

УДК 658.8:658.821;657.421.3

*І. Я. Давиденко*

## **ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

*Розглядаються особливості інвентаризації нематеріальних активів на підприємстві, розкрито ситуації, що можуть склестися при зіставленні фактично наявних нематеріальних активів з обліковими даними в бухгалтерському обліку. Наводяться схеми бухгалтерських проводок, які можуть бути застосовані для відображення результатів інвентаризації.*

*Author of this exploratory clause analyzes features of inventory non-material actives on enterprise, explains situation which can take place at the analysis of the data, based on comparison of actually present non-material actives with the registration data in book keeping. Circuits accounting executions, which can be used for display of results of inventory, here are submitted.*

Інвентаризувати свої активи і зобов'язання повинні всі підприємства. Раніше нематеріальними активами володіли (і, відповідно, проводили їх інвентаризацію) одиниці – насамперед великі господарські підприємства, що мали справу з новою технікою й передовими технологіями. Сьогодні ті чи інші нематеріальні активи має чи розпоряджається ними практично кожне підприємство. Відповідно, інвентаризувати їх потрібно всім.

Перелік об'єктів і періодичність проведення інвентаризації встановлює власник (керівник) підприємства, крім випадків, коли інвентаризація є обов'язковою відповідно до законодавства. Здійснюється вона для забезпечення відповідності між даними бухгалтерського обліку і фінансовою звітністю підприємства. На це вказує стаття 10 Закону про бухгалтерський облік [1]. Крім елементарного підрахунку кількості матеріальних цінностей або визначення сум заборгованостей, під час інвентаризації перевіряють і документально підтверджують їх стан і проводять фінансову оцінку.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей – дуже важлива процедура, що забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства.

Під час інвентаризації часто обмежуються порівнянням фактичного залишку матеріальних цінностей з даними бухгалтерського обліку, а достовірна фінансова оцінка активів переміщується на другий план. Цього не можна допускати, особливо коли йдеться про інвентаризацію нематеріальних активів. Без аналізу й фінансової оцінки не можна визначити актуальність нематеріальних активів і доцільність їх використання у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Розглянемо особливості інвентаризації нематеріальних активів. Передусім треба визначитись із завданнями щодо проведення такої процедури. При цьому необхідно звернути увагу на те, що відсутність залишків на рахунках 12 „Нематеріальні активи” та 154 „Придбання (створення) нематеріальних активів” ще не є фактом відсутності нематеріальних активів на підприємстві [2, 5]. Іноді бухгалтери навіть не припускають, що мають справу з нематеріальними активами, або ж навпаки, відображають на 12 чи 154 рахунку об’єкт, який не має до нематеріального активу жодного відношення. Метою даної публікації є розкриття методики визначення фактичного стану справ на підприємстві шляхом інвентаризації нематеріальних активів та їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Головні завдання інвентаризації перераховані в частині 1 статті 10 Закону про бухгалтерський облік, а інструкція № 69 їх деталізує [1, 3]. Разом з тим, нематеріальні активи – це особливий об’єкт обліку, тому під час інвентаризації слід зважати як на загальні, так і специфічні цілі, основними з яких є:

- виявлення фактичної наявності нематеріальних активів – для встановлення лишків або нестач і їх правильного відображення в обліку [7];

- виявлення нематеріальних активів, що не використовуються і в подальшому не приносять економічну користь, – для їх списання чи консервування;

- перевірка реальної вартості відображення в обліку нематеріальних активів – для проведення їх переоцінки, дооцінки;

- перевірка наявності документів, що підтверджують права на використання нематеріальних активів, – для прийняття рішень про подальшу експлуатацію або відмову від них.

Інвентаризація – завдання бухгалтерське в тому розумінні, що воно виявляє ступінь відповідності облікових даних фактичним. Отже, треба чітко знати, що під об’єктом „нематеріальний актив” розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми, але може бути ідентифікований і використовуватися підприємством більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим суб’єктам господарської діяльності (п. 4 П(З)БУ 8 „Нематеріальні активи”) [5].

До немонетарних відносяться всі активи, крім коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі (п. 4 П(З)БУ 19) [6]. Тому безготівкові гроші і різні заборгованості, хоч і не мають матеріальної форми, у нематеріальні активи не попадають. П(З)БУ 8 „Нематеріальні активи” [7] регламентує, що до них відносяться :

- права користування природними ресурсами;

- права користування майном;

- права на знаки для товарів і послуг;

- права на об’єкти промислової власності;

- авторські і суміжні з ними права;

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи.

Для проведення інвентаризації керівник підприємства своїм наказом створює постійно діючу інвентаризаційну комісію. У більшості випадків до неї входять: керівник підприємства та його заступник, головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів та інші досвідчені працівники, що добре знають об'єкт інвентаризації (п. 11.1, 11.2 Інструкції № 69) [3]. Щоб віднести той чи інший об'єкт до нематеріальних активів, потрібно знати законодавство про інтелектуальну власність. Подібними знаннями володіє юрист, тому до складу комісії доцільно включити і його (звичайно, якщо він є). Крім того, сьогодні багато хто користується такими нематеріальними активами, як комп'ютерні програми. Тому до роботи, за можливості, треба залучити спеціаліста-комп'ютерника. У будь-якому випадку правильний підхід до формування комісії впливає на вдалість проведення інвентаризації.

Після сформування комісії та визначення цілей постає питання, як документувати результати інвентаризації нематеріальних активів та яку облікову форму використати для цього [4]. У вітчизняному законодавстві процедура інвентаризації нематеріальних активів описана скупом, і окремої форми для документування немає. Поки що використовують Інвентаризаційний опис основних засобів (форма №інв-1, затверджена постановою №241) з деякими корективами. Для відображення результатів інвентаризації при виявленні відхилень облікових даних можна взяти порівнювальну відомість результатів інвентаризації основних засобів (за формою №інв-18) [8].

Після зіставлення фактично наявних нематеріальних активів з обліковими даними в бухгалтерському обліку й дотриманні всіх формальностей потрібно проаналізувати показники, що є основною суттю інвентаризації. Одержані результати аналізуються на засіданні інвентаризаційної комісії, яка розглядає питання відсутності чи наявності надлишків і нестач, письмові пояснення винних осіб, перевіряє правильність відображення інвентаризаційних різниць, обговорює заходи, запропоновані до прийняття. Усі рішення, прийняті комісією, заносяться в протокол. При цьому можуть скластися такі ситуації:

1. Виявлено надлишки нематеріальних активів, на які є документи, що підтверджують права, проте в обліку нематеріальний актив не значиться. Це може виникнути на будь-якому підприємстві, де застосовуються ліцензійні комп'ютерні програми. Нематеріальний актив був правильно оприбуткований і після повного нарахування амортизації списаний з бухгалтерського обліку, а використання його продовжилося. За таких обставин нематеріальний актив слід відобразити по дебету відповідного субрахунку рахунку 12 „Нематеріальні активи”, донарахувати вартість і визначитися з часом корисного використання. А по кредиту варто показати рахунок 423 „Дооцінка активів”.

2. Виявлено відсутність (нестачу) нематеріальних активів. Будь-який нематеріальний актив матеріалізується в носії. Відсутність носія вважається нестачею. Це не викликає запитань, проте іноді доводиться стикатися з неправильною оцінкою обставин, що склалися. Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, тому його ідентифікація

може здійснюватися тільки із залученням належної документації. Коли нематеріальний актив є ліцензійною програмою у супроводі документації, а інвентаризацією встановлено, що користуються програмною оболонкою, інстальованою в комп'ютері, і повний пакет документів на програму чи сам диск із записом програми відсутні, слід фіксувати факт нестачі. У такому випадку списують суму нарахованої амортизації по дебету рахунку 133 „Знос нематеріальних активів” і по кредиту відповідного субрахунку рахунку 12 „Нематеріальні активи”, а залишкову вартість нематеріального активу відносять на витрати з кореспондуванням проводок по дебету 977 „Інші витрати операційної діяльності” по кредиту відповідного субрахунку рахунку 12 „Нематеріальні активи”.

3. Встановлено невідповідність відображених у балансі нематеріальних активів критеріям активу. Тоді залишкову вартість таких об'єктів списують на витрати по дебету рахунку 976 „Списання необоротних активів” і по кредиту відповідного субрахунку рахунку 12 „Нематеріальні активи”.

4. Буває й таке, коли нематеріальний актив фактично не використовується, не приносить користі, а затрати на його амортизацію нараховуються. Наприклад, якщо об'єкт промислової власності деякий час не використовується (отже, відсутня економічна вигода), цей нематеріальний актив доцільно законсервувати.

Після розгляду інвентаризаційною комісією всіх виявлених ситуацій і внесення відповідних пропозицій протокол передається керівнику підприємства для затвердження.

Підсумовуючи, слід підкреслити, що відповідно до п. 5 статті 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємства мають право самостійно визначати облікову політику та організувати ведення бухгалтерського обліку. Таким чином, їхні керівники зобов'язані створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера стосовно дотримання порядку оформлення й подання документів. Принципи організації бухгалтерського обліку та складання фінансових документів вимагають від господарюючого суб'єкта суворо дотримуватися методології проведення тих чи інших операцій. Законодавство, з одного боку, встановило жорсткі правила організації та ведення бухгалтерського обліку і складання звітної документації, а з другого, – надало підприємствам можливість самостійно приймати рішення про встановлення облікової політики, виходячи з особливостей своєї господарської діяльності, керуючись основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такий підхід дає можливість у рамках законодавства „гнучко” підходити до ведення господарсько-фінансової діяльності на підприємствах. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, слід розуміти як облікову політику підприємства.

Згідно із законодавством, кожне підприємство має проводити інвентаризацію, актуалізацію та здійснювати заходи, спрямовані на ефективне використання нематеріальних активів. Отже, якщо інвентаризацію проводити не формально, а глибоко й детально опрацювати її, то це, як мінімум, підтвердить чи відкоригує бухгалтерські дані. А якщо комісією були виправлені помилки чи внесені раціоналізаторські пропозиції, то це тільки поліпшить фінансово-економічний стан підприємства. Порівняння показників поточної звітності підприємства та звітності минулих періодів буде доцільним для визначення тенденцій у його фінансовому стані, результатах діяльності та перспектив розвитку.

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996-XIV. 2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291. 3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків”, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 65. 4. Інструкція про затвердження типових форм первинного обліку, затверджена наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи” // Все про бухгалтерський облік. 2003. №14 (802). 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 „Об’єднання підприємств” // Все про бухгалтерський облік. 2003. №14 (802). 7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (порчі) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. №116. 8. Постановление „Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций” от 28.12.89 г. №241.