

## Франчайзінг в сфері ресторанного бізнесу: економічна суть та відображення в обліку

У статті розглянуто економічні проблеми, пов'язані з організацією та відображенням в обліку відносин франчайзінгу підприємств у сфері ресторанного бізнесу. На основі дослідження наукових джерел, нормативно-законодавчої бази, практичного досвіду уточнено поняття франчайзінг, франчайзі, франшиза, концесія. Запропоновано методику обліку для підприємств у сфері громадського харчування на умовах франчайзінгу.

**франчайзінг, франшиза, франчайзер, франчайзі, використання торгівельної марки, нематеріальний актив, комерційна концесія, облік**

Проблема у загальному вигляді полягає у недостатній чіткості трактування термінології, а також відсутності методичного відпрацювання облікового забезпечення відносин франчайзінгу. Поряд з цим, в країнах з розвинутою економікою постійно збільшується продаж товарів та послуг на умовах франчайзінгу. За даними експертів Всесвітньої організації інтелектуальної власності (ВОІВ) в США товарообіг на умовах франчайзінгу складає більше третини всієї роздрібної торгівлі. В Австралії більше 90% загальної торгівлі на підприємствах швидкого обслуговування здійснюється на умовах франчайзінгу. Кожні вісім хвилин в світі з'являється один франчайзі, тому що ефективність таких компаній у півтора – два рази більша за звичайних. Існують офіційні дані, за якими франшиза використовується більше ніж у 80 країнах. За середньостатистичними даними Великобританії кожний вкладений фунт стерлінгів приносить через вісім років шість фунтів прибутку (у той час як звичайні підприємства – три) [6].

Вирішення економічних проблем сучасної України потребує створення нових економічних механізмів, одним з яких є франчайзінг. В останні роки посилюється інтерес до даної проблеми що знайшло відображення в ряді публікаціях [5; 6, 7, 8, 9]. Проте, проблема обліку в них майже не висвітлюється, за винятком одиничних випадків [5].

Сьогодні відносини франчайзінгу залишаються неврегульованими на нормативному рівні. Крім того, питання відображення в обліку відносин франчайзінгу залишаються невирішеними, що зумовлює актуальність, мету, напрямки проведеного дослідження.

Мета даної статті полягає у обґрунтуванні методики відображення в обліку відносин франчайзінгу як у франчайзера, так і у франчайзі.

Система ринкових відносин типу франчайзінг в сучасних умовах інтенсивно формується і в Україні. За даними Мінекономіки, в Україні підписано більше 80-ти франчайзінгових угод, одна третина яких належить угодам fast food. Великими франчайзерами є «МакДональдз®», «Баскін Робінс», «Швидко», «Ростикс» та інші [6].

Сучасні тенденції розвитку обліку свідчать про принципові зміни концептуального характеру, а саме зміни в структурі об'єктів обліку. Очікується, що в новій економіці, заснованій на знаннях, доля нематеріальних активів буде складати не

менше 70 % [8]. Саме такі умови, на нашу думку, відповідають особливостям функціонування закладів ресторанного бізнесу на умовах франчайзінгу.

Термін «франчайзінг» походить від англійського «franchising» - право, привілей, а «франшиза» - від французького «franchise» - пільга, привілей. За змістом ці терміни рівнозначні і розбіжність в них обумовлена особливостями транскрипції термінів при перекладі. Так, словник Ів Бернара і Жан-Клода Коллі, що публікується у Франції на протязі 20 років, дає таке трактування терміну «франчайзінг»: контракт, за яким підприємство за винагороду надає іншим самостійним підприємства право на використання його фірмової назви і торгової марки для продажу товарів та послуг [6]. Відповідно до визначення Міжнародної Асоціації Франчайзінга: «франчайзінг – це система перманентних відносин, які встановлюються між франчайзером і франчайзі, в результаті яких знання, імідж, успіх, методи виробництва і маркетинг передаються франчайзі в обмін на задоволення інтересів» [5].

Сучасний російський економічний словник визнає франчайзінг як «змішану форму великого і малого підприємництва, за якою великі «батьківські» корпорації (франчайзери) заключають договір з малими «дочірніми» фірмами або окремим бізнесменами»[5].

В Україні франчайзінг, як самостійний вид правового договору, знайшов законодавче закріплення у проекті ЗУ «Про франчайзінг» та прийнятих Верховною Радою України кодексах – Господарському та Цивільному, які вступили в дію з 1 січня 2003р [1, 2, 3 ].

Аналіз Проекту Закону «Про франчайзінг» свідчить про те, що він має ряд недоліків: відсутність визначень ключових понять, які використовуються у франчайзінгу (ноу-хау, франшиза, територіальна франшиза, генеральна франшиза, субфранчайзінг, комерційна інформація, об'єкти прав і т. ін); законопроект не співставлений із законодавством в області правової охорони інтелектуальної власності; проект дублює розділи кодексів; багаторазова реєстрація франчайзінгового договору; відсутність регулювання відносин перед заключенням договору; не передбачені питання економічного стимулювання франчайзінга, побудови системи саморегулювання тощо.

До Цивільного кодексу України (ЦК) включено спеціальну статтю про франчайзінг. За договором комерційної концесії у відповідності зі ст.1115 ЦК одна сторона зобов'язується надати іншій стороні за плату право користування у відповідності з її вимогами комплексом наданих цій стороні прав з метою виготовлення і (або) продажу визначеного виду товару і (або) надання послуг [1]. Необхідно відмітити, що з 01.01.2004 р. договір франчайзінгу набув в Україні правову характеристику у вигляді комерційної концесії. Слово «концесія» (від латинського concessio) означає дозвіл, уступка. Таким чином, в Господарському кодексі франчайзінгу відведений розділ, в якому надане визначення комерційної концесії. У відповідності зі ст. 366 кодексу одна сторона зобов'язана надати іншій стороні на строк або без встановлення строку право використання в підприємницькій діяльності користувача комплексу прав, а користувач зобов'язується дотримуватися наданих йому прав і сплатити визначену договором плату [2].

Однак, не зважаючи на швидке поширення франчайзінгу, залишається ряд проблем, перша з яких - нечіткість правових основ. Так, договір франшизи, безумовно, відрізняється від комерційної концесії. Відмінність полягає не тільки в тім, що договір франшизи може передбачати не лише продаж товарів, а ще і надання послуг, і не тільки в тім, що франчайзі може виробляти товари або послуги, аналогічні франчайзеру, хоча це є вагомим. Головна відмінність – в ступені співпраці, кооперування сторін. Чим більший обсяг прав, які надає франчайзер своєму франчайзі,

тим більше франчайзінг відрізняється від комерційної концесії. Франчайзінг - це дійсно нова договірна модель, яка передбачає систему пільгового підприємництва, а комерційна концесія, все ж таки, не є пільговим підприємництвом.

Так, можливість однобічного розірвання відносин франчайзінга, легко дозволяє диктувати франчайзеру свої умови. І навіть після закінчення строку договору, франчайзі не може отримати судове забезпечення у зв'язку з франшизними зобов'язаннями і обмеженнями. Саме такі особливості відносин франчайзінга створюють другу проблему його регулювання – тиск франчайзера на франчайзі у взаємовідносинах. Переваги і недоліки для учасників франчайзінгу представлені рис. 1.

Суть системи франчайзінгу – в експлуатації випробуваної і, як правило, оригінальної концепції бізнесу. Система такого типу включає в себе використання ряду об'єктів, насамперед торгової марки – знаку для товарів і послуг, патентів, ноу-хау тощо. Торговий знак — позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняють від товарів і послуг інших осіб (ст. 1 Закону про охорону прав на знаки). Господарський Кодекс України [2] називає знак для товарів і послуг усім зрозумілим словосполученням — торгова марка.

Покупець такої концепції бізнесу (франчайзі) зазвичай одержує потужну організаційну і консультативну підтримку власника системи (франчайзера). Головна вигода такої системи для франчайзера – розширення своєї мережі і підвищення впізнаваності торгової марки. Крім того, за користування такою системою франчайзер справляє визначену плату.

З іншого боку, як зазначає проф. Житня І. П., з якою ми повністю згодні, одним із недоліків використання такої системи є ускладнення контролю достовірності фінансових звітів франчайзі [5]. Така ситуація характерна для багатьох країн, проте, в сучасних умовах організації обліку вона посилюється. Тому необхідно створити такі умови, які б надавали можливість контролю достовірності даних. На наш погляд, можливим є введення особливого виду аудиторських послуг – перевірка відносин франчайзінгу, що потребує розробки відповідної методики.

На сьогоднішній день не врегульовані питання відображення відносин франчайзінгу в обліку. З нашого погляду, їх можна розглядати в двох аспектах: по-перше, як відображення в обліку франчайзера створення торгівельної марки та її передачі франчайзі; по-друге, як відображення в обліку франчайзі використання торгівельної марки.

Торгова марка відноситься до об'єктів прав інтелектуальної власності (ст. 155 ГКУ). Вартість первісного створення торговельної марки в обліку франчайзера не відображається в обліку їх власників, як це трактує п.9 П(С)БО 8 [3]. При цьому витрати на створення торговельної марки, на наш погляд, необхідно відображати у складі витрат на збут на рахунку 93 «Витрати на збут» або на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з якого списувати на витрати періоду залежно від терміну використання. Особливість відображення в обліку франчайзера таких відносин полягає в тому, що з моменту дії договору активи франчайзера збільшуються на суму довгострокової дебіторської заборгованості франчайзі (Дт рахунку 163 «Інша дебіторська заборгованість»). Оскільки заборгованість франчайзі з оплати франшизи буде погашатися частковими платежами протягом тривалого строку, то при заключенні угоди в обліку має відображатись нарахування доходів майбутніх періодів за кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Зазначена проводка Дт 163 «Інша дебіторська заборгованість» Кт 69 «Доходи майбутніх періодів» точно відображає господарську сутність операції з довгострокового й оплачуваного у заздалегідь відомій сумі надання прав користування брендом і ноу-хау.



Рисунок 1 - Переваги і недоліки учасників франчайзінгу

Віднесення доходів від надання франшизи до складу доходів поточного періоду необхідно відображати кореспонденцією Дт 69 «Доходи майбутніх періодів» Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Вибір субрахунку 719 пояснюється тим, що: по-перше, платне надання франшизи, не будучи реалізацією нематеріальних активів, належить до операційної (як правило, не основної) діяльності франчайзера; по-друге, дозвіл на користування нематеріальними активами за своєю природою, а також відповідно до ЦКУ не є наданням послуг, тому субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» застосовувати не можна. Отже, залишається рахунок 71 «Інший операційний дохід» і субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності», як найбільш відповідний.

Відповідно, доцільно в Інструкції № 291 внести зміни до структури рахунку 70 «Доходи від реалізації»: доповнити його субрахунком «Інші доходи основної діяльності», на якому могли б обліковувати свої основні доходи франчайзери, холдінги, торговці цінними паперами, лізингові компанії та інші подібні суб'єкти господарювання. Або дозволити підприємствам самостійно вводити субрахунки першого порядку (типу 708, 709). Поки що Інструкцією № 291 це допускається лише для рахунку 23 «Виробництво» [9].

Особливості договору «комерційної концесії» обумовлюють методику обліку франчайзингу. Згідно договору франчайзингу, у правовласника зберігаються права на результати інтелектуальної діяльності, а у користувача виникає лише право на користування об'єктів інтелектуальної власності у своїй діяльності. Тому передача прав в обліку правовласника відображається поза рахунками фінансових результатів. Саме тому, що у користувача не виникає зобов'язань з оплати самої вартості об'єкта інтелектуальної власності, проф. Житня І. П. пропонує відображати їх на рахунку 012 «Право користування об'єктами інтелектуальної власності» [5]. На нашу думку, такий підхід відповідає економічній сутності процесу.

Одним із основних представників франчайзерів в сфері громадського харчування є МакДональдз®. Понад 54 % продукції МакДональдз®, що реалізується в Україні, на сьогодні виробляють вітчизняні підприємства постачальники. Компанія "УСПОТ" є ланкою між безпосередніми постачальниками всіх видів сировини та закладами МакДональдз®. Основним завданням компанії "УСПОТ" є повністю забезпечити продукцією всіх закладів, що працюють під фірмовим знаком МакДональдз®.

Такі особливості організації діяльності зумовлюють відсутність транспортно – заготівельних витрат. В закладах, що використовують таку торгову марку, відсутній процес заготівлі, їм не належить компетенція визначення цін реалізації, ціни регламентує франчайзер. Всі витрати, пов'язані з комерційною діяльністю у франчайзі є витратами на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»). Такі заклади використовують стандартизоване обладнання з визначеними нормами амортизації. Фінансовий результат визначається як різниця між комерційним валовим доходом (різницею між вартістю отриманих запасів та ціною реалізації) та витратами на збут. В системі франчайзингу є можливим заключенням договорів оренди, тому особливістю обліку є відображення в структурі витрат орендної плати.

Отже, на сьогодні франчайзинг в Україні відбувся: у різних сферах бізнесу діють франчайзі-мережі, існує зовнішньоекономічний франчайзинг, зустрічається навіть субфранчайзинг. Існує відповідне законодавство. Проте, термін «франчайзинг» не визначено в нормативних актах, які регулюють таку діяльність. Тому є необхідним врегулювання цієї проблеми на законодавчому рівні. Також є потреба в розробці адекватної методики аудиту цих взаємовідносин. Крім того, в обліковій практиці певні проблеми, пов'язані з відсутністю адресних методик обліку. Запропонована методика

дозволить об'єктивно відображати та формувати в обліку достовірну інформацію про відносини франчайзінгу.

## Список літератури

1. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435 – IV.
2. Господарський кодекс України від 16.01.03 №436 – IV.
3. Проект Закону України «Про франчайзінг». -2001 р.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну України від 18.10.99 р. №242.
5. Житня І. П., Манухина М. Ю. Учетно-правовые проблемы франчайзинга в Украине / Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – Вип. 7. – Част. 1. -2004 р.
6. Андрощук Г., Денисюк В. Экономико-правовые аспекты регулирования франчайзинга / Гостиничный и ресторанный бизнес. - № 6(10). – 2002 г. - С. 36-45.
7. Герасименко А. Починаємо свій бізнес: вибір організаційної форми / Все про бухгалтерський облік. - № 2 (790). - 3 січня 2003р. - С. 2-4.
8. Гетьман В. Г. Всемирный форум бухгалтеров / Бухгалтерский учет. -№3. – 2005 г. - С. 65-70.
9. Короп О. Не такий страшний франчайзінг, як його назва / Бухгалтерія. - №12 (635).- 21 березня 2005р.- С. 40-45.

В статье рассмотрены экономические проблемы, связанные с организацией и отображением в учете отношений франчайзинга предприятий в сфере ресторанного бизнеса. На основе исследования научных источников, нормативно-законодательной базы, практического опыта уточнено понятие франчайзинг, франчайзи, франшиза, концессия. Предложена методика учета для предприятий в сфере общественного питания на условиях франчайзинга.

In the article the economic problems related to organization and reflection in consideration of relations of franchising enterprises in the field of restaurant business are considered. On the basis of research of scientific sources, normative-legislative base, practical experience the notion of franchising is specified, franchiser, franchise, concession. The method of consideration is offered for enterprises in the field of public food consumption subject to the conditions franchising.