

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ І ПОРЯДОК ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розглянуто необхідність проведення інвентаризації нематеріальних активів та порядок відображення результатів інвентаризації в обліку

Постановка проблеми. Однією зі складових функціонування підприємств, є бухгалтерський облік. Він являє собою впорядковану систему збору, реєстрації, обробки та узагальнення інформації про діяльність господарюючого суб'єкта шляхом неперервного та взаємопов'язаного документального відображення всіх господарських операцій.

Виконання цих функцій бухгалтерським обліком досягається використанням притаманних йому методів та прийомів. Серед них важливе місце в системі бухгалтерського обліку належить інвентаризації.

Зазначимо, що інвентаризація є елементом бухгалтерського обліку, метою якої є збереження активів (матеріальних і нематеріальних) та зобов'язань підприємства, а також перевірка фактичних та документально відображених даних. Крім того, це один з найбільш дієвих механізмів внутрішнього контролю за майном організації та виконанням законодавчих вимог при здійсненні та обліку фінансово-господарської діяльності, своєчасного виявлення помилок в бухгалтерському обліку та внесення виправлень до нього.

Кожна організація намагається зберегти своє майно від розкрадання. Тим більш сьогодні, коли в умовах економічної кризи господарючі суб'єкти опинилися в не зовсім вигідному стані. У зв'язку з тим, що в сучасних умовах розвитку економіки вирішальні переваги для підприємств над конкурентами на ринку надає управління нематеріальними активами (НА), а відповідно, облік і контроль нематеріальних активів, інвентаризація набуває особливого значення. Актуальність теми, її практична значимість і недостатня розробка питань інвентаризації і порядку виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів зумовили цільову спрямованість і мету даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інвентаризація нематеріальних активів залишається малодослідженою процедурою, оскільки донедавна вона ще не була забезпечена нормативними актами. Дослідження питання інвентаризації та порядку виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів висвітлюється у працях таких вчених та дослідників, як В.В. Бородіної, В.М. Гришко, В.Н. Лемеш, В.М. Матвєєвої та інших вітчизняних вчених.

Мета дослідження. Метою дослідження є визначення інвентаризації станів нематеріальних активів та порядку виправлення помилок в бухгалтерському обліку при відображенні операцій з нематеріальними активами.

Виклад основного матеріалу. В Україні під нематеріальним активом розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 8 “Нематеріальні активи”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242). Інакше кажучи, термін “нематеріальні активи” охоплює будь-які (їх коло є невичерпним) безтілесні об'єкти господарського обліку, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією.

Метою інвентаризації нематеріальних активів є встановлення їх наявності, зіставлення з обліковими даними та приведення у відповідність до “реального стану”, якщо були виявлені відхилення. Саме тому головним завданням є така організація та проведення “нематеріальної” інвентаризації, яка дозволить максимально ефективно досягти поставленої мети. При цьому одним із важливих моментів є створення інвентаризаційної комісії, головним принципом підбору якої є професійні знання про об’єкт інвентаризації.

Основним документом, який регулює проведення інвентаризації невідчутних активів є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 (далі – Інструкція № 69). Та парадокс в тому, що нематеріальні активи в даному документі згадуються лише у назві та три рази за текстом. Зокрема, підпункт “а” п. 7 поширює вимогу про “виявлення фактичної наявності... в натурі” і на нематеріальні активи. Проте вказівок, як переконатися в їх існуванні в натурі, Інструкція № 69 не містить. Немає жодного слова про нематеріальні активи і в пункті 11 цієї Інструкції, який встановлює особливості інвентаризації різних видів цінностей.

Наказом Міністерства фінансів від 22.11.2004 р. № 732 затверджено Порядок застосування типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів¹ (далі – Порядок № 732). Поміж затверджених форм – типова форма № НА-4 “Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”, яка супроводжується поясненнями щодо її складання. Ці пояснення певною мірою роз’яснили порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів.

До видання Порядку № 732 фахівці пропонували при інвентаризації нематеріальних активів перевіряти їх наявність шляхом огляду матеріальних носіїв. Пояснення до форми № НА-4 пропонують інший підхід, вказуючи об’єкти перевірки: “при інвентаризації об’єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права” (п. 4.3 Порядку № 732). Проте ця вказівка містить неузгодженість, яка властива Порядку № 732 загалом, а не лише формі № НА-4. Так, в Порядку об’єктами бухгалтерського обліку називаються об’єкти права інтелектуальної власності (наприклад, комп’ютерні програми), тоді як у пункті 5 П(С)БО 8 нематеріальними активами є права на об’єкти інтелектуальної власності (наприклад, право на комп’ютерні програми). Постає проблема: що є об’єктом бухгалтерського обліку – самі об’єкти права інтелектуальної власності чи права на такі об’єкти? Питання зовсім не теоретичне, а таке, що має при інвентаризації практичне значення. Тобто, інвентаризаційна комісія має перевіряти, наприклад, наявність комп’ютерних програм чи наявність прав на них.

В міжнародному аналогові П(С)БО 8 – МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”² (далі МСФЗ 38) під нематеріальними активами розуміють об’єкти права інтелектуальної

¹ Оpubліковано: Первинні документи та документообіг на підприємстві: Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – Вип. 2. – С. 79-81

² Оpubліковано: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ™) 2004: Повний текст всіх

власності. Проте це не означає, що МСФЗ 38 допускає визнання нематеріальних активів без прав на них. У вступі до МСФЗ 38 зазначено, що “актив відповідає критерію ідентифікації нематеріального активу, якщо... про це свідчать контрактні або інші юридичні права...”. Таким чином, об’єктом бухгалтерського обліку, а отже, і об’єктом інвентаризації не можуть бути об’єкти права інтелектуальної власності, на які у підприємства немає прав.

Це зумовлює принципову різницю між інвентаризацією матеріальних цінностей, коли перевіряється їх фактична наявність, і інвентаризацією нематеріальних активів, коли перевіряється фактична наявність документів, які підтверджують права на нематеріальні активи. А якщо необхідних документів не буде виявлено, то необхідно вжити заходів щодо їх відновлення, а у разі неможливості – визнати недостачу нематеріальних активів.

Як бачимо необхідним під час проведення інвентаризації нематеріальних активів є виявлення документів на право їх використання. Так, наприклад, В.М. Матвеева та Г.В. Тимофєєва [9] вважають, що при інвентаризації нематеріальних активів слід перевірити:

- 1) їх документальне оформлення;
- 2) документи, що підтверджують права на нематеріальні активи, тобто право власності організації на їх використання;
- 3) строк користування правами та інші документально підтверджені умови закріплення прав власності чи прав на використання даних об’єктів;
- 4) оформлення режиму службової та комерційної таємниці по відношенню до нематеріальних активів та прав на ноу-хау;
- 5) правильність нарахування амортизації.

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони власними силами організації чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб. Якщо об’єкти придбані у інших осіб, то факт передачі організації прав на них повинен підтверджуватися договором про передачу прав на використання. До нього повинні додаватися акти приймання-передачі матеріальних носіїв, які містять об’єкти інформації.

Якщо ж об’єкти розроблені своїми робітниками чи сторонніми спеціалістами, залученими за договором підряду, то право власності повинно підтверджуватися документами, що свідчать про проведення та завершення робіт зі створення даного об’єкта нематеріальних активів. Це можуть бути акти здачі-приймання результатів робіт або акти передачі виконаних замовлень.

Лук’янюк Г. [8] також стверджує, що при проведенні інвентаризації нематеріальних активів потрібно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання. Погоджуємося із твердженнями цих дослідників, проте вважаємо, що поряд з цим важливою є перевірка правильності та своєчасності відображення нематеріальних об’єктів на балансі підприємства.

Наступна проблема виникає при виявленні в результаті інвентаризації активів, які не відображені на балансі.

Проведення інвентаризації активів та оформлення її результатів здійснюється в порядку, встановленому Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від

11 серпня 1994 року № 69. При інвентаризації ідентифікація, об'єктів інтелектуальної власності здійснюється за наявністю документів, що були підставою для оприбуткування або підтверджують відповідні права. При ідентифікації об'єктів нематеріальних активів комісія підприємства, перевіряє наявність та чинність документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта нематеріального активу (рис. 1).

Крім цих документів приймаються до уваги документи, які конкретизуються окремо для кожного випадку:

- 1) копія опису об'єкту з зазначенням області його використання;
- 2) акт використання об'єкта інтелектуальної власності в господарському обороті;
- 3) калькуляція витрат на створення і використання об'єкту інтелектуальної власності у відповідності зі статтями витрат, що включаються в собівартість продукції;
- 4) довідка планово-фінансового підрозділу про ціну продукції, що випускається з застосуванням даного нематеріального активу, а також її рентабельність;
- 5) звіт про патентні дослідження.

Комісією підприємства на підставі обґрунтованих розрахунків приймається рішення щодо відповідності придбаних активів критеріям, встановленим П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" для зарахування (оприбуткування) їх до складу нематеріальних активів, що зазначається в Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.



Рис. 1. Документи, необхідні для підтвердження прав на об'єкти нематеріальних активів³

Ідентифіковані (виявлені) під час інвентаризації об'єкти інтелектуальної власності заносяться Інвентаризаційною комісією до інвентаризаційного опису. Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіряльної відомості. За

³ Джерело: систематизовано на основі [12, с.98]

даними звіряльної відомості складається Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Бухгалтерська служба на підставі зазначеного акту відкриває інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності.

Третьою проблемою є оцінка нематеріальних активів, які не відображені на балансі підприємства.

З метою правильної оцінки нематеріальних активів та їх оприбуткування звернемося до П(С)БО 8. Балансова вартість об'єктів права інтелектуальної власності, які виявлені під час інвентаризації як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку і щодо яких на дату оцінки існує ймовірність надходження (отримання) економічних вигод від їх використання, ґрунтується на застосуванні витратного підходу. В його основі лежить процедура визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта, з урахуванням його зносу у разі його наявності. При цьому під час оцінки застосовуються два методи: метод прямого відтворення та метод заміщення.

Метод заміщення для визначення оціночної вартості застосовується при наявності інформації про витрати на створення (придбання) подібних об'єктів. При цьому оціночна вартість об'єкта визначається за формулами, які використовуються в методі прямого відтворення, але під час розрахунку замість витрат на створення (розробку) або придбання об'єкта оцінки використовується інформація про витрати на створення (розробку) або придбання об'єкта, подібного до об'єкта оцінки, який за своїми споживчими, функціональними характеристиками може бути його рівноцінною заміною.

Оцінка виявлених під час інвентаризації об'єктів, інформація про які не відображена в бухгалтерському обліку підприємства, і дані про витрати, на створення або придбання яких підприємством (первинні документи) відсутні, також проводиться переважно методом заміщення.

Після оцінки нематеріальних активів, виявлених під час інвентаризації, необхідним є зарахування їх на баланс, що знову ж таки передбачає правильне відображення виявлених нематеріальних об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку. Тому розглянемо даний процес детальніше на прикладі об'єктів права інтелектуальної власності.

Вважаємо, що об'єкти права інтелектуальної власності, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності та визначена вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів підприємства записом за дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" і кредитом рахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Слід зазначити, що об'єкти права інтелектуальної власності, які належать державі або були створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), що виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" і кредитом рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів".

Відмітимо, що об'єкти права інтелектуальної власності, які були отримані підприємством безоплатно, але які інвентаризацією виявлені як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів за дебетом

рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредитом субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”.

Сума, пропорційна нарахуванню амортизації об’єктів права інтелектуальної власності, у місяці нарахування амортизації відображається за дебетом рахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” і кредитом рахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”.

В результаті дослідження визначили, що виявлені інвентаризацією як невідображені в обліку розробки (незавершені чи завершені, але щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не розпочато оформлення патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій тощо) зараховуються на баланс як незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи за дебетом субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” і кредитом субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”, рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” або субрахунку 746 “Інші доходи надзвичайної діяльності” (табл. 3.1).

Після оформлення відповідних свідоцтв, патентів тощо та Акту введення в господарський оборот такий об’єкт права інтелектуальної власності зараховується до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредитом субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. Сума, пропорційна нарахуванню амортизації цих об’єктів права інтелектуальної власності, що були безоплатно отримані або придбані (створені) за рахунок коштів цільового фінансування, визнається доходом звітного періоду.

Враховуючи вищесказане, наведемо типову кореспонденцію рахунків в оприбуткуванні активів, виявлених в результаті інвентаризації в табл. 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з оприбуткування нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Зарахування на баланс нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації</i>				
1.	Зараховано до складу активів, виявлені в результаті інвентаризації, нематеріальні активи (об’єкти інтелектуальної власності), що відповідають критеріям визнання	12	746	+ (в сумі справедливої вартості)
2.	Зараховано до складу активів невраховані в обліку ОІВ, які належать державі або були створені за рахунок коштів цільового фінансування	12	69	
	Нарахована амортизація на ОІВ у складі нематеріальних активів	93	132	
	Частина доходу від оприбуткування ОІВ в сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, визнано доходом звітного періоду	69	746	+ (в сумі нарахованої амортизації)
3.	Зараховано до складу нематеріальних активів ОІВ, які були отримані підприємством безоплатно та не були відображені в обліку підприємства	12	424	+ (в сумі справедливої вартості)

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
	Нарахована амортизація на ОІВ у складі нематеріальних активів, які використовуються	93	132	

*Кузьмін Д.М. Інвентаризація і порядок виправлення помилок
в бухгалтерському обліку нематеріальних активів*

	для збуту продукції			
	Визнано дохід звітного періоду від оприбуткування безоплатно одержаних ОІВ в сумі, пропорційній нарахованій амортизації	424	745	
<i>Відображення в обліку незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи</i>				
4.	Зараховані на баланс виявлені інвентаризацією ОІВ, щодо яких триває процес реєстрації (на дату інвентаризації оформлюються або ще не розпочато оформлення свідоцтва, патенту)	154	746	
5.	Зараховані на баланс виявлені інвентаризацією ОІВ, розроблені за рахунок коштів цільового фінансування (щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не розпочато оформлення свідоцтва, патенту)	154	69	
6.	Зараховані на баланс виявлені інвентаризацією ОІВ, отримані підприємством безкоштовно, які перебувають на стадії реєстрації	154	424	
7.	Після отримання свідоцтва, патенту ОІВ зараховано до складу нематеріальних активів	12	154	

Джерело: 12, с. 105

Відображення в обліку виявлених під час інвентаризації нематеріальних активів є обов'язковим. Адаже одержання повної й об'єктивної інформації про обсяг і склад нематеріальних активів є основною метою інвентаризації. До того ж "неповний" облік даних об'єктів тягне за собою чималі втрати, зокрема недостовірно оцінюється економічна ефективність нематеріальних активів організації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження ми дійшли висновку, що для того, щоб максимально використовувати свої нематеріальні ресурси, ефективно управляти ними, господарююча організація повинна мати повну й достовірну інформацію про всі нематеріальні активи, що перебувають у її розпорядженні. Необхідною передумовою одержання такої інформації служить інвентаризація. Тому періодичне її проведення є однією з важливих складових діяльності підприємств.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бородин В.В.* Інвентаризація в бухгалтерском учете: учебно-практическое пособие / В.В.Бородин – М.: ОАО "Издательский дом "Городец", 2005. – 320 с.
2. *Гришко В.М.* Інвентаризація.: сборник нормативных документов / В.М. Гришко // Библиотека бухгалтера. – 1998. – № 41. – 92 с.
3. *Гурко В.Б.* Нематериальные активы: Бухгалтерский учет и экономический анализ / В.Б. Гурко. – Мн.: Регистр, 2006. – 200 с., с. 114
4. *Інвентаризація активорв и обязательств.* – Минск: ИВЦ Минфина, 2008. – 96 с.
5. *Інвентаризація в системе бухгалтерского учета / под ред. Пархоменко В.Н.* // Библиотека "Фактора". – Харьков, 1995. – 44 с.

6. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України 11.08.1994 р. № 69

7. Лемеш В.Н. Инвентаризация: налогообложение и бухгалтерский учет / В.Н. Лемеш. – Мн.: “Регистр”, 2005 – 200 с.

8. Лук'янюк Г. Особливості аудиту нематеріальних активів: матеріали першої спільної науково-практичної конференції спілки аудиторів України і ВУЗів (Кривий ріг, 15 жовтня 2004 р.) / Під реакцією М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов – Кривий ріг: Мінерал, 2004. – 170 с.

9. Матвеева В.М. Инвентаризация и урегулирование инвентаризационных разниц / В.М. Матвеева, Г.В. Тимофеева. – М.: ИД ФКБ-ПРЕСС, 2000. – 160 с.

10. “Матеріальні” труднощі в обліку нематеріальних активів // Бухгалтерія. – 2008. – № 39. – С. 19

11. Мурашко В. Методи інвентаризації цінностей і визначення її результатів / В. Мурашко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 11. – с. 24

12. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: навчальний посібник / за ред. Жука В.М., Рудченко Ю.С. – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 250 с.

13. Орлова Е.В. Как правильно провести инвентаризацию / Е.В. Орлова. – М: “Налоговый вестник”, 2000. – 240 с.

14. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242

15. Регурецький В. Міністерство фінансів України. Лист від 12.08.2005 р. № 31-04200-10-5/17045. Інвентаризація нематеріальних активів // Бухгалтерія. – 2008. – № 39. – С. 16-18.

16. Твердомед А. Інвентаризація матеріальних активів: пред'явіть ваші права // Бухгалтерія. – 2008. – № 39. – С. 14-16.