

УДК 657.22

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА У ФРАНЧАЙЗЕРА:
ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

*канд. экон. наук Н.А. БОРЕЙКО
(Полоцкий государственный университет)*

Рассматриваются новые виды предпринимательской деятельности, занимающие все большую популярность в Республике Беларусь. Одним из таких видов деятельности является франчайзинг. Однако существует множество вопросов в порядке организации бухгалтерского учета франчайзинговых операций у субъектов франчайзинга – франчайзи и франчайзера. Показаны особенности бухгалтерского учета франчайзинговых операций для франчайзера, выявлены проблемы и предложены пути их решения.

Ключевые слова: франчайзинг, франчайзи, франчайзер, бухгалтерский учет, пути совершенствования.

В Республике Беларусь с 2005 года действует глава 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» Гражданского кодекса [1]. Следует отметить, что данный вид предпринимательской деятельности динамично развивается во многих странах. Однако отсутствие унифицированного подхода к порядку организации бухгалтерского учета у субъектов франчайзинга, в частности у предприятий, которые расширяют свою деятельность посредством договоров франчайзинга – франчайзеров, затрудняет развитие и эффективность предпринимательской деятельности в Республике Беларусь.

Основная часть. Франчайзинг предполагает наличие двух субъектов:

- *франчайзи.* Организация, для которой франчайзинг является способом вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот;
- *франчайзер.* Организация, для которой франчайзинг является способом 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» [2]. Названные преддоговорные отношения закрепляются в виде подписания предварительного договора о намерениях работы на условиях франчайзинга. Этот предварительный договор, подписанный потенциальными сторонами, согласно положениям статьи 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.

Таким образом, предприятиям, которые планируют на условиях франчайзинга вовлечь объекты интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот, необходимо для выполнения условий предварительного договора осуществить ряд затрат: во-первых, уплатить сумму в качестве определенной гарантии; во-вторых, 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, могут найти отражение в системе учета. Таким образом, на наш взгляд, необходимо выделить специфический объект учета, возникающий при планировании франчайзинга организациями, – «*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» [3].

Исходя из сказанного, субъекты франчайзинга предфранчайзинговые затраты осуществляют в текущем периоде, то есть в период преддоговорных отношений, но относятся эти затраты к будущим пе-

риодам, так как они осуществлены с целью подписания франчайзингового договора, от которого доходы будут получены в будущих периодах. В связи с этим, на наш взгляд, целесообразно предфранчайзинговые затраты франчайзера 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 года (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» [4]. Рекомендуем организациям, выступающим в качестве франчайзера, открыть отдельный субсчет 97-1 «Предфранчайзинговые затраты».

Итак, предфранчайзинговые затраты, которые осуществляет франчайзер, необходимо отражать по дебету счета 97-1 «Предфранчайзинговые затраты» в корреспонденции со счетами следующих 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 другие. При условии подписания франчайзингового договора указанные затраты целесообразно отнести на расходы по текущей деятельности. С целью обособленного учета расходов, связанных с осуществлением франчайзинговых операций, рекомендуем франчайзеру на счете 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» открыть отдельный субсчет второго порядка 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».

Поскольку в итоге подписания франчайзингового договора франчайзер предоставляет в пользование объекты интеллектуальной собственности (нематериальные активы), а нематериальные активы являются составной частью инвестиционных активов, то 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, так как согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102: «инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов» [3]. 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 1.

Таблица 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.

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» [5]. Однако для формирования достоверной информации об использовании имущества организации, на наш взгляд, необходимо организовывать обособленный учет активов, переданных в пользование. Инструкция № 25 не регламентирует организацию обособленного учета предоставляемых прав. В то же время в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) Российской Федерации, утвержденном Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 года № 153н, закреплено мнение что: «Нематериальные акти-

вы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара)» [6].

В таблице 2 представлена методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзера.

Таблица 2. – Методика учета предфранчайзинговых затрат у франчайзера

| Хозяйственная операция | Дебет | Кредит |
|---|--------|--------|
| Отражены расходы на рекламу, связанные с поиском и привлечением потенциальных франчайзи | 97-1 | 60 |
| Отражены услуги внешних юристов по составлению франчайзингового договора | 97-1 | 60 |
| Отражен входной 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 в Фонд социальной защиты населения 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.

Как отмечалось выше, для отражения информации о наличии права на использование имущества согласно Типовому плану счетов предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Данный нормативный акт предусматривает открытие субсчетов по видам нематериальных активов. Принятая методика не позволяет организовать обособленный учет активов, переданных в пользование. В то же время 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» [7]. На наш взгляд, 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 именуемых нематериальных активов.

Для отражения состава передаваемого комплекса исключительных прав франчайзеру рекомендуется использовать разработанную автором форму «Акт приема-передачи франшизы».

Предлагаемая методика учета предоставляемого права пользования нематериальными активами имеет следующий вид, представленный в таблице 3.

Таблица 3. – 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.

Для учета расчетов с франчайзи для предприятий франчайзеров мы рекомендуем также открыть к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отдельный субсчет 76-8 «Расчеты с франчайзи», что позволит оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи. Аналитический учет по данному счету рекомендуем 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 осуществления 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». Соответственно, 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 осуществлять и прочие виды деятельности (производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг) или являться субфранчайзером. Таким образом, 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 отражения 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 (оказанием услуг), для отражения информации о затратах франчайзингового периода, на наш взгляд, целесообразно 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», для отражения затрат по оказанию франчайзинговых услуг целесообразно открыть субсчет 44-1 «Расходы по франчайзингу».

Предлагаемая методика отражения доходов, расходов и формирования финансового результата от франчайзинга у франчайзера представлена в таблице 4.

Таблица 4. – 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. |

Окончание таблицы 4

| 1 | 2 | 3 |
|--|---------|------------|
| <i>Франчайзинг – текущая деятельность (производственный и сервисный франчайзинг)</i> | | |
| 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 |
| <i>Франчайзинг – текущая деятельность (товарный франчайзинг)</i> | | |
| 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 |
| Начислен НДС от доходов по франчайзинговым операциям | 90-2-1 | 68 |
| Отражена прибыль от осуществления франчайзинговых операций | 90-11-1 | 99 |
| <i>Франчайзинг – инвестиционная деятельность</i> | | |
| 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.

Заключение. В целях организации бухгалтерского расчета франчайзинговых операций у франчайзера разработаны:

- 1) *Методика учета предфранчайзинговых затрат*, которая позволяет:
 - во-первых, осуществлять контроль над величиной затрат с целью их минимизации еще до подписания франчайзингового договора;
 - во-вторых, формировать объективную информацию о величине расходов текущего отчетного периода, что позволит не занижать налогооблагаемую прибыль в преддоговорной период;
 - в-третьих, формировать информацию, необходимую для анализа эффективности использования франчайзинга как способа коммерциализации и вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот;
- 2) *Методика учета доходов и расходов от осуществления франчайзинговых операций у франчайзера*, которая позволяет:
 - оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи;
 - формировать достоверную информацию о структуре и размере затрат, понесенных на оказание франчайзинговых услуг с целью их оптимизации;
 - формировать 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.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

2. Сосна, С.А. Франчайзинг. Коммерческая концессия / С.А. Сосна, Е.Н. Васильева. – М. : Академкнига, 2005. – 375 с.
3. Доходы и расходы организации : Инструкция по бухгалтерскому учету : 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 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
4. 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 : 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 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : утв. приказом М-ва финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : 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 : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2017.

Поступила 29.03.2017

ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR THE FRANCHISER: PROBLEMS AND WAYS OF IMPROVEMENT

N. BOREIKO

New types of entrepreneurial activity are presented, which gain popularity in the Republic of Belarus. Franchising is one such activity. However, there are many issues in the organization of accounting for franchising operations in franchisees: the franchisee and the franchisor. In the article features of accounting of franchising operations for the franchiser are considered.

Keywords: *franchising, franchisee, franchisor, accounting, ways to improve.*