

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ: ТЕОРІЯ І МЕТОДИКА

Розглянуто нормативне регулювання порядку інвентаризації нематеріальних активів, на основі чого запропоновано методичні підходи до інвентаризації програмного забезпечення

Постановка проблеми. Проблема використання неліцензійного програмного забезпечення¹ (ПЗ) викликає серйозну занепокоєність суб'єктів як на макро- (державних органів влади), так і на мікрорівні (підприємств). Боротьба з цією проблемою на державному рівні розпочалася в 2002 р. з прийняттям Постанови Кабінету міністрів України "Про затвердження концепції легалізації програмного забезпечення і боротьби з нелегальним його використанням". В тому ж році проведена перша інвентаризація ПЗ, що використовувалося органами державної влади, за даними якої обсяг неліцензійного ПЗ склав біля 94-95 %². Для порівняння, в Європі відсоток використання неліцензійного програмного забезпечення складає 36 %². У списку країн з найбільш високим рівнем неправомірного використання ПЗ Україна з передостаннього місця перемістилась на п'ять сходинок вгору (вищий рівень лише в Зімбабве, В'єтнамі – по 90 %, Індонезії – 87 %, Китаї та Пакистані – по 86 %)³.

Законодавче регулювання питання легалізованого використання ПЗ, зокрема затвердження Постанови Кабінету міністрів України "Про порядок використання

програмного забезпечення в органах виконавчої влади" (2003 р.) і Постанови Кабінету міністрів України "Про затвердження порядку легалізації програмного забезпечення в органах державної влади" (2004 р.), дозволило зменшити рівень несанкціонованого використання ПЗ в Україні. Станом на 2007 р. рівень використання неліцензійного ПЗ складав 72 %, а в 2008 р. – майже 52 %². Однак, ці нормативні документи регулюють використання програмного забезпечення лише в органах державної влади, що призводить до порушень в даній сфері на рівні суб'єктів господарювання.

Використання неліцензійного програмного забезпечення на рівні підприємств має подвійні наслідки: по-перше, неліцензування (або несвоєчасне ліцензування) створеного на підприємстві ПЗ може призвести до втрати економічних вигод, пов'язаних з втратою можливості його використання та можливих прибутків від його використання (через промислове шпигунство, ліцензування або патентування ПЗ іншим суб'єктом господарювання); по-друге, неправомірне використання ПЗ може призвести до відповідних санкцій, а отже, понесення додаткових витрат підприємством (табл. 1).

Таблиця 1. Санкції за порушення авторського права відповідно до чинного законодавства

| Кримінальний кодекс України від 21 серпня 2009 р. № 1616-VI (1616-17) [7] | | | | Кодекс України про адміністративні правопорушення від 25 червня 2009 р. № 1571-VI (1571-17) [6] | |
|---|-----------------------------------|---------------------------|--|---|---|
| Вид порушення ⁴ | штраф | або виправні роботи | або позбавлення волі | Вид порушення | штраф |
| Незаконне відтворення, розповсюдження комп'ютерних програм або інше умисне порушення авторського права, якщо це завдало матеріальної шкоди у значному розмірі | від 200 до 1000 нмдг ⁵ | на строк до 2 років | на строк до 2 років, з конфіскацією та знищенням всіх примірників творів, матеріальних носіїв комп'ютерних програм та знарядь і матеріалів, які спеціально використовувались для їх виготовлення | Незаконне використання об'єкта права інтелектуальної власності (комп'ютерної програми), привласнення авторства на такий об'єкт або інше умисне порушення прав на об'єкт права інтелектуальної власності | від 10 до 200 нмдг з конфіскацією незаконно виготовленої продукції та обладнання і матеріалів, які призначені для її виготовлення |
| Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, або завдали матеріальної шкоди у великому розмірі | від 1000 до 2000 нмдг | на строк до 2 років | на строк від 2 до 5 років, з конфіскацією та знищенням всіх примірників творів, матеріальних носіїв комп'ютерних програм та знарядь і матеріалів, які спеціально використовувались для їх виготовлення | | |
| Попередні дії, вчинені службовою особою з використанням службового становища або організованою групою, або якщо вони завдали матеріальної шкоди в особливо великому розмірі | від 2000 до 3000 нмдг | - | на строк від 3 до 6 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років або без такого та з конфіскацією та знищенням всіх примірників творів, матеріальних носіїв комп'ютерних програм та знарядь і матеріалів, які спеціально використовувались для їх виготовлення | | |

¹ Враховуючи несуттєвість для проведення інвентаризації відмінностей між програмним забезпеченням і комп'ютерними програмами в даній статті ці терміни вживаються як синоніми.

² За даними Державного департаменту інтелектуальної власності [4].

³ За даними Державного департаменту інтелектуальної власності [11].

⁴ У статтях 176 та 177 Кодексу матеріальна шкода вважається завданою в значному розмірі, якщо її розмір у двадцять і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, у великому розмірі – якщо її розмір у двісті і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а завданою в особливо великому розмірі – якщо її розмір у тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

⁵ Тут і далі: неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Метою дослідження є розробка методики інвентаризації програмного забезпечення на основі порядку, встановленого нормативно-правовими документами, та з урахуванням особливостей бухгалтерського обліку програмного забезпечення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для максимально ефективного використання та управління майном підприємство повинно мати повну й достовірну інформацію про всі активи, що перебувають у його розпорядженні, в тому числі про програмне забезпечення. Необхідною умовою одержання такої інформації є інвентаризація, систематичне й грамотне проведення якої дозволяє встановити фактичну наявність майна підприємства, оцінити його вартість, відобразити в обліку та використовувати в комерційному обороті.

Загальний порядок проведення інвентаризації суб'єктами господарювання (в тому числі й підприємствами) та оформлення її результатів встановлено Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів,

товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [5] (далі – Інструкція з інвентаризації № 69); в частині інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності – Листом МФУ № 31-04200-10-5/17045 від 12.08.2005 р. щодо врегулювання питання постановки на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів та їх інвентаризації [8] (далі – Лист МФУ № 31-04200-10-5/17045).

Дані нормативні документи є недосконалими, оскільки орієнтовані на продукти матеріального виробництва – устаткування, транспорт, апаратуру тощо і не враховують особливостей правового режиму використання нематеріальних активів (в тому числі і ПЗ), що обумовлено їх нематеріальною природою.

На підтвердження даного тезису проаналізуємо окремі завдання інвентаризації, що визначені Інструкцією з інвентаризації № 69 [5], з урахуванням специфіки інвентаризації ПЗ (табл. 2).

Таблиця 2. Завдання інвентаризації в контексті проведення інвентаризації програмного забезпечення

| <i>Завдання інвентаризації відповідно до Інструкції з інвентаризації № 69 [5]</i> | <i>Пропозиції щодо удосконалення завдань інвентаризації в частині проведення інвентаризації програмного забезпечення</i> |
|--|--|
| а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також об'єктів незавершеного виробництва в натурі | Оскільки ПЗ не має матеріальної форми, то виявити фактичну його наявність на підприємстві неможливо, тому слід встановити наявність прав власності на ПЗ, а також перевірити всі можливі матеріальні носії даного об'єкта. Виконання даного завдання потребує спеціальних знань не тільки документації, що підтверджує право на ПЗ, а й можливих матеріальних носіїв та місць зберігання на них комп'ютерних програм |
| б) встановлення лишків або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку | Враховуючи проблеми неврегульованості бухгалтерського обліку ПЗ, слід зауважити, що дані за цим об'єктом обліку можуть відобразитися не тільки на рахунках 12 "Нематеріальні активи" та 15 "Капітальні інвестиції", а й 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари" та рахунках класу 9 "Витрати діяльності" |
| в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються | У більшості випадків виявлення ПЗ, яке частково втратило свою первісну якість, можливе лише їх розробниками, а встановлення об'єктів, які не використовуються підприємством у процесі господарської діяльності залежить лише від технічних характеристик програми, що не завжди передбачають таку функцію |
| г) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів | Перевірка ПЗ, що використовується на підприємстві, зводиться до перевірки дотримання умов, порядку збереження, правил утримання та експлуатації матеріального носія ПЗ, адже пошкодження матеріального носія призводить до втрати активу. Крім того, має бути проведена аналогічна перевірка документів або засобів, що засвідчують право власності на ПЗ |
| д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей тощо | Складність цього завдання обумовлена тим, що оцінити вартість ПЗ може лише кваліфікований експерт-оцінювач, оплатити послуги якого зможе не кожне підприємство, до того ж така вартість не може бути встановлена на тривалий строк (постійна диференціація ринку даних активів призводить до постійного коливання цін на них), а тому постановка даного завдання перед інвентаризаційною комісією є недоцільною |

Таким чином, на етапі постановки завдань виділено особливості завдань інвентаризації ПЗ, які необхідно врахувати при розробці методики інвентаризації даного активу:

а) виявлення наявності прав власності на ПЗ, а також перевірка всіх можливих матеріальних носіїв даного об'єкта;

б) встановлення лишків або нестач ПЗ шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку (такі дані можуть відобразитися не тільки на рахунках 12 "Нематеріальні активи" та 15 "Капітальні інвестиції", а й 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари" та рахунках класу 9 "Витрати діяльності");

в) виявлення програмного забезпечення, яке частково втратило свою первісну якість, а також ПЗ, що не використовуються, можливо лише за наявності спеціальних знань у членів інвентаризаційної комісії та(або) відповідних технічних можливостей ПЗ;

г) перевірка дотримання умов, порядку збереження, правил утримання та експлуатації матеріального носія ПЗ та документації, що засвідчує право власності на нього.

Щодо перевірки реальності вартості зарахованого на баланс ПЗ – постановка даного завдання перед інвентаризаційною комісією є не доцільною.

З урахуванням викладеного, методика інвентаризації програмного забезпечення має складатися з наступних етапів:

1. Організаційний (вирішуються організаційні питання, пов'язані з вибором об'єкта інвентаризації, створенням інвентаризаційної комісії тощо, а також проводиться підготовка всіх необхідних документів).

2. Методичний (підготовка до інвентаризації активів та підтверджуючої документації, проведення інвентаризації).

3. Результативний (документальне оформлення результатів інвентаризації, проведення аналізу отриманих даних, розробка положень, щодо усунення виявлених недоліків).

На організаційному етапі власник підприємства (або уповноважений ним орган) приймає рішення про проведення інвентаризації, визначає об'єкт (в даному випадку – ПЗ підприємства або його складові), строки перевірки та відповідальних осіб (в обов'язки яких входить контроль за ходом інвентаризації; якщо власник не призначить таких осіб, подальша перевірка буде перебувати безпосередньо під його контролем); призначаються члени інвентаризаційної комісії та видається наказ на проведення інвентаризації. Після цього проводиться інструктаж членів інвентаризаційної комісії (до складу якої не можуть входити матеріально відповідальні особи). Даний етап включає в себе вирішення організаційних питань, а тому порядок його проведення як для ПЗ, так і для інших активів підприємства є ідентичним.

Першою стадією методичного етапу є підготовка його нематеріальний і матеріальний прояв зумовлює програмного забезпечення до інвентаризації, що через здійснення підготовки за двома напрямками (табл. 3).

Таблиця 3. Порядок підготовки програмного забезпечення та правоохоронних документів на нього до інвентаризації

| Підготовка до інвентаризації | |
|---|---|
| ПЗ та його матеріальних носіїв | Документації, що підтверджує право власності |
| припинення використання ПЗ | - |
| блокування копіювання та переміщення будь-яких комп'ютерних програм як на матеріальних носіях, так і через мережевий доступ (з локальної, Intranet, Internet мереж) | блокування переміщення документації як у матеріальній, так і в електронній формі (через мережевий доступ з локальної, Intranet, Internet мереж) |
| закриття доступу до місця збереження ПЗ, за можливістю блокування комп'ютерів або інших пристроїв, опечатування приміщень, де зберігаються матеріальні носії ПЗ | за можливості закриття доступу до місця збереження як матеріальної, так і електронної форми документації |
| отримання розписок від матеріально відповідальних осіб | отримання розписок від матеріально відповідальних осіб |

Після отримання розписок від матеріально відповідальних осіб комісія переходить безпосередньо до фактичної перевірки ПЗ. На даній стадії важливим є визначення об'єкта бухгалтерського обліку як об'єкта інвентаризації. Відповідно до п. 5 П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [9] нематеріальним активом, а отже, і об'єктом бухгалтерського обліку, є авторське право, тому об'єктом інвентаризації є документальне засвідчення права власності підприємства на програмне забезпечення. Ті ж самі положення встановлено як Інструкцією з інвентаризації № 69 [5], так і Листом МФУ № 31-04200-10-5/17045 [8]: при інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється за

документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені відповідні права. Водночас, суб'єкт господарювання може використовувати ПЗ, правом власності на яке він не володіє. При проведенні інвентаризації матеріальних активів проблем з визначенням об'єкта не виникає, так як перевіряється фактична наявність самого активу. ПЗ не має матеріальної форми, а тому має проводитися інвентаризація не тільки правоохоронних документів, а й фактичної наявності ПЗ.

Об'єкти інвентаризації програмного забезпечення представлено на рис. 1.

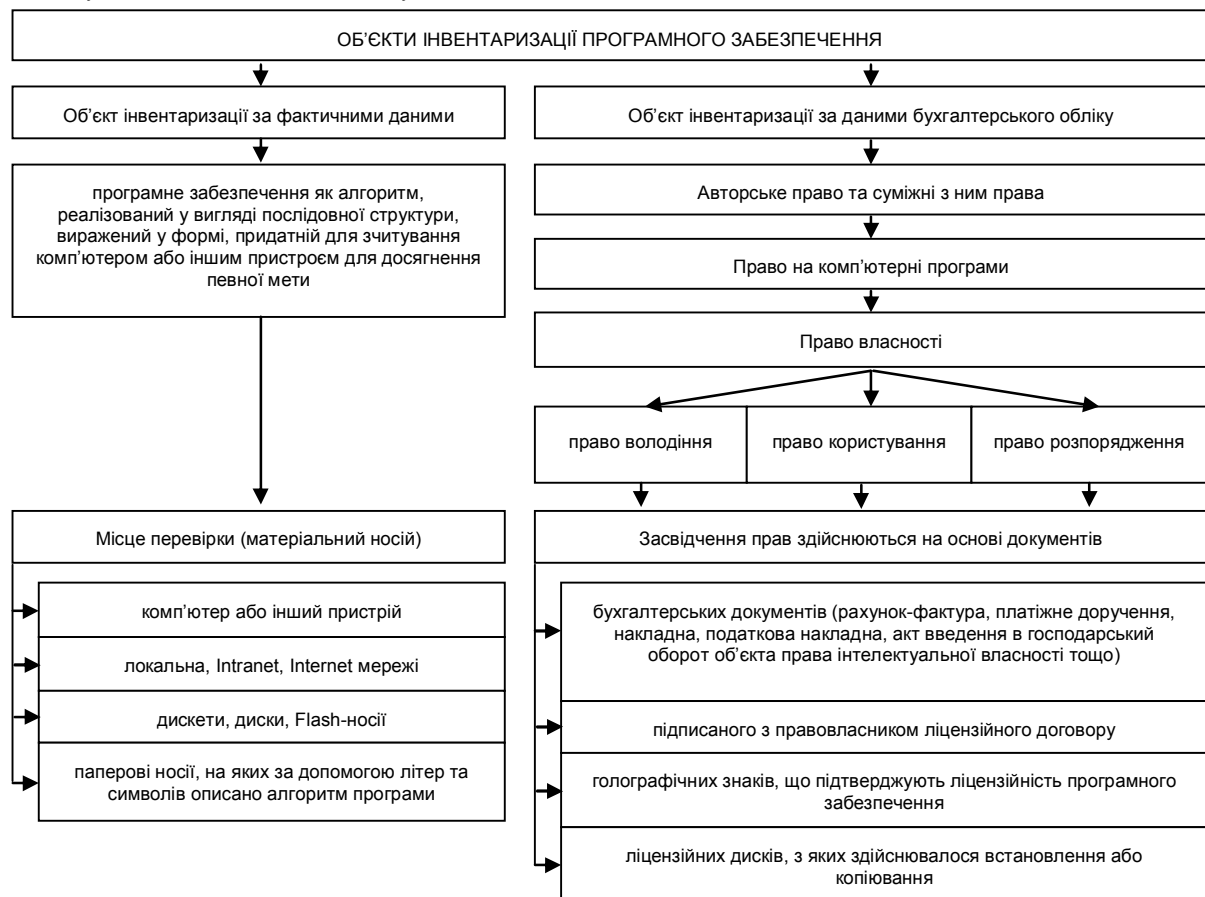


Рис. 1. Об'єкти інвентаризації програмного забезпечення

Отже, об'єктами, що перевіряються комісією в ході проведення інвентаризації ПЗ, є: бухгалтерські документи (рахунок-фактура, платіжне доручення, накладна, податкова накладна, акти тощо); підписаний з правовласником ліцензійний договір; голографічні знаки, що підтверджують ліцензійність ПЗ; ліцензійні диски, з яких здійснювалося встановлення або

копіювання; комп'ютер або інший механічний пристрій на наявність ПЗ; локальна, Intranet, Internet мережі на наявність використовуваного підприємством ПЗ; дискети, диски, Flash-носії; паперові носії, на яких за допомогою літер та символів описано алгоритм програми.

Методичний етап також передбачає виявлення:

1) програмного забезпечення, яке повністю або частково втратило свою первісну якість – проведення експериментального запуску комп'ютерної програми та тестування всіх процесів і можливих функцій програми на їх працездатність;

2) застарілих зразків – вивчення ринку аналогічних програм;

3) програмного забезпечення, що не використовується – перевірка останніх дат використання встановлених комп'ютерних програм і виявлення таких, що не встановлені на комп'ютер або іншій спеціальній пристрій.

Необхідним є проведення перевірки дотримання умов, порядку збереження, правил утримання та експлуатації матеріального носія ПЗ, що є досить важливим завданням, адже пошкодження матеріального носія призводить до втрати, пошкодження окремих даних (ділянок) або невиконання певних функцій ПЗ. Як наслідок, це зумовлює необґрунтовані втрати та погіршення фінансового стану підприємства.

Важливим є те, що обов'язково має бути проведена аналогічна перевірка документів або засобів, що засвідчують право власності на ПЗ, адже їх відсутність або пошкодженість (неправочинність) унеможливує ведення бухгалтерського обліку ПЗ, що означає додаткові втрати для підприємства. Саме тому особливо важливим при розробці облікової політики підприємства керівнику та головному бухгалтеру призначити матеріально відповідальних осіб за зберігання як самих матеріальних носіїв ПЗ, так і документів, що підтверджують право власності підприємства на даний актив.

Ще одним завданням інвентаризаційної комісії відповідно до Інструкції з інвентаризації № 69 [5] є перевірка реальності вартості зарахованих на баланс нематеріальних активів. Враховуючи те, що оцінити вартість ПЗ може лише працівник, який володіє спеціальними знаннями (наявність такого працівника як на підприємстві взагалі, так і в складі інвентаризаційної комісії малоймовірна), або кваліфікований експерт-оцінювач (оплатити послуги експерта зможе не кожне підприємство, враховуючи ще й обов'язковість проведення інвентаризацій щорічно), а також те, що така вартість не може бути встановлена на тривалий строк (постійна диференціація ринку даних активів призводить до постійного коливання цін), постановка даного завдання перед інвентаризаційною комісією є не доцільною.

На останньому – результативному – етапі інвентаризаційна комісія відображає в бухгалтерському обліку та здійснює документальне оформлення результатів інвентаризації, проводить аналіз отриманих даних і розробляє положення щодо усунення виявлених недоліків.

Згідно з чинним законодавством після порівняння фактичних даних з даними бухгалтерського обліку інвентаризаційна комісія повинна внести до інвентаризаційного опису з подальшим оприбуткуванням об'єкти права інтелектуальної власності, які ідентифіковані (виявлені) в ході інвентаризації. В Листі МФУ № 31-04200-10-5/17045 [8] зазначено, що інвентаризаційна комісія повинна перевірити обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів з подальшим занесенням їх до звіряльної відомості; визначити вартість; за даними звіряльної відомості скласти Акт введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, на підставі якого бухгалтерська служба відкриває Інвентарну картку обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та зараховує об'єкти до складу нематеріальних активів підприємства записом за дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" і кредитом рахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Відповідно до цієї методики всі нематеріальні активи, виявлені в ході інвентаризації, оприбутковуються як

майно підприємства. Це означає, що ПЗ, виявлене під час інвентаризації, правом власності на яке підприємство не володіє (відсутні правоохоронні або підтвердуючі документи), повинно бути оприбутковано як нематеріальні активи. Дане твердження в усіх аспектах суперечить чинному законодавству.

Оскільки об'єктом бухгалтерського обліку є право на програмне забезпечення, а не саме ПЗ, тому виявлене під час інвентаризації програмне забезпечення, правом власності на яке підприємство не володіє, повинно бути знищено (видалено з комп'ютера або іншого матеріального носія).

Можлива й протилежна ситуація: під час інвентаризації виявлено, що підприємство володіє правом власності на ПЗ, що не зафіксовано на жодному матеріальному носії або в електронному варіанті. Таке ПЗ теж не може обліковуватися на балансі підприємства та відобразитися в бухгалтерській звітності, адже право власності на ПЗ, без наявності самого програмного забезпечення, не є нематеріальним активом, оскільки підприємство не отримує економічних вигод від його використання.

У будь-якому випадку, в першу чергу, інвентаризаційна комісія повинна вжити заходів щодо відновлення або документа, що засвідчує право власності, або самого активу.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації програмного забезпечення наведено на рис. 2.

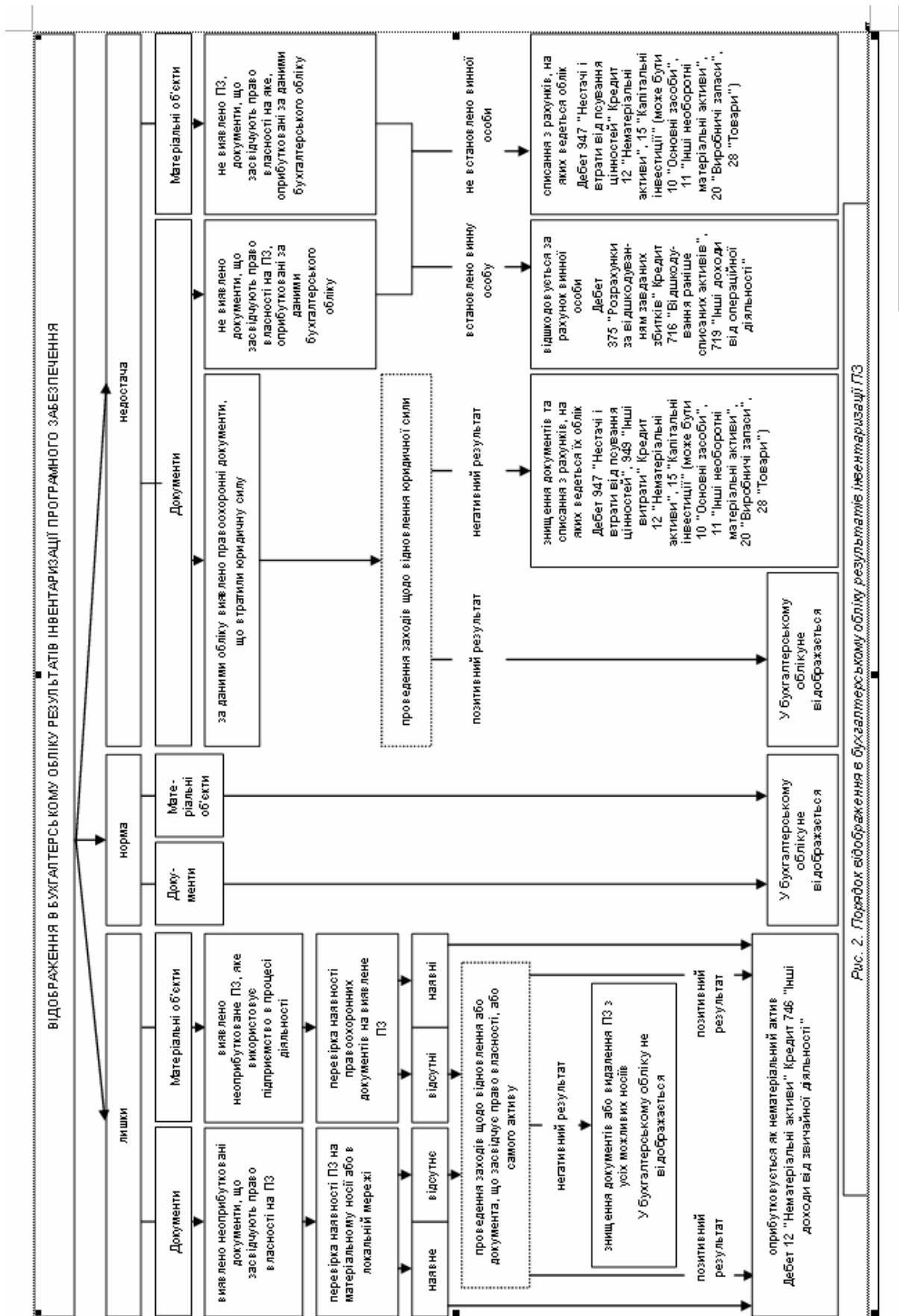


Рис. 2. Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації ПЗ

Після документального оформлення комісія здійснює відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації. Визначені Інструкцією з інвентаризації № 69 [5] документи, розроблені для інвентаризації основних засобів, не враховують особливостей інвентаризації ПЗ, що суттєво ускладнює відображення даних інвентаризації цього активу. А тому актуальним питанням є розробка нових форм документального забезпечення бухгалтерського обліку (особливо такого елемента методу, як інвентаризація) ПЗ.

Завершується процес інвентаризації програмного забезпечення проведенням аналізу отриманих даних і розробкою заходів щодо попередження виявлених недоліків.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Інвентаризація програмного забезпечення протягом життєвого циклу підприємства та перевірка його на відповідність ліцензійній політиці підприємств-розробників – одне з найважливіших завдань для будь-якого підприємства, що прагне як стримати ріст витрат на інформаційні технології, так і уникнути юридичних позовів за використання неліцензійного ПЗ.

На основі проведеного аналізу нормативного регулювання порядку інвентаризації нематеріальних активів встановлено, що передбачені нормативними документами завдання інвентаризації нематеріальних активів суперечать їх економічній сутності та є частково нездійсненними, що дозволило уточнити зміст завдань інвентаризації ПЗ.

Так, затверджений нормативними документами порядок проведення інвентаризації ПЗ підприємства не сприяє реалізації мети інвентаризації, так як розроблений для перевірки матеріальних активів і не враховує особливостей інвентаризації активів, що не мають матеріальної форми (в тому числі програмного забезпечення). Крім того, інвентаризація ПЗ ускладнюється необхідністю наявності спеціальних знань у членів інвентаризаційної комісії, що потрібні їм для виконання своїх завдань. Хоча на більшості підприємств є системні адміністратори або інші працівники, що володіють відповідними знаннями, в той же час вони є упередженими (зацікавленими або матеріально відповідальними особами) щодо цих об'єктів, а тому не можуть входити до інвентаризаційної комісії, що ускладнює процес інвентаризації ПЗ.

Відповідно до цього запропоновано методику інвентаризації ПЗ в частині організаційного, методичного та результативного етапів, зокрема, визначено порядок підготовки ПЗ та правоохоронних документів на нього до інвентаризації, окреслено об'єкти інвентаризації програмного забезпечення та удосконалено порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації ПЗ.

Такі результати дослідження сприятимуть на практиці реалізації мети інвентаризації ПЗ – одержання повної й достовірної інформації про обсяг і склад результатів інтелектуальної діяльності, що охороняються та використовуються у виробничому процесі. Відсутність даної інформації призводить до втрати економічних вигод підприємством.

Проведене дослідження дозволило встановити, що основними проблемними питаннями, які потребують подальшого дослідження в частині інвентаризації програмного забезпечення, є: 1) порядок документування ПЗ – розробка нових форм документів з інвентаризації, що дозволить збільшити інформативність бухгалтерського обліку; 2) класифікація програмного забезпечення для бухгалтерського обліку, наприклад, статус використання ПЗ кардинально змінює порядок обліку та інвентаризації

даного активу; 3) оцінка програмного забезпечення – законодавче затвердження таких методів оцінки, що будуть оптимально поєднувати простоту застосування та достовірність; 4) сучасні методи проведення інвентаризації ПЗ – автоматизація процесу інвентаризації (використання спеціальних програм, що здійснюють інвентаризацію ПЗ на комп'ютерах і серверах підприємства) тощо.

Список використаної літератури:

1. Бондарь В.П. Вопросы инвентаризации в экономической литературе: [Учебное пособие] / Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 868 с.
2. Бочарова В. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов / В. Бочарова // Практический бухгалтерский учет. – 2001. – № 1. – С. 55-57.
3. В 2008 році на території України Асоціація виробників програмного забезпечення (Business Software Alliance) та її члени довели до суду більше 258 справ, пов'язаних з фактами незаконного використання і поширення піратського програмного забезпечення [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bsa.org/country/News%20and%20Events/News%20Archives/uk/2009/uk-02232009-legalactions.aspx>.
4. Использование нелицензионного программного обеспечения в госорганах в 2008 г. составляет 52 %, – Госдепартамент интеллектуальной собственности [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/rus/newsline/2008/11/19/466832.shtml>.
5. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 25 червня 2009 р. № 1571-VI (1571-17) [Електронний ресурс]: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10>.
7. Кримінальний кодекс України від 21 серпня 2009 р. № 1616-VI (1616-17) [Електронний ресурс]: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14&key=4/UMfPEGznhghnE.Ziv6C18tH14Fls80msh8le6>.
8. Лист Міністерства фінансів України від 12.08.2005 р. № 31-04200-10-5/17045 [Електронний ресурс]: К.: CD-вид-во "Інфодиск", 2008. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): цв; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 95OSR2/98/NT SP6/2000/XP.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99&key=dCCMfOm7xBW/MgnEEZiv6C18tH14Fls80msh8le6>.
10. Солодченко И. Инвентаризация нематериальных активов / И. Солодченко // Бухгалтерия. – 2004. – № 38(609). – С. 59-60.
11. Украина борется с "пиратством" [Електронний ресурс] // Деловая пресса. – 2006. – № 46(388). – Режим доступу до журн.: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mld_34_ald_399902.html.

БІЛЯЧЕНКО Олена Леонідівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і контролю програмного забезпечення