

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ В УЧЕТЕ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ ПРАВ НА ТОВАРНЫЕ ЗНАКИ

Н. В. ПРЕДЕУС,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета*

Х. А. ИСАКОВА,

студентка 5-го курса факультета учета,

статистики и информатики

Саратовский государственный

социально-экономический университет

В настоящее время отмечается увеличение доли создаваемых товарных знаков крупных международных и российских компаний, подпадающих под категорию нематериальных активов. Так, например, неосязаемые активы финской транснациональной компании Nokia по состоянию на 31.12.2012 составляют 7 304,2 млн долл.¹, а среди отечественных товарных знаков согласно рейтингу самых дорогих европейских брендов Eurobrand-2009, опубликованному Европейским институтом бренда (European Brand Institute), первое место занимает Beeline, оцененный в 8 млрд долл.²

Увеличение доли продаж продукции и товаров под исключительными правами на товарные знаки влияет на повышение конкурентоспособности не только самих производителей товаров, но и торговых сетей. В этих условиях важным является достоверное формирование стоимости этого нема-

териального актива. Однако при его признании в бухгалтерском учете важно правильно идентифицировать товарный знак и отделить его от бренда или торговой марки (табл. 1).

Следует отметить, что в российском законодательстве используется термин «товарный знак», при том, что торговая марка и бренд не признаются интеллектуальной собственностью.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) признание товарных знаков в качестве нематериальных активов осуществляется при выполнении следующих условий:

- 1) они должны приносить экономические выгоды в будущем;
- 2) выделяться или отделяться, т. е. идентифицироваться в отличие от других активов;
- 3) использоваться в течение длительного времени;
- 4) не предполагается их продажа в течение 12 мес.;
- 5) фактическая стоимость может быть достоверно определена;
- 6) отсутствует материально-вещественная форма.

¹ Проект Барфин. URL: <http://www.barfin.ru/company/nokia-ouj/balance/ifrs/year>.

² Beeline стал первым из брендов Центральной и Восточной Европы, который вошел в рейтинг 50 ведущих европейских брендов // URL: <http://www.mobile.beeline.ru/krasnodar/news/national.wbp>.

Понятие бренда, торговой марки и товарного знака

Наименование	Экономическое содержание
Бренд	Единое обозначение, легко узнаваемое, популярная и защищенная символика какого-либо производителя, продукта или услуги. Это некий образ марки товара или услуги, который выделяет его из ряда других конкурирующих марок, т. е. это образ, который формируется в сознании покупателя и позволяет ему сделать определенный выбор
Товарный знак	Обозначение, с помощью которого индивидуализируются товары. Это то, что еще только начинает свой путь к признанию и не приносит еще популярности компании. Товарный знак является сердцевинной бренда, но в отличие от бренда товарный знак защищен законом и обладает юридической силой
Торговая марка	Обозначение, позволяющее узнавать и популяризировать товар. Торговую марку выделяют из общей массы и обычно ей доверяют

Важно отметить, что стоимость нематериальных активов определяется величиной расходов на разработку и регистрацию исключительных прав на товарные знаки. При этом стоимость достаточно известных товарных знаков может быть очень высока. Так, например, согласно оценке международной консалтинговой группы Interbrand стоимость товарных знаков Coca-Cola, Microsoft, IBM составляет свыше 50 млн долл.³

Как известно, создание товарных знаков может осуществляться несколькими способами:

- непосредственно самим экономическим субъектом;
- с привлечением специализированных фирм;
- по договору коммерческой цессии;
- в качестве вклада в уставный капитал.

Интерес представляет приобретение товарных знаков по договору коммерческой цессии. Так, например, сетевые торговые компании, которые не имеют своего товарного знака, приобретают по договору цессии товарный знак у других экономических субъектов. Такой способ приобретения характерен для торговых сетей, приобретающих товарный знак «Пятерочка» или «Магнит». Однако в этом случае приобретенный товарный знак не является нематериальным активом для приобретаемого экономического субъекта, поэтому, по мнению авторов, его необходимо учитывать на специально вводимом забалансовом счете «Нематериальные активы, полученные в пользование», в оценке, определяемой размером вознаграждения, указанным в договоре.

Существуют случаи сделок внесения нематериального актива, в частности товарного знака, в качестве вклада в уставный капитал другой компании. Примером такой сделки является внесение нематериального актива Открытого акционерного общества «АВТОВАЗ» в уставный капитал предприятия, создаваемого совместно с транснациональной

корпорацией «Дженерал Моторс» и Европейским банком реконструкции и развития.

Что же касается создания товарного знака непосредственно самим экономическим субъектом или с привлечением специализированных фирм, то возникающие при этом расходы на приобретение товарных знаков можно разделить на три группы (табл. 2):

- расходы на создание товарных знаков;
- расходы на продвижение товарных знаков;
- расходы на продвижение товаров с данными товарными знаками.

Однако приведенный в табл. 2 состав расходов не является закрытым, поэтому каждый экономический субъект имеет право дополнять его в рамках действующего законодательства.

Следует отметить, что расходы на создание товарных знаков достаточно сложно отличить от затрат на развитие компании в целом, поскольку развитие компании может быть связано именно с созданием товарных знаков. Поэтому, если обратиться к п. 64 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы», то такие затраты можно сразу списать на расходы текущего периода. Однако, если существует возможность эти расходы идентифицировать с процессом создания товарных знаков, то их следует относить к объектам нематериальных активов.

Кроме того, создание товарных знаков включает в себя разработку фирменной атрибутики, которая может состоять из 200 позиций (например, дизайн упаковки, внешний вид самого товара, особенности товара или услуги, способы использования, назначение, медиа-стратегия, каналы сбыта и дистрибуции, технология создания товара или услуги и др.). При этом сама стоимость разработки может быть как больше 500 млн долл., так и составлять 2—3 тыс. долл. Это обуславливается запросами и статусом заказчика: одним требуются недорогостоящие и бюджетные товарные знаки, а другим — напротив,

³ Ильина А. Самые дорогие бренды мира в 2011 году / URL: <http://www.rating.rbc.ru/article.shtml?2011/10/11/33442965/>.

Группировка расходов, связанных с признанием товарных знаков

№ п/п	Вид расходов	Состав расходов
1	Создание товарного знака	Оплата работы дизайнеров, неймеров и других специалистов, разрабатывающих товарные знаки. Расходы на регистрацию товарных знаков. Государственные пошлины. Суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг по договорам подряда. Расходы на оплату труда персонала, непосредственно занятого созданием товарного знака. Отчисления на социальные нужды. Иные расходы, непосредственно связанные с созданием товарного знака
2	Продвижение товарного знака	Защита товарных знаков. Реклама. Маркетинговые исследования. Расходы, связанные с перерегистрацией
3	Продвижение товаров под товарными знаками	Реклама. Затраты на промоакции

чтобы все соответствовали мировым стандартам. Следовательно, над разными задачами работают различные специалисты разной квалификации: неймеры, копирайтеры, дизайнеры и др.

Следует отметить, что исключительные права на товарные знаки необходимо регистрировать в соответствии с Международной классификацией товаров и услуг (МКТУ), которая состоит из 45 классов: 1—34-й составляют товары, а 35—45-й — услуги. Данный классификатор позволяет определить, к каким классам относятся товар или услуга, что упрощает порядок подготовки и составления заявок на регистрацию товарного знака.

При этом исключительное право на товарный знак можно регистрировать не только по одному классу, а сразу по нескольким, тем самым право на товарный знак устанавливается по зарегистрированным классам. По статистике регистрация одного класса в зависимости от вида товарного знака составляет от 1 500 до 8 850 руб.

Предприятия, тратящие значительные суммы на продвижение продукции под этими товарными знаками, могут включать их в стоимость товарных знаков. Однако здесь возникает проблема разграничения расходов, относящихся к продвижению марочных товаров и расходов на продажу остальных видов продукции. Эти расходы ПБУ 14/2007 включает в состав прочих. По мнению авторов, такие затраты можно капитализировать путем выделения и аккумуляции их из состава коммерческих расходов. С этой целью из состава коммерческих расходов можно выделить затраты, в частности на проведение рекламных компаний и промоакций, которые направлены на узнаваемость товарного знака и на превращение товарного знака в бренд.

В бухгалтерском учете расходы на разработку и регистрацию исключительных прав на товарные знаки учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету 04 счета «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 отражается первоначальная стоимость созданных и зарегистрированных исключительных прав на товарные знаки.

Важной для признания товарного знака в учете является информация о стоимости вновь созданного товарного знака, особенно если экономическому субъекту принадлежит исключительное право на большое количество товарных знаков и требуется информация о затратах на создание и поддержание каждого из них. В этом случае для сбора информации о стоимости каждого товарного знака необходим аналитический учет к счету 04 «Нематериальные активы». С этой целью к счету 04 можно предусмотреть субсчета, открываемые по видам объектов нематериальных активов.

Для наглядности представим возможные субсчета к счету 04 «Нематериальные активы», открываемые в учете ЗАО «Торговый дом «Перекресток»:

- 04.01.1 — товарный знак «Рядом»;
- 04.01.2 — товарный знак «Пять цветов здоровья — каждый день»;
- 04.01.3 — товарный знак «Здоровое питание»;
- 04.01.4 — товарный знак «Деревенское лакомство»;
- 04.01.5 — товарный знак «Корзинка»;
- 04.01.6 — товарный знак *Evertime*;
- 04.01.7 — товарный знак *Crossroad*.

Важным этапом в признании нематериальных активов является их последующая оценка. В этом

аспекте интересны решения сетевых компаний. Так, одни компании после первоначальной оценки товарных знаков учитывают их по методу затрат и переоценок не проводят, так как это слишком трудоемкая и дорогостоящая процедура. Другие компании не проводят переоценки, поскольку это может привести к необходимости корректировать прибыль прошлых лет, что крайне нежелательно для компании.

Однако переоценка важна, поскольку при слиянии и поглощении компаний до 90 % цены приобретаемых в процессе слияния компаний, владеющих известными товарными знаками, приходится на нематериальные активы. Решение о поглощении во многом основывается на оценке стоимости исключительных прав на товарные знаки. Кроме того, оценка стоимости исключительных прав на товарные знаки важна и для анализа результатов деятельности бизнес-единиц при запуске дорогостоящих маркетинговых мероприятий для продвижения товарных знаков.

К наиболее распространенным случаям, при которых необходима оценка стоимости товарного знака, следует отнести определение ущерба, нанесенного при фальсификации товаров и услуг. Это особо характерно для рынка алкоголя, табачных и кондитерских изделий. Из-за фальсификации товаров и услуг снижаются доходы производителей, и наносится ущерб репутации товарного знака данной компании. Поэтому для защиты от фальсификаций владельцы застраховывают исключительные права на товарные знаки, а для страховки необходима оценка товарного знака при расчете страховой премии.

Однако при переоценке товарных знаков возникает проблема, связанная с невозможностью в отечественном учете переоценить товарные знаки из-за отсутствия в России активного рынка интеллектуальной собственности. Это обусловлено тем, что почти каждый отечественный товарный знак уникален. К тому же товарный знак относится к категории тех нематериальных активов, которые наиболее сложно оценить.

В теории существуют различные методы к оценке стоимости товарного знака:

- затратный;
- доходный;
- сравнительный.

Что касается затратного метода, то он основан на определении стоимости исключительного права на товарный знак, исходя из опыта созданных ранее, подобных по параметрам и функциям товарных зна-

ков. Затратный метод используется, когда возможно замещение или восстановление товарного знака. Использование данного подхода по отношению к оценке товарного знака предполагает следующие основные методы:

- *метод индексации затрат.* Этот метод заключается в индексировании затрат, которые были направлены на создание исключительного права на товарный знак к моменту оценки. Однако практика показывает, что стоимость таких товарных знаков может в несколько раз отличаться от тех затрат, которые предприятия тратят на их рекламу;
- *метод стоимости создания.* Суть данного метода состоит в подсчете всех необходимых ресурсов для создания товарного знака.

Основными достоинствами методов затратного подхода являются: простота, универсальность, доступность, которая предполагает низкие затраты на проведение оценочных процедур.

Недостатком можно назвать то, что затраты на создание и поддержание исключительного права на товарный знак не говорит об эффективности маркетинговых исследований.

Доходный метод заключается в том, что стоимость исключительного права на товарный знак зависит от величины получаемого дохода при владении данным товарным знаком.

При этом выделяют несколько методов доходного подхода:

- дисконтирования денежных потоков;
- избыточной прибыли;
- освобождения от роялти;
- преимущества в прибыли.

Метод дисконтирования денежных потоков основан на прогнозировании денежных потоков, которые генерируют товарный знак, подлежащий оценке.

Метод избыточной прибыли предполагает, что избыточную прибыль может приносить только тот товарный знак, который обеспечивает доходность выше среднестатистического уровня на собственный капитал. Использовать этот метод можно в тех случаях, когда товарный знак представляет сам экономический субъект, а не совокупность исключительных прав на товарные знаки, которые принадлежат одной компании.

Избыточная прибыль, которую получает компания от единого товарного знака, рассчитывается путем определения рентабельности собственного капитала.

Метод избыточной прибыли предполагает выполнение следующих последовательных действий:

- определяется стоимость нематериальных активов;
- устанавливается нормализованная прибыль;
- определяется среднеотраслевая доходность на активы;
- рассчитывается ожидаемая прибыль по формуле $P_o = D_c \cdot A(K)$,

где P_o — ожидаемая прибыль;

D_c — среднеотраслевая доходность на активы;

A — величина активов;

K — величина собственного капитала;

- определяется избыточная прибыль путем вычета из суммы нормализованной прибыли суммы ожидаемой прибыли;
- рассчитывается стоимость нематериальных активов по следующей формуле

$$HMA = P_d / K_k$$

где P_d — избыточная (дополнительная) прибыль;

K_k — коэффициент капитализации.

Следующий метод — *метод освобождения от роялти* основывается на предположении о том, какой поток капитала создавал бы оцениваемый товарный знак, если бы был заключен договор лицензии или франчайзинга. При этом роялти представляют собой выплаты определенного процента из прибыли при использовании лицензионного продукта. Процентная ставка роялти определяется экспертным путем, и выбирается наиболее вероятная ставка для продажи лицензии на использование исключительного права на товарный знак с учетом соответствующих показателей, условий договора, ставок аналогичных компаний. В автомобильной промышленности, например, ставка роялти составляет 1—3%, в авиационной — от 6—10, в металлургической — 6—8%.

Однако метод освобождения роялти имеет ряд недостатков:

- во-первых, достаточно сложно определить ставку роялти, которая содержала бы все параметры оцениваемых товарных знаков, т. е. осложняется практическое применение этого метода;
- во-вторых, расчет стоимости товарных знаков при использовании данного метода не эффективен для управления товарным знаком и его стоимостью.

Поэтому метод освобождения роялти целесообразно использовать в том случае, когда определить

ставку роялти легче, чем стоимость оцениваемого актива.

Метод преимущества в прибыли заключается в том, что рост прибыли достигается при использовании исключительного права на товарный знак за счет выпуска более высококачественной продукции или увеличении количества выпускаемой продукции. Преимущество данного метода заключается в расчете дополнительной прибыли, которая равна разнице между прибылью, полученной при использовании исключительного права на товарный знак, и прибылью, которую получают без использования товарного знака. Благодаря «раскрученному» товарному знаку увеличивается цена на продукцию.

Последний метод оценки товарных знаков — это *сравнительный*, который заключается в принципе замещения, т. е. ни один инвестор не заплатит за товарный знак цены, большей чем та, которую заплатят при приобретении подобного товарного знака. Данный подход используется только при наличии достоверной информации о ценах на подобный товарный знак и условиях сделки с ним.

Расчет стоимости оцениваемого товарного знака ведется с помощью корректировки цен аналогов, позволяющих сократить их отличие от оцениваемого актива.

Методы, применяемые при использовании сравнительного подхода, следующие:

- прямого анализа объема продаж;
- ранжирования;
- параметрической оценки;
- Бугенка;
- эмпирические методы оценки товарных знаков.

Так, известны случаи, когда американские компании оценивают стоимость исключительного права на товарный знак исходя из популярности и известности товарного знака, либо международные авиакомпании, оценивая свои товарные знаки, руководствуются своими ежегодными затратами на рекламу.

Существует практика, когда судебные издержки берут за основу при подсчете стоимости товарных знаков.

Некоторые экономисты придерживаются мнения, что данные нестандартные методы являются неправильными. Но, с другой стороны, в зависимости от качества доступной информации, характера оцениваемого товарного знака, объема информации, вида определяемой стоимости применение данных методов будет иметь место.

Применение одновременно трех подходов к оценке стоимости товарных знаков компаний обусловлено:

- неразвитостью отечественного рынка товарных знаков;
- отсутствием информации об инвестировании и рисках инвестирования;
- отсутствием достаточной информации о тенденциях сделок с товарными знаками.

Оценщики самостоятельно выбирают в рамках этих подходов наиболее эффективные методы оценки стоимости исключительных прав на товарные знаки для предприятия.

Таким образом, достоверность признания в учете исключительного права на товарный знак обусловлена:

- выполнением условий отнесения товарного знака к нематериальным активам, содержащимся в ПБУ 14/2007;
- правильной идентификацией расходов на создание, продвижение товарных знаков;

- необходимостью проведения переоценки денежного измерения товарного знака в учете.

Список литературы

1. *Каширина Е. И.* Модифицированные методы затратного подхода к оценке стоимости товарных знаков российских промышленных предприятий // *Экономический анализ: теория и практика.* № 5. 2010.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» / приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (в ред. от 18.07.2012).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 24.12.2010).
4. *Остапова В. В.* Проблемы учета затрат на создание и поддержание товарных знаков / В. В. Остапова, Н. Ю. Малышева // *Научные записки НГУЭУ.* 2007. Вып. 4. Новосибирск: НГУЭУ, 2007.

Данный материал опубликован на сайте
«РЕПЕТИТОР ОЦЕНЩИКА» <http://dom-khv.ucoz.ru/>,
который является специализированным ресурсом для студентов-оценщиков

На сайте «Репетитор оценщика» имеется:

- [Теоретическая информация по оценке](#)
- [Практическая информация по оценке](#)
- [Учебники для бесплатного скачивания по оценке](#)
- [Актуальные статьи по оценке за 2013-2014 гг.](#)
- [Образцы отчетов оценщиков](#)
- [Готовые дипломные и курсовые работы по оценке](#)
- [Перечень ВУЗов, обучающих на оценщика](#)
- [Форум для студентов оценщиков \(помощь в решении задач по оценке\)](#)

Внимание: Оказываем помощь в написании дипломных, курсовых, тестов и контрольных работ по «оценке стоимости любых видов имущества»

Опыт в написании учебных работ по оценке – **более 15 лет!!!**

Мы специализируемся на написании учебных работ по дисциплинам:

- Оценка стоимости предприятия (бизнеса)
- Оценка стоимости ценных бумаг (акций, векселей, облигаций)
- Оценка стоимости недвижимости (зданий, земельных участков)
- Оценка стоимости автотранспорта, машин и оборудования
- Оценка стоимости нематериальных активов

По всем вопросам, пишите: expert.rsa@mail.ru

[Перейти на сайт «Репетитор оценщика»](#)