

(вследствие пассивности, они управляются исключительно прямым образом), хотя формулировка проблемы большей частью носит иной характер, в экономической литературе уделяется достаточно внимания. В качестве предмета дальнейших исследований можно предложить инновационный подход к управлению человеческими как приоритетными потоками в сервисной логистике.

1. Аникин Б.А., Родкина Т.А. *Логистика* / Б.А. Аникин, Т.А. Родкина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 408 с. 2. Гаджинский А.М. *Логистика: Учебник*. – 11-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К⁰», 2005. – 432 с. 3. Новиков Д.Т., Соколов И.А. *Логистика туристического предприятия: Учеб. пособие*. – М.: Изд-во Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова, 2006. – 72 с. 4. Крикавський С. *Логістика для економістів: Підручник*. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2004. – 448 с. 5. Чухрай Н., Патора Р. *Інновації та логістика товарів: Монографія*. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2001. – 264 с. 6. Семененко А.И., Сергеев В.И. *Логистика. Основы теории*. – СПб.: Союз, 2001. – 544 с. 7. Чудаков А.Д. *Логистика*. – М.: Изд-во РДЛ, 2003. – 480 с. 8. Кристофер М., Пэк Х. *Маркетинговая логистика*. – М.: Изд. дом «Технологии», 2005. – 200 с. 9. Харрисон А., Ван Хоук Р. *Управление логистикой: Разработка стратегий логистических операций / Пер. с англ.; Под научн. ред. А.Е. Михейцева*. – Днепрпетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 368 с.

УДК 657.221

В. Сопко, С. Андрос

Університет банківської справи Національного банку України, м. Київ

ФІНАНСОВІ ЗВІТИ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ: ДОСВІД ФРАНЦІЇ

© Сопко В.В., Андрос С.В., 2010

Розглянуто вплив інформації фінансової звітності на прийняття управлінських рішень. Проведено аналіз нормативної бази, що регулює систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності у Франції. Встановлено характерні особливості організації національної облікової системи Франції та їх вплив на організацію обліку та звітності. Проаналізовано концептуальні принципи організації обліку та звітності у Франції з урахуванням вимог МСФЗ. Проведено аналіз критеріїв визнання та оцінки статей Балансу і Звіту про прибутки та збитки.

Ключові слова: аналіз, баланс, звіт, облік, оцінка, план рахунків, стандарти, управління

The article reviews the impact of financial reporting information for management decisions. The analysis of the regulatory framework governing the accounting and financial reporting in France. Established the characteristic features of the national accounting system in France and their impact on the organization of accounting and reporting. Analysis of the conceptual principles of accounting and reporting in France with the requirements of IFRS. The analysis of the recognition criteria and evaluation of balance sheet and profit and loss.

Keywords: analysis, balance sheet, report, accounting, evaluation, chart of accounts, standards, management

Постановка проблеми. В Україні триває реалізація програми реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Основною метою цієї програми є формування системи бухгалтерського обліку, адекватної новому типу господарських відносин у вітчизняній економіці, що гармонізується з системами бухгалтерського обліку інших країн з ринковою економікою. Для успішної реалізації реформи вагомим чинником є дослідження та узагальнення досвіду країн Континентальної Європи, в яких підходи до організації системи обліку та звітності історично більшою мірою наближені до вітчизняних, і які, подібно до України, прагнуть здійснити органічний синтез національних традицій і принципів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами та директивами країн-членів ЄС.

Україна і Франція є давніми діловими партнерами в різних сферах суспільного життя, зокрема, в сфері економічного співробітництва, тому досягнення більшої прозорості облікових принципів обох країн є важливим чинником підвищення довіри і розвитку взаємовигідного співробітництва в умовах глобалізації світового господарства. У методологічному плані системи обліку двох країн мають спільні ознаки, при цьому деякі з них виступають як перешкоди у напрямі конвергенції з МСФЗ. Зазначене торкається насамперед переважаючого державного регулювання організації системи обліку, впливу оподаткування на правила відображення показників у

системі обліку. Ж. Рішар зазначив, що у цьому випадку йдеться «не про єдність, а про панування податкового обліку над бухгалтерським» [1].

Постановка проблеми. Розвиток і вдосконалення ринкових відносин у державі неможливі без вивчення, аналізу, теоретичного осмислення та застосування в практичній діяльності світового передового досвіду в області бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Франція, прямуючи в руслі європейської гармонізації, накопичила певний досвід вирішення проблем у напрямі перетворень бухгалтерської облікової системи, з якими сьогодні стикається Україна. Зокрема, до них можна зарахувати формування інфраструктури застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, підвищення ролі професійних і громадських організацій у регулюванні обліку і звітності та розробці національних облікових стандартів. Необхідність пошуку шляхів вирішення зазначених проблем визначили вибір теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Кожній країні притаманні історія, традиції, культурні і духовні цінності, політична система, отже, система обліку. Я.В. Соколов виділяє чотири групи країн, кожна з яких об'єднана певним загальним підходом до формування системи обліку: англійські країни; країни Континентальної Європи; латиноамериканські; інші країни. В країнах Континентальної Європи бухгалтерський облік побудований на принципах, сформульованих державними органами, обов'язковим для усіх господарюючих суб'єктів і ведеться він в інтересах державних регулювальних і податкових органів [2]. Специфікою французької бухгалтерської системи, як відзначає І.В. Кобишан, є її юридична сутність, оскільки усі положення прямо випливають із комерційного і податкового законодавства [3]. Правовий простір такий, що сама наявність норм регулювання не обов'язково означає, що компанії повинні її дотримуватися. Інколи за невиконання певних законодавчих вимог не передбачено навіть штрафних санкцій, інколи не розроблений механізм забезпечення їх дотримання, а в багатьох випадках присутня негласна угода, яка дає змогу окремі положення просто не враховувати [4]. Тобто в практичному аспекті доречним є вивчення досвіду системи бухгалтерського обліку тих країн, де використовується близький до вітчизняного підхід щодо визначення його цілей, завдань, організації.

Цілі статті. Аналіз французької системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, концептуальних основ її організації, правил і принципів, що діють у цій системі, для обґрунтування пропозицій, спрямованих на подальше реформування вітчизняного обліку.

Виклад основного матеріалу. За ступенем регулювання бухгалтерського обліку Франція належить до групи країн з жорстко регламентованою на державному рівні системою обліку. Правила складання звітності для підприємств розроблені в такий спосіб, щоб формувати вхідну інформацію для національної системи рахунків, за допомогою якої держава може здійснювати контроль економіки. Функція держави в регулюванні обліку виявляється через створення державних і спеціалізованих організацій, що беруть участь у його регламентації. Нормативно-правову базу національного обліку визначає Парламент. Спеціалізованою організацією в області обліку є Національна рада з бухгалтерського обліку (НРБ), що створена як консультативний орган при Мінекономіки, фінансів і промисловості. До завдань НРБ належать координація і практичне впровадження розробок у сфері обліку; впровадження заходів з удосконалення обліку в інтересах галузевих об'єднань; консультування з питань обліку в різних галузях промисловості. Розробка і поширення національного Загального плану рахунків (PCG) є обов'язком НРБ. Основними документами, що регулюють облік у Франції, є Комерційний кодекс, Трудовий кодекс, Загальний Податковий кодекс, закон про бухгалтерський облік, Декрет про застосування закону про бухгалтерський облік.

Галузеві комітети займаються вирішенням спірних питань між загальними правилами обліку та потребами компаній різних галузей економіки У функції цих комітетів входить розробка галузевих планів рахунків. Координацію діяльності галузевих комітетів покладено на НРБ. Компанії ведуть облік на основі PCG. Згідно з PCG, обліковий запис здійснюється на основі стандартизованих та уніфікованих первинних документів. Правилами ведення обліку встановлені обов'язкові облікові реєстри (реєстраційний журнал, головна книга, касова книга) і рекомендаційні реєстри (книга перевірок балансів, складська книга, книга рахунків постачальників, книга термінових платежів). Кількість і форма облікових реєстрів варіюється залежно від прийнятої на підприємстві організації обліку, облікової політики та виду діяльності. Використовуються, як правило, такі основні форми обліку: класична чи італійська (книга Журнал-Головна); централізована (французька); система ваучерів. У Франції, на відміну від України, електронна обробка облікової інформації та складання реєстрів за допомогою спеціалізованих комп'ютерних бухгалтерських програм розглядається не як автоматизована форма обліку, а як метод обробки даних. Під час застосування класичної форми обліку використовуються хронологічний журнал, Головна книга, перевіровий баланс (оперативно надає інформацію про фінансовий стан підприємства). Централізована форма обліку включає такі етапи: ведення спеціальних допоміжних журналів і аналітичних рахунків на основі первинних документів; перенесення підсумків допоміжних журналів до зведеного Журналу,

а в кінці місяця в Головну книгу синтетичних рахунків; складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками; складання перевіркового балансу; перевірка правильності записів порівнянням підсумкових записів за синтетичними й аналітичними рахунками, за допоміжними і зведеними журналами. За результатами цих операцій складається баланс і результативні рахунки (основні звітні документи). Зауважимо, специфікою такої форми обліку є відокремлення аналітичного обліку (допоміжного) від синтетичного – періодичного централізованого обліку. Система ваучерів не передбачає застосування допоміжних журналів і книг. Використовуються, як правило, обов'язкові облікові реєстри, перевага надається групуванню і зберіганню підтверджувальних документів, тобто запис замінюється певним групуванням підтверджувальних документів. При використанні системи ваучерів зменшується кількість записів, зростає функція Головної книги. Результативні суми кожного ваучера переносяться в облікову картку, в якій відображається синтетичний запис. На основі даних облікових карток складається Головна книга, перевіркового балансу та зведені звітні документи. Використовується система ваучерів переважно на малих підприємствах.

Баланс надає інформацію про фінансове становище компанії, яка необхідна для оцінки його ресурсів, ліквідності, платоспроможності, здатності компанії адаптуватися до економічних змін. Балансовий звіт являє собою функціональний тип в активі та юридичний – у пасиві. Статті активу розміщуються у міру зростання ліквідності та зведені у три розділи: активи для інвестування (імобілізація); активи експлуатаційної діяльності (запаси, дебітори); високоліквідні активи. Статті пасиву поділені на два розділи: власний капітал (капітали, резерви, прибуток) та боргові зобов'язання (фінансові, соціальні, фіскальні, постачальників). Боргові зобов'язання у балансі класифікуються за походженням (видами), тобто, на відміну від вітчизняного обліку, не існує їх чіткого поділу на довго- та короткострокову заборгованість, але для кожної статті пасиву показується частка зобов'язань, термін погашення якої перевищує один рік. Принципи обліку зобов'язань в умовах конвергенції П(С)БО і МСФЗ були предметом досліджень [5–9]. Конкретизація статей балансу в активі і пасиві залежить від вимог національних стандартів і характеру діяльності компанії. Окремі положення, що стосуються складання фінансової звітності, визначаються податковим законодавством. Зокрема, Декрет про оподаткування включає положення, що визначає окремі статті балансу і правила їх оцінки. Передбачається також додавати річний балансний звіт і Звіт про прибутки та збитки до щорічної податкової декларації компанії.

Під активами розуміються належні компанії ресурси, які повинні принести економічні вигоди у майбутньому, тобто активи мають потенційну можливість прямо або опосередковано сприяти надходженню грошових коштів чи їх еквівалентів у компанію. В окрему категорію постійних активів виділяють нематеріальні активи (НА) – невідчутні активи. До них належать: права, ліцензії, франшизи, патенти, торгові марки, технології, формули, моделі, ескізи, таємниці виробництва, ділова репутація, організаційні витрати тощо. НА може бути визнаний в обліку за умови, коли існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з цим активом, будуть надходити в компанію та вартість активу може бути надійно оцінена. Переоцінка НА, на відміну від правил МСФЗ, не здійснюється (Стандарт 36 «Знецінення активів» дає змогу переглядати первісну вартість НА). У балансі виділяються дві статті основних засобів (ОЗ): нерухоме і рухоме майно. Нерухомість представлена в рядках балансу як земля, будівлі, споруди. Рухоме майно представлено як машини і обладнання, транспортні засоби, меблі. Стаття «довгострокові вкладення» включає капітал на термін більше року: капітальні вкладення; передоплати довгострокових активів; фінансові, інші вкладення. Класифікація фінансових активів згідно з МСФЗ 39 у Франції не прийнята. У балансі вони поділяються на позики; вкладення в акції – цінні папери, облігації, векселі – цінні папери еквівалентні; депозити та доручення; інші довгострокові вкладення. Різні активи (цінності в експлуатації) можуть швидко перетворюватися на ліквідні кошти. Ступінь ліквідності запасів залежить від характеру діяльності компанії та кон'юнктури ринку. До швидко реалізованих цінностей і готівки в балансі належать короткострокова дебіторська заборгованість, грошові кошти в банках і касі, різні види фінансових коштів, інші оборотні кошти. Регулятивні рахунки в активі включають витрати майбутніх періодів.

Пасив балансу відображає джерела фінансування компанії. Розділ капіталу поділяється на підкласи: акціонерний капітал; емісійний дохід; нерозподілений прибуток; резерви, утворені за рахунок прибутку; власний капітал. Відповідно до вимог податкового законодавства і загальнонаціонального плану рахунків в окремій статті пасиву балансу відображаються субсидії на обладнання, отримані від державних і муніципальних органів з метою створення постійних активів. Зобов'язання – поточна заборгованість компанії, що виникає у ході подій минулих періодів, врегулювання якої призведе до вибуття з компанії ресурсів, що містять економічну вигоду. У пасиві особливе місце займає стаття регулюючих рахунків, яка призначена для відображення заздалегідь отриманих доходів за послуги, що будуть надані в наступному звітному періоді (наприклад, попередньо отримана орендна плата). Важливим доповненням до відомостей, що містяться в балансі, є позабалансові доручення, отримані (видані) компанією, які істотно впливають на її стан. Вони включають: доручення за векселями; гарантії; застави; іпотечні застави. Зобов'язання, отримані компанією, враховуються під підсумком активу балансу і відображають її стан по відношенню до третіх осіб, які можуть стати її дебіторами. Зобов'язання, видані компанією, враховуються під підсумком пасиву і показують, на яку суму в компанії збільшиться кредиторська заборгованість. Баланс, складений за типовою формою, включає дані за звітний і попередній періоди.

До складу обов'язкових форм річних звітів входить також Звіт про прибутки та збитки, форма якого включена в Декрет про оподаткування. Звіт містить інформацію про результати діяльності компанії, що необхідна для оцінки потенційних змін в економічних ресурсах, які вона, ймовірно, буде контролювати у майбутньому, а також прогноз спроможності компанії створювати потоки грошових коштів за рахунок наявної ресурсної бази. Характерною особливістю є той факт, що в основі Звіту про прибутки та збитки лежить концепція виробництва, де як за основу береться валова продукція за звітний рік, тобто сума реалізованої, складованої (зміна товарно-матеріальних цінностей у процесі виробництва) та іммобілізованої (спрямованої на власні потреби) продукції. Витрати у цьому випадку пов'язані не лише з формуванням собівартості реалізованої продукції, а й з усією валовою продукцією.

На відміну від вітчизняної систематизації витрат, у Франції витрати класифікуються не за функціями, а за походженням (елементами). При цьому є можливість виявити різні сальдо: валова додана вартість (після того, як з валової продукції віднімається споживання сировини); валовий експлуатаційний прибуток (після вирахування витрат на персонал з доданої вартості); експлуатаційний прибуток (після вирахування амортизаційних відрахувань й інших витрат); поточний прибуток (після вирахування фінансових витрат); чистий прибуток (після відрахування податків). Отже, можливість простежити споживання і розподіл доданої вартості є перевагою форми Звіту про прибутки та збитки Франції. До того ж це призводить до ускладнення розрахунків, оскільки різна за видами продукція, що зарахована до складу валової продукції, оцінюється по-різному: реалізована – в цінах реалізації; складована та іммобілізована – за витратами на виробництво.

До складу обов'язкових форм річних звітів належать й інші форми звітних документів, затверджених в загальнонаціональному Плані рахунків, а також включених до Декрету про оподаткування з доповненнями. Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про зміни у фінансовому стані компанії, яка необхідна для: оцінки інвестиційної, фінансової, операційної діяльності; здатності компанії створювати грошові кошти та їх еквіваленти; потреб компанії у грошових коштах. Звіт про зміни в капіталі переважно складають великі компанії з широкою мережею філій і дочірніх компаній, розташованих за кордоном. Він містить інформацію за три суміжні роки. Мінімальний склад статей Звіту включає чистий і нерозподілений прибуток (збиток), види капіталу й інші статті, що впливають на капітал. Фінансова звітність компаній містить додаткові відомості, що уможливають реально оцінити становище компанії. З цією метою складається програма, що містить облікову політику, яка включає наведені методи обліку, що використовуються під час складання фінансової звітності, та примітки, що містять окремі таблиці та розкриття інформації. Соціальний баланс складають підприємства з чисельністю працівників більше як 300 осіб, який подається до Міністерства зайнятості. Показниками цього балансу є рух працівників за категоріями, заробітна плата, соціальні відрахування, охорона праці, підготовка та умови життя працівників.

Однією з характерних ознак нормативного регулювання обліку Франції є PCG – документ, що містить уніфікований план рахунків, стандартні форми звітності, інструкції і рекомендації до її складання і заповнення та подання рахунків і приміток до них. Основні завдання PCG зводяться до стандартизації: організація системи обліку на рівні окремих підприємств, загальних облікових понять і бухгалтерських записів, характеру їх впливу на активи і пасиви, фінансовий стан і фінансовий результат; способів представлення підприємствами даних про активи і пасиви, фінансовий стан і фінансовий результат. PCG складається з трьох титулів, кожен з яких поділений на розділи. Перший титул «Загальна систематизація, термінологія, Звіт рахунків» включає три розділи. Перша глава розкриває загальні принципи, на яких ґрунтується PCG. Викладена систематизація стандартів обліку, вимоги до організації ведення обліку та комп'ютерної обробки облікових даних. PCG передбачає відповідну організацію ведення обліку з метою забезпечення повноти відображення і коректності обробки облікової інформації. План рахунків окремого підприємства складається на основі PCG. У другій главі наведено терміни, використовувані в управлінському і фінансовому обліку. Третя глава присвячена згурпуванню рахунків: класифікації рахунків у загальному зведенні, організації плану рахунків і переліку рахунків. Зведення і план рахунків, що використовуються в PCG, організовані за десятиковою системою.

Плани рахунків підприємств повинні відповідати структурі, встановлені PCG. Передбачено використання скороченого, стандартного або розширеного плану рахунків. Що стосується рахунка, надрукованого чорним шрифтом, то підприємства використовують номер, заголовок і опис рахунка, зазначених у PCG. Деталізовані рахунки і субрахунки можуть використовуватися у разі, коли вони відповідають порядку класифікації, встановленому загальним планом рахунків. Другий титул «Фінансовий облік» складається з чотирьох глав. У першому розділі викладені правила оцінки об'єктів обліку та визначення результатів операційної діяльності. PCG допускає кілька можливих методів оцінки для цілей обліку, проте базовим методом вважається метод історичної вартості. Друга глава висвітлює призначення і способи використання рахунків та правила складання звітності. Пояснення даються в певній послідовності до класів рахунків і по кожному з однорозрядних, дворозрядних та трирозрядних підкласів. Коментарі обмежуються тими рахунками, щодо яких однозначно визначено, що порядок їх використання не може бути обраний підприємством самостійно. Викладено обов'язкові форми річної звітності, правила складання та подання окремих рахунків. Додаються типові форми звітів (за стандартною, скороченою, розширеною формами), включаючи таблиці і схеми для складання приміток

до звітності. Використовуються такі види індивідуальних планів рахунків: скорочений – рахунки, надруковані жирним чорним шрифтом (доцільні для малих підприємств, показники яких не перевищують встановлених критеріїв); стандартний – рахунки, надруковані чорним шрифтом (мінімум, який необхідний для середніх і великих підприємств); розширений – рахунки, надруковані чорним шрифтом, плюс деталізовані рахунки, позначені синім шрифтом (доречні для підприємств, які намагаються спростити аналіз бухгалтерської інформації). У третій главі наведені правила обліку для специфічних операцій. Розглядаються питання: включення активів і пасивів іноземного відділення чи представництва до балансу головної компанії; обліку матеріалів, отриманих у результаті розбирання устаткування; прибутків (збитків), що класифікуються як екстраординарні. У четвертому розділі викладені положення консолідації, зокрема, визначення гудвілу при поглинанні компанії, оцінки активів і пасивів, відображення відкладених податків, перерахунку статей в іноземній валюті. Розглянуто також взаємозв'язок між цими положеннями і загальними обліковими принципами, а також вимоги до подання консолідованої звітності. Третій титул «Управлінський облік» включає п'ять глав. Глава А містить визначення ціни, продукції, витрат, цілі управлінського обліку. Наведена інформація про вибір витрат для аналізу залежно від характеру діяльності підприємства, показано взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком. В главі В викладено концептуальні засади та сфера застосування аналізу, функціональна класифікація центрів витрат. Глава С надає інформацію про використання дев'ятого класу рахунків, який зарезервовано для управлінського обліку. Глава О включає інформацію про види діяльності, визначення собівартості та центри прибутку, облік запасів. Наведено відмінності в обліку витрат для цілей фінансового й управлінського обліку. Розглянуто порядок коригування витрат відхилень фактичних показників щодо нормативних. В главі Е показано взаємозв'язок між даними управлінського обліку, визначені шляхи використання облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Викладено концептуальні підходи до виділення різних видів витрат, обліку на основі стандартних витрат, складання бюджету. Так, для системи бухгалтерського обліку Франції характерні високий ступінь стандартизації обліку та докладне методичне опрацювання нормативних облікових документів.

Для того, щоб фінансова звітність підприємства відображала фінансовий стан і господарські операції на основі концепції «достовірного і сумлінного подання», рахунки повинні обов'язково відповідати умовам повного і точного застосування облікових правил згідно з принципом обачності. Цей принцип передбачає запобігання ризиків віднесення до майбутніх періодів поточних невизначеностей, які можуть ускладнити активи і пасиви, а також прибуток (збиток) підприємства. Принцип відповідності передбачає суворе дотримання чинних правил і процедур. Точне дотримання бухгалтерських правил означає правильне використання таких правил і процедур відповідальними за ведення обліку особами, враховуючи наявність і істність операцій, подій і обставин. Викладені принципи побудови французької бухгалтерії поділяються на традиційні і зумовлені приєднанням до нормативної бази ЄС. До звітності, складеної на основі індивідуальних рахунків, пред'являються вимоги, визначені бухгалтерським Актом, Декретом 1983 р. і Четвертою Директивою. Баланси окремих компаній порівняно з консолідованими деталізованіші і складаються за встановленими формами. Класифікація рахунків передбачає виділення двох класів балансових елементів: активів, які показують інвестиції в компанію; акціонерного капіталу і зовнішніх пасивів, які показують джерела фінансування. Інвестиції поділяються на оборотні і необоротні активи, джерела фінансування – на поточні і довгострокові. Враховуючи дані індивідуальних рахунків, розраховуються податкові зобов'язання.

У зв'язку з розвитком національного ринку цінних паперів та встановлення особливих вимог до звітності для підприємств, включених до лістингу, в систему нормативного регулювання обліку внесені зміни з урахуванням положень Сьомої Директиви, які стосуються складання консолідованої звітності (раніше звітність складалася лише для окремих підприємств). Водночас упровадження в національну систему положень Сьомої Директиви має доволі специфічний характер. Хоча вимога відображати відрахування з метою оподаткування залишилася для звітності окремих підприємств, проте останні вільні у прийнятті рішення щодо включення показників індивідуальних рахунків у консолідовану звітність. Крім того, звітність групи компаній не обов'язково повинна відповідати національним обліковим принципам. Вона може бути складена за бухгалтерськими правилами, прийнятими для інших фінансових ринків. Тобто компаніям, що здійснюють господарську діяльність на ринках іноземних держав, можна складати звітність за правилами цього ринку. Отже, через відсутність формалізованих вимог практика ведення обліку об'єднаними компаніями є доволі різноманітною. Компанії, що складають консолідовану звітність, переважно роблять це добровільно і використовують найзручніші бухгалтерські правила. До того ж вільний вибір бухгалтерських методик зовсім не означає, що відсутнє регулювання консолідації. До таких обов'язкових правил належать: компанії, над якими материнська компанія здійснює винятковий контроль, повинні бути відображені як дочірні компанії в обліку останньої. Винятковий контроль може здійснюватися за допомогою володіння: прямим або порівняно більшою кількістю голосів; прямим або порівняно більшою кількістю голосів, що становить 40 % у разі, коли жоден з партнерів чи акціонерів не має більшої частки (у відсотках); контролюючим впливом як результат угоди про управління або іншої аналогічної угоди (у разі, коли материнська компанія має частку в капіталі дочірньої компанії). Дочірні компанії, вид діяльності яких відрізняється від материнської компанії, враховуються за методом

пайової участі. Асоційовані компанії, на які материнська компанія має істотний вплив (володіння не менше 20 % капіталу), повинні здійснювати консолідацію за цим методом. Спільні підприємства (справи ведуться обмеженою кількістю партнерів і рішення приймаються спільно) використовують метод пропорційної консолідації. Отже, індивідуальні рахунки відіграють вагомий роль у формуванні довгострокової інформації про дивіденди і податки, тоді як консолідовані – містять додаткову інформацію економічного характеру. До складу річного фінансового звіту включаються такі форми: індивідуальні рахунки материнської компанії; управлінський звіт; рахунки групи, якщо такі є; звіт про управління групою; звіт аудитора; звіт про напрями використання прибутку, який розглядається на щорічних загальних зборах акціонерів, а також резолюція запропонованого варіанта розподілу прибутку. Консолідована звітність включає Звіт про прибутки та збитки, Баланс, Звіт про зміни капіталу, Звіт про рух грошових коштів (він не обов'язковий для акціонерів, але багато компаній його публікують). Форми консолідованих Балансу і Звіту про прибутки та збитки відповідають вимогам Четвертої Директиви ЄС. 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 зміни акціонерного капіталу за три роки. Проте ні баланс, ні пояснювальна записка до звітності не містять відомостей про те, як був сформований акціонерний капітал (кількість випущених акцій, премія на акцію). Детальна інформація міститься у звітності материнської компанії. Консолідований Звіт про рух грошових коштів складається непрямым методом з виокремленням інвестиційної і фінансової діяльності. У пояснювальній записці до консолідованої звітності фіксується назва і місце розташування дочірніх компаній. Звіт про прибутки і збитки за індивідуальними рахунками складається у вертикальній і горизонтальній формі та показує витрати залежно від їх виникнення.

У Франції, на відміну від України, не прийнято групувати витрати за функціональним призначенням. Рахунки реалізації та фінансового результату складаються так, щоб можна було обчислити валову додану вартість і валову операційну діяльність, які слугують основою для визначення коштів, отриманих від операційної діяльності. На цих рахунках виділяється за певний період (за фінансовий рік) рух доходів і витрат, які разом з рахунком прибутків і збитків показують прибуток/збиток, що утворюється в результаті такого руху. Залежно від масштабів підприємства застосовують три варіанти подання індивідуальної звітності. Суб'єкти підприємницької діяльності і малі компанії подають Баланс, Звіт про прибутки та збитки і коментарі до них у формі одного зареєстрованого документа. Середні компанії, крім Балансу, Звіту про прибутки та збитки і пояснювальної записки, складають формуляр документів, що містить дані про прибуток/збиток та важливі для користувачів дані про діяльність компанії за 5 років, а також відомості про портфель цінних паперів. Великі компанії складають усі форми основного звіту, а також Звіт про спроможність компанії до самофінансування упродовж фінансового року та діаграму зміни фінансового стану.

Основними напрямками розвитку бухгалтерського обліку Франції є приведення його у відповідність до поточних змін у комерційному законодавстві та вироблення однакового підходу до консолідації. В обліку окремих великих підприємств присутні елементи традиційної французької облікової практики, підтексти наслідування принципам бухгалтерської облікової практики США і МСФЗ, але в реальності підприємства цих положень не дотримуються. Щоб вирішити ці проблеми, уряд створив спеціальний орган і видав нормативний акт, який розкриває функції регулювання бухгалтерського обліку. Створення такого органу передбачає поступове зменшення свободи вибору методик, які застосовуються під час складання консолідованої звітності. Отже, теоретично може виникнути ситуація заборони застосування американських принципів і обов'язкове дотримання національних облікових правил. При цьому, можливо, як альтернативу французьким обліковим принципам застосовувати лише принципи МСФЗ.

Висновки. У результаті проведеного дослідження систематизовано підхід до класифікації французької облікової системи, визначено та обґрунтовано місце Франції серед облікових моделей різних країн; проаналізована французька система нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності; враховуючи французький досвід, обґрунтована необхідність спільної участі в регулюванні бухгалтерського обліку вітчизняних державних структур та професійної спільноти; виявлено характерні особливості організації систем бухгалтерського обліку у Франції; визначено моделі побудови національних уніфікованих планів рахунків у Франції; представлена методика організації взаємозв'язку рахунків фінансового та управлінського обліку; зіставлено концептуальні принципи ведення обліку та формування звітності у Франції згідно з МСФЗ; проведено методологічний аналіз елементів Балансу і Звіту про прибутки та збитки у Франції порівняно з вимогами МСФЗ.

Отже, з метою успішного управління діяльністю суб'єкта господарювання, використовуючи переваги форми Звіту про прибутки та збитки Франції, які дають можливість простежити споживання і розподіл доданої вартості, необхідно внести відповідні зміни до вітчизняної форми звітності – Звіту про фінансові результати.

1. Ришар Ж. *Бухгалтерський учет: теорія і практика / Пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова.* – М.: *Финансы и статистика*, 2000. – С. 59. 2. Соколов Я.В., Семенова М.В. *Бухгалтерський учет во Франции // Бухгалтерський*

учет. – 2007. – № 5. – С. 77. 3. Кобищан И.В. Бухгалтерский учёт и финансовая отчётность во Франции / И.В. Кобищан // Бухгалтерский учёт. – 2004. – № 14. – С. 57. 4. Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учёт – 2006. – № 10. – С. 49–52. 5. Коллас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы : Учеб. пособие / Пер. с фр.; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы, ЮШТИ, 1997. 6. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. 7. Василенко А.В. Менеджмент устойчивого развития предприятий: Монография. – К.: Центр учеб. лит., 2005. – 648 с. 8. Гуияр Ф.Ж., Келли Дж.Н. Преобразование организации / Пер. с англ. – М.: Дело, 2000. – 376 с. 9. Холл Р. Организации: структуры, процессы, результаты / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 512 с.

УДК 316.422 339.138

І.Й. Сорока

Національний університет “Львівська політехніка”

ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВ СТАБІЛЬНОГО РОЗВИТКУ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

© Сорока І.Й., 2010

Запропоновано методику оцінювання стану та перспектив розвитку автотранспортного підприємства. Її суть полягає у виділенні таких груп показників діяльності, як: ресурсна база підприємства, його логістична система та інформаційне забезпечення діяльності. Для оцінювання перспектив розвитку підприємства запропоновано ввести додаткову групу показників, яка описує його здатність адаптації до змін у транспортній інфраструктурі регіону.

Ключові слова: логістика, оцінювання, автотранспортне підприємство, логістична інформаційна система, логістичний центр, стандартизація.

The method of estimations of the state and prospects of development of motor transport enterprise is offered in the article. Its essence consists in the selection of such groups of performance indicators as here: resource base of enterprise, him logistic system and activity informative providing. For the evaluation of prospects of development of enterprise it is suggested to enter the additional group of indexes, which describes his capacity for adaptation to the changes in a region transport infrastructure.

Keywords: logistic, evaluation, motor transport enterprise, logistic informative system, logistic center, standardization.

Постановка проблеми. Завдання розширення перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні стало об'єктивною реальністю. Розвиток автотранспортних підприємств і виконання завдань підвищення ефективності діяльності вітчизняних перевізників, а також їх конкурентоспроможності є одним з найважливіших соціально-економічних завдань сучасного періоду як всередині України, так і у міжнародних відносинах. Забезпечення ефективної діяльності транспортних підприємств сьогодні можливе лише за умови проведення комплексу заходів щодо виявлення пріоритетних напрям в розвитку транспортних та супутніх їм послуг, вироблення методик оптимізації процесу управління з метою підвищення їхньої конкурентоспроможності та безпеки. Адже в останні роки явно прослідковується витіснення вітчизняних перевізників з ринку автотранспортних перевезень у Європі.

Отже, нагальною проблемою сьогодні стає приведення можливостей вітчизняних транспортних підприємств до рівня зарубіжних конкурентів [1]. Для вироблення стратегії розвитку галузі транспортних перевезень насамперед потрібно створити відповідний інструментарій оцінювання підприємств цієї галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення новітніх особливостей і тенденцій розвитку міжнародних автомобільних перевезень має велике значення для розуміння суті сучасних взаємин між країнами і майбутніх напрямів зовнішньої і зовнішньоекономічної політики України.

Незважаючи на значний обсяг досліджень, присвячених різним проблемам управління вітчизняними та міжнародними автомобільними перевезеннями вантажів [2–7], неперервний процес розвитку економіки вимагає проведення подальших досліджень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності вітчизняних