

Особливості методики інвентаризації нематеріальних активів та визнання її результатів

Практична реалізація науково обґрунтованої методики інвентаризації сприяє об'єктивному та достовірному визначенню результатів з метою їх подальшого відображення в системі обліку, а також прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків і порушень. Метою статті є аналіз нормативно-правового забезпечення інвентаризації нематеріальних активів та систематизація поглядів окремих авторів для виявлення проблемних питань, що потребують вирішення в частині конкретизації методики інвентаризації нематеріальних активів. Проведено дослідження норм міжнародних та національних стандартів щодо визнання нематеріальних активів. Розкрито особливості методики інвентаризації нематеріальних активів, а також способи виявлення інвентаризаційних різниць і процедурні аспекти визнання результатів інвентаризації. Уточнено етапи і обов'язкові процедури методики інвентаризації нематеріальних активів. Охарактеризовано варіанти трактування результатів інвентаризації нематеріальних активів, на основі яких визначається нестача або лишки. Обґрунтовано необхідність розрахунку фінансових ризиків для підприємств, що не володіють правами на нематеріальні активи, але фактично використовують їх у своїй діяльності.

Ключові слова: нематеріальний актив, об'єкт права, право на об'єкт, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, надлишок, нестача, фінансовий ризик.

Н.А. КАНЦЕДАЛ
(Полтавская государственная аграрная академия, г. Полтава, Украина)

Особенности методики инвентаризации нематериальных активов и признания ее результатов

Практическая реализация научно обоснованной методики инвентаризации способствует объективному и достоверному определению результатов с целью их последующего отражения в системе учета, а также принятие решений по устранению выявленных недостатков и нарушений. Целью статьи является анализ нормативно-правового обеспечения инвентаризации нематериальных активов и систематизация взглядов отдельных авторов для выявления проблемных вопросов, требующих решения в части конкретизации методики инвентаризации нематериальных активов. Проведено исследование норм международных и национальных стандартов регулирующих признания нематериальных активов. Раскрыты особенности методики инвентаризации нематериальных активов, а также способы выявления инвентаризационных разниц и процедурные аспекты признания результатов инвентаризации. Уточнено этапы и обязательные процедуры методики инвентаризации нематериальных активов. Охарактеризованы варианты трактовки результатов инвентаризации нематериальных активов, на основе которых определяется недостаток или излишки. Обоснована необходимость расчета финансовых рисков для предприятий, которые не обладают правами на нематериальные активы, но фактически используют их в своей деятельности.

Ключевые слова: нематериальный актив, объект права, право на объект, инвентаризационная опись, сравнительная ведомость, излишек, недостаток, финансовый риск.

N.A. KANTSEDAL
(Poltava State Agrarian Academy, Poltava, Ukraine)

Features of Intangible Assets Inventory Technique and the Recognition of Its Results

Practical implementation of science-based inventory methodology promotes objective and reliable estimates of results for further interpretation in the accounting system, as well the decision-making on eliminated shortcomings and

violations. The scope of the article is an analysis of the legal provisions of inventory of intangible assets and organizing the views of the individual authors to identify problem issues to be addressed in terms of specification of technique for intangible assets inventory. The study of the regulations of international and national standards for the recognition of intangible assets is being concluded. The features of intangible assets inventory technique are being specified, as well as the ways to detect inventory differences and procedural aspects of the inventory results recognition. The stages and compulsory procedures of intangible assets inventory technique are being specified. The options of results interpretation of the intangible assets inventory are being characterized, on the basis of which the deficiency or surplus is determined. The article justifies the necessity of calculating financial risks for companies that do not own the rights for intangible assets, but actually use them in their work.

Keywords: *intangible asset, object of the right, right for the object, inventory register, comparative roll, surplus, deficiency, financial risk.*

Постановка проблеми. Недосконалість та неоднозначність тлумачення нормативних документів щодо порядку і процедурних аспектів проведення інвентаризації викликає підвищений інтерес до висвітлення окремих питань в періодичних фахових та професійних виданнях з бухгалтерського обліку та потребує конкретних рекомендацій щодо узгодженості нормативних положень й конкретизації методики інвентаризації окремих об'єктів [4, с. 51].

Методика інвентаризації конкретного об'єкта визначається, насамперед, завданнями інвентаризації такого об'єкта, орієнтованих на його ідентифікацію, деталізацію відповідних інвентаризаційних процедур та документування інвентаризаційного процесу (видів, форм та змісту робочої та підсумкової документації). Практична реалізація науково обґрунтованої методики інвентаризації сприяє об'єктивному та достовірному визначенню результатів з метою їх подальшого відображення в системі обліку, а також прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних і практичних положень щодо обліку та контролю нематеріальних активів здійснили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Г.Г. Кірейцев, В.Ф. Палій, В.Я. Соколов, Л.К. Сук, В.О. Шевчук, В.Г. Швець та інші.

Проблемні аспекти визнання, класифікації, оцінки нематеріальних активів, удосконалення методики їх обліку, контролю та аудиту є одним з пріоритетних об'єктів досліджень Ю.С. Бездушної, І.В. Жураковської, Ю.В. Писаренко, Н.А. Трофімової, І.М. Лепетан, Т.М. Банасько та інших. Разом з тим, додаткового розкриття та поглиблення потребують питання ідентифікації нематеріальних активів та методики їх інвентаризації.

Метою статті є аналіз нормативно-правового забезпечення інвентаризації нематеріальних активів та систематизація поглядів окремих авторів для виявлення проблемних питань, що потребують вирішення в частині конкретизації методики інвентаризації нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Результати термінологічного аналізу поняття «нематеріальний актив» у національних та міжнародних стандартах засвідчують, що:

1) дані поняття мають певні розбіжності, але по суті є тотожними (згідно МСБО 38 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [5]; згідно П(С)БО 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [7]);

2) обидва стандарти містять застереження щодо необхідності ідентифікації нематеріального активу, внаслідок якої його можна було б відокремити від гудвілу;

3) можливості ідентифікації нематеріальних активів більш широко представлені в МСБО 38, натомість П(С)БО 8 встановлено перелік груп, за якими здійснюється облік кожного об'єкта.

Оскільки національні стандарти не повинні суперечити міжнародним, а їх застосування, у свою чергу, не повинно суперечити Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], то методологічні норми формування у бухгалтерському обліку інформації про відповідні об'єкти мають діяти синхронізовано та не викликати розбіжностей при ідентифікації таких об'єктів для потреб їх обліку і контролю [3, с. 50]. Згідно МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [5].

Дослідженням змісту Інструкції № 69 [2] встановлено, що в даному нормативному документі поняття «нематеріальні активи» згадуються лише у назві та три рази за текстом (п. 7.), де визначено основні завдання інвентаризації:

а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих

Бухгалтерський облік

фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів наступних витрат і платежів [2].

Таким чином, завдання інвентаризації нематеріальних активів полягають у наступному: 1) встановити фактичну наявність нематеріальних активів та звірити з даними обліку; 2) визначити відповідність облікової вартості нематеріальних активів справедливій для можливого прийняття рішення про переоцінку; 3) виявити нематеріальні активи, які не використовуються, або неправомірно використовуються; 4) виявити надлишки чи нестачі.

Реалізація поставлених завдань потребує застосування відповідної методики інвентаризації нематеріальних активів, для встановлення: наявності документів, що підтверджують право власності на нематеріальний актив або права на його використання; правильності документального оформлення надходження нематеріальних активів; строків володіння правами на об'єкти нематеріальних активів або їх використання; правильності нарахування амортизації.

Конкретних вказівок щодо інвентаризації нематеріальних активів Інструкція № 69 [2] не містить. Тому основним нормативним підґрунтям для конкретизації методики інвентаризації нематеріальних активів є Порядок № 732 [8], що визначає вимоги до складання типової форми № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Враховуючи специфіку нематеріальних активів як об'єкта обліку і контролю практичну реалізацію методики їх інвентаризації можна умовно поділити на декілька етапів.

Еман 1. Конкретизація переліку об'єктів, що підлягають інвентаризації та відповідають критеріям визнання нематеріального активу. При цьому варто звернути увагу на наявність протиріч у нормативних документах:

«Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права ...» (п. 5. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», витяг) [7].

«При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (підтверджуються) майнові права» (п. 4.3 Порядку № 732) [8].

Тобто, згідно П(С)БО 8 в бухгалтерському обліку відбувається фіксація фактів щодо наявності «прав на об'єкти», а згідно Порядку № 732 інвентаризації підлягають «об'єкти права» інтелектуальної власності. Отже, об'єктом інвентаризації не можуть бути об'єкти права інтелектуальної власності, не підтверджені відповідними правами на їх володіння (користування). Це зумовлює принципову різницю між інвентаризацією матеріальних цінностей, коли перевіряється їх фактична наявність, та інвентаризацією нематеріальних активів, коли перевіряється фактична наявність документів, що підтверджують права на такі активи.

Еман 2. Ідентифікація об'єктів права інтелектуальної власності шляхом виявлення документів, що засвідчують права власності. Такі документи є підставою для визнання в обліку нематеріальних активів і відображення у «Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», або акті введення в експлуатацію нематеріальних активів довільної форми та у «Інвентарній картці обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Еман 3. Перевірка правомірності документів щодо набуття прав власності та строків користування нематеріальними активами.

Еман 4. Застосування інвентаризаційних процедур щодо виявлення наявності й відповідності «прав на об'єкти» і «об'єктів права», встановлення взаємозв'язку між ними та документування інвентаризаційного процесу.

Точність та достовірність результатів інвентаризації вимагає «виявлення наявності», тобто доведення або заперечення фактичного існування нематеріальних активів. Враховуючи, що нематеріальні активи не мають фізичної субстанції, необхідно дотримуватись головного принципу підбору інвентаризаційного персоналу – включення до складу комісії фахівця, що володіє професійними знаннями про об'єкти інвентаризації. Це допоможе визначити масштаби несанкціонованого використання об'єктів інтелектуальної власності, оцінити ймовірні фінансові ризики.

Для документування інвентаризаційного процесу Порядком № 732 передбачено типову форму № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» з поясненнями до її складання. Також з метою деталізації виявлених фактів необхідно вести протокол довільної форми, де зазначається: опис виявлених відхилень фактичних даних від облікових; оцінка фактичного стану об'єкта, можливість доцільності його подальшої експлуатації (користування); пропозиції щодо поновлення нематеріального активу; інформація про справедливую вартість нематеріального активу; пропозиції щодо переоцінки нематеріального активу; інформацію про наявність письмових пояснень від матеріально-відповідальних осіб та інших співробітників;

пропозиції щодо заходів, спрямованих на усунення виявлених порушень; інша інформація. Протокол, підписаний всіма членами комісії, затверджується керівником підприємства та передається до бухгалтерії одночасно з інвентаризаційними описами.

Етап 5. Виявлення та визнання результатів інвентаризації.

У контексті прийняття рішення щодо виявлені надлишків чи нестач матеріальних активів корисним є роз'яснення п. 4 МСБО 38:

«Деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такий як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (тобто, згідно з МСБО 16 «Основні засоби», чи як нематеріальний

актив згідно з цим Стандартом), суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим. Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так саме оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив» [5].

Послідовність інвентаризаційного процесу нематеріальних активів з врахуванням імовірних його наслідків унаочнено на рис. 1, що дає можливість зробити наступні висновки:

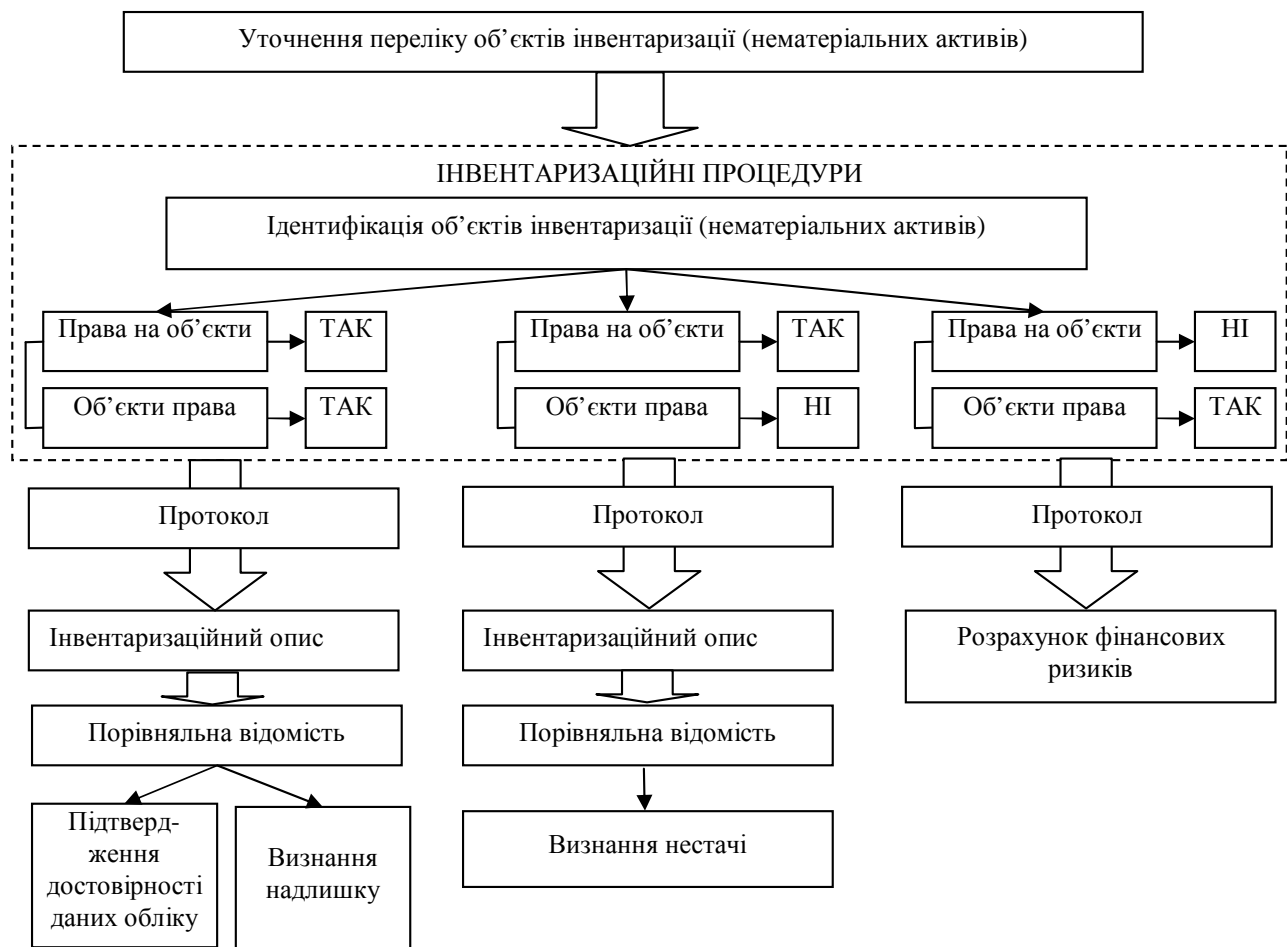


Рис. 1. Послідовність процесу інвентаризації нематеріальних активів, виявлення та визнання її результатів

· якщо в ході інвентаризації ідентифіковано повну відповідність об'єктів права з правами на такі об'єкти, проте вони не відображені в обліку, результатом інвентаризації будуть надлишки;

· якщо в ході інвентаризації ідентифіковано права на об'єкти, а об'єкти права не виявлено, результатом інвентаризації буде нестача;

· якщо в ході інвентаризації ідентифіковано об'єкти права, а права на об'єкти не виявлено – така інформація потребує відображення в протоколі з відповідними рекомендаціями щодо розрахунку фінансових ризиків.

Визнання надлишку в даному випадку є неправомірним, оскільки об'єктом інвентаризації не

Бухгалтерський облік

можуть бути об'єкти права інтелектуальної власності, не підтверджені відповідними правами на їх використання.

Висновки. Таким чином, методика інвентаризації нематеріальних активів включає наступну сукупність взаємопов'язаних послідовних дій: 1) конкретизація переліку об'єктів, що підлягають інвентаризації та відповідають критеріям визнання нематеріального активу; 2) ідентифікація об'єктів права інтелектуальної власності шляхом виявлення документів, що засвідчують права власності; 3) перевірка чинності документів, щодо правомірності набуття прав та строків користування нематеріальними активами; 4) інвентаризаційні процедури щодо виявлення наявності та встановлення взаємозв'язку між «правами на об'єкти» і «об'єктами права», документування інвентаризаційного процесу; 5) виявлення, визнання та документування результатів інвентаризації.

Способи ідентифікації та «виявлення наявності» є специфічними інвентаризаційними процедурами, що передбачають доведення або заперечення існування нематеріальних активів та їх використання у діяльності суб'єкта перевірки.

За результатами інвентаризації нематеріальних активів надлишками слід вважати: виявлені не обліковані документи на право володіння (користування) нематеріальним активом при умові, що такий актив ідентифіковано в ході інвентаризації; або ідентифіковані нематеріальні активи, що підтверджені відповідними правами, строк користування (термін корисної експлуатації) яких минув. Нестачу слід визнавати при умові, якщо виявлено документи на право володіння (користування) нематеріальним активом, а власне нематеріальний актив не ідентифіковано згідно властивих йому параметрів.

Виявлення об'єктів права інтелектуальної власності, не підтверджених правовстановлюючими документами, не призводить до визнання надлишків і не є підставою для складання інвентаризаційного опису. Водночас, подальше несанкціоноване їх використання підвищує фінансові ризики господарюючого суб'єкта, тому даний факт потребує фіксації в протоколі інвентаризаційної комісії для прийняття відповідних управлінських рішень за результатами інвентаризації.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С.36-39.

2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

3. Канцедал Н.А. Дискусійні аспекти ідентифікації нематеріальних активів як об'єктів обліку / Н.А. Канцедал / Обліково-аналітичне забезпечення стратегії сталого розвитку підприємства: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Сімферополь: ДІАЙП. 2013. – С. 49-52.

4. Канцедал Н.А. Обов'язкова інвентаризація: вимоги до проведення та інвентаризаційні об'єкти / Н.А. Канцедал / Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю діяльності підприємств в умовах глобалізаційних трансформацій: матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених / [відповід. за вип.: проф. Куцик П.О.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – С. 51-52.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

6. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М., Рудченко Ю.С. - К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2008. - 250 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

8. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

10. Протасова Н. Інвентаризація нематеріальних активів: нюанси проведення / Н. Протасова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 96. – С. 35.