

Dr habil. Sergiy Legenchuk¹⁾Dr Valentyna Ivanenko²⁾

¹⁾Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University (Zhytomyr, Ukraine)

legenchyk@list.ru

²⁾Department of Accountancy and Analysis by the types of Economic Activity, Zhytomyr State Technological University (Zhytomyr, Ukraine)

aist_236@mail.ru



FRANCISING AS A SPECIAL FORM OF BUSINESS: IDENTIFICATION OF ACCOUNTING OBJECTS

IDENTYFIKACJA ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH W SYSTEMACH RACHUNKOWOŚCI NA TLE DZIAŁALNOŚCI FRANCHISINGOWEJ

ФРАНЧАЙЗИНГ КАК ОСОБАЯ ФОРМА ВЕДЕНИЯ БИЗНЕСА: ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Abstracts

Since franchising is a rather new activity for the Ukrainian enterprises, a number of problems towards conceptual apparatus, legislative regulation, and, thereafter, accounting for running a business in the form of a franchise formation remain unsolved. This article contains the main elements of franchise relationship and the mechanism of running a franchise business. By the results of research the objects of accounting for franchise operations have been identified, also the recommendations due to the improvement of their reflection in accounting have been given.

Keywords: franchising, franchiser, franchises, franchise, royalty, lump-sum payment, accounting objects.

Streszczenie

W związku z tym, że franchising dla ukraińskich podmiotów gospodarczych jest relatywnie nowym rodzajem działalności, obecnie jest wiele zagadnień wymagających rozwiązania w zakresie zdefiniowania pojęć, regulacji prawnych i rachunkowości działalności gospodarczej dla systemów franchisingowych. Ten artykuł przedstawia główne elementy relacji franchisingowych i procesy działalności biznesu franchisingowego. W trakcie badania określono przedmioty rachunkowości transakcji franchisingowych oraz przedstawiono rekomendacje w celu udoskonalenia procesu ewidencji zjawisk gospodarczych w księgowości.

Wyrazy kluczowe: franchising, franchisingodawca, franchisobiorca, franczyza, opłata ratałna, ryczałt, przedmiot rachunkowości.

Аннотация

Поскольку франчайзинг для украинских субъектов хозяйствования является достаточно новым видом деятельности, то сегодня наблюдается ряд нерешенных вопросов в сфере понятийного аппарата, правового регулирования и бухгалтерского учета хозяйственной деятельности по франчайзинговым схемам. В данной статье определены основные элементы франчайзинговых отношений и механизм осуществления франчайзингового бизнеса. По результатам исследования установлены объемы бухгалтерского учета франчайзинговых операций и даны рекомендации по совершенствованию методики их учетного отображения.

Ключевые слова: франчайзинг, франчайзер, франчайзи, франшиза, роялти, паушальный платеж, объекты бухгалтерского учета.

Введение. Большинство предпринимателей, начиная собственный бизнес, сталкиваются с рядом проблем, таких, например, как: сложный доступ к кредитным ресурсам, недостаточность знаний, навыков и опыта осуществления предпринимательской деятельности в конкурентной среде, трудности с поиском надежных деловых партнеров, получения полной и достоверной информации о состоянии и конъюнктуре рынка, высокие цены на качественную рекламу, недоверие потребителей к качеству продукции и новой торговой марки. Однако, как показывает международный опыт, эти риски можно минимизировать, начав бизнес уже под известной торговой маркой, и, вместе с этим, заимствовать успешную на рынке модель ведения бизнеса и секреты производства (ноу-хау). Сделать это позволяет франчайзинг.

На сегодня франчайзинг является одной из наиболее эффективных и прогрессивных бизнес-моделей в мире, которая предоставляет возможность успешно развивать малый и средний бизнес.

Исследование, проведенное в западных странах, свидетельствует, что каждые три из четырех субъектов хозяйствования закрываются в течение 5 первых лет функционирования. В то же время, субъекты хозяйствования, работающие на основе франчайзинга, практически не банкротятся, в частности, из 100 субъектов хозяйствования через десять лет на рынке остаются примерно 15, в то время как из 100 субъектов хозяйствования, использующих в своей деятельности франчайзинг, остается около 90 [16].

Существуют приблизительные данные, что на сегодняшний день в мире насчитыва-

ется более 16 500 франчайзеров и более 165 500 франчайзи [12].

Проанализировав зарубежный рынок, можно выделить, что наибольшую экспансию за рубежом франчайзинг проявил в сфере общественного питания и в сфере услуг:

- рестораны быстрого обслуживания (56,3 %);
- продукты питания (14,2 %);
- рестораны полного сервиса (13,1 %);
- гостиничные комплексы (18,2 %);
- авто услуги (4,9 %);
- бизнес услуги (3,3 %);
- услуги на рынке недвижимости (1,5 %);
- персональные услуги (0,9 %) [13].

В целом, следует отметить, что наибольшей популярности франчайзинг достиг в США, Франции, Германии и Польше.

Как перспективная модель организации бизнеса, франчайзинг уже достаточно популярен и в Украине, о чем свидетельствует позитивная динамика количества франчайзеров, начиная с 2002 года (за исключением кризисного 2009 года) (рис. 1).

Так, если в 2002 году количество франчайзеров составляло лишь 70 компаний, то на конец 2015 года эта цифра увеличилась практически в восемь раз и достигает отметки 614 компаний.

В результате указанной выше статистики на рынке Украины растет также и число франчайзи, в частности с 2009 по 2012 год их количество выросло на 65,5% с 20000 до 33100 [13]. Такая тенденция подтверждает постепенное и уверенное развитие франчайзинга в целом, что требует соответствующего законодательного урегулирования как в целом, так и в части бухгалтерского учета и

налогообложения.

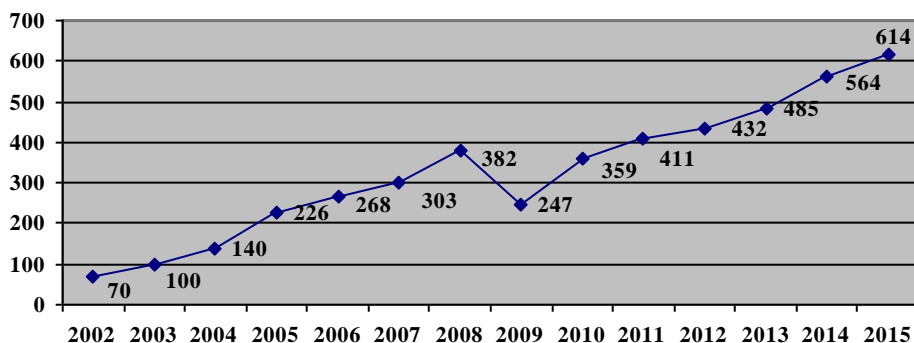


Рис. 1. Рост количества франчайзеров в Украине по годам [13]

Кроме того, на сегодняшний день принципы ведения бизнеса на франчайзинговых условиях используются приблизительно в 70-ти отраслях экономики Украины. По данным Украинской ассоциации франчайзинга [13], в начале 2015 года среди сфер бизнеса, наиболее охваченных франчайзинговыми схемами, первое место занимает торговля – 55 %, на втором месте – услуги (30 %), далее – общественное питание (15 %).

Также следует отметить активность украинских франчайзеров. Так, по словам главы Ассоциации франчайзинга: «уже более 30 наших компаний вышли на зарубежные рынки, в том числе «Экспресс-стрижка», Fruit Life, Zarina, Burger Club, «Маленький Сократ», My Coffee» [15].

Учитывая указанные выше позитивные тенденции, очевидно, что эффективная реализация франчайзинговых отношений невозможна без наличия достаточного объема информации, основным источником которой является система бухгалтерского учета. В связи с этим, возникает необходимость изучения методики учетного отражения франчайзинговых операций с целью определения направлений ее совершенствования.

Вопросам теории и практики учета франчайзинговых операций уделяли внимание в своих работах как отечественные, так и зарубежные исследователи, среди которых: Г. Андрощук, Е.Н. Васильева, Ж. Дельтей, И.П. Житна, П.Е. Забелин, Д.Н. Земляков, О.Ю. Карякина, Р.Б. Кац, В. Колесников, В.М. Колот, Е.О. Кузьмин, Т.В. Лопушанский, Л.В. Марчук, Т.В. Мирончук,

О.Ф. Ногачевский, И.З. Салата, С.А. Сосна, Т.О. Степанова, Ф.Н. Филина, А.В. Цират, Я.О. Ягудин и другие. Однако, нерешенными остаются ряд теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета операций по договору франчайзинга, что обуславливает актуальность избранного исследования.

Сущность франчайзинга. Анализ литературных источников позволил обнаружить существование разных подходов к толкованию понятия «франчайзинг», в частности, выявлено, что чаще всего франчайзинг характеризуют как: форму организации предпринимательской деятельности; вид делового сотрудничества; особый вид лицензирования; форму сотрудничества большого и малого предпринимательства; способ продвижения и сбыта товаров и услуг; процесс создания, поддержки и развития франчайзинговой системы. Необходимо отметить, что все вышеупомянутые подходы к определению франчайзинга являются безусловно правильными, и так или иначе отражают сущность данного понятия. Однако, при определении понятия франчайзинга большинство авторов упускают те или другие важные аспекты, присущие франчайзинговым отношениям, поэтому такие определения являются неполными, раскрывающими не в полной мере сущность франчайзинга. Например, достаточно часто в определениях авторов упускается финансовый аспект взаимосвязей франчайзера и франчайзи, который в действительности является одним из важнейших. В других определениях авторами в недостаточной мере раскрываются юридические составляющие взаимоотношений сторон, а

также не отмечаются маркетинговые аспекты таких взаимоотношений.

В результате обобщения существующих подходов, учитывая отмеченные недостатки, считаем, что под франчайзингом следует понимать деятельность, которая предусматривает предоставление одним субъектом хозяйствования (франчайзером) другому (франчайзи) за определенную плату (паушальный платеж и/или роялти) исключительного права (франшизы) на использование торговой марки и других объектов права интеллектуальной собственности франчайзера (в т.ч. коммерческой тайны) с целью осуществления определенного вида предпринимательской деятельности на ограниченной территории на протяжении установленного срока при условии строгого соблюдения требований франчайзера относительно ведения бизнеса (дизайна и оборудования поме-

щений, производственного процесса, технологий, стандартов качества продукции, товаров, работ, услуг и т.д.), предусмотренных в договоре франчайзинга.

Категориально-понятийный аппарат франчайзинговых взаимоотношений. В продолжение указанного, для лучшего понимания особенностей франчайзингового бизнеса следует проанализировать содержание категориально-понятийного аппарата франчайзинговых взаимоотношений, в частности, основных терминов: “франчайзер”, “франчайзи”, “франчайзинговая сеть”, “франчайзинговая система”, “франшиза”, “франчайзинговый пакет”, “паушальный платеж”, “роялти”.

Взаимодействие сторон франчайзинговой формы сотрудничества носит название франчайзинговых отношений (или отношений франчайзинга) (рис. 2).



Источник: Разработано автором.

Рис. 2. Основные элементы франчайзинговых отношений

Следовательно, к основным элементам франчайзинговых отношений относятся:

1) субъекты франчайзинга (субъект, который предоставляет франшизу, именуется “франчайзер”, а субъект, который ее получает – “франчайзи”):

– франчайзер – субъект предпринимательской деятельности, который владеет успешным бизнесом, известной на рынке торговой маркой, особыми технологиями производства продукции (выполнение работ, предоставления услуг), испытанными на практике способами ведения предпринимательской деятельности, другими объектами интеллектуальной собственности, и за определенное вознаграждение предоставляет

другой стороне (франчайзи), право действовать на определенной территории на предварительно согласованных условиях и на протяжении обусловленного срока от имени франчайзера и под его торговой маркой [4, с. 14];

– франчайзи – субъект предпринимательской деятельности, который, как правило, является малым предприятием или предпринимателем (юридическим или физическим лицом), и приобретает у франчайзера исключительное право на ведение коммерческой деятельности от его имени и под его торговой маркой с использованием его объектов интеллектуальной собственности [7, с. 306];

2) объект франчайзинга: франшиза – право осуществления определенного вида деятельности с использованием торговой марки, технологий, ноу-хау, других объектов интеллектуальной собственности франчайзера на условиях предусмотренных договором франчайзинга;

3) платежи за пользование франшизой – франчайзинговое вознаграждение:

– паушальный платеж – одноразовое вознаграждение франчайзеру в виде определенной и зафиксированной в договоре суммы, которая устанавливается, исходя из оценки возможного экономического эффекта;

– роялти – это периодические платежи франчайзи в пользу франчайзера за использование его объектов права интеллектуальной собственности.

Все нюансы франчайзинговых отношений регулируются путем заключения франчайзингового договора – договора коммерческой концессии, по которому одна сторона (правообладатель) передает другой стороне (пользователю) за соответствующую плату и на определенный или неопределенный срок права на использование фирменного наименования, на коммерческую информацию, на товарный знак, знак обслуживания и т.д.

В соответствии со ст. 1120 Гражданского кодекса Украины [3] правообладатель по договору концессии обязан:

- передать пользователю техническую и коммерческую документацию и предоставить иную информацию, необходимую пользователю для осуществления прав, предоставленных ему по договору коммерческой концессии, а также проинформировать пользователя и его работников по вопросам, связанным с осуществлением этих прав;

- оказывать пользователю постоянное техническое и консультативное содействие, включая содействие в обучении и повышении квалификации работников;

- контролировать качество товаров (работ, услуг), производимых (выполняемых, оказываемых) пользователем на основании договора коммерческой концессии.

К основным обязанностям франчайзи согласно законодательства [3] относится следующее:

- использовать торговую марку и другие обозначения правообладателя определенным

в договоре способом;

- обеспечить соответствие качества товаров (работ, услуг), производимых (выполняемых, оказываемых) в соответствии с договором франчайзинга, качества аналогичных товаров (работ, услуг), производимых (выполняемых, оказываемых) правообладателем;

- соблюдать инструкции и указания правообладателя, направленные на обеспечение соответствия характера, способов и условий использования комплекса предоставленных прав использованию этих прав правообладателем;

- предоставлять покупателям (заказчикам) дополнительные услуги, на которые они могли бы рассчитывать, покупая (заказывая) товары (работы, услуги) непосредственно у правообладателя;

- информировать покупателей (заказчиков) наиболее очевидным для них способом об использовании им торговой марки и других обозначений правообладателя по договору франчайзинга;

- не разглашать секреты производства правообладателя и другую полученную от него конфиденциальную информацию.

Также во франчайзинговом договоре обязательно должна быть указана четкая схема выплаты платежей за пользование франшизой, так как они могут производиться несколькими способами:

- разовый паушальный взнос в начале действия договора или на другую дату;

- регулярные (в течение действия договора) платежи-роялти в виде фиксированной суммы или как определенный процент от выручки франчайзи, которую он получает, используя франшизу (т. е. роялти могут быть либо фиксированными, либо переменными);

- один определенный платеж в начале действия контракта (за подключение к фирменной сети франчайзера) плюс регулярный поток платежей-роялти (фиксированных либо переменных) до окончания его срока.

Стоит отметить, что в одной франчайзинговой системе могут действовать несколько франчайзи, однако франчайзер в системе всегда один.

Следствием взаимоотношений между франчайзером и многочисленными франчайзи является появление на рынке сети однотипных предприятий, подобных между

собой как с точки зрения их внешнего оформления, так и способами ведения предпринимательской деятельности. Подобные предприятия формируют сеть франчайзинга или сеть франчайзинговых предприятий, в которой успешное функционирование каждого в отдельности, и всех предприятий вместе, положительно влияет на создание и последующее развитие деловой репутации всей франчайзинговой системы [14].

Франчайзинговая система – это организационная структура в сфере франчайзингового бизнеса, состоящая из компании-франчайзера во главе структуры и сети франчайзинговых предприятий (франчайзи), которые находятся под ее контролем [5, с.27].

Более широким в сравнении с понятием франшизы, является понятие франчайзингового пакета, которое подразумевает совокупность документов относительно всех услуг, которые предоставляются франчайзером франчайзи для успешного ведения бизнеса в соответствии с франчайзинговым договором.

Франчайзинговый пакет, обычно, состоит из:

- полной концепции бизнеса, расписанной и разъясненной до последней мелкой детали;
- торговой марки, ноу-хау и других объектов интеллектуальной собственности;
- системы подготовки и учебы кадров и консультационных услуг для открытия бизнеса (консалтинг);
- системы организации производства, маркетинга, управления качеством продукции и услуг, кадрами, финансами;
- образцов дизайна для оформления помещений, транспорта, а также образцов одежды персонала;
- системы учета и отчетности;
- подробного контракта [9].

Обобщая вышеупомянутое, можно утверждать, что франчайзинговый пакет – это полная система ведения бизнеса, которая передается франчайзером франчайзи, и позволяет предпринимателю вести свой бизнес успешно, даже не имея опыта, знаний или навыков в данной сфере.

Таким образом, правильное понимание сущности основных понятий категориального аппарата франчайзинговых взаимоотношений является предпосылкой к более глубокому осознанию особенностей франчайзингового

бизнеса.

Особенности франчайзингового бизнеса.

Среди очевидных достоинств франчайзинга обычно называют быстрое и эффективное начало бизнеса путем использования уже раскрученного и признанного товарного знака и репутации известной компании – франчайзера. К тому же, для больших компаний система франчайзинга есть прекрасной возможностью продвигать свою продукцию в регионы, увеличить стоимость бизнеса; усилить свои конкурентные преимущества и бренд; максимизировать эффективность канала сбыта; получить дополнительный доход и т.д. При этом, франчайзер остается единственным правообладателем торговой марки и оставляет за собой право контроля соблюдения стандартов на предприятиях франчайзи.

К слову, следует отметить, что внедрение этой модели бизнеса имеет как положительные, так и отрицательные тенденции (табл. 1).

Подытоживая вышеизложенное, предлагаем схематически отразить отношения, которые возникают между франчайзером и франчайзи при заключении франчайзингового договора на ведение бизнеса (рис. 3).

Учитывая отмеченный механизм франчайзинговых операций, можно выделить следующие признаки, характеризующие исследуемые правоотношения:

– во франчайзинговом бизнесе принимают участие по меньшей мере две стороны: франчайзер, как владелец совокупности объектов нематериальных активов (торговая марка, ноу-хау, коммерческая тайна, бизнес, репутация, другие нематериальные активы), и франчайзи, использующий отмеченные нематериальные активы и управляющий ими, не владея ими;

– ключевым фактором в построении франчайзингового бизнеса является заключение между сторонами франчайзинговых отношений франчайзингового договора, в котором предусматриваются все важные аспекты последующего сотрудничества франчайзера и франчайзи;

– франчайзер передает за определенную плату собственные нематериальные активы во временное пользование, в свою очередь франчайзи, работая под торговой маркой франчай-

зера, обязывается выполнять комплекс условий, предусмотренных в договоре;

Таблица 1. Преимущества и недостатки участников франчайзинга

Франчайзер	Франчайзи
<i>Преимущества</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - развитие собственной торговой марки и сети сбыта (франчайзи, быстро расширяясь на новом рынке и делая инвестиции в развитие этого бизнеса в новых городах, создают широкую сеть бизнеса); - получение от франчайзи дополнительного канала дохода для распространения бизнеса (первоначальная продажа франшизы и продажа специальных услуг (маркетинговых, консалтинговых, по обучению персонала и др.) служат дополнительным источником дохода для франчайзера); - снижение расходов на рекламные кампании (многочисленные франчайзинговые предприятия на специфичном рынке открывают экономный доступ к рекламе в средствах массовой информации, что делает франчайзинг известным среди большего числа потребителей); - распределение компетенций и ответственности в отношении третьих лиц, поскольку именно франчайзи, как отдельный субъект хозяйствования, несет полную ответственность за свои результаты; - отсутствие проблем, связанных с наймом персонала 	<ul style="list-style-type: none"> - использование известного бренда, уже закрепленного в сознании общественности; - развитие бизнеса на основе уже проверенной идеи; - поддержка со стороны франчайзера (после открытия франчайзингового бизнеса франчайзи продолжает получать профессиональные услуги от франчайзера по вопросам ежедневного ведения бизнеса и маркетинга); - возможность стать специалистом в новом бизнесе, не затрачивая годы на обучение в школе бизнеса или просто работая в этой области (франчайзер передает всем новым франчайзи и ключевым работникам специальные программы обучения и программы по развитию системы управления); - меньший риск, связанный с ведением хозяйственной деятельности; - отсутствие необходимости формирования имиджа торговой марки; - лучшие условия сотрудничества с поставщиками
<i>Недостатки</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - выход из франчайзинговой системы успешно работающих франчайзи (франчайзи, которые достигли успеха благодаря системе созданной франчайзером, со временем хотя бы от него получить независимость – отделиться); - трудности в системе контроля (даже при наличии франчайзингового договора); - уменьшение доходов франчайзера в случае сокрытия франчайзи своих оборотов (франчайзи может попытаться скрыть сумму продаж и предоставить неполный отчет с тем, чтобы занизить взнос своему франчайзеру); - влияние на репутацию всей системы при неудовлетворительной работе любого франчайзи (если какой-нибудь франчайзи плохо ведет свой бизнес, то это будет бросать тень на всю франчайзинговую систему); - трудности сохранения конфиденциальности коммерческой тайны (франчайзи получает доступ к коммерческим секретам, проходя обучение по программе франчайзера и хотя франчайзинговый договор запрещает франчайзи разглашать подобную информацию, все равно происходит утечка информации) 	<ul style="list-style-type: none"> - контроль со стороны франчайзера; - соблюдение стандартов франчайзинговой системы (франчайзи должен следовать специальным правилам, касающихся ежедневных операций в бизнесе и использования товарного знака франшизы); - плата за возможность пользования ноу-хау франчайзера; - ограниченная экономическая свобода; - ошибки франчайзера в управлении системой; - банкротство франчайзера, что может привести к продаже франшизы или ее аннулированию

Источник: Разработано автором.

– франчайзер содействует ведению бизнеса франчайзи (предоставляя ему консультации; обучая персонал; передавая операционный учебник, являющийся документом, в котором

перечислен комплекс технологических стандартов, а также особенностей ведения деятельности) и пользуется правом регуляции деятельности франчайзи с целью сохранения репутации на рынке, не нарушая при этом его юридической и экономической самостоятельности;

– доходы, получаемые франчайзи непосредственно связаны с деловой репутацией или гудвиллом франчайзера, поскольку фран-

чайзи осуществляет свою предпринимательскую деятельность под брендом (торговым наименованием и/либо торговой маркой) франчайзера и, соответственно, отождествляется с ним;

– за пользование правами франчайзера и оказанную поддержку, франчайзи выплачивает франчайзеру вознаграждение: роялти и паушальный платеж.



Источник: Разработано автором.

Рис. 3. Организационная схема франчайзингового бизнеса

Идентификация объектов бухгалтерского учета. Выделенные признаки позволяют определить объекты бухгалтерского учета, которые характеризуют основные аспекты франчайзинговых операций и нуждаются в усовершенствовании методики их учетного отражения:

– франшиза (право на использование нематериальных активов франчайзера);

– паушальный платеж и роялти (обяза-

тельства, которые возникают у франчайзи перед франчайзером в связи с уплатой вознаграждения за пользование франшизой);

– другие сопровождающие услуги, которые предоставляются франчайзи со стороны франчайзера;

– доходы франчайзера и расходы франчайзи, возникающие в связи с необходимостью оплаты вознаграждения за пользование франшизой и других сопровождающих

услуг.

Не смотря на то, что франчайзинг уже довольно новое явление для украинского рынка, на сегодня нет единственного методического подхода к учету данного вида предпринимательской деятельности. Это, в первую очередь, связано с отсутствием конкретных нормативных документов, которые регламентируют особенности учета франчайзинговых операций (регулирование франчайзинга ограничивается только Гражданским и Хозяйственным кодексами Украины). Как результат, такая ситуация приводит к наличию ряда вопросов в сфере права, налогов и бухгалтерского учета, связанных с ведением бизнеса за схемой франчайзинга.

Бухгалтерский учет у франчайзера.

Учет затрат на создание нематериального актива осуществляется с использованием субсчета 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов». После завершения капитализации расходов происходит включение созданного объекта интеллектуальной собственности в состав нематериальных активов франчайзера (124 «Права на объекты промышленной собственности»).

Следует также учитывать, что согласно П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» [11] расходы на создание торговых марок не признаются активом и подлежат отражению в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. Поскольку торговая марка имеет для сбыта продукции и услуг такое же значение, что и соответствующая реклама, то считаем, что здесь будет уместным использование счета «Расходы на сбыт» с выделением соответствующего аналитического счета «Расходы на создание торговой марки».

Исследование методических аспектов учета франчайзинговых операций дало возможность установить, что в соответствии с договором франчайзинга, у франчайзера сохраняются исключительные права на объекты его интеллектуальной собственности, а у предприятия-франчайзи возникает лишь право на пользование объектами интеллектуальной собственности франчайзера в своей деятельности. В связи с этим, в бухгалтерском учете предприятия-франчайзера передача франшизы, которая содержит в себе объекты интеллектуальной собственности, отражается без

использования счетов реализации, т.е. переданные во временное пользование нематериальные активы остаются на балансе франчайзера. Считаем, что предоставление франшизы в пользование франчайзи следует отражать на уровне аналитических счетов, открытых к счету 12 «Нематериальные активы».

Во время предоставления права пользования своими нематериальными активами, франчайзер признает доход в виде роялти по принципу начисления согласно экономическому содержанию соответствующего соглашения (п. 20 П(С)БУ 15 «Доход» [10]). Поэтому учет причитающихся платежей у правообладателя осуществляется в зависимости от того, какая схема вознаграждения установлена договором:

1) если в договоре предусмотрен только единовременный взнос (паушальный платеж), то сначала общую сумму начисленного платежа показывают, как задолженность по Д-т 373 «Расчеты по начисленным доходам» в корреспонденции с К-т 69 «Доходы будущих периодов». Указанное обусловлено тем, что фактическое пользование франшизой происходит в будущем, поэтому на момент первоначального возникновения долга за франшизу франчайзер учитывает не просто доходы, а доходы будущих периодов. Соответственно погашение платежа отражается корреспонденцией: Д-т 31 «Счета в банках» К-т 373 «Расчеты по начисленным доходам», а в дальнейшем на протяжении всего периода действия договора франчайзинга ежемесячно (ежеквартально) признают иной доход от операционной деятельности (Д-т 69 «Доходы будущих периодов» К-т 719 «Прочие доходы от операционной деятельности»), поскольку предоставление франшизы не относится к реализации нематериальных активов, не является оказанием услуг в соответствии с Хозяйственным кодексом Украины и, как правило, не есть основной деятельностью франчайзера.

2) если в договоре предусмотрены периодические платежи-роялти, то нужно учитывать их возможный фиксированный или переменный характер:

- в случае уплаты регулярных платежей-роялти в виде фиксированной суммы, прежде всего в учете показывают возникновение долгосрочной дебиторской задолженности,

т.к. при заключении договора франчайзинга франчайзер получает долгосрочное право денежного требования к франчайзи. При это, считаем целесообразным для учета указанной дебиторской задолженности в Рабочем плане счетов предусмотреть счет 185 «Дебиторская задолженность по франшизе». Кроме того, поскольку задолженность франчайзи по уплате франшизы будет погашаться частичными платежами в течение длительного срока, то дебет предложенного счета 185 «Дебиторская задолженность по франшизе» должен корреспондировать с кредитом счета 69 «Доходы будущих периодов». Текущая задолженность франчайзи по оплате франшизы отражается следующей проводкой: Д-т 373 «Расчеты по начисленным доходам» К-т 185 «Дебиторская задолженность по франшизе». Соответственно, при поступлении периодических платежей за предоставление франшизы делается запись: Д-т 311 К-т 373. Кроме того, франчайзер должен отражать доход от предоставления франшизы (как указано было выше, такой доход относится к прочей операционной деятельности), который начисляется за отчетный период корреспонденцией: Д-т 69 К-т 719.

• в случае уплаты роялти, исходя из договорного процента от торговой выручки франчайзи, франчайзер осуществляет учет платежей, учитывая их вариативность, т.е. в таком случаи долгосрочная дебиторская задолженность не признается, т.к. не может быть достоверно определена и, соответственно, не возникают доходы будущих периодов, поскольку доходы от использования франшизы (роялти) возникают и начисляются в том же периоде, что и полученная франчайзи выручка. Таким образом, в момент начисления переменных роялти следует признать дебиторскую задолженность и показать прочий доход от операционной деятельности: Д-т 373 «Расчеты по начисленным доходам» К-т 719 «Прочие доходы от операционной деятельности».

Бухгалтерский учет у франчайзи. Исследование научной литературы показало, что среди ученых нету единого подхода относительно отражения франшизы в учете франчайзи. В частности, в некоторых работах [1; 2; 6; 8] авторы предлагают включать франшизу в состав нематериальных активов с использованием субсчета 127 «Прочие нематериальные активы»

с последующим отражением амортизации. Но целесообразность использования такого подхода вызывает сомнения, ведь у франчайзи не возникает обязательств по оплате стоимости объектов интеллектуальной собственности, а существуют лишь обязательства по оплате платежей за полученное право пользования такими объектами. Поэтому считаем, что в бухгалтерском учете франчайзи полученную франшизу необходимо отражать на забалансовом счете.

Украинским Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций не предусмотрен специальный забалансовый счет для учета полученных нематериальных активов во временное пользование. Поэтому порядок учета пользователем полученных прав должен быть раскрыт в его учетной политике. В частности, нами предложен субсчет «Франшиза, полученная по договору франчайзинга» (к забалансовому счету 01 «Арендованные внеоборотные активы»), который должен отражать информацию о полученной франшизе с учетом оценки, определенной франчайзинговым договором.

Касательно роялти, которые франчайзи должен уплачивать за использование франшизы, то их начисление и выплата отражаются в учете франчайзи также, как и в учете франчайзера – в зависимости от схемы платежей, установленной во франчайзинговом договоре.

Вознаграждение в интересах франчайзера за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности в виде разового паушального платежа отражается в бухгалтерском учете предприятия-франчайзи в составе расходов будущих периодов (Д-т 39 «Расходы будущих периодов» К-т 684 «Расчеты по начисленным процентам») и подлежит списанию равными частями на протяжении всего срока действия договора на операционные затраты отчетного периода, в частности, затраты на сбыт, т.к. основной целью использования франшизы есть увеличение объемов продаж (Д-т 93 «Расходы на сбыт» К-т 39 «Расходы будущих периодов»). Кроме того, считаем необходимым выделение аналитического счета «Расходы по франшизе» к счету «Расходы на сбыт».

Если в договоре предусмотрены регулярные фиксированные платежи-роялти, то в момент получения франшизы в учете предприятия-франчайзи необходимо показать возникновение расходов будущих периодов и одновременно долгосрочных обязательств на сумму стоимости франшизы, которая заранее известна и определена в договоре франчайзинга. Однако, в процессе исследования было установлено, что действующим украинским законодательством в части бухгалтерского учета не предусмотрено специального счета для отражения долгосрочных обязательств франчайзи с уплаты стоимости франшизы. В связи с этим, было предложено ввести субсчет “Долгосрочные обязательства по франшизе” к счету 55 «Другие долгосрочные обязательства», на котором рекомендуется учитывать долгосрочные обязательства, возникающие у франчайзи в результате заключения франчайзингового договора.

Если же договором предусмотрена уплата периодических платежей-роялти, рассчитанных исходя из предусмотренного в договоре процента от торгового оборота предприятия-франчайзи, то такие платежи относятся к операционным расходам отчетного периода (Д-т 93 “Расходы на сбыт” К-т 684 «Расчеты по начисленным процентам»).

Достаточно противоречивым является вопрос относительно учетного отражения расходов по оплате других услуг, полученных от франчайзера, в частности, услуг по обучению персонала и его консультирование. Главным следствием использования франчайзинга является повышение конкурентоспособности франчайзи благодаря использованию уже известной торговой марки, которая, в свою очередь, снижает расходы на рекламу. Поэтому предлагаем аккумулировать все расходы франчайзи, связанные с франчайзингом по дебету счета “Расходы на сбыт”, с выделением соответствующих аналитических счетов, что облегчит процесс управления и контроля данных расходов.

Выводы. По результатам исследования определены основные элементы франчайзинговых отношений, к которым относятся:

субъекты франчайзинга (франчайзер и франчайзи), объект франчайзинга (франшиза), платежи за пользование франшизой (паушальный платеж и роялти) и другие сопровождающие услуги.

Соответственно, франчайзи обязывается продавать товары или услуги по заранее определенным законам и правилам ведения бизнеса, которые устанавливает франчайзер. В обмен на выполнение всех этих правил, франчайзи получает разрешение использовать имя компании, ее репутацию, маркетинговые технологии, а также механизмы поддержки. Такие отношения напоминают своего рода аренду, поскольку франчайзи никогда не становится полным владельцем товарного знака, а лишь имеет право использовать товарный знак на протяжении определенного периода, выплачивая при этом вознаграждение за его использование в виде паушального платежа и роялти, что четко обуславливается во франчайзинговом договоре.

Выделенные особенности осуществления франчайзинговых операций позволили определить объекты бухгалтерского учета таких операций, в частности, франшизу; паушальный платеж и роялти; сопровождающие услуги; доходы франчайзера и расходы франчайзи, возникающие в связи с использованием франшизы.

Предложенный порядок учетного отражения объектов бухгалтерского учета франчайзинговых операций способствует повышению информационной вместимости учетной информации о движении франшизы и последовательности ее использования для принятия управленческих решений относительно эффективности осуществления деятельности с использованием франчайзинговых схем.

Кроме того, все предложенные счета должны быть утверждены в Приказе об учетной политике франчайзи и франчайзера в части их Рабочих планов счетов. Считаем, что основными направлениями для последующего совершенствования учетного обеспечения франчайзинговых операций является разработка учетного стандарта «Франчайзинг», регулирующего все аспекты учета франчайзинговых операций.

Бібліографія:

1. Водоп'янова О. Бухгалтерський облік у франчайзі. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/1268/35/1/3>.
2. Гнатишин Л. Суть франчайзингу та відображення його в обліку/ Л. Гнатишин, Л. Петришин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2010. – № 17/2. – С. 33-38.
3. Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV с изменениями и дополнениями. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. Житная И.П. Учетно-правовые проблемы франчайзинга в Украине / И.П. Житная, М.Ю. Манухина // Научные труды Кировоградского национального технического университета: Экономические науки, вып. 7, часть II. – Кировоград: КНТУ, 2005. – 528 с.
5. Колесников В. Построение франчайзингового бизнеса: курс для правообладателей и пользователей франшиз / В. Колесников. – Спб.: Питер, 2008. – 288 с.
6. Короп О. Франчайзинг: облік операцій між резидентами / О. Короп // Дебет-Кредит. – № 27. – 2008. – [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://dtk.com.ua/show/1cid03680.html>.
7. Мавриду В.Ю. Теоретические и практические аспекты франчайзинга / В.Ю. Мавриду // Научно-технический сборник. – № 37. – 2006. – С. 303-313
8. Момот Л.В. Бухгалтерський облік франшизи / Л.В. Момот, О.В. Овдій // Наукові праці НУХТ. – 2010. – № 35. – С. 173-178.
9. Осецкий В.Л. Франчайзинговые отношения как форма организации и ведения бизнеса / В.Л. Осецкий // Научный вестник академии муниципального управления: сборник научных трудов. – 2009. - № 6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu/Ekon/.../09ovlcob.pdf.
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета «Доход» от 29.11.1999 г. № 290 с изменениями и дополнениями. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
11. Положение (стандарт) бухгалтерского учета «Нематериальные активы» от 18.10.1999 г. № 242 с изменениями и дополнениями. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
12. Состояние рынка. Сайт Ассоциации франчайзинга в Украине. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: http://www.franchising.org.ua/page/sostojanie_rynka.
13. Франчайзинг в Украине. Сайт Ассоциации франчайзинга в Украине. [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://franchising.org.ua>
14. Цират А. Франчайзинг и франчайзинговый договор: Учеб.-практ. пособ. / А. Цират. – К.: Истина, 2002. – 240 с.
15. Шокун А. Интервью с главой Ассоциации франчайзинга в Украине: «Более 30 украинских компаний вышли на зарубежные рынки» // Retail Community. – 8 июня 2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://retail-community.com.ua/news/management/1608-intervyu-s-glavoy-assotsiatsii-franchayzinga-bole-30-ukrainskih-kompaniy-vyishli-na-zarubejnyie-ryinki>.
16. World franchise stats 2010. The European Franchise Federation (EFF). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eff-franchise.com>.