

КЛАСИФІКАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: АНАЛІЗ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ТА СПРОБА ПЕРЕОСМИСЛЕННЯ

Проаналізовано найпоширеніші наукові підходи до класифікаційного групування національних систем бухгалтерського обліку, наведено критичну існуючих позицій та запропоновано здійснювати класифікацію національних систем бухгалтерського обліку за новими ознаками

Постановка проблеми. Процес постійного нагромадження нових знань і інформації про економічні системи, зростаюче різноманіття соціальних явищ, розвиток виробництва й створення нових технологій призводять до поступового "старіння" розроблених наукових класифікацій у частині адекватного відображення стану національних систем бухгалтерського обліку (далі – НСБО). До того ж, бурхливий розвиток електронно-обчислювальної техніки стимулював проведення в останні роки широких комплексних досліджень складних соціально-економічних систем, серед яких і національні системи бухгалтерського обліку.

На початку XXI ст. у зв'язку із появою та зростанням впливу на НСБО нових факторів постає необхідність перегляду загальноприйнятих класифікаційних ознак та правильності віднесення НСБО певної держави до класифікаційних груп.

Крім того, досі існують проблемні питання, стосовно яких наукова бухгалтерська спільнота не дійшла згоди. Окремі проблемні питання, що постають при побудові класифікації НСБО, вдало сформульовано у докторській монографії вітчизняної дослідниці М.М. Шигун:

"1) яку ознаку покласти в основу класифікації (тип регулювання, вплив національних особливостей, підходи до оцінки);

2) як враховувати офіційні принципи регулювання системи бухгалтерського обліку і звітності або реальну практику, що склалася в країні;

3) як зважати на економічну ситуацію, тип економіки, особливості політичної системи;

4) як враховувати нестабільність існуючої системи бухгалтерського обліку, що видозмінюється під впливом правових, політичних, економічних чинників, впливів релігії і культури всередині країни та під дією світових процесів;

5) як узгоджувати конфлікт між національними та міжнародними бізнес-інтересами, які визначають інформаційну спрямованість бухгалтерського обліку" [16, с. 286]

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вітчизняними дослідниками питанням класифікації НСБО приділяється незначна увага. Окремі наукові публікації, які б глибоко висвітлювали результати досліджень та підходи авторів, з цієї теми майже відсутні. Стаття Л.Л. Горєцької за відповідною назвою [5] вийшла у 2001 р. З цього часу, наприклад, до фахового видання "Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки" авторами не було подано жодної статті з цієї проблематики, хоча слід зазначити, що епізодично ця тема висвітлюється авторами, серед наукових інтересів яких – особливості бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах, проблеми гармонізації національних систем бухгалтерського обліку та проблеми впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Дана тема частково розглянута у роботах таких вітчизняних вчених та науковців, як: Ф.Ф. Бутинець [2,3], М.М. Шигун [16], В. Чайка [14], В.Г. Швець [15].

У сфері класифікації НСБО вже близько півстоліття теоретичні напрацювання здійснюються переважно зарубіжними вченими та науковцями, серед яких слід відмітити: Богуслав Белецькі (Boguslaw Bielecki) [20], Л.Н. Ветрова [6], Казіміра Вінярська (Kazimiera Winiarska) [27], Н.С. Гуляев [6] Л.А. Жарікова [8], Данута Кшиведа (D. Grzywda) [23], Дітер Кортум (Dieter Kortum), А.А. Мазуренко [12], А. Саввані (A. Sawani) [29], Станіслава Т. Сурдикувська (Stanisława T. Surdykowska) [28], Л. Радебау, С.Дж. Грей, Ервін Л. Блек [28], Д.А. Панков [3], Ю.Н. Снопко [13], Я.В. Соколов [3], Галіція А. Яруга (Яругова) (Alicja A. Jaruga) [24] та інші.

Підходи до класифікації НСБО розглядалися у дисертаційній роботі російського науковця О.А. Козельцевої [10]. Цікавий підхід до класифікації НСБО та характеристики моделей побудови НСБО (за авторською термінологією – "макромодель обліку") було запропоновано у докторській монографії української дослідниці М.М. Шигун [16].

У літературних джерелах поряд із наведенням підходів до класифікації НСБО зазвичай наводиться огляд факторів впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку (в т.ч. у російськомовній та україномовній навчальній літературі з дисципліни "Облік у зарубіжних країнах", і, відповідно, у польськомовній літературі з дисципліни "Rachunkowość międzynarodowa" ("Міжнародний облік") та англійській – "International Accounting" ("Міжнародний облік").

Слід зауважити, що автори переважно розглядають загальноприйнятну, "класичну" класифікацію за суб'єктивно-географічною ознакою – поділ НСБО на три моделі, і наводять їх характеристику (британо-американська, континентальна, південно-американська). Лише у деяких літературних джерелах розглядається релігійна (ісламська) та глобальна (інтернаціональна) моделі побудови НСБО, як і НСБО перехідного типу, зокрема, пострадянських країн. Праці вітчизняного дослідника Д.О. Грицишена спрямовані на доведення та надання характеристики ісламській моделі побудови НСБО. Натомість деякі науковці існування такої моделі спростовують.

Детальніше погляди авторів стосовно класифікації НСБО буде проаналізовано далі по тексті статті.

Мета дослідження. Доведення необхідності переосмислення існуючих загальноприйнятих підходів до класифікації НСБО.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Дослідження систем бухгалтерського обліку в структурі певної класифікації має важливе значення передусім тому, що окремо розглядати національні системи бухгалтерського обліку (далі – НСБО) усіх без винятку країн світу неможливо.

Можливість здійснення класифікації НСБО зумовлена, насамперед, тим, що певна схожість зовнішніх факторів впливу на побудову НСБО у двох різних країнах, як правило, зумовлює і наявність багатьох спільних рис їх систем бухгалтерського обліку. Крім того, класифікацію національних систем обліку дозволяє провести й те, що "в країнах зі схожими соціально-економічними умовами і системи обліку і звітності мають багато спільного" [13, с. 18].

Класифікація дозволяє ефективно описувати й порівнювати системи бухгалтерського обліку різних країн; сприяє розвитку бухгалтерського обліку як теорії і практичної діяльності; є невід'ємною складовою якісної професійної підготовки висококваліфікованих бухгалтерів і аудиторів, що діють на міжнародному рівні; дозволяє розв'язати проблеми, прогнозувати й попереджати їх виникнення, спираючись на досвід інших країн, що використовують аналогічну модель бухгалтерського обліку. Порівняння НСБО дозволяє, по-перше, виявити та визначити причини відмінностей між методами та концепціями обліку різних країн світу; по-друге, проаналізувати шляхи вирішення проблем, що постають в певних країнах перед бухгалтерським обліком в сферах науки та практики; і, по-третє, передбачити можливі проблеми, які можуть виникнути в країні, а також вибрати оптимальний шлях їх розв'язання з врахуванням досвіду країн зі схожими моделями розвитку НСБО. Сказане вказує на важливість групування країн за певними

ознаками. Чітка класифікація НСБО не лише дає можливість виявити схожі та відмінні риси між НСБО країн світу, але й дозволяє зосередити увагу на ключових країнах, кожна з яких є прикладом підходу до формування системи бухгалтерського обліку і звітності певного типу.

Відразу наголосимо на неможливості охопити та провести у статті детальний огляд усіх запропонованих авторами класифікацій. Розглянемо лише найпопулярніші.

Спочатку проведемо огляд основоположних наукових праць з приводу класифікаційних групувань НСБО.

Перші спроби класифікації національних систем обліку були зроблені у другій половині ХХ ст.: порівняльний аналіз систем обліку різних країн і їх класифікації в певні моделі на основі обраних критеріїв почали здійснювати з 1960-х рр. В цей період в роботах з порівняльного аналізу практики бухгалтерського обліку різних країн з'явилася ідея про необхідність установаження "логічно обґрунтованих" зразків різних систем бухгалтерського обліку, які полегшили б вивчення міжнародної облікової практики.

У другій пол.-кін. ХХ ст. закордонними вченими був розроблений цілий ряд класифікацій НСБО на базі різноманітних критеріїв.

Цей етап розробки теоретичних позицій характеризується двома основними підходами: дедуктивним і індуктивним.

Перший підхід – дедуктивний – пов'язаний з вивченням впливу середовища функціонування суб'єктів господарювання на НСБО країн і побудовою певних облікових моделей на основі аналізу цього середовища. Родоначальником даного підходу вважають Г.Р. Хетфілда (H.R. Hatfield), який ще у 1911 р. в своїй роботі "Деякі відмінності в облікових системах Великобританії, Франції, Німеччини й США" (перевиданої у 1960 р.) виділив і описав три моделі бухгалтерського обліку: американську, британську й континентальну.

Серед найбільш відомих класифікацій, створених з використанням дедуктивного підходу, слід відзначити роботи: Г. Мюллера, Х. Гернона й Г. Міїка, К. Ноубса, Л. Сайдлера, Ф. Чоя, С.Дж. Грея й Г. Хофстеда, С. Салтера й Т. Дупніка, Ж. Рішара.

Прикладом індуктивного підходу можна визнати класифікації В.Г. Франка та Р.Д. Наїра. Їх підхід є доволі специфічним. На підставі даних, зібраних за участі Price Waterhouse International і опублікованих у 1973 р., які стосувалися практики застосування стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності у різних країнах, В.Г. Франк представив у 1979 р. класифікацію, у якій виділив 4 групи країн, а саме:

1) Британська група (Австралія, Багами, Великобританія, Ефіопія, Ірландія, Кенія, Нова Зеландія, Родезія, Сінгапур, Тринідад і Тобаго, Фіджі, Ямайка);

2) Група країн Латинської Америки (Аргентина, Болівія, Бразилія, Індія, Пакистан, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі);

3) Група європейських країн (Бельгія, Венесуела, Іспанія, Італія, Колумбія, Франція, Швеція, Швейцарія);

4) Група США (Мексика, Нідерланди, Німеччина (на той час - ФРН), Панама, США, Філіппіни, Японія).

Скептично ставлячись до індуктивного підходу при здійсненні класифікації НСБО, В.Г. Франк згрупував країни на підставі економічних та суспільних чинників. В результаті застосування дедуктивного підходу, він дійшов висновку, що бухгалтерський облік та фінансова звітність та чинники середовища є взаємозалежними.

Наїр Р.Д. та В.Г. Франк представили спільну класифікацію, у якій показали вплив особливостей оцінки та представлення інформації у звітності на розбіжності у бухгалтерському обліку країн всередині виділених груп. Групування на підставі способу презентації інформації у звітності виявилися іншим, ніж на основі загальноприйнятих методів оцінки. Вчені дійшли важливого висновку, що практика застосування методів оцінки є набагато стабільніша, ніж практика розкриття (представлення) інформації у звітності, тому методи оцінки як критерії групування слід розглядати окремо від практики представлення інформації.

Сайдлер (Сайдлер) Л. (Seidler L.) у 1967 році створив класифікацію систем обліку на основі "сфер впливу". Історично багато країн мають колоніальне минуле. На думку дослідника, існують так звані "материнські країни", які впливають на формування принципів і правил бухгалтерського обліку в інших державах через їх географічну близькість, економічний, політичний взаємозв'язок.

У якості прикладів наводилися:

– США – американська модель впливає на Мексику й на більшу частину країн Південної Америки, Ізраїль і Японію;

– Великобританія – британська модель визначає системи бухгалтерського обліку й звітності в Австралії, Індії;

– Франція – французька облікова школа поширила свій вплив на країни Південної Європи, і африканські країни, що були колоніями Франції а також ті країни Південної Америки, у яких торговельні кодекси засновані на кодексі Наполеона.

Американська Бухгалтерська Асоціація (The American Accounting Association) (1977 р.) запропонувала дещо іншу класифікацію НСБО на підставі п'яти зон впливу країн: 1) британська, 2) франко-іспано-португальська, 3) німецько-голандська, 4) американська, 5) комуністична. [12, с. 41] "Наведена класифікація виступила основою для типізації сучасних систем бухгалтерського обліку, за якої рвезими враховуються зони впливу, географічне розміщення країн, характер методологічного регулювання бухгалтерського обліку" [15, с. 291].

У 1968 році Г. Мюллер (Mueller G.), Г. Гернон (Gernon H.), Г. Міїк (Meek G.) запропонували класифікацію, згідно з якою виділяються три основні моделі обліку: англо-американська модель (США, Великобританія, Канада, Нідерланди, Австралія й інші); континентальна модель (Німеччина, Франція, Іспанія, Італія, Австрія, Японія й інші); південноамериканська модель (Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай і інші). В основу даної класифікації вченими було покладено відмінність впливу на НСБО країн таких факторів, як рівень економічного розвитку, складність організації бізнесу, політичний і соціальний клімат, законодавча система.

Більш нова класифікація Г. Мюллера (1994) визначила чотири зони впливу, а саме: Великобританії, Континентальна, Південно-американська та Змішані економіки.

На початку 80-х рр. ХХ ст. Ф. Чой (Choi F.D.S.) провів дослідження способів регулювання практики господарювання в США, Великобританії, країнах континентальної Європи, і їх впливу на НСБО. Науковцем було виділено чотири основні способи регулювання:

1) регулювання через державне планування (у тому числі, оподаткування);

2) регулювання шляхом впливу на біржову діяльність;

3) регулювання через банки;

4) регулювання шляхом банкрутств.

Жодна країна не використовує тільки один-єдиний спосіб регулювання, але в різні історичні періоди певний з них є домінуючим, і таким чином, визначає особливості НСБО.

Професор Г. Мюллер, вважаючи, що правила обліку будь-якої країни насамперед залежать від її економічної і політичної стабільності, запропонував у 1984 р. класифікацію, яка складається з чотирьох моделей побудови НСБО і передбачає чотири основні варіанти трактування обліку:

1) облік в рамках макроекономічної структури (головна мета обліку – оподаткування і соціальна спрямованість, прикладом служить система обліку Швеції);

2) облік, заснований на мікроекономічному підході (гнучкі облікові норми, пристосовані для малого приватного бізнесу, прикладом є система обліку Нідерландів);

3) незалежний облік (облікова система розвивається незалежно від економічної теорії, яка знаходиться на службі у практики, і від державних вимог; головна мета обліку – відображення інтересів бізнесу, його проблем і їх вирішення, як це властиво для облікових систем США та Великобританії);

4) одноманітний (єдиний) облік передбачає втручання держави, яка використовує облік як частину адміністративного контролю за бізнесом, цінами та податками (французька та німецька системи обліку).

Вже в останній третині ХХ ст. вказувалося, що важливим чинником впливу на НСБО країни є культурний вплив.

Хофстед Г. (Hofstede G.) і С.Дж. Грей (Gray S.J.) на основі досліджень більше 50 країн, проведених у період з 1980-1988 рр., намагалися пояснити відмінність НСБО різноманітністю культур, традицій країн.

Г. Хофстед одним з перших запропонував поділ миру на десять культурних регіонів:

- 1) романські високорозвинені країни (Аргентина, Бельгія, Бразилія, Іспанія, Італія, Франція);
- 2) романські слаборозвинені країни (Венесуела, Гватемала, Еквадор, Колумбія, Коста-Ріка, Мексика, Панама, Перу, Португалія, Сальвадор, Уругвай, Чилі);
- 3) азійські високорозвинені країни (Японія);
- 4) африканські країни (Східна і Західна Африка);
- 5) азійські слаборозвинені країни (Індія, Індонезія, Малайзія, Пакистан, Тайвань, Філіппіни);
- 6) країни Близького Сходу (арабські країни, Греція, Іран, Туреччина, Югославія*);
- 7) азійські колоніальні країни (Гонконг, Сінгапур);
- 8) німецькомовні країни (Австрія, Німеччина, Швейцарія; до цього регіону відносять також Ізраїль);
- 9) англomовні країни (Австралія, Великобританія, Ірландія, Канада, Нова Зеландія, ПАР, США);
- 10) скандинавські країни (Данія, Норвегія, Фінляндія, Швеція; до цього регіону відносять також Нідерланди).

Запропоновані Г. Хофстедом цінності, що характеризують суспільство, стали базою подальших досліджень, які призвели до визначення С.Дж. Греєм загальних рис субкультури бухгалтерського обліку.

Хофстед Г. (Hofstede G.) і С.Дж. Грей (Gray S.J.) відзначали, що співвідношення ступеню застосування професійного судження і ступеню державного контролю, однаковості й гнучкості практики ведення обліку й формування звітності, консерватизму й оптимізму в оцінці, конфіденційності й прозорості при розкритті облікової інформації багато в чому визначаються культурними особливостями й цінностями окремої країни. У якості основного аргументу наводилося твердження про неможливість визначення загального характеру культури, властивого громадянам окремої країни: культура – як сукупність загальних цінностей, що поділяють члени певної нації, піддана видозмінам під впливом різних факторів, що домінують над нею. Крім того, у кожній країні існують різні соціальні групи, вплив яких на НСБО неоднаковий.

Грей С.Дж. запропонував тестування чотирьох атрибутів бухгалтерського обліку в досліджуваних країнах:

- 1) професіоналізм або правове регулювання – віддає перевагу діяльності самоврядування й професійних організацій, що перебувають в опозиції щодо правового регулювання;
- 2) тривалість або мінливість принципів – віддає перевагу підтримці незмінності на практиці бухгалтерського обліку між підприємствами, що перебувають в опозиції щодо мінливості, обумовленої оточенням окремих підприємств;
- 3) консерватизм або оптимізм – віддає перевагу дотриманню обережності в діяльності, подоланню невпевненості в майбутньому для відважної, оптимістичної й повної ризику діяльності;
- 4) делікатність і відкритість – віддає перевагу розкриттю інформації, що стосується діяльності тільки адміністрації й уряду, які офіційно вимагають фінансову інформацію для відкритого, загального й суспільного розрахунків.

Вчений вважав, що саме ці атрибути дозволяють достатньо чітко описати бухгалтерський облік в системному підході. Риси окремих країн визначають форми і риси встановлених або передбачених законодавством норм бухгалтерського обліку як субкультури.

З погляду стабільності практики обліку окремі групи країн з'єднані у 4 регіони, які характеризуються:

1) значною регламентацією і сталістю принципів бухгалтерського обліку;

2) значною регламентацією і мінливістю принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються суб'єктами господарювання;

3) м'якою регламентацією і сталістю принципів бухгалтерського обліку;

4) м'якою регламентацією і мінливістю принципів бухгалтерського обліку, які використовуються суб'єктами господарювання.

Інший спосіб класифікації НСБО – на основі ступеню розкриття інформації – С.Дж. Грей представив на Європейському Конгресі Бухгалтерів у 1992 р. Згідно з його підходом НСБО можна розділити на дискретно-консервативні й оптимістично-відкриті.

Одна з найпоширеніших **класифікацій НСБО** заснована **на правовій системі**. В країнах загального або прецедентного права (Великобританія, США) законодавство побудовано на вказівках, які регулюють розкриття інформації і утворюють єдину систему права. Облікові стандарти визначаються в основному різними неурядовими професійними організаціями бухгалтерів. В інших країнах (країни континентальної Європи, Японія) історичною основою законодавства є норми римського права. Основне джерело права – закон. На відміну від першої групи країн дана правова система жорстко і детально регламентує правила ведення бухгалтерського обліку.

Автори цього підходу – Салтер С.Б. (Salter S.B.) і Т.С. Дупнік (Dounnik T.S.), – у 1992 р. опублікували роботу, у якій представили результати аналізу впливу відмінностей двох основних моделей права – загального (англосаксонського права) й романо-німецького (континентального, кодексного права) на формування НСБО різних країн. Дослідники підтвердили, що бухгалтерські принципи й правила країн загальноправової орієнтації (США, Великобританія, Канада, Австралія й інші) базуються на постулаті “дозволене те, що не заборонене”, тому НСБО цих країн відрізняються гнучкістю, відсутністю твердої регламентації. Для країн романо-німецького права (Німеччина, Франція, Італія, Іспанія, частково Росія та ін.), навпаки, характерні такі риси як тверда державна регламентація облікових правил (“дозволене те, що дозволене”); використання в ряді країн загальнонаціональних планів рахунків бухгалтерського обліку, побудованих за принципом кодексу; домінування податкового законодавства над комерційним правом.

Цікаву загальновідому класифікацію НСБО у 1983 році запропонував К. Ноубс.

На нашу думку, великий інтерес серед класифікацій, розроблених у рамках дедуктивного підходу, представляє ієрархічна класифікація, запропонована Ж. Рішаром (Richard J.) у 1996 р.

Сьогодні класифікація національних систем обліку за суб'єктивно-географічною ознакою залишається найпоширенішою в економічній та обліковій літературі. Широкого розповсюдження набув розгляд чотирьох основних моделей НСБО: британо-американської (за іншою термінологією – “англо-американської”, “англо-саксонської”), континентальної (“європейської”), південноамериканської (“інфляційної”, “латино-американської”) та ісламської (“релігійної”).

В одній з класифікацій національних систем, запропонованій у Франції Р. Давидом, виділено такі моделі побудови НСБО: англо-американська; романо-німецька; релігійно-традиційна; колишніх соціалістичних країн. Російський професор Я.В. Соколов також виділяє чотири основні моделі: континентальна (Західна Європа, колишні французькі та португальські колонії), Англо-американська (США, Великобританія, Канада, Індія, Японія та колишні британські колонії), Латино-американська (змішаний європейсько-американський варіант) і останню називає соціалістичною, відносячи до неї НСБО Куби та Північної Кореї, а також Албанії, СРСР, КНР

* телер – Македонія, Чорногорія, Боснія і Герцеговина, Сербія

Мюллер Г., Х. Гернон, Г.К. Мік виділили англо-американську, континентальну, південноамериканську, змішану, комуністичну (Куба, Північна Корея) моделі, а також модель, засновану на МСФЗ (IAS / IFRS) [25, с. 7-75]

На сьогодні усі без винятку автори сучасних наукових облікових літературних джерел наводять поділ НСБО країн світу на англосаксонську та континентальну моделі. Такий поділ поєднує в собі багато різних критеріїв класифікації і чинників, що зумовили розбіжності НСБО. Наприклад, навіть розгляд лише характерних особливостей економічного середовища дозволяє виявити суттєві розбіжності між моделями.

Однак як вітчизняні, так і зарубіжні автори не дійшли згоди стосовно необхідності виділення трьох останніх моделей, проте вважаємо це неправомірним. Так, комуністичні країни мають зараз НСБО, відмінні від НСБО усіх інших країн світу, в т.ч. і колишніх радянських країн. Передусім, бухгалтерський облік тут не виступає як джерело прийняття важливих управлінських рішень, у нього інші завдання та ін.

На сьогоднішньому етапі розвитку світових економічних відносин вважаємо досі правомірним виділення південно-американської (латиноамериканської), ісламської (релігійної) моделей побудови НСБО, і окремо – колишніх соціалістичних країн та країн СНД. Слід визнати, що майбутні результати реформ НСБО можуть поставити питання про перегляд необхідності виділення цих моделей і зведення НСБО їх колишніх країн-представників до континентальної, британо-американської або інтернаціональної (МСФЗ).

При порівнянні НСБО різних країн одним з основних критеріїв відмінності є **орієнтація бухгалтерського обліку на мікро- чи макрорівень** користувачів облікової інформації та їх пріоритетності в суспільстві. У НСБО, орієнтованих на макрорівень, основними користувачами облікової інформації (бухгалтерської звітності) визнані урядові організації, зокрема, з екологічного та податкового планування. В облікових системах, орієнтованих на макрорівень, основним завданням обліку є не представлення інформації, а забезпечення збереженості майна власника та його захист від розкрадання. Методом обліку властивий консервативний характер, що призводить до зниження оцінки майна і прибутку підприємства. В облікових системах, що орієнтовані на мікрорівень, основними користувачами визнаються інвестори (постачальники капіталу). Основною характеристикою облікових систем, орієнтованих на мікрорівень, є їх спрямованість на забезпечення інформацією ринків капіталу. При цьому основною вимогою до бухгалтерського обліку є забезпечення достовірного, надійного розкриття інформації у фінансовій звітності та застосування таких методів обліку, які б відображали економічний зміст, а не юридичну форму господарських операцій (принцип превалювання сутності над формою).

Таким чином, як бачимо, автори виділяли певну сукупність основних факторів впливу на специфіку НСБО і на основі цього здійснювали групування країн. До 2000 р. було здійснено поділ країн за суб'єктивно-географічною ознакою, на основі домінуючої правової системи, на основі визначення меж впливу країн та ін.

Отже, групування НСБО країн найчастіше проводиться дослідниками на основі одного з визначальних факторів впливу на побудову НСБО. Американська Бухгалтерська Асоціація (The American Accounting Association) виділяє вісім основних факторів, що визначають специфіку побудови НСБО, які можуть розглядатися як класифікаційні ознаки: 1) політична система; 2) економічна система; 3) рівень економічного розвитку; 4) цілі фінансової звітності; 5) авторство облікових стандартів; 6) принципи та рівень професійної підготовки та сертифікації; 7) система контролю за виконанням професійних та етичних стандартів; 8) користувачі облікової інформації.

Дж. Блейк та О. Амант у своїй праці [1, с. 36] проводять групування країн, виходячи із загальної економічної ситуації в країні:

- 1) США, Канада, Нідерланди;

- 2) країни Британської Співдружності, за винятком Канади;
- 3) Німеччина, Японія;
- 4) країни континентальної Європи, за винятком Німеччини, Нідерландів і країн Скандинавії;
- 5) країни Скандинавії;
- 6) Ізраїль і Мексика;
- 7) країни Південної Америки;
- 8) країни Близького і Далекого Сходу, що розвиваються;
- 9) країни Африки, за винятком Південної Африканської Республіки;
- 10) країни посткомуністичного блоку.

Проте, як вдало зазначила у монографії українська дослідниця М.М. Шигун, "проблема врахування при створенні класифікаційних груп типу економіки та економічної ситуації є практично невіршуваною. Мінливість стану економічних відносин є настільки високою, що створена на цих принципах класифікація буде переглядатись чи не щороку" [16, с. 287].

Отже, фактори впливу на побудову НСБО можуть розглядатися як самостійні ознаки класифікаційного групування. Проте автори проаналізованих літературних джерел виокремлюють їх лише в якості критеріїв порівняння НСБО всередині загальноприйнятих «класичних» моделей. Слід зауважити, що детально фактори впливу на побудову НСБО та позиції науковців стосовно їх визначення розглядалися нами у праці [11].

Варто зауважити, що автори усіх без винятку опрацьованих літературних джерел спираються на доробок С.Дж. Грея, Г. Мюллера, К. Ноубса. Таким чином, складається враження, що цими вченими вироблений єдино правильний підхід. Проте не слід забувати, що "вік" певних розробок вже перевищує декілька десятиліть. При цьому усі автори відмічають доведену залежність НСБО від впливу зовнішнього середовища, факторів оточення ("environment"). Тому на часі вироблення нових підходів до класифікаційного поділу НСБО. Формуються нові НСБО країн перехідного типу, економік, що розвиваються "emerging markets / economies". Ці НСБО абсорбують риси як континентальної моделі, так і англо-американської, і разом з тим поки що не позбавлені рис інфляційної південноамериканської ("латинської") моделі. Про це відмічають М.М. Шигун (щодо України) [16], О.М. Гур'єва (стосовно Російської Федерації) [7].

Місце України у "класичній" класифікації.

Реформування НСБО України триває вже десятиліття. Проте досі достеменно невідомо, риси якої з "класичних" моделей Україна наслідує.

При характеристиці вітчизняної моделі, зокрема, М.М. Шигун зазначає, що на сучасному етапі вона "одночасно має ознаки континентальної та британо-американської моделей, функціонує в умовах нестабільності економіки як у латиноамериканських країнах, допускає використання міжнародних стандартів фінансової звітності, що становлять інтернаціональну модель" [16, с. 286]. Як зауважив С.Ф. Голов [4], "впровадження МСФЗ в Україні свідчить про реалізацію англосаксонської концепції фінансової звітності в умовах континентального підходу до регламентації бухгалтерського обліку".

Вітчизняними вченими (зокрема, Ф.Ф. Бутинцем) неодноразово наголошувалося на помилковості реформування НСБО України у напрямі набуття нею рис британо-американської моделі, оскільки історично Україна, як і інші спадкоємиці облікової системи СРСР, тяжіла швидше до континентальної моделі побудови НСБО, зважаючи передусім на жорстку регламентацію усієї сфери бухгалтерської практики та відповідний менталітет українських бухгалтерів. Жиглей І.В. також вважає, що Україні й надалі слід орієнтуватися на континентальну модель: "розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку повинен відбуватися на базі його континентальної моделі в межах континентальної моделі соціального захисту та консервативної моделі соціальної держави". [9, с. 101]

Однак дії світової бухгалтерської спільноти щодо конвергенції національних стандартів зачіпають і Україну на фоні об'єктивних процесів глобалізації та зростаючих

вимог до гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку із системами інших, передусім європейських держав. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS / IFRS) поступово частково впроваджуються і використовуються вітчизняними суб'єктами господарювання. Це означає, що нашій державі слід на даному етапі змінювати підходи до побудови НСБО, проте поступово, і не втрачаючи самобутності.

Таблиця 1. Класифікація макромоделей бухгалтерського обліку, запропонована М.М. Шигун
[складено на основі 16, с. 297]

Ознака	Макромоделі
Тип економічного регулювання	•Адвертивна •Імперативна •Змішана
Характер економічних змін	•Правова •Релігійна
Регіональна ознака	•Національна •Інтернаціональна
Пріоритетність звітних даних	•Податкова •Фінансова
Підхід до оцінки активів і зобов'язань	•Ринкова •Інфляційна

Шигун М.М. поділяє сукупність моделей за суб'єктивно-географічною класифікацією на дві групи за ознаками типу нормативного регулювання (адвертивна, імперативна, змішана) та за характером економічних норм (правова, релігійна). Характеризуючи ознаки моделей бухгалтерського обліку, М.М. Шигун виділяє такі групи: загальноекономічні, регулюючі, методологічні, інформаційні [16, с. 301-310].

Вітчизняною дослідницею І.В. Жиглей проведено порівняння країн не лише за моделями бухгалтерського обліку, а й з урахуванням моделі соціальної держави та моделі соціального захисту. Адже для різних країн з континентальною моделлю бухгалтерського обліку характерні різні типи моделей соціальної держави та соціального захисту. [9, с. 99]

Специфічний авторський підхід у польського науковця Д. Кортума: він виділяє три моделі побудови національних систем бухгалтерського обліку: англосаксонську, німецьку і латинську, причому назву "латинської" моделі автор виводить на основі латинського алфавіту, на якому ґрунтуються алфавіти трьох країн цієї групи. Не слід плутати її із латиноамериканською або південно-американською, адже Д. Кортум відносить до латинської моделі країни континентальної Європи (Францію, Італію, Іспанію).

Науковці з Іспанії Б. Беніто та І. Браска [19] при здійсненні власної класифікації систем бухгалтерського обліку використовували техніку кластерного аналізу, що дозволило їм визначити три моделі систем, які можна чітко відрізнити: перша модель – переважно використання у НСБО касового методу, друга (куди віднесено більшість Європейських країн континентальної традиції) – характеризується наявністю Плану рахунків та використанням кодифікованого методу нарахування; у третій моделі, яку автори також називають "англосаксонською", використовується метод нарахування і однією з основних цілей бухгалтерського обліку є надання інформації щодо економічності та ефективності.

Цікаву незвичну класифікацію запропоновано А. д'Арці (A. d'Arcy) [22]. У праці виділено чотири групи систем бухгалтерського обліку:

1) країни континентальної Європи (Франція, Бельгія, Австрія, Німеччина, Данія, Нідерланди, Швейцарія, а також Великобританія);

2) Японія, Іспанія, Швеція;

3) США, Канада та система МСФЗ (IAS / IFRS);

4) Австралія [22, с. 343]

Дослідження А. д'Арці базувалися на опитуванні. Проте приклад наведеної класифікації показує, наскільки результати досліджень можуть бути суперечливими. Так, Великобританія у автора знаходиться в одній групі із країнами, НСБО яких цілковито відмінна від британського

Розглянемо альтернативні авторські підходи до класифікації НСБО.

Шигун М.М. у докторській монографії навела опис авторської класифікації макромоделей обліку (табл. 1). Зауважимо, що автор здійснювала класифікацію макромоделей, а не самих НСБО країн світу.

варіанту, а також Австралія знаходиться окремо, не зважаючи на те, що її НСБО звикли ув'язувати із НСБО інших англосаксонських країн.

Критика класифікації НСБО за суб'єктивно-географічною ознакою.

Здебільшого сучасні науковці не відходять від суб'єктивно-географічної класифікації, не намагаються запропонувати альтернативної. Проте на сучасному етапі така класифікація вже не вміщує різноманіття варіантів побудови НСБО і повинна бути переглянута, або, щонайменше, розширена.

Поділ країн на англо-американську та континентальну моделі заслуговує на критику. Опоненти (позиції яких ми також поділяємо) вказують на її "походження з ХІХ століття" і натякають на певну неадекватність сучасній ситуації (наприклад, Д. Александер, С. Арчер (D. Alexander, S. Archer) [17, р. 539-557, 18, с. 503-504]. Такої ж думки дотримується і польська дослідниця К. Вінярська [27, с. 42]

Слід відмітити, що класифікація за суб'єктивно-географічною ознакою є найбільш загальною і, по-перше, наведений поділ умовний (наприклад, регулювання обліку в Японії спирається на континентальну модель, але в той же час зазнає сильного впливу США, що є закономірним наслідком взаємопроникнення капіталу цих країн в економіку одна одної); по-друге, деякі країни використовують змішані системи з врахуванням місцевих національних особливостей; і, по-третє, в результаті розпаду соціалістичного табору в колишній його країнах проводяться перетворення у сфері обліку і вони приймають певну модель, або орієнтуються на МСФЗ.

Свого часу відомий вчений у сфері бухгалтерського обліку Ж. Рішар звернув увагу наукової бухгалтерської спільноти на недосконалість традиційного угруповання облікових систем країн у певні моделі: англо-американську, континентальну й інші, та наголосив на наявності відмінностей між НСБО країн, що належать до однієї і тієї ж моделі.

Деякі дослідники взагалі вважають недоцільним виділення будь-яких моделей, окрім континентальної та англо-американської. На користь цього наводиться аргумент, що інші моделі увібрали по суті риси цих двох моделей (проте із доволі значною трансформацією).

Погоджуємося, що "ідеальних моделей не існує і в кожній можна знайти риси, притаманні іншій" [9, с. 98].

Польська дослідниця С. Сурдиковська пропонує при класифікації НСБО спиратися на англо-американську та німецько-японську моделі побудови фінансової системи [30, с. 62-63]. Проте разом з тим польська дослідниця зазначає, що "виокремлення тільки цих двох моделей бухгалтерського обліку було б надто великим спрощенням" [30, с. 63].

Що стосується південноамериканської моделі, деякі науковці дотримуються думки, що її не варто виділяти як окрему модель, мотивуючи це специфікою розвитку країн-представників та історичним минулим країн. Якщо взяти до уваги, що країни цього регіону сформувалися в результаті захоплення та колонізації земель європейськими державами, то й системи обліку наслідують риси відповідно континентальної моделі. Однак протягом XIX-XX ст. країни зазнавали сильного впливу з боку передусім США, що є провідною у британсько-американській моделі. Також важливим є вплив ТНК, які вимушені вести облік та складати звітність або за US GAAP, або за МСФЗ (IAS / IFRS), для того, щоб знаходитися в листингу найбільших бірж світу.

У праці [11] нами було доведено необхідність виділення нових факторів впливу на побудову НСБО. Вважаємо важливим фактором внутрішній по відношенню до НСБО фактор – форма використання (ступінь впровадження) у країні Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS / IFRS), оскільки курс на широке застосування цих документів може докорінно змінити усю НСБО певної держави.

Залежно від особливостей впровадження МСФЗ (IAS / IFRS) можна згрупувати НСБО таким чином:

1) країни, в яких використовуються виключно МСФЗ (IAS / IFRS);

2) країни, в яких використовуються МСФЗ (IAS / IFRS) разом з національними стандартами;

3) країни, в яких національні стандарти побудовані на основі МСФЗ (IAS / IFRS).

Впровадження МСФЗ (IAS / IFRS) у будь-якій формі докорінно змінює НСБО держави. Це значить, що за сьогодишніх економічних реалій чітке віднесення НСБО країни до певної моделі побудови НСБО може бути визнане правильним лише із високим ступенем умовності.

Постає питання, до якої моделі відносити країну, в якій МСФЗ (IAS / IFRS) прийняті в якості національних стандартів? Чи втрачено тут самобутність та характерні риси НСБО, сформовані історично? Куди відносити таку країну – до історичної моделі, чи до інтернаціональної (заснованої на МСФЗ)?

Як слушно зауважує польська дослідниця К. Вінярська, “у великій кількості країн можна побачити велику кількість фірм, що при складанні звітності застосовують МСФЗ замість локальних (місцевих) національних основ бухгалтерського обліку. Звідси випливає, що характерні риси, які відрізняють моделі бухгалтерського обліку та НСБО країн, не є вже настільки виразними, як колись. Основною причиною такого становища є процеси гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку” [30, с. 44].

У 2008 році Кристофер Ноубс, усвідомивши непридатність прийнятих класифікацій НСБО (одним із розробників яких він є) в епоху глобального впровадження МСФЗ, виклав у статті [26] власні ідеї стосовно використання технік групування країн для того, щоб виявити реакцію на впровадження МСФЗ країн, що знаходяться всередині груп.

Класифікація НСБО у період гармонізації та конвергенції.

Процеси гармонізації НСБО, поширення та впровадження МСФЗ вже у більше 100 країнах світу, зусилля Ради з Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (IASB) щодо конвергенції національних та міжнародних стандартів на фоні об'єктивних процесів глобалізації ставлять питання про необхідність нівелювання суттєвих відмінностей між національними системами бухгалтерського обліку.

Проте ще й досі між НСБО залишаються значні відмінності, зумовлені факторами впливу: інфраструктура, культура, законодавчі вимоги, соціально-економічна та політична системи, індивідуальні відмінності між бухгалтерами та ін. Таким чином, це означає, що навіть після впровадження МСФЗ у стандартах не буде цілковитої спільності та одноманітності.

Чим більше відмінностей між НСБО, тим більшою є потреба в групуванні країн та здійсненні чіткої класифікації. Проте процеси гармонізації НСБО спрямовані саме на “стирання гострих кутів” та пошук можливостей приведення НСБО різних країн до такого стану, щоб забезпечити високий ступінь порівнянності фінансової звітності.

Множина факторів впливу на побудову НСБО, що зумовлює специфіку та унікальність НСБО певної країни, до сьогодні вже є широко розглянутою передусім у західній літературі. Протягом останніх десятиліть ця тема (фактори впливу на побудову НСБО, причини відмінностей між НСБО, вплив національної специфіки на практику розкриття інформації у звітності, характеристика основних “класичних” моделей побудови НСБО) є доволі популярною, що вилилося у доволі значну кількість авторських наукових статей (проте знову ж, переважно західних авторів. Перелік американських, австралійських, британських, польських, чеських, російських дослідників та науковців інших країн, що займалися теоретичними розробками в сфері визначення впливу факторів на побудову НСБО, є доволі значним [11, с. 107]. Серед них: Пітер Агхаймер (Peter Aghimier), Стів Матчел (Steve Matchell), Гізер Оверхолсер (Heather Overholser), Саїд Аскарі, Джеймс С. Паундер, Хассан Яздіфар (Askary S., Pounder J.S., Yazdifar H.), Хасан Р. ХассаБелнабі, Рут У. Іннс та Амаль А. Саїд (HassabElnaby, Hassan R., Epps, Ruth W., Said, Amal A.), Б. Джагі, П.І. Лоу (Jaggi B., Low P.Y.), М.Т. Зажескі (Zarzeski M.T.), Г. Хофстед (Hofstede), С.Дж.Грей (S.J. Gray), Т.С. Дупнік і Д.Т. Цакуміс (Doupnik, Tsakumis), І.А. Едді (Eddie), К. Нобес (C. Nobes), Г. Мюллер, Г. Гернон, Г. Міік (Mueller G.G., Gernon H., Meek G.), Д. Кшилда (D. Krzywda), Н. Фінч (N. Finch), А. Саввані (A. Sawani), С.Б. Сальтер, Ф. Нісвандер (Salter S.B., Niswander F.), З. Салех (Saleh Z.), С.М. Саудагаран (Saudagaran S.M.), С. Сурдицька (S.T. Surdykowska), К. Черне (K. Cerne)*, Л.А. Жарікова, Ю.Н. Снопак, А.А. Мазуренко та ін.

Із початком процесів гармонізації НСБО та конвергенції національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності вплив багатьох з факторів вже не є визначальним. З цього приводу цікаве дослідження було проведене австралійськими вченими Пармодом Чанд, Крісом Пейтл та Рональдом Деєм (Parmod Chand, Chris Patisel, Ronald Day) [21] для чотирьох країн: Австралії, Нової Зеландії, Папуа Нової Гвінеї та Фіджі.

У своїй роботі вони стверджують, що існуючі класифікації є суттєво неповними та викривлюють існуючий стан речей в умовах зусиль, що здійснюються на міжнародному рівні в напрямі конвергенції. Вони визначили ряд факторів, які можуть спричинити відмінності в аспектах порівнянності фінансової звітності між країнами у період конвергенції, причому не тільки *де юре*, а й *де факто*. Пармод Чанд, Кріс Пейтл та Рональд Дей визначили три домінуючих фактори, які на даному етапі заважають конвергенції НСБО: по-перше, це специфіка ведення бізнесу (nature of business ownership) та природа фінансової системи, по-друге, сукупність факторів культури, і по-третє, рівень бухгалтерської освіти та досвіду професійних бухгалтерів у кожній країні. Як стверджують австралійські вчені, саме на ці фактори, а точніше, на зменшення та усунення їх впливу, повинні бути спрямовані зусилля національних та міжнародних організацій регулювання бухгалтерського обліку, з метою досягнення конвергенції національних та міжнародних облікових стандартів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загальноприйнята класифікація НСБО є важливою для дослідження особливостей становлення та розвитку НСБО

* Бразилія (що є провідною країною регіону) з 20.08.2003 р. разом з Індією, Китаєм та ПАР формує основну четвірку з 23 країн, що розвиваються. Останнім часом спостерігається зростання впливовості цих країн у ВТО. На сьогодні це об'єднання має у своєму складі: Аргентину, Болівію, Бразилію, Венесуелу, Гватемалу, Еквадор, Єгипет, Індію, Індонезію, Китай, Кубу, Мексику, Нігерію, Пакистан, ПАР, Парагвай, Перу, Танзанію, Таїланд, Турцію, Філіппіни, Уругвай, Чилі

* Переважна більшість закордонних джерел були вивчені в оригіналі

і цікава з погляду ретроспективного аналізу та історичного контексту. Проте на сучасному етапі її слід вважати досить умовною. Необхідним є запровадження поділу НСБО країн за новими ознаками та перегляд правильності віднесення НСБО певної держави до класифікаційних груп та моделей. Вважаємо, що на сучасному етапі необхідно є класифікація НСБО за ступенем впровадження МСФЗ та формою їх використання. На основі цієї класифікаційної ознаки варто підходити до аналізу існуючої облікової практики у певній країні.

Доволі очевидно, проте варто чітко розуміти, що класифікуються не самі країни, а їх національні системи бухгалтерського обліку, тому, якщо вказано, що певна країна віднесена до якоїсь моделі чи класифікаційної групи, під цим розуміється її НСБО.

Вважаємо, що класифікація НСБО повинна давати чіткі визначення й критерії, за якими системи бухгалтерського обліку можна було б віднести до певного класу систем; між системами повинен явно прослідковуватися взаємозв'язок. Класифікація НСБО повинна служити для вчених інструментом, за допомогою якого вони могли б розробляти моделі обліку.

Класифікація НСБО повинна бути не твердим (і суб'єктивним) розподілом систем обліку за клітинками класифікаційної матриці, а скоріше методом, яким зможуть користуватися вчені й практики в сфері бухгалтерського обліку в умовах динамічно мінливих умов.

За сучасних реалій мова повинна йти не тільки і не стільки про саму класифікацію НСБО, скільки про її придатність для виявлення та пошуку факторів впливу та характерних рис, які заважають процесам гармонізації НСБО та конвергенції національних та міжнародних стандартів. Доки не буде виявлено та усунуто сукупність факторів, які викликають суттєві відмінності між НСБО країн, віднесених до "класичних" моделей побудови НСБО, ефективна конвергенція буде лише міфом, а не реальністю.

Список використаної літератури:

1. Блейк Джон. Европейский бухгалтерский учет. Справ очник / Блейк Джон, Амагт Ореол. – [перевод с англ.]. – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. – 400 с. 2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах. [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. 3. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учебное пособие для студентов высших учебных заведений.] / Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, Л.Л. Горецька. – Житомир: ЧП "Рута", 2002. – 660 с. 4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку // С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 5. Горецька Л.Л. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку та фактори впливу на їх побудову / Л.Л. Горецька // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2001. – № 14. – С. 95-6. Гуляев Н.С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: [учебное пособие.] / Н.С. Гуляев, Л.Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с. 7. Гурьева Е.Н. Российская модель бухгалтерского учета [Электронный ресурс] – Режим доступа http://science-bsea.narod.ru/2005/ekonom_2005/gurieva.htm 8. 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. 9. Жиглей І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку в інституційному середовищі соціально орієнтованої ринкової економіки / Жиглей І.В. // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці [Текст]: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції: Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. / М-во освіти і науки України, Ужгородський національний університет; відповід. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с., С. 98-101. 10. Козельцева Е.А.

- Сравнительный анализ методологии и организации бухгалтерского учета во Франции и в России : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 : М., 2005. – 226 с. 11. Козлова М.О. Фактори впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку / М.О. Козлова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (16). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 380 с. 12. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А. Мазуренко; под. ред. засл. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2005. – 240 с. 13. Снопко Ю.Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета. – СПб.: Издательский дом "Бизнес-пресса", 2005. – 208 с. 14. Чайка В. Порівняльна характеристика світових моделей бухгалтерського обліку та фінансової звітності / В. Чайка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 49-54. 15. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – [3-е видання, перероблене і доповнене]. – К.: Знання, 2008. – 535 с. 16. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с. 17. Alexander D., Archer S.: On the myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting. The International Journal of Accounting, Vol. 35 (2000), No 4, p. 539-557. 18. Alexander D., Archer S.: On the myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting: A response to Nobes. The International Journal of Accounting, Vol. 38 (2003), p. 503-504. 19. Benito, Bernardino, Brusca, Isabel. International Classification of Local Government Accounting Systems / Journal of Comparative Policy Analysis, Volume 6, Number 1, Routledge, April 2004, pp. 57-80(24). 20. Bielecki, Boguslaw. Kryteria klasyfikacji systemów rachunkowości // Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie. – 2006. – № 206. – s. 203-213. 21. Chand, P., C. Patel, R. Day Factors causing differences in the financial reporting practices in selected South Pacific Countries in the post-convergence period // Asian Academy of Management Journal, July 2008, Vol. 13, No. 2, p.111-129. 22. D'Arcy, A. Accounting classification and the international harmonization debate: an empirical investigation. Accounting, Organizations and Society, 26 (2001), p. 329-333. 23. Krzywda, Danuta. Modele rachunkowości i ich wpływ na informacje sprawozdawcze // Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni. 2005. – № 3. s. 55-71. 24. Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe // pod red. Alicji A. Jarugi. – Wydawnictwo C.H. Beck. Warszawa 2002. – 445 s. 25. Mueller, G.G., H. Gernon, G.K. Meek. Accounting – an International Perspective. Irwin Chicago. 1997. pp. 7-75. 26. Nobes, Christopher Accounting Classification in the IFRS Era // Australian Accounting Review. Volume 18, Issue 3, pp.191-198. 27. Rachunkowość międzynarodowa // Praca zbiorowa pod. red. prof. dr hab. Kazimierzy Winiarskiej. Wydawnictwo Oddk. Gdansk 2009. – 240 s. 28. Radebaugh Lee H., Gray, Sidney J., Black Ervin L. International Accounting and Multinational enterprises. USA: John Wiley and Sons, Inc., 2006. – 506 p. 29. Sawani, A. The Changing Accounting Environment: International Accounting Standards and US Implementation // Journal of Finance and Accountancy. 30. Surdykowska, S.T. Rachunkowość międzynarodowa, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.

КОЗЛОВА Марія Олегівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки та менеджменту, Житомирський інститут Міжрегіональної Академії управління персоналом

Наукові інтереси:

- особливості обліку у зарубіжних країнах;
- історія бухгалтерського обліку;
- облік забезпечень зобов'язань і резервів;
- облік похідних фінансових інструментів