Министерство образования и науки Украины

Приазовский государственный технический университет

Институт повышение квалификации

Кафедра «Учет и аудит»

Контрольная работа

по предмету: «Учет в зарубежных странах»

Мариуполь, 2009 г.

Содержание

Введение

1. Особенности учета во Франции

2. Задача № 11

3. Задача № 12

Заключение

Список литературы

Введение

В настоящее время особое значение приобретает изучение и анализ международной системы бухгалтерского учета, стандартов, рекомендаций и положений межправительственных, профессиональных и профсоюзных организаций мира.

Среди причин, обусловивших изучение сравнительной финансовой отчетности, можно выделить следующие. Во-первых, исторический аспект. Имеется ряд стран, внесших весомый вклад в развитие бухгалтерского учета. Так, в ХIV-ХV вв. лидерами в данной области были итальянские города-государства, распространившие “итальянский метод двойной бухгалтерии” сначала на остальную Европу, а затем и на весь мир. Начиная с ХIХ в. на развитие теории и практики бухгалтерского учета значительное влияние оказывает Великобритания, особенно Англия и Шотландия. В наше время все большую роль в области учета играют США.

Вторая причина изучения сравнительной финансовой отчетности обусловлена процессами интеграции, образования всемирного хозяйства. Для современного уровня экономической интеграции характерна интернационализация экономической жизни, прежде всего в сфере производства. Значительное увеличение международной торговли после Второй мировой войны вызвало развитие транснациональных корпораций, которые сыграли главную роль в распространении технологии бухгалтерского учета из одной страны в другую. Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие вопросы учета стали рассматриваться в международном аспекте.

Несомненно, весьма значимым фактором необходимости изучения сравнительной финансовой отчетности представляются те возможности совершенствования той или иной системы бухгалтерского учета, которые дают сопоставление учетных систем. Еще совсем недавно наблюдалась тенденция к изучению проблем бухгалтерского учета только в национальных рамках, и уделялось неоправданно малое значение практике других стран, тем самым как бы игнорировался тот факт, что ряд бухгалтерских методов и приемов предложенных, но не практиковавшихся в данной стране, часто использовался в другой.

Таким образом, изучение систем бухгалтерского учета и отчетности зарубежных стран предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, порядка их признания и оценки, а также установления взаимосвязи между элементами финансовой отчетности.

В экономической литературе проблеме большей обеспеченности пользователей надежной и своевременной финансовой информацией уделено чрезвычайно много внимания. Об этом свидетельствуют научные труды как отечественных, так и зарубежных ученых.

1. Особенности учета во Франции

Французская бухгалтерская система развивалась по мере формирования бухгалтерского законодательства. Родоначальником его можно назвать Кольбера - великого министра Людовика XIV, издавшего в 1673 г. Коммерческий кодекс. Этот кодекс включал раздел, в котором формулировались правила ведения бухгалтерских документов. Затем бухгалтерское дело получило импульс с принятием Кодекса Наполеона.

На современном этапе бухгалтерское законодательство регулируется Национальным советом по бухгалтерии (НСБ), созданным в 1957 г., который работает в тесном взаимодействии с министерствами экономики, финансов и бюджетов и одновременно независим от них.

Основные цели НСБ подготовка норм бухгалтерского дела, форм бухгалтерских документов; координация проведения исследований и обучения бухгалтерской профессии. Бухгалтерское дело регулируется Торговым кодексом, Законом о производственно-торговых компаниях 1966 г., Законом о национальных компаниях 1970 г. и налоговым законодательством. Так сложилось, что юридическая сущность французской бухгалтерской системы базируется на торговом и налоговом законах.

Бухгалтерский учёт во Франции жёстко контролируется государством, а правила составления отчётности для французских организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику.

Роль государства в регулировании бухгалтерского учёта во Франции выразилась в создании ряда государственных и специализированных организаций, принимающих непосредственное участие в регламентации учёта.

Государственной организацией, определяющей нормативно-правовую базу национального бухгалтерского учёта, является орган законодательной власти - Парламент Франции.

Важнейшей специализированной организацией в области бухгалтерского учёта во Франции является Национальный совет по бухгалтерскому учёту, созданный как консультативный орган при Министерстве экономики, финансов и промышленности. В его задачи также входит координация и практическое внедрение разработок в области учёта; принятие мер по совершенствованию бухгалтерского учёта в интересах отраслевых объединений; консультирование по вопросам учёта в промышленности, торговле, сфере услуг, страховании, сельском хозяйстве и т.п. Главным достижением Национального совета по бухгалтерскому учёту является разработка и внедрение в практику национального Общего плана счетов Франции (Plan comptable general, далее PCG).

Задачей отраслевых комитетов является разрешение противоречий между общими правилами бухгалтерского учёта и потребностями компаний различных отраслей. В функции комитетов также входит разработка отраслевых планов счетов. Координация деятельности отраслевых комитетов возложена на Национальный совет по бухгалтерскому учёту.

Основными документами, регулирующими бухгалтерский учёт во Франции, являются Коммерческий кодекс; Трудовой кодекс; Общий Налоговый кодекс; PCG; Закон о бухгалтерском учёте; Декрет о применении закона о бухгалтерском учёте.

Все французские компании ведут бухгалтерский учёт на основе PCG, но форму бухгалтерского учёта они выбирают самостоятельно. Согласно положению, предусмотренному PCG, учётная запись (регистрация в журнале) делается на основе стандартизированных и унифицированных первичных документов. В случае отсутствия таких оправдательных документов учётные записи не могут рассматриваться как достоверные.

Правилами ведения учёта установлены как обязательные бухгалтерские учётные регистры (регистрационный журнал, главная книга, кассовая книга), так и носящие рекомендательный характер (книга проверочных балансов, складская книга, книга счетов поставщиков, книга срочных платежей). Их число и форма варьируются в зависимости от организации бухгалтерского учёта на предприятии, размеров, структуры и характера деятельности предприятия, а также предусмотренной учётной политикой формы бухгалтерского учёта. В компаниях Франции применяются различные формы или учётные системы, бухгалтерского учёта, которые характеризуются количеством применяемых учётных регистров, их назначением, содержанием, построением, последовательностью и способами записей в них, соотношением синтетического и аналитического учёта.

Все применяемые формы бухгалтерского учёта могут быть сведены к следующим основным типам, каждый из которых может иметь несколько вариантов:

- классическая, или итальянская (её разновидность – форма «журнал-главная книга»);

- централизованная (французская);

- система ваучеров.

Электронная обработка учётной информации и составление регистров при помощи специализированных бухгалтерских программ на компьютерах во Франции рассматривается не как особая автоматизированная форма учёта, а лишь как особый метод обработки данных, основанных на вышеперечисленных формах.

Усовершенствованная классическая форма предполагает использование трёх учётных регистров: хронологического журнала; главной книги; проверочного баланса, дающего сведения о финансовом положении предприятия оперативно.

Централизованная бухгалтерия применяется на многих французских предприятиях, в том числе крупных, и состоит из следующих этапов:

- ведение специальных вспомогательных журналов и аналитических счетов на основе первичных документов;

- перенесение итогов вспомогательных журналов в сводный журнал и затем в главную книгу синтетических счетов в конце месяца;

- составление оборотных ведомостей по аналитическим счетам;

- составление проверочного баланса;

- проверка правильности записей путём сопоставления итогов записей по синтетическим и аналитическим счетам, по вспомогательному и сводному журналам.

В результате этих операций составляется баланс и счета результатов (это основные отчётные документы). Главная черта этой формы учёта - отделение аналитического учёта, который рассматривается в качестве вспомогательного, от синтетического учёта или, как его называют французские специалисты, периодического централизованного учёта.

Система ваучеров не включает вспомогательных журналов и книг, а предполагает использование лишь обязательных, предусмотренных законодательством, и придаёт большое значение группировке и хранению оправдательных документов. Бухгалтерская запись при такой системе может быть заменена соответствующей группировкой оправдательных документов. Ваучеры соответствуют вспомогательным журналам. При применении системы ваучеров уменьшается число бухгалтерских записей, возрастает значение главной книги. Итоговые суммы каждого ваучера переносятся в учётную карточку, в которой отражается синтетическая бухгалтерская запись. На основе информации учётных карточек составляется главная книга, проверочный баланс и сводные отчётные документы. Система используется в небольших французских компаниях.

Бухгалтерский баланс содержит информацию о финансовом положении компании, необходимую для оценки экономических ресурсов, финансовой структуры компании, её ликвидности и платёжеспособности, а также для оценки способности компании адаптироваться к изменениям в экономических процессах страны.

Особенностью официального балансового отчёта французских компаний является то, что он представляет собой функциональный тип баланса в активе и юридический - в пассиве. Это означает, что в активе, т.е. на уровне размещения средств, выявляются основные функции предприятия. Статьи актива располагаются по возрастанию ликвидности и сведены в три раздела: активы для инвестирования (иммобилизация); активы эксплуатационной деятельности (запасы, дебиторы и т.д.); высоколиквидные активы. Статьи пассива разделены на два раздела: собственный капитал (капиталы, резервы, прибыль) и долговые обязательства (долги финансовые, социальные, фискальные и долги поставщиков). Долговые обязательства во французском балансе классифицируются по происхождению (по видам). Это означает, что не существует их чёткого разделения на долгосрочные и краткосрочные задолженности, но для каждой статьи пассива указывается доля обязательств, срок погашения которых превышает один год. Конкретизация баланса по статьям в активе и пассиве зависит не только от национальных стандартов, но и от инициативы компании, раскрывающей особенности своей деятельности.

Отдельные вопросы составления отчётности во Франции определяются также налоговым законодательством. В частности, Декрет о налогообложении содержит определение некоторых статей баланса и правил их оценки, а также предписывает прилагать годовой баланс и отчёт о прибылях и убытках к ежегодной налоговой декларации компании.

Под активами, отражаемыми в балансе, понимаются принадлежащие компании ресурсы, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем, т.е. активы имеют потенциальную возможность прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в компанию.

Неосязаемые (нематериальные) активы выделяются в отдельную категорию постоянных активов, называемую неосязаемыми активами, и могут достигать значительных сумм. К нематериальным активам относятся следующие объекты учёта: права, лицензии и франшизы, патенты, торговые марки, технологии (ноу-хау), формулы, чертежи и прототипы, модели, эскизы, секреты производства, рецепты, деловая репутация и организационные затраты.

Нематериальный актив может быть признан в учёте, только когда существует вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию; стоимость этого актива может быть надежно оценена.

Переоценка нематериальных активов в отличие от правил Международного стандарта финансовой отчётности (МСФО) не производится (стандарт 36 «Обесценение активов» разрешает пересматривать первоначальную стоимость нематериальных активов).

Во французском балансе выделяется две статьи основных средств: недвижимость и движимое имущество. Недвижимость представлена в следующих строках баланса: земля; здания и сооружения. Движимое имущество представлено в следующих строках баланса: машины и оборудование; транспортные средства; мебель и конторский инвентарь.

Статья «долгосрочные вложения» включает отвлечённые на длительный срок (более 1 года) капиталы компании: капитальные вложения, предоплаты долгосрочных активов, финансовые и прочие вложения на длительный срок. Классификация финансовых активов в соответствии с МСФО 39 не принята во Франции. Во французском балансе они подразделяются на ссуды; вложения в акции - долевые ценные бумаги, облигации, векселя - ценные бумаги эквивалентные; депозиты и поручительства, прочие долгосрочные вложения.

Различные элементы способны довольно быстро превратиться в ликвидные средства, в практике французского учёта их часто называют ценностями в эксплуатации. Это активы, предназначенные для перепродажи в ходе нормальной деятельности компании (товары), или активы, получаемые в процессе производства для последующей продажи (готовая продукция), или активы, используемые (в форме сырья и материалов) в производственном процессе. Степень ликвидности запасов зависит от характера деятельности предприятия и конъюнктуры рынка.

К быстро реализуемым ценностям и наличности во французском балансе относятся краткосрочная дебиторская задолженность, денежные средства в банках и кассе, различные виды финансовых средств, а также прочие оборотные средства.

Счета регулирования в активе включают в себя расходы будущих периодов.

Пассив баланса отражает источники финансирования компании.

Капитал. Раздел капитала обычно разбивается на подклассы: акционерный капитал; эмиссионный доход; нераспределенная прибыль; резервы, образованные за счёт прибыли; собственный капитал.

В соответствии с требованиями налогового законодательства и общенационального плана счетов в отдельной статье пассива баланса отражаются субсидии на оборудование, полученные от государственных и муниципальных органов для создания постоянных активов.

Под обязательствами понимается текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведёт к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Особое место занимает статья счетов регулирования в пассиве, которая предназначена, главным образом, для отражения заранее полученных доходов за услуги, которые будут предоставлены в следующем отчётном периоде (например, полученная вперед арендная или абонементная плата).

Важным дополнением к сведениям, содержащимся в балансе, являются забалансовые поручительства, полученные или выданные компанией, которые могут оказать существенное влияние на положение компании. В их число входят: поручительства по векселям; гарантии; залоги; заклады, в том числе ипотечные; другие виды поручительств. Обязательства, полученные предприятием, фигурируют под итогом актива баланса и отражают положение предприятия по отношению к третьим лицам, которые могут стать его дебиторами. Обязательства, выданные предприятием, учитываются под итогом пассива и показывают, на какую сумму у компании увеличится кредиторская задолженность. Следует отметить, что французский баланс, составленный по типовой форме, содержит данные не только за отчётный, но и предыдущий период.

В состав обязательных форм годовых отчётных публикаций во Франции, кроме балансового отчёта, входит отчёт о прибылях и убытках, форма которого включена также в текст Декрета о налогообложении. Отчёт о прибылях и убытках содержит информацию о результатах деятельности компании, необходимую для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем; прогнозирования способности компании создавать потоки денежных средств за счёт имеющейся ресурсной базы.

Характерной особенностью является тот факт, что в основе французского отчёта о прибылях и убытках лежит концепция производства, где в качестве базы взята валовая продукция за отчётный год, т.е. сумма проданной (реализованной), складированной (изменение товарно-материальных ценностей в процессе производства) и иммобилизованной (направленной на собственные нужды) продукции. В свою очередь затраты связаны с формированием себестоимости всей указанной валовой продукции (а не только реализованной). Расходы французского предприятия классифицируются не по функциям, а по происхождению (по элементам). Это позволяет выявить различные сальдо: валовая добавленная стоимость (после того, как из валовой продукции вычитается потребление сырья и услуг); валовая эксплуатационная прибыль (после вычета расходов на персонал из добавленной стоимости); эксплуатационная прибыль (после вычета амортизационных отчислений и других расходов); текущая прибыль (после вычета финансовых расходов); чистая прибыль (после вычета налогов). Возможность проследить потребление и распределение добавленной стоимости является преимуществом французской формы отчёта о прибылях и убытках.

Вместе с тем это приводит к усложнению расчётов. Различные виды продукции, входящие в состав валовой продукции, оцениваются по-разному: реализованная в ценах реализации, а складированная и иммобилизованная - по затратам на производство.

В состав обязательных форм годовых отчётных публикаций во Франции, кроме баланса и отчёта о прибылях и убытках, входят и другие отчётные документы, формы которых утверждены в общенациональном плане счетов, а также включены в текст декрета о налогообложении с небольшими дополнениями. Это, прежде всего, отчёт о движении денежных средств и отчёт об изменениях в капитале, имеющие большое значение для анализа деятельности французских компаний.

Отчёт о движении денежных средств содержит информацию об изменениях в финансовом положении компании, необходимую для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности; способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты; потребностях компании в денежных средствах.

Отчёт об изменениях в капитале составляют крупные компании с широкой сетью филиалов и дочерних компаний, расположенных за рубежом. Минимальный состав статей отчёта включает чистую и нераспределённую прибыль (убыток), капитал по его видам и другие статьи, влияющие на капитал. Как правило, отчёт об изменениях в капитале содержит информацию за три смежных года.

Учётная политика и пояснительные примечания. Финансовая отчётность французских компаний содержит дополнительные сведения, позволяющие более точно судить об истинном положении компании. Для этих целей составляется приложение, которое обычно включает две большие части: учётную политику и примечания. В первой части приводятся методы учёта, применявшиеся при построении финансовой отчётности, а во второй - отдельные таблицы и раскрытие информации.

Социальный баланс составляют компании с численностью персонала более 300 человек. Социальный баланс представляется в Министерство занятости. Показателями баланса являются движение персонала по категориям, заработная плата и социальные отчисления, охрана труда, подготовка персонала, условия жизни персонала и др.

Главной особенностью французской бухгалтерской системы, как отмечают Дж. Блейк и О. Амат, является её юридическая сущность, так как все положения прямо вытекают из коммерческого и налогового законодательства. Причём правовое пространство таково, что само существование регулирующей нормы не обязательно означает, что организации ей следуют.

Часто за невыполнение определённых законодательных требований не предусмотрено штрафных санкций, иногда не разработан механизм обеспечения их соблюдения, а в ряде случаев существует негласное соглашение, позволяющее те или иные предписания просто игнорировать.

Одной из специфических черт нормативного регулирования бухгалтерского учёта во Франции является национальный план счетов (РСG). Это - документ, содержащий унифицированный план счетов, стандартные формы бухгалтерской отчётности, инструкции и рекомендации по её составлению, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним.

Основные задачи плана счетов сводятся к стандартизации:

- организации системы бухгалтерского учёта на уровне отдельных организаций, общих учётных понятий и бухгалтерских записей, а также характера их влияния на активы и пассивы, финансовое положение и финансовый результат;

- способов представления организациями данных об их активах и пассивах, финансовом положении и финансовом результате. Разработка и распространение РСG является обязанностью Национального совета по бухгалтерскому учёту. РСG состоит из трёх титулов, каждый из которых разделён на главы.

Первый титул «Общая систематизация, терминология, свод счетов» включает три главы. Первая глава раскрывает общие принципы, на которых основывается РСG. В ней изложены систематизация стандартов бухгалтерского учёта, требования к организации ведения бухгалтерского учёта и компьютерной обработке учётных данных. РСG предполагает соответствующую организацию ведения бухгалтерского учёта для обеспечения полноты отражения и корректности обработки информации. План счетов отдельной организации составляется на основе плана, утвержденного РСG, и составлен достаточно детально, чтобы обеспечить соответствие французским бухгалтерским стандартам.

Во второй главе представлены определения и толкования 183 терминов. Этот список не в полной мере охватывает термины финансового учёта и не является исчерпывающей терминологией РСG. Он представляет собой набор отдельных понятий, используемых в управленческом и финансовом учёте.

Третья глава посвящена своду счетов: классификации счетов в общем своде, организации плана счетов и перечню счетов. Свод и план счетов, используемые в РСG, организованы по десятичной системе. В РСG включён полный список счетов по каждому одноразрядному и двухразрядному классу основного свода, в последовательности номера счёта с указанием его наименования.

Планы счетов отдельных организаций соответствуют схеме, установленной РСG. Предусмотрено три уровня использования плана счетов: сокращённый, стандартный и расширенный (табл. 1).

Что касается счетов, напечатанных чёрным шрифтом, то организации должны использовать номер, заголовок и описание счёта, указанные в РСG. Более детализированные счета и субсчета могут использоваться при условии, что они соответствуют порядку классификации, установленной общим планом счетов.

Второй титул «Финансовый учёт» состоит из четырёх глав. В первой главе изложены правила оценки учётных объектов и определения результатов операционной деятельности. Хотя РСG признает несколько возможных способов оценки для целей финансового учёта, базовым методом является метод исторической стоимости.

Вторая глава освещает порядок функционирования счетов и правила составления отчётности. Приведено подробное толкование назначения и способов использования различных счетов. Пояснения даются последовательно к классам счетов и по каждому из одноразрядных, двухразрядных и трёхразрядных подклассов. Комментарии ограничиваются теми счетами, в отношении которых однозначно определено, что порядок их применения не может быть выбран организацией самостоятельно. Указаны обязательный состав годовой отчётности, правила составления и представления отдельных счетов. Прилагаются типовые форматы отчётов (по стандартной, сокращённой и расширенной формам), включая таблицы и схемы для составления примечаний к отчётности.

В третьей главе приведены правила учёта специфических операций. Рассматриваются, в частности, вопросы включения активов и пассивов иностранного отделения или представительства в баланс головной компании, учёта материалов, полученных в результате разборки машин и оборудования, прибылей и убытков, классифицируемых как необычные (экстраординарные) и др.

Табл.1 Виды индивидуальных планов счетов по РСG

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды планов счетов  | Виды счетов  | Наименование организаций |
| Сокращённый | Счета, напечатанные жирным чёрным шрифтом | Для малых организаций, показатели которых не превышают установленных критериев |
| Стандартный | Счета, напечатанные чёрным шрифтом | Минимум, требуемый для средних и крупных организаций |
| Расширенный | Все счета, напечатанные чёрным шрифтом, плюс более детализированные счета, обозначенные синим шрифтом | Для организаций, желающих облегчить анализ бухгалтерской информации |

В четвёртой главе рассмотрена методология консолидации. Изложены правила консолидации, в частности, определения гудвила при поглощении компании, оценки активов и пассивов, отражения отложенных налогов, пересчёта статей в иностранной валюте и др. Рассмотрена взаимосвязь между этими правилами и общими учётными принципами, а также требования к представлению консолидированной отчётности.

В третий титул «Управленческий учёт» входят пять глав. Глава А определяет понятия управленческого учёта, цены, продукции, затрат и расходов, а также цели управленческого учёта. В ней рассмотрено, каким образом происходит отбор затрат для анализа в зависимости от видов деятельности организации, показана связь между управленческим и финансовым учётом. В главе В изложены концептуальные основы и сфера применения экономического анализа, а также функциональная классификация центров затрат. Глава С разъясняет использование девятого класса счетов, который зарезервирован для управленческого учёта, применительно к потребностям организации. Предметом рассмотрения главы О стали подходы к выделению видов деятельности, определению себестоимости и центров прибыли, учёту запасов. Показаны различия в учёте затрат для целей финансового и управленческого учёта. Рассмотрен порядок корректировки затрат в связи с отклонением фактических показателей от нормативных. В главе Е продемонстрирована взаимосвязь между данными управленческого учёта и подходами к контролю, а также пути использования учётной информации в процессе принятия решений. Изложены концептуальные подходы к выделению различных типов расходов, учёту на основе стандартных затрат, составлению бюджета. Таким образом, для Франции характерны высокий уровень стандартизации бухгалтерского учёта и подробная методическая проработка нормативных документов по бухгалтерскому учёту.

Чтобы финансовая отчётность отражала финансовое состояние организации и её хозяйственные операции на основе концепции «достоверного и добросовестного представления», бухгалтерские счета согласно РСG должны в обязательном порядке соответствовать условиям полного и точного применения бухгалтерских правил с учётом принципа осмотрительности, который предполагает предотвращение рисков отнесения к будущим периодам текущих неопределённостей, способных обременить активы и пассивы, а также прибыли и убытки организации. Принцип соответствия предполагает строгое соблюдение действующих правил и процедур, а точное применение бухгалтерских правил означает добросовестное применение этих правил и процедур в соответствии с пониманием указанных правил ответственными за ведение учёта лицами, которое они должны формировать, исходя из наличия и существенности операций, событий и обстоятельств.

Бухгалтерский учёт призван отражать и классифицировать информацию, необходимую для достижения его целей, в той степени, в какой информация может быть количественно оценена, в частности:

- информация об основных сделках должна быть незамедлительно отражена в учёте, чтобы она могла быть своевременно использована;

- бухгалтерская информация должна позволять пользователям иметь достоверное, недвусмысленное и полное представление о сделках, событиях и обстоятельствах;

- последовательность бухгалтерской информации за ряд финансовых лет предполагает непрерывность в применении правил и процедур. Всякое отступление от принципа последовательности должно быть объяснено путём обращения к более качественной информации: в случае модификации учётных правил в периоде, когда отражается такое изменение, наряду с информацией, подготовленной на основе новых учётных правил, следует показать всякую уместную информацию о бухгалтерских эффектах, связанных с указанной модификацией.

Изложенные принципы построения французской бухгалтерии можно подразделить на традиционные и обусловленные присоединением к нормативной базе Европейского Союза.

К отчётности, составленной на основе индивидуальных счетов, предъявляются обязательные требования, установленные законодательством. Она должна соответствовать Бухгалтерскому Акту, Декрету 1983 и Четвёртой Директиве. Балансы отдельных организаций по сравнению с консолидированными более детализированы и составляются по установленному формату. Классификация финансовых счетов сводится к выделению двух классов балансовых элементов: активов, показывающих величину инвестиций в организацию; акционерного капитала и внешних пассивов, показывающих их финансирование. В свою очередь, инвестиции подразделяются на оборотные и внеоборотные активы, а источники финансирования - на текущие и долгосрочные. Исходя из данных индивидуальных счетов, рассчитываются налоговые обязательства.

В 1986 г. в систему нормативного регулирования бухгалтерского учёта Франции были внесены изменения с учётом Седьмой Директивы, касающиеся составления консолидированной отчётности (ранее отчётность составлялась только для отдельных организаций), в связи с развитием национального рынка ценных бумаг и установлением специфических требований к отчётности для организаций, включаемых в листинг. Внедрение в национальную систему предписаний этой Директивы было весьма специфичным. Во-первых, хотя предписание показывать все вычеты, требуемые для целей налогообложения, осталось в силе для отчётности индивидуальных организаций, последние свободны в принятии решения относительно включения показателей индивидуальных счетов в консолидированную отчётность. Во-вторых, отчётность группы компаний не обязательно должна соответствовать французским учётным принципам. Она может быть составлена по учётным правилам, принятым на других финансовых рынках. Компании, осуществляющие хозяйственную деятельность на рынках иностранных государств, имеют право составлять отчётность группы по правилам соответствующего рынка.

Таким образом, практика ведения бухгалтерского учёта объединёнными компаниями является разнообразной из-за отсутствия формализованных требований. Компании, составляющие консолидированную отчётность, в большинстве случаев делают это на добровольной основе и, следовательно, используют те учётные правила, которые кажутся им более удобными.

Однако свобода выбора учётных методик не означает, что во Франции отсутствует регулирование консолидации. К числу обязательных требований относится, в частности, правило, определяющее, что компании, над которыми материнская компания имеет исключительный контроль, должны быть отражены как дочерние компании в учёте последней. Исключительный контроль может осуществляться посредством обладания:

- прямым или относительным большинством голосов;

- прямым или относительным большинством голосов, составляющим 40%, если ни один из партнёров или акционеров не имеет большей доли (в процентах);

- контролирующим влиянием, которое является результатом соглашения об управлении или иного аналогичного соглашения (при условии, что материнская компания имеет долю в капитале дочерней компании).

Дочерние компании, характер деятельности которых существенно отличается от материнской компании, могут быть учтены методом долевого участия. Ассоциированные компании, на которые материнская компания оказывает существенное влияние (при владении двадцатью и более процентами капитала), также должны проводить консолидацию указанным методом. Совместные предприятия используют метод пропорциональной консолидации. Организация определяется как совместное предприятие, если дела ведёт ограниченное число партнёров и решения принимаются сообща.

Таким образом, индивидуальные счета играют главную роль в формировании долгосрочной информации о дивидендах и налогах, тогда как консолидированные счета содержат лишь дополнительную информацию экономического характера.

В состав годового отчёта включаются следующие формы: индивидуальные счета материнской компании; управленческий отчёт; счета группы, если такие имеются; отчёт об управлении группой; отчёт аудитора, назначенного по закону; отчёт о направлениях использования прибыли, предлагаемый на рассмотрение на ежегодном общем собрании акционеров, а также их резолюция на предлагаемом варианте распределения прибыли.

Консолидированная отчётность состоит из отчёта о прибылях и убытках, баланса, отчёта об изменении капитала (добровольная расшифровка), а также отчёта о движении денежных средств (он не требуется для акционеров, однако многие французские компании его публикуют).

Формы консолидированных баланса и отчёта о прибылях и убытках соответствуют требованиям Четвёртой Директивы Европейского Союза. В отчёте о прибылях и убытках должны быть выделены: операционные доходы и расходы; финансовые доходы и расходы; экстраординарные статьи; налоги. Группа компаний составляет отчёт об изменении акционерного капитала, показывая его динамику за три года. Однако ни в балансе, ни в пояснительной записке к отчётности не приводятся сведения о том, как был сформирован акционерный капитал (число выпущенных акций, премия на акцию). Более детальная информация содержится в отчётности материнской компании.

Консолидированный отчёт о движении денежных средств составляется косвенным методом с выделением инвестиционной и финансовой деятельности.

В пояснительной записке к консолидированной отчётности детально описываются наименования и месторасположение дочерних компаний. Согласно французскому законодательству сегментная информация ограничена оборотами по продуктам и географическим регионам.

Отчёт о прибылях и убытках по индивидуальным счетам составляется как в вертикальной, так и в горизонтальной форме и показывает расходы в зависимости от их природы. Во Франции, в отличие от Великобритании, не принято группировать расходы по их функциональному назначению. Счета реализации и финансового результата составляются таким образом, чтобы сделать возможным расчёт валовой величины добавленной стоимости и валовой операционной деятельности, которые служат основой для определения средств, полученных от операционной деятельности. На этих счетах выделяется за определённый период (как правило, за финансовый год) движение расходов и доходов, которые в совокупности со счётом прибылей и убытков показывают прибыль или убыток, образующийся в результате такого движения.

В зависимости от размера организации существует три варианта представления индивидуальной отчётности. Индивидуальные предприниматели и небольшие компании представляют баланс, отчёт о прибылях и убытках и комментарии к ним в форме одного зарегистрированного документа.

Средние компании помимо баланса, отчёта о прибылях и убытках и пояснительной записки к ним составляют формуляр документов компании, который содержит информацию о последствиях получения прибыли или убытка, важные для пользователей данные о деятельности компании за 5 лет, а также сведения о портфеле ценных бумаг.

Крупные компании составляют все формы основного отчёта, а также отчёт о способности к самофинансированию в течение финансового года и диаграмму изменения финансового состояния.

Основными направлениями развития бухгалтерского учёта во Франции являются приведение его в соответствие с текущими изменениями в коммерческом законодательстве и выработка более единообразного подхода к консолидации.

В учёте большинства крупных организаций неожиданно появились элементы, связанные с традиционной французской учётной практикой, которой они не следовали в полной мере, а также намёки на следование учётной практике США и международным стандартам финансовой отчётности.

Для решения этой проблемы правительство создало специальный орган и издало нормативный акт, подтверждающий его функции по регулированию бухгалтерского учёта. Предполагается, что создав отдельный институт для установления учётных правил, государство будет последовательно уменьшать свободу выбора методик, используемых при составлении консолидированной отчётности.

Теоретически это может привести к ситуации, когда будет запрещено использование американских принципов и предписано беспрекословно следовать международным стандартам или французским учётным правилам. Это должно привести к последовательности формирования и сопоставимости учётной информации консолидированной отчётности.

Вполне вероятно, что в качестве альтернативы французским учётным принципам будут применяться только международные стандарты финансовой отчётности. Однако ожидается, что французские компании, в настоящее время использующие иные учётные принципы, в частности, американские, смогут применять их до 2003 г.

Несмотря на жесткое государственное регулирование бухгалтерского учета, анализ отдельных национальных систем бухгалтерского учета показал, что во Франции созданы особо благоприятные условия для фирм. Поэтому коммерческие структуры не стремятся активизировать свою деятельность за рубежом.

Процесс гармонизации, решение проблем согласованности в бухгалтерском учете Европейского Союза (ЕС) оказали и продолжают оказывать существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности Франции. Европейская комиссия в рамках Европейского союза разработала и опубликовала ряд директив, исполнение которых является обязательным для участников ЕС. Реализация их положений не только дает возможность совершенствовать и гармонизировать учет и отчетность Франции, но и облегчает работу компаний страны. Ниже представлены разработанные Директивы ЕС и их основное содержание (табл. 2).

Табл. 2 Номенклатура Директив Европейского Союза и их содержание

|  |  |
| --- | --- |
| № Директивы | Содержание Директивы |
| 1 | Ключевые положения по регистрации и публикации основной информации о компаниях |
| 2 | Порядок создания компаний с ограниченной ответственностью, поддержка и функционирование их капитала |
| 3 | Порядок слияния компаний внутри государства — члена ЕС |
| 4 | Основные требования к способам оценки, порядку составления и составу публикуемой отчетности |
| 5 | Основные направления проведения годового аудита, обеспечение независимых аудиторов, оплата аудиторов |
| 6 | Состав аналитической информации для акционерных компаний открытого типа |
| 7 | Особенности учета и отчетности в корпорациях, консолидированная отчетность |
| 8 | Подготовка аудиторов и их профессиональная компетентность. Этические нормы аудита |
| 9 | Основные вопросы формирования групп компаний. Меры по защите меньшинства группы |
| 10 | Международное слияние компаний |
| 11 | Раскрытие информации о зарубежных отделениях компаний |

Таким образом, Директивы ЕС оказывают влияние на бухгалтерский учет и отчетность Франции тем, что определяют состав отчетности и порядок формирования показателей, а значит, объекты бухгалтерского учета, методику их учета и порядок представления в финансовой отчетности. Кроме этого Директивами определены методы оценки видов имущества и обязательств, а значит, методики их учета. В Директивах определены методики учета слияния компаний, представления аналитической информации в учете и отчетности, порядок учета зарубежной деятельности компаний Франции. Более того, в Директивах ЕС предусмотрены варианты учета финансовых результатов методом «затраты - выпуск», а организации сами выбирают наиболее приемлемый вариант и закрепляют его в учетной политике.

Сама система законодательного регулирования бухгалтерского учета во Франции такова, что за отдельные правонарушения в учетной системе не начисляются штрафные санкции, хотя штрафы за нарушения в методологии бухгалтерского учета предусматриваются и могут быть начислены. По некоторым нарушениям правового характера в области бухгалтерского учета законодательством не установлены способы контроля за их соблюдением со стороны правоохранительных, финансовых или налоговых органов. По некоторым хозяйственным ситуациям, зафиксированным в системе бухгалтерского учета, происходит негласное общее игнорирование установленных правил. Однако, несмотря на это использование достаточно эффективных методов расчета налогооблагаемой базы позволяет, с одной стороны, сформировать полноценный бюджет страны, а с другой - представляется возможным эффективно работать налоговым органам и пополнять его.

Задача № 11

Укажите, какие из перечисленных статей доходов следует считать капитальными, а какие – текущими для подготовки отчета о прибыли и убытках и Баланса предприятия:

а) покупка помещений в аренду;

б) ежегодная амортизация арендованных помещений;

в) плата юристам в связи с покупкой помещений в аренду;

г) затраты, связанные с расширением памяти компьютера, используемого в бизнесе;

д) стоимость ремонта и эксплуатации компьютера;

е) доход от продаж по кредитным карточкам;

ж) стоимость нового оборудования;

з) таможенные сборы на оборудование при его ввозе в страну;

и) стоимость транспортировки нового оборудования от предприятия – изготовителя до помещений предприятия, купившего оборудование;

к) стоимость установки нового оборудования в помещениях;

л) заработная плата операторов машины.

Решение:

Капитальные затраты могут быть определены как любые затраты, понесенные при создании, приобретении, расширении или усовершенствовании актива, предназначенного для использования в компании. Важным моментом при этом является то, что выгода от таких капитальных затрат будет поступать на протяжении ряда учетных периодов.

Примерами капитальных затрат являются:

- покупка основных средств;

- значительное усовершенствование существующих основных средств;

- приобретение в долгосрочную аренду.

В конце учетного периода такие затраты будут показываться на лицевой стороне баланса под заголовком соответствующего основного актива.

На протяжении существования компании большинство капитальных затрат постепенно становятся расходами как часть процесса получения прибыли.

Текущие затраты можно определить как затраты, понесенные для получения прибыли или для поддержания доходности компании. Выгода от этих затрат используется в текущем отчетном периоде. Текущие затраты состоят из расходов компании на повседневные нужды.

Примерами текущих затрат являются:

- заработная плата и жалование;

- годовое начисление износа основных средств;

- плата за освещение, отопление, арендная плата и коммунальные сборы.

Таким образом, капитальными статьями расходов следует считать:

а) покупка помещений в аренду;

д) стоимость ремонта и эксплуатации компьютера;

г) затраты, связанные с расширением памяти компьютера, используемого в бизнесе;

е) доход от продаж по кредитным карточкам;

ж) стоимость нового оборудования;

з) таможенные сборы на оборудование при его ввозе в страну;

и) стоимость транспортировки нового оборудования от предприятия – изготовителя до помещений предприятия, купившего оборудование;

к) стоимость установки нового оборудования в помещениях;

А текущими расходами являются:

б) ежегодная амортизация арендованных помещений;

в) плата юристам в связи с покупкой помещений в аренду;

л) заработная плата операторов машины.

Задача № 12

Не откорректированный бухгалтерский Баланс фирмы «GRAND» на 31 декабря 2003 г. выглядит так:

«GRAND»

Пробный баланс на 31 декабря 2003 г.

Денежные средства $ 2150

Счета к получению 1250

Материалы 190

Авансом выплаченная страховка 240

Офисное оборудование 3400

Накапливаемый износ $ 600

Счета к выплате 700

Доход будущих периодов 460

Собственный капитал 4870

Изъятый капитал 400

Доход от предоставления услуг 2900

Затраты на заработную плату 1500

Затраты на аренду 400

Итого: 9530 9530

Не нашли отображение в отчете такие хозяйственные операции:

1. Выплаченная страховка, действие которой заканчивается в декабре, $ 40
2. Запасы материалов на конец декабря составили $ 75
3. Сумма износа за декабрь составила $ 100
4. Начисленная заработная плата на конец декабря составила $ 120.

Решение:

На основе данных задачи №12 можно предположить, что фирма «GRAND» является Американской фирмой, где специфика ведения бухгалтерского учета США отличается от специфики ведения бухгалтерского учета в Украине.

В конце каждого месяца (как правило) и на конец года (обязательно) составляется пробный баланс (train balance) для сверки общего оборота по дебету и общего оборота по кредиту счетов Главной книги. Пробный баланс представляет собой таблицу, в которой перечислены все счета Главной книги и конечное сальдо по каждому счёту (по сути, он аналогичен оборотной ведомости). Если итог верен, то теоретически можно приступать к подготовке баланса и отчёта о прибылях и убытках.

Однако отражение всех произведённых хозяйственных операций не гарантирует соответствия доходов и расходов данному учётному периоду. Могут существовать доходы и расходы, которые относятся к данному отчётному периоду, но не будут получены или оплачены до следующего отчётного периода; могут существовать доходы и расходы, уже полученные или оплаченные, но которые должны быть распределены между несколькими отчётными периодами. В таких случаях в конце отчётного периода делаются корректирующие записи.

Существует три типа корректирующих записей:

Начисления (accruals). Начисленные расходы – этот тип корректирующих записей отражает расходы, которые были понесены, но не были записаны и оплачены, т.е. представляют собой обязательства. Примерами таких расходов служат начисленная, но не выплаченная заработная плата; начисленные, но не выплаченные налоги; начисленные, но не выплаченные проценты и т.д. Начисленные доходы – этот тип корректирующих записей отражает доходы, которые были заработаны в данном отчётном периоде, но не были получены (в денежном эквиваленте) и отражены в учётных записях, соответственно, представляют собой дебиторскую задолженность. Примерами таких доходов служат арендная плата к получению, проценты к получению и др. (счета к получению не являются корректирующими записями, так как уже записаны в учёте, хотя по сути аналогичны начисленным доходам).

Распределение или предоплата. Предоплаченные расходы – этот тип корректировок распределяет уже оплаченные и записанные расходы между учётными периодами. В США используются два варианта отражения таких денежных выплат и соответственно два варианта корректирующих проводок. Первый вариант делает акцент на предоплаченности (дебетуется счёт предоплаченных расходов, кредитуется счёт денежных средств). Во - втором варианте акцент делается на то, что такие выплаты являются расходами (дебетуется счёт расходов, кредитуется счёт денежных средств). В итоге оба варианта корректировок приводят к одинаковым результатам.

Предоплаченные доходы (доходы будущих периодов) – в результате этого типа корректировок распределяются между учётными периодами уже полученные (в денежном эквиваленте) и отраженные в учётных записях доходы. Так как и для предоплаченных расходов, для предоплаченных доходов существует два варианта отражения в учёте поступления денежных средств и последующих корректировок (аналогично в первом случае делается акцент на авансовом характере платежей, во - втором – на их экономической сущности как доходов).

Оценочные корректировки делаются в том случае, когда сумма доходов или расходов, которые должны быть отнесены на данный отчётный период, не может быть точно определена. Классическим примером оценочных корректировок являются начисление износа основных средств, начисление амортизации нематериальных активов и начисление резерва по сомнительным долгам. В этих случаях дебетуется счёт расходов, а кредитуется контрактивный счёт.

На основании скорректированного пробного баланса составляются баланс и отчёт о прибылях и убытках. Они могут быть составлены с помощью так называемого рабочего листа (work sheet). В этом случае к скорректированному пробному балансу добавляются две колонки: баланс (дебет и кредит) и отчёт о прибылях и убытках (дебет и кредит), и в эти колонки разносится информация из колонки «Скорректированный пробный баланс». Разница между колонками «дебет» и «кредит» в отчёте о прибылях и убытках составляет чистую прибыль. На эту величину не должны сходиться колонки «дебет» и «кредит» баланса. Это финальная проверка правильности составления финансовых отчётов.

Помимо вышеприведённых корректирующих записей в конце года должны быть сделаны закрывающие записи обнуления счетов доходов и расходов.

Сводный счёт прибылей и убытков играет промежуточную, вспомогательную роль. Все корректирующие проводки оформляются «Списком корректировочных проводок к пробному балансу».

Скорректированный пробный баланс

Фирмы «GRAND»

на 31 декабря 2003 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Хозяйственные операции | Актив пробного баланса | Пасив пробного баланса | Актив скорректированного пробного баланса | Пасив скорректированного пробного баланса |
| Денежные средства  | 2150 |  | 2150 |  |
| Счета к получению  | 1250 |  | 1250 |  |
| Материалы  | 190 |  | 265 |  |
| Авансом выплаченная страховка  | 240 |  | 280 |  |
| Офисное оборудование  | 3400 |  | 3400 |  |
| Накапливаемый износ  |  | 600 |  | 700 |
| Счета к выплате  |  | 700 |  | 740 |
| Доход будущих периодов  |  | 460 |  | 460 |
| Собственный капитал  |  | 4870 |  | 4870 |
| Изъятый капитал  | 400 |  | 400 |  |
| Доход от предоставления услуг  |  | 2900 |  | 2900 |
| Затраты на заработную плату  | 1500 |  | 1620 |  |
| Расходы будущих периодов |  |  | 100 |  |
| Расходы по оплате труда |  |  |  | 120 |
| Затраты на аренду  | 400 |  | 400 |  |
| Кредиторская задолженность |  |  |  | 75 |
| Итого:  | 9530 | 9530 | 9865 | 9865 |

Заключение

В настоящее время особое значение приобретает изучение и анализ международной системы бухгалтерского учета, стандартов, рекомендаций и положений межправительственных, профессиональных и профсоюзных организаций мира.

Среди причин, обусловивших изучение сравнительной финансовой отчетности, можно выделить следующие. Во-первых, исторический аспект. Имеется ряд стран, внесших весомый вклад в развитие бухгалтерского учета. Так, в ХIV-ХV вв. лидерами в данной области были итальянские города-государства, распространившие “итальянский метод двойной бухгалтерии” сначала на остальную Европу, а затем и на весь мир. Начиная с ХIХ в. на развитие теории и практики бухгалтерского учета значительное влияние оказывает Великобритания, особенно Англия и Шотландия. В наше время все большую роль в области учета играют США.

Вторая причина изучения сравнительной финансовой отчетности обусловлена процессами интеграции, образования всемирного хозяйства. Для современного уровня экономической интеграции характерна интернационализация экономической жизни, прежде всего в сфере производства. Значительное увеличение международной торговли после Второй мировой войны вызвало развитие транснациональных корпораций, которые сыграли главную роль в распространении технологии бухгалтерского учета из одной страны в другую. Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие вопросы учета стали рассматриваться в международном аспекте.

Несомненно, весьма значимым фактором необходимости изучения сравнительной финансовой отчетности представляются те возможности совершенствования той или иной системы бухгалтерского учета, которые дают сопоставление учетных систем. Еще совсем недавно наблюдалась тенденция к изучению проблем бухгалтерского учета только в национальных рамках, и уделялось неоправданно малое значение практике других стран, тем самым как бы игнорировался тот факт, что ряд бухгалтерских методов и приемов предложенных, но не практиковавшихся в данной стране, часто использовался в другой.

Таким образом, изучение систем бухгалтерского учета и отчетности зарубежных стран предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, порядка их признания и оценки, а также установления взаимосвязи между элементами финансовой отчетности.

Список литературы

1. Жарикова Л.А. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: учебное пособие /Л.А. Жарикова, Н.В. Наумова. - Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. - 160 с. - 100 экз.

2. Малькова Т.И. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учебное пособие. - СПб: Бизнес-Пресса, 2001.

3. Гуляев Н.С., Ветрова Л.Н. основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2004 - 144с.

4. Хахонова Н.Н. Реформирование бухгалтерского учета. - М.: Бухгалтерский учет, 2003.

5. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (С использ. нац. стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. - 5-е изд., доп. и перероб. - К.:А.С.К., 2001. - 848с. - (Экономика. Финансы. Право).