

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФРАНШИЗИ RECORD-KEEPING OF FRANSHIZI

*В даній статті розглянуті деякі аспекти обліку франчайзингових операцій в Україні. Визначені основні об'єкти обліку у підприємства-франчайзі, поява яких зумовлена підписанням договору франчайзингу.*

***Ключові слова:** фінансовий облік, нематеріальні активи, торгова марка, франчайзинг, франчайзер, франчайзі, франшиза.*

*In this article some aspects of account of franchayzingovikh operations are considered in Ukraine. The basic objects of account are certain in pidpriemstva-franchayzi, appearance of which is predefined signing of agreement of franchayzingu.*

***Key words:** financial account, immaterial assets, trade mark, franchayzing, franchayzer, franchayzi, franshiza.*

**Вступ.** В Україні почав використовуватися один із методів підприємницької діяльності, які уже давно зарекомендував себе в Євросоюзі, як фрайчайзинг.

Суть франчайзингу полягає у наданні одним суб'єктом підприємницької діяльності (франчайзером) права на здійснення певної діяльності із використанням його торговельної марки, технологій, ноу-хау та інших об'єктів інтелектуальної власності іншому суб'єкту підприємництва (франчайзі) протягом встановленого терміну на обмеженій території і на визначених умовах. Таке право має назву франшизи. Термін "Франчайзинг" - слово англійського походження "Franchising" - переклад якого означає "право, привілеї."

Сторона, що надає за договором фрайчайзингу комплекс виключних прав (франшизу) називається франчайзер – переклад з англійської мови “Franchior”, а сторона, що отримує франшизу – франчайзі - “Franchsisee”

Вивченню теорії франчайзингу присвячені праці таких іноземних вчених як: Дельтей Ж., Котлер Ф., Ламбен Ж., Мендельсон М., Шейн С., а також вітчизняні: Ковальчук Н. О., Широбокова Н. М., Шкромада В. В., Кошелеві Є. Г., Ляшенко В. І. та ін.

Франчайзинг в Україні відбувся. Створені та діють франчайзингові мережі в таких сферах ділової активності, як роздрібна торгівля, ресторанний бізнес і надання різноманітних послуг. В практиці договір франчайзингу (комерційної концесії) укладають дві сторони: франчайзер (франшизодавець, правоволоділець) і франчайзі (франшизоотримувач, користувач).

Найбільший інтерес у потенційних вітчизняних франчайзі викликають, насамперед, такі світові компанії як Coca Cola, Pepsi, Carlsberg, Lucoil, Empik тощо. При цьому, більшість компаній при розгляді стратегії виходу на український ринок стикаються з проблемами логістики, митних зборів, відсутністю надійних франчайзі, невизначеністю щодо ведення обліку та ін.

Представниками франчайзингових компаній на Україні є ТМ «Піцца Челентано», Форнетті, Дім кави, Картопляна хата, ТМ «Михайло Воронін», Джинси Суперціна, ТМ «ZARINA», Галопом по Європам, “Наша ряба” та ін.

На початок 2010 року активних франчайзерів в Україні нараховується більше чим 200, які мають партнерів-франчайзі. [8]. Для підприємства-франчайзі необхідно виділити ряд об’єктів, які представляють інформацію про франчайзингові операції підприємства, а також відображення їх в системі бухгалтерського обліку. Залежно від відносин франчайзера і франчайзі найпоширенішим типом франчайзингу в Україні є регіональний франчайзинг. За схемою цього франчайзингу з українськими франчайзі співпрацює відома італійська фірма-виробник одягу "Betton". Зокрема, українська компанія "Арго Трейдинг", яка стала франчайзі італійської фірми "Benetton", отримала концепцію магазину та контракт на закупку товару і періодично виплачує

франчайзеру роялті. В кожному крупному регіоні, де є франчайзі, "Benetton" має своїх агентів, які, отримуючи зразки продукції компанії, демонструють їх місцевим партнерам і разом з ними формують замовлення.

Залежно від сутності господарських відносин в Україні найбільш розповсюджений виробничий франчайзинг, особливо у виробництві безалкогольних напоїв. Найчастіше франчайзер надає своїм франчайзі спеціальний інгредієнт, без якого виробництво неможливе, і тим самим бізнес між франчайзером і франчайзі не припиняється відразу після передачі обладнання та технологія виробництва, а має довготривалий характер.

Франчайзі обслуговує клієнтів, франчайзер забезпечує виробництво ресурсами. За такою схемою на території України працюють компанії "Coca Cola", "Pepsico" та інші, що продають концентрати та інші продукти, необхідні для виробництва, місцевим компаніям.

**Постановка завдання.** Франчайзинг є системою взаємовигідних партнерських відносин, яка сполучає в собі елементи купівлі-продажу та в основному є самостійною формою договірних відносин незалежних господарюючих суб'єктів. Тобто наявність елемента купівлі-продажу у франчайзингових відносинах дозволяє запропонувати власне трактування франчайзингу з погляду бухгалтерського обліку, як у франчайзера, так і у франчайзі.

В МСБО 38 «Нематеріальні активи» чітко визначено, що франшиза відноситься до нематеріальних активів. Згідно П(С)БО 8, ( 2) до складу нематеріальних активів відносяться ті активи, для яких характерними є наступними ознаки: немонетарність активу; відсутність матеріальної форми; може бути ідентифікованим; утримується підприємством з метою використання більше одного року.

Франчайзинговий пакет володіє характерними основними ознаками франшизи, тому підприємство в своєму обліку має відображати його як нематеріальний актив.

Незважаючи на кількість публікацій з цієї тематики питання взаємодії франчайзингу з підприємствами малого та середнього бізнесу в Україні залишається відкритим. Тому варто це питання вивчати не тільки на рівні України, а і на рівні окремих підприємств в т.ч. на підприємствах харчової промисловості та у сільському господарстві.

#### **Мета дослідження.**

**Облік у франчайзі.** Франчайзі (франшизіат) - це суб'єкт підприємницької діяльності (фізична чи юридична особа), що купує (або бере в оренду) у франчайзера право на використання торгівельної марки, ноу-хау та можливості навчання і отримання допомоги при створенні бізнесу. Франчайзі приймає на себе обов'язок виплачувати щомісячні внески за право користування торговим знаком і бізнес системою у вигляді роялті. Франчайзі робить первісний внесок за допомогу по створенню і відкриттю бізнесу. Франчайзер може надавати дуже вигідні знижки на важливі постачання. Ці знижки завжди дають можливість франчайзі купувати продукти у франчайзера за більш вигідною ціною.

**Об'єктами обліку,** що характеризують основні аспекти франчайзингових операцій у франчайзі є: нематеріальний актив – франшиза; зобов'язання, що виникають перед франшизодавцем (франчайзером); гарантії (заставні права на обладнання); нарахування амортизації на нематеріальні активи (франшизу); відсотки (у разі використання позикового капіталу); витрати, що пов'язані з освоєнням нового виду діяльності

Згідно з п.5 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, право на проведення діяльності належить до інших нематеріальних активів, тому для обліку франшизи підприємства-франчайзі мають використовувати субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи». При цьому нематеріальний актив (придбаний або отриманий) відображається в балансі, якщо є вірогідність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена (п. 6 П(С)БО 8).

Згідно з Інструкцією №291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» для обліку прав на використання привілеїв передбачено саме субрахунок № 127. Цей субрахунок дебетується в кореспонденції з кредитом рахунка № 55 «Інші довгострокові зобов'язання», адже франшиза для підприємства-франчайзі довгострокове платіжне зобов'язання франчайзі, яке, як і всі зобов'язання, визнається активом, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і є вірогідність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Тут відразу можливо дебетувати субрахунок № 127 (минаючи субрахунок № 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»), оскільки франчайзі в даному випадку отримує саме право користування чужою ТМ, а не набуває її у власність і не створює своїми (або чужими) силами. Отже, отримання франшизи у франчайзі відображається наступним записом: Д-т 127 К-т 55. Далі необхідно відобразити податковий кредит з ПДВ від загальної вартості франшизи наступним проведенням: Д-т 641 К-т 55. Поточні зобов'язання з оплати франшизи відображаються проведенням Д-т 55 К-т 611. На перший платіж за отриману франшизу знайде відображення наступне проведення Д-т 611 К-т 311, та водночас виконується запис на суму ПДВ: Д-т 641 К-т 644. Тими ж записами відображається щомісячна виплата роялті.

Як користуватися франшизою протягом терміну дії договору (чи безперервно чи ні) франчайзі вирішує сам — все одно він зобов'язаний своєчасно розраховуватися у встановлені договором франшизи терміни, оскільки за договором визначено фіксовані роялті, а не відсоток від виручки.

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

З Інструкції №291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» випливає, що витрати франчайзі, пов'язані з освоєнням нового виробництва (так звані пускові витрати), належать до витрат майбутніх періодів (Д-т 39). Вони включають витрати продовольчої сировини і напівфабрикатів, а також оплату праці вже навченого персоналу в період контрольних (на підприємстві франчайзі) випробувань його готовності до виконання замовлень майбутніх клієнтів відповідно до нормативів якості й часу, встановлених франчайзером. Такі витрати відображаються наступними проведеннями Д-т 39 К-т 655 (відображена вартість страхування обладнання, як витрати майбутніх періодів), а також Д-т 39 К-т 281, 66, 65 (відображені пускові витрати).

Облік вартості отриманих від франчайзера послуг з навчання персоналу (за вирахуванням ПДВ) ведеться франчайзі за п. 9 П(С)БО 8, згідно з яким витрати на підготовку і перепідготовку кадрів не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Ця сума відноситься до дебету рахунка 93 (разом з усіма іншими витратами обігу підприємств торгівлі та громадського харчування), а саме Д-т 93 К-т 631 (відображено навчання персоналу); Д-т 93 К-т 133 (відображена щомісячна вартість зносу (амортизації) франшизи). Витрати майбутніх періодів списуються щомісячно наступним проведенням Д-т 93 К-т 39, а сам рахунок 93 в кінці місяця списується на фінансовий результат.

**Облік у франчайзера.** Франчайзер (франшизіар) - це компанія, що видає ліцензію або передає в право користування свій товарний знак, ноу-хау й операційні системи. Франчайзер створює успішний продукт чи послуги, наприклад, особливий стиль роботи ресторану швидкого харчування.

Створені власними силами ноу-хау (рецепти і технології) є розробками франчайзера, оскільки згідно з п. 4 П(С)БО 8 розробка — це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або

використання. При цьому нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

а) намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

б) можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу та ін.

Згідно до п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням. Така операція здійснюється проведенням Д-т 154 К-т 281, 661 і рахунка 65, а потім — Д-т 124 і К-т 154. Це впливає з Інструкції №291, де зазначено:

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

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

Проведення Д-т 124 К-т 154 здійснюється на суму первісної вартості нематеріального активу, створеного підприємством.

Таким чином, суму власних витрат на створення ноу-хау франчайзер повинен зарахувати на баланс. Вартість створення торгової марки в обліку франчайзера відображається по-іншому. В п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Торгова марка має пряме відношення до збуту продукції, надання послуг та відповідної реклами і всі витрати відображаються за Дебетом рахунку 93 «Витрати на збут».

У момент надання права користування власними нематеріальними активами франчайзер отримує довгострокове право грошової вимоги до франчайзі, оскільки загальна сума й кінцевий термін цієї вимоги відомі сторонам так само, як суми і дати проміжних платежів. Таким чином, з самого початку дії договору активи франчайзера збільшуються на суму довгострокової дебіторської заборгованості франчайзі, що й відображається за дебетом рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» (субрахунок 183 «Інша дебіторська заборгованість»). І оскільки заборгованість франчайзі зі сплати франшизи погашатиметься частковими платежами протягом тривалого терміну, то довгостроковому активу, що виник, в обліку франчайзера має відповідати нарахування доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69. Проведення Д-т 183 К-т 69 точно відображає господарську суть операції з довгострокового і оплачуваного в відомій сумі надання прав користування ноу-хау.

Поточна заборгованість франчайзі з оплати франшизи відображається наступним проведенням Д-Т373 “Розрахунки за нарахованими доходами” та К-т 183.

Надходження першого та наступних платежів за надання франшизи робиться записом Д-т 311 К-т 373, водночас робиться запис на суму податкового зобов’язання з ПДВ від суми першого платежу за франшизу Д-т 643 К-т 641.

Якщо франчайзі сплачує франчайзеру фіксовані відсотки (роялті), то щомісячний дохід від наданої франшизи відображається записом Д-т 69 К-т 719, одночасно відображається податкове зобов’язання з ПДВ від щомісячного доходу від франшизи Д-т 719 К-т 641. В разі сплати роялті, виходячи, з договірною відсотка від торгової виручки франчайзі франчайзер веде облік без використання рахунків 18 і 69, оскільки загальна вартість франшизи взагалі не відома. Доходи тоді відразу нараховуються проведенням Д-т 373 К-т 719 після закінчення кожного місяця або кварталу. Отримання щомісячної суми роялті відображається записом Д-т 311 К-т 373.

**Висновки.** Ведення бухгалтерського обліку як у франчайзі, так і у франчайзера, повинен базуватися на принципах та методах, які передбачені Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Операції франчайзингу є нормативно регульованими багатьма законодавчими актами, окремі з яких потребують удосконалення.

За даними дослідження в Україні ще є чимало галузей, що в перспективі будуть діяти на умовах франчайзингу. Адже в цих галузях на сьогодні присутня дуже низька конкуренція, хоча вони є прибутковими та перебувають на стадії становлення в Україні. До таких галузей слід віднести: сільське господарство; закупівля; зберігання; виробництво та реалізація слабоалкогольних та безалкогольних напоїв; тощо.

Таким чином, ці галузі мають своїх інвесторів, але не мають франчайзерів, які б активно просували дані види бізнесу.

В сучасних умовах побудова прозорої облікової системи у підприємства-франчайзі може сприяти залученню додаткових джерел для розвитку бізнесу як з боку франчайзера, так і з інших джерел (банківські кредити), створення багатьох робочих місць для населення України та ін.

Не зважаючи на значну кількість переваг, ринок франчайзингу має ряд проблем, які потребують вирішення: необізнаність українських підприємців з основними принципами ведення бізнесу на умовах франчайзингу; недосконалість нормативно-правової бази; відсутність практики апробації бізнесу; підсумовуючи проблеми франчайзингу, слід зазначити, що франчайзинг має широкі перспективні можливості для розвитку в Україні.

#### **ЛІТЕРАТУРА.**

1. Гражданский кодекс Украины: Т.І. – Харьков: ООО «Одиссей», 2005. – 400 с.
2. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: затв. Наказом МФУ від 18.10.1999 р. №242 .
3. Бедринець М. Д. Франчайзинг: світовий досвід і перспективи розвитку в Україні // Фінанси підприємств. – 2001. – №2.

4. Ковальчук Т. Проблеми франчайзинга в сучасній економічній літературі // Економіка України. - 2002.

5. Ляшенко В. И. Развитие франчайзингового режима в Украине // Вісник економічної думки України. — 2007. — № 1.

6. Статистика [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України //Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

7. Тимошенко Н. М. Сучасний стан фондового ринку України [Електронний ресурс] // Наукові конференції // Режим доступу: <http://intkonf.org>.

8. Статті [Електронний ресурс] // ТРІАРХ консалтинг// Режим доступу: <http://www.triarh.com/ru/arts570.html>.

*Надійшла до редколегії 01 квітня 2010 року*

Стаття рекомендована до друку

д.е.н., професором

Ткаченко Н.М.