



# 商业 特许 经营 会计 处理 刍议

华北电力大学工商管理学院 杨方文

## 一、商业特许经营所涉及的会计问题

商业特许经营作为一种商业经营模式,有以下四个特点:①特许人对商标、服务标志、独特概念、专利、商业秘密、经营模式等无形资产拥有所有权;②权利所有者有权将其拥有的商标等无形资产通过签订合同的方式授予他人使用;③授权合同中包含一些调整性和控制性条款,以指导被特许人的经营活动;④被特许人需要支付商业特许经营加盟费(权利使用费)和其他后续费用,即商业特许经营费。

通过以上商业特许经营的特点不难看出,商业特许经营所涉及的会计问题包括两个方面:第一,特许人所拥有的权利,即商业特许经营权,在会计上应当如何进行确认;第二,被特许人支付的权利使用费和其他后续费用,即商业特许经营费在会计上应当怎样进行账务处理。

## 二、商业特许经营权的确认

商业特许经营权首先应当被确认为一项资产,其次应当进一步被明确为一项无形资产。理由为:

1.商业特许经营权符合资产的定义。资产是指过去的交易或事项形成的并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。商业特许经营权作为一项权利,是被某一企业拥有或者控制的所有权或控制权,而且是过去的交易或事项形成的,且能够为企业带来可观的经济利益。

2.商业特许经营权具有无形资产所具有的全部本质特征

(1)无形资产没有实物形态,这是无形资产最显著的特征之一。商业特许经营权也是无形的。

(2)无形资产能够在较长时间内为企业带来经济利益。商业特许经营合同的期限一般都较长,所以商业特许经营权一旦被取得,就会给企业带来长远的经济利益。

(3)无形资产具有高度不确定性。由于取得渠道的特殊性和复杂性,所以无形资产的计价不确定;无形资产能够为企业带来超额收益,但企业的生产经营会受到各种因素的影响,这使得无形资产带来的超额收益不确定;有些无形资产与企业经营成败关系密切,所以其有效期限不确定。商业特许经营权的授权体现的是无形资产使用权的转让,它依附于企业的生产经营活动,与企业整体相联系,难以分辨出单项无形资产所做出的贡献。因此,不仅商业特许经营权为企业带来的收益以及收益所持续的期限难以准确确定,而且其价值还原也是一个十分困难的问题。

3.商业特许经营权符合会计要素确认的基本标准,即可定义性、可计量性、相关性和可靠性。商业特许经营权符合资产及无形资产的定义,其实际成本(表现为商业特许经营加盟费)可以用货币进行可靠计量,并且商业特许经营权的价值信息对于投资者而言也是十分重要的。

## 三、商业特许经营费的账务处理

被特许人应按照商业特许经营合同约定在统一经营模式下依照商业特许经营方式从事经营活动,并从其独立的经营业务中取得收入;特许人则通过向被特许人收取一定的商业特许经营费来获得收益。一般而言,商业特许经营费主要包括特许经营加盟费和其他后续费用。特许经营加盟费是特许人因向被特许人提供培训服务、转让商业特许经营权等而获得的价值补偿;后续费用是指在商业特许经营业务的运营过程中,特许人向被特许人收取的各项费用,如特许人因向被特许人提供各项后续服务而收取的管理服务费用以及特许人为策划产品广告或进行产品宣传而向被特许人收取的广告费用等。对于商业特许经营费包括的各项费用应当按照其不同性质分别进行账务处理。

1.特许经营加盟费的账务处理。商业特许经营的实质是无形资产的有偿转让。商业特许经营权的转让并未使特许人失去对无形资产的所有权和使用权,而且其使用权还可以多次被转让,这是无形资产转让的重要特征。因此,无需冲销商业特许经营权的原始价值和已摊销价值,只需在取得转让收入时,借:银行存款;贷:其他业务收入——商业特许经营权转让收入。被特许人在取得商业特许经营权的使用权并支付特许经营加盟费时,借:无形资产——商业特许经营权;贷:银行存款。

2.关于商业特许经营权摊销的账务处理。商业特许经营权作为无形资产在其入账后的有效期限内的分期摊销问题,主要表现在摊销年限、摊销方法及账务处理方面。一般而言,有三种可供选择的方法:一是平均摊销法,即无形资产的价值在其受益期内平均摊销,它适用于受技术进步影响较小的无形资产。二是加速摊销法,即无形资产的价值在其受益期内的前期多摊销、后期少摊销,它适用于受技术进步影响较大的无形资产,这类无形资产对企业的贡献前期大、后期小。这种做法不仅符合配比原则,而且可以减少投资风险,符合稳健性原则。三是永久法。有些无形资产的价值非但不会随着时间的流逝而消失,反而会随之增加,因此可以不摊销其价值。笔者认为,如果商业特许经营合同中规定了期限则根据该期限进行摊销,摊销方法应采用直线法,如果商业特许经营合同是永久性的则采用挂账法不予摊销。

3.后续费用的账务处理。由于商业特许经营费中的后续费用是被特许人在日常生产经营活动中支付给特许人的费用,并且是在持续经营过程中分期发生的,其金额不容易确定,因此这部分费用应当在其发生时分别确认为期间费用或者计入相关成本项目。

后续费用对特许人而言相当于业务收入,收到时,借:银行存款;贷:其他业务收入——商业特许经营权转让收入。对被特许人而言则是费用成本,支付时,借:管理费用、物资采购、营业费用等;贷:银行存款。□