

На правах рукописи



КУЦ ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ТОВАРНЫХ ЗНАКОВ
КАК ОБЪЕКТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел - 2008

Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, профессор
Бархатов Анатолий Петрович
- кандидат экономических наук, доцент
Головина Татьяна Александровна

Ведущая организация – Пермский государственный университет

Защита состоится 3 июля 2008 в 12 часов в аудитории 212 на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» и на официальном сайте www.ostu.ru

Автореферат разослан 2 июня 2008 года

Ученый секретарь
диссертационного совета



Дрожжина И.А.

2008A
8462

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В связи с переходом к рыночным отношениям в теории и практике российского учета появилось много понятий и объектов, которые ранее не использовались и не применялись. Одним из таких терминов является «нематериальный актив». Что касается товарных знаков, то, как таковое понятие в экономике существовало, но в учете не отражалось. С появлением понятия интеллектуальной собственности и принятием к учету объектов, не имеющих материально-вещественной формы, товарный знак стал объектом бухгалтерского и налогового учета.

В настоящее время на российском рынке с каждым годом появляются все новые и новые брэнды, зачастую руководство организации и ее собственники принимают решение об их регистрации. Необходимость регистрации вызвана не только желанием производителя отличить свой товар от товара другой организации, но и потребностью в избежании подделок своей продукции.

Появление новых товарных знаков ведет к их систематизации, но в настоящее время отсутствует какая-либо общепризнанная классификация товарных знаков.

При отражении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в бухгалтерском учете необходимо иметь письменное подтверждение того, что операция была совершена. Этим письменным свидетельством является документ, оформленный в момент совершения операции или сразу же после ее окончания. В настоящее время отсутствуют законодательно утвержденные формы первичной учетной документации по оформлению операций с товарными знаками, что затрудняет учет этих объектов.

Регистры бухгалтерского учета нематериальных активов имеют форму, в которой используются счета устаревшего Плана счетов, поэтому они также нуждаются в доработке с учетом требований действующих нормативных актов и специфики объекта учета.



Так как товарный знак не имеет физической формы, то существуют особенности его учета при передаче по лицензионному договору другим организациям. Данные вопросы не являются достаточно разработанными в экономической литературе.

Состояние изученности проблемы. Исследованию экономической сущности интеллектуальной собственности, теоретических и практических вопросов оценки объектов интеллектуальной собственности, организации бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов, анализу мирового опыта оценки и учета товарных знаков посвящены труды как отечественных, так и зарубежных ученых.

В последние годы проблемы, связанные с правовой охраной объектов интеллектуальной собственности, рассматривали в своих работах Н. Шевченко, М. Лабзин, В. Оплачко, Б.О. Симонов, Е. Шпак, Ю. Гульбин. В работах этих специалистов раскрываются вопросы регистрации прав на товарный знак, перехода исключительных прав собственности на объекты интеллектуальной собственности, проблемы использования и неиспользования организациями товарного знака в своей деятельности.

Проблемам оценки объектов интеллектуальной собственности посвящены работы таких ученых, как М.А. Пестунов, А. Гохшанд, Б.Леонтьев, В. Шейкин, Г.Г. Азгальдов. В трудах этих ученых рассматриваются вопросы, связанные с определением стоимости товарных знаков в условиях рыночной экономики, с выбором подходов и методов оценки, наиболее полно отражающих специфику объектов интеллектуальной собственности.

Теоретические аспекты и практические проблемы в области бухгалтерского и налогового учета объектов интеллектуальной собственности рассмотрены в работах В.Г. Гетьмана, М.В.Мельник, Р.П.Булыги, Л.В. Поповой, О.А. Мироновой, Т.Г. Шешуковой, А.П. Бархатова, Т.А. Головиной, С.А. Николаевой, В.А. Пискунова, А.М. Ильшева, Н.Н. Ильшевой, И.Н. Воропановой, Л. Фомичевой, С.А. Самоволовой, О.Л. Арутюновой, В.С. Ржаницыной, С.Н. Поленовой и других авторов.

Несмотря на то, что вопросам оценки объектов интеллектуальной собственности, проблемам бухгалтерского и налогового учета операций с нематериальными активами уделяется достаточно большое внимание со стороны специалистов различных областей экономики, некоторые вопросы остаются открытыми и требуют особого внимания. Развитие рыночных условий хозяйствования экономических субъектов, изменяющееся законодательство в области гражданского права и бухгалтерского учета определяют новые проблемы в области учета объектов интеллектуальной собственности в целом и в рамках товарных знаков в частности. Так, остаются нерешенными вопросы определения стоимости товарных знаков при переоценке нематериальных активов, порядок оформления операций с товарными знаками первичными учетными документами, порядок документального отражения в бухгалтерском учете предоставления неисключительных прав на товарный знак. Недостаточная разработанность теоретических вопросов, возрастающая практическая значимость определили выбор темы диссертации, ее актуальность, цели и задачи исследования.

Целью диссертационного исследования является разработка научно-теоретических положений и практических рекомендаций по бухгалтерскому и налоговому учету товарных знаков.

Для достижения поставленной цели в работе поставлены следующие задачи:

- определить природу понятия «интеллектуальная собственность» и область его применения, а также место товарного знака в группе объектов «интеллектуальная собственность» в соответствии с действующим законодательством, уточнить определение понятия «товарный знак» и провести систематизацию его видов;

- уточнить существующую классификацию товарных знаков, рассмотреть с точки зрения организации аналитического учета данных объектов в организациях;

- рассмотреть действующий порядок документального оформления в бухгалтерском учете операций с товарными знаками и разработать рекомендации по совершенствованию действующих форм первичной учетной документации и учетных регистров в области операций с товарными знаками;

- разработать схему отражения в бухгалтерском учете операций с товарными знаками в соответствии с рекомендуемыми формами первичных документов и учетных регистров;

- проанализировать порядок определения стоимости товарных знаков в соответствии с правилами действующего российского законодательства и нормами МСФО, разработать рекомендации по уточнению стоимости товарных знаков в процессе их использования;

- рассмотреть порядок налогового учета операций с товарными знаками, сформулировать рекомендации по его совершенствованию.

Область исследования. Исследование проведено в рамках п.п 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных», 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспортов специальностей ВАК (экономические науки).

Объектом исследования является товарный знак как экономическая категория и один из объектов интеллектуальной собственности организации.

Предметом исследования являются методические аспекты бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций с товарными знаками.

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты РФ; приказы Минфина РФ, регулирующие порядок ведения бухгалтерского и налогового учета; официальные письма Минфина РФ по вопросам, касающимся темы диссертационного исследования, материалы периодической печати, а также научные труды российских и зарубежных экономистов, посвященные

организации, постановке и ведению учета нематериальных активов организаций; переводы на русский язык международных стандартов финансовой отчетности.

Информационную базу работы составили данные бухгалтерского учета и отчетности организаций, имеющих исключительное право на товарный знак, официальные сведения, опубликованные на сайте Минфина РФ; сообщения экономической и финансовой прессы; материалы, представленные в справочно-правовой системе «КонсультантПлюс», «Гарант».

Научная новизна заключается в разработке и обосновании научно-теоретических положений, практических рекомендаций по бухгалтерскому и налоговому учету товарных знаков, способствующие построению в хозяйствующих субъектах системы учета, удовлетворяющей требованиям действующего законодательства и развития рыночных отношений.

В ходе диссертационного исследования получены следующие результаты:

- уточнено определение товарного знака. Данный объект рассмотрен не только как инструмент, позволяющий идентифицировать товар, работу или услугу организации, но и со стороны его общественностей значимости как средство, способное приносить дополнительные доходы правообладателю и лицу, имеющему право использовать его в своей деятельности. Так как товарный знак является объектом интеллектуальной собственности, в определении предусмотрено, что объект является результатом интеллектуального труда отдельного человека или группы лиц. Уточненное определение отражает особенности создания и использования товарного знака в организации (п. 1.8 паспорта 08.00.12);

- выделены специфические классификационные признаки, характерные для товарных знаков. Выделенные признаки служат основой для организации аналитического учета товарных знаков и позволяют систематизировать их по внешнему виду, по специфике их использования в организации, по принадлежности, по степени известности (п. 1.8 паспорта 08.00.12);

- предложены рекомендации по совершенствованию документального обеспечения учета операций с товарными знаками при отсутствии типовых форм учетной документации; разработан комплекс форм первичных учетных документов, которые позволят регистрировать операции с товарным знаком в организации от момента постановки на учет до момента выбытия. Также скорректирована форма учетного регистра, в котором обобщаются операции с товарными знаками и другими нематериальными активами, отражающая особенности использования объектов интеллектуальной собственности в деятельности современного предприятия (п. 1.6 паспорта 08.00.12);

- разработаны рекомендации по модификации налоговых регистров для ведения налогового учета операций с товарными знаками. Предлагаемые регистры позволяют выявлять и систематизировать разницы, возникающие при постановке объектов на учет, при начислении амортизации по товарным знакам в процессе их использования и при выбытии товарного знака по различным причинам; а также определять характер возникших разниц и правильно отражать их на счетах бухгалтерского учета (п. 1.8 паспорта 08.00.12);

- внесены предложения об изменении положений ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», относящиеся к порядку проведения переоценки объектов интеллектуальной собственности; обоснована целесообразность применения методов доходного подхода при определении стоимости товарного знака организации (п. 1.6 паспорта 08.00.12).

Теоретическая и практическая значимость. Основные теоретические положения и выводы, содержащиеся в диссертационном исследовании, могут быть использованы для дальнейшего развития бухгалтерского учета в организациях, имеющих исключительное право на товарный знак.

Практическая значимость данного исследования заключается в возможности применения предложенного комплекса первичных учетных документов, модифицированных форм учетных регистров и регистров налогового учета в современных организациях. Результаты диссертационного

исследования используются при преподавании дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Апробация и реализация результатов работы. Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались на конференциях разного уровня, включая международные научно-практические конференции: «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства» (Челябинск, 2004), «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях» (Оренбург, 2005), «Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике» (Оренбург 2007, 2008), «Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика» (Пенза, 2008).

Результаты диссертационного исследования по совершенствованию документального оформления и порядка ведения налогового учета операций с товарными знаками прошли необходимую апробацию в ООО «Эффект-Аудит», ООО «Оренбург Водоканал» и в учебном процессе в Оренбургском государственном университете при проведении практических занятий по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Публикации. По результатам исследования опубликовано 6 печатных работ общим объемом 1,6 п.л., отражающих основное содержание диссертации.

Состав и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Работа изложена на 171 листе машинописного текста, содержит 13 рисунков, 10 таблиц, 7 приложений. Библиографический список содержит 116 наименований.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его объект, предмет, цель и задачи, сформулированы научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретические аспекты учета товарных знаков» рассмотрено понятие интеллектуальной собственности, определена область применения этого термина, его состав в соответствии с действующим

законодательством в РФ. Также определено место товарного знака в составе объектов интеллектуальной собственности, рассмотрен порядок нормативного регулирования бухгалтерского учета товарных знаков в Российской Федерации и в соответствии с МСФО. Кроме того, уточнено понятие «товарный знак» и выделены признаки, которые могут лежать в основе классификации товарных знаков.

Во второй главе «Современное состояние учета операций с товарными знаками» рассмотрен порядок документального оформления операций с товарными знаками, определены проблемы в этой области бухгалтерского учета. Также описаны подходы к определению стоимости товарного знака при его постановке на учет при различных вариантах поступления объекта. Дан критический обзор существующего порядка отражения на счетах бухгалтерского учета операций с объектом исследования данной работы. Кроме того, отражены принципы и организация налогового учета операций с товарными знаками в соответствии с действующим законодательством.

В третьей главе «Совершенствование ведения бухгалтерского и налогового учета товарных знаков» рассмотрено решение проблем в области бухгалтерского и налогового учета операций с товарными знаками, имеющими место в настоящее время. На основании материала, изложенного в первых двух главах, рекомендован подход к определению стоимости товарного знака в процессе его использования в организации, также разработаны формы первичных учетных документов, отражающих движение товарных знаков организации, предложены формы регистров налогового учета операций с товарными знаками.

В заключении сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, решение которых должно способствовать оптимизации бухгалтерского учета товарных знаков в современных организациях.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено определение товарного знака. Данный объект рассмотрен не только как инструмент, позволяющий идентифицировать товар, работу или услугу организации, но и со стороны его общественностей значимости как средство, способное приносить дополнительные доходы правообладателю и лицу, имеющему право использовать его в своей деятельности.

Термин «товарный знак» появился в экономической литературе РФ в период перехода к рыночной экономике. Появление данного термина и придания ему большего значения явилось следствием развития конкуренции на рынке товаров и услуг, зачастую не отвечающей принципам добросовестности, открытости, что повлекло за собой регистрацию имеющихся у предприятий торговых марок с целью приобретения прав собственности на них и возможности правовой защиты.

В настоящее время в ст. 1477 гл. 4 ГК РФ приведено понятие товарного знака, под которым следует понимать обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей.

Как видно, данное определение не отражает природы самого объекта, его значения как в деятельности отдельного предприятия, так и общества в целом, а также не указывает на возможности предприятия, вытекающие из прав собственности на товарный знак.

Создавая товарный знак, организация разрабатывает обозначение таким образом, чтобы полученная эмблема была отлична от торговой марки конкурентов и прочих товаропроизводителей, а также была узнаваема потребителями и вызывала у них ассоциации с приобретаемыми товарами и услугами. Принимая во внимание требования, которые производитель предъявляет к товарному знаку, целесообразно для разработки фирменного

обозначения привлекать специалиста. Так как специалист при разработке торговой марки использует не только навыки, связанные с получением определенного изображения, но и использует знания в области психологии человека как потребителя определенных товаров и услуг, то полученное изображение является результатом интеллектуального труда человека или группы лиц.

Регистрируя товарный знак, организация получает письменное свидетельство о наличии прав на объект интеллектуальной собственности, что дает организации право включать этот объект в состав нематериальных активов. Именно наличие свидетельства о регистрации отличает товарный знак от товарной марки и брэнда, поэтому только товарный знак является объектом бухгалтерского учета в организации.

Организация может использовать товарный знак в своей деятельности, а также предоставлять другим во временное пользование, получая при этом дополнительный доход. Этот доход возникает при увеличении цены товара за счет известности марки, а также при предоставлении как исключительных, так и неисключительных прав на использование своего товарного знака другими организациями. В обоих случаях товарный знак обладает определенной полезностью для его обладателя, а, следовательно, обладает потребительной стоимостью. Товарные знаки создаются и регистрируются не только для производителя, но и для потребителя. Таким образом, при использовании товарных знаков создается общественная потребительная стоимость.

На основании проведенного анализа категории «товарный знак» сформулировано авторское определение товарного знака, используемого в рамках диссертационного исследования с точки зрения объекта бухгалтерского и налогового учета организации: «Товарный знак – зарегистрированное в установленном порядке обозначение, являющееся результатом интеллектуального труда человека или группы лиц, обладающее общественной потребительной стоимостью, служащее для индивидуализации товаров,

выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц, созданное с целью его использования в предпринимательской деятельности».

2. Выделены специфические классификационные признаки, характерные для товарных знаков.

Появление новых видов услуг и товаров на рынке способствует регистрации новых товарных знаков, следовательно, возникает потребность в систематизации символов, обозначающих конкретное предприятие или конкретные товары или услуги.

В работе классифицированы признаки товарных знаков, а также выделены те, которые учитывают специфику товарного знака как объекта интеллектуальной собственности (Рисунок 1).



Рисунок 1 - Классификация товарных знаков

К признакам, носящим специфический характер, можно отнести степень известности (узнаваемости) товарного знака, принадлежность организации прав на объект, внешний вид товарного знака.

Данная классификация достаточна важна для отражения операций с товарными знаками в бухгалтерском и налоговом учете, так как указывает на то, имеет ли право организация учитывать объект в составе имущества или должна отражать его на забалансовых счетах. Кроме того, отнесение товарного знака организации к той или иной группе объектов по признаку известности, указывает на целесообразность проведения переоценки товарного знака и позволит предположить результаты проводимых переоценок объекта интеллектуальной собственности. Рекомендуемые признаки классификации могут быть положены в основу построения аналитического учета товарных знаков в организации, что непосредственно отразится на качестве ведения учетных записей как в первичных документах, так и в учетных регистрах по операциям с нематериальными активами организации.

3. Предложены рекомендации по совершенствованию документального обеспечения учета операций с товарными знаками при отсутствии типовых форм учетной документации.

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является документация, которая предполагает, что каждая хозяйственная операция должна быть подтверждена документом, отражающим сущность проведенных действий.

Что касается операций с нематериальными активами в целом и с товарными знаками в частности, то в настоящее время отсутствуют типовые формы первичных учетных документов, регистрирующих операции с нематериальными активами. Для оформления движения объектов нематериальных активов действующим законодательством рекомендуется использовать формы, предназначенные для учета основных средств. Такой подход не отражает особенностей категории «интеллектуальная собственность» и специфики учета ее объектов, поэтому для постановки на учет и для списания с баланса необходимо использовать первичные документы, которые будут отражать специфику этих объектов и совершаемых с ними действий.

Отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации может

привести к неправильному, несвоевременному отражению фактов постановки активов на учет и движения этих объектов или к отсутствию отражения таких операций.

Для отражения операций с товарными знаками необходимы документы, оформляемые при постановке объекта на учет, при списании объекта, а также при передаче в пользование на основании договора о предоставлении исключительных и неисключительных прав на пользование объектом.

Для бухгалтерского учета особое значение имеет систематизация учетной информации, для которой разработаны учетные регистры, накапливающие данные по однородным операциям организации. Для учета операций с нематериальными активами предназначена ведомость № 17, которая в настоящее время не отвечает требованиям действующего законодательства. В ходе диссертационного исследования была скорректирована форма данного учетного регистра с целью отражения особенностей использования товарного знака как объекта интеллектуальной собственности в деятельности современного предприятия.

Использование указанных документов в процессе деятельности организации позволит отражать все операции с товарными знаками документами, предназначенными для каждой конкретной ситуации. Документы разработаны с учетом особенностей объектов интеллектуальной собственности, что является важным в процессе обработки учетной информации. Схематично процесс движения и обработки информации с использованием предлагаемых форм документов представлен на рисунке 2.

В целях контроля за движением документов в организации необходим график документооборота, который фиксирует движение документа от момента его создания или поступления в организации до момента передачи в архив. График документооборота по учету операций с товарными знаками, включающий в себя рекомендуемые формы первичных документов и учетных регистров разработан в результате диссертационного исследования.

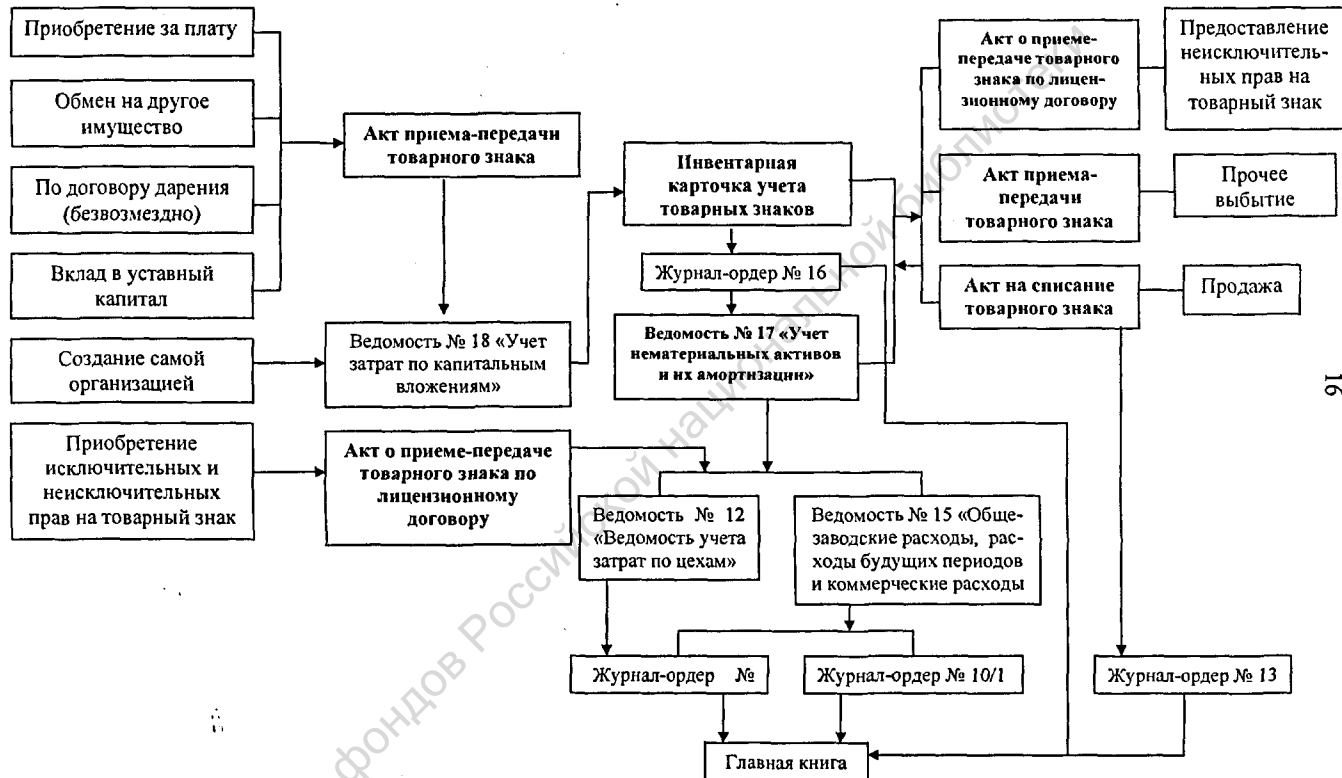


Рисунок 2 - Рекомендуемый порядок отражения операций с товарными знаками первичными документами и в учетных регистрах

4. Разработаны рекомендации по модификации налоговых регистров для ведения налогового учета операций с товарными знаками.

В связи с введением в действие части второй Налогового кодекса РФ на организации была возложена обязанность ведения налогового учета операций для исчисления налогооблагаемой прибыли. Для ведения налогового учета необходимо формировать регистры, в которых отражается порядок формирования доходов и расходов организации, участвующих при формировании налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль. Перед организациями стоял выбор в формировании этих регистров, так как можно скорректировать имеющиеся регистры бухгалтерского учета или налоговый учет вести в самостоятельных регистрах.

Затем, при введении ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» возникла необходимость отражения разниц, возникающих при формировании налогооблагаемой прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. При этом возникла необходимость применяемых регистров для исчисления налога на прибыль. Организации разрабатывают данные регистры самостоятельно.

Федеральная налоговая служба РФ в качестве рекомендаций для организаций предлагает определенные виды регистров с указанием того, какую информацию в нем необходимо отразить. В предлагаемых регистрах присутствует общая информация о суммах, полученных при ведении налогового учета. Но отсутствуют реквизиты, которые показывают разницы, возникающие при ведении бухгалтерского и налогового учета, даже если организация максимально сближает положения учетной политики в рамках ведения каждого вида учета.

Для удобства определения возникающих разниц в регистрах предусмотрены показатели, формируемые как в бухгалтерском, так и налоговом учете. В настоящее время многие экономисты предлагают различного вида регистры, в которых отражается стоимость объектов, служащая основанием для исчисления сумм амортизации, но в них не предусмотрена возможность переоценки объектов нематериальных активов. По результатам диссертационного исследования предлагается использоваться при отражении операций с товарными знаками следующие регистры бухгалтерского и налогового учета:

- Регистр-расчет финансового результата от списания товарного знака в бухгалтерском и налоговом учете предназначен для определения и учета постоянных и временных разниц, возникающих на момент списания товарного знака из состава имущества организации. Так как правила признания доходов и расходов при выбытии имущества организации в бухгалтерском и налоговом учете различны, то необходим точный и своевременный учет возникающих разниц.

Разработанные в результате диссертационного исследования регистры совмещают ведение бухгалтерского и налогового учета, что позволяет отражать информацию по возникающим постоянным и временным разницам и переносить ее в Главную книгу, минуя журналы-ордера, как показано на рисунке 3.

Отражение операций по постановке на учет товарных знаков, по начислению амортизации, переоценке, по списанию объектов с учета в регистрах бухгалтерского и налогового учета позволит увидеть характер возникающих разниц и правильно и своевременно отразить их на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности организации.

5. Разработаны рекомендации о внесении изменений в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», относящиеся к порядку проведения переоценки объектов интеллектуальной собственности и целесообразности применения методов доходного подхода при определении стоимости товарного знака организации.

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.

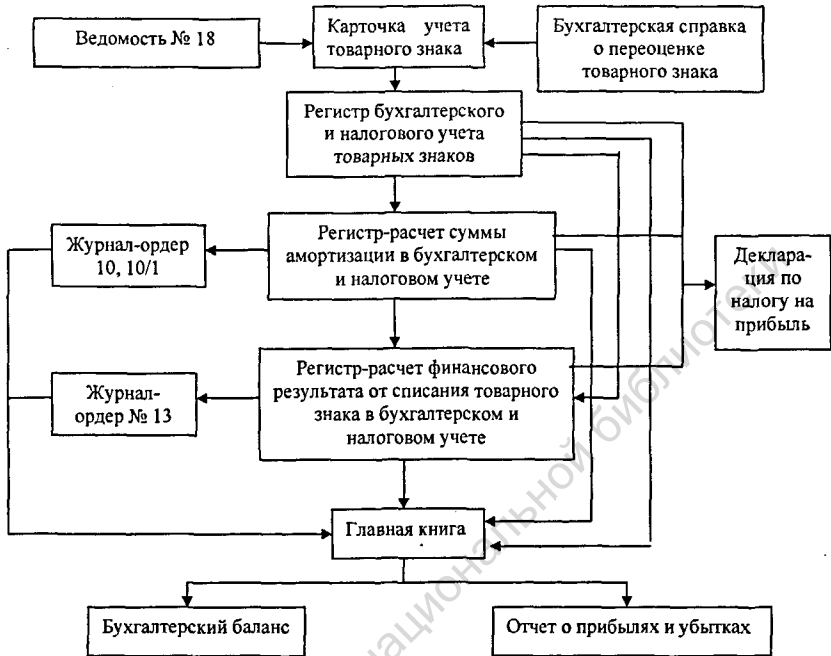


Рисунок 3 – Порядок отражения информации об операциях с товарными знаками

Начиная с отчетности за 2008 год, организациям предоставлена возможность последующей оценки стоимости объектов нематериальных активов. В силу этого оценка товарного знака, учитываемого на балансе организации, может отражать реальную стоимость торговой марки, а не только лишь сумму расходов организации на создание и регистрацию этого объекта нематериальных активов.

В действующем законодательстве в области учета интеллектуальной собственности отсутствуют рекомендации по выбору организацией методов последующей оценки товарных знаков и других видов нематериальных активов.

Так как для российской экономики понятие товарных знаков является относительно новым и проведение переоценки этих объектов возможно лишь с отчетности за 2008 год, то отсутствуют определенные методики оценки объектов интеллектуальной собственности. 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.

Перед оценщиками возникают проблемы по оценке товарных знаков, которые связаны со спецификой самого оцениваемого объекта, с количеством факторов, оказывающих влияние на стоимость товарного знака, с получением сложной многофакторной модели.

Как известно, в экономической литературе выделяют три подхода к определению стоимости имущества организации: затратный, сравнительный и доходный. В таблице 2 приведены критерии, согласно которым проводился выбор подхода, наиболее удовлетворяющего требованиям достоверности результатов оценки товарного знака.

Таблица 2 – Данные для выбора подхода в целях определения стоимости товарного знака («плюс» - критерий учитывается, «минус» - критерий не учитывается)

Критерии	Затратный подход	Сравнительный подход	Доходный подход
1	2	3	4
1. Величина товарооборота от использования товарного знака	-	+	+
2. Возможность предоставления прав на использование товарного знака другими организациями	-	-	+
3. Время действия товарного знака на рынке	-	+	+
4. Затраты на создание товарного знака	+	-	-
5. Инфляция	-	-	-
6. Ожидаемая прибыль от использования товарного знака	-	-	+
7. Популярность товарного знака	-	+	+
8. Расходы на рекламу	-	-	+
9. Стоимость аналогичных товарных знаков	-	+	-
10. Учетная ставка ЦБ РФ	-	-	+
Итого	1	4	7

Данные таблицы 2 свидетельствуют о том, что для оценки товарного знака наиболее предпочтительным является доходный подход.

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.

Таким образом, в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» предлагается внести дополнение о применяемых методах определения стоимости товарных знаков при их последующей оценке: «Для последующей оценки стоимости товарных знаков необходимо определять восстановительную стоимость объекта путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, используя методы доходного подхода».

Представляется, что полученные выводы и разработанные рекомендации, направленные на совершенствование бухгалтерского и налогового учета операций с товарными знаками, будут способствовать построению в хозяйствующих субъектах системы учета, удовлетворяющей требованиям действующего законодательства и развития рыночных отношений.

ОБЩИЕ ВЫВОДЫ

В диссертации были поставлены проблемы, возникающие в процессе бухгалтерского и налогового учета товарных знаков и операций с ними, так как объект исследования является нетрадиционным для российской экономики, хотя в последние годы у отечественных предприятий на балансе появляются товарные знаки. В работе предложены пути решения возникающих проблем с учетом товарных знаков, которые имеют как теоретическую, так и практическую ценности и могут быть использованы в практике учета современного предприятия.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Куц, Е.В. Методика проведения переоценки товарных знаков и ее отражение в бухгалтерском учете [Текст] / Е.В.Куц //Вестник Оренбургского государственного университета. - Оренбург, 2008. - № 5 – С. 84-89 - 0,4 печ. л.

Статьи в других научных изданиях

2. Куц, Е.В. Отражение первоначальной стоимости нематериальных активов в налоговом и бухгалтерском учете [Текст] / Е.В.Куц //Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства: материалы Междунар. науч.-практич. конф., 14 - 15 апр. 2004 г. - Челябинск: Издательство ЮУрГУ, 2004. - Т. 3 - 228 с. - 0,2 печ. л.

3. Куц, Е.В.. Специфика документального оформления права собственности на нематериальные активы [Текст] / Е.В.Куц // Актуальные проблемы бухгалтерского учет, анализа, аудита в современных условиях: материалы Всерос. науч.-практич. конф., 15 - 16 фев. 2005 г. - Оренбург: РИК ГОУ ВПО ОГУ, 2005. - 366 с. - 0,4 печ. л.

4. Куц, Е.В. Учет исключительного права на товарный знак [Текст] / Е.В.Куц // Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной экономике:

2008А
8462 № - 8462

24 материалы Всерос. науч.-практич. конф. 15 - 16 фев. 2006 г. - Оренбург: РИК
ГОУ ВПО ОГУ, 2006. - 761 с. - 0,2 печ. л.

5. Куц, Е.В. Товарные знаки в России и международной практике учета [Текст] /
Е.В.Куц // Взаимодействие реального и финансового секторов в трансформационной
экономике: материалы Междунар. науч.-практич. конф. 6-8 фев. 2008 г. - Оренбург:
РИК ГОУ ВПО ОГУ, 2006. - 761 с. - 0,2 печ. л.

6. Куц, Е.В. Классификация товарных знаков [Текст] / Е.В. Куц // Аудит, налоги и
бухгалтерский учет: основы, теория и практика: материалы VII Международной
научно-практической конференции 17-18 апреля 2008 г. - Пенза, 2008. - 0,2 печ. л.

7. Туякова З.С., Терентьева Т.А., Куц Е.В., Соколова Ю.В. Программа для ЭВМ по
формированию учетной стоимости материалов. - Свидетельство о государственной
регистрации программы для ЭВМ №2008610579, выданное Федеральной службой по
интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам. - М., 31.01.2008 г.

Орловский государственный технический университет
Лицензия № 00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 30.05.08. Формат 60 x 84/16
Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.
Заказ № _____

Отпечатано с готового оригинал-макета
На полиграфической базе ОрелГТУ
302030, г. Орел, ул. Московская, 65.