

УДК 339.166.5

JEL M40, H25

### **І. М. Вагнер**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку і оподаткування  
Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»  
email: vim280707@meta.ua  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4928-4772>

### **І. І. Демко**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»  
email: iruna.demko@mail.ru  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-2186-1876>

### **Г. В. Пришляк**

кандидат економічних наук,  
викладач кафедри обліку і оподаткування  
Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»  
email: pryshlyak.halyna@gmail.com  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-4349-0439>

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЯЛТІ: АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ**

Для цілей обліку визначено поняття «роялті» як платежі за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності. Розкрито особливості бухгалтерського обліку роялті на вітчизняних підприємствах. Проаналізовано документи, які потрібно мати для підтвердження витрат з виплати роялті, до них відносять: ліцензійний договір, платіжне доручення на перерахування платежу – роялті; розрахунок або бухгалтерська довідка, складені в порядку, і строки виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності, встановлені в ліцензійній угоді. Залежно від передбачених відповідною угодою умов платежів за використання нематеріальних активів для обліку нарахованих або попередньо сплачених роялті можуть використовуватися такі рахунки обліку розрахунків з дебіторами або зобов'язаннями: у разі авансової сплати роялті (на термін до року) – рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»; у разі нарахування роялті – рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями». Розглянуто основні аспекти оподаткування роялті, а саме його ставки: 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.

**Ключові слова:** інтелектуальна власність, нематеріальні активи, роялті, ліцензійний договір, бухгалтерський облік, оподаткування.

### **Vagner I., Demko I., Pryshlyak H. ACCOUNTING AND TAXATION OF ROYALTY: ACTUAL ASPECTS**

Defined the concept of «royalty» – payments made to artists, musicians and other creators who own intellectual property by the distributor, publisher, or manufacturer that sells the creator's property. These licensees pay royalties to the creator, the licensor, either upon the sale of an item or each time an item is used. Royalty payments are made according to carefully constructed contracts, so it's important to employ an accurate accounting system to keep track of them. This ensures that payments are rendered in a timely manner and in the correct amount. Royalties are typically agreed upon as a percentage of gross or net revenues derived from the use of an asset or a fixed price per unit sold of an item of such, but there are also other modes and metrics of compensation. A royalty interest is the right to collect a stream of future royalty payments. Accounting processes vary based upon the nature of payments made and other contract stipulations, so it's important to know the specific entries required for each type of transaction. Revealed the peculiarities of royalty accounting at domestic enterprises. Payment made by the lessee on account of a royalty is normal business expenditure and will be debited to the Royalty account. It is a nominal account and at the end of the accounting year, balance of Royalty account need to be transferred to the normal Trading and Profit & Loss account. Royalty, based on the production or output, will strictly go to the Manufacturing or Production account. In case, where the Royalty is payable on sale basis, it will be part of the selling expenses. Considered the main aspects of royalty taxation. According to sub-para. 196.1.6 of para. 196.1 of Art. 196 of the Tax Code of Ukraine royalty payment transactions in cash are not the subject to value added tax (Consequently, if payments under the contract are to be classified as royalties, then transactions for making such payments are not the subject to VAT. If payments can not be classified as royalties, such transactions are to be the subject to VAT on general terms at a rate. According of TCU, the subject to taxation of the income tax is determined by adjusting the financial result before tax (profit or loss), determined in

*the financial statements of the enterprise in accordance with National Accounting Standards or IFRS, on the differences that arise in accordance with the provisions of this section. Determining of the financial result in accordance with the Accounting Standards means the need to apply all necessary provisions, including those relating to costs.*

**Keywords:** *intellectual property, non-vestment assets, royalties, licensing agreement, accounting, taxation.*

**Постановка проблеми.** На нинішній день суб'єкт підприємницької діяльності, маючи у своєму активі продукт інтелектуальної власності, чудово розуміє, що він має певну ринкову вартість, а тому, знаючи його вартість, може розпоряджатися ним на свій розсуд: здати в оренду, продати, передати в заставу для отримання кредиту, збільшити власний капітал тощо. У сучасних умовах розвитку бізнес-кооперації усе більшої актуальності набувають питання регулювання відносин у сфері інтелектуальної власності, зокрема використання об'єктів авторського права в господарській діяльності. На наш погляд, варто звернути увагу на особливості виплати роялті як платежів за користування авторськими правами на літературні твори. Адже згідно із законодавством автор має право на частку доходів, отриманих від використання його твору, у формі роялті.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблемою визначення економічної суті, класифікації об'єктів інтелектуальної власності та вивчення проблем контролю роялті займаються українські вчені, зокрема такі, як: І. Луценко, О. В. Захарчук, І. М. Міщенко, О. В. Пічкур, М. М. Гаврилюк, І. А. Микитенко, Т. Т. Різник, В. П. Ситник, М. Ф. Бойко та інші. Серед іноземних науковців у галузі вивчення проблем інтелектуальної власності можна виділити таких як: Б. Лев, М. Балістер, Е. Дедмен, Е. Дженкінс, Дж. М. Отто, Р. Ф. Конрад, Р. Б. Хула, а також Б. Парсонс. Слід відмітити наукові доробки вітчизняних і російських науковців: А. Голуб, А. Маркандія, О. Струкова, В. Соколова, Т. Решетилова, котрі проводили дослідження щодо визначення кола платежів, які можна віднести до категорії «роялті».

**Метою статті** є дослідження особливостей обліку і оподаткування роялті в сучасних умовах.

**Основні результати дослідження.** Роялті – це платежі за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності [1, п. 4]; 2, пп. 14.1.225].

Як бачимо, із цього приводу у визначенні роялті жодних обмежень немає, тобто всі платежі вважають роялті. Хоча зазначимо, що все ж у ліцензійному договорі роялті частіше оформляють як періодичний платіж, що сплачується залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції, товарів, послуг з використанням об'єкта права інтелектуальної власності.

Отже, для визнання будь-якого платежу роялті потрібно, щоб:

- підставою для визначення такого платежу був нематеріальний актив, тобто немонетарний необоротний актив, що не має матеріальної форми;
- цей актив мав такі якості, які б дозволяли передавати його у використання іншим особам, тобто він міг би бути відокремленим від підприємства [3].

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.

Отже, роялті як платіж за використання (невідчуження) необоротного активу для його (роялті) одержувача є грошовим потоком, який належить до операційної діяльності.

Разом з тим платник роялті може отримати право на використання нематеріального активу на будь-який термін, який або перевищуватиме один рік (операційний цикл), або ні.

Якщо платникові роялті буде надано право користування нематеріальним активом на термін більше ніж один рік (операційного циклу), то результатом реалізації відповідної угоди може бути формування в нього похідного необоротного нематеріального активу (права на користування).

Наприклад, у разі якщо авторський (ліцензійний) договір передбачає попередню оплату на користь автора (ліцензіара) заздалегідь визначеної суми роялті, потрібно оприбуткувати вартість придбаних прав як нематеріальний актив.

Якщо виплачувані роялті можна прив'язати до конкретного об'єкта витрат, то суми роялті включаємо в собівартість продукції (робіт, послуг). У такому разі витрати визначаються одночасно з визнанням доходу від реалізації такої продукції.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Суми таких витрат на виплату роялті включають до складу адміністративних витрат або витрат на збут. У такому разі витрати виникають у періоді їх здійснення (тобто на дату нарахування). При цьому порядок, строки і розміри виплачуваних роялті мають бути обумовлені в ліцензійному договорі.

На нашу думку, слід розглянути документи, які потрібно мати для підтвердження витратів із виплати роялті:

- ліцензійний договір, оскільки розмір, порядок і строки виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності встановлені саме в ньому;
- платіжне доручення на перерахування платежу – роялті;
- розрахунок або бухгалтерська довідка, складені в порядку і строки виплат за використання об'єкта

права інтелектуальної власності, встановлені в ліцензійній угоді.

Виходячи з наведеного, юридичні особи повинні вимагати, окрім копії документа, що підтверджує реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, також витяг з Єдиного державного реєстру юридичних і фізичних осіб – підприємців, у якому зазначаються обрані види діяльності.

У разі, якщо роялті сплачуються особі-нерезиденту, підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів є подання нерезидентом довідки або її нотаріально засвідченої копії, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Отже, довідку видає компетентний (уповноважений) орган відповідної країни, визначений міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни. Довідка повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

А от рахунок-фактура, який може виставляти ліцензіар ліцензіатові, не бувають первинними документами, оскільки не фіксують господарську операцію, а мають лише інформативний характер – таке роз'яснення надано Міністерством фінансів України (Лист від 27.11.2006 № 31-34000-20-23/25136) [4].

Для авторів, чий винаходи використовують інноваційні підприємства, важливим фактором є не тільки узгодження розміру винагороди за надання права на користування об'єктом інтелектуальної власності, а й правила оподаткування доходів, отриманих у формі роялті.

Доходи у формі сум авторської винагороди (роялті) за надання права на користування або розпорядження іншим особам об'єктами інтелектуальної (промислової) власності включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку – фізичної особи (пп. 164.2.3 п. 164.2 статті 164 ПКУ).

Роялті оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, за ставкою 15% від бази оподаткування (пп. 170.3.1 п. 170.3 статті 170 ПКУ та п. 167.1 статті 167 ПКУ).

У разі, якщо загальна сума отриманих платником податків у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17% від суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15% від бази оподаткування (п. 167.1 статті 167 ПКУ).

Отже, роялті оподатковується за такими ставками.

– 15%, якщо загальна сума нарахованих сум роялті та інших видів доходів за звітний календарний місяць не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати (для 2012 року – 10 730 грн);

– 17% від суми перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати.

Роялті, які сплачуються за договором на використання творів науки, літератури і мистецтва, що нара-

ховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві, не включаються в базу для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Залежно від передбачених відповідною угодою умов платежів за використання нематеріальних активів для обліку нарахованих або попередньо сплачених роялті можуть використовуватися такі рахунки обліку розрахунків із дебіторами або зобов'язаннями:

– у разі авансової сплати роялті (на термін до року), що буде поступово зараховуватися в міру використання ліцензіатом наданих йому ліцензійним договором прав, – рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», на якому згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків ведуть, зокрема, облік сплачених авансом орендних платежів;

– у разі нарахування роялті – рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», на якому ведуть облік нарахованих платежів за використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо).

Очевидно, використання для обліку розрахунків із дебіторами і зобов'язань не може вичерпуватися лише двома наведеними вище рахунками. Так, наприклад, якщо ліцензійним договором передбачено авансовий платіж за використання об'єкта інтелектуальної власності, який погашатиметься не раніше ніж через дванадцять місяців з дати балансу, то згідно з правилами обліку такий аванс слід відображати у складі довгострокової дебіторської заборгованості.

Якщо нарахована згідно з ліцензійним договором заборгованість зі сплати роялті не підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, то для обліку такого зобов'язання слід застосовувати рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання», а в міру переведення довгострокових зобов'язань у поточні – рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

У разі, якщо платник роялті вирішив, що формування похідного нематеріального активу і його подальша амортизація дає змогу забезпечити адекватне відображення інформації в обліку і звітності щодо доходів і витрат виходячи із принципу їх відповідності, а отже, витрати за використання об'єктів інтелектуальної власності слід капіталізувати та відображати в рамках інвестиційної діяльності, то порядок обліку відповідних операцій має бути таким.

1. Визначені ліцензійною угодою витрати, які має сплатити ліцензіат за право використання нематеріального активу, мають бути віднесені на рахунок обліку витрат на придбання необоротних активів (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»), у складі якого передбачено використання субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Тобто за фактом належного оформлення права на використання нематеріального активу в обліку має бути зроблено запис: Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» – Кт 55 «Інші довгострокові зобов'язання»

(нагадаємо, що формування нематеріального активу можливе, якщо строк використання наданого ліцензіату права перевищує один рік, а отже, найлогічнішим є використання в цій кореспонденції саме рахунку 55).

2. «Введення в експлуатацію» права на використання нематеріального активу відображається в облікових записах кореспонденцією: Дт 12 «Нематеріальні активи» (субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи») – Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

3. Віднесення на рахунок, призначений для узагальнення та обліку витрат на виробництво продукції, робіт і послуг (рахунок 23 «Виробництво»), амортизації нематеріального активу згідно з методом, визначеним обліковою політикою підприємства (кореспонденція Дт 23 «Виробництво» – Кт 13 «Знос необоротних активів», субрахунок 133 «Знос нематеріальних активів»).

4. Сплата роялті ліцензіатом виходячи з відповідних умов ліцензійного договору відображається в обліку шляхом послідовного перенесення залишку довгострокових зобов'язань до короткострокових і зменшення суми останніх у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів: Дт 55 «Інші довгострокові зобов'язання» – Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» та Дт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» – Кт 31 «Рахунки в банках».

5. Списання нематеріального активу після закінчення терміну його використання здійснюється кореспонденцією рахунку, призначеного для обліку зносу необоротних активів, і рахунку обліку нематеріального активу: Дт 133 «Знос нематеріальних активів» – Кт 127 «Інші нематеріальні активи».

**Висновки.** Отже, роялті – платежі за користування, котрі «ліцензіат» (отримувач ліцензії, патенту) сплачує «ліцензіарові» (продавцю ліцензії, патенту) за поточне користування активами, найчастіше правами інтелектуальної власності.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що з дати набуття чинності норм Податкового кодексу України порядок оподаткування операцій, пов'язаних з нарахуванням і сплатою роялті, дещо змінився, у тому числі відбулися зміни в самому понятті (терміні) «роялті». Крім того, у Податковому кодексі встановлені певні обмеження щодо внесення сум роялті до складу витрат із податку на прибуток. У разі укладення ліцензійного договору варто визначитись із податковим режимом платежу за таким договором і ретельно вивчити всі умови договору із визначенням роялті та

нормами Податкового кодексу України стосовно оподаткування роялті.

Також доцільно зберігати первинні документи, що підтверджують здійснення платником податку витрат і реальне використання об'єктів права інтелектуальної власності в його господарській діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 № 290. Міністерство фінансів України. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Зимовець В., Зубик С. Особливості бухгалтерського обліку роялті згідно з П(с)БО. Дебет Кредит. 2001. № 43–46. Режим доступу: <https://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr15.html>
4. Фурса В. М. Особливості оподаткування роялті відповідно до Податкового кодексу України; Державне підприємство «Український інститут інтелектуальної власності». 2013. 15 квітня. Режим доступу: [http://www.uipv.org.ua/Fursa\\_150413](http://www.uipv.org.ua/Fursa_150413)

#### References

1. Ministry Finance of Ukraine. (1999, November 29). *Polozhennia (standart) bukhh alterskoho obliku 15 «Dokhid» vid 29.11.1999 [Regulation (standard) of accounting 15 «Revenue» from November 29 1999, № 290]*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [in Ukrainian].
2. Supreme Council of Ukraine. (2010, December 2). *Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from December 2 2010, № 2755-VI]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
3. Zimovets, V., & Zubik, S. (2001). *Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku roialti zghidno z P(S)BO [Features of royalty accounting in accordance with PAS]. Debet Kredyt – Debit Credit, 43–46*. Retrieved from <https://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr15.html> [in Ukrainian].
4. Fursa V. M. (2013). *Osoblyvosti opodatkuvannia roialti vidpovidno do podatkovoho kodeksu Ukrainy [Taxation of royalty in accordance with the tax code of Ukraine]*. Retrieved from [http://www.uipv.org.ua/Fursa\\_150413](http://www.uipv.org.ua/Fursa_150413) [in Ukrainian].

Надійшло 02.04.2018.