УДК 657.37

ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ФРАНЧАЙЗИНГУ

О. Лиса, к.т.н., Р. Андрушко, к.е.н.
Львівський національний аграрний університет

Постановка проблеми. Економічна ситуація, що склалася в період становлення ринкової економіки України та входження її до світової спільноти, потребує значних структурних змін. Вирішення багатьох економічних проблем вимагає нових економічних механізмів, одним із яких є франчайзинг.

Франчайзинг – це форма співпраці між юридично та фінансово незалежними сторонами (компаніями та/або фізичними особами), у рамках якої одна сторона (франчайзер), що володіє успішним бізнесом, відомою торговою маркою, ноу-хау, комерційними таємницями, репутацією та іншими нематеріальними активами, дозволяє іншій стороні (франчайзі) користуватися цією системою на обумовлених умовах. Франчайзинг розвивається швидкими темпами в різних галузях економіки. На сьогодні це єдиний відомий інструмент, що дає змогу підвищити ефективність малого бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Привабливість франчайзингу полягає передусім у наявності незаперечних переваг для обох учасників франчайзингових відносин. Для малих підприємств він надає в розпорядження стабільний дохідний бізнес, для відомих фірм і компаній – можливість розширити й зміцнити свої позиції на ринку [3].

Проблеми та перспективи розвитку франчайзингу як бізнес-концепції розглядали у своїх працях учені й практики: М. Бедринець [1], О. Ґудзь, О. Кохановська [2], Я. Сидоров, В. Федоренко та інші. Проте недостатньо висвітлені й потребують дослідження обліково-правові аспекти франчайзингу.

Постановка завдання. Завдання нашого дослідження – висвітлення проблемних аспектів франчайзингу; аналіз законодавчо-нормативної бази його регулювання; ознайомлення із загальними принципами та особливостями бухгалтерського обліку у франчайзера та франчайзі в галузі сільського господарства.

Виклад основного матеріалу. Упродовж останніх десятиріч у країнах із сучасною ринковою економікою надзвичайно поширений продаж товарів, послуг і технологій на умовах франчайзингу. Франчайзинг – це один із найефективніших способів розвитку бізнесу.

Для підприємств франчайзинг – це спосіб поширення бізнесу, а для підприємців – це один із шляхів стати власником бізнесу. На зростаючих ринках франчайзинг є швидким способом засвоєння практичних стандартів, необхідних для ведення прибуткового бізнесу.

Тобто франчайзинг – це специфічний метод поширення товарів і послуг, що розвивався від простого права на дарування, використання, привілею до сучасної розвиненої франчайзингової концепції ведення бізнесу.

Франчайзинг можна сприймати як пільгове підприємництво, як форму тривалого ділового співробітництва, у процесі якого велике підприємство надає індивідуальному підприємцю або групі підприємців ліцензію (франшизу) на виробництво продукції,

торгівлю товарами чи надання послуг під торговою маркою цього підприємства на обмеженій території, на термін і умовах, визначених договором [4].

В економічній літературі існують різноманітні форми франчайзингу. Його вибір залежить від виду господарської діяльності; стабільності франчайзера та його місця на ринку товарів і послуг; особливостей ринку місцевого франчайзі [5].

Виділяють чотири основні види франчайзингу: регіональний франчайзинг, виробничий, діловий, субфранчайзинг.

Для економіки України франчайзинг є відносно новим і перспективним явищем. В українському законодавстві договір франчайзингу наразі не відображено. Загалом законодавчу базу України у сфері охорони прав на об'єкти промислової власності визначають Закони України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі", "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг", "Про охорону прав на промислові зразки", "Про захист від несумлінної конкуренції".

Захист економічних інтересів франчайзі залишається одним із основних завдань правового регулювання франчайзингу, оскільки й після укладання договору франшизи становище франчайзі залишається досить вразливим.

Щодо бухгалтерського обліку, то тут є певні особливості як для франчайзера, так і для франчайзі. Франчайзер (франшизіар) – це компанія, що видає ліцензію або передає у право користування свій товарний знак, ноу-хау й операційні системи. Створені власними зусиллями ноу-хау (рецепти і технології) є розробками франчайзера, оскільки згідно з п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» розробка — це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використання [6].

Отриманий у результаті розробки актив потрібно відображати у балансі за умов, якщо підприємство має намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; є можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; має інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу (п. 7 П(С)БО 8). Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, охоплює прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням. Таку операцію відображено проведенням Д-т 154 К-т 281, 661 і рахунка 65, а потім – Д-т 124 і К-т 154. Це випливає з Інструкції № 291, де зазначено:

1) на субрахунку 154 відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи»;

2) на субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ноу-хау тощо).

Проведення Д-т 124 К-т 154 здійснюється на суму первісної вартості нематеріального активу, створеного підприємством. Витрату продовольчої сировини на проведення експериментів зі створення ноу-хау відображають проведенням Д-т 154 К-т

281 «Товари на складі», оскільки згідно з Інструкцією № 291 підприємства громадського харчування повинні для обліку продовольчих ТМЦ використовувати рахунок 28 «Товари».

Отже, суму своїх витрат на створення ноу-хау франчайзер повинен зарахувати на баланс. Вартість же створення торгової марки в обліку франчайзера відображено по-іншому. У п. 9 П(С)БО 8 зазначено, що витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» тут не підійде, оскільки на ньому згідно з Інструкцією № 291 ведеться облік вартості розробок, якщо вони відповідають вимогам П(С)БО 8, тоді як створення бренду неможливо підвести під визначення розробок. Проте торгова марка має для збуту продукції та надання послуг таке саме значення, що й відповідна реклама.

Стосовно франшизи, то в момент надання права користування своїми нематеріальними активами франчайзер отримує довгострокове право грошової вимоги до франчайзі. Із самого початку дії договору активи франчайзера збільшуються на суму довгострокової дебіторської заборгованості франчайзі, що й відображають за дебетом рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» (субрахунок 183). Оскільки заборгованість франчайзі зі сплати франшизи погашатиметься частковими платежами протягом тривалого терміну, то довгостроковому активу, що виник, в обліку франчайзера має відповідати нарахування доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69. На момент початкового виникнення боргу за франшизу франчайзер обліковує не самі доходи, а доходи майбутніх періодів, оскільки фактичне користування франшизою відбувається в майбутньому. У п. 61 П(С)БО 2 зазначено, що до складу доходів майбутніх періодів входять доходи, отримані в поточному періоді, але які належать до наступних звітних періодів. І якщо в Інструкції № 291 [7] у тексті до рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» перелічено лише різні грошові надходження, однак перелік цей невичерпний, то про можливість кореспонденції рахунків Д-т 18 К-т 69 там ідеться однозначно.

Згідно з п. 5 П(С)БО 11 «Зобов’язання», якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його суму зараховують до складу доходу звітного періоду. Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності» на підставі того, що оплатне надання франшизи, не будучи реалізацією нематеріальних активів, належить до неосновної діяльності франчайзера і дозвіл на користування нематеріальними активами за своєю природою, а також відповідно до ГКУ, не є наданням послуг, тому субрахунок 703 застосовувати не можна. Рахунок 71 «Інший операційний дохід» містить спеціальний субрахунок 713 для обліку доходу від операційної оренди активів, а для обліку доходу від надання франшизи спеціального субрахунка немає. Тому потрібно використовувати субрахунок 719.

Дохід від надання франшизи, що нараховується за звітний період, франчайзер повинен відображати проведенням Д-т 69 К-т 719. При тому поточну дебіторську заборгованість з оплати франшизи не можна обліковувати за дебетом рахунка 36 (оскільки франчайзі – не замовник послуг). Логічним буде проведення Д-т 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» К-т 183, оскільки відповідно до Інструкції №

291 на субрахунку 373 здійснюють облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.

У разі сплати роялті виходячи з договірного відсотка від торгової виручки франчайзі франчайзер здійснює облік без використання рахунків 18 і 69, оскільки загальна вартість франшизи апріорі невідома. Доходи після закінчення кожного місяця або кварталу нараховують проведенням Д-т 373 К-т 719. На практиці, коли франчайзер має багато франчайзі, може трапитися й так, що доходи від франчайзингу є порівнянними (та навіть більшими) за розміром від його основних доходів. Тоді франчайзинг є основною діяльністю такого франчайзера (особливо, якщо у його статуті обумовлено можливість заняття подібним бізнесом). Проте кредитувати все одно потрібно субрахунок 719 (оскільки в Плані рахунків рахунок 70 не має субрахунка, що відповідає доходам від франчайзингу), але з відображенням відповідної суми в рядку 010 Звіту про фінансові результати.

На практиці не виключено використання субрахунків другого порядку 703.1, 703.2 тощо. Проте за змістом франчайзингу субрахунок 703 для нього не підходить. Необхідно законодавчо доповнити рахунок 70 «Доходи від реалізації» субрахунком «Інші доходи основної діяльності», на якому могли б обліковувати свої основні доходи франчайзери, холдинги, торговці ЦП, лізингові компанії та інші господарюючі суб'єкти.

Франчайзі – це людина або компанія, що купує у франчайзера можливість навчання й отримання допомоги у створенні бізнесу й виплачує сервісну плату (роялті) за використання товарного знака, ноу-хау і системи ведення робіт франчайзера. Франчайзі сам оплачує витрати на створення бізнесу. Із наперед визначеною загальною вартістю отриманої франшизи (привілей у користуванні торговими марками і ноу-хау франчайзера) франшизоотримувач повинен враховувати як нематеріальний актив на балансовому субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» (за вирахуванням ПДВ), оскільки до інших нематеріальних активів належить право на проведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо (п. 5 П(С)БО 8).

Водночас нематеріальний актив (придбаний або отриманий) відображають у балансі, якщо є вірогідність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначеною (п. 6 П(С)БО 8).

Для обліку прав на використання привілеїв передбачено субрахунок 127. Цей субрахунок дебетується в кореспонденції з кредитом рахунка 55, оскільки маємо довгострокове платіжне зобов'язання франчайзі, яке, як і всі зобов'язання, визнають, якщо його оцінка може бути достовірно визначеною й є вірогідність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення (п. 5 П(С)БО 11). Відразу дебетується субрахунок 127, минаючи субрахунок 154, оскільки франчайзі в такому разі отримує саме право користування чужою торговою маркою, а не набуває її у власність і не створює своїми зусиллями.

Якщо ж виплати роялті ґрунтуються на договірному відсотку від торгової виручки франчайзі, то облік здійснюють без використання рахунків 127 і 55, оскільки загальна вартість франшизи апріорі невідома. Витрати на виплату «плаваючих» роялті нараховують після закінчення кожного місяця проведенням Д-т 93 К-т 685 (сума за вирахуванням ПДВ).

Згідно з Інструкцією № 291 витрати франчайзі, пов'язані з освоєнням нового виробництва, належать до витрат майбутніх періодів. Вони охоплюють витрати продовольчої сировини і напівфабрикатів, а також оплату праці вже навченого персоналу в період контрольних (на підприємстві франчайзі) випробувань його готовності до виконання замовлень майбутніх клієнтів відповідно до нормативів якості й часу, встановлених франчайзером. Облік вартості отриманих від франчайзера послуг із навчання персоналу (за вирахуванням ПДВ) здійснює франчайзі за п. 9 П(С)БО 8, згідно з яким витрати на підготовку і перепідготовку кадрів не визнають активом, а вони підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому їх здійснювали. Цю суму відносять до дебету рахунка 93 (разом з усіма іншими витратами обігу сільськогосподарських підприємств).

Висновки. Франчайзинг – це особлива форма організації бізнесу, що дає змогу розвиватися малим підприємствам і збільшує обсяги реалізації великих фірм за рахунок взаємодії цих двох типів суб'єктів. Для останнього десятиріччя, протягом якого франчайзинг широко поширився в Україні, характерні відсутність стабільності економіки країни, постійні стрибки в її розвитку, що призводить до відповідних різких коливань попиту на всі види товарів, регулярних перерозподілів власності, які не можуть не впливати на франчайзі. У сучасних умовах в українському законодавстві недостатньо розкриті облікові аспекти франчайзингу, що зумовлює суперечки у процесі такої діяльності.

Бібліографічний список

1. Бедринець М. Д. Франчайзинг: світовий досвід і перспективи розвитку в Україні / М. Д. Бедринець // Фінанси України. – 2001. – № 2. – С. 96-104.
2. Ґудзь О. Договір франчайзингу: світовий досвід і перспективи розвитку в Україні / О. Ґудзь, О. Кохановська // Людина і політика. – 2003. – № 1. – С. 129-136.
3. Сидоров Я. Франчайзинг – нова договірна форма здійснення бізнесової діяльності в Україні / Я. Сидоров // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 2. – С. 25-33.
4. Федоренко В. Г. «Підприємництво» / В. Г. Федоренко, М. П. Денисенко., М. М. Руженський. – К. : МАУП, 2005. – 280 с.
5. Федулова Л. І. Бізнес-менеджмент / Л. І. Федулова, В. Г. Федоренко, В. Ф. Гриньов. – К. : МАУП, 2007. – 632 с.
6. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – Спецвипуск № 135, № 13 (1046). – С. 3 – 102.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 // Право. Податки. Консультації : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 21-76.

Лиса О., Андрушко Р. Обліково-правові аспекти франчайзингу

Доведено, що проблему ефективного ведення бізнесу можна вирішити застосуванням такої форми ділового співробітництва, як франчайзинг, що дає змогу суттєво полегшити ділові відносини та просунути продукцію на ринку. Висвітлено недоліки та переваги франчайзингу, досліджено законодавчо-нормативну базу його регулювання та особливості бухгалтерського обліку у франчайзера та франчайзі.

Ключові слова: франчайзинг, договір, роялті, ліцензія, франчайзі.

Lysa O., Andrushko R. Accounting-law aspects of franchising

Solve the problem of efficient business is possible through the use such form of business cooperation as a franchise, which permit significantly facilitate business relationships and promoting products on the market. The article highlights the advantages and disadvantages of franchising, studied law - regulatory framework for regulation and accounting features of the franchisor and the franchisee.

Key words: franchise, contract, royalty, license, franchisee.

Лыса О., Андрушко Р. Учетно-правовые аспекты франчайзинга

Доказано, что решить проблему эффективного ведения бизнеса можно путем использования такой формы делового сотрудничества, как франчайзинг, что позволяет существенно облегчить деловые отношения и продвижение продукции на рынке. Рассматриваются недостатки и преимущества франчайзинга, исследованы законодательно-нормативная база его регулирования и особенности бухгалтерского учета у франчайзера и франчайзи.

Ключевые слова: франчайзинг, договор, роялти, лицензия, франчайзи.