

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Визначено об'єкти інвентаризації нематеріальних активів та розроблено рекомендації щодо вдосконалення організації і методики інвентаризації та документального оформлення її результатів на підприємстві.

Ключові слова: нематеріальні активи, інвентаризація, об'єкти інвентаризації.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [1].

Інвентаризація є одним з основних методів бухгалтерського обліку. За допомогою останньої забезпечується виявлення можливих розходжень між даними в обліку і фактичною наявністю господарських засобів. Проте при проведенні інвентаризації нематеріальних активів виникають проблеми, пов'язані з відсутністю науково-обґрунтованої методики для її здійснення.

Метою нашого дослідження є визначення переліку об'єктів і розробка рекомендацій щодо вдосконалення організації і методики інвентаризації нематеріальних матеріалів на підприємстві.

Дослідженню проблемних питань, пов'язаних з проведенням інвентаризації, присвячують свої праці низка вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: С. В. Бардаш, Ф. Ф. Бутинець, М. В. Дмитрієв, В. Ф. Палій, В. С. Рудницький, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, О. А. Шпіт та інші. Проте залишається багато теоретичних та практичних проблем, які потребують вирішення.

Одна з вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку, — достовірність інформації, яка відображається у фінансовій звітності. Тільки за цієї умови може виконуватись функція — надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності всі підприємства повинні проводити інвентаризацію активів та зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка.

Інвентаризація дозволяє перевірити, чи усі господарські операції були оформлені документами та відображені у бухгалтерському обліку, а також вносить необхідні виправлення та уточнення [2, с. 56]. Перш ніж перейти до опису основних завдань, що вирішуються під час інвентаризації нематеріальних активів, розглянемо, які активи підприємства належать до цієї категорії матеріальних цінностей.

Нематеріальний актив — це немонетарний актив, що не має матеріальної форми та може бути

ідентифікований [п. 4, 3]. Крім того, придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається в балансі лише в тому випадку, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначено [п. 6, 3].

Згідно з п. 7 Інструкції [4] основними завданнями інвентаризації нематеріальних активів є:

- установа фактичної наявності нематеріальних активів;
- виявлення розбіжностей між фактичною наявністю нематеріальних активів та їх наявністю за даними бухгалтерського обліку (розрахунок інвентаризаційних різниць — надлишків та нестач);
- виявлення нематеріальних активів, що не застосовуються підприємством;
- визначення реальної вартості нематеріальних активів і за необхідності проведення їх переоцінки.

Необхідною умовою для проведення інвентаризації є визначення об'єктів перевірки, оскільки об'єкти розкривають зміст та визначають її методику. В економічній літературі дослідження об'єктів, які підлягають інвентаризації, не було предметом пильної уваги науковців.

Опрацювавши доробок провідних вчених, присвячений питанням інвентаризації [6-8], можемо зробити висновки, що деякі фахівці зараховують до об'єктів інвентаризації лише господарські засоби підприємства, залишаючи поза увагою капітал і зобов'язання, перевірка яких є невід'ємною складовою інвентаризаційного процесу.

У економічній літературі зустрічається поняття «інвентаризація статей балансу» [9, с. 77; 10, с. 187; 11, с. 23]. У такому випадку об'єктом інвентаризації є всі статті бухгалтерського балансу.

Погоджуючись з думкою вчених [12], вважаємо, що до об'єктів, які підлягають інвентаризації, належать господарські засоби та їх джерела, що фактично відповідає активу і пасиву балансу.

Інвентаризація нематеріальних активів є процедурою, яку вивчено недостатньо. У інструкції [4] немає чітких правил проведення інвентаризації нематеріальних активів. Залишається не зрозумілим, чи перевіряти наявність нематеріальних активів відповідно до наявних документів, чи за їх матеріальними носіями. Що враховувати: наявність

програмного забезпечення чи наявність прав на них? Проте за П(С)БО 8 стає зрозуміло, що нематеріальним активом є права на використання цих об'єктів, тобто підприємство повинно мати документи, які стверджують права на нематеріальні активи.

Отже, об'єктами інвентаризації є нематеріальні активи, до яких належать:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів та послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;
- авторське право і суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-

обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограм, відеограм, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;

- інші НМА (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Проведення інвентаризації на підприємстві відбувається в чотири етапи (рис. 1). При виокремленні етапів інвентаризації насамперед потрібно визначити перелік базових критеріїв і принципів, якими варто керуватися при виконанні такого поділу.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з організаційно-підготовчого етапу, коли керівник підприємства визначає об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою та створює постійно діючу інвентаризаційну комісію. До її складу входять керівники структурних підрозділів та головний бухгалтер, а очолює таку комісію керівник підприємства або його заступник.

Зауважимо, що необхідність уведення до складу інвентаризаційної комісії головного бухгалтера зумовлена тим, що під час інвентаризації може бути виявлено нестачі або втрати майна внаслідок їх розкрадання або псування.

Постійно діюча інвентаризаційна комісія працює на підприємстві цілорічно та виконує переважно організаційні, регулюючі та контрольні функції.

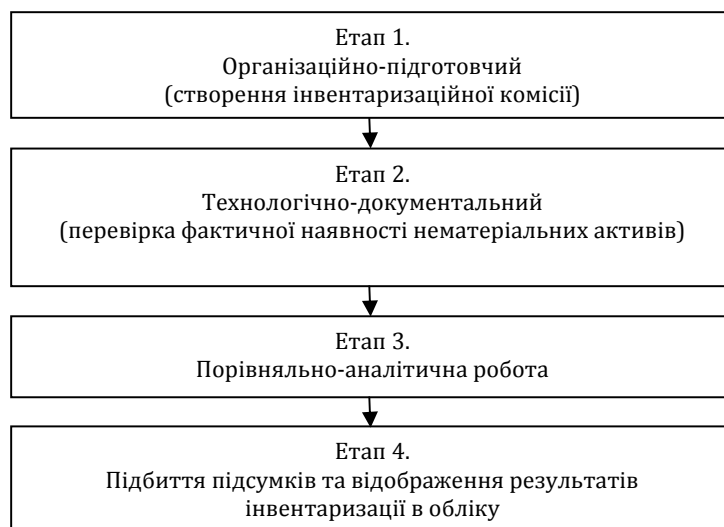


Рис. 1. Етапи проведення інвентаризації на підприємстві

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та у присутності матеріально відповідальної особи.

На практиці трапляються випадки, коли замість трьох і більше членів комісії (не рахуючи матеріально-відповідальних осіб) інвентаризація проводиться тільки однією людиною або комісією у неповному складі, що негативно позначається на якості інвентаризації нематеріальних активів. Така ситуація сприяє приховуванню нестач та припискам цінностей. Отже, на нашу думку, для об'єктивної інвентаризації потрібно посилити контроль за її проведенням.

На технологічно-документальному етапі інвентаризації проводять комплекс послідовних дій, пов'язаних із безпосередньою перевіркою наявності та

стану нематеріальних активів, правильністю їх визнання.

У сучасних умовах при інвентаризації нематеріальних активів використовують весь комплекс технічних прийомів інвентаризації: органолептичний, документальну перевірку, проведення розрахунків окремих облікових показників, встановлення відповідності прийнятих в обліку оцінок чинним національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, перевірку правильності визнання активів та визначення їх стану.

При інвентаризації об'єктів нематеріальних активів відповідно до пункту 7.1 [5] комісія насамперед перевіряє наявність таких активів на

підприємстві та правочинність їх зарахування на баланс. Така перевірка здійснюється з використанням документів, на підставі яких нематеріальні активи були оприбутковані, а також документів, якими оформлені (тобто підтверджуються) відповідні права. Зокрема, з метою ідентифікації об'єктів нематеріальних активів інвентаризаційна комісія перевіряє наявність і дійсність документів, що засвідчують правочинність отримання прав власності, прав використання об'єктів інтелектуальної власності (патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій, договорів тощо).

Крім того, при проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити:

- строки володіння правами та інші документально підтверджені умови закріплення прав власності чи прав використання цих об'єктів;
- порядок оформлення режиму комерційної таємниці щодо нематеріальних активів групи ноу-хау;
- перевірка правильності нарахування амортизації.

Крім фактичної наявності нематеріальних активів, а також їх відповідності даним бухгалтерського обліку, під час інвентаризації виявляють цінності, уже не придатні для використання в господарській діяльності (зіпсовані, прострочені або не придатні до експлуатації). Усі ці дані знаходять відображення у відповідних інвентаризаційних описах, які підписують усі члени інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальні особи.

Наказом Мініну від 22.11.2004 р. № 732 затверджено Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Зокрема, поміж затверджених форм – типова форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», яка супроводжується поясненнями щодо її складання.

Це єдина типова форма щодо відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів, а саме - об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Відображення результатів інвентаризації щодо інших об'єктів нематеріальних активів потребує внесення змін і коригувань до діючої типової форми № НА-4. Наявність у підприємства подібного права підтверджує і Державний комітет статистики України (лист від 07.03.2007 р. № 14/2-25/149). Тому, на нашу думку, для інших нематеріальних активів слід розробити єдину типову форму «Інвентаризаційний опис нематеріальних активів» з урахуванням необхідних реквізитів.

На початку порівняльно-аналітичного етапу проведення інвентаризації працівники бухгалтерії перевіряють усі підрахунки, проведені робочою інвентаризаційною комісією в інвентаризаційних описах. Виявлені помилки в цінах та підрахунках виправляються і засвідчуються підписами всіх членів інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальних осіб. І тільки після цього дані інвентаризаційних описів звіряються з даними бухгалтерського обліку, а в разі виявлення розбіжностей (надлишків або нестач) щодо таких цінностей складаються звіряльні відомості.

На підставі звіряльних відомостей комісія з'ясовує

характер нестач (крадіжка, втрати від псування цінностей, нестача в межах норм природного убутку або понад установлені норми), а також здійснює роботу з урегулювання виявлених розбіжностей, вивчає всі обставини справи (проводить внутрішнє розслідування, за необхідності — експертизу). Матеріально відповідальні особи надають усні та письмові пояснення. При встановленні факту крадіжки подається заява до міліції.

Практика показує, що чинна форма звіряльної відомості для визначення результатів інвентаризації має недоліки, які знижують оперативність виведення її результатів. Так, зокрема, форма не дає змоги відобразити результати пересортиці, суму природного убутку та остаточні результати. Тому на практиці при визначенні результатів інвентаризації доводиться складати додаткові звіряльні відомості, що ускладнює процедуру отримання результатів інвентаризації.

На нашу думку, для вдосконалення методики виведення результатів інвентаризації доцільно доповнити чинні порівнювальні відомості з тим, щоб можна було в одному документі визначити попередні результати роботи, залік пересортиць і виводити остаточні результати інвентаризації. Це скоротить час на виведення результатів, поліпшить наочність відомостей і відображених у них результатів.

На завершальному етапі робочі інвентаризаційні комісії оформляють протоколи інвентаризації, в яких відображаються:

- результати інвентаризації та висновки щодо них;
- пропозиції комісії про залік нестачі надлишками за пересортицею;
- пропозиції щодо списання нестач у межах норм природного убутку, а також наднормативних нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням ужитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Протокол інвентаризаційної комісії разом з іншими документами передається на затвердження керівнику підприємства. Керівник підприємства має у 5-денний строк вивчити і затвердити цей протокол. Лише після затвердження протоколу висновки постійно діючої інвентаризаційної комісії, що містяться в ньому щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей, стають підставою для виконання записів у бухгалтерському обліку. Результати інвентаризації у бухгалтерському обліку відображають у тому місяці, в якому її закінчено, але не пізніше грудня звітного року [4].

Вважаємо, що виокремлення етапів інвентаризації, а також конкретизація методики проведення інвентаризації нематеріальних активів забезпечить високу ефективність, об'єктивність та раціональність здійснення інвентаризаційної роботи на підприємстві.

Нематеріальні активи є важливою складовою частиною діяльності підприємства, тому їх облік та відображення у звітності повинно бути достовірним. На основі дослідження законодавчо-нормативної бази з питань проведення та організації інвентаризації, аналізу економічної літератури, а також вивчення практики здійснення інвентаризації визначено перелік її об'єктів. При цьому залишаються невирішеними питання, пов'язані з документальним та методичним забезпеченням, які потребують подальших розробок. Саме тому вдосконалення проведення інвентаризації нематеріальних активів на

підприємстві є досить актуальною темою і потребує
детального розгляду і пошуку шляхів вирішення.

Список літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999 р. № 996. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 1999 – 2011.
2. Дмитриев, М. В. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия: учебник – [3-е издание, дополненное и переработанное] / М. В. Дмитриев, А. М. Дмитриев. – М.: Издательство "Экономика", 1968. – 549 с.
3. Нематеріальні активи : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 4 (148). – с. 28-32.
4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 1994 – 2011.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 1994 – 2011.
6. Галкин, А. Ф. Теория бухгалтерского учёта: [учеб. пособие для сельскохозяйственных вузов] / А. Ф. Галкин, Н. Ф. Озгийчук, Г. И. Войчук. – [2-е издание, доп. И перераб.]. – М.: Статистика, 1976. – 336 с.
7. Мочерний, С. В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. ред.кол.: С. В. Мочерний та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 864 с.
8. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. – [2-е вид., перероб. і доп.] / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
9. Демченков, В. С. Методы счётной проверки отчёта промышленного предприятия / В. С. Демченков, З. А. Куферштейн. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 95 с.
10. Смовженко, Т. С. Фінансовий словник. – [4-е вид., випр. та доп.] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Т-во "Знання", КОО; Л.: Вид-во Львів. банк ін-ту НБУ. – 566 с.
11. Патров, В. В. Как читать баланс / В. В. Патров, В. В. Ковалёв. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 128 с.
12. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: [навчальний посібник для вузів] / За ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Коцупатрого. – Житомир: Рута, 2003. – 512 с.

РЕЗЮМЕ

Полищук Валентина

Проблемы и пути совершенствования организации и методики инвентаризации нематериальных активов на предприятии

Определены объекты инвентаризации нематериальных активов и разработаны рекомендации относительно совершенствования организации и методики инвентаризации и документального оформления ее результатов на предприятии.

RESUME

Polishchuk Valentyna

The problems and ways of improvement and organization of the methods of inventory of intangible assets in the enterprise

The objects of the inventory of the intangible assets are determined and recommendations about the development of the organization and methods of their documentary registration are elaborated.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.