

УДК 657.22

Шелест В.С.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ВИБУТТЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Подано аналіз особливостей методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів у вітчизняній практиці. В статті розглянуті проблеми відображення операцій з вибуття таких активів у бухгалтерському та податковому обліку, як фактору підвищення достовірності фінансової звітності. Обґрунтовано важливість вдосконалення та розвитку існуючої методології обліку роялті.

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

Shelest V.

## **ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS' DISPOSAL**

The primary task of the published article is to analyze the methodology of intangible assets accounting according to the domestic practices. The article deals with the problem of the accounting and tax accounting disposal of such assets, as a factor of increasing the authenticity of financial reporting. The importance of improvement and development the existing methodology of accounting royalties is shown.

Key words: intangible assets, accounting, tax accounting, royalties.

Шелест В.С.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Дан анализ особенностей методологии бухгалтерского учета нематериальных активов в отечественной практике. В статье рассмотрены проблемы отображения операций с выбытия таких активов в бухгалтерском и налоговом учете, как фактора повышения достоверности финансовой отчетности. Обоснована важность совершенствования и развития существующей методологии учета роялти.

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

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. На**

---

*Шелест В.С.*

сьогоднішній день, стрімкий прогрес технологій, ускладнюючи форми конкурентної боротьби та виводячи економічні процеси на істотно новий рівень, віддає належну роль, серед факторів розвитку суспільства, інтелектуальній власності. Активне використання об'єктів права інтелектуальної власності в процесах господарської діяльності підприємства вимагає відображення таких об'єктів нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку, у звітах про фінансові результати.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить про те, що процес вибуття нематеріальних активів розглядався багатьма вченими, зокрема: Бутинцем Ф.Ф., Герасимчуком І.В., Головим С.Ф., Грабовою Н.М., Довгополаю Н.А., Єрмоленком Г., Завгороднім А.Г., Кужельним М.В., Несторенком М.В., Партіном Г.О., Сопком В., Чумаченьком М.Г. та ін. Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць та суттєві досягнення щодо даної тематики, ряд питань вимагає уточнень та подальших досліджень.

**Цілі статті.** Мета роботи полягає у дослідженні та узагальненні умов вибуття нематеріальних активів та розкритті особливостей відображення таких процесів в бухгалтерському та податковому обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів.** У процесі господарської діяльності, під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників ринкової економіки, трапляються непоодинокі випадки неспроможності нематеріального активу приносити організації економічні вигоди в майбутньому та вибуття таких активів, в таких випадках вартість зазначених активів підлягає списанню з рахунків бухгалтерського обліку. П(С)БО 8 в п. 34 виділяє такі умови списання нематеріального активу з балансу підприємства, що спричинене його вибуттям [6]:

- передача на безоплатній основі;
- неможливість підприємством отримання в подальшому економічних вигід від використання такого активу.

Сам факт неспроможності нематеріального активу приносити економічні вигоди в майбутньому може бути викликаний рядом чинників, серед яких найпоширенішим є зниження комерційної зацікавленості підприємств в такому активі, що може бути викликане обмеженням доступу до ресурсів, які використовуються в комплексі із зазначеним активом задля отримання бажаного економічного ефекту.

Однак, варто пам'ятати, що неспроможність активу приносити економічні вигоди найближчим часом не виключає відновлення такої можливості через певний проміжок часу [9].

На практиці виділяють два основні шляхи розпорядження правами на об'єкти інтелектуальної власності, а саме: надаючи третій особі виключні майнові права на нематеріальний актив та надаючи третій особі право користування результатами інтелектуальної діяльності у встановлених відповідним договором межах (рис. 1).

У процесі надання права користування нематеріальними активами, власник прав (ліцензіар) отримує дохід у вигляді роялті. Відповідно до п.20 П(С)БО 16 роялті визнається доходом при можливості отримання економічних вигод та за умови, що такий дохід можна достовірно оцінити [5]. В той же час, ліцензіат (платник роялті) відносить такі платежі та витрати на придбання нематеріальних активів, за виключенням тих, що амортизуються, до витрат при визначенні об'єкту оподаткування, керуючись пп. 140.1.2, п. 138.1 и пп. 138.1.1 ПКУ та дотримуючись наступних умов [8]:

- витрати відносяться в повному розмірі, якщо роялті сплачується на користь резидента – платника податку на прибуток на загальних засадах;

- витрати відносяться в розмірі, що не перевищує 4% доходу від реалізації продукції (без урахування ПДВ та акцизного збору) за попередній рік, при умові, що роялті сплачується на користь нерезидента.

Важливо пам'ятати, що роялті визнаються лише при існуванні документального підтвердження здійснення операцій, якими вони були викликані, зокрема: ліцензійного договору; платіжних доручень; бухгалтерської довідки. Податкове законодавство виділяє певні особливості оподаткування доходів у вигляді роялті залежно від правового статусу ліцензіара. В той же час, податковим законодавством встановлюються певні обмеження щодо віднесення роялті до складу витрат, при визначенні бази оподаткування (рис. 2).

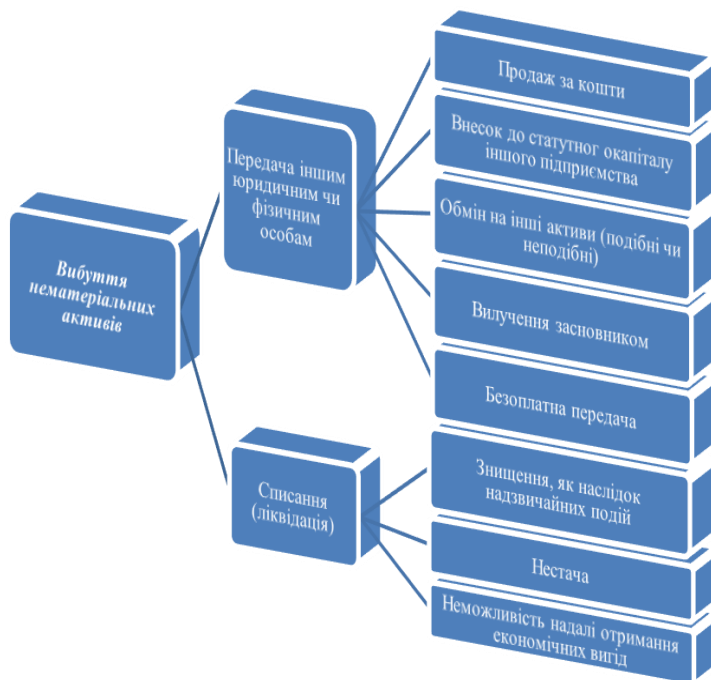


Рис. 1. Умови вибуття нематеріальних активів

Тобто, узагальнюючи, можна стверджувати, що при виплаті роялті ліцензіару–резиденту платник, тобто ліцензіат, має право відносити такі витрати подвійного призначення до складу інших витрат, при визначенні бази оподаткування, за умови, що такі платежі безпосередньо пов'язані з основною діяльністю ліцензіата. Однак, якщо роялті виплачується нерезиденту слід керуватися пп. 140.1.2 ПКУ [8]. На практиці, виникає багато спірних питань, особливо в частині визначення прав інтелектуальної власності, що виникли у резидента України вперше. Для підтвердження відсутності підстав віднесення роялті, нарахованих на користь нерезидента, до складу витрат виступає висновок Міністерства освіти і науки, молоді та спорту. А підтвердження того, що у резидента права щодо об'єктів інтелектуальної власності виникли не в перше, слугує договір про розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, в якому повинна вказуватися зазначені обставини.

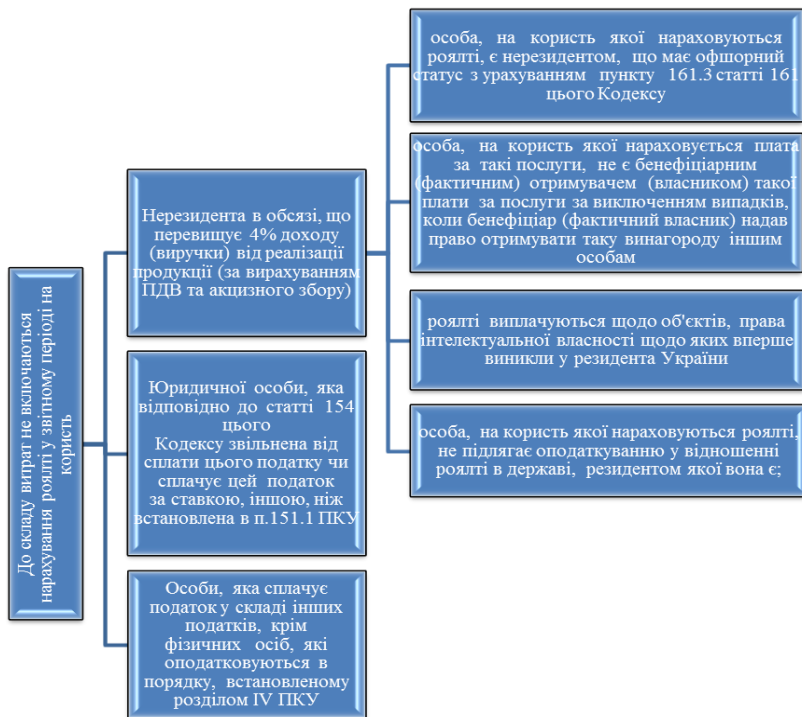


Рис. 2. Умови, за яких роялті не включають до складу витрат, відповідно до податкового законодавства

Керуючись нормами податкового кодексу, з приводу умов оподаткування роялті податком на прибуток підприємств та податком з доходів фізичних осіб, можна виділити умови в залежності від правового статусу ліцензіара, зокрема [8]:

*Якщо ліцензіар – фізична особа – підприємець, що перебуває на загальній системі оподаткування, то:* відповідно до пп.170.3.1 та п. 167.1 ПКУ роялті виступає об'єктом оподаткування ПДФО та оподатковується за тими ж правилами, що і встановлені для оподаткування дивідендів, а саме: 15%, якщо загальна сума нарахованих сум роялті та інших видів доходів за звітний календарний місяць не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати; 17% від суми перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати. Пункт 177.8 ПКУ зазначає, що юридична особа, що нараховує роялті фізичній особі – підприємцю, не утримує податок на доходи у джерела виплати, за умови наявності наступних документів:

копій документів, що підтверджують реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (виписи чи свідоцтва про державну реєстрацію); витягу з Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб – підприємців, в якому зазначаються обрані види діяльності.

*Якщо ліцензіар – фізична особа – підприємець, що виступає платником єдиного податку, то:* відповідно до ст.292 ПКУ до доходу фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку не включаються отримані такою особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті тощо. Тому, юридична особа, що виплачує роялті фізичним особам – підприємцям – платникам єдиного податку, та повинна утримувати із суми нарахованого роялті ПДФО по ставці 15% (17%) і перераховувати його до бюджету. А фізичній особі роялті вже виплачується за вирахуванням ПДФО.

*Якщо ліцензіар – фізична особа – нерезидент, то:* відповідно до пп.162.1.2 ПКУ фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні, є платником податку на доходи фізичних осіб. При чому оподатковуються такі доходи, керуючись п.170.1 ПКУ, за правилами і ставками визначеними для резидентів, тобто 15% (17%). Якщо між Україною та країною нерезидента укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного чи часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, то необхідно застосовувати правила встановлені в міжнародному договорі. Юридична особа (податковий агент) може самостійно застосовувати такі правила, якщо нерезидент виступає бенефіціаром (фактичним) отримувачем доходу і є резидентом країни з якою Україна уклала міжнародний договір (п. 103.2 ПКУ).

*Якщо ліцензіар – юридична особа, що перебуває на загальній системі оподаткування, то:* керуючись пп. 135.5.1 ПКУ роялті виступає доходом (відноситься до інших доходів), що враховується при обчисленні бази оподаткування податком на прибуток підприємств.

*Якщо ліцензіар – юридична особа, що виступає платником єдиного податку, то:* відповідно до п.292.1 ПКУ отримане роялті включають до складу доходів, що підлягає оподаткуванню єдиним податком.

Крім того, керуючись пп. 196.1.6 ПКУ виплата роялті, що здійснюється емітентом, в грошовій формі чи у формі цінних паперів – не виступає об'єктом оподаткування ПДВ.

Поряд з тим, відповідно до п. 9 Переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого постановою КМУ від 22.12.2010 №1170, роялті, що сплачується в якості винагороди по авторському договору на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, за виключенням винагороди штатним працівникам редакцій, видавництв, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди не виступає базою для нарахування ЄСВ.

Задля стимулювання поширення технологій та загалом розвитку інноваційної економіки, податкові органи намагаються знизити податковий тиск на суб'єктів підприємницької діяльності. Так, відповідно до п. 26 підр. 2 р. XX ПКУ операції, що пов'язані з постачання програмної продукції звільняються від оподаткування ПДВ на термін з 01.01.2013 до 01.01.2023[9].

Крім того, платник податків також може протягом цих 10 років застосовувати податок на прибуток підприємств у розмірі 5% (п. 15 підр. 4 р. XX ПКУ). Однак, такий суб'єкт підприємницької діяльності повинен отримати свідоцтво про реєстрацію його в якості суб'єкта, що має право застосовувати зазначені пільги, тобто суб'єкта господарювання індустрії програмної продукції.

Всі господарські процеси повинні підтверджуватися первинними документами. Вибуття нематеріальних активів оформлюється спеціальним наказом, керуючись яким такі активи переходять до складу необоротних активів, що утримуються з метою подальшого продажу. Даний процес відображається по дебету рахунку 286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримані для продажу» та кредиту рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Поряд з тим, п. 1 розд. II П(С)БО 27 чітко регламентуються умови, при яких можливе переведення активу до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, серед них найсуттєвішими є [7]:

- готовність активу до продажу;
- наявність активного ринку щодо таких активів;
- високий рівень ймовірності продажу, що може бути забезпечений укладенням відповідного договору;
- очікування економічної вигоди від такого продажу.

Важливо зауважити, що субрахунок 286 можна використати лише у випадку продажу нематеріального активу, при інших видах

його відчуження даний субрахунок не застосовується.

При дотриманні норм законодавства, що регулюють процес вибуття нематеріальних активів, амортизаційні відрахування припиняються з наступного місяця після місяця переведення активу до складу необоротних активів, що утримуються для продажу. На субрахунку 286 активи відображаються за найменшою з вартостей: балансовою вартістю чи чистою вартістю реалізації. У випадку зміни рішення підприємства щодо продажу нематеріального активу, він списується з субрахунку 286 керуючись правилом нижчої оцінки, тобто відбувається зворотне коригування.

У податковому обліку зазначені коригування нематеріальних активів за участю субрахунку 286 не відображаються. До доходів платника податків включається сума перевищення вартості продажу активу над його балансовою вартістю, а до витрат відповідно сума перевищення балансової вартості активу над вартістю продажу [8].

Операції з продажу нематеріальних активів обкладаються ПДВ, при чому база обкладання розраховуються керуючись договірною вартістю НМА, однак не повинна бути нижчою за звичайну ціну.

При вибутті нематеріальних активів у результаті безоплатної передачі дохід не визнається, а залишкову вартість, керуючись вимогами законодавства, варто списувати на інші витрати періоди. Що стосується податкового обліку, то підпадаючи під операції продажу товарів (для цілей обкладання податком на прибуток) та постачання послуг (для цілей обкладання ПДВ) дохід у результаті безоплатного відчуження нематеріальних активів та база обкладання ПДВ, формується виходячи з рівня звичайної ціни [8].

На практиці існують випадки, коли керівництво підприємства приймає рішення про списання об'єкту нематеріальних активів з балансу. В такому разі, необхідно приймати до уваги лист Міністерства фінансів України від 21.07.2004 № 31-17310-01-29/13178, де зазначається, що нульову залишкову вартість не можна розцінювати в якості підстави для списання активів з балансу підприємства. Рішення щодо списання ухвалюється компетентною комісією за наявності об'єктивних причин. В той же час, в компетенцію такої комісії входить можливість приймати рішення щодо поліпшення нематеріального активу при існування перспективи отримання економічних вигод в майбутньому.

У нормах Податкового кодексу не висвітлюється можливість ліквідації об'єкті нематеріальних активів, з чого випливає заборона включати до витрат балансову вартість таких активів.



У бухгалтерському обліку списання нематеріальних активів відображається по дебету рахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредиту рахунку 12 «Нематеріальні активи».

**Висновки.** На сьогодні, методологія обліку нематеріальних активів не відповідає вимогам економіки та темпам її розвитку. А питання відображення в системі бухгалтерського обліку втрати вартості таких активів не втрачає своєї актуальності. Така ситуація безпосередньо пов'язана з амортизаційною політикою підприємства, оскільки, незважаючи на явні елементи умовності, амортизація залишається єдиним діючим інструментом відображення процесу морального старіння нематеріальних активів. В той же час, потреба в гармонізації бухгалтерського і податкового обліку, ускладнюючи облікову роботу бухгалтерів, просто вимагає законодавчого врегулювання.

Поряд з тим варто відмітити позитивний вплив міжнародних стандартів на особливості ведення бухгалтерського обліку в різних країнах світу, вчасності, на розвиток, вдосконалення та гармонізацію обліку нематеріальних активів, як провідного чиннику конкурентоздатності та отримання надприбутків на сьогоднішній день.

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи».
3. Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009р. «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів».
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами та доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999р. (із змінами та доповненнями).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.01.2003 р. № 617 (із змінами та доповненнями).
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2756–VI (із змінами та доповненнями).
9. Хендриксен Є.С. Теория бухгалтерського учета / Є.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под. ред. прод. Я.В.Соколова.– М.: Финансы и статистика, 1997.– 576 с.
10. Belkaoui A. (1985) *International Accounting: Issues & Solutions*, Quorum Books, USA, 364 pages.