

УДК 657

**УЧЕТ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ У ФРАНЧАЙЗИ:
ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ****Н.А. БОРЕЙКО***(Полоцкий государственный университет)*

Рассматриваются проблемы, с которыми сталкиваются предприниматели при открытии собственного дела, такие как неравная конкуренция, недоверие потребителя к новому имени и другие. Однако, как показывает международная практика, эти риски можно минимизировать, если начать бизнес уже под известной торговой маркой и вместе с этим получить в пользование успешную на рынке модель ведения бизнеса или секреты производства (ноу-хау). Сделать это позволяет франчайзинг. Актуальность темы обусловлена развитием франчайзинговых отношений в Республике Беларусь и отсутствием в отечественном законодательстве учетной методике франчайзинговой деятельности, позволяющей сформировать достоверную бухгалтерскую информацию о доходах и расходах, возникающих в процессе осуществления данной деятельности. Анализируется существующая в Республике Беларусь методика учета франчайзинговых платежей у франчайзи. Выявлены существенные недостатки данной методике. На основе анализа международного опыта предлагается собственная методика учета франчайзинговых платежей у франчайзи.

Специфика организации франчайзинговой деятельности и недостаточно обоснованная методика бухгалтерского учета франчайзинговой деятельности обуславливают необходимость создания единого методологического подхода к учету данного вида специфической деятельности. Сложившаяся в Республике Беларусь практика учета франчайзинговой деятельности вызывает потребность в решении ряда проблем в области бухгалтерского учета объектов франчайзинговой деятельности, а именно *учета франчайзинговых платежей* (единовременных и текущих) и *учета выдаваемого (получаемого) права использования комплекса исключительных прав* (франшизы).

Франчайзинговые платежи как для франчайзи, так и для франчайзера являются объектами бухгалтерского учета, в то же время для франчайзи франчайзинговые платежи являются основными расходами по франчайзинговой деятельности. Правомерное отражение в учете франчайзинговых платежей, выплачиваемых франчайзи, необходимо для формирования достоверной информации о расходах франчайзи, что в свою очередь оказывает непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата и, как следствие, налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

На практике выделяют два основных вида франчайзинговых платежей: разовые и текущие (периодические). Согласно пункту 9 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции Постановления № 132 от 30 октября 2009 г.), «Организацией платежи за получаемые по лицензионным, авторским договорам имущественные права относятся: единовременные (паушальные) – на капитальные вложения по приобретению нематериальных активов...» [1]. Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 (в редакции Постановления № 136 от 6 ноября 2009 г.), предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов». На данном субсчете «учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов» [2]. Соответственно, согласно Положению по учету нематериальных активов и Типовому плану счетов бухгалтерского учета стоимость разового франчайзингового платежа должна учитываться по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета расчетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Также в Инструкции по применению Типового плана счетов указано, что «Нематериальные активы организацией-пользователем учитываются в бухгалтерском учете на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме разового (паушального) платежа, указанного в договоре» [2]. Следовательно, сумму разового франчайзингового платежа, отраженную по дебету счета 08-6 «Приобретение и создание нематериальных активов», необходимо отнести в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Таким образом, согласно действующему законодательству Республики Беларусь сумма разового франчайзингового платежа для целей бухгалтерского учета признается нематериальным активом.

Согласно пункту 9 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции

Постановления № 132 от 30 октября 2009 г.), «Организацией платежи за получаемые по лицензионным, авторским договорам имущественные права относятся: периодические (роялти) – на затраты организации» [1]. Данный порядок отнесения текущих (периодических) франчайзинговых платежей на затраты организации закреплен также и в Инструкции по бухгалтерскому счету «Расходы организации», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 года № 182 (в редакции Постановления № 49 от 31 марта 2008 г.). В данной инструкции указывается, что «к расходам по видам деятельности относятся также расходы, связанные: с предоставлением организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды; с предоставлением за плату имущественных прав, возникающих из патентов на изобретения и другие виды интеллектуальной собственности» [3]. Соответственно, сумма начисленных текущих (периодических) франчайзинговых платежей будет относиться в дебет счета 20 «Основное производство», если франчайзер занимается производственной деятельностью или в дебет счета 44 «Расходы на реализацию», если франчайзи ведет торговую деятельность.

Таким образом, действующую в Республике Беларусь методику учета франчайзинговых платежей у франчайзи можно представить следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Действующая методика учета франчайзинговых платежей у франчайзи

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Начислен разовый франчайзинговый платеж	08-6	60, 76
Отражена сумма НДС по разовому платежу	18-21	60, 76
Отнесена сумма разового платежа на увеличение стоимости нематериальных активов	04	08-6
Перечислена сумма разового платежа с учетом НДС	60,76	51
Отражен вычет НДС в соответствии с законодательством	68	18-21
Начислен текущий (периодический) франчайзинговый платеж	20	60,76
Начислен НДС с суммы текущего платежа	18-21	60,76
Оплачена сумма текущего платежа	60,76	51
Отражен вычет НДС в соответствии с законодательством	68	18-21
Начислена амортизация по нематериальным активам (с суммы разового платежа = сумма платежа/срок действия договора)	20	05

Источник: собственная разработка, на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь.

В Российской Федерации методика учета франчайзинговых платежей, которые уплачивает франчайзи, существенно отличается от отечественной методики. В Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н, указано, что «платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора» [4]. Следовательно, разовый франчайзинговый платеж в соответствии с российским законодательством не будет учитываться в составе нематериальных активов, как это закреплено в отечественном законодательстве, а будет отражаться в составе расходов будущих периодов.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18 сентября 2006 г. № 115н, для отражения информации о расходах будущих периодов предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов» [5]. Согласно данному плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации «...учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «расходы на продажу»...» [5]. Соответственно в течение действия договора сумма разового платежа с кредита счет 97 «Расходы будущих периодов» будет списываться в дебет счета 20 «Основное производство», если франчайзер занимается производством продукции или оказанием услуг и выполнением работ, либо в дебет счета 44 «Расходы на продажу», если франчайзи занимается торговой деятельностью.

В ПБУ 14/2007 указано, что «платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода» [4]. Соответственно, сумма текущих (периодических) франчайзинговых платежей в российской практике, так же как и в белорусской, будет отражаться в составе расходов отчетного периода. В таблице 2 представлена методика учета франчайзинговых платежей, принятая в Российской Федерации.

Таблица 2

Методика учета франчайзинговых платежей, выплачиваемых франчайзи, действующая в Российской Федерации

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Перечислен разовый франчайзинговый платеж	76	51
Отнесена сумма разового франчайзингового платежа на расходы будущих периодов (без учета НДС)	97	76
Отражена сумма НДС	19	76
Списывается сумма разового платежа на расходы организации в течение действия договора	20 (44)	76
Отражена сумма периодических (текущих) франчайзинговых платежей в составе расходов организации	20 (44)	76
Отражена сумма НДС по периодическим (текущим) платежам	19	76

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативных документов Российской Федерации.

В Республике Узбекистан действует методика учета франчайзинговых платежей, аналогичная российской. Так, в пункте 59 Национального стандарта бухгалтерского учета № 7 Нематериальные активы, утвержденного приказом Министерства финансов Республики Узбекистан, указано, что «платежи за предоставленное право пользования объектами нематериальных активов, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются предприятием-пользователем в расходы отчетного периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами нематериальных активов, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятием-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию на расходы (в зависимости от назначения) соответствующего отчетного периода в течение срока действия договора» [6].

Следует отметить, что в Украине отсутствует четкая методика учета франчайзинговых платежей. Так, в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденном приказом Министерства Финансов Украины от 18.10.99 № 242, установлено «Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется по каждому объекту по следующим группам:

- права на коммерческие обозначения (права на торговые марки (знаки для товаров и услуг), коммерческие (фирменные) наименования и т.п.);
- права на объекты промышленной собственности (право на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, компоновка (топографии) интегральных микросхем, коммерческие тайны, в том числе ноу-хау, защита от недобросовестной конкуренции и т.п.);
- авторское право и смежные с ним права (право на литературные, художественные, музыкальные произведения, компьютерные программы, программы для электронно-вычислительных машин, компиляции данных (базы данных), исполнения, фонограммы, видеogramмы, передачи (программы) организаций вещания и т.п.);
- незавершенные капитальные инвестиции в нематериальные активы;
- другие нематериальные активы (право на проведение деятельности, использование экономических и других привилегий и т.п.)» [7].

Таким образом, в данном Положении в составе нематериальных активов отсутствует право пользования объектами нематериальных активов, полученное по лицензионному либо другому подобному соглашению. Также по тексту данного Положения отсутствуют разъяснения по поводу платежей за предоставленное право пользования объектами нематериальных активов.

Сравнение методик учета франчайзинговых платежей в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине и в Республике Узбекистан показало, что имеют место существенные отличия отражения на счетах бухгалтерского учета суммы разового франчайзингового платежа, который выплачивает франчайзи.

Как указывалось выше, в Республике Беларусь сумма разового платежа отражается в составе нематериальных активов организации. На наш взгляд, отнесение суммы разового франчайзингового платежа к нематериальным активам является необоснованным. Для подтверждения высказанного мнения рассмотрим сущность нематериальных активов и критерии отнесения активов организации к нематериальным.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету нематериальных активов Республики Беларусь «к нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие обладателю имущественные права» [1]. В этом же нормативно-правовом акте указано, что разовые франчайзинговые платежи относятся на «капитальные вложения по приобретению нематериальных активов» [1]. Таким образом, разовый франчайзинговый платеж исходя из данного Положения относится к нематериальным активам и, соответственно, приравнивается к имущественному праву обладателя. Представляется, что в данном случае в нормативно-правовой базе Республики Беларусь происходит подмена и искажение понятия «имущественное право». Платеж как таковой не является имущественным правом.

Невозможно отнести разовый франчайзинговый платеж к нематериальным активам, так как он не соответствует критериям признания активов нематериальными. Анализ критериев признания активов нематериальными представлен в таблице 3.

Таблица 3

Анализ критериев признания нематериальных активов

Нормативно-правовой акт, определяющий критерии признания нематериальных активов	Критерии признания нематериальных активов								
	идентифицируемость	контроль над ресурсами	наличие будущих экономических выгод	используемые в деятельности организации	срок полезного использования превышает 12 месяцев	стоимость может быть измерена и документально подтверждена	не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев	отсутствие материально-вещественной формы	стоимость актива не менее 50 МЗП
МСФО IAS 38 «Нематериальные активы» [8]	+	+	+						
Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов Республики Беларусь [1]	+		+	+	+	+			
ПБУ 14/2007 Российской Федерации [4]	+		+	+	+	+	+	+	
НСБУ № 7 Республики Узбекистан [6]	+			+	+		+	+	+
Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» Украины [7]	+		+					+	
Соответствие разового франчайзингового платежа критериям признания нематериальных активов	не соответствует	не соответствует	соответствует	соответствует	не соответствует	соответствует	не соответствует	соответствует	не соответствует

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Узбекистан, Украины и Международных стандартов финансовой отчетности.

Как показывает анализ критериев признания нематериальных активов (см. табл. 3), наиболее существенными критериями, которые присутствуют в нормативно-правовых актах всех перечисленных в таблице государств, являются: идентифицируемость, наличие будущих экономических выгод и отсутствие материально вещественной формы.

Под идентифицируемостью понимается «возможность отделения от организации для дальнейшей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду и т.д.» [8]. Разовый платеж не может быть отделен от организации, организация, уплачивая данный платеж, не имеет возможности его продать, сдать в аренду или совершить с ним какие-либо подобные действия. Из этого можно сделать вывод, что разовый

франчайзинговый платеж не отвечает критерию идентифицируемости. Кроме критерия идентифицируемости разовый франчайзинговый платеж не соответствует критериям контроля над ресурсами (МСФО), срок полезного использования превышает 12 месяцев (Положение Республики Беларусь, ПБУ 14/2005, НСБУ № 7), стоимость не менее 50 минимальных заработных плат (НСБУ № 7).

Как указано во всех перечисленных Положениях по учету нематериальных активов, актив может признаваться нематериальным только при соответствии всем и только всем критериям. Таким образом, можно сделать вывод, что разовый франчайзинговый платеж не может являться нематериальным активом. Из этого следует, что методика учета разового франчайзингового платежа, принятая в Республике Беларусь, не является правомерной.

На наш взгляд, правильным и точным является отражение уплаченного разового франчайзингового платежа в составе расходов будущих периодов. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 № 182 (в редакции Постановления № 49 от 31 марта 2008 г.), расходы признаются в учете в следующем порядке:

«с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

путем их соответствующего распределения между отчетными периодами в случаях, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем...» [3].

В соответствии с данной Инструкцией разовый франчайзинговый платеж может быть признан расходом организации и распределен между отчетными периодами. Типовым планом счетов и Инструкцией по его применению для отражения расходов будущих периодов предусмотрен счет 97 «Расходы будущих периодов». На данном счете отражаются «расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами, а также приказом по учетной политике организации» [2]. Так как разовый франчайзинговый платеж производится в одном отчетном периоде, но будет относиться ко всему периоду действия франчайзингового договора, то, на наш взгляд, является правомерным отражение разового франчайзингового платежа в составе расходов будущих периодов.

На основании вышесказанного предлагается следующая методика учета франчайзинговых платежей, которые осуществляет франчайзи.

Таблица 4

Предлагаемая методика учета франчайзинговых платежей, уплачиваемых франчайзи

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Начислен разовый франчайзинговый платеж	97	60, 76
Учтена сумма входного НДС по разовому франчайзинговому платежу	18-31	60,76
Перечислена сумма разового франчайзингового платежа	60, 76	51
Произведен зачет НДС согласно законодательству	68	18-31
Списывается в течение действия договора сумма разового франчайзингового платежа на затраты организации	20, 44	97
Начислена сумма текущего (периодического) франчайзингового платежа	20,44	60, 76
Отражен входной НДС по текущему франчайзинговому платежу	18-31	60, 76
Перечислена сумма текущего франчайзингового платежа	60,76	51
Произведен зачет НДС согласно законодательству	68	18-31

Источник: собственная разработка.

Таким образом, предложенная методика учета франчайзинговых платежей, уплачиваемых франчайзи, позволит достоверно формировать информацию на счетах бухгалтерского учета о расходах, которые осуществляет франчайзи при уплате франчайзинговых платежей и, соответственно, достоверно формировать информацию о полученном финансовом результате от осуществления франчайзинговой деятельности.

Рассмотрим на условном примере отражение на счетах бухгалтерского учета франчайзинговых платежей, которые осуществляет франчайзи согласно действующей в Республике Беларусь методике и согласно методике, предложенной автором.

Пример

Организация-франчайзер заключила франчайзинговый договор, по которому предоставляет право пользования комплексом исключительных прав с 1 февраля 2009 года сроком на 5 лет организации-франчайзи. Договор прошел регистрацию в январе 2009 года.

В соответствии с франчайзинговым договором расчеты производятся в смешанной форме: в виде разового платежа в феврале 2009 года в сумме 708 тыс. руб. (НДС 18 %) и в виде текущих ежемесячных платежей в размере 5 % от объема выручки за реализованную продукцию. В феврале 2009 года выручка от реализации продукции франчайзи составила 350 тыс. руб. (НДС 18 %).

Корреспонденция счетов по начислению и уплате франчайзинговых платежей в организации-франчайзи согласно действующей в Республике Беларусь методике представлена в таблице 5.

Таблица 5

Корреспонденция счетов по учету франчайзинговых платежей, уплачиваемых франчайзи, согласно действующему законодательству

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Начислен разовый франчайзинговый платеж	08-6	60, 76	600
Отражена сумма НДС по разовому платежу	18-21	60, 76	108
Отнесена сумма разового платежа на увеличение стоимости нематериальных активов	04	08-6	600
Перечислена сумма разового платежа с учетом НДС	60,76	51	708
Отражен вычет НДС в соответствии с законодательством	68	18-21	108
Начислен текущий (периодический) франчайзинговый платеж за февраль 2009 года	20	60,76	14,83
Начислен НДС с суммы текущего платежа	18-21	60,76	2,67
Оплачена сумма текущего платежа	60,76	51	17,5
Отражен вычет НДС в соответствии с законодательством	68	18-21	2,67
Начислена амортизация по нематериальным активам за февраль 2009 года ($600 \cdot 20 \% / 12$)	20	05	10

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь.

Корреспонденция счетов по начислению и уплате франчайзинговых платежей в организации-франчайзи согласно предлагаемой методике представлена в таблице 6.

Таблица 6

Корреспонденция счетов по учету франчайзинговых платежей, уплачиваемых франчайзи, согласно предлагаемой методике

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Начислен разовый франчайзинговый платеж	97	60, 76	600
Учтена сумма входного НДС по разовому франчайзинговому платежу	18-31	60,76	108
Перечислена сумма разового франчайзингового платежа	60, 76	51	708
Произведен зачет НДС согласно законодательству	68	18-31	108
Списывается в феврале сумма разового франчайзингового платежа на затраты организации ($600/5/12$)	20, 44	97	10
Начислена сумма текущего (периодического) франчайзингового платежа в феврале 2009 года	20,44	60, 76	14,83
Отражен входной НДС по текущему франчайзинговому платежу	18-31	60, 76	2,67
Перечислена сумма текущего франчайзингового платежа	60,76	51	17,5
Произведен зачет НДС согласно законодательству	68	18-31	2,67

Источник: собственная разработка.

Заключение. Предлагаемая методика учета франчайзинговых платежей, уплачиваемых франчайзи, позволит формировать объективную информацию о наличии в организации нематериальных активов, что в свою очередь позволит формировать достоверную бухгалтерскую отчетность, в частности не будет происходить неоправданного завышения стоимости внеоборотных активов организации-франчайзи.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2001 г. № 118 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 окт. 2009 г. № 132).
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 6 ноября 2009 г. № 136).
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 (в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 31 марта 2008 г. № 49).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 7 мая 2003 г. № 38н).
6. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ № 7 Нематериальные активы: утв. приказом М-ва финансов от 25 марта 2005 г. № 35, зарегистр. МЮ 27 июня 2005 г. № 1485.
7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 8 «Нематериальные активы»: утв. приказом М-ва финансов Украины от 18 окт. 1999 г. № 242 (с изм. и доп., последние из которых внесены приказом М-ва финансов Украины от 25 сент. 2009 г. № 1125).
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.

Поступила 02.09.2011

ACCOUNT OF FRANCHISING PAYMENTS AT FRANCHISY: PROBLEMS AND PERFECTION WAYS

N. BOREYKO

When setting up their own business plus to great financial expenditure entrepreneurs face a number of problems, such as unequal competition, consumers' discredit to a new brand and many others. However, according to international practice these risks can be minimized if you start your business under already known trade mark and together with this get in use either a successful in the market model of business running, or know-how. You can do this with the help of franchise. The subject's currency results from the development of franchise relations in the Republic of Belarus. Besides, the fact that domestic legislation lacks accounting methods of franchise functioning does not contribute to forming authentic accounting information about income and expenditure arising in the process of this activity. This article considers existing in the Republic of Belarus accounting methods of franchise payments of franchisees. The article points out to essential faults of these methods and on basis of international practice analysis the author suggests her own method of accounting of franchise payments of franchisees.