

УДК 657.421.3

**Заяць М. Я.**  
*кандидат економічних наук,  
викладач кафедри обліку і фінансів  
Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету*

**Zayats M. Ya.**  
*Candidate of Economic Sciences,  
Lecturer in Accounting and Finance  
Ivano-Frankivsk Research Institute of Management  
Ternopil National Economic University*

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МАРОК

### MODERN PROBLEMS OF TRADE MARKS ACCOUNTING

**Анотація.** У роботі розглянуто основні економічні передумови необхідності приділення уваги проблематиці управління торговельними марками підприємств. Обґрунтовано причини необхідності побудови системи обліково-інформаційного забезпечення управління торговельними марками підприємства. Розкрито особливості нормативного регулювання бухгалтерського обліку торговельних марок в Україні. Виділено два основні підходи до бухгалтерського відображення торговельних марок у залежності від шляхів їх одержання на підприємстві. Розглянуто особливості побудови системи інформаційного забезпечення управління капіталом торговельної марки на основі підходу Ж.-Н. Капферера. Проаналізовано історичні особливості розвитку системи обліку торговельних марок у відповідь на запити маркетингової служби підприємства. Запропоновано порядок капіталізації витрат на створення торговельних марок подібно до інших внутрішньостворених нематеріальних активів. Обґрунтовано основні причини необхідності капіталізації витрат на створення торговельних марок.

**Ключові слова:** облікова інформація, система обліково-аналітичного забезпечення управління, торговельна марка, бренд.

**Вступ та постановка проблеми.** Глобалізація світової економічної системи та стрімке формування постіндустріальної економіки у світі призвели до трансформації існуючих та виникнення нових підходів до ведення бізнесу та прийняття управлінських рішень. Окрім традиційних підходів до управління підприємством, значна увага почала приділятися стратегічному управлінню, спрямованому на прийняття рішень стратегічного характеру і врахування впливу на діяльність підприємства не лише факторів внутрішнього, а й зовнішнього середовища підприємства. Передусім це пов'язано із тим, що починаючи з 1980-х років відбулись значні зміни в економічній системі світу, а зовнішнє середовище підприємств має здатність до постійних змін та кардинальних потрясінь через вплив різних видів факторів.

У таких нових економічних умовах функціонування підприємств торговельні марки стають одним із най-

важливіших об'єктів управління, оскільки мають важливе стратегічне значення, дозволяючи стимулювати попит та сприяти успішній реалізації товарів та послуг шляхом їх індивідуалізації відносно інших товарів та послуг, представлених на ринку конкурентами. Для ефективного управління такими стратегічно важливими активами підприємства має бути розроблена дієва система їх бухгалтерського обліку та облікової оцінки, щоб надавати необхідну інформацію для прийняття різних видів управлінських рішень (оперативних, тактичних, стратегічних). Наявність ефективної системи інформаційного забезпечення управління торговельними марками підприємства дозволить розробити комплекс заходів зі збереження їх вартості та в цілому підвищуватиме ефективність функціонування підприємств у динамічних і мінливих умовах розвитку сучасного ринкового середовища.

Існування значної кількості невирішених питань щодо трактування різних видів об'єктів, які забезпечують індивідуалізацію товарів та послуг підприємств, наявність нерозв'язаних проблем у сфері облікової оцінки торговельних марок, їх визнання як нематеріальних активів підприємства та порядку їх відображення в обліковій системі підприємства свідчать про актуальність обраного напрямку дослідження. Крім того, на сьогодні відбуваються значні зміни в підходах до звітування великих корпорацій, відбувається розширення меж корпоративної звітності шляхом включення до її складу не лише фінансових, а й нефінансових показників, що безпосередньо також стосується й необхідності надання інформації про торговельні марки. Усе це зумовлює необхідність проведення досліджень в напрямі розгляду торговельних марок підприємства як одного із об'єктів обліку, що повинен бути оцінений та відображений на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічні аспекти використання торговельних марок в господарському обороті підприємства та їх обґрунтування як стратегічного активу підприємства здійснено в працях Д.А. Аакера, Дж. Барлоу, Ж. Бодуана, О.Б. Бутніка-Сіверського, С.С. Гарковенко, А. Еллува, Ж.-Н.Капфлера, О.В. Кендюхова, Ф. Котлера, О.М. Ястремької та ін. Питанням бухгалтерського обліку та облікової оцінки торговельних марок приділяється увага такими вченими, як Т.М. Банасько, М.Т. Білуха, О.В. Вакун, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Давидюк, В.М. Жук, І.В. Жураковська, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, В.Б. Моссаковський, Т.В. Польова, М.С. Пушкар, С.В. Шульга, І.Й. Яремко та ін.

**Метою даної роботи** є аналіз сучасних проблем облікового відображення торговельних марок, а також пошук шляхів їх подальшого вирішення з урахуванням особливостей національної системи облікового регулювання.

**Результати дослідження.** У сучасних умовах торговельні марки відіграють важливу роль в економічній системі України. Їх використання сприяє як розвитку підприємницької діяльності, підвищенню ефективності функціонування ринків, державних установ, так і захисту споживачів від недобросовісної торгівлі. Виходячи зі зростаючої ролі торговельних марок у господарському обороті України, зі зростанням кількості вітчизняних торговельних марок, в останні роки має бути сформована відповідна система облікового забезпечення управління операціями з ними.

Поняття торговельної марки визначено у ст. 492 Цивільного кодексу України, згідно з якою торговельною маркою може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів [6]. Для ефективного управління даним досить новим і нетрадиційним видом активів підприємства, що має стратегічне значення і важливість якого постійно зростає зі зміцненням конкурентної між підприємствами, необхідною є побудова системи інформаційної підтримки управління.

Лише за умови побудови достовірної і надійної системи обліку торговельних марок створюються адекватні передумови для формування облікової інформації, необхідної для реалізації ефективної маркетингової політики вітчизняних підприємств. Однак якщо на сьогодні, згідно з п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [5], до складу

нематеріальних активів і відносяться права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, то, згідно з п. 9 даного положення, витрати на рекламу та просування продукції на ринку не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Для обліку торговельних марок як нематеріальних активів призначений субрахунок 123 «Права на знаки для товарів і послуг», на якому відображається вартість придбаних (отриманих) прав інтелектуальної власності на торговельні марки підприємства, які використовуються для виокремлення його товарів або послуг від товарів або послуг інших виробників.

Виходячи з вищевказаного, можна констатувати, що згідно з чинним законодавством у бухгалтерському обліку дозволено відображати лише ті торговельні марки, що були одержані зі сторони (придбані, одержані в обмін на інші активи, одержані безкоштовно), а внутрішньостворені торговельні марки (бренди) не визнаються нематеріальними активами, а вважаються витратами звітного періоду, зокрема, можуть бути віднесені до витрат на збут або інших витрат операційної діяльності, зокрема, витрат на дослідження та розробки.

Існування такого кардинально протилежного підходу до облікового відображення різних видів торговельних марок (одержаних зі сторони та внутрішньостворених) у цілому не дозволяє побудувати ефективну і комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення управління торговельними марками (брендами) підприємства. Даний підхід також відповідає чинним вимогам МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», де в п. 63 безпосередньо зазначається, що торговельні марки, створені самим підприємством, не підлягають визнанню в якості нематеріальних активів [3, с. 1923]. На нашу думку, основною причиною облікового відображення внутрішньостворених торговельних марок як витрат є неможливість їх відокремлення від інших витрат на розвиток бізнесу та, відповідно, неможливість забезпечення відповідності критеріям, що висуваються до внутрішньостворених нематеріальних активів, зокрема, здатність отримання майбутніх економічних вигод від їх подальшого використання в діяльності підприємства або реалізації на стороні.

На думку С. Гілдінга та Р. Пайка, основною причиною проблеми облікового відображення внутрішньостворених торговельних марок є складність відокремлення витрат на їх створення від гудвілу та інших потенційних маркетингових активів, таких як імідж продукції та репутація [9, с. 43]. Виникнення описаної проблеми зумовлене тим, що такі активи маркетингового характеру створюють подібні вигоди у формі зростання доходів підприємства, які досить важко відокремити один від одного, оскільки вони базуються на спільних елементах (історія компанії, реклама, лояльність, навчання персоналу тощо).

Однак на сьогодні провідними дослідниками у сфері стратегічного менеджменту і маркетингу обґрунтовується необхідність розробки на підприємствах дієвої системи управління торговельними марками або капіталом торговельної марки (бренду) як сукупністю ресурсів матеріального та нематеріального характеру, що здатні генерувати додану вартість для підприємства. Зокрема, як відмічає з цього приводу С.М. Девіс, ті компанії, менеджери яких не приділяють належної уваги розвитку своїх торговельних марок, приречені на посередні фінансові результати [1, с. 13]. Відповідно, ефективне управління капіталом торговельних марок сприяє забезпеченню високих темпів економічного зростання підприємств, однією із

умов чого є необхідність побудови дієвої системи інформаційного забезпечення управління даним процесом.

Для побудови системи інформаційного забезпечення управління капіталом торговельної марки на основі використання облікової інформації слід розглянути особливості побудови даної системи, виходячи із розуміння сутності поняття «капітал торговельної марки (бренду)». Базові теоретичні засади розуміння сутності даного поняття закладені в працях Д. Аакера, Д. Д'Алессандро, С. Девіса, П. Дойля, Ж.-Н. Капферера, Ф. Котлера, Ж.-Ж. Ламбена та ін. У той же час дані дослідники не розробили єдиного загального підходу до розуміння сутності капіталу торговельної марки, оскільки використовують різні методологічні засоби для його аналізу та розглядають його як в широкому (загальноекономічному), так і у вузькому (бухгалтерському) розумінні.

На нашу думку, найбільш доцільним з позиції побудови системи інформаційного забезпечення управління капіталом торговельної марки є розгляд підходу до розуміння його сутності, запропонований Ж.-Н. Капферером, який визначає бренд як ексклюзивну концепцію, яку поділяє та бажає більшість людей, що втілена в товарах, послугах, місцях продажу і/або досвіді [2, с. 23]. Даний підхід орієнтований на розгляд торговельних марок (брендів) на рівні підприємства, де вони можуть розглядатись в якості об'єкта облікового спостереження.

За підходом Ж.-Н. Капферера торговельну марку або бренд треба розглядати виходячи із його розподілу на три основні складові – сукупність її активів, сил і показника інтегральної вартості (табл. 1).

Таблиця 1

**Складові торговельної марки (бренду)  
за Ж.-Н. Капферером [2, с. 24–28]**

Активи	Сили	Вартість
Обізнаність	Частка ринку	Чистий дисконтований потік грошових коштів, який створює торговельна марка (бренд)
Репутація (агрибути, вигоди, компетенція, ноу-хау)	Лідерство на ринку	
Індивідуальність	Глибина проникнення на ринок	
Глибокі цінності	Частка споживачів	
Образність	Темпи зростання	
Вірність	Ступінь лояльності	
Моделі і права	Преміальна надбавка до ціни	

Кожен із виділених елементів (табл. 1) характеризує торговельну марку (бренд) підприємства, відповідно, інформація про них повинна узагальнюватись в обліковій системі підприємства і передаватись суб'єктам прийняття управлінських рішень.

Під активами торговельної марки за Ж.-Н. Капферером слід розуміти сукупність характеристик, які впливають на її цінність, а не розглядати їх як активи з традиційної бухгалтерської точки зору. Дані характеристики не можна порівнювати з ресурсами підприємства, які воно може контролювати, оскільки ресурси є лише набором переваг, якими володіють товари або послуги підприємства. Сили можна визначити як сукупність показників, зміна яких характеризує процеси генерування/руйнування вартості активів торговельної марки. Вартість торговельної марки характеризується дисконтованим грошовим потоком, який виникає в результаті її використання підприємством і є результатом ефективного використання активів торговельної марки та реалізується в нарощенні її сил.

Таким чином, для побудови ефективної системи управління капіталом торговельної марки, виходячи із підходу Ж.-Н. Капферера, слід побудувати систему бухгалтерського обліку активів торговельної марки за відповідними аналітичними розрізами, яка б дозволяла фіксувати кількісні та якісні показники сили торговельної марки і переводити їх в єдиний грошовий вимірник.

В основу розробки системи інформаційного забезпечення управління торговельними марками також можуть бути покладені й інші теоретичні моделі та концепції, що визначають особливості побудови облікової системи. Наприклад, згідно з концепцією Brandfinance [8, с. 7], вартість торговельної марки розраховується на основі врахування індексу сили торговельної марки (інвестицій у торговельну марку, вартість капіталу торговельної марки, ефективність торговельної марки), суми роялті, одержаних від торговельної марки та доходів, які приносить використання торговельної марки в господарській діяльності. Відповідно, для ефективного використання концепції Brandfinance для управління торговельними марками підприємства слід удосконалити чинну облікову систему шляхом: 1) формування системи обліково-аналітичного забезпечення розрахунку сили торговельної марки, зокрема, забезпечення належного обліку інвестицій у даний актив, аналіз змін його вартості та ефективності використання на підприємстві; 2) розробки аналітичного обліку роялті в розрізі різних видів торговельних марок; 3) удосконалення методики обліку доходів підприємства від різних видів торговельних марок.

Питання обліку торговельних марок набуло широкої популярності в США та західноєвропейських країнах у середині 1990-х років і пов'язане зі зростанням ролі маркетингу в діяльності підприємства. Зокрема, як зазначають з цього приводу М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, облік торговельних марок став важливою темою для бухгалтерів, фінансових директорів та маркетологів Великобританії і Австралії. У Канаді і США бухгалтери і фінансисти не приділяли до цього часу значної уваги даній проблемі, однак спеціалісти з маркетингу проявили активний інтерес до зарубіжного досвіду. Тому облік і оцінка торговельних марок – питання, достойне розгляду як вченими, викладачами вузів, так і практикуючими бухгалтерами [4, с. 416]. Відповідно, зростання вимог і запитів маркетингової служби до облікової служби підприємства та до облікової інформації як кінцевого продукту її функціонування стали першопричиною щодо виникнення наукової дискусії серед вчених щодо удосконалення обліку торговельних марок підприємства та необхідності побудови системи обліково-аналітичного забезпечення управління ними.

Основною причиною появи вимог з боку маркетингової служби є відмінність поглядів у теоретичних концепціях бухгалтерського обліку і маркетингу стосовно ролі внутрішньостворених торговельних марок у діяльності підприємства. Якщо з точки зору маркетингу вони вважаються стратегічними ресурсами, які допомагають розвивати і підтримувати конкурентні переваги шляхом створення доданої вартості, зменшуючи ризики реалізації товарів або послуг, то з точки зору бухгалтерського обліку капіталізація витрат на створення торговельних марок може вестись в оману користувачів бухгалтерської звітності, оскільки існує невизначеність стосовно їх здатності приносити майбутні економічні вигоди, унаслідок чого вони не можуть бути визнані нематеріальним активом підприємства. Таким чином, чинна бухгалтерська модель, реалізована в МСФЗ та національних П(С)БО, є досить консервативною і ґрунтується на існуванні невизначеності стосовно використання торговельних марок у

діяльності підприємства, у той же час з точки зору маркетингу торговельні марки розглядаються як стратегічний ресурс підприємства.

Розробка системи інформаційного забезпечення управління капіталом торговельної марки буде не зовсім повноцінною, якщо вона буде побудована на застосуванні диференційного підходу до бухгалтерського обліку різних видів торговельних марок, згідно з яким як нематеріальні активи в системі обліку відображаються лише одержані зі сторони торговельні марки (придбані, одержані в обмін на інші активи, одержані безкоштовно), а внутрішньостворені торговельні марки вважаються витратами періоду.

З одного боку, це суперечить управлінській парадигмі подальшого розвитку бухгалтерського обліку, згідно з яким облікова система повинна адекватно реагувати на запити зовнішнього середовища і враховувати інтереси користувачів облікової інформації, зокрема служби маркетингу. З іншого боку, це ставить під сумнів базові цінності бухгалтерського обліку, зокрема здатність забезпечувати формування достовірної облікової інформації. Так, на думку Д. Олдройда [10, с. 35], заборона облікового відображення внутрішньостворених торговельних марок заперечує твердження, що система бухгалтерського обліку виступає засобом формування правди про господарську діяльність – «арбітром істини», і спростовує існуючі претензії щодо здатності бухгалтерського обліку достовірно відображати економічне життя підприємства, оскільки воно значно відрізняється від маркетингового погляду на його діяльність.

З метою виправлення існуючої облікової проблеми розробники облікових стандартів Великобританії (ASC) [7] у 1990 р. запропонували відображати інформацію про торговельні марки та бренди компаній у примітках до фінансової звітності, що мало посилити її маркетингову спрямованість. Неможливість капіталізації внутрішньостворених торговельних марок та брендів вони обґрунтовували невідповідністю критеріям визнання останніх активами, зокрема, нездатністю їх відокремлення від гудвілу підприємства. Проте застосування такого компромісного підходу не дозволяє повністю вирішити проблему інформаційного забезпечення управління торговельними марками.

На нашу думку, з метою підвищення ефективності управління торговельними марками підприємства та забезпечення зростаючих інформаційних потреб маркетингових служб слід внести зміни в чинне облікове законодавство та дозволити капіталізувати витрати на створення торговельних марок підприємства подібно до інших внутрішньостворених нематеріальних активів. Відповідно, витрати на дослідження торговельних марок повинні визнаватись

як інші витрати операційної діяльності і відображатись на субрахунку 941 «Витрати на дослідження розробки», а витрати на розробку торговельних марок мають бути капіталізовані на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» і в подальшому списані на субрахунок 123 «Права на комерційні позначення».

При цьому однією із найбільших проблем також залишається проблема оцінки внутрішньостворених торговельних марок. Якщо на етапі їх створення слід обов'язково використовувати затратний підхід, то в подальшому доцільним є здійснення їх переоцінки за справедливою вартістю, урахуваючи здатність конкретної торговельної марки генерувати майбутні економічні вигоди для підприємства.

**Висновки.** Оскільки для формування ефективної системи управління торговельними марками в умовах формування високотехнологічної економіки, що характеризується високим рівнем конкурентної боротьби, необхідною є розробка відповідної системи обліково-інформаційного забезпечення, однією із актуальних проблем удосконалення і розвитку бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є бухгалтерське відображення торговельних марок.

Для побудови ефективної системи управління капіталом торговельної марки на основі підходу Ж.-Н. Капферера запропоновано необхідність удосконалення облікової системи за аналітичними розрізами активів торговельної марки, які б дозволяли фіксувати кількісні та якісні показники її сили і переводити їх в єдиний грошовий вимірник.

З метою підвищення ефективності управління торговельними марками підприємства та забезпечення зростаючих інформаційних потреб користувачів облікової інформації обґрунтовано необхідність капіталізації витрат на створення торговельних марок подібно до інших внутрішньостворених нематеріальних активів. Запровадження даної пропозиції в цілому сприятиме:

- підвищенню ефективності інформаційного забезпечення діяльності маркетингових служб;
- удосконаленню процесу побудови стратегій підприємства та інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень;
- покращанню відображенню в фінансовій звітності довгострокових цілей підприємства;
- наближенню балансової вартості підприємства до його ринкової вартості.

Перспективами подальших досліджень є пошук оптимальних підходів до облікової оцінки торговельних марок за справедливою вартістю та аналіз їх впливу на показники фінансової звітності підприємства і поведінку учасників ринку капіталу.

#### Список використаних джерел:

1. Девіс С.М. Управление активами торговой марки / С.М. Дэвис ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2001. – 272 с.
2. Капферер Ж.-Н. Бренд навсегда: создание, развитие, поддержка ценности бренда / Ж.-Н. Капферер ; пер. с англ. Е.В. Виноградовой ; под общ. ред. В.Н. Домнина. – М. : Вершина, 2007. – 448 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 г. – Лондон : International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р.).
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями.
7. Accounting for Intangible Fixed Assets. ED 52. – London, Accounting Standards Committee, 1990. – 60 p.
8. Brandfinance. Global 500. The annual report on the world's most valuable global brands. – London, 2015. – 32 p.
9. Guilding C. Intangible Marketing Assets: A Managerial Accounting Perspective / Guilding C., Pike R. // Accounting&BusinessResearch. – 1990. – Vol. 21. – № 18. – P. 41–49.
10. Oldroyd D. Accounting and Marketing Rationale: The Juxtaposition within Brands / David Oldroyd // International Marketing Review. – 1994. – Vol. 11. – № 2. – P. 33–46.

**Аннотация.** В работе рассмотрены основные экономические предпосылки необходимости рассмотрения проблематики управления торговыми марками предприятий. Обоснованы причины необходимости построения системы учетно-информационного обеспечения управления торговыми марками предприятия. Раскрыты особенности нормативного регулирования бухгалтерского учета торговых марок в Украине. Выделены два основных подхода к бухгалтерскому отображению торговых марок в зависимости от путей их поступления на предприятие. Рассмотрены особенности построения системы информационного обеспечения управления капиталом торговой марки на основе подхода Ж.-Н. Капферера. Проанализированы исторические особенности развития системы учета торговых марок в ответ на запросы маркетинговой службы предприятия. Предложен порядок капитализации затрат на создание торговых марок подобно другим внутренне созданным нематериальным активам. Обоснованы основные причины необходимости капитализации расходов на создание торговых марок.

**Ключевые слова:** бухгалтерская информация, система учетно-аналитического обеспечения управления, торговая марка, бренд.

**Summary.** The basic economic conditions the need for paying attention to the problems of company trademarks management has been considered. It's proved the necessity to build a system of accounting provision of company trademarks management has been grounded. The features of normative accounting regulation of trademarks in Ukraine have been disclosed. Two main approaches to accounting reflection of trademarks based on the ways of their obtaining in the enterprise have been allocated. Features of construction of information system provision of brand capital management based on Zh.-N. Kapferers' approach, have been considered. The historical features of the accounting system of trademarks in response to requests of marketing service have been analyzed. An order of expenses capitalization for internally developed trademarks like other intangible assets has been suggested. The basic reasons for the need of cost capitalization for internally developed trademarks have been grounded.

**Key words:** accounting information, accounting and analytical system of management, trade mark, brand.