

Серпенінова Ю.С. Франчайзинг: сутність та порядок відображення в обліку / Ю.С. Серпенінова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Хмельницький – 2014. – № 1. – С. 256-260 (0,43 др. арк.)

УДК 330.341.1

Ю.С. СЕРПЕНІНОВА

Державний вищий навчальний заклад  
«Українська академія банківської справи  
Національного банку України», м. Суми

## ФРАНЧАЙЗИНГ: СУТНІСТЬ ТА ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

У статті досліджено теоретичні аспекти франчайзингових операцій, визначено переваги і недоліки для учасників договору франчайзингу. Проаналізовано підходи науковців до методики відображення франчайзингу в обліку.

Ключові слова: франчайзинг, франчайзер, франчайзі, облік франчайзингу.

YULIYA SERGYIVNA SREPENINOVA

State university "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

## FRANCHISING: ESSENCE AND ACCOUNTING PROCEDURE

**Abstract.** This paper investigates the theoretical aspects of franchise operations, advantages and disadvantages for participants of the franchising agreement. Analysis of scientific approaches to accounting procedure of franchising is given.

Taking into account tendencies of the world economy during the last time in the domestic market increasingly acquires such way of doing business like franchising. However, this concept is relatively new for the Ukrainian economy and insufficient legislatively regulated. The subject of the franchising contract is the sale of the franchise that includes trademarks, training of personnel, production organization experience transfer, finance, consulting and other. Remuneration to the franchiser (royalties) shall be determined by the total amount of sales, and subject to the provisions of the franchise agreement. However, not all aspects of the franchising settled by the law that causes difficulties of franchising accounting.

There are different approaches of the scientists on the allocation of franchising in accounting. We agree with the opinion of the authors that offer to account franchisee in the cost of sales. This is because the use of franchising primarily designed to increase volumes of production sales. The issue of accounting franchising include the following: improvement of the legislation of franchising regulation, coordination of the recording royalties, documentation of these transactions, a reflection of the franchise in the financial statements.

Keywords: franchising, franchisor, franchisee, franchise records.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки суб'єкту малого підприємництва досить складно розпочати новий бізнес, що обумовлено рядом проблем і складнощів: недостатність ресурсів для проведення комплексних маркетингових досліджень, обмеженість знань і практичного досвіду, постійне зростання конкуренції та ін. В таких умовах одним з можливих варіантів створення та розвитку власного бізнесу є використання франчайзингу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження сутності та порядку відображення в обліку франчайзингу знайшли своє відображення в працях багатьох вітчизняних науковців, серед яких: Зимовець В., Зубик С., Короп О., Гнатишин Л. Петришин Л., Височан О.С., Водоп'янова О. та ін.

Так, Зимовець В., Зубик С. [1] у своїх працях акцентують увагу на такій складовій франчайзингових операцій як роялті. Короп О. [2, 3]. Досліджує правові аспекти франчайзингу, а також відображення в обліку даних операцій у франчайзера. Гнатишин Л. Петришин Л. [4] аналізують методика обліку франчайзингу у франчайзера і франчайзі. Височан О.С. [5] надає критичний аналіз існуючих підходів до відображення операцій франчайзингу в обліку. Водоп'янова О. [6] розглядає основні відмінності договору франчайзингу від суміжних з ним договорів, а також особливості податкового обліку франчайзингу.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Не дивлячись на велику кількість ґрунтовних досліджень різноманітних аспектів франчайзингових операцій та їх відображення в обліку, не

достатньо розкритими залишаються питання розкриття методики обліку франшизи та роялті, що обумовлює потребу подальшого розвитку даних питань.

**Мета статті** полягає у дослідженні сутності поняття франчайзинг, а також аналізі існуючих підходів до відображення франчайзингу в обліку.

**Виклад основного матеріалу.** З урахуванням тенденцій світової економіки останнім часом і на вітчизняному ринку все більшого розвитку набуває такий спосіб ведення бізнесу, як франчайзинг. Втім, дане поняття є досить новим для української економіки і недостатньо врегульованим законодавчо. Так, вітчизняним законодавством поняття «франчайзинг» не використовується взагалі. Не має єдності і серед науковців щодо трактування даного терміну (табл. 1)

Таблиця 1

**Підходи науковців до визначення поняття «франчайзинг»**

№	Автор, Джерело	Визначення
1	Зимовець В., Зубик С. [1]	Під франчайзингом розуміють такий спосіб організації бізнесу, при якому один економічний суб'єкт (франчайзер) передає іншому економічному суб'єкту (франчайзі) право на продаж свого продукту або послуг.
2	Короп А. [2]	Практика франчайзингу зводиться до того, що франчайзер (франшизодавець, правовласник) надає франчайзі (франшизоодержувачу, користувачеві виключних прав) ліцензію (франшизу) на заняття певним бізнесом на певній території і протягом певного періоду часу з використанням торгової марки (товарного знаку, фірмового найменування) та інших об'єктів права інтелектуальної власності (у тому числі комерційних таємниць) франчайзера за умови суворого дотримання його вимог щодо ведення бізнесу (якості товарів, послуг та ін.).
3	Гнатишин Л. Петришин Л. [4]	Франчайзинг – це система договірних відносин між підприємствами, при яких одна сторона – франчайзер – від свого імені і під власним товарним знаком надає іншій – франчайзі: право на виробництво або реалізацію визначеного виду продукції; конкретні послуги, передбачені франчайзинговою угодою; право на отримання технічної та організаційної допомоги.
4	Котлер Ф. [7]	Франчайзинг – це договірна угода, що має наступні ознаки: франчайзер отримує відрахування за використання своєї торгової марки чи об'єкта інтелектуальної власності (роялті); франчайзі сплачує початковий внесок за право стати частиною системи; франчайзер надає франчайзі систему ведення бізнесу.
5	Роглев Х.Й. [8]	Франчайзинг – це ліцензійна угода, метод ведення продажів, при якому окремому франчайзі-підприємству надається право надавати послуги під управлінням моделі маркетингу, що розроблена франчайзером.
6	Соковніна Д.М. [9]	Франчайзинг – це особлива форма управління малим бізнесом. Основою франчайзингових відносин є вкладення капіталу у франшизну угоду – ліцензію, що дає можливість використовувати торгову марку більш крупної компанії та реалізовувати її товари або послуги в певному регіоні.
7	Сухорська-Кравець У.Р. [10]	Франчайзинг – це вид господарської діяльності, спрямований на просування товарів та послуг шляхом делегування функцій основної фірми операторам.

З наведених визначень можна стверджувати, що в угоді франчайзингу беруть участь два суб'єкти: франчайзер і франчайзі, а об'єктом франчайзингу є права інтелектуальної власності, що передаються франчайзі на платних умовах.

Як правило, договір франчайзингу передбачає надання дозволу на використання товарного знака у комплексі з передачею комерційних і промислових секретів. Таким чином, з погляду договірних відносин франчайзер – це компанія, яка надає ліцензію на використання свого товарного знака та ноу-хау, а франчайзі – це компанія, яка отримує допомогу в організації ведення бізнесу і сплачує франчайзеру сервісну плату (роялті) за користування цим товарним знаком, ноу-хау та комерційним досвідом франчайзера [4, с. 34].

Предметом договору франчайзингу є продаж франчайзингового пакета (франшизи), що включає в себе торгові знаки, навчання персоналу, передачу досвіду організації виробництва та фінансів, консалтинг та ін. Винагорода франчайзера (роялті) визначається залежно від загальної суми продажів, та з урахуванням положень договору франчайзингу. Схематично порядок організації франчайзингового бізнесу наведено на рис. 1.

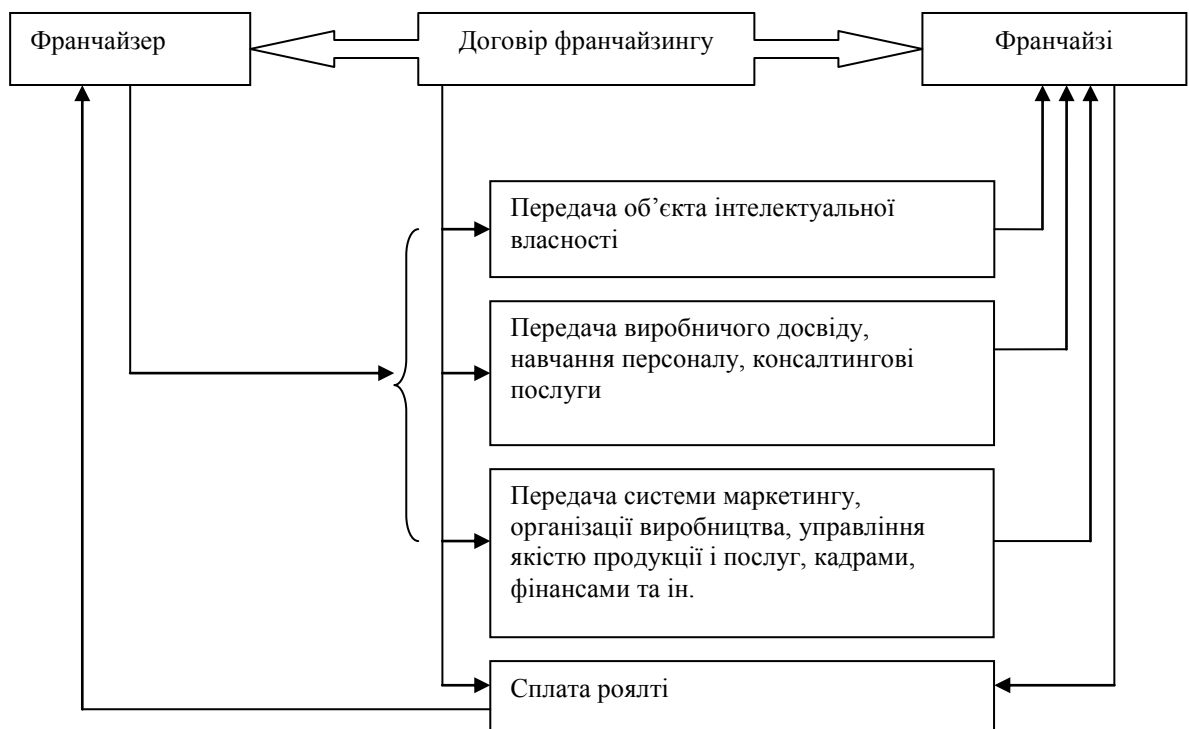


Рис. 1. Порядок організації франчайзингового бізнесу

Зазвичай виділяють три типи франчайзингу [8]:

- виробничий, що передбачає поставку франчайзером основних елементів чи комплектуючих для виготовлення продукції, яка реалізується потім під фірмовою назвою (товарним знаком) головної компанії франчайзера;

- торговий, що являє собою організацію справи, при якій франчайзіат купляє у відомої фірми право на продаж її товарів з її товарним знаком;

- ліцензійний, суть його в тому, що франчайзер, зацікавлений в просуванні свого товарного знаку, видає франчайзіату ліцензію на право відкриття магазинів, кіосків або цілих груп магазинів для продажу покупцям набору товарів і послуг під іменем франчайзера.

Останній вид франчайзингу є найбільш поширеним, адже має комплексний характер, надає ряд переваг як франчайзеру, так і франчайзі. Втім, франчайзинг має не лише переваги, а й недоліки (рис. 2).

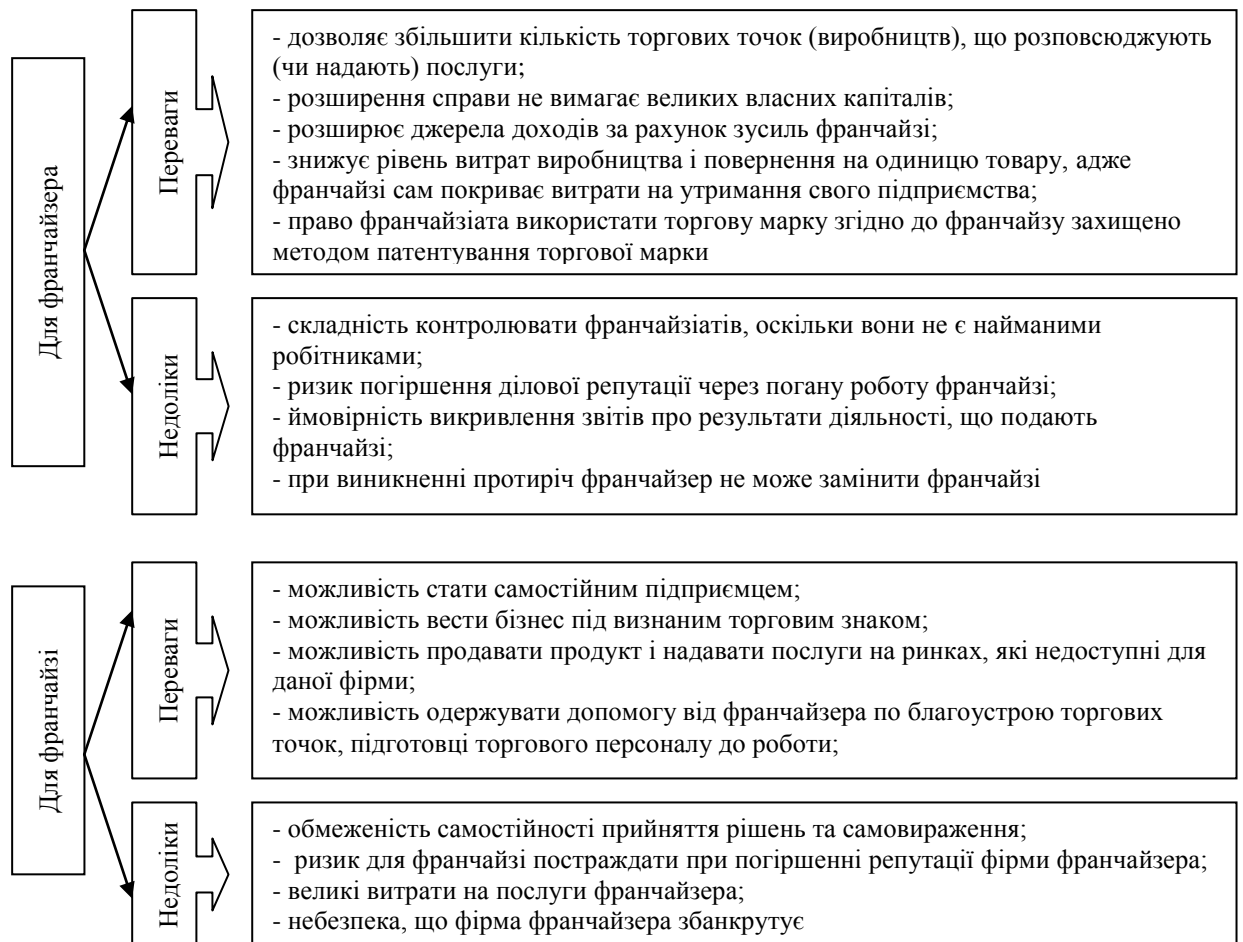


Рис. 2. Переваги і недоліки для учасників франчайзингу

Не дивлячись на певні ризики та обмеженість умов франчайзингу договором, франчайзинг має багато переваг для обох сторін учасників, тому набув досить широкого розповсюдження. Проте, не всі аспекти використання франчайзингу є врегульованими законодавчо, що призводить до складнощів практичного відображення франчайзингу в податковому і бухгалтерському обліку. Така ситуація обумовлює інтерес як науковців так і практиків до облікових питань франчайзингу. При цьому доцільно зауважити, що залежно від виду, умов договору та інших факторів, франчайзинг має в кожній індивідуальній ситуації свої особливості, тому методики відображення даних операцій в обліку можуть відрізнятися.

Щодо обліку операцій у франчайзера, то більшість науковців використовують єдиний підхід, що передбачає облік витрат на створення нематеріального активу з використанням субрахунку субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після завершення капіталізації витрат відбувається включення новоствореного об'єкту інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів. При укладанні договору франчайзингу використовується рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

Височан О.С. пропонує методику облікового відображення відносин франчайзера та франчайзі розглядати в наступних взаємопов'язаних аспектах [5]:

- місце договору франчайзингу як окремого об'єкта обліку в системі управління;
- облік оприбуткування франшизи;
- облік нарахування та сплати паушального внеску та періодичної частини роялті;
- облік взаєморозрахунків, що виникають в процесі передачі франчайзером обладнання, ноу-хау, інтелектуальної власності тощо франчайзі;
- облік гудвілу;

- визнання і списання витрат, пов'язаних із сплатою роялті та ін. витрат, пов'язаних із франчайзингом;  
- облік податку на прибуток та ПДВ, що виникають в процесі здійснення операцій в системі франчайзингових взаємовідносин.

Як правило, такі угоди передбачають як перший разовий внесок, так і регулярні платежі, які можна розподілити на такі, що ідентифікуються з поняттям роялті, і такі, які не можна віднести до їх складу (відрахування у загальний фонд реклами). Якщо згідно з договором франчайзингу встановлено єдиний платіж у фіксованій сумі за використання знака на товари і послуги, а також за рекламну, технологічну та методичну підтримку, то ідентифікувати цей платіж як роялті неможливо, оскільки він включає й інші витрати. З метою правильної класифікації доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку доцільно чітко виділяти у договорах франчайзингу належну до сплати суму роялті за використання знака на товари і послуги, ноу-хау та інші витрати, які не можуть бути віднесені до роялті [1].

Окремої уваги потребує питання відображення франчайзингу в обліку у франчайзі, адже серед науковців не має єдиного підходу щодо відображення таких операцій в білку.

Так, деякі науковці [3, 6] пропонують відображати оприбуткування франшизи з використанням субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Але доцільність використання такого підходу викликає сумніви, адже франчайзі не отримує виключного права на використання торгового знаку (ноу-хау, торгової марки, або іншого об'єкту інтелектуальної власності) франчайзера. Тому включати його до складу нематеріальних активів з подальшим відображенням амортизації на нашу думку не доцільно.

Л. Гнатишин та Л. Петришин досліджуючи облік операцій у франчайзі, стверджують, що франшиза входить до складу нематеріальних активів, оскільки франчайзинговий пакет володіє основними якостями, властивими нематеріальним активам [4], тому пропонують відображати франшизу на рахунку 12 «Нематеріальні активи». При цьому амортизаційні відрахування згідно запропонованої авторами методики відображаються у складі виробничих витрат (на рахунках 23, 91). Втім, на нашу думку, вартість роялті не доречно відносити до складу виробничої собівартості, адже вони не можуть бути включені до конкретного об'єкта витрат.

Інші науковці [5] пропонують відображати всі операційні витрати франчайзі на рахунку 93 «Витрати на збут». Доцільність використання даного рахунку обумовлена тим, що використання франчайзингу перш за все покликане збільшити обсяги реалізації продукції, тому ми погоджуємось з думкою авторів, що пропонують відображати витрати операційної діяльності у франчайзі у складі витрат на збут.

**Висновки.** Таким чином, не дивлячись на достатньо велику кількість публікацій, присвячених різноманітним аспектами франчайзингу, багато питань досі залишаються проблемними. В першу чергу потребує удосконалення нормативно-правова база з регулювання операцій франчайзингу, потребує узгодження методика відображення франчайзингу в бухгалтерському і податковому обліку в частині обліку франшизи і роялті, документування даних операцій та відображення франчайзингу у фінансовій звітності. Вирішення зазначених проблем обумовлює потребу подальшого розвитку досліджень у напрямку облікових аспектів франчайзингу.

## Література

1. Зимовець В. Роялті на вашу голову [Електронний ресурс] / В. Зимовець, С. Зубик // Дебет-Кредит. - № 43. – 2001. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/43/43pr15.html>
2. Короп А. Не так страшен франчайзинг, как его название. Франчайзинг с точки зрения франчайзера [Электронный ресурс] / А.Короп // Бухгалтерия. – N12 (635). – 21 марта 2005. – Режим доступа : <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=882>
3. Короп О. Франчайзинг: облік операцій між резидентами [Електронний ресурс] / О. Короп // Дебет-Кредит. - № 27. – 2008. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1cid03680.html>

4. Гнатишин Л. Суть франчайзингу та відображення його в обліку/ Л. Гнатишин, Л. Петришин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2010. – № 17/2. – С. 33-38.
5. Височан О.С. Франчайзинг в туризмі: проблеми в обліковому відображенні [Електронний ресурс] / О.С. Височан // Національний університет —Львівська політехніка. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16471/1/266-Visochan%20-453-454.pdf>
6. Водоп'янова О. Бухгалтерський облік у франчайзі [Електронний ресурс] / О. Водоп'янова // Режим доступу : <http://fingal.com.ua/content/view/1268/35/1/3/>
7. Котлер Ф. Маркетинг-менеджмент / Ф. Котлер. – СП.б, 2004. – 800 с.
8. Роглев Х.Й. Основи готельного менеджменту: навчальний посібник / Х.Й. Роглев. – К. : Кондор, 2005. – 408с.
9. Соковніна Д.М. Франчайзинг на ринку інтелектуальної власності в Україні / Д.М. Соковніна // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.-Хмельницький. – 2005. - №6, Т.1 - С. 108-111.
10. Сухорська-Кравець У.Р. Франчайзинг як вид інноваційної діяльності підприємств в Україні / У.Р. Сухорська-Кравець // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.-Хмельницький. - 2005. - №2,Т.1 -С. 236-239.

#### References

1. Zimovets V., Century Royalties on your head, Debit-Credit, 2001, № 43, URL <http://dtki.com.ua/debet/ukr/2001/43/43pr15.html>
2. Carp A., Not so bad franchising as its name. Franchising from the point of view of the franchisor, Accounting, 2005, №12 (635). URL <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=882>
3. Carp A., Franchising: accounting for transactions between residents, Debit-Credit, 2008, № 27, URL <http://dtki.com.ua/show/1cid03680.html>
4. Gnatishin L., Essence and accounting of franchising, Bulletin of the Lvov national agrarian University. Series: Economics of AIC, 2010, № 17/2, pp. 33-38.
5. Visochan A.S., Franchising in tourism: problems in accounting, Lviv Polytechnic national University, URL <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16471/1/266-Visochan%20-453-454.pdf>
6. Vodopyanova O., Accounting of franchisees, URL <http://fingal.com.ua/content/view/1268/35/1/3/>
7. Kotler F., Marketing-management, St. Petersburg, 2004.
8. Roglev H. J., Fundamentals of hotel management, Kyiv, Condor, 2005.
9. Sokovina D.M., Franchising in the intellectual property market in Ukraine, Bulletin of the Khmelnytsky national University. Economic science, 2005, № 6, Vol. 1, pp. 108-111.
10. Syhorska-Kravets U.R., Franchising as a type of innovative activity of enterprises in Ukraine, Bulletin of the Khmelnytsky national University. Economic science, 2005, № 2, Vol. 1, pp. 236-239.