

УДК 657:339.3

І. Б. Медвідь,  
асистент кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу  
Т. В. Савчук,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу  
І. М. Негрич,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

# УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЛІЦЕНЗІЙ НА ПРАВО ЗДІЙСНЕННЯ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

I. B. Medvid,  
Teaching assistant Professor, Department of Accounting and Auditing  
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk  
T. V. Savchuk,  
Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor, Department of Accounting and Auditing,  
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk  
I. M. Negrich,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Department of Accounting and Auditing,  
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk

## IMPROVEMENT OF ACCOUNTING LICENSES FOR TRADING ACTIVITIES

**У статті визначено види ліцензій на право здійснення торгівельної діяльності і відповідні нормативні акти, що визначають порядок їх ліцензування. Дана критична оцінка існуючому порядку відображення таких ліцензій в обліку та запропоновано удосконалений варіант бухгалтерського обліку і відображення в фінансовій звітності операцій придбання та списання торгівельних ліцензій. Це дозволить відображати у фінансовій звітності реальну вартість ліцензій, не завищуючи при цьому вартість активів. Це унеможливить завищення вартості активів при відображенні у фінансовій звітності реальної вартості ліцензій. Такий порядок обліку ліцензій дозволить підвищити достовірність результатів аналізу фінансового стану підприємства.**

**The types of licenses for commercial activities and regulations governing of its licensing have been defined. The critical assessment of the current display order of licenses in accounting has been given. An improved version of accounting and showing of transactions of purchase and cancellation of trading licenses in the financial statements have been proposed. It will prevent overvaluation of assets in the financial statements display the real value of licenses. This accounting licenses procedure will increase the reliability of the analysis of company's financial condition.**

*Ключові слова: ліцензія, ліцензування, торгівельна діяльність, нематеріальний актив, первісна вартість.*  
*Key words: license, licensing, trading activity, an intangible asset, the original cost.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні такий вид підприємницької діяльності, як торгівля, є однією з найважливіших складових економіки України. І, як відомо, при здійсненні торгівельної діяльності певними видами товарів необхідно придбання ліцензії.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Єдиного підходу щодо обліку торгових ліцензій ні серед науковців, ні серед практиків-бухгалтерів немає. Одні вважають, що придбана торгова ліцензія є витратами май-

бутніх періодів, інші — що такі ліцензії слід відображати як нематеріальні активи.

Дослідженням обліку ліцензій взагалі і у торгівлі зокрема присвячені публікації таких науковців і практиків з бухгалтерського обліку, як Л.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Ю.П. Гладішева, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, В.Б. Захожай, Л. Солошенко.

Але в цих публікаціях увага здебільшого зосереджена на особливостях врахування придбаної ліцензії з метою оподаткування, оскільки податкові правила з прийняттям Податкового кодексу України змінились. Натомість, бухгалтерський облік ліцензій залишається методично невизначеним і неоднозначним.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою даного дослідження є визначення особливостей і удосконалення відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій з ліцензіями на право здійснення торгівельної діяльності з метою забезпечення реальності представлення фінансового стану підприємства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Визначення поняття ліцензії дає Закон України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" від 01.06.2000 р. № 1775-III, відповідно до якого: "ліцензія — це документ державного зразка, який засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку у разі його встановлення Кабінетом Міністрів України за умови виконання ліцензійних умов" [1].

Цим Законом встановлено, що ліцензуванню на території України підлягає 43 види підприємницької діяльності, зокрема здійснення такої торгівельної діяльності:

1) торгівля вогнепальною зброєю невійськового призначення та боеприпасами до неї, холодною зброєю, пневматичною зброєю калібру понад 4,5 міліметра і швидкістю польоту кулі понад 100 метрів на секунду;

2) оптова, роздрібна торгівля ветеринарними медикаментами і препаратами;

3) торгівля пестицидами та агрохімікатами (тільки регуляторами росту рослин);

4) торгівля спеціальними технічними засобами для зняття інформації з каналів зв'язку, іншими засобами негласного отримання інформації;

5) торгівля криптосистемами і засобами криптографічного захисту інформації (згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України);

6) діяльність, пов'язана з торгівлею піротехнічними засобами;

7) торгівля рідким паливом з біомаси та біогазом;

8) торгівля племінними (генетичними) ресурсами.

Термін дії та порядок оплати ліцензії регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України "Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за їх видачу" від 29 листопада 2000 р. № 1755 [2]. Цією постановою визначено, що термін дії ліцензії при здійсненні торгівельної діяльності є необмеженим, за винятком торгівлі піротехнічними засобами, для яких встановлено термін дії 5 років.

У статті 9 Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" також визначено перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до спеціального законодавства, тобто порядок ліцензування яких регламентовано ще рядом інших нормативних актів. Щодо торгівельної діяльності, то це — торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодovým, алкогольними напоями та тютюновими виробами, а також оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами. Термін дії і вартість ліцензії на право торгівлі даними товарами визначається Законом України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" [3], зокрема в ньому передбачена диференціація плати за ліцензію залежно від того, оптовою чи роздрібною торгівлею бажає займатись ліцензіат.

Встановлена річна плата за ліцензію на право оптової торгівлі:

— спиртом етиловим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодovým у розмірі 500 000 гривень;

— алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту) — 500 000 гривень;

— тютюновими виробами — 500 000 гривень;

— сидром та перрі (без додання спирту) — 780 гривень.

Ліцензії на право оптової торгівлі даними товарами видаються терміном на п'ять років. Оплата здійснюється частковими платежами за кожний наступний рік у розмірі 1/5 вартості ліцензії.

Вартість ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту) і тютюновими виробами, становить:

— 8 000 гривень на кожний окремих, зазначений в ліцензії електронний контрольний-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі; на роздрібну торгівлю тютюновими виробами на кожне місце торгівлі;

— 2 000 гривень — на території сіл і селищ, за винятком тих, що знаходяться у межах території міст;

— 500 гривень, на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту), на кожний окремих, зазначений у ліцензії електронний контрольний-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі;

— 250 гривень — на роздрібну торгівлю тютюновими виробами на кожне місце торгівлі.

Плата за ліцензію на роздрібну торгівлю сидром та перрі (без додання спирту) становить 780 гривень на кожне місце торгівлі незалежно від його територіального розташування.

Для місць торгівлі, які розташовані за межами території міст обласного підпорядкування і міст Києва та Севастополя на відстані до 50 км та які мають торговельні зали площею понад 500 кв. м, плата за ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту), становить:

— 8 000 гривень, на кожний окремих, зазначений в ліцензії електронний контрольний-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі;

— 2 000 гривень на роздрібну торгівлю тютюновими виробами на кожне місце торгівлі.

Ліцензії на право роздрібною торгівлі видаються терміном на один рік.

Плата за ліцензію на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами справляється щоквартально рівними частками і зараховується до місцевих бюджетів згідно з чинним законодавством.

Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами додатково визначені наказом Міністерства охорони здоров'я України № 723 від 31.10.11 р. "Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами" [4].

Отже, термін дії ліцензій на здійснення торгівельної діяльності може бути різним — від одного року до необмеженого терміну.

Для цілей бухгалтерського обліку придбана ліцензія визнається нематеріальним активом, оскільки відповідно до ПСБО 8 "Нематеріальні активи" нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми і може бути ідентифікований [5, ст.4]. Зокрема, ліцензія на здійснення торгівельної діяльності відноситься до групи "Інші нематеріальні активи".

Як нематеріальний актив ліцензія в момент придбання повинна оприбутковуватись за первісною вартістю, яка відповідно до п. 11 ПСБО 8 складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для викори-

стання за призначенням". Таким чином, ліцензії, оплата за які здійснюється одним платежем, визнаються в обліку за фактично сплаченою вартістю.

Не так все однозначно з тими ліцензіями, за якими передбачена часткові періодичні виплати.

Наприклад, у випадку придбання ліцензії на оптову торгівлю тютюновими виробами оплата вноситься щорічно у сумі 500 000 грн., при цьому термін дії ліцензії 5 років, тобто загальна вартість ліцензії 2 500 000 грн. Виникає запитання, яку ж суму відображати в обліку при одержанні ліцензії як первісну вартість: суму фактично сплачену 500 000 грн. чи загальну вартість ліцензії 2 500 000 грн.?

П. 6 ПСБОВ "Нематеріальні активи" визначає, що нематеріальний актив може бути визнаний в обліку активом за умови достовірної оцінки та ймовірності майбутніх економічних вигід, але не дає чіткої відповіді на запитання, що є первісною вартістю ліцензії у випадку поетапної сплати їх вартості.

Міністерство фінансів України листом від 20.06.2006 р. № 31-3400-10-25/12966 рекомендує: "Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242, набуто право на здійснення діяльності з метою використання протягом періоду більше одного року визнається нематеріальним активом і зараховується на баланс за первісною вартістю, яка складається із загальної суми, що підлягає сплаті за весь період, на який отримано ліцензію на право здійснення певного виду діяльності" [6].

У бухгалтерському обліку рекомендовано такий порядок обліку придбаних ліцензій (табл. 1).

Отже, після оприбуткування в балансі буде обліковуватись нематеріальний актив, первісна вартість якого 2 500 000 грн., хоча фактично за ліцензію сплачено тільки 500 000 грн. На нашу думку, таке відображення в обліку суперечить основній меті ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності — надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та принципу повного висвітлення, відповідно до якого користувачам надається суттєва та достовірна інформація про фінансовий стан (вартість нематеріальних активів) буде завищена на суму 2 000 000 грн.

З іншого боку, несплачена сума (2 000 000 грн.) відобразиться як кредитовий залишок рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами". Нагадаємо, цей рахунок активний, а тому не може мати кредитового залишку. Крім того, таке відображення суперечить Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в якій зазначено, що "за дебетом рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення чи списання" [7]. Таким чином, несплачена частина вартості ліцензії (2 000 000 грн.) не може визнаватись ні як погашення дебіторської заборгованості, ні як кредитовий залишок дебіторської заборгованості, але і кредиторська заборгованість в цій ситуації відсутня. Відповідно до ПСБО 11 "Зобов'язання" [8, ст.5] зоб'

**Таблиця 1. Облік придбання ліцензії на право здійснення торгівельної діяльності відповідно до рекомендацій Міністерства фінансів України**

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Сплачено вартість ліцензії (річний платіж — 500 000 грн.)	377	311	500 000
2. Одержана ліцензія і введена в експлуатацію	154	377	2 500 000
	127	154	
3. Нарахована амортизація за квартал	93	133	125 000

**Таблиця 2. Відображення в обліку придбання ліцензій на право здійснення торгівельної діяльності в перший рік за авторськими рекомендаціями**

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Сплачено вартість ліцензії (річний платіж — 500 000 грн.)	377	311	500 000
2. Одержано ліцензію	154	377	500 000
3. Введено ліцензію в експлуатацію	1271	154	500 000
	1271	1272	2000 000
4. Нарахована амортизація за квартал	93	133	125 000

бов'язання визнається за умови існування ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. У даній ситуації цієї ймовірності немає. Якщо лізингодержувач передумає продовжувати ліцензовану торгівлю або ж порушить ліцензійні умови, його ліцензія анулюється і він не зобов'язаний буде сплачувати наступні річні платежі.

З огляду на вищезазначене, вважаємо, що порядок відображення в обліку придбання ліцензії слід удосконалити. Зокрема, доцільним вважаємо ввести до субрахунка 127 субрахунок третього порядку 1272 "Неоплачена вартість ліцензії", який буде контрактивним до рахунку 1271 "Ліцензія на право здійснення торгівельної діяльності". У момент придбання несплачена вартість відобразиться за кредитом рахунку 1272 з наступним списанням за дебетом при сплаті кожного наступного платежу. Порядок використання даного рахунку наведемо в таблицях 2 і 5.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) станом на кінець першого року придбана ліцензія відобразиться так (табл. 3 і 4).

Отже, залишкова вартість придбаної ліцензії дорівнює нулю і це правильно, оскільки всі економічні вигоди від сплати річного платежу лізингодержувач уже одержав.

У наступному році сплата чергового річного платежу за ліцензію зменшить неоплачену вартість ліцензії.

Як і на кінець першого року, так і на кінець другого року залишкова вартість ліцензії дорівнює нулю. Залишкова вартість ліцензії буде більшою за нуль впродовж року до тих пір, поки підприємство використовуватиме економічні вигоди від неї (здійснюватиме торгівельну діяльність впродовж періоду, за який було оплачено) (табл. 6, 7).

**ВИСНОВКИ**

Отже, використання запропонованого рахунку 127/2 "Неоплачена вартість ліцензії" дозволить у балансі відображати реальну вартість ліцензії в розмірі економічної вигоди, яку ліцензіат може одержати від сплаченої частини вартості ліцензії.

**Таблиця 3. Залишки за рахунками обліку придбаній торгової ліцензії на кінець першого року**

Показники	Сума, грн.
Ліцензія на право здійснення торгівельної діяльності:	
первісна вартість (рах. 1271)	2 500 000
неоплачена вартість ліцензії (рах. 1272)	(2 000 000)
накопичена амортизація (рах. 133)	(500 000)
залишкова вартість	0

**Таблиця 4. Відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) придбаній ліцензії станом на кінець першого року**

Стаття	Код рядка	Сума, грн.
Нематеріальні активи:	1000	0
первісна вартість	1001	2 500 000 – 2 000 000 = 500 000
накопичена амортизація	1002	(500 000)

**Таблиця 5. Відображення в обліку придбаних ліцензій на право здійснення торгівельної діяльності в наступний рік за авторськими рекомендаціями**

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Сплачено вартість ліцензії за наступний рік (річний платіж — 500 000 грн.)	377	311	500 000
2. Зменшено неоплачену вартість ліцензії	127/2	377	500 000
3. Нарахована амортизація за квартал	93	133	125 000

**Таблиця 6. Залишки за рахунками обліку придбаній ліцензії на кінець другого року**

Показники	Сума, грн.
Ліцензія на право здійснення торгівельної діяльності:	
первісна вартість (рах.1271)	2 500 000
неоплачена вартість ліцензії (рах.1272) 2 000 000 – 500 000	(1 500 000)
накопичена амортизація (рах. 133)	(1 000 000)
залишкова вартість	0

**Таблиця 7. Відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) придбаній ліцензії станом на кінець другого року**

Стаття	Код рядка	Сума, грн.
Нематеріальні активи:	1000	0
первісна вартість	1001	2 500 000 – 1 500 000 = 1 000 000
накопичена амортизація	1002	(1 000 000)

Щодо ліцензій, термін дії яких є необмеженим, то використання запропонованого рахунку є недоцільним, оскільки за такими ліцензіями амортизація не нараховуватиметься, бо у них немає обмеженого терміну корисного використання. У балансі такі ліцензії відображатимуться за фактично сплаченою вартістю, яка і буде їх первісною вартістю, бо у них відсутня повна вартість таких ліцензій. За такими ліцензіями кожен сплачений платіж капіталізуватиметься (збільшуватиме первісну вартість), але амортизація на них не нараховуватиметься як на нематеріальні активи з невизначеним терміном дії.

Запропонований порядок обліку ліцензії на право здійснення торгівельної діяльності, на нашу думку, слід застосовувати щодо всіх ліцензій, сплата вартості яких здійснюється частково і поетапно.

Застосування запропонованого контрарного рахунку дозволить:

- 1) не завищувати вартість активів в Балансі (Звіті про фінансовий стан);
- 2) відображати в Балансі реальну вартість дебіторської заборгованості і зобов'язань;
- 3) надавати користувачам більше інформації щодо того, яка частина вартості ліцензії уже сплачена, а яка ще ні, тим самим опосередковано, чи має підприємство право на продовження торгівельної діяльності у майбутньому;
- 4) результати аналізу фінансового стану підприємства будуть реальними.

**Література:**

1. Про ліцензування певних видів господарської діяльності [Електронний ресурс]: Закон України від 01. черв. 2000 р. № 1775-III / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради (ВВР). — 2000. — № 36. — С. 299 [з наступними змінами і доповненнями: станом на 01.01.2013 р.]. — Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1775-14/page

2. Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 29. лист. 2000 р. № 1755 / Кабінет Міністрів України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/tt1001y2011/page>

3. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів [Електронний ресурс]: Закон України від 19. груд. 95 р. № 481/95-ВР / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради. — 1995. — № 46. — С. 345 [з наступними змінами і доповненнями: станом на 01.01.2013 р.]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/tt1001y2011/page>

4. Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами [Електронний ресурс]: наказ М-ва охорони здоров'я України від 31.10.2011 р. № 723 / М-во охорони здоров'я України. — Режим доступу: [http://www.moz.gov.ua/ua/portal/?CID=25&\\_pg=13&\\_cnt=30&\\_sort=dPublicate\\_raw&\\_order=-1](http://www.moz.gov.ua/ua/portal/?CID=25&_pg=13&_cnt=30&_sort=dPublicate_raw&_order=-1)

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.10.1999 № 242 [з змінами, внесеними згідно з наказами М-ва фінансів України] / М-во фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

6. Лист Міністерства фінансів України від 20.06.2006 р. № 31-34000-10-25/12966 [Електронний ресурс] / Мінфін України. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2222.0>

7. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: затв. наказом М-ва фінансів України від 30 листп. 1999 р. № 291 [зі змінами, внесеними згідно з наказами М-ва фінансів] / М-во фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" [Електронний ресурс]: затв. наказом М-ва фінансів України від 31.01.2000 № 20 [зі змінами, внесеними згідно з наказами М-ва фінансів] / М-во фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

9. Солошенко Л. Приобретаем лицензию: как отразить в учете? / Л. Солошенко // Налоги и бухгалтерський учет. — 2011. — № 77. — С. 25—33.

*Стаття надійшла до редакції 22.05.2013 р.*