

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ ТА ЇХ МІСЦЕ У СУКУПНОСТІ ОБ'ЄТІВ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

РОМАНЧЕНКО Ю.О., к.е.н., доцент кафедри організації обліку та аудиту, Полтавська державна аграрна академія

Висвітлено особливості обліку комп'ютерних програм як складової нематеріальних активів бюджетних установ. Визначено коди економічної класифікації видатків, за якими здійснюється оплата витрат на придбання програмного забезпечення відповідно до каналів надходження активу. Враховано всі зміни бюджетного законодавства станом на 01.03.2010 року.

The feature of account of the computer programs (immaterial assets) of budgetary establishments is expounded. Codes of economic classification of charges for acquisition of software in accordance with the channels of their receipt is considered. All changes of budgetary legislation by the state on 01.03.2010 is considered.

Постановка проблеми. З початком епохи науково-технічної революції ХХ ст., коли інтелект стає матеріальною силою, завдяки якій творча думка уречевлюється у конкретні винаходи, людство виявило необхідність повного розповсюдження аргументів щодо безпеки на продукт інтелектуальної діяльності. Так, виникла потреба в оцінці елементів нематеріальної власності, а згодом і виокремленні їх у межах необоротних активів у складі об'єктів обліку.

Аналіз основних досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання проблеми. Дослідженню проблемних питань обліку необоротних активів, до складу яких відносяться програмні продукти, приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як: Замазій С., Матвеева В., Рудченко Ю.С., Свірко С. та інші [1, 2, 4]. Проте, зважаючи на обмежену кількість їх публікацій, актуальність питань оцінки та облікового відображення програмних продуктів, визначення кодів економічної класифікації видатків, за якими здійснюється оплата витрат на їх придбання в бюджетних установах, не викликають сумніву та потребують подальших досліджень.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення організаційних та методичних засад бухгалтерського обліку

програмних продуктів та висвітлення їх особливостей в установах бюджетної сфери.

Виклад основного матеріалу. Оскільки найбільше проблемних питань виникає під час класифікації програмного забезпечення як об'єкта нематеріальних активів, то Державне казначейство розробило Рекомендації з єдиних підходів до придбання і відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ програмного забезпечення, що наведені в листі від 17.09.2007 р. № 3.404/2055-10882.

Критерієм і підставою для оприбуткування таких об'єктів є охоронні документи, які згідно з чинним законодавством засвідчують правомірність придбання установою права власності на такі об'єкти. Тому, купуючи програмне забезпечення, необхідна звернути увагу на документи до нього, а саме чи зазначено в них, що це:

- програмне забезпечення, на яке установа придбає виключне майнове право;

- програмне забезпечення, передбачене при придбанні комп'ютерної техніки;

- програмне забезпечення, на яке в установи немає виключних майнових прав. Якщо в документах на придбання програмного забезпечення визначено, що установа отримує виключні права на володіння, використання і розпорядження програмним забезпеченням, то його придбавають за КЕКВ 2300 "Придбання землі і нематеріальних активів" і враховують на субрахунку 121 "Авторські та суміжні з ними права".

Якщо отримується програмне забезпечення, яке передбачене разом з комп'ютерною технікою, яку купують, то його вартість ураховується у вартості комп'ютерної техніки. Тобто в такому разі програмне забезпечення окремо не отримується і не обліковується. Установа купує комп'ютер разом із установленим у нього програмним забезпеченням за КЕКВ 2110 "Придбання обладнання і предметів довгострокового користування". Вартість програмного забезпечення враховують у вартості комп'ютерної техніки на субрахунку 104 "Машини та обладнання".

Якщо установа придбає програмне забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу (майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності на таке програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права

передачі самого програмного забезпечення і повноважень на його використання третім особам), то оплата витрат на придбання такого програмного забезпечення здійснюється за КЕКВ 1134 "Оплата інших послуг та інші витрати". Це передбачає оплату за встановлення (інсталяцію) програмного забезпечення (програмних продуктів, інформаційних систем і комплексів, баз даних, веб-сторінок/сайтів/порталів), подальше користування ними, їх супроводження і обслуговування (у т. ч. навчання користувачів). Таке програмне забезпечення не враховують у складі нематеріальних активів, а його вартість списують на фактичні видатки установи.

Якщо бюджетна установа має технічні можливості щодо створення комп'ютерних програм (с відповідні структурні підрозділи та відповідні фахівці), то можливий варіант розробки програм своїми силами. У цьому випадку комп'ютерна програма створюється в межах виконання службового завдання і оформляється службовим (технічним) завданням на конкретну розробку. Закон про авторське право [3] створені таким чином програми визначає як службові твори. За створення і використання службового твору авторові належить авторська винагорода, розмір і порядок виплати якої встановлюються трудовим договором (контрактом) та/або цивільно-правовим договором між автором і роботодавцем.

При самостійному створенні комп'ютерних програм зарахування їх на баланс проводиться шляхом збільшення фонду у необоротних активах за кредитом рахунку 401 "Фонд у необоротних активах за їх вдами" та по дебету рахунку 12 "Нематеріальні активи". Отримання асигнувань з бюджету на розробку таких об'єктів інтелектуальної власності згідно договору на виконання науково-дослідної роботи відображаються по дебету рахунку 321 "Реєстраційні рахунки" з кредитом доходного рахунку 701 "Асигнування з державного бюджету на видатку установи та інші заходи".

Витрати на розробку програм обліковуються у складі видатків загального або спеціального фондів, по дебету рахунків 80 "Видатки із загального фонду", 81 "Видатки спеціального фонду" за кредитом відповідних рахунків витрат 65 "Розрахунки із страхування", 66 "Розрахунки з оплати праці", 67 "Розрахунки за іншими операціями і кредиторами", 20 "Виробничі запаси" тощо.

У разі виконання науково-дослідних робіт за замовленням сторонніх організацій витрати на їх здійснення списуються на рахунок 823 "Витрати на науково-дослідні роботи за договорами". Отримання

коштів в межах виконання науково-дослідної роботи здійснюється по дебету рахунку 323 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"

з кредитом рахунків 351 "Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи" (у разі отримання авансових платежів за договорами) та 634 "Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті" (у разі остаточних розрахунків за договором). За даними сумами визнається дохід від реалізації науково-дослідних робіт за кредитом рахунку 723 "Дохід від реалізації науково-дослідних робіт за договорами" з кредитом рахунку 634 "Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті".

Оплата робіт з придбання (розробки) програмного забезпечення здійснюється за КЕКВ 2300 "Придбання землі і нематеріальних активів", якщо це програмне забезпечення передається у власність замовника або за КЕКВ 1135 "Інші видатки", якщо право власності залишається у розробника, а замовнику передається право користування.

Слід зазначити, що більшість програмних продуктів потребують постійного обслуговування і оновлення. Особливо це стосується різних програм автоматизації бухгалтерського обліку, а також довідково-правових систем. Установи, що використовують такі програми, укладають з відповідними фірмами договори на інформаційне обслуговування.

На сьогодні сформувався такий підхід до порядку обліку видатків установи з обслуговування програмного забезпечення: якщо йдеться про інформаційне поповнення програми, то витрати організації визнаються в тому звітному періоді, в якому вони мали місце. При цьому факт надання інформаційних послуг має підтверджувати відповідним первинним документом (актом, підписаним обома сторонами). Якщо йдеться про оновлення самої програмної оболонки (установлення нової версії, додаткових модулів тощо), яка тягне за собою якісну зміну програмного продукту, то такі витрати підлягають віднесенню на збільшення вартості програми, якщо бюджетній установі належить право власності на програму і її оновлення.

Звернемо увагу на типові операції щодо обліку комп'ютерних програм, які представлено у таблиці 1.

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків з обліку комп'ютерних програм у
бюджетних установах**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Встановлено комп'ютерну програму з автоматизації бухгалтерського обліку (право користування)	801, 802, 811	675	7500
2. Перераховано кошти за комп'ютерну програму і послуги з її установа	675	321, 323	7500
3. Установлено оновлену версію комп'ютерної програми	801, 802, 811	675	7700
4. Перераховано кошти за надання інформаційних послуг	675	321, 323	180
5. Оприбутковано виключні майнові права на веб-сайт, розроблений за завданням бюджетної установи	121	675	10500
6. Одночасно (сума без ПДВ)	801, 802, 811	401	8750
7. Списано суми ПДВ за придбаним нематеріальним активом	801, 802, 811	675	1750
8. Перераховано кошти за виконані роботи і передане авторське право	675	321, 323	10500
9. Отримано послуги з реєстрації домена, розміщення веб-сайту на сервері провайдера з наданням усіх необхідних сервісів	801, 802, 811	675	1200
10. Здійснено оплату за надані послуги	675	321, 323	1200

Думка про те, що для списання комп'ютерної програми достатньо дозволу керівника установи незалежно від її вартості, посилаючись при цьому на останній абзац п.11 Інструкції №142/181 [5], - є невірною. У згаданому пункті йдеться про списання з балансу комп'ютерної техніки не у зв'язку з її ліквідацією, а з метою наступної передачі розпорядникам бюджетних коштів. Для списання ж непридатної до подальшої експлуатації комп'ютерної техніки дозвіл потрібний у загальноновстановленому порядку.

Нематеріальний актив списується з балансу установи в разі його вибуття внаслідок продажу, передачі безоплатно або невідповідності критеріям визнання активом. Кошти, що надходять від продажу

нематеріального активу, зараховуються до доходу установи у порядку, встановленому законодавством.

Вибуття об'єкту інтелектуальної власності оформлюється Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3). Синтетичний облік вибуття нематеріальних активів ведеться у меморіальному ордері № 9 "накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів" (форма № 438 (бюджет)). Відомість використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально-відповідальних осіб цінностей, що відносяться до необоротних активів (у тому числі нематеріальних. Записи здійснюються щодо кожного акту (форма № НА-3) окремо із зазначенням матеріально-відповідальної особи [1].

Висновки. Досить важливим є дотримання нормативно-законодавчих актів для установ бюджетної сфери, що дає можливість уникати допущення помилок у бюджетній сфері, при веденні фінансово-господарської діяльності, але насамперед це вимагає досконалого знання вимог законодавства України. Зміни в сучасному законодавчому просторі, стосовно бухгалтерського обліку, потрібно досконало відсліджувати і враховувати при своїй роботі сучасному бухгалтеру, адже достовірність звітності та виконання кошторису повністю залежить від правильності відображення операцій в обліку.

Література:

1. Жук В.М. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2008. - №2. – С. 75-98.
2. Матвеева В. Усе про бухгалтерський облік і оподаткування бюджетних організацій / В. Матвеева, С. Замазій, Я. Клищенко – Харків: Фактор, 2009. – 656 с.
3. Про авторське право і суміжні права / Закон України від 23 грудня 1993 р. № 3792-ХІІ. – Офіційне опублікування. - Відомості Верховної Ради України, 1994, № 13 (29.03.1994), ст. 64.
4. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія і організація: [Монографія] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
5. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 10.08.2001 р. №142/181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0787-01>