

УДК 659.126:657.421.3

Федорець М. С.

Федорець А. В.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

БРЕНД ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена уточненню, теоретичному обґрунтуванню та практичному вирішенню комплексу проблем, що пов'язані з обліком бренду як виду нематеріальних активів підприємства.

Ключові слова: бренд, брендинг, нематеріальні активи, торговельні марки, облік бренда.

Постановка проблеми. Будь-які трансформаційні процеси в економіці впливають на розвиток обліку. Сучасна світова економіка характеризується як інформаційна або економіка знань. При цьому основним критерієм успішності роботи підприємства стала його ринкова капіталізація [1, с. 46].

Останнім часом різниця між балансовою та ринковою вартістю капіталу постійно збільшується за рахунок того, що в бухгалтерському обліку відповідно до діючих стандартів відображається лише незначна частина інтелектуального капіталу у вигляді нематеріальних активів (вартість ліцензій, комп'ютерних програм) або ставиться прочерк. Традиційні погляди на бухгалтерський облік і звітність вимагають перегляду з урахуванням зростання ролі інтелектуального капіталу, а у його складі бренду, як ключового чинника зростання вартості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічні засади обліку нематеріальних активів досліджували Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, В.Б. Мосаковський, В.М. Пархоменко, О.А. Петрик, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим бренд розглядається як незначна складова частина нематеріальних активів і не досліджується як окремий об'єкт обліку. Практично відсутні наукові праці та методичні рекомендації, які б цілісно представляли систему бухгалтерського обліку бренда і брендинга, засновану на врахуванні їх специфіки як об'єктів маркетингового управління і особливостей ринкового середовища у вітчизняній економіці.

Розширення сфери використання бренду, недосконалість законодавчої бази та класифікації, недостатня розробка методики оцінки зумовлюють потребу в удосконаленні його обліку.

Дискусійний характер досліджених питань доповнюється неоднозначністю понятійного апарату. Відсутня єдність у трактуванні та співвідношенні термінів «бренд» і «товарний знак», «торговельна марка» у бухгалтерському обліку, податковому законодавстві й оціночній діяльності.

У зв'язку з цим постала потреба розробки методичних і практичних засад бухгалтерського обліку брендів з метою інформаційного забезпечення системи маркетингового управління та вартісної оцінки в процесі його комерційного використання.

Мета статті полягає в теоретичному і методичному обґрунтуванні доцільності виділення бренда як окремого облікового об'єкта у складі нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу. Нематеріальні активи як облікова категорія та економічний об'єкт впроваджені в українську облікову практику на основі ідеології МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». Але незважаючи на наявні дослідження з даної тематики та існування П(С)БО 8 «Немате-

ріальні активи» [1], дана категорія є до кінця не розробленою, а методика їх обліку не забезпечує ефективність управління цими об'єктами та проведення ефективної інноваційної діяльності підприємств.

Про недостатню розробленість проблеми розуміння сутності бренду як виду нематеріальних активів свідчить суперечність в нормативних актах щодо визначення поняття «бренд», відсутня також єдність у підходах вчених з даного проблемного питання.

Термін «бренд» прийшов в українську мову з англійської і має цілу низку значень. Його буквальний переклад – фабрична марка, клеймо виробника. З давніх часів бренду удостоювався лише високоякісний товар. Предмет, що таврується, виділявся серед аналогічних, набуваючи індивідуальності. Продукція з брендом завжди продавалася за вищою ціною. За оцінками фахівців ціна товарів на світовому ринку, маркованих брендом вище на 15-25%, ніж немаркованих [3, с. 16]. У розмовній мові це слово найчастіше використовується як характеристика певної торговельної марки.

В економічній літературі сутність поняття «бренд» розкривається науковцями з різних позицій, окремі з них наведені у таблиці 1.

Всі ці визначення «бренду» говорять про те, що цей термін зараз є одним з найбільш популярних в маркетинговій діяльності, але він залишається незрозумілим й мало використовуваним у повсякденному житті споживача. Тому питання визначення бренду залишається дуже актуальним й досі [12, с. 136].

У літературних джерелах дуже часто можна знайти ототожнення поняття «бренд» і «торговельної марки». Однак між поняттями є як зв'язок, так і відмінності, що полягають у наступному:

1. Товар-бренд здатний завоювати більшу частку ринку, ніж аналогічний товар під торговельною маркою, що не є брендом.

2. Попит на товар-бренд, росте більш високими темпами, ніж попит на аналогічний товар під торговельною маркою, що не є брендом.

3. Товар-бренд можна позиціонувати в більш високих цінових діапазонах, ніж аналогічний товар під торговельною маркою, що не є брендом.

4. Наявність у продавця брендів полегшує роботу з маркетинговими посередниками, оскільки бренди приносять більше прибутку з метра торговельної площі.

5. Близько 25-50% покупців брендів товарів готові відкласти покупку, ніж купувати товар-замінник.

Науковці вказують, що бренд включає в себе сам товар або послугу з усіма характеристиками: ім'я, логотип, певний дизайн, та інші символи, зареєстровані належним чином, інформацію про переваги та вигоди продукту, інформацію про споживача [16, с. 31]. З цього виходить, що тор-

Визначення дефініції «бренд» в економічній літературі

№	Автор	Визначення
1	Американська асоціація маркетингу	Бренд – це назва, термін, знак, символ або дизайн, а також їх комбінації, які призначені для ідентифікації товарів або послуг одного продавця або групи продавців і для відмінності їх від товарів або послуг конкурентів [4, с. 1].
2	Вікіпедія	Бренд (англ. <i>brand</i>) – комплекс понять, які узагальнюють уявлення людей про відповідний товар, послугу, компанію або особистість [5].
3	Демидов О.	Бренд – це торгівельна марка, ідентифікована в масовій свідомості [6, с. 10].
4	Дойл П.	Бренд – це сукупність, що складається з продукту, який задовольняє функціональним потребам споживачів, так і з додаткової цінності, спонукаючої покупців відчувати велике задоволення з приводу того, що даний бренд володіє вищою якістю і більше личить їм, ніж аналогічні бренди, пропонувані конкурентами [7, с. 43].
5	Кромская Э.	Бренд – це образне поєднання самого товару або послуги з набором властивих йому характеристик, очікувань та асоціацій, які виникають у споживача товару [8, с. 8].
6	Малинка О.	Бренд є важливим елементом місії компанії, яка, як відомо, деталізує статус фірми, забезпечує напрям та орієнтири для визначення цілей і стратегій на різних організаційних рівнях, визначає власне причину існування компанії. Бренди, які ми вибираємо, і компанії, яким симпатизуємо, є відображенням нашої власної ідентичності [9, с.34].
7	Маріотті Дж.	Бренд – це переконлива обіцянка якості, обслуговування і цінності на тривалий період, що підтверджується випробуванням продукту, повторними покупками і задоволенням від використання [10, с. 14].
8	Огілві Д.	Бренд – це невідчутна сума властивостей продукту: його імені, упаковки й ціни, його історії, репутації і способу рекламування [11, с. 25].
9	Окландер М.А.	Бренд – це відома торговельна марка, яка має постійно високу лояльність покупців, за рахунок чого формується додатковий прибуток [12, с. 45].
10	Савельєв Є.В.	Бренд – це вдало диференційована товарна марка, тобто така, що у свідомості споживача асоціюється з певними перевагами чи вигодами, чітко вирізняється з-поміж марок конкурентів і характеризується високим рівнем лояльності з боку споживачів [13, с. 77].
11	Фелдвік П.	Бренд – це набір сприйнят в уяві споживача [14, с. 76].
12	Петтис Ч.	Бренд – це запатентований візуальний, емоційний, раціональний та культурний образ, який асоціюється з компанією або продуктом [15, с. 1].

говельна марка є складовим елементом бренду. А сильний бренд є найціннішим активом, яким може володіти компанія.

Отже, вважаємо, бренд – це ідентифікований та зареєстрований певним чином вид нематеріального активу, який представляє собою сукупність елементів, що формують властивості продукту (послуги), відрізняють його від аналогічних, сприяють конкурентоспроможності, та отриманню додаткового прибутку: ім'я (термін), знак (символ), ціна, дизайн (упаковка), назва фірми, її історія та репутація, інші.

М.А. Окландер визначає, що сукупність дій фірми, направлених на реалізацію певної стратегії просування її товарів і послуг, тобто на створення бренду, є брендингом [12, с. 124]. На наш погляд, найбільш вдалим є визначення брендингу як процесу, що складається з сукупності дій, спрямованих на створення, просування та розвиток бренду.

Сьогодні існує нова тенденція в дослідженнях щодо відображення в обліку нематеріальних активів. Деякі автори, ґрунтуючись на вивченні міжнародного досвіду вважають, що невизнання в обліку окремих нематеріальних активів, які втілюють у собі потенційні економічні вигоди, призводить до втрати релевантності бухгалтерської інформації, ознакою якої є постійно зростаюча різниця між балансовою і ринковою вартістю компанії [17, с. 30]. Отже, традиційні звіти не надають достовірну інформацію про нематеріальні чинники цінності компанії, оскільки вони не відображаються в обліку, а інвестиції в них списуються на поточні витрати підприємства. Як наслідок, інвесторам надають консервативні оцінки поточної вартості підприємства та його здатності до створення багатства загалом. Тому необхідно забезпечити бухгалтерській звітності більш надійну інформацію про такі нематеріальні активи, як вартість бренду.

Цього можна досягти розширенням діючої моделі обліку та забезпеченням добровільного роз-

криття керівництвом ймовірного впливу нематеріальних активів на майбутню дохідність компанії [17, с. 31].

Питання полягає у тому, що якщо інвестиції в такий вид інтелектуального капіталу, як бренд, є джерелом майбутніх економічних вигід, то чому їх не відображати в обліку і звітності. Вчені вказують, що за кваліфікованого менеджменту максимальна сума прибутку від інвестицій в інтелектуальний капітал, до якого входять і бренди, майже втричі перевищує прибуток від інвестицій у техніку. Також відмічається зв'язок між ринковою вартістю компаній та інвестиціями в дослідження, розробки, створення та розвиток брендів [17, с. 32].

Отже, враховуючи встановлені стандартами бухгалтерського обліку чіткі критерії й умови визнання нематеріальних активів в обліку, необхідно для більшої прозорості розкривати інформацію про наявність всіх нематеріальних чинників у примітках до звітності. Тобто розширити п. 37.4 П(С)БО 8 щодо вимоги розкриття інформації про загальну суму витрат на розробку (створення), впровадження, просування, розвиток брендів та інші витрати капітального характеру з формування такого виду нематеріальних активів підприємства.

Вважаємо, що головною причиною неврахування брендів у вітчизняному бухгалтерському обліку як його об'єкту є відсутність нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення обліку брендів у складі нематеріальних активів. І, як наслідок, нездатність системи бухгалтерського обліку задовольнити сучасні інформаційні запити її користувачів – оцінювачів, інвесторів, кредиторів, маркетингової служби.

Зараз у вітчизняній обліковій практиці склалися два методичні підходи до відображення торговельних марок в обліку: підхід капіталізації витрат на створення торговельної марки та підхід списання вартості торговельної марки на по-

точні витрати підприємства. З приводу того, що торговельну марку ми розглядаємо як складовий елемент бренду підприємства, тому і облік витрат щодо його створення можна розглядати також за такими напрямками.

Окремі науковці, такі як Рудченко Ю.С., для обліково-інформаційного забезпечення грошової оцінки торговельних марок, витрати, пов'язані з її розробкою, реєстрацією та рекламною кампанією, пропонують класифікувати за двома групами: капітальні витрати – витрати, що включаються до первісної вартості торговельної марки; витрати некапітального характеру – витрати, які не відносяться до первісної вартості торговельної марки, але пов'язані з її створенням і впливають на формування її ринкової ціни [18, с. 13].

Потрібно вказати, що застосування того чи іншого підходу залежить від рівня регламентації даного питання в законодавстві. Відповідно до чинного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2], якщо підприємство придбає бренд, створений іншим суб'єктом господарювання, і він відповідає умовам щодо існування імовірності одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, його вартість може бути достовірно визначена, то такі витрати з придбання бренду формують його первісну вартість. Для цього вони накопичуються за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а вже потім на підставі складеного Акту бренд оприбутковується і обліковується на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Разом з тим, в абзаці 6 пункту 9 П(С)БО 8 вказано, що витрати підприємства на самостійне створення, розвиток та подальше просування брендів не можуть бути капіталізовані та визнані нематеріальними активами, а підлягають списанню на витрати звітного періоду. Цей пункт стосується торговельних марок (знаків), а тому й брендів. Таким чином, згідно з П(С)БО 8 витрати на дослідження й розробку брендів не визнаються в обліку як капітальні інвестиції, а тому відповідно до Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів [19] загальною сумою відносяться на рахунок 941 «Витрати на дослідження розробки» та інші рахунки витрат. У свою чергу, в обліку також не узагальнюються витрати на просування на ринку, рекламу та інше розповсюдження інформації стосовно бренду, які є суттєво складового його вартості і створюють актив довгострокового користування. Вони вважаються поточними витратами звітного періоду, а тому обліковуються на рахунках 92, 93, 94.

Однак, вважаємо, що ця норма суперечить принципу повного висвітлення, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бо це призводить до заниження фінансово-майнового стану підприємства, тому що до його складу не входить значний у вартісному сенсі вид активу – бренд, який об'єктивно збільшує ринкову ціну суб'єкта діяльності. Тому пропонується виключити з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вищезазначену норму, оскільки брендам, які розроблені і мають бути зареєстровані підприємством, притаманні всі ознаки права власності згідно із законодавством України.

До основних критеріїв визнання брендів у бухгалтерському обліку і відображення їх у складі нематеріальних активів, як окремої самостійної групи, можна віднести такі: документальне підтвердження права власності; використання в господарській діяльності з метою одержання еко-

номічної вигоди; можливість ідентифікації як самостійного об'єкта цивільно-правових відносин; довгостроковість використання; можливість вартісної оцінки. Ці критерії, виділені у дисертації Рудченко Ю.С. [18] стосовно торговельних марок, можуть бути застосовані й до обраного нами об'єкту дослідження.

У свою чергу, відповідність бренду цим критеріям створює всі передумови щодо накопичення витрат з його створення, просування та впровадження (брендингу) для цілей капіталізації, а тому й обліку за дебетом рахунку 154 на окремому аналітичному рахунку «Придбання, створення та просування бренду». Після достовірного визначення вартості бренду за одним з обраних підприємством методів, які встановлені обліковою політикою, бренд приймається на облік до складу нематеріальних активів на підставі підписаного уповноваженими членами комісії Акта введеного в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Чинне законодавство дозволяє не тільки операції з використання бренду (торговельної марки), а й внесення прав на нього до статутного капіталу, застосування як застави, як предмета комерційних угод. Ефективність використання даного активу в зазначених операціях залежить від наявності розвинутого механізму комерціалізації прав на бренд, результатом якого є одержання економічних вигод у вигляді: дивідендів від вкладеної у статутний капітал торговельної марки; роялті та паушальних платежів від передачі торговельної марки за ліцензією; розширення меж власного бізнесу, диверсифікації видів підприємницької діяльності при передачі бренду за франчайзинговою угодою.

Реалізацію даних напрямів використання бренду ускладнює відсутність бухгалтерської інформації про нього. З цього приводу нами пропонується здійснювати облік придбаних або створених брендів на окремому субрахунку 123, але назвати його «Бренд фірми» замість чинного зараз «Права на комерційні позначення». Це обумовлено тим, що у Методичних рекомендаціях з обліку нематеріальних активів права на комерційні позначення ототожнюються з правами на торговельні марки, комерційні найменування, однак, нами доведено, що поняття бренду значно ширше і містить у своєму складі і торговельні марки, і фірмові назви.

Як нами зазначалося, для створення бренду необхідно проведення значної кількості робіт, що завжди пов'язано із витратами різного характеру. Такі витрати формують первинну вартість бренду як нематеріального активу підприємства. А подальший розвиток та просування бренду, спрямовані на отримання як можна більшого прибутку, вимагають від підприємства здійснення додаткових витрат. Вважаємо, що такі витрати мають багаторазовий характер, бо їх потрібно здійснювати постійно для підтримки та подальшого збільшення конкурентоспроможності брендової продукції і взагалі підприємства. Отже, на нашу думку, витрати з просування та розвитку бренду мають капітальний характер, бо спрямовані на те, щоб такий вид нематеріального активу, як бренд, не просто приносив економічну вигоду, але й сприяв її зростанню.

Таким чином, проведене дослідження дає нам підстави стверджувати, що витрати брендингу формують вартість конкретного бренду, а тому повинні відповідним чином відображатися в обліку: не як поточні витрати звітного періоду, що змен-

шують фінансовий результат діяльності підприємства, а як капітальні на спеціальному аналітичному рахунку «Придбання, створення та просування бренда» до рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» з подальшим списанням для включення у первісну вартість нематеріального активу – бренду.

Висновки і пропозиції. Таким чином, проведено дослідження економічної сутності бренду як специфічного виду нематеріальних активів дозволило визначити його місце в системі бухгалтерського обліку підприємств, обґрунтувати доцільність виділення його як окремого облікового

об'єкта та визнання витрат з проведення брендингу капітальними, що збільшують вартість. Запропоновані напрямки з удосконалення синтетичного і аналітичного обліку бренду дозволять формувати релевантну інформацію про реальний фінансово-майновий стан підприємства.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розробка заходів щодо удосконалення первинного, поточного та підсумкового обліку бренду та витрат щодо його створення, розвитку та просування (витрат брендингу) для забезпечення користувачів повною і достовірною обліковою інформацією про такі об'єкти.

Список літератури:

1. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 46.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Макашев М.О. Бренд : учеб. пособие для вузов / М.О. Макашев. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 207 с.
4. American Marketing Associations [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ama.org>.
5. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>.
6. Демидов О. Ефективні бренди / О. Демидов // Рекламний мир. – 2001. – № 108. – С. 10.
7. Іщенко О.А. Теоретичні основи і механізм реалізації маркетингу // О.А. Іщенко. – Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2005. – 386 с.
8. Модные бренды: накопление опыта // Оборудование. Технологии для магазинов. – 2007. – № 9. – С. 8-11.
9. Малинка О. «ДНК» бренду як система збереження, відтворення і передачі інформації до споживача / О. Малинка // Маркетинг в Україні. – 2006. – № 1. – С. 34.
10. Mariotti John L. Smart Things to Know About Brands & Branding. – Capstone Pub, 2001, p. 14.
11. Огилви Д. Огилви о рекламе // Д. Огилви. – М., 2003. – 234 с.
12. Окландер М.А., Чукурна О.П. Маркетингова цінова політика : навч. посіб. / М.А. Окландер, О.П. Чукурна. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.
13. Новітній маркетинг: навч. посібн. / Є.В. Савельєв, С.І. Чоботар, Д.А. Штефаніч та ін. ; За ред. Є.В. Савельєва. – К. : Знання, 2008. – 420 с.
14. Feldwick Paul. What is Brand Equity Anyway, and How Do You Measure It? // Journal of the Market Research Society, 1996, Vol. 38 № 2, p. 76.
15. Brand Solutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.brand.com>.
16. Діброва Т.Г., Кістень О.О. Імідж бренду: яким він має бути? / Т.Г. Діброва, О.О. Кістень // Маркетинг в Україні. – 2006. – № 2(36). – С. 31-35.
17. Плотникова Л.А., Кастин А.Э. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Э. Кастин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30-38.
18. Рудченко Ю.С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Ю.С. Рудченко. – К., 2007. – С. 22.
19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України. – 2009. – № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua>.

Федорец М. С.

Федорец А. В.

Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского

БРЕНД КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Резюме

Статья посвящена уточнению, теоретическому обоснованию и практическому решению комплекса проблем, связанных с учетом бренда как вида нематериальных активов.

Ключевые слова: бренд, брендинг, нематериальные активы, торговые марки, учет бренда.

Fedoretc M. S.

Fedoretc A. V.

Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky

BRAND AS THE OBJECT OF ACCOUNTING

Summary

This article is devoted to clarification theoretical grounding and practical solution to the complex problems associated with the account as a kind of brand intangible assets of the company.

Key words: brand, branding, intangible assets, trademarks, accounting brand.