

## ВПЛИВ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ І ПРАВОВИХ ФАКТОРІВ НА ФОРМУВАННЯ МОДЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Гейер Е.С., к.е.н., доцент,  
Донецький національний університет економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського*

*В статті визначено суттєві соціально-економічні та правові фактори, що впливають на формування моделей бухгалтерського обліку, досліджено характер їх впливу та взаємозв'язок між ними*

*In this article essential social-economic and law factors, that affect forming of accounting models, were determined, character of their influence and interdependence between them were investigated*

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** Бухгалтерський облік визначається середою, в якій він функціонує. Кожній країні властиві своя історія, свої цінності, політична система [1]. Те ж саме можна сказати про бухгалтерський облік. Так, принципи обліку в різних країнах, у тому числі в Україні, значно відрізняються. Відмінності обумовлюються як різноманітністю існуючих форм організації господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних та ін.). Схожість зовнішньої та внутрішньої середовища у різних країнах обумовлює і наявність спільних рис систем обліку, що застосовуються у цих країнах.

У деяких країнах облікова інформація, направлена, перш за все, на задоволення потреб інвесторів і кредиторів, а корисність з позиції прийняття управлінських рішень є важливішим критерієм її якості. В інших країнах роль бухгалтерського обліку і пріоритети, що напрацьовані в рамках його методології, можуть бути іншими. Наприклад, надання достовірної інформації і контроль над виконанням державної податкової політики. Є країни, в яких система обліку реалізується виходячи з пріоритету макроекономічних цілей, а саме досягнення завданих темпів росту національної економіки. Макроекономічні процеси мають особливості, які є суттєвими для бухгалтерської практики: інфляція, безробіття та ін.

Система обліку в Україні, як і в інших країнах, що утворились на території колишнього Радянського Союзу, також має свої специфічні риси. Перехід економіки України на ринковий механізм господарювання, прагнення до вступу у Європейське співтовариство викликали необхідність суттєвих змін в системі бухгалтерського обліку, її адаптації до міжнародних стандартів обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості побудови систем обліку у зарубіжних країнах та в Україні, можливості їх зближення, адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені: М. Білуха, Ф.Бутинець, С. Голов, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Є. Мних, Л.Нищенко, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець, О. Абат, Р. Антоні, Дж. Блейк, Х. Герноц, В. Ковальов, Д. Мітчел, Г. Мюллер, Б. Нідлз, Я. Соколов та ін.

Але існує ще значна кількість питань теоретичного і практичного характеру, пов'язаних з вивченням зарубіжного досвіду щодо створення і функціонування систем бухгалтерського обліку, встановлення факторів, під дією яких відбувається розвиток системи обліку в Україні. Тому дослідження характеру впливу основних факторів на розвиток моделей обліку, є актуальним.

**Цілі статті.** Метою даної статті є визначення суттєвих факторів, що впливають на формування моделей бухгалтерського обліку та побудову національних систем обліку у країнах світу, дослідження характеру їх впливу на розвиток національних систем обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Як стверджує В.Сопко, світове господарство сьогодні характеризується наднаціональністю ринкового механізму, а це означає, що всі держави світу, у тому числі і Україна, мають бути активними учасниками процесу глобалізації. Для позитивних результатів глобалізацію слід проводити на основі державної політики, спрямованої на рішення економічних і соціальних проблем суспільства. Бухгалтерський облік як система знань (наука) та практична діяльність є однією з основних складових, що допомагають вирішувати економічні та соціальні проблеми суспільства [2].

Зусилля багаточисельних міжнародних організацій спрямовані на гармонізацію національних систем обліку, але все ж таки між ними залишаються значні відмінності. Двох абсолютно однакових систем бухгалтерського обліку не існує [3].

На формування системи бухгалтерського обліку впливає сукупність соціальних, економічних, правових та інших факторів, склад та сутність яких визначали вітчизняні та зарубіжні вчені.

За думкою британських вчених Дж. Блейка і О. Абата, можна виділити такі фактори, що

визначають національні особливості моделей бухгалтерського обліку та звітності: вплив провідних теоретиків і професійних організацій бухгалтерів; економічні наслідки від прийняття тієї або іншої моделі; загальна економічна ситуація в країні; податкова політика; національні особливості; користувачі і цілі, які ставляться перед фінансовою звітністю; юридична середа; джерела фінансування; мова; вплив інших країн; вплив оцінки загальної ситуації в країні [4].

Вітчизняні вчені Ф.Бутинець [5], Л.Нищенко [3] стверджують, що на формування системи бухгалтерського обліку впливає сукупність внутрішніх та зовнішніх факторів: загальна економічна ситуація; законодавче регулювання питань обліку; відкритість фінансової інформації; податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку; система оподаткування; методи оцінки статей балансу; джерела фінансування; міжнародні відносини.

З наведеними вище факторами в основному можна погодитись, але деякі з них потребують уточнення (наприклад, загальна економічна ситуація в країні та вплив оцінки загальної ситуації в країні), деякі не є суттєвими (мова, відкритість фінансової інформації). Методи оцінки статей балансу не можна вважати фактором, що впливає на формування системи обліку, тому що це є один з її елементів. Економічні наслідки від прийняття тієї або іншої моделі також є не фактором, а саме наслідком застосування моделі обліку.

Розглянемо найсуттєвіші фактори, що впливають на розвиток системи обліку, та проаналізуємо характер їх впливу.

1. Якісний та кількісний склад інвесторів і кредиторів та інформаційні зв'язки підприємства з ними.

Промислова революція у США та Великобританії призвела до підйому економіки, збільшення кількості компаній і, як наслідок, збільшення їх потреб у капіталі – як власному, так і залученому. Це суттєво вплинуло на розвиток бухгалтерського обліку в обох країнах: зросла кількість інвесторів і кредиторів, більшість компаній перейшли у корпоративну власність, власники компанії передавали оперативне управління, передавали його професіональним найманим управляючим. Бухгалтерська інформація стає важливішим джерелом даних про фінансовий стан і фінансові результати діяльності компанії. Це обумовило необхідність представлення звітів акціонерам, націленість фінансової звітності на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів.

В інших країнах (Швейцарія, Німеччина, Японія та ін.) фінансова політика визначається незначною кількістю дуже великих банків, що задовольняють значну частину користувачів компаній у власному та залученому капіталі. Одночасно відбувається і концентрація в акціонуванні компаній. Такий шлях є більш простим і ефективним, компанія має обмежену кількість кредиторів. У цьому випадку звітність націлена, перш за все, на захист інтересів банків-кредиторів, характеризується консерватизмом в оцінці активів і зобов'язань, завищенням кредиторської заборгованості, що дозволяє у випадку фінансових ускладнень забезпечити певну свободу дій у виконанні зобов'язань, зменшенні дивідендних виплат акціонерам та ін.

У Франції і Швеції бухгалтерський облік має трохи іншу орієнтацію. Уряди цих країн відіграють визначальну роль в управлінні національними ресурсами, а підприємства зобов'язані дотримуватись урядової економічної політики, діяти в рамках макроекономічного планування. Уряди не тільки контролюють фінансові можливості бізнесу, але й виступають при необхідності в ролі інвестора або кредитора. Тут бухгалтерський облік зорієнтований, перш за все, на потреби державних планових органів. Фірми вимушені діяти відповідно до уніфікованих стандартів у сфері обліку та звітності.

Безумовно, сутність відносин між бізнесом і його фінансовими кредиторами достатньо різко змінюється з виходом на міжнародні фінансові ринки. Виникає потреба задовольняти інформаційні запити не тільки вітчизняних, але й зовнішніх кредиторів, що автоматично призводить до відхилення від національних стандартів у сфері обліку та звітності.

2. Міжнародні політичні та соціально-економічні відносини.

Бухгалтерський облік, як і політика, і ідеологія, не знає національних кордонів. Облікові технології експортуються і імпортуються, тим самим забезпечується схожість систем обліку у різних країнах. Так, США суттєво впливають на облікову практику Канади завдяки географічній близькості, тісним економічним зв'язкам, активній участі канадських компаній на американських біржах цінних паперів та ін. Те ж саме можна сказати про Мексику, Ізраїль, що мають тісні торговельні зв'язки з США та ін. Слід відмітити, що японські компанії все в більшій мірі використовують американські облікові стандарти з метою входження японського капіталу на американський ринок.

Значний вплив на розвиток теорії і практики обліку у світі здійснює також Великобританія. Практично все країни, що у минулому були англійськими колоніями, ведуть облік за британською моделлю. Серед них Австралія, Нова Зеландія, Малайзія, Пакистан, Індія, Південна Африка.

Однаковими є не тільки облікові ідеї та методики, але й бухгалтерські кадри, система їх підготовки і сертифікації.

Країни Європи, що також мали в минулому колонії, наприклад, Франція і Німеччина, також впливають на облікову практику у таких країнах.

З початку 70-х років XX століття Європейське співтовариство здійснює уніфікувати облік в рамках співтовариства. Як вже було відмічено, Великобританія, Німеччина, Франція мають фундаментальні розбіжності в оцінці ролі і призначенні бухгалтерського обліку. Однак, як члени Європейського співтовариства, що мають спільні економічні інтереси, вони розуміють необхідність і доцільність активізації зусиль щодо зближення національних облікових систем. Тобто, поглиблення політичних і економічних зв'язків між країнами все більше впливає на національні системи обліку.

### 3. Рівень соціально-економічного розвитку країни.

Облік в значній мірі визначається соціально-економічними умовами, що існують в країні, – ступенем розвитку виробництва, управління, фінансової системи і системи підготовки професійних кадрів та ін. Ці умови є взаємопов'язаними. При більш високому рівні розвитку виробництва виникають і більш складні облікові проблеми, які можуть бути вирішені тільки кваліфікованим бухгалтерами. Тому бухгалтерський облік не може бути високоорганізованим у країні, де система загальної та професійної освіти не відповідає високим стандартам. Виключенням може бути у разі підготовки бухгалтерських кадрів за кордоном або запрошення на роботу з інших країн. Те ж саме можна сказати і про користувачів облікової інформації – рівень їх професійної культури і освіти визначається складністю тієї інформації, яку вони можуть зрозуміти та використати при прийнятті рішень.

Більшість транснаціональних корпорацій мають свої штаб-квартири в індустріально розвинутих країнах (Японії, Німеччині, Великобританії, США), які відрізняються також розвинутими системами обліку і висококваліфікованими бухгалтерами. Навпаки, у більшості країн, що розвиваються, і організація виробництва, і система освіти знаходяться на низькому рівні. Тому облік у цих країнах є достатньо простим.

Деякі вчені вважають, що коли облік відповідає інформаційним потребам бізнесу, він досяг високого рівня розвитку, тобто облік може досягти високого рівню розвитку у країні, що розвивається. Інші вважають, що відсутність належної системи обліку стримує економічний розвиток країни. У світовій практиці є приклади протиріч між швидким економічним розвитком і відносно слабкою організацією бухгалтерського обліку (Тайвань, Південна Корея, Бразилія).

### 4. Правове регулювання бухгалтерського обліку.

Існує підхід, згідно з яким всі країни в залежності від типу законодавства і ступеня його впливу на різні аспекти життя розділяються на дві великі групи:

- країни, що мають кодифіковане право;
- країни, що мають законодавство загальноправової орієнтації.

У першому випадку закони носять жорстко детермінований характер, є, по суті, серією приписів типу «ви повинні» (або «все, що не дозволено, те заборонено»). Фізичні і юридичні особи повинні діяти згідно з законом. У більшості країн, що обрали такий підхід, облікові стандарти прирівнюються до державних законів. Процедури ведення обліку при цьому деталізуються і достатньо жорстко регламентуються. Головним завданням бухгалтерського обліку в цих країнах є розрахунки державних податків і контролю за своєчасною та повною їх сплатою. Такий підхід існує в Аргентині, Франції, Німеччині.

Друга група країн обмежується законодавством загального права, що являють собою серію обмежень типу «ви не повинні» (або «все, що не заборонено, те дозволено»). Закони цього типу вказують на межі, в рамках яких фізичні і юридичні особи мають свободу дії. Облікові стандарти в цих країнах не регулюються державою, а визначаються різними професійними організаціями бухгалтерів. Вони більш гнучкі і знаходяться під впливом різних новацій. Великобританія і США є яскравими представниками такого підходу в регулюванні практики обліку.

### 5. Ступінь узгодженості фінансового і податкового обліку.

В світі існують два основні підходи до взаємозв'язку фінансового і податкового обліку: один передбачає високий ступінь взаємозв'язку, що є характерним для країн з так званім кодифікованим правом, і другий, з низьким ступенем зв'язку, характерний для країн з загальним правом.

Перший підхід базується на концепції паралельності між податковим та іншими видами обліку. Правила обліку визначаються стандартами, що розробляються недержавними органами. Фінансова звітність інформує в першу чергу інвесторів. Це є характерним для країн, де біржове регулювання відіграє провідну роль (США, Великобританія, Нідерланди та інші країни). Оподаткування прибутку визначається шляхом корегування бухгалтерського прибутку. Фінансова і податкова звітність не

поєднуються.

Другий підхід застосовується в країнах ЄС (Бельгія, Італія, Німеччина, Португалія, Франція), в яких фінансова звітність призначена для інформування кредиторів і податкових органів. Тому податкова і фінансова звітність мають бути близькими, нормовані облікові показники задаються податковими органами для фінансового та податкового обліку.

Існує домінування податкового обліку над фінансовим, можливість витіснення фінансового обліку податковим. Іноді в бухгалтерських звітах витрати відображаються за тією сумою, за якою вони приймаються для податкових розрахунків.

Крім того, від обраного методу обліку залежить отримання податкових пільг. В деяких країнах Європи (наприклад, Італія) такі особливості, як значна кількість малих і середніх фірм, незначний відсоток акціонерних товариств, вимагають консервативності обліку, тісного зв'язку з податковим законодавством, закритості для зовнішніх інвесторів.

6. Інфляційні та кризові процеси, їх вплив на систему і методики бухгалтерського обліку.

Облік у багатьох країнах, у тому числі в США, базується частково на принципі «незмінності первісної оцінки» або історичної собівартості, в основі якого лежить припущення про стабільність грошової одиниці.

Прогнозується, що інфляція або зовсім відсутня, або її темпи незначні. На практиці, при такому підході чим більшою буде рівень інфляції, тим меншою є достовірність фінансової звітності при використанні первісної оцінки.

Застосування принципу незмінності первісної оцінки призводить до відображення в обліку фактів господарського життя за цінами, що склалися в момент здійснення операцій.

Особливо це важливо для відображення довгострокових активів. Якщо темпи інфляції є високими, застосування принципу незмінності первісної оцінки надасть викривлене фінансовий стан підприємства.

Німеччина і Японія, одні з самих послідовних і стійких прибічників цього принципу, останнім часом практично не відчували тиску інфляції. Південноамериканські країни, що на протязі багатьох років знаходяться під високим тиском інфляції, вже давно відмовились від дотримання принципу первісної оцінки. Компанії цих країн періодично змінюють оцінку своїх активів і використовують для цього індекси зміни цін.

Економіка в США у післявоєнний період розвивалася в умовах незначних темпів інфляції, тому проблеми, пов'язані з принципом первісної оцінки, цікавили лише деяких вчених.

Однак збільшення темпів інфляції у наступні періоди зразу ж підвищило інтерес до проблеми оцінки впливу зміни цін на результати діяльності підприємств. У 1979 р. Рада з фінансових облікових стандартів рекомендувала крупним компаніям врахувати зміни цін в обліку. Пізніше, коли інфляція повернулася на низький рівень, це правило було скасовано.

Інтерес до даної проблеми прямо пропорційно відповідає темпам інфляції в конкретній країні. Там, де інфляція суттєво впливає на економіку на протязі тривалого часу, в обліку використовуються спеціальні методики, і, навпаки, у країнах, в яких не існує значної інфляції, первісна оцінка використовується як основний вид оцінки. Останнім часом проводяться дослідження з проблеми оцінки впливу інфляції та публікуються їх результати.

В результаті проведеного дослідження було встановлено, що вплив оточуючої середовища на систему обліку призводить до того, що в країнах зі схожими соціально-економічними умовами схожими є і системи обліку.

Аналіз факторів впливу на формування облікових систем, моделей бухгалтерського обліку в різних країнах, пояснює відмінності у національних облікових системах, застосування різних концепцій їх формування.

Найсуттєвішими факторами, що впливають на розвиток системи бухгалтерського обліку: в країні, є: якісний та кількісний склад інвесторів і кредиторів та інформаційні зв'язки підприємства з ними; міжнародні політичні та соціально-економічні відносини; рівень соціально-економічного розвитку країни; правове регулювання обліку; ступінь узгодженості фінансового і податкового обліку; інфляційні і кризові процеси.

Дослідження факторів, що визначають рівень розвитку бухгалтерського обліку, довели, що вони є взаємопов'язаними.

Особливості розвитку економіки України також впливають на формування системи обліку: невисокий рівень соціально-економічного розвитку країни, достатньо високий, нестабільний рівень інфляції, недосконале правове регулювання та ін.

Розуміння характеру впливу факторів зовнішнього середовища має особливе значення для

передбачення проблем, з якими може зіткнутися країна, а також прийняття рішень щодо вибору оптимальної моделі обліку.

**Висновки.** На основі визначення факторів та аналізу їх впливу на формування системи обліку здійснюється класифікація моделей бухгалтерського обліку, її удосконалення, забезпечується можливість обрати модель, яка найбільш підходить для кожної конкретної країни; дозволить передбачити, виходячи з досвіду застосування типової моделі, з якими проблемами може зіштовхнутись країна, в якій діє або починає розвиватись така ж модель. Це і визначає перспективи подальших досліджень

#### **Література.**

1. Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер.с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: «Финансы и статистика», 1996. – 136 с.
2. Сопко В.В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №10. – С.2-11.
3. Нищенко А.П. Порівняльний аналіз та перспективи розвитку міжнародних систем бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. - №8. – С.44-47.
4. Блейк Дж., Амаг О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. – М.: Филинь, 1998. – 400 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Горещька А.А. Облік в зарубіжних країнах. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 425с.