

цій і стратегій – точність отриманих результатів імітаційних експериментів украй висока.

Розроблена імітаційна модель неодноразово використовувалася менеджерами страхових компаній. Показала адекватність отриманих результатів на конкретних показниках операційної і фінансової діяльності досліджуваних страхових компаній.

Розробки носять достатньо типовий характер, імітаційна модель може бути з невеликими доопрацюваннями, пов'язаними з конкретною специфікою страхової компанії, використаний в управлінні діяльністю будь-якою страховою компанією, що займаються ризиковими видами страхування.

Запропонований підхід оцінки прибутку страхової компанії на базі імітаційної моделі дозволяє в оперативному режимі оцінювати ефективність роботи страховика, підвищити точність актуарних розрахунків для встановлення достатності коштів, для виконання своїх зобов'язань перед страхувальниками за укладеними договорами та динамічне відрахування сум страхових внесків для формування страхових резервів. У пропонувану облікову модель вбудований і автоматично реалізується метод рівноваги, який реалізується за допомогою прямих та опосередкованих зворотних зв'язків властивих методу системної динаміки. Переваги розглянутого підходу полягають у можливості своєчасно і оперативно прогнозувати фінансовий стан страхової організації, виробляти оцінку ефективності актуарних розрахунків, відстежувати джерела здійснення страхових виплат, а також у можливості поточного визначення перспективного фінансового потенціалу страхової організації в рамках ведення бухгалтерського обліку.

О. Клепикова, канд. экон. наук, доц.
Одесский национальный политехнический университет, Одесса

ОЦЕНКА ПРИБЫЛИ СТРАХОВОЙ КОМПАНИИ СРЕДСТВАМИ ИМИТАЦИОННОГО МОДЕЛИРОВАНИЯ

В статье рассмотрены основные положения учета и движения финансовых ресурсов страховой компании. Разработана имитационная модель взаимодействия финансовых потоков страховой компании, которая позволяет отслеживать цепочку источников формирования финансовых ресурсов и направления их использования, оценить возможность получения прибыли.

Ключевые слова: страховая компания, прибыль, финансовые потоки страховщика, имитационная модель.

O. Klepikova, PhD in Economics, Associate Professor
Odessa National Polytechnic University, Odessa

ESTIMATE OF INSURANCE COMPANIE'S PROFITS USING COMPUTER SIMULATION

The article describes the main provisions of accounting and movement of financial resources insurance company. Has been developed simulation model of the interaction of financial flows insurance company that allows you to track the chain of financial resources and evaluate the possibility of making a profit.

Keywords: insurance company, profit, cash flows insurer, computer simulation model.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2014; 10(162): 95-101
УДК 657:640.432
JEL M41

А. Цюцяк, старш. викладач
Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького, Івано-Франківськ

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФРАНЧАЙЗИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

У статті висвітлено сутність, особливості оподаткування та порядок відображення операцій, зумовлених виконанням договору комерційної концесії в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства. Запропоновано витрати франчайзі за досліджуваними операціями трактувати як витрати координації операцій.

Ключові слова: концесія; франчайзинг; франчайзі; франчайзер; франшиза; роялті.

Постановка проблеми. З метою зростання обсягів виробничо-торговельної діяльності частина закладів ресторанного господарства досить ефективно використовує таку форму господарських розрахунків як франчайзинг. Останній дозволяє франчайзерам збільшити

Список використаних джерел

1. Базилевич В.Д. Страхова справа. / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич. – [6-те вид.]. – К.: Знання, 2008. – 351 с.
2. Офіційний сайт страхової компанії "Європейський страховий альянс" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eia.com.ua/>.
3. Івашко Л.М. Використання інформаційно-комунікаційних технологій для оцінювання компетенцій при підготовці економістів / Л. М. Івашко // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. Одеський національний економічний університет. – 2012. – №1(44). – С.196-201.
4. Клепикова О. А. Імітаційна модель страхової компанії як спосіб досягнення стратегічних фінансових цілей [Електронний ресурс] / О.А. Клепикова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 4 (9). – С. 195-201. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opu.ua/2013/n4.html>.
5. Клепикова О. А. Моделювання маркетингової стратегії страхової компанії / О. А. Клепикова // Вісник Київського національного університету ім. Т.Г. Шевченка. Економіка. – 2013. – № 6(147). – с. 55-60.
6. Меджибовская Н.С. Методологический подход к определению экономической эффективности системы электронного снабжения / Н.С. Меджибовская // Вісник Хмельницького національного університету. – 2013. – № 2 (3). – с. 62-65.
7. Панков Д.А. Бухгалтерская интерпретация реальных финансовых потоков страховых организаций: перспектива развития учетной методики в республике Беларусь / Д.А. Панков, О.А. Русак // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – №2. – С. 264-272.
8. Сініцина Т.А. Формування системи маркетингової діяльності страхової компанії / Т.А. Сініцина // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: економічна. – 2014. – № 5 – С. 210-216.
9. Соколовська З.М. Прикладное имитационное моделирование как аналитическая основа принятия управленческих решений / З.М. Соколовська, Н.В. Яценко // Бізнес Інформ (Харків). – Харків: ООО Издаткльський дом "ИНЖЭК", 2013. – № 6. – С. 69-76.
10. Федорова Т.А. Страхование: учебник [2-е изд., перераб. и доп.] / Т.А. Федорова. – М.: Экономистъ, 2006. – 400 с.
11. Цисарь И.Ф. Моделирование экономики в Ithink_Stella. Кризисы, налоги, информация, банки. –М.: "Изд-во ДИАЛОГ_МИФИ", 2009. – 224 с.
12. Форрестер Дж. Основы кибернетики предприятия / Дж. Форрестер; [пер. с англ. Д.М. Гвишиани]. – М.: Прогресс, 1971. – 765 с.

Надійшла до редколегії 23.06.14

сування сучасних технологій; отримання постійних доходів від ведення підприємницької діяльності з найменшими ризиками, оптимальними витратами (без втрати якості надання послуг) тощо. Ділова репутація франчайзера має безпосередній вплив на доходи франчайзі, які виплачують франчайзеру відповідну винагороду за користування франшизою (ліцензія на право ведення бізнесу під торговою маркою правовласника).

Варто зазначити, що відносини між франчайзером та франчайзі суттєво відрізняються від звичайних договірних взаємовідносин, породжуючи при цьому проблеми з порядку відображення досліджуваних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Сутність, правове регулювання, оподаткування та облікове відображення франчайзингових операцій розкривали у своїх працях: Т. Алєв [11], Ж.Н. Бородіна [1], Є.Н. Васильєва [8], О.С. Височан [14], О. Водоп'янова [12], І.П. Житна [13], Н.В. Кулемина [2], О. Лиса [16], М.Ю. Манухіна [13], М.С. Матусевич [3], Л.В. Момот [9], О.В. Овдій [9], С.А. Сосна [8], А.В. Сучков [4], Ф.Н. Філіна [7] та інші.

Водночас, у вітчизняній обліковій практиці відсутній єдиний методичний підхід щодо порядку облікового відображення операцій, пов'язаних із створенням франчайзером торгової марки; оприбуткуванням франшизи; визнанням франчайзингових витрат та нарахуванням винагороди, сплаченої франчайзеру. Саме тому додаткове дослідження сутності франчайзингу як ефективного механізму ведення підприємницької діяльності, а також розробка пропозицій стосовно удосконалення порядку облікового відображення операцій, зумовлених виконанням договору комерційної концесії у закладах ресторанного господарства є актуальним як у теоретичному, так і практичному плані.

Метою статті є розкриття змісту франчайзингу та оцінка сучасного стану обліку операцій, зумовлених виконанням договору комерційної концесії у закладах ресторанного господарства, а також формування пропозицій з удосконалення порядку відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку витрат координації операцій.

Результати. За даними досліджень експертів Всесвітньої організації інтелектуальної власності у США товарооборот, що реалізовується на умовах франчайзингу, склав більше третини всієї роздрібної торгівлі. В Австралії понад 90 % загальної торгівлі на підприємствах швидкого обслуговування здійснюється на умовах франчайзингу [1, с. 4]. Такі відносини передбачають швидку передачу франчайзером досвіду, вироблених стандартів, правил ведення бізнесу та відповідну схему побудови виробничо-торговельного процесу новостворених франчайзі.

Світовий досвід розвитку франчайзингу свідчить, що навіть при відносно незначному збільшенні кількості франчайзі (3-6 підприємств на рік) дохід, отриманий франчайзером від роялті, зростає у часі значно швидше, ніж витрати франчайзера з управління системою [2, с. 75]. Варто зазначити, що сьогодні вітчизняні суб'єкти господарювання ефективно впроваджують франчайзингові операції, однак складне економічне середовище, нестабільність цін на товарні запаси як на макро-, так і на макрорівні, низька купівельна спроможність населення негативно впливають на умови ведення бізнесу, у тому числі на умови договору комерційної концесії.

Беручи до уваги особливості ресторанного господарства, де важливу роль відіграє контроль та уніфікація виробничих, технологічних і адміністративних процесів, можна з упевненістю говорити про те, що франчайзинг є незамінним інструментом для вітчизняного ринку [3, с. 230]. Як показує зарубіжна та вітчизняна

практика франчайзинг найбільш притаманний закладам швидкого харчування (McDonald's, Flunch, BurgersBuffet, BurgerClub, CrazyPyramidPizza, ChickenHUT, Велика Тарілка і т.д.).

Деякі дослідники зазначають, що розвиток франчайзингу в Україні стримується негативним впливом таких факторів: несприятлива податкова політика, що потребує введення системи податкових пільг для франчайзингових підприємств; нестабільність економічної системи України та дефіцит стартового капіталу у багатьох потенційних підприємців; проблеми соціально-психологічного характеру (необізнаність вітчизняних підприємців із системою франчайзингової діяльності, відсутність досвіду впровадження франчайзингу в Україні, проблеми регулювання відносин інтелектуальної власності тощо) [4, с. 9]. Підкреслимо, що у вітчизняному законодавстві (як і у багатьох зарубіжних країнах) відсутній нормативно-правовий акт, який би регулював франчайзингові відносини, натомість визначено тільки сутність та порядок оподаткування операцій концесії, яку багато науковців ототожнюють із франчайзингом.

В етимологічному аспекті "концесія" (від лат. "concessio") означає – надання дозволу (поступка) та має багатовікову історію становлення і розвитку, оскільки концесійні відносини беруть свій початок із часів Стародавнього Риму. У взаємовідносинах між вітчизняними суб'єктами господарювання досліджувані операції застосовуються не у повній мірі. Комерційну концесію можна визначити як спосіб ведення підприємницької діяльності, який регулює взаємовідносини двох сторін (правоволодільца і користувача) з приводу тимчасової і платної передачі комплексу виключних прав на створення мережі підприємств, монополія на діяльність яких належить правоволодільцю у відповідності до договору комерційної концесії.

Цивільним кодексом України (ст. 1115) передбачено, що за договором комерційної концесії одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування відповідно до її вимог комплексом належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг [5]. Водночас, проектом Закону України "Про франчайзинг" визначено, що франчайзинг – підприємницька діяльність, за якою на договірній основі одна сторона (правоволоділець) зобов'язується передати іншій стороні (користувачеві) за винагороду на визначений строк або без такого комплекс виключних прав на використання знака для товарів і послуг, фірмового найменування, послуг, технологічного процесу і (або) спеціалізованого обладнання, ноу-хау, комерційної інформації, що охороняється законом, а також інших передбачених договором об'єктів виключних прав [6]. У контексті зазначеного хочемо підкреслити, що франчайзинг охоплює ширше коло питань, аніж договір комерційної концесії, оскільки за останнім не передбачається: по-перше, можливість надання користувачеві сировини і комплектуючих виробів, необхідних для забезпечення виробництва продукції під торговою маркою правоволодільца; по-друге, надання консалтингових послуг, спрямованих на належну організацію та забезпечення відповідного виробництва; по-третє, здійснення контролю за виробничо-торговельною діяльністю другої сторони договору з метою забезпечення належного ведення бізнесу за правилами, визначеними франчайзером. Окрім того, договір комерційної концесії не може передбачати надання франчайзі виробничого (торгового) обладнання, товарних запасів, а також послуг із навчання персоналу та

інших супутніх послуг. На рисунку 1 наведено класифікаційні ознаки франчайзингу.

Висвітливши сутність та класифікацію франчайзингу, розглянемо порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку франчайзера операцій, зумовлених виконанням договору комерційної концесії. За результатами дослідження встановлено, що сьогодні існує декілька точок зору стосовно порядку облікового відображення таких операцій.

За однією із них пропонується власні розроблені рецепти і технології відображати як об'єкти нематеріальних активів, натомість вартість створеної торгової марки – відносити до складу збутових витрат, оскільки вони мають пряме відношення до збуту продукції [9, с. 176]. З другою частиною твердження не можна погодитися, оскільки нормами Господарського кодексу України (ст. 155) визначено, що торговельні марки (знаки для товарів і послуг) та комерційне (фірмове) найменування належать до об'єктів прав інтелектуальної власності [10], а тому у бухгалтерському обліку правоволодільця сукупність понесених витрат на етапі досліджень та розробок таких об'єктів слід відносити до складу витрат іншої операційної діяльності й відображати за дебетом субрахунка 941 "Витрати на дослідження і розробки". Зазначене пояснюється тим, що на вказаному етапі франчайзером торгової марки не введено у господарський оборот з чого випливає, що вона не може бути визнана об'єктом нематеріального активу, а відтак нездатна генерувати потенційні економічні вигоди. Після введення у господарський оборот та реальної ідентифікації торгової марки, як об'єкта права інтелектуальної власності, таке право у майбутньому можна розглядати як франшизу.

На наш погляд, більш обґрунтованою є точка зору Т. Алієва "права, якими франчайзер дозволив користуватися за договором комерційної концесії, як були, так і залишаються його правами, а тому у бухгалтерському обліку їх передача не відображається" [11, с. 47]. З метою забезпечення належного контролю за виконанням договору комерційної концесії вважаємо за доцільне операції, пов'язані із передачею прав на використання торгової марки, відображати у системі внутрішньогосподарського обліку правоволодільця. Виправданим при цьому є формування аналітичного реєстру обліку виданих та повернутих прав за формою, визначеною обліковим персоналом підприємства. Франчайзер на зазначені об'єкти інтелектуальної власності нараховує амортизацію за методом, визначеним Наказом про облікову політику.

За право здійснення діяльності від імені та під торговою маркою франчайзера франчайзі сплачує винагороду, яка поділяється на першочергову франшизну плату і поточні роялті. Першочергова франшизна плата (паушальний платіж) – це фіксована договором концесії сума, яка може сплачуватися одноразово або у розстрочку і відображається франчайзером рівномірно впродовж дії угоди. За нормами П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" у момент укладання договору комерційної концесії франчайзер на узгоджену суму першочергової франшизної плати визнає довгострокову дебіторську заборгованість. Таку заборгованість у системі рахунків бухгалтерського обліку доцільно відобразити за дебетом субрахунка 183 "Інша дебіторська заборгованість", оскільки термін її погашення здебільшого перевищує дванадцять місяців із дати Балансу. В протилежному випадку виникатиме поточна дебіторська заборгованість, сума якої відображатиметься за дебетом субрахунка 373 "Розрахунки за нарахованими доходами".

У момент визнання дебіторської заборгованості на суму узгодженого паушального платежу в бухгалтерському обліку франчайзера визнається інший операцій-

ний дохід, який відображається за кредитом субрахунка 719 "Інші доходи від операційної діяльності", оскільки оплатне надання франшизи, не будучи реалізацією нематеріальних активів, належить до не основної операційної діяльності франчайзера [12].

Отримані від франчайзі поточні платежі з економічної точки зору є роялті, тобто винагорода за користування (надання права на користування) будь-яким авторським та суміжним правом. При здійсненні франчайзингових операцій у правоволодільця основним джерелом формування прибутку є поточні роялті, частка яких досягає 90 % усіх платежів, отриманих від франчайзі впродовж дії договору комерційної концесії. Розмір роялті може бути фіксованим, однак на практиці перевага віддається визначеному договором відсотку, який залежно від умов угоди коливається від 4 % до 10 % отриманих доходів франчайзі. Такі платежі можуть несплачуватися за умови придбання у правоволодільця обумовленої кількості матеріальних цінностей чи послуг.

Відповідно до принципу нарахування і відповідності доходів й витрат та економічного змісту укладеного договору комерційної концесії у момент отримання періодичних платежів (щомісячно на дату оформлення розрахункового документа, а за його відсутності – в останній день місяця) франчайзер визнає інший операційний дохід.

Виконуючи умови договору франчайзингу правоволодільця може надавати супутні послуги, зумовлені франчайзинговими операціями. У момент виставлення відповідних розрахункових документів в системі рахунків бухгалтерського обліку франчайзера визнаються доходи звітного періоду (кредит субрахунка 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг") з одночасним нарахуванням поточної дебіторської заборгованості (дебет субрахунка 377 "Розрахунки з іншими дебіторами").

Договір комерційної концесії може виконуватися на умовах авансової оплати. При цьому, отримані кошти за операціями, які ще фактично не відбулися і за якими не сформовано витрати звітного періоду призводять, з одного боку, до збільшення активів, а з іншого – до утворення доходів майбутніх періодів. Зазначена операція відображається за дебетом рахунків обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів". У подальшому первісно визнані доходи майбутніх періодів підлягають рівномірному розподілу та списанню із включенням їх сум до складу доходів операційної діяльності.

Деякі науковці висловлюють думку, що оскільки франчайзер надає іншій стороні договору комерційної концесії право на використання власної торгової марки на період більше 12 місяців або операційного циклу, то франчайзі повинен відображати даний об'єкт інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. На наш погляд, франшиза не може визнаватися об'єктом нематеріального активу, оскільки за договором концесії користувач не отримує виключного права на використання торгової марки правоволодільця, а є однією з осіб, що має право здійснювати діяльність під брендом франчайзера. Інакше кажучи, операціям франчайзингу притаманні властивості орендних взаємовідносин, за якими підприємство-франчайзі користується отриманим правом виключно на період виплати щомісячних платежів впродовж дії договору комерційної концесії. А оскільки франшиза передається франчайзі на визначений договором комерційної концесії термін, її необхідно відображати на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку. Враховуючи зазначене, підтримуємо точку зору І.П. Житньої та М.Ю. Манухіної про доцільність використання для наведених операцій аналітичного рахунка 012 "Право користування об'єктами інтелектуальної власності" [13].



Рис. 1. Основні класифікаційні ознаки франчайзингу та їх характеристика

Джерело: Розроблено автором на основі даних [7, с. 11-14; 8, с. 21-23]

У системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства-франчайзі витрати, зумовлені операціями із виконання договору концесії, виправдано відносити до складу витрат операційної діяльності. О.С. Височан вважає, що базовим рахунком для акумулювання всіх витрат операційної діяльності, понесених франчайзі у звітному періоді при здійсненні операцій, передбачених договором франчайзингу є 93 "Витрати на збут", оскільки співпраця між сторонами цього договору перш за все спрямована на підвищення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [14, с. 454].

Витрати за договором комерційної концесії, пов'язані із одержанням права на ведення підприємницької діяльності під торговою маркою правоволодільця та організацією виробничо-збутового процесу користувача доцільно поділити на передфранчайзингові (платежі за допомогу у створенні і організації бізнес-процесів підприємства-франчайзі) та франчайзингові. Саме тому, на наше переконання, відповідно до інституціональної теорії, витрати франчайзі за договором комерційної концесії належатимуть до витрат координації операцій. Тобто витрат, зумовлених існуючими формальними та

неформальними правилами (нормами), які потрібно виконувати при веденні бізнесу [15, с. 5], в тому числі при здійсненні франчайзингових операцій. Зазначене пояснюється тим, що такі витрати генеруються під час виконання договору комерційної концесії під впливом норм та стандартів, визначених формальними інститутами, а також неформальних правил і процедур, обумовлених відповідною угодою. Задля належного облікового відображення зазначених витрат вважаємо виправданим у Робочому плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства до рахунка 93 "Витрати на збут" відкрити наступні субрахунки:

1) 931 "Витрати, зумовлені реалізацією страв власного виробництва;

2) 932 "Витрати координації операцій", до якого доцільно запровадити такі аналітичні рахунки бухгалтерського обліку:

– 9321 "Витрати координації, зумовлені передфранчайзинговими операціями", на якому узагальнюватиметься інформація стосовно витрат, здійснених до моменту укладання договору комерційної концесії, зокре-

ма: витрати на реєстрацію договору комерційної концесії; витрати на маркетингові, консультаційні послуги та навчання персоналу, відображені до моменту укладання договору концесії тощо;

– 9322 "Витрати координації, зумовлені франчайзинговими операціями", на якому узагальнюватиметься інформація стосовно витрат, здійснених під час дії договору комерційної концесії, зокрема: нарахована першочергова франшизна плата і поточні роялті; витрати на маркетингові та консультаційні послуги, отримані під час дії договору; витрати на навчання персоналу підприємства-франчайзі; плата за оренду майна франчайзера; інші витрати, зумовлені наданням франчайзингових послуг.

Вважаємо, що наведена деталізація аналітичної інформації сприятиме забезпеченню достовірності облікової інформації та ефективності внутрішньогосподарського контролю за структурою і сумою франчайзингових витрат закладів ресторанного господарства.

Порядок відображення в обліковій системі операцій з отримання франшизи закладом ресторанного господарства наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з облікового відображення франчайзингових операцій

Господарські операції у системі рахунків бухгалтерського обліку франчайзера			Господарські операції у системі рахунків бухгалтерського обліку франчайзі		
Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	2	3	4	5	6
Визнано витрати на розроблення об'єктів торгової марки	941	20, 13, 66, 65, 685	Сплачено грошові кошти за отримання франшизи	39	311
У системі внутрішньогосподарського обліку відображено передачу франшизи	-	-	Частина витрат майбутніх періодів у сумі вартості франшизи, належної до конкретного періоду включено до витрати на збут	93	39
У сумі першочергової франшизної плати визнано дохід:			У системі позабалансового обліку відображено отримання франшизи	012	-
- який буде отриманий протягом періоду, що більший 12 місяців з дати балансу	183	719	Визнано витрати координації операцій, зумовлені нарахуванням поточних роялті франчайзера	9322	685
- який буде отриманий протягом одного року або нормального операційного циклу	373	719	З поточного рахунка сплачено поточні платежі (роялті)	685	311
До складу поточної дебіторської заборгованості переведено довгострокову, пов'язану із нарахуванням першочергової франшизної плати	373	183	Визнано витрати координації операцій, пов'язані із виконанням договору комерційної концесії:		
Визнано дохід у сумі поточних роялті	373	719	- передфранчайзингові витрати	9321	685
Визнано дохід у сумі наданих супутніх франчайзингових послуг	377	703	- франчайзингові витрати	9322	685
На поточний рахунок від франчайзі одержано кошти у сумі:			З поточного рахунка сплачено кошти в рахунок погашення заборгованості перед франчайзером за одержані послуги	685	311
- першочергової франшизної плати	311	373	Відображено зобов'язання перед франчайзером у сумі отриманого технологічного обладнання	152	685
- поточних роялті	311	373	Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	641	685
- супутніх франчайзингових послуг	311	377	Надано постачальнику забезпечувальні зобов'язання у сумі оприбуткованого обладнання	-	05

Джерело: Розроблено автором

Як свідчить практична діяльність вітчизняних закладів ресторанного господарства, розрахунки за договорами комерційної концесії здебільшого проводяться із франчайзерами-нерезидентами. При цьому, необхідно врахувати, що у відповідності о національних стандартів бухгалтерського обліку виражені в іноземній валюті зобов'язання перераховуються у національну валюту за курсом НБУ. Водночас, утворена кредиторська заборгованість за франчайзинговими операціями визнаватиметься монетарною статтею Балансу за умови, що во-

на буде погашена у фіксованій (визначеній) сумі грошових коштів чи їх еквівалентів. Тому внаслідок зміни курсу національної валюти до іноземної визначаються курсові різниці операційної діяльності на дату здійснення розрахунків та на дату складання Балансу.

Методика облікового відображення франчайзингових операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку праволодильця і користувача наведено на рисунку 2.

Стосовно оподаткування операцій франчайзингу зазначимо, що доходи, отримані франчайзі від ведення

підприємницької діяльності, оподатковуються у загальному порядку, а суму нарахованих поточних роялті можна відносити до складу витрат, однак виключно за умови державної реєстрації договору комерційної концесії. Зазначене впливає із ч.2. статті 1118 Цивільного кодексу України, за яким договір комерційної концесії підлягає державній реєстрації органом, який здійснив державну реєстрацію праволодильця [5].

У випадку, якщо франчайзер є нерезидентом, то реєстрація договору здійснюється органом, який здійснив державну реєстрацію користувача (франчайзі). Крім того, ст. 160.2 Податкового кодексу України встановлено обмеження, за яким до складу "податкових витрат" включаються суми роялті, нараховані на користь франчайзера-нерезидента – у розмірі не більше 4 % доходу операційної діяльності без врахування ПДВ за рік, що передує звітному.

Франчайзинг – це підприємницька діяльність, за якою на договірній основі одна сторона зобов'язується передати іншій стороні за винагороду на визначений строк комплекс прав на використання знака для товарів і послуг, фірмового найменування, послуг, технологічного процесу і (або) спеціалізованого обладнання, ноу-хау, комерційної інформації, а також інших передбачених договором комерційної концесії прав

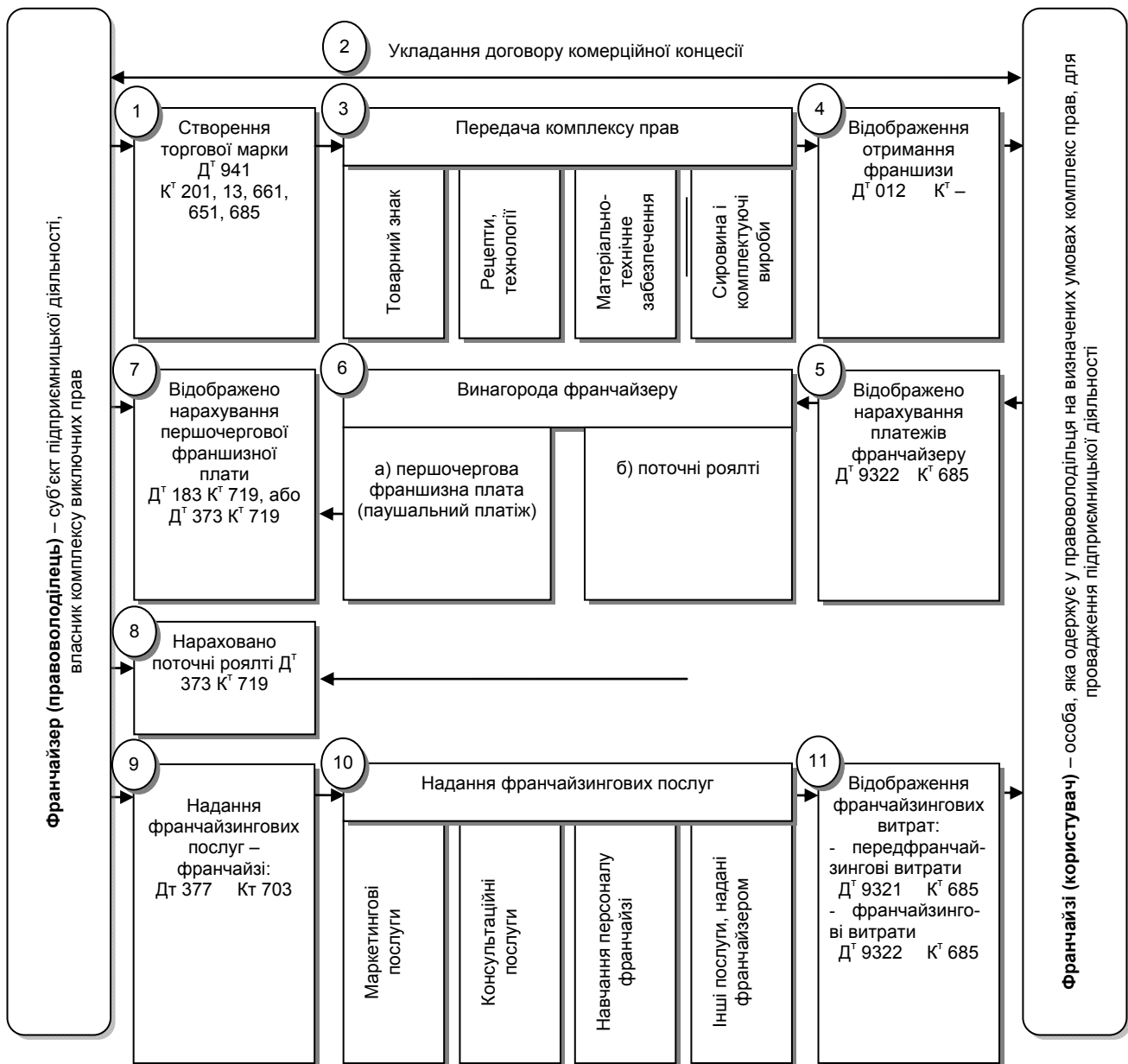


Рис. 2. Схема облікового відображення операцій за договором комерційної концесії

Джерело: Розроблено автором

Висновки та дискусія. За наслідками проведеного дослідження зроблено наступні висновки і сформувано пропозиції:

1) у системі рахунків бухгалтерського обліку франчайзера витрати, понесені на розроблення технології із виготовлення продукції, слід відносити до складу витрат іншої операційної діяльності та відобразити за дебетом субрахунка 941 "Витрати на дослідження і розробки". Водночас, передача прав за договором комерційної концесії відобразатиметься у системі внутрішньогосподарського обліку праволодільця. Виправданим при цьому, є формування аналітичного реєстру обліку виданих та повернутих прав;

2) при виконанні договору комерційної концесії у франчайзі виникають витрати, які вважаємо за доцільне поділяти на передфранчайзингові та франчайзингові. Відповідно до інституціональної теорії такі витрати належать до витрат координації операцій, які у системі рахунків бухгалтерського обліку відобразатимуться за дебетом рахунка 93 "Витрати на збут". Задля деталізації аналітичної інформації та забезпечення належного внутрішньогосподарського контролю за структурою і сумою франчайзингових витрат, у тому числі витрат координації операцій пропонуємо до рахунка 93 "Витрати на збут" відкрити наступні аналітичні рахунки: 9321 "Витрати координації, зумовлені передфранчайзинговими операціями" та 9322 "Витрати координації, зумовлені франчайзинговими операціями";

3) отримання підприємством-франчайзі права на використання торгової марки праволодільця не може відноситися до операцій з обліку об'єктів інтелектуальної власності, оскільки за договором концесії користувач не отримує виключних прав на використання торгової марки праволодільця. Із зазначеного випливає, що франчайзинговим операціям притаманні певні властивості орендних відносин, які передбачають можливість використання франчайзі франшизи включно на період виплати щомісячних платежів впродовж дії договору комерційної концесії. Отримання від праволодільця франшизи доречно відобразити на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку (аналітичний рахунок 012 "Право користування об'єктами інтелектуальної власності").

Список використаних джерел

1. Бородин Ж.Н. Правовое регулирование коммерческой концессии (франчайзинга) : [монография] / Ж.Н. Бородин. – Казань : Познание, 2008. – 120 с.
2. Кулемина Н.В. Учет франчайзинговых операций на предприятиях пассажирского автотранспорта / Н.В. Кулемина // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2008. – № 1. – С.74-76.
3. Матусевич М.С. Особенности маркетинга франчайзинговых сетей предприятий питания / М.С. Матусевич // Научно-информационный журнал "Экономические науки". – 2011. – № 3. – С. 230-233.
4. Сучков А.В. Эффективность франчайзингу как инструменту инвестиционной деятельности предприятий харчовой промышленности : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. спец. 08.00.04 – економіка і управління підприємствами(харчова промисловість) / А.В. Сучков / Національний університет харчових технологій. – К., 2010. – 22 с.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [із змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
6. Проект Закону України "Про франчайзинг" [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?skl=4&pf3516=8241
7. Филина Ф.Н. Франчайзинг: правовые основы деятельности : [монография] / Ф.Н. Филина. – М. : ГроссМедиа, 2008 (Великие Луки). – 189 с.
8. Сосна С.А. Франчайзинг. Коммерческая концессия : [монография] / С.А. Сосна, Е.Н. Васильева – М.: ИКЦ "Академкнига", 2005. – 375 с.
9. Момот Л.В. Бухгалтерський облік франшизи / Л.В. Момот, О.В. Овдій // Наукові праці НУХТ. – 2010. – № 35. – С. 173-178.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [із змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
11. Алиев Т. Франчайзинг в налоговом и бухгалтерском учете / Т. Алиев // БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. – 2011. – № 12. – С.44-49.
12. Водоп'янова О. Договори від А до Я / О. Водоп'янова // Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика "Дебет-Кредит", 2009. – № 03-04. – Част. 1.
13. Житна І.П. Учетно-правовые проблемы франчайзинга в Украине / І.П. Житна, М.Ю. Манухіна // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – Вип. 7. – Част. II – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 528 с. – С.12-18.
14. Височан О.С. Франчайзинг в туризмі: проблеми в обліковому відображенні / О.С. Височан // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 10–12 листопада 2011 року. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С.453–454.
15. Борович О.В. Облік та аналіз непрямих витрат сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності) / О.В. Борович / Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки". – К., 2010. – 17 с.
16. Лиса О. Обліково-правові аспекти франчайзингу / О. Лиса, Р. Андрушко // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2013. – т.№ 20. – С.200-205.

Надійшла до редколегії 07.07.14

А. Цюцяк, старш. препод.
Ивано-Франковский университет права
имени Короля Данила Галицкого, Ивано-Франковск

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА

В статье освещены сущность, особенности налогообложения и порядок отражения в системе счетов бухгалтерского учета предприятий ресторанного хозяйства операций, обусловленных исполнением договора коммерческой концессии. Предложено расходы франчайзи по исследуемым операциям рассматривать в качестве расходов координации операций.

Ключевые слова: концессия; франчайзинг; франчайзи; франчайзер; франшиза; роялти.

Tsutsyuk, Lecturer
Ivano-Frankivsk University of Law Named After Danylo Galytsky, Ivano-Frankivsk

MODERN STATE OF ACCOUNTING AND TAXING OF FRANCHISING IN A RESTAURANT BUSINESS

This article covers the nature and the peculiarities of taxing and the order of operation depicting in the system of restaurant bookkeeping according to the franchising agreement. The franchisee expenses are offered to interpret as the expenses of operations' coordination.

Keywords: franchising; franchisee; franchiser; franchise; royalty.