

УДК 339.1

Наталія КРАВЧУК; Сергій СПИВАК

Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя, Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ФРАНЧАЙЗИНГУ

***Резюме.** Досліджено ефективний і бюджетний механізм комерціалізації високоліквідних об'єктів інтелектуальної власності. Висвітлено передумови виникнення та формування франчайзингу як ефективного способу ведення бізнесу. Розкрито економічну сутність франчайзингу для цілей бухгалтерського обліку та переваги франчайзингу: впізнаваність бренду, зниження ризику невдачі, легко знайти фінансову підтримку і легко налаштувати бізнес. Розкрито історію франчайзингу. Відображено економічну сутність франчайзингу в бухгалтерському обліку з використанням визначення Міжнародної федерації франчайзингу, Асоціації, Європейської федерації франчайзингу та українських вчених. На основі цього було сформовано самовизначення франчайзингу як форми взаємодії між двома або більше незалежними господарськими суб'єктами, заснованої на співробітництві й регульованою франчайзинговими угодами. Доведено необхідність і відображено методику обліку до витрат франчайзингу на рахунку передфранчайзингових витрат. Відображено особливості обліку об'єктів інтелектуальної власності у франчайзера і франчайзі. Розкрито види франчайзингових платежів. Обґрунтовано порядок облікового відображення об'єктів інтелектуальної власності у франчайзера та франчайзі. Розкрито види та особливості їх обліку на рахунках доходів і витрат у сторін франчайзингової угоди.*

***Ключові слова:** франчайзинг, франшиза, франчайзі, франчайзер, франчайзингова угода, передфранчайзингові витрати, нематеріальні активи, паушальний внесок, роялті.*

Nataliia KRAVCHUK; Sergii SPIVAK

Ternopil Ivan Pul'uj National Technical University, Ternopil, Ukraine

ECONOMIC CONTENT AND ACCOUNTING OF FRANCHISING

***Summary.** The article investigates the effective and budget mechanism of commercialization of highly liquid intellectual property objects. Franchising developed over time as an efficient way to do business. Franchising offers brand recognition, lower risk rate for failure, easy to find financial support and easy set up in a business. On the other hand, franchising has also some difficulties which are high costs, strict rules and dependency. History of franchising was covered. The economic essence of franchising in accounting was shown by using the definition from the International Franchise, Association and European Franchise Federation and Ukrainian scholars. Self-definition of franchising was formed - a form of interaction between two or more independent business entities, based on cooperation and regulated by franchising agreement. The necessity and method of accounting before franchising expenses on the prepaid expenses account were proved. Accounting features of the intellectual property objects of the franchisor and the franchisee were grounded. The types of franchise fees were discovered. The intellectual property objects created by ourselves are the development of the franchisor. It was shown on the balance sheet of the franchisor as an intangible asset. The franchisee does not have ownership of the objects of the intellectual property of the franchisor. The franchisee only pays a lump sum and a franchise royalty. That's why accounting for incomes and expenses of the franchisor and the franchisee were shown.*

Key words: franchising, franchise, franchisee, franchisor, franchise agreement, before franchising expenses, intangible assets, lump sum, royalty.

Вступ. У сучасних умовах господарювання зростає роль бізнес-моделей, що засновані на перевірній концепції успіху. Одним із ефективних бюджетних механізмів для розвитку мережі збуту продукції, залучення нових інвестицій та інтеграції підприємств у різних сферах діяльності, покращення взаємодії підприємств малого і великого бізнесу є франчайзинг. Завдяки йому можливо збільшити рентабельність та частку на ринку суб'єктів малого підприємництва, успішно боротися з конкурентами, посиливши конкурентні переваги учасників мережі стосовно інших учасників аналогічного ринку, забезпечити можливість швидшого виходу на ринок.

На сьогодні франчайзинг широко розповсюджений у зарубіжній практиці й визнаний прогресивнішою формою ведення бізнесу. Популярність франчайзингу у світі, комплексний характер та високий рівень прозорості відносин, переваги взаємовигідних системних зв'язків з ефективним розподілом капіталовкладень зумовлюють привабливість франчайзингу як інструмента виходу з економічної кризи, що панує в Україні.

Спеціальне законодавство по франчайзингу розроблене у багатьох розвинених країнах світу, таких, як Іспанія, Італія, США, Франція, Канада тощо. Однією з проблем українського законодавства є відсутність уніфікації термінології франчайзингу, в тому числі й для цілей бухгалтерського обліку. При цьому проблема полягає не стільки у виборі правильного терміна, а більше у змісті, який у нього вкладається.

Українське законодавство не містить визначення договору франчайзингу або франшизи. Натомість вживанішим є термін комерційна концесія, що не відповідає світовій практиці та створює непорозуміння у відносинах з іноземними контрагентами, збільшує ризик зловживань і порушень у сфері франчайзингу. Недосконалість законодавчої бази та відсутність особливого правового регулювання франчайзингу, яке б замінило положення Господарського та Цивільного кодексу, стримує розвиток ефективних взаємовідносин франчайзингу в Україні.

Також слід визнати наявність цілої низки економічних, організаційно-правових та соціально-психологічних факторів, які «тормозять» поширення франчайзингу в Україні.

На популяризацію франчайзингу в Україні має вплив також побудова раціонального відображення в системі бухгалтерського обліку франчайзингових операцій, зокрема облік передфранчайзингових витрат, визнання, оцінювання та оприбуткування франшизи, облік нарахування та сплати паушального внеску за вступ до мережі та роялті, облік придбання сировини, матеріалів, нематеріальних активів та основних засобів у франчайзі та здійснення взаєморозрахунків, облік визнання та списання доходів і витрат у системі франчайзингових взаємовідносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання історичного виникнення, трактування сутності та облікового відображення операцій за договорами франчайзингу відображені в працях багатьох науковців, зокрема О.С. Височан, Л.В. Момот, О.В. Овдій, В.К. Макарович, Є.Н. Васильєва, М.І. Кутер, М.В. Мельник, Г.В. Пономаренко, Я.В. Соколова, Є.А. Черепанової, О.В. Золотової, О.Є. Кузьміна, О.П. Корольчук, І.В. Рикової, А.В. Цират, А.В. Череп.

Проблемам розвитку франчайзингу присвячено також багато робіт зарубіжних учених, таких, як Роберт М. Розенберг, Сью Берлі, Стівен Спінеллі, Ян Мюррей, Скот А. Шейн тощо. Одночасно з цим залишаються поза увагою методичні аспекти відображення в обліку операцій, передбачених франчайзинговою угодою.

Мета статті та постановка завдання. Основне завдання статті полягає у розкритті виникнення, сутності франчайзингу для цілей обліку та розробленні методичних обґрунтувань з організації обліку франчайзингових операцій.

Виклад основного матеріалу. Термін «франчайзинг» походить від англійського «franchising» – право, привілей, а термін «франшиза» від французького – пільга, привілей, що за змістом є рівноцінними поняттями. В Оксфордському словнику англійської мови (1933 р.) зазначено, що франчайзинг – усі права та свободи єпископатів, подаровані королівською короною, а франшиза – ярмарки, ринки та інші місця, призначені для ведення торгівлі.

Франчайзинг виник ще з часів середньовіччя. Королі Англії наділяли своїх близьких високопоставлених підданих правом особисто збирати податки на певних територіях. Взамін на це право король вимагав виконання своїх умов – наприклад, забезпечення солдатами для армії, участь у воєнних діях. Вільним людям була надана франшиза продавати свої товари на ринках і ярмарках за відповідну плату. Саме це формувало підґрунтя для розвитку франчайзингу протягом кількох століть.

У найбільш типовій формі франчайзинг виник у британській системі «пов'язаних домів», яку використовували пивовари в 1800-х роках для підтримки необхідного обсягу продажів та яка є ефективним комерційним механізмом і донині. У той час влада видавала особливу ліцензію на продаж спиртних напоїв власникам заїжджих дворів. Для того, щоб платити за ліцензію і за сам двір, власникам необхідно було витратити величезну суму грошей. Про це дізнавалися пивовари й пропонували в позику необхідну суму грошей власникам заїжджих дворів за умови реалізації ними пива.

У середині XIX століття франчайзинг вийшов на комерційний рівень у США і вперше почав використовуватися компанією Зінгер, що виготовляла швейні машинки. Після завершення громадянської війни в США в середині 1800-х років Зінгер розгорнув серійне виробництво, що дозволило компанії здійснювати продажі за найконкурентнішим цінам. Однак організувати централізоване сервісне обслуговування швейних машинок і заміну несправних запчастин в одному місці виявилось економічно не вигідним. Один із голів корпорації висунув пропозицію продавати за пільговими цінами незалежним агентам право на реалізацію й використання назви бренду на певній території та зобов'язання обслуговування швейних машин на вимогу. Такий двосторонній договір став початком становлення франчайзингу в світі.

Аналогічна система була розроблена в 1898 р. компанією «Дженерал Моторс» (General Motors), відповідно до якої дилери не мали права продавати машини інших виробників і були зобов'язані вкласти в справу власний капітал для забезпечення високого рівня обслуговування й підтримки іміджу фірми – продавця франшиз. За приклад «Дженерал Моторс» взяла компанія «Рексол» (Rexall), яка вдало продавала франшизи на організацію своїх аптек [4].

Ефективно франчайзинг застосовується в даний час в індустрії пляшкових безалкогольних податків компаніями «Кока-Кола» (Coca-Cola) «Пепсі» (Pepsi), «Севен-Ап» (7-UP). Завдяки франшизі подібні компанії отримали можливість виробляти концентрований сироп централізовано й розподіляти його місцевим заводам з розливу, що перебувають у власності й керованим франчайзі, які в підсумку ставали керівниками місцевих роздрібних продажів. Франчайзі мали і мають право купувати фірмові пляшки й використовувати фірмові товарні знаки.

У 1920-х роках у США ідея франчайзингу як форми ведення бізнесу змістилася в бік відносин «оптовик – роздрібний продавець». Оптовий продавець (або франчайзер) давав можливість невеликим роздрібним торговельним організаціям отримувати додаткову вигоду від численних знижок, використовувати марку торговельної фірми і при цьому зберігати свою незалежність.

З 1930 р. у США після кризи в економіці нафтопереробні компанії перейшли на систему управління своїми заправними станціями як франчайзинговими одиницями. Здаючи в оренду бензоколонки франчайзі, нафтопереробні компанії отримували ренту й

мали можливість популяризувати імідж компанії, в той час як франчайзі могли встановлювати ціни відповідно до місцевих умов. У результаті значно виріс рівень продажів машинного пального і відповідно збільшився прибуток.

У кінці 1940-х років брати Макдональд, власники невеликого придорожного кафе, вирішили поліпшити обслуговування клієнтів і збільшити дохід. З цією метою вони скоротили число найменувань страв до трьох, стандартизували технологію їх приготування й уніфікували рецептуру. Така реорганізація значно підвищила ефективність і знизила витрати, а однакове меню «Макдональдс» (McDonald's) створило нове покоління клієнтів, які знали, що в будь-якому ресторані «Макдональдс» їх чекають швидке обслуговування і звичний набір страв [4].

Аж до 1950-х років більшість компаній, що використовували франчайзингову систему, розглядали франчайзинг як ефективний метод розподілу продукції та послуг. Це приклади традиційного франчайзингу, або франчайзингу першого покоління.

Бум франчайзингу 1950-х років відноситься до другого покоління франшиз, відомих як «бізнес – формат франшизи» (англ. Business Format Franchise). Це особливий метод ведення комерційної діяльності з самого початку таким чином, щоб франчайзер отримував додаткову вигоду від швидкого зростання при обмеженому ризику, а франчайзі – від того, що входив до перевіреної комерційної системи з гарантованою можливістю отримання доходу.

У США бурхливому розвитку франчайзингу сприяв прийнятий 1946 року закон про товарні знаки. Додатковий прибуток підприємці отримували вже завдяки тому, що надання права іншим підприємствам на використання своїх товарних знаків під різнобічним контролем і захистом закону дозволяла власникам без великих додаткових витрат розширювати межі свого бізнесу.

Існує багато визначень франчайзингу як і його форм, що зумовлено індивідуальними особливостями розвитку різних країн.

Збільшення кількості франчайзингових підприємств зумовило необхідність законодавчого врегулювання та забезпечення захисту споживачів. Міжнародна асоціація франчайзингу (IFA) була заснована в 1960 році з членством в організації франчайзерів, франчайзі та постачальників. Вони прийняли Етичний кодекс аби створити основи для впровадження найкращих практик у відносинах франчайзингу членів IFA [2; 91].

Міжнародна асоціація франчайзингу визначає франчайзинг «як угоду чи ліцензію між двома юридично незалежними сторонами, яка надає особі або групі людей (франчайзі) право продавати товар або послугу з використанням торгової марки або торгової марки іншого бізнесу (франчайзер)». Франчайзі уповноважений продавати товар або послугу з використанням оперативної системи франчайзера, обов'язково сплачуючи збори франчайзеру за надані права, а франчайзер натомість зобов'язаний надавати підтримку франчайзі.

Британська франчайзингова асоціація (БФА) (British Franchise Association) визначає франшизу як контрольну ліцензію, видану однією особою (франчайзером) іншій особі (франчайзі), яка:

- дає дозвіл або зобов'язує франчайзі займатися протягом періоду франшизи певним бізнесом, використовуючи специфічну назву, що належить або асоціюється з франчайзером;

- дає право франчайзеру здійснювати контроль протягом усього періоду франшизи за якістю ведення бізнесу, що є предметом франшизи;

- зобов'язує франчайзера надавати франчайзі допомогу при веденні бізнесу, що є предметом франшизи (допомога в організації підприємства, навчання персоналу, управління продажами тощо);

- зобов'язує франчайзі регулярно протягом усього періоду франшизи виплатити франчайзеру певні грошові суми в оплату франшизи або товарів, послуг, наданих франчайзером франчайзі [2; 92].

Найбільш чітко трактування франчайзингу дає Європейська Федерація Франчайзингу, що була створена у 1972 р. як міжнародна неурядова некомерційна організація, яка об'єднала дев'ять держав: Австрію, Бельгію, Данію, Німеччину, Італію, Нідерланди, Великобританію, Португалію та Францію. На сьогодні ЄФФ є єдиною представницькою організацією франчайзингового сектора в Європі, якою створено Європейський Кодекс Етики Франчайзингу і визначено етичні норми поведінки в сфері франчайзингових відносин. Франчайзинг відповідно – це система маркетингу товарів та/або послуг та/або технології, яка побудована на тісній і постійній співпраці між незалежними, фінансово відокремленими юридичними особами: франчайзером й індивідуальними франчайзі. Франчайзер надає франчайзі право в обмін на пряме чи непряме фінансування використовувати його торгову марку та/або знак, ноу-хау, ділові й технічні прийоми ведення бізнесу, право на постійне отримання комерційної й технічної допомоги в межах і на термін письмової франчайзингової угоди, а також зобов'язує франчайзі вести бізнес відповідно до концепції франчайзера [3].

Л. Петришин та Л. Гнатишин під франчайзингом розуміють систему договірних відносин між підприємствами, при яких одна сторона – франчайзер – від свого імені та під власним товарним знаком надає іншій – франчайзі: право на виробництво або реалізацію визначеного виду продукції; конкретні послуги, передбачені франчайзинговою угодою; право на отримання технічної та організаційної допомоги [1; 34].

О.В. Маковіччук трактує франчайзинг як договірні відносини, на основі яких одна сторона передає іншій стороні за платню на певний термін чи безстроково права на використання торговельної марки, фірмового найменування, ноу-хау тощо, надає їй консультаційну чи технічну допомогу у виробництві й реалізації продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

В.К. Макарович за своєю сутністю франчайзинг визначає як форму співпраці між юридично та фінансово незалежними сторонами, в рамках яких одна сторона (франчайзер) зобов'язується передати іншій стороні (франчайзі) за винагороду на визначений термін або без такого, комплекс виключних прав на використання торгового знаку, фірмового найменування, послуг, технологічного процесу і/або спеціалізованого обладнання, ноу-хау, комерційної інформації, а також інших об'єктів виключних прав, що охороняються законом [6; 257].

Узагальнюючи викладене, вважаємо, що франчайзинг – форма взаємодії двох або кількох незалежних суб'єктів господарювання діяльності, заснована на співробітництві та регульована договором, при якій одна організація (франчайзер) надає на платній основі (отримуючи франчайзингові платежі) на певний термін і на обумовленій території іншій організації (підприємцю) або групі організацій (підприємців) – франчайзі – право на використання комплексу виключних прав на об'єкти інтелектуальної власності, а також здійснює технічну, маркетингову і консультаційну підтримку протягом терміну дії договору франчайзингу.

Тобто франчайзинг передбачає наявність двох суб'єктів:

- франчайзі – організація, для якої франчайзинг є способом залучення інтелектуальної власності в господарський оборот;
- франчайзера – організація, для якої франчайзинг є способом комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності.

Специфічною особливістю франчайзингу є те, що потенційні сторони вступають у відносини до підписання самого франчайзингового договору. Дані відносини

трактуються деякими економістами (С.А. Сосна, Є.Н. Васильєва) як «дофраншизні відносини» [5]. Названі попередньо-договірні відносини можна закріпити у вигляді підписання попереднього договору про наміри співпраці на умовах франчайзингу. У цьому договорі суттєвими умовами є:

- ознайомлення потенційного франчайзі з інформацією про франчайзера та специфікою його роботи;
- прийняття з боку франчайзі зобов'язань про нерозповсюдження отриманої інформації, що складає комерційну таємницю франчайзера;
- оплата франчайзеру певної суми в якості несумлінності, якщо потенційний франчайзі відмовиться підписати франчайзинговий договір;
- перелік критеріїв, яким повинен відповідати потенційний франчайзі.

Підприємствам для виконання умов попереднього договору й підписання франчайзингу слід оплатити певну суму в якості гарантії та здійснити ряд інвестиційних вкладень (купівля чи оренда приміщення, придбання обладнання тощо) з метою відповідності пред'явленим критеріям. Дані витрати здійснюються організаціями до моменту підписання договору франчайзингу та підтверджуються документально попереднім договором, мають конкретну вартісну оцінку то, як наслідок, можуть знайти відображення в системі обліку як специфічний об'єкт обліку – «передфранчайзингові витрати».

Суб'єкти франчайзингу передфранчайзингові витрати несуть у поточному періоді, однак відносяться ці витрати до майбутніх періодів, оскільки понесені з метою підписання франчайзингової угоди. Тому облік «передфранчайзингових витрат» доцільно відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і в подальшому списувати на рахунки витрат від операційної діяльності (23, 91 – 94) у випадку підписання франчайзингового договору або на рахунок інших витрат (97) у випадку відмови від підписання франчайзингової угоди.

Для забезпечення більшої аналітичності в обліку до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» рекомендуємо відкрити субрахунок 1 «Передфранчайзингові витрати». Дебет рахунка 391 «Передфранчайзингові витрати» застосовувати в кореспонденції з рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням».

За допомогою такої методики можна проконтролювати рівень витрат, що понесені до моменту підписання договору франчайзингу з метою їх мінімізації, сформулювати об'єктивну інформацію про величину витрат поточного звітного періоду, виокремити дані, необхідні для аналізу ефективності використання франчайзингу.

Франчайзинг є немонетарним активом, немає матеріальної форми, може бути ідентифікований та використовується підприємством більше 12 місяців. Тому його можна зарахувати до складу нематеріальних активів (ст. 2, 8 П(С)БО 8) франчайзера.

Створене власними силами ноу-хау, тобто певні рецепти, технології й т.п., є розробкою франчайзера. Вони відображаються на балансі франчайзера як нематеріальний актив у сумі прямих витрат, понесених на його створення на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а при введенні активу в експлуатацію на субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» (п. 4, 7, 17 П(С)БО 8).

Витрати на створення власної торгової марки згідно з п. 9 П(С)БО 8 не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Тому витрати на створення власної торгової марки слід відображати на рахунку 93 «Витрати на збут», оскільки роль торгової марки для збуту продукції така ж як і маркетингових заходів по її просуванню споживачеві.

При підписанні договору франчайзингу франчайзер передає в користування комплекс прав на об'єкти промислової власності (секрети виробництва, торгову марку тощо). Тому логічно, що вартість франшизи повинна включати в себе вартість усіх об'єктів інтелектуальної власності, що до неї входять. Здавалося купівля франшизи у франчайзі теж повинна відображатися на субрахунках 154 та 124. Однак насправді у франчайзі не виникає права власності на об'єкти інтелектуальної власності франчайзера. Франчайзі лише сплачує паушальний внесок та роялті за франшизу.

Враховуючи вимоги Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій на рахунках класу 1 «Необоротні активи», до яких, зокрема, й належать нематеріальні активи, узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності та принцип повноти висвітлення. Отримані права на використання нематеріальних активів, франчайзі має відображати на позабалансовому рахунку. Зокрема, рекомендуємо для цього застосовувати рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», субрахунок 011 «Права на використання об'єктів інтелектуальної власності, отримані від франчайзера», за дебетом якого відображати збільшення залишку при отриманні таких прав, а зменшення – при закінченні дії договору франчайзингу.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 15 «Дохід», будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) є роялті [6; 258].

У договорах франчайзингу може бути обрана одна зі схем сплати роялті:

- разовий паушальний внесок на початку дії договору (або на іншу дату);
- регулярні (протягом дії договору) платежі-роялті за фіксованою ставкою або як певний відсоток від змінної торгової виручки;
- один певний платіж на початку дії контракту плюс регулярний потік роялті до закінчення його терміну.

Згідно з п. 20 П(С)БО 15 дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається, зокрема, у вигляді роялті, якщо є ймовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією та дохід визнаний за принципом нарахування може бути достовірно оцінений.

У бухгалтерському обліку регулярні платежі-роялті за фіксованою ставкою у франчайзера будуть відображатися проведенням: Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Витрати на сплату роялті відповідно до пп. 15.4 та п. 19, 20 П(С)БО 16 можуть потрапити до виробничих витрат, загальнопромислових витрат, витрат на збут або до інших операційних витрат (субрахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальнопромислові витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Тому в бухгалтерському обліку регулярні платежі-роялті за фіксованою ставкою у франчайзі будуть відображатися проведенням: Дт 23, 91, 93, 94 – Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Якщо ж роялті сплачуються одноразово як паушальний внесок, то франчайзер на загальну суму нарахованих роялті відображає заборгованість франчайзі за Дт 373 або Дт 183 «Інша дебіторська заборгованість» (якщо роялті сплачується за період більше одного

року) – Кт 69 «Доходи майбутніх періодів». Отримуючи суму роялті, здійснюють запис Дт 311 – Кт 373, 183 та одночасно визнають дохід: Дт 69 – Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності». У франчайзі сплата паушального внеску до витрат потрапить частинами з використанням рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», за дебетом якого відобразатимуть усю суму роялті, сплачену за рік (кілька років). Далі вже в кожному місяці (кварталі) дії на підставі бухгалтерської довідки витрати з рахунка 39 потраплятимуть відповідно на рахунки 23, 91, 93, 94, залежно від того, для яких цілей використовуються отримані права.

Якщо роялті сплачуються від виторгу, франчайзер веде облік роялті без використання рахунків 183 і 69, оскільки загальна вартість франшизи невідома. Доходи тоді відразу нараховуються проводкою Дт 373 – Кт 719 після закінчення кожного місяця або кварталу, а витрати у франчайзі – Дт 23, 91, 93, 94 – Кт 685.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Франчайзинг є ефективним механізмом, що забезпечує комерціалізацію науково-технічних розробок і високоліквідних об'єктів інтелектуальної власності, а також є дієвим способом упровадження інноваційних технологій з метою створення конкурентоспроможної інноваційної економіки.

Вивчення особливостей франчайзингу дозволило виявити новий об'єкт обліку, що виникає в організацій, які планують підписання франчайзингової угоди, – передфранчайзингові витрати. Суть методики обліку передфранчайзингових витрат полягає у відображенні потенційними франчайзі вказаних витрат на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Необхідність обліку вищевказаних витрат зумовлена тим, що франчайзі необхідно контролювати свої витрати в переддоговірний період з метою їх мінімізації та для прийняття управлінських рішень про доцільність підписання в подальшому франчайзингового договору. Зазначені витрати за умови підписання франчайзингового договору включаються до загального обсягу поточних витрат. У разі, якщо франчайзинговий договір не буде підписаний, суму понесених передфранчайзингових витрат необхідно відобразити у складі інших витрат.

Використана література

1. Гнатишин, Л. Суть франчайзингу та відображення його в обліку [Текст] / Л. Гнатишин, Л. Петришин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2010. – № 17/2. – С. 33 – 38.
2. Дмитришин, В.С. Міжнародний досвід правового регулювання відносин у сфері франчайзингу [Текст] / В.С. Дмитришин // Часопис цивілістики. – 2012. – № 13. – С. 90 – 94.
3. Європейський Кодекс Етики Франчайзингу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://franchising.ua/franchayzing/94/evropeyskiy-kodeks-etiki-franchayzingu/>
4. Новосельцев, О. Франчайзинг: история развития, правовое регулирование, оценка [Текст] / О. Новосельцев // Финансовая газета. – № 18. – 1999 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.lawmix.ru/bux/156613>
5. Макарович, В.К. Франчайзинг: обліковий аспект [Текст] / В.К. Макарович, Т.Ю. Климко, Ш.Ш. Балог // Вісник Донецького національного університету, сер. В: Економіка і право. – 2015. – № 1. – Режим доступу: <http://jvestnik-c.donnu.edu.ua/article/view/310>
6. Серпенінова, Ю.С. Франчайзинг: сутність та порядок відображення в обліку [Текст] / Ю.С. Серпенінова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Хмельницький – 2014. – № 1. – С. 256 – 260.

Отримано 11.11.2017