

УДК 657.421.3..621.397.13

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

**ЛЮДМИЛА
ПОЖАРЬСКА,**
аспірант кафедри
бухгалтерського обліку
обліково-економічного
факультету Київського
національного торговельно-
економічного університету

Розглянуто актуальні питання визнання і класифікації нематеріальних активів у податковому та бухгалтерському обліку. Запропоновано внести зміни в нормативні документи з метою вирішення проблемних моментів і гармонізації податкового й бухгалтерського обліку в частині визнання нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, класифікація, роялті, податковий облік.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним із основних чинників формування конкурентоспроможної ринкової економіки в Україні є перехід її на інноваційну модель розвитку, що зумовлює зростання частки нематеріальних активів у складі необоротних активів переважної більшості суб'єктів господарювання. З огляду на це особливе значення для правильної організації обліку цієї економічної категорії має уточнення термінології та вдосконалення класифікації нематеріальних активів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Критичний аналіз висвітлених в економічній літературі та законодавчих документах підходів до виділення класифікаційних ознак нематеріальних активів свідчить про те, що особливої уваги та докладного розкриття потребує класифікація нематеріальних активів за ознакою права власності.

Право власності можна розглядати в об'єктивному і суб'єктивному значенні. В *об'єктивному значенні* право власності визначається як сукупність або система правових норм, що регулюють відносини власності. У *суб'єктивному значенні* право власності – це забезпечена законом міра володіння, користуван-

ня та розпорядження активом, яка надає власнику можливість на свій розсуд використати свої майнові та немайнові права для будь-якої незабороненої законом діяльності.

Складовими суб'єктивного права власності є ознаки правомочності:

- 1) *право володіння;*
- 2) *право користування;*
- 3) *право розпорядження.*

З огляду на це чинну класифікацію нематеріальних активів доцільно доповнити класифікацією за ознаками правомочності власника щодо володіння, розпорядження й користування. Поділ нематеріальних активів за правом володіння дасть змогу виявити всі наявні на підприємстві активи в розрізі як власних, так і залучених об'єктів; за правом розпорядження – приймати управлінські рішення стосовно їх надання в користування іншим особам на умовах можливого ліцензування або субліцензування; за правом користування – визначити можливість споживання суб'єктом господарювання корисних благ від використання такого активу.

Систему класифікації нематеріальних активів за ознаками правомочності прав власності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА ПРАВОМ ВЛАСНОСТІ

№ з/п	Ознака правомочності	Об'єкти нематеріальних активів	Групи нематеріальних активів
1	Право володіння	1. Власні, створені підприємством 2. Отримані на умовах договору про передачу виключних прав	Група 3 – права користування майном Група 4 – права на об'єкти промислової власності Група 5 – авторське право та суміжні з ним права Група 6 – інші нематеріальні активи
2	Право користування	1. Отримані на умовах правостановлюючих документів	Група 1 – права користування природними ресурсами Група 2 – права користування майном

№ з/п	Ознака правомочності	Об'єкти нематеріальних активів	Групи нематеріальних активів
3	Право розпорядження	1. З правом передачі в тимчасове користування іншим особам	Усі групи
		2. Без права передачі в тимчасове користування іншим особам	Група 1 – права користування природними ресурсами Група 2 – права користування майном

Як бачимо, обмеження правомочності розпорядження (без права передачі іншим особам) не можуть застосовуватися до нематеріальних активів, що мають правомочність володіння. Тобто власні нематеріальні активи підприємства та отримані на умовах договору з передачею повних виключних майнових і немайнових прав власності обов'язково мають правомочності користування та розпорядження. Отже, якщо розглянуті нематеріальні активи матимуть обмеження в розпорядженні, їх не можна визнавати нематеріальними активами груп 3, 4, 5, 6.

Проаналізуємо, в який спосіб цю норму відображено в чинному бухгалтерському та податковому законодавстві.

Передусім зупинимося на змінах, які були внесені наказом № 372 від 18.03.2011 р. Міністерства фінансів України [1] у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2], а саме: «4.1. У пункті 5: 4.1.1. Доповнити абзаци четвертий – шостий словами: «крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті»;». Тобто цим наказом було введено обмеження для визнання об'єктів нематеріальними активами, якщо витрати на їх придбання підпадають під поняття «роялті».

Розглянемо поняття «роялті» та окреслимо коло проблем, які виникають при визнанні, обліку та класифікації нематеріальних активів після внесення зазначених вище змін.

Для того щоб визначитись із поняттям «роялті» насамперед звернемося до Закону України «Про авторське право і суміжні з ним права» від 23.12.93 р. № 3792-ХІІ [3]. Згідно зі ст.15 цього Закону **майнові права автора** (чи іншої особи, яка має авторське право) можуть бути передані (відчужені) іншій особі, після чого така особа стає суб'єктом авторського права. Автор (чи інша особа, яка має авторське право) отримує винагороду за будь-яке використання твору.

Винагорода може бути здійснена у формі:

- одноразового – **паушального платежу**;
- періодичних відрахувань за кожне використання – **роялті**;
- **комбінованих платежів**.

Роялті (з англ. *royalties*) – авторське – платежі за користування, які «ліцензіат» (отримувач ліцензії, патенту, англ. *licensee*) сплачує «ліцензіару» (продавцю ліцензії, патенту, англ. *licensor*) за поточне користування активами, найчастіше правами інтелектуальної власності.

Порівняємо зміст поняття «роялті» в національних і міжнародних стандартах, а також у податковому законодавстві (табл. 2).

Як бачимо, як у визначенні національних і міжнародних стандартів, так і у визначенні Податкового кодексу поняття «роялті» частково ідентичні, а саме: це платежі, одержані (сплачені) як винагорода не тільки за користування, а й за надання права на користування об'єктом інтелектуальної власності відповідно до ліцензійної угоди. Водночас, якщо ліцензійним договором передбачено умови, які надають користувачу об'єкта інтелектуальної власності не лише право користування, а й право розпорядження (продавати, передавати або відчужувати зазначений об'єкт), то для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств платежі за таким ліцензійним договором не можуть визнаватися роялті, а визнаються нематеріальними активами.

Для цілей бухгалтерського обліку стандарти не передбачають певних умов щодо надання права користувачу об'єкта інтелектуальної власності продавати, передавати або відчужувати зазначений об'єкт. У бухгалтерському обліку роялті – це платіж за користування або за надання права на користування авторським та суміжним правом без будь-яких обмежень.

Тому редакція П(С)БО 8 щодо групування за видами прав об'єктів нематеріальних активів з урахуванням обмежень «крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті» звучить некоректно для визнання нематеріальних активів. Адже «актив» і «платіж» (роялті) – це різні об'єкти обліку. Актив – це ресурс, а платіж – фінансово-грошова операція.

Внесені наказом № 372 зміни до П(С)БО 8 не врахували відмінність тлумачення понять «роялті» та «нематеріальні активи» в податковому та бухгалтерському законодавстві.

ТЛУМАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «РОЯЛТІ» В ЗАКОНОДАВСТВІ

Стандарт 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» (п. 3)	МСБО 18 «Дохід» (п. 5)	П(С)БО 15 «Дохід» (п. 4)	ПКУ (пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14)
<p><i>Роялті</i> – ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта права інтелектуальної власності</p>	<p><i>Роялті</i> – плата за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм</p>	<p><i>Роялті</i> – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на 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, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)</p>	<p><i>Роялті</i> – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на 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, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).</p> <p><i>Не вважаються роялті</i> платежі за отримання об'єктів власності, у володіння або розпорядження чи власність особи або якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголосення) є обов'язковим згідно із законодавством України</p>

Які ж відмінності визнання нематеріальних активів у податковому та бухгалтерському обліку?

Основна відмінність податкових критеріїв визнання нематеріальних активів від бухгалтерських міститься уже у визначенні поняття нематеріального активу. Податковий кодекс визначає **нематеріальний актив** як право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, в тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [4].

Право власності в цьому разі визначають відповідно до норм ЦКУ [5]. Пунктом 2 ст.418 ЦКУ визначено, що **право інтелектуальної власності** складають особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності. Суб'єктами права інтелектуальної власності згідно із ст. 421 ЦКУ є творець (творці) об'єкта права

інтелектуальної власності (автор, виконавець, винахідник тощо) та інші особи, яким належать особисті немайнові та (або) майнові права інтелектуальної власності.

Особисті немайнові права інтелектуальної власності згідно із ст. 423 ЦКУ включають:

- 1) право на визнання людини творцем (автором, виконавцем, винахідником тощо) об'єкта права інтелектуальної власності;
- 2) право перешкоджати будь-якому посягання на право інтелектуальної власності, здатному завдати шкоди честі чи репутації творця об'єкта права інтелектуальної власності;
- 3) інші особисті немайнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.

Особисті немайнові права інтелектуальної власності належать творцеві об'єкта права інтелектуальної власності. У випадках, передбачених законом, особисті немайнові права інтелектуальної власності можуть належати іншим особам.

Особисті немайнові права інтелектуальної власності не залежать від майнових прав інтелектуальної власності.

Майнові права інтелектуальної власності згідно із ст. 424 ЦКУ включають:

- 1) право на використання об'єкта права інтелектуальної власності;
- 2) виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності;
- 3) виключне право перешкоджати неправомірно-му використанню об'єкта права інтелектуальної власності, в тому числі забороняти таке використання;
- 4) інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.

Майнові права визнаються за умови, що вони містять обов'язково всі три складові правомочності: право володіння, право користування, право розпорядження.

Отже, існують принципи відмінності у визначенні об'єктів нематеріальних активів у податковому та бухгалтерському законодавстві.

У бухгалтерському обліку використовують визначення нематеріального активу згідно з П(С)БО 8: **«Нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [2].

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку для визнання об'єкта нематеріальним активом мають бути виконані такі умови:

- актив не має матеріальної форми;
- актив як вид права може бути ідентифікований;
- вартість активу може бути достовірно визначена;

➤ суб'єкт господарювання контролює актив та планує отримувати майбутні економічні вигоди від цього ресурсу.

Поряд із цим у податковому обліку не можуть бути визнані нематеріальними активами об'єкти, якщо вони не є об'єктами права інтелектуальної власності. Тобто якщо користувач об'єкта інтелектуальної власності не має права продавати, передавати або відчужувати зазначений об'єкт, то платежі за таким ліцензійним договором для цілей оподаткування податком на прибуток не є нематеріальними активами (а є роялті) та включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених п.140.1.2 ст. 140 ПКУ.

Виходячи з викладеного вище можна визначити, що:

- «роялті» – це платіж;
- Закон про оподаткування прибутку підприємств [6] використав, а потім і Податковий кодекс [4] продублював, поняття «роялті» для опосередкованого визначення того, «що не є нематеріальним активом»;
- у П(С)БО 8 було частково внесено дані тези із Податкового кодексу щодо обмежень для визнання об'єкта нематеріальним активом (порушивши таким чином положення ст. 3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] стосовно того, що податковий облік ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, а не навпаки), проте не було враховано відмінність у тлумаченнях понять «роялті» та «нематеріальні активи» в бухгалтерському та податковому законодавстві.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Для вирішення проблемних моментів визнання та класифікації нематеріальних активів, удосконалення й гармонізації законодавчих актів податкового і бухгалтерського обліку в частині визнання нематеріальних активів доцільно:

1. Внести зміни до Податкового кодексу та до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», додавши саме у визначення нематеріальних активів обмеження для їх визнання, а не у визначення поняття «роялті», а саме:

«Не визнаються нематеріальним активом права на отримання об'єктів власності у володіння та розпорядження, якщо умови користування такими об'єктами власності не надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України».

2. Внести зміни до Податкового кодексу в частині визначення терміна «роялті», привівши його у відповідність до П(С)БО 15 «Дохід»:

«Роялті» – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на 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, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)».

3. Внести зміни до Податкового кодексу і П(С)БО 8 в частині тлумачення поняття нематеріальних активів, скасувавши зміни, внесені наказом № 372 від 18.03.2011 р. Міністерства фінансів України [1] у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] в частині обмеження для визнання нематеріальних активів, а саме: «крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті».

Основне значення внесених пропозицій полягає у гармонізації податкового і бухгалтерського законодавства та у вирішенні проблем визнання та класифікації нематеріальних активів.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Про затвердження** Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 // www.liga.net

2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242.

3. **Про авторське** право і суміжні з ним права: Закон України від 23.12.93 р. № 3792-ХІІ // www.liga.net

4. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // www.liga.net

5. **Цивільний** Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV // www.liga.net

6. **Про оподаткування** прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (втратив чинність).

7. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV // www.liga.net

Рассмотрены актуальные вопросы признания и классификации нематериальных активов в налоговом и бухгалтерском учете. Предложено внести изменения в нормативные документы с целью решения проблемных моментов и гармонизации налогового и бухгалтерского учета в части признания нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, роялти, налоговый учет.

The actual issues of recognition and classification of intangible assets in the tax and accounting. Proposed to amend the regulations to address the problem of moments and the harmonization of tax and accounting to the recognition of intangible assets.

Keywords: intangible assets, classification, royalty, tax accounting.



Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності

Тел: 492-25-19,
451-73-79
з 10:00 до 17:00
(понеділок – п'ятниця)
Email:
wirt.ukr@gmail.com

