

ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА

з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»

на тему:

**«Історія розвитку бухгалтерського обліку в
одній із зарубіжних країн»**

Студента (-ки) 3-о курсу групи ОБС-31

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»

_____ Боднарчук Х.Б. _____

(прізвище, ім'я)

Науковий керівник: Гудзь Н.В.

_____ (посада, вчене звання, науковий ступінь,

_____ прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

(підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ.....	3
1. Етапи розвитку бухгалтерського обліку у Франції.....	6
2. Характеристика континентальної моделі обліку	11
3. Будова плану рахунків Франції, амортизація, облік фінансових результатів.....	14
4. Особливості формування фінансової звітності у Франції.....	21
5. Висновок.....	28
6. Список використаної літератури.....	30

Вступ

Актуальністю теми є те, що в даний час вагоме значення набуває вивчення і аналіз міжнародної системи бухгалтерського обліку, стандартів, рекомендацій та положень міжурядових, професійних і профспілкових організацій світу.

Серед тих причин, що зумовили вивчення порівняльної фінансової звітності, можна виділити наступні. По-перше, історичний аспект. Є ряд країн, які зробили досить вагомий внесок у розвиток бухгалтерського обліку. Так, в XIV-XV ст. лідерами в цій галузі були італійські міста-держави, що розповсюдили "італійський метод подвійної бухгалтерії" спочатку на решту Європи, а потім і на весь світ. Починаючи з XIX ст. на розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку значний вплив робить Великобританія, особливо Англія і Шотландія. США відіграють у наш час все вагомішу роль в області обліку.

Друга причина вивчення порівняльної фінансової звітності зумовлена процесами інтеграції, освіти всесвітнього господарства. Для сучасного рівня економічної інтеграції характерна інтернаціоналізація економічного життя, насамперед у сфері виробництва. Значне збільшення міжнародної торгівлі після Другої світової війни викликало розвиток транснаціональних корпорацій, які відіграли головну роль у поширенні технології бухгалтерського обліку з однієї країни в іншу.

Багато питань обліку стали розглядатися в міжнародному аспекті, інтернаціоналізація бізнесу призвела до того.

Безсумнівним, досить значущим чинником необхідності вивчення порівняльної фінансової звітності подаються ті можливості вдосконалення тієї або іншої системи бухгалтерського обліку, що дають зіставлення

облікових систем. Ще зовсім недавно спостерігалася тенденція до вивчення проблем бухгалтерського обліку тільки в національних рамках, і приділялося не виправдано мале значення практиці інших країн, тим самим як би ігнорувалася той факт, що ряд бухгалтерських методів і прийомів запропонованих, але не практикувалися в даній країні, часто використовувалися в інших.

Величезне зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн із різним ступенем розвитку є найхарактернішою закономірністю сучасного світу. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи і характер економічного та соціального розвитку, загальний економічний і політичний стан, тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин – безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва і формування ринку.

Відображення міжнародних економічних відносин передбачає вивчення, узагальнення й аналіз міжнародної системи обліку і звітності, стандартів, рекомендацій і положень міждержавних та професійних організацій в певних країнах.

Таким чином, вивчення систем бухгалтерського обліку та звітності зарубіжних країн зумовлює потребу переосмислення критеріїв формування облікової та звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, порядку їх визнання та оцінки, а також встановлення взаємозв'язку між елементами фінансової звітності. Приділено надзвичайно багато уваги в економічній літературі проблемі більшої забезпеченості користувачів надійною і своєчасною фінансовою інформацією. Про це свідчать наукові праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Не дивлячись на спроби трансформації національних систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, все ж таки залишаються великі різниці в системах бухгалтерського обліку навіть в

країнах з розвиненою ринковою економікою. Бухгалтерська практика, яка застосовується в більшості зарубіжних країн, відрізняється використанням положень принципу обачності, принципу балансової вартості і фіскальних законів.

Будова системи бухгалтерського обліку – це не лише сукупність елементів, пов'язаних між собою, об'єднаних в єдине ціле і таких, що надають інформацію про стан та рух активів та пасивів підприємства, характер, а також результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Її структура залежить і від впливу зовнішніх факторів, що є множиною тих елементів системи та їх суттєвих властивостей, які не виступають частинами системи обліку, але зміни будь-якого з яких можуть спричинити зміни в стані облікової системи. і, звичайно, сама система може вплинути на зовнішнє середовище, тобто на інші системи. Все це призводить до виникнення відмінностей однієї національної системи від іншої.

Тому в цій роботі ми розкриємо історію розвитку бухгалтерського обліку у такій країні, як Франція.

1. Етапи розвитку бухгалтерського обліку у Франції

Французьке бухгалтерське законодавство має досить довгу історію. У Франції "планова" система бухгалтерського обліку була запроваджена німцями в період окупації під час Другої світової війни, але потім французький уряд переконався в її доцільності і не відмовився від неї, вважаючи корисною.

Французька бухгалтерська система розвивалася в міру формування бухгалтерського законодавства. Родоначальником його можна назвати Кольбера - великого міністра Людовіка XIV, який видав у 1673 р. Комерційний кодекс. Цей кодекс включав розділ, в якому формулювалися правила ведення бухгалтерських документів. Розвиток цієї справи відобразив Кодекс Наполеона, який мав вплив і на інші країни.

Організаційний етап розвитку і удосконалення бухгалтерського обліку в цілому характеризується державною стандартизацією бухгалтерського обліку, яка привела до появи і розвитку національних планів рахунків у Франції у 1947 р. Основним внеском в розвиток обліку на цьому етапі є поділ бухгалтерії на дві: фінансову і аналітичну; і поява принципів управлінської бухгалтерії, яка вирішувала тактичні проблеми управління на основі визначення і аналізу результатів по центрах діяльності, широкого використання в фінансовій і управлінській бухгалтеріях планів показників: стандартів, норм, кошторисів.

Тепер бухгалтерське законодавство у Франції здійснює Національна рада з бухгалтерії, що створена в 1957 р. Це незалежна організація, яка працює в тісній взаємодії з міністерствами економіки, фінансів і бюджетів і одночасно незалежний від них.

Основні цілі НСБ підготовка норм бухгалтерської справи, форм бухгалтерських документів; координація проведення досліджень і навчання бухгалтерської професії. Бухгалтерська справа регулюється Торговим кодексом, Законом про виробничо-торговельних компаніях 1966 р., Законом про національні компанії 1970 р. і податковим законодавством. Так склалося, що юридична сутність французької бухгалтерської системи базується на торговому та податковому законах. Бухгалтерський облік у Франції жорстко контролюється державою, а правила складання звітності для французьких організацій розроблені таким чином, щоб формувати вхідну інформацію для національної системи рахівництва, за допомогою якої держава контролює економіку. Важливе значення має загальний план ведення бухгалтерії, прийнятий у 1982 р.; з наступного року він став обов'язковим для всіх.

Роль держави в регулюванні бухгалтерського обліку у Франції виразилася в створенні ряду державних і спеціалізованих організацій, що беруть безпосередню участь в регламентації обліку.

Державною організацією, що визначає нормативно-правову базу національного бухгалтерського обліку, є орган законодавчої влади - Парламент Франції.

Найважливішою спеціалізованою організацією в області бухгалтерського обліку у Франції є Національна рада з бухгалтерського обліку, створений як консультативний орган при Міністерстві економіки, фінансів і промисловості. У його завдання також входить координація і практичне впровадження розробок у галузі обліку; вжиття заходів щодо вдосконалення бухгалтерського обліку в інтересах галузевих об'єднань; консультування з питань обліку в промисловості, торгівлі, сфері послуг, страхування, сільському господарстві тощо Головним досягненням Національної ради з бухгалтерського обліку є розробка та впровадження в дію національного Загального плану рахунків Франції (Plan comptable general, далі PCG).

Завданням галузевих комітетів є розв'язання суперечностей між загальними правилами бухгалтерського обліку та потребами компаній різних галузей. У функції комітетів також входить розробка галузевих планів рахунків. Координація діяльності галузевих комітетів покладено на Національну раду з бухгалтерського обліку.

Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік у Франції, це Комерційний кодекс; Трудовий кодекс; Загальний Податковий кодекс; PCG; Закон про бухгалтерський облік; Декрет про застосування закону про бухгалтерський облік.

Всі французькі компанії ведуть бухгалтерський облік на основі PCG, але форму бухгалтерського обліку вони вибирають самостійно. Згідно з положенням, передбаченому PCG, обліковий запис (реєстрація в журналі) робиться на основі стандартизованих і уніфікованих первинних документів. У разі відсутності таких виправдувальних документів облікові записи не можуть розглядатися як достовірні.

Правилами ведення обліку встановлені як обов'язкові бухгалтерські облікові реєстри (реєстраційний журнал, головна книга, касова книга), і що носять рекомендаційний характер (книга перевірочних балансів, складська книга, книга рахунків постачальників, книга термінових платежів). Їх число і форма варіюються залежно від організації бухгалтерського обліку на підприємстві, розмірів, структури та характеру діяльності підприємства, а також передбаченої облікової політикою форми бухгалтерського обліку. У компаніях Франції застосовуються різні форми або облікові системи, бухгалтерського обліку, які характеризуються кількістю застосовуваних облікових реєстрів, їх призначенням, змістом, побудовою, послідовністю і способами записів в них, співвідношенням синтетичного та аналітичного обліку.

Всі вживані форми бухгалтерського обліку можуть бути зведені до наступних основних типів, кожен з яких може мати кілька варіантів:

- Класична, або італійська (її різновид - форма «журнал-головна книга»);
- Централізована (французька);
- Система ваучерів

Електронна обробка облікової інформації та складання регістрів за допомогою спеціалізованих бухгалтерських програм на комп'ютерах у Франції розглядається не як особлива автоматизована форма обліку, а лише як особливий метод обробки даних, заснованих на перерахованих вище формах.

Покращена класична форма передбачає використання трьох облікових регістрів: хронологічного журналу; головної книги; перевірного балансу, що дає відомості про фінансове становище підприємства оперативно. Централізована бухгалтерія застосовується на багатьох французьких підприємствах, в тому числі великих, та складається з наступних етапів:

- Ведення спеціальних допоміжних журналів і аналітичних рахунків на основі первинних документів;
- Перенесення підсумків допоміжних журналів до зведеного Журналу, потім в головну книгу синтетичних рахунків в кінці місяця;
- Складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках;
- Складання перевірного балансу;
- Перевірка правильності записів шляхом зіставлення підсумків записів по синтетичних і аналітичних рахунках, по допоміжному і зведеному журналі.

У результаті цих операцій складається баланс та рахунки результатів (це основні звітні документи). Головна риса цієї форми обліку - відділення

аналітичного обліку, який розглядається в якості допоміжного, від синтетичного обліку або, як його називають французькі фахівці, періодичного централізованого обліку.

Система ваучерів не включає допоміжних журналів та книг, а передбачає використання лише обов'язкових, передбачених законодавством, і надає велике значення угрупованні та зберігання виправдувальних документів. Бухгалтерська запис при такій системі може бути замінена відповідною угрупованням виправдувальних документів. Ваучери відповідають допоміжним журналів. При застосуванні системи ваучерів зменшується число бухгалтерських записів, зростає значення головної книги. Підсумкові суми кожного ваучера переносяться в облікову картку, в якій відбивається синтетична бухгалтерська запис. На основі інформації облікових карток складається головна книга, перевірочний баланс і зведені звітні документи. Система використовується у невеликих французьких компаніях.

У бухгалтерському балансі міститься інформація про фінансове становище компанії, необхідна для оцінки економічних ресурсів, фінансової структури компанії, її ліквідності та платоспроможності, а також для оцінки здатності компанії адаптуватися до змін в економічних процесах країни.

2. Характеристика континентальної моделі обліку

Кожна країна має свої історичні, культурні, економічні, політичні, релігійні особливості. Бухгалтерський облік різноманітних країн також відрізняється. В процесі розвитку господарських відносини в кожній країні формувалися певні національні особливості ведення бухгалтерського обліку. Чинниками формування різноманітних систем обліку є особливості міжнародних соціально-економічних відносин, вплив інфляційних процесів, склад інвесторів, кредиторів. Бухгалтерський облік визначає середовище, в якому він функціонує. Кожна країна має свою історію, цінності, політичну систему. Те саме можна сказати і про бухгалтерський облік. Принципи його організації в різних країнах значно відрізняються між собою. Ці відмінності зумовлені як існуванням різних форм господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних та ін.). Водночас певна подібність “навколишнього середовища” в двох різних країнах, як правило, зумовлює багато спільних рис у системах бухгалтерського обліку, що ними застосовуються.

Отже, якщо вважати ідею впливу «навколишнього середовища» на систему бухгалтерського обліку правильною, то країни з подібними соціально-економічними умовами та системи обліку повинні мати багато спільного.

Бухгалтерський облік — це мова бізнесу. Якщо бізнес здійснюється у рамках окремо взятого підприємства, то дані бухгалтерського обліку використовуються для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень. Тому неможливо переоцінити значення повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства при вирішенні поточних та перспективних

господарських проблем. Для прийняття правильних управлінських рішень навіть на рівні підприємства повинні використовуватись дані, які відповідають певним правилам, вимогам та нормам, що є зрозумілими та прийнятними для користувачів. Зокрема, щоб порівняти, наприклад, фінансові результати, досягнуті у попередньому та поточному звітних періодах, необхідно використовувати лише порівнянні відповідні показники, тобто такі, які визначені за єдиною методологією з використанням однакових баз розрахунку, критеріїв та правил.

Класифікація моделей обліку сприяє більш точному визначенню подібних і відмінних характеристик щодо ведення обліку і подання інформації у фінансовій звітності в різних країнах світу. В економічній та обліковій літературі, зокрема, в більшості випадків зустрічається класифікація моделей обліку за суб'єктивно-географічною ознакою. Тому можна виділити такі облікові моделі, які сформувались в процесі історичного розвитку системи бухгалтерського обліку:

- британо-американська;
- інтернаціональна
- південно-американська;
- ісламська;
- континентальна

Франція належить до континентальної моделі, згідно з якою бізнес, виробнича діяльність тісно пов'язані з банками, які переважно задовольняють фінансові запити компаній. Цієї моделі дотримуються у більшості країн Європи і в Японії. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є вагомим завданням обліку, навпаки, облікова політика спрямована передусім на задоволення вимог уряду, зокрема щодо оподаткування згідно з національним макроекономічним планом. Крім

цього, уряди країн вимагають публікувати деяку інформацію про компанії, тому останні змушені готувати детальну фінансову звітність, проте в менш деталізованому вигляді, ніж це потрібно для захисту інтересів кредиторів. Родоначальниками континентальної моделі бухгалтерського обліку є країни континентальної Європи, Японія, Єгипет. Європейська комісія видала четверту й сьому директиви, що уніфікують фінансову звітність країн Європейського союзу. Особливістю європейської моделі є те, що історична основа законодавства ряду країн - норми римського права, зокрема кодекси і закони. У відповідності з цією моделлю активи і зобов'язання також оцінюються за первісною вартістю. Звітність в першу чергу націлена на відповідність вимогам фіскальних органів, головним користувачем в даній моделі виступає держава з метою збору податків.

У групу країн континентальної моделі входять, Бельгія, Австрія, Німеччина, Греція, Єгипет, Норвегія, Португалія, Італія Франція, Швейцарія, Швеція, Японія та інші.

Отже, континентальна модель використовується в країнах зі стабільною політичною системою, розвинутою економікою та має такі особливості: фінансовий звіт направлений на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня.

3. Будова плану рахунків Франції, амортизація, облік фінансових результатів

Національний план рахунків (PCG) є однією зі специфічних рис нормативного регулювання бухгалтерського обліку у Франції. Це - документ, що містить уніфікований план рахунків, стандартні форми бухгалтерської звітності, інструкції та рекомендації по її складанню, а також щодо заповнення та подання рахунків і приміток до них. Основні завдання плану рахунків зводяться до стандартизації:

- Способів подання організаціями даних про їх активи і пасиви, фінансовому положенні і фінансовому результаті. Розробка і розповсюдження PCG є обов'язком Національної ради з бухгалтерського обліку. PCG складається з трьох титулів, кожен з яких поділений на глави.

- Організації системи бухгалтерського обліку на рівні окремих організацій, загальних облікових понять та бухгалтерських записів, а також характеру їх впливу на активи і пасиви, фінансовий стан і фінансовий результат;

Перший титул «Загальна систематизація, термінологія, звід рахунків» включає три розділи. Перший розділ розкриває загальні принципи, на яких ґрунтується PCG. У ній викладені систематизація стандартів бухгалтерського обліку, вимоги до організації ведення бухгалтерського обліку та комп'ютерної обробки облікових даних. PCG передбачає відповідну організацію ведення бухгалтерського обліку для забезпечення повноти відображення і коректності обробки інформації. План рахунків окремої організації складається на основі плану, затвердженого

PCG, та складений досить детально, щоб забезпечити відповідність французьким бухгалтерським стандартам.

У другому розділі представлені визначення і тлумачення 183 термінів. Цей список не повною мірою охоплює терміни фінансового обліку і не є вичерпною термінологією PCG. Він являє собою набір окремих понять, що використовуються в управлінському і фінансовому обліку. Третя глава присвячена склепіння рахунків: класифікації рахунків в загальному зводі, організації плану рахунків та переліку рахунків. Склепіння та план рахунків, які використовуються в PCG, організовані за десятковою системою. У PCG включено повний список рахунків по кожному однорозрядною і двухразрядний класу основного зводу, в послідовності номера рахунку із зазначенням його найменування. Плани рахунків окремих організацій відповідають схемі, встановленої PCG. Передбачено три рівні використання плану рахунків: скорочений, стандартний і розширений (табл. 1). Що стосується рахунків, надрукованих чорним шрифтом, то організації повинні використовувати номер, заголовок і опис рахунки, зазначені в PCG. Більш деталізовані рахунки і субрахунки можуть використовуватися за умови, що вони відповідають порядку класифікації, встановленої загальним планом рахунків.

Другий титул «Фінансовий облік» складається з чотирьох розділів. У першому розділі викладені правила оцінки облікових об'єктів та визначення результатів операційної діяльності. Хоча PCG визнає кілька можливих способів оцінки для цілей фінансового обліку, базовим методом є метод історичної вартості.

Другий розділ висвітлює порядок функціонування рахунків та правила складання звітності. Наведено докладне тлумачення призначення і способів використання різних рахунків. Пояснення даються послідовно до класів рахунків і по кожному з однорозрядних, двухразрядний і трехразрядного

підкласів. Коментарі обмежуються тими рахунками, щодо яких однозначно визначено, що порядок їх застосування не може бути обраний організацією самостійно. Вказані обов'язковий складу річної звітності, правила складання та подання окремих рахунків. Додаються типові формати звітів (за стандартною, скороченої і розширеної формах), включаючи таблиці і схеми для складання приміток до звітності.

У третій главі наведені правила обліку специфічних операцій. Розглядаються, зокрема, питання включення активів і пасивів іноземного відділення або представництва в баланс головної компанії, обліку матеріалів, отриманих у результаті розбирання машин і устаткування, прибутків і збитків, що класифікуються як незвичайні (екстраординарні) та ін.

Таблиця 1

Види індивідуальних планів рахунків по РСГ

Види планів рахунків	Види рахунків	Найменування організацій
Скорочений	Рахунки, надруковані жирним чорним шрифтом	Для малих організацій, показники яких не перевищують встановлених критеріїв
Стандартний	Рахунки, надруковані чорним шрифтом	Мінімум, необхідний для середніх і великих організацій
Розширений	Всі рахунки, надруковані чорним шрифтом, плюс більш деталізовані рахунки, позначені синім шрифтом	Для організацій, що бажають полегшити аналіз бухгалтерської інформації

У четвертому розділі розглянуто методологію консолідації. Викладено правила консолідації, зокрема, визначення гудвілу при поглинанні компанії, оцінки активів і пасивів, відображення відкладених податків, перерахунку статей в іноземній валюті та ін Розглянуто взаємозв'язок між цими правилами і загальними обліковими принципами, а також вимоги до подання консолідованої звітності.

У третій титул «Управлінський облік» входять п'ять голів. Глава А визначає поняття управлінського обліку, ціни, продукції, витрат і витрат, а також цілі управлінського обліку. У ній розглянуто, яким чином відбувається відбір витрат для аналізу в залежності від видів діяльності організації, показано зв'язок між управлінським та фінансовим обліком. У главі У викладено концептуальні засади та сфера застосування економічного аналізу, а також функціональна класифікація центрів витрат. Глава З роз'яснює використання дев'ятого класу рахунків, який зарезервований для управлінського обліку, стосовно до потреб організації. Предметом розгляду глави Про стали підходи до виділення видів діяльності, визначення собівартості та центрів прибутку, обліку запасів. Показані відмінності в обліку витрат для цілей фінансового й управлінського обліку. Розглянуто порядок коригування витрат у зв'язку з відхиленням фактичних показників від нормативних. У розділі Е продемонстровано взаємозв'язок між даними управлінського обліку і підходами до контролю, а також шляхи використання облікової інформації в процесі прийняття рішень. Викладено концептуальні підходи до виділення різних типів витрат, обліку на основі стандартних витрат, складання бюджету. Таким чином, для Франції характерні високий рівень стандартизації бухгалтерського обліку і докладна методична проробка нормативних документів з бухгалтерського обліку.

Щоб фінансова звітність відображала фінансовий стан організації і її господарські операції на основі концепції «достовірного та сумлінного подання», бухгалтерські рахунки згідно РСГ повинні в обов'язковому порядку відповідати умовам повного і точного застосування бухгалтерських правил з урахуванням принципу обачності, який передбачає запобігання ризиків віднесення до майбутніх періодів поточних невизначеностей, здатних обтяжити активи і пасиви, а також прибутки і збитки організації. Принцип відповідності передбачає суворе дотримання діючих правил і процедур, а точне застосування бухгалтерських правил означає добросовісне застосування цих правил і процедур відповідно до розуміння зазначених правил відповідальними за ведення обліку особами, яке вони мають формувати, виходячи з наявності і суттєвості операцій, подій та обставин.

Бухгалтерський облік має відображати та класифікувати інформацію, необхідну для досягнення його цілей, в тій мірі, в якій інформація може бути кількісно оцінена, зокрема:

- Бухгалтерська інформація повинна дозволяти користувачам мати достовірне, недвозначне і повне уявлення про угоди, події й обставини

- Інформація про основні угодах повинна бути негайно відображена в обліку, щоб вона могла бути своєчасно використана;

- Послідовність бухгалтерської інформації за ряд фінансових років передбачає безперервність у застосуванні правил та процедур. Будь-який відступ від принципу послідовності має бути пояснено шляхом звернення до більш якісної інформації: у разі модифікації облікових правил у періоді, коли відображається така зміна, поряд з інформацією, підготовленою на основі нових облікових правил, слід показати всяку доречну інформацію про бухгалтерські ефекти, пов'язані з зазначеною модифікацією.

Викладені принципи побудови французької бухгалтерії можна підрозділити

на традиційні і зумовлені приєднанням до нормативної бази Європейського Союзу.

Амортизація

У Франції, також використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.

Комерційна амортизація за індивідуальними рахунками у Франції включається до результату по звичайних операціях, тоді як додаткові суми амортизації в цілях оподаткування включаються до складу екстраординарних операцій. При консолідації, як правило, відображається тільки комерційна амортизація. Найбільш розповсюджений строк знецінення складає 20–30 років для будівель та споруд, 10 років — для основних виробничих засобів і для обладнання та 5 років — для транспортних засобів. З 1960 р. у Франції дозволяється використання методу прискореного списання вартості.

Цікавим моментом є те, що у Франції виручка від реалізації основних засобів відноситься на доходи екстраординарної діяльності.

Облік фінансових результатів

Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається двома способами за даними фінансової бухгалтерії:

- а) у вигляді бухгалтерського рахунку в дебеті відображається споживання підприємства, тобто витрати, а в кредиті - випуск продукції, тобто реалізація.;
- б) лінійним, коли зіставляється випуск товарів із минулими витратами та відображається новостворена вартість загальною сумою з наступною її деталізацією;

За французьким варіантом загальний результат роботи підприємства визначається шляхом підсумовування експлуатаційних, фінансових та надзвичайних витрат.

Експлуатаційними є види діяльності, що передбачені статутом підприємства: виробнича, будівельна, транспортна, торговельна, постачальницько-збутова та ін.

Фінансовою є діяльність, пов'язана з фінансовим і банківським обслуговуванням підприємства (випуск акцій, фінансова участь у діяльності підприємств, надання та отримання кредитів).

Надзвичайною є діяльність за операціями довготривалого характеру, як правило, від 2 до 5 років (наприклад, реалізація основних засобів, авторського чи орендного права).

За кожним із видів діяльності проводиться зіставлення витрат із випуском і продажем (реалізацією) та визначення фінансових результатів.

Основними особливостями визначення фінансового результату методом «витрати — випуск» є:

- точне визначення новоствореної вартості за даними фінансової бухгалтерії;
- за даними фінансової бухгалтерії розроблення матриці «витрати — випуск» і на її основі визначення новоствореної вартості;
- визначення фінансового результату роботи підприємства без обчислення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої та реалізованої продукції.

У результаті цього значно знижується трудомісткість бухгалтерських робіт, підвищується оперативність і посилюється контроль фінансових органів.

4. Особливості формування фінансової звітності у Франції

У бухгалтерському обліку Франції до звітності пред'являються обов'язкові вимоги, встановлені законодавством. Вона повинна відповідати Бухгалтерському Акту, Декрету 1983 і Четвертій Директиви. Баланси окремих організацій у порівнянні з консолідованими більш деталізовані і складаються за встановленим форматом. Класифікація фінансових рахунків зводиться до виділення двох класів балансових елементів: активів, що показують величину інвестицій в організацію; акціонерного капіталу і зовнішніх пасивів, показують їх фінансування.

У свою чергу, інвестиції поділяються на оборотні та необоротні активи, а джерела фінансування - на поточні та довгострокові. Виходячи з даних індивідуальних рахунків, розраховуються податкові зобов'язання. У 1986 р. в систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку Франції були внесені зміни з урахуванням Сьомої Директиви, що стосуються складання консолідованої звітності (раніше звітність складалася тільки для окремих організацій), у зв'язку з розвитком національного ринку цінних паперів і встановленням специфічних вимог до звітності для організацій, що включаються до лістингу.

Впровадження в дію національну систему розпоряджень цієї Директиви було досить специфічним. По-перше, хоча припис показувати всі відрахування, необхідні для цілей оподаткування, залишилося в силі для звітності індивідуальних організацій, останні є вільними у прийнятті рішення

щодо включення показників індивідуальних рахунків в консолідовану звітність. По-друге, звітність групи компаній не обов'язково повинна відповідати французьким обліковими принципами. Вона може бути складена за обліковими правилами, прийнятим на інших фінансових ринках. Компанії, які здійснюють господарську діяльність на ринках іноземних держав, мають право складати звітність групи за правилами відповідного ринку.

Отже, практика ведення бухгалтерського обліку об'єднаними компаніями є різноманітною через відсутність формалізованих вимог. Компанії, які складають консолідовану звітність, в більшості випадків роблять це на добровільній основі і, отже, використовують ті облікові правила, які здаються їм більш зручними.

Проте свобода вибору облікових методик не означає, що у Франції відсутнє регулювання консолідації. До тих обов'язкових вимог належить, зокрема, правило, що визначає, що компанії, над якими материнська компанія має винятковий контроль, повинні бути відображені як дочірні компанії в обліку останньої. Винятковий контроль може здійснюватися за допомогою володіння:

- Прямим або відносною більшістю голосів, що становить 40%, якщо жоден з партнерів або акціонерів не має більшої частки (у відсотках);
- Прямим або відносною більшістю голосів;
- Контролюючим впливом, який є результатом угоди про управління або іншого аналогічного угоди (за умови, що материнська компанія має частку в капіталі дочірньої компанії).

Дочірні компанії, характер діяльності яких істотно відрізняється від материнської компанії, можуть бути враховані методом пайової участі. Асоційовані компанії, на які материнська компанія має суттєвий вплив (при володінні двадцятьма і більше відсотками капіталу), також повинні

проводити консолідацію зазначеним методом. Спільні підприємства використовують метод пропорційної консолідації.

Організація визначається як спільне підприємство, якщо справи веде обмежене число партнерів і рішення приймаються спільно.

Отже, індивідуальні рахунки грають головну роль у формуванні довгострокової інформації про дивіденди та податки, тоді як консолідовані рахунки містять лише додаткову інформацію економічного характеру. До складу річного звіту включаються такі форми: індивідуальні рахунки материнської компанії; управлінський звіт; рахунки групи, якщо такі є; звіт про управління групою; звіт аудитора, призначеного за законом; звіт про напрями використання прибутку, запропонований на розгляд на щорічних загальних зборах акціонерів, а також їх резолюція на запропонованому варіанті розподілу прибутку.

Консолідована звітність складається зі звіту про прибутки і збитки, балансу, звіту про зміни капіталу (добровільна розшифровка), а також звіту про рух грошових коштів (він не потрібний для акціонерів, проте багато французькі компанії його публікують).

Форми консолідованих балансу і звіту про прибутки та збитки відповідають вимогам Четвертої Директиви Європейського Союзу. У звіті про прибутки і збитки повинні бути виділені: операційні доходи і витрати; фінансові доходи і витрати; екстраординарні статті; податки. Група компаній складає звіт про зміну акціонерного капіталу, показуючи його динаміку за три роки. Проте ні в балансі, ні в пояснювальній записці до звітності не наводяться відомості про те, як був сформований акціонерний капітал (число випущених акцій, премія на акцію). Більш детальна інформація міститься у звітності материнської компанії.

Консолідований звіт про рух грошових коштів складається непрямим методом з виділенням інвестиційної та фінансової діяльності. У пояснювальній записці до консолідованої звітності детально описуються найменування і місце розташування дочірніх компаній. Згідно французькому законодавству сегментна інформація обмежена оборотами по продуктах і географічних регіонах.

Податковим законодавством визначаються також окремі питання складання звітності у Франції. Зокрема, Декрет про оподаткування містить визначення деяких статей балансу і правил їх оцінки, а також наказує докладати річний баланс і звіт про прибутки і збитки до щорічної податкової декларації компанії.

Звіт про прибутки і збитки за індивідуальним рахунками складається як у вертикальній, так і в горизонтальній формі і показує витрати в залежності від їхньої природи. У Франції, на відміну від Великобританії, не прийнято групувати витрати за їх функціональним призначенням. Рахунки реалізації та фінансового результату складаються таким чином, щоб зробити можливим розрахунок валової величини доданої вартості і валовий операційної діяльності, які служать основою для визначення коштів, отриманих від операційної діяльності. На цих рахунках виділяється за певний період (як правило, за фінансовий рік) рух витрат і доходів, які в сукупності з рахунком прибутків і збитків показують прибуток або збиток, що утворюється в результаті такого руху.

У залежності від розміру організації існує три варіанти подання індивідуальної звітності. Індивідуальні підприємці та невеликі компанії представляють баланс, звіт про прибутки і збитки та коментарі до них у формі одного зареєстрованого документа.

Середні компанії крім балансу, звіту про прибутки і збитки та пояснювальної записки до них становлять формуляр документів компанії,

який містить інформацію про наслідки отримання прибутку або збитку, важливі для користувачів дані про діяльність компанії за 5 років, а також відомості про портфелі цінних паперів.

Великі компанії становлять усі форми основного звіту, а також звіт про здатність до самофінансування протягом фінансового року і діаграму зміни фінансового стану.

Основними напрямками розвитку бухгалтерського обліку у Франції є приведення його у відповідність з поточними змінами в комерційному законодавстві та вироблення більш однакового підходу до консолідації. В обліку більшості великих організацій несподівано з'явилися елементи, пов'язані з традиційної французької облікової практикою, якої вони не слідували в повній мірі, а також натяки на проходження обліковій практиці США і міжнародним стандартам фінансової звітності. Для вирішення цієї проблеми уряд створив спеціальний орган і видало нормативний акт, що підтверджує його функції з регулювання бухгалтерського обліку. Передбачається, якщо створивши окремий інститут для встановлення облікових правил, держава буде послідовно зменшувати свободу вибору методик, які використовуються при складанні консолідованої звітності.

Теоретично це може призвести до ситуації, коли буде заборонено використання американських принципів і наказано беззаперечно слідувати міжнародним стандартам або французьким обліковими правилами. Це повинно привести до послідовності формування та порівнянності облікової інформації консолідованої звітності.

Цілком ймовірно, що в якості альтернативи французьким обліковими принципами будуть застосовуватися тільки міжнародні стандарти фінансової звітності. Проте очікується, що французькі компанії, в даний час

використовують інші облікові принципи, зокрема, американські, зможуть застосовувати їх до 2003 р.

Незважаючи на жорстке державне регулювання бухгалтерського обліку, аналіз окремих національних систем бухгалтерського обліку показав, що у Франції особливо сприятливі умови для фірм. Тому комерційні структури не прагнуть активізувати свою діяльність за кордоном. Процес гармонізації, вирішення проблем узгодженості в бухгалтерському обліку Європейського Союзу (ЄС) зробили і продовжують робити істотний вплив на порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності Франції. Європейська комісія в рамках Європейського союзу розробила і опублікувала низку директив, виконання яких є обов'язковим для учасників ЄС. Реалізація їх положень не тільки дає можливість удосконалювати і гармонізувати облік і звітність Франції, але й полегшує роботу компаній країни. Нижче представлені розроблені Директиви ЄС і їх основний зміст (табл. 2).

Таблиця 2

Номенклатура Директив Європейського Союзу та їх зміст

№ Директиви	Зміст Директиви
1	Ключові положення щодо реєстрації та публікації основної інформації про компанії
2	Порядок створення компаній з обмеженою відповідальністю, підтримка і функціонування їх капіталу
3	Порядок злиття компаній усередині держави - члена ЄС
4	Основні вимоги до способів оцінки, порядку складання та складом звітності, що публікується
5	Основні напрями проведення річного аудиту, забезпечення незалежних аудиторів, оплата аудиторів

6	Склад аналітичної інформації для акціонерних компаній відкритого типу
7	Особливості обліку та звітності в корпораціях, консолідована звітність
8	Підготовка аудиторів та їх професійна компетентність. Етичні норми аудиту
9	Основні питання формування груп компаній. Заходи щодо захисту меншини групи
10	Міжнародне злиття компаній
11	Розкриття інформації про зарубіжні відділення компаній

Таким чином, Директиви ЄС впливають на бухгалтерський облік і звітність Франції тим, що визначають склад звітності та порядок формування показників, а значить, об'єкти бухгалтерського обліку, методику їх обліку та порядок подання у фінансовій звітності. Крім цього Директивами визначені методи оцінки видів майна і зобов'язань, а отже, методики їх обліку. У Директивах визначені методики обліку злиття компаній, подання аналітичної інформації в обліку і звітності, порядок обліку зарубіжної діяльності компаній Франції. Більш того, в Директивах ЄС передбачені варіанти обліку фінансових результатів методом "витрати - випуск», а організації самі вибирають найбільш прийнятний варіант і закріплюють його в обліковій політиці.

Висновок:

У Другій половині XVII ст. Франція стала наймогутнішою державою світу, її облік домінував у Європі. Саме у Франції виник афоризм, який часто цитують зараз: "Облік — це функція управління". Облік розглядався як складова науки про управління окремими підприємствами.

Французьке бухгалтерське законодавство має довгу історію. Ще Комерційний кодекс 1673 р. передбачав розділ, у якому вказувалися правила ведення бухгалтерських документів. Розвиток цієї справи відобразив Кодекс Наполеона, який мав вплив і на інші країни.

Тепер бухгалтерське законодавство у Франції здійснює Національна рада з бухгалтерії, що створена в 1957 р.

Питаннями обліку займається міністерство фінансів, а аудитом - міністерство юстиції. Всі компанії з обмеженою відповідальністю і товариства зобов'язані подавати свої документи для аудиту.

Організаційний етап розвитку і удосконалення бухгалтерського обліку в цілому характеризується державною стандартизацією бухгалтерського обліку, яка привела до появи і розвитку національних планів рахунків у Франція у 1947 р. Основним внеском в розвиток обліку на цьому етапі є поділ бухгалтерії на дві: фінансову і аналітичну; і поява принципів управлінської бухгалтерії, яка вирішувала тактичні проблеми управління на основі визначення і аналізу результатів по центрах діяльності, широкого

використання в фінансовій і управлінській бухгалтеріях планів показників: стандартів, норм, кошторисів.

Франція належить до континентальної системи бухгалтерського обліку, згідно якої бізнес, виробнича діяльність тісно пов'язані з банками, які переважно задовольняють фінансові запити компаній. Бухгалтерський облік регламентований законодавчо.

Характерною особливістю нормативного регулювання бухгалтерського обліку у Франції є наявність затвердженого урядом національного плану рахунків (Plan Comtable General - PCG), який був прийнятий Національною радою з бухгалтерського обліку (CNC) Франції в 1982 р.

У бухгалтерському обліку Франції до звітності пред'являються обов'язкові вимоги, встановлені законодавством. Вона повинна відповідати Бухгалтерському акту, Декрету 1983 р. і 4-й Директиві ЄС. Баланси окремих організацій в порівнянні з консолідованими більше деталізовані і складаються по встановленому формату. В Франції щорічні бухгалтерські звіти складаються з балансу, звіту про прибутки і збитки та коментарів до них.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, В. В. Горецька. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 544с.
2. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1 : навч. посіб. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 928 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : моног. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 324 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. [для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч.посіб. для студентів вищих навчальних закладів] -Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник [8-є вид.] / за ред проф. Ф.Ф Бутинця. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
7. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку/ О. І Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; за заг. ред. В. Б. Захожая. – МАУП, 2003. – 176 с.
8. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник –Львів: "Магнолія-2006", 2009. –744 с.

9. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моног. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
11. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах: підручник/ О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К. : ЦУЛ, 2008. – 432 с.
12. Давидов Г. М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – К. : Знання, 2010. – 623 с.
13. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : підруч. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : Знання, 2009. – 422 с .
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.
15. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту : навч. посіб. – 2-е вид., випр. – К. : Знання, 2004. – 348 с.
16. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.01 1999 р. № 291 // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 6. – 157 с.
17. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94).
18. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
19. Корінько М. Д., Тігаренко Г. Б. Оцінка в бухгалтерському обліку : теорія, методологія, організація : моногр. – К. : Видавництво ТОВ "Клякса", 2009. – 472 с.

20. Кочерга С. В. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: навч. посібник / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 216 с.
21. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
22. Кужельний М.В.,Коцупатрий М.М.,Кірданов М.Г.,Лежненко Л.І.,Примаченко О.Л. Бухгалтерський облік: Навч.метод.посіб. для самост. вивч. дисц. К.:КНЕУ, 2005. 217с.
23. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010.
24. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
25. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. /Лишиленко О. В. – К. : ЦНЛ, 2008. – 219 с.
- 26.Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : моног. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
27. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] - К.: Знання, 2006. – 311 с.
28. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. Зарубіжний досвід. - Київ: Облікінформ, 1997. 144 с..
29. Матвієць С. Відображення зобов'язань у фінансовій звітності і бухгалтерському обліку // Баланс-Агро. – 2007. – № 6. – С. 37-78.
- 30.Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Лєня. – К. : ЦНЛ, 2006. – 696 с.
31. Петруня Н.В. Класифікація активів підприємств з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності // Збірник наукових праць національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 235-242.

32. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.
33. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання – Прес, 2003. – 444 с.