

Гриценко О. І. Торгова марка та торгові знаки як особливий вид нематеріальних активів [Текст] / О. І. Гриценко // Сучасні тенденції обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів : колективна монографія / за заг. ред. Ф. О. Журавки. - Суми : Ярославна, 2015. – С. 87-100.

Гриценко О.І.

доцент кафедри бухгалтерського обліку і

аудиту ДВНЗ «Українська академія банківської

справи НБУ»

ТОРГОВА МАРКА ТА ТОРГОВІ ЗНАКИ ЯК ОСОБЛИВИЙ ВИД НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Економічне суперництво підприємств, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й, значною мірою, на нецінових факторах.

При цьому, розвиток внутрішньої торгівлі та функціонування споживчого ринку тісно пов'язані з вирішенням питань безпеки та захисту здоров'я споживачів та, відповідно, забезпеченням високої якості продукції.

Конкурентна боротьба має наслідком те, що з двох однакових товарів купують дешевший, а за однакових цін - якісніший. Зрозуміло, що якість завжди була і залишається важливою ринковою характеристикою товару, а оцінка якості товарів споживачами завжди визначатиме стратегію конкуренції промислових фірм. Тому в підприємців ринкової економіки склалося стійке розуміння того, що найефективніший спосіб швидше продати товари та послуги - це поліпшити їхню якість.[1]

Підвищення якості продукції - один із визначальних чинників інтенсифікації розвитку перехідної економіки. Поліпшення якості сировини, матеріалів, обладнання сприяє найбільш ефективному забезпеченню потреб за рахунок економії ресурсів. Нині якість товарів має вирішальне значення для забезпечення їх конкурентоспроможності на зовнішньому ринку. Висока якість

експортованої продукції сприяє зовнішньополітичним і торгово-економічним успіхам України, свідчить про зростання господарської і науково-технічної потужності держави, її оборонної спроможності. Якість продукції служить найточнішим індикатором рівня застосування досягнень науково-технічного прогресу в економіці, ефективності функціонування всіх її складових.

Кожний вид продукції має набір певних об'єктивних особливостей, що виявляються в процесі її створення та використання. Такі особливості становлять властивості продукції.

Властивості продукції, які задовольняють споживачів, називають споживчими. Якість - це сукупність властивостей і характеристик продукції, що дають їй можливість задовольняти обумовлені або передбачені потреби. Зв'язок якості з передбачуваними потребами визначає необхідність системних маркетингових досліджень ринку.

Першочерговість і взагалі необхідність маркетингового підходу до вивчення ринку саме і пояснюються тим, що сучасне уявлення про якість товарів і послуг передусім пов'язане з можливостями найбільшого задоволення вимог та бажань споживачів.

В даному контексті відбувається зростання уваги до проблеми формування та управління торговими марками фірм. Відомі марки стають необхідною умовою сталого положення фірми на ринку, фактором її конкурентоспроможності. Досвід західних країн свідчить, що на сучасному конкурентному ринку по суті йде боротьба торговельних марок за їх місце у свідомості покупців. Товари без марок поступаються своїми позиціями на ринку в самих різних товарних категоріях.

Торгова марка «виробляє» вартість чотирма способами. По-перше, роздрібна торгівля і споживачі готові заплатити за сильні торгові марки високу ціну. По-друге, сильна торгова марка володіє лівовою часткою ринку. По-третє, в силу лояльності до них споживачів успішні торгові марки приносять стабільно високий прибуток. Нарешті, в успішних торгових марок більше перспективи подальшого зростання.

Все це обумовлює актуальність аналізу практичного досвіду і розробки концепції управління торговими марками з метою визначення умов та напрямків розвитку торговельних марок.

До торгівельних знаків відносяться будь які позначення або будь яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів або послуг, що виробляються однією особою, від товарів та послуг, що виробляються іншими особами. [7]

Капітал торгової марки – цінність торгової марки. Визначається тим, наскільки торгівій марці довіряє споживач, а також іменним упізнаванням, якістю, в якій споживач упевнений, сильними марочними асоціаціями та іншими активами, такими як патенти, торгові знаки, відносини між каналами розповсюдження.

Питання місця та значимості торгових марок в системі бухгалтерського обліку на сьогодні залишається досить проблемним. Відомо, що торгові марки як об'єкти обліку відображаються у складі нематеріальних активів підприємства. Однак існують певні розбіжності у поглядах стосовно того, яке саме місце посідає торгова марка у їхній структурі.

Активи, за якими споживачі дізнаються і відрізняють фірми, відносять до торгівельної марки. Її облік ведеться на рахунок 123 "Права на знаки для товарів і послуг". Це рахунок нематеріальних активів, на якому показується вартість придбаних (отриманих) прав на користування знаками, під якими випускається (реалізується) продукція підприємства. [5]

У бухгалтерському обліку згідно з п. 9 П(С)БО 8 витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Звернемо увагу, що в п. 9 П(С)БО 8 мова йде лише про створення. [5]

Тобто торгові марки, які створюються і реєструються підприємством самостійно (на відміну від тих, що придбаваються на умовах договору про передачу виключних майнових прав) у бухгалтерському обліку не визнаються

нематеріальними активами, а вартість їх створення списується відразу на витрати періоду.

Це ж підтверджується і МСБО 38 «Нематеріальні активи», де зазначено, що витрати на «внутрішнє генерування» торгові марки по своїй суті не можна відокремити від витрат на розвиток усього підприємства; таким чином, такі об'єкти не визнаються нематеріальними активами. [3]

Такі витрати доцільно відображати на рахунку 93 «Витрати на збут», адже метою виробництва продукції під певною торговою маркою є, насамперед, успішне просування на ринку.

Потрібно розуміти, що об'єктом обліку є не торгові марки, а права на них. А витрати на створення торговельної марки ніякого відношення до прав не має.

Основною особливістю бухгалтерського обліку інтелектуальної власності є те, що обліку підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а майнові права на них. Документальне підтвердження прав інтелектуальної власності дає змогу реально контролювати частку ринку, а також створює можливості для використання права на торгову марку як на об'єкт купівлі-продажу, оренди. Відповідне документальне забезпечення надає також виключне право використання даної торгової марки та її юридичного захисту.

Нематеріальні активи згідно з пунктами 10 та 11 П(С)БО 8 зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що складається з: вартості придбання; мита; суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню (наприклад, сума ПДВ при придбанні неплатником ПДВ); інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріальних активів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням. [5]

Щодо торговельної марки, то її первісна вартість міститиме: суму зборів, сплачених при реєстрації; суму держмита при одержанні свідоцтва; вартість послуг патентного повіреного; вартість послуг різних фахівців (плата рекламному агентству за розробку, послуги дизайнерів тощо).

Збираємо всі понесені витрати на 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а потім переносимо на 123 "Права на знаки для

товарів та послуг". Після отримання Свідоцтва про реєстрацію амортизуємо протягом певного строку.

Право власності на торговельні марки, як й інші нематеріальні активи, підлягає амортизації. Згідно з пунктами 25–31 П(С)БО 8 підприємство самостійно встановлює строк корисного використання нематеріальних активів, урахуваючи такі фактори: строки використання подібних активів; моральний знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо строків використання; очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством; залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку використання інших активів підприємства.

Оцінка товарного знаку проводиться за методами оцінки вартості інтелектуальної власності.

Поняття «використання торговельної марки» має чітко визначений в законодавстві України зміст. Використанням торговельної марки є такі дії[6]:

- нанесення її на будь-який товар, для якого торговельну марку зареєстровано, упаковку, в якій міститься такий товар, вивіску, пов'язану з ним, етикетку, нашивку, бирку чи інший прикріплений до товару предмет, зберігання такого товару із зазначеним нанесенням торговельної марки з метою пропонування для продажу, пропонування його для продажу, продаж, імпорт та експорт;

- застосування її під час пропонування та надання будь-якої послуги, для якої торговельну марку зареєстровано;

- застосування її в діловій документації чи в рекламі та в мережі Інтернет, в тому числі в доменних іменах.

В обліку товарних знаків слід зазначити невизначеність. Якщо права на користування торговими марками придбані підприємством на документально визначений термін, то в зв'язку з цим і термін "корисного використання" цих нематеріальних активів буде цілком визначеним. Цього не можна сказати про термін "корисного використання" торгових марок, право на які підприємство придбало в результаті здійснення власної поточної діяльності.

Навряд чи можна сказати, що придбані в довгострокове або безстрокове користування торгові марки згодом втратять свою початкову вартість. Цього, як правило, не відбувається. Очевидно, це той самий випадок, коли за умовами П(С)БО 8 амортизація нематеріальних активів повинна нараховуватися протягом терміну, визначеного підприємством, але не більше 20 років.[5] Але ж і через 20, і через 40 років торгова марка підприємства (яке весь цей час безперервно діє і не думає припиняти свою діяльність) ще в силі.

Саме тому можна стверджувати, що існують певні розбіжності у поглядах стосовно того, яке саме місце посідає торгова марка у їхній структурі.

На нашу думку, застосування торговельної марки необхідно розглядати з позиції її впливу на якість обслуговування споживачів та кількісно виражати у сумі витрат на застосування торгової марки торгівельними підприємствами.

Враховуючи вище сказане саме якість виробу, яка визначається його властивостями і часто ототожнюється з ними, служить задоволенню потреб індивідуума. Мірою якості (за суто маркетингового підходу) слід вважати рівень задоволення споживача товаром чи послугою, що, у свою чергу, визначається співвідношенням їх вартості і цінності (споживчої вартості).

Ототожнювання якості з властивостями продукції дає змогу розглядати її як найскладнішу властивість. Інакше кажучи, якість можна уявити як вершину ієрархічної структури - впорядкованої сукупності функціонально-корисних властивостей продукції.

По-друге, якість як певна цілісність і завершеність споживчої вартості існує лише за існування потреби в продукції. Якщо потреби немає, тоді й продукція незалежно від рівня її технічної досконалості й технологічного виконання не матиме якості у тому розумінні, що ніхто на неї не звертатиме уваги.

При цьому одним із способів, у який можна формувати стратегію конкуренції торгового підприємства, є пошук для себе сприятливих покупців. Існує два фундаментальні способи залучення покупців. Перший полягає у збільшенні додаткової вартості, яку підприємство створює для покупців. Цей

спосіб передбачає застосування певних тактичних прийомів: використання ефективних методів продажу; надання споживчого кредиту; доставка товарів на замовлення; встановлення технічно складних товарів на місцях, які вказують покупці; надання додаткових послуг (зберігання куплених товарів, упакування їх, різні консультації тощо).

Другий спосіб залучення покупців полягає в приверненні уваги покупців до функцій товару чи послуги. Наприклад, покупцеві не тільки демонструють корисні властивості товару, а й доводять, що купівельна ціна включає ціну перепродажу, перевезення, упакування тощо.

Торговельне підприємство, розробляючи власну стратегію конкуренції, повинне виходити з того, що вона є цілісною системою, і враховувати вплив усіх факторів, які забезпечують підприємству істотну перевагу або спричиняють втрату позицій.

Доведення товарів від місця виробництва до споживача вимагає певних затрат живої та уречевленої праці. Ці затрати, виражені в грошовій формі називаються витратами обігу.

В результаті для забезпечення прибуткової роботи комерційного підприємства керівництву необхідно:

- знати суму затрат, що приходяться на кожний вид товару, з тим щоб визначити можливе зниження ціни з урахуванням затрат по конкретному їх виду;

- відмовитись від використання в комерційному обороті товарів, що не користуються достатнім попитом при даній ціні, якщо подальше зниження цін на ці товари неможливе внаслідок високих затрат по цьому товару;

- встановити торгову націнку диференційовано по кожному виду товарів не нижче затрат на їх реалізацію (якщо це дозволяє попит).

Витрати на якість обслуговування мають забезпечити найкраще пристосування до задоволення невеликих за обсягом потреб конкретного покупця: можливості зміни асортименту товарів, працювати у зручні для покупця години тощо.

По суті, на сучасному ринку йде боротьба торгових марок та їхніх рекламних образів за місце у свідомості покупців. Результатом є присутність в поведінка індивідуальних споживачів емоційних мотивів, які часто переважають над траціональними. Внаслідок цього фактори успіху споживчих товарів та послуг базуються не на об'єктивно заданих, а на суб'єктивно сприймаються споживачами переваги. Ці переваги полягають в унікальності торгових марок, здатності покупців ідентифікувати марки при здійсненні покупок.

Чисто функціональна цінність виробу може при цьому переміщатися на другий план.

Немарочні товари поступаються свої позиції в самих різних товарних групах, причому марочні назви створюються виробником і приймаються споживачами серед товарів, традиційних що не були в Україні марочними: це соки, макарони, крупи і т.д. Серед споживачів більшості товарних груп збільшується кількість покупців, готових платити за якість марочних товарів. Однак зростання кількості рекламованих марок призводять до того, що споживання товарів пов'язано з частими замінами торгових марок.

Однак процес придбання підприємствами нових фірмових назв йде не просто. Можна виділити цілий комплекс проблем, які гальмують ці перетворення.

По-перше, неврегульованість питань реєстрації фірмових назв привела до того, що з'явилося безліч фірм з однаковими або схожими назвами.

По-друге, зміна назви не завжди однозначно сприймається споживачами. Зміна усталеної психології сприйняття назви пов'язано з і значними витратами на маркетингові комунікації.

Практика бізнесу перших років ринкових перетворень показала, що однакові або знеособлені назви фірм не виконували свого призначення - забезпечення впізнавання продукції підприємства, що завдавало шкоди як фірмі, так і споживачам.

Зростання уваги до проблеми формування та управління торговими марками фірми не випадковий. Відомі торгові марки, які здатні надавати позитивний для фірми вплив на зовнішнє оточення, стають необхідною умовою досягнення стійкого і тривалого ділового успіху.

По-перше, торгова марка є важливим фактором конкуренції, оскільки забезпечує захищеність товару від атак конкурентів і зміцнює позиції щодо товарів-замінників.

По-друге, популярність торгової марки і, як наслідок, самої фірми зміцнює довіру партнерів, полегшує доступ фірми до фінансових, інформаційних, людських та інших ресурсів. Використання торгових марок виробниками товарів дозволяє зменшити владу і вплив торгівлі як одного з найважливіших партнерів. За допомогою реклами як би перекидається міст безпосередньо до споживача, що викликає попит, що торгівля змушена враховувати при формуванні замовлень.

По-третє, формується прихильність покупців відносно марочних товарів, яка може знижувати їх чутливість до ціни, ускладнювати проникнення на ринок конкуруючих товарів, тим самим надавати фірмі додаткову ринкову силу. Крім того, торгові марки полегшують покупцям вибір серед величезного розмаїття товарів, переконують їх у тому, що при купівлі товару вони отримують ту ж саме якість, як і раніше. За причини свого особливого положення, особливих переваг покупців марочні товари менш схильні до коливань ринку.

Отже, в процесі роботи з торговими марками в менеджерів розширилося розуміння їх функціонального призначення: від образу всвідомості споживачів до що розвивається в часі сутності. Сьогодні це напрям бізнесу часто називають управлінням корпоративною ідентичністю (corporate identity).

Яскравим прикладом такого підходу є компанія Кока-Кола. Формула напою Кока-Кола залишається незмінною протягом більше сотні років, але при цьому компанія постійно розробляє безліч маркетингових новацій, демонструючи феноменальну здатність до розвитку.

Починалося просування продукції з реклами та кампаній стосовно стимулювання збуту, потім був організований випуск сувенірної продукції – календарів, плакатів тощо. Рекламною продукцією компанії забезпечувалися всі продавці.

Наступним дуже важливим кроком у розвитку бізнесу стало створення всесвітньої мережі розливу та продажу напоїв, заснованої на залученні стороннього капіталу для будівництва нових заводів (франчайзингова система).

Популярність продукції компанії призвела до появи підробок. Наслідком боротьби з підробками стали експерименти з упаковкою. У 1916 р. Булла розроблена «контурна» пляшка, що в 1977 р. була зареєстрована як товарний знак компанії. Компанія багато сил і засобів спрямовує на створення і підтримання високої якості продукції, що випускається. При цьому в поняття "якість" входить не лише якість напою, але і система його зберігання, доставка споживачу і те, яким чином напоїв виставляється в магазинах.

Нормативи якості були розроблені для всіх стадій виробництва, доставки та продажу.

До розробок компанії, які потім стали широко використовуватися в практиці торгівлі іншими фірмами, належить створення упаковки, що містить в собі кілька пляшок, розвиток нових видів упаковки (металеві банки), поставка спеціальних холодильників в місця продажу, створення автоматів з продажу напою.

Коли компанія вперше за сто років існування вирішила змінити свою оригінальну формулу і запропонувала на ринок нову версію напою, який було перевірено численними позитивними тестами, ринок відреагував на це негативно. Така реакція показала, що оригінальний смак Кока-Кола означає для мільйонів споживачів щось більше, ніж просто смак прохолодного напою. Це певний імідж, корпоративна ідентичність. Незалежні дослідження показують, що товарний знак компанії є одним з найбільш відомих у світі.

У сфері управління торговими марками склався певний понятійний апарат, хоча трактування термінів не завжди одностайна. Знання термінів

дозволяє орієнтуватися у вирішенні методичних та практичних завдань управління торговою маркою і корпоративним іміджем.

Процес визначення істотних термінів в основі своїй є процесом виділення відмінностей між ними, тобто необхідно визначити, чи є відмінності між термінами товарний знак, марка, бренд.

Знак для товарів і послуг (англ. trademark) – позначення, знак за яким товари та послуги одних осіб відрізняються від товарів та послуг інших осіб[2]. Такими позначеннями можуть бути слова, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів.

У Цивільному кодексі України відносно знаку для товарів і послуг вживається термін «торговельна марка»[7]. Термін «торговельна марка» є прямим запозиченням із англійської мови. По суті термін «знак для товарів і послуг» та «торговельна марка» означають одне і те саме поняття і тому можуть вживатися як рівнозначні.

Слід зазначити, що знак для товарів і послуг є засобом індивідуалізації товарів та учасників господарського обігу й, із законодавчої точки зору, є об'єктом права інтелектуальної власності, зокрема його деколи відносять до права промислової власності.

Товар може мати марку виробника або посередник надасть йому приватну марку (марка посередника). Марочна назва може бути:

– індивідуальною, у цьому випадку застосовується багатомарочний підхід для однієї і тієї ж категорії товарів (наприклад, пральні порошки «Тайд», «Аріель» компанії «Проктер енд Гембл»),

– колективною для товарного сімейства (наприклад, зубна паста «Колгейт»).

Таким чином, за своєю функціональною сутністю торгова марка також є багатогранною категорією:

1. Торгова марка є важливим нематеріальним активом фірми, який має ринкову вартість і може бути внесений в бухгалтерський баланс.

Цим активом необхідно грамотно управляти, як і всіма іншими активами фірми.

2. Одночасно марка є об'єктивною характеристикою товару, тому необхідно розглянути взаємозв'язок і відмінності товару і його торгової марки, а також різні стратегії використання марки.

3. Торгова марка не є фізичною суттю, за винятком того, що покупець думає, відчуває і чітко уявляє собі, бачачи символ або найменування марки. Марка - це обіцянка продавця постійно надавати споживачу специфічний набір якості, цінностей та послуг, в цій якості вона є ринковим інструментом впливу на свідомість споживачів, на купівельний вибір. Однак ступінь цього впливу залежить від стану ринкового середовища та інших факторів.

Торгові марки та пов'язані з ними аспекти є предметом вивчення різних дисциплін:

Право досліджує правові аспекти існування, захисту і переходу прав власності на товарні знаки, знаки обслуговування і фірмові найменування, так як практично у всіх країнах ці об'єкти визнані промисловою власністю.

В бухгалтерському обліку досліджується методологія оцінки та відображення цих найважливіших нематеріальних активів фірми в бухгалтерському балансі;

В маркетингу розглядаються питання управління торговими марками та їх впливу на поведінку споживачів на ринку.

Отже, в ринкових умовах торговельні марки є важливим чинником конкурентоспроможності фірми, інструментом і об'єктом управління.

Для вироблення рекомендацій з управління торговими марками необхідно досліджувати специфіку формування торгових марок.

Вважається, що в більшості випадків покупців не надто цікавлять об'єктивні характеристики товару, вони сприймають товар або торгову марку як набір атрибутів, що відповідають вигод, які шукає покупець. Це сприйняття є компонентою образу марки, важливою складовою бренду.

До основних принципів організації обліку торговельної марки в контексті витрат на якість обслуговування відносять:

- своєчасне надання повної інформації про діяльність підприємства та застосування торговельної марки необхідні для оперативного управління, контролю і аналізу витрат на якість обслуговування;
- забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу витрат на якість з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації;
- дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення витрат на якість;
- високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині обліку нематеріальних активів та витрат на якість;
- здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку витрат на якість, звітності, калькулювання витрат на якість;

Література

1. Гриценко, О.І. Проблеми організації планування витрат на якість обслуговування [Текст] / О.І. Гриценко // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль. - 2012. - № 10 (36). - С. 286-289
2. Мадридська угода і Мадридський протокол «про міжнародну реєстрацію знаків» від 28.08.1989 № 995_583 ратифікований ЗУ від 01.06.2000 №1763-III.[Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/international/madrid> - Назва з екрана.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. ; за ред. С.Ф. Голова. – [пер. з англ.]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

4. Паризька Конвенція «про охорону промислової власності від» 20 березня 1883 ратифікована Україною 25.12.91. [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/international/paris> - Назва з екрана.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку : спецвипуск // Все про бухгалтерський облік. – К., 2005.
6. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15.12.1995 №3689-ХІІ [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3689-12> - Назва з екрана.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-ІV [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/code/civilcode> - Назва з екрана.