

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ

УДК 657

doi: 10.15330/apred.2.16.77-83

Новіченко Л. С.¹, Стойка Н. С.², Щирська О. В.¹

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЯЛТІ: КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ

¹ Національна академія статистики, обліку та аудиту,
кафедра аудиту та підприємництва,
м. Київ, вул. Підгірна, 1,
04107, Україна,
тел.: +380 (44) 484-49-41
e-mail: nasoa@nasoa.edu.ua

² Закарпатський угорський інститут ім. Ференці Ракоці II,
кафедра обліку і аудиту,
м. Берегово, площа Кошута,
690202, Україна,
тел.: +380 (3141) 4-28-29,
e-mail: foiskola@kmf.uz.ua

Анотація. Стаття спрямована на дослідження особливостей бухгалтерського обліку та оподаткування роялті в Україні. Розглянуто визначення економічного змісту поняття «роялті» в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування, що містяться в нормативних документах. Визначено, що відображення в бухгалтерському обліку роялті повинно забезпечуватися відповідним документальним забезпеченням. Роялті, як об'єкт бухгалтерського обліку, передбачає укладення відповідного ліцензійного договору, за умовами якого ліцензіар надає ліцензіату дозвіл на право використання об'єкта інтелектуальної власності на визначених договором умовах. Встановлено, що бухгалтерський облік роялті здійснюється шляхом відображення нарахованої суми роялті у складі витрат звітного періоду за функціональним призначенням. Систематизовано особливості бухгалтерського обліку роялті, акцентовано увагу на важливості розробки відповідного документального забезпечення облікового відображення господарських операцій, пов'язаних розрахунком роялті, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства. Визначено, що особливості оподаткування роялті врегульовані нормами Податкового кодексу України стосуються таких податків як ПДВ, податок на прибуток, єдиний податок, ПДФО, військовий збір. Дослідження особливостей та ключових аспектів оподаткування роялті дозволило встановити порядок оподаткування операцій з нарахування та виплати роялті юридичних осіб на різних системах оподаткування.

Ключові слова: право власності, право використання, авторська винагорода, облікове відображення роялті, оподаткування роялті, коригування фінансових результатів.

Novichenko L.S.¹, Stoika N.S.², Shchyrskaya O.V.¹

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF ROYALTY: KEY ASPECTS

¹ National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
Department of Audit and Entrepreneurship,

Kyiv, Pidhirna str. 1,
04107, Ukraine,
tel.: +380 (44) 484-49-41,
e-mail: nasoa@nasoa.edu.ua

²Ferenc Rákóczi II. Transcarpathian Hungarian
Institute,
Department of Accounting and Auditing,
Beregszász, Kossuth square, 6,
90200, Ukraine,
tel.: +380 (3141) 4-28-29,
e-mail: foiskola@kmf.uz.ua

Abstract. The article is directed features of accounting and taxation of royalty in Ukraine. Considered the definition of the economic concept of «royalty» in the field of accounting and taxation which contained in regulations. There is determined that the reflection in the accounting of royalty should be provided with appropriate documentation. Royalties, as an object of accounting, provides for the conclusion of a license contract, according to the contract the licensor gives the license permission to use the intellectual property on the terms specified in the contract. There is established that the accounting of royalty is carried out by reflecting the accrued amount of royalties as part of the costs of the reporting period by functional purpose. The features of royalty accounting are systematized, the emphasis is on the importance of developing appropriate documentation for accounting of business transactions related to the calculation of royalty, reflection in the accounts and financial statements of the enterprise. There is determined that the features of royalty taxation are regulated by norms of the Tax Code of Ukraine applies to such taxes as VAT, income tax, single tax, personal income tax, military duty. Research of the features and key aspects of royalty taxation allowed to establish the procedure for taxation of transactions on accrual and payment of royalties of legal entities in different tax systems.

Key words: right to property, right to use, honorarium, royalty accounting, royalty taxation, adjustment of financial results.

Вступ. Здійснення ефективної та безперервної діяльності підприємствами базується на використанні об'єктів інтелектуальної власності. Останнім часом можна спостерігати активне впровадження та використання ліцензійних договорів в діяльності підприємств, предметом яких є передача дозволу на виключне або невиключне право щодо використання об'єкта права інтелектуальної власності на умовах, які формуються та втілюються в предметі договору за взаємною згодою сторін. Відповідно з урахуванням предмету договору та економічного характеру відносин, що виникають між суб'єктами в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності, залежить порядок облікового відображення та оподаткування авторської винагороди (роялті). В практичній діяльності суб'єктів господарювання виникає ряд проблемних питань, пов'язаних з правильністю визнання роялті та його відображення у складі витрат звітного періоду підприємства, а також у зв'язку з наявністю відмінностей в оподаткуванні роялті при його виплаті фізичним та юридичним особам, резидентам та нерезидентам. Враховуючи, що операції з нарахування та виплати роялті впливають на визначення фінансових результатів до оподаткування, актуальними є питання особливостей виплати та оподаткування роялті суб'єктам різного типу. Отже завданням дослідження є встановлення особливостей бухгалтерського обліку та оподаткування роялті в Україні.

Постановка завдання. Проблемні питання бухгалтерського обліку та оподаткування роялті знайшли належне відображення в працях О. Баїк, І.М. Вагнер, В.М. Диви, О.О. Другова, О.Р. Попович, К.П. Проскури, З.М. Руденко та інші.

Зазначеними авторами досліджувались проблеми економічного та правового змісту терміну «роялті», оцінка роялті відповідно до галузевої специфіки діяльності підприємств, особливості оподаткування роялті в контексті вітчизняного і європейського досвіду.

Результати. Основними нормативними документами, що містять трактування економічного змісту дефініції «роялті» в сфері бухгалтерського обліку, адміністрування податків є Податковий кодекс України [2], а також П(С)БО 15 «Дохід» [3]. В зазначених законодавчих документах наявне тотожне трактування категорії «роялті», зокрема – «це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)» [2].

Відповідно до п. 14.1.225 Податкового кодексу України для потреб оподаткування, не є роялті такі платежі:

- як винагорода за використання комп'ютерної програми, у випадку наявності обмежень щодо її використання;
- за купівлю екземплярів об'єктів інтелектуальної власності, з метою подальшого перепродажу або застосування відповідно до функціонального призначення;
- за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо при такій передачі може здійснюватися розголошення інформації, ноу-хау, результатів наукових досліджень та досвіду;
- за передачу права на поширення екземплярів комп'ютерних програм без надання права на їх відтворення.

Роялті виступаючи об'єктом бухгалтерського обліку, передбачає підписання відповідного ліцензійного договору, положеннями якого врегульовується процедура передачі ліцензіаром дозволу на право використання об'єкта інтелектуальної власності ліцензіату відповідно до норм, врегульованих в договорі. Порядок нарахування, сплати роялті, встановлення основних прав, обов'язків та відповідальності сторін, випадки припинення та термін дії є ключовими складовими ліцензійного договору. Специфіка формування та складання ліцензійних договорів врегульовані положеннями Цивільного кодексу України [5]. В залежності від переданого виду ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності, залежатиме порядок облікового відображення операцій з нарахування та сплати роялті. Оскільки основним завданням бухгалтерського обліку є формування інформаційних потоків у відповідь на запити управлінського персоналу та внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів, формування якісного інформаційного забезпечення шляхом правильного бухгалтерського обліку роялті, оподаткування зазначених платежів нині набуває особливого значення.

Вагнер І.М., Демко І.І., Пришляк Г.В. зазначають, що «принциповими для визначення порядку відображення роялті в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є такі питання, як:

- до яких видів діяльності (операційної, інвестиційної чи фінансової) слід відносити операції з надання в користування нематеріальних активів;
- для підприємства – одержувача роялті чи забезпечують операції з надання в користування нематеріальних активів третім особам основну частку доходу такого

підприємства, тобто чи є така діяльність основною метою створення підприємства» [1, с. 79]. Правильне визначення зазначених питань в подальшому впливатиме на формування показників фінансової звітності, формування бази оподаткування різними податками, розкриття інформації у примітках, особливо, якщо такі операції здійснюються з пов'язаними сторонами підприємства.

Бухгалтерський облік операцій з нарахування та сплати роялті повинен базуватися на відповідному документальному забезпеченні. Основними документами, які є підтвердженням понесених витрат, які виникають при нарахуванні та виплаті роялті є:

- ліцензійний договір, як один із основних документів, яким врегульовуються договірні умови застосування роялті при провадженні господарської діяльності ліцензіата, порядок нарахування та сплати роялті;

- копії документів на право власності ліцензіара на об'єкт права інтелектуальної власності, оціночну вартість такого об'єкта (наприклад Звіт незалежного оцінювача);

- бухгалтерська довідка щодо обчислення розміру роялті, бухгалтерських проведення, якими в обліку відображено формування суми роялті, нарахованих податків;

- документи про оплату розрахованої суми роялті (платіжні доручення, виписка банку, квитанції) та нарахованих податків;

- у випадку виплати роялті нерезиденту для уникнення ситуації з подвійним оподаткуванням потрібно вимагати надання такою особою довідки про наявність укладеного міжнародного договору з Україною.

Бухгалтерський облік господарських операцій з нарахування та сплати роялті здійснюється шляхом відображення нарахованої суми роялті у витратах звітного періоду. Якщо операції з нарахування та виплати роялті пов'язані з виробництвом готової продукції, забезпеченням її кількісних та якісних характеристик, то в даному випадку сума нарахованого роялті може відобразитися на рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» при одночасному визнанні доходу від реалізації готової продукції. У випадку нарахування роялті за використання об'єкта права інтелектуальної власності, який не можливо безпосередньо включити до складу доходів звітного періоду, то в такій ситуації роялті слід відображати на рахунку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» у витратах відповідного звітного періоду. При використанні об'єкта права інтелектуальної власності винятково для реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, відображення у складі собівартості продукції обсягів нарахованого роялті неправильно.

Порядок оподаткування роялті врегульований Податковим кодексом України (далі – ПКУ), щодо таких податків як єдиний податок, ПДВ, ПДФО, військовий збір, податок на прибуток,.

ПДВ в господарських операціях з нарахування та сплати роялті. роялті не є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 196.1.6 п. 196.1 ст. 196 р. розділу V ПКУ). Зазначений факт є однією з переваг використання операцій пов'язаних з роялті як законного засобу мінімізації нарахування та сплати ПДВ.

ПДФО та військовий збір в господарських операціях з нарахування та сплати роялті резидентам. Якщо підприємство отримало від фізичної особи право використання об'єкта права інтелектуальної власності, саме юридична особа в даному випадку є податковим агентом. Роялті як один із видів пасивного доходу формує загальний оподатковуваний дохід фізичної особи, що підлягає оподаткуванню ПДФО та військовим збором. Зазначені податки нараховуються одночасно з нарахуванням щомісячної або річної суми роялті (залежно від умов встановлених ліцензійним договором). Особливості виплати ПДФО та військового збору базуються на загальностворених вимогах щодо сплати податків податковим агентом,

«передбачених ст. 168 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), зокрема ПДФО і військовий збір сплачуються:

- 1) в день виплати роялті, якщо така виплата проводиться готівкою, знятою з рахунку в банку, або шляхом перерахування на банківський рахунок фізичної особи;
- 2) протягом трьох банківських днів, якщо виплата роялті здійснюється готівкою з каси;
- 3) протягом 30 календарних днів за останнім днем місяця нарахування доходу, у випадку коли роялті нараховується, але не виплачується платнику податку.

Податок на прибуток в господарських операціях з нарахування та сплати роялті резиденту на загальній системі оподаткування

Дата визнання доходів, понесених витрат від здійснення господарських операцій з роялті повинна встановлюватися умовами ліцензійного договору. Критерії визнання доходів та витрат, пов'язаних з нарахуванням роялті врегульовані в П(С)БО 15 «Дохід», а також П(С)БО 16 «Витрати» [4]. Нормами зазначених стандартів встановлено, що доходи та витрати, пов'язані з нарахуванням роялті відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та в регістрах у момент їх виникнення, що не пов'язано з датою отримання грошей.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, який обчислюється шляхом здійснення відповідних коригувань фінансового результату до оподаткування на різниці, перелік яких наведено в ПКУ. Такий фінансовий результат розраховується та відображається у фінансовій звітності підприємства з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Розмір ставки податку на прибуток – 18 %.

При здійсненні господарських операцій з нарахування та сплати роялті між підприємствами платниками податку на прибуток, які не здійснюють коригування фінансового результату на податкові різниці, сума витрат та доходів від роялті включається в повному обсязі до витрат звітного періоду. В даному випадку витрати повинні бути обґрунтованими та пов'язаними з господарською діяльністю підприємства.

Податок на прибуток в господарських операціях з нарахування та сплати роялті резиденту на спрощеній системі оподаткування, неприбутковим організаціям

Підприємство на загальній системі оподаткування при здійсненні коригування фінансового результату на податкові різниці, яке проводить нарахування та сплату роялті на користь юридичної особи платника єдиного податку, збільшує фінансовий результат звітного періоду на суму витрат нарахованого роялті. Тотожна ситуація буде застосовуватися при нарахуванні роялті юридичним особам, звільненим від сплати податку на прибуток (наприклад, неприбуткові організації).

Податок на прибуток в господарських операціях з нарахування та сплати роялті нерезиденту

Фінансовий результат звітного періоду підприємства збільшується на суму витрат нарахованого роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті збільшену на 4% чистого доходу від реалізації продукції, робіт, послуг відповідно до показників фінансової звітності за рік, що передує звітному (за виключенням підприємств телебачення і радіомовлення).

Одночасно вимогами п. 140.5.7 ПКУ визначені випадки, за яких фінансовий результат звітного періоду збільшується на повну суму витрат з нарахування роялті на користь:

- 1) нерезидента, який не є бенефіціарним власником роялті, крім ситуацій коли фактичним отримувачем за довіреністю право отримати роялті надано іншим особам;

2) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

3) нерезидента, у якого операції з роялті не оподатковуються в країні, в якій він є резидентом;

4) особи, яка сплачує податок на прибуток у складі інших податків;

5) юридичної особи, яка звільнена від сплати податку на прибуток або сплачує його за ставкою, відмінною від 18 %.

Нарахування, сплата роялті нерезидентам, вимагає від юридичних осіб врахування положення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, укладених урядом України з іншими іноземними державами. Кожна конвенція встановлює конкретні умови та особливості оподаткування роялті, тому в таких випадках потрібно керуватися положеннями відповідної двосторонньої конвенції.

Висновки. Практика використання ліцензійних договорів в діяльності вітчизняних підприємств набуває зростаючої динаміки в умовах активного впровадження євроінтеграційних процесів. Наявність багатьох переваг застосування ліцензійних договорів, можливість оптимізації оподаткування ПДВ, податком на прибуток, при одночасному використанні права інтелектуальної власності, актуалізують питання правильного облікового відображення доходів і витрат з нарахування роялті, правильності оподаткування таких операцій. За підсумками проведеного дослідження систематизовано особливості бухгалтерського обліку операцій з нарахування та сплати роялті, акцентовано увагу на важливості розробки відповідного документального забезпечення облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з розрахунком роялті, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку, презентації у фінансовій звітності. Оскільки операціям з нарахування та сплати роялті притаманні певні особливості оподаткування залежно від податкового статусу ліцензіара та ліцензіата, вплив на коригування фінансових результатів та визначення бази оподаткування податком на прибуток, питання оподаткування повинні перебувати під особливим контролем платників податків. Дослідження особливостей та ключових аспектів оподаткування роялті дозволило встановити порядок оподаткування операцій з нарахування та виплати роялті юридичних осіб на різних системах оподаткування.

1. Вагнер І.М., Демко І.І., Пришляк Г.В. Особливості обліку і оподаткування роялті: актуальні аспекти. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2018. Випуск 2 (130). С. 78
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 30.10.2020)
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 30.10.2020)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 30.10.2020)
5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 30.10.2020)

References

1. Wagner, I.M., Demko, I.I., and G.V.Pryshlyak "Features of accounting and royalty taxation: current aspects." *Socio-economic problems of the modern period of Ukraine*, issue 2 (130), 2018, pp.78.
2. Tax Code of Ukraine from 2 December 2010. № 2755-VI. The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. Accessed 30 Oct. 2020.
3. Regulation (standard) of accounting 15 «Income» Approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine 29.11.99 № 290. The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text. Accessed 30 Oct. 2020.

Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Вип 16. Т.2

4. Regulation (standard) of accounting 16 «Income» Approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine 31.12.99 № 318. The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text. Accessed 30 Oct. 2020.
5. The Civil Code of Ukraine from 16 January 2003. № 435-IV. The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15. Accessed 30 Oct. 2020.