

Pregledni rad

UDK 657.05:004.4

DOI 10.7251/BLCZR0120077A

COBISS.RS-ID 129589761

RAČUNOVODSTVENI TRETMAN SOFTVERA**Aleksić Milanka¹, Vujnović-Gligorić Bogdana²****Sažetak**

Rad se bavi problematikom računovodstvenog tretmana softvera, s posebnim naglaskom na izradu softvera u vlastitoj režiji. Radi cjelovitijeg prikaza, sagledani su i ostali aspekti koji su povezani sa tim, kao što su računovodstvena regulativa i savremena računovodstvena praksa.

Osim teorijskih određenja softvera, prikazan je i način priznavanja i vrednovanja poslovnih promjena koje se odnose na softver.

Cilj rada je rasvijetliti određene dileme vezane za tretman troškova vezanih za pribavljanje i korištenje softvera, a posebno razlučivanje troškova pojedinih faza izrade softvera u vlastitoj režiji. S obzirom da se radi o velikim investicijama, važno je odrediti koji troškovi pripadaju periodu u kojem su nastali, a koje troškove možemo kapitalizovati. Od preciznosti ovog razgraničenja zavisi i prikaz cjelovite slike o poslovanju preduzeća.

Rezultati istraživanja daju smjernice za adekvatniji računovodstveni tretman softvera, a to su: (1) da se po pravilu sistemski i izvršni softveri priznaju kao nematerijalna imovina, a programski softveri kao materijalna imovina; (2) za preciznije razlučivanje troškova po fazama može se koristiti američki standard SOP 98-1: Računovodstvo troškova razvoja ili dobivanja programa za internu upotrebu; (3) u uslovima brzog tehnološkog zastarijevanja potrebno je s preciznošću odrediti korisni vijek upotrebe softvera, a time i veličinu troškova amortizacije i (4) da svaka buduća promjena cijena na niže može ukazivati na tehnološko i komercijalno zastarijevanje, što smanjuje buduće ekonomske koristi sadržane u softveru.

Ključne riječi: softver, računovodstveni tretman, troškovi softvera.

Summary

The research paper analysis the problems of accounting treatment of software, with special emphasis on internal software development. In order to get the full picture, other related aspects such as accounting regulations and modern accounting practices have been considered.

In addition to the theoretical determination of a software, methods for recognizing and evaluating business events related to software are discussed.

The aim of the paper is to shed light on certain dilemmas related to the treatment of costs related to the acquisition and use of software, in particular to discern the costs of particular stages of internal software development. Given that these are large investments, it is important to match costs with the period to which they belong and to understand what costs can actually be capitalized. Accuracy of these demarcations has an influence on the presentation of company's business. The results of the survey provide guidance for better accounting treatment of software, namely: (1) that system softwares are recognized as intangible assets and application software as tan-

1 Vanredni profesor, Panevropski univerzitet "Apeiron", Banja Luka, Fakultet Poslovne ekonomije, milanka.s.aleksic@apeiron-edu.eu

2 Redovni profesor, Panevropski univerzitet "Apeiron", Banja Luka, Fakultet poslovne ekonomije, Bogdana_vujnovic@yahoo.com

gible assets; (2) the American Standard SOP 98-1: Accounting for the Costs of Developing or Obtaining Programs for Internal Use can be used to distinguish costs by stages more accurately (3) in the face of rapid technological obsolescence, the useful life of the software must be determined with precision, and thus the magnitude of depreciation costs of a software and (4) that any future price reduction may indicate technological and commercial obsolescence, reducing the future economic benefits embodied in the software.

Keywords: *software, accounting treatment, software costs*

Uvod

Sve veća informatizacija i automatizacija poslovanja, kao imperativ, nameće upotrebu poslovnih programa, poznatijim pod nazivom softver (engl. software). Pod softverom se podrazumijevaju svi programi koji su neophodni za rad računara ili srodnih uređaja.³ Događaje koji potvrđuju nabavku i korištenje softvera potrebno je računovodstveno evidentirati i iskazati u finansijskim izvještajima. Kod računovodstvenog tretmana softvera bitno je da se on posmatra u vezi sa računarom (hardverom), bez kojeg po pravilu ne može funkcionisati.⁴ Način evidentiranja poslovnih promjena koje se odnose na softver i hardver, kao i objavljivanje informacija o takvim ulaganjima je specifičan, s obzirom da se radi o visokim investicijama i postojanju mogućnosti alternativnog računovodstvenog tretmana. S tim u vezi potrebno je posvetiti dužnu pažnju pribavljaju softvera, amortizaciji, nadogradnji i ostalim troškovima vezanih za implementaciju informacionih tehnologija. Način prikazivanja određenih stavki, se direktno odražava na poslovne performanse preduzeća.

S obzirom da se računovodstvena praksa susreće sa različitim problemima prilikom računovodstvenog obuhvatanja i evidentiranja informacionih tehnologija, ovim radom se želi ukazati na njih i način njihovog rješavanja. Poseban fokus je stavljen na računovodstveni tretman izrade softvera u vlastitoj režiji s aspekta posmatranja troškova pojedinih faza. Određene nejasnoće, koje postoje u domaćem zakonodavstvu, a odnose se na razgraničenje troškova pojedinih faza razvoja softvera su pojašnjene s aspekta međunarodne regulative i savremene računovodstvene prakse.

1. Softver kao dio nematerijalne imovine

Softver se evidentira na poziciji nematerijalne imovine. Nematerijalna imovina je „nefinancijska imovina bez fizičkog obilježja koja se može identificirati“⁵ Prema Kontnom okviru o sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruga, druga pravna lica i preduzetnike u grupu nematerijalnih ulaganja (01) su svrstana sljedeći sintetički računi:

- 010 - ulaganja u razvoj,
- 011 - koncesije, patenti, licence i ostala prava
- 012 – goodwill,
- 014 - ostala nematerijalna ulaganja,
- 015 - nematerijalna ulaganja u pripremi i
- 016 - avansi za nematerijalna ulaganja.

3 Horvat Jurjec, K., Računovodstveni i porezni položaj softvera, Računovodstvo, revizija i financije, br. 10/19, PRIF, d.o.o., Zagreb, 2019, str.32, <https://www.rriif.hr/clanak-12144.html> (preuzeto 10.02.2020.)

4 Hardver i softver objedinjeni čine informacioni sistem

5 V. Belak, i N., Vudrić, Osnove suvremenog računovodstva, Belak excellens d.o.o., Zagreb, 2012., str 103.

Ulaganja u razvoj softvera u vlastitoj režiji (čiji se efekti očekuju u periodu dužem od 1 godine) se evidentiraju na računu 010.

Na računu 011 - koncesije, patenti, licence i ostala prava se iskazuju nematerijalna prava koja se tretiraju prema MRS 38: Nematerijalna imovina, a pod koje ubrajamo i licence za softver.

Nabavka softvera, preko nematerijalnih ulaganja u pripremi, se evidentira okviru sintetičkog računa 014 (MRS 38, paragraf 7).

Računovodstveni tretman softvera se vrši u skladu sa:

- Zakonom o računovodstvu i reviziji,
- Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS),
- Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (MSFI),
- Međunarodnim standardima revizije,
- Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe,
- Standardima kvaliteta i
- Nacionalnim standardima (standardi za računovodstveni softver, revizorski softveri CAAT alati i sl.)⁶

Primarnu ulogu u računovodstvenom tretmanu određenih faza i postupaka u razvoju softvera zauzima Međunarodni računovodstveni standard 38: Nematerijalna imovina.

Računovodstveni tretman softvera se treba posmatrati u svjetlu ulaznih resursa, obrade podataka, i izvještavanja. Obimnost ulaznih podataka i brzina izvještavanja zahtijevaju primjenu specijalizovanog računovodstvenog softvera koji ispunjava minimum standardnih zahtjeva u pogledu objektivnosti, pouzdanosti, zaštićenosti, blagovremenosti, izdržljivosti, i sl.⁷

2. Računovodstveni tretman softvera prema MRS

2.1. Početno i naknadno priznavanje softvera

Početno mjerenje računovodstvenog softvera se vrši po nabavnoj vrijednosti (trošku nabavke). Naknadna mjerenja se vrše po metodi troška ili metodi revalorizacije, zavisno od toga koja metoda je izabrana u računovodstvenim politikama. Ukoliko se softver obračunava prema metodi revalorizacije, pravno lice je dužno i za ostala sredstva iz te grupe primjeniti istu metodu, osim ako za ta sredstva ne postoji aktivno tržište.

Kod početnog priznavanja je potrebno utvrditi da li se softver javlja u materijalnom ili nematerijalnom obliku.

Ukoliko se softver javlja u materijalnom obliku (npr. kompakt disk-u), tada je potrebno primjeniti pravilo značajnosti i vrijednosti pojedinog dijela imovine. S obzirom da je vrijednost kompakt diska zanemariva u odnosu na vrijednost softvera koji se nalazi na tom kompakt disku, računovodstveni tretman se vrši u skladu sa MRS 38: Nematerijalna imovina, uz zadovoljenje ostalih potrebnih uslova za evidentiranje na poziciji dugoročne imovine.

6 Stojanović, R., MRS 8 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške, Računovodstvo, br. 5-6, Beograd, 2005, str. 7.

7 Bernardo Aureo, Razvoj računovodstva, Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo, vol. 2, br. 3, Beograd, 2016, str. 39-48, <https://scindeks.ceon.rs/article.aspx?artid=2217-401X1603039A> (preuzeto 10.02.2020.)

Ukoliko računar ne može funkcionisati bez specifičnog softvera, odnosno kada je on sastavni dio povezanog hardvera, tada se tretira u skladu sa MRS 16: Nekretnine, postrojenja i oprema.⁸ U takvom slučaju, i amortizacija poslovnog programa, se vrši zajedno sa amortizacijom materijalne imovine po istim amortizacionim stopama.

Kod razlučivanja pripadnosti softvera materijalnoj ili nematerijalnoj imovini potrebno je razlikovati softvere prema namjeni:⁹

- Sistemski softveri koji pokreću računar ili upravljaju cjelokupnim računarom, procesima i podacima i sl., kao što su server, driver, operativni sistemi (Microsoft Windows, Linux), itd. Ovaj softver ima tretman materijalne imovine, čiji je dio.
- Izvršni softveri (aplikativni ili namjenski) koji omogućavaju obavljanje određenih zadataka, poput poslovnog softvera, baze podataka, edukacijskog softvera i sl. S ovim softverima se postupa kao sa nematerijalnim sredstvom.
- Programski softveri koji, uz korištenje nekog programskog jezika, pomažu da se obavi određeni zadatak, kao što su interpreter, linker, uređivač teksta, kompajler i sl.. Po pravilu ovaj programski softver je nematerijalna imovina.

S obzirom da softver i hardver objedinjeni čine informacijski sistem, bilo bi logično da se evidentiraju kao jedno sredstvo. Međutim, u praksi se oni najčešće iskazuju odvojeno u poslovnim knjigama, na bilansnim pozicijama hardver i softver. U zavisnosti od svrhe nabavke, hardver se računovodstveno tretira u skladu sa sljedeća tri MRS:

- MRS 2: Zalihe,
- MRS16: Nekretnine, postrojenja i oprema i
- MRS 17: Najmovi/lizing.

2.2. Nabavka softvera

Nabavka softvera se može izvršiti na neki od sljedećih načina:

- vlastita izrada,
- lizing,
- kupovina,
- donacija,
- razmjena i
- spajanje i pripajanje preduzeća.

2.2.1. Izrada softvera u vlastitoj režiji

Kod izrade softvera u vlastitoj režiji se uvijek postavlja pitanje priznavanja i razgraničenja troškova po fazama izrade.

Troškovi softvera izrađenog u vlastitoj režiji obuhvataju sve direktne troškove koji su potrebni za kreiranje, izradu i pripremu softvera za funkcionisanje, a to su:

- troškovi materijala i usluga korištenih za njegovu izradu,

8 Horvat Jurjec, K., Godišnje izvješće za 2009.g., Računovodstvo, revizija i financije br. 4/10, PRIF, d.o.o., Zagreb, 2010, str. 31-32.

9 Horvat Jurjec, K., Računovodstveni i porezni položaj softvera, Računovodstvo, revizija i financije, br. 10/19, PRIF, d.o.o., Zagreb, 2019, <https://www.rriif.hr/clanak-12144.html> (preuzeto 10.02.2020.)

- plate i ostali troškovi zaposlenih (prema MRS 19: Primanja zaposlenih) koji su direktno učestvovali u izradi softvera,
- naknade za registriranje prava u skladu sa važećom pravnom regulativom,
- amortizacija patenata i licenci koji su korišteni u izradi softvera i
- troškovi kamata (prema MRS 23: Troškovi posuđivanja).

U praksi se često javljaju dileme vezane za računovodstveni tretman nematerijalnih ulaganja u obuku zaposlenih, radi sticanja vještina, koje će dovesti do budućih ekonomskih koristi. Pravno lice nema uvijek kontrolu nad očekivanim ekonomskim koristima koje su proistekle iz obuke, zbog čega takve stavke ne ispunjavaju uslove definicije nematerijalnog sredstva (vjerovatnoću da će u pravno lice priticati očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati sredstvu i da je nabavna vrijednost sredstva pouzdano mjerljiva). Isti slučaj se javlja kod specifičnog upravljačkog i tehničkog talenta, osim ako je njegovo korištenje zakonski zaštićeno (ugovorena "eksploatacija" stečenih znanja i vještina zaposlenih) i ako ispunjava ostale uslove definicije.

Kod izrade softvera u vlastitoj režiji potrebno je identifikovati faze izrade, kako bi se troškovi mogli s preciznošću pripisati određenoj fazi. Prema međunarodnom računovodstvenom standardu 38: Nematerijalna imovina, razlikujemo troškove koji nastaju u fazi:

- istraživanja (priznaju se kao rashodi u periodu nastanka) i
- razvoja softvera (kapitalizuju se samo ako su ispunjeni uslovi određeni navedenim standardom (tehnička provodivost, raspoloživost za upotrebu i prodaju, vjerovatnoća očekivanog priliva budućih ekonomskih koristi i mogućnost pouzdanog utvrđivanja izdataka koji se pripisuju nematerijalnom sredstvu tokom razvoja).

U praksi je teško razgraničiti fazu istraživanja od faze razvoja, što otežava i klasifikaciju troškova.

Ukoliko pravno lice ne može jasno razlučiti fazu istraživanja od faze razvoja internog softvera, tada se svi troškovi pripisuju fazi istraživanja i tretiraju kao rashod u trenutku nastajanja (MRS 38: Nematerijalna ulaganja, paragraf 53). Ukoliko su izdaci za istraživanje kapitalizuju u ranijim periodima, potrebno ih je iskknjžiti na teret akumulirane dobiti.

U aktivnosti istraživanja spadaju:

- istraživanja s ciljem sticanja novih znanja,
- ispitivanje, ocjena i izbor rezultata istraživanja i spoznaja,
- pronalaženje alternativnih rješenja za postojeće procese,
- kreiranje, ocjenjivanje i izbor mogućih alternativa za poboljšanje postojećih procesa i sl.

Faza razvoja internog softvera se može odrediti na osnovu sljedećih karakteristika:

- tehnički je provediva izrada softvera,
- postoji namjera za dovršenje softvera, njegovu upotrebu i prodaju,
- softver će biti moguće prodati ili koristiti,
- postoji korisnost za softver ukoliko se koristi za vlastite potrebe, ili za tržište ukoliko se želi prodati,
- postoje svi potrebni resursi (kadrovski, materijalni i finansijski) za dovršenje razvoja, korištenje ili prodaju softvera i

- moguće je utvrditi izdatke u fazi razvoja koji se mogu pripisati softveru u toku njegovog razvoja.

Razgraničenje je olakšano sa uvođenjem i treće faze, tzv postimplementacione faze. Naime, od strane američkog Instituta ovlaštenih računovođa i revizora (engl: American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) objavljen je standard SOP 98-1 (engl. Statement of Position SOP 98-1)¹⁰, za računovodstveni tretman troškova softvera proizvedenog u vlastitoj režiji, koji poznaje tri faze projekta:

- preliminarna faza procjene i planiranja,
- razvojna faza (dizajniranje, instalacija i testiranje) i
- faza nakon implementacije i rada, odnosno faza poslovanja sa programom.

Softveri proizvedeni u vlastitoj režiji ili segmenti softvera koji su integrisani sa kupljenim softverom se evidentiraju u aktivni na poziciji interno razvijeni softveri. Kod ovih softvera se određeni troškovi mogu kapitalizovati, a dio troškova se evidentira u prihode perioda u kojem su nastali. Ukoliko su softveri iz vlastite režije namjenjeni prodaji, tada se troškovi istraživanja ne kapitalizuju već terete prihode perioda. U tabeli 1. dat je uporedni prikaz računovodstvenog tretmana troškova softvera izrađenih u vlastitoj režiji po MRS 38: Nematerijalna ulaganja i SOP 98-1: Računovodstvo troškova razvoja ili dobivanja programa za internu upotrebu.

Tabela 1. Uporedni prikaz računovodstvenog tretmana troškova softvera izrađenih u vlastitoj režiji po MRS-u 38 i SOP-u 98-1

MRS 38	SOP 98-1
<p>1. FAZA ISTRAŽIVANJA (troškovi poslovanja)</p> <ul style="list-style-type: none"> - troškovi aktivnosti koje imaju za cilj sticanje novih spoznaja - troškovi iznalaženja ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih zna- nja, - troškovi iznalaženja alternativa za materijale, pronalaska, proizvode, postupke, sisteme ili usluge, - troškovi oblikovanja, dizajna, ocjenjivanja i konačnog izbora mogućih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, po- stupaka, sistema ili usluga 	<p>1. PRELIMINARNA FAZA (troškovi poslova- nja)</p> <ul style="list-style-type: none"> - konceptualno oblikovanje alternativa, procje- na alternativa, - određivanje postojanja potrebne tehnologije i konačni izbor alternativa (plan razvoja pro- grama, utvrđivanje zahtjeva sistema, zahtjevi za različitim prijedlozima), - izrada cost/benefit analize u kontekstu izbora između alternativnih mogućnosti, kao što su npr. demonstracije dobavljača, intervjuiranje i izbor dobavljača ili konsultanta za pomoć u razvoju ili instaliranju softvera.)

¹⁰ SOP 98-1: Računovodstvo troškova razvoja ili dobivanja programa za internu upotrebu (donesen u martu 1998. g.)

<p>2. FAZA RAZVOJA (kapitalizacija troškova)</p> <ul style="list-style-type: none"> - izdaci za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju nematerijalnog sredstva, - plaće, dnevnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja koji su direktno uključeni u stvaranje tog sredstva, - izdaci koji se direktno mogu pripisati stvaranju sredstava (npr. naknade registru za korištenje zakonskih prava), - opći troškovi koji su neophodni da se dobije sredstvo i da se mogu rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na to sredstvo 	<p>2. FAZA RAZVOJA (kapitalizacija troškova)</p> <ul style="list-style-type: none"> - troškovi dizajniranja izabrane putanje, - oblikovanje konfiguracije programa i interfejsa programa, - troškovi kodiranja, instaliranja na hardver, - troškovi razvoja programa koji dozvoljavaju pristup ili konverziju starih podataka uz pomoć novog sistema, konverziju starih podataka u novi sistem, troškovi testiranja te faze paralelnog procesiranja, troškova kamata koji su nastali u vrijeme razvoja aplikacije, - troškovi reinženjeringa provedeni za vrijeme razvoja.
	<p>3. POSTIMPLEMENTACIJSKA FAZA (troškovi poslovanja)</p> <ul style="list-style-type: none"> - troškovi treninga ili edukacije korisnika, - troškovi održavanja aplikacije

Izvor: FEB, Računoodtvni aspekt implementacije poslovnog software-a, 2014. http://www.feb.ba/wp-content/uploads/2014/06/Racunovodstveni-aspekt-implementacije-poslovnog-software_.pdf (preuzeto 10.02.2020.)

Iz priložene tabele je vidljivo da SOP 98-1: Računovodstvo troškova razvoja ili dobivanja programa za internu upotrebu, nudi detaljnije razgraničenje troškova pojedinih faza projekta izrade softvera u vlastitoj režiji. Takvo detaljisanje olakšava podjelu troškova na troškove perioda i troškove kapitalizacije, a time i objektivnije finansijsko izvještavanje. Pri ovome je važno istaći i koji troškovi se, prema ovim standardima, ne mogu kapitalizovati, a što je prikazano u tabeli 2.

Tabela 2. Usporedni prikaz troškova koji se ne mogu kapitalizovati kod izrade softvera u vlastitoj težiji po MRS 38 i SOP 98-1

MRS 38	SOP 98-1
<ul style="list-style-type: none"> - prodajni, administrativni i ostali opšti režijski izdaci, osim kada se izdaci mogu direktno pripisati pripremi imovine za upotrebu - utvrđene neefikasnosti i početni proizvodni gubici nastali prije nego što je imovina dostigla planirani učinak i - izdaci osposobljavanja zaposlenih na rukovanju imovinom. 	<ul style="list-style-type: none"> - opšti i administrativni troškovi

Izvor: FEB, Računoodtvni aspekt implementacije poslovnog software-a, 2014. http://www.feb.ba/wp-content/uploads/2014/06/Racunovodstveni-aspekt-implementacije-poslovnog-software_.pdf (preuzeto 10.02.2020.)

Za razliku od troškova od predhodnog usporednog prikaza, MRS 38: Nematerijalna imovina je dao detaljniji prikaz oštih, administrativnih i ostalih troškova koji se ne mogu kapitalizovati kod softvera, u koje se ubrajaju:

- “prodajni, administrativni i ostali opšti režijski izdaci, osim kada se izdaci mogu direktno pripisati pripremi imovine za upotrebu
- utvrđene neefikasnosti i početni proizvodni gubici nastali prije nego što je imovina dostigla planirani učinak i

- izdaci osposobljavanja zaposlenih na rukovanju imovinom.¹¹

2.2.2. Nabavka softvera

Kod nabavke softvera je važno ispravno odrediti njegovu nabavnu cijenu, koja se predhodno formira na računu nematerijalnih ulaganja u pripremi.

Nabavna cijena softvera se formira na sljedeći način:

Kupovna cijena softvera – trgovinski popusti ili rabati

- *uvozne dadžbine i nepovratni porezi*
- *svi direktni troškovi koji nastanu do aktiviranja softvera ("troškovi primanja zaposlenih, definiranih u MRS 19, koji direktno proizlaze iz dovođenja imovine u radno stanje; profesionalne naknade koje proizlaze direktno iz dovođenja imovine u radno stanje; i troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja imovine."¹²)*

Kupljeni softver se evidentira na poziciji softvera (ukoliko se kupuje kompletan softver) ili poziciji licenci (ukoliko se kupuje samo licenca), a u specifičnim slučajevima se može iskazati i na poziciji opreme.

Softver se može nabaviti i putem finansijskog ili operativnog lizinga. Ukoliko se nabavka vrši putem finansijskog lizinga, tada se evidentiranje vrši u skladu sa MRS 17: Najmovi/lizing, tako što se poslovni lizing evidentira u aktivi kao sredstvo, a u pasivi kao obaveza, dok se kamata priznaje kao trošak perioda u kojem je nastala.

Kod nabavke softvera putem operativnog lizinga evidentiranje se vrši, takođe, po odredbama MRS 17: Najmovi/lizing, tako da se naknada za korištenje priznaje kao trošak perioda i obaveza prema davaocu lizinga.

Nabavka poslovnog softvera se može izvršiti i putem donacija, tj. bez davanja protunaknade. U ovom slučaju je potrebno utvrditi vrijednost nabavke prema aktivnom tržištu ili na neki drugi način, a potom evidentirati kao sredstvo i vanredni prihod.¹³

2.3. Korištenje softvera

Za ispravno evidentiranje korištenja softvera potrebno je računovodstvenim politikama utvrditi sistem i metode obračuna amortizacije, osnovicu za obračun amortizacije i vijek upotrebe, odnosno stopu amortizacije

Sistem i metode obračuna amortizacije utvrđuje menadžment, mada se po Zakonu o porezu na dobit Republike Srpske „rashodi amortizacije stalnih sredstava priznaju na godišnjem nivou prilikom obračuna poreske osnovice, i to primjenom regresivne metode na grupisana sredstva prema sljedećim amortizacionim stopama na grupe sredstava: 1) kompjuteri, informacioni sistemi, softveri i serveri - 40%“ (član 12, stav 3).

Osnovicu za amortizaciju čini trošak nabavke, odnosno njegova revalorizovana vrijednost (trošak nabavke - procijenjeni ostatak vrijednosti). Ovo umanjenje osnovice za ostatak vrijednosati se ne primjenjuje ukoliko se nabavlja samo licenca za korištenje.

Vijek trajanja softvera određuje menadžment, a na osnovu vijeka trajanja određuje i stopu amortizacije. U skladu sa MRS 38: Nematerijalna imovina potrebno je procijeniti

11 MRS 38: Nematerijalna imovina, paragraf 67, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=312> (preuzeto 10.02.2020.)

12 MRS 38, paragraf 28

13 SRRFBiH, Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=261>, KK 16, (preuzeto 16.02.2020.)

korisni vijek upotrebe softvera, s tim da on može biti i neograničen. Ukoliko je vijek upotrebe ograničen, tada se procjenjuje rok do kojeg će on sticati neto novčane prilive. Ukoliko je vijek upotrebe ne može utvrditi, tada će se tretirati kao sredstvo sa neograničenim vijekom upotrebe i neće se računati amortizacija. Nematerijalno sredstvo ima neograničen vijek upotrebe ukoliko se, na osnovu svih relevantnih faktora kod analize, utvrdi da ne postoji predvidivo ograničenje perioda u kojem se očekuju ekonomske koristi od tog sredstva. To ujedno znači da se na određena sredstva neće obračunavati amortizacija i da je za računanje umanjena vrijednosti obavezna primjena MRS 38: Nematerijalna imovina.

Vijek upotrebe softvera se određuje na osnovu ugovora ili zakona, s tim da može biti kraći i usklađen sa periodom u toku kojeg pravno lice očekuje ekonomske koristi.

Ukoliko se softver evidentira po modulima,¹⁴ tada se obračun amortizacije može vršiti prema datumima aktiviranju pojedinih modula.

Prilikom korištenja softvera javlja se i potreba za njegovim održavanjem i nadogradnjom. Trošak nadogradnje se evidentira kao trošak tekućeg perioda, osim u slučaju kada se sa nadogradnjom dolazi do novih funkcionalnosti ili povećanja kapaciteta, što povećava njegovu vrijednost. U tom slučaju se ponovo procjenjuje vijek upotrebe hardvera i određuje stopa amortizacije. Održavanje hardvera je, po pravilu, uvijek trošak tekućeg perioda.

2.4. Prodaja softvera

Ukoliko se vrši prodaja softvera, tada se prihodi priznaju uz uslove koji su utvrđeni MRS 18: Prihodi, paragraf 14:

- a) "subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad dobrima,
- b) subjekt ne zadržava ni kontinuirano učešće u upravljanju do stepena koji se obično povezuje s vlasništvom, niti stvarnu kontrolu nad prodatim dobrom,
- c) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti,
- d) vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
- e) troškovi, koji su nastali ili će nastati u vezi sa transakcijom, mogu se pouzdano izmjeriti."

U bilansu se prihodi od prodaje softvera prikazuju analitički u sklopu sljedećih pozicija:

- prihodi od licenci,
- prihodi od ažuriranja licenci,
- prihodi od nadogradnje,
- prihodi od tehničke podrške i
- prihodi od usluga konsaltinga, uključujući i obuku.

Prodaja softvera mora biti definisana ugovorom, a od kriterija iz ugovora zavisi, i način, i vrijeme priznavanja i evidentiranja. Kada je u pitanju prodaja softvera izgrađenih u vlastitoj režiji, bitno je istaći da postoji mogućnost vremenskog razgraničenja prihoda od prodaje na periode na koje se odnose, a sve u zavisnosti od sadržaja ugovora o prodaji. Takvi softveri se, zbog svoje neopipljivosti, uglavnom ne evidentiraju na zalihama već u sklopu proizvodnje.

¹⁴ Petrović, Z. i dr., Računovodstveni informacioni sistemi, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2016., str.208.

Zaključak

Za pravilan računovodstveni tretman softvera potrebno je obratiti pažnju na nekoliko bitnih aspekata.

Prvo, potrebno je razlučiti pripadnost softvera materijalnoj ili nematerijalnoj imovini. Odrednica za takvu podjelu je razlikovnije softvera prema namjeni: (1) Softveri koji pokreću računar ili upravljaju cjelokupnim računarom, procesima i podacima (sistemski softveri) se tretiraju kao materijalna imovina, čiji su dio, po MRS 16: Nekretnine, postrojenja i oprema. (2) Softveri koji omogućavaju obavljanje određenih zadataka, poput poslovnog softvera, baze podataka, edukacijskog softvera i sl. (izvršni softveri) se tretiraju kao nematerijalna imovina, po MRS 38: Nematerijalna imovina. (3) Softveri koji, uz korištenje nekog programskog jezika, pomažu da se obavi određeni zadatak, kao što su interpreter, linker, uređivač teksta, kompajler i sl. (programski softveri) se po pravilu tretiraju kao nematerijalna imovina.

Drugo, potrebno je sa preciznošću utvrditi faze izrade softvera u vlastitoj režiji i svakoj fazi pripisati pripadajući dio troškova. Postojeća računovodstvena regulativa je dala određene smjernice, koje su često nedovoljne za razlučivanje troškova na fazu istraživanja i na fazu razvoja. Za precizniju podjelu troškova predstavljen je američki standard SOP 98-1: Računovodstvo troškova razvoja ili dobivanja programa za internu upotrebu, koji uvodi i treću fazu, tzv. postimplementacionu fazu i daje detaljniji prikaz troškova po svakoj fazi. Treće, za ispravan računovodstveni tretman softvera potrebno je, s preciznošću, procijeniti njegov korisni vijek upotrebe. S brzim promjenama u razvoju tehnologije, softveri su izloženi tehnološkom zastarijevanju i svaka naknadna promjena vijeka se odražava na stavku troškova amortizacije. Neizvjesnost zahtijeva opreznost u procjenjivanju vijeka upotrebe, a pri tome treba voditi računa da ne bude nerealno kratak. Četvrto, svaka buduća promjena cijena na niže može ukazivati na tehnološko i komercijalno zastarijevanje, što smanjuje buduće ekonomske koristi sadržane u softveru.

Svaki od navedenih aspekata utiče na objektivnost u prikazivanju cjelovite slike o poslovanju preduzeća, posebno ako se ima u vidu da se radi o visokim ulaganjima.

Literatura:

1. Belak, V. i Vudrić, N., Osnove suvremenog računovodstva, Belak excellens d.o.o., Zagreb, 2012.
2. Bernardo Aureo, Razvoj računovodstva, Oditör - časopis za Menadžment, finansije i pravo, vol. 2, br. 3, Beograd, 2016, <https://scindeks.ceon.rs/article.aspx?artid=2217-401X1603039A>
3. FEB, Računovodstveni aspekt implementacije poslovnog software-a, 2014. http://www.feb.ba/wp-content/uploads/2014/06/Racunovodstveni-aspekt-implementacije-poslovnog-software_.pdf
4. Horvat Jurjec, K., Godišnje izvješće za 2009, Računovodstvo, revizija i financije br. 4/10, PRIF, d.o.o., Zagreb, 2010.
5. Horvat Jurjec, K., Računovodstveni i porezni položaj softvera, Računovodstvo, revizija i financije br. 10/19, Zagreb, 2019, <https://www.rriif.hr/clanak-12144.html>
6. Savez računovođa i revizora FBiH, Konceptualni okvir za finansijsko izvješćavanje, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=261>
7. Petrović, Z. i dr., Računovodstveni informacijski sistemi, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2016.
8. Savez računovođa i revizora FBiH, MSFI/MRS, <http://www.srr-fbih.org/msfimsr-14>
9. Stojanović, R., MRS 8 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške, Računovodstvo, br. 5-6, Beograd, 2005.