

Особенности учета франчайзинговых операций Задорожник В. Ю.

*Задорожник Виктория Юрьевна / Zadorojnyuk Victoria Yurevna - кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Донецкий Национальный Технический Университет, г. Донецк*

Аннотация: в статье рассмотрена сущность франчайзинга как объекта бухгалтерского учета. Особое внимание уделено выявлению недостатков и противоречий в бухгалтерском и налоговом учете операций по договорам коммерческой концессии. Приведен порядок отражения сумм паушального платежа и роялти в учете у франчайзера и франчайзи.

Ключевые слова: коммерческая концессия, франчайзинг, договор, паушальный платеж, роялти, учет, налогообложение.

Одним из возможных вариантов применения нематериальных активов в предпринимательской практике является договор франчайзинга.

В украинском и российском законодательстве договорам франчайзинга соответствует термин "коммерческая концессия". В соответствии со ст.1115 ГКУ, по договору коммерческой концессии одна сторона (правовладелец) обязывается предоставить второй стороне (пользователю) за плату право пользования в соответствии с ее требованиями комплексом надлежащих этой стороне прав с целью изготовления и (или) продажи определенного вида товара и (или) предоставления услуг [2].

Порядок отражения в учете операций по договорам франчайзинга весьма сложен. Ведь такой договор обычно является комплексным, и его составляющие для учетных целей необходимо правильно идентифицировать. Для отражения договоров франчайзинга в учете важно их правильно классифицировать. Обычно выделяют следующие виды договоров франчайзинга: товарный франчайзинг - является продажей товаров, производимых франчайзером под зарегистрированным товарным знаком. По таким договорам франчайзи могут оказывать еще и сопутствующие услуги (пример - автодилеры, владеющие сервисными центрами обслуживания определенных марок автомобилей); производственный франчайзинг - франчайзер, владеющий запатентованной технологией изготовления продукции, обеспечивает франчайзи сырьем и передает права на использование своей технологии. К примеру, производители безалкогольных напитков продают концентраты сиропов франчайзи, производящим продукт под торговой маркой франчайзера; сервисный франчайзинг - франчайзи получает право заниматься определенным видом деятельности под торговой маркой франчайзера (используется в сфере услуг: парикмахерские, гостиничный бизнес, рестораны); франчайзинг бизнес-формата - франчайзер передает франчайзи товарный знак, технологию ведения бизнеса, свои конкурентные преимущества и оказывает поддержку на всем протяжении действия договора. При этом франчайзи полностью идентифицируется с франчайзером и становится частью общей корпоративной системы [7-10].

Таким образом, в зависимости от вида заключенного договора франчайзинга в его рамках могут быть осуществлены, в частности, следующие операции: франчайзер передает франчайзи в пользование на определенный или неопределенный срок принадлежащие ему права интеллектуальной собственности, в том числе право на использование технологии, что обычно сопровождается передачей документации; франчайзер может проводить консультации, обучение работников франчайзи и оказывать иные услуги с целью реализации полученных франчайзи прав; франчайзер может передавать оборудование в аренду франчайзи; франчайзер может продавать франчайзи свои товары с целью их последующей реализации.

Ввиду различия договоров франчайзинга порядок отражения операций по таким договорам зависит от их конкретного содержания. Платеж за использование переданных франчайзером прав соответствует определению роялти. В соответствии с П(С)БУ 15 [4], роялти - любой платеж, полученный в качестве вознаграждения за пользование или предоставление права на пользование любым авторским и смежным правом на литературные произведения, произведения искусства или науки, включая компьютерные программы, другие записи на носителях информации, видео- или аудиокассеты, кинематографические фильмы или пленки для радио- или телевизионного вещания, любым патентом, зарегистрированным знаком на товары и услуги или торговой маркой, дизайном, секретным чертежом, моделью, формулой, процессом, правом на информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау). В налоговом же учете это определение, идентичное бухгалтерскому, с учетом дополнения таким объектом собственности как передача организаций вещания. Более полная формулировка дана в пп.14.1.225 НКУ [1].

При этом в НКУ дано уточнение, что роялти не считаются платежи за получение объектов собственности во владение или распоряжение или собственность лица, условия использования которых дают право пользователю продать или совершить отчуждение другим способом или разгласить информацию относительно полученного опыта.

Выплата роялти в денежной форме не является объектом обложения НДС на основании пп. 196.1.6 НКУ. Важно верно определить, являются ли данные выплаты роялти. Например, с 01.01.2016 года произошли изменения в налоговом законодательстве относительно роялти. Согласно НКУ не имеют налогового статуса "роялти" платежи, осуществляемые по лицензионным договорам с конечными пользователями, которые используют программы по своему назначению и не предназначены для перепродажи. Не является роялти и приобретение объектов интеллектуальной собственности, в которых зафиксировано авторское право (например, диск с записями песен, фильмов и т.п.). Такие платежи будут расцениваться как услуги, а также будут облагаться НДС.

Вопрос налогообложения роялти необходимо рассматривать с двух сторон - как со стороны лица, которое получает доход в виде роялти, так и со стороны, которая это роялти выплачивает. Получатель такого дохода должен включить этот платеж в состав прочих доходов, что в учете отражается записью Дт 373 "Расчеты по начисленным доходам" Кт 719 "Прочие доходы операционной деятельности". Датой включения будет дата начисления таких доходов в соответствии с условиями договоров.

Относительно лица, которое уплачивает эти суммы, то оно сможет включить их в расходы при условии, что такие расходы связаны с хозяйственной деятельностью. Такие расходы относятся к расходам двойного назначения и учитываются в составе прочих расходов, что в учете отражается записью Дт 949 "Прочие расходы операционной деятельности" Кт 685 "Расчеты с прочими кредиторами". Датой включения будет дата подписания акта приема-передачи лицензионных прав или совершения начисления в соответствии с договором.

Если такие расходы можно связать с конкретным объектом расходов, то они будут включаться в состав себестоимости таких объектов, что в учете отражается записью Дт 23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы" Кт 685 "Расчеты с прочими кредиторами". В таком случае такие расходы признаются в момент получения доходов от реализации товаров, работ или услуг.

Выплачиваемые роялти не включаются в состав расходов, если они выплачиваются: юридическим лицам, освобожденных от уплаты налога на прибыль (ст.154 НКУ); юридическим лицам, уплачивающих налог на прибыль по другим ставкам, нежели установленной ст. 151 НКУ; лицам, уплачивающих налог на прибыль в составе других налогов (плательщики ФСН и единого налога).

В соответствии с п. 20 П(С)БУ 15 доход, возникающий в результате использования активов предприятия другими сторонами, признается в виде роялти, если: вероятно поступление экономических выгод, связанных с такой операцией; доход может быть достоверно оценен.

Платеж в договоре франчайзинга может: перечисляться на регулярной основе; уплачиваться единовременно (паушальный платеж); перечисляться комбинировано (регулярные платежи плюс одноразовый платеж).

На практике сумма паушального платежа при подписании договора франчайзинга в учете франчайзера отражается записью Дт 373 "Расчеты по начисленным доходам" Кт 719 "Прочие доходы операционной деятельности", а в учете франчайзи - Дт 949 "Прочие расходы операционной деятельности" Кт 685 "Расчеты с прочими кредиторами". Данные бухгалтерские записи нарушают принцип начисления и соответствия доходов и расходов, так как сумма паушального платежа относится к будущим периодам. Для разграничения расходов и доходов между смежными учетными периодами с целью равномерного их включения в результаты деятельности того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени их фактического осуществления или получения, рекомендуется использовать счета 39 "Расходы будущих периодов" и 69 "Доходы будущих периодов" соответственно. Порядок отражения операций по учету паушального платежа и роялти в бухгалтерском учете у франчайзера и франчайзи приведены в табл.1 и 2.

Таблица 1. Бухгалтерский учет у франчайзера

п /п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Начислен паушальный платеж по договору	373 "Расчеты по начисленным доходам"	69 "Доходы будущих периодов"
2	Получен паушальный платеж по договору	311 "Текущие счета в национальной валюте"	373 "Расчеты по начисленным доходам"
3	Включен паушальный платеж в состав доходов отчетного периода	69 "Доходы будущих периодов"	719 "Прочие доходы операционной деятельности"
4	Начислено роялти за текущий период по договору	373 "Расчеты по начисленным доходам"	719 "Прочие доходы операционной деятельности"
5	Получено роялти по договору	311 "Текущие счета в национальной валюте"	373 "Расчеты по начисленным доходам"

В бухгалтерском учете получение франчайзи права на использование объектов интеллектуальной собственности не может считаться получением или приобретением нематериальных активов. Поскольку пользователю по договору передается лишь право использовать данные объекты в своей хозяйственной деятельности, то и оснований для отражения в учете поступления нематериальных активов нет. Соответственно, такие платежи за использование нематериальных активов правообладателя в бухгалтерском учете считаются роялти и будут отражены в составе расходов пользователя.

Таблица 2. Бухгалтерский учет у франчайзи

п /п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Начислен паушальный платеж по договору	39 "Расходы будущих периодов"	685 "Расчеты с прочими кредиторами"
2	Получен паушальный платеж по договору	685 "Расчеты с прочими кредиторами"	311 "Текущие счета в национальной валюте"
3	Включен паушальный платеж в состав расходов отчетного периода	23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы", 949 "Прочие расходы операционной деятельности"	39 "Расходы будущих периодов"
4	Начислено роялти за текущий период по договору	23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы", 949 "Прочие расходы операционной деятельности"	685 "Расчеты с прочими кредиторами"
5	Получено роялти по договору	685 "Расчеты с прочими кредиторами"	311 "Текущие счета в национальной валюте"

Для франчайзера получение вознаграждения по договору будет также считаться роялти, а их сумма будет отражаться в составе прочих операционных доходов.

С целью определения суммы дохода и расходов, роялти и паушальный платеж распределяются между периодами действия договора. Поэтому в договоре важно указать срок, на который передаются права по нему. Стоит заметить, что плата за оказанные франчайзером услуги выделяется в договоре не всегда. Некоторые услуги франчайзер может оказывать как сопутствующие переданному праву на информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау). Обычно стоимость подобных услуг входит в общий платеж по договору и трактуется как роялти. Между тем есть ряд услуг, которые не могут включаться в понятие роялти - к примеру, техническая поддержка или монтаж оборудования франчайзера. Такие услуги следует выделять в договоре отдельно - тогда они отражаются по общим правилам, предусмотренным для учета услуг.

Таким образом, в бухгалтерском учете получение франчайзи права на использования объектов интеллектуальной собственности не может считаться получением или приобретением нематериальных активов. Поскольку пользователю по договору передается лишь право использовать данные объекты в своей хозяйственной деятельности, то и оснований для отражения в учете поступления нематериальных активов нет. Соответственно, такие платежи за использования нематериальных активов правообладателя в бухгалтерском учете считаются роялти. и будут отражены в составе расходов пользователя. Для франчайзера получение вознаграждения по договору будет также считаться роялти, а их сумма будет отражаться в составе прочих операционных доходов. При этом роялти и паушальный платеж признаются по принципу начисления согласно экономическому содержанию соответствующего соглашения.

Литература

1. Налоговый кодекс Украины от 18.11.2010 № 2755-VI (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755> (дата обращения: 30.04.2016).
2. Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 № 435-IV [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://kodeksy.com.ua/ka/grajdanskiy_kodeks_ukraini.htm. (дата обращения: 30.04.2016).
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утв. Приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. №242 (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4043.html (дата обращения: 30.04.2016).
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утв. Приказом Министерства финансов Украины от 29.11.99 г. №290 (с изменениями и дополнениями).

- [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата обращения: 30.04.2016).
5. Инструкция об использовании Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. №291 (с изменениями и дополнениями). Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4186.html (дата обращения: 30.04.2016).
 6. Российская ассоциация франчайзинга. [Электронный ресурс] Режим доступа - <http://www.rusfranch.ru> (дата обращения: 25.02.2016).
 7. *Лопушанский Т. В.* Правовой и экономический аспект развития франчайзинга в странах ЕС и Украине // Внешняя торговля: Право и Экономика, 2007. № 4 (33). С.56-61.
 8. *Львова И.* Франчайзинг в Украине // Все для бухгалтера в торговле, 2007.№ 9. -С. 6 – 8.
 9. *Суковатый А. В.* Особенности реализации франчайзинга в Украине // Проблемы науки.,2007. № 2. С.14-18.
 10. The Franchise MBA: Mastering the 4 Essential Steps to Owning a Franchise Paperback – May 22, 2013 by Nick Neonakis (Author), Sagar Rambhia (Contributor), Aditya Rengaswamy (Contributor)