

С. В. Візіренко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Запорізький національний технічний університет
Ю. В. Котельницька,
магістр, Запорізький національний технічний університет

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АВТОРСЬКИХ ТА СУМІЖНИХ З НИМ ПРАВ

S. Vizirenko,
k. e. n., associate professor of department of account and audit, Zaporozhia national technical university
Yu. Kotelnickaya,
master's degree, Zaporozhia national technical university

WAYS OF IMPROVEMENT OF ACCOUNT OF AUTHOR AND CONTIGUOUS WITH HIM RIGHTS

У статті обґрунтовано необхідність подальшого вивчення питань з обліку авторських та суміжних з ним прав. Уточнено поняття "роялті" як доходу отриманого за надання права використання об'єктів інтелектуальної власності.

Розглянуто специфіку ідентифікації та обліку авторського та суміжних з ним прав. Встановлено позитивні сторони та недоліки діючого механізму оподаткування пасивних доходів у вигляді роялті. Запропоновано в Податковому кодексі України чітко визначити критерії ідентифікації авторського та суміжних з ним прав, що дозволить платіжі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які не є роялті визнавати об'єктами оподаткування податку на додану вартість. Здійснено пошук шляхів удосконалення методичного інструментарію формування обліково-інформаційного забезпечення ефективного управління нематеріальними активами суб'єктів господарювання.

In the article grounded necessity of subsequent study of questions from the account of author and contiguous with him rights. A concept "royalty" is specified, as a profit got for the grant of right for the use of objects of intellectual property. The specific of authentication and account an author and contiguous with him rights is considered. Positive sides and lacks of operating mechanism of taxation of passive profits are set as royalty. It is offered in Internal revenue code of Ukraine expressly to define the criteria of authentication author and contiguous with him rights, that will allow payments for the use of ob'ektiv intellectual ownership rights which are not royalty to acknowledge ob'ektami taxation of to the tax value-added. The search of ways of improvement of methodical tool of forming is carried out registration-informative providing of effective management the immaterial assets of subjects of menage.

Ключові слова: нематеріальні активи, немонетарний актив, авторське право, суміжні права, пасивні доходи, роялті, механізм оподаткування операцій.

Key words: immaterial assets, nemonetarniy asset, copyright, contiguous rights, passive profits, royalties, mechanism of taxation of operations.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах конкуренції нематеріальні активи (НМА) є одним з основних ресурсів ведення бізнесу. Окремі керівники НМА приділяють менше уваги, ніж фінансовим і матеріальним активам. Проте нематеріальні активи здатні приносити дохід як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі. Завдяки використанню нематеріальних активів збільшується ринкова вартість та підвищується інвестиційна привабливість підприємств. З огляду на це особливої актуаль-

ності набувають питання підвищення якості обліку нематеріальних активів з метою створення необхідного обліково-інформаційного забезпечення для ефективного управління об'єктами права інтелектуальної власності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи таких

науковців, як В.В. Бабич, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, І.Ю. Кравченко, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, М.І. Баканов, П.С. Безруких, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Д.Г. Шорт, С.В. Шульга, В.С. Шелест та інші. Визнаючи значний внесок цих вчених, слід зазначити, що з розвитком інноваційної економіки вимоги щодо досконалості та повноти обліку об'єктів права інтелектуальної власності суттєво посилюються. Підґрунтям правильності відображення в обліку об'єктів права інтелектуальної власності має стати гармонізація чинних правових та фінансових нормативних актів, оскільки подальша їх неузгодженість та неконкретизованість призводить до неправильної їх ідентифікації та, як наслідок, допущення помилок у обліку.

Постановка завдання полягає в уточненні сутності поняття "роялті", розгляді специфіки ідентифікації та обліку авторського та суміжних з ним прав, а також пошуку шляхів удосконалення методичного інструментарію формування обліково-інформаційного забезпечення ефективного управління нематеріальними активами суб'єктів господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інтелектуальна власність у звичайному розумінні — це право на результат творчої праці. Право неможливо сприймати на дотик, тому об'єкти права інтелектуальної власності загально визнано складовими нематеріальних активів суб'єктів господарювання [2, с. 171—177].

Методологічні основи обліку нематеріальних активів та відображення їх у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [8], МСБО 38 "Нематеріальні активи" [6] та п. 14.1.120 Податковим кодексом України (далі — ПКУ) [7]. Так, згідно з П(С)БО 8, нематеріальні активи — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [8].

За МСФЗ 38 нематеріальні активи — немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані [6].

Водночас згідно з п. 14.1.120 ПКУ нематеріальні активи — 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, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [7].

Отже, головною умовою визнання об'єкта права інтелектуальної власності нематеріальним активом є його обов'язкова ідентифікація. Від того, наскільки правильно буде ідентифікований об'єкт інтелектуальної власності, залежить його вартість та облік у відповідних реєстрах. Саме тому ідентифікацію об'єктів права інтелектуальної власності слід визнати базисом, тобто основою організації обліку нематеріальних активів [5, с. 13—19].

Перелік об'єктів права інтелектуальної власності визначено ст. 420 Цивільного кодексу України (далі — ЦК) [11].

Серед загального переліку об'єктів права інтелектуальної власності особливе місце займає авторське право та суміжні з ним права. Авторське право в об'єктивному розумінні являє собою сукупність правових норм, що регулюють коло суспільних відносин зі створення та використання творів науки, літератури і мистецтва. В суб'єктивному розумінні авторське право — це особисті немайнові та майнові права, які виникають у автора в зв'язку зі створенням ним твору і охороняються законом. Завданням авторського права є встановлення найсприятливіших правових умов для творчої діяльності, забезпечити доступність результатів цієї діяльності всьому суспільству. Суміжні права є сукупністю цивільно-правових норм, що регулюють відносини з використання виконань творів, фонограм, відеограм та програм мовлення і які разом з нормами авторського права складають єдиний інститут права інтелектуальної власності — інститут авторського права і суміжних прав [10].

Суб'єктами авторського права є автори творів, їх спадкоємці та особи, яким автори чи їх спадкоємці передали свої творчі майнові права. Об'єктами авторського права є твори у галузі науки, літератури і мистецтва [3].

Особисті (немайнові права) — це право авторства, право на авторське ім'я, право на захист твору від усяких перекручувань, право опублікування твору (обнародування), право на захист твору і репутації автора безстроково. Право авторства полягає в тому, що тільки справжній творець має право називати себе автором твору, а всі інші особи, що використовують твір, зобов'язані зазначити ім'я його автора. Право авторства закріплює факт створення даного твору конкретною особою, а це має значення для суспільної оцінки як твору, так і особи автора.

Майнові права — це виключні права на використання твору, тобто право відтворювати його, поширювати, привселюдно показувати, привселюдно виконувати, повідомляти для загального видання в ефір або по кабельній мережі, перекладати тощо, а також одержувати авторську винагороду. Розмір винагороди встановлюється договорами, а в законі визначаються лише мінімальні ставки.

Суміжні права — це права виконавців на результати творчої діяльності, їх спадкоємців та осіб, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо виконання, права виробників фонограм, відеограм, їх спадкоємців (правонаступників) та осіб, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо фонограм і відеограм, а також організацій мовлення та їх правонаступників, які охороняються авторським правом.

Строки чинності суміжних прав визначаються статтею 456 Цивільного кодексу України. Майнові права виконавців охороняються протягом 50 років, починаючи з 1 січня року, наступного за роком здійснення першого запису виконання, а за відсутності такого запису — з 1 січня року, наступного за роком здійснення виконання. Особисті немайнові права охороняються безстроково. Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на фонограму, відеограму спливає через п'ятдесят років, що відліковуються з 1 січня року, наступного за роком її опублікування, а за відсутності такого опублікування — протягом п'ятдесяти років від дати її вироблення, з 1 січня року, наступного за роком вироблення фонограми, відеограми. Права організації мовлення охороняються про-

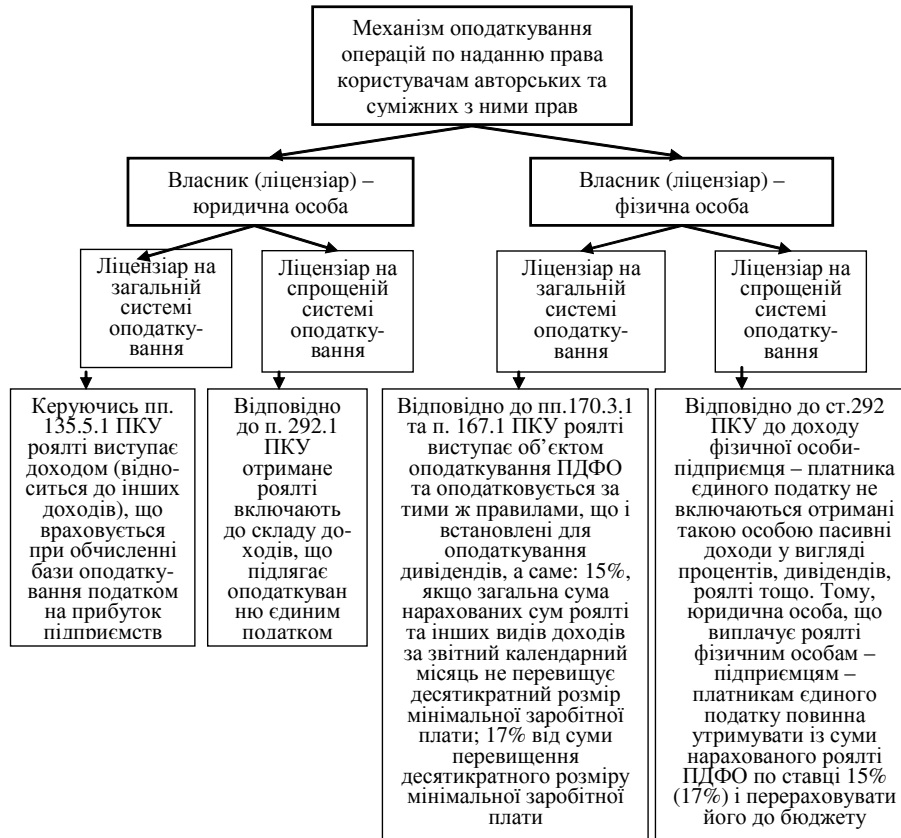


Рис. 1. Механізм оподаткування операцій по наданню права користувачам авторських та суміжних з ним прав

Джерело: бачення автора.

тягом 50 років, починаючи з 1 січня року, наступного за роком першого здійснення передачі (програми) [11]. Законом в окремих випадках можуть встановлюватися інші строки чинності суміжних прав.

Законодавство про авторське право і суміжні права виходить з того, що авторське право існує незалежно від суміжних прав, тоді як суміжні права існують тоді, коли є авторське право на твір. Авторське право є первинною категорією, а суміжні права — вторинною. Суміжні права не лише залежать від авторського права, але й не існують без них [1].

Під час здійснення операцій по придбанню авторських та суміжних прав, між власником прав (ліцензіаром) та покупцем (ліцензіатом) виникають відносини з приводу отримання доходів (у вигляді роялті) та понесення витрат.

Відповідно до ПСБО 15 "Дохід", роялті — 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, 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) [9]. 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 і пп. 138.1.1 ПКУ та дотримуючись наступних умов:

— 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, за умови, що роялті сплачується на користь нерезидента [7].

Важливо пам'ятати, що роялті визначаються лише при існуванні документального підтвердження здійснення операцій, якими вони були викликані, зокрема ліцензійного договору, платіжних доручень, бухгалтерської довідки [12].

Податковим кодексом України передбачений наступний механізм оподаткування операцій по наданню права користувачам авторських та суміжних з ним прав доходів (рис. 1).

Слід наголосити, що Верховною Радою України прийнято Закон України "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" від 27.03.2014 № 1166-VII [4], яким змінено порядок оподаткування пасивних доходів — дивідендів, процентів, роялті та інвестиційних доходів.

Оподаткування пасивних доходів, отриманих фізичними особами протягом звітного місяця, здійснюватиме податковий агент за ставкою 15%. У свою чергу отримувач таких доходів повинен буде здійснити річний перерахунок. Оподатковуватимуться пасивні доходи за ставками 15%, 20% та 25% в залежності від їх загальної суми під час проведення річного перерахунку, результати якого зазначаються громадянами в податковій декларації.

Так, якщо отриманий дохід не перевищив 204 прожиткових мінімуми (а у 2014 році — це 248 472 грн.), ставка податку складатиме 15%. Якщо сума доходу сягає від 204 до 396 прожиткових мінімумів (від 248 472 грн. до 482 328 грн.), до суми перевищення застосовуватиметься вже 20%.

У разі отримання пасивного доходу понад 396 прожиткових мінімумів ставка, за якою оподатковуватиметься сума перевищення, становить 25%.

Під час річного перерахунку нарахований до сплати податок зменшується на суму, яка вже була утримана податковими агентами. Отриману позитивну різницю податку платник повинен включити до річної податкової декларації.

Водночас згідно з пп. 196.1.6 ПКУ виплата роялті, що здійснюється емітентом, в грошовій формі чи у формі цінних паперів — не виступає об'єктом оподаткування ПДВ. Проте частина платежів за використання об'єктів права інтелектуальної власності не є роялті і, отже, є об'єктами обкладення ПДВ.

ВИСНОВКИ

З метою попередження заниження зобов'язань з ПДВ вважаємо за необхідне в ПКУ уточнити поняття роялті, як доходу отриманого за надання права використання об'єктів інтелектуальної власності.

Запровадження на практиці поданих пропозицій дозволить:

- підвищити якість ведення обліку авторських та суміжних з ними прав;
- підвищити контроль за доходами від операцій з набуття авторськими та суміжними з ними правами;
- забезпечити динаміку росту податкових надходжень від операцій з авторськими та суміжними з ними правами.

Література:

1. Бондаренко С.В. Авторське право та суміжні права. — К.: Ін-т інтел. власн. і права, 2008. — 288 с.
2. Жадан М.І. Гармонізація нормативних актів з питань обліку об'єктів права інтелектуальної власності / М.І. Жадан, Ю.О. Григоренко // Сталій розвиток економіки № 1 [23] — 2014. — С. 171—177.
3. Закон України "Про авторське право і суміжні права" в редакції від 11 липня 2001 року № 2627-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ukrbook.net/zakony/Z_2627.htm
4. Закон України "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>
5. Зайківський О. Ідентифікація нематеріальних активів — базис їх бухгалтерського обліку / О. Зайківський, В. Комаров // Інтелектуальна власність. — 2008. — № 5. — С. 13—19.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO38_01012014.pdf
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи" від 29.11.99 № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

10. Цивільне право України: Підручник: у 2т. / Борисова В.І., Баранова Л.М., Жилінкова І.В. — К., 2004. — Т.1. — 480 с.

11. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.03 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>

12. Шелест В.С. Бухгалтерський і податковий облік операцій з вибуття нематеріальних активів / В.С.Шелест // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. — 2013 Вип. 10 (4). — С. 404—413.

References:

1. Bondarenko, S.V. (2008), Avtorske pravo ta sumizhni prava [Copyright and contiguous rights], In-t intel. vlasn. i prava, Kyiv, Ukraine, 288 p.
2. Zhadan, M.I. (2014), "Harmonization of normative acts is on questions the account of objects of right of intellectual ownership", Stalyi rozvytok ekonomiky no. 1 [23], pp.171—177.
3. Verkhovna Rada Ukrainy (2001), "About a copyright and contiguous rights", available at: http://www.ukrbook.net/zakony/Z_2627.htm (access date July 11, 2001).
4. Verkhovna Rada Ukrainy (2014), "About prevention of financial catastrophe and creation of pre-conditions for the economy growing in Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>(access date March 27, 2014).
5. Zaikivskiy O. (2008), "Authentication of immaterial assets is a base them record-keeping", Intelektualna vlasnist, no. 5, pp.13—19.
6. International standard of record-keeping 38 the "Immaterial assets", available at: http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO38_01012014.pdf
7. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), "Internal revenue code of Ukraine", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (access date December 02, 2010).
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), "Nematerialni aktyvy: Polozhennia standart bukhgalterskoho obliku 8", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), "Dokhody: Polozhennia standart bukhgalterskoho obliku 15", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
10. Borysova, V.I. Baranova, L.M. Zhylinkova, I.V. (2004), Tsyvilne pravo Ukrainy [Civil law of Ukraine], Kyiv, Ukraine, 480 p.
11. Verkhovna Rada Ukrainy (2003), "Civil code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> (access date January 16, 2003).
12. Shelest, V.S. (2013), "A book-keeping and tax account of operations is from leaving of immaterial assets", Ekonomichni nauky, no. 10 (14), pp.104—413. *Стаття надійшла до редакції 21.10.2014 р.*