

УДК 657

Пігош В. А.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Мукачівського державного університету*

Pihosh V. A.

*PhD, Associate Professor,
Assistant Professor of Accounting and Taxation Department
Mukachevo State University*

КОМП'ЮТЕРНІ ПРОГРАМИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЯК ОБ'ЄКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ

COMPUTER PROGRAM BUDGET INSTITUTIONS AS INTANGIBLE ASSETS: FEATURES OF ACCOUNTING

Анотація. У статті розглядаються питання облікового відображення нематеріальних активів бюджетних установ у контексті виділення останніх як об'єкти права інтелектуальної власності. Спираючись на норми законодавства, доведено, що під час одержання послуги з установами та актуалізації комп'ютерних програм об'єкт нематеріальних активів не виникає. Проаналізовано облікові та юридичні аспекти можливості віднесення комп'ютерних програм до складу об'єктів нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальний актив, комп'ютерна програма, об'єкт права інтелектуальної власності.

Постановка проблеми. У сучасних умовах глобалізації економіки особливої актуальності набувають нематеріальні активи, що виступають основними чинниками економічного зростання та створення конкурентних переваг, у тому числі для бюджетних установ. Під час документального оформлення та обліку нематеріальних активів, до яких належать, зокрема, комп'ютерні програми як об'єкти права інтелектуальної власності, виникають складнощі, оскільки їх не можна оглянути, виміряти, покласти на зберігання, проінвентаризувати як будь-які інші матеріальні цінності. При цьому виникає потреба в їх обліковому забезпеченні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз економічних джерел та спеціалізованої вітчизняної літератури свідчить про певну епізодичність проведення досліджень із даної тематики. Питання облікового відображення нематеріальних активів бюджетних установ знайшли своє відображення у працях таких вітчизняних учених та практиків, як: Атамас П.Й., Банасько Т.М., Голов С.Ф., Груздова Т.В., Джога Р.Т., Дорошенко О.О., Жук В.В., Кужельний М.В., Сопко В.В., Черкашина Т.В., Чечуліна О.О., Чумаченко М.Г. та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на активізацію досліджень щодо обліку нематеріальних активів бюджетних установ, потребують розвитку окремі питання бухгалтерського обліку, які залишаються все ще недостатньо дослідженими: недосконалість нормативно-законодавчої бази об'єктів нематеріальних активів та, відповідно, їх визнання як об'єктів права інтелектуальної власності. Все це зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та документального відображення.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей облікового відображення нематеріальних активів у бюджетних установах, зокрема комп'ютерних програм як об'єктів права інтелектуальної власності, спираючись на норми спеціального законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основними законодавчими документами, що регулюють оформлення прав на об'єкти права інтелектуальної власності, є Цивільний кодекс [11] та Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93 № 3792-ХІІ [4]. Норми цих документів є обов'язковими для виконання всіма учасниками відносин, що виникають під час проведення операцій із такими об'єктами, як такі, що є спеціальними нормами, які регулюють проведення таких операцій. Згідно зі ст. 420 Цивільного кодексу, до об'єктів права інтелектуальної власності належать, зокрема, і комп'ютерні програми [11].

Це означає, що будь-яка фізична чи юридична особа може мати той чи інший вид прав стосовно комп'ютерних програм.

Зазначимо, що законодавством виділено в окремі категорії (ст. ст. 423, 424 Цивільного кодексу) майнові та немайнові права інтелектуальної власності. Виходячи із цих норм, немайновими правами володіє творець комп'ютерних програм, тобто їх розробник. Такі права, по суті, визначають престиж, репутацію та можливість використання в рекламних цілях найменування розробника для отримання замовлень.

Серед майнових прав, про які йдеться в даній статті та якими може володіти як сам розробник, так і особа, якій вони передані таким розробником, є право на використання комп'ютерних програм як об'єктів права інтелектуальної власності. Будь-які види прав згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим Наказом Мінфіну від 26.06.13 № 611 (далі – План рахунків) [8], з урахуванням вимог НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» є об'єктом бухобліку [3].

Згідно зі ст. 426 Цивільного кодексу, умови надання дозволу (видачі ліцензії) на використання об'єктів права інтелектуальної власності можуть бути визначені ліцензійним договором, який укладається з дотриманням вимог цього Кодексу. Для з'ясування поняття «використання», враховуючи норми ст. 433 Цивільного кодексу та ст. 8 Закону № 3792, за якими комп'ютерні програми є об'єктами авторського права й охороняються як літературні твори, звернемося до ст. 441 «Використання твору» Цивільного кодексу [4; 11].

Отже, використання твору передбачає, зокрема, проведення таких операцій, як: опублікування (випуск у світ), відтворення будь-яким способом та в будь-якій формі, переробка, адаптація, продаж, передання в найм (оренду), імпорт його примірників. Використанням твору є також інші дії, установлені законом.

Суттєвою ознакою такого виду права, як використання твору, є право автора на отримання плати (винагорода) за використання його твору (ст. 445 Цивільного кодексу, ст. 15 Закону № 3792) згідно з укладеним ліцензій-

ним договором. Винагорода може здійснюватися у формі одноразового (паушального) платежу або відрахувань за кожний проданий примірник чи кожне використання твору (роялті), або комбінованих платежів (ст. 445 Цивільного кодексу, ст. 15 Закону № 3792). Більш детальний опис зазначених видів винагород автору та порядок визначення їх розміру викладено в Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затвердженому Постановою КМУ від 03.10.07 № 1185 [7].

Вимоги до договорів на право використання творів викладено у ст. ст. 32, 33 Закону № 3792. Згідно із Планом рахунків № 611, для обліку нематеріальних активів, за винятком авторських та суміжних з ними прав (а в нашому випадку про передачу авторських прав не йдеться), слід використовувати субрахунок 122 [8].

Як передбачено п. 1 розд. II НП(С)БОДС 122, умовою для відображення на цьому субрахунку таких активів є достовірне визначення їх вартості. Згідно з п. 5 розд. II НП(С)БОДС 122, первісна вартість нематеріальних активів складається із ціни придбання та інших витрат, передбачених цим пунктом. Ціною придбання у нашому випадку буде винагорода, виплачена автору за передане установі право на використання програми (паушальний платіж чи роялті) [3].

Для бухгалтерських проведення щодо придбання такого об'єкта, уведення його в експлуатацію та зарахування до складу нематеріальних активів слід скористатися пп. 1.1 та 1.5 Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку (додаток 2 до Плану рахунків) [10].

Отже, якщо в договорі на передання права на використання нічого не вказано про паушальний платіж чи роялті, оцінити вартість такого права, а значить, і оприбуткувати його у складі нематеріальних активів, неможливо.

Звертаємо увагу, що лише в разі придбання майнових прав за плату у вигляді паушального платежу чи роялті можливо запланувати та відобразити проведення видатків за КЕКВ 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів», визначеним Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженою Наказом Мінфіну від 12.03.12 № 333 [6].

Здебільшого установи отримують не майнові права, а послуги з установлення та супроводження комп'ютерних програм на підставі договорів про надання послуг. Якщо передання майнових прав при цьому не відбувається, тобто ліцензійний договір не укладається, то немає підстав і для встановлення будь-якої плати за отримання таких прав у вигляді паушального платежу чи роялті.

Хоча трапляються випадки, коли розробник програми крім договору про надання послуг з установлення та супроводження комп'ютерної програми складає ще й ліцензійний договір, де зазначає розмір паушального платежу. У переліку операцій, які дозволяється здійснювати із програмами користувачу, є лише різного роду заборони, визначення кількості робочих місць для використання програми та дозвіл про створення однієї копії програми, що, згідно зі ст. 24 Закону № 3792, можна здійснити і без згоди автора [4].

Отже, жодне з прав, пов'язаних із використанням комп'ютерної програми, при цьому, по суті, не передається, тому й підстав для здійснення паушального платежу немає. Проте цілком логічно, якщо в окремих випадках ліцензійний договір (ліцензія) від сторонніх програмістів містить таку саму інформацію про умови використання програми або заборону проведення щодо неї окремих дій, проте ніяких платежів із боку установи не вимагається.

Отже, якщо йдеться про надання послуг з установлення та супроводження комп'ютерної програми, то оплата таких послуг відображається на підставі акта виконаних робіт за Дт субрахунків 801 (802), 811 та Кт субрахунка 675. Планування та оплата таких послуг, відповідно до Інструкції № 333, має здійснюватися за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (окрім комунальних)».

Проте оскільки сама комп'ютерна програма не є об'єктом бухгалтерського обліку ні в разі придбання майнових прав, ні в разі отримання послуг з її встановлення та супроводження, доцільно організувати управлінський облік програм (скласти інвентаризаційні описи установлених програм та картки їх обліку, закріпити їх за працівниками тощо) згідно з указівками, викладеними в п. 8-10 Порядку використання комп'ютерних програм в органах виконавчої влади, затвердженого Постановою КМУ від 10.09.03 № 1433 [9].

Постановою від 24.02.16 № 129 внесено зміни до Порядку № 1433, які стосуються саме майнових прав на використання комп'ютерних програм. Необхідно зазначити, що згідно зі ст. 1108 Цивільного кодексу, особа, яка має виняткове право дозволяти використання об'єктів права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, яке надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання об'єктів права інтелектуальної власності). Така ліцензія може бути оформлена як окремий документ або як складова частина ліцензійного договору. Відповідно до Постанови № 129, строком ліцензії має бути строк чинності виключних майнових прав інтелектуальної власності на відповідну комп'ютерну програму [5].

На нашу думку, не зовсім коректною є норма, внесена Постановою № 129: «... закупівля комп'ютерних програм, якщо ліцензія передбачає виплату винагороди правовласнику у вигляді відсотків плати за надані від імені держави послуги, забороняється». При цьому не зрозуміло, що законодавець мав на увазі під «закупівлею комп'ютерних

програм», оскільки на практиці здійснюється або придбання майнових прав на використання такої програми, або закупівля послуг з установлення, супроводження та адаптації комп'ютерних програм [5].

Якщо йдеться про передачу установі майнових прав, то без сплати роялті, до яких може бути віднесена і винагорода особі, що передає права, у вигляді відсотків плати за надані від імені держави послуги (п. 3 Нацстандарту № 4), придбання таких прав практично неможливе [7].

Особі, що передають такі права, мають право (і завжди ним користуються) на отримання винагороди за таке передання. Зауважимо, що за безоплатного отримання майнових прав слід частково скористатися бухгалтерським проведенням, викладеним у п. 1.5 Типової кореспонденції, а саме відобразити такі права за Дт субрахунка 122 та Кт субрахунка 401 [10].

Якщо законодавець мав на увазі придбання послуг з установлення, супроводження та адаптації комп'ютерних програм, то зазначена заборона є зайвою, адже під час укладення договору на отримання таких послуг немає підстав для внесення до його умов такого пункту, як сплата винагороди у вигляді відсотків плати, отриманої за платні послуги, що надаються установі. Але в такому разі і про передання майнових прав не йдеться.

Висновки. Таким чином, комп'ютерні програми не є об'єктом бухгалтерського обліку. Установа може отримувати майнові права на її використання згідно з ліцензійним договором, здійснюючи їх оплату (паушальний платіж чи роялті), розмір якої визначає вартість такого нематеріального активу. При цьому в обліку відображаються видатки на придбання таких прав, а також саме право на використання у складі нематеріальних активів. В інших випадках установа отримує послуги з установлення та супроводження (актуалізації) програми й відносить оплату цих послуг на видатки, а отже, й об'єкт нематеріальних активів у такому разі не виникає.

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах / П.Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. канд. економ. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.М. Банасько ; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – 19 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
4. Про авторське право і суміжні права : Закон України від від 23.12.1993 № 3792-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
5. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова КМУ від 24.02.2016 № 129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/129-2016-%D0%BF>.
6. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
7. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : Постанова КМУ від 03.10.2007 № 1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.
8. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
9. Про затвердження Порядку використання комп'ютерних програм в органах виконавчої влади : Постанова КМУ від 10.09.2003 № 1433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1433-2003-%D0%BF>.
10. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
11. Цивільний кодекс : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы отражения в учете нематериальных активов бюджетных учреждений в контексте выделения последних в качестве объектов права интеллектуальной собственности. Основываясь на нормах законодательства, доказано, что при получении услуги по установке и актуализации компьютерных программ объект нематериальных активов не возникает. Проанализированы учетные и юридические аспекты возможности отнесения компьютерных программ к составу объектов нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальный актив, компьютерная программа, объект права интеллектуальной собственности.

Summary. The questions of accounting reflection of the intangible assets of budgetary institutions in the context of the allocation as the objects of intellectual property rights has been considered in the article. The author, based on the statutory regulations has been proved that obtaining services from establishment and updating of computer software the object of intangible assets does not arise. Accounting and legal aspects of the possibility of designation of computer software on the intangible assets side has been analysed in the article.

Key words: intangible asset, computer software, object of intellectual property.