

Ключевые слова: баланс, балансовые конструкции, бухгалтерский учет, теории бухгалтерского баланса.

Z. Plysa

CONSTRUCTIONS OF BALANCE: ECONOMIC NATURE, CONTENT AND HISTORY OF THE DEVELOPMENT

The classic theories of balances, which interpret a manner and matter of book-keeping balances as component parts of accounting control have been considered. A purpose and conceptions of book-keeping balances has been found out coming from their economic nature and economic maintenance. The charts of constructions of balances have been considered in international practice.

It has been proved that the most important objective of accounting is to improve methods of preparation of financial statements and, in particular, its key element - balance. Today it is important to explore the evolution of balance theories that treat form and content of balance sheets as a part of accounts, determine the purpose and concept of balance sheets based on their economic nature and economic content, consider the circuit designs in balance with international practice.

Key words: balance, constructions of balances, record-keeping, theories of book-keeping balance.

Одержано: 11.06.2014 р.

УДК 657.471:339.187.44

Романчук Катерина Василівна,

*д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет,*

Остап'юк Наталія Анатоліївна,

*д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Черкаський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ,*

Котенко Інна Володимирівна,

*магістрант,
Житомирський державний технологічний університет*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ФРАНЧАЙЗИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розкрито особливості організації франчайзингової діяльності в Україні та визначено їх вплив на об'єкти бухгалтерського обліку, оподаткування та систему економічних показників; встановлено напрями використання облікової інформації в розвитку фірми-франчайзі.

Ключові слова: франчайзинг, франчайзингова діяльність, франчайзі, бухгалтерський облік, аналіз.

ВСТУП

Постановка проблеми. Основним джерелом інформації про діяльність будь-яких підприємств є дані бухгалтерського обліку. Для того, щоб інформація про франчайзингову діяльність підприємств задовольняла зацікавлених користувачів, необхідним є правильна організація самої франчайзингової діяльності та, відповідно, системи її бухгалтерського обліку. З урахуванням того, що франчайзинг в світі давно зарекомендував себе каталізатором розвитку бізнесу, приділення уваги його організації в Україні та удосконаленню його облікового відображення набуває все більшої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні вивченням теоретичних аспектів франчайзингу займаються такі іноземні науковці, як Дельтей Ж., Котлер Ф., Ламбен Ж., Мендельсон М. Серед вітчизняних вчених, які досліджували проблематику організації франчайзингової діяльності, варто відзначити: Ковальчук Н., Бойчук І.,

Виноградську А., Денисюк В., Кузьміна О., Трушенко О., Нечепуренко С., Семененко І. та ін. Але не всі питання обраного напрямку були повністю розкриті науковцями, що і дозволяє проводити подальші дослідження цієї сфери.

Постановка завдання. Метою дослідження є вивчення теоретико-методологічних аспектів організації франчайзингової діяльності.

Завдання дослідження полягають в розкритті особливостей організації франчайзингової діяльності в Україні та визначенні їх впливу на об'єкти бухгалтерського обліку, оподаткування та систему економічних показників, а також у встановленні напрямів руху облікової інформації в розвитку фірми-франчайзі.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Використання франчайзингового способу організації бізнесу в Україні можна назвати способом «оздоровлення» конкуренції вітчизняних підприємств,

які втрачають свої ринки збуту, оскільки, франчайзинг визнаний у всьому світі ефективним економічним інструментом, основне призначення якого – розвиток малого бізнесу. Доказом того, що франчайзинг є одним із ефективних інструментів ведення бізнесу, є те, що такий шлях розвитку активно використовують такі визнані «монстри» світового товарного ринку, як Coca-Cola, McDonald's, IKEA та ін.

Сьогодні світовий ринок франчайзингу зростає і вважається одним з найбільш перспективних. Ця форма успішно використовується у 80 країнах, де франчайзингові фірми створюють близько 13% валового національного продукту. Багато спеціалістів вважають, що найближчим часом частина малих підприємств буде здійснювати свою діяльність через систему франчайзингу.

Існують приблизні дані, що на сьогоднішній день у світі нараховується більш 16500 франчайзерів та більш 165500 франчайзі [1].

За даними Асоціації франчайзингу в Україні відомо, що з періоду 2006 по 2013 роки кількість вітчизняних франчайзерів помітно зростає і має тенденції до подальшого зростання. Так, у 2006 році їх

кількість становила лише 268, а вже в кінці 2011 року ця цифра майже подвоїлася та сягає позначки 411 підприємств. Позитивну тенденцію було порушено лише у 2009 році (рис. 1), коли глобальна фінансова криза торкнулась всіх сфер економіки, і франчайзингових суб'єктів господарювання, зокрема.

Отже, спостерігається позитивна тенденція в збільшенні франчайзерів в Україні, зокрема з 2009 до 2013 року їх кількість зросла на 293 одиниць. Дана тенденція підтверджує поступовий та впевнений розвиток франчайзингу загалом, який потребує законодавчої підтримки в сфері регулювання та методичного забезпечення обліку.

В результаті цього, зростає на ринку України і число франчайзі. З 2009 по 2012 рік їх кількість зросла на 65,5% з 20000 до 33100 [1].

Таким чином, наведені вище цифри доводять той факт, що франчайзинговий спосіб організації бізнесу стає привабливішим в Україні з року в рік, при чому як для франчайзерів, так і потенційних франчайзі, що дає змогу розвиватися та функціонувати двом сторонам договору, досягаючи запланованих цілей.

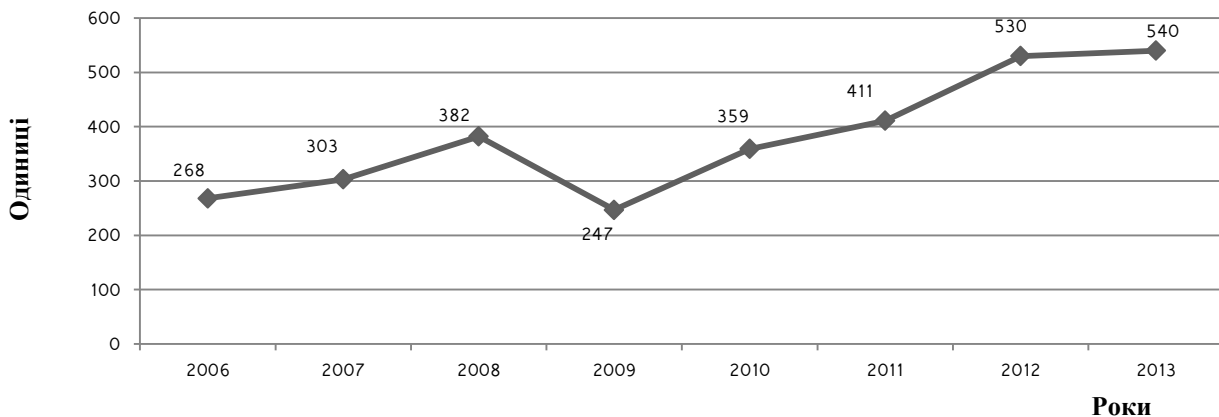


Рис. 1. Динаміка кількості франчайзерів в Україні за період 2006-2013 рр. [1]

Удосконалення франчайзингової діяльності та збільшення кількості франчайзерів та франчайзі не зумовило розвитку бухгалтерської сфери даних відносин. Тобто, діюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку не здатне задовольнити рівень потреб зацікавлених користувачів. В зв'язку з цим виникає необхідність його удосконалення, що дозволить формувати об'єктивну інформацію про франчайзингову діяльність, яка стане основою в здійсненні економічного аналізу діяльності підприємства з метою прийняття управлінських рішень. Крім цього, активізації підлягає й пошук шляхів оптимізації податкового навантаження, що безперечно вплине на ефективність діяльності учасників франчайзингових відносин.

Важливим при організації франчайзингової діяльності є вибір виду франчайзингу. Адже саме від класифікаційної ознаки та відповідного змісту виду франчайзингу залежить основна стратегія подальшої діяльності, що впливатиме на швидкість розширення бізнесу, ризики, пов'язані з початком нової справи, а

також систему контролю з боку виробника за реалізацією своєї продукції.

У сучасних умовах економічного розвитку й різноманітності підходів до визначення франчайзингу існує також багато ознак, за якими класифікують франчайзинг та відповідно їх видів, які є вагомими при виборі виду франчайзингу для організації свого бізнесу, а саме для визначення типу відносин між його учасниками. Зокрема, деякі з них мають вплив й на порядок методичного забезпечення бухгалтерського обліку та систему економічних показників діяльності суб'єктів господарювання, в тому числі й підприємства-франчайзі (рис. 2).

Отже, розглянувши рис. 2., слід зазначити про необхідність виділення та дослідження тих видів франчайзингу, які безумовно впливають на організацію бухгалтерського обліку підприємства. Адже, в залежності від того, який вид обрано для діяльності, залежить порядок обліку франчайзингових операцій, що впливає на формування звітності та розрахунок економічних показників. Відповідно,

здійснивши прив'язку існуючих видів франчайзингу до бухгалтерського обліку та аналізу, нами доведено зв'язок виду франчайзингу з способом його бухгалтерського відображення, в частині виділених об'єктів обліку, порядку здійснення комплексу витрат та отримання доходів, що тягне за собою різні податкові наслідки, а також впливає на економічні показники діяльності.

При виборі франчайзингового способу

організації бізнесу, для забезпечення результативності та ефективності діяльності, потенційним учасникам необхідно звертати увагу на вид франчайзингу, враховуючи такі фактори як: вид діяльності, форма господарювання, правовий статус, географічне положення та надійність франчайзера, конкуренція на ринку, що диктуватиме йому облікові умови здійснення діяльності.

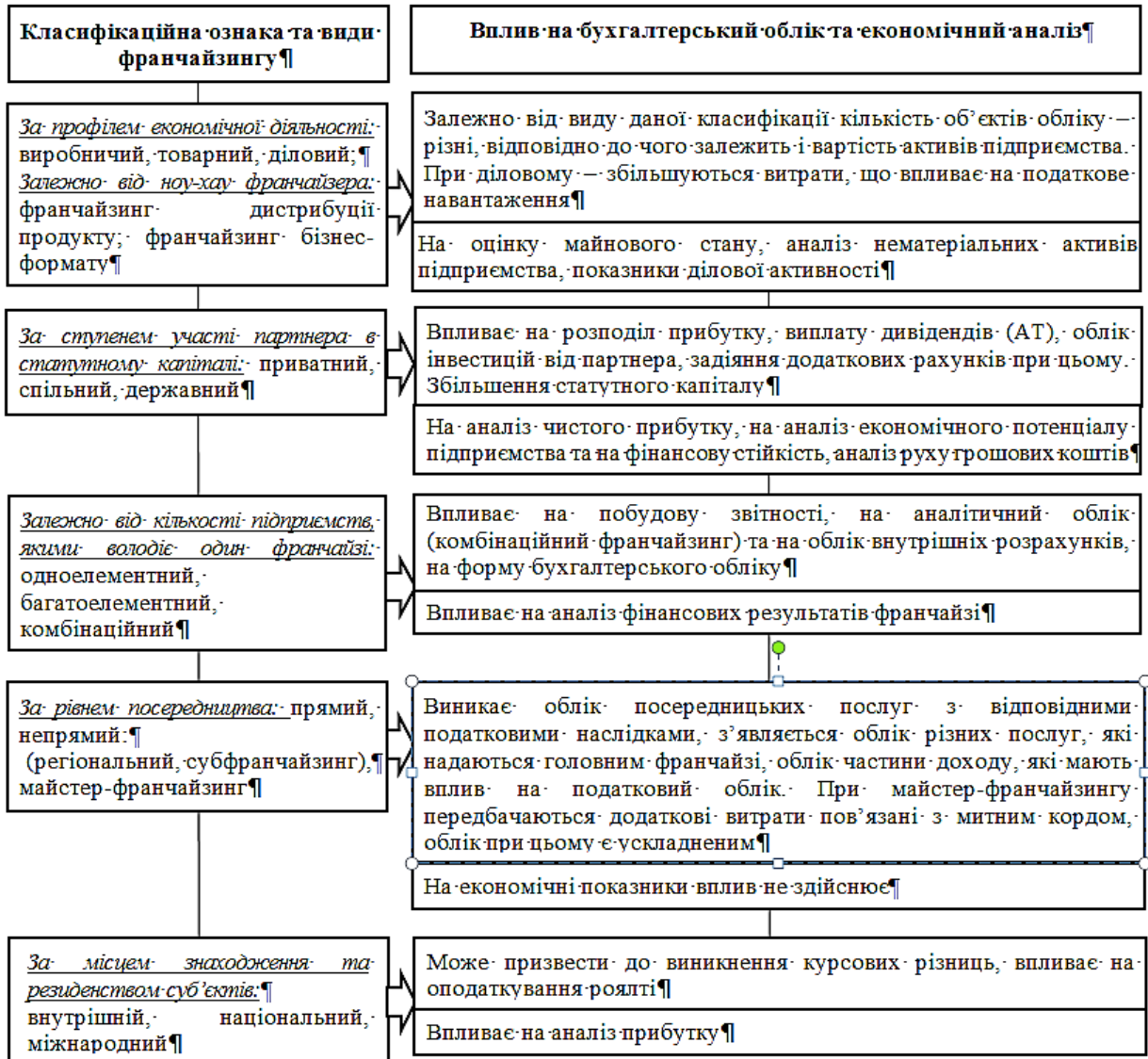


Рис. 2. Вплив видів франчайзингу на організацію бухгалтерського обліку*

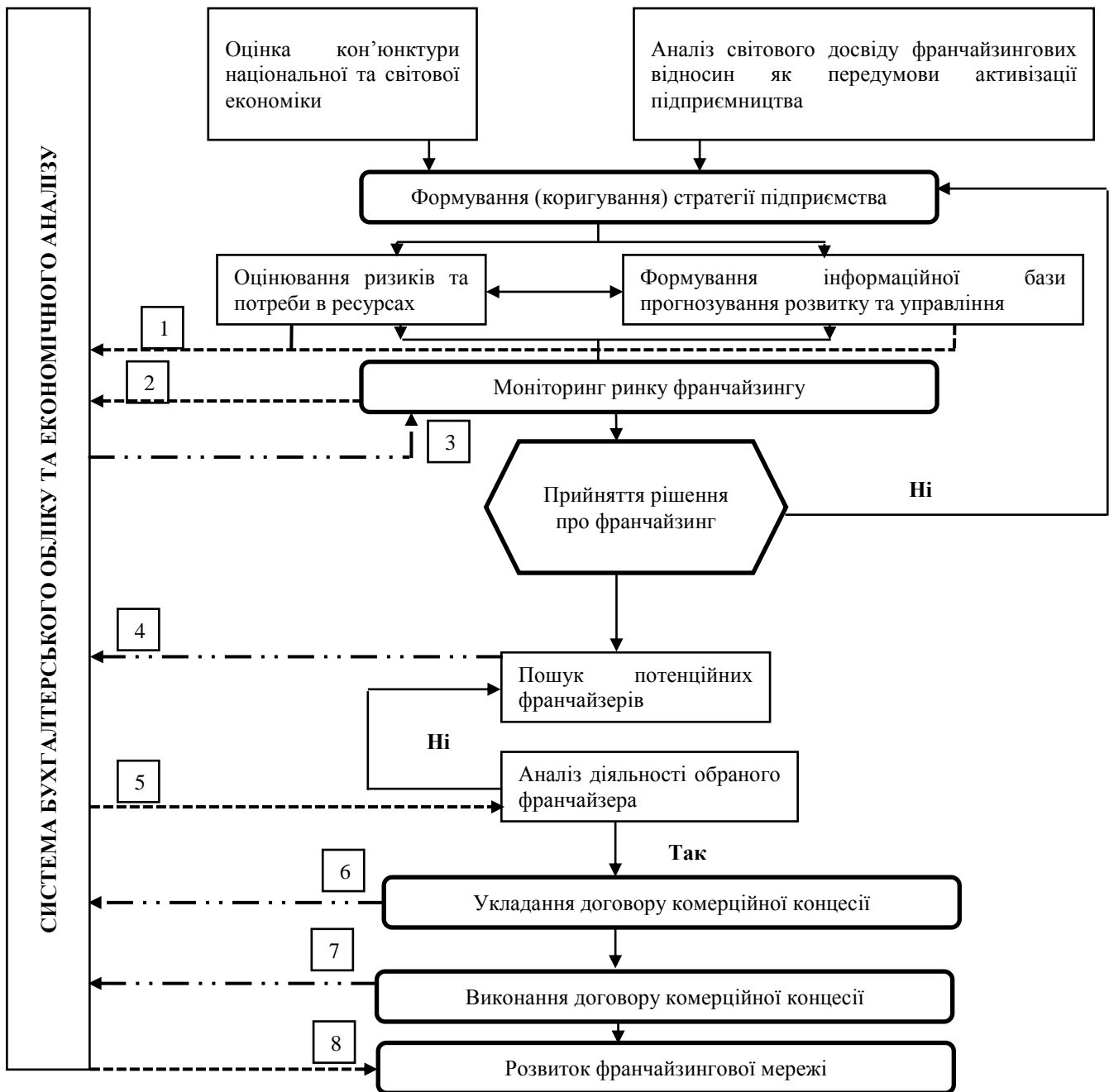
*Джерело: власна розробка

Для того щоб бізнес, заснований на умовах франчайзингу, був ефективним та прибутковим, необхідно розглянути механізм його організації та місце бухгалтерського обліку в ньому. Адже саме за рахунок економічної інформації приймаються управлінські рішення вибору партнера для того, щоб забезпечити себе від можливих ризиків, що стосується як франчайзера так і франчайзі.

З урахуванням тематики нашого дослідження розглянемо послідовність дій при організації

франчайзингової діяльності з точки зору франчайзі та визначимо напрями руху облікової інформації в ньому (рис. 3.).

Таким чином, для того, щоб увійти в систему франчайзингу, підприємству-франчайзі необхідно здійснити ряд процедур, які спрямовані на вибір партнера. Результатом здійсненого вибору є укладання договору комерційної концесії, згідно якого франчайзі розпочинає свою роботу.



Умовні позначення:

- - - - -> – використання планової та фактичної облікової інформації для аналізу;
- -> – відображення в обліку з використанням елементів методу бухгалтерського обліку;

- | |
|---|
| 1 |
| 2 |
| 3 |
| 4 |
| 5 |
| 6 |
| 7 |
| 8 |

- використання поряд з плановою документацією економічного відділу даних інвентаризації, первинних та зведених документів бухгалтерського обліку, рахунків;
- використання економічної документації внутрішнього і зовнішнього ринку;
- облік витрат понесених під час здійснення моніторингу ринку франчайзингу;
- облік витрат, понесених у зв'язку зі збором інформації про потенційного контрагента;
- використання бухгалтерської звітності для розрахунку економічних показників діяльності;
- облік витрат, понесених на організацію проведення переговорів та відрядження працівників для проведення переговорів, а також облік прав та зобов'язань в момент підписання договору (витрати на реєстрацію договору);
- облік франчайзингових операцій;
- використання планової та фактичної облікової та економічної інформації для розвитку франчайзингової мережі.

Рис. 3. Послідовність розвитку фірми-франчайзі на засадах франчайзингу, місце бухгалтерського обліку та економічного аналізу в ньому*

*Джерело: власна розробка

Важливу роль в даному процесі, як показує рис. 3, займає система бухгалтерського обліку та

економічного аналізу, яка є основним джерелом отримання інформації для прийняття рішень. Відповідно, передумовою прийняття рішення про франчайзинг є визначення франчайзі на підставі даних інвентаризації, первинних та зведених даних бухгалтерського обліку, рахунків, завдяки економічним прийомам необхідного обсягу ресурсів необхідних для виконання договору та формування відповідної інформаційної бази для його управління. Призначенням бухгалтерського обліку на даному етапі є надання інформації для визначення обсягу необхідних ресурсів у натуральному та вартісному вимірниках.

Важливим етапом є також здійснення моніторингу ринку франчайзингу для отримання інформації про його стан на момент прийняття рішення. Для цього використовується аналітична інформація внутрішнього і зовнішнього ринку. Також на даному етапі здійснюється облік витрат, понесених при здійсненні моніторингу.

На основі отриманих на попередніх етапах інформації приймається рішення про франчайзинг, яке зумовлює пошук потенційних партнерів (франчайзерів). Призначення бухгалтерського обліку на даному етапі полягає у відображенні фактично понесених на такий пошук витрат, для подальшої їх капіталізації. Тому дана інформація є важливою для франчайзі, що в подальшому вплине на оподаткування в частині суми виділеного податкового кредиту. Відповідно, подальші дії франчайзі полягають в аналізі діяльності обраного франчайзера, яке здійснюється шляхом розрахунку економічних показників на основі даних фінансової звітності та порівняння їх з встановленими нормативами.

Укладення договору комерційної концесії супроводжується обліком витрат, понесених на організацію проведення переговорів та відрядження працівників для проведення переговорів, а також облік

прав та зобов'язань в момент підписання договору (витрати на реєстрацію договору), що також відноситься до перед франчайзингових витрат.

Виконання договору комерційної концесії передбачає облік відповідних франчайзингових операцій, визначених змістом договору. Відповідно, використання планових і фактичних облікових даних дозволяє проводити економічний аналіз виконання договору та встановлювати причини їх відхилень від запланованого результату для прийняття відповідних управлінських рішень.

Отже, система бухгалтерського обліку та економічного аналізу є основою у прийнятті управлінських рішень, що забезпечує франчайзі організацію своєї діяльності та відповідно її виконання, що в кінцевому результаті впливає на процес оподаткування, а також на розвиток франчайзингової мережі в цілому.

У більшості випадків в організації франчайзингових відносин у ролі франчайзі функціонують суб'єкти малого підприємництва. Цей факт є важливим саме в одержанні необхідних знань і досвіду останніми для правильного й ефективного ведення визначеного виду бізнесу. Однак, разом з цим, у даному випадку з'являється проблема асиметричності інформації, наслідком якої може стати неадекватне реагування суб'єктів малого бізнесу на різні аспекти співробітництва і внаслідок цього поглинання слабких суб'єктів господарювання більш сильними [3].

Відповідно найважливішим є взаємодія між суб'єктами франчайзингу, адже саме від неї залежить успішний ріст франчайзингової мережі, а також її ефективність та стабільність. Дана взаємодія наведена на рис. 4.

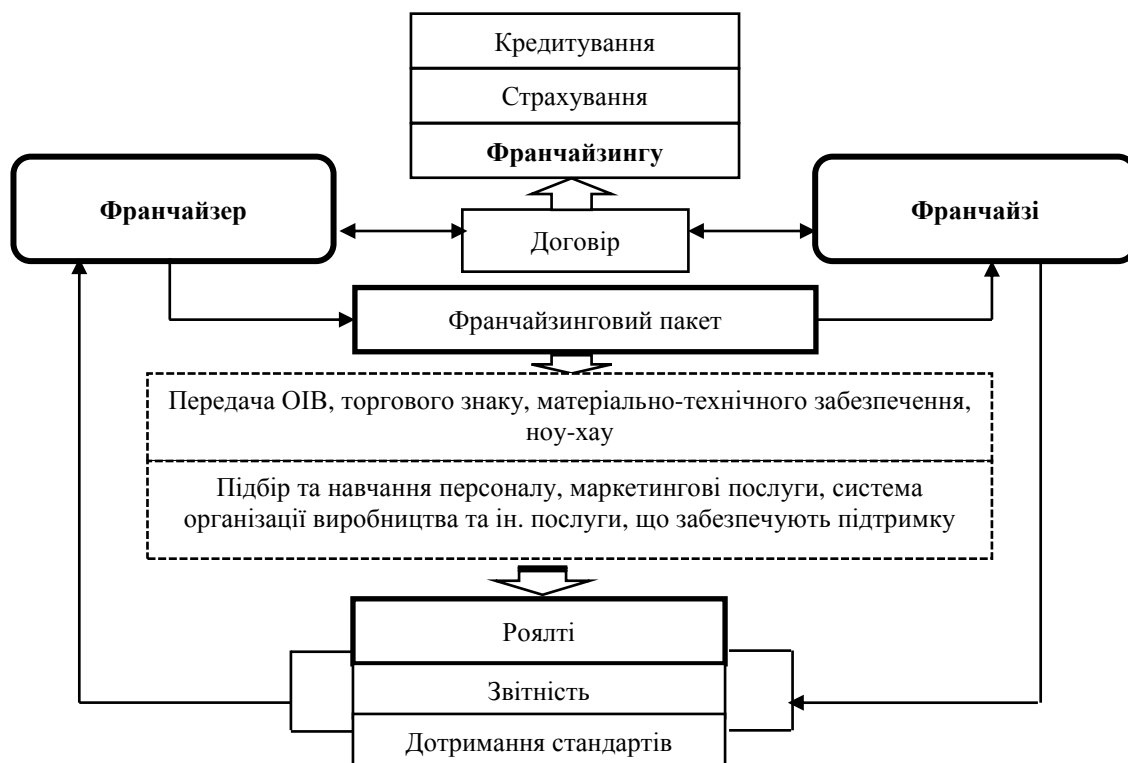


Рис. 4. Взаємодія суб'єктів у системі франчайзингу*

*Джерело: власна розробка

Таким чином, бачимо, що у системі франчайзингу виділяють два суб'єкти: франчайзер – суб'єкт підприємницької діяльності, який володіє, як правило, відомою на ринку торговельною маркою, особливими технологіями виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), випробуваними на практиці способами ведення підприємницької діяльності, іншими об'єктами інтелектуальної власності та надає право їх використання іншому суб'єкту підприємництва (франчайзі) на визначених умовах та франчайзі – суб'єкт підприємницької діяльності, який отримує від франчайзера право ведення визначеної діяльності з використанням його об'єктів інтелектуальної власності на визначених умовах [4].

Важливо, що в одній франчайзинговій системі можуть діяти декілька франчайзі, а франчайзер – один. Взаємодія франчайзера та франчайзі побудована на

договірних відносинах, які містять основні права та обов'язки суб'єктів франчайзингу. Більша частина обов'язків франчайзера та франчайзі зазначається у франчайзинговому договорі, тобто у договорі комерційної концесії, який передбачає зобов'язання франчайзі продавати продукт або послуги за встановленими законами і правилами ведення бізнесу, встановлені франчайзером. В обмін на дотримання цих правил франчайзі отримує франчайзинговий пакет, який в обліку виступає як франшиза, відповідно до якого будується його господарська діяльність.

Виходячи з того, як взаємодіють франчайзер з франчайзі, тобто, який склад франчайзингового пакету передає франчайзер, в обліку франчайзі можуть виникати і інші об'єкти обліку.

На рис. 5. зображено основні об'єкти бухгалтерського обліку, які мають місце в діяльності франчайзі.



Рис. 5. Об'єкти бухгалтерського обліку підприємства франчайзі*

*Джерело: власна розробка

Таким чином, виділено основні об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають у підприємства франчайзі. Слід наголосити на тому, що даний перелік не є вичерпним. З урахуванням специфіки франчайзингового пакету їх може бути більше або менше, від чого буде залежати організація бухгалтерського обліку. Зокрема, нами виділено об'єкти обліку, методичне забезпечення яких потребує першочергового удосконалення, так як саме вони становлять основу всієї франчайзингової діяльності.

Встановлено, що склад франчайзингового

пакета здійснює безпосередній вплив на визначення та розрахунок суми винагороди, яку франчайзі повинен сплачувати франчайзеру. Негативним моментом в даній ситуації є відсутність чіткого механізму розрахунку такої винагороди, що призводить до маніпулювання даною сумою франчайзером.

Таким чином, бачимо, що від побудови взаємовідносин між суб'єктами франчайзингу залежить і організація обліку, що впливає на подальше формування економічних показників діяльності.

До того ж, сфері франчайзингу притаманні

специфічні ризики, що мають місце в діяльності його суб'єктів та здійснюють прямий вплив на бухгалтерський облік та оподаткування. Сукупність ризиків з їх впливом на систему бухгалтерського обліку та економічного аналізу наведено на рис. 6, 7, де також наведено заходи, спрямовані на мінімізацію матеріальних наслідків настання даних ризиків в діяльності франчайзера та франчайзі.

Отже, розглянувши найпоширеніші ризики, з якими стикаються суб'єкти франчайзингу, можна сказати, що даний перелік їх не є вичерпним. Причиною їх наявності є те, що між суб'єктами відсутнє розуміння правил поведінки в сфері франчайзингу. Діюче законодавство не забезпечує порядку його регулювання, що тягне за собою велику кількість шахрайств та різного роду махінацій. Підприємцями не приділяється увага Кодексу етики франчайзингу в Україні, прийнятий Федерацією

Розвитку Франчайзингу в Україні, який виступає як збірник найважливіших принципів взаємодії франчайзера та франчайзі. Хоча і він має значний недолік, який полягає у відсутності умов відповідальності сторін, в результаті його порушення. Крім цього, було визначено, що дані ризики впливають на бухгалтерський облік франчайзингових операцій. Розглянутий вплив для діяльності франчайзера та франчайзі є негативним, що знижує ефективність їх діяльності, впливаючи на економічні показники. Тому, необхідним є прийняття заходів для мінімізації такого впливу. Запропоновані нами заходи спрямовані на усунення визначених ризиків, дозволяючи в деякій мірі знизити загрози в франчайзинговій діяльності обом суб'єктам, що таким чином забезпечить стабільність облікового відображення даних операцій та підвищить ефективність діяльності їх в цілому.

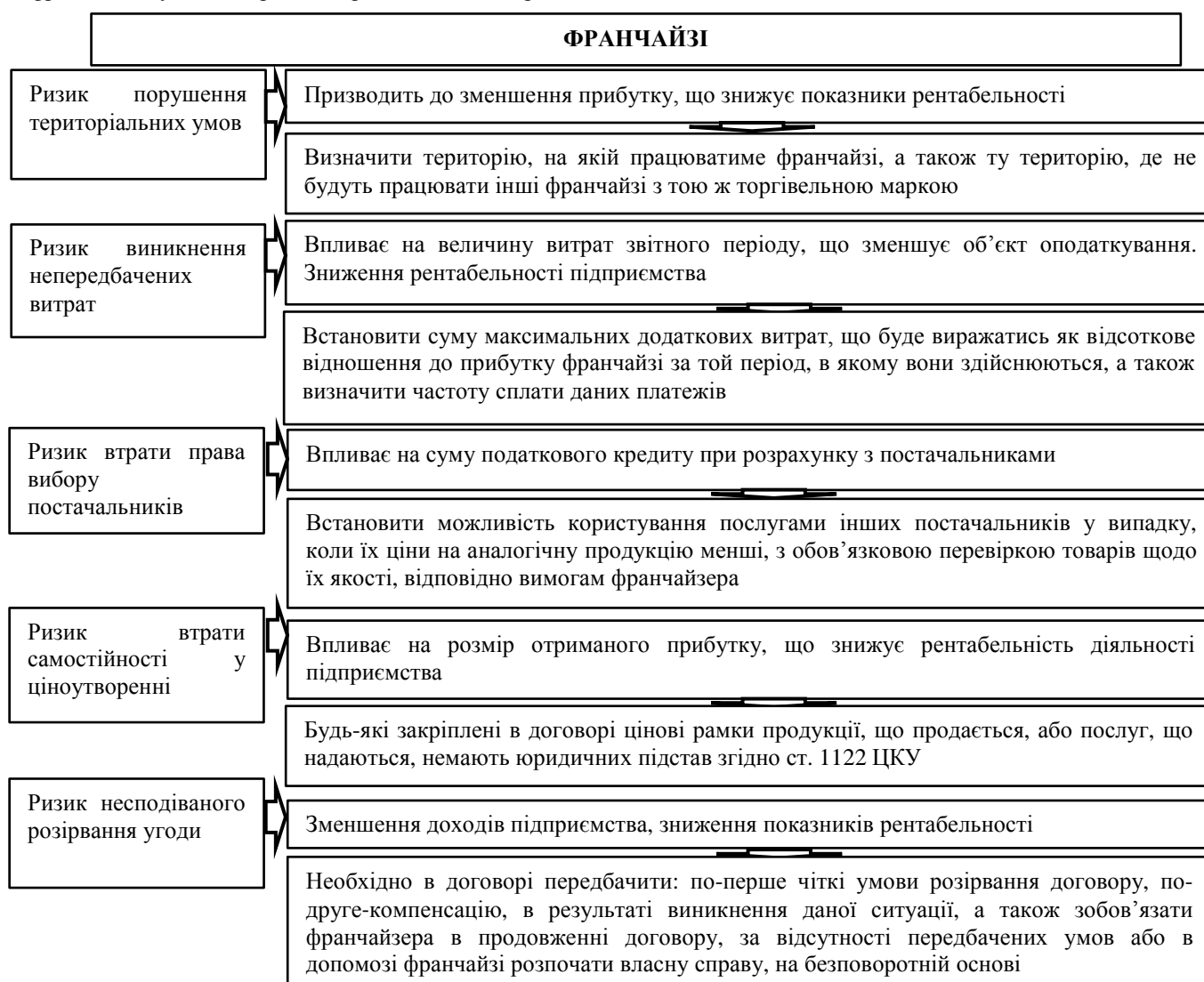


Рис. 6. Ризики в діяльності франчайзі та вплив їх на бухгалтерський облік і економічний аналіз*

*Джерело: власна розробка

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Результати розгляду особливостей організації франчайзингової діяльності дозволяють вказати на

визначальну роль бухгалтерського обліку в цьому процесі. Це обумовлено можливістю отримати інформацію про економічну доцільність використання франчайзингу на основі точного облікового відображення витрат і доходів, отримуваних від такої

форми організації бізнесу.

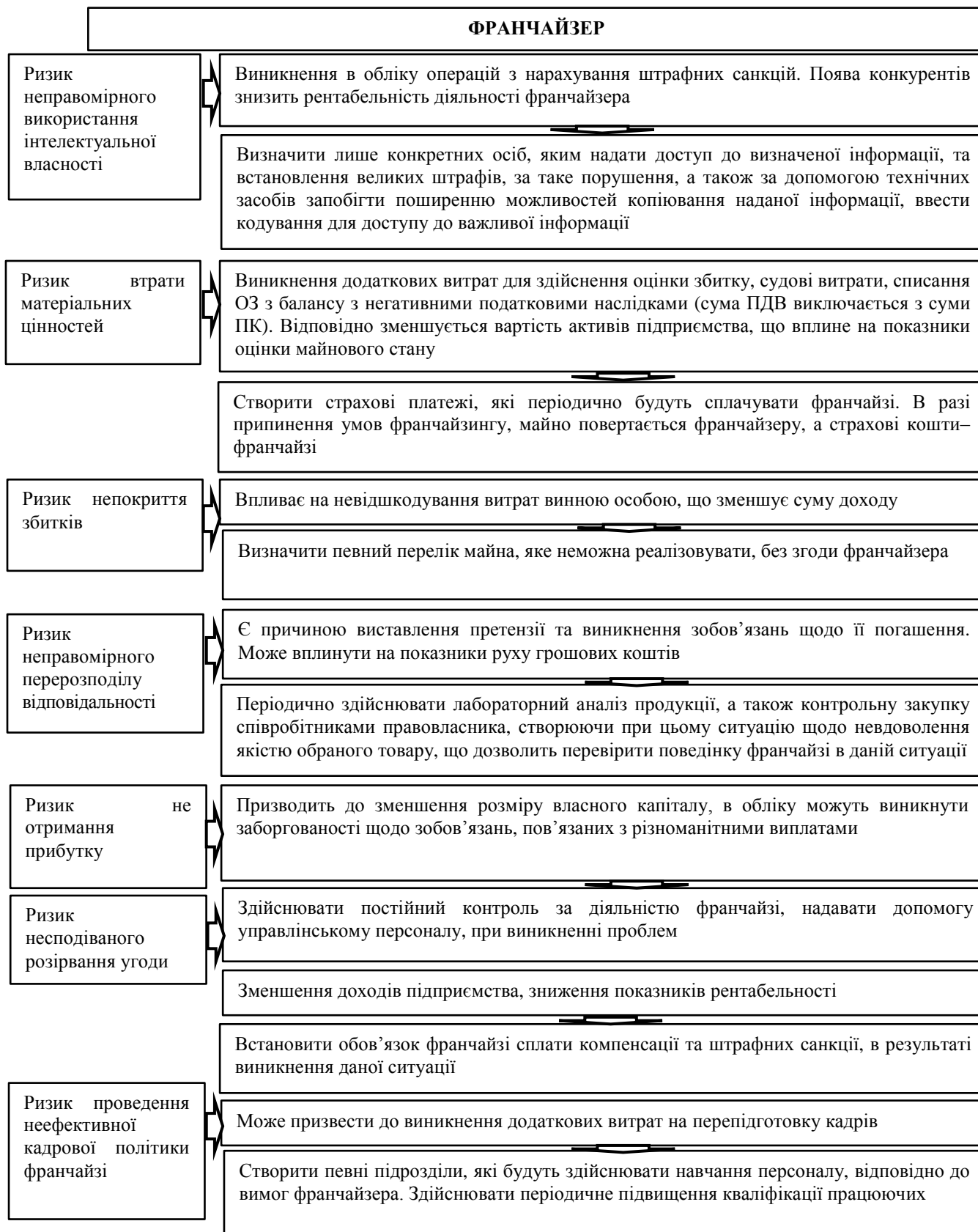


Рис. 7. Ризики в діяльності франчайзера та вплив їх на бухгалтерський облік і економічний аналіз*

*Джерело: власна розробка

Розвиток франчайзингу в Україні вимагає забезпечення його відповідною обліковою інформацією, що дозволить суб'єктам господарювання

приймати управлінські рішення для управління прибутковістю. Доведено, що вид франчайзингу визначає організація і методика його обліку, що тягне

за собою податкові наслідки та впливає на формування економічних показників діяльності. Крім цього, облікова інформація лежить в основі вибору партнерів бізнесу та форм таких взаємовідносин. Результат дослідження взаємозв'язку учасників франчайзингових відносин надав можливість виділити коло основних об'єктів бухгалтерського обліку, які є властивими саме діяльності франчайзі, та виокремити в цій сукупності ті, що потребують першочергового врегулювання методичного забезпечення. Вплив на облік також

здійснюють ризики, що притаманні франчайзинговій діяльності, зумовлені, насамперед, необізнаністю вітчизняних підприємців щодо правил ведення бізнесу в даних умовах, що, в свою чергу, впливає на результат їх діяльності та вимагає врахування при розробці облікової політики.

Усі наведені обставини вказують на необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку франчайзингу, що має безпосередній вплив на ефективність діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Состояние рынка [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.franchising.org.ua/page/sostojanie_rynka.
2. Ринок франчайзингу в Україні [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://fdf.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=340%3A2013-10-10-07-32-59&catid=13%3Anews&Itemid=16&lang=ua.
3. Степанова Т. О. Формування правових засад франчайзинга в Україні / Т. О. Степанова, О. С. Квілінський // Економіка та право. – № 3. – 2009. – С. 23-28.
4. Кузьмін О. Є. Франчайзинг: навч. Посібник [Електронний ресурс] / О. Є. Кузьмін // Режим доступу: http://pidruchniki.ws/18211001/ekonomika/ponyattya_zmist_franch_ayzingu.

Романчук Катерина Васильевна, Остапчук Наталья Анатольевна, Котенко Инна Владимировна ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ФРАНЧАЙЗИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Раскрыты особенности организации франчайзинговой деятельности в Украине и определено их влияние на объекты бухгалтерского учета, налогообложения и систему экономических показателей; определено направления использования учетной информации в развитии фирмы-франчайзи.

Ключевые слова: франчайзинг, франчайзинговая деятельность, франчайзи, бухгалтерский учет, анализ.

K. Romanchuk, N. Ostapchuk, I. Kotenko FEATURES OF FRANCHISING ACTIVITY IN UKRAINE AND THEIR IMPACT ON THE SUBJECT OF ACCOUNTING

The features of franchising in Ukraine and determined their effects on accounting, taxation system and economic indicators, established uses of accounting information in the development of firm-franchisees.

Key words: franchise, franchise activities, franchisees, accounting, analysis.

Одержано: 12.06.2014 р.