

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ПЕРЕОЦЕНКИ ТОВАРНЫХ ЗНАКОВ И ЕЕ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В связи с принятием ПБУ 14/2007 организации получают возможность проводить переоценку своих нематериальных активов. В статье рассмотрены методы оценки имущества, которые учитывают специфику объектов интеллектуальной собственности и могут быть применены к оценке стоимости товарного знака. Также рассмотрен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета результатов проводимой организацией переоценки товарных знаков.

Товарные знаки относятся к такой группе имущества организации, которая меняет свою стоимость во времени в силу различных факторов. На стоимость товарных знаков в первую очередь оказывает влияние известность продаваемой организацией продукции на рынке товаров и услуг.

От того, насколько реально оценен объект интеллектуальной собственности, будет зависеть достоверность данных бухгалтерской отчетности организации. Поэтому оценке товарных знаков следует уделить достаточно большое внимание.

В процессе использования в деятельности организации товарного знака стоимость его изменяется, так как он становится известным, потребители продукции узнают его и стремятся приобретать товары под этой торговой маркой. Эта известность накладывает на товарный знак определенный отпечаток в виде увеличения его стоимости. В связи с этим с течением времени необходимо определять новую стоимость объекта нематериальных активов для получения реальной картины о его стоимости и стоимости бизнеса, использующего его. Таким образом, проведение переоценки товарного знака является бесспорным процессом в деятельности любой организации, имеющей товарный знак в составе своего имущества.

В связи с принятием ПБУ 14/2007 организациям предоставляется возможность переоценки объектов интеллектуальной собственности. В силу этого оценка товарного знака, учитываемого на балансе организации, будет показывать реальную стоимость торговой марки, а отражать лишь сумму расходов на создание, регистрацию нематериального актива.

В действующем законодательстве в области учета интеллектуальной собственности от-

сутствуют рекомендации выбору организацией методов последующей оценки товарных знаков и других видов нематериальных активов.

Для переоценки основных средств рекомендуется применять метод индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. В первом случае пересчет стоимости объекта осуществляется с помощью определенных коэффициентов, опубликованных органами статистики. В основу этих коэффициентов положен годовой темп инфляции в стране. Для оценки нематериальных активов, а в частности для оценки товарных знаков, данный метод не может быть применен, так как рассматриваемый объект достаточно специфичен и его стоимость не зависит в первую очередь от темпа инфляции в стране. На его стоимость оказывают влияние несколько другие факторы, размер влияния которых должен определить специалист. В этом состоит сущность второго метода переоценки объектов основных средств. Специалист в области оценки имущества определяет текущую рыночную стоимость объекта путем построения определенной модели. Этот вариант носит несколько субъективный характер, но учитывает много факторов, оказывающих непосредственное влияние на стоимость оцениваемого объекта.

Для оценки товарного знака организации необходимо привлекать специалиста в области оценки объектов интеллектуальной собственности. Объекты интеллектуальной собственности достаточно специфичны, и методы, присущие оценке объектов, имеющих материальную форму, не всегда будут соответствовать требованиям оценки товарных знаков и других объектов интеллектуальной собственности.

Так как для российской экономики понятие товарных знаков является относительно новым и проведение переоценки нематериальных активов предложено с 01.01.2008 г., то отсутствуют определенные методики оценки объектов интеллектуальной собственности [1].

Перед оценщиками возникают некоторые проблемы в оценке товарных знаков, которые связаны со спецификой самого оцениваемого объекта, с количеством факторов, оказывающих влияние на стоимость товарного знака, с получением сложной модели в связи с большим количеством факторов. Зачастую организации, оказывающие услуги в области оценки объектов интеллектуальной собственности, не разглашают применяемые модели и методы для оценки товарных знаков, что может поставить под сомнение правильность результатов переоценки.

В практике оценки существует достаточно большое количество методов, некоторые из которых могут быть применены для оценки объектов интеллектуальной собственности. Совокупность этих методов можно разделить на три группы: затратные методы, доходные и сравнительные [3].

Применение сравнительного подхода основано на изучении операций по продаже на рынке аналогичных объектов интеллектуальной собственности. Относительно товарных знаков можно отметить, что каждый из товарных знаков является уникальным, поэтому существование аналогов просто невозможно, так же как и существование определенного рынка товарных знаков.

Следует отметить, что затратные методы предполагают определение величины расходов, которые организация понесла в связи с приобретением, регистрацией, продвижением, обслуживанием товарного знака, учитывая при этом ставку дисконта. Но сущность товарного знака предполагает, что необходимо учитывать не только расходы, которые были произведены на то, чтобы товарный знак был таким, каков он есть в настоящее время. Следует также учитывать степень удовлетворения как потребителя, так и обладателя товарного знака, которая может быть выражена выгодой, подлежащей получению в будущем.

Поэтому для оценки товарного знака наиболее предпочтительным является доходный подход.

Применение доходного подхода ставит перед специалистами в области оценки некоторые проблемы, так как необходимо ожидаемые доходы от использования товарного знака привести к его стоимости в настоящее время. Для этого необходимо определить коэффициент, который будет отражать темпы роста прогнозируемого денежного потока, ставку дисконта, коэффициент капитализации [4].

Переоценка товарного знака с помощью методов доходного подхода носит самый субъективный характер по сравнению с другими подходами, но при этом учитываются многие особенности специфического имущества организации и те экономические выгоды, которые предполагаются к получению в будущем. А товарный знак организации регистрируют с той целью, что расходы, произведенные на создание и поддержание торговой марки, оправдаются и известность товарного знака будет приносить определенный доход, в том числе и при предоставлении на основании лицензионного договора другим организациям возможности использования товарного знака.

Также сложность данного подхода состоит в том, что для оценки объекта необходимо отделить доходы, получаемые с использованием товарного знака, от других доходов. Такое деление может носить весьма условный характер, так как наличие известного товарного знака накладывает отпечаток на всю деятельность организации, как основную, так и не основную.

При принятии организацией решения о переоценке товарного знака необходимо данный факт закрепить в учетной политике и проводить переоценку регулярно. Целесообразно переоценивать объекты на 1 января следующего отчетного года и показывать результаты переоценки в бухгалтерской отчетности обособленно [1].

Результаты проведенной переоценки подлежат обязательному отражению на счетах бухгалтерского учета. В результате переоценки товарного знака может произойти как увеличение стоимости объекта, так и ее уменьшение.

При увеличении стоимости товарного знака по результатам проведенной переоценки в учете необходимо отразить дооценку объекта.

Порядок отражения операции по переоценке имущества зависит от того, впервые организация переоценивает объект или нет.

Если переоценка товарного знака производится впервые, то необходимо учитывать, что:

- сумму уценки объекта интеллектуальной собственности следует относить на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) организации;

- сумма дооценки нематериального актива подлежит включению в добавочный капитал.

Если переоценка объекта интеллектуальной собственности производилась ранее, то в соответствии с пунктом 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»:

- сумма уценки товарного знака относится на уменьшение добавочного капитала, который был сформирован ранее за счет сум-

мы дооценки этого объекта. Если средств добавочного капитала недостаточно, то оставшаяся часть уценки списывается за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации;

- сумма дооценки (если в прошлые периоды объект был уценен) относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) в размере прошлой уценки. Разница между величиной дооценки и величиной уценки в прошлые периоды относится на добавочный капитал.

В случае выбытия объекта интеллектуальной собственности сумма его дооценки должна быть перенесена с добавочного капитала на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Схематичное изображение отражения результатов переоценки объектов интеллектуальной собственности представлено на рисунке 1.

Рассмотрим порядок отражения в учете уценки и дооценки объектов интеллектуаль-



Примечание:

04-1 – субсчет «Объекты интеллектуальной собственности» счета 04 «Нематериальные активы»

08-5 – субсчет «Приобретение нематериальных активов» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

05 – «Амортизация нематериальных активов»

83-1 – субсчет «Результаты переоценки имущества» счета 83 «Добавочный капитал»

84 – «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Рисунок 1. Порядок отражения результатов переоценки товарных знаков на счетах бухгалтерского учета

ной собственности на примере товарного знака. Для этого необходимо рассмотреть несколько ситуаций. Так как ПБУ 14/2007 вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2008 года, то рассматриваемые операции должны быть совершены после 01.01.2009 г. В силу этого целесообразно отразить в первичных документах и учетных регистрах операции, произошедшие в условных отчетных периодах.

Ситуация 1. Товарный знак поставлен на учет ОАО «Чародей» 25.04.ххх1 г. по первоначальной стоимости 49 500 руб. В соответствии с возможностью, предоставленной ПБУ 14/2007, по состоянию на 01.01.ххх3 г. объект был переоценен. Стоимость товарного знака, определенная независимым экспертом в области оценки имущества, составила 40 000 руб., по состоянию на 01.01.ххх4 г. стоимость товарного знака – 52 000 руб.

Отразим указанные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Чародей».

25.04.ххх1 г. бухгалтеру ОАО «Чародей» необходимо сделать следующую запись: Дт 04-1 Кт 08-5 – 49 500 руб. – оприходован товарный знак в составе нематериальных активов организации по первоначальной стоимости.

Как следует из ПБУ 14/2007, амортизационные отчисления по нематериальным активам следует начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету. Следовательно, 01.01.ххх1 г.: Дт 26 Кт 05 – 412,5 руб. – начислена амортизация по товарному знаку (49 500 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 412,5 руб.).

Как видно из описанной ситуации, стоимость товарного знака 01.01.ххх3 г. необходимо уценить, а 01.01.ххх4 г. следует отразить дооценку стоимости объекта.

Так как по состоянию на 01.01.ххх3 г. произошло уменьшение стоимости товарного знака ОАО «Чародей», а переоценка производится впервые, то в бухгалтерском учете необходимо сделать записи: Дт 84 Кт 04 – 9 500 руб. – отражена сумма уценки товарного знака (49 500 руб. – 40 000 руб. = 9 500 руб.).

Затем необходимо скорректировать сумму амортизации, начисленной по объекту за время его использования до момента переоценки. Для этого необходимо определить коэффициент пересчета (K_n), который равен

отношению восстановительной стоимости товарного знака к стоимости объекта до переоценки. (40 000 руб.: 49 500 руб. = 0,81).

Сумма начисленной амортизации за время использования товарного знака ОАО «Чародей» с мая ххх1 г. по декабрь ххх2 г. (20 месяцев) составила 8 250 руб. (412,5 руб. x 20 месяцев = 8 250 руб.).

Тогда сумма скорректированной амортизации будет равна произведению суммы амортизации до переоценки и коэффициента пересчета и составит 6682,5 руб. (8250 руб. x 0,81 = 6682,5 руб.). Поэтому 01.01.ххх3 г. ОАО «Чародей» следует сделать запись: Дт 05 Кт 84 – 1567,5 руб. – отражена сумма корректировки амортизационных отчислений по переоцениваемому товарному знаку (8250 руб. – 6682,5 руб. = 1567,5 руб.).

Кроме того, первого числа каждого месяца в течение всего срока использования товарного знака организация должна начислять амортизацию по объекту. Поэтому 01.01.ххх3 г.: Дт 26 Кт 05 – 333,3 руб. – произведены амортизационные отчисления от восстановительной стоимости товарного знака (40 000 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 333,3 руб.). Эту проводку бухгалтеру необходимо отражать в бухгалтерском учете ежемесячно в течение ххх3 года до момента следующей переоценки товарного знака.

Так как ОАО «Чародей» приняло решение о переоценке нематериальных активов, то ее следует проводить ежегодно. Поэтому по состоянию на 01.01.ххх4 г. специалистом в области оценки объектов интеллектуальной собственности вновь определена стоимость товарного знака организации. По результатам проведенной переоценки в бухгалтерском учете необходимо отразить увеличение стоимости товарного знака.

Сумма дооценки, производимой 01.01.ххх4 г. (52 000 руб. – 40 000 руб. = 12 000 руб.), превышает величину уценки, проводимой 01.01.ххх3 г. Следовательно, сумму дооценки необходимо разделить на сумму в пределах произведенной ранее уценки и суммой, превышающую предыдущую уценку.

Поэтому 01.01.ххх4 г. в учете будут отражены следующие бухгалтерские записи:

– Дт 04-1 Кт 84 – 9500 руб. – отражена сумма дооценки товарного знака, равная сумме прошлой уценки;

– Дт 84 Кт 05 – 1567,5 руб. – отражена корректировка амортизации (равная корректировке при уценке);

– Дебет 04-1 Кредит 83-1 – 2500 руб. – отражено превышение дооценки над уценкой (12 000 руб. – 9500 руб. = 2500 руб.).

Для определения скорректированной суммы амортизационных отчислений, начисленных по товарному знаку ОАО «Чародей», необходимо определить коэффициент пересчета и сумму накопленной амортизации по данному объекту.

Сумма накопленных амортизационных отчислений равна 10 682,1 руб. (6682,5 руб. + 333,3 руб. x 12 месяцев = 10 682,1 руб.).

Коэффициент пересчета на 01.01.ххх4 г. составил 1,3 (52 000 руб.: 40 000 руб. = 1,3). Умножив сумму накопленной амортизации на полученный коэффициент пересчета, получим скорректированную сумму амортизационных отчислений на 01.01.2010 г., которая составляет 13 886,7 руб.

На счетах бухгалтерского учета 01.01.2010 г. следует сделать запись: Дебет 83-1 Кредит 05 – 1637,1 руб. – отражена корректировка суммы амортизационных отчислений. (13 886,7 руб. – 10 682,1 руб. – 1567,5 руб. = 1637,1 руб.)

Также 01.01.ххх4 г. по товарному знаку необходимо начислить амортизацию: Дт 26 Кт 05 – 433,3 руб. – произведены амортизационные отчисления от восстановительной стоимости товарного знака. (52 000 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 433,3 руб.). Эту проводку бухгалтеру необходимо отражать в бухгалтерском учете ежемесячно в течение ххх4 г. года до момента следующей переоценки товарного знака.

Ситуация 2. Товарный знак поставлен на учет ОАО «Аллегро» 26.01.ххх1 г. по первоначальной стоимости 75 000 руб. В соответствии с возможностью, предоставленной ПБУ 14/2007, по состоянию на 01.01.ххх4 г. объект был переоценен. Стоимость товарного знака, определенная независимым экспертом в области оценки имущества, составила

80 000 руб., по состоянию на 01.01.ххх5 г. стоимость товарного знака – 72 000 руб.

Отразим указанные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Аллегро».

При постановке товарного знака на учет 26.01.ххх1 г. в бухгалтерском учете ОАО «Аллегро» необходимо сделать запись: Дт 04-1 Кт 08-5 – 75 000 руб. – оприходован товарный знак в составе нематериальных активов организации.

Как указано в ПБУ 14/2007, с первого числа месяца, следующего за месяцем постановки объекта на учет в составе нематериальных активов, необходимо начислять амортизацию. Поэтому 01.02.ххх1 г. в бухгалтерском учете следует сделать запись: Дт 26 Кт 05 – 625 руб. – начислена амортизация по товарному знаку организации (75 000 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 625 руб.).

К моменту переоценки товарного знака 01.01.ххх4 г. сумма накопленной амортизации на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» за весь период использования товарного знака составит 21 875 руб. (625 руб. x 35 месяцев = 21 875 руб.).

По результатам переоценки товарный знак 01.01.ххх4 г. имеет стоимость 80 000 руб. Таким образом, в бухгалтерском учете необходимо отразить дооценку стоимости товарного знака ОАО «Аллегро».

01.01.ххх4 г. бухгалтеру ОАО «Аллегро» следует сделать бухгалтерские записи:

– Дт 04-1 Кт 83-1 – 5000 руб. – отражена сумма дооценки товарного знака (80 000 руб. – 75 000 руб. = 5000 руб.);

– Дт 83-1 Кт 05 – 1458 руб. – отражена сумма дооценки амортизации, начисленной за период использования товарного знака в организации.

Для определения суммы дооценки амортизационных отчислений необходимо вычислить коэффициент пересчета, который получился равным 1,066. Умножив полученный коэффициент на сумму накопленной амортизации на дату переоценки, получим скорректированную сумму амортизационных отчислений (21 875 руб. x 1,066 = 23 333 руб.). Разница между полученной скорректированной на коэффициент пересчета суммой амортизации и суммой накопленной амортизации

на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» составит сумму необходимой дооценки амортизации товарного знака (23 333 руб. – 21 875 руб. = 1458 руб.).

Также 01.01.ххх4 г. необходимо начислить амортизацию по товарному знаку ОАО «Аллегро»: Дт 26 Кт 05 – 666,67 руб. – начислена амортизация по товарному знаку организации (80 000 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 666,67 руб.)

По состоянию на 01.01.ххх5 г. товарный знак ОАО «Аллегро» вновь подлежит переоценке. При этом его стоимость на указанную дату составила 72 000 руб. Следовательно, в бухгалтерском учете необходимо отразить уменьшение стоимости товарного знака. Величина уценки восстановительной стоимости товарного знака составит 8000 руб. (80 000 руб. – 72 000 руб. = 8000 руб.). Так как в предыдущем отчетном году была проведена дооценка товарного знака на сумму 5000 руб., то величину уценки, проводимой 1 января ххх5 года, следует разбить на сумму в пределах предыдущей дооценки и сумму, превышающую предыдущую дооценку.

В бухгалтерском учете ОАО «Аллегро» следует сделать записи:

– Дт 83-1 Кт 04-1 – 5000 руб. – отражена уценка товарного знака, равная сумме прошлой дооценки;

– Дт 05 Кт 83-1 – 1458 руб. – отражена корректировка величины амортизации в пределах суммы прошлой дооценки.

Превышение величины уценки над суммой прошлой дооценки товарного знака относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) ОАО «Аллегро»: Дт 84 Кт 04-1 – 3000 рублей – отражена разница между величиной уценки и суммой прошлой дооценки товарного знака (8000 рублей – 5000 рублей = 3000 рублей).

Коэффициент пересчета на 01.01.ххх5 г. составил 0,9 (72 000 рублей: 80 000 рублей = 0,9). Сумма накопленной амортизации по товарному знаку за весь период его использования составила 31 333 руб. (23 333 руб. + 666,67 x 12 месяцев = 31 333 руб.), а скорректированная сумма амортизационных отчислений составила 28 199,7 руб. (31 333 руб. x 0,9 = 28 199,7 руб.)

Дт 05 Кт 84 – 1675,3 руб. – отражена корректировка амортизационных отчислений по товарному знаку (31 333 руб. – 28 199,7 руб. – 1458 руб. = 1675,3 руб.).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в ххх5 г. составит 600 руб. (72 000 руб.: 10 лет: 12 месяцев = 600 руб.). В бухгалтерском учете 01.01.2010 г. необходимо сделать запись: Дт 26 Кт 05 – 600 руб. – начислена амортизация по товарному знаку ОАО «Аллегро».

В бухгалтерской отчетности результаты переоценки необходимо показывать обособленно в форме №3 «Отчет о движении капитала». В настоящее время в данной форме отсутствуют графы, отражающие результаты переоценки товарных знаков и других объектов интеллектуальной собственности, но формы отчетности носят рекомендуемый характер, поэтому организации могут самостоятельно показывать информацию, носящую существенный характер.

Таким образом, проведение переоценки товарных знаков позволит отражать в бухгалтерском учете и отчетности реальную стоимость имущества, используемого организацией в процессе деятельности. Переоценка товарных знаков откроет перед организацией перспективы развития, покажет тот уровень доходов, на который можно рассчитывать, используя имеющиеся объекты интеллектуальной собственности, позволит планировать расширение деятельности в различных направлениях.

Список использованной литературы:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утверждено приказом Минфина РФ 27.12.2007 г. № 153н.
2. «План Счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» утвержден приказом Минфина РФ 31.10.2000 г. №94н (в ред. Приказа Минфина 18.09.2006г. №115н).
3. Медведева Е.А., Соловьева Н.А. Оценка интеллектуальной собственности: комплексный подход. М.: Издательский дом «Финансы и кредит», 2006. – 168 с.
4. Польский В.С. Система информационно-аналитического обеспечения предприятия. Подходы к оценке интеллектуальной собственности // Вопросы оценки. - 2004. - №4. - С. 34-37.

Статья рекомендована к публикации 28.03.08