

Н. А. Борейко

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ**

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2018

УДК 657
ББК 65.052
Б82

Рекомендовано к изданию советом учреждения образования
«Полоцкий государственный университет» в качестве монографии
(протокол № 3 от 01.11 2017)

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

доктор экономических наук, профессор,
директор ЗАО «АудитКонсульт»
С. Л. Коротаев;

доктор экономических наук, профессор,
первый проректор Полоцкого государственного университета
С. Г. Вегера

Борейко, Н. А.

Б82

Бухгалтерский учет и анализ эффективности франчайзинговых операций в системе управления интеллектуальной собственностью : моногр. / Н. А. Борейко. – Новополоцк : Полоцкий государственный университет, 2018. – 132 с.

ISBN 978-985-531-586-6.

Монография посвящена актуальным вопросам выявления эффективных механизмов управления интеллектуальной собственностью по средствам франчайзинга и обоснованию учетно-аналитического обеспечения данного механизма. Представлены рекомендации по организации бухгалтерского учета франчайзинговых операций и анализа их эффективности, отвечающие современным требованиям формирования информационной базы для целей управления, не противоречащих международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, характеризующихся высокой степенью достоверности, экономичностью.

Предназначена для научно-педагогической общественности, студентов, аспирантов и специалистов органов государственного управления, предприятий, использующих в своей деятельности франчайзинг, а также слушателей институтов повышения квалификации.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-985-531-586-6

© Борейко Н. А., 2018
© Полоцкий государственный университет, 2018

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время франчайзинг представляет собой динамично развивающийся вид экономической деятельности, успешно используемый во многих странах и представляющий собой глобальный трансфер знаний, ноу-хау, идей производства и реализации товаров (услуг), а также концепцию ведения бизнеса. В европейских странах количество предприятий, использующих франчайзинг, с каждым годом увеличивается. Для Республики Беларусь это относительно новый вид предпринимательской деятельности, и официально его использование стало возможным в 2005 г. после вступления в силу гл. 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». По данным Национального центра интеллектуальной собственности Республики Беларусь, на начало 2015 г. зарегистрировано 198 договоров франчайзинга, в т.ч. за 2006–2011 гг. – 100 договоров, в течение 2012–2014 гг. – 98 договоров. Как показывает статистика, масштабы использования франчайзинга не столь значительны, однако положительная динамика наблюдается. Расширению использования франчайзинга в Республике Беларусь способствовала разработка мероприятий по его развитию, указанных в Программе государственной поддержки малого и среднего предпринимательства в Республике Беларусь на 2013–2015 годы.

Вместе с тем существует ряд объективных причин низкого уровня развития франчайзинга в Республике Беларусь, основной из которых является наличие противоречий отечественного законодательства в части формирования концепции франчайзинга. Так, в мировой практике франчайзинг включает в себя три составляющие: товарный знак, ноу-хау (технология ведения бизнеса) и обучение. В Республике Беларусь товарный знак не рассматривается в качестве объекта интеллектуальной собственности, что затрудняет формирование франчайзинговой концепции и отражение в бухгалтерском учете как франшизы, так и других объектов учета, характерных для франчайзинга.

Вследствие этого необходима разработка научно обоснованных рекомендаций по организации бухгалтерского учета франчайзинговых операций и анализа их эффективности, отвечающих современным требованиям формирования информационной базы для целей управления, не противоречащих международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, характеризующихся высокой степенью достоверности, экономичностью.

Различные аспекты бухгалтерского учета нематериальных активов как объектов интеллектуальной собственности рассматривались в работах белорусских (В.Б. Гурко, Д.А. Панков, В.И. Стражев), российских (Р.П. Булыга, Н.М. Балакирева, В.Ф. Палий, С.Н. Поленова, Я.И. Устинова), украинских (Ф.Ф. Бутынец и др.) экономистов. Гражданско-правовые аспекты использования интеллектуальной собственности освещены в работах С.Ф. Сокола, Л.А. Новоселовой, М.И. Брагинского и др. Вопросы управления интеллектуальной собственностью рассмотрены в исследованиях В.И. Кудашева, Ю.В. Нечепуренко, Л.С. Валунировой, А.В. Сучковой и др. Проблемам оценки интеллектуальной собственности посвящены труды таких авторов, как Г.И. Олехнович, К.К. Арабьяк, Р. Рейли и др. Механизм организации франчайзинговой системы и принципы ее работы описаны зарубежными (Ж. Дельтей, Спинелли-мл., Ф. ДеЛюка, Я. Мюррей), российскими (Л.И. Ерохина, Р.Б. Кац, И.В. Рыкова, С.А. Сосна, В. Колесников), белорусскими (Д.В. Алейников и др.) авторами.

Однако остаются не в полной мере разработанными вопросы бухгалтерского учета франчайзинговых операций и анализа их эффективности как механизма управления интеллектуальной собственностью, что еще раз подтверждает актуальность избранной темы.

**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ФРАНЧАЙЗИНГА
КАК МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ**

**1.1. Экономическая сущность интеллектуальной собственности
как объекта бухгалтерского учета**

Экономика Республики Беларусь за последние годы прошла нелегкий путь становления и развития. За истекшее время произошли значительные социально-экономические изменения. Ряд этих изменений связан с формированием и развитием института интеллектуальной собственности. На сегодняшний день интеллектуальная собственность представляет собой экономический ресурс с огромным потенциалом. Данный ресурс обеспечивает рост и доходность как отдельно взятого производства, так и государства в целом.

Интеллектуальная собственность включает в себя совокупность исключительных прав и состоит из многообразия объектов, имеющих обоснованную денежную оценку, поэтому ее необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета. Сделки, совершаемые с объектами интеллектуальной собственности, должны находить свое отражение в бухгалтерском учете как правообладателей, так и пользователей. Достоверное отражение данного объекта учета позволит формировать объективную информацию о финансовом положении и экономической привлекательности организаций для инвесторов.

Однако относительная новизна данной категории, несовершенство действующего законодательства, регулирующего порядок бухгалтерского учета интеллектуальной собственности, отсутствие четкого понятийного аппарата вызывают множество проблем, связанных с таким отражением.

В имеющейся учебной и научной литературе несмотря на высокий интерес ученых и законодателей к данной категории отсутствует единый подход к экономическому содержанию категории «интеллектуальная собственность» и ее составляющих.

Нормативным правовым актом Республики Беларусь, определяющим понятие и отношения в сфере интеллектуальной собственности, является Гражданский кодекс Республики Беларусь (далее – ГК РБ). Однако данный

В законе не содержится прямого указания на то, что данный акт содержит в себе ряд противоречий. Во-первых, в ГК РБ интеллектуальная собственность определяется как «исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности» [28]. В то же время в соответствии со ст. 980 ГК РБ, к объектам интеллектуальной собственности относятся и результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота. Таким образом, положения ст. 980 ГК РБ противоречат определению интеллектуальной собственности, данному в названии главы 60 «Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность)». Согласно ст. 980 ГК РБ, интеллектуальная собственность – это и результаты интеллектуальной деятельности, и средства индивидуализации, а определение, содержащееся в названии главы, включает в себя лишь «результаты интеллектуальной деятельности» [28].

Во-вторых, само выделение двух различных групп объектов интеллектуальной собственности: результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации участников гражданского оборота, является спорным и противоречивым. На взгляд автора, средства индивидуализации, такие как фирменные наименования, товарные знаки, также являются результатами интеллектуальной деятельности, т.к. они создавались в процессе интеллектуального труда и творчества. И отделение средств индивидуализации от результатов интеллектуальной деятельности не является правомерным. Как минимум необходимо наличие пояснения: приравниваются или не приравниваются средства индивидуализации к результатам интеллектуальной деятельности. Например, в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее – ГК РФ) данное пояснение имеется: «Результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц...» [29].

Кроме того, следует отметить, что в ГК РФ (гл. 69) фигурирует такое понятие, как «интеллектуальное право», которое включает в себя исключительное право на объекты интеллектуальной собственности и личные неимущественные права. Характеристика данной категории, указанная в ГК РФ, дает точное представление о правах, возникающих по отношению к объектам интеллектуальной собственности. В ГК РБ понятие «интеллектуальное право» отсутствует, а в различных статьях гл. 60 ГК РБ дается описание имущественного права, личного неимущественного права и исключительного права на объекты интеллектуальной собственности. Следует отметить, что описания названных категорий не структурированы и приводят к затруднениям в понимании сущности интеллектуальной собственности и прав, возникающих на объекты интеллектуальной собственности.

Как отмечалось выше, интеллектуальная собственность включает множество различных объектов, имеющих обоснованную денежную оценку, что в свою очередь позволяет рассматривать ее как объект бухгалтерского учета. Вместе с тем в практике существует большое число сделок с объектами интеллектуальной собственности, что влечет за собой необходимость налогообложения данных сделок. Следовательно, определение интеллектуальной собственности и объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, для целей налогообложения должно найти отражение в таком нормативном правовом акте, как Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее – НК РБ). В Общей части НК РБ дано определение для целей налогообложения таким категориям, как «товар», «работа», «услуга». Категория «интеллектуальная собственность» в данном правовом акте не рассматривается. Можно было бы предположить, что при совершении сделок с объектами интеллектуальной собственности имущественные права на данные объекты в этом случае выступают как товар для целей налогообложения. Однако в ст. 29 Общей части НК РБ указывается, что «товаром признается имущество (за исключением имущественных прав), реализуемое либо предназначенное для реализации, если иное не установлено таможенным законодательством» [57]. Другими словами, имущественные права в целом, в т.ч. имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, не признаются товаром для целей налогообложения. Таким образом, НК РБ не дает определение категории «интеллектуальная собственность», что в свою очередь влечет за собой отсутствие унифицированного подхода к определению налогооблагаемой базы и расчету налогов при совершении сделок с объектами интеллектуальной собственности. В налоговом законодательстве Российской Федерации дано определение, что при соблюдении ряда критериев результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности признаются для целей налогообложения нематериальными объектами. Так, в п. 3 ст. 257 гл. 25 НК РФ указано: «В целях настоящей главы нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)» [58]. Положения названной статьи НК РФ дают основания делать вывод, что результаты интеллектуальной деятельности и объекты интел-

лектуальной собственности признаются нематериальными активами. Однако четкое определение категории «интеллектуальная собственность» отсутствует и в данном нормативном правовом акте.

В отечественном законодательстве имущественные права на объекты интеллектуальной собственности также признаются нематериальными активами. Данное положение закреплено в «Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 25 от 30.04.2012 г. (далее – Инструкция № 25) [36]. В ней сказано, что к нематериальным активам относятся имущественные права в отношении объектов интеллектуальной собственности и имущественные права, вытекающие из лицензионных договоров [36].

В Инструкции № 25, как и в выше рассматриваемых нормативных правовых актах, представлен лишь перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, но само определение понятия «интеллектуальная собственность» не рассматривается.

Таким образом, в основополагающих нормативных правовых актах Республики Беларусь, таких как Гражданский кодекс, Налоговый кодекс, Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, отсутствует четкое определение категории «интеллектуальная собственность».

Несмотря на то, что впервые понятие «интеллектуальная собственность» было определено еще в 1967 г. Стокгольмской конвенцией, учредившей Всемирную организацию интеллектуальной собственности, интерес к рассматриваемой категории в отечественной и зарубежной экономической и юридической литературе достаточно высок. Следует отметить, что среди ученых наблюдается отсутствие единого мнения в определении сущности данной категории. Подходы авторов к определению сущности интеллектуальной собственности представлены в приложении А. Рассмотрев определения интеллектуальной собственности, данные различными отечественными и зарубежными авторами, можно выделить ряд основных подходов к определению сущности интеллектуальной собственности:

- *юридический* (Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лазовский, А.Н. Азрилиян, В.Н. Шимов, А.Н. Тур, В.Г. Гавриленко, Г.С. Вечканов, В.И. Кушлин, В.Г. Золотогоров, О.В. Новосельцев и др.);

- *экономический* (А.Д. Никипелов, В.В. Ольховский, С.Н. Поленова, И.И. Маслакова и др.).

Юридический подход предполагает рассмотрение категории «интеллектуальная собственность» как права собственности на результаты интел-

лектуальной деятельности или на интеллектуальный продукт. Однако в современных учебниках гражданского права и в научной литературе довольно часто встречается концепция, согласно которой право собственности может распространяться лишь на вещи, т.е. имущественные права могут быть только вещными. Основными аргументами в подтверждение данной концепции является то, что в системе континентального права, включая гражданское законодательство Республики Беларусь, Российской Федерации, содержание права собственности раскрыто в ГК в разделе II «Право собственности и другие вещные права». Сама формулировка данного раздела исключает возможность отнесения прав собственности к неимущественным, нематериальным объектам гражданских прав. Также следует отметить, что во втором разделе ГК не нашлось места для характеристики прав на нематериальные объекты имущества. Вторым аргументом для сторонников данной концепции является то, что в разделе IV как ГК РБ, так и ГК РФ само право собственности не упоминается и не характеризуется, а рассматриваются такие категории, как «личные имущественные» и «неимущественные права» и «исключительное право». Необходимо отметить и такой факт – сам термин «интеллектуальная собственность» в разделе IV ГК РФ встречается лишь один раз (ст. 1225 ГК РФ).

По мнению ведущего научного сотрудника РНИИС Л.А. Новоселовой, именно из-за вышеприведенных фактов «... возникли и до сих пор продолжают интенсивные дискуссии и теоретиков, и практиков гражданского права по поводу возможности или невозможности распространения права собственности на нематериальные объекты имущественных отношений» [64].

А поскольку такие дискуссии еще ведутся, то неправомерно трактовать категорию «интеллектуальная собственность» лишь как собственность на результаты интеллектуальной деятельности.

Авторы *экономического* подхода придерживаются мнения, что интеллектуальная собственность – это «рыночный ресурс» [85], «самостоятельный социально-экономический институт» [106], «система экономических отношений между субъектами рынка...» [108] и т.д. По нашему мнению, авторы, приверженцы экономического подхода, во многом правы. Так, является неоспоримым, что на сегодняшний момент интеллектуальная собственность представляет собой рыночный ресурс, способный обеспечить финансовую независимость и экономический рост любого предприятия. Несомненно и то, что интеллектуальная собственность представляет собой систему экономических отношений. Однако любые экономические отношения могут цивилизованно развиваться, если они имеют юридическое обеспечение.

В этой связи при тесной взаимосвязи юридических и экономических трактовок сущности интеллектуальной собственности является целесообразным выделение третьего подхода – *смешанного*. К авторам смешенного подхода можно отнести Н. Уолла, Я. Маркузе, Д. Лайнза, Г.В. Бромберга, Я.И. Устинову и др. По их мнению, интеллектуальная собственность представляет собой право использования результата интеллектуальной творческой деятельности либо право на продукт интеллектуального творчества. Согласно Л.И. Абалкину, одному из приверженцев данного подхода, «интеллектуальная собственность – собирательное понятие, включающее права, которыми регулируются отношения, складывающиеся в процессе создания продуктов интеллектуального труда, обмена ими и их использования» [118, с. 738]. Следует отметить, что перечисленные авторы избегают термина «право собственности», однако они не отвергают наличие правовой составляющей рассматриваемого понятия. Эти же авторы подчеркивают наличие экономических отношений, возникающих по поводу результатов интеллектуального труда. Однако у авторов нет определенности, какие именно права должны быть на продукт интеллектуального творчества. И этот вопрос, на наш взгляд, является одним из главных в выявлении сущности интеллектуальной собственности, т.к. в экономической и юридической литературе встречаются различные определения вышеназванных прав, а именно: имущественные права, исключительные права, интеллектуальные права, право на использование.

Интеллектуальная собственность является рыночным ресурсом, который имеет свою обоснованную денежную оценку, с ним возникают различные экономические действия, имеющие юридическое обеспечение (создание, купля-продажа, обмен и т.д.), поэтому интеллектуальную собственность следует рассматривать и как объект бухгалтерского учета. Таким образом, на пересечении юридического и экономического подходов к определению сущности интеллектуальной собственности нами выделен *бухгалтерский подход*.

Данного подхода придерживаются также и такие экономисты, как Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, которые отмечают, что «интеллектуальная собственность может приобретать денежную оценку и значиться в балансовом отчете фирмы как нематериальные активы» [115, с. 146].

Взаимосвязь различных подходов к определению сущности интеллектуальной собственности представлена на рисунке 1.1.

Сторонниками бухгалтерского подхода выступают не только зарубежные, но и российские экономисты, в частности В.В. Головин. Автор при-

держивается мнения, что «ИМА – исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, признаваемые за организацией, удовлетворяющие требованиям, предъявляемым к активам, предполагаемые к использованию в процессе производства или для целей управления в течение длительного времени и подтвержденные документально» [27, с. 9]. Обобщив вышесказанное, можно сделать вывод, что состав нематериальных активов складывается из объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь, объекты интеллектуальной собственности являются элементами понятия «интеллектуальная собственность». Из чего следует, что сам термин «интеллектуальная собственность» шире понятий «нематериальный актив» и «объекты интеллектуальной собственности».



Рисунок 1.1. – Взаимосвязь подходов к сущности интеллектуальной собственности

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Объединив мнения различных авторов и проведя анализ подходов к определению сущности интеллектуальной собственности, представленный в таблице 1.1, можно выделить особенности, характеризующие данную категорию:

- какое право возникает у обладателя интеллектуальной собственности, т.е. *правовая основа*;
- на что возникает право, т.е. *объект права*.

Выделенные нами особенности в дальнейшем будут выбираться в качестве критериев, определяющих экономическую сущность интеллектуальной собственности.

Таблица 1.1. – Анализ подходов авторов к определению понятия «интеллектуальная собственность»

Авторы	Правовая основа								Объект права				
	Авторское право	Собственность	Результат изобретения	Права	Специфическая собственность	Исключительное право	Продукт интеллектуального творчества	Перечень объектов	Результаты интеллектуальной деятельности	Результаты изобретения	Результат интеллектуального труда	Результат творческой деятельности	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Азимов К.А., Арутюнян Г.С.	+							+					
Черненко В.А.						+		+					
Румянцева Е.Е.	+							+					
Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д.					+					+			
Райзберг Б.А.		+							+				
Азрилиян А.Н.				+				+					
Лазовский Л.Ш.		+							+				
Шимов В.Н., Тур А.Н.	+								+				
Никищев А.Д.							+	+					
Абалкин Л.И.				+							+		
Гавриленко В.Г.		+							+				
Вечканов Г.С.		+							+				

Окончание таблицы 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Кушлин В.И.		+							+			
Ольховский В.В.					+						+	
Бромберг Г.В.						+						+
Новоселова Л.А.		+							+			
Нечетуренко Ю.В.						+			+			
Льбник Н.Б.						+		+				
Татиева М.М.		+							+			
Итого, %	15	35	0	10	10	20	5	30	45	5	10	5

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Как показывает анализ (см. таблица 1.1), 35% авторов придерживаются мнения, что правовой основой изучаемой категории выступает право собственности. Однако спорно рассматривать интеллектуальную собственность лишь как право собственности. На наш взгляд, более правомерным является использование понятия «исключительное право», которое можно определить, как «совокупность принадлежащих правообладателю (гражданину или юридическому лицу) прав на использование по своему усмотрению любым не противоречащим закону способом результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации» [29]. Данный подход закреплен, например, в п. 3 ст. 257 гл. 25 НК РФ, где указано, что нематериальными активами признаются объекты интеллектуальной собственности и конкретизируется: «исключительные права на них» [58]. Такого же подхода придерживается 20% авторов, представленных в таблице 1.1.

Если брать за основу, что интеллектуальная собственность – это исключительные права, то возникает вопрос: на что возникают эти права. В большинстве трактовок (см. таблицу 1.1) идет простое перечисление перечня объектов, относимых к интеллектуальной собственности согласно какому-либо правовому акту: Гражданскому кодексу, Налоговому кодексу и т.д. Но в указанных нормативных правовых актах встречаются противоречия по поводу отнесения тех или иных объектов к интеллектуальной собственности.

В подтверждение данного мнения проведем анализ таких нормативных правовых актов, как НК РФ, НК РБ, ГК РБ, ГК РФ, Инструкция № 25 (приложение Б). По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что в Налоговом кодексе Республики Беларусь перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, не определен. В отечественном законодательстве перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, определен в Гражданском кодексе Республики Беларусь и Инструкции № 25. Но перечень объектов интеллектуальной собственности, представленный в Инструкции № 25, отличается от перечня, приведенного в ГК РБ. Так, в Гражданском кодексе в перечень объектов интеллектуальной собственности не включены компьютерные программы и базы данных. В то же время в Инструкции № 25 отсутствует ряд объектов, перечисленных в ГК РБ: фирменные наименования, географические указания.

В российском законодательстве также присутствуют расхождения. Так, в Налоговом кодексе Российской Федерации отсутствуют такие объекты интеллектуальной собственности, определенные в Гражданском кодексе Российской Федерации, как произведения науки, литературы и искусства, исполнения, фонограммы, сообщения в эфир, коммерческие обозначения.

Все объекты интеллектуальной собственности, перечисленные в названных нормативных документах, создаются в результате интеллектуальной деятельности. На наш взгляд, будет правомерным объединить

названные объекты термином «результаты интеллектуальной деятельности». Такого мнения придерживаются 45% авторов, рассмотренных в таблице 1.1. Таким образом, исключительные права возникают на результаты интеллектуальной деятельности.

Необходимо отметить, что согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12 июля 2013 г. любой объект бухгалтерского учета должен иметь обоснованную денежную оценку и документальное подтверждение о наличии прав на данный объект [66]. Следовательно, и интеллектуальная собственность для целей бухгалтерского учета должна иметь обоснованную денежную оценку и подтверждаться документально.

В отечественных нормативных правовых актах отсутствует единый подход к отнесению тех или иных объектов к интеллектуальной собственности, поэтому интеллектуальной собственностью для целей бухгалтерского учета могут признаваться только те результаты интеллектуальной деятельности, охрана которых предусмотрена законодательством.

Обобщив вышесказанное, предлагаем следующее определение интеллектуальной собственности для целей бухгалтерского учета.

Интеллектуальная собственность – нематериальный актив организации, представляющий собой исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях, имеющий обоснованную денежную оценку, документально подтвержденный и охраняемый законодательством.

Данное определение позволяет идентифицировать интеллектуальную собственность как объект бухгалтерского учета, выявить критерии отнесения объектов к интеллектуальной собственности, а также унифицировать бухгалтерский учет интеллектуальной собственности для предприятий всех форм собственности, что позволит, в свою очередь, развивать инновационную деятельность предприятий и, как следствие, будет содействовать развитию инновационной экономики государства.

1.2. Место и экономическая сущность франчайзинга в системе управления интеллектуальной собственностью

1.2.1. Экономическая сущность франчайзинга

В настоящее время для Республики Беларусь актуальны вопросы использования современных механизмов управления интеллектуальной собственностью, которые позволят обеспечивать высокую отдачу от ее исполь-

зования, снижать затраты на производство товаров и услуг, создавать изделия нового поколения, имеющие высокую конкурентоспособность на внутреннем и внешнем рынках, что будет способствовать развитию конкурентоспособной национальной экономики.

Основной из задач в управлении интеллектуальной собственностью, на наш взгляд, является выбор способа коммерциализации интеллектуальной собственности. Предприятия, обладающие положительными результатами научно-исследовательских разработок, высоколиквидными объектами интеллектуальной собственности и желающие получить от их использования доход, могут выбрать несколько способов коммерциализации, таких как продажа, обмен, лицензионное соглашение и франчайзинг. В то же время перед предприятиями, не имеющими таких разработок, но желающими в своей деятельности использовать инновационные технологии, стоит вопрос о способе вовлечения объектов интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот. Данные предприятия могут это сделать посредством договоров купли-продажи, обмена, лицензионных соглашений и франчайзинга.

Проанализировав различные механизмы управления интеллектуальной собственностью (рисунок 1.2), выделив недостатки и преимущества использования каждого из них как для правообладателей, так и для правополучателей, можно считать франчайзинг одним из оптимальных механизмов управления интеллектуальной собственностью и способом внедрения инновационных технологий. В целом франчайзинг способствует созданию конкурентоспособной, инновационной экономики.

Однако отсутствие четкого понятийного аппарата и противоречивость различных трактовок применительно к франчайзингу затрудняет понимание сущности франчайзинга и, как следствие, создает сложности отражения в учете операций, связанных с франчайзинговыми отношениями.

В имеющейся учебной и научной литературе нет единого подхода к определению сущности франчайзинга и его элементов.

Единственным нормативным правовым актом, дающим определение франчайзинга, в отечественном законодательстве является Гражданский кодекс Республики Беларусь. В гл. 53 ГК РБ, вступившей в силу с 18.08.2004 г., франчайзинг определен как «комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». Анализ ГК РФ, в частности статей гл. 54, не оставляет сомнений, что речь в нем идет о франчайзинге, хотя называется эта глава «Договор коммерческой концессии» [29]. В российской юридической литературе указывается, что наименование «коммерческая концессия» принято в качестве «... русского эквивалента широко известного на Западе понятия “франчайзинг”» [4].

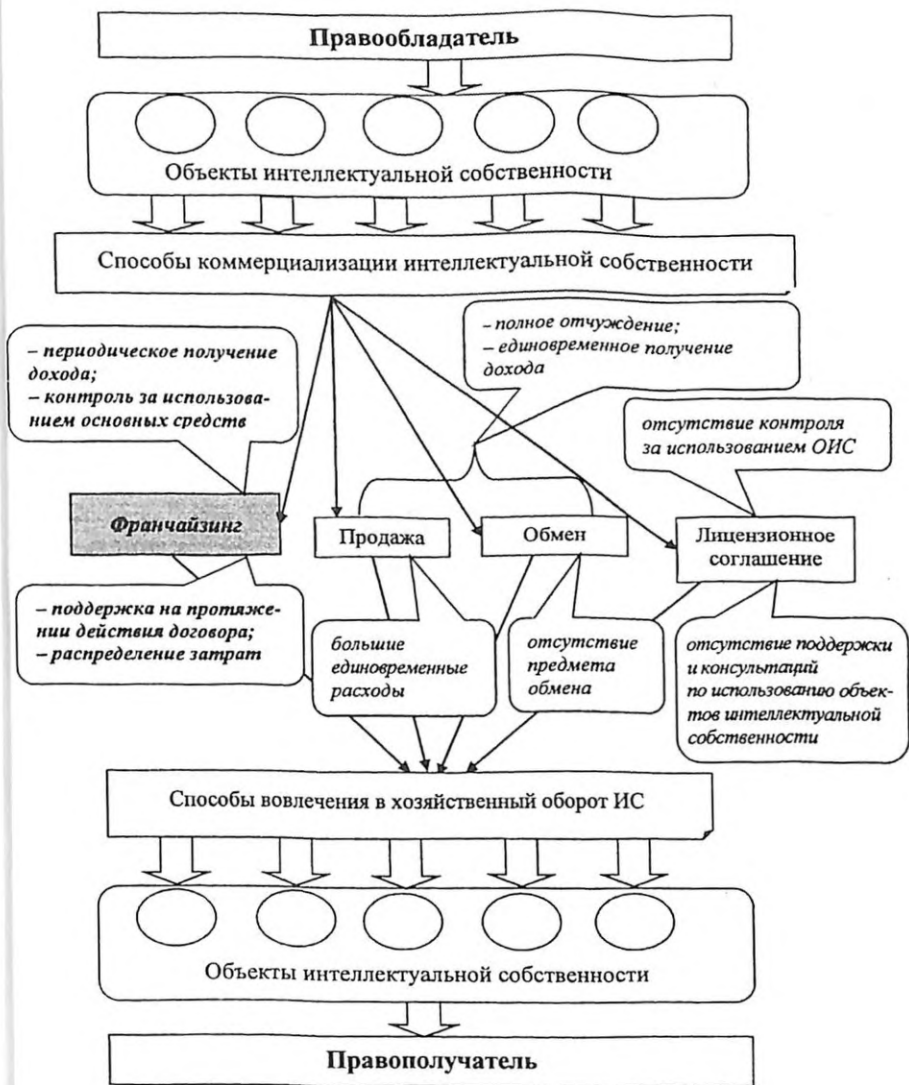


Рисунок 1.2. – Механизмы управления интеллектуальной собственностью

Источник: собственная разработка.

Следует отметить, что гл. 54 ГК РФ действует уже более 12 лет. Глава 53 ГК РБ во многом с ней схожа, однако незначительные отличия все-таки имеются. Сравнительный анализ данных нормативных правовых актов представлен в таблице 1.2.

Таблица 1.2. – Сравнительный анализ норм Гражданского кодекса Республики Беларусь и Гражданского кодекса Российской Федерации

Глава 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь	Глава 54 Гражданского кодекса Российской Федерации
Название	
Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)	Договор коммерческой концессии
Стороны договора	
Правообладатель, пользователь	Правообладатель, пользователь
Предмет договора	
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	Комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию
Сторонами договора могут выступать	
Коммерческие организации и индивидуальные предприниматели	Коммерческие организации и граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей
Форма вознаграждения по договору	
В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором	В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором
Регистрация договора	
Подлежит регистрации в патентном органе	Подлежит государственной регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности

Источник: собственная разработка на основе ГК РБ и ГК РФ.

Таким образом:

- в ГК РФ само слово «франчайзинг» не упоминается. В этой связи можно только предположить, что «коммерческая концессия» и есть франчайзинг. В отечественном нормативном правовом акте понятие «франчайзинг» встречается исключительно в названии гл. 53 ГК РБ. Далее по тексту документа термин «франчайзинг» отсутствует и упоминается лишь в контексте договора франчайзинга;

- белорусские законодатели более полно раскрыли предмет договора франчайзинга, который включает в себя комплекс исключительных прав. Это право использования фирменного наименования правообладателя, использование нераскрытой информации, секретов производства (ноу-хау) и других объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь, в российском Гражданском кодексе комплекс исключительных прав ограничивается правом на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя и правом на охраняемую коммерческую информацию. Следует отметить, что ни в отечественном, ни в российских гражданских кодексах не обозначен обязательный набор исключительных прав, которые подлежат передаче пользователю;

- в белорусском Гражданском кодексе данный договор подлежит регистрации в патентном органе, в российском – в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, который не является патентным органом.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что отечественное и российское право, регулирующие франчайзинговые отношения, схожи несмотря на некоторые отличия.

Однако данные нормативные правовые акты не раскрывают все многообразие и сущность франчайзинговых отношений, т.к. эти отношения не исчерпываются предоставлением комплекса исключительных прав, как указывается в ГК РБ и ГК РФ. Данная форма отношений намного шире и разнообразнее, и предоставление комплекса исключительных прав является лишь одним из элементов франчайзинговых отношений.

Подходы к определению сущности понятия «франчайзинг», установленные белорусскими, российскими и зарубежными авторами, представлены в приложении В.

Как следует из анализа данного приложения, в экономической литературе отсутствует единство мнений в определении сущности рассматриваемой категории. При этом можно выделить два подхода к трактовке сущности франчайзинга:

- юридический (М.В. Мясникович, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич, Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова, Ю.И. Свядосц);
- экономический (Е.Е. Румянцева, А.Н. Азрилян, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лазовский, Е.Б. Стародубцева, А.Г. Грязнова, О.Ю. Акимов, С. Спинелли-мл., Н. Розенберг, В. Колесников, И.В. Рыкова, А.Б. Борисов, А.Б. Барихин).

Юридический подход предполагает рассмотрение франчайзинга как договора или контракта.

Однако между приверженцами юридического подхода имеются разногласия по поводу предмета и сторон договора. Например, в определениях М.В. Мясниковича, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко и Н.И. Ядевича сторонами договора выступают «фирма-франчайзер» и «партнер (франчайзи)». Каков организационно-правовой статус у «фирмы-франчайзера» и «партнера-франчайзи» в определениях этих авторов не указано. По мнению Г.С. Вечканова и Г.Р. Вечкановой, сторонами договора выступают корпорации и дилеры, тем самым авторы сужают франчайзинг до операций по сбыту товара. По Ю.И. Свядосцу, сторонами договора выступают два лица «поставщик товаров и/или услуг» и «привилегированный покупатель» [30]. На наш взгляд, это определение опять же сужает сущность франчайзинга до договора купли-продажи товаров или услуг. Согласно М.И. Кулагину, сторонами договора выступают «компания и другие лица». Данная трактовка расплывчата и не определяет организационно-правовой статус «других лиц».

Что касается предмета договора, то в трактовках названных выше авторов он также неоднозначен. Большинство авторов, таких как М.В. Мясникович, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич, Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова, считают, что предметом договора выступает «право осуществлять определенный вид деятельности» либо «право деятельности». Это определение предмета договора более точное, т.к. франчайзинг охватывает различные сферы деятельности, такие как производство, торговля, услуги и т.д. Предмет договора как «право исключительной продажи товаров» выделяет Ю.И. Свядосц. Но такое определение ограничивает сферу деятельности, в которой может развиваться франчайзинг.

Очевидно, что любые отношения, в т.ч. и франчайзинговые, должны регламентироваться договором. По нашему мнению, определения франчайзинга, которые дают сторонники юридического подхода, являются недостаточными, т.к. не учитывают экономическую составляющую данных договоров и не раскрывают всей специфики и широты франчайзинга.

Экономический подход определяет франчайзинг как форму предпринимательства, систему сотрудничества, форму ведения бизнеса.

Трактовки сторонников экономического подхода имеют множество противоречий. Так, О.Ю. Акимов определяет франчайзинг как «партнерский бизнес» и указывает в своем определении участников этого бизнеса как «давно и уверенно ведущая свое дело компания (франчайзер)» и «начинающий предприниматель (франчайзи)» [3, с. 163]. Однако в данном определении не указано, на чем основывается этот бизнес, в чем его цель и суть. Американские авторы С. Спинелли-мл., Н. Розенберг определяют франчайзинг как «форму организации и ведения бизнеса» [101, с. 25]. Трактовка данных авторов является более полной, т.к. она включает в себя и участников бизнеса (предприниматель (франчайзер) и предприниматель (франчайзи)), и суть (продажа права на ведение бизнеса) [101, с. 25]. Согласно А.Б. Борисову и А.Б. Барихину, франчайзинг – «смешанная форма крупного и мелкого предпринимательства, при которой крупные корпорации, компании (франчайзеры) заключают договор с мелкими фирмами «дочерними» компаниями» [12, с. 791; 7, с. 865]. Следует отметить, что франчайзинг предполагает наличие двух самостоятельных субъектов предпринимательства, а не наличие «дочерних» компаний. Более правильной является трактовка В. Колесникова, т.к. она включает в себя стороны сотрудничества (крупная компания – франшизодатель (правообладатель), малоизвестная компания – франшизополучатель (пользователь)) [42, с. 26], предмет сотрудничества («предоставляет лицензию (франшизу) на производство продукции, торговлю товарами или предоставление услуг») [42, с. 26] и указывает на территориальное и временное ограничение действия договора.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что как юридический, так и экономический подходы к трактовке франчайзинга не дают исчерпывающего определения экономической сущности франчайзинга и не включают в себя все критерии, характеризующие данный вид деятельности.

На наш взгляд, в определении категории «франчайзинг» для целей бухгалтерского учета должны содержаться следующие критерии:

- правовая форма отношений;
- субъекты франчайзинга;
- предмет франчайзинга;
- временной критерий действия франчайзинга;
- территориальный критерий действия франчайзинга;
- возмездная основа отношений.

Для целей бухгалтерского учета важно наличие именно данных признаков, т.к. необходимо иметь информацию о том, закреплена ли данная форма предпринимательства договором, кто выступает сторонами данного предпринимательства, что выступает предметом данного вида деятельности, каков временной и территориальный интервал данного вида предпринимательства и имеет ли франчайзинг возмездную основу.

Анализ наличия данных критериев в определениях франчайзинга различных авторов представлен в приложении Г.

Согласно анализу большинство авторов (9 человек) отождествляют франчайзинг с договором. Некоторые авторы (4) считают, что франчайзинг выражен системой взаимоотношений. Часть авторов (7) придерживаются мнения, что франчайзер – это компания либо корпорация, а франчайзи – мелкая фирма (4) или индивидуальный предприниматель. Предметом франчайзинга, по мнению многих авторов (6), является «право использования». Следует подчеркнуть, что только в двух определениях учтен временной критерий и в четырех – территориальный критерий и критерий возмездной основы.

Проведенный анализ показывает, что не во всех трактовках имеется наличие выделенных нами критериев, совокупность которых, на наш взгляд, раскрывает экономическую сущность франчайзинга для целей бухгалтерского учета. Обобщив все существенные признаки франчайзинга, нами предлагается следующая трактовка франчайзинга как одной из форм вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот.

Франчайзинг – вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых субъектов хозяйствования, 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 (предпринимателей) – франчайзи – право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также осуществляет техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.

Как следует из определения, франчайзинг предполагает наличие двух самостоятельных контрагентов: франчайзера, являющегося владельцем исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, и франчайзи – покупателя прав пользования данными объектами интеллектуальной собственности. Соответственно, у каждой из сторон операции по франчайзингу должны отражаться в бухгалтерском учете.

Предлагаемое определение, в отличие от существующих, позволяет:

- впервые обобщить все определяющие признаки, присущие франчайзингу (правовая форма отношений, предмет франчайзинга, временной критерий действия франчайзинга, территориальный критерий действия франчайзинга, возмездная основа франчайзинговых отношений);
- идентифицировать субъекты франчайзинга (франчайзер и франчайзи);
- научно обосновать объекты бухгалтерского учета франчайзинговых операций (комплекс исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, франчайзинговые платежи и услуги, предоставляемые франчайзером).

1.2.2. Классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета

Для рационального построения синтетического и аналитического учета любого вида деятельности, в т.ч. и франчайзинга, необходимо выделение четких форм и разновидностей данного вида предпринимательской деятельности. Для того чтобы определиться с формами и видами франчайзинга, необходимо разработать его развернутую и детальную классификацию.

Единого подхода к классификации франчайзинга и выделения его разновидностей в экономической литературе нет. Это отражает как своеобразие франчайзинга в той или иной стране, так и субъективное представление о нем различных специалистов. Имеющиеся в литературе подходы к классификации франчайзинга не позволяют раскрыть его сущность и учесть всю специфику, что, в свою очередь, затрудняет построение синтетического и аналитического учета франчайзинговых операций.

В экономической литературе большинство авторов классифицируют франчайзинг лишь по направлениям деятельности и выделяют три основных вида [63, с. 689; 88, с. 1216; 117, с. 668; 100, с. 21]:

- 1) товарный (приобретение у ведущей компании – производителя права на продажу товаров с ее торговой маркой);
- 2) производственный (передача технологического процесса производства продукции);
- 3) деловой (продажа лицензии на право розничной торговли и оказанию услуг под именем франчайзера).

Однако И.В. Рыкова считает данную классификацию недостаточной и дает ее более полную версию в зависимости от направления деятельности (таблица 1.3).

Таблица 1.3. – Выделение видов франчайзинга в зависимости от направления по И.В. Рыковой [96, с. 89]

Вид франчайзинга	Характеристика	Схема отношений франчайзера и франчайзи
Франчайзинг товара	Продажа товаров, производимых франчайзером и каким-либо образом маркированных его товарным знаком	1. Производитель → Розничная торговля. 2. Производитель → Оптовая торговля → Розничная торговля
Производственный франчайзинг	Фирма, обладающая секретом производства сырья и запатентованной технологией изготовления готового продукта, осуществляет обеспечение конечного производителя сырьем и передает право на использование этой технологии	1. Производитель сырья → Производители готовой продукции. 2. Владелец прав → Производитель сырья → Производитель готовой продукции
Сервисный франчайзинг	Нечто среднее между указанными выше видами. Франчайзи предоставляется право заниматься определенным видом деятельности под торговой маркой франчайзера	Владелец прав → Предприятие сферы услуг
Франчайзинг бизнес формата	Является наиболее комплексным. Наряду со всеми указанными правами франчайзер передает франчайзи разработанную им технологию организации и ведения бизнеса	

На наш взгляд, выделение видов франчайзинга в зависимости от направления деятельности является актуальным и важным для целей бухгалтерского учета, т.к. данный классификационный признак дает возможность определить, кто будет выступать субъектами предпринимательства (производители продукции, оптовика, предприятия, оказывающие услуги и т.д.). Кроме того, данная классификация указывает, чем именно будет заниматься франчайзи: производством, реализацией товаров или оказанием услуг. Таким образом, в зависимости от вида франчайзинга будет строиться бухгалтерский учет франчайзинговых операций.

Следует отметить, что в экономической литературе критерий деления франчайзинга в зависимости от направления (вида) деятельности является

не единственным. Обоснование деления франчайзинга на отдельные разновидности в зависимости от возможностей и намерений франчайзи дает Л. Мейтланд. По этим критериям он выделяет:

- личный (индивидуальный) франчайзинг. Типичен для индивидуальных лиц, стремящихся в одиночку вести скромное франшизное дело по продаже товаров или оказанию услуг;
- деловой франчайзинг. Семейный или родственно-групповой бизнес, более существенное и дорогостоящее предприятие по продаже товаров или оказанию услуг;
- инвестиционный франчайзинг. Приобретается коммерческой организацией, стремящейся к получению долгосрочных процентов на вложенный ею капитал [100, с. 22].

Такая классификация в зависимости от возможностей и намерений франчайзи не является существенной для целей бухгалтерского учета, т.к. «возможности и намерения франчайзи» [100, с. 22] не найдут отражения в бухгалтерском учете.

В Европе на законодательном уровне выделены три вида франчайзинга в зависимости от характера производственно-технологических отношений. Данное выделение выработано Судом Европейского союза (таблица 1.4) [103, с. 21].

Таблица 1.4. – Выделение видов франчайзинга согласно Решению Суда Европейского союза № 61 от 28.01.1986 г.

Вид франчайзинга	Характеристика
Сервисный	Франчайзи, действуя в соответствии с указаниями франчайзера, предоставляет услуги под фирменным обозначением и знаком обслуживания франчайзера
Распределительный (сбытовой, торговый)	Франчайзи ограничивается сбытом определенной продукции в торговом заведении, имеющей фирменное обозначение франчайзера
Производственный (промышленный)	Франчайзи сам изготавливает продукцию, которую он продает под торговой маркой франчайзера

Источник: собственная разработка на основе данных Решения Суда Европейского Союза.

Отметим, что для отечественного законодательства не всегда приемлема европейская практика, однако при выделении видов франчайзинга не следует руководствоваться родовыми признаками франчайзинга или стоимостью франшизы. Более правильной представляется классификация франчайзинга, в основе которой лежит характер производственно-технологических отношений между франчайзером и франчайзи.

Франчайзинг развивается в различных сферах деятельности: производство, торговля и услуги. В этой связи предлагается выделить следующий классификационный признак – по сфере деятельности. Классификация франчайзинга по сфере деятельности представлена на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3. – Классификация франчайзинга по сфере деятельности

Источник: собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

Такая классификация франчайзинга позволит учесть специфику бухгалтерского учета, присущую каждому из видов деятельности.

При франчайзинге имеет место взаимодействие франчайзера и франчайзи. Оно может выступать в любой форме: производитель с производителем, производитель с оптовым торговцем, производитель с розничным торговцем и т.д. Такие авторы, как Д.В. Алейников [4, с. 46], С.А. Сосна [100, с. 30], данные формы взаимодействия выделяют как виды франчайзинга. Согласно И.В. Рыковой, взаимоотношения между франчайзером и франчайзи являются «схемами отношений» [96, с. 43].

Целесообразно определить отдельный классификационный признак франчайзинга как формы взаимодействия франчайзера и франчайзи. Данные формы взаимодействия могут возникать при любом виде франчайзинга: товарном, производственном, сервисном. Предлагаемая классификация франчайзинга по форме взаимодействия представлена на рисунке 1.4.

Выделение данного классификационного признака позволит точно установить, кто является субъектом франчайзинга, в роли кого (производителя, продавца и т.д.) выступает франчайзер и франчайзи.

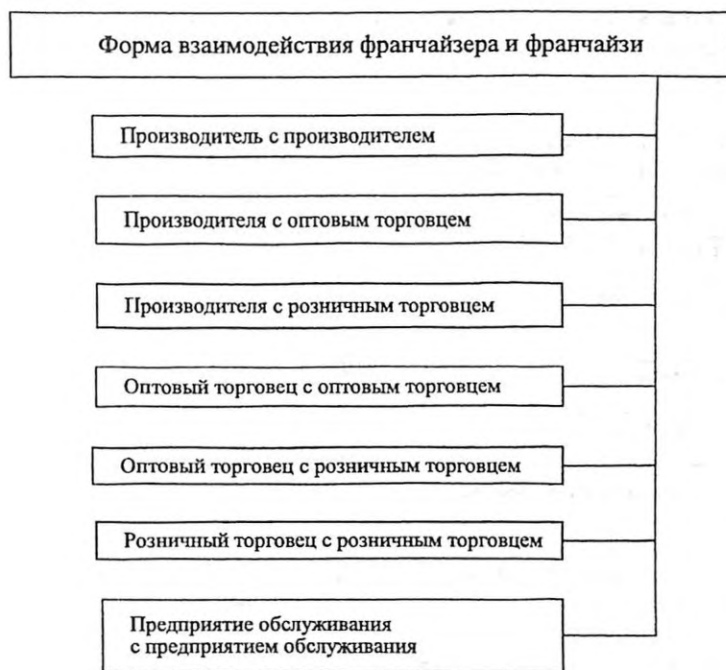


Рисунок 1.4. – Классификация франчайзинга по форме взаимодействия франчайзера и франчайзи

Источник: собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

В предложенном определении франчайзинга строго оговорен территориальный критерий, т.е. указывается, что франчайзинг развивается на «оговоренной территории». Соответственно, этой территорией может выступать один город, район, государство и т.д. Опираясь на это, можно отметить еще один классификационный признак – по территории развития. Данная классификация представлена в таблице 1.5.

Установление данного классификационного признака представляется целесообразным, т.к. помогает обозначить, являются ли субъекты франчайзинга резидентами одного государства либо франчайзер и франчайзи – резиденты различных государств. Вместе с тем данный классификационный признак дает возможность определить, в какой мере отдалены друг от друга франчайзер и франчайзи. В зависимости от отдаленности

будет изменяться величина затрат франчайзера на поддержку франчайзи, что, в свою очередь, повлияет на финансовый результат франчайзинговых операций.

Таблица 1.5. – Предлагаемая классификация франчайзинга по признаку территориального развития

Охватываемая территория	Характеристика
Региональный	Франчайзинговая система развивается в определенном регионе
Межрегиональный	Франчайзинговая система в своем развитии захватывает несколько регионов одной страны
Национальный	Франчайзинг развивается на территории одного государства
Международный	Франчайзинговая система выходит за пределы одной страны

Источник: собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

Данная классификация франчайзинга также позволяет акцентировать внимание на нескольких видах франшиз, различающихся по месту их возникновения:

- импортируемая, т.е. созданная зарубежными компаниями. В данном случае франчайзер не является резидентом страны, где продвигается его бизнес;
- адаптированная, т.е. созданная зарубежными компаниями, однако адаптированная с учетом специфики экономических, правовых, социальных условий страны, где она развивается;
- создаваемая, т.е. созданная национальной компанией. В данном случае франчайзер является резидентом той страны, в которой продвигает свой бизнес.

Можно отметить, что для некоторых предприятий франчайзинг является основным видом деятельности, занесенным в устав организации, а для некоторых – нет. Следовательно, необходимо выделить следующие виды франчайзинговых предприятий:

- для которых франчайзинг – это основной вид деятельности;
- франчайзинг является вспомогательным видом деятельности.

На наш взгляд, данный классификационный признак актуален, т.к. в зависимости от того, является ли франчайзинг для франчайзера и для франчайзи основным видом деятельности или нет, будут по-разному отражаться результаты франчайзинговых операций на счетах бухгалтерского

учета: как результат от основного вида деятельности либо как результат от вспомогательного вида деятельности.

После обобщения названных классификационных признаков франчайзинга была разработана и предложена комплексная классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета (таблица 1.6).

Таблица 1.6. – Предлагаемая классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета

Классификационный признак	Классификационные группы
По сфере деятельности	1. Производство. 2. Торговля. 3. Услуги
По виду франчайзинга	1. Производственный. 2. Товарный. 3. Сервисный
По форме взаимодействия франчайзера и франчайзи	1. Производитель с производителем. 2. Производитель с оптовым торговцем. 3. Производитель с розничным торговцем. 4. Оптовый торговец с оптовым торговцем. 5. Оптовый торговец с розничным торговцем. 6. Розничный торговец с розничным торговцем. 7. Предприятие обслуживания с предприятием обслуживания
По региону	1. Региональная. 2. Межрегиональные. 3. Национальные. 4. Международные
По способу возникновения франшизы	1. Импортируемая. 2. Адаптированная. 3. Создаваемая
В зависимости от вида деятельности, указанного в уставе	1. Предприятия, для которых франчайзинг является основным видом деятельности. 2. Франчайзинг не является основным видом деятельности

Источник: собственная разработка.

Предлагаемая классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета позволяет четко обозначить возможные виды франчайзинга и формы взаимодействия его субъектов для повышения эффективности коммерциализации результатов научно-технической деятельности и принятия управленческих решений о способе вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот, а также построения системы синтетического и аналитического учета франчайзинговых операций.

1.2.3. Экономическая сущность и классификация франчайзинговых платежей как объектов бухгалтерского учета

Как следует из предлагаемого определения франчайзинга, он является видом предпринимательской деятельности. Любая предпринимательская деятельность, в т.ч. франчайзинг, направлена на получение прибыли. Данный вид предпринимательства, согласно указанному нами определению, предполагает наличие двух субъектов: франчайзера (кто предоставляет «комплекс исключительных прав») и франчайзи (кто получает в пользование данный комплекс). Кроме того, в указанном определении франчайзинга подчеркивается возмездная основа франчайзинговых отношений.

Возмездная основа договора франчайзинга определяется и на законодательном уровне. В главе 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» ГК РБ определена форма вознаграждения по договору: «В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором» [28]. Соответственно, франчайзи в той или иной форме должен возместить франчайзеру стоимость приобретаемого комплекса исключительных прав. Из этого следует, что для получения конечной цели (прибыли) франчайзи должен нести расходы в виде франчайзинговых платежей. Любые расходы, понесенные организацией в процессе своей деятельности, должны найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, расходы франчайзи в виде франчайзинговых платежей будут являться объектом бухгалтерского учета для предприятия-франчайзи.

Получателем франчайзинговых платежей будет являться франчайзер. Соответственно, для франчайзера данные платежи будут являться доходами от франчайзинга. Равно как и все расходы, доходы от любого вида деятельности должны отражаться на счетах бухгалтерского учета. Из этого следует, что для предприятия-франчайзера полученные франчайзинговые платежи будут являться объектами бухгалтерского учета.

Из определения франчайзинга также следует, что франчайзер предоставляет франчайзи право пользования комплексом исключительных прав. Данное получаемое (выдаваемое) право, в свою очередь, должно найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Следовательно, данное право пользования комплексом исключительных прав является объектом бухгалтерского учета как для франчайзера, так и для франчайзи.

С целью систематизации объектов бухгалтерского учета на рисунке 1.5 предлагается схема взаимосвязи субъектов и объектов учета франчайзинга.



Рисунок 1.5. – Схема взаимосвязи субъектов и объектов учета франчайзинга

Источник: собственная разработка.

Для того чтобы достоверно отражать на счетах бухгалтерского учета доходы, расходы и, соответственно, финансовый результат по франчайзинговым операциям требуется исследовать сущность и классификацию франчайзинговых платежей.

Как отмечалось выше, единственным нормативным правовым актом, регулирующим франчайзинговые отношения в Республике Беларусь, является Гражданский кодекс Республики Беларусь, в частности гл. 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». Статьи данной главы ГК РБ не регламентируют строго форму и размер франчайзинговых платежей. Так, в ст. 910 присутствует лишь перечисление ряда форм, в которых могут быть выражены франчайзинговые платежи: «Вознаграждение по договору франчайзинга может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме...» [28].

В Российской Федерации франчайзинговые отношения регламентируются гл. 54 «Договор коммерческой концессии» Гражданского кодекса Российской Федерации. В данном нормативном правовом акте так же, как и в

Гражданском кодексе Республики Беларусь, отсутствует строгая регламентация форм франчайзинговых платежей: «Вознаграждение по договору коммерческой концессии может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки, наценки на оптовую цену товаров, передаваемых правообладателем для перепродажи, или в иной форме» [29].

Таким образом, решение вопросов о формах франчайзинговых платежей предоставляется полностью на усмотрение сторон, которые согласовывают их, исходя из конкретных обстоятельств и взаимных интересов. Однако хочется подчеркнуть, что порядок и формы платежей являются существенными условиями франчайзингового договора.

В экономической литературе ряд авторов (Е.Е. Румянцева [95, с. 689], Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова [23, с. 733], А.Б. Борисов [12, с. 791], В. Колесников [42, с. 347], А.М. Годин [26, с. 910], Ю.Ф. Романцева [94, с. 272], С.А. Сосна [100, с. 144], И.В. Рыкова [96, с. 132], О.Ю. Акимов [3, с. 171]) выделяют два вида франчайзинговых платежей: разовый и текущие. Они имеют различную сущность и различное назначение, что оказывает непосредственное влияние на их отражение в учете.

Рассмотрим сущность разового франчайзингового платежа.

К разовым платежам относится вступительный взнос. В экономической литературе встречаются различные подходы к определению сущности и назначению разового франчайзингового платежа. Например, С.Ф. Сокол [99, с. 22], К.Е. Румянцева [95, с. 689] определяют назначение разового платежа как «взнос за помощь в создании и открытии своего бизнеса». По мнению А.В. Сучкова, разовый платеж – это «плата за право торговать своей продукцией под маркой франчайзера» [105, с. 347]. Такие экономисты, как В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич [116, с. 708; 117, с. 1216], приравнивают разовый франчайзинговый платеж к лицензионному платежу. По мнению И.В. Рыковой, «франчайзи оплачивает использование товарного знака правообладателя, технологии ведения бизнеса, обучение» [96, с. 132]. Как подчеркивает С.А. Сосна, разовый франчайзинговый платеж – это «своеобразная плата франчайзи за право заключить соглашение с франчайзером» [100, с. 143].

Согласно определению франчайзинга, предложенному автором, франчайзи приобретает «право использования комплексом исключительных прав». Следовательно, франчайзи должен оплатить приобретаемое право. На наш взгляд, сущность и назначение разового (первоначального) платежа состоит именно в оплате приобретаемого права пользования комплексом

исключительных прав. В свою очередь, комплекс исключительных прав включает в себя и использование товарного знака франчайзера и технологии ведения бизнеса, и обучения и т.д. Поскольку право пользования комплексом исключительных прав предоставляется на весь срок действия договора, то и разовый франчайзинговый платеж относится ко всему времени действия договора. Отсюда вытекает долговременный характер разового франчайзингового платежа, что должно найти отражение на счетах бухгалтерского учета.

Поскольку в гл. 54 ГК РФ закреплена обязательная передача комплекса исключительных прав, то необходимо законодательно закрепить и обязательность разового (первоначального) взноса, т.к. данный взнос непосредственно оплачивает передаваемое право пользования комплексом исключительных прав.

Отсутствие методических разработок по оценке интеллектуальной собственности значительно затрудняет определение размера разового (первоначального) взноса.

На практике встречаются случаи, когда франчайзер в целях облегчения финансового бремени франчайзи отходит от принципа единовременности разового (первоначального) взноса. Соответственно, данные на счетах бухгалтерского учета по вступительному взносу будут отражаться в различные отчетные периоды, поэтому предлагается обозначить следующие виды разового (первоначального) взноса в зависимости от времени его поступления:

- два этапа (частичная предоплата и оплата оставшейся суммы незамедлительно после подписания договора);
- единовременно (оплата всей суммы взноса незамедлительно после подписания договора);
- поэтапно (частичная предоплата и оплата оставшейся суммы равными долями не позднее трех месяцев после начала работы) [100].

Помимо разового платежа применяются периодические франчайзинговые платежи. Это одновременно и основной источник доходов франчайзера от франчайзинговых операций. Данные платежи выплачиваются франчайзеру на постоянной основе. В экономической литературе встречаются различные подходы как к характеристике данных платежей, так и к их названию (таблица 1.7).

Согласно таблице 1.7, некоторые авторы (И.В. Рыкова, М.В. Мясникович, В.Г. Гариленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич) отождествляют периодические платежи с роялти. Данный подход, на наш взгляд, не явля-

ется правильным, т.к. роялти представляет собой плату за право пользования объектами интеллектуальной собственности (а в более узком, первоначальном значении «это термин авторского права») [100, с. 145]. В действительности, периодические платежи – это не только плата за право пользования объектами интеллектуальной собственности, но и плата за повседневную помощь в управлении, за регулярное повышение квалификации персонала, исследование местного рынка и другие операции по содействию и помощи франчайзи.

Таблица 1.7. – Анализ подходов авторов к назначению и наименованию периодических платежей

Авторы	Назначение периодических платежей	Приравнивание периодических платежей к роялти
Рыкова И.В. [96, с. 15]	На содержание франчайзинговой системы, управление и обязательные услуги со стороны франчайзера	+
Сосна С.А. [100, с. 30]	За повседневную помощь в управлении заведением, планировании и организации повседневных операций, за регулярное повышение квалификации персонала, исследования местного рынка и т.д.	–
Мясникович М.В., Гариленко В.Г., Никитенко П.Г., Ядевич Н.И. [116, с. 709; 117, с. 668]	Лицензионный платеж	+
Азрилян А.Н. [10, с. 1365]	За помощь в размещении и создании бизнеса, помощь в рекламе и обучении	–
Румянцева Е.Е. [95, с. 689], Варламова Т.П. [8, с. 679]	За поддержку, обучение и консалтинг	–
Борисов А.Б. [12, с. 347]	Оплата франшизы	–
Стэнворт Дж. [103, с. 156]	За опеку франчайзера	–
Хавина С.А. [119, с. 897]	За пользование торговой маркой и рекламой	–

Источник: собственная разработка на основе изученных литературных источников.

Основное назначение периодических платежей – это содержание франчайзинговой системы. Далее данный вид платежей будем именовать как периодические (текущие) платежи.

Рассмотрев назначение периодических (текущих) франчайзинговых платежей, необходимо разработать их четкую классификацию, что позволит раскрыть их экономическую сущность, а значит, достоверно отражать данные платежи на счетах бухгалтерского учета.

Периодические (текущие) франчайзинговые платежи могут производиться с различной периодичностью: раз в месяц, раз в квартал, раз в год. И, соответственно, информация на счетах бухгалтерского учета о выплате (поступлении) платежей будет отражаться в различные отчетные периоды. Исходя из этого, отметим следующий классификационный признак периодических франчайзинговых платежей – по периодичности поступления (выплаты). Согласно этому признаку рассматриваются следующие виды периодических (текущих) платежей: еженедельные, ежемесячные, ежеквартальные и ежегодные.

Как отмечалось выше, законодательно не закреплён ни размер, ни методика расчета франчайзинговых платежей. При изучении практики франчайзинговых отношений можно встретить наличие различных методик расчета периодических франчайзинговых платежей. В зависимости от методики расчета будет изменяться и размер текущих платежей, поэтому предлагается еще один классификационный признак периодических (текущих) франчайзинговых платежей. Обобщив отечественный и международный опыт, сгруппируем следующие методы расчета:

- фиксированная сумма на период действия договора франчайзинга;
- в процентах от оборота (выручки) франчайзи по итогам отчетного периода;
- в процентах от прибыли франчайзи;
- в виде полной /частичной оплаты продукции франчайзера [42].

Помимо рассмотренных периодических (текущих) платежей на содержание франчайзинговой системы, на практике встречается еще один специфический вид периодических франчайзинговых платежей – отчисления на проведение рекламных мероприятий франшизной сети (рекламные платежи). Данные платежи вносятся сверх и помимо указанных выше текущих платежей. Эти платежи централизуются в особом рекламном фонде всех франчайзи. Объединение средств на рекламу, как правило,

дает больший эффект, чем разрозненные рекламные компании отдельных франчайзи.

В договорной практике франчайзинга средства рекламного фонда обычно хранятся обособленно, имеют целевой характер, а франчайзи получает право проводить проверки и ревизии таких средств. Методика расчета рекламных платежей также может быть различной. Исходя из этого предлагается еще один классификационный признак текущих франчайзинговых платежей – методика расчета рекламных платежей. Согласно данному классификационному признаку, можно выделить следующие методы расчета рекламных платежей:

- процент от прибыли;
- процент от выручки;
- рекламные расходы закладываются в сумму текущих платежей;
- повышение наценок на продаваемый франчайзи товар.

После обобщения всех вышеперечисленных признаков предлагается следующая классификация франчайзинговых платежей (рисунок 1.6).

Следует заметить, что приведенный набор франчайзинговых платежей предусматривается далеко не в каждом франчайзинговом договоре. Наличие или отсутствие тех или иных видов платежей, их количественное соотношение, структура и порядок выплат – все эти вопросы определяются конкретными условиями соглашения.

Однако в любом случае франчайзинговые платежи будут являться расходами франчайзи и основными источниками доходов для франчайзера и выступают объектами бухгалтерского учета как для франчайзера, так и для франчайзи. Предлагаемая классификация позволяет:

- 1) систематизировать многообразие франчайзинговых платежей;
- 2) выявить качественные различия между разовым и периодическим платежами;
- 3) франчайзеру принять решение о построении системы взаиморасчетов с франчайзи при передаче комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности с целью их коммерциализации;
- 4) франчайзи, учитывая специфику целевой направленности каждого из видов платежа, организовать достоверный аналитический учет франчайзинговых платежей для анализа и планирования используемых ресурсов инновационного развития организации.

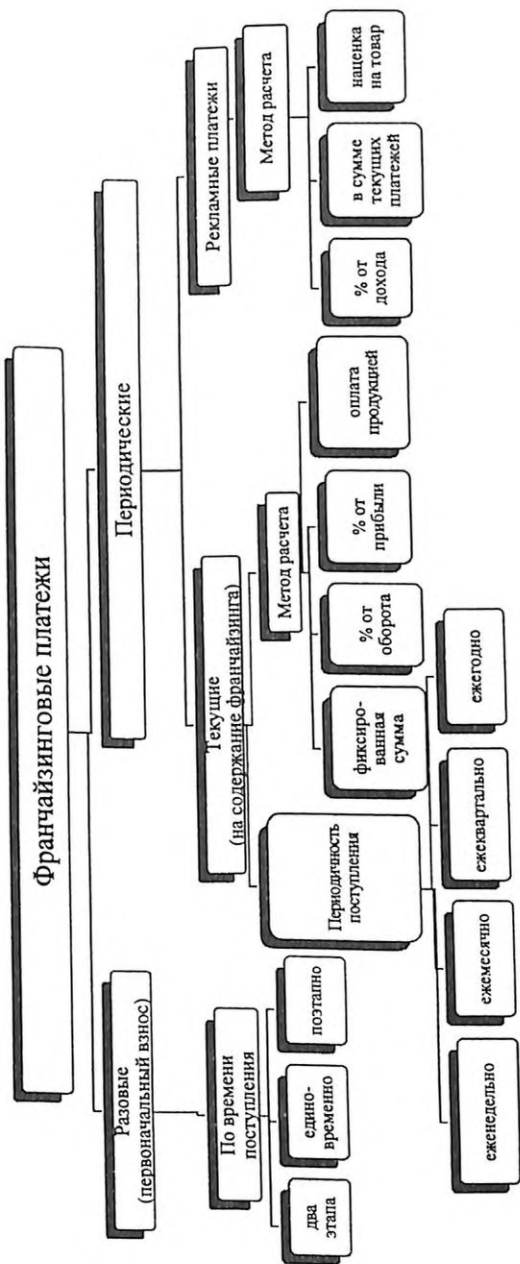


Рисунок 1.6. – Предлагаемая классификация франчайзинговых платежей

Источник: собственная разработка.

УЧЕТ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ КАК СПОСОБА КОММЕРЦИАЛИЗАЦИИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

2.1. Преддоговорные затраты франчайзинга и методика их учета

Франчайзинг предполагает наличие двух субъектов:

- франчайзи, т.е. организации, для которой франчайзинг является способом вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот;

- франчайзера, т.е. организации, для которой франчайзинг – способ коммерциализации объектов интеллектуальной собственности.

Специфической особенностью франчайзинга является тот факт, что потенциальные стороны вступают в отношения до подписания самого франчайзингового договора. Данные отношения трактуются некоторыми экономистами (С.А. Сосна, Е.Н. Васильева) как «дофраншизные отношения» [100]. Названные преддоговорные отношения закрепляются в виде подписания предварительного договора о намерениях работы на условиях франчайзинга. Этот предварительный договор, подписанный потенциальными сторонами, согласно положениям ст. 399 Гражданского кодекса Республики Беларусь имеет юридическую силу и регулируется общими гражданско-правовыми нормами. Однако наличие предварительного договора не гарантирует подписание самого франчайзингового договора. Существенными условиями такого предварительного договора являются:

- ознакомление потенциального франчайзи с информацией о франчайзере и о специфике его работы;
- принятие со стороны франчайзи обязательств о нераспространении полученной информации, составляющей коммерческую тайну франчайзера;
- уплата франчайзеру определенной суммы в качестве неустойки, если потенциальный франчайзи откажется заключить франчайзинговый договор;
- перечень критериев, которым должен соответствовать потенциальный франчайзи.

К таким критериям соответствия можно отнести, например, при торговом франчайзинге – наличие торговых площадей, при производственном – наличие определенного оборудования и высококвалифицированного персонала и т.д.

Таким образом, предприятиям, которые планируют на условиях франчайзинга вовлечь объекты интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот, необходимо для выполнения условий предварительного договора осуществить ряд затрат:

- уплатить сумму в качестве определенной гарантии;
- осуществить ряд инвестиционных вложений с целью соответствия предъявленным критериям. К таким инвестиционным вложениям можно отнести покупку либо аренду помещений, ремонт помещения, затраты по приобретению оборудования и т.д.

Следует подчеркнуть, что данные затраты осуществляются организациями до момента подписания договора франчайзинга. Поскольку они подтверждаются документально (предварительный договор), имеют конкретную стоимостную оценку то, как следствие, должны найти отражение в системе учета. Таким образом необходимо выделить специфический объект учета, возникающий при планировании франчайзинга организациям, – «предфранчайзинговые затраты».

Учет предфранчайзинговых затрат у франчайзера

У организаций, которые желают коммерциализировать имеющийся комплекс исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, используя франчайзинг, возникают затраты в преддоговорной период отношений. Данные затраты направлены, во-первых, на поиск потенциальных франчайзи (расходы на рекламу, маркетинговые исследования), во-вторых, на привлечение уже заинтересованных организаций (разработка предварительного договора, оплата услуг юриста по составлению франчайзингового договора, оказание консультаций потенциальным франчайзи и т.д.). Перечисленные затраты осуществляются до подписания франчайзингового договора, имеют документальное подтверждение и стоимостную оценку, следовательно, они отражаются в системе учета. На наш взгляд, целесообразно названные затраты выделить в специфический объект учета, присущий франчайзингу, – предфранчайзинговые затраты.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, «расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним» [35]. Субъекты франчайзинга предфранчайзинговые затраты осуществляют в текущем периоде, т.е. в период преддоговорных отношений, но относятся эти затраты к будущим периодам, т.к. они осуществлены с целью подписания франчайзингового договора, от которого доходы будут получены в будущих периодах.

В этой связи целесообразно предфранчайзинговые затраты франчайзера и франчайзи отражать на специальных субсчетах счета 97 «Расходы будущих периодов». Согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011 г. (далее – Инструкция № 50), счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. К счету 97 «Расходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам расходов будущих периодов» [72]. Рекомендуем организациям, выступающим в качестве франчайзера и франчайзи, открыть отдельный субсчет 97-1 «Предфранчайзинговые затраты».

Таким образом, предфранчайзинговые затраты, которые осуществляет франчайзер, необходимо отражать по дебету счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» в корреспонденции со счетами расчетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. При условии подписания франчайзингового договора указанные затраты целесообразно отнести на расходы по текущей деятельности. Для обеспечения обособленного учета расходов, связанных с осуществлением франчайзинговых операций, рекомендуем франчайзеру открыть отдельный субсчет второго порядка на счете 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» – 90-4-1 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг по франчайзингу». Таким образом, при подписании франчайзингового договора предфранчайзинговые затраты франчайзера необходимо с кредита счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» отнести в дебет счета 90-4-1 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг по франчайзингу».

В итоге подписания франчайзингового договора франчайзер предоставляет в пользования объекты интеллектуальной собственности (нематериальные активы), при этом нематериальные активы являются составной частью инвестиционных активов, поэтому можно сказать, что предфранчайзинговые затраты связаны с движением инвестиционных активов. Следовательно, при условии отказа от подписания франчайзингового договора предфранчайзинговые затраты необходимо отразить как расходы по инвестиционной деятельности, т.к. согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Мини-

стерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, «инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов» [35]. Таким образом, при отказе от подписания франчайзингового договора предфранчайзинговые затраты с кредита счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» списываются в дебет счета 91-4 «Прочие расходы». Порядок распределения предфранчайзинговых затрат у франчайзера представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1. – Порядок распределения предфранчайзинговых затрат у франчайзера

Дт 97-1 «Предфранчайзинговые затраты»		Кт 97-1 «Предфранчайзинговые затраты»	
Кт 60, 76	Расходы на рекламу	Дт 90-4-1	При подписании договора франчайзинга
Кт 60, 76	Расходы, связанные с привлечением потенциальных франчайзи		
Кт 60	Услуги внешних юристов, связанные с составлением предварительного договора		
Кт 70, 69, 76	Заработная плата штатного юриста по составлению предварительного договора	Дт 91-4	Отказ от подписания договора франчайзинга
Кт 70, 69, 76	Заработная плата сотрудников за оказанные консультации потенциальным франчайзи		

Источник: собственная разработка.

В таблице 2.2 представлена предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзера.

Корреспонденции счетов по отражению предфранчайзинговых расходов у франчайзера при условии подписания франчайзингового договора, рассмотренные на условном примере, представлены в приложении Д (номера хозяйственных операций 1–5).

Корреспонденции счетов по отражению предфранчайзинговых расходов у франчайзера при условии отказа от подписания франчайзингового договора, рассмотренные на условном примере, представлены в приложении Е.

Таблица 2.2. – Предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзера

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражены расходы на рекламу, связанные с поиском и привлечением потенциальных франчайчи	97-1	60
Отражены услуги внешних юристов по составлению франчайзингового договора	97-1	60
Отражен входной налог на добавочную стоимость (далее – НДС) по расходам на рекламу и услугам юристов	18	60
Начислена заработная плата штатному юристу по составлению франчайзингового договора	97-1	70
Начислена заработная плата сотрудникам за оказанные консультации потенциальным франчайзи	97-1	70
Произведены отчисления по социальному страхованию от начисленной заработной платы	97-1	69
Произведены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы	97-1	76
При подписании франчайзингового договора отнесены затраты на расходы по текущей деятельности	90-4-1	97-1
При отказе от подписания франчайзингового договора отражены предфранчайзинговые затраты в составе расходов по инвестиционной деятельности	91-4	97-1

Источник: собственная разработка.

Учет предфранчайзинговых затрат у франчайзи

На наш взгляд, является целесообразным предфранчайзинговые затраты потенциальных франчайзи также учитывать обособленно от прочих текущих затрат организации. Это обусловлено тем, что организации, во-первых, необходимо контролировать свои расходы в преддоговорной период с целью их минимизации и принятия управленческих решений о целесообразности подписания в дальнейшем франчайзингового договора. Во-вторых, вести обособленный учет всех расходов, связанных с действием франчайзингового договора, с целью формирования оперативных и достоверных данных для анализа эффективности франчайзинга.

Предфранчайзинговые затраты, понесенные франчайзи, рекомендуем также отражать по дебету счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» в корреспонденции со счетами расчетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

При подписании франчайзингового договора франчайзи может осуществлять деятельность в различных сферах: либо по производству продукции, либо по оказанию услуг (выполнению работ), либо по реализации товаров. Следовательно, предфранчайзинговые затраты при подписании договора необходимо отнести на расходы текущего периода и включить их:

- в процесс формирования себестоимости продукции (работ, услуг), производимой в рамках франчайзингового договора, – производственный и сервисный франчайзинг;
- в состав расходов на реализацию – товарный франчайзинг.

Таким образом, при подписании данного договора рассматриваемые затраты с кредита счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» необходимо отнести в дебет счета 20 «Основное производство» – при производственном и сервисном франчайзинге, либо в дебет счета 44 «Расходы на реализацию» – при товарном франчайзинге.

При условии отказа от подписания франчайзингового договора данные затраты необходимо отнести на расходы по инвестиционной деятельности, т.к. они были осуществлены с целью приобретения нематериальных активов, являющихся составной частью инвестиционных активов. Так, предфранчайзинговые затраты с кредита счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» следует отнести в дебет счета 91-4 «Прочие расходы».

В таблице 2.3 представлен порядок распределения предфранчайзинговых затрат у франчайзи.

В таблице 2.4 представлена предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзи.

Корреспонденции счетов по отражению предфранчайзинговых затрат у франчайзи при условии подписания франчайзингового договора, рассмотренные на условном примере, представлены в приложении Ж (номера хозяйственных операций 1–5).

Корреспонденции счетов по отражению предфранчайзинговых затрат у франчайзи при условии отказа от подписания франчайзингового договора, рассмотренные на условном примере, представлены в приложении Е.

Предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат позволяет:

- осуществлять контроль над величиной затрат с целью их минимизации еще до подписания франчайзингового договора;
- формировать объективную информацию о величине расходов текущего отчетного периода, что позволит не занижать налогооблагаемую прибыль в преддоговорной период;

- обобщать информацию, необходимую для анализа эффективности использования франчайзинга как способа коммерциализации и вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот.

Таблица 2.3. – Порядок распределения предфранчайзинговых затрат у франчайзи

Дт 97-1 «Предфранчайзинговые затраты»		Кт 97-1 «Предфранчайзинговые затраты»	
Кт 76	Платеж в качестве неустойки при подписании предварительного договора	Дт 20	При подписании договора франчайзинга (производственный и сервисный франчайзинг)
Кт 60	Услуги юриста по изучению франчайзингового договора		
Кт 60, 10, 70, 69, 76, 02	Расходы на ремонт помещения с целью его соответствия критериям, предъявляемым франчайзером	Дт 44	При подписании договора франчайзинга (товарный франчайзинг)
Кт 70, 69, 76	Заработная плата сотрудников, занятых подготовкой и подписанием франчайзингового договора	Дт 91-4	Отказ от подписания франчайзингового договора

Источник: собственная разработка.

Таблица 2.4. – Предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзи

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Начислен платеж в качестве неустойки при подписании предварительного договора	97-1	76
Понесены расходы на ремонт помещения с целью его соответствия критериям, предъявляемым франчайзером	97-1	60, 10, 70, 69, 76, 02 и т.д.
Отражена стоимость услуг юриста по изучению франчайзингового договора	97-1	60
Отражен входной НДС	18	60
При подписании франчайзингового договора отнесены затраты на расходы текущего периода (производственный и сервисный франчайзинг)	20	97-1
При подписании франчайзингового договора отнесены затраты на расходы по реализации (товарный франчайзинг)	44	97-1
Отказ от подписания франчайзингового договора	91-4	97-1

Источник: собственная разработка.

2.2. Состояние и развитие учета предоставляемых прав по договору франчайзинга (франшизы)

2.2.1. Бухгалтерский учет франшизы у франчайзи

Франчайзинг является одним из способов вовлечения в хозяйственный оборот объектов интеллектуальной собственности. Согласно определению франчайзинга, предложенному автором, франчайзер предоставляет на возмездной основе франчайзи «право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности» [28]. Данное положение закреплено в гл. 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». В гл. 53 ГК РБ указано, что правообладатель предоставляет «комплекс исключительных прав (лицензионный комплекс), включающий право использования фирменного наименования правообладателя и нераскрытой информации, в т.ч. секретов производства (ноу-хау), а также других объектов интеллектуальной собственности» [28]. Данное предоставляемое право или комплекс прав в экономической литературе и нормативных правовых актах некоторых стран именуется франшизой. Так, экономисты С.А. Сосна, Е.Н. Васильева указывают, что франчайзинг предполагает «предоставление франшизы» [100, с. 145]. По О.Ю. Акимову, франшиза – это лицензия, разрешающая использовать франчайзи целый комплекс прав, принадлежащих франчайзеру [3, с. 164]. Согласно В. Колесникову, «франшиза – это право на создание франшизного предприятия» [42, 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 др.

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 как для франчайзера, так 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, то в экономической литературе

и нормативных правовых актах различных стран постсоветского пространства возникает много споров: является ли полученная франшиза нематериальным активом для франчайзи, либо ее необходимо признать в учете и отчетности расходами.

Так, в Российской Федерации полученная франшиза отражается за балансом. Этот факт закреплен в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007), утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 г. № 153н. В п. 39 Положения указано, что «нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре» [87]. 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» [87]. Таким образом, основным критерием признания нематериальных активов в законодательстве Российской Федерации является наличие исключительного права.

В то же время в Республике Молдова, согласно Национальному стандарту бухучета (далее – НСБУ) № 13 «Учет нематериальных активов», который разработан на основе Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) 38 «Нематериальные активы», критерием признания не является наличие исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности. Согласно п. 8 НСБУ № 13, «нематериальный актив признается как актив (принимается на учет), если:

- существует обоснованная уверенность, что в результате его использования предприятие получит экономическую выгоду (прибыль);
- он может быть оценен с большой степенью достоверности» [60].

Одновременно в п. 5 данного нормативного правового 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» [60]. 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 (далее – IAS) 38, рекомендованные к применению экспертным советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита, согласно протоколу от 23 марта 2005 г. № 2. В названном документе сказано, что «данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [53]. 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: идентифицируемость, контроль над ресурсами и наличие будущих экономических выгод. Относительно приобретаемой франшизы сомнений в том, что она соответствует критерию «наличие будущих экономических выгод», нет, т.к. франчайзи, приобретая франшизу, планирует увеличение прибыли либо экономию затрат в результате ее использования. Критерий «контроль над ресурсом», согласно п. 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 франшизой. Под критерием «идентифицируемость», согласно п. 12 МСФО 38, понимается:

- «актив 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

- «актив 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» [52].

Конечно, франчайзи не имеет права продавать либо передавать полученную франшизу, однако она 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 Республики Беларусь также наблюдается практика сближения национального бухгалтерского учета и МСФО. Одним из шагов к сближению является вступление в силу с 1 января 2013 г. Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 25 от 30.04.2012 г. (далее Инструкция № 25). Согласно п. 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» [36]. Таким образом, нормы отечественного законодательства получаемую франшизу относят к нематериальным активам.

Обобщив вышесказанное, предлагаем франчайзи затраты на приобретение франшизы аккумулировать на специальных субсчетах счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011 г. (далее – Типовой план счетов), к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» открывается субсчет 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов», на котором учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов. Рекомендуем организациям франчайзи для отражения затрат, связанных с приобретением франшизы открыть следующий субсчет второго порядка: 08-04-1 «Затраты на приобретение франшизы». Величина данных затрат соответствует стоимости приобретаемой франшизы, которая указывается в договоре франчайзинга, и в большинстве случаев состоит из размера разового (первоначального) платежа. Так, в п. 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», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»» [36].

Таким образом, затраты, связанные с приобретением франшизы будут отражаться по дебету счета 08-04-1 «Затраты на приобретение франшизы» с дальнейшим отнесением на счета учета нематериальных активов. Согласно Типовому плану счетов 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» [72]. Следовательно, для учета франшизы, полученной при подписании договора франчайзинга,

рекомендуем предприятиям франчайзи открыть отдельный субсчет 04-1 «Франшиза полученная».

Согласно п. 12 Инструкции № 25 «Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов по форме согласно приложению 2 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов»» [36]. Однако применение данной формы при принятии к бухгалтерскому учету полученной франшизы, на наш взгляд, является невозможным, т.к. данная форма не позволяет отразить состав получаемой франшизы. А как указывалось выше, франшиза состоит из комплекса передаваемых прав. В этой связи на основе акта приема-передачи нематериальных активов разработан акт о приеме-передаче франшизы (приложение К), который в отличие от существующей формы позволяет отразить сведения о составе франшизы, срок действия франчайзингового договора и прочие существенные сведения и характеристики.

Методика учета получаемой франшизы у франчайзи представлена в таблице 2.5.

Таблица 2.5. – Предлагаемая методика учета франшизы у франчайзи

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Начислен разовый (первоначальный франчайзинговый) платеж	08-04-1	76
Отражен НДС	18	76
Принята к учету франшиза по первоначальной стоимости	04-1	08-04-1

Источник: собственная разработка.

Корреспонденция счетов по приобретению франшизы у франчайзи, рассмотренная на условном примере, представлена в приложении Ж (номера хозяйственных операций 6–7).

По полученной в пользование франшизе франчайзи необходимо начислять амортизацию. Каждое предприятие самостоятельно выбирает метод начисления амортизации в соответствии с действующим законодательством. На наш взгляд, предпочтительным является использование линейного метода начисления амортизации. Период начисления амортизации – время действия франчайзингового договора. Сумма начисленной

амортизации должна отражаться по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебету счетов затрат. В случае продления договора франчайзинга произойдет увеличение амортизируемой стоимости находящегося на балансе нематериального актива, поскольку франчайзи придется осуществить выплату вознаграждения за продление договора франчайзинга. Вместе с тем, согласно п. 10 «Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства от 27 февраля 2009 г. 37/18/6, выплаты такого характера изменяют амортизируемую стоимость нематериальных активов. В случае досрочного расторжения договора франчайзинга находящийся на балансе нематериальный актив необходимо списать по остаточной стоимости.

Таким образом, предлагаемая методика учета франшизы позволяет:

- франчайзи сформировать достоверную информацию о стоимости получаемых в пользование объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов, наличие которых способствует формированию конкурентных преимуществ, т.к. повышает уровень инвестиционной привлекательности предприятия и рост его рыночной цены;
- франчайзеру организовать контроль использования предоставляемого по договору франчайзинга комплекса прав.

2.2.2. Бухгалтерский учет франшизы у франчайзера

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» [36]. Однако, на наш взгляд, для формирования достоверной информации об использовании имущества организации необходимо создавать обособленный учет активов, переданных в пользование. Инструкция № 25 не регламентирует организацию обособленного учета предоставляемых прав. В то же время в ПБУ 14/2007 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)» [87].

Как отмечалось выше, для отражения информации о наличии права на использование имущества согласно Типовому плану счетов предназна-

чен 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 то же 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» [83]. По нашему мнению, представляется целесообразным закрепить в рабочем плане счетов организаций франчайзеров открытие субсчета к счету 04-1 «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 «Фирменное наименование»;
- 04-3 «Ноу-хау» и т.д. по видам имеющихся нематериальных активов.

Для отражения состава передаваемого комплекса исключительных прав франчайзеру рекомендуется использовать разработанную автором форму акта приема-передачи франшизы (приложение К).

Таким образом, предлагаемая методика учета предоставляемого права пользования нематериальными активами имеет вид, представленный в таблице 2.6.

Корреспонденция счетов по передаче франшизы франчайзером, рассмотренная на условном примере, представлена в приложении Д (номер хозяйственной операции 6).

Предлагаемая методика учета франшизы у франчайзера позволит:

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

Таблица 2.6. – Предлагаемая методика учета предоставляемого права пользования нематериальными активами

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
На дату регистрации договора франчайзинга отражается передача права пользования отдельным объектом интеллектуальной собственности	04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»	04-2 «Фирменное наименование»
На дату регистрации договора франчайзинга отражается передача права пользования комплексом объектов интеллектуальной собственности	04-1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»	04-2, 04-3 и т.д.

Источник: собственная разработка.

2.3. Учет доходов и расходов франчайзингового периода

2.3.1. Учет доходов и расходов франчайзингового периода у франчайзи

После подписания договора франчайзинга и приобретения франшизы у предприятий-франчайзи возникают специфические затраты, присущие только франчайзингу. Если предприятие-франчайзи функционировало ранее (до подписания договора франчайзинга) или будет функционировать после окончания срока действия договора франчайзинга, то такого рода затрат оно осуществлять не будет. Данные затраты будут осуществляться только в период действия франчайзингового договора (франчайзингового периода) и целесообразно обозначить их как франчайзинговые затраты.

Номенклатура франчайзинговых затрат может быть различна в зависимости от сферы деятельности, вида франчайзинга и форме взаимодействия франчайзера и франчайзи.

Основным элементом франчайзинговых затрат для любого предприятия-франчайзи являются периодические франчайзинговые платежи. Как указывалось ранее (см. главу 1), периодические франчайзинговые платежи могут иметь различные сроки уплаты, метод расчета и назначение: на содержание франчайзинговой системы (текущие) и рекламные платежи. Все особенности начисления и уплаты франчайзинговых платежей: их количественное соотношение, структура и порядок выплат – определяются конкретными обстоятельствами франчайзингового договора.

Неотделимым элементом франчайзинговых затрат является сумма амортизации, начисленной по полученной в пользование франшизе. Каждое

предприятие самостоятельно выбирает метод начисления амортизации в соответствии с действующим законодательством. Период начисления амортизации – время действия франчайзингового договора.

К франчайзинговым затратам можно также отнести арендные платежи за предоставленное франчайзером имущество, оборудование, земельные участки и т.д. при их наличии. Данная статья франчайзинговых затрат чаще всего возникает при производственном франчайзинге.

Отдельной статьей франчайзинговых затрат можно выделить затраты на обучение персонала. Сюда относятся затраты, связанные с организацией процесса обучения персонала. Данное обучение может осуществлять как франчайзер, так и любые другие специализированные организации, но по рекомендации и формату франчайзера. Названная статья франчайзинговых затрат может иметь значительный удельный вес при сервисном франчайзинге, т.к. качество оказываемых услуг должно быть одинаково высоким у всех предприятий-франчайзи одной сервисной франчайзинговой сети. Для этого необходимо обучать персонал по одинаковым принципам и методикам.

Одним из элементов франчайзинговых затрат могут быть консультационные расходы при условии, что данные расходы не заложены в размер периодических франчайзинговых платежей, т.е. франчайзи данные расходы осуществляет сверх периодических платежей. Данный вид затрат чаще всего может возникать при товарном франчайзинге. Например, к консультационным расходам можно отнести плату за формирование сбалансированного сезонного ассортимента, оформление торгового зала и выкладке товара, предоставление материалов по сезонному оформлению торговых залов и витрин и т.д.

Кроме того, уместно выделить еще одну статью франчайзинговых затрат – «Прочие франчайзинговые затраты». К прочим затратам можно отнести затраты, не нашедшие отражения в других статьях, а именно: платежи за посреднические, финансово-кредитные услуги при их возникновении, плата за перезаключение договора и т.д.

Номенклатура и характеристика франчайзинговых затрат франчайзи представлена в таблице 2.7.

Таким образом, франчайзинговые затраты – это специфические затраты, связанные с действием франчайзингового договора. По нашему мнению, необходимо вести обособленный учет данных затрат с целью контроля структуры и величины общих затрат предприятия, рационализации франчайзинговых затрат и формирования показателей различной отчетности по франчайзингу.

Таблица 2.7. – Предлагаемая номенклатура франчайзинговых затрат франчайзи

Статья затрат	Содержание
1. Периодические платежи	Могут иметь различную периодичность, методы расчета
1.1. Текущие	Платежи на содержание франчайзинговой системы
1.2. Рекламные	Отчисления в рекламный фонд
2. Амортизация франшизы	Амортизация по полученной в пользование франшизе. Период начисления амортизации – время действия франчайзингового договора
3. Арендные платежи	Арендные платежи за предоставленное франчайзером имущество при их наличии
4. Обучение персонала	Затраты на обучение персонала, которое проводит как сам франчайзер, так и сторонние организации
5. Консультационные расходы	Расходы, не включенные в текущие платежи. Плата за консультации, оказываемые франчайзером
6. Прочие	Затраты, не нашедшие отражения в других статьях
6.1. Посреднические услуги	Услуги прочих сторонних организаций, связанные с осуществлением франчайзинговых операций
6.2. Услуги финансово-кредитных учреждений	Проценты по кредитам, взятым на развитие франчайзинга либо на покупку франшизы
И др.	

Источник: собственная разработка.

«Счета раздела III «Затраты на производство» Типового плана счетов (далее – счета учета затрат на производство) предназначены для обобщения информации о затратах по текущей деятельности организации, кроме расходов на реализацию» [72]. В свою очередь, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, текущей деятельностью признается «основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности» [35]. Следовательно, франчайзинг является текущей деятельностью организации: либо основной, либо прочей, не относящейся к финансовой и инвестиционной деятельности. Соответственно, для отражения франчайзинговых затрат, т.е. затрат по текущей деятельности, необходимо использовать счета раздела III Типового плана счетов. В этой связи предлагаем для обособленного учета франчайзинговых затрат открыть собирательно-распределительный счет 24 «Франчайзинговые затраты».

Целесообразность открытия данного счета заключается в следующем: франчайзинговые затраты не представляется возможным отражать на

счете 20 «Основное производство», т.к. они не являются прямыми затратами и их необходимо распределять между различными видами продукции (работ, услуг). Согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению на счете 20 «Основное производство» отражаются «прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг» [72]. Косвенные затраты, связанные с обслуживанием и управлением основным производством, согласно Типовому плану счетов, обобщаются на счете 25 «Общепроизводственные затраты». Но при отражении франчайзинговых затрат на счете 25 «Общепроизводственные затраты» в совокупности с другими затратами, связанными с обслуживанием производства, сложно будет обеспечить их отдельный учет и, как следствие, формировать показатели для анализа эффективности франчайзинга. К тому же по своей сути и назначению франчайзинговые затраты отличаются от затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», т.к. они не связаны с обслуживанием основного и вспомогательного производств.

Как показывает номенклатура франчайзинговых затрат, данные затраты в большинстве своем связаны с расчетами, осуществляемыми между франчайзи и франчайзером. Значит, для предприятий-франчайзи с целью организации взаиморасчетов с франчайзером является целесообразным открыть отдельный субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-8 «Расчеты с франчайзером». Рекомендуется также аналитический учет на счете 76-8 «Расчеты с франчайзером» организовать в разрезе видов платежей, подлежащих перечислению. Например:

76-8-1 «Расчеты по разовым платежам»;

76-8-2 «Расчеты по периодическим платежам»;

76-8-3 «Расчеты по арендным платежам» и т.д. в зависимости от возникающих обязательств перед франчайзером.

Из вышесказанного следует, что затраты, связанные с действием франчайзингового договора, необходимо отражать по дебету счета 24 «Франчайзинговые затраты» и кредиту счетов 76-8 «Расчеты с франчайзером», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов при необходимости. Рекомендуем аналитический учет франчайзинговых затрат вести в соответствии с имеющимся на предприятии перечнем таких затрат. Вместе с тем, возможно предусмотреть открытие субсчетов к счету 24 «Франчайзинговые затраты» по видам затрат. Сформированные затраты по дебету счета 24 «Франчайзинговые затраты» в конце месяца необходимо распределить и списать, т.к. данный счет сальдо на отчетную дату не имеет.

Варианты распределения и списания франчайзинговых затрат напрямую зависят от вида деятельности франчайзи:

1. *Производство.* Если франчайзи занимается производством, то франчайзинговые затраты необходимо распределить по видам производимой продукции пропорционально базе распределения, установленной учетной политикой, и списать с кредита счета 24 «Франчайзинговые затраты» в дебет счета 20 «Основное производство». Базой распределения может выступать либо заработная плата основных производственных рабочих, либо нормативная себестоимость франчайзинговой продукции.

2. *Выполнение работ, оказание услуг.* В данном случае франчайзинговые затраты также целесообразно распределить между выполняемыми работами или оказываемыми видами услуг. Базой распределения может выступать заработная плата либо нормативная себестоимость работ, услуг.

В то же время, если франчайзинг не является для предприятия единственным видом деятельности, рекомендуется предприятиям-франчайзи открыть отдельный субсчет на счете 20 «Основное производство» для формирования себестоимости продукции (работ, услуг), выпущенной в рамках франчайзингового договора 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

3. *Торговля.* При торговой деятельности введение счета 24 «Франчайзинговые затраты» не является целесообразным. В данном случае необходимо использовать счет 44 «Расходы на реализацию», открыв при этом на данном счете отдельный субсчет 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга». И все франчайзинговые затраты отражать в течение месяца по дебету счета 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга».

Схема распределения франчайзинговых затрат в зависимости от вида деятельности представлена на рисунке 2.1.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих производственную деятельность, используется счет 43 «Готовая продукция». С целью обособленного учета результатов осуществления деятельности по договору франчайзинга рекомендуется предприятиям-франчайзи открыть отдельный субсчет 43-1 «Готовая продукция по франчайзингу». В данном случае фактическую себестоимость произведенной продукции по договору франчайзинга необходимо отражать по дебету 43-1 «Готовая продукция по франчайзингу» и кредиту счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

При условии работы по договору сервисного франчайзинга фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга».

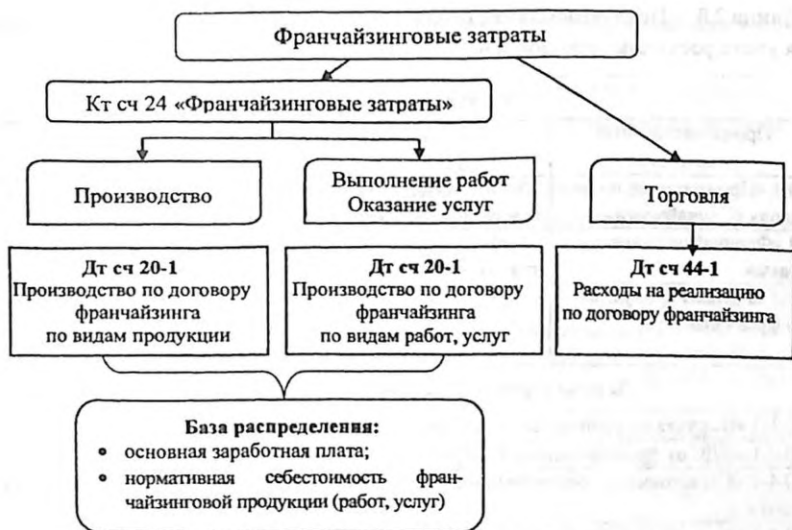


Рисунок 2.1. – Схема распределения франчайзинговых затрат у франчайзи

Источник: собственная разработка.

Для определения финансового результата по текущей деятельности предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Соответственно, и финансовый результат от осуществления франчайзинговых операций будет формироваться на данном счете. Предлагаемые нами выше аналитические счета позволяют отследить все расходы предприятия, связанные с осуществлением франчайзинга, поэтому для обособленного учета доходов и финансового результата по договору франчайзинга рекомендуется открыть следующие субсчета второго порядка на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

90-1-1 «Выручка от франчайзинговых операций»;

90-2-1 «НДС от франчайзинговых операций»;

90-4-1 «Себестоимость реализованной франчайзинговой продукции, товаров, работ, услуг»;

90-6-1 «Расходы на реализацию по франчайзингу»;

90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций».

В обобщенном виде предлагаемая система синтетических и аналитических счетов для учета расходов и доходов франчайзи представлена в таблице 2.8.

Таблица 2.8. – Предлагаемая система синтетических и аналитических счетов для учета расходов, доходов и финансового результата франчайзи

Расходы франчайзи		
Производственный франчайзинг	Сервисный франчайзинг	Товарный франчайзинг
20-1 «Производство по договору франчайзинга»	20-1 «Производство по договору франчайзинга»	41-1 «Товары по договору франчайзинга»
24 «Франчайзинговые затраты»	24 «Франчайзинговые затраты»	
43-1 «Готовая продукция по франчайзингу»		44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга»
Доходы и финансовый результат франчайзи		
90-1-1 «Выручка от франчайзинговых операций»		
90-2-1 «НДС от франчайзинговых операций»		
90-4-1 «Себестоимость реализованной франчайзинговой продукции, товаров, работ, услуг»		
90-6-1 «Расходы на реализацию по франчайзингу»		
90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций»		
Расчеты		
76-8 «Расчеты с франчайзером»		
76-8-1 «Расчеты по разовым платежам»		
76-8-2 «Расчеты по периодическим платежам»		
76-8-3 «Расчеты по арендным платежам»		

Источник: собственная разработка.

Таким образом, система синтетических и аналитических счетов для учета расходов, доходов и финансового результата франчайзи закрепляется в рабочем плане счетов и напрямую зависит от вида деятельности, осуществляемой в соответствии с договором франчайзинга.

Предлагаемая методика учета франчайзинговых затрат, доходов, расходов и формирования финансового результата у франчайзи представлена в таблице 2.9.

Таким образом, предлагаемая методика учета доходов, расходов и финансового результата у франчайзи позволит:

- осуществлять контроль структуры и величины общих затрат предприятия;
- выявлять пути снижения и рационализации франчайзинговых затрат;

- формировать объективную информацию о финансовом результате от осуществления франчайзинга;
- оперативно получать достоверную информацию для формирования показателей различной отчетности по франчайзинговым операциям.

Таблица 2.9. – Предлагаемая методика учета франчайзинговых затрат, доходов, расходов и формирования финансового результата у франчайзи

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1	2	3
Порядок отражения франчайзинговых затрат		
Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей	24, 44-1	76-8-2
Отражено начисление арендной платы за оборудование, предоставленное франчайзером	24, 44-1	76-8-3
Отражено начисление арендной платы за оборудование, взятое у прочих поставщиков по рекомендации франчайзера	24, 44-1	60
Начислена плата за обучение персонала, проводимое франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены затраты по обучению персонала, оказанные прочими контрагентами по рекомендации франчайзера	24, 44-1	60
Отражены расходы на оплату труда, если в штат введен специалист по ведению франчайзинга (по рекомендации франчайзера)	24, 44-1	70, 69, 76
Отражены консультационные расходы, оказанные франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены прочие франчайзинговые затраты, начисленные франчайзером	24, 44-1	76-8
Отражены прочие франчайзинговые затраты, начисленные сторонними контрагентами	24, 44-1	60
Начислена амортизация по используемой франшизе	24, 44-1	05
Распределены и списаны франчайзинговые затраты на основное производство по видам выпускаемой продукции в рамках договора франчайзинга	20-1	24
Распределены и списаны франчайзинговые затраты на основное производство по видам выполняемых работ, оказываемых услуг в рамках договора франчайзинга	20-1	24
Порядок формирования себестоимости продукции и финансового результата при производственном франчайзинге		
Списаны материалы на производство продукции по договору франчайзинга	20-1	10
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20-1	70, 69, 76

Окончание таблицы 2.9

1	2	3
Оказаны услуги сторонних организаций	20-1	60
Начислена амортизация оборудования	20-1	02
Списана фактическая себестоимость произведенной продукции по договору франчайзинга	43-1	20-1
Отражена выручка за реализацию франчайзинговой продукции	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию франчайзинговой продукции	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованной франчайзинговой продукции	90-4-1	43-1
Получена прибыль от реализации франчайзинговой продукции	90-11-1	99
Порядок формирования себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг и финансового результата при сервисном франчайзинге		
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20-1	70,69,76
Оказаны услуги сторонних организаций	20-1	60
Начислена амортизация оборудования	20-1	02
Отражена выручка за реализацию работ, услуг по договору франчайзинга	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию работ, услуг по договору франчайзинга	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованных работ, услуг по договору франчайзинга	90-4-1	20-1
Получена прибыль от реализации работ, услуг по договору франчайзинга	90-11-1	99
Порядок формирования финансового результата при товарном франчайзинге		
Отражена выручка за реализацию товаров по договору франчайзинга	62	90-1-1
Начислен НДС с выручки за реализацию товаров по договору франчайзинга	90-2-1	68
Списана себестоимость реализованных товаров по договору франчайзинга	90-4-1	41-1
Списаны расходы на реализацию, связанные с осуществлением франчайзинговых операций	90-6-1	44-1
Получена прибыль от реализации товаров по договору франчайзинга	90-11-1	99

Источник: собственная разработка.

2.3.2. Учет доходов и расходов франчайзингового периода у франчайзера

Для учета расчетов с франчайзи для предприятий франчайзеров рекомендуется открыть отдельный субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-8 «Расчеты с франчайзи», что позволит оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи. Аналитический учет по данному счету следует вести в разрезе каждой организации, с которой подписан франчайзинговый договор, а также в разрезе видов обязательств, возникающих у франчайзи. Таким образом, начисление дохода от франчайзинговых операций будет отражаться у франчайзера по дебету счета 76-8 «Расчеты с франчайзи» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо 91 «Прочие доходы и расходы».

Выбор счета для отражения доходов франчайзингового периода (90 или 91) напрямую зависит от видов деятельности, осуществляемых франчайзером и отраженных в его уставе.

Предлагаем следующую систему счетов доходов и расходов франчайзингового периода:

1. Если франчайзер осуществляет деятельность в рамках договора франчайзинга и она является для него текущей, то доходы от этой деятельности, согласно Типовому плану счетов и Инструкции № 50, необходимо отражать по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг». Следовательно, себестоимость франчайзинговых услуг в данном случае необходимо отражать по дебету счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». Однако франчайзер наряду с франчайзинговыми операциями может совершать и прочие виды деятельности (производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуги) или являться субфранчайзером. С целью обеспечения раздельного учета полученных доходов и понесенных расходов именно от франчайзинговых операций рекомендуем франчайзерам открыть следующие субсчета второго порядка на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

- 90-1-1 «Доходы от франчайзинговых операций»;
- 90-2-1 «НДС от доходов по франчайзинговым операциям»;
- 90-4-1 «Расходы по франчайзинговым операциям»;
- 90-6 -1 «Расходы на реализацию по франчайзингу»;
- 90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций».

2. Если франчайзинг для франчайзера не является текущей деятельностью и не носит систематический характер, то в данном случае для отраже-

ния доходов и расходов по франчайзинговым операциям необходимо использовать субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы»: 91-1 «Прочие доходы» для отражения франчайзинговых доходов; 91-4 «Прочие расходы» для отражения расходов. В то же время для обособленного отражения доходов и расходов по франчайзингу рекомендуем франчайзерам открыть следующие субсчета второго порядка:

- 91-1-1 «Прочие доходы от франчайзинговых операций»;
- 91-2-1 «НДС от доходов по франчайзинговым операциям»;
- 91-4-1 «Прочие расходы по франчайзинговым операциям»;
- 91-5-1 «Сальдо доходов и расходов по франчайзинговым операциям».

В случае если франчайзер занимается производством продукции, выполнением работ либо оказанием услуг, то для отражения информации о затратах франчайзингового периода, на наш взгляд, является уместным открыть к счету 20 «Основное производство» отдельный субсчет 20-1 «Производство по франчайзингу». Если франчайзер является исключительно торговым предприятием и не использует в своем рабочем плане счетов счет 20 «Основное производство», то для отражения затрат по оказанию франчайзинговых услуг – субсчет 44-1 «Расходы по франчайзингу».

Представим схематично систему счетов, используемую франчайзером для отражения доходов и расходов по франчайзинговым операциям, на рисунке 2.2.

Предлагаемая методика отражения доходов, расходов и формирования финансового результата от франчайзинга у франчайзера представлена в таблице 2.10.

Корреспонденция счетов по отражению доходов, расходов и финансового результата от осуществления франчайзинговых операций при производственном франчайзинге, рассмотренные на условном примере, представлены в приложении Д (номера хозяйственных операций 7–21).

Таким образом, предлагаемая методика учета доходов, расходов и формирование финансового результата от осуществления франчайзинговых операций у франчайзера позволит:

- оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи;
- формировать достоверную информацию о структуре и размере затрат, понесенных на оказание франчайзинговых услуг с целью их оптимизации;
- определять финансовый результат от осуществления франчайзинговых операций обособленно от финансовых результатов по другим видам деятельности для принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга в дальнейшей деятельности организации.

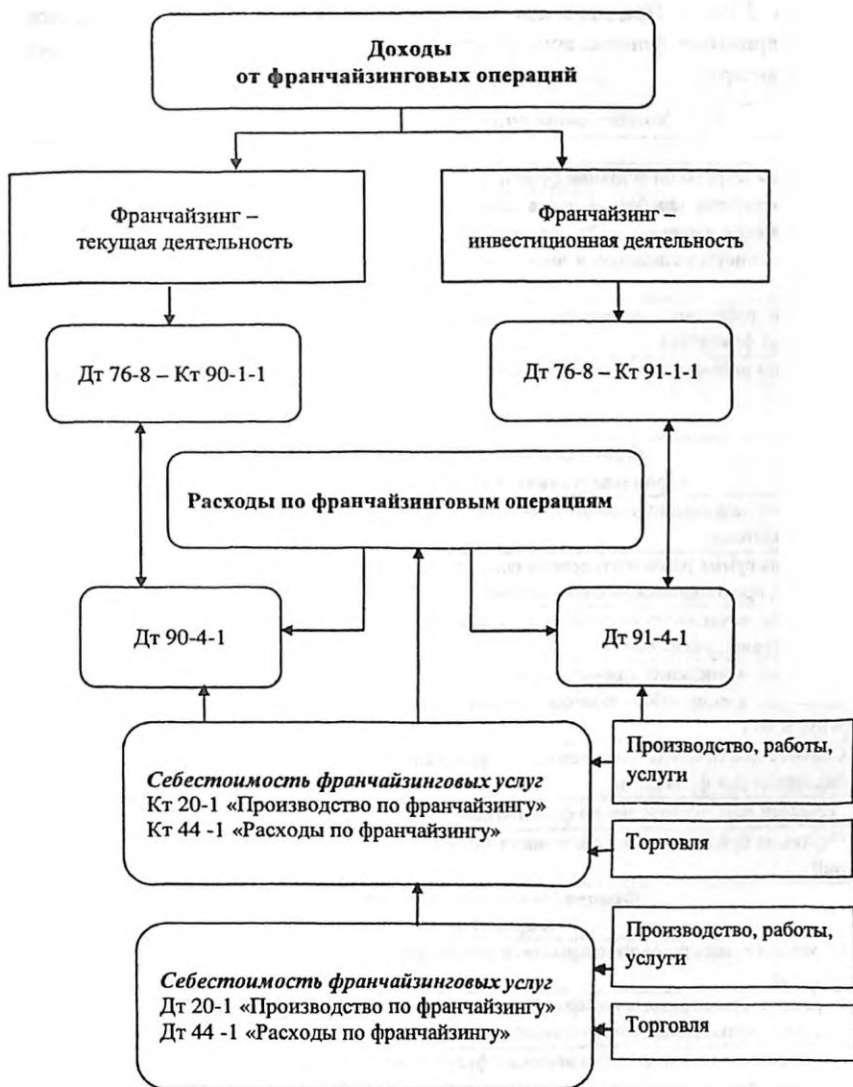


Рисунок 2.2. – Схема распределения доходов и расходов франчайзера

Источник: собственная разработка.

Таблица 2.10. – Предлагаемая методика отражения доходов, расходов и формирования финансового результата от франчайзинговых операций у франчайзера

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражены затраты на оказание франчайзинговых услуг: • начислена заработная плата специалистам отдела франчайзинга (при наличии), либо отдельным специалистам, оказывающим консультационную и информационную помощь франчайзи	20-1, 44-1	70, 69, 76
Списаны расходные материалы для организации рекламной компании франчайзи	20-1, 44-1	10
Отражены прочие расходы по оказанию франчайзинговых услуг	20-1, 44-1	02, 05, 60, 76, 68 и т.д.
Франчайзинг – текущая деятельность (производственный и сервисный франчайзинг)		
Отражено начисление разового (первоначального) франчайзингового платежа	76-8	98
Отражена сумма разового (первоначального) франчайзингового платежа, приходящаяся на отчетный период	98	90-1-1
Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей (текущих, рекламных)	76-8	90-1-1
Отражено начисление прочего дохода, полученного от франчайзи (за аренду оборудования, оказание консультационных услуг и пр.)	76-8	90-1-1
Списана фактическая себестоимость франчайзинговых услуг, оказанных для франчайзи	90-4-1	20-1
Начислен НДС от доходов по франчайзинговым операциям	90-2-1	68
Отражена прибыль от осуществления франчайзинговых операций	90-11-1	99
Франчайзинг – текущая деятельность (товарный франчайзинг)		
Отражена сумма разового (первоначального) франчайзингового платежа	76-8	98
Отражена сумма разового (первоначального) франчайзингового платежа, приходящаяся на отчетный период	98	90-1-1
Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей (текущих, рекламных)	76-8	90-1-1
Отражено начисление прочего дохода, полученного от франчайзи (за аренду оборудования, оказание консультационных услуг и пр.)	76-8	90-1-1
Списаны затраты на оказание франчайзинговых услуг	90-6-1	44-1

Окончание таблицы 2.10

1	2	3
Начислен НДС от доходов по франчайзинговым операциям	90-2-1	68
Отражена прибыль от осуществления франчайзинговых операций	90-11-1	99
Франчайзинг – инвестиционная деятельность		
Отражена сумма разового (первоначального) франчайзингового платежа	76-8	98
Отражена сумма разового (первоначального) франчайзингового платежа, приходящаяся на отчетный период	98	91-1-1
Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей (текущих, рекламных)	76-8	91-1-1
Списана фактическая себестоимость франчайзинговых услуг	91-4-1	20-1,44-1
Начислен НДС	91-2-1	68
Отражена прибыль от осуществления франчайзинговых операций	91-5-1	99

Источник: собственная разработка.

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

3.1. Содержание форм бухгалтерской отчетности организаций, использующих франчайзинг, как источник информации для анализа эффективности франчайзинговых операций

Основным источником информации для проведения анализа эффективности деятельности организации является бухгалтерская отчетность. Объективность результатов анализа во многом зависит от полноты и качества содержащейся в бухгалтерской отчетности информации. Однако содержание форм бухгалтерской отчетности, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 111 от 31.10.2011 г., не обеспечивает пользователей информацией об осуществляемых видах деятельности и эффективности каждого отдельного вида деятельности, в т.ч. и франчайзинга. Как отмечалось выше, франчайзинг является специфическим видом деятельности и включает в себя ряд особенных объектов учета и хозяйственных операций, не характерных для других видов деятельности. Названные специфические особенности находят отражение в предложенных автором методиках учета франчайзинговых операций. Однако для проведения качественного анализа и предоставления пользователям достоверной отчетности необходимо отобразить специфику франчайзинга и в отчетности предприятий, осуществляющих данный вид деятельности. Качественная информация, характеризующая различные этапы данной деятельности, должна формироваться как в отчетности франчайзера, так и в отчетности франчайзи.

Современные тенденции развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в международной практике учета таковы, что большой акцент делается на примечания. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», примечания являются неотъемлемой частью финансовой отчетности и включают в себя «краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности» [52]. Следуя из характеристики состава информации, подлежащей раскрытию в примечаниях, согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», дан-

ные, касающиеся специфики франчайзинга и влияющие на оценку эффективности данного вида деятельности, могли бы обобщаться непосредственно в примечаниях к финансовой отчетности.

Как следует из постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 111 от 31.10.2011 г. «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности», аналогом примечания в отечественном законодательстве являются Примечания к бухгалтерской отчетности. Согласно указанному постановлению Примечания к бухгалтерской отчетности содержат:

- «описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
- дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;
- дополнительную информацию, которая не содержится в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменении капитала, отчете о движении денежных средств, отчете о целевом использовании полученных средств, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- иную информацию, раскрытие которой в примечаниях к бухгалтерской отчетности установлено законодательством» [73].

Информация, раскрывающая специфику деятельности франчайзингового предприятия, на наш взгляд, является уместной для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями и не содержится в других формах бухгалтерской отчетности, поэтому целесообразно отражать ее в Примечаниях к бухгалтерской отчетности.

В этой связи предлагается для предприятий, осуществляющих франчайзинговые операции, ввести дополнительный раздел в примечания к бухгалтерской отчетности, в котором будут в повествовательном виде, а также в денежной оценке охарактеризованы специфические объекты учета и хозяйственные процессы, присущие франчайзингу. Данный раздел примечаний уместно обозначить как «Пояснения по франчайзингу».

Таким образом, «Пояснения по франчайзингу» для предприятий франчайзеров должны содержать следующую информацию:

1. Количество заключенных договоров франчайзинга, особенности каждого из заключенных договоров (если такие имеются), стоимость и период действия каждого договора в разрезе организаций, с которыми заключены договора.

Информация о количестве заключенных договоров, их особенностях, периоде действия и стоимости формируется на основе непосредственного изучения и анализа имеющихся договоров, а также данных аналитического учета по счету 76-8 «Расчеты с франчайзи», организованному в разрезе каждого заключенного договора.

2. Стоимость и состав предоставляемого в пользование комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности – франшизы.

В данном пункте описывается состав передаваемой франшизы, порядок ее формирования и стоимостное измерение. Данную информацию необходимо получать на основе данных синтетического и аналитического учета по счету 04 «Нематериальные активы» согласно предложенной автором методике учета франшизы и ее передачи в пользование.

3. Доходы, полученные от осуществления франчайзинговых операций, а именно суммы начисленных франчайзинговых платежей как разовых, так и периодических и прочие доходы по франчайзинговым операциям.

К прочим доходам можно отнести арендную плату за оборудование, предоставленное франчайзи, оказание консультационных услуг. Данная информация формируется по кредиту счета 90-1-1 «Доходы от франчайзинговых операций» либо кредиту счета 91-1-1 «Прочие доходы от франчайзинговых операций» в корреспонденции со счетом 76-8 «Расчеты с франчайзи» в соответствии с методикой учета доходов по франчайзинговым операциям, предложенной автором.

4. Расходы по франчайзинговым операциям. Данная информация создается на основании данных синтетического и аналитического учета по счетам 20-1 «Производство по франчайзингу» либо 44-1 «Расходы по франчайзингу» в корреспонденции со счетами:

90-4-1 «Расходы по франчайзинговым операциям» – производственный и сервисный франчайзинг;

90-6 -1 «Расходы на реализацию по франчайзингу» – товарный франчайзинг;

91-4-1 «Прочие расходы по франчайзинговым операциям» – франчайзинг – инвестиционная деятельность.

5. Прибыль отчетного периода от осуществления франчайзинговых операций.

Сопоставляя доходы, полученные от осуществления франчайзинга, с соответствующими статьями расходов, вычитая обязательные платежи в бюджет, предприятие формирует прибыль отчетного периода от осуществления франчайзинговых операций, которую и отражает в данном подпункте «Пояснения по франчайзингу». Информация о финансовом результате формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами: 90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций» либо 91-5-1 «Сальдо доходов и расходов от франчайзинговых операций».

6. Не менее важная информация, подлежащая раскрытию в Примечаниях к бухгалтерской отчетности, – размер и структура задолженности франчайзи.

Суммы задолженности необходимо представить в Примечаниях к бухгалтерской отчетности в разрезе каждого предприятия франчайзи, а также предполагаемому периоду ее погашения (краткосрочная либо долгосрочная) и причине возникновения: задолженность по платежам (первоначальным и периодическим), задолженность по обучению персонала либо за поставляемую продукцию, товары. Такая информация отражается на основании данных аналитического учета по счету 76-8 «Расчеты с франчайзи» в разрезе системы аналитических счетов, предложенных автором.

Информацию, рекомендуемую к раскрытию в примечаниях к бухгалтерской отчетности, предлагаем представлять в виде вспомогательной таблицы (приложение 3). Данная таблица содержит в себе все рекомендуемые к раскрытию показатели, а также указания о том, на основании каких синтетических и аналитических счетов будут определяться эти показатели.

Аналогичную информацию, необходимую для анализа целесообразности использования франчайзинга в своей деятельности, а также уместную для внешних пользователей отчетности, рекомендуем представлять в Примечаниях к бухгалтерской отчетности и предприятиям франчайзи. Дополнительный раздел пояснительной записки франчайзи предлагаем обозначить как «Пояснения по франчайзингу».

Рекомендуем в данном разделе пояснительной записки отражать следующую информацию:

1. Размер и состав предфранчайзинговых затрат, осуществленных в отчетном периоде.

Согласно предложенной методике учета данного вида специфических затрат, предложенной автором, они при подписании франчайзингового договора включаются в состав затрат франчайзингового периода. В связи с чем их обособленное отражение после подписания договора нецелесообразно. Таким образом, названный пункт Пояснений подлежит заполнению только в том отчетном периоде, в котором указанные затраты осуществлялись. Информация формируется на основании сумм, отраженных по дебету счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты».

2. Стоимость и состав франшизы, полученной в пользование при заключении франчайзингового договора.

Информация отражается на основании данных синтетического и аналитического учета по счету 08-04-1 «Затраты на приобретение франшизы» и счету 04-1 «Франшиза полученная», согласно методике учета, предложенной автором.

3. Состав и размер франчайзинговых затрат, указанных по дебету счета 24 «Франчайзинговые затраты», в соответствии с номенклатурой и методикой их учета, предложенной автором.

Обособленное отражение франчайзинговых затрат на счете 24 «Франчайзинговые затраты» предлагалось для франчайзи, использующих производственный либо сервисный франчайзинг. Франчайзи, работающие по товарному франчайзингу, для отражения франчайзинговых затрат используют счет 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга».

4. Себестоимость выпущенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ в рамках договора франчайзинга.

Для формирования данной информации используются суммы, отраженные по дебету счета 43-1 «Готовая продукция по франчайзингу» в корреспонденции кредитом счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга» при производственном франчайзинге. При сервисном франчайзинге себестоимость оказанных услуг (выполненных работ) отражается по дебету счета 90-4-1 «Себестоимость реализованной франчайзинговой продукции, товаров, работ, услуг» в корреспонденции с кредитом счета 20-1 «Производство по договору франчайзинга». При товарном франчайзинге сумма общих расходов по договору франчайзинга аккумулируется на счете 44-1 «Расходы на реализацию по договору франчайзинга».

5. Сумма полученных доходов от осуществления франчайзинговых операций.

Согласно предлагаемой автором методике учета франчайзинговых операций, данный показатель формируется по кредиту счета 90-1-1 «Выручка от франчайзинговых операций».

6. Финансовый результат от франчайзинговых операций.

Данный показатель формируется на счете 90-11-1 «Прибыль (убыток) от франчайзинговых операций» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

7. Объем и состав задолженности перед предприятием франчайзером по первоначальным и периодическим платежам и прочая задолженность, отражаемая по счету 76-8 «Расчеты с франчайзером».

Уместно также указать период возникновения данной задолженности: долгосрочная либо краткосрочная.

Информацию, рекомендуемую к раскрытию в примечаниях к бухгалтерской отчетности, предлагается представлять в виде вспомогательной таблицы (приложение И). Данная вспомогательная таблица содержит все рекомендуемые к раскрытию показатели, а также указания, на основании каких синтетических и аналитических счетов будут формироваться данные показатели.

Таким образом, раскрытие предлагаемой информации в Примечаниях к бухгалтерской отчетности, сформированной на основании предложенных методик учета франчайзинговых операций, позволит предприятиям, осуществляющим франчайзинговые операции, получить информационную базу для экономического анализа и объективные данные для принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга как способа коммерциализации интеллектуальной собственности и вовлечения ее в хозяйственный оборот.

3.2. Оценка целесообразности применения франчайзинга

Предлагаем анализ эффективности франчайзинговых операций разделить на два этапа:

- предварительный;
- последующий.

Предварительный анализ франчайзинговых операций осуществляется до момента подписания франчайзингового договора. Основной целью данного анализа является оценка целесообразности применения франчайзинга по сравнению с другими вариантами развития.

В результате предварительного анализа необходимо решить следующие задачи:

- выбрать критерии оценки целесообразности использования франчайзинга;

- выбрать показатели, которые будут сравниваться при различных вариантах развития;

- сравнить обозначенные показатели и сделать вывод о допустимости либо недопустимости использования франчайзинга.

Любой субъект хозяйствования на момент принятия решения об осуществлении какого-либо вида деятельности оценивает различные варианты и уместность их использования. Соответственно, организации, планирующие работать по договору франчайзинга, проводят анализ целесообразности его использования по сравнению либо с действующим видом деятельности, либо с другими вариантами развития и функционирования.

Критерии, выбираемые для данной оценки, на наш взгляд, будут зависеть от двух обстоятельств:

- является ли организация, планирующая использовать франчайзинг, вновь создаваемой или ранее действующей;
- в каком виде деятельности планируется применение франчайзинга: производство, торговля, оказание услуг.

Рассмотрим первую группу критериев при условии создания новой организации, которая планирует заниматься производством.

На этапе создания организации собственнику необходимо принять решение: либо он сам будет производить продукцию, либо с использованием производственного франчайзинга. Для этого, при двух вариантах развития, необходимо оценить и сопоставить между собой следующие показатели:

- технология производства.

Необходимо оценить затраты на создание либо приобретение секретов производства, патентов, ноу-хау;

- производственные мощности.

Необходимо оценить наличие и стоимость приобретения производственных мощностей. В данный показатель также можно включить затраты на подбор и обучение персонала;

- административный барьер.

Оценить затраты на регистрацию организации. Постановку на учет в необходимых инстанциях и преодоление административного барьера;

- рынки сбыта.

Оценить наличие будущих рынков сбыта и затраты на их освоение и продвижение своей продукции.

Сопоставление оцениваемых показателей при двух вариантах развития – собственного производства и производственного франчайзинга – представлено на рисунке 3.1.

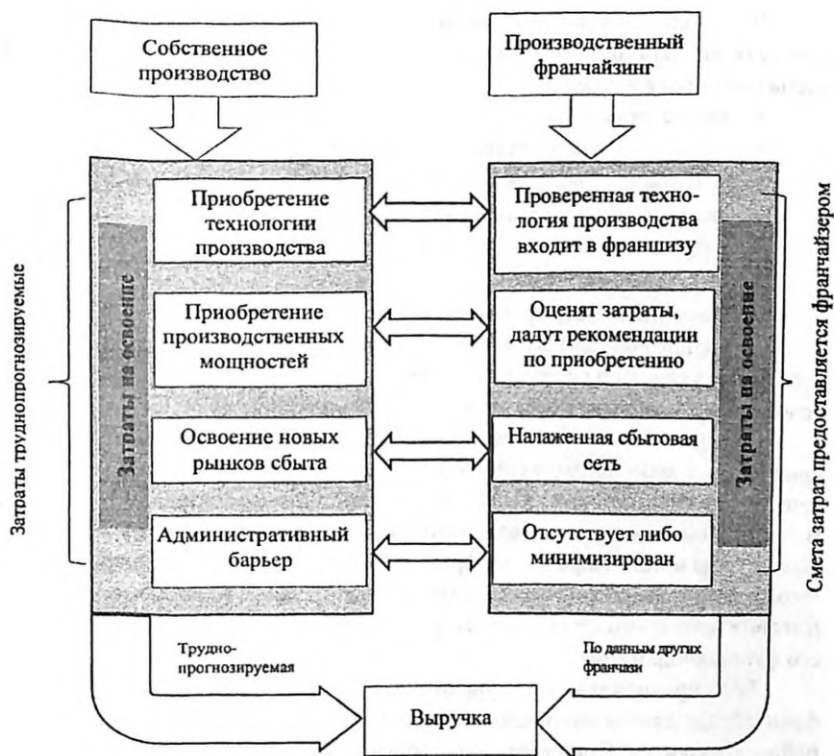


Рисунок 3.1. – Сопоставление собственного производства и франчайзинга

Источник: собственная разработка.

При организации собственного производства затраты на его освоение весьма существенные и трудно прогнозируемые. При организации производства с использованием франчайзинга объем затрат существенно меньший и точно известен, т.к. франчайзер при подписании предварительного договора предоставляет полную смету затрат с подробными расчетами по периодам. Кроме того, на основании предоставленных расчетов и данных других франчизи достоверно определяется планируемый объем выручки и срок окупаемости проекта, что делает очевидным целесообразность применения производственного франчайзинга по сравнению с открытием собственного производства.

При создании новой организации, планирующей осуществлять торговую деятельность либо оказывать услуги, собственнику также необходимо оценить ряд показателей:

- выбор типа товара или услуги;
- оценка его конкурентоспособности и спроса;
- затраты на поиск, ремонт и оформление помещения;
- затраты на закупку товара;
- затраты на поиск и освоение рынков сбыта;
- затраты на рекламу;
- расходы на подбор и обучение персонала.

Сопоставление названных показателей при двух вариантах развития: собственная точка по реализации товара либо оказанию услуг и развитие на условиях франчайзинга, представлено на рисунке 3.2.

Аналогично с освоением нового производства, открытие торгового предприятия либо предприятия по оказанию услуг несет в себе многочисленные затраты, которые трудно поддаются прогнозированию и расчету. В то же время в начале деятельности с использованием франчайзинга данные затраты минимизированы и франчайзер предоставляет, во-первых, полную смету расходов и расчет ожидаемых доходов, а во-вторых, точные пошаговые рекомендации как на стадии открытия предприятия, так и во время его функционирования.

Если предприятие уже существует, стабильно работает на рынке, то франчайзинг для такого предприятия является оптимальной формой дальнейшего развития. При построении сбытовой сети либо расширении производства на условиях франчайзинга предприятие франчайзер минимизирует свои затраты и риски и часть их переносятся на привлеченных франчайзи.

Сравнение объема затрат и рисков при двух вариантах развития уже действующего предприятия (рисунки 3.3, 3.4) показывает, что франчайзинг является эффективным вариантом развития, позволяющим минимизировать затраты на продвижение своей продукции, товаров либо услуг до конечного потребителя за счет их распределения между собой и привлеченных франчайзи.

Рассмотрев и оценив предлагаемые показатели, можно сделать вывод, что использование франчайзинга является целесообразным для любого варианта развития организации (создание новой либо расширение существующей) и любого вида деятельности (производство, торговля, оказание услуг и т.д.).

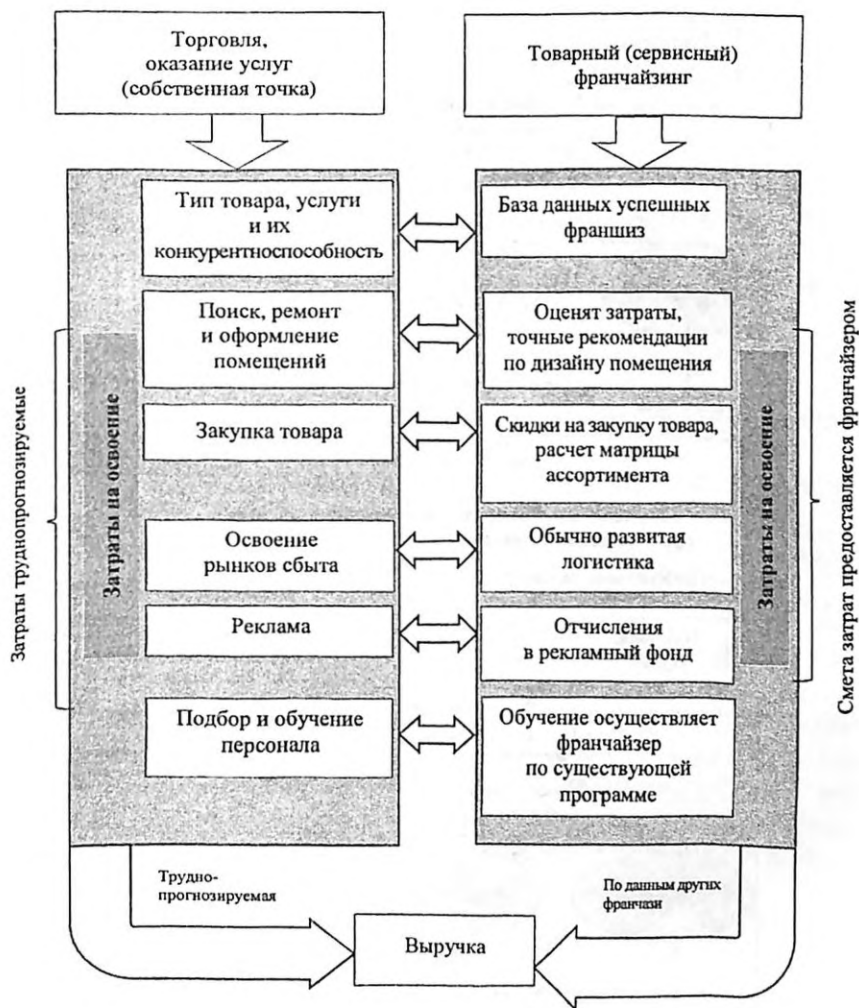


Рисунок 3.2. – Сопоставление открытия собственной торговой точки и франчайзинга

Источник: собственная разработка.



Рисунок 3.3. – Распределение затрат и рисков при самостоятельном расширении предприятия

Источник: собственная разработка.

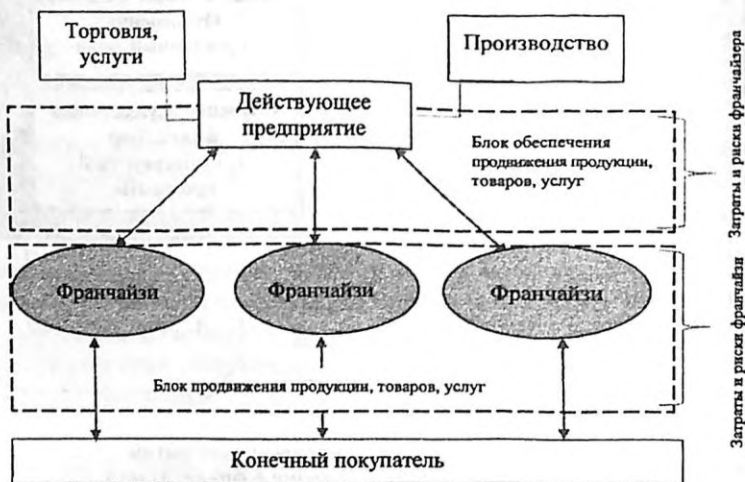


Рисунок 3.4. – Распределение затрат и рисков при развитии франчайзинга

Источник: собственная разработка.

При создании новой организации франчайзинг позволяет:

- минимизировать расходы на создание организации;
- четко прогнозировать свои затраты на открытие и дальнейшее функционирование, поскольку франчайзер предоставляет полную смету затрат;

- представлять ожидаемый период окупаемости проекта и величину получаемых доходов на основании данных, предоставленных франчайзером, и опыте уже существующих франчайзи;

- получать консультацию и поддержку во время действия франчайзингового договора.

При расширении уже существующей организации франчайзинг позволяет:

- сократить объем затрат и риски на пути продвижения продукции, товаров, услуг до конечного покупателя;

- получать с известной периодичностью ожидаемую величину дохода;

- контролировать качество своей продукции, товаров и услуг на всем пути продвижения.

3.3. Анализ эффективности использования франчайзинга

Последующий анализ проводится после совершения хозяйственных операций, т.е. после подписания франчайзингового договора и определенного периода работы в рамках этого договора. Целью данного анализа является оценка эффективности использования франчайзинга и принятие решения о дальнейшем использовании такого вида деятельности. Для достижения обозначенной цели необходимо решить ряд задач:

- обозначить показатели, характеризующие эффективность использования франчайзинга;

- рассчитать обозначенные показатели;

- сформулировать выводы и рекомендации на основании проведенных расчетов.

При анализе эффективности использования любого вида деятельности рассчитываются и оцениваются многочисленные показатели. Однако основными показателями, характеризующими эффективность деятельности, на наш взгляд, являются доходы от данного вида деятельности, оценка понесенных расходов и расчет ее рентабельности. Следует также отметить,

что расчет данных показателей не является трудоемким и система бухгалтерского учета позволяет формировать информационную базу для расчета указанных показателей.

В то же время общепризнанные подходы к расчету данных показателей не учитывают специфику франчайзинга и особенности его функционирования. А существующая методика бухгалтерского учета не позволяет формировать данные для проведения анализа эффективности использования франчайзинга. В этой связи предлагаются разработанные нами методы расчета указанных показателей, позволяющие учесть специфику франчайзинга. Информационной базой для расчета представленных показателей является примечание к бухгалтерской отчетности, а именно формы пояснений, рекомендованные автором.

Как отмечалось выше, франчайзинг предполагает наличие двух субъектов: франчайзер и франчайзи. Следовательно, эффективность использования франчайзинга для каждого субъекта будет определяться различными методами.

Для анализа эффективности использования франчайзинга необходимо оценить следующие показатели *франчайзера*:

- доходы от франчайзинговых операций;
- расходы по франчайзинговым операциям;
- рентабельность франчайзинга.

Разработанная автором методика учета доходов и расходов по франчайзинговым операциям позволяет сформировать объективные данные для расчета названных показателей. Доход франчайзера от предоставления франшизы формируется из следующих поступлений:

- первоначального взноса при его наличии;
- суммы поступающих периодических платежей: текущих и отчисления в рекламный фонд;
- прочих платежей, которые могут включать в себя плату за обучение и поддержку франчайзи, прочие сервисные платежи, а также сумму штрафов, наложенных на франчайзи.

Первоначальный взнос франчайзер получает одновременно, а периодичность уплаты прочих платежей может варьироваться и оговаривается во франчайзинговом договоре. Поскольку срок, на который заключен договор, может быть значительным, то для расчета дохода франчайзера необходимо учитывать влияние инфляционного фактора, т.е. корректировать показатели на ставку дисконтирования.

Таким образом, доход франчайзера ($D_{ф-ра}$) следует исчисляться как

$$D_{ф-ра} = \text{Первоначальный} + \sum_{i=1}^n \frac{n_i \text{Текущие}_i}{(1+r)^t} + \\ + \sum_{i=1}^n \frac{k_i \text{Рекламные}_i}{(1+r)^t} + \sum_{i=1}^n \frac{m_i \text{Прочие}_i}{(1+r)^t}, \quad (3.1)$$

где *Первоначальный* – первоначальный взнос;
Текущие – текущие платежи на поддержку франчайзинговой системы;
Рекламные – рекламные платежи;
Прочие – прочие платежи, предусмотренные договором франчайзинга;

n – количество уплаты периодических платежей;

k – периодичность поступления рекламных платежей;

m – периодичность поступления прочих платежей;

r – ставка дисконтирования;

t – период, на который заключен франчайзинговый договор.

Таким образом, данная формула позволяет оценить доход франчайзера от осуществления франчайзинга, как за весь период действия договора, так и за отдельный взятый промежуток, отделяя его от прочих доходов, полученных франчайзером при осуществлении других видов деятельности.

Основываясь на условном примере и данных, представленных в приложении 3, рассчитаем доход франчайзера по предложенной формуле (3.1) за первый месяц работы по договору франчайзинга. В рассматриваемом примере периодический платеж составил 1 200 000 руб. Однако на первый месяц работы приходится 20 000 руб. от общей суммы периодического платежа. Текущий платеж установлен в фиксированном размере 28 000 руб. Прочих поступлений по франчайзинговым операциям в данном отчетном периоде нет. Соответственно доход франчайзера за первый месяц работы по договору составляет:

$$D_{ф-ра} = 20\,000 + 28\,000 = 48\,000 \text{ руб.}$$

Расходы франчайзера, опираясь на специфику франчайзинга, будут иметь следующую структуру:

- расходы на регистрацию франчайзингового договора.

Данная статья расходов является единовременной и включает в себя стоимость регистрации договора в национальном центре интеллектуальной

собственности, услуги сторонних организаций-консультантов, оказывающих юридическую поддержку при подписании договора. В работе данные расходы идентифицируются как предфранчайзинговые затраты;

- расходы на обучение франчайзи.

Данные расходы могут осуществляться весь период действия договора и включать в себя набор, обучение персонала и поддержку франчайзи;

- расходы на продвижение франшизы.

Данная статья включает в себя как затраты на рекламу самой франшизы, так и на рекламу товаров либо услуг, реализуемых франчайзи;

- прочие расходы, связанные с предоставлением франшизы и осуществлением франчайзинговых операций.

Таким образом, расчет расходов франчайзера ($P_{ф-ра}$) рекомендуем производить по следующей формуле:

$$P_{ф-ра} = P_{предфр} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{обуч}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{реклам}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{проч}}{(1+r)^i}, \quad (3.2)$$

где $P_{предфр}$ – предфранчайзинговые затраты;

$P_{обуч}$ – расходы на обучение франчайзи;

$P_{реклам}$ – расходы на рекламу;

$P_{проч}$ – прочие расходы франчайзера на осуществление франчайзинговых операций.

Расчет расходов франчайзера по формуле (3.2), во-первых, отражает специфику франчайзинга, во-вторых, показатели, участвующие в расчете, формируются в пояснениях к бухгалтерской отчетности франчайзера.

Расчитаем расходы франчайзера за первый месяц работы на основе условного примера и данных, представленных в приложении 3.

$$P_{ф-ра} = 6\ 000 + 15\ 000 + 5\ 000 + 13\ 000 = 39\ 000 \text{ руб.}$$

Поскольку доходы и расходы франчайзера мы рассчитывали за первый месяц действия франчайзингового договора, то корректировать их на ставку дисконтирования нецелесообразно.

Основываясь на методиках расчета доходов и расходов франчайзера, предложенных автором, можно рассчитать финансовый результат от осуществления франчайзинговых операций (разница между полученными доходами и понесенными расходами) и определить различные показатели рентабельности, такие как рентабельность самого франчайзинга (отношение

прибыли к затратам по франчайзинговым операциям), рентабельность франшизы (отношение прибыли к стоимости предоставляемой франшизы). Кроме того, данные показатели можно рассмотреть в динамике. Предложенные формулы позволяют видеть структуру доходов и расходов, что в свою очередь дает возможность выявить и рассчитать влияние факторов на формирование данных показателей.

Таким образом, рентабельность франчайзинга ($R_{\phi-za}$) рекомендуем рассчитывать как

$$R_{\phi-za} = \frac{\Pi_{\phi.o}}{P} \cdot 100, \quad (3.3)$$

где $\Pi_{\phi.o}$ – прибыль от франчайзинговых операций;

P – расходы франчайзера, связанные с осуществлением франчайзинга.

Следовательно, рентабельность самой франшизы (R_{ϕ}) определяется по формуле

$$R_{\phi} = \frac{\Pi_{\phi.o}}{C_{\phi}} \cdot 100, \quad (3.4)$$

где C_{ϕ} – себестоимость франшизы, предоставляемой в пользование.

Основываясь на произведенных нами расчетах, прибыль франчайзера за первый месяц работы составит:

$$\Pi_{\phi.o} = D_{\phi-ra} - P_{\phi-ra} = 48\,000 - 39\,000 = 9\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно, рентабельность франчайзинга:

$$R_{\phi-za} = \frac{9\,000}{39\,000} \cdot 100 = 23\%.$$

А рентабельность франшизы:

$$R_{\phi} = \frac{9\,000}{1\,200\,000} \cdot 100 = 0,75\%.$$

Таким образом, расчет предлагаемых показателей (доходы, расходы от франчайзинговых операций, финансовый результат и рентабельность), сформированных на основе данных бухгалтерского учета, учитывающих специфику франчайзинга, позволяет осуществить анализ эффективности

франчайзинга и принять управленческие решения о целесообразности его дальнейшего использования либо расширения.

В результатах анализа эффективности деятельности франчайзи заинтересовано два субъекта: как само предприятие-франчайзи с целью оценки целесообразности использования франчайзинга в своей деятельности, так и предприятие-франчайзер с целью оценки эффективности развития своей франчайзинговой сети и планировании своих доходов, поступающих от франчайзи.

Оценка может производиться по двум направлениям:

- маркетинг и клиенты;
- финансовые показатели.

Для оценки эффективности в области маркетинга рекомендуем рассматривать следующие показатели:

- рост оборота в процентах к предыдущему периоду;
- рост клиентуры в процентах к предыдущему периоду.

Данные показатели целесообразно сравнивать как с предыдущим годом, так и с плановыми значениями, прогнозируемыми франчайзером.

При оценке финансовых аспектов деятельности франчайзи стоит рассматривать такие показатели, как:

- доходы, полученные от франчайзинговых операций;
- расходы по франчайзинговым операциям;
- рентабельность франчайзи.

Данные показатели лежат в основе анализа эффективности любого вида деятельности и служат основанием для расчета прочих показателей. Основываясь на методиках учета франчайзинговых операций, разработанных автором, в учете собирается достоверная информация для формирования именно данных показателей.

Доход франчайзи будет представлять собой выручку либо от реализации продукции, произведенной по технологии франчайзера при производственном франчайзинге, либо выручку от реализации товаров при товарном франчайзинге, либо выручку от оказания услуг при сервисном франчайзинге. Данный показатель не нуждается в особом расчете и определяется по данным бухгалтерского учета. Однако для оценки выручки за весь период действия франчайзингового договора необходимо учитывать влияние инфляции, т.е. корректировать ее на ставку дисконтирования. Таким образом, доход франчайзи ($D_{фр}$) рекомендуем рассчитывать по следующей формуле:

$$D_{\text{фр}} = \sum_{i=1}^n \frac{B_i}{(1+r)^i}, \quad (3.5)$$

где B_i – выручка франчайзи от франчайзинговых операций.

По данным, приведенным в приложении И, выручка от реализации франчайзи за первый месяц работы по договору франчайзинга составила 200 000 руб. Соответственно, доход франчайзи за первый месяц работы составил

$$D_{\text{фр}} = 200\,000 \text{ руб.}$$

Номенклатура затрат франчайзи имеет свою специфику и во многом зависит от вида франчайзинга, специфики отношений с франчайзи и особенностей самой франчайзинговой сети. Однако данные расходы будет удобно объединить в следующие статьи:

- предфранчайзинговые затраты, осуществляемые в период подготовки к подписанию франчайзингового договора.

Данная статья расходов является единовременной;

- расходы на уплату первоначального взноса или так называемый первоначальный платеж.

Данная статья расходов является единовременной, т.к. уплачивается только в начале действия франчайзингового договора;

- расходы периодические.

К данной статье уместно отнести все виды периодических платежей, уплачиваемых франчайзи. Например, текущие платежи, отчисления в рекламный фонд, аренда оборудования франчайзера и т.д. Состав и размер данных платежей может быть различным и оговаривается во франчайзинговом договоре;

- расходы на обучение.

Данную статью расходов целесообразно выделить отдельно, поскольку в построении любого вида франчайзинговой сети уделяется большое внимание набору и обучению персонала и за консультацию и услуги в этом вопросе франчайзи может платить не только франчайзеру, но и сторонним организациям;

- прочие расходы.

К данной статье необходимо отнести все прочие расходы, связанные непосредственно с производством франчайзинговой продукции, либо с продажей товаров и оказанию услуг в рамках франчайзинга.

Таким образом, расходы франчайзи ($P_{фр}$) будут рассчитываться как

$$P_{фр} = P_{первонач} + P_{предфр} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{периодич}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{обуч}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{проч}}{(1+r)^i}, \quad (3.6)$$

где $P_{первонач}$ – расходы франчайзи первоначальные (сумма первоначального платежа);

$P_{предфр}$ – сумма предфранчайзинговых расходов;

$P_{периодич}$ – расходы франчайзи периодические (сумма периодических платежей);

$P_{обуч}$ – расходы на обучение персонала;

$P_{проч}$ – прочие расходы франчайзи.

Основываясь на данных, представленных в приложении И, рассчитаем сумму расходов франчайзи за первый месяц работы по договору франчайзинга:

$$P_{фр} = 20\ 000 + 125\ 000 + 28\ 000 + 23\ 000 = 196\ 000 \text{ руб.}$$

Определив доходы и расходы франчайзи, можно рассчитать финансовый результат от франчайзинговых операций, а также показатели рентабельности франчайзи.

Прибыль франчайзи составит:

$$\Pi_{фр} = D_{фр} - P_{фр} = 200\ 000 - 196\ 000 = 4\ 000 \text{ руб.}$$

Рентабельность франчайзи от франчайзинговых операций:

$$R_{фр} = \frac{\Pi_{фр}}{P_{фр}} \cdot 100 = \frac{4\ 000}{196\ 000} \cdot 100 = 2\%.$$

Таким образом, предлагаемая методика анализа эффективности франчайзи позволяет достоверно, с учетом специфических особенностей франчайзинга, рассчитать и объективно оценить показатели деятельности франчайзи.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование теоретических положений и существующей практики франчайзинговых операций позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Установлено, что интеллектуальная собственность в современных условиях хозяйствования является важным экономическим ресурсом с потенциалом, обеспечивающим доходность как отдельно взятого предприятия, так и государства в целом. Вместе с тем несовершенство действующего законодательства, отсутствие четкого понятийного аппарата затрудняют использование данного ресурса в полной мере. В результате проведенного исследования уточнена экономическая сущность интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета – нематериальный актив организации, представляющий собой исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях, имеющий обоснованную денежную оценку, документально подтвержденный и охраняемый законодательством. Научная новизна и отличие предлагаемого определения от существующих трактовок заключаются в возможности на основе выявленных критериев идентифицировать интеллектуальную собственность в качестве объекта бухгалтерского учета. После изучения различных механизмов управления интеллектуальной собственностью, определения их недостатков и преимуществ сделан вывод, что франчайзинг представляет собой один из эффективных механизмов, позволяющих коммерциализировать научно-технические разработки и высоколиквидные объекты интеллектуальной собственности, а также действенный способ внедрения инновационных технологий в гражданский оборот с целью создания конкурентоспособной инновационной экономики.

Обобщение и анализ изученных трактовок сущности франчайзинга позволили выделить юридический и экономический подходы к пониманию сущности франчайзинга и научно обосновать его как одну из форм вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот. Таким образом, франчайзинг – вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых субъектов хозяйствования, 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 (предпринимателем) франчайзи право использования комплекса исключительных прав на

объекты интеллектуальной собственности, а также осуществляет техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.

Предлагаемое определение в отличие от существующих позволило научно обосновать субъекты и объекты бухгалтерского учета франчайзинга с целью дальнейшей разработки методик бухгалтерского учета и анализа эффективности франчайзинговых операций.

С целью построения рациональной системы синтетического и аналитического учета франчайзинговых операций и определения форм взаимодействия субъектов франчайзинга разработана классификация франчайзинга, которая наряду с широко применяемыми (по сфере деятельности и виду франчайзинга) включает новые классификационные признаки: по региону развития и способу возникновения франшизы.

Рассмотрение экономической сущности франчайзинга позволило систематизировать как субъекты (франчайзи и франчайзер), так и объекты учета франчайзинга, одним из которых являются франчайзинговые платежи. Изучение научной литературы и широкой практики заключения франчайзинговых договоров дало возможность определить экономическую сущность франчайзинговых платежей и разработать их классификацию, которая позволяет:

- принять решение о построении системы взаиморасчетов субъектов франчайзинга, учитывая целевую направленность каждого из видов платежей;
- организовать аналитический учет франчайзинговых платежей с целью получения данных для анализа используемых ресурсов инновационного развития организации [2, 3, 9, 19, 20, 22, 29].

2. Изучение особенностей франчайзинга и рассмотрение существующей практики хозяйствования предприятий, использующих франчайзинг, позволило выявить новый объект учета, возникающий у организаций, планирующих заключение франчайзингового договора, — предфранчайзинговые затраты. Данные затраты возникают у субъектов франчайзинга до момента подписания договора и определяются в предварительном договоре. Рассмотрение существенных условий, оговариваемых в предварительном договоре, изучение законодательства Республики Беларусь по вопросам учета затрат, доходов и расходов организаций дали возможность разработать и обосновать методику учета предфранчайзинговых затрат для субъектов франчайзинга.

Суть впервые предлагаемой методики учета предфранчайзинговых затрат заключается в отражении потенциальными субъектами франчайзинга

названных затрат на специальных субсчетах к счету 97 «Расходы будущих периодов». Это обусловлено тем, что организациям необходимо контролировать свои затраты в преддоговорной период с целью их минимизации и принятия управленческих решений о целесообразности подписания в дальнейшем франчайзингового договора. Указанные затраты при условии подписания франчайзингового договора включаются в общий объем текущих расходов. В случае если франчайзинговый договор не будет подписан, сумму понесенных предфранчайзинговых затрат необходимо отражать в составе прочих расходов.

Предлагаемая методика учета предфранчайзинговых затрат позволяет: во-первых, не занижать налогооблагаемую прибыль текущего отчетного периода; во-вторых, формировать объективную информацию, используемую для оценки эффективности работы по франчайзинговому договору [6, 25].

3. Изучение нормативно правовых актов и принципов МСФО позволило научно обосновать учет получаемой франшизы (у франчайзи) в составе нематериальных активов организации с обособленным отражением на субсчете 1 «Франшиза полученная» к счету 04 «Нематериальные активы» в размере стоимости первоначального взноса. Это дает возможность формировать достоверную информацию о стоимости получаемых в пользование объектов интеллектуальной собственности с целью повышения привлекательности франчайзи перед инвесторами и другими пользователями бухгалтерской отчетности, а франчайзеру – организовать контроль над использованием предоставляемого по договору франчайзинга комплекса прав.

В связи с тем, что франшиза представляет собой не только отдельный объект интеллектуальной собственности, но чаще всего целый комплекс таких объектов, при формировании состава передаваемой франшизы необходимо учесть стоимость каждого объекта, входящего в ее состав. Таким образом, суть и новизна предлагаемой методики учета франшизы у франчайзера заключаются в отражении стоимости и состава предоставляемого комплекса исключительных прав на отдельном субсчете 1 «Нематериальные активы, предоставленные в пользование» к счету 04 «Нематериальные активы». Это позволяет достоверно отражать стоимость и состав франшизы и формировать объективную информацию для анализа эффективности коммерциализации интеллектуальной собственности при использовании франчайзинга [4, 10, 17, 23, 32].

4. Изучение практики заключения франчайзинговых договоров позволило разработать номенклатуру затрат, возникающих у франчайзи в период действия франчайзингового договора, и выделить их в отдельный объект

учета – франчайзинговые затраты. С целью контроля структуры и величины общих затрат предприятия, рационализации франчайзинговых затрат и формирования показателей различной отчетности по франчайзинговым операциям рекомендовано для франчайзи вести обособленный учет таких затрат на синтетическом собирательно-распределительном счете 24 «Франчайзинговые затраты». Предлагается на различных субсчетах данного счета аккумулировать информацию о составе и величине франчайзинговых затрат с дальнейшим их распределением в зависимости от вида деятельности, осуществляемого франчайзи.

Разработанная номенклатура франчайзинговых затрат показывает, что в большинстве случаев затраты франчайзи и доходы франчайзера обусловлены взаиморасчетами субъектов франчайзинга, с целью организации контроля над которыми предлагается открыть к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отдельный субсчет 76-8 «Расчеты с франчайзером» – для франчайзи, 76-8 «Расчеты с франчайзи» – для франчайзера.

Порядок отражения доходов, расходов и финансового результата по франчайзинговым операциям зависит от вида франчайзинга (производственный, сервисный и товарный) и вида деятельности, указанного в уставе (франчайзинг – текущая деятельность; франчайзинг – инвестиционная деятельность). С учетом данных особенностей разработана система синтетических и аналитических счетов и порядок их распределения для обособленного отражения доходов, расходов и финансового результата по франчайзинговым операциям для субъектов франчайзинга.

Предлагаемая методика позволяет формировать, во-первых, достоверную информацию о структуре и размерах доходов и расходов, возникающих в период действия франчайзингового договора, во-вторых, финансовый результат от франчайзинговых операций обособленно от финансовых результатов по другим видам деятельности с целью принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга [1, 5, 15, 24, 26].

5. Изучение отечественного законодательства, международной практики и принципов МСФО в области развития бухгалтерской (финансовой) отчетности позволяет утверждать, что существующее содержание бухгалтерской отчетности не формирует информацию, отражающую особенности франчайзинговых операций. Основываясь на разработанных методиках их учета, автором предложено предприятиям, использующим франчайзинг, дополнить примечания к годовой бухгалтерской отчетности специальным раз-

делом «Пояснения по франчайзингу». Такой раздел должен содержать следующую информацию: количество заключенных договоров франчайзинга, особенности каждого договора (если такие имеются), период действия договоров в разрезе организаций; стоимость и состав предоставляемого в пользование комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности – франшизы; затраты, доходы, расходы и финансовый результат по франчайзинговым операциям; размер и структура задолженности субъектов франчайзинга. Для отражения указанной информации разработаны вспомогательные таблицы «Пояснения по франчайзингу» как для франчайзи, так и для франчайзера, которые выступают информационной базой для анализа эффективности франчайзинговых операций.

Разработана методика анализа эффективности использования франчайзинговых операций, состоящая из предварительного и последующего анализа. На этапе предварительного анализа предлагается оценить целесообразность применения франчайзинга по сравнению с другими вариантами развития организации путем сопоставления ряда показателей. Последующий анализ базируется на расчете группы показателей: доходов, расходов по франчайзинговым операциям и подсчете уровня рентабельности франчайзинга. Принцип и порядок расчета данных показателей основываются на учете специфики франчайзинга и позволяют отследить механизм формирования доходов и расходов с целью количественной и качественной оценки влияния факторов на формирование основных экономических показателей [7, 8, 27, 31].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования приняты к внедрению ассоциацией «Белфранчайзинг», Ассоциацией аудиторских организаций, приняты к рассмотрению Министерством финансов Республики Беларусь, используются в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий в учреждении образования «Полоцкий государственный университет», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

Литература

1. Franchising: Making franchising work for you without breaking the bank (Business on a Shoestring). – 2009. – 128 с.
2. Пан, Alon. Franchising Globally: Innovation, Learning and Imitation. – 2010. – 288 с. – Режим доступа: <http://www.palgrave.com/us/book/9780230238282>. – Дата доступа: 2015.
3. Акимов, О.Ю. Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития / О.Ю. Акимов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
4. Алейников, Д.В. Договор франчайзинга : учеб. пособие / Д.В. Алейников. – Минск : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 1998. – 58 с.
5. Арабян, К.К. Методика оценки интеллектуальных активов : моногр. / К.К. Арабян. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 127 с.
6. Балакирева, Н.М. Учет и аудит нематериальных активов : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.М. Балакирева. – М., 2005. – 23 с.
7. Барихин, А.Б. Экономика и право : энциклопед. слов. / А.Б. Барихин. – М. : Книж. мир, 2000. – 928 с.
8. Большая экономическая энциклопедия. – М. : Эксмо, 2007. – 816 с.
9. Большая энциклопедия : в 62 т. – М. : ТЕРРА, 2006. – Т. 55. – 592 с.
10. Большой экономический словарь : 26 500 терминов / авт. и сост. : А.Н. Азрилиян [и др.] ; под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М. : Ин-т нов. экономики, 2008. – 1472 с.
11. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 5-е изд., доп. и перераб. – М. : Ин-т нов. экономики, 2002. – 469 с.
12. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Книж. мир, 2009. – 860 с.
13. Брагинский, М.И. Договорное право. Кн. третья : Договоры о выполнении работ и оказании услуг / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский – М. : Статут, 2002. – 987 с.
14. Бульга, Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Р.П. Бульга. – М., 2005. – 378 л.
15. Бут, Н.Д. Теоретические и практические основы защиты интеллектуальной собственности : моногр. / Н.Д. Бут, А.В. Паламарчук. – М. : Генер.

прокуратура Рос. Федерации, Акад. Генер. прокуратуры Рос. Федерации, 2011. – 454 с.

16. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / Н.В. Генералова [и др.] ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Магистр, 2009. – 479 с.

17. Бухгалтерский учет : хрестоматия / под общ. ред. В.И. Видяпина. – СПб. : Питер, 2007. – 864 с.

18. Бухгалтерский учет в странах мира : учеб. пособие / Ф.Ф. Бутынец [и др.] ; под ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : Житом. гос. технол. ун-т, 2008. – Вып. 2. – 484 с.

19. Бухгалтерский учет для руководителя: с учетом нового Плана счетов 2001 г. / В.А. Быков [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.

20. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 3-е изд., испр. – Минск : Выш. шк., 2010. – 558 с.

21. Валинурова, Л.С. Эффективное управление интеллектуальной собственностью на предприятии : моногр. / Л.С. Валинурова, Э.И. Исакова. – М. : Палеотип, 2012. – 172 с.

22. Варфоломеева, Ю.А. Интеллектуальная собственность в условиях инновационного развития : моногр. / Ю.А. Варфоломеева. – М. : Ось-89, 2007. – 142 с.

23. Вечканов, Г.С. Современная экономическая энциклопедия / Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова. – СПб. : Лань, 2002. – 880 с.

24. Всемирный энциклопедический словарь : 60 000 словар. ст. / В.В. Адамчик [и др.] ; гл. науч. ред. В.В. Адамчик. – Минск : Соврем. литератор, 2004. – 1640 с.

25. Гавриленко, В.Г. Экономика : большой энцикл. слов. : в 3 т. / В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядвич. – Минск : Право и экономика, 2002. – Т. 3. – 838 с.

26. Годин, А.М. Инструменты современного маркетинга : моногр. / А.М. Годин. – М. : Дашков и К, 2014. – 179 с.

27. Головин, В.В. Государственное регулирование сельского хозяйства финансовым механизмом предприятий (на примере Оренбургской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / В.В. Головин ; Оренбург. гос. аграр. ун-т. – Оренбург, 2005. – 23 с.

28. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобрен Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона

Респ. Беларусь от 31.12.2014 г. // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «Юр-Спектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

29. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : Кодекс Рос. Федерации, 30 нояб. 1994 г., № 51-ФЗ : принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г. : в ред. Федер. закона от 13.07.2015 г. // Консультант Плюс : Проф. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2015.

30. Гражданское и торговое право капиталистических государств / под ред. А.Е. Васильева, Ю.И. Свядосц. – М. : Междунар. отношения, 1993. – 390 с.

31. Гурко, В.Б. Проблемы и перспективы развития учета и анализа нематериальных активов : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / В.Б. Гурко ; БГЭУ. – Минск, 2005. – 21 с.

32. Дельтей, Ж. Франчайзинг. La franchise commercial / Ж. Дельтей. – СПб. : Нева, 2003. – 128 с. – (Школа бизнеса).

33. ДеЛюка, Ф. Начни с малого : правила ведения бизнеса от основателя Subway : пер с англ. / Ф. ДеЛюка, Джон Хейз. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2014. – 299 с.

34. Ерохина, Л.И. Франчайзинг в образовании : моногр. / Л.И. Ерохина, А.А. Нечитайло, С.А. Нечитайло. – Самара : Изд-во Самар. гос. аэрокосм. ун-та, 2011. – 176 с.

35. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы и расходы организации» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.12.2013 г. // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

36. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

37. Интеллектуальная собственность (Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации) : учеб. пособие / под общ. ред. Н.М. Коршунова. – М. : Норма, 2009. – 400 с.

38. Кац, Р.Б. Франчайзинг: построение предприятия, бухгалтерский учет, правовые аспекты / Р.Б. Кац. – М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. – 136 с.

39. Керимов, В.В. Теория, методология и методика аудита интеллектуальной собственности на основе «Дью Дилидженс» : моногр. / В.В. Керимов. – М. : Дашков и К, 2014. – 156 с.

40. Климович, Е.С. Вовлечение в экономические обороты результаты интеллектуальной деятельности: применение методов исследования операций для оценки ее эффективности / Е. С. Климович // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2006. – № 21. – С. 30–41.

41. Козырев, А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М. : Интерреклама, 2003. – 352 с.

42. Колесников, В. Построение франчайзингово бизнеса. Курс для правообладателей и пользователей франшизы / В. Колесников. – СПб. : Питер, 2008. – 288 с. – (Владельцам бизнеса).

43. Кудашов, В.И. Интеллектуальная собственность: экономические и организационно-правовые механизмы управления : моногр. / В.И. Кудашов, Ю.В. Нечепуренко. – Минск : Амалфея : Мисанта, 2013. – 192 с.

44. Кузубов, С.А. Интеллектуальные активы: учет, анализ и аудит / С.А. Кузубов. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 184 с.

45. Кузубов, С.А. Ограниченность прав интеллектуальной собственности и патентный риск / С.А. Кузубов // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – № 10.

46. Кузубов, С.А. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета и аудита интеллектуальных активов : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / С.А. Кузубов. – Екатеринбург, 2009. – 49 с.

47. Лев, Б. Нематериальные активы: Управление, Измерение, Отчетность : пер. с англ. / Б. Лев. – М. : Квинта-Консалтинг, 2004. – 240 с.

48. Леонтьев, Б.Б. Управление интеллектуальной собственностью социально-экономических систем: автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / Б.Б. Леонтьев. – М. : ГУУ, 2006. – 46 с.

49. Лынный, Н.Б. Методические проблемы коммерциализации объектов интеллектуальной собственности / Н.Б. Лынный // Изобретательство (Проблемы. Решения. Факты). – 2011. – № 6. – С. 1–8. – (Экономика интеллектуальной собственности).

50. Львова, Н.А. Финансовая диагностика предприятия : моногр. / Н.А. Львов. – М. : Проспект, 2015. – 304 с.

51. Мазур, Н.З. Инновационная экономика: Инновационные системы. Интеллектуальная собственность. Условия развития / Н.З. Мазур. – Самара : Изд-во СНЦ РАН, 2006. – 128 с.

52. Международные стандарты финансовой отчетности 2006 : изд. на рус. яз. – М. : Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.

53. Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 38 «Нематериальные активы» : реко-

мендовано к применению Экспертным Советом М-ва финансов Респ. Казахстан по вопросу бухгалтерского учета и аудита, согласно Протоколу от 23 марта 2005 г. № 2.

54. Мухопад, В.И. Коммерциализация интеллектуальной собственности : моногр. / В.И. Мухопад. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2010. – 510 с.

55. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник для вузов : пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М. : Аудит, 1999. – 663 с.

56. Мюррей, Я. Франчайзинг / Я. Мюррей ; пер. с англ. К. Любимова. – СПб. : Питер, 2004. – 144 с.

57. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : Кодекс Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2014 г. // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

58. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) [Электронный ресурс] : Кодекс Рос. Фед., 5 авг. 2000 г., № 117-ФЗ : принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. : одобр. Советом Федер. 26 июля 2000 г. : в ред. Федерал. Закона РФ от 04.06.2014 // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2015.

59. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года / Нац. комис. по устойчивому развитию Респ. Беларусь ; редкол.: Я.М. Александрович [и др.]. – Минск : Юнипак, 2004. – 202 с.

60. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Молдова № 13 «Учет нематериальных активов» : утв. Приказом м-ва финансов Респ. Молдова от 6 авг. 2013 г. № 118.

61. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ № 7 «Нематериальные активы» : утв. приказом М-ва финансов от 25 марта 2005 г. № 35, зарегистрированным МЮ 27 июня 2005 г. № 1485.

62. Нечепуренко, Ю.В. Управление интеллектуальной собственностью в научно-образовательной сфере / Ю.В. Нечепуренко. – Минск : БГУ, 2009. – 239 с.

63. Новая экономическая энциклопедия. – 2-е изд. – М. : ИНФАРА. – М., 2006. – Т. VI. – 810 с.

64. Новоселова, Л.А. Интеллектуальная собственность: некоторые аспекты правового регулирования : моногр. / Л.А. Новоселова, М.А. Рожкова. – М. : Норма, Инфра-М, 2014. – 128 с.

65. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Федер. закон Рос. Федерации, 6 дек. 2011 г., № 402-ФЗ : в ред. Федер. закона Рос. Федерации от 04.11.2014 г. // Консультант Плюс : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2014.

66. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.06.2015 г // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

67. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Казахстан, 28 февр. 2007 г., № 234-III ЗРК : в ред. Закона Респ. Казахстан от 26.12.2012 г. // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». – Режим доступа : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=15233. – Дата доступа : 13.03.2014.

68. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине [Электронный ресурс] : Закон Украины, 16 июля 1999 г., № 996-XIV : в ред. Закона Украины от 24.10.2013 г. // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=11697. – Дата доступа: 13.03.2014.

69. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 // Нац. экон. газета. – 1998. – № 22. – С. 3.

70. О комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинге) [Электронный ресурс] : Закон Респ. Казахстан от 24.06.2002 г. № 330 // База данных законодательства Респ. Казахстан. – Режим доступа: // <http://www.notariat.kz>. – Дата доступа: 13.03.2014.

71. О франчайзинге [Электронный ресурс] : Закон Респ. Молдова от 01.10.97 №1335-XIII // Франчайзинг: бизнес практика и возможности. – Режим доступа: //1.<http://www.marketing.spb.ru>. – Дата доступа: 13.03.2014.

72. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2014 г. // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

73. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт 2011 г., № 111 // Консультант Плюс. Беларусь : Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

74. Олехнович, Г.И. Интеллектуальная собственность и проблемы ее коммерциализации : моногр. / Г.И. Олехнович. – 2-е изд., перераб. – Минск : Амалфея, 2005. – 128 с.

75. Ольховский, В.В. Управление нематериальными активами как инновационным ресурсом развития современных организаций : моногр. / В.В. Ольховский. – М. : РАГС, 2009. – 304 с.

76. Орехов, А.М. Интеллектуальная собственность: Опыт социально-философского и социально-теоретического исследования / А.М. Орехов. – Изд. 2-е, испр. – М. : ЛИБРОКОМ, 2009. – 224 с.

77. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / В.Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

78. Палий, В.Ф. Финансовый учет : учеб. пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-пресс, 2001. – 664 с.

79. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ : моногр. / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.

80. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом : учеб. пособие / Д.А. Панков. – 3-е изд. – М. : Новое знание, 2005. – 249 с.

81. Панюкова, В.В. Применение интеграционных механизмов развития в торговой отрасли России на основе франчайзинга : моногр. / В.В. Панюкова. – М. : Ваш формат, 2014. – 164 с.

82. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета : учебник / П.Я. Папковская. – 6-е изд., стер. – Минск : Информпресс, 2010. – 239 с.

83. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 31 окт. 2000 г., № 94н ; в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 08.11.2010 г. // Консультант Плюс. Россия. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2015.

84. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по применению [Электронный ресурс] : нац. стандарт бухгалт. учета Респ. Узбекистан (НСБУ № 21) : утв. приказом М-ва финансов Респ. Узбекистан, 9 сент. 2002 г., № 103 // Государственный налоговый комитет Респ. Узбекистан. – Режим доступа: http://soliq.uz/docs/bm/21-bhms_ru.doc. — Дата доступа: 13.03.2014.

85. Поленова, С.Н. Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности / С.Н. Поленова, И.И. Маслакова ; под общ. ред. С.Н. Поленовой. – М. : Дашков и К, 2008. – 472 с.

86. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 8 «Нематериальные активы» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 18 окт. 1999 г. № 242 : с изм. и доп. приказом М-ва финансов Украины от 25 сент. 2009 г. № 1125.

87. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 27 дек. 2007 г. № 153н.

88. Гавриленко, В.Г. Право и экономика. Большой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич. – Минск : Право и экономика, 2001. – 1364 с. – (Библиотека высшего управленческого персонала).

89. Пугинский, Б.И. Коммерческое право России / Б.И. Пугинский. – М. : Юрайт, 2000. – 320 с.

90. Пятов, М.Л. Базовые принципы бухгалтерского учета / М.Л. Пятов. – М. : 1С-Пабблишинг, 2010. – 226 с. – (Теория для практиков).

91. Пятов, М.Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М.Л. Пятов. – М. : 1С-Пабблишинг, 2009. – 268 с.

92. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА, 2005. – 480 с.

93. Рейли, Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс. – М. : КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2005. – 792 с.

94. Романцев, Ю.В. Система договоров в гражданском праве России / Ю.В. Романцев. – М. : Юристь, 2001. – 363 с.

95. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия : более 3000 терминов / Е.Е. Румянцева. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 810 с.

96. Рыкова, И.В. Франчайзинг: новые технологии, методология, договоры / И.В. Рыкова. – М. : Современ. экономика и право, 2000. – 224 с.

97. Синицина, Е.А. Учет и аудит операций с нематериальными активами : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.А. Синицина. – М., 2007. – 171 л.

98. Скворцова, Н.К. Бухгалтерский учет и аудит нематериальных активов : моногр. / Н.К. Скворцова, Т.А. Сущенко, Е.А. Михайличенко. – М. : [б. и.], 2001.
99. Сокол С.Ф. Правовое регулирование договора комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) в Республике Беларусь : моногр. / С.Ф. Соко, Ю.С. Миловзорова ; Институт правоведения. – Минск : БИП-С Плюс, 2006. – 128 с.
100. Сосна, С.А. Франчайзинг. Коммерческая концессия / С.А. Сосна, Е.Н. Васильева. – М. : Академкнига, 2005. – 375 с.
101. Спинелли-мл., С. Франчайзинг – путь к богатству : пер. с англ. / С. Спинелли-мл., Р. Розенберг, С. Берли. – М. : И.Д. Вильямс, 2007. – 384 с.
102. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / В.И. Стражев. – Минск : Выш. шк., 2010. – 144 с.
103. Стэнворт, Дж. Франчайзинг в малом бизнесе : пер. с англ. / Дж. Стэнворт, Б. Смит. – М. : Аудит, 1996. – 390 с.
104. Судариков, С.А. Интеллектуальная собственность / С.А. Судариков. – М. : Изд-во деловой и учеб. лит., 2007. – 800 с.
105. Сучков, А.В. Ефективність франчайзингу як інструменту інвестиційної діяльності підприємств харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / НУХТ. – Київ, 2010. – 20 с.
106. Татиева, М.М. Интеллектуальная собственность в системе рыночных отношений: механизм использования и оценки : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / М.М. Татиева. – Алматы, 2007. – 28 с.
107. Труды молодых специалистов Полоцкого государственного университета. Вып. 32. Экон. науки. – Новополоцк : ПГУ, 2009. – 212 с.
108. Устинова, Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Я.И. Устинова ; Новосиб. гос. акад. экономики и упр. – Новосибирск, 2002. – 21 с.
109. Устинова, Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденции развития // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 1–49.
110. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
111. Хитчнер, Джеймс Р. Оценка стоимости нематериальных активов : моногр. / Джеймс Р. Хитчнер ; под науч. ред. В.М. Рутгайзера. – М. : Марсейка, 2008. – 146 с.
112. Черепанова, А.Е. Франчайзинг в России: правовой аспект / А.Е. Черепанова. – М. : УралЮрИздат, 2005. – 176 с.

113. Черненко, В.А. Регулирование интеллектуальной собственности в сфере услуг : моногр. / В.А. Черненко, Ю.С. Пчелина. – СПб. : Изд-во СПбГУСЭ, 2010. – 156 с.

114. Шатраков, А.Ю. Управление интеллектуальной собственностью с исключительными правами промышленных предприятий : моног. / А.Ю. Шатров. – М. : Экономика, 2007. – 190 с

115. Экономика и бизнес от А до Я : слов.-справ. / Н. Уолл [и др.]. – М. : Фаир-Пресс, 1999. – 624 с.

116. Гавриленко, В.Г. Экономика: Большой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Яевич. – Минск : Право и экономика, 2002. – Т. 3 : П–Я. – 832 с. – (Библиотека высшего управленческого персонала).

117. Экономическая безопасность: деловой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко [и др.]. – 2-е изд., доп. – М. : Право и экономика, 2005. – 721 с.

118. Экономическая энциклопедия / Е.И. Александрова [и др.]; науч. ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; гл. ред. Л.И. Абалкин. – М. : Экономика, 1999. – 1055 с.

119. Экономический словарь / С.А. Хавина [и др.]. – М. : Экономика, 1999. – 1025 с.

120. Энциклопедия научно-технического прогресса. – М. : Право и экономика, 2001. – 357 с.

121. Якимахо, А.П. Управление интеллектуальной собственностью в Республике Беларусь / А.П. Якимахо, Г.Е. Ясников, И.А. Рудаков; под ред. Г.Е. Ясникова. – Минск : Дикта, 2011. – 318 с.

122. Экономика : энцикл. словарь / В.Г. Золотогоров. – Изд. 2-е, стер. – Минск : Книж. дом, 2004. – 720 с.

123. Борейко, Н.А. Учет франчайзинговых платежей у франчайзи: проблемы и пути совершенствования / Н.А. Борейко // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2010. – № 14. – С. 97–103.

124. Борейко, Н.А. Определение экономической сущности интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2012. – № 14. – С. 68–72.

125. Борейко, Н.А. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета и проблемы ее оценки / Н.А. Борейко // Бух. учет и анализ. – 2013. – № 10. – С. 31–38.

126. Борейко, Н.А. Бухгалтерский учет франшизы в современных условиях хозяйствования / Н.А. Борейко // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2014. – № 5. – С. 77–80.

127. Борейко, Н.А. Затраты предприятий — франчайзи: номенклатура и методика учета / Н.А. Борейко // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 6. — С. 10–13.

128. Борейко, Н.А. Преддоговорные затраты как специфический объект учета франчайзинговой деятельности / Н.А. Борейко // Бух. учет и анализ. — 2014. — № 6. — С. 10–13.

129. Борейко, Н.А. Информационное обеспечение анализа эффективности франчайзинговой деятельности / Н.А. Борейко // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D, Экон. и юрид. науки. — 2015. — № 5. — С. 125–127.

130. Борейко, Н.А. Оценка целесообразности и эффективности применения франчайзинга / Н.А. Борейко // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 9. — С. 24–30.

131. Борейко, Н.А. Франчайзинг: его сущность и классификация для целей бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 11. — С. 11–18.

132. Борейко, Н.А. Проблемы и пути совершенствования учета разовых франчайзинговых платежей для франчайзи / Н.А. Борейко // Современный бухгалтерский учет и аудит в условиях глобализации экономики : сб. науч. ст. междунар. науч.-практ. конф. «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров», Гомель, 23–24 сент. 2010 г. / Белорус. торгово-экон. ун-т потребит. кооп. ; под науч. ред. П.Г. Пономаренко. — Гомель, 2010. — С. 13–20.

133. Борейко, Н.А. Проблемы и пути совершенствования учета разовых франчайзинговых платежей у франчайзи / Н.А. Борейко // Міжнар. зб. наук. праць. — 2011. — Вип. 2 (17). — С. 19–24.

134. Борейко, Н.А. Вопросы определения экономической сущности интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. / Житомир. держ. технол. ун-т. — 2012. — Вип. № 2(23). — С. 423–430.

135. Борейко, Н.А. Проблемы определения интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // Теоретические и прикладные проблемы науки и образования в 21 веке : сб. науч. тр. по материалам междунар. заоч. науч.-практ. конф., Тамбов, 31 янв. 2012 г. : в 10 ч. / М-во образования и науки Рос. Федерации. — Тамбов, 2012. — Ч. 8. — С. 25–26.

136. Борейко, Н.А. Выделение методологических проблем оценки интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета /

Н.А. Борейко // Аграрная наука XXI века. Актуальные исследования и перспективы : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых, Санкт-Петербург, 21–22 февр. 2013 г. / С.-Петерб. гос. аграр. ун-т ; науч. ред. В.А. Смелик. — СПб., 2013. — С. 256–258.

137. Борейко, Н.А. Номенклатура и методика учета затрат франчайзи / Н.А. Борейко // Современные тенденции формирования стратегии инновационного развития бухгалтерского учета, анализа, аудита : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 9–10 июня 2014 г. / С.-Петерб. гос. аграр. ун-т ; ред. С.М. Бычкова. — СПб., 2014. — С. 17–20.

138. Борейко, Н.А. Проблемы и пути совершенствования учета разовых франчайзинговых платежей у франчайзи / Н.А. Борейко // Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 22–24 апр. 2010 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. ; редкол. А.М. Каган [и др.]. — Горки, 2010. — С. 50–52.

139. Борейко, Н.А. Проблемы учета использования комплекса исключительных прав (франшизы) / Н.А. Борейко // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали наук.-практ. конф., Тернопіль, 25–26 листоп. 2010 р. / Терноп. нац. екон. ун-т ; заг. ред.: М.С. Пушрар. — Тернопіль, 2010. — С. 150–153.

140. Борейко, Н.А. Экономическая сущность франчайзинга для целей бухгалтерского учета как объекта интеллектуальной собственности / Н.А. Борейко // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2–3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. — Новополоцк, 2011. — Ч. 2. — С. 33–38.

141. Boreiko, N. The economic essence of franchising as a way to commercialize intellectual property / N. Boreiko // Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste: tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje, Vilnius, 29–30 kovo 2012 : m 2 dalis / Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas. — Vilnius, 2012. — 1 dalis. — P. 77–85.

142. Борейко, Н.А. Место и классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета в системе управления интеллектуальной собственностью / Н.А. Борейко // Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor : conferința științifică internațională, Chișinău, 4 apr. 2012 / Academia de studii economice a Moldovei ; com. șt. Lilia Grigori [et al.]. — Chișinău, 2012. — S. 128–132.

143. Борейко, Н.А. Проблемы определения состава интеллектуальной собственности в Республике Беларусь / Н.А. Борейко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Душанбе, 6–7 июля 2012 г. / Обществ. ин-т профессиональных бухгалтеров и аудитор-ов Респ. Таджикистан ; ред.: А.Х. Менгниева, А.А. Мирзоалиева. – Душанбе, 2012. – С. 185–186.

144. Борейко, Н.А. Подходы к определению экономической сущности интеллектуальной собственности / Н.А. Борейко // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : материалы между-нар. науч.-практ. конф., Новополоцк, 25–26 окт. 2012 г. / Полоц. гос. ун-т ; редкол.: Д.Н. Лазовский (пред.) [и др.]. – Новополоцк, 2012. – С. 25–29.

145. Борейко, Н.А. Сущность разовых франчайзинговых платежей как объектов бухгалтерского учета в системе управления интеллектуальной собственностью / Н.А. Борейко // Научное обеспечение развития АПК в усло-виях реформирования : материалы междунар. науч.-практ. конф. профессор-ско-преподават. состава, науч. сотрудников и аспирантов, Санкт-Петербург, 24–26 янв. 2013 г. : в 2 ч. / С.-Петерб. гос. аграр. ун-т ; редкол.: П.П. Пастернак [и др.]. – СПб., 2013. – Ч. II. – С. 33–36.

146. Борейко, Н.А. Экономическая сущность периодических фран-чайзинговых платежей как объектов бухгалтерского учета в системе управ-ления интеллектуальной собственностью / Н.А. Борейко // Экономика гла-зами молодых : материалы VI Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 21–23 июня 2013 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Коро-ленок [и др.]. – Минск, 2013. – С. 23–26.

147. Борейко, Н.А. Учет преддоговорных затрат франчайзинговой де-ятельности у франчайзи / Н.А. Борейко // Проблемы экономики, организа-ции и управления в России и мире : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Прага, 22 окт. 2013 г. / ред. Н.В. Уварина. – Прага, 2013. – С. 31–34.

148. Борейко, Н.А. Доходы и расходы предприятий франчайзеров / Н.А. Борейко // Accounting, Auditing and Economic Analysis between Conformity, Change and Performance : материалы междунар. науч. конф., Ки-шинев, 2 апр. 2015 г. / Academia de studii economice a Moldovei ; com. şt. Lilia Grigoroî [et al.]. – Кишинев, 2015. – С. 193–195.

149. Борейко, Н.А. Состав бухгалтерской отчетности франчайзи / Н.А. Борейко // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Новополоцк, 4–5 июня 2015 г. /

Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк, 2015. – С. 82–84.

150. Борейко, Н.А. Особенности определения состава интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // *Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тез. виступів. XI Міжнар. наук. конф., Житомир, 18–20 жовт. 2012 р.* / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинець [и др.]. – Житомир, 2012. – С. 175–176.

151. Борейко, Н.А. Классификация франчайзинговой деятельности в системе управления интеллектуальной собственностью / Н.А. Борейко // *Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : тези II Міжнар. наук.-практ. конф., Харьков, 26 жовт. 2012 г.* / Харків. держ. ун-т харч. та торг. ; редкол.: О. І. Черевко [та ін.]. – Харьков, 2012. – С. 54–55.

152. Борейко, Н.А. Структура интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // *Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее : тез. докл. междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 11–12 апр. 2013 г.* / С.-Петерб. гос. ун-т ; ред.: В.В. Ковалева, Д.А. Львова. – СПб., 2013. – С. 354–355.

153. Борейко, Н.А. Особенности содержания пояснительной записки франчайзера / Н.А. Борейко // *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : тези доповідей VI Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 6 груд. 2014 р.* / Луц. нац. техн. ун-т ; відп. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк, 2014. – Вип. 7, ч. 1. – С. 43–45.

154. Борейко, Н.А. Франшиза как объект бухгалтерского учета на постсоветском пространстве / Н.А. Борейко // *Аудитор. ведомости.* – 2014. – № 5. – С. 65–73.

Подходы к определению «Интеллектуальная собственность»

Авторы	Подходы
1	2
<p>Большая экономическая энциклопедия [8, с. 249]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – авторские права, имеющие отношение к исполнительской деятельности артистов, радио- и телевизионным передачам, звукозаписи; художественным, литературным, научным произведениям; научным открытиям, изобретениям и другим правам, связанным с различными видами промышленной собственности, а также с защитой от недобросовестной конкуренции. Международная конвенция об учреждении Всемирной организации интеллектуальной собственности и о защите интеллектуальной собственности была подписана в 1967 г.</p>
<p>Большая экономическая энциклопедия [8, с. 263]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – это собственность на результаты интеллектуальной деятельности, в частности на интеллектуальный продукт, являющаяся изобретательским и авторским правом</p>
<p>Румянцева Е.Е. [95, с. 182]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – согласно ст. 2 Конвенции, учреждающей Всемирную организацию интеллектуальной собственности, права, относящиеся к: литературным, художественным и научным произведениям; исполнительской деятельности артистов, звукозаписи, радио- и телевизионным передачам; изобретениям во всех областях человеческой деятельности; научным открытиям; промышленным образцам; товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям; защите против недобросовестной конкуренции, а также все другие права, относящиеся к интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях</p>
<p>Уолл Н., Маркузе Я, Лайнз Д. [115, с. 146]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – результат изобретения или сопутствующее право собственности на <i>патенты, торговые марки, логотипы</i> и любые другие объекты <i>авторского права</i>. Может приобретать денежную оценку и значиться в <i>балансовом отчете</i> фирмы как <i>нематериальные активы</i>. Обладание интеллектуальной собственностью может придать ее владельцу статус монополиста в том или ином роде деятельности</p>

1	2
<p>Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш. [92, с. 239]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Интеллектуальная собственность относится к литературным, художественным, научным произведениям, исполнительской актерской деятельности, звукозаписи, радио и телевидению, изобретениям, открытиям, товарным знакам, фирменным наименованиям, новым промышленным образцам изделий</p>
<p>Азрилиян А.Н. [10, с. 1108]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – Права, относящиеся к литературным, художественным и научным произведениям изобретениям во всех областях человеческой деятельности; научным открытиям; некоторым видам промышленной собственности (товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и обозначениям), а также к праву на защиту от недобросовестной конкуренции в международных соглашениях. Объектом охраны интеллектуальной собственности является право авторства или упомянутые объекты. Техническая сущность (или иное содержание) излагаемая в конкретном произведении, охраняется как промышленная собственность, однако предметная область такой охраны имеет ряд ограничений</p>
<p>Лазовский Л.Ш., Райзберг Б.А. [92, с. 30]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Интеллектуальная собственность относится к литературным, художественным, научным произведениям, исполнительской актерской деятельности звукозаписи, радио и телевидению, изобретениям, открытиям, товарным знакам, фирменным наименованиям, новым промышленным образцам изделий</p>
<p>Энциклопедия научно-технического прогресса [120, с. 113]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ 1) исключительные права на произведения науки, литературы и искусства (авторское право); на исполнения, постановки, фонограммы, передачи эфирного или кабельного вещания (смежные права); на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования, указания происхождения или наименования места происхождения товара (промышленная собственность);</p>

1	2
	<p>селекционные достижения; топологии интегральных микросхем, программы для электронно-вычислительных машин и базы данных и другие результаты интеллектуальной деятельности, охрана которых предусмотрена законодательством (см. ст. 1 <i>Закона Республики Беларусь «О государственном регулировании внешнеэкономической деятельности»</i>);</p> <p>2) понятие, применяемое к результатам интеллектуальной деятельности и к объектам индивидуализации юридических лиц и результатов их хозяйственной деятельности. Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, используемые в производстве, признаются промышленной собственностью. К ней относятся права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, секреты производства, а также используемые в гражданском обороте обозначения в целях индивидуализации отдельных юридических лиц и производимой продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания);</p> <p>3) собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Интеллектуальная собственность относится к литературным, художественным, научным произведениям, исполнительской актерской деятельности, звукозаписи, радио и телевидению, изобретениям, открытиям, товарным знакам, фирменным наименованиям, новым промышленным образцам изделий</p>
<p>Шямов В.Н., Тур А.Н. [9, с. 576]</p>	<p>СОБСТВЕННОСТЬ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Относится к литературным, художественным и научным произведениям, изобретениям, научным открытиям, некоторым видам промышленной собственности (например, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования)</p>
<p>Никипелов А.Д. [63, с. 99]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЙ ПРОДУКТ – результат творческой, духовной деятельности человека в области литературы, науки и искусства, выступающий в форме литературного, художественного и научного произведения, компьютерных программ, изобретений, научных открытий, исполнительской и актерской деятельности, звукозаписи, промышленных образцов, товарных знаков, знаков обслуживания, фирменных наименований, произведений искусства и электронных баз данных</p>

1	2
	<p>Интеллектуальный продукт материализуется в книгах, брошюрах и др. письменных произведениях; лекциях, обращениях, проповедях и др. подобного рода произведениях; драматических и музыкально-драматических произведениях; пантомимах и хореографических произведениях; музыкальных сочинениях с текстом или без текста; кинематографических произведениях, а также в теле- и видеопроизведениях; рисунках, произведениях живописи, архитектуры, скульптуры, графики и литографии; фотографических произведениях и аналогичных фотографиям произведениях; произведениях прикладного искусства; иллюстрациях, географических картах, планах, эскизах и пластических произведениях, относящихся к архитектуре, географии, топографии и т.д.</p> <p>Интеллектуальный продукт составляет богатство нации, которое накапливается столетиями. Качество интеллектуального продукта зависит во многом от достигнутого уровня и качества жизни, развития личности, в частности степени ее свободы.</p> <p>Интеллектуальный продукт является интеллектуальной собственностью и охраняется и защищается законом. В РФ, как и во многих других странах, нарушение прав интеллектуальной собственности влечет гражданскую, уголовную и административную ответственность в соответствии с законодательством.</p> <p>Законом также защищены права исполнителей (исполнительские права) и производителей фонограмм (фонограммные права) и организаций радио-и телепередач. Права этих лиц называются смежными правами. Для оповещения о своих правах эти лица используют знак охраны смежных прав © (латинская буква «P» в окружности), который помещается на каждом экземпляре фонограммы и (или) на каждом содержащем ее футляре - звукозапись, фонограмма. Этот знак ставится также на аудиовизуальных записях.</p> <p>Эффективность охраны и защиты интеллектуальной собственности зависит как от существующего законодательства, эффективности работы соответствующих государственных и общественных органов, так и от уровня и качества жизни и уровня культуры общества, его самосознания</p>
Абалкин Л.И. [118, с. 738]	<p>СОБСТВЕННОСТЬ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ, собирательное понятие, включающее права, которыми регулируются отношения, складывающиеся в процессе создания продуктов интеллектуального труда, обмена ими и их использования</p>

1	2
	<p>Си. являются права на литературные, художественные и научные произведения (авторские права), на фонограммы исполнения музыкальных и литературных произведений, постановки, передачи телевидения (т.н. смежные права), на изобретения, пром. образцы, полезные модели, а также на средства идентификации юрид. лиц — фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания, приравненные продукты интеллектуального труда в связи с принципиальной возможностью применения к ним прав Си. (пром. права). Законодательство, относящееся к Си., предусматривает передачу прав на использование интеллектуального продукта по договору, содержит правовые механизмы, обеспечивающие охрану этих продуктов от несанкционированного использования, что существенно постольку, поскольку у этого продукта особая природа: для его использования не обязательно физич. обладание и он не подвержен физич. амортизации (возможно лишь моральное старение). Кроме того, это законодательство предусматривает механизмы, обеспечивающие сохранение за творцом его неимущественного личного права на созданный им продукт (на закрепление его имени за этим продуктом). Законодательство, относящееся к Си., дифференцировано в зависимости от применяемых оснований для обособления объекта права и предоставления охраны. Принято считать, что если речь идет об авторских правах, то критерием обособления является форма произведения. Охрана предоставляется «автоматически», основанием для охраны является сам факт существования произведения, в частности опубликования. Для правовой охраны изобретения необходим спец. акт, к-рым производится обособление предмета изобретения. С этой целью осуществляется гос. регистрация предмета изобретения, к-рая сопровождается экспертизой, устанавливающей оригинальность изобретения</p>
<p>Гавриленко В.Г., Никитенко П.Г. [116, с. 334]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Интеллектуальная собственность относится к литературным, художественным, научным произведениям, исполнительской актерской деятельности, звукозаписи, радио и телевидению, изобретениям, открытиям, товарным знакам, фирменным наименованиям, новым промышленным образцам изделий</p>

1	2
<p>Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р. [23, с. 98]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на открытия, изобретения, произведения науки, литературы, искусства и иные результаты творческого труда. Объекты И.с. могут быть предметами купли-продажи.</p> <p>И.с. должна охраняться и стимулироваться посредством законодательства. Имеется ряд правовых актов международного характера по И.о.: Бернская конвенция (1886) по охране литературных и художественных произведений; Парижская конвенция (1883) по охране промышленной собственности и регулирующая использование патентов, торговых марок, товарных названий и др., а также наказания за их незаконное использование. В настоящее время по И.с. имеется более 20 соглашений. В 1967 г. в Стокгольме была подписана конвенция об учреждении Всемирной организации И.с. (ВОИС), вступившая в силу в 1970 г. Наша страна является ее членом. Право на И.с. закреплено в 111 Международном пакте об экономических, социальных и культурных правах</p>
<p>Кущлин В.И [8, с. 557]</p>	<p>СОБСТВЕННОСТЬ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Относится к литературным, художественным и научным произведениям, изобретениям и научным открытиям, некоторым видам промышленной собственности (например, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования). В бизнесе И.с. входит в состав ноу-хау и является важным элементом сохранения высоких параметров конкурентоспособности. Несмотря на большую сложность ее достоверного определения, И.с. находится под пристальным вниманием и законодательно охраняется во всех развитых странах. В России тоже принят ряд законодательных актов, устанавливающих нормальные правовые отношения</p>
<p>Гавриленко В.Г. [117, с. 270]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права. Интеллектуальная собственность относится к литературным, художественным, научным произведениям, исполнительской актерской деятельности, звукозаписи, радио и телевидению, изобретениям, открытиям, товарным знакам, фирменным наименованиям, новым промышленным образцам изделий</p>

Продолжение приложения А

1	2
<p>Золотогоров В.Г. [118, с. 178]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – специфическая собственность на результаты интеллектуального индивидуального или коллективного труда, объектами которого являются изобретения, открытия, произведения литературы, искусства и др. Как предмет хозяйственных сделок, прав собственника и т.д. регулируется законодательством. В 1967 г. подписана Международная конвенция об учреждении <i>Всемирной организации интеллектуальной собственности, ВОИС</i>, с 1974 г. являющейся специализированным учреждением ООН</p>
<p>Бромберг Г.В. [63, с. 18]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ есть исключительное право использование результата интеллектуальной творческой деятельности в виде предметного воспроизведения созданного изобретения или в виде копий художественного произведения, сделанных в любой форме, позволяющей в последствии восстановить это произведение. Характерная особенность ИС – право использования некоторого результата интеллектуальной деятельности, попадающего под определение объекта ИС</p>
<p>Поленова С.Н., Маслакова И.И. [85, с. 17]</p>	<p>ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – это система экономических отношений между субъектами рынка по поводу создания и использования результатов интеллектуального труда</p>
<p>Головин В.В. [27, с. 8]</p>	<p>Трактовка ИС в ГК РФ шире, чем понятие объекты ИС. Наиболее точный термин «права на ис». ИС производственной организации – продукт интеллектуального творчества одного лица или группы единомышленников – сотрудников организации, а также интеллектуальный, профессиональный потенциал организации. С экономической точки зрения – рыночный ресурс промышленной организации, способный обеспечить ее финансовую независимость и стратегические преимущества на рынке. С точки зрения права – совокупность исключительных прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, а также средства индивидуализации</p>
<p>Кузубов С.А. [44, с. 9]</p>	<p>НМА – исключительные права на объекты ИС, признаваемые за организацией, удовлетворяющие требованиям, предъявляемым к активам, предполагаемые к использованию в процессе производства или для целей управления в течении длительного времени (более одного года) и подтвержденные документально. Состав НМА формируют элементы понятия ИС</p>

Окончание приложения А

1	2
Татиева М.М. [106, с. 6]	ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – собственность на результаты интеллектуальной деятельности, интеллектуальный продукт, входящий в совокупность объектов авторского и изобретательского права.
Ольховский В.В. [75, с. 129]	ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ выступает как самостоятельный социально-экономический институт
Нечепуренко Ю.В. [62, с. 108]	Право интеллектуальной собственности является ограниченное законом и закрепленное законом только за правообладателем право собственности на нематериальные результаты интеллектуальной деятельности, представляющие собой объекты документированной информации. в отношении которых в определенных законом случаях признается исключительное право на их использование
Устинова Я.И. [109, с. 4]	ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ – совокупность объектов, имущественные права на которые могут принадлежать юридическому лицу, выступать объектом товарно-денежных отношений и рассматриваться как экономический актив

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Анализ нормативных правовых актов, регулирующих вопросы состава интеллектуальной собственности

1	2	3	4	5
Гражданский кодекс Российской Федерации	Налоговый кодекс Российской Федерации	Гражданский кодекс Республики Беларусь	Инструкция № 25	Налоговый кодекс Республики Беларусь
Произведения науки, литературы и искусства	-	произведения науки, литературы и искусства	литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения	
Исполнения	-	исполнения	исполнения	
Фонограммы	-	фонограммы	фонограммы	
сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания)	-	передачи организаций вещания	передачи организаций эфирного и кабельного вещания	
изобретения; полезные модели; промышленные образцы	изобретение, промышленный образец, полезную модель;	изобретения, полезные модели, промышленные образцы;	изобретения, полезные модели, промышленные образцы	Не определен перечень объектов
селекционные достижения	селекционные достижения	селекционные достижения	селекционные достижения	
топологии интегральных микросхем	топологии интегральных микросхем;	топологии интегральных микросхем	топологии интегральных микросхем	
секреты производства (ноу-хау);	Владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта	нераскрытая информация, в том числе секреты производства (ноу-хау);	секреты производства (ноу-хау)	

Окончание приложения Б

1	2	3	4	5
программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);	программы для ЭВМ	-	компьютерные программы	
фирменные наименования	фирменное наименование	фирменные наименования	-	Не определен перечень объектов
товарные знаки и знаки обслуживания	товарный знак, знак обслуживания	товарные знаки и знаки обслуживания	товарные знаки и знаки обслуживания	
наименования мест происхождения товаров	наименование места происхождения товаров	географические указания	-	
коммерческие обозначения.	-	-	-	
		другие результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг	иные объекты авторского права; иные объекты смежных прав; иные объекты права промышленной собственности	

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативных правовых актов.

Подходы к определению сущности франчайзинга

Авторы	Подходы к сущности франчайзинга
1	2
Свядоц Ю.И. [30, с. 300]	Договор о франшизе как разновидность договора об исключительной продаже товаров, сторонами которого являются два лица: поставщик товаров и/или услуг и «привилегированный покупатель»
Брагинский М.И. [13, с. 780]	Практически полная зависимость розничного коммерсанта или небольшого предприятия обслуживания может быть установлена при помощи договора франшизы, по которому компания предоставляет другим лицам право использовать определенные торговые знаки, названия, символы для обозначения некоторых видов деятельности, продуктов или услуг
Пугинский Б.И. [89, с. 220]	Франчайзинг означает систему договорных отношений крупных изготовителей (продавцов) с мелкими фирмами, в которых обязательства по продвижению товара сопровождаются использованием на основе лицензии фирменного наименования или товарного знака головной фирмы, а также соблюдением ее технологий производства и стратегии по сбыту товаров
Румянцева Е.Е. [95, с. 689]	Франчайзинг – это способ распространения продукции и услуг, основанный на построении взаимовыгодных партнерских отношений крупного, среднего и малого бизнеса. Система взаимоотношений, заключающаяся в возмездной передаче одной стороной другой стороне своих средств индивидуализации производимых товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг, технологии ведения бизнеса и другой коммерческой информации, использование которой другой стороной будет содействовать росту и надежному закреплению на рынке товаров и услуг. Вертикальная маркетинговая система, предполагающая корпоративное стратегическое планирование, управление конфликтами и контроль над каналами распределения, что гарантирует стабильность деятельности партнеров по бизнесу»

Продолжение приложения В

1	2
Гавриленко В.Г., Никитенко П.Г., Ядевич Н.И. [88, с. 709]	Франчайзинг это выдача компанией кому-либо лицензии (франшизы) на производство или продажу товаров или услуг под фирменной маркой данной компании (обычно на фиксированный период и на ограниченной территории в обмен на разовый платеж и периодические отчисления)
Гавриленко В.Г., Никитенко П.Г., Ядевич Н.И. [116, с. 1216]	Франчайзинг – это договор, по которому фирма-франчайзер предоставляет своему партнеру (франчайзи) право осуществлять определенный вид деятельности с использованием своей технологии, лицензии, ноу-хау, фирменной торговой марки и логотипа. В то же время франчайзи обязуется соблюдать предписанные стандарты и качество
Азрилиян А.Н. [10, с. 1365]	Франчайзинг – Франшизинг. Многолетнее соглашение между двумя фирмами, предполагающее передачу одной фирмой другой своего права на использование в пределах оговоренного рынка определенного товарного знака, технологии, ноу-хау
Гражданский кодекс Республики Беларусь [28]	«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»
Гражданский кодекс Российской Федерации [29]	Комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию
Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [92, с. 433]	Франчайзинг – это смешанная форма крупного и мелкого предпринимательства, при которой крупные корпорации «родительские компании» (франчайзеры) заключают договор с мелкими фирмами, «дочерними» компаниями, бизнесменами (франчайзи) на право, привлекательно действовать от имени франчайзера
Грязнова А.Г. [110, с. 1059]	Франчайзинг – это форма делового сотрудничества крупного и малого бизнеса, в рамках которой мощные корпорации (франчайзеры) предоставляют право (франшизу) более мелким фирмам, предпринимателям (франчайзи) действовать в качестве дилеров на рынке от имени франчайзера с использованием его лицензии, технологии, ноу-хау, фирменной торговой марки

Продолжение приложения В

1	2
<p>Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р. [23, с. 733]</p>	<p>Контракт между корпорацией и дилером, предусматривающий исключительное право деятельности последнего на определенной территории, включая эксплуатацию предприятий торговли, принадлежащих корпорации, использование ее <i>товарного знака</i> и фирменного наименования, получение маркетингового ноу-хау и другие услуги за согласованные регулярные платежи (премии)</p>
<p>Акимов О.Ю. [3, с. 163]</p>	<p>Франчайзинг – это партнерский бизнес, в котором один из партнеров - давно и уверенно ведущая свое дело компания (франчайзер), а другой – начинающий предприниматель (франчайзи). <i>Франшиза</i> представляет собой договор между продавцом и покупателем, который позволяет покупателю (франчайзи) продавать товар или услугу продавца (франчайзера). Обе стороны пользуются всеми преимуществами взаимовыгодного сотрудничества</p>
<p>Спинелли С., Розенберг Р. [101, с. 25]</p>	<p>Франчайзинг – это такая форма организации и ведения бизнеса, в соответствии с которой один из предпринимателей (франчайзер) разрабатывает модель бизнес-процесса и продает права на ведение бизнеса в соответствии с этой моделью другому предпринимателю (франчайзи). В большинстве случаев франчайзи получает права на использование той или иной модели предпринимательской деятельности на определенной территории и на протяжении определенного промежутка времени</p>
<p>Колесников В. [42, с. 26]</p>	<p>Франчайзинг – это форма продолжительного делового сотрудничества, в процессе которого крупная компания – франшизодатель (правообладатель) предоставляет малоизвестной компании – франшизополучателю (пользователю) лицензию (франшизу) на производство продукции, торговлю товарами или предоставление услуг под торговой маркой правообладателя на ограниченной франшизной территории на срок и условиях, определенных франшизным договором; процесс создания, поддержания и развития франшизной системы франшизодателя посредством участия владельцев независимых франшизных предприятий франшизополучателей</p>

1	2
<p>Рыкова И.В. [96, с. 14]</p>	<p>По своей сущности франчайзинг представляет собой систему взаимоотношений, заключающуюся в возмездной передаче одной стороной (фирмой, имеющей, как правило, ярко выраженный имидж и высокую репутацию на рынке товаров и услуг) другой стороне (фирме или индивидуальному частному предпринимателю) своих средств индивидуализации роста и надежному производимых товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг (товарного знака или знака обслуживания, фирменного стиля), технологии ведения бизнеса и другой коммерческой информации, использование которой другой стороной будет содействовать закреплению на рынке товаров и услуг</p>
<p>Гавриленко В.Г., Мясникович М.В. [117, с. 668]</p>	<p>Франчайзинг – это договор, по которому фирма-франчайзер предоставляет своему партнеру (франчайзи) право осуществлять определенный вид деятельности с использованием своей технологии, лицензии, ноу-хау, фирменной торговой марки и логотипа. В то же время франчайзи обязуется соблюдать предписанные стандарты и качество</p>
<p>Борисов А.Б. [12, с. 791]</p>	<p>Франчайзинг – смешанная форма крупного и мелкого предпринимательства, при которой крупные корпорации, компании (франчайзеры) заключают договор с мелкими фирмами, «дочерними» компаниями, бизнесменами (франчайзи) на право, привилегию действовать от имени франчайзера При этом мелкая фирма обязана осуществлять свой бизнес только в форме, предписанной «родительской» фирмой, в течение определенного времени и в определенном месте. В свою очередь франчайзер обязуется снабжать франчайзи товарами, технологией, оказывать всяческое содействие в бизнесе, дает своему младшему партнеру право торговать своей продукцией под маркой франчайзера</p>

Окончание приложения В

1	2
Барихин А.Б. [7, с. 865]	Франчайзинг – смешанная форма крупного и мелкого предпринимательства, при которой крупные корпорации, компании (франчайзеры) заключают договор с мелкими фирмами («дочерними» компаниями, бизнесменами (франчайзи) на право, привилегию действовать от имени франчайзера. При этом мелкая фирма обязана осуществлять свой бизнес только в форме, предписанной «родительской» фирмой, в течение определенного времени и в определенном месте
Кожевников В.Г. [8, с. 347]	Суть его состоит в том, что крупная «родительская фирма» (франчайзер) предоставляет мелкой частной фирме право в течение определенного времени в специально отведенном месте с возможностью выбора участка вести свое дело. Но, главное, «родительская фирма» даст своему младшему партнеру право торговать своей продукцией под маркой «родителя». Кроме того, он обязуется закупать необходимые товары и оборудование у «родительской» фирмы»
Варламова Т.П. [9, с. 722]	Франчайзинг – это смешанная форма мелкого и крупного предпринимательства, при которой заключается договор между крупными корпорациями, так называемыми родительскими компаниями (франчайзерами), и мелкими фирмами, дочерними компаниями, бизнесменами (франчайзи) на право, привилегию действовать от имени франчайзера. Со своей стороны, франчайзер обязан обеспечивать франчайзи товарами; технологиями и оказывать всяческое содействие в ведении бизнеса
Романцев Ю.В. [94, с. 220]	Франчайзинг – форма отношений и хозяйств, интеграции крупного и малого бизнеса, заключающаяся в предоставлении крупной компанией (франчайзером) права выступать под своей торговой маркой малой компании, являющейся самостоятельным юридическим лицом

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Анализ наличия критериев в определенных франчайзингах различных авторов

Авторы	Критерии франчайзинга																																			
	Форма отношений						Франчайзер						Стороны франчайзинга						Предмет франчайзинга																	
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32					
1	Договор (контракт)	Бизнес	Форма организации бизнеса	Деловое сотрудничество	Система взаимоотношений	Смешанная форма крупного и мелкого бизнеса	Способ распространения продукции	Выдача лицензий	Поставщик товаров	Компания (Корпорация)	Крупные изготовители (продавцы)	Фирма	Организации	Регистрация в компаниях	Привлеченный покупатель	Другие лица	Мелкие фирмы	партнер	Индивидуальный предприниматель	Дочерние компании	Лицен	Начинающий предприниматель	Право использования	Обязательства по продаже товаров	Средства индивидуализации	Привлечение	Выдача лицензий	Комплекс исключительных прав	Временной критерий	Территориальный критерий	Возмездная основа					
Гражданский кодекс Республики Беларусь	+																		+																	
Гражданский кодекс Российской Федерации	+											+	+						+								+									
Святош Ю.И.	+																																			
Кулагин М.И.	+																																			
Путинский Б.И.																																				

Окончание приложения Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32		
Румянцева Е.Е.				+	+		+				+						+									+						+	
Гавриленко В.Г.								+		+						+								+				+				+	
Никитенко П.Г.	+										+							+						+									
Ядевич Н.И.	+										+							+						+									
Азришян А.Н.				+							+								+								+						
Райзберг Б.А.					+		+							+					+								+						
Стародубцева Е.Б.																				+							+						
Грязнова А.Г.				+					+	+								+			+												+
Венканов Г.С.	+									+											+												
Акимов О.Ю.		+								+																							
Колесников В.				+						+								+									+						+
Рыкова И.В.					+						+								+							+							+
Спинелли-мл. С.											+																						
Мясников М.В.	+											+						+															
Варламова Т.П.							+							+						+							+						
Кожевников В.Г.																												+					
Барихин А.Б.							+			+																							
Борисов А.Б.																																	
Лавовский Л.Ш.																																	
Гавриленко В.Г.	+										+														+								
Итого	9	1	1	2	4	4	4	1	1	1	7	2	6	2	3	1	2	4	4	4	5	4	2	1	6	1	2	4	2	1	2	4	4

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Журнал хозяйственных операций франчайзера

№	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
1	Отражены расходы на рекламу, связанные с поиском и привлечением потенциальных франчайзи, услуги внешних юристов по составлению франчайзингового договора	97-1	60,76	5
2	Начислена заработная плата штатному юристу по составлению франчайзингового договора, Начислена заработная плата сотрудникам за оказанные консультации потенциальным франчайзи	97-1	70	1
3	Произведены отчисления в ФСЗН от начисленной заработной платы	97-1	69	0,34
4	Произведены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы	97-1	76	0,01
5	При подписании франчайзингового договора отнесены затраты на расходы по текущей деятельности в полном объеме	90-4-1	97-1	6
6	Отражена передача в пользование франшизы	04-1	04-2	1200
7	Начислен разовый платеж на сумму, указанную в договоре	76-8-1	98	1200
8	Отражена выручка, начисленная в отчетном периоде по прочей деятельности	62	90-1	500
9	Отнесена часть суммы разового платежа, приходящаяся на отчетный период	98	90-1-1	20
10	Начислены периодические франчайзинговые платежи	76-8-2	90-1-1	28
11	Отражены затраты отчетного периода по прочей деятельности	20	02, 05, 60, 76, 68 и т.д.	100
12	Отражены затраты на оказание франчайзинговых услуг:			
13	• начислена заработная плата специалистам отдела франчайзинга (при наличии), либо отдельным специалистам, оказывающим консультационную и информационную помощь франчайзи	20-1	70, 69, 76	15
14	Списаны расходные материалы для организации рекламной компании франчайзи	20-1	10	5
15	Отражены прочие расходы по оказанию франчайзинговых услуг	20-1	02, 05, 60, 76, 68 и т.д.	13
16	Списана фактическая себестоимость работ, услуг	90-4	20	100

Окончание приложения Д

1	2	3	4	5
17	Списана фактическая себестоимость франчайзинговых услуг:	90-4-1	20-1	33
18	Начислен НДС от прочей деятельности	90-2	68	76
19	Начислен НДС от франчайзинговых операций	90-2-1	68	7
20	Отражена прибыль от осуществления франчайзинговых операций	90-11-1	99	1
21	Отражена прибыль от осуществления прочей деятельности:	90-11	99	347

**Списание предфранчайзинговых затрат франчайзера
при отказе от подписания франчайзингового договора**

№	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отражены расходы на рекламу, связанные с поиском и привлечением потенциальных франчайзи, услуги внешних юристов по составлению франчайзингового договора	97-1	60,76	150
2	Начислена заработная плата штатному юристу по составлению франчайзингового договора, Начислена заработная плата сотрудникам за оказанные консультации потенциальным франчайзи	97-1	70	200
3	Произведены отчисления в ФСЗН от начисленной заработной платы	97-1	69	68
4	Произведены отчисления в Белгосстрах от начисленной заработной платы	97-1	76	2
5	При отказе от подписания франчайзингового договора отражены предфранчайзинговые затраты в составе расходов по инвестиционной деятельности	91-4	97-1	420

**Списание предфранчайзинговых затрат франчайзи
при отказе от подписания франчайзингового договора**

№	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Начислен платеж в качестве неустойки при подписании преддоговорного соглашения	97-1	76	25
2	Списаны материалы на ремонт помещения	97-1	10	25
3	Начислена заработная плата и отчисления работникам, занятым подготовкой договора франчайзинга	97-1	70,69,76	25
4	Отражена стоимость услуг юриста	97-1	60	50
5	При отказе от подписания франчайзингового договора отражены предфранчайзинговые затраты в составе расходов по инвестиционной деятельности	91-4	97-1	125

Журнал хозяйственных операций франчайзи

Производственный франчайзинг

№		Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6
1	Франчайзинг	Начислен платеж в качестве неустойки при подписании преддоговорного соглашения	97-1	76	25
2		Списаны материалы на ремонт помещения	97-1	10	25
3		Начислена заработная плата и отчисления работникам, занятым подготовкой договора франчайзинга	97-1	70,69,76	25
4		Отражена стоимость услуг юриста	97-1	60	50
5		При подписании франчайзингового договора отнесены затраты на расходы текущего периода	24	97-1	125
6		Начислен разовый (первоначальный) франчайзинговый платеж	08-04-1	76-8-1	1200
7		Принята к учету франшиза по первоначальной стоимости	04-1	08-04-1	1200
8		Отражено начисление периодических франчайзинговых платежей	24	76-8-2	28
9		Отражено начисление аренды по оборудованию, взятому в аренду у прочих поставщиков по рекомендации франчайзера, Отражены затраты по обучению персонала, оказанные прочими контрагентами по рекомендации франчайзера	24	60	13
10		Отражены расходы на оплату труда, если в штат введен специалист по ведению франчайзинга (по рекомендации франчайзера)	24	70, 69,76	10
11		Начислена амортизация по франшизе	24	05	20
12		В конце месяца распределены и списаны франчайзинговые затраты на основное производство по видам выпускаемой продукции	20-1	24	71
13		Отражены прочие расходы, связанные с выпуском продукции	20-1	10	15
14		Отражены прочие расходы, связанные с выпуском продукции	20-1	70, 69, 76, 02 и т.д	65

Окончание приложения Ж

1	2	3	4	5	6
15	Франчайзинг	Отражен выпуск продукции в рамках франчайзингового договора	43-1	20-1	151
16		Отражена выручка за реализацию продукции по франчайзингу	62	90-1-1	200
17		списана себестоимость реализованной продукции по франчайзингу	90-4-1	43-1	151
18		Начислен НДС за реализованную продукцию по договору франчайзинга	90-2-1	68	31
19		Отражен финансовый результат по франчайзингу	90-11-1	99	18
20	Прочая деятельность	Списаны материалы на производство прочей продукции	20	10	30
21		Отражены услуги сторонних организаций	20	60	20
22		Оприходована готовая продукция на склад	43	20	50
23		Списана себестоимость реализованной продукции	90-4	43	50
24		Отражена выручка за реализацию продукции	62	90-1	100
25		Отражен финансовый результат	90-11	99	50

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

Пояснения по франчайзингу

ФРАНЧАЙЗЕР

Статья	Источник	Франчайзи			Итого
		№ договора Наименование	№ договора Наименование	№ договора Наименование	
1	2	3	4	5	6
Период действия договора	договор	2013			
Стоимость франшизы	Дт 04-1	1200			
Состав франшизы	Дт 04-1 Договор	Использование фирменного наименования, использование нераскрытой информации, использование товарного знака			
Начисленный разовый платеж	Дт 76-8-1 Кт 98	1200			1200
Предфранчайзинговые затраты	97-1	6			
Периодические платежи:					
порядок расчета	договор	Финсированная сумма			
сумма начисленных платежей	Дт 76-8 -2 Кт 90-1-1 Кт 91-1-1	28			28

Окончание приложения 3

Статья	Источник	Франчайзи			Итого
		№ договора Наименование	№ договора Наименование	№ договора Наименование	
1	2	3	4	5	6
Прочие доходы (платежи)	Дт 76-8 Кт 90-1-1 Кт 91-1-1				
аренда оборудования					
консультационные услуги					
прочие	Сумма разового платежа, приходящаяся на отчетный период	20			20
Расходы:	Дт 90-4-1 Кт 20-1 Дт 90-6-1 Кт 44-1 Дт 91-4-1 Кт 20-1, 44-1	33 15 5 13			33
Финансовый результат	Дт (Кт) 90-11-1 91-5-1 Кт(Дт) 99	1			1

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

**Пояснения по франчайзингу
ФРАНЧАЙЗИ**

Статья	Источник	Сумма, руб.
Предфранчайзинговые затраты	97-1	125
Стоимость франшизы	04-1	1200
Состав франшизы	Договор	Использование фирменного наименования, использование нераскрытой информации, использование товарного знака
Франчайзинговые затраты всего	24, 44-1	
В том числе:		
периодические платежи		28
амортизация франшизы		20
арендные платежи		
обучение		
консультационные расходы		
прочие		23
Себестоимость франчайзинговой продукции (работ, услуг). Расходы на реализацию	Дт 43-1 Кт 20-1 Дт 90-4-1 Кт 20-1 Дт 90-6-1 Кт 44-1	151
Доходы по франчайзинговым операциям	90-1-1	200
Финансовый результат	Дт (Кт) 90-11-1 Кт (Дт) 99	527
Задолженность перед франчайзером	76-8	
по первоначальному платежу	76-8-1	1200
по периодическим платежам	76-8-2	28
по арендным платежам		–
по обучению персонала и т.д.		–

Источник: собственная разработка на основе изучения научной литературы.

ПРИЛОЖЕНИЕ К

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-франчайзера

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-франчайзи

(должность) _____ (подпись) М.П. _____ (фамилия, инициалы) _____ 20__ г.
_____ (подпись) М.П. _____ (фамилия, инициалы) _____ 20__ г.

Организация-франчайзер _____ УНП* _____
ЧТУП "Саунд Тим"
(наименование)
_____ (наименование структурного подразделения)

Форма по ОКУД**
по ОКЮЛП***

Коды

Организация-франчайзи _____ УНП _____ по ОКЮЛП _____
ЧТУП "Чако Инвест"
(наименование)
_____ (наименование структурного подразделения)

Основание для составления акта

Договор комплексной предпринимательской
лицензии (франчайзинга)
(договор франчайзинга)

номер	
дата	

Номер	Дата составления	Дата	принятия к бухгалтерскому учету	
			спуска на бухгалтерского учета	

АКТ
о приеме-передаче франшизы

Счет, субсчет, код аналитического учета
04-1

инвентарный номер _____

Организация - обладатель исключительных прав на франшизу

ЧТУП "Саунд Тим"
(наименование)

Справочно: Иностранная валюта _____

(наименование)

(курс)

(сумма)

* Укажите номер платежного

** Общегосударственный классификатор Республики Беларусь "Унифицированные документы".

*** Общегосударственный классификатор Республики Беларусь "Юридические лица и индивидуальные предприниматели".

1. Сведения о составе франшизы на дату передачи

Состав франшизы (комплекс передаваемых прав)	Срок действия
1	2
Использование фирменного наименования "Частное торговое унитарное предприятие "Саунд Тим"	19.08.2023
Использование нераскрытой информации, включающей организационные, технологические и коммерческие секреты производства (ноу-хау), относящейся к области розничной торговли пищевыми продуктами, напитками, а также предоставления услуг ресторанами	19.08.2023
Использование товарного знака	19.08.2023

Окончание приложения К

Стоимость передаваемой франшизы без НДС*, руб.	Ставка НДС, %	Сумма НДС, руб.	Стоимость передаваемой франшизы с НДС, руб.
3	4	5	6
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-

* Если не добавляемую стоимость.

2. Сведения о франшизе на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
		линейное	норма
1	2	3	4
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-

Другие характеристики _____

Комиссия по приему _____

Зачленение комиссии: _____

Приложение _____

Председатель комиссии _____

(подпись)

(подпись)

(фамилия, имя, отчество)

Члены комиссии _____

Франшизу

Сдал _____

(подпись)

(подпись)

(фамилия, имя, отчество)

20__ г.

Принял _____

(подпись)

(подпись)

(фамилия, имя, отчество)

20__ г.

Содержание

Введение	3
Глава 1 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ФРАНЧАЙЗИНГА КАК МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ	5
1.1 Экономическая сущность интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета	5
1.2 Место и экономическая сущность франчайзинга в системе управления интеллектуальной собственностью	15
1.2.1 Экономическая сущность франчайзинга	15
1.2.2 Классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета	23
1.2.3 Экономическая сущность и классификация франчайзинговых платежей как объектов бухгалтерского учета	30
Глава 2 УЧЕТ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ КАК СПОСОБА КОММЕРЦИАЛИЗАЦИИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ	38
2.1 Преддоговорные затраты франчайзинга и методика их учета	38
2.2 Состояние и развитие учета предоставляемых прав по договору франчайзинга (франшизы)	45
2.2.1 Бухгалтерский учет франшизы у франчайзи	45
2.2.2 Бухгалтерский учет франшизы у франчайзера	50
2.3 Учет доходов и расходов франчайзингового периода	52
2.3.1 Учет доходов и расходов франчайзингового периода у франчайзи	52
2.3.2 Учет доходов и расходов франчайзингового периода у франчайзера	61
Глава 3 АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ	66
3.1 Содержание форм бухгалтерской отчетности организаций, использующих франчайзинг, как источник информации для анализа эффективности франчайзинговых операций	66
3.2 Оценка целесообразности применения франчайзинга	71
3.3 Анализ эффективности использования франчайзинга	77
Заключение	85
Литература	90
Приложения	104

Научное издание

Борейко Надежда Андреевна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ**

Редакторы *Т. А. Дарьянова, О. П. Михайлова*

Дизайн обложки *М. С. Мухоморовой*

Подписано в печать 14.03.2018. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Усл. печ. л. 7,66. Уч.-изд. л. 7,42. Тираж 100 экз. Заказ 292.

Издатель и полиграфическое исполнение –
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/305 от 22.04.2014.

Ул. Блохина, 29, 211440, г. Новополоцк.