



7. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16295>

Петрик О. А.

доктор економічних наук, професор,

Дядюн О. О.

аспірантка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

ТОРГОВЕЛЬНА МАРКА: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Важливою умовою акумулювання вартості сучасними підприємствами є підвищення уваги до інформатизації та інтелектуалізації господарської діяльності, зокрема і через використання інтелектуальної власності. Одним із найбільш відомих об'єктів інтелектуальної власності є торговельні марки, що використовуються для індивідуалізації товарів та послуг конкретного суб'єкта господарювання. Торговельна марка вирізняє товар серед аналогічних, виступає показником його якості, а також засобом реклами. Успішна торговельна марка потребує активного управління, а, відповідно, і облікового забезпечення. Однак, система бухгалтерського обліку не завжди містить інформацію про наявність і реальну вартість торговельних марок. Як наслідок, виникає ситуація, за якої реальна вартість підприємства, генерована в тому числі і за допомогою торговельної марки, значно перевищує його балансову вартість. У цьому аспекті питання визнання, оцінки та обліку торговельних марок потребує нових досліджень.

Своєрідним підґрунтям організації обліку прав на торговельні марки, є загальна правова система у сфері інтелектуальної власності, що містить ряд нормативно-правових актів. Основними з них є Цивільний кодекс України та Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг». Вказані нормативні акти оперують такими поняттями як «торговельна марка» та «знак для товарів та послуг».

Відповідно до Цивільного Кодексу України [1] під торговельною маркою розуміється 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. У свою чергу, Закон «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [2] містить визначення: знак – означення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб. Погоджуємося з думкою вітчизняних науковців [3; 4, с. 35-36], що в нормативному середовищі ці поняття використовуються як синонімічні. З огляду на це, з метою уникнення термінологічної плутанини, важливим є узгодження нормативних актів та вживання одного усталеного позначення в зазначених документах, а також його відповідність нормативно-правовим актам, що регулюють безпосередньо облікові аспекти (Податковий кодекс України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку).

У закордонній практиці поширеним є термін «бренд». Однак, науковці вказують на існування відмінностей між термінами «торговельна марка» та «бренд»:



- бренд – це розкручена торговельна марка, яка може підтримувати іміджевий образ товару чи послуги серед споживачів значного сегменту ринку тривалий період [3];
- бренд – це різновид торговельної марки з усталеною впродовж тривалого часу репутацією, що має для споживачів відповідного товару (послуги) високу асоціативну та ідентифікаційну здатність і якісні відмінності від конкурентів [5, с. 220];
- бренд – це здатність торгової марки підтримувати іміджевий образ товару чи послуги, формувати їх впізнаваність і репутацію [6, с. 243].

Термін «бренд» зустрічається і в МСБО 38 «Нематеріальні активи». Проте правове регулювання його як окремого поняття, відмінного від торговельної марки, відсутнє і в вітчизняній, і в зарубіжній практиці.

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7] відносить торговельні марки до групи «Права на комерційні позначення» із зазначенням необхідності ведення їх обліку щодо кожного об'єкта. Обов'язковою умовою для відображення торговельної марки у бухгалтерському обліку підприємства є наявність майнових прав на неї, які засвідчуються свідоцтвом.

За даними Українського інституту інтелектуальної власності [8] станом на 31.03.2018 р. у державному реєстрі налічувалося 240098 свідоцтв на товари та послуги. При цьому для I кварталу 2018 р. порівняно з аналогічним періодом 2017 р. характерним є зростання активності у поданні заявок на знаки для товарів і послуг майже на 11%. Частка іноземних заяв становила 11,7%, а серед найбільш активних іноземних заявників виділяють США та Кіпр.

На думку вітчизняних дослідників [3; 4; 6; 9], основним проблемним питанням в обліку торговельних марок є визначення витрат, які входять до їх первісної вартості. Принципові положення щодо визначення первісної вартості торгової марки як складової нематеріальних активів підприємств відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Особливості формування первісної вартості торговельної марки*

| Склад витрат | | Відображення в бухгалтерському обліку |
|--------------------------------|---|---|
| Витрати, що капіталізуються | <p>Вимоги ПСБО 8 «Нематеріальні активи»: вартість придбання; мито; суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню; інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створення та доведенням до стану, в якому НМА придатні для використання.</p> <p>Відповідно, первісна вартість торговельних марок може включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вартість зборів, сплачених при реєстрації; - державне мито за видачу свідоцтва; - вартість послуг представників у справах інтелектуальної власності; - збір за публікацію про видачу свідоцтва; - оплата послуг різних фахівців. | <p>Субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».</p> <p>Після отримання свідоцтва субрахунок закривається за допомогою перенесення витрат на субрахунок 123 «Права на комерційні позначення»</p> |
| Витрати, що не капіталізуються | Не визнаються нематеріальним активом витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків). | На рахунках витрат поточного періоду (зокрема, 93 «Витрати на збут»). |

*узагальнено авторами за даними [3; 7]



Саме витрати на створення торговельних марок викликають дискусії в наукових колах в частині того, чи обґрунтованим є їхнє віднесення до витрат звітного періоду, або можливо їх все ж варто капіталізувати. У будь-якому випадку, єдиною є думка про те, що п.9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» має бути доопрацьованим та уточненим.

Щодо вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10], то у п. 63 також зацентровано увагу на тому, що внутрішньогенеровані бренди не слід визнавати як нематеріальні активи, оскільки видатки на них неможливо відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому.

Зазначимо, що основною перепоною на шляху більш об'єктивного облікового відображення вартості торговельних марок, зокрема і внутрішньостворених, є їх достовірна оцінка. Так, у процесі створення торговельної марки достовірною оцінкою її вартості підприємством самостійно є проблематичною. А у випадку відсутності достовірної оцінки не виконується один з основних критеріїв визнання активу.

Дискусійним є і питання щодо необхідності амортизації прав на торговельні марки. У цьому контексті важливою є оцінка строку корисного використання цих об'єктів. Ясишена В. В. та Пославська Л. І. [3] звертають увагу на те, що підприємствам необхідно на власний розсуд, проте обґрунтовано визначати ті права, на які недоцільно нараховувати амортизацію. А на думку Скоп Х. І. [9, с. 122], обрання невизначеного терміну використання для торговельної марки є недоцільним, оскільки її вартість не є стабільною, а залежить від багатьох чинників. Відповідно, досягнення достовірності та об'єктивності показників фінансової звітності потребує ведення бухгалтерського обліку торговельної марки з використанням моделі обліку за переоціненою вартістю.

Таким чином, дослідження проблематики обліку торговельної марки показало важливість досконалої юридичної бази та чіткого однозначного трактування цього поняття. Дотримання законодавства у сфері інтелектуальної власності та його вдосконалення (використання єдиної дефініції, визначення видів торговельних марок, підвищення уваги до механізму захисту прав тощо) є неодмінною передумовою для достовірного облікового відображення торговельної марки у складі нематеріальних активів підприємства. Уникнення ситуації, за якої торговельна марка фактично використовується, але у системі бухгалтерського обліку та звітності не представлена, є важливим завданням сьогодення. Визначення чіткого механізму формування вартості торговельної марки є необхідною умовою для її визнання в обліку. Відповідно, перспективним напрямом подальших наукових пошуків є визначення сучасних підходів до оцінки торговельної марки та можливості їх практичної імплементації у практику облікового процесу.

Список використаних джерел

1. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page9>.
2. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон від 15.12.1993 №3689-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>.
3. Ясишена В. В. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти [Електронний ресурс] / В. В. Ясишена, Л. І. Пославська // Ефективна економіка. – 2017. – № 3. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5475>.
4. Бегун С. І. Поняття «торгівельна марка» та ведення його обліку / С. І. Бегун, К. М. Берегович // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(41). – С. 34-39.
5. Ярмак В. Ю. Поняття бренду та його співвідношення з поняттям торговельної марки / В. Ю. Ярмак // Проблеми законності. – 2018. – Вип. 141. – С. 214-221.
6. Головка Т. В. Проблемні питання визнання та обліку торговельної марки / Т. В. Головка, Л. М. Гавриловська // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1 (21). – С. 239-244.



7. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
8. Державне підприємство «Український інститут інтелектуальної власності». Промислова власність у цифрах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uipv.org/i_upload/file/promvlasnist-Q1-2018.pdf.
9. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік засобів індивідуалізації сучасного підприємства / Х. І. Скоп // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2017. – Вип. 3 (38). – С. 118-125.
10. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

Хорунжак Н. М.

доктор економічних наук, професор
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: НАСТУПНИЙ ЕТАП

Системне реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, яке реалізоване через розробку й затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків з відповідними методичними рекомендаціями з питань облікового відображення різних об'єктів, вимагає розв'язання низки інших проблем. Зміна методики облікового відображення господарських операцій в системі рахунків, введення нових та удосконалення чинних форм документації вимагає змін в питаннях формування як звітності загалом, так і багатьох статей її деяких форм.

Детальний аналіз Методичних рекомендацій із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типової кореспонденції рахунків, а також дані практики засвідчують ряд неузгодженостей і нелогічності бухгалтерських проведення. Окрім цього є проблеми з трансформуванням інформації, зведенням даних, оперативністю їх опрацювання тощо. Загалом ці питання відносяться до другої та третьої груп модернізаційних заходів, передбачених попередньою Стратегією, на яку звернено увагу у публікації [4]. На виконання саме цих напрямів модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі зосереджено акценти в запропонованій Мінфіном «Стратегії модернізації бухгалтерського обліку та фінзвітності в держсекторі» [3]. Оцінюючи підсумки виконання передбачених в попередній стратегії [1] С. В. Свірко та М. Ю. Самчик, зробили висновки про значущість проведених заходів і висловили пропозиції щодо подальшого реформування бюджетного обліку в контексті розвитку підсистеми управлінського обліку в цілому та обліку витрат зокрема [2]. З їхнього аналізу випливає, що загалом мета попередньої Стратегії в цілому досягнута за деяким невеликим винятком, який стосується інформаційної системи управління фінансами. Погоджуючись з позицією вищезазначених авторів, зауважимо, що досягнення поставленої мети модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі все таки містить і низку об'єктивних недопрацювань, що ліквідовуються в ході практичної реалізації запропонованих інновацій. Так було і з кореспонденцією рахунків (яка доповнювалася й уточнювалася у відповідній Інструкції із застосування Плану рахунків, і з самим Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, котрий до остаточного прийняття пройшов низку удосконалень, і з системою документального забезпечення облікового відображення господарських операцій в бюджетних установах.