

**Побережна Юля,**  
студентка 3 СТН курсу ОС «Бакалавр»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник: **Стендер С.В.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку, оподаткування та  
технологій електронного бізнесу,  
Подільський державний аграрно-технічний  
університет,  
м. Кам'янець-Подільський

## **ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФРАНЧАЙЗИНГУ**

На сьогодні досить популярними та одними з найбільш прибуткових є франшизи (ліцензії). Проте, в Україні правове регулювання договорів франчайзингу не передбачене жодним нормативно-правовим актом. Крім того, франчайзі та франчайзеру потрібно розуміти всі нюанси та особливості ведення бухгалтерського обліку франчайзингу.

Предметом договору комерційної концесії є право на використання об'єктів права інтелектуальної власності (торгових марок, промислових зразків, винаходів, творів, комерційних таємниць тощо), комерційного досвіду і ділової репутації. Договором може бути передбачене використання предмета договору із зазначенням або без зазначення території використання щодо певної сфери цивільного обороту. Крім того, франчайзер окремо повинен надати такі послуги франчайзі як консультативно-тренінгові.

Договір комерційної концесії підлягає державній реєстрації органом, який здійснив державну реєстрацію правовласника. Якщо правовласник зареєстрований в іноземній державі, реєстрація договору комерційної концесії здійснюється органом, який здійснив державну реєстрацію користувача. У відносинах з третіми особами сторони договору комерційної концесії мають право посилалися на договір комерційної концесії лише з моменту його державної реєстрації. Реєстрація зовнішньоекономічних договорів, в тому числі

договорів комерційної концесії (франчайзингу), в контролюючих органах чинним законодавством не передбачена.

Користувач комерційної концесії зобов'язується виплатити праволодільцю обумовлену договором винагороду. Вона може виплачуватися у формі одноразових або періодичних платежів чи в іншій формі, що передбачена договором. Створене власними силами ноу-хау, тобто певні розробки, технології й т.п., є розробкою франчайзера. Вони відображаються на його балансі як нематеріальний актив в сумі прямих витрат, понесених на його створення на рахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» (п. 4, 7, 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») [1].

Що стосується витрат на створення власної торгової марки, то вони згідно з п. 9 П(С)БО 8 не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені [1]. Вважаємо, що витрати на створення власної торгової марки (далі – ТМ) знайдуть своє відображення у витратах на збут (рахунок 93). Адже, без сумніву, ТМ має для збуту продукції і надання послуг таке саме значення, як і відповідна реклама.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 15 «Дохід» роялті є будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [2].

Згідно з п. 20 П(С)БО 15 дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається, зокрема, у вигляді роялті, якщо [2]:

- імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди. Отже, якщо роялті за договором франчайзингу нараховуються періодично, то в момент нарахування слід визнати дебіторську заборгованість та визнати дохід. В бухгалтерському обліку потрібно відобразити проведенням: Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»; Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Якщо ж роялті сплачуються фіксованою сумою одноразово за декілька періодів (рік чи кілька років), то спочатку загальну суму нарахованих роялті показують як заборгованість за Дт 373 або Дт 183 «Інша дебіторська заборгованість» (якщо роялті сплачується за період більше одного року) з Кт 69 «Доходи майбутніх періодів». Отримуючи суму роялті, здійснюють запис Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»/312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»; Кт 183 та визнають дохід: Дт 69; Кт 719.

Якщо роялті сплачуються виходячи з договірної відсотка від виторгу франшизоодержувача, то франчайзер веде облік роялті без використання рахунків 183 і 69, оскільки загальна вартість франшизи апріорі не відома. Доходи тоді відразу нараховуються проводкою Дт 373; Кт 719 після закінчення кожного місяця або кварталу. Оскільки договором франчайзингу також може бути передбачено надання консультативно-тренінгові послуги, то оплату за такі послуги слід відображати в загальному порядку за Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Як ми з'ясували вище, франчайзі за плату отримує право користуватися торговою маркою, ноу-хау франчайзера. Отже, на перший погляд, в обліку першого начебто виникає нематеріальний актив. Утім вважаємо, що це не так.

По-перше, у власність право на використання торгової марки, комерційного найменування, тощо франчайзер не отримує. Тоді як згідно з Інструкцією № 291 на рахунках класу 1 «Необоротні активи», до яких, зокрема, й належать нематеріальні активи, узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у

фінансовий лізинг, у довірче управління чи за договором оренди цілісного майнового комплексу [3].

По-друге, відповідно до п. 5 П(С)БО 8 [1] права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, належать до об'єктів нематеріальних активів. Тоді як франчайзі сплачує саме роялті згідно з п. 4 П(С)БО 15 [2].

Правила відображення витрат зі сплати роялті регулює П(С)БО 16 «Витрати». Витрати на роялті у бухгалтерському обліку відображаються залежно від специфіки діяльності підприємства та використання прав, які отримані за договором франчайзингу. Тож витрати на сплату роялті відповідно до пп. 15.4 та п. 19, 20 П(С)БО 16 можуть потрапити до виробничих витрат, загальновиробничих витрат, витрат на збут або до інших операційних витрат (субрахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») [4].

Якщо роялті сплачується за рік (декілька років), то до витрат такі сплачені суми потраплять не відразу, а частинами (протягом місяців (кварталів) дії договору франчайзингу) через використання рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 39 призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах [3]. Тут відображаються, зокрема, витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів.

Отже, попередньо усю суму роялті, сплачену за рік (декілька років) слід відобразити за Дт 39. А вже в кожному місяці (кварталі) дії договору франчайзингу витрати з рахунка 39 потраплятимуть відповідно на рахунки 23, 91, 93 94, залежно від того, для яких цілей використовуються отримані права. Розподіл згаданої суми витрат та віднесення частини витрати до витрат звітного періоду проводять на підставі бухгалтерської довідки.

Витрати за отримані консультативно-тренінгові послуги, отримані від франчайзера за договором франчайзингу, відносять до тих витрат, до яких вони

більше підходять за суттю (наприклад, консультації з застосування обладнання – до загальновиробничих (рахунок 91), рекламні послуги – до витрат на збут (рахунок 93) тощо).

Отже, однією з головних специфічних особливостей франчайзингового бізнесу є те, що франчайзі не має права вести діяльність по-своєму, він повинен суворо дотримуватися визначених франчайзером правил та стандартів. При цьому перед укладенням франчайзингової угоди франчайзер зобов'язаний надати покупцеві максимальну інформацію про франшизу. За виконанням цієї умови мають слідкувати органи державного регулювання франчайзингової діяльності.

### Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10> (дата звернення 22.05.2020).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 21.05.2020).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 21.05.2020).
4. Положення стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення 22.05.2020).