

新会计准则下商标及企业商誉关系研究

丁 岗

(三明职业技术学院, 福建 三明 365000)

摘要:商标和商誉作为企业重要的经济资源,一直是两个极易混淆的概念,这种混淆不仅掩盖了企业获取超额收益的源头,而且导致市场认知的企业价值与会计记录时常发生扭曲。这种状况在新会计准则出台之后,商誉已经从无形资产中脱离出来,在资产负债表中已经确定了独立的经济地位而得到改善。但是相对于有形资产评估而言,人们对无形资产的认识尚有待深入,评估方法还有待完善。本文通过对商标、商誉两种企业重要无形资产基本内涵的剖析,明确了两者间的区别与联系,指出了两者在特征上具有的相似性,存在现象与本质、内涵与延伸等联系。同时,这两者在最初定义的本质内涵、研究背景及理论基础、价值凸现、法律保护及赔偿办法等四个方面存在着明显的区别。

关键词:商标;商誉;无形资产;价值凸现

中图分类号:F235.19 **文献标志码:**A **文章编号:**1671-1807(2012)01-0093-04

1 问题的提出

长期以来,商标和企业的商誉既同属于企业重要的经济资源,又是两个极易混淆的概念。客观、公正地对商标、商誉等企业无形资源进行评估,有利于维护产权交易主体和资产经营主体的合法权益以及企业经营者的资本运营活动。相对于有形资产评估而言,由于商标和商誉的内涵特别丰富,在评估实践中往往容易出现误区。笔者认为,很有必要在新会计准则的环境下对这二者在企业内部资源中的地位,彼此之间的关联及区别如何进行探讨。

2 商标的本质

商标是随着商品经济的发展而产生的。商标的起源可追溯至古代,当时的工匠将签名或“标记”印制在其艺术品或实用品上,用以标识。这些标记已演变成今天的商标注册和保护制度,且这一制度得到日趋完善,帮助消费者识别和购买某产品或服务,因为该商标所标示的产品或服务的性质和质量符合他们的需求。19世纪,具有现代意义上的商标制度在欧洲各国相继建立,法国1804年颁布法典,第一次肯定了商标权受保护,是世界上第一个建立起商标注册制度的国家。商标原本是为区别商品的服务的来源应运而生的,这是商标的根本功能。正如WTO《与贸易有关的知识产权协议》指出的:“只要能够将一企业的货物和服务区别于其他企业的货物或服务,即能

够构成商标。”而商标保护,则是从法律意义上确立私权的不可侵犯,它的兴起,与工业化和现代企业的出现息息相关,天然的属于市场经济。因此,商标在多个文明都有起源,却只有工业文明的发源地欧洲,才完成了它制度化法理化的进程。

综上所述,商标的本质是依附于商品或者服务而存在,其使用具有商业意义和商业价值。其本质特征如下:

1) 商标主要是由文字、图形或文字与图形结合而组成的标记。商标的构成具有多样性,凡能够将一企业的商品或者服务与另一企业的商品或者服务加以区别的任何标志或者标致的组合,均能构成一项商标。

2) 商标是代表特定商品生产者、经销者或者服务提供者的专用符号。商标依附于商品或者服务而存在,其具有识别性和表彰性功能。商标的识别性功能,使消费者能够根据各自的需要认牌购货、认牌消费;商标的表彰性功能,代表着特定经营者的商业信誉、市场竞争能力和地位。

3) 商标是附于商品表面或包装或标于与所提供的服务相关的物品上的具有显著特征的简洁符号。商标是经过人的设计,人为地、有意识地置于商品外表或包装上的显著标记;同时商标又是一种具有显著特征的简洁符号,便于识别,能够借以指代某一特定

收稿日期:2011-10-20

作者简介:丁岗(1973—),男,上海嘉定人,三明职业技术学院经济与管理系教师,财务管理教研室主任,学士,研究方向:会计学。

的经营者所经营的商品或者提供的服务。

4) 商标具有竞争性,是参与市场竞争的工具。生产经营者的竞争就是商品或服务与信誉的竞争,其表现形式就是商标知名度的竞争,商标知名度越高,其商品或服务的竞争力就越强。

3 商誉的本质

有资料显示,商誉一词早在12世纪就已出现,其本来的含义是指友好情感,良好意愿,仁慈,友爱等。1859年,英国法官卡多佐将商誉定义为:企业在从事经济活动中所取得的一切有利条件,包括:地理位置、商号等有关的一切,以及与企业有联系,并由它们能使企业受益的一切有利条件。该定义为揭示商誉本质之滥觞,并一直为世人所称道。但对商誉进行深入研究还是20世纪以后的事情,以美国为代表所掀起的20世纪五次大的企业合并浪潮及其在世界范围内的影响,为商誉的研究提供了良好的契机,并激发了一场旷日持久的关于商誉问题的大论战。但迄今为止,到底什么是商誉,企业是否存在商誉,则一直为人们所争论,并未达成共识。

对商誉本质的研究有着众多的观点,除了历史的原因外,主要是因为人们多年来将企业产生超额收益的诸多因素再未细分,用这一笼统的概念代替之。大都认为,商誉不仅是不可再分的基本单位,而且本身就是一个“黑匣子”,不仅如此,人们还很好的利用了商誉这个不可再分的基本单位,尤其是将一些没有分析清楚的东西都往这个“黑匣子”里放。如此研究的结果是,导致形成商誉的因素越来越多,其性质越来越模糊。为了解决这一问题,中国著名会计学家汤湘希曾于2000年提出商誉是组合无形资产的概念,并主张采用层次分析法等将其分割,将这种过于笼统的不可辨认的隐含的无形资产凸现为可辨认的无形资产后,纳入现行的会计核算体系,目的在于解决市场认知和会计事实之间存在的断层问题,显现出企业不同的资源和能力对企业的价值贡献。与此同时,朱国泓和周波也提出类似的看法,主张对商誉进行解构和还原。其基本思路是:首先将商誉“纯化”,纯化后的商誉是与企业整体密不可分的、由不同资源整合效率导致的“纯商誉”;其次,开启商誉的“黑匣子”,将商誉从无形资产中分离出来。而商誉“纯化”的过程就是将那些原来不应计入商誉的价值逐步还原到有形资产、其他无形资产、人力资产和其他资产中去。由此可见,商誉的本质是与企业密不可分的、由企业的多种资源和能力共同作用而形成的组合资产,通过分割或还原后,将其凸现为可辨认的无形资产。

随着经济的不断发展,尤其近年来企业间合并和企业间竞争不断增加,商誉作为一项无形资源,日益引起人们的高度关注。商誉的会计处理也引起了人们的重视。为适应这种经济形式的变化,2006年2月财政部颁布新的企业会计准则,再次对我国商誉问题的处理作了进一步完善。

新准则下商誉的全新内涵:

1) 商誉从无形资产中脱离出来。根据《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》及《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》的规定,企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为合并资产负债表中的商誉。其存在无法与企业自身分离,不具有可辨认性,不属于无形资产准则中所规范的无形资产。

2) 新准则主要确认的是“正商誉”,不包括“负商誉”。即“企业合并成本大于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额”作为商誉(正商誉)处理,如果企业合并成本小于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额——负商誉,则计入当期损益。

3) 商誉每年都应当进行减值测试,且减值损失在以后会计期间不得转回。根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,因企业合并所形成的商誉和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。对商誉测试的减值部分,应计入当期损益,并且一经确认,在以后会计期间不得转回。

4) 商誉在资产负债表单独列示。根据《〈企业会计准则第30号——财务报表列报〉应用指南》的规定,会计期末,资产负债表“资产”栏中设立“商誉”项目单独予以反映其来源、账面价值的增减变动情况。

可以看出,现今我国就商誉的初始确认及计量与国际会计准则的规定是完全一致的,即都是差额式的间接计量。按照我国新颁布的企业会计准则,涉及企业合并的会计处理首先应区分是同一控制下的企业合并,还是非同一控制下的企业合并。对于在同一控制下的企业合并,新准则规定相关资产和负债均以账面价值计量,合并溢价应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益,并不确认商誉。

综上所述,商誉的本质是与企业整体密不可分的,只有当两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体时,购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额。

4 商标与商誉的联系

按照国际上通行的看法,商标权是对于商标及其所代表的商誉所享有的权利。根据相关的研究,英国最早的有关商标保护的判例发生于 1618 年,涉及一个布匹商冒用另一个布匹商的商标的情形。法官在判决中认为原告的商标在使用中已经获得了巨大的商誉,可以据此而提起针对被告的诉讼。法官判决被告侵权,则是维护了原告的商标及其所代表的商业信誉。英国于 1875 年确定了商标注册制度,使得商标的保护具有了更大的确定性,也便于了商标的转让和许可,然而法院对于商标的保护并没有因此发生重大的变化,商标侵权的标准仍然是欺骗和假冒,以及对于他人商业信誉的非法利用。到了 19 世纪末期,英国和美国的学者才明确提出“商誉”的概念,认为有关商标的财产权就是体现在商誉之中。

商标所承载的商誉,是通过商标的使用而获得的。某一具体的商标,只有在与特定的商品或者服务联系在一起,并且提供给市场上的消费者的时候,才有可能获得消费者的积极评价,从而积累和增加与之相关的商誉,而商标的所有人为了积累和增加自己商标所体现的商誉,也必须采取各种各样的措施。例如,积极从事技术创新,使用大量专利技术和非专利技术,提高产品的质量、性能,降低产品的成本,从而赢得消费者的青睐。又如,在市场上投放大量广告,宣传自己的商标和与之相关的商品或服务,或者采取某种独特的营销方式让消费者和社会公众认可自己的产品或服务等等,事实上,正是通过这一系列创造性的智力活动,企业的某一商标及其与之相关的商品或服务,才获得了消费者的积极好评。从这个意义上说,商业标记所代表的商誉,包括商誉的获得和增长,本身就是一系列创造性的智力活动成果的范围,也必须从商誉的角度加以理解。

正是基于以上的认识,我国著名法学教授郑成思曾经指出,企业的商标之所以构成财产,成为转让、许可的标的,可以在企业合并、合资等活动中作价,是因为经营者在选定并使用了某个标记以后,通过广告宣传,打通销售渠道等促销活动,使有关标记在市场上建立了一定的信誉或商誉。就商标及其所代表的商誉而言,最根本的还是经营者通过使用技术以保证产品的质量,通过经营方式保证商品或服务的质量,从而使自己的商标商号等标记具有稳定的和不断上升的价值,这些活动附加于标记的创造性,不应被忽视。

5 商标与商誉的区别

从前述商誉和企业的商标的联系中可以看出,这两者许多地方具有相似之处,但这两者毕竟是不同的

概念。笔者认为这两者在最初定义的本质、研究背景及理论基础、价值凸现、法律保护及赔偿办法等四个方面存在明显的区别。

5.1 两者最初定义的本质内涵不同

从两者的最初的定义上看,商誉是指企业在从事经济活动中所取得的一切有利条件,包括地理位置、商号等有关的一切,以及与企业有联系,并由它们能使企业受益的一切有利条件。而商标仅仅是企业对外公布帮助消费者识别和购买某产品或服务的一个标识;商誉起源于企业或产品被市场认可或认知之后,商标可以在或早于产品的萌芽期即产生;商誉是外在的客观评价,商标则是主观的寓意其未来的价值和祝福。

5.2 两者的研究背景和理论基础不同

从研究的背景及其理论基础看,商誉的形成发端于企业并购,其理论基础是范围经济学说。它是寻求企业在并购后形成更大的规模和组合主并企业与被并企业共同的资源,从而产生一种组合效应。在实践方面,人们一直在探寻为什么企业在发生并购时,其支付的价款会高于被并企业净资产的公允价值。这种看似不等价的交换行为的背后是什么因素在起作用。尤其是人类进入 20 世纪后,以美国为代表的企业界发生了 5 次大的合并浪潮及其在世界范围内所带来的影响(如 2000 年,美国在线与时代华纳合并产生了 1 300 亿美元的商誉),这要求会计上对上述经济现象必须做出合理的解释。而具有现代意义的企业商标是依附于企业所提供的商业或服务的外表或包装上的显著标记。在其使用之初不会为企业带来任何附加值,只有在经过企业自身的努力,其提供的商品或服务在一定的范围内得到消费者的认可,使商标具有了价值,同时也增加了商品的附加值。

5.3 两者在发展的过程中采用不同的方式凸现其价值

对于企业来讲,商誉是一项非常重要的资产,这项资产价值量的大小是通过企业的收益水平来体现的,若企业收益水平高于行业平均收益水平,商誉是一个正值,此时商誉可以为企业带来额外收益或者超额收益;相反,企业的商誉是一个负值,它便不构成企业有价值的无形资产。商誉虽然是无形的,不可确指的,但确实是客观存在的,是企业资产的一个有机的组成部分,应按照会计制度的有关原则予以确认,在企业发生改组的过程中,采用适合的方法进行企业商誉评估,以数据说话,才能确保企业的权益,更好地实现企业资产保值增值。在这个过程中,一是需要企

业对商誉给予足够的重视;二是需要企业选择适合的方法进行商誉评估。在评估实践中,目前较有成效的两种商誉的评估方法是超额收益法和割差法。而商标的价值评价则相对要复杂一些,如以美国 Interbrand(兰道)公司对世界驰名商标价值的评价方法为例,商标价值的评价大致可以分为以下两大步骤:

1)对驰名商标所得利润进行分解。这里首先应确定驰名商标商品赚得的利润额,然后再去分析非商标商品可能产生的利润额,从而计算出与商标有关的利润额。同时需要估算出由商标带来的销售额的成本,然后假定一项不受商标注册保护的的商品的资本净利润为5%。由此可在利润额中减去这部分成本,再减去税款,剩下的就是与商标有关的净利润。

例如某公司驰名商标商品销售为100亿美元,成本为80亿美元,利润为20亿美元;假定非商标商品净利润率为5%,那么非商标商品获得的净利润为: $80 \times 5\% = 4$ 亿美元;再假定应付税款为5亿美元,那么这个驰名商标的净利润则为: $20 - 4 - 5 = 11$ 亿美元。

2)根据商标实力推算出倍数,再乘以商标净利润额,从而得出商标价值。商标实力的倍数表现,需要分析商标的7项内容:

- ①领导力:商标影响市场的能力。
- ②生存力:商标的稳定性。
- ③市场力:商标的交易环境。
- ④辐射力:商标超过地理和文化边界的能力。
- ⑤趋势力:商标对行业发展方向的导向及影响力。
- ⑥支持力:商标交流的有效性,信息沟通的顺畅性。
- ⑦保护力:商标拥有者的合法权利,即为注册商标的保护能力。

商标越走红,驰名商标的知名度越高,运用于利润的倍数就越高。商标实力倍数一般从6~20之间不等。

上例中已计算出该商标净利润为11亿美元,如果推算出该商标实力倍数为6,那么这一驰名商标的价值则为: $11 \times 6 = 66$ 亿美元。

1994年,“可口可乐”商标实力倍数最高,为18.9;“可口可乐”商标已连续3年获得驰名商标中最高实力倍数了。

5.4 商誉是靠企业主动去维护的,其受到侵害不易举证,商标是可以申请注册用法律手段保护其利益,有具体的赔偿办法

社会和司法实践普遍认为,商誉是企业的声誉,是企业具有获得超额收益的能力,即在同等条件下能获得高于正常投资收益率的能力。侵犯企业商誉的侵权行为,是指经营者通过捏造、散布虚假事实对企业的商誉进行恶意低毁、贬低,以削弱企业的竞争能力的行为。或者向该企业销售低劣产品,影响企业正常的生产经营能力,进而该企业的商业信誉受到影响,用户不再信任或者断绝业务往来,致使该企业受到损害的行为。民事诉讼中,商誉权损害后果的举证责任归于受害人,商誉权人首先要证明行为人的损害行为及其受到的损害后果,而后才对行为人是否具备主观过错适用过错推定原则,行为人不能排除自己过错的,才能认定因侵犯商业标志专用权发生的侵害商誉权的侵权行为成立。假冒注册商标是一种严重的侵权行为,不仅损害商标权利人的品牌声誉以及企业经济利益,更甚者还会危害消费者的身心健康,形成不良的社会风气,扰乱社会公平的市场竞争秩序。达到一定程度则构成犯罪。

我国商标法规定下列行为属于侵权行为:

- 1)未经商标注册人的许可,在同一商品或者类似商品上使用与其注册商标相同或者近似商标的。
- 2)销售侵犯注册商标专用权的商品的。
- 3)伪造、擅自制造他人注册商标标识或者销售伪造、擅自制造的注册商标标识的。
- 4)未经商标注册人同意,更换其注册商标并将该更换商标的商品又投入市场的。
- 5)在同一种或者类似商品上,将与他人注册商标相同或者近似的标志作为商品名称或者商品装潢使用,误导公众的。
- 6)故意为侵犯他人注册商标专用权行为提供仓储、运输、邮寄、隐匿等便利条件的。
- 7)给他人的注册商标专用权造成其他损害的。

6 结论

总之,对于企业来讲,商标和商誉都是企业的无形资源,具有密切的联系,同时,两者在最初定义的本质内涵、研究背景及理论基础、价值凸现、法律保护及赔偿办法都存在着明显的区别。从某种意义上讲,前者可以通过直接申请法律的手段而产生,后者需要靠企业的道德和修养的建立。

参考文献

- [1] 邓小洋. 商誉会计论[M]. 上海:立信会计出版社,2001:156-158.

(下转第107页)

低。出现上述情况,可能跟数据的选取有关。总体来看,所有权越分散,抑价率就越低,二者呈负相关。

参考文献

[1] JAMES R. BOOTH, LENA CHUA. Ownership dispersion, costly information, and IPO underpricing[J]. Journal of Financial Economics, 1996, 41:291—310.
[2] RICHARD M ROBINSON, MARY ANN ROBINSON, CHIEN-CHIH PENG. Underpricing and IPO ownership retention [J]. Journal of Economics and Finance, 2004, 28:132—146.
[3]PEGGY M LEE,SUNIL WAHAL. Grandstanding, certifica-

tion and the underpricing of venture capital backed IPOs [J]. Journal of Financial Economics, 2004,73:375—407.
[4]周运兰. 创业板与中小板市场 IPO 抑价及其影响因素[J]. 商业研究,2010(7):142—145.
[5]王林波,陈倩,薛亚楠. 创业板与主板 IPO 抑价水平比较研究[J]. 中南财经政法大学研究生学报,2010(2):69—74.
[6]邱冬阳,孟卫东. 承销商声誉与 IPO 抑价[J]. 现代管理科学, 2010(5):36—39.
[7]石劲. IPO 抑价现象:理论假说与证据综述[J]. 当代财经, 2009(5):122—128.
[8]周孝华,唐文秀. IPO 抑价与事前不确定性的关系研究[J]. 现代管理科学,2008(7):15—17.

IPO Underpricing Empirical Analysis Based on Ownership Dispersion

CHEN Li

(Business College, Anhui University, Hefei 230601, China)

Abstract: IPO underpricing has been the focus of financial research. But the causes of the IPO underpricing phenomenon haven't formed a unified understanding. The paper selected the 35 stocks of 119 companies to analyze which were successful IPO from 2009 January 1st to March 2010 and 19th in Shenzhen. The results showed that: the more the ownership dispersed, the lower the underpricing, the two were negatively correlated.
Key words: IPO; underpricing; ownership dispersion

(上接第 96 页)

[2]汤湘希. 商誉与企业核心竞争力关系研究—组合无形资产与合力无形资产的对话[G]. 北京:中国财政经济出版社,2004: 84—88.
[3]朱国泓,周波. 商誉:现代财务会计的“黑匣子”[M]//无形资产理论与实务问题研究. 武汉:湖北科学技术出版社,2002: 77—79.

[4]企业会计准则[S]. 北京:经济科学出版社,2006:84—86.
[5]中国社会科学知识产权中心,中国知识产权培训中心. 商标法修订中的若干问题[M]. 北京:知识产权出版社,2011.
[6]郑成思. 知识产权法[S]. 北京:法律出版社,2003.
[7]王雪虹. 论商誉侵权行为的损害事实及其立法不足[G]//德衡论文集. 2007:201—216.

The Research in Relation to Trade Mark and Business Reputation under New Accounting Standards

DING Gang

(Sanming Vocational & Technical College, Sanming Fujian 365000, China)

Abstract: Trade mark and business reputation as important resources in companies have been two easily confused concepts. The confusion not only covers the source of business to obtain excess returns, but also leads to market perception of corporate value and the accounting records are often distorted. After the introduction of new accounting standards, business reputation has been separated from the intangible assets and established independent economic status in the balance sheet, the situation has been improved. However, compare with the tangible assets evaluation, people's awareness of intangible assets has yet to be deepened, and assessment methods should be improved. In this paper, according to the analysis on the basic meaning of trade mark and business reputation, these two important intangible resources in companies, make a clear view of difference and connection between these two concepts that have characteristics of both the similarities, there are phenomena and the nature, content and other contact with the extension. At the same time, both in the initial definition of the nature of content, research background and theoretical basis, the highlight of the value, legal protection and compensation measures these four aspects, there is a clear difference.
Key words: trade mark; business reputation; intangible assets; highlight of the value