

## ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ПОБУДОВУ НАЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*У статті зроблено спробу систематизувати фактори впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку за результатами аналізу напрацювань вітчизняних та зарубіжних дослідників. Автором запропоновано власну класифікацію факторів впливу. Виділено фактори, що впливають на НСБО на наддержавному рівні та на рівні окремого суб'єкта господарювання*

### **Вступ.**

Облікова практика різних країн суттєво відрізняється. В основі різноманіття національних систем бухгалтерського обліку (далі – НСБО) лежить, насамперед, вплив соціального середовища, оскільки функціонування бухгалтерського обліку невіддільне від економічної системи країни та від суспільства в цілому.

Сукупність факторів впливу на побудову НСБО, а саме значна кількість правових, політичних, економічних чинників, релігійних та культурних особливостей країни, що діяли під час формування НСБО і справляють вплив на сучасному етапі функціонування системи, а також дія глобалізаційних процесів та економічних перетворень зумовлюють різноманіття національних систем бухгалтерського обліку. Говориться навіть про “спонтанний гармонізаційний ефект культури та ринкових перетворень на практику розкриття облікової інформації” [22].

### **Постановка проблеми.**

Глобалізація бізнесу, ринків капіталу, процеси євроінтеграції, зусилля міжнародних організацій в напрямі гармонізації національних систем бухгалтерського обліку викликають потребу детального аналізу факторів впливу на НСБО передусім з метою визначення напрямів мінімізації (і навіть усунення) їх впливу, який поглиблює відмінності між НСБО.

### **Аналіз досліджень і публікацій.**

Питання визначення та виокремлення факторів соціального середовища, що впливають на специфіку побудови НСБО, у літературі широко розглядається західними вченими вже протягом 30 років. Зарубіжні вчені вже декілька десятиліть розвивають теоретичні напрацювання з цього питання. Перелік американських, британських, польських, чеських, російських дослідників та науковців інших країн, що займалися теоретичними розробками в сфері визначення впливу факторів на побудову НСБО, є доволі значним. Серед них: Пітер Агхаймер (Peter Aghimier), Стів Матчел (Steve Matchell), Гізер Оверхолсер (Heather Overholser) [1], Саїд Аскарі, Джеймс С. Паундер, Хассан Яздіфар (Askary S., Pounder J.S., Yazdifar H.) [2], Хассан Р. Хассаб Елнабі, Рут У. Іппс та Амаль А. Саїд (Hassab Elnaby, Hassan R., Epps, Ruth W., Said, Amal A.) [10], Б. Джаггі [12, 13], П.Й. Лой (Jaggi B., Low P.Y.) [13], М.Т. Зажескі (Zarzeski M.T.) [22], Г. Хофстед (Hofstede) [11], С.Дж Грей (S.J. Gray) [8,9], Т.С. Дупнік і Д.Т. Цакуміс (Doupnik, Tsakumis) [5], І.А. Едді (Eddie) [6], Ноубс (C. Nobes) [16], Г. Мюллер, Г. Гернон, Г. Міїк (Mueller G.G., Gernon H., Meek G.) [15], Д. Кшивда (D. Krzywda) [14], Н. Фінч (N. Finch) [7], А. Саввані (A. Sawani) [20], С.Б. Сальтер, Ф. Нісвандер (Salter S.B., Niswander F.) [18], З. Салех (Saleh Z.) [17], С.М. Саудагаран (Saudagaran S.M.) [19], С. Сурдиковська (S.T. Surdykowska) [21], К. Черне (K. Černe) [3]\*, Л.А. Жарікова [23], Ю.Н. Снопок [29], А.А. Мазуренко [26] та ін..

\* Переважна більшість закордонних джерел були вивчені в оригіналі.

Вітчизняними дослідниками не присвячено окремих наукових праць визначенню факторів впливу на НСБО. Дана тема частково розглянута у роботах П.Є. Житного [24, 25], Л.П. Нищенко [28], В.В. Травіна [30], М.М. Шигун [30, 31]. Так, одним із завдань дисертаційного дослідження Нищенко Л.П. [28] позиціонується виявлення та систематизація основних факторів впливу на становлення системи бухгалтерського обліку в умовах гармонізації з міжнародними стандартами.

Слід зауважити, що у літературних джерелах наводиться огляд факторів (або згадка про їх вплив) зазвичай поряд із наведенням підходів до класифікації НСБО (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 англійськомовній – “International Accounting” (“Міжнародний облік”).

**Метою дослідження** є розробка власної класифікації факторів впливу на побудову національної системи бухгалтерського обліку на основі систематизації та аналізу переліку факторів, що визначаються дослідниками.

**Методи дослідження.** У дослідженні застосовувалися загальнонаукові методи порівняння, аналізу й синтезу, систематизації, наукової абстракції, комплексний, логічний підходи.

**Викладення основного матеріалу дослідження.**

Систему бухгалтерського обліку можна розглядати як на мікрорівні (на рівні окремого суб'єкта господарювання), де основним завданням виступає визначення кінцевого фінансового результату діяльності, так і на макрорівні (як національну систему бухгалтерського обліку певної держави), тобто у порівняльному аспекті національних систем бухгалтерського обліку різних країн світу. Саме в розрізі таких одиниць зручно вивчати особливості побудови обліку в окремо взятій країні, групувати і досліджувати значну кількість країн різних регіонів світу.

Чітким та повним вважаємо визначення НСБО, наведене у монографії М.М. Шигун: “Національна система бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов'язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів, що визначають принципи функціонування системи бухгалтерського обліку і забезпечують процеси первинного спостереження, вартісного вимірювання, групування, систематизації та узагальнення даних про факти господарського життя і надання в зручній для сприйняття формі інформації про суб'єкт господарювання та її інтерпретації користувачам такої інформації”[31, с. 371].

Бухгалтерський облік визначається середовищем, в якому він функціонує. НСБО країн світу вкрай різноманітні в часі (історичному аспекті) і в просторі (географічному аспекті). Кожна країна має унікальну національну систему бухгалтерського обліку, оскільки кожній країні притаманні унікальний історичний шлях розвитку, політична система, національні культурні цінності, традиції, менталітет. Навіть в країнах з однією мовою та єдиними правилами обліку термінологія і форми надання фінансової звітності можуть суттєво відрізнятись. Національні особливості та традиції, що історично склалися в кожній країні, зумовлюють різні підходи щодо побудови системи бухгалтерського обліку.

Не зважаючи на спроби трансформації, конвергенції та гармонізації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, значні відмінності у системах бухгалтерського обліку навіть в країнах з розвинутою ринковою економікою все ж залишаються. Адже історично склалося, що НСБО кожної країни притаманні свої методи обліку і

оцінки виробничих запасів, нарахування зносу і його відображення в обліку, відображення у звітності операцій, виражених в іноземній валюті тощо. Крім того, в кожній країні сформувалися свої підходи до складання форм звітності та переліку показників, що в них містяться, способів контролю за діяльністю фірм. Між НСБО різних держав існують тисячі відмінностей. Так, порівняння дослідниками систем бухгалтерського обліку та коефіцієнтів прибутковості компаній у 22 розвинутих країнах світу, в тому числі Австралії, Великобританії, Іспанії, Німеччині, Південній Кореї, Франції та Японії, дозволило виявити, зокрема, більше 70 відмінностей стосовно способу оцінки вартості реалізованих товарів, більше 60 – стосовно оцінки прибутку від реалізації активів, 20 – стосовно визначення розміру чистого прибутку.

Отже, структура та специфіка функціонування НСБО залежить від впливу зовнішніх факторів, що є множиною тих елементів системи та їх суттєвих властивостей, які не виступають частинами системи обліку, але зміни будь-якого з яких можуть спричинити зміни в стані облікової системи. Нормативи та практика бухгалтерського обліку у країні є результатом комплексної взаємодії соціальних, економічних та інституційних чинників. Очевидно, що дія сукупності цих факторів у кожній країні буде унікальною. Разом з тим, якщо вважати ідею впливу “навколишнього середовища” на систему бухгалтерського обліку правильною, можна очікувати, що в країнах зі схожими соціально-економічними умовами і національні системи обліку мають багато спільного.

Проаналізуємо позиції зарубіжних та вітчизняних дослідників щодо виділення окремих факторів впливу на побудову НСБО. Результати огляду відображено у таблиці 1.

**Таблиця 1.** Фактори впливу на НСБО, що виділяються різними авторами у літературних джерелах

Фактор	Автор, джерело														
	Черне К. [3]	Жарікова Л.А. [23]	Шиуун М.М. [31]	Снопок Ю.Н. [9]	Мазуренко А.А. [26]	Нищенко Л.П. [28]	Салех Закія [17]	Сайї Аскарі, Джеймс С. Паундер, Хассан Яздіфар[2]	Хассан Р. ХассабЕлнابی, Рут У. Іппс та Амаль А. Сайї[10]	Саудагааран [19, с. 3-7]	Чой, Мюллер [4, с. 39 – 43]	Мюллер, Гернон, Мік [15, с. 10 – 15]	Ноубс [16, с. 177–180]	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Правова система (законодавство)	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	+	+	+	-	6
Ступінь законодавчого регулювання питань обліку	+	-	-	-	-	+	+	-	+	-	+	-	-	-	5
Рівень розвитку фондового ринку	-	+	-	+	-	-	+	-	+	-	+	-	-	-	5
Політична система (політичне середовище)	+	-	+	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	4
Зовнішня політика (політичні та економічні зв'язки з іншими країнами, ступінь міжнародного впливу і тиску з боку міжнародних організацій)	+	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	+	-	-	4

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Якість освіти обліковців, рівень професійної підготовки облікових працівників	+	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-	4
Превалююча організаційно-правова форма та форма власності суб'єктів господарювання	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	+	4
Розміри та складність суб'єктів бізнесу	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	3
Культурні цінності (культура)	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	3
Професійні об'єднання та сила професійної групи, зосередженої навколо бухгалтерського обліку	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-	3
Система фінансової звітності	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	3
Орієнтованість звітної інформації на потреби інвесторів, кредиторів або державних органів (користувачі інформації та їх цілі)	-	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	3
Характер та статус професії обліковця	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	3
Ринок капіталу	+	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	2
Стадія (рівень) економічного розвитку	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	2
Рівень інфляції	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	2
Зовнішні та внутрішні джерела фінансування (стосунки між суб'єктами господарювання та джерелами капіталу)	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	2
Ступінь участі компаній у міжнародному бізнесі	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Система оподаткування та вплив податкового законодавства (особливості податкової політики)	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	2
Релігійна специфіка	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	2
Участь інвесторів в управлінні бізнесом	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Існування концептуальної основи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	1
Соціальні цінності	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

*Козлова М.О. Фактори впливу на побудову  
національних систем бухгалтерського обліку*

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ступінь культурної незалежності країни	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
Світові глобалізаційні процеси	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Світова фінансова криза	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Технологічні зміни	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Політична та соціальна стабільність	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Економічні умови	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1
Тип економічної системи	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Темпи економічного зростання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Специфіка економічного зростання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Приватизація державних корпорацій	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	1
Економічні наслідки від прийняття певної системи	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Економічна політика держави (ступінь втручання державної влади в економічні відносини)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Наявність специфічних прийомів правового регулювання бухгалтерського обліку	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Швидкість впровадження інновацій в бізнесі	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1
Впливовість системи джерел зовнішнього фінансування	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	1
Число фізичних і юридичних осіб, залучених у процес інвестування капіталу	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Складність процесів управління бізнесом	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
Відкритість фінансової інформації	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
Методи оцінки статей балансу	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
Мова і термінологія	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Система освіти та загальний рівень освіти	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
Академічний вплив	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Теоретичні концепції бухгалтерського обліку, прийняті країною	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1

\* Шигун М.М. виділяє у ознаці "тип економічної системи" ще окремо технологічну ознаку та інституційну ознаку (за індексом економічної свободи).

Характерним для розглянутих підходів є, на наш погляд, “змішування” факторів різного рівня. Так, часто фактор, що є по суті складовою більш загально сформульованого (“синтетичного”) фактору, виділяється дослідником нарівні із ним і розглядається як окремий фактор. Наведене не можна визнати правильним. Так, наприклад, політична система (політичне середовище) в цілому та зовнішня політика (політичні та економічні зв'язки з іншими країнами) були відмічені більшістю авторів як окремі фактори. Зовнішня політика є невід'ємною складовою політичного середовища країни.

Крім того, таблиця показує, наскільки специфічними є авторські підходи до виділення факторів. Лише їх незначна частина є конвенційною.

В цілому дослідники доходять згоди, що правові фактори, а саме система законодавства (правове поле країни) та ступінь законодавчого регулювання питань обліку є найважливішими факторами, що визначають специфіку НСБО. Якщо конкретніше, то важливим ми вважаємо ступінь узгодженості господарського, податкового та бухгалтерського законодавства та жорсткість законодавчо встановлених вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, наявність альтернативних методів відображення в обліку.

Також одним з найважливіших факторів автори назвали рівень розвитку фондового ринку, оскільки це зумовлює вимоги до розкриття фінансової інформації у звітності.

Визначальним фактором самобутності НСБО дослідники визнали якість освіти обліковців, загальний рівень професійної підготовки облікових працівників.

У заведеній таблиці це не знайшло відображення, проте В.В.Травін та М.М.Шигун позиціонують взаємозв'язок варіативності бухгалтерського обліку та фаз розвитку економічної системи [30, с.26], виділяючи, таким чином, фази розвитку економічної системи як окремий фактор впливу на НСБО, з чим ми погоджуємося.

Як зазначають Дупнік Т.С. і Цакуміс Д.Т., в свою чергу, бухгалтерські цінності впливають на самі НСБО, тому культурні фактори прямо впливають на розвиток систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності на рівні країни [5].

Праця Нігела Фінча (Nigel Finch) [7] присвячена аналізу теорії культурного впливу на міжнародну практику бухгалтерського обліку. Він критикує сучасні методологічні підходи досліджень у перевірці цієї теорії.

Прийнято вважати культуру (культурну самобутність, національні традиції, в т.ч. у сфері обліку) одним із впливових факторів. Проте не у всіх досліджених джерелах автори виділили її в якості впливового чинника. Культурний вплив не можна визнати беззаперечно визначальним. Так, Ассма Саввані зазначає, що “правові та політичні фактори мають набагато суттєвіший вплив на розробку та провадження стандартів, ніж здійснюють культурні цінності” [20, с. 3]

Однією з небагатьох робіт, в яких наводиться оцінка впливу культурного чинника на одноманіття облікових систем країн Середнього Сходу, є стаття Саїда Аскарі (Saeed Askary), Джеймса С.Паундера (James S. Pounder), Хассана Яздифара (Hassan Yazdifar) [2] Автори показують, що гіпотеза Хофстеда-Грея стосовно одноманіття бухгалтерського обліку для Арабських країн із ісламом як домінуючою релігією підтверджується дослідженнями сучасної облікової практики. Дослідники дійшли висновку, що релігія є визначальним фактором впливу на розвиток бухгалтерського обліку і меншою мірою частково впливає на одноманіття НСБО.

Порівняльний аналіз факторів впливу на формування НСБО таких країн як США, Франція, Швеція та Великобританія здійснили Пітер Агхаймер (Peter Aghimier), Стів Матчел (Steve Matchell), Гізеп Оверхолсер (Heather Overholser)

[1]. Їхня робота висвітлює економічний, правовий, політичний, освітній та релігійний вплив на НСБО цих країн. Взагалі що стосується релігії як фактору впливу, то часто дослідники приділяють увагу лише країнам зони поширення ісламу як таким, де облікові системи формувалися шляхом, кардинально відмінним від західних моделей. При цьому релігійний чинник (християнство як домінуюча релігія) як фактор формування облікових цінностей у європейських країнах та в США є малодослідженим.

Коротко оглянемо основоположні роботи Дж. Хофстеда та С.Дж. Грея.

Робота Дж. Хофстеда [11] (1980) є фундаментальною і базується на опитуванні 116 тис. співробітників компанії IBM у 39 країнах світу. Дж. Хофстед визначив 4 основоположних ціннісних виміри, за якими можна класифікувати країни: співвідношення індивідуалізму та колективізму; дистанція влади; співвідношення чоловічності та жіночності; ставлення до невизначеності. С.Дж. Грей (1988) [8] розширив модель Дж. Хофстеда, наклавши бухгалтерські цінності та системи та їх зв'язки на соціальні цінності та інституційні норми (рис. 1).

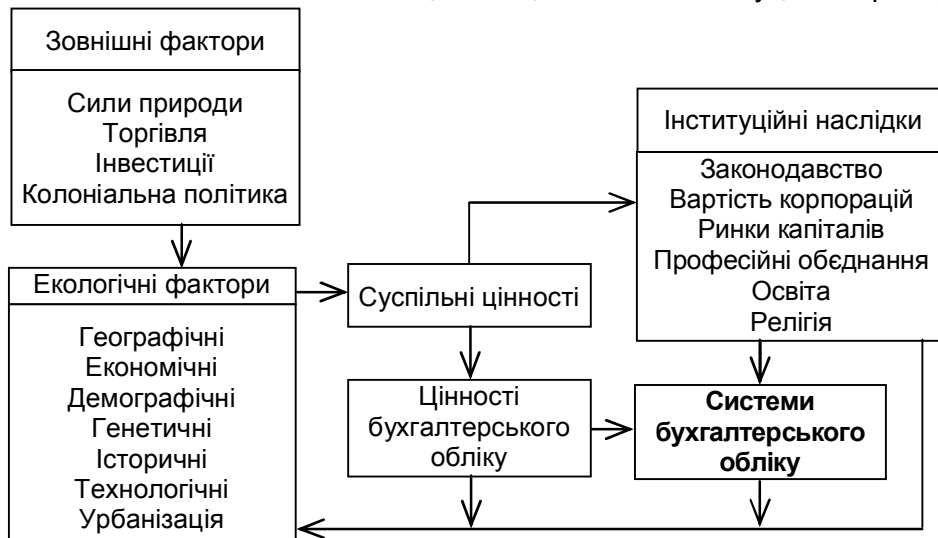
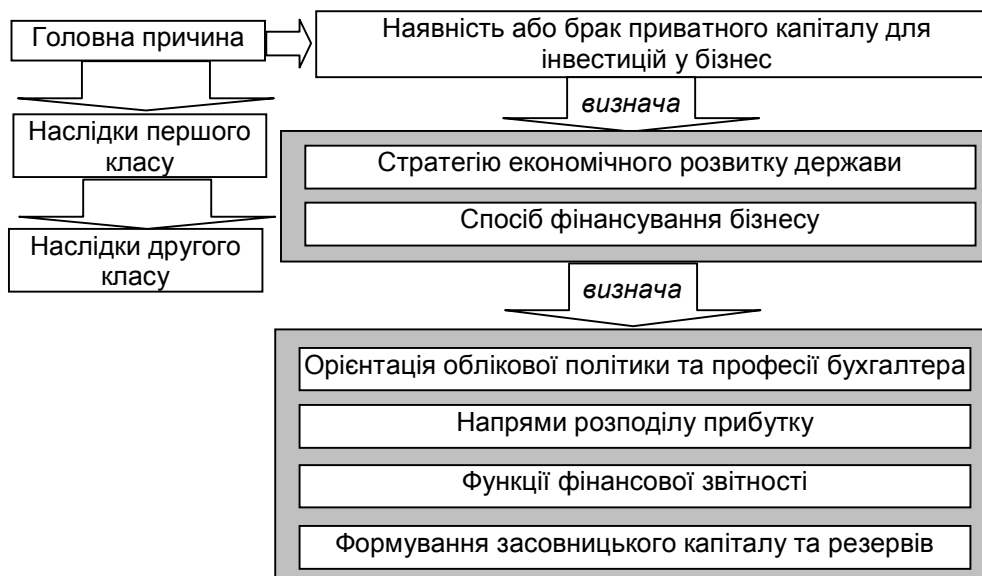


Рис. 1. Культурні і суспільні цінності та субкультура бухгалтерського обліку за С. Дж. Греєм [ 8, с. 7]

Слід зазначити, що фактори впливу на формування НСБО можуть одночасно бути застосовані в якості критеріїв порівняння систем бухгалтерського обліку на макрорівні. Окремі групи факторів покладено в основу існуючих підходів до типізації моделей побудови НСБО.

Очевидно, що існуючі відмінності між НСБО формувалися протягом тривалого періоду часу і зумовлені особливостями економічного, політичного розвитку та специфікою трансформаційних процесів як економічних систем, так і суспільства в цілому. Так, історично сформовані причини відмінностей між системами обліку європейських країн розкрито у праці польської дослідниці Д. Кшивди [14] (рис. 2).



**Рис. 2.** Теорія розвитку європейського бухгалтерського обліку за Д. Кшивдою (на основі [14, с. 61])

Також Д. Кшивдою запропоновано ієрархію причин, що викликають відмінності у фінансовій звітності між країнами (тобто, по суті, ієрархію факторів впливу на відмінності у національних системах фінансової звітності) (рис. 3).



**Рис. 3** Ієрархія причин, що викликають відмінності у фінансовій звітності між країнами за Д. Кшивдою [14, с. 70])

В цілому можемо погодитися із наведеною загальною ієрархією факторів.

#### **Нові фактори.**

Оскільки бухгалтерський облік чутливо реагує на зміни соціального та економічного середовища, на поч. ХХІ ст. НСБО зазнають впливу нових факторів, які не виділялися авторами ще 10-20 років тому. На сучасному етапі можна говорити про зміну наукової облікової парадигми, нову економіку ("економіку знань"). Слід визнати і трансформацію сукупності факторів впливу на НСБО та їх надзвичайну ускладненість, взаємообумовленість та взаємозалежність.

Як вірно зазначає Б.З. Мільнер [27, с. 4]: "Глобальний характер економіки характеризується тим, що капітал, виробництво, менеджмент, ринки, праця, інформація й технології організують незалежно від національних кордонів. У розвинених країнах відбувається зсув уваги виробників і споживачів від матеріального виробництва у бік інформаційної діяльності. Інформаційні технології



перетворюють матеріальну основу сучасного виробництва й розподілу, а продуктивність усе більшою мірою стає залежною від використання досягнень науки й техніки, а також від якості інформації й менеджменту. Відбувається подальша зміна умов і факторів розвитку виробництва”.

Погоджуємося із Б.З. Мільнером і в тому, що домінуючими факторами II пол. XX ст. виступали: революційні зміни в технології; складність і наукомісткість продуктів; глобалізація виробництва й ринків; інформаційні технології; різноманіття споживчого попиту; зростання невизначеності розвитку й ризикових інвестицій. Їх впливу НСБО зазнають і дотепер.

Поява нових об'єктів обліку (передусім таких, як інтелектуальний капітал, об'єкти, пов'язані із діяльністю підприємства з охорони навколишнього середовища, гудвіл, нематеріальні активи та ін.), комп'ютеризація облікового процесу, інформаційні системи та технології в управлінні бізнесом вимагають перегляду існуючих концепцій, заміни застарілих методів та підходів на адекватні сучасним реаліям. Крім того, світова фінансова криза 2008 р. стала випробуванням не лише для національних економік, але і певною мірою для національних систем обліку. Її необхідно виділити окремим чинником впливу.

Важливо оцінювати реальний та потенційний вплив рушійних сил у напрямі змін, які виникають на міжнародному (наднаціональному) рівні. Модель, розроблена С.Дж. Греєм ще у 1988 р., показує важливі чинники “міжнародного тиску” на національні системи бухгалтерського обліку, що змушують їх реформуватися та змінюватися. (рис. 4), а саме:

- економічна / політична взаємозалежність;
- нові тенденції у здійсненні прямих іноземних інвестицій;
- зміни у мультинаціональній корпоративній стратегії;
- вплив нових технологій;
- швидке зростання міжнародних фінансових ринків;
- широке розповсюдження послуг в сфері бізнесу;
- діяльність міжнародних регулюючих організацій.

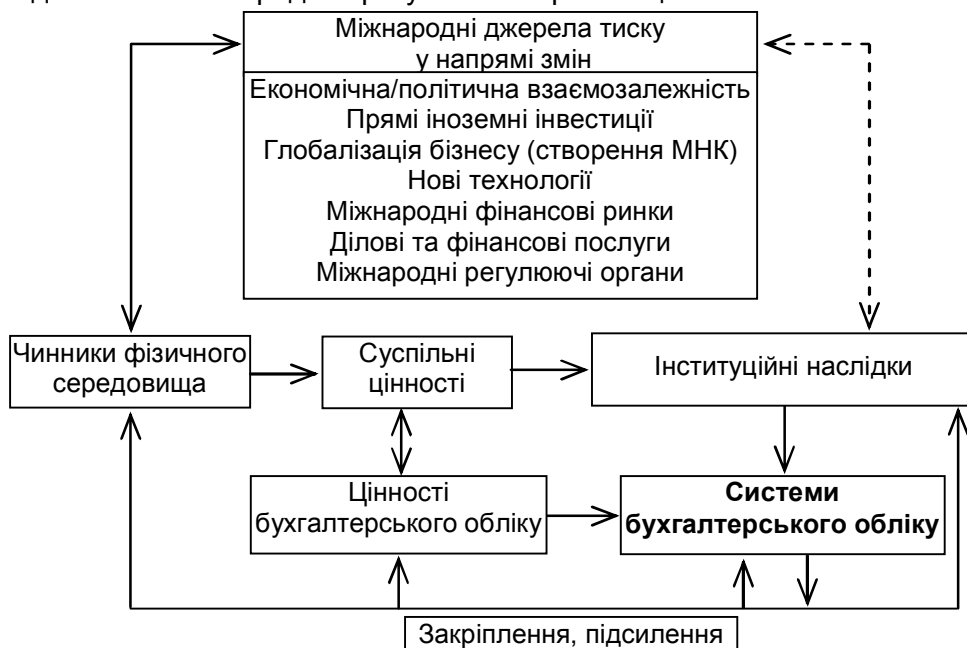


Рис. 5. Зміни та розвиток бухгалтерських цінностей та систем на міжнародному рівні за С.Дж. Греєм [9, с. 294]

Більше того, тенденція до дерегулювання ринків та приватизації корпорацій публічного сектору у багатьох розвинутих країнах та в країнах, що розвиваються, відкрила нові можливості для міжнародних інвестицій та створення міжнародних спільних підприємств та альянсів.

#### **Емпіричні дослідження впливу факторів.**

Слід зауважити, що в літературі підтвердження або спростування важливості окремих факторів середовища на розвиток бухгалтерського обліку зазвичай зводиться до перерахування та опису факторів, проте практично відсутні спроби кількісно оцінити ці фактори або визначити їх взаємозалежність.

Деякі науковці все ж намагалися підтвердити побудовані теоретичні концепції емпіричними дослідженнями. Так, окреме ґрунтовне дослідження впливу факторів на розвиток бухгалтерського обліку в Малайзії здійснив Закія Салех (Zakiah Saleh) [17]. Ним було проведено опитування 20 респондентів і визначено за результатами аналізу відповідей, що серед найвпливовіших факторів на формування бухгалтерського обліку в урядових установах вказані службовці виділили: фінансову кризу (1997 р.), рішення посадовців, технологічні зміни, тиск з боку міжнародних організацій та інших держав, професіоналізм.

У своїй статті Хассан Р. ХассабЕлнабі (Hassan R. HassabElnaby), Рут У. Еппс (Ruth W. Epps) та Амаль А. Саїд (Amal A. Said) досліджували напрями впливу та розмір впливу факторів зовнішнього середовища на розвиток бухгалтерського обліку в Єгипті. Додатково вони досліджували взаємозв'язки між бухгалтерським обліком та бізнес-середовищем в часі (період – 1961-1997). Результати досліджень доводять сильний взаємозв'язок між факторами середовища та розвитком бухгалтерського обліку в Єгипті і те, що цей зв'язок змінюється в часі. Економічний розвиток та політичне середовище корелюють із розвитком бухгалтерського обліку. Більше того, серія тестів свідчить про те, що вплив факторів на НСБО Єгипту відрізняється в часі, відображаючи різні стадії становлення демократії та економічних реформ.

Поділ факторів на зовнішні та внутрішні по відношенню до НСБО. Вважаємо необхідним визначити зовнішні (екстернальні) та внутрішні (інтернальні) по відношенню до самої НСБО фактори.

Житний П.Є. зазначає, що характеристика зовнішніх й внутрішніх факторів залежить від рівня системи. Вищим рівнем слід вважати національну економіку, її соціально-економічну та науково-технічну спрямованість, а також державне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку (зовнішні фактори) [25].

Якщо відштовхуватися від того, що “національна система бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов'язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів” [31], то найважливіший фактор, про вплив якого найчастіше зазначають дослідники, а саме, ступінь законодавчого регулювання питань обліку (жорсткість законодавчо встановлених вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, наявність альтернативних методів), є внутрішнім по відношенню до самої НСБО фактором. Проте він розглядається більшістю авторів як “фактор впливу зовнішнього оточення (середовища)”.

Постає питання про умовність поділу факторів впливу на зовнішні та внутрішні.

Як зроблене вперше Нищенко Л.П. в наукову новизну винесено те, що виявлено і здійснено групування внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на формування чинних світових систем бухгалтерського обліку з об'єднанням їх у такі групи (рис. 6). [28, с. 9]

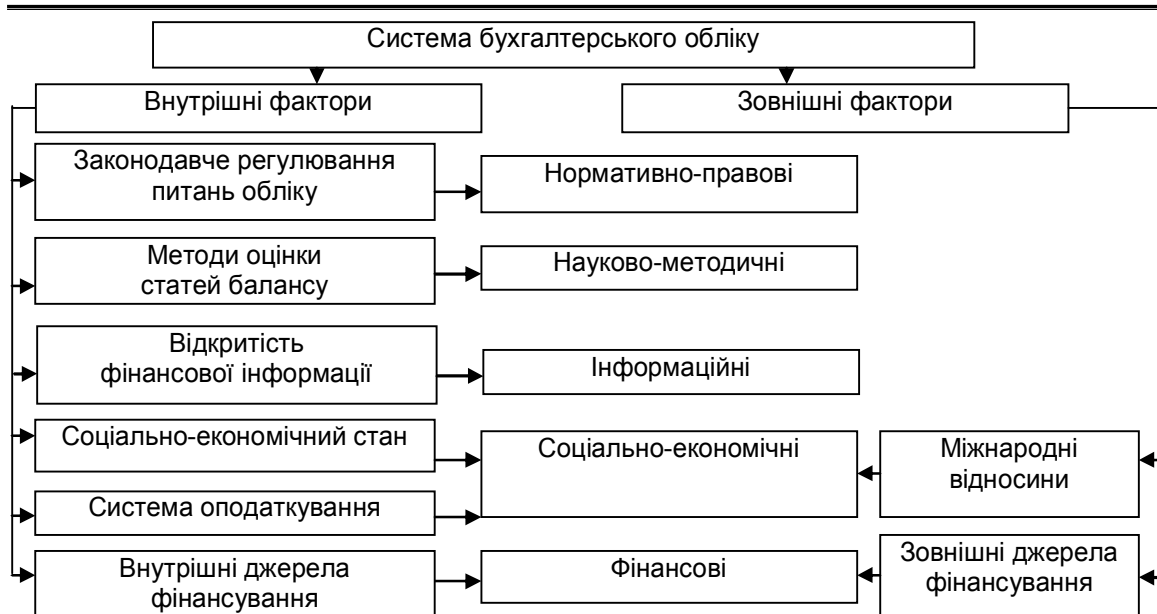


Рис. 6. Групування факторів впливу на формування систем бухгалтерського обліку за Л.П. Нищенко [28]

Погоджуємося із необхідністю поділу сукупності факторів на внутрішні та зовнішні по відношенню до НСБО, проте наведена класифікація не враховує вплив культурних особливостей, традицій, нічого не сказано щодо професії та освіти обліковців, академічного впливу, не розглянуто соціально-політичні фактори. На основі вказаного вважаємо класифікацію Л.П. Нищенко неповною. Крім того, дискусійним є саме введене Л.П. Нищенко поняття “світові системи бухгалтерського обліку”, оскільки мова може йти лише про національні системи бухгалтерського обліку окремих держав, а “світової системи обліку” як такої не існує.

Головними групами факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ П.Є. Житний визначає економічні, технологічні, організаційні, політичні, правові, соціальні та екологічні.

Також вважаємо важливим фактором внутрішній по відношенню до НСБО фактор – форма використання (ступінь впровадження) Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS / IFRS), оскільки курс на широке застосування цих документів може докорінно змінити усю НСБО певної країни.

Додатково усю сукупність факторів вважаємо доцільним поділяти на фактори прямого (безпосереднього) впливу і непрямой дії (опосередкованого впливу) по відношенню до НСБО. Даний поділ наведено у таблиці 2.

Варто зауважити, що у докторській дисертації П.Є. Житний також виділяє фактори зовнішнього середовища непрямой і прямої дії, які впливають на саморозвиток і саморегулювання господарських процесів та які слід враховувати при формуванні облікової політики підприємства: “непрямой дії – політичну та соціально-економічну стабільність і прямої дії – правове середовище (правовий захист та обмеження)” [25].

#### Власна класифікація факторів впливу на НСБО.

На основі систематизації сукупності факторів, що виділяються різними авторами, нами запропоновано наступне їх групування (табл. 2).

**Таблиця 2. Фактори, що зумовлюють і визначають специфіку НСБО**

Група факторів	Окремі фактори	Зовнішні або внутрішні по відношенню до НСБО	Фактори прямого (безпосереднього) впливу і непрямой дії (опосередкованого впливу) по відношенню до НСБО
1	2	3	4
Соціально-політичні фактори	державний устрій	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	тип правління в країні	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	політична та соціальна стабільність	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	рівень коруптованості влади, розміри “тіньового сектору економіки” та тенденція до приховування облікової інформації, ведення обліку “в двох варіантах” (один – для власника та управління, інший – для державних органів)	Зовнішній	Опосередкованого впливу
Історико-географічні фактори	особливості історичного розвитку (колоніальне минуле)	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	географічне розташування (країни-сусіди та ін.)	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	участь країни у міжнародному поділі праці, спеціалізація	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	роль країни у регіоні	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	зовнішня політика (політичні та економічні зв'язки з іншими країнами, ступінь міжнародного впливу і тиску з боку міжнародних організацій)	Зовнішній	Опосередкованого впливу
Культура і традиції	культурні відносини	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	мова і термінологія	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	менталітет	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	релігійна специфіка	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	домінуюча етична система	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	національні традиції у сфері обліку	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
Загально-економічні фактори	тип економічної системи	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	галузева структура економіки	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	стадія економічного розвитку	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	темпи економічного зростання	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	рівень розвитку фондового ринку	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	рівень іноземних інвестицій в країні	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	рівень інфляції	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	економічна політика держави	Зовнішній	Опосередкованого впливу

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Регулювання	ступінь втручання державної влади в економічні відносини	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	тип правової системи	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	ступінь законодавчого регулювання питань обліку (жорсткість законодавчо встановлених вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, наявність альтернативних методів)	Зовнішній / внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	правове поле (стан та ступінь узгодженості господарського, податкового та бухгалтерського законодавства)	Зовнішній / внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	система оподаткування та вплив податкового законодавства	Зовнішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	процеси гармонізації та вплив міжнародних організацій з регулювання питань обліку та звітності, їх вимоги щодо реформування НСБО відповідно до міжнародних тенденцій	Зовнішній	Прямого (безпосереднього) впливу
Вимоги внутрішніх та зовнішніх користувачів до облікової інформації	превалююча організаційно-правова форма та форма власності суб'єктів господарювання	Зовнішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	орієнтованість звітної інформації на потреби інвесторів, кредиторів або державних органів	Зовнішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	ступінь розкриття фінансової інформації	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	методи оцінки статей балансу	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
Професія та освіта обліковців, наука про бухгалтерський облік	система освіти та загальний рівень освіти населення країни	Зовнішній	Опосередкованого впливу
	академічний вплив науковців-бухгалтерів (в т.ч. на процеси розробки національних регулятивів)	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	дослідження, що стосуються бухгалтерського обліку і освіти	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	теоретичні концепції бухгалтерського обліку, прийняті країною	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	характер та статус професії обліковця	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	рівень професійної підготовки облікових працівників	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	якість освіти обліковців	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	професійні об'єднання та сила професійної групи, зосередженої навколо бухгалтерського обліку	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу
	вплив професійної етики і стандартів	Внутрішній	Прямого (безпосереднього) впливу

Слід враховувати, що наведені чинники є взаємопов'язаними, взаємообумовлюючими і лише їх комплексна взаємодія формує унікальність окремої НСБО певної держави.

Наведений перелік не можна вважати вичерпним, можуть існувати (і існують) інші фактори, які впливають на розвиток бухгалтерського обліку у країні в цілому, на його організацію, а також сприяють різноманіттю у бухгалтерському обліку.

Також виділяємо сукупність зовнішніх факторів, які на наддержавному (міжнародному) рівні впливають на побудову НСБО окремої країни:

- зміна суспільно-економічних формацій в світі;
- науково-технічний прогрес, новітні технології;
- зміна облікової парадигми, поява нових об'єктів бухгалтерського обліку;
- процеси гармонізації та вплив міжнародних організацій з регулювання питань обліку та звітності, їх вимоги щодо реформування НСБО відповідно до міжнародних тенденцій;
- ступінь участі країни в міжнародних відносинах та належність країни до геополітичних об'єднань;
- ступінь міжнародного впливу та тиску з боку міжнародних організацій щодо напрямів трансформації НСБО;
- вплив ТНК та лобювання ними своїх інтересів в певній країні.
- економічна / політична взаємозалежність;
- нові тенденції у здійсненні прямих іноземних інвестицій;
- зміни у мультнаціональній корпоративній стратегії;
- швидке зростання міжнародних фінансових ринків;
- широке розповсюдження послуг в сфері бізнесу;
- діяльність міжнародних регулюючих організацій в сфері бухгалтерського обліку.

Слід виділити ще фактори мікрорівня (рівень окремого суб'єкта господарювання). Деякі автори ці фактори окремо не виділяють, а деякі, навпаки, змішують, наприклад, вплив такого фактору, як організаційно-правова форма [17, 19, 4], форма власності [17,19, 4], розміри і складність суб'єктів бізнесу [3, 4, 15], ступінь участі компанії у міжнародному бізнесі [23, 9], складність процесів управління бізнесом [15] із факторами макрорівня – і навіть зовнішніми по відношенню до НСБО факторами, подаючи їх в одному переліку. Вважаємо це неприйнятним. На нашу думку, систему бухгалтерського обліку на макрорівні – тобто унікальну систему окремого суб'єкта господарювання, зумовлює ряд наступних факторів:

- організаційно-правова форма господарювання підприємства;
- форма власності підприємства;
- галузь і вид діяльності підприємства;
- розмір підприємства;
- особливості діяльності;
- обсяги діяльності, кількість і якість здійснюваних операцій;
- наявність та обсяг зовнішньоекономічної діяльності;
- організаційна структура підприємства, наявність структурних підрозділів;
- правовий статус окремих підрозділів підприємства;
- технологічні особливості процесу виробництва;
- рівень розвитку матеріально-технічної бази;

- середньоспискова чисельність працівників;
- система матеріальної зацікавленості працівників в ефективності діяльності та відповідальності за виконання своїх обов'язків;
- рівень кваліфікації облікових працівників, їх досвід, наявність професійних навиків, вмінь;
- стратегія фінансово-господарського розвитку;
- необхідність вирішення організаційних питань і подолання недоліків в обліковому процесі на підприємстві;
- основні користувачі бухгалтерської інформації та їх інтереси.

Коротка характеристика сукупності зовнішніх та внутрішніх перерахованих факторів впливу на побудову та функціонування НСБО зарубіжних країн та України потребує розгляду у окремій статті.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Коло факторів, які чинять вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку на макрорівні та зумовлюють унікальність НСБО кожної країни, є досить широким.

Розгляд факторів соціального середовища дозволяє визначити типові моделі розвитку бухгалтерського обліку, що має особливе значення для кращого розуміння можливостей їх змін під впливом цих факторів, передбачення проблем, з якими може зіткнутися кожна країна, а також для оптимального рішення на підставі досвіду країн з подібними системами розвитку бухгалтерського обліку, що особливо важливо для нашої країни на шляху реформування обліку.

Вважаємо необхідним поділ сукупності факторів на внутрішні та зовнішні по відношенню до НСБО, а також на фактори прямого (безпосереднього) впливу і непрямой дії (опосередкованого впливу) по відношенню до НСБО. Неприйнятним вважаємо подання в одному переліку факторів мікрорівня (впливу на СБО окремого підприємства) та факторів макрорівня (на НСБО в цілому).

На нашу думку, окремими факторами слід виділити світову фінансову кризу 2008 року як таку, що значно вплинула на економічний стан країн та опосередковано – на систему бухгалтерського обліку в частині його практики та професії. Також вважаємо важливим фактором внутрішній по відношенню до НСБО фактор – форму використання (ступінь впровадження) Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS / IFRS), оскільки курс на широке застосування цих документів може докорінно змінити усю НСБО певної країни.

Запропоновану у статті класифікацію факторів можна визнати придатною в якості базової для здійснення подальшої класифікації НСБО країн світу. Встановлені фактори впливу можуть бути використані в якості класифікаційних ознак при віднесення НСБО до певної моделі.

Подальші дослідження потрібно фокусувати на детальному розгляді впливу виділених факторів на національні системи бухгалтерського обліку як зарубіжних країн, так і України.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Aghimier P., Matchell S., Overholser H. A comparative analysis of significant influences on the accounting systems of diverse European countries and the U.S.A.*

2. Askary S., Pounder J.S., Yazdifar H. Influence of culture on accountin Uniformity among Arabic Nations. Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern lkssues. 2008. V 1. Issue 2 pp. 145-154
3. Černe K. Influential Factors of Country's Accounting System Development
4. Choi D.S.F., Mueller G.G. International Accounting, New Jersey: Prentice – Hall. 1992
5. Doupnik T.S., Tsakumis G.T. (2004), “A critical review of tests of gray’s theory of cultural relevance and suggestions for future research”, Journal of Accounting Literature, Vol. 23 pp. 1-48.
6. Eddie I.A. (1990), “Asia Pacific cultural values and accounting systems”, Asia Pacific International Management Forum, Vol. 16 pp. 22-30.
7. Finch, Nigel. Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting //Journal of International Business and Cultural Studies pp. 1-6
8. Gray S.J. (1988), “Towards a theory of cultural influence on the development of accounting of accounting systems internationally”, Abacus, Vol. 24 pp. 1-15.
9. Gray S.J. “International Accounting Research: The Global Challenge,” International Journal of Accounting 23, no. 4 (Winter 1989): p. 294.
10. HassabElnaby, Hassan R., Epps, Ruth W., Said, Amal A. The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study. \ Critical Perspectives on Accounting.Vol. 14 Issue 3, April 2003. pp. 273-292
11. Hofstede, Geert. (1980) Cultures’ Consequences: International Differences in Work-Related Values. Beverly Hills, CA: Sage Publications
12. Jaggi B. (1975) “The Impact of Cultural Environment on Financial Disclosure.” International Journal of Accounting Education and Research Jan: 75-84.
13. Jaggi B., Low P.Y. (2000), “Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures”, The International Journal of Accounting, Vol. 35 pp. 495-519.
14. Krzywda, Danuta. Modele rachunkowości i ich wpływ na informacje sprawozdawcze // Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni. 2005. – № 3. s. 55-71
15. Mueller G.G., Gernon H., Meek G., Accounting: An International Perspective, (Illinois: IRWIN, Homewood, 1987).
16. Nobes C., “Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting”, ABACUS, 1998, 34 (2): pp. 162-187.
17. Saleh Z. Perceptions on Factors That Influence the Development of Governmental Accounting in Malaysia
18. Salter S.B., Niswander F. (1995), “Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray’s (1988) theory”, Journal of International Business Studies, Vol. 26 pp. 379-397.
19. Saudagaran S.M., International Accounting: A User Perspective, (Australia: Thomson South – Western). 2004
20. Sawani A. The Changing Accounting Environment: International Accounting Standards and US implementation // Journal of Finance and Accountancy
21. Surdykowska S.T. Rachunkowość międzynarodowa, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.
22. Zarzeski M.T. 1996. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. Accounting Horizons. Vol. 10: 18-37.



23. *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.
24. *Житний П.Є.* Визначення класифікаційних ознак факторів облікової політики / П.Є. Житний // Вісник національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”: зб. наук. пр. – Х., 2005. – Т. 2, № 58. – С. 8-83 (0,30 друк. арк.).
25. *Житний П.Є.* Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем.: Дис... докт. наук: 08.00.09 – 2009.
26. *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. – с. 32
27. *Мильнер Б.З.* Управление знаниями в современной экономике. – доклад. Москва, Институт экономики РАН, – 05.02.2008. – 76 с.
28. *Нищенко Л.П.* Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами.: автореф. дис... канд. наук: 08.00.09 – 2008.
29. *Снопко Ю.Н.* Международный опыт ведения бухгалтерского учета. – СПб.: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2005. – 208 с. – с. 14
30. *Травін В.В.* Розвиток бухгалтерського обліку під впливом зовнішніх факторів: зб. тез та текстів виступів на 6-ій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева] / В.В. Травін, М.М. Шигун / 2009. – 76 с. – С. 25-27
31. *Шигун М.М.* Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.