

Проведення розрахунків з визначення зміни рівня собівартості на певні види продукції птахівництва, залежно від коливання вартості виробничих витрат та змін реалізаційних цін в умовах змінного ринку можна здійснювати за загальною формулою – 7:

$$CB_p = \frac{CB_б \cdot \frac{B_p}{B_б}}{\frac{Ц_p}{Ц_б} \cdot \frac{\Pi_p}{\Pi_б}} \quad (7)$$

де  $CB_p$  – собівартість продукції птахівництва, розрахункова;  
 $CB_б$  – собівартість продукції птахівництва, базова;  
 $B_p$  – вартість витрат на виробництво одиниці продукції птахівництва, розрахункова;

$B_б$  – вартість витрат на виробництво одиниці продукції птахівництва, базовий період;

$Ц_p$  – ціна реалізаційна одиниці продукції птахівництва, розрахункова;

$Ц_б$  – ціна реалізаційна одиниці продукції птахівництва, базова;

$\Pi_p$  – продуктивність сільськогосподарської птиці, розрахункова;

$\Pi_б$  – продуктивність сільськогосподарської птиці, базова.

#### Висновки

Визначення показника собівартості продукції птахівництва за рахунок введення статті «амортизація птиці», та з урахуванням кон'юнктури ринку, дасть можливість виходячи з певного часового інтервалу і цінового ринку, більш об'єктивно оцінювати стан витратного механізму і економічну результативність, за рахунок можливості своєчасно приймати об'єктивні рішення в питаннях господарської діяльності, і у ціновій політиці птахівничого підприємства. Запропонува-

ний варіант, враховуючи технологічно–господарські та організаційні особливості ведення виробничої діяльності у птахівничих господарствах не виключає інші підходи у розв'язанні проблеми удосконалення управління як у птахівничих господарствах так і у господарствах інших галузей.

#### Література

1. Ярошенко Ф. О. Птахівництво України: стан, проблеми і перспективи розвитку / Ф. О. Ярошенко ; наук. ред. Б. Панасик. – К. : Аграрна наука, 2004. – 506 с.
2. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.
3. Ковальчук Т. М. Проблеми трансформації оперативного економічного аналізу / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2004. – № 12. – С. 75–82.
4. Агропродовольче виробництво у 1990–2009 рр.: тенденції розвитку / Б.Й. Пасхавер, О.В. Шубравська, Д.Ф. Кирсанов, К.О. Прокопенко // Економіка АПК – 2010. – №9. – С. 12–20.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом М–ва аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. // Баланс Агро – всеукраїнська бухгалтерська газета. – 2001. – № 6 (30). – С. 1–28.
6. Бужин О. А. Оперативний контроль собівартості у тваринництві / О. А. Бужин // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Вип. 212 : у 4 т. Т. І. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2006. – С. 40–46.
7. Бужин О. А. Оперативне визначення динаміки рентабельності та собівартості продукції тваринництва, складових конкурентоспроможності в умовах ринку / О. А. Бужин // Економіка АПК. – 2007. – № 4 – С. 71–75.

Т.А. ГОГОЛЬ,  
докторант, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

## Становлення та розвиток системи обліку, оподаткування та звітності суб'єктів малого підприємництва Франції

У статті проаналізовано розвиток нормативно–правової бази регулювання обліку, оподаткування і звітності сектору малого бізнесу у Франції за вимогами бухгалтерського і податкового законодавства.

**Ключові слова:** суб'єкти малого підприємництва, малий бізнес, бухгалтерський облік, оподаткування, звітність.

В статье проведен анализ нормативно–правовой базы регулирования учета, налогообложения и отчетности

в секторе малого бизнеса во Франции по требованиям бухгалтерского и налогового законодательства.

**Ключевые слова:** субъекты малого предпринимательства, малый бизнес, бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность.

This article provides an analysis of the regulatory framework of accounting, taxation and reporting of small business accounting requirements and tax laws.

**Постановка проблеми.** За останні роки значно більше уваги приділяється підтримці діяльності малого бізнесу, який відіграє важливу роль у підвищенні зайнятості населення, послабленні соціальної напруги, забезпеченні економічної стабільності та інноваційного зростання, створенні передумов для становлення середнього класу в більшості розвинених країн світу. Одним із напрямів державної підтримки стабільного розвитку малого бізнесу є регулювання системи обліку і оподаткування, яка направлена на скорочення нормативного і адміністративного тягаря на малий бізнес, у тому числі у сфері оподаткування, веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності. В Україні процес реформування системи бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС здійснюється повільно, що спонукає до вивчення світового досвіду становлення та розвитку облікової системи сектору малого бізнесу та можливості його використання для розвитку національної облікової системи.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Вагомий внесок у дослідження проблем реформування та трансформації національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, удосконалення методики бухгалтерського обліку, оподаткування та звітності для суб'єктів малого підприємництва зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема В.В. Бабич, І.Д. Бенько, Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Вербицька, Т. Григор'єва, Н.О. Гура, Л.Г. Ловінська, Н.Б. Литвин, М.Р. Лучко, Т.Г. Мельник, Е.П. Милаєвська, М.Г. Михайлов, Т.М. Моторина, Л.І. Полятикіна, Є.І. Сви́дєрський, В.В. Сопко, О.П. Славкова, О.І. Жабін та інші. Однак, враховуючи наявні теоретичні розробки, проблеми удосконалення методики бухгалтерського обліку, оподаткування та звітності малого бізнесу в Україні досі залишаються не вирішеними.

**Метою статті** є аналіз розвитку нормативно-правової бази регулювання обліку, оподаткування і звітності сектору малого бізнесу у Франції за вимогами бухгалтерського і податкового законодавства та їх взаємоузгодженість.

**Виклад основного матеріалу.** Становлення сучасної національної облікової системи у Франції почалося з кінця 40-х років ХХ ст. У 1947 році створено Вищу раду бухгалтерів, діяльність якої була зосереджена, головним чином, на стандартизації в державному та приватному секторі та розробці Генерального плану бухгалтерського обліку (PCG) для державних промислових і комерційних компаній та змішаної економіки (постанова від 18 вересня 1947 року).

Важливе значення у визначенні місця та ролі облікового процесу в регулюванні комерційної діяльності зумовило видання великої кількості праць Альберта Вейренса (Albert Veurenс) («Комерційна арифметика» (1948), «Практика бухгалтерського обліку» (1951), «Уроки і практика в торгівлі» (1956) та ін.), в яких описано необхідність відкриття рахунків для обліку витрат, придбання і продажу, комісії, амортизації, накладних витрат (для управлінського обліку), від-

сотків і банківських витрат, заробітної плати та соціальних виплат, а також рахунку прибутків і збитків [1].

Про необхідність ведення обліку малими і середніми підприємствами Альберт Вейренс написав [1]: «Багато малих та середніх роздрібних торговців (бакалійні лавки, молокозаводи, пекарні, кондитери, м'ясники, магазини, продавці квітів, винороби, ресторани, перукарні, фармацевти, ремісники і т.д.) зіштовхуються з необхідністю складання звітів про власний бізнес для сплати податків і зборів.

Вести власний облік вони хочуть дуже просто і ясно, який можна організувати за допомогою ведення двох основних реєстрів – журналу надходження та журналу платежів. Журнал надходжень показує всі отримані доходи, який заповнюється на основі отриманих банківських та поштових чеків з точним зазначенням їх характеру на сторінках журналу (продаж, комісія, реклама, відсотки, оренда, збори, купони, подарунки, субсидії та ін.). Журнал платежів включає всі платежі, які здійснюються готівкою, банківським або поштовим чеком із зазначенням призначення таких платежів (заготівля, сировина, накладні витрати, заробітна плата, податки, збори та ін.).

Ці книги будуть доповнені записами: «Рахунки до виплати» та «Плата за векселями», а, в разі необхідності, крім цих двох реєстрів, компанії також можуть відкривати книгу інвентаризації, запасів, головну книгу, допоміжну книгу для управління та ін...».

Однак ще за 300 років до праць Альберта Вейренса були здійснені перші кроки до врегулювання комерційної діяльності. Франція була одною з перших країн, в якій з другої половини 17 ст. здійснили спроби зміцнення правової системи країни в різних сферах її діяльності, результатом чого була розробка та введення в дію п'яти основних правових документів, які регулювали цивільний процес (1667), кримінальний процес (1670), водне та лісове господарство (1669), комерційну діяльність (1673) та морські перевезення (1681).

До 17 ст. спроби врегулювання комерційної діяльності проявлялися у виданні указів, які не забезпечували купців і торговців необхідною інформацією про ведення справ та вимогами до обліку операцій купівлі-продажу. На відміну від попередніх спроб у 1673 році регулювання ведення комерційних угод призвело до написання торгового кодексу, відомого як «Кодекс Саварі» (ou Code Savary), автором якого був видатний державний діяч ХVІІ ст., міністр фінансів Жан-Батист Кольбер, що працював в часи Людовика ХІV. Таку назву кодекс отримав завдяки безпосередній участі в його написанні одного з найбільш видатних комерсантів та економістів свого часу Жака Саварі [2, с. 38–39]. Основною метою написання «Кодексу Саварі» було приведення у відповідність комерційних записів та можливості виявлення навмисних випадків банкрутства та ухилення від сплати власних боргів. Ведення обліку та зберігання комерційних документів вимагалось від усіх торговців та купців, які займалися власною справою. В цьому кодексі написано [2]: «Оскільки торгівля є джерелом достатку і багатства, громадські особи протягом багатьох років вико-

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ристовують механізми, щоб змусити нас процвітати у нашому королівстві. Кодекс забезпечує купців правилами сумлінної діяльності, яка запобігає шахрайству і судовим позовам, а також аналізу понесених витрат».

З розвитком торгових відносин з'явилася необхідність удосконалення регулювання комерційної діяльності, що призвело до написання нового Торгового кодексу (*le Code de commerce*), який був випущений в 1807 році і практично відтворив положення кодексу 1673 року з незначними змінами та доповненнями. До нових положень та удосконалень нового кодексу відносяться питання регулювання комерційних угод, які укладалися на біржах, порядок проведення вексельних платежів на ярмарках, подальший розвиток положень про банкрутство з виділенням двох видів банкрутств – просте та навмисне, правила управління майном в разі банкрутства та відновлення фінансового положення комерсанта, який відчуває тимчасові фінансові труднощі. Кодекс складався з чотирьох книг, які налічували 648 статей [2, с. 48] та супроводжувався додатками із зразками інвентаризаційних відомостей та правил оцінки активів комерсантів, які дозволяли «складати кожного року в простій письмовій формі акти інвентаризації свого рухомого та нерухомого майна, а також дебіторської та кредиторської заборгованості та заносити їх в спеціально призначений для цього реєстр» (ст. 9 Торгового кодексу 1807 року) [2].

У 1953 році були введені поправки до 8–11 статей Торгового кодексу, які на той час не відповідали сучасним вимогам ведення обліку і складання звітності (указ від 22 вересня 1953 року). Положення нових статей (ст. 8–11) зобов'язували купців та торговців вести поточний журнал записів діяльності компанії або один раз на місяць складати звіт поточних операцій, проводити щорічну інвентаризацію, складати бухгалтерський баланс і звіт про прибутки і збитки, інвентаризаційні книги та зберігати підтверджуючі і бухгалтерські документи протягом десяти років. Торговий кодекс зменшив зобов'язання щодо ведення бухгалтерського обліку для підприємств, які збанкрутували і виписав санкції для підприємств, які проводили незаконні дії з метою приведення підприємств до банкрутства або з метою знищення підтверджуючих та бухгалтерських документів. Однак усі торговці незалежно від їх фінансового становища зобов'язані були вести бухгалтерський облік для цілей оподаткування з метою розрахунку податків [3].

Торговий кодекс 1807 року здійснював регулювання комерційної діяльності у Франції практично 200 років, і лише у 2000 році відбувся повний перегляд та розробка нового Торгового кодексу, хоча багато положень старого кодексу були відтворені та перейшли в новий кодекс. Сучасний Торговий кодекс (прийнятий указом від 18 вересня 2000 року) містить дев'ять книг, в яких налічується більше 2000 статей та включає умови регулювання комерційних угод, положення свободи цін і конкуренції, комерційної оренди, продажу товарів на регульованих ринках, захисту національних інте-

ресів, іноземних комерційних угод та ін. [3] З 2000 року періодично вносилися зміни до Торгового кодексу 2000 року, що пов'язані із змінами в підході до регулювання економічних відносин, міжнародної торгівлі, інтеграції країн в єдину економічну зону, прийнятті директив ЄС та введені єдиної європейської валюти (євро).

Однак у Франції крім вимог ведення бухгалтерського обліку, які прописані у Торговому кодексі, паралельно діють вимоги ведення обліку для цілей оподаткування, які також відіграють важливе значення та впливають на становлення і розвиток облікової системи країни.

Оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб було вперше запропоновано у Франції за ініціативи міністра фінансів Джозефа Кайо (*Joseph Caillaux*) у 1914 році, який встановив загальний податок на дохід (Закон від 15 липня 1914 року). Ця система була модифікована в період проведення податкової реформи у 1948 році з прийняттям Закону про прибутковий податок (указ від 9 грудня 1948 року) та розроблено механізм оподаткування доходів фізичних осіб, який складався з двох компонентів [4]:

1) пропорційний податок, що стягувався з різних доходів платників податків (за винятком доходів, які були звільнені від оподаткування);

2) прогресивний прибутковий податок, що стягувався із загальної суми доходів платника податків (включаючи доходи, які були звільнені від пропорційного оподаткування).

Остаточне формування системи оподаткування доходів фізичних осіб відбулося у період реформування та зміцнення податкової системи в 1959 році, в період якої велику роль зіграло скасування пропорційного і прогресивного податку і введення єдиного податку на доходи фізичних осіб (Закон від 28 грудня 1959 року), ставка якого становила від 5 до 65% залежно від суми оподатковуваного доходу (наприклад, 5% з доходів, що не перевищують 440 тис. франків, 25% – з доходів від 1,2 млн. франків до 1,8 млн. франків, 65% – з доходів більше 12 млн. франків) (ст. 13 Закону) [5]. В 1966 році єдиний податок на доходи фізичних осіб було перейменовано на «податок на заробітну плату».

Крім того, в 1948 році був введений податок на прибуток підприємств, який застосовувався до різних типів компаній і корпорацій (указ від 9 грудня 1948 року). Прибуток компанії (комерційний прибуток) оподатковувався за пропорційною ставкою прибуткового податку у розмірі 19,8% (згідно із Законом від 30 червня 1956 року) та за прогресивною ставкою прибуткового податку у розмірі 5,5% від оподатковуваного доходу не нижче 300 тис. франків (з 1 січня 1960 р. було вилучено старі франки і введено в обіг нові франки у співвідношенні 100:1) [6].

У цей час у Франції для промислових і комерційних підприємств застосовувалося дві системи оподаткування: загальна та спрощена.

Спрощена система оподаткування застосовувалася до окремих платників податків: для компаній з продажу товарів,

предметів, матеріалів, продуктів харчування річний оборот яких не перевищував 30 млн. франків і для компаній, які здійснюють іншу діяльність – 8 млн. франків (в 1958 році). Такі платники податків щорічно надавали інформацію про кількість покупок, продажів, чисельність працівників, суми виплаченої заробітної плати і орендної плати, кількість автомобілів, суму оборотних активів та ін. Прибуток компанії оцінювався згідно підтверджуючих документів і доводився до відома податкових органів. Такі підтверджуючі документи (рахунки–фактури, чеки, накладні та ін.) необхідно було зберегти з метою їх представлення в податкові органи разом із щорічним зведеним реєстром та докладною інформацією про покупки (ст. 302 розділ 2 і 3 Податкового кодексу (CGI)). Компанії, що працювали на спрощеній системі оподаткування, не зобов'язані були вести журнали надходжень і платежів, однак вони були потрібні для підтвердження кількості та сум операцій купівлі–продажу та розрахунку суми податків. На багатьох підприємствах, які використовували дану систему оподаткування, бухгалтерський облік був обмежений обліком зобов'язань [7].

Загальна система оподаткування застосовувалася до компаній, річний оборот яких перевищував 30 і 8 млн. франків відповідно, та компаній, які за власним бажанням обрали дану систему оподаткування. Такі компанії до податкових органів разом із декларацією подавали бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про амортизацію, звіт про стан автомобілів компанії. Документи, які надавалися разом із декларацією, подавалися у вільній формі, без дотримання і використання плану рахунків бухгалтерського обліку.

Однак у період реформування податкової системи 1959 року урядом країни було прийнято рішення здійснювати поетапне та поетапне впровадження Генерального плану бухгалтерського обліку (PCG) для всіх комерційних та промислових підприємств (ст. 55 Закону від 28 грудня 1959 року) [5]. З цією метою було створено комітети (указ від 13 квітня 1962 року) з провідних професійних бухгалтерів, які встановлювали загальні правила стандартизації ведення обліку для підприємств з урахуванням характеру їх діяльності та розмірів. За період своєї діяльності було розроблено достатньо велику нормативну базу з ведення обліку та складання звітності, лише протягом десяти років (1964–1974) введено в дію 71 нормативний акт. Деякі документи враховували специфіку малих та середніх компаній (наприклад, облік м'ясних магазинів (указ від 12 листопада 1965 року), готелів (указ від 9 жовтня 1970 року), туристичних агентств (указ від 12 листопада 1973 року), однак більшість документів враховували специфіку різних за розмірами підприємств (великих, середніх та малих).

Отже, в 60–ті роки ХХ ст. у Франції в сфері регулювання облікового процесу паралельно діяли норми Торгового кодексу 1807 року із поправками та доповненнями указу 1953 року (ведення поточного журналу записів діяльності компанії, проведення щорічної інвентаризації, складання бухгалтерсь-

кого балансу і звіту про прибутки і збитки, інвентаризаційних книг та ін.) і податкового законодавства, основні положення якого були введені указом 1948 року з остаточним формуванням системи оподаткування фізичних і юридичних осіб у 1959 році, де згідно з умовами загальної і спрощеної систем оподаткування діяли власні норми ведення обліку і складання звітності для цілей оподаткування. В цей час також дуже активно працювали професійні комітети з розробки стандартів бухгалтерського обліку, які сформували нормативну базу для ведення обліку і складання звітності з урахуванням специфіки діяльності та розмірів фірми. Вся ця діяльність була направлена на врегулювання облікового і податкового процесів та приведення їх у відповідність сучасним ринковим відносинам, вимогам уряду з поповнення державного бюджету та стимулювання діяльності малого бізнесу, однак створила передумови до необхідності врегулювання великої кількості паралельно діючих норм ведення обліку і складання звітності з метою їх взаємоузгодженості.

Перші спроби врегулювання бухгалтерського і податкового законодавства зроблено у 1965 році (указ від 28 жовтня 1965 року). Положення указу регулювали правила та оцінку активів і зобов'язань, а також перелік документів, які необхідно подавати разом із податковою декларацією для підтвердження власних доходів і витрат згідно із вимогами ст. 54 Податкового кодексу. Це вимагало привести у відповідність облікові записи для задоволення вимог стандартів бухгалтерського обліку та вимог Податкового кодексу. Компанії мали здійснювати облік своєї діяльності з дотриманням вимог професійних комітетів з бухгалтерського обліку з врахуванням специфіки діяльності підприємства та її розмірів, а податкові декларації з супроводжуваними звітними документами (з урахуванням обраної системи оподаткування) вимагалося складати за вимогами Податкового кодексу.

У 1976 році у Франції були введені спрощені умови оподаткування для невеликих фірм (ст. 62 Закону від 29 грудня 1976 року), які закріплені у ст. 302 Податкового кодексу (CGI). Це був перший нормативний документ, який значно знизив вимоги до звітності малих та середніх підприємств шляхом скорочення кількості документів, що подаються до податкових органів, введення податкових знижок та пільг, а також надано можливість застосування касового методу обліку доходів і витрат. Згідно із ст. 302 Податкового кодексу (CGI) невеликі компанії складали і подавали спрощений розрахунок податку на прибуток, відображаючи суму валового прибутку і суму витрат за звітний період та розрахунок амортизації. Такі компанії були звільнені від подання балансу та інших документів, передбачених ст. 54 Податкового кодексу (CGI) [7].

У 1982 році з метою підтримки розвитку малого бізнесу в умовах жорсткої конкуренції та постійних коливань в економічній і фінансовій сферах, а також полегшення ведення обліку для малого бізнесу було створено суперспрощену систему ведення бухгалтерського обліку (Закон від 29 листопада 1982 року) з урахуванням норм Податкового кодексу.

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Згідно із ст. 72–1 і 72–2 Закону 1982 року та відповідно до правил ст. 302 Податкового кодексу (CGI) платникам податків значно спрощено процедуру розрахунку суми податку на прибуток. У компанії не вимагалось щоденне фіксування в обліку надходжень і платежів, сума зобов'язань та дебіторської заборгованості визначалися лише на кінець року, сума оборотних активів оцінювалася спрощеним методом, а компанії, які підлягали спрощеній системі оподаткування, складали спрощений бухгалтерський баланс, що значно скорочувало витрати часу на ведення обліку та кількість необхідних підтверджуючих документів. У 1983 році (указ від 10 лютого 1983 року) додатково спрощено процедуру визначення вартості товарів на складах (шляхом застосування продажної ціни таких активів на дату балансу) та вартості поточних робіт (яка дорівнювала сумі платежів за виконані роботи, зазначеної у виставлених рахунках). А в 1990 році було спрощено процедуру обліку окремих операцій (Закон від 29 листопада 1989 року), а саме [6]:

1) надавалося право не записувати (обліковувати) нарахування і передоплату за накладні витрати, які здійснюються регулярно із строком погашення не більше 1 року;

2) надано можливість оцінки за єдиною ставкою витрати на паливо на основі пробігу автомобілів;

3) не вимагалось обґрунтування непередбачених витрат, які проводилися за готівковий рахунок в межах до 1 тис. франків.

Також з 1982 року у Франції проводилася активна робота із створення системи обліку і звітності для малого бізнесу, яка враховувала вимоги Четвертої директиви ЄС щодо річної звітності певних видів компаній (25 липня 1978 року). Вимоги Європейської директиви 1978 року дозволили компаніям подавати звітність у спрощеній формі, які діють до теперішнього часу з незначними змінами, введеними з урахуванням поправок на інфляцію та введення євро. Цією директивою передбачено, що держави-члени можуть дозволяти компаніям складати скорочений баланс та спрощений звіт про доходи в разі дотримання відповідних критеріїв.

Враховання вимог Четвертої директиви ЄС та Закону від 30 квітня 1983 року вимагало оновлення та заміну 8–15 розділів Торгового кодексу, де зазначено, що фізичні або юридичні особи мають право застосовувати умови пільгового складання фінансової звітності в разі виконання вимог щодо загальної суми балансу та середньорічної кількості співробітників і втрачають здатність застосування пільгових умов в разі недотримання певних критеріїв протягом двох наступних років. Згідно з указом від 29 листопада 1983 року юридичні і фізичні особи, які займалися комерційною діяльністю, мали право складати скорочений баланс та звіт про доходи за умови, що валюта балансу не перевищує 1,5 млн. франків, чистий обсяг продажу – 3 млн. франків та середнє число постійних співробітників, які працюють протягом року не більше 10 осіб. Для юридичних осіб, які займалися торгівельною діяльністю, валюта балансу не повинна перевищувати 10 млн. франків, річний обсяг продажу не пе-

ревищувати 20 млн. франків та середнє число постійних співробітників, які працюють протягом року не більше 50 осіб [6]. У ст. 18 Закону 1983 року наводився перелік основних мінімальних положень, які повинні бути розкриті у спрощеному балансі і звіті про прибуток.

Поступове впровадження Генерального плану бухгалтерського обліку, розпочато у 1960 році, було закінчено, і з 1 січня 1984 року повністю введений у дію генеральний план обліку (PCG 1982) та прийняті положення, що стосуються середнього і малого бізнесу (закон від 30 квітня 1983 року та указ від 29 листопада 1983 року). Згідно із розробленим планом виокремлюється три основні системи ведення обліку [8, 9]:

1. Базова система з мінімальною кількістю вимог і положень для підприємств великого і середнього розміру.

2. Спрощена система для компаній малого і середнього бізнесу.

3. Розвинена (розгорнута) система.

У рамках кожної із систем наведено план рахунків бухгалтерського обліку та надаються зразки форми балансу, звіту про прибутки і збитки, руху грошових потоків, таблиці для розрахунку зміни у запасах, амортизації, дебіторської та кредиторської заборгованості та ін. [9].

План рахунків бухгалтерського обліку у Франції складається з 8 класів: 1 і 2 класи – рахунки операцій з капіталом, 3 клас – запаси і виробництво, 4 клас – рахунки для обліку заборгованості третіх осіб (різні види дебіторської та кредиторської заборгованості), 5 клас – фінансова звітність (рахунки з відображення руху цінних паперів та грошових коштів), 6 клас – рахунки витрат, 7 клас – рахунки доходів, 8 клас – спеціальні резервні рахунки.

План рахунків для підприємств, які використовують спрощену систему обліку, значно скорочений і складається із рахунків, код яких має три цифри, та якого достатньо для обліку господарської діяльності на малих виробничих і комерційних підприємствах. План рахунків у межах базової системи ширше, ніж при спрощеній системі і більш деталізований та складається з рахунків, код яких має чотири цифри, а в межах розвиненої системи план рахунків найбільш розгорнутий і код рахунків має п'ять та шість цифр.

Наприклад, у межах спрощеної системи обліку використовується рахунок 213 «Конструкції», який для базової системи має додатковий рахунок для більшої деталізації операцій – 2131 «Будинки» [9]. В межах розгорнутої системи обліку додатково використовуються рахунки (код рахунків із 5 і 6 цифр):

- 21311 «Промислові будівельні комплекси»;
- 21315 «Адміністративні будівлі»;
- 21318 «Інші види будинків»;
- 213181 «Призначені для бізнес-операцій»;
- 213188 «Призначені для інших операцій».

У 1986 та у 1999 роках відбувалися зміни і доповнення у плані рахунків бухгалтерського обліку (PCG) в частині визнання та оцінки активів, їх амортизації і знецінення, використання скороченого плану рахунків та інші важливі для малих та се-

редніх підприємств положення. Згідно із ст. 511–7 Генерального плану бухгалтерського обліку підприємства невеликих розмірів, які використовують спрощену систему обліку, мають право складати і представляти річну звітність у спрощеній формі (ст. 522–1 – форма спрощеного балансу, ст. 522–2 і 522–3 – форма спрощеного звіту про прибутки і збитки).

З початку 90-х років XX ст. із зростанням кількості суб'єктів малого підприємництва в розвинених країнах, в тому числі у Франції, з'явилася необхідність перегляду вимог до ведення обліку і складання звітності для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва та малих компаній, що сприяло запровадженню податкового режиму для мікропідприємств (Закон від 30 грудня 1991 року), який в даний час регулюється ст. 50–0 Податкового кодексу (CGI) [7]. У компаній, в яких річний оборот не перевищував 70 000 франків, податком обкладалися 50% від суми доходів. Згідно з вимогами податкового режиму для мікропідприємств платники податків здійснювали облік із продажу товарів або надання послуг з відображенням загальної суми обороту в річній податковій декларації (форма 2042). Також вимагалось ведення журналу для обліку операцій купівлі з представленням підтверджуючих документів та журналу з відображення детальної інформації про отримані доходи. Компанії в рамках такого податкового режиму мали право обирати загальну або спрощену систему оподаткування прибутку, передбаченої для малих і середніх підприємств згідно з нормами ст. 302 Податкового кодексу. А з 1994 року (Закон від 11 лютого 1994 року) в межах режиму мікропідприємств для самозайнятих осіб та компаній вимагалось також вести журнал про джерело походження і суму доходів від власної діяльності.

З 1999 року (Закон від 30 грудня 1998 року) у зв'язку зі зростанням кількості та розширенням діяльності малих підприємств було прийнято рішення про підвищення межі застосування системи мікропідприємств для торговельних компаній з річним оборотом до 500 тис. франків, а для компаній з надання послуг до 175 тис. франків та зміну суми доходу, яка підлягала оподаткуванню. Дохід для обкладання податком визначався з єдиної облікової ставки, яка збільшена до 70% для бізнесу, 50% – для постачальників послуг та 35% – для компаній некомерційної діяльності, що зумовило повне оновлення ст. 50–0 Податкового кодексу, в якій зазначено «Компанії повинні вести ретельний облік покупок в поточному журналі і надавати докладну інформацію про доходи від бізнесу, за наявності рахунків–фактур і інших підтверджувальних документів, починаючи з 1999 року» [7].

Отже, провівши аналіз становлення облікової системи у Франції, можна сказати, що починаючи з 1983 року зросло уваги уряд Франції почав приділяти стимулюванню розвитку малого бізнесу та створенню сприятливих умов для спрощення режиму оподаткування, обліку і звітності, взаємовідносин платників податків з бюджетом і контролюючими органами та отримання значної економії за рахунок зниження податкового тягаря (створено суперспрощену систему

ведення обліку та складання звітності). В 1989 році з прийняттям закону про розвиток торгових та промислових підприємств та поліпшення їх економічного, правового та соціального положення (від 31 грудня 1989 року) [10] вперше було проведено узгодження бухгалтерських і податкових правил з метою полегшення діяльності для малого бізнесу. В 1994 році (Закон від 11 лютого 1994 року відомий як Закон Мадлена – dite loi Madelin) введено суттєві пільги у спрощенні обліку для малого бізнесу, які були відображені у ст. 17–1 – 17–4 Торгового кодексу (статті L. 123–25 – L. 123–28 поточного Торгового кодексу) в частині спрощеного порядку записів дебіторської і кредиторської заборгованості на дату балансу, оцінки прибутків і збитків; особи, які сплачують єдину податкову ставку щоденно записують надходження і витрати, а на кінець року в спрощеному вигляді здійснюють облік доходів і витрат, фінансових зобов'язань, капіталу та фондів та не складають річну звітність [6].

У 2000 році (указ від 18 вересня 2000 року) до ст. 17–4 (123–28) Торгового кодексу було введено зміни і термін «єдина податкова ставка» було замінено на «податкова система для малих підприємств» із посиланням на статтю 50–0 Податкового кодексу.

З метою спрощення адміністративних процедур в 2002 році (указ від 26 лютого 2002 року) скасовано ведення деяких журналів та книг, дозволено малим підприємствам поквартальне ведення обліку і складання звітності та спрощено облік деяких операцій (списувати одноразово вартість палива, спожитого в ділових поїздках та ін.).

### Висновки

Сформована за останні роки у Франції нормативно–правова база щодо регулювання обліку і складання звітності розроблялася в різні періоди економічного розвитку країни різними державними установами, які переслідували абсолютно різні цілі щодо обліку і звітності (облік згідно з нормами Податкового кодексу, облік згідно з нормами Торгового кодексу, облік з урахуванням стандартів бухгалтерського обліку і дотриманням вимог професійних комітетів з бухгалтерського обліку з врахуванням специфіки діяльності підприємства та її розмірів), що вимагало від підприємств паралельного ведення декількох видів обліку.

Починаючи з 80-х років XX ст. зростання кількості підприємств малого бізнесу позитивно вплинуло на розвиток економіки, однак потребувало зниження адміністративного тягаря на малий бізнес і узгодження ведення обліку за вимогами бухгалтерського і податкового законодавства, що спонукало створення спрощених умов діяльності в частині ведення обліку (суперспрощена система обліку), оподаткування (режим мікропідприємств) та складання бухгалтерської і податкової звітності.

Досвід розвитку нормативно–правової бази регулювання обліку, оподаткування і звітності, створення спрощених умов діяльності та узгодженість паралельно діючих норм ведення обліку має велике значення для формування ефективної облі-

кової системи для суб'єктів малого підприємництва в Україні та можливості уникнення додаткових адміністративних вимог, які перешкоджатимуть стійкому розвитку малого бізнесу в Україні.

### Література

1. VEYRENC Albert – Cours pratique de comptabilité, tome I première et deuxième parties, Durassier, Paris, 1957, 406 p.
2. Коммерческий кодекс Франции / Пер. с французского В.Н. Захватаева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 1272 с.
3. Code de commerce [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGI-TEXT000005634379>
4. La taxe sur les salaires [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.senat.fr/rap/r01-008/r01-008\\_mono.html#toc11](http://www.senat.fr/rap/r01-008/r01-008_mono.html#toc11)
5. Loi n 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [admi.net/jo/loi59-1472.html](http://admi.net/jo/loi59-1472.html)

6. Robert OBERT. Le droit comptable applicable en France aux petites et moyennes entreprises: 1958-2008 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://robert.obert.pagesperso-orange.fr/Le%20droit%20comptable%20applicable%20en%20France%20aux%20PME.pdf>

7. Code général des impôts [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=vig>

8. Le plan comptable général [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.comptanat.fr/pcg/pcg.htm>

9. Plan comptable général [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.plancomptable.com/>

10. LOI n°89-1008 du 31 décembre 1989 relative au développement des entreprises commerciales et artisanales et à l'amélioration de leur environnement économique, juridique et social [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000709058>

В.А. ГОЛЯН,  
д.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет,  
В.М. БАРДАСЬ,  
аспірант, Луцький національний технічний університет

## Удосконалення системи фіскального регулювання природокористування: доміанти подолання синдрому «символічності» нормативів плати

У статті розкриваються об'єктивні передумови удосконалення системи фіскального регулювання природокористування. Досліджено динаміку надходжень плати за спеціальне використання природних ресурсів до зведеного бюджету України. Обґрунтовано необхідність підвищення нормативів плати за спеціальне використання природних ресурсів у контексті формування системи стимулювання впровадження високотехнологічних процесів освоєння окремих складових природного капіталу та розширення податкової бази наповнення місцевих бюджетів.

**Ключові слова:** природокористування, природні ресурси, нормативи плати, податкова база, фіскальне регулювання.

В статье раскрываются объективные предпосылки совершенствования системы фискального регулирования природопользования. Исследована динамика поступлений платы за специальное использование природных ресурсов в сводный бюджет Украины. Обоснована необходимость повышения нормативов платы за специальное использование природных ресурсов в контексте формирования системы стимулирования внедрения высокотехнологических процессов освоения от-

дельных составляющих природного капитала и расширения налоговой базы наполнения местных бюджетов.

**Ключевые слова:** природопользование, природные ресурсы, нормативы платы, налоговая база, фискальное регулирование.

The article covers the objective prerequisites for improving the system of fiscal control of natural resources. Investigated the dynamics of income payments for special use of natural resources to the Consolidated Budget of Ukraine. The necessity of raising the standards board for special use of natural resources in the context of the formation of stimulating the introduction of high-tech processes of development of individual components of natural capital and broadening the tax base filling local budgets.

**Постановка проблеми.** Вже не перший рік в Україні ведуться дискусії щодо зниження податкового тягаря як на результати господарської діяльності, так і на фонд оплати праці. Зниження ставок прямих податків та нарахувань на фонд заробітної плати в короткостроковій перспективі однозначно призведе до зниження надходжень до бюджетів різного рівня та позабюджетних фондів. Одним із реальних шляхів