

УДК 657.

JEL classification: M 40, M 41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.02.219>

**Валентина ЯСИШЕНА,**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,  
Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського  
національного економічного університету,  
вул. Гонти, буд. 37, м. Вінниця, 21000, Україна,  
E-mail: [valentyna.yasyshena@gmail.com](mailto:valentyna.yasyshena@gmail.com)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

## ОКРЕМІ АСПЕКТИ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Ясишена В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 2. С. 219–233. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.02.219>

Yasyshena V. (2020). Okremi aspekty metodolohii obliku nematerialnykh aktyviv [Certain aspects of methodology for accounting of intangible assets]. *The Herald of Ternopil National Economic University* Vol. 2. P. 219–233. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.02.219>

### **Анотація**

**Вступ.** В умовах сучасного конкурентного середовища гостро стоїть потреба пошуку нових підходів до управління підприємством та його нематеріальними активами з метою забезпечення стабільності й розвитку діяльності вітчизняних підприємств. Для ефективного управління підприємством є необхідність в проведенні досліджень, спрямованих на удосконалення облікової методології відповідно до вимог сучасності й підвищення формування якісного інформаційно-облікового забезпечення системи управління тощо.

**Мета.** Дослідження спрямоване на вивчення таких елементів методу бухгалтерського обліку, як подвійний запис, балансове узагальнення, звітність шляхом розкриття їхньої сутності, визначення впливу на облік і формування показників звітності в частині НМА та гудвілу відповідно до вимог чинного законодавства.

**Методи.** Аналіз і синтез застосовані для виявлення сучасного стану дослідження елементів методу бухгалтерського обліку. Наукова абстракція та історичний

---

© Валентина Ясишена, 2020.

метод використані для окреслення проблем досліджуваних вченими, що виникають у теоретичній і практичній площині обліку НМА. Групування, табличний, графічний методи використані для класифікації НМА і гудвілу та встановлення взаємозв'язку елементів методу бухгалтерського обліку тощо.

**Результати.** Розкрито проблеми обліку і звітності нематеріальних активів через призму таких елементів методу бухгалтерського обліку, як рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність. Наголошено, що під балансовим узагальненням як елементом методу потрібно розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку й узагальнення інформації про факти господарської діяльності. Не всі об'єкти, які мають нематеріальну природу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку і відповідно у балансах вітчизняних підприємств. Це стосується як визнаних об'єктів нематеріальних активів за П(С)БО 8, так і внутрішньо генерованих, що не відповідають критеріям визнання, але які збільшують вартість підприємства.

Зазначено, що внутрішній гудвіл має відображатися у фінансовому й управлінському обліку підприємства через його наявність під час всієї поточної діяльності компанії, а не тільки в момент її реалізації. Ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму.

Обґрунтовано неможливість одночасного віднесення операцій з реалізації нематеріальних активів до двох видів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності. Зазначено, що у Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації нематеріальних активів потрібно відображати як операційну діяльність. Наголошено на необхідності перегляду редакції визначення «інвестиційна діяльність».

**Перспективи.** Необхідно проводити дослідження у сфері удосконалення методології вітчизняного обліку загалом, у т. ч. в частині нематеріальних активів через вивчення підходів до облікової методології.

Ключові слова: методологія, нематеріальні активи, елементи методу бухгалтерського обліку, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність.

**Формул: 0, рис.: 1, табл.: 1, бібл.: 16.**

### **Abstract**

**Valentyna YASYSHENA**

### **CERTAIN ASPECTS OF METHODOLOGY FOR ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS**

**Introduction.** In today's competitive environment, there is an urgent need to find new approaches to managing an enterprise and its intangible assets in order to ensure the stability and development of domestic enterprises. For effective management of the enterprise, there is a need to conduct research aimed at improving the accounting methodology in accordance with the present requirements and to increase the formation of quality information and accounting support of the management system, etc.

**Objective.** *The study is aimed at studying such elements of the accounting method as double-entry, the balance sheet, reporting by disclosing their nature, determining the impact on accounting and the formation of reporting indicators in the IAs and goodwill in accordance with the requirements of the applicable law.*

**Methods.** *Analysis and synthesis are used to identify the current state of the study of the elements of the accounting method. Scientific abstraction and historical methods have been used to outline the problems investigated by scientists arising in the theoretical and practical area of accounting for IAs. Groupings, tables, graphs are used to classify IAs and goodwill and to establish the interconnection of the accounting method elements, etc.*

**Results.** *The problems of accounting and reporting of intangible assets through the prism of such elements of accounting method as accounts, double-entry, the balance sheet, reporting are revealed. It is emphasized that the balance sheet as an element of the method should be understood not only as a form of reporting but first and foremost as a model for ordering accounting objects and summarizing information on the facts about the economic activity. Not all intangible assets are reflected in the accounts and respectively in the balance sheets of domestic enterprises. This applies both to recognized intangible assets under PAS 8 and internally generated assets that do not meet the recognition criteria but which increase the value of the enterprise.*

*It is stated that the internal goodwill should be reflected in the financial and management accounting of the enterprise because of its existence during all current activities of the company, and not only at the moment of its realization. Keeping current records of goodwill at the enterprise will reduce the gap between its market and book value to a minimum.*

*The impossibility of simultaneous attribution of intangible assets transactions to two types of activities, which is disclosed in the financial statements, is proved. It is noted in the Statement of Cash Flows that the information on the sale of intangible assets should be recorded as an operating activity. The revision of the definition of «investment activity» was emphasized.*

**Prospects.** *It is necessary to conduct research in the field of improving the methodology of domestic accounting in general, including intangible assets through the study of approaches to the accounting methodology.*

**Keywords:** *methodology, intangible assets, elements of accounting method, accounts, double-entry, balance sheet, reporting.*

**Formulas: 0, fig.: 1, tab.: 1, bibl. : 16.**

**Вступ.** В умовах ускладнення економічних відносин, постійних змін в економіці та підвищення вимог до бухгалтерського обліку є необхідність у перегляді й удосконаленні облікової методології відповідно до вимог сучасності. Низка закордонних і вітчизняних вчених вказують на важливість проведення досліджень, спрямованих на визначення ролі, місця, значення, удосконалення обліку та управління нематеріальними активами. На сьогодні актуальним є проведення досліджень, які сприяють забезпеченню стабільності й розвитку діяльності вітчизняних фірм і корпорацій та пов'язані з розвитком облікової методології, у т. ч. в частині нематеріальних активів.

**Аналіз досліджень і публікацій, де започатковано розв'язання проблеми.**

В розвиток методології обліку зробили значний внесок, такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як С. Ф. Голов, З.-М. В. Задорожний, М. В. Корягін, П. О. Куцик, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. Ф. Палій, Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда та ін. Питання обліку НМА і гудвілу в своїх працях висвітлювали такі вітчизняні і зарубіжні вчені-економісти, як Т. М. Банасько, В. М. Диба, Я. О. Ізмайлов, С. Ф. Легенчук, Ю. В. Писаренко, Р. В. Романів, К. Е. Свейбі, О. В. Сизоненко, І. Є. Старко, Ю. А. Судин, В. В. Травін, О. М. Удовиченко, Дж. Р. Хитчнер, В. С. Шелест та ін.

Не зменшуючи цінність наявних розробок, окремі питання щодо побудови методології бухгалтерського обліку, враховуючи проблемні аспекти обліку і звітності в частині НМА і гудвілу, вимагають подальшого вивчення.

**Метою дослідження** є вивчення таких елементів методу бухгалтерського обліку: подвійний запис, балансове узагальнення, звітність шляхом розкриття їхньої сутності, визначення впливу на облік та формування показників звітності в частині НМА і гудвілу відповідно до вимог чинного законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З.-М. В. Задорожний розкрив низку невіршених питань, які негативно впливають на методологію бухгалтерського обліку. Він застерігав про виникнення ситуації, яка зумовлює ймовірність ліквідації наукової спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [1, с. 163]. І на сьогодні багато з цих питань все ще не вирішені, що негативно впливає на розвиток бухгалтерської науки.

Більшість науковців до елементів методу бухгалтерського обліку відносять: документування, інвентаризацію, оцінювання, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність, але у цьому дослідженні розкриємо проблематику НМА крізь призму чотирьох останніх елементів.

Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною і інформаційним джерелом системи бухгалтерського обліку. Вони забезпечують групування однорідних за економічним змістом об'єктів бухгалтерського обліку для їхнього відображення в обліку та фінансовій звітності.

Науковцями проводились дослідження в таких напрямках: удосконалення рахунків і субрахунків обліку НМА (Т. М. Банасько, С. Ф. Легенчук, Ю. В. Писаренко, І. Є. Старко, В. С. Шелест); удосконалення рахунків для обліку ліцензованої продукції (Л. В. Бражна); аналітичний облік гудвілу в частині відкриття субрахунків з розмежуванням внутрішнього та зовнішнього гудвілу (Ю. А. Судин); позабалансовий облік НМА і активів залежних від НМА (О. В. Сизоненко); відображення в позабалансовому обліку вартості реальних матеріальних носіїв об'єктів права інтелектуальної власності (С. Ф. Легенчук).

Групування і відображення об'єктів НМА здійснюється на основі Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого МФУ від 30.11.99 р. № 291 зі змінами і доповненнями. Залежно від галузі й специфіки діяльності на основі законодавчо затвердженого плану рахунків суб'єкти господарювання розробляють робочий план рахунків для обліку НМА. Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку представлена класифікація НМА у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8.

Класифікація, що наведена в П(С)БО 8, дає змогу віднести НМА до відповідної групи за правовою ознакою і присвоїти номер облікового рахунка.

В табл. 1 наведено субрахунки і відповідні аналітичні рахунки до рахунка 12 «Нематеріальні активи» і 19 «Гудвіл», а також рекомендовані рахунки з обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу.

Програмне забезпечення, а особливо комп'ютерні програми, займають значну питому вагу в структурі НМА суб'єктів господарювання. Тому рекомендовано виокремити субрахунок з відповідними аналітичними рахунками для обліку програмного забезпечення.

Таблиця 1

**Відображення груп НМА і гудвілу на рахунках  
синтетичного і аналітичного обліку**

Групи НМА	№ субрахунка	Назва аналітичного рахунку	№ аналітичного рахунку
1	2	3	4
фінансовий облік		фінансовий і управлінський облік	
Права користування природними ресурсами	121	право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища	121.1
		право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	121.2
Права користування майном	122	право користування земельною ділянкою	122.1
		право користування будівлею	122.2
		право на оренду приміщень	122.3
Права на комерційні позначення	123	право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг)	123.1
		право на комерційні (фірмові) найменування	123.2
Права на об'єкти промислової власності	124	право на винаходи, корисні моделі	124.1
		право на промислові зразки	124.2
		право на сорти рослин, породи тварин	124.3
		право на компонування (топографії) інтегральних мікросхем	124.4
		право на комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції	124.5
Авторське право та суміжні з ним права	125	право на літературні, художні, музичні твори	125.1
		право на компіляції даних (бази даних)	125.2
		право на виконання, фонограми, відеограми	125.3
		право на передачі (програми) організацій мовлення	125.4
Програмне забезпечення	126	право на комп'ютерні програми	126.1
		право на програми для ЕОМ	126.2
Інші нематеріальні активи	127	право на здійснення діяльності право на використання економічних та інших привілеїв	127.1
			127.2

продовження таблиці 1

Гудвіл при придбанні	191		
Внутрішній гудвіл	192	<i>власно створена торгова марка</i>	192.1
		<i>ділові зв'язки</i>	192.2
		<i>інтелектуальний капітал</i>	192.3
Гудвіл при приватизації (корпорації)	193		

*Курсивом наведено рекомендовані рахунки для включення їх у План рахунків*  
Джерело: узагальнено і доповнено автором.

Погоджуємося з авторами, які в своїх працях піднімають питання важливості обліку внутрішнього гудвілу. Це пояснюється тим, що гудвіл за своєю суттю виникає не тільки під час продажу або об'єднання підприємств, але й наявний у вигляді не облікованих НМА під час всієї поточної діяльності компанії. Внутрішній гудвіл має відобразитися в фінансовому і управлінському обліку підприємства.

До нього можна віднести власно створену торгову марку, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал тощо, які можуть обліковуватись на субрахунок 192 «Внутрішній гудвіл», як правильно зазначають З.-М. В. Задорожний і Ю. А. Судин [2, с. 93].

Виокремлені об'єкти НМА, що можуть також бути віднесені до внутрішнього гудвілу, а саме: списки клієнтів, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА в стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, включаючи прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; підготовлені працівники за відповідним напрямом; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; персональний гудвіл тощо.

Вищезазначені об'єкти НМА потребують введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати вартість внутрішнього гудвілу. Це залишається проблематичним питанням, яке повинно вивчатися паралельно з розробкою відповідної нормативно-законодавчої бази, а також тісно пов'язано з усіма елементами методу бухгалтерського обліку, в які теж необхідно внести корективи.

Подвійний запис – це відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності суб'єкта господарювання: у дебеті одного та кредиті іншого рахунка на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати правильність та законність використання господарських засобів і джерел їхнього формування.

Подвійний запис забезпечує цілісність системи обліку, взаємозв'язок і кругообіг у ній господарських засобів та джерел їхнього формування, що заковані у системі рахунків. Подвійний запис на рахунках тісно пов'язаний з грошовою оцінкою, в сукупності вони дозволяють реєструвати факти господарської діяльності суб'єкта господарювання. Подвійний запис найменше підпадає під критику науковців щодо визнання його елементом методу бухгалтерського обліку. Але на питання, коли виник

подвійний запис, протягом багатьох століть не можуть дати однозначної відповіді вчені всього світу.

У своїй монографії Я. В. Соколов згадує, що багато науковців вважають подвійний запис одним із найбільш значних світових відкриттів. Вчений зазначає, що виникнення подвійного запису – це революція в мисленні ділових людей [3, с. 266]. Погоджуємося з В. Ф. Палієм у тому, що подвійний запис займає центральне місце серед усіх елементів методу бухгалтерського обліку, навколо якого формуються всі інші елементи [4].

Науковцями були проведені такі дослідження з обліку НМА шляхом удосконалення подвійного запису, а саме: методика обліку НМА в процесі передачі їх у тимчасове використання підприємствами-правовласниками та отримання підприємствами-користувачами (Н. М. Бразілій); методика обліку створення інтелектуальної власності та методика обліку ліцензійних угод з розподілом на групи (І. В. Жураковська); методика обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їхньої розробки (дослідно-конструкторських робіт) (І. І. Криштопа); облік прав на використання (надання у використання) НМА (С. В. Шульга); облікового забезпечення операцій комерційного використання торговельних марок (Ю. С. Рудченко); удосконалення способу обліку торговельних марок і вебсайтів (В. С. Шелест); удосконалення методики обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством НМА власними силами (Х. І. Скоп); порядок відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку (Ю. А. Судин).

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух НМА здійснюється на основі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою МФУ від 30.11.99 р. № 291, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327 (далі Методичні рекомендації № 1327).

В Методичних рекомендаціях № 1327 за допомогою подвійного запису розкрито такі облікові операції: облік надходження (придбання) НМА; облік НМА, створених господарським способом; облік НМА за результатами інвентаризації; облік безоплатно одержаних НМА; облік безоплатно переданих НМА; облік амортизації НМА; облік переоцінки НМА; облік зменшення корисності НМА; облік реалізації НМА; облік ліквідації НМА; облік НМА в оренді.

Як зазначалося вище, складність відображення НМА в обліку полягає в тому, що не всі нематеріальні об'єкти відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Мова, перш за все, йде про розробку методики обліку внутрішнього гудвілу, що може охоплювати низку об'єктів. Така ситуація повною мірою не розкриває наявність всієї нематеріальної складової активів, якою володіє підприємство і відповідно не сприяє зростанню його вартості. Також потребують уваги операції, пов'язані з рухом НМА щодо удосконалення методики їхнього відображення подвійним записом, а саме: облік нестач НМА; облік договорів франчайзингу на субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи»; обліку НМА термін використання, яких менше року тощо.

Балансове узагальнення. В працях вчених відрізняються назви такого елементу методу, як баланс або його ще називають балансове узагальнення. Також є різні погляди, щодо розумінням сутності цього елементу методу. Існують думки вчених, які вважають, що баланс не потрібно розглядати як окремий елемент методу, тому що він є однією із складових фінансової звітності. В монографії М. В. Корягіна і П. О. Куцика зазначено, що в деяких країнах цей елемент методу взагалі не виокремлюється (Португалія, Китай, Франція, Норвегія, Італія, Іспанія) [5, с. 233–234].

На нашу думку, необхідно погодитися з вченими, які виокремлюють балансове узагальнення як елемент методу, під яким варто розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку й узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису.

Розвитком теорії балансу займалися такі видатні вчені, як Г. Нікліш [6], А. П. Рудановський [7], Ф. Шмідт [8], І. Івата [9], Е. Шмаленбах [10] та ін.

На рис. 1 наведено взаємозв'язок між трьома елементами бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис і балансове узагальнення), які взаємодоповнюють один одного і загалом дають змогу оцінювати стан і рух об'єктів обліку, узагальнюючи їх у цілісну систему.

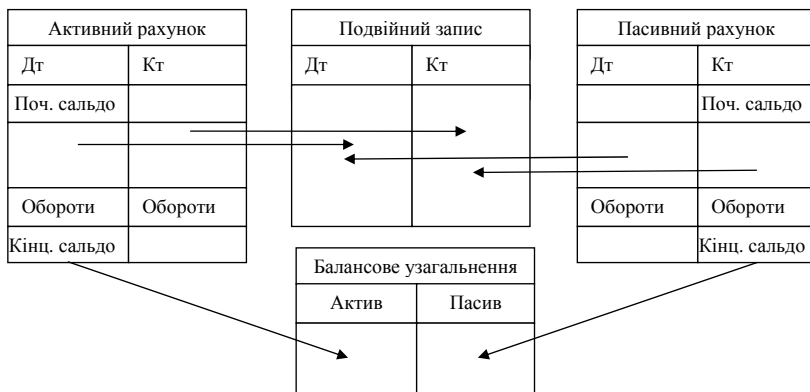


Рис. 1. Взаємозв'язок рахунків, подвійного запису і балансового узагальнення, як елементів методу бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором.

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що балансове узагальнення є важливим і окремим елементом методу бухгалтерського обліку.

Не всі нематеріальні активи відображаються в балансі підприємства (через складність їхнього обліку) і цим зменшують реальну вартість підприємства. Це стосується як визнаних об'єктів НМА за П(С)БО 8, так і внутрішньо генерованих НМА.

Одним із спірних і складних питань є відображення гудвілу під час балансового узагальнення. Відповідно до національних стандартів гудвіл не вважається НМА, хоча в Податковому кодексі інтерпретується як нематеріальний актив – ці розбіжності потребують усунення. За вітчизняним законодавством, НМА і гудвіл регулюються різними стандартами, відповідно П(С)БО 8 і П(С)БО 19. Гудвіл має нематеріальну



природу тому згаданий у цій статті під час розкриття балансового узагальнення, яке має на меті показати реальну картину фінансово-майнового стану підприємства. Вітчизняні підприємства уникають відображення інформації про гудвіл у фінансовій звітності. Відповідно до вітчизняних та міжнародних стандартів обліку і звітності в балансі підприємства відображається тільки гудвіл, що виникає під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. Але на сьогодні, як вже зазначалось вище, багато науковців наголошують на визнанні внутрішнього гудвілу, який виникає під час поточної діяльності підприємства і теж потребує відображення в обліку та підпадає під балансове узагальнення. На нашу думку, це правильний підхід, що потребує подальшого розвитку і затвердження на законодавчому рівні. На сьогодні питання розкриття цих двох видів гудвілу у балансі є складним через наявність різних видів складових, які утворюють ці види гудвілу, що ускладнює вибір підходу до їхнього оцінювання. Такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінка і балансове узагальнення, тісно пов'язані між собою через те, що достовірність показників балансу розкривається через об'єктивність оцінювання. Відповідно до П(С)БО 19 гудвіл визначається як різниця між вартістю підприємства та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Відповідно до нормативних документів під час операцій з придбання підприємства гудвіл відображається на рахунку 19 «Гудвіл» в активі балансу.

Відповідно до п. 13 чинного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» негативний гудвіл не визнається, тобто не відображається в обліку, а така сума списується на доходи. Науковці пропонують підхід щодо відображення гудвілу в процесі придбання з уведенням до пасиву балансу окремої позиції в підрозділі «Додатковий вкладений капітал», а для відображення негативного гудвілу необхідність застосування статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» [11, с. 94]. На сьогодні деякі науковці все ще вказують на важливість відображення негативного гудвілу і наголошують на поверненні його в систему обліку і звітності [12, с. 14]. На думку авторів цей підхід дасть змогу забезпечити рівновагу між активом і пасивом балансу.

У системі бухгалтерського обліку гудвіл у процесі придбання може відобразитися таким чином:

1. Капіталізація гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення.
2. Капіталізація гудвілу з амортизацією.
3. Одноразове списання гудвілу на витрати поточного періоду.
4. Одноразове списання гудвілу за рахунок зменшення капіталу власників [13, с. 196].

У чинних нормативних документах обрано перший підхід. Так, зокрема, в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зазначено, що зарахований на баланс гудвіл оцінюється щодо наявності ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Отже, гудвіл підлягає переоцінці на дату річного балансу.

Згідно із п. 7 П(С)БО 28 незалежно від наявності ознак про зменшення корисності активів підприємство на дату річного балансу визначає суму очікуваного відшкодування

гудвілу, а також нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і не використовуваних на дату річного балансу нематеріальних активів [14].

Отже, залежно від обрання підходу до обліку і відображення гудвілу в балансі, будуть висвітлені різні показники, що вплине на величину валюти балансу.

На сьогодні поширено багато різних думок щодо капіталізації внутрішнього гудвілу. Одні науковці вважають правильним капіталізувати витрати, пов'язані з формуванням внутрішнього гудвілу, а інші – списувати їх на витрати звітного періоду. Обрання одного або іншого підходу вплине на оцінку реальної вартості компанії. На думку В. М. Диви, доцільно до складових внутрішнього гудвілу для порядку відображення його в бухгалтерському обліку застосовувати підхід, який передбачає капіталізацію гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення [15, с. 299].

Ми поділяємо думку науковців, які вважають необхідним капіталізувати внутрішній гудвіл з відображенням його в балансі. Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що також пов'язано зі складністю його ідентифікації і оцінювання, а також встановленням достовірності визнання отримання економічних вигід від його використання. На нашу думку, ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму. Ця проблема назріла і має бути вирішена на нормативно-законодавчому рівні.

Звітність є джерелом узагальнених даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання і впорядкованою системою взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку визнається не всіма вченими. Наприклад, на думку В. Ф. Палія звітність не можна вважати елементом методу бухгалтерського обліку. Науковець аргументує це тим, що якщо метою бухгалтерського обліку вважати складання звітності, то метод повинен складатися з тих елементів, які дають змогу генерувати інформацію, необхідну для досягнення поставленої мети – складання звітності. Сама звітність цьому зарадити не може [4, с. 17].

На нашу думку, звітність необхідно відносити до елемента методу бухгалтерського обліку, тому що вона є узагальнювальним і завершальним етапом фіксації облікових показників господарської діяльності суб'єкта господарювання за відповідний період і замикає коло елементів методу бухгалтерського обліку. Звітність також виступає початковим і підтверджуючим документом для ведення наступного облікового періоду. Важливою контрольною функцією системи облікових показників є взаємоузгодження даних фінансової звітності шляхом порівняння її показників у різних формах звітності. Для взаємоузгодження показників фінансової звітності розроблено Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 11.04.2013 № 476.

Формування показників звітності відбувається на основі інформації, яка надходить з системи бухгалтерського обліку, а саме:

1. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» складається на основі сальдо балансових рахунків;

2. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» складається на основі окремих бухгалтерських записів у кореспонденції з рахунком 79 та із оборотів інших рахунків;

3. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим і непрямим методами)» складається на основі оборотів по рахунках, аналітичних даних, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

4. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» складається на основі сальдо відповідних рахунків, оборотів по рахунках, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

5. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається на основі сальдо рахунків, оборотів по рахунках, окремих бухгалтерських записів, форм звітності № 1, 2, 3.

Отже, за допомогою звітності відбувається зведення облікової інформації і перевірка бухгалтерських показників.

Науковці у своїх дослідженнях вивчали такі питання формування показників звітності: порядок відображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій та статистичній звітності (І. В. Жураковська); методики розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у НМА) (С. В. Шульга); обґрунтування додаткових елементів фінансової звітності; представлення НМА у корпоративній звітності і розробки управлінського звіту; удосконалення Розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до фінансової звітності (М. В. Плекан); порядок розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності (Ю.С. Рудченко); розкриття інформації про клієнтську базу у фінансовій звітності (Ю. О. Колчар); удосконалення управлінських звітів для оперативного обліку і контролю НМА (І. Є. Старко).

Мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [16]. Виходячи з норм; фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ від 28.03.2013 № 433. Показники річної фінансової звітності мають підтверджуватися проведенням обов'язкової інвентаризації.

На сьогодні одним із спірних питань є відображення операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності.

Операції з реалізації НМА відображаються на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати з реалізації НМА списуються на рахунок 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів», що зазначено в Методичних рекомендаціях № 1327. Відповідно ці рахунки розкриваються в Розділі 1, ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2120, 2180 відповідно) як інша операційна діяльність. Одночасно у рядку 3205 Розділу 2 «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображають

надходження грошових коштів від продажу НМА утримуваних для продажу та групи вибуття. З огляду на вищевикладене реалізація НМА в ф. № 2 відображається як інша операційна діяльність, а в ф. № 3 – як інвестиційна діяльність. Ця розбіжність потребує усунення, тому що реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 1, операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [16].

З визначення операційної діяльності видно, що, встановлюючи вид діяльності, його можна відносити конкретно до якогось одного виду (операційної, інвестиційної або фінансової). З вищевказаного визначення інвестиційної діяльності видно, що реалізація необоротних активів, у т. ч. реалізація НМА належить до інвестиційної діяльності. На нашу думку, це визначення потребує уточнення тому, що суперечить порядку реалізації необоротних активів, у т. ч. реалізації НМА, під час якої таку операцію відносять до іншої операційної діяльності. Якщо НМА підлягають реалізації і переходять на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», вони вже належать до групи оборотних активів, а відповідно їхній рух необхідно відображати як іншу операційну діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА потрібно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У процесі заповнення Звіту про рух грошових коштів за прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

Також на сьогодні актуальним є питання відображення внутрішнього гудвілу у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Для узгодження відображення гудвілу у Плані рахунків і звітності потрібно внести зміни в назву Розділу 1 «Нематеріальні активи» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» і викласти його у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл». Ця зміна не суперечитиме вимогам П(С)БО. Такий підхід також вимагає внесення змін до 1 Розділу Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

Облікова методологія потребує удосконалення у зв'язку з появою нових об'єктів обліку, частими змінами нормативно-законодавчої бази і новими запитами практики. На сьогодні відбувається розвиток сфери інтелектуального капіталу, вивчається його здатність приносити прибуток і впливати на вартість компанії. Розвиток інтелектуального капіталу компанії необхідно здійснювати шляхом навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, інвестування в програми різних тренінгів, реалізацію навчальних проєктів для працівників, у т. ч. в онлайн режимі тощо. Ми рекомендуємо у Звіті про управління, який є інформаційним доповненням до фінансової звітності в пункті «корпоративне управління», наводити інформацію, направлену на розвиток інтелектуального капіталу. Тому актуальними на сьогодні є питання капіталізації витрат на розвиток інтелектуального капіталу, тобто людських ресурсів. Відповідно джерелом формування

такої інформації буде виступати система бухгалтерського обліку, методологія якої не адаптована для відображення подібних об'єктів. У дослідженні викладено лише частину проблемних питань, пов'язаних з обліком і відображенням у фінансовій звітності НМА та гудвілу.

**Висновки і перспективи подальших розвідок.** Під балансовим узагальненням як елементом методу варто розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку і узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Відсутність НМА у балансі багатьох вітчизняних підприємств пов'язана із низькою їхньою питомою вагою в структурі активів, порівняно із закордонними компаніями, та інші чинники. Не всі нематеріальні об'єкти відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Ця проблема стосується як визнаних об'єктів НМА за П(С)БО 8, так і внутрішньогенерованих НМА, що не відповідають критеріям визнання, зазначених у МСБО 38 і П(С)БО 8, але які збільшують вартість підприємства.

Внутрішній гудвіл повинен відображатися в фінансовому і управлінському обліку підприємства, тому що він по своїй суті не виникає раптово тільки під час продажу або об'єднання підприємств, а існує у вигляді не облікованих НМА під час всієї поточної діяльності компанії. Внутрішньо генеровані об'єкти НМА потребують введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати вартість внутрішнього гудвілу.

Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що пов'язано із складністю його ідентифікації й оцінювання, а також встановленням достовірності визнання отримання економічних вигід від його використання. Ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму. Необхідно капіталізувати внутрішній гудвіл, який виникає під час поточної діяльності підприємства і потребує відображення в обліку та підпадає під балансове узагальнення.

Необхідно переглянути визначення «інвестиційна діяльність», яке наведене в чинних нормативних документах, у зв'язку з тим, що реалізацію необоротних активів, у т. ч. реалізацію НМА, відносять до іншої операційної діяльності. Потребує усунення спірне питання відображення операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності, тому що реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності (іншої операційної та інвестиційної). НМА, які підлягають реалізації, належать до групи оборотних активів і, відповідно, їхній рух відображається як інша операційна діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА потрібно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». За прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

### **Література**

1. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 163–169.

2. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт управлінського обліку. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 3 (15). С. 90–95.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2003. 469 с.
4. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
5. Корягін М. В., Куцик П. О., Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: моногр. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.
6. Nicklisch H. *Wirtschaftliche Betriebslehre*, Stuttgart: Verlag C. E. Poeschel, 1922. P. 172.
7. Рудановский А. П. Теория балансового учета: Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. Москва : Московское научное издательство «Макиз», 1928. 429 с.
8. Schmidt F. *Die organische Tageswertbilanz*. Leipzig, 1929.
9. Iwata I. *Rijun – Keisan – Denri*. Tokyo, 1956.
10. Schmalenbach H. *Dynamische Bilanz*. Koln und Oplader, 1962.
11. Романів Р. В., Романів С. Р. Гудвіл підприємства: проблемні питання сутності та оцінки. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 4. С. 115–121.
12. Izmaylov Y. O. Substantiation of the procedure for the reflection of goodwill in the accounting system of national enterprises. *Technology audit and production reserves*. 2017. Vol. 2. № 5 (34). P. 9–15.
13. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 197–201.
14. Зменшення корисності активів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 (П(С)БО 28). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення 11.02.2020).
15. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана. Київ, 2017. 466 с.
16. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 10.02.2020).

### References

1. Zadorozhnyi, Z.V. (2010). Aktualni problemy bukhgalterskoho obliku v Ukraini [Actual problems of accounting in Ukraine]. *Ekonomichniy analiz – Economic analysis*. – Vyp. 6. P. 163-169. [in Ukrainian].
2. Zadorozhnyi, Z.V., & Sudyn, Yu.A. (2018). Vytraty na formuvannia vnutrishnoho hudvilu yak ob'iekt upravlinskoho obliku [The cost of forming an internal goodwill as an object of management accounting]. *Naukovyi visnyk Polissia – Polesie Scientific Bulletin*. № 3 (15). P. 90-95. [in Ukrainian].

3. Sokolov, Ya.V. (2003). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting Theory]. Moskva: Finansyi i statistika. 469 p. [in Russia].
4. Paliy, V.F. *Teoriya buhgalterskogo ucheta. Sovremennyye problemy* [Theory of accounting. Contemporary issues]. M.: Buhgalterskiy uch. 2007. 88 p. [in Russia].
5. Koriahin, M.V., & Kutsyk, P.O. (2015). *Kontseptualnyi rozvytok metodolohii bukhgalterskoho obliku* [Conceptual development of accounting methodology]. Lviv : LKA, 239 p. [in Ukrainian].
6. Nicklisch, H. (1922). *Wirtschaftliche Betriebslehre*, Stuttgart: Verlag C. E. Poeschel, 172 p.
7. Rudanovskiy, A.P. (1928). *Teoriya balansovogo ucheta: Vvedenie v teoriyu balansovogo ucheta. Balans kak ob'ekt ucheta* [Theory of book keeping: Introduction to the theory of book keeping. Balance as an object of accounting]. M.: Moskovskoe nauchnoe izdatelstvo «Makiz», 429 p. [in Russia].
8. Schmidt, F. (1929). *Die organische Tageswertbilanz*. Leipzig.
9. Iwata, I. (1956). *Rijun – Keisan – Denri*. Tokyo.
10. Schmalenbach, H. (1962). *Dynamische Bilanz*. Koln und Oplader.
11. Romaniv, R.V., & Romaniv, S.R. (2009). *Hudvil pidpriemstva: problemni pytannia sutnosti ta otsinky* [Goodwill Enterprise: Essential Issues and Valuation]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Bulletin*. 4. P. 115–121. [in Ukrainian].
12. Izmaylov, Y.O. (2017). *Substantiation of the procedure for the reflection of goodwill in the accounting system of national enterprises. Technology audit and production reserves*. Vol. 2. 5 (34). P. 9-15.
13. Travin, V.V. (2010). *Osoblyvosti orhanizatsii bukhgalterskoho obliku vnutrishnoho hudvilu yak proiavu sotsialnoho kapitalu na mikroekonomichnomu rivni* [Features of internal goodwill accounting as a manifestation of social capital at the microeconomic level]. *Visnyk ZhDTU – ZhSTU Bulletin*. 2 (52). P. 197-201 [in Ukrainian].
14. *Zmshennia korysnosti aktyviv: Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 28 (PSBO 28)* [Impairment of assets: Provision Accounting Standard 28 (PAS 28)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>. [in Ukrainian].
15. Dyba V. M. (2017). *Oblik ta analiz nematerialnykh aktyviv v umovakh instytutitsiinykh zmin: teoriia i metodolohiia: dys. dokt. ekon. nauk: 08.00.09 – bukhgalterskiy oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)* [Diba V.M. Accounting and analysis of intangible assets under institutional changes: theory and methodology: dis. Doct. econom. Sciences: 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type of economic activity)]. Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet im. Vadyma Hetmana – Kyiv Vadym Hetman National Economic University. 466 p. [in Ukrainian].
16. *Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti: Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 (NPSBO 1)* [General Requirements for Financial Statements: National Provision Accounting Standard (Standard) (NPAS 1)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. [in Ukrainian].

Статтю отримано 18 лютого 2020 р.

Article received February 18, 2020