

УДК 675

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФРАНШИЗЫ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Н.А. БОРЕЙКО

(Полоцкий государственный университет)

Исследуется бухгалтерский учет франшизы в современных условиях хозяйствования. Рассмотрены различные подходы к определению понятия «франшиза», порядок ее учета в бухгалтерской практике Российской Федерации, Молдовы и Казахстана, предложена обоснованная методика учета франшизы с учетом особенностей законодательства Республики Беларусь. Сделан вывод о том, что франчайзинг сегодня – один из динамично развивающихся видов предпринимательской деятельности, который предполагает передачу в пользование комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (франшизы).

Введение. Известные экономисты Стивен Спинелли-мл. и Роберт Розенберг утверждали, что «Франчайзинг представляет собой мощное средство решения экономических задач» [1, с. 25]. В Западной Европе и Америке франчайзинг достиг высокого уровня. Используя данный вид деятельности, в США работает более 4,5 тыс. компаний. Становление франчайзинга в Республике Беларусь также имеет место, однако его развитие затруднено во многом из-за отсутствия законодательной базы и обоснованных методик учета данного развивающегося вида деятельности. Разработка методик бухгалтерского учета специфических объектов и процессов, возникающих при использовании франчайзинга, позволит сформировать достоверную информацию для принятия решения о целесообразности использования франчайзинга, а также способствовать его развитию в Республике Беларусь.

Основная часть. Франчайзинг, по нашему мнению, – это один из способов коммерциализации интеллектуальной собственности, представляет собой вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых хозяйствующих субъектов, при котором одна организация (франчайзер) предоставляет на возмездной основе (посредством франчайзинговых платежей) на определенный срок и на оговоренной территории другой организации (предпринимателю) или группе организаций (предпринимателям) франчайзи – право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также осуществлять техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.

Согласно данному подходу франчайзер предоставляет на возмездной основе франчайзи «право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности». Данное положение закреплено также и главой 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» Гражданского кодекса Республики Беларусь. В главе 53 Кодекса указано, что правообладатель предоставляет «Комплекс исключительных прав (лицензионный комплекс), включающий право использования фирменного наименования правообладателя и нераскрытой информации, в том числе секретов производства (ноу-хау), а также других объектов интеллектуальной собственности» [2]. Данное предоставляемое право или комплекс прав в экономической литературе и в нормативных актах некоторых стран именуется франшизой. Так, экономисты С.А. Сосна, Е.Н. Васильева указывают, что франчайзинг предполагает «предоставление франшизы» [3, с. 145]. Франшиза, по мнению О.Ю. Акимова, – это лицензия, разрешающая использовать франчайзи целый комплекс прав, принадлежащих франчайзеру [4, с. 164]. Как отмечает В. Колесников, «франшиза – это право на создание франшизного предприятия» [5, с. 27]. Аналогичного подхода, заключающегося в том, что франшиза – это предоставляемое право при заключении договора франчайзинга, придерживаются такие авторы, как И.В. Рыкова, Я.И. Функ, В. Довгань и другие.

Таким образом, франшиза является предметом договора франчайзинга и включает в себя право пользования как отдельным объектом интеллектуальной собственности, так и целым комплексом таких объектов. Данное предоставляемое (получаемое) право (франшиза) является объектом бухгалтерского учета и для франчайзера, и для франчайзи.

Исключительное право на объекты интеллектуальной собственности, предоставляемое по договору франчайзинга, принадлежит только франчайзеру. Соответственно, франчайзи, подписывая договор франчайзинга, получает право пользования объектами интеллектуальной собственности, т.е. неисключительное право. В связи с тем, что для франчайзи получаемая франшиза не является исключительным правом, в экономической литературе и в законодательстве различных стран постсоветского пространства возникает много споров по поводу того, является ли полученная франшиза нематериальным активом для франчайзи или ее необходимо признать в учете и отчетности в качестве расходов.

Так, в Российской Федерации полученная франшиза отражается за балансом. Этот факт закреплен в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденном Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н. В пункте 39 ПБУ 14/2007 указано, что «нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем

(лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре» [6]. А платежи, «производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора» [6]. Таким образом, основным критерием признания нематериальными активами в законодательстве Российской Федерации является наличие исключительного права.

В то же время в Республике Молдова согласно НСБУ № 13 «Учет нематериальных активов», который разработан на основе Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) № 38 «Нематериальные активы», критерием признания не является наличие исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности. Согласно пункту 8 НСБУ № 13 «Нематериальный актив признается как актив (принимается на учет), если

а) существует обоснованная уверенность, что в результате его использования предприятие получит экономическую выгоду (прибыль);

б) он может быть оценен с большой степенью достоверности» [7].

Одновременно в пункте 5 данного нормативного акта указано, что к нематериальным активам относятся «франшизы – права, предоставляемые одним предприятием (правообладателем) другому юридическому или физическому лицу на использование определенной формулы, продукта или технологии производственного процесса за обусловленное вознаграждение» [7]. Таким образом, в бухгалтерской практике Республики Молдова франшиза, которую получает франчайзи, признается нематериальным активом.

Следует отметить, что в Республике Казахстан для регламентации учета нематериальных активов применяются Международные стандарты финансовой отчетности. Для возможности такого применения разработаны Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ – IAS) № 38, рекомендованные к применению Экспертным Советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно Протоколу от 23 марта 2005 года № 2. В названных методических рекомендациях сказано, что «Данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) № 38 «Нематериальные активы» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) № 38 «Нематериальные активы» [8]. Таким образом, можно сделать вывод, что в Республике Казахстан порядок учета нематериальных активов полностью соответствует МСФО № 38 «Нематериальные активы».

В свою очередь согласно МСФО № 38 актив признается нематериальным при условии соответствия трем критериям: идентифицируемости, контролю над ресурсами и наличию будущих экономических выгод. Относительно приобретаемой франшизы сомнений в том, что она соответствует критерию «наличие будущих экономических выгод», нет. Так как франчайзи, приобретая франшизу, планирует увеличение прибыли либо экономии затрат в результате ее использования, критерий «контроль над ресурсом» согласно пункту 11 МСФО № 38 означает, что организация имеет право на получение экономических выгод от использования актива и может ограничить доступ других организаций к этим выгодам. Франчайзи, приобретая франшизу, получает право извлекать экономическую выгоду от ее использования. В то же время одним из условий франчайзингового договора является неразглашение коммерческой тайны. Тем самым франчайзи ограничивает доступ другим организациям к извлечению выгоды от использования его франшизы. Под критерием «идентифицируемость» согласно пункту 12 МСФО № 38 понимается: «актив:

а) может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена, либо в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством;

или

б) возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации, или других прав и обязанностей» [9].

Конечно, франчайзи не имеет право продавать либо передавать полученную франшизу, однако оно возникает из договорных прав, а именно из договора франчайзинга. Следовательно, приобретаемая франшиза соответствует критерию идентифицируемости. Таким образом, согласно МСФО № 38 франшиза, которую получает франчайзи, является нематериальным активом.

В Республике Беларусь также наблюдается практика сближения национального бухгалтерского учета и МСФО. Одним из шагов к сближению является вступление в силу с 1 января 2013 года Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 25 от 30.04.2012 (далее – Инструкция № 25). Согласно пункту 7 Инструкции № 25 к нематериальным активам относятся имущественные права, «вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством» [10]. Таким образом, нормы отечественного законодательства получаемую франшизу относят к нематериальным активам.

Согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению, утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2012, для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен счет 04 «Нематериальные активы». «К счету 04 “Нематериальные активы” могут быть открыты субсчета по видам нематериальных активов» [11].

Обобщая вышесказанное, рекомендуем организациям учитывать получаемый в пользование комплекс объектов либо отдельные объекты интеллектуальной собственности посредством франчайзинга на отдельном субсчете 08-04-2 «Приобретение франшизы» с отнесением на счет 04 «Нематериальные активы» субсчет 04-1 «Франшиза полученная». Стоимость данного нематериального актива, на наш взгляд, складывается из размера единовременного взноса, если он предусматривается договором франчайзинга, и стоимости предфранчайзинговых затрат. Так, в пункте 34 Инструкции № 25 указано, что «Начисленные по договорам суммы единовременных платежей пользователями отражаются по дебету счета 08 “Вложения в долгосрочные активы” и кредиту счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”» [10].

Предлагаемая методика учета получаемой франшизы у франчайзи представлена в таблице 1.

Таблица 1

Предлагаемая методика учета франшизы у франчайзи

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Начислен разовый франчайзинговый платеж	08-04-2	60
Отражен НДС	18	60
Отнесены на увеличение стоимости франшизы предфранчайзинговые затраты	08-04-2	08-04-1
Принята к учету франшиза по первоначальной стоимости	04-1	08-04-2

Источник: собственная разработка.

Предлагаемая методика позволяет: франчайзи сформировать достоверную информацию о стоимости получаемых в пользование объектов интеллектуальной собственности, что повышает его привлекательность перед инвесторами и другими пользователями бухгалтерской отчетности; франчайзеру организовать контроль использования предоставляемого по договору франчайзинга комплекса прав. Предоставленное право пользования комплексом исключительных прав также будет являться объектом бухгалтерского учета у франчайзера. Пунктом 33 Инструкции № 25 установлено, что «предоставленные правообладателями нематериальные активы в пользование учитываются правообладателями на счете 04 “Нематериальные активы”» [10]. Однако, на наш взгляд, для формирования достоверной информации об использовании имущества организации необходимо организовать обособленный учет активов, переданных в пользование. Инструкция № 25 не регламентирует организацию обособленного учета предоставляемых прав. В то же время в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) Российской Федерации, утвержденном Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 года № 153н закреплено, что: «Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара)» [6].

Как отмечалось выше, для отражения информации о наличии права на использование имущества согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Данный нормативный акт предусматривает открытие субсчетов по видам нематериальных активов. Принятая методика не позволяет организовать обособленный учет активов, переданных в пользование. В тоже время в Российской Федерации Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. № 38н, предусмотрена возможность открытия субсчета «Нематериальные активы, переданные в пользование» к счету 04 «Нематериальные активы» [12]. На наш взгляд, представляется целесообразным закрепить в Типовом плане счетов бухгалтерского учета и в Инструкции по его применению возможность открытия субсчета к счету 04 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование».

При наличии указанного субсчета франчайзер при передаче прав на использование отдельного объекта интеллектуальной собственности должен будет с субсчета, на котором учитывался данный объект, перенести его на субсчет 04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование». При передаче в пользование комплекса объектов интеллектуальной собственности (что чаще встречается при франчайзинге) на счете 04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование» франчайзер может сформировать стоимость и состав предоставляемого комплекса. Например, у потенциального франчайзера открыты следующие субсчета к счету 04 «Нематериальные активы»: 04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»; 04-2 «Товарный знак»; 04-3 «Ноу-хау» и т.д. по видам имеющихся нематериальных активов.

Таким образом, предлагаемая методика учета предоставляемого права пользования нематериальными активами имеет вид, отоброженный в таблице 2. Методика позволит сформировать достоверную

информацию об имуществе франчайзера и об его использовании; получить данные для анализа эффективности коммерциализации интеллектуальной собственности.

Таблица 2

Предлагаемая методика учета предоставляемого права пользования нематериальными активами		
Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
На дату регистрации договора франчайзинга отражается передача права пользования отдельным объектом интеллектуальной собственности	04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»	04 -2 «Товарный знак»
На дату регистрации договора франчайзинга отражается передача права пользования комплекса объектов интеллектуальной собственности	04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»	04-2, 04-3 и т.д.

Источник: собственная разработка.

Заключение. Предлагаемые обоснованные и усовершенствованные методики учета предоставляемых прав по договору франчайзинга (франшизы), основанные на системе синтетических счетов, суб-счетов и счетов аналитического учета, в отличие от существующих *позволяют сформировать* достоверную информацию о стоимости и составе получаемых (передаваемых) в пользование объектов интеллектуальной собственности; данные для анализа эффективности коммерциализации интеллектуальной собственности посредством использования франчайзинга. Закрепление предлагаемых методик в национальных стандартах бухгалтерского учета позволит избежать разнорантности учета однородных операций, что в свою очередь приведет к унификации учета франчайзинговой деятельности, и, как следствие, будет преодолен один из барьеров, затрудняющих развитие франчайзинга в Республике Беларусь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Спинелли-мл. Франчайзинг – путь к богатству / Спинелли-мл., Б. Розенберг; пер. с англ. – М.: ООО «Издат. Дом Вильямс», 2007. – 384 с.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1999 г. № 218-3 (в редакции Закона Республики Беларусь от 8 июля 2008 г. № 366-3).
3. Сосна, С.А. Франчайзинг. Коммерческая концессия / С.А. Сосна. – М.: ИКЦ «Академкнига», 2005. – 375 с.
4. Акимов, О.Ю. Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития / О.Ю. Акимов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.
5. Колесников, В. Построение франчайзингового бизнеса. Курс для правообладателей и пользователей франшизы / В. Колесников. – СПб.: Питер, 2008. – 288 с. – (Серия «Владельцам бизнеса»).
6. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007: Положение по бухгалтерскому учету): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 27 дек. 2007 г. № 153н.
7. Учет нематериальных активов: Нац. стандарт бухгалтерского учета 13 Респ. Молдова.
8. Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) № 38, рекомендованные к применению Экспертным Советом М-ва финансов Респ. Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно Протоколу от 23 марта 2005 года № 2.
9. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.
10. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь № 25 от 30.04.2012 (в редакции постановления от 31.05.2013 № 35).
11. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь № 50 от 29.06.2011 (в ред. постановления от 02.12.2013 № 71).
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 7 мая 2003 г. № 38н).

Поступила 03.04.2014

ACCOUNTING FRANCHISE IN THE CONTEMPORARY ECONOMY

N. BOREIKO

Franchaying today is one of the fastest growing kind of entrepreneurial activity, which involves the transfer of a set of exclusive rights to use the intellectual property (the franchise). The article discusses the different approaches to the definition of a franchise, and the procedure of accounting in the accounting practice of the Russian Federation, Moldova and Kazakhstan, and offered a reasonable method of accounting franchise taking into account peculiarities of the domestic legislation.