського права на комп'ютерні програми, що слід враховувати при побудові системи обліку комп'ютерних програм на підприємстві. Виділено і проаналізовано характеристики комп'ютерної програми як нематеріального активу згідно з чинним законодавством. Обґрунтовано загальноекономічні характеристики комп'ютерних програм як одного з видів нематеріальних активів. Виділено основні відмінні риси комп'ютерних програм, порівняно з іншими видами інтелектуальної власності.

Ключові слова: нематеріальні активи; комп'ютерна програма; об'єкти бухгалтерського обліку; облік програмного забезпечення.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку ринкової економіки діяльність підприємств значною мірою залежить від використання ними програмного забезпечення різних видів. Це можуть бути комп'ютерні програми, що використовуються для забезпечення автоматизації матеріальних бізнес-процесів підприємства або автоматизації управлінської інформаційної системи підприємства, зокрема, облікових процедур тощо. В останнє десятиліття широкого розвитку набуло застосування комп'ютерних програм для підвищення ефективності торговельної та збутової діяльності в умовах використання інтернет-середовища шляхом створення веб-інтегрованих програмних продуктів (веб-сайтів, веб-сторінок, веб-додатків тощо). Існування даної тенденції підтверджується в одній із директив ЄС, де безпосередньо зазначається, що комп'ютерні програми відіграють важливу роль у багатьох галузях промисловості, і технологія комп'ютерних програм може розглядатися як така, що має фундаментальну необхідність для промислового розвитку Співтовариства [2].

З середини 90-х рр. ХХ ст. комп'ютери стали частиною повсякденного життя чималі кількості людей у світі. Значна кількість робочих місць передбачає використання комп'ютера в тій чи іншій формі. Це особливо актуально в умовах постіндустріалізації економіки, де одну з превалюючих ролей відіграє сфера послуг, зокрема, інформаційних, пов'язана з автоматизованою обробкою інформації. Відповідно, зростаюча роль комп'ютерних програм у діяльності сучасних підприємств зумовлює необхідність приділяти особливу увагу процесу їх відображення в бухгалтерському обліку з врахуванням особливостей створення і подальшого використання даного об'єкта. Потребує розгляд комп'ютерних програм як об'єкта бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з іншими об'єктами нематеріальної природи, господарське використання яких регулюється правом інтелектуальної власності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку та економічного аналізу створення і використання 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.

Основною метою статті є виявлення характерних правових та економічних особливостей комп'ютерних програм як об'єкта бухгалтерського обліку, що впливають на побудову методики їх облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження. В Україні питання бухгалтерського обліку об'єктів невідчутної, інтелектуальної природи регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з якими до складу груп нематеріальних активів належать авторське та суміжні з ним права, зокрема, комп'ютерні програми. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (п. 5) [6]. Таким чином, комп'ютерні програми як окремі об'єкти підприємства визнаються в обліковій системі як нематеріальний актив та належать до складу авторських та суміжних з ними прав. Порядок їх визнання, оцінки та подальшого бухгалтерського відображення є аналогічним до інших об'єктів, які входять до складу нематеріальних активів, що встановлено П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5], підприємства всіх видів діяльності повинні відображати

нематеріальні активи на відповідному рахунку 12. В даному документі відсутній регламентований набір субрахунків, які слід використовувати для обліку таких об'єктів, що входять до складу поняття «нематеріальні активи». В той самий час, згідно з п. 5 П(С)БО 8, встановлено види груп нематеріальних активів, що і можуть бути покладені в основу формування системи субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Виходячи зі своєї економічно-правової природи, комп'ютерні програми є об'єктом права інтелектуальної власності, що виникають у результаті інтелектуальної (творчої) діяльності фахівців (програмістів), і створюються з метою задоволення потреб їх користувачів (виробничих, контрольних, навчальних, тренувальних, розважальних тощо) шляхом забезпечення зв'язку з іншими складовими частинами комп'ютерної інформаційної системи. На сьогодні, згідно з національним законодавством, комп'ютерні програми охороняються нормами авторського та суміжних з ними прав. Однак так було не завжди, такий підхід не є однаковим у всіх країнах світу і підхід до його регулювання може змінитись в майбутньому, що пов'язано із виникненням проблемних ситуацій щодо охорони окремих елементів комп'ютерних програм. На початкових етапах виникнення комп'ютерних програм була відсутня необхідність у забезпеченні їх правової охорони, оскільки вони переважно були пов'язані з конкретною моделлю комп'ютера, на якому вони використовувались, а їх вартість, порівняно з вартістю комп'ютера, була досить незначною. З розвитком комп'ютерної індустрії поступово комп'ютерні програми виділились в окремий продукт, що має свою вартість, і на який з'явився попит на ринку.

Так, починаючи з 50-х рр. XX ст., в США разом із поширенням обчислювальної техніки* комп'ютерні програми починають входити в господарський обіг, внаслідок чого з'являється цілий ряд проблем, пов'язаних із охороною результатів інтелектуальної діяльності в даній сфері. Це зумовило необхідність розробки системи їх правової охорони, що стало поштовхом для розвитку законодавства в сфері права інтелектуальної власності в даному напрямі. У 1959 р. компанією «Computer Science Corporation» була продана перша комп'ютерна програма як «коробочний» продукт. Як зазначає В.Валле, спочатку комп'ютерні програми підлягали охороні положеннями ліцензійних договорів про охорону комерційної таємниці, однак з часом виявилось, що така охорона була недосконалою. Тому у 1964 р. в США Відомство з охорони авторського права ухвалило рішення про здійснення реєстрації комп'ютерних програм як об'єктів авторського права [1, с. 47]. Якщо спочатку даній формі охорони комп'ютерних програм розробники не зовсім довіряли, що можна було пояснити її спрямованістю на об'єкти масового випуску, то з часом (1970–1980 рр.), із розвитком сфери програмної індустрії, охорона прав розробників за допомогою системи авторських прав стала превалюючою. Зокрема, після внесення у 1980 р. змін до Закону про авторські права в США, що передбачав врахування комп'ютерних програм як об'єктів авторського права, дана практика була запозичена такими провідними світовими країнами, як Австралія, Великобританія, Китай, Франція та Японія.

Подібні дискусії також відбувались на початку 1980-х років в європейських країнах, що в результаті призвело до формування в них загальноприйнятої практики, виходячи з якої комп'ютерні програми мають бути захищені авторським правом, у той час як пристрої, що використовують подібні комп'ютерні програми в процесі свого функціонування, мають бути захищені патентним правом. Так у 1971 р. державами Європейського співтовариства була прийнята Бернська конвенція про охорону літературних і художніх творів, до якої Україна приєдналась у 1995 р., що визначала порядок охорони літературних і художніх творів як об'єктів авторського права, проте в ній ще не було жодної згадки про комп'ютерні програми як один із таких об'єктів. А вже у 1991 р., зі зростанням ролі програмного забезпечення в діяльності підприємств і в суспільстві в цілому, що було викликано появою і масовим поширенням у 1980-х рр. персональних комп'ютерів, була прийнята Директива Ради Європейського співтовариства про правову охорону комп'ютерних програм (91/250/ЄЕС). В ній зазначається (п. 1), що держави-члени будуть охороняти комп'ютерні програми авторським правом поруч з літературними творами за змістом Бернської конвенції з охорони літературних і художніх творів [2]. В той самий час в даній директиві встановлені межі поширення авторського права на комп'ютерну програму. Так ідеї та принципи, що лежать в основі будь-якого елемента комп'ютерної програми, включаючи покладені в основу її інтерфейсів, не охороняються авторським правом (п. 2) [2]. Таким чином, авторське право на сьогодні повною мірою не захищає всі складові комп'ютерної програми, внаслідок чого для усунення цих прогалів в деяких країнах використовується патентний захист. Як зазначають з цього приводу представники Світової організації з інтелектуальної власності (WIPO), закон, що стосується патентоспроможності програмного забезпечення, все ще неузгоджений на міжнародному рівні, однак деякі країни прийняли патентоспроможність програмного забезпечення, а інші – адаптували підходи, які визнають винаходом об'єкти, що виникають при створенні програмного забезпечення [8].

*У 1954 р. компанія ІВМ випустила перший комерційний комп'ютер моделі 701, який в цілому розійшовся обсягом 19 701 екземпляр

В той самий час застосування інших інститутів права інтелектуальної власності як цілісного інструменту охорони комп'ютерних програм має цілий ряд недоліків. Використовуючи патентне право, виникають патентознавчі проблеми, пов'язані зі складанням формули винаходу, експертизою новизни, вибором прототипу для патентованої комп'ютерної програми тощо. Використання нетрадиційних підходів до охорони комп'ютерних програм, зокрема, охорони ноу-хау, може бути доцільним лише на стадії розробки комп'ютерної програми, оскільки з моменту оприлюднення її алгоритму невизначеному колу осіб, така охорона виявляється неможливою за своєю сутністю. Тому, незважаючи на існування певних проблем щодо правової охорони окремих складових комп'ютерної програми, використання авторського права з цією метою є найбільш пріоритетним в умовах сучасного рівня розвитку світової програмної індустрії та найкращим чином враховує специфічні особливості комп'ютерних програм як об'єкта правової охорони. Зокрема, вихідний код (текст) комп'ютерної програми, тобто текст написання її алгоритмів за допомогою певної мови програмування, є досить схожим на текст літературних творів, що охороняються за допомогою авторського права.

Українське законодавство передбачає розгляд комп'ютерних програм як об'єктів права інтелектуальної власності, які охороняються авторським правом, що зазначається в п. 2 ч. 1, ст. 433 ЦКУ [7] та згідно з п. 3 ч. 1 ст. 8 Закону України «Про авторське право та суміжні права» [3]. Також в обох нормативних документах зазначається, що комп'ютерні програми охороняються як літературні твори, що означає поширення на них усіх аспектів правового регулювання літературних творів. Основні правові засади використання комп'ютерних програм, що впливають на особливості їх відображення в бухгалтерському обліку, згідно з ЦКУ, наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Правові аспекти використання комп'ютерних програм згідно з ЦКУ: обліковий аспект

Аспект	Характеристика	Яким чином впливає на систему обліку
1	2	3
Суб'єкти авторського права на комп'ютерну програму	Автор комп'ютерної програми, інші фізичні та юридичні особи, які набули прав на програму відповідно до договору або закону (ст. 435)	Встановлює, які суб'єкти можуть відображати комп'ютерні програми в обліку
Виникнення авторського права на комп'ютерну програму	Виникає з моменту створення комп'ютерної програми (ст. 437)	Визначає момент, з якого з'являється можливість визнавати комп'ютерну програму в обліку

Закінчення табл. 1

1	2	3
Майнові права інтелектуальної власності на комп'ютерну програму, які належать автору	– право на використання; – виключне право дозволяти використання комп'ютерної програми; – право перешкоджати неправомірному використанню комп'ютерної програми, в тому числі забороняти таке використання (ст. 440)	Визначають перелік операцій, пов'язаних з набуттям чи зміною прав, які можна здійснювати з комп'ютерною програмою, і що має бути відображено в обліковій системі
Використання комп'ютерної програми	– випуск у світ; – відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі; – переробка, адаптація та інші подібні зміни; – продаж, передання в найм (оренду) тощо; – імпорт його примірників (ст. 441)	
Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму	Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму закінчується через 70 років, що відліковуються з 1 січня року, наступного за роком смерті автора чи останнього із співавторів, який пережив інших співавторів, крім випадків, передбачених законом (ст. 446)	Визначає строк корисного використання комп'ютерної програми в обліку, що впливає на розрахунок його амортизації
Правові наслідки закінчення строку чинності майнових	Після закінчення строку чинності майнових прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму він може вільно та безоплатно	Впливає на порядок облікової оцінки комп'ютерної програми

прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму	використовуватися будь-якою особою, за винятками, встановленими законом (ст. 447)	
Право автора на частку від суми продажу оригіналу комп'ютерної програми	Автор має невідчужуване право на одержання грошової суми у розмірі 5 % від суми кожного продажу оригіналу комп'ютерної програми, наступного за відчуженням оригіналу, здійсненим автором. Зазначена сума сплачується продавцем оригіналу комп'ютерної програми (ст. 448)	Впливає на порядок облікової оцінки комп'ютерної програми під час її продажу

Наведені вище правові аспекти (табл. 1) встановлюють орієнтири, які мають бути обов'язково враховані при побудові системи обліку комп'ютерних програм на підприємстві. Особливе значення вони мають для визнання та облікової оцінки комп'ютерних програм.

Більш детальні моменти правового регулювання процесу створення і використання комп'ютерних програм передбачені в Законі України «Про авторське право та суміжні права» та в Директиві Ради Європейського співтовариства про правову охорону комп'ютерних програм (91/250/ЄЕС).

Важливе значення для побудови системи обліку комп'ютерних програм має порядок набуття майнових прав на комп'ютерні програми, які створюються на підприємствах за замовленням власників або на спеціалізованих ІТ-підприємствах, що займаються розробкою комп'ютерних програм різного призначення з метою їх продажу, передачі в оренду або іншої форми їх реалізації. Так згідно зі 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 передбачено трудовим договором (контрактом) та (або) цивільно-правовим договором між автором і роботодавцем [3]. Подібні рекомендації також надаються Директивою Ради ЄС (91/250/ЄЕС), за якою у разі створення комп'ютерної програми працівником під час виконання його обов'язків або відповідно до інструкцій, отриманих від його роботодавця, лише роботодавець буде уповноважений здійснювати всі економічні права щодо такої програми, якщо інше не передбачено в контракті (ст. 2 ч. 3) [2]. Таким чином, у разі створення службової комп'ютерної програми за умови її відповідності критеріям визнання нематеріальним активом, вона може бути відображена в системі обліку роботодавця.

В Законі України «Про авторське право та суміжні права» (ст. 31 і ст. 32) також визначаються можливі варіанти передачі виключних і невиключних прав (табл. 2).

Таблиця 2

Можливі варіанти передачі прав від суб'єктів авторського права на комп'ютерні програми

Порядок можливих дій	Форма передачі	Яким документом оформлюється	Які права залишаються
Передача (відчуження) майнових прав на комп'ютерну програму	Повна чи часткова передача (майнові права мають бути визначені у ньому)	Авторський договір	При повній – ніяких, при частковій – непередані права
	Відчуження внаслідок ліквідації юридичної особи – суб'єкта авторського права	Ліквідаційний баланс	Ніяких
Передача виключного права на використання комп'ютерної програми	Передача права використовувати комп'ютерну програму певним способом і у встановлених межах лише одній особі, якій ці права передаються, і надає їй право дозволяти або забороняти подібне використання твору іншим особам	Авторський договір про передачу виключного права на використання комп'ютерної програми	Право на використання цієї комп'ютерної програми лише в частині прав, що не передаються
Передача невиключного права на використання комп'ютерної програми	Передача іншій особі права використовувати комп'ютерну програму певним способом і у встановлених межах	Авторський договір про передачу невиключного права на використання комп'ютерної програми	Право на використання комп'ютерної програми і на передачу невиключного права на її використання іншим особам

узгалянено на основі [3]

На основі виділених можливих дій із комп'ютерними програмами, що використовуються на підприємстві (табл. 2), мають бути побудовані відповідні обліково-інформаційні моделі з урахуванням усіх можливих варіантів кожної з дій. Наприклад, в умовах поширення «хмарних технологій» з'являються широкі можливості щодо застосування бізнес-моделі «SAAS» (програмне забезпечення як послуга), що передбачає передачу в користування невиключних прав на використання комп'ютерної програми без фізичного доступу до неї, а лише через «хмарний» сервер. Усі подібні варіанти одержання користувачами комп'ютерних програм мають бути ідентифіковані і класифіковані відповідно до трьох виділених можливих дій.

На сьогодні існує значна кількість підходів авторів до трактування поняття «комп'ютерної програми», однак більшість із них є досить схожою. Так на думку Дж.Кантера, комп'ютерна програма – це послідовність кроків, що виконуються ЕОМ для вирішення поставленої задачі; більш вузько – набір інструкцій (команд), записаних в певній послідовності, що передбачає виконання ЕОМ загальної операції чи послідовності операцій [4, с. 206]. Незважаючи на те, що дане визначення було сформульоване ще у 1980-х рр., воно є подібним до визначення, що зазначене в ст. 1 Закону України «Про авторське право та суміжні права», згідно з яким комп'ютерна програма – це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, що виражені у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах) [3]. Відповідно, не враховуючи певні незначні відмінності в підходах до трактування даного поняття, що пропонуються як у нормативних актах різних країн, так і в працях окремих вчених, основними загальними рисами комп'ютерної програми є:

- набір інструкцій, вказівок, команд тощо, що має виконати комп'ютер;
- орієнтація на досягнення певної мети під час здійснення наведених вище інструкцій.

Виходячи з розуміння економіко-правової сутності комп'ютерної програми, має бути сформовано її розуміння як об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу. При цьому обов'язково мають бути враховані відмінності комп'ютерних програм як нематеріальних активів від інших видів активів підприємства, а також відмінності комп'ютерної програми як об'єкта права інтелектуальної власності від інших видів інтелектуальної власності і взаємозв'язок з ними, оскільки в окремих випадках комп'ютерні програми можуть містити інші об'єкти авторського права.

Оскільки, згідно з П(С)БО 8 (п. 6), комп'ютерна програма може бути визнана нематеріальним активом за умови відповідності критеріям визнання (можливість отримання майбутніх економічних вигід та достовірного визначення його вартості) [6], то даному об'єкту притаманні всі характеристики нематеріального активу, зокрема:

- немонетарність, що передбачає неможливість одержання таких активів у вигляді певної суми грошових коштів;
- відсутність матеріальної форми, тобто неможливість прийняти фізичну форму подібно до автомобілів, верстатів, комп'ютерної техніки тощо. При цьому відсутність форми слід розглядати з позиції самої комп'ютерної програми як активу, а не її матеріального носія (CD-диску, флешки, жорсткого диску, пам'яті серверу тощо), які мають матеріальну форму. В даному випадку жоден матеріальний носій не є нематеріальним активом, оскільки вони не є об'єктами права інтелектуальної власності;
- ідентифікованість, яка складається із можливості їх юридичної ідентифікації (наявність первинних документів (договорів на створення, на постачання тощо)) та фізичної ідентифікації, що передбачає можливість їх відокремлення від інших видів активів, зокрема, від комп'ютерної та обчислювальної техніки, або від наявних на підприємстві інших нематеріальних активів. Наприклад, не можуть бути визнані на підприємстві нематеріальним активом вбудовані комп'ютерні програми («Firmware»), що вбудовані майже у всі цифрові обчислювальні пристрої (мобільні телефони, телевізори, вимірювальні пристрої тощо), оскільки їх не можна відокремити від тих матеріальних активів, для забезпечення використання яких вони були розроблені. Дана властивість також має важливе значення у зв'язку з тим, що як об'єкт обліку може бути визнана лише та комп'ютерна програма, яка не є складовою частиною іншої програми або комплексу програм. Зокрема, нематеріальним активом не може визнаватись підпрограма, яка є частиною більш загальної комп'ютерної програми;
- довгостроковість – використання більше одного року або операційного циклу. Незважаючи на динамічність ринку програмного забезпечення в світі, переважна більшість комп'ютерних програм відповідає даній вимозі, до того ж в окремих випадках процес їх створення може перевищувати зазначений термін.

Окрім нормативно закріплених характеристик, також можна виділити загальноекономічні характеристики комп'ютерних програм як одного з видів нематеріальних активів:

– здатність до тиражування без втрати їх якості, внаслідок чого права на використання однієї і тієї самої комп'ютерної програми можуть одночасно належати необмеженій кількості користувачів, які можуть її відображати в системі обліку. Відповідно, для компаній-розробників виробництво першої копії комп'ютерної програми передбачає понесення значних витрат, однак кожна наступна копія тиражується із понесенням все менших витрат на одиницю, що має бути обов'язково враховано при побудові методики аналізу ефективності розробки комп'ютерних програм;

– відсутність фізичного зносу внаслідок ідеальної, невідчутної природи комп'ютерних програм. Тому в бухгалтерському обліку нарахування амортизації комп'ютерних програм здійснюється, виходячи з рівня їх морального зношення або з максимально можливого нормативно встановленого строку корисного використання;

– здатність до збільшення вартості. В окремих випадках у результаті використання комп'ютерних програм відбувається не лише зменшення їх вартості, а її приріст внаслідок специфіки економічної сутності даного об'єкта, що може бути відображено в бухгалтерському обліку шляхом проведення дооцінки її вартості. Передусім, це пов'язано з можливістю зростання віддачі від використання комп'ютерної програми в діяльності підприємства;

– здатність до мережевої взаємодії, що проявляється в можливості до удосконалення рівня якості комп'ютерної програми через Інтернет (модифікація, оновлення, ремонт тощо).

Основними відмінними рисами комп'ютерних програм, порівняно з іншими видами інтелектуальної власності, і є такі:

– цифрова форма представлення, що в сукупності з розвитком Інтернету надає можливості для забезпечення її створення, практичного використання і поширення без безпосереднього контакту учасників цих процесів;

– прямиий взаємозв'язок між комп'ютерною програмою та комп'ютером або його складовими частинами, управління якими здійснюється за допомогою такої програми;

– можливість включення до свого складу (наприклад, як елементів інтерфейсу) інших об'єктів авторського права (літературні твори, аудіовізуальні твори, твори образотворчого мистецтва, фотографічні твори тощо) або їх створення в результаті функціонування програми.

Виділені й проаналізовані особливості комп'ютерних програм як нематеріального активу та об'єкта права інтелектуальної власності накладають значний відбиток на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Висновки. За результатами проведеного дослідження встановлено:

1. До 1990-х рр. у європейських країнах була відсутня загальноприйнята практика правового регулювання використання комп'ютерних програм на основі застосування авторського права та суміжних з ними прав. Не існувало чіткої системи охорони комп'ютерних програм як об'єкта права інтелектуальної власності, що впливало на методику їх облікового відображення. Зокрема, комп'ютерні програми в різних країнах охоронялись за допомогою права на комерційну таємницю, патентного права або авторського права, внаслідок чого існувала значна кількість різноманітних підходів до їх відображення в системі обліку. Лише з виходом у 1991 р. Директиви Ради Європейського співтовариства про правову охорону комп'ютерних програм сформувався правові основи для гармонізації підходів до бухгалтерського відображення комп'ютерних програм як нематеріальних активів.

2. Згідно з чинним законодавством, передбачені такі варіанти передачі прав від суб'єктів авторського права на комп'ютерні програми: передача (відчуження) майнових прав на комп'ютерну програму; передача виключного права на використання комп'ютерної програми; передача невиключного права на використання комп'ютерної програми. На основі даного переліку мають бути побудовані відповідні обліково-інформаційні моделі з урахуванням усіх можливих варіантів кожної із дій.

3. На методику бухгалтерського обліку та економічного аналізу розробки і використання комп'ютерних програм впливають їх особливості як нематеріального активу, визначені національним законодавством, загальноекономічні характеристики комп'ютерних програм, а також відмінні риси комп'ютерних програм як об'єкта права інтелектуальної власності.

Список використаної літератури:

1. *Валле В.* Спадок Джеймса I та королеви Анни: охорона інтелектуальної власності у часі й просторі / *В.Валле.* – К. : ДУХ І ЛІТЕРА, 2010. – 216 с.
2. 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.
3. 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>.

4. Кантер Дж. Управленческие информационные системы / Дж.Кантер ; пер. с англ. ; под ред. А.А. Федулова и И.С. Горшкова. – М. : Радио и связь, 1982. – 208 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591, із змінами внесеними наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627, від 08.02.2014 р. N 48).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» зі змінами і доповненнями від 25.09.2009 року № 1125.
7. 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>.
8. Copyright Protection of Computer Software [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wipo.int/copyright/en/activities/software.html>.

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.

Стаття надійшла до редакції 23.01.2015.