

# 试析企业商标权的会计核算

卜华 杜薇

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221000)

**【摘要】** 本文以我国《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南为依据,探讨了商标权取得时的初始计量、后续计量及其转让的会计处理和附注中的信息披露等问题。

**【关键词】** 无形资产 商标权价值 资本化

商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权是商标专用权的简称,指商标使用人依法对所使用的商标享有的专用权利,是专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利,包括商标注册人对其注册商标的排他使用权、收益权、处分权、续展权和禁止他人侵害的权利。我国《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)规定,无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。CAS6应用指南指出,无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。毫无疑问,商标权属于无形资产范畴。

但是,CAS6及应用指南对有关商标权的会计处理及信息披露并未作出详细说明,实务中缺乏法规遵循,不好把握,因此有必要对商标权的会计处理进行探讨。

## 一、商标权的初始计量

根据CAS6第十二条、第十三条和《企业会计制度》的规定,企业自行开发并依法取得的无形资产,其入账价值应当按照依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。而对于外购的无形资产,应以实际支付的价款作为入账价值,包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该无形资产达到预定用途所发生的其他支出。

在会计实务中,企业外购的或者其他单位作为无形资产投资投入的商标权,理应作为无形资产入账,借记“无形资产——商标权”科目,贷记“银行存款”(外购)或者“股本”、“资本公积——其他资本公积”(投资者投入)科目。而自行申请的商标,其账面价值仅仅包括申请注册商标的注册费用等支出,一般金额非常小,大多数的企业都不会把它列为无形资产、年年进行摊销,而是将其直接借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”科目。因此,在许多企业甚至是国内外具有著名商标企业的财务报告中,都没有商标权的记录。

笔者认为,企业自行开发的商标权,直接记入“管理费用”科目是不合理的。根据《国际会计准则第38号——无形资产》中有关研究与开发费用的规定,可以将无形资产的研究开发活动分为研究和开发两个阶段。其中“研究”是指为获取新的

科学或技术知识,并为理解、消化、掌握该科学或技术知识而进行的具有创造性和有计划的调查活动。而“开发”是指在开始商业性生产或使用前将研究成果或其他技术知识应用于某项计划或设计,以生产新的或具有实质性改进的材料、装置、产品、工序、系统的活动或服务活动。

因此,我们可以“商标的技术可行性得以确认并且被批准立项”为标准,将商标的形成划分为研究与开发两个阶段,将商标的技术可行性确认过程称为商标的研究阶段,其所有支出应当费用化;而将商标的技术可行性已确认并被批准立项之后称为商标的开发阶段,其所有支出应当资本化。

然而根据CAS6的规定,自创商标的研究与开发费用应于发生时确认为当期费用。这样,将本应予以资本化的费用也做了费用化处理,必然会加大当期的费用支出,减少了当期的利润。虽然CAS6规定由此导致的利润计算上的差异企业可以在财务报表附注中予以说明,但是这样处理对企业当期利润的负面影响是明显的,不利于真实地反映企业的业绩,对投资者会产生消极的影响,甚至会误导投资者的决策。

当然,如果商标的开发成本很低,企业可以进行简化处理,直接将开发成本记入“管理费用”科目。但是,如果商标的开发成本较高,笔者认为企业可以增设一个新的会计科目“商标开发成本”,该科目的借方登记企业为进行商标开发而耗费的原材料、人员工资、福利费等,其贷方登记转入其他科目的商标开发成本。当商标的开发最终取得成功时,应该将该科目中的借方余额从贷方转出,转入“无形资产——商标权”科目的借方,予以资本化。倘若该商标的开发没有成功,则将“商标开发成本”科目的借方余额通过贷方转入“长期待摊费用”科目的借方,并在将来一定期限内摊销完毕。

下面,用一个实例对商标权的初始计量作些说明。

例:假设某企业进行一项商标的研究与开发工作,并为此发生了各种费用支出,在研究与开发的各个阶段,相应的会计处理如下:

(1)在商标开发的研究阶段,企业发生的设计成本和注册费用支出应当直接费用化,计入当期损益。借:管理费用;贷:银行存款(库存现金)。

(2)当商标开发的技术可行性得以确认并且已被批准立项,即商标进入了开发阶段,这期间发生的各种费用支出应该予以资本化。借:商标开发成本;贷:银行存款(库存现金),原材料,应付职工薪酬。

(3)如果商标的开发最终取得了成功,“商标开发成本”科目的借方余额应连同依法取得时发生的注册费、律师费等一并转入“无形资产——商标权”科目的借方。借:无形资产——商标权;贷:银行存款(库存现金),商标开发成本。

(4)如果商标的开发最终没有成功,则应该将“商标开发成本”科目的借方余额先转入“长期待摊费用”科目。借:长期待摊费用;贷:商标开发成本。然后根据具体情况,在适当的期限内进行分摊。借:管理费用;贷:长期待摊费用。

## 二、商标权的后续计量

1. 成本计量模式。根据 CAS6 第十二条的规定:无形资产应当采用成本模式计价。根据 CAS6 第十七条的规定:使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应在使用寿命内系统合理摊销;使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,每年都应当进行减值测试。

我国《商标法》规定:注册商标的有效期为 10 年,但是有效期限届满以后,需要继续使用的,可以申请续展注册,每次的续展注册有效期为 10 年,由此认为企业的商标权可以无限期地使用下去。根据 CAS6 第十六条的规定:无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。CAS6 第十九条又规定:使用寿命不确定的无形资产不应摊销。所以,笔者认为商标权不需要每年进行摊销,但是应当对商标权进行减值测试。

在成本计量模式下,商标权的账面价值就是从“商标开发成本”和注册费用等转入的金额。在每年年末,企业需要首先分析该商标权是否有减值迹象。存在减值迹象的,应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》第六章“商誉减值的处理”的规定处理,并进一步估计其可收回金额。如果可收回金额的计量结果表明资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。借:资产减值损失;贷:无形资产减值准备——商标权。

2. 公允价值计量模式。笔者认为,随着市场行情的变化和企业价值的提升,企业的商标可能非但不减值,反而会产生增值。在这种情况下,如果继续采用成本模式计量,便不能真实地反映该项无形资产的价值。

因此,对于技术含量逐步提高、内含价值不断提升的商标,应该采用公允价值模式计量,可参照《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》第九条、第十条、第十一条的规定,对商标权的后续计量采用公允价值模式计量。为此,企业可以设置“无形资产——商标权——商标权价值变动”科目来反映年末商标权公允价值和账面价值之间的差额,借方余额表示“无形资产——商标权”价值的增加,贷方余额表示“无形资产——商标权”价值的减少,该科目为抵减科目。

采用公允价值计量模式虽然能够准确地计量商标权的价

值,更好地反映企业当年的经营成果,但是商标权公允价值的取得存在一定的难度。为此,企业应该聘请专业的评估公司对商标的价值进行评估,评估公司的评估报告可作为入账凭证,该评估价值即是商标权的预计可回收金额,再将商标的可收回金额和账面价值之间的差额,直接计入资本公积——其他资本公积。即当商标权的期末评估价值高于账面价值时,将差额借记“无形资产——商标权——商标权价值变动”科目;贷记“资本公积——其他资本公积”科目。反之,做相反分录。

## 三、商标权的转让

1. 商标使用权的转让。商标使用权的转让不属于出售行为,而是一种租赁行为,这种租赁行为属于经营性租赁,是一种非货币性资产交换。商标使用权的转让经双方协商进行实质性交易时,必定会付出一定数额的款项作为商标转让的成本,该项资金就可以作为商标使用权转让的计价。企业转让品牌的使用权,不应注销其账面价值,转让所得应记入“其他业务收入”科目,发生的各种与转让有关费用支出作为商标使用权的成本,记入“其他业务成本”科目。

2. 商标所有权的转让。商标所有权的转让是一种出售行为,即企业已将该商标的占有、使用、收益、处置的权利出售给了购买者。出售时,借记“银行存款”科目,贷记“无形资产——商标权”、“应交税费——应交营业税”等科目,转销“无形资产——商标权价值变动”的账户余额,将差额借记(贷记)“营业外支出(收入)——处置非流动资产利得(损失)”科目。

## 四、商标权的信息披露

财务报表是向企业内外部信息使用者提供财务信息的主要手段。商标作为企业无形资产的组成部分,应该定期地予以披露,构成财务报表的组成部分。在财务报表中,要详细披露无形资产总价值及其价值构成,详细说明商标权价值的计量属性和计算方法。至于商标权具体如何披露,根据多数企业的做法,可以采用表内和表外相结合的方法进行披露,即将商标价值作为无形资产的一部分,单独列示于无形资产项目下,计入其实际价值;对不易在表中表现的有关商标的其他情况,可以在财务报表附注中予以补充说明。

根据我国企业目前的经营管理状况,应对以下事项进行披露:①商标价值的评估时间、评估机构及评估方法;②各种商标权的期初和期末账面余额;③商标权账面价值直接调整的事项;④企业合并新增加的商标权价值;⑤转让和投资的商标权价值;⑥已作担保及抵押的商标权信息,如商标的名称、商标的价值、担保或抵押的时间等;⑦如果对商标进行摊销,应说明摊销原因及其摊销年限;⑧无账面价值的商标的信息,如商标的名称、已经使用的年限等。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 罗璐文等.投资性房地产后续计量模式的选择.财会月刊,2009;18