

## **ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА РАЗОВЫХ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ У ФРАНЧАЙЗИ**

*Исследованы особенности учета разовых франчайзинговых платежей в Республике Беларусь, Российской Федерации, Республике Узбекистан, Украине. Разработана методика учета франчайзинговых платежей, которые уплачивает франчайзи.*

В Республике Беларусь действует социальная Программа развития и поддержки малого и среднего бизнеса. Принятие данной программы было обусловлено необходимостью развития в республике малого и среднего бизнеса. Несмотря на государственную поддержку, при открытии собственного предприятия предприниматели сталкиваются с рядом проблем, а именно: неравная конкуренция, недоверие потребителя к новому имени и многое другое. 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. В Республике Беларусь наблюдается зарождение франчайзинговых отношений.

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 (разовых и текущих);

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 п.9 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. N 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».

Так же 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.

Действующая в Республике Беларусь методика учета разовых франчайзинговых платежей у франчайзи представлена в таблице 1.

**Таблица 1.** Действующая методика учета разовых 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        |

Примечание – собственная разработка, на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь.

В Российской Федерации методика учета разовых франчайзинговых платежей, которые уплачивает франчайзи, существенно отличается от отечественной методики. А именно, в Положении по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2007, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации от 27.12.2007 N 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”. 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”...”. [3] Соответственно в течение действия договора сумма разового платежа с кредита счет 97 “Расходы будущих периодов” будет списываться в дебет счета 20 “Основное производство”, если франчайзи занимается производством продукции или оказанием услуг и выполнением работ, либо в дебет счета 44 “Расходы на продажу”, если франчайзи занимается торговой деятельностью.

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 течении действия договора        | 20 (44)     | 76           |

Примечание – собственная разработка, на основе изучения нормативных документов Российской Федерации.

В Республике Узбекистан действует аналогичная российской методике методика учета франчайзинговых платежей. Так в п. 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”[5].

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.)”[6].

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.

Таким образом, при сравнении методик учета франчайзинговых платежей в Республике Беларусь, в Российской Федерации, в Украине и в Республике Узбекистан можно сделать вывод, что имеются 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 необходимо рассмотреть сущность нематериальных активов и критерии признания 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. В данном случае, на наш взгляд, 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, т.к. 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 теч 12 месяцев | Отсутствие материально-вещественной формы | Стоимость актива не менее 50 МЗП |  |
| МСФО IAS 38 "Нематериальные активы"   | +   | +                      | +                                   |   |   |  |  |   |                                  |  |
| Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов Республики Беларусь            | +   |                        | +                                   | +                                       | +   | +  |  |   |                                  |  |
| ПБУ 14/2007 Российской Федерации  | +   |                        | +                                   | +                                       | +   | +  | +  | +   |                                  |  |
| НСБУ № 7 Республики Узбекистан  | +   |                        |                                     | +                                       | +   |  | +  | +   | +                                |  |
| Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 "Нематериальные активы" Украины             | +   |                        | +                                   |   |   |  |  | +   |                                  |  |
| Соответствие разового франчайзингово платежа критериям признания нематериальных активов | Не соответствует                          | Не соответствует       | Соответствует                       | Соответствует                           | Не соответствует                                  | Соответствует  | Не соответствует                                   | Соответствует                             | Не соответствует                 |  |

Примечание – собственная разработка на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Узбекистан, Украины и Международных стандартов финансово отчетности.

Как показывает анализ критериев признания нематериальных активов, представленный в таблице 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.

В свою очередь под идентифицируемостью, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, понимается "возможность отделения от организации для дальнейшей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду и т.д." [5]. 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).

А 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 франчайзингово платежа, принятая в Республике Беларусь, не является правомерной.

На наш взгляд, правильным и точным является отражение уплаченного разового франчайзингово 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”. Так как разовый франчайзинговый платеж производится в одном отчетном периоде, но будет относиться ко всему периоду действия франчайзингово договора, то, на наш взгляд, является правомерным отражение разового франчайзингово платежа в составе расходов будущих периодов. Т.е. при начислении разового франчайзингово платежа его сумма в полном размере должна относиться в дебет счета 97 “Расходы будущих периодов” в корреспонденции со счетами расчетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”. А в течение срока действия франчайзингово договора сумма платежа, учтенная на счете 97 “Расходы будущих периодов” списывается на затраты франчайзи в дебет счетов затрат 20 “Основное производство” либо 44 “Расходы на реализацию”.

Таким образом, предложенная методика учета франчайзинговых платежей, которые уплачивает 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. Так же данная методика 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, утвержденное Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118, (в редакции Постановления Министерством финансов Республики Беларусь от 30 октября 2009 г. № 132).
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 6 ноября 2009 г. № 136)
3. Инструкция по бухгалтерскому учету “Расходы организации”, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 года № 182 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2008 г. № 49)
4. Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. В редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. № 38н.
6. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ № 7 Нематериальные активы, утвержденный приказом Министерства финансов от 25 марта 2005 г. № 35, зарегистрированным МЮ 27 июня 2005 г. № 1485
7. Международные стандарты финансовой отчетности 2006 : изд. на русс. яз. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 8 “Нематериальные активы”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 18 октября 1999 г. № 242 (с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказом Министерства финансов Украины от 25 сентября 2009 года № 1125)